

บทที่ 2 เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาเรื่อง "ปัจจัยที่ส่งผลต่อการใช้วิจารณ์งานเชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย" ผู้วิจัยได้ทบทวนวรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

- แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับจริยธรรม
- แนวคิดเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน
- จรรยาบรรณวิชาชีพการตรวจสอบภายใน
- เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับจริยธรรม
- สรุปปัจจัยที่ใช้ในการวิจัยและสมมติฐานการวิจัย

2.1 แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับจริยธรรม

ความหมายของจริยธรรม (Ethic)

พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน (2542) ให้ความหมายของคำว่า "จริยธรรม" ว่า ธรรมที่เป็นข้อประพฤติปฏิบัติ ศีลธรรม กฎศีลธรรม ส่วน "จริย" แปลว่า ความประพฤติ หรือ กิริยาที่ควรประพฤติ

พรนพ พุกกะพันธ์ (2544) ได้ให้ความหมายไว้ว่า จริยธรรม หมายถึง สิ่งที่ควรประพฤติและประพฤติเหมาะสมในสิ่งที่ถูกต้องซึ่งสังคมยอมรับ เพื่อการอยู่ร่วมกันในสังคมอย่างมีความสุขร่มเย็น หรือการทำความดีงามตามหลักธรรม ปฏิบัติตามหลักคำสอนของศาสนา ข้อบังคับควบคุมความประพฤติของคนโดยทั่วไป ซึ่งส่วนใหญ่มักมีพื้นฐานมาจากประเพณีและวัฒนธรรมของคนในแต่ละสังคม

Post, Lawrence, and Weber (2002) ให้ความหมายว่า จริยธรรม หมายถึง แบบแผนของการกระทำที่ถูกต้อง จริยธรรมเป็นเครื่องนำทางไปสู่หลักของความประพฤติที่ถูกต้อง

สมคิด บางโม (2549) ให้ความหมายว่า จริยธรรม หมายถึงหลักหรือข้อควรประพฤติปฏิบัติที่ถูกต้องดีงามตามหลักคุณธรรม ตลอดจนการมีปัญญาไตร่ตรองด้วยเหตุผลว่า อะไรดีควรประพฤติ อะไรไม่ดีไม่ควรประพฤติ

จากความหมายที่ได้มีผู้ระบุไว้ข้างต้น แม้จะใช้สำนวนภาษาต่างกัน แต่มีประเด็นที่เหมือนกันที่พอจะกล่าวได้ว่า จริยธรรม คือ ข้อประพฤติปฏิบัติหรือหลักความประพฤติที่ดีงามที่เหมาะสมที่มีคุณธรรมและถูกต้องตามศีลธรรม

ความหมายของจรรยาบรรณ

จรรยาบรรณ (Code of Ethics) ตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2542 ได้ให้ความหมายว่า เป็นประมวลความประพฤติที่ผู้ประกอบการแต่ละอย่างกำหนดขึ้น เพื่อรักษาและส่งเสริมเกียรติคุณ ชื่อเสียงและฐานะของสมาชิก อาจเขียนเป็นลายลักษณ์อักษรหรือไม่ก็ได้

อนึ่ง จรรยาบรรณ คือหนังสือว่าด้วยเรื่องความประพฤติหรือประมวลหลักของความประพฤติ ส่วนคำว่า จริยธรรม คือ ธรรมอันบุคคลพึงปฏิบัติ ดังนั้นจรรยาบรรณจึงเป็นข้อกำหนดทางจริยธรรมของวิชาชีพ เป็นข้อกำหนดทางจริยธรรมที่สมาชิกในกลุ่มวิชาชีพนั้นๆ จัดทำขึ้น (จินตนา บุญบงการ, 2547: 27)

กรอบการตัดสินใจ

กรอบการตัดสินใจจะมีอยู่ด้วยกัน 4 แบบคือ (สุพานี สุภฎฎวานิช, 2549)

1) อรรถประโยชน์นิยม (Utilitarianism) เชื่อว่าการตัดสินใจที่เลือกทางเลือกที่ให้ประโยชน์หรือผลตอบแทนที่สูงที่สุดจะเป็นการตัดสินใจที่ดีที่สุด

2) สิทธิของบุคคล (Rights) เป็นการตัดสินใจที่ยอมรับและคำนึงสิทธิส่วนบุคคล ไม่ก้าวล่วงละเมิดสิทธิของบุคคลอื่น บุคคลต้องคำนึงถึงสิทธิของทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้อง

3) ความเป็นธรรม (Justice) ต้องตัดสินใจโดยคำนึงถึงความเป็นธรรมกับทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้อง

4) ความถูกต้องตามทำนองคลองธรรมและจริยธรรม (Legitimate & Ethical) จารีตประเพณี ศีลธรรมอันดีงามและตามข้อบังคับของสังคม ซึ่งการตัดสินใจจะเคลื่อนจากมิติของการคำนึงถึงสิทธิของผู้อื่น คำนึงถึงความเป็นธรรม และคำนึงถึงคุณธรรมและจริยธรรมในที่สุด

ทฤษฎีและเกณฑ์การตัดสินจริยธรรม

บุคคลจะมีหลักเกณฑ์ในการตัดสินใจทางจริยธรรมเป็นของตนเอง แตกต่างจากผู้อื่นและแตกต่างตามวุฒิภาวะ ทฤษฎีจริยธรรมของโคลเบอร์ก (Kohlberg, 1976) เชื่อว่าหลักเกณฑ์การพิจารณาความถูกต้องของบุคคลขึ้นอยู่กับวุฒิภาวะและเหตุผลทางจริยธรรม ทฤษฎีการเรียนรู้ทางสังคมของแบนดูรา (Bandura, 1977) เชื่อว่าตัวแบบพฤติกรรมมีอิทธิพลด้านการเสริมแรงพฤติกรรมที่จะให้บุคคลเลียนแบบ ทฤษฎีจิตวิเคราะห์ของฟรอยด์ (Freud, 1927) เชื่อว่าจิตใต้สำนึกเป็นสาเหตุสำคัญของความไม่ทำผิดศีลธรรม จิตใต้สำนึกเป็นความเชื่อที่ฝังลึกอยู่ในจิตใจ

เกณฑ์การตัดสินจริยธรรม คือ เกณฑ์ที่จะนำมาใช้ตัดสินการกระทำว่า อย่างไรถูกต้อง อย่างไรผิด อย่างไรดีอย่างไรชั่ว มีหลักเกณฑ์ต่างๆ ดังนี้

Forsyth (1992) กล่าวว่า บุคคลแต่ละคนมีรูปแบบของพฤติกรรมที่แตกต่างกันออกไป โดยรูปแบบพฤติกรรมของแต่ละบุคคลจะขึ้นอยู่กับสถานการณ์และสิ่งแวดล้อม กล่าวคือ บุคคลจะปรับเปลี่ยนพฤติกรรมตามสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไปเมื่อต้องเผชิญกับการตัดสินใจในเรื่องของจริยธรรม อนึ่ง การตัดสินใจในเรื่องของจริยธรรมของแต่ละบุคคลจะมีความแตกต่างกัน ซึ่งสถานการณ์เดียวกันบุคคลหนึ่งอาจเห็นว่าถูกต้อง แต่อีกบุคคลหนึ่งอาจเห็นว่าไม่ถูกต้อง ทั้งนี้ พฤติกรรมของบุคคลขึ้นอยู่กับจำนวนองค์ประกอบในแต่ละสถานการณ์ Forsyth (1980) และ Schlenker and Forsyth (1977) กล่าวว่า ความแตกต่างของบุคคลสามารถนำมาใช้เป็นเกณฑ์ในการตัดสินจริยธรรมของบุคคล โดยแบ่งออกเป็น 2 เกณฑ์ที่แตกต่างกันได้แก่ เกณฑ์อุดมคตินิยม (Idealism) และเกณฑ์สัมพัทธนิยม (Relativism) Forsyth (1980, 176) โดยเกณฑ์อุดมคตินิยม (Idealism) คือ การพิจารณาจริยธรรมจะใช้ความเชื่อและกฎทางศีลธรรมในการตัดสินใจ กล่าวคือ ถ้าบุคคลทำดียอมได้ดี และในทำนองเดียวกัน ถ้าบุคคลทำชั่วยอมได้ชั่ว ดังนั้น การตัดสินเชิงจริยธรรมของบุคคลในแนวคิดนี้ไม่ขึ้นกับเงื่อนไขและสภาพแวดล้อม ซึ่งอาจกล่าวได้ว่า เกณฑ์การตัดสินเชิงจริยธรรมมีเพียงเกณฑ์เดียว คือ หลักคำสอนในศาสนาหรือกฎศีลธรรม ส่วนเกณฑ์สัมพัทธนิยม (Relativism) หมายถึง บุคคลจะปฏิเสธกฎศีลธรรมที่เป็นสากล กล่าวคือ การตัดสินเชิงจริยธรรมของบุคคลว่าการกระทำใดถูกหรือผิดขึ้นอยู่กับเงื่อนไข ซึ่งต้องพิจารณาปัจจัยหลายอย่างโดยไม่มีเกณฑ์หรือมาตรฐานที่ตายตัว หรืออาจกล่าวได้ว่าการตัดสินเชิงจริยธรรมจะขึ้นอยู่กับความรู้สึกของบุคคลเป็นหลัก นอกจากนี้ยังขึ้นอยู่กับประเพณีหรือสภาพแวดล้อมของสังคมที่บุคคลสังกัดอยู่ (พิภพ วังเงิน, 2545)

วิทยุวิทยุ (2532) แบ่งเกณฑ์การตัดสินใจออกเป็น 4 หลักเกณฑ์ ได้แก่

1) หลักสัมพัทธนิยม หมายถึง บุคคลเชื่อว่าความดีไม่ใช่สิ่งที่ตายตัว การปฏิบัติหรือการกระทำอย่างหนึ่งอย่างใดจะเรียกว่าดีว่าถูกต้องนั้นขึ้นอยู่กับเงื่อนไขและปัจจัยต่างๆ นอกจากนั้นยังขึ้นอยู่กับจารีตประเพณีและศีลธรรม

2) หลักของสัมบูรณ์นิยม มีทัศนะที่แตกต่างไปจากพวกสัมพัทธนิยม กลุ่มนี้จะเชื่อว่าทุกสิ่งมีลักษณะแท้จริงของมันที่อยู่ในสิ่งนั้นเสมอไป ความถูกต้อง ความดีความชั่ว จะมีลักษณะตายตัวไม่ว่าจะอยู่ในสภาพใด พวกนี้เห็นว่าความดีเป็นวัตถุวิสัย (Objectivism)

3) หลักประโยชน์นิยม เชื่อว่าการกระทำหรือการปฏิบัติที่ก่อให้เกิดความสุขมากที่สุดเป็นสิ่งที่ถูกต้อง และต้องขยายหรือกระจายความสุขไปสู่คนจำนวนมากที่สุดด้วย สรุปได้ว่าหลักประโยชน์นิยมใช้ผลของการกระทำเป็นเครื่องตัดสินทางจริยธรรม

4) หลักของคานท์ (Kant) คานท์ นักปรัชญาชาวเยอรมันเห็นว่าความดีชั่ว ถูกหรือผิด เป็นค่าทางศีลธรรมที่ตายตัว ถ้าการกระทำใดเป็นสิ่งดีจะต้องดีเสมอโดยไม่เลือกเวลา สถานที่ และสภาพแวดล้อม เป็นการใช้หลักศีลธรรมและเจตนาเป็นเกณฑ์ตัดสินทางจริยธรรม

ปัญหาและความขัดแย้งทางจริยธรรม

ปัญหาจริยธรรมหรือความขัดแย้งเชิงจริยธรรม (Ethical or Moral Dilemmas) ได้มีการศึกษาและให้ความหมายไว้คล้ายคลึงกันดังนี้

Davis and Aroskar (1997) ให้ความหมายปัญหาความขัดแย้งเชิงจริยธรรมว่าเป็นปัญหาที่ยาก ทำให้ไม่สามารถหาทางออกของปัญหาได้หรือหมายถึงสถานการณ์ที่มีทางเลือกระหว่าง 2 ทางเลือก ซึ่งนำไปสู่ทางออกของปัญหาที่ไม่น่าพอใจ ปัญหาจริยธรรมโดยทั่วไปอาจจะเนื่องมาจาก 2 สาเหตุ คือ ความขัดแย้งและความกดดัน ซึ่งไม่ทราบว่าจะต้องปฏิบัติอย่างไร

Burkhart and Nathaniel (1998) ให้ความหมายของปัญหาความขัดแย้งเชิงจริยธรรมว่า เมื่อมีการขัดแย้งทางจริยธรรมเกิดขึ้น จะมีทางเลือกในการตัดสินใจอย่างน้อยสองทางเลือกและมีหลักฐานที่แสดงถึงความผิดถูก แต่ไม่สามารถสรุปได้ว่าทางเลือกใดดีที่สุด

Ellis and Hartley (1998) ให้ความหมายว่า สถานการณ์ที่เกิดขึ้นและจำเป็นต้องเลือกระหว่าง 2 ทางเลือก ซึ่งสถานการณ์ดังกล่าวมักจะไม่มีความออกที่ดีที่สุดในการตัดสินใจที่จะ

ปฏิบัติ ผู้ปฏิบัติจะหาทางที่ทำให้ตนเองไม่พบกับอันตรายและควรเป็นการตัดสินใจที่ก่อให้เกิดประโยชน์มากกว่าความเสียหาย

2.2 แนวคิดเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน

การตรวจสอบภายในเป็นการประเมินผลและแสดงความคิดเห็นในการปฏิบัติงานของบุคคลหนึ่งต่อบุคคลหนึ่ง และนับเป็นการปฏิบัติงานโดยผู้ประกอบวิชาชีพสาขาหนึ่งที่มีมาตรฐานในการปฏิบัติงาน การใช้ดุลยพินิจต้องเที่ยงธรรมและระมัดระวังรอบคอบเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ โดยมีสถาบันวิชาชีพที่เรียกว่าสมาคมผู้ตรวจสอบภายใน (The Institute of Internal Auditors: IIA) เป็นสถาบันผู้กำกับดูแลการตรวจสอบภายในระหว่างประเทศ สำนักงานใหญ่อยู่ที่รัฐฟลอริดา ประเทศสหรัฐอเมริกา โดยมีสมาชิกจากประเทศต่างๆ รวมทั้งประเทศไทย

ความหมายของการตรวจสอบภายใน

จากการทบทวนวรรณกรรมต่างๆ พบว่า คำจำกัดความของคำว่า “การตรวจสอบภายใน” มีความแตกต่างกันดังนี้

สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย (2547) ให้นิยามไว้ว่า “การตรวจสอบภายใน คือ การให้ความเชื่อมั่นและการให้คำปรึกษาอย่างเที่ยงธรรมและเป็นอิสระ เพื่อเพิ่มคุณค่าและปรับปรุงการดำเนินงานขององค์กร การตรวจสอบภายในช่วยให้องค์กรบรรลุเป้าหมายด้วยการประเมินและปรับปรุงประสิทธิผลของกระบวนการบริหารความเสี่ยง การควบคุม และการกำกับดูแล อย่างเป็นระบบและเป็นระเบียบ” โดยผู้ตรวจสอบภายในขององค์กรจะเป็นผู้ที่ทำหน้าที่วิเคราะห์เสนอแนะและให้คำปรึกษาจากกระบวนการตรวจสอบภายในนั้น

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (2548) ให้นิยามไว้ว่า “การตรวจสอบภายใน คือ การปฏิบัติงานอิสระที่ทำหน้าที่ตรวจสอบและประเมินผลการดำเนินงานกิจกรรมต่างๆ ภายในองค์กร โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้การช่วยเหลือผู้ปฏิบัติงานทุกระดับขององค์กรให้สามารถปฏิบัติหน้าที่ของตนให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น และสนับสนุนให้มีการควบคุมภายในที่มีประสิทธิผลภายใต้ค่าใช้จ่ายที่เหมาะสม”

เจริญ เจษฎาวุฒิ (2545: 15) ให้นิยามไว้ว่า “การตรวจสอบภายในเป็นกิจกรรมที่กระทำโดยพนักงานขององค์กรในการสอบทาน วิเคราะห์ และประเมินผลการปฏิบัติงานของพนักงานทั่วทั้งองค์กรในเรื่องการบัญชีการเงินและการปฏิบัติงานทั้งหมดอย่างเป็นอิสระ เพื่อเป็นกลไกทางการควบคุมที่สำคัญของฝ่ายจัดการในการปรับปรุงพัฒนาประสิทธิภาพ

ประสิทธิผล และการควบคุมกำกับกิจการที่ดีให้สามารถบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายขององค์กรในทิศทางที่ก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุด

กล่าวโดยสรุป การตรวจสอบภายใน คือ กิจกรรมการให้ความเชื่อมั่นและการให้คำปรึกษาอย่างเป็นอิสระและเที่ยงธรรม ซึ่งจัดให้มีขึ้นเพื่อเพิ่มมูลค่าและปรับปรุงการดำเนินงานขององค์กรให้ดีขึ้น

ความเป็นมาของการตรวจสอบภายใน

การตรวจสอบภายในในสมัยเริ่มแรกแตกต่างจากแนวทางที่เป็นอยู่ในปัจจุบันเป็นอย่างมาก สมัยก่อนคำว่า “ตรวจสอบ” ทุกคนจะนึกถึงตำรวจลับของฝ่ายบริหารซึ่งมีหน้าที่คอยจับผิดผู้ปฏิบัติงานแล้วรายงานเสนอให้ฝ่ายบริหารเพื่อพิจารณาลงโทษ ทำให้เกิดปัญหาขึ้นคือผู้ตรวจสอบภายในจะมีศัตรูอยู่ทั่วทุกแห่งภายในองค์กร ผู้ปฏิบัติงานหรือผู้รับการตรวจไม่ให้ความร่วมมือกับผู้ตรวจสอบภายใน เพียงแต่ให้ตรวจตามคำสั่งเท่านั้น แต่ในระยะต่อมาแนวคิดเรื่องการตรวจสอบภายในได้เปลี่ยนแปลงไปเป็นมุ่งค้นหาข้อบกพร่องของระบบงานมิใช่ตัวบุคคล แล้วพยายามหาทางแก้ไขให้ดีขึ้น ผู้ตรวจสอบภายในจะวิเคราะห์ถึงจุดอ่อนของระบบงานและพยายามเข้าใจถึงปัญหาที่ผู้ปฏิบัติงานกำลังประสบอยู่ แล้วปรึกษาหารือร่วมกับผู้ปฏิบัติงาน เพื่อให้ได้ความเห็นร่วมกันที่จะแก้ปัญหาอันจะทำให้การปฏิบัติงานขององค์กรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล เพื่อให้บรรลุสู่เป้าหมายสูงสุดขององค์กร

ประเภทของการตรวจสอบภายใน

1. การตรวจสอบทางการเงิน (Financial Auditing) เป็นการตรวจสอบความถูกต้องและเชื่อถือได้ของข้อมูลและตัวเลขต่างๆ ทางการเงิน การบัญชี และรายงานทางการเงิน โดยครอบคลุมถึงการดูแลป้องกันทรัพย์สิน และประเมินความเสี่ยงพหุของระบบการควบคุมภายในของระบบงานต่างๆ ว่ามีเพียงพอที่จะมั่นใจได้ว่าข้อมูลที่บันทึกในบัญชีและเอกสารต่างๆ ถูกต้องและสามารถสอบทานได้หรือเพียงพอที่จะป้องกันการรั่วไหล สูญหายของทรัพย์สินต่างๆ ได้
2. การตรวจสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนด (Compliance Auditing) เป็นการตรวจสอบการปฏิบัติงานด้านต่างๆ ให้เป็นไปตามนโยบาย กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง
3. การตรวจสอบการดำเนินงาน (Performance Auditing) เป็นการตรวจสอบผลการดำเนินงานตามแผนงานต่างๆ ให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายอย่างมีประสิทธิภาพ

4. การตรวจสอบเทคโนโลยีสารสนเทศ (Information Technology Auditing) เป็นการพิสูจน์ความถูกต้องและเชื่อถือได้ของระบบงาน และข้อมูลที่ได้จากการประมวลผลด้วยคอมพิวเตอร์ รวมทั้งระบบการเข้าถึงข้อมูลในการปรับปรุงแก้ไขและการรักษาความปลอดภัย

5. การตรวจสอบการบริหาร (Management Auditing) เป็นการตรวจสอบการบริหารงานด้านต่างๆ ว่ามีระบบการบริหารจัดการเหมาะสมและสอดคล้องกับภารกิจขององค์กร และให้เป็นไปตามหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดี (Good Governance)

6. การตรวจสอบพิเศษ (Special Auditing) เป็นการตรวจสอบในกรณีที่ได้รับมอบหมายจากผู้บริหาร หรือกรณีมีการกระทำที่สื่อไปในทางทุจริต ผิดกฎหมาย หรือมีเหตุอันควรสงสัยว่าจะมีการกระทำที่สื่อไปในทางทุจริตหรือประพฤติน่าสงสัยเกิดขึ้น

ความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายใน

เมื่อผู้ตรวจสอบปฏิบัติทางการทำงานของตนจากการตรวจสอบเพื่อดูความถูกต้องของการบันทึกบัญชีหรือการทุจริตมาเป็นผู้แสดงความเห็นและเป็นผู้เสนอแนะข้อปฏิบัติที่ควรปรับปรุงให้กิจการงานต่างๆ ให้ดำเนินการไปด้วยความมีประสิทธิภาพ (Efficiency) และมีประสิทธิผล (Effectiveness) ในทางที่มุ่งเสริมการบริหารของฝ่ายบริหารแล้ว ตัวผู้ตรวจสอบเองก็ต้องทำงานของตนให้มีประสิทธิภาพด้วยและสิ่งที่สำคัญที่สุดที่จะทำให้งานของผู้ตรวจสอบมีประสิทธิภาพก็คือ ความเป็นอิสระ (Independence) ในการทำงาน ซึ่งเป็นหัวใจสำคัญของผู้ประกอบวิชาชีพแขนงนี้ การที่จะให้ผู้ตรวจสอบสามารถปฏิบัติงานบรรลุวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ได้นั้น ผู้ตรวจสอบก็ต้องมีเสรีภาพในการปฏิบัติงาน โดยปราศจากอิทธิพลใดๆ มาแทรกแซง ไม่ว่าจะเป็นเรื่องของการตัดสินใจเลือกตรวจสอบหน่วยงานใดหรือจะทำการประเมินผลการดำเนินงานของบุคคลใดหรือของทุกคนในองค์กรนั้น

การที่ผู้ตรวจสอบจะสามารถปฏิบัติงานได้อย่างเต็มที่หรือไม่นั้น ต้องคำนึงถึงเงื่อนไขพื้นฐาน 3 ประการนี้ด้วยคือ

1. สิทธิที่จะเข้าถึง (The Right to Access) หมายถึง หน่วยงานตรวจสอบจะต้องได้รับสิทธิหรือจะต้องได้รับมอบอำนาจ (Authority) ที่จะเข้าดำเนินการตรวจสอบตามกระบวนการวิธีการตรวจสอบทั้งหมดได้อย่างพอเพียง

2. เสรีภาพในการสอบทาน (Freedom to Review) หมายถึงว่าหน่วยงานตรวจสอบต้องมีเสรีภาพอย่างเพียงพอต่อการดำเนินการตรวจสอบโดยปราศจากอุปสรรคหรือถูก

กีดกันขัดขวางหรือปราศจากการแทรกแซงจากบุคคลใดบุคคลหนึ่งหรือหน่วยงานใดหน่วยงานหนึ่ง ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม

3. **จำกัดอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบ** (Limitation of Responsibility and Authority) หน่วยงานตรวจสอบโดยเฉพาะหน่วยตรวจสอบภายในจะต้องกำหนดให้ไม่ให้อำนาจสั่งการ เพราะหากหน่วยตรวจสอบภายในมีอำนาจสั่งการหรือรับผิดชอบโดยตรงต่อการบริหารงานในองค์กรที่ตนทำการตรวจสอบด้วยแล้ว ย่อมจะทำให้มีผลกระทบกระเทือนต่อการออกความคิดเห็นอย่างเป็นอิสระ เพราะเหตุที่ตัวผู้ตรวจสอบภายในไปมีส่วนผูกพันต่อส่วนได้เสียกิจกรรมต่างๆ ที่ตนลงมือปฏิบัติเองแล้วจะต้องทำการตรวจสอบเองด้วยความเอนเอียงในการแสดงความคิดเห็นหรือในการแสดงหลักฐานที่ตรวจอาจมีขึ้นได้

โดยทั่วไปในการกำหนดความรับผิดชอบและอำนาจหน้าที่ (Responsibilities and Authority) ของผู้ตรวจสอบภายในมักกำหนดให้ทำหน้าที่ในลักษณะผู้ให้ความช่วยเหลือหรือเป็นที่ปรึกษาในการให้คำแนะนำวิธีการปฏิบัติงานที่ถูกต้องหรือที่เหมาะสมให้แก่หน่วยงานอื่น กล่าวคือ ต้องกำหนดให้ทำหน้าที่เป็นหน่วยสนับสนุน (Staff) มิใช่ให้ทำหน้าที่ปฏิบัติงาน (Line) ตามมาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายในได้กล่าวไว้ว่า ผู้ตรวจสอบควรมีความเป็นอิสระต่อกิจกรรมที่ตรวจสอบ ซึ่งความเป็นอิสระเกิดจาก

1) สถานภาพในองค์กรและความสนับสนุนจากฝ่ายบริหาร

ผู้ตรวจสอบภายในควรอยู่ในระดับสูงพอที่จะได้รับความร่วมมือจากผู้รับการตรวจสอบ และสามารถรายงานผลการตรวจสอบที่เป็นไปตามข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้น โดยได้รับการสนับสนุนจากผู้มีอำนาจเพียงพอที่จะเป็นหลักประกันได้ว่าผู้ตรวจสอบภายในจะสามารถตรวจสอบได้อย่างทั่วถึง และสามารถตัดสินใจดำเนินการแก้ไขปรับปรุงการปฏิบัติงานตามข้อเสนอแนะของผู้ตรวจสอบภายในได้

2) ความมีใจเป็นอิสระ

ผู้ตรวจสอบภายในต้องใช้วิจรรย์ญาณที่เที่ยงธรรมปราศจากอคติในการตรวจสอบ และต้องไม่มีส่วนได้เสียหรือเกี่ยวข้องกับกิจกรรมต่างๆ ที่ต้องเข้าไปตรวจสอบ ซึ่งอาจก่อให้เกิดความลำเอียงในการแสดงความคิดเห็นต่อการปฏิบัติงานได้

3) การวางตนที่เหมาะสม

2.3 จรรยาบรรณวิชาชีพตรวจสอบภายใน (Code of Ethics)

สำหรับแนวคิดที่เกี่ยวกับจรรยาบรรณนั้นเมื่ออยู่ว่าจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพจะประสบความสำเร็จหรือผู้ประกอบวิชาชีพพร้อมที่จะปฏิบัติตามจรรยาบรรณมากน้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับปัจจัย 3 ประการด้วยกัน คือ 1. ผู้ประกอบวิชาชีพเข้าใจความหมายและเนื้อหาของจรรยาบรรณหรือไม่ 2. ผู้ประกอบวิชาชีพตระหนักถึงคุณค่าของจรรยาบรรณหรือไม่ 3. ผู้ประกอบวิชาชีพยอมปฏิบัติตามจรรยาบรรณหรือไม่ (T.L. Cooper, 1987 อ้างถึงใน ดินปรัชญพฤทธิ์, 2540)

จรรยาบรรณวิชาชีพตามมาตรฐานสากลงานวิชาชีพตรวจสอบภายใน (โดยสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย) มีจุดประสงค์เพื่อส่งเสริมวัฒนธรรมของจรรยาบรรณในวิชาชีพการตรวจสอบภายใน

จรรยาบรรณจึงเป็นสิ่งจำเป็นและเหมาะสมต่อวิชาชีพการตรวจสอบภายใน ซึ่งได้รับความไว้วางใจให้ปฏิบัติหน้าที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างเที่ยงธรรมในการบริหารความเสี่ยง การควบคุมและการกำกับดูแล ประมวลจรรยาบรรณ ครอบคลุมคำจำกัดความของการตรวจสอบภายใน โดยผนวกสาระสำคัญอีกสองประการคือ

1. หลักการ (Principles) ที่เกี่ยวกับวิชาชีพและการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน
2. หลักปฏิบัติ (Rules of Conduct) คือสิ่งที่ผู้ตรวจสอบภายในพึงประพฤติปฏิบัติ หลักปฏิบัติเป็นสิ่งที่ช่วยในการตีความและประยุกต์หลักการไปใช้จริง และพึงใช้เป็นแนวทางในการประพฤติตนอย่างมีจรรยาบรรณของผู้ตรวจสอบภายใน

ประมวลจรรยาบรรณ (Code of Ethics) และกรอบการปฏิบัติงานวิชาชีพ (Professional Practices Framework) ตลอดจนแถลงการณ์ต่างๆ ของสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย (ส.ต.ท.) และสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย (ส.ต.ท.) มีขึ้นเพื่อเป็นแนวทางให้กับผู้ตรวจสอบภายใน "ผู้ตรวจสอบภายใน" หมายถึง สมาชิกของ IIA และ ส.ต.ท. ผู้ที่ได้รับหรืออยู่ระหว่างขอรับประกาศนียบัตรวิชาชีพจาก IIA และ ส.ต.ท. และผู้ที่ให้บริการตรวจสอบภายในตามคำจำกัดความของการตรวจสอบภายใน

การนำไปปฏิบัติและบังคับใช้

ประมวลจรรยาบรรณ สามารถนำไปปฏิบัติได้ทั้งในระดับบุคคลและหน่วยงานที่ให้บริการตรวจสอบภายใน

สมาชิกของ IIA และ ส.ต.ท. และผู้ที่ได้รับหรืออยู่ระหว่างขอรับวุฒิมัธยมศึกษาปีที่ ๖ ฝ่าฝืนประมวลจรรยาบรรณจะต้องถูกตรวจสอบและดำเนินการตามกฎหมายระเบียบและแนวปฏิบัติการบริหารของ IIA และ ส.ต.ท. (By Laws and Administrative Guidelines) การกระทำใดๆ ที่ไม่ได้ระบุไว้ในหลักปฏิบัติ (Rules of Conduct) ไม่ได้หมายความว่าเป็นที่ยอมรับหรือทำให้สมาชิกและผู้ที่ได้รับหรืออยู่ระหว่างขอรับวุฒิมัธยมศึกษาชั้นต้นจากความรับผิดชอบทางวินัยได้

หลักการ (Principles)

ผู้ตรวจสอบภายในพึงยึดถือและดำรงไว้ซึ่งหลักการต่อไปนี้ :

ความซื่อสัตย์ (Integrity)

ความซื่อสัตย์ของผู้ตรวจสอบภายในสร้างความไว้วางใจและทำให้พิจารณาญาณของผู้ตรวจสอบภายในเป็นที่น่าเชื่อถือ

ความเที่ยงธรรม (Objectivity)

ผู้ตรวจสอบภายในจะแสดงความเที่ยงธรรมเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการรวบรวม ประเมิน และสื่อสารข้อมูลเกี่ยวกับกิจกรรมหรือกระบวนการที่ตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบภายในจะประเมินสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องอย่างเป็นกลาง ไม่ลำเอียง และไม่ปล่อยให้อคติหรือบุคคลอื่นมีอิทธิพลเหนือการประเมิน

การรักษาความลับ (Confidentiality)

ผู้ตรวจสอบภายในจะเคารพคุณค่าและสิทธิของผู้เป็นเจ้าของในข้อมูลที่ได้รับ และไม่เปิดเผยข้อมูลโดยปราศจากอำนาจหน้าที่ที่เหมาะสมเว้นแต่เมื่อกฎหมายหรือวิชาชีพกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น

ความสามารถในหน้าที่ (Competency)

ผู้ตรวจสอบภายในจะใช้ความรู้ ทักษะ และประสบการณ์ที่จำเป็นในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน

หลักปฏิบัติ (Rules of Conduct)

1. ความซื่อสัตย์ (Integrity) ผู้ตรวจสอบภายในจะต้อง:

- 1.1 ปฏิบัติหน้าที่ของตนด้วยความซื่อสัตย์ ขยันหมั่นเพียร และมีสำนึกรับผิดชอบ
- 1.2 ปฏิบัติตามกฎหมาย และเปิดเผยข้อมูลตามที่กฎหมายและวิชาชีพกำหนด
- 1.3 ไม่มีส่วนร่วมโดยเจตนาในกิจกรรมที่ขัดต่อกฎหมายหรือการกระทำที่อาจเสื่อมเสียต่อวิชาชีพการตรวจสอบภายในหรือองค์กร
- 1.4 เคารพและสนับสนุนวัตถุประสงค์ที่ถูกต้องตามกฎหมายและหลักจริยธรรมขององค์กร

2. ความเที่ยงธรรม (Objectivity) ผู้ตรวจสอบภายในจะต้อง:

- 2.1 ไม่มีส่วนร่วมในกิจกรรมหรือความสัมพันธ์ที่บั่นทอนหรืออาจบั่นทอนการประเมินอย่างเป็นกลางไม่ลำเอียงของตน ทั้งนี้รวมถึงการกระทำหรือความสัมพันธ์ที่ขัดต่อผลประโยชน์ขององค์กรด้วย
- 2.2 ไม่รับสิ่งตอบแทนใดๆ ที่บั่นทอนวิจารณญาณของผู้ประกอบวิชาชีพ
- 2.3 เปิดเผยความจริงทั้งหมดที่ทราบ ซึ่งหากละเว้นไม่เปิดเผยแล้วอาจทำให้รายงานผลการตรวจสอบบิดเบือนไป

3. การรักษาความลับ (Confidentiality) ผู้ตรวจสอบภายในจะต้อง:

- 3.1 ครอบคลุมในการใช้และปกป้องข้อมูลที่ได้มาระหว่างการปฏิบัติหน้าที่
- 3.2 ไม่ใช้ข้อมูลที่ได้มาเพื่อผลประโยชน์ส่วนตนหรือเพื่อการใดที่ขัดต่อกฎหมายหรือขัดต่อวัตถุประสงค์ที่ถูกต้องตามกฎหมายและหลักจริยธรรมขององค์กร

4. ความสามารถในหน้าที่ (Competency) ผู้ตรวจสอบภายในจะต้อง:

4.1 ปฏิบัติหน้าที่เฉพาะในงานส่วนที่ตนมีความรู้ ทักษะ และประสบการณ์ที่จำเป็นสำหรับงานส่วนนั้นเท่านั้น

4.2 ปฏิบัติงานตรวจสอบภายในโดยยึดมาตรฐานสากลการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายใน (International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing) เป็นหลัก

4.3 พัฒนาความชำนาญ ประสิทธิภาพ และคุณภาพของบริการอย่างต่อเนื่อง

สรุป จากประมวลจรรยาบรรณของผู้ตรวจสอบภายในข้างต้นนี้ แสดงให้เห็นว่าการเป็นผู้ตรวจสอบภายในนั้นมิใช่เพียงแต่มีความรู้ ความสามารถในการตรวจสอบเพียงอย่างเดียว แต่จะต้องเป็นผู้ประพฤติปฏิบัติตามจรรยาบรรณหรือจริยธรรมของวิชาชีพด้วย เพื่อนำมาซึ่งการให้ความเชื่อมั่นที่เที่ยงธรรมและการเป็นที่ปรึกษาที่เปี่ยมด้วยคุณภาพ

2.4 เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับจริยธรรม

Dittenhofer และ Klemm (1983) พบว่า การได้ติดต่อสถานการณ์ทางจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายในจะขึ้นอยู่กับประเภทอุตสาหกรรมและระดับตำแหน่งของพนักงาน แต่ไม่ขึ้นอยู่กับสถานที่ในการทำงาน นอกจากนี้ยังพบว่าผู้ตรวจสอบภายในมีความคิดเห็นไม่สอดคล้องกันในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับประเด็นทางจริยธรรมและความเหมาะสมในการเปิดเผยข้อมูลการกระทำผิดที่เกิดขึ้นภายในองค์กรต่อบุคคลภายนอกองค์กร

Hunt และ Vitell (1986) ได้กำหนดปัจจัยพื้นฐานในกระบวนการตัดสินใจเชิงจริยธรรมออกเป็น 4 ปัจจัย ได้แก่ สภาพแวดล้อมทางวัฒนธรรม สภาพแวดล้อมของอุตสาหกรรม สภาพแวดล้อมขององค์กร และประสบการณ์ส่วนบุคคล (หรือลักษณะส่วนบุคคล) ส่วนแนวคิดของคนอื่นๆ เช่น Ferrell and Gresham (1985) Trevino (1986) และ Ferrell et al. (1989) ก็มีปัจจัยที่มีความคล้ายคลึงกัน

Ziegenfuss และ Singhapakdi (1994) ศึกษาถึงอิทธิพลของจรรยาบรรณวิชาชีพของสมาคมผู้ตรวจสอบภายในที่มีต่อการรับรู้เชิงจริยธรรมของสมาชิก และพิจารณาปัจจัยอื่นๆ ที่อาจมีความสัมพันธ์ต่อการรับรู้เชิงจริยธรรมของสมาชิก ได้แก่ หลักจริยธรรมส่วนบุคคล และค่านิยมทางจริยธรรมขององค์กร งานวิจัยนี้เป็นการวิจัยเชิงสำรวจ โดยส่งแบบสอบถามไปยังสมาชิกของสมาคมผู้ตรวจสอบภายในที่อยู่ทางตอนใต้ของประเทศสหรัฐอเมริกา จำนวนทั้งสิ้น 1,000 คน สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ คือ สหสัมพันธ์แบบเพียร์สัน และการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงเส้นพหุคูณ ผลจากการศึกษาพบว่า จรรยาบรรณวิชาชีพมีอิทธิพลในทางบวกต่อการรับรู้ปัญหาเชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน กล่าวคือ ผู้ตรวจสอบภายในใช้จรรยาบรรณวิชาชีพเป็นแนวทางในการปฏิบัติงานตรวจสอบและใช้ในการแก้ปัญหาความขัดแย้งทางจริยธรรม นอกจากนี้พบว่า จรรยาบรรณวิชาชีพมีอิทธิพลต่อการรับรู้ปัญหาเชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายในมากกว่าหลักจริยธรรมส่วนบุคคล และค่านิยมทางจริยธรรมขององค์กร

Ziegenfuss, Singhapakdi และ Martinson (1994) ได้ศึกษาถึงหลักจริยธรรมส่วนบุคคลของผู้ตรวจสอบภายในกับนักบัญชีการจัดการว่าแตกต่างกันหรือไม่ และพิจารณาถึงตัวแปรอื่นๆ ที่อาจมีความสัมพันธ์กับหลักจริยธรรมส่วนบุคคล ได้แก่ ปัจจัยส่วนบุคคล (เช่น อายุ เพศ ประสบการณ์ทำงาน ระดับการศึกษา วุฒิบัตรวิชาชีพ และเงินเดือน) ปัจจัยสภาพแวดล้อม (เช่น ประเภทอุตสาหกรรม และสภาพแวดล้อมทางจริยธรรมขององค์กร) ซึ่งความแตกต่างในหลักจริยธรรมส่วนบุคคลสามารถเป็นสาเหตุให้ผู้ตรวจสอบภายในและนักบัญชีการจัดการทำการตัดสินใจในปัญหาทางจริยธรรมที่ขัดแย้งกัน อันจะก่อให้เกิดความอ่อนแอในกระบวนการจัดทำรายงานการเงินขององค์กร การศึกษานี้เก็บข้อมูลโดยใช้แบบสอบถาม ซึ่งได้รับการตอบกลับจากผู้ตรวจสอบภายในจำนวน 474 ท่าน และนักบัญชีการจัดการจำนวน 558 ท่านที่อยู่ทางตอนใต้ของประเทศสหรัฐอเมริกา ผลจากการศึกษาพบว่า หลักจริยธรรมส่วนบุคคลของผู้ตรวจสอบภายในและนักบัญชีการจัดการมีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ โดยที่นักบัญชีการจัดการเป็นแบบลัทธิวัตถุนิยม (Absolutists) คือ มองประเด็นทางจริยธรรมเป็นแบบถูกหรือผิด ดีหรือชั่ว เป็นลักษณะตายตัวไม่ว่าจะตกอยู่ในสถานการณ์ใด ส่วนผู้ตรวจสอบภายในเป็นแบบลัทธิอัตถนิยม (Subjectivists) คือ พิจารณาการกระทำถูกหรือผิดตามแต่ละสถานการณ์มากกว่าจะตัดสินใจตามหลักจริยธรรมที่เป็นสากล เนื่องจากต้องทำงานเกี่ยวข้องกับบุคคลหลายฝ่ายภายในองค์กร สำหรับการทดสอบปัจจัยอื่นๆ พบว่ามีเพียงปัจจัยสภาพแวดล้อมทางจริยธรรมขององค์กรเท่านั้นที่มีความสัมพันธ์กับหลักจริยธรรมของผู้ตอบแบบสอบถาม

Larkin (2000) ศึกษาถึงความสามารถของผู้ตรวจสอบภายในในการระบุปัญหาความขัดแย้งทางจริยธรรม งานวิจัยนี้เป็นการวิจัยเชิงสำรวจ โดยการส่งแบบสอบถามไปยัง

ผู้ตรวจสอบภายในจำนวน 64 คน ที่ทำงานในฝ่ายตรวจสอบภายในของสถาบันการเงินขนาดใหญ่ ในฝั่งตะวันออกของประเทศสหรัฐอเมริกา ตัวแปรที่ใช้ในการศึกษาประกอบด้วย เพศ อายุ ประสบการณ์ทำงาน และอิทธิพลของเพื่อนร่วมวิชาชีพ โดยให้ผู้ตอบแบบสอบถามพิจารณา สถานการณ์จำลอง ซึ่งเป็นเหตุการณ์ที่มักเกิดขึ้นในการปฏิบัติงานว่าเป็นพฤติกรรมที่มีจริยธรรม หรือไม่มีจริยธรรม และถามถึงความรู้สึกของผู้ตอบแบบสอบถามว่าผู้ตรวจสอบภายในโดยทั่วไป จะตอบอย่างไร ผลจากการศึกษาพบว่า อายุส่งผลต่อความสามารถในการระบุพฤติกรรมทาง จริยธรรมได้ในระดับต่ำ เพศส่งผลต่อความสามารถในการระบุพฤติกรรมทางจริยธรรม โดยเพศ หญิงสามารถระบุพฤติกรรมทางจริยธรรมได้ดีกว่าเพศชาย ประสบการณ์ทำงานส่งผลต่อ ความสามารถในการระบุพฤติกรรมทางจริยธรรม โดยผู้ตรวจสอบภายในที่มีประสบการณ์ทำงาน มากมีแนวโน้มที่จะมีความระมัดระวังในการตัดสินใจพฤติกรรมทางจริยธรรม นอกจากนี้ ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มองว่าตนเองมีจริยธรรมมากกว่าเพื่อนร่วมวิชาชีพ

Ziegenfuss และ Martinson (2002) ศึกษาเรื่อง จรรยาบรรณวิชาชีพการบัญชี เพื่อการจัดการกับการรับรู้เชิงจริยธรรมและการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของนักบัญชีเพื่อการจัดการ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาว่าสมาชิกของสถาบันการบัญชีเพื่อการจัดการ (The Institute of Management Accounting: IMA) ได้นำจรรยาบรรณวิชาชีพไปใช้ในการรับรู้ในเรื่องของจริยธรรม และนำไปใช้ในการแก้ปัญหาความขัดแย้งทางจริยธรรมหรือไม่ นอกจากนี้ยังทดสอบ ความสัมพันธ์ระหว่างหลักจริยธรรมส่วนบุคคล ค่านิยมทางจริยธรรมขององค์กร อายุ และวุฒิบัตร วิชาชีพนักบัญชีเพื่อการจัดการ (Certified Management Accountant: CMA) กับการรับรู้เชิง จริยธรรมและการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของสมาชิก งานวิจัยนี้เป็นการวิจัยเชิงสำรวจ โดยส่ง แบบสอบถามไปยังสมาชิกของ IMA จำนวน 1,350 คน ที่อยู่ในรัฐเวอร์จิเนีย ประเทศสหรัฐอเมริกา สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ คือ การวิเคราะห์ถดถอยโลจิสติก (Logistic regression) ผลจาก การศึกษาพบว่า จรรยาบรรณวิชาชีพมีความสัมพันธ์กับการรับรู้เชิงจริยธรรมและการตัดสินใจเชิง จริยธรรมของสมาชิกอย่างมีนัยสำคัญ กล่าวคือ นักบัญชีเพื่อการจัดการได้นำจรรยาบรรณวิชาชีพ มาใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงานและใช้ในการแก้ปัญหาความขัดแย้งทางจริยธรรม นอกจากนี้ พบความสัมพันธ์ในระดับต่ำระหว่างการรับรู้เชิงจริยธรรมและการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของ สมาชิกกับหลักจริยธรรมส่วนบุคคล ค่านิยมจริยธรรมขององค์กร อายุ และวุฒิบัตรวิชาชีพ CMA โดยในส่วนของวุฒิบัตรวิชาชีพ CMA ได้พบว่าในหลักสูตรของการสอบเพื่อรับวุฒิบัตร CMA ได้ เน้นในการวัดความรู้และความสามารถในการปฏิบัติงานมากกว่าจริยธรรมของผู้สมัคร ซึ่งจาก แบบทดสอบ CMA มีคำถามที่เกี่ยวกับจรรยาบรรณวิชาชีพเพียง 10 เปอร์เซ็นต์เท่านั้น

O'Leary และ Stewart (2005) ศึกษาเรื่อง ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน: กลไกของการกำกับดูแลกิจการและประสบการณ์ในการตรวจสอบภายใน โดยปัจจัยการกำกับดูแลกิจการที่ใช้ในการศึกษานี้มี 5 ปัจจัย ประกอบด้วย 1) การสนับสนุนจากคณะกรรมการตรวจสอบ 2) ความซื่อสัตย์ของฝ่ายบริหารในเรื่องของนโยบายการบัญชี 3) ความซื่อสัตย์ของฝ่ายบริหารในเรื่องของการตรวจสอบภายใน 4) ลักษณะของผู้สอบบัญชีภายนอก 5) หลักการปฏิบัติขององค์กร นอกจากนี้ยังศึกษาว่าประสบการณ์ในการตรวจสอบภายในส่งผลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมหรือไม่ การศึกษานี้เป็นการทดลองภาคสนาม (Field Experiment) โดยผู้ที่ตอบแบบสำรวจเป็นผู้ตรวจสอบภายในที่มีประสบการณ์ในการตรวจสอบจำนวน 250 คน ที่เข้าร่วมในการประชุม SOPAC ในเดือนมีนาคม ปี 2005 ซึ่งเป็นการประชุมประจำปีของสมาคมผู้ตรวจสอบภายในของประเทศออสเตรเลีย สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ คือ การวิเคราะห์ความแปรปรวน ผลจากการศึกษาพบว่า ลักษณะของผู้สอบบัญชีภายนอกส่งผลกระทบต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน อย่างไรก็ตามไม่พบผลลัพธ์ที่มีนัยสำคัญจากตัวแปรอื่นๆ ที่เกี่ยวกับการกำกับดูแลกิจการ นอกจากนี้พบว่าประสบการณ์ในการตรวจสอบส่งผลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน

Claypool, Fetyko และ Pearson (1990) ได้ทำการเปรียบเทียบการโต้ตอบต่อปัญหาทางจริยธรรมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตกับนักศาสนวิทยา งานวิจัยนี้เป็นการวิจัยเชิงสำรวจ โดยส่งแบบสอบถามไปยังผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน 100 คน และนักศาสนวิทยา (จากหลายกลุ่มศาสนา) จำนวน 100 คน ซึ่งทำงานอยู่ทางตอนเหนือของรัฐโอไฮโอ ประเทศสหรัฐอเมริกา ผลจากการศึกษาพบว่า กลุ่มตัวอย่างทั้งสองกลุ่มมองว่าแนวคิด "การรักษาความลับ" และ "ความเป็นอิสระ" มีความสำคัญมากกว่าแนวคิด "การละเมิดข้อกำหนดอย่างร้ายแรง" และ "ความรับผิดชอบต่อผู้ว่าจ้าง" เมื่อพิจารณาถึงปัญหาความขัดแย้งทางจริยธรรม นอกจากนี้ ทั้งสองกลุ่มมองว่ายังมีปัจจัยอื่นๆ อีกที่ส่งผลกระทบต่อการศึกษาปัญหาความขัดแย้งทางจริยธรรม อย่างไรก็ตามการโต้ตอบต่อปัญหาความขัดแย้งทางจริยธรรมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเบื้องต้นนั้นถูกควบคุมโดยจรรยาบรรณวิชาชีพสอบบัญชี ซึ่งการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพสามารถเป็นหลักฐานที่ดีสำหรับการใช้เหตุผลเชิงจริยธรรม และเป็นแนวทางสำหรับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่จะบรรลุผลสำเร็จในภาระหน้าที่และความรับผิดชอบต่อบุคคลที่เกี่ยวข้องทุกกลุ่ม

Siegel, O'Shaughnessy และ Rigsby (1995) ศึกษาถึงมุมมองของผู้ตรวจสอบภายในรับอนุญาต (Certified Internal Auditors: CIA) เกี่ยวกับบทบาทของจรรยาบรรณวิชาชีพที่มีต่อสมาชิกของสมาคมผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งเป็นการศึกษาต่อจาก O'Shaughnessy et al.

(1993) ที่ศึกษาประโยชน์ของจรรยาบรรณวิชาชีพที่มีต่อผู้ตรวจสอบภายในรับอนุญาตโดยมีคำถามที่ใช้ในการศึกษาดังนี้ 1) วัตถุประสงค์หลักของจรรยาบรรณวิชาชีพคืออะไร 2) จรรยาบรรณวิชาชีพมีประโยชน์อย่างไร 3) ท่านได้นำจรรยาบรรณวิชาชีพไปใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงานหรือไม่ 4) ควรเพิ่มการบังคับใช้ต่อกลุ่มสมาชิกที่ต่อต้านหรือละเมิดจรรยาบรรณวิชาชีพหรือไม่ และ 5) อะไรเป็นความรับผิดชอบทางกฎหมายและทางจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายในต่อการรายงานการกระทำผิดของบุคคลในองค์กร เช่น การก่อให้เกิดมลภาวะต่อสภาพแวดล้อมหรือต่อบุคคลภายนอก ซึ่งเมื่อผู้บริหารระดับสูงและคณะกรรมการบริษัทได้รับทราบปัญหานี้แต่ไม่กระทำการใดๆ เพื่อปรับปรุงแก้ไขให้ถูกต้อง เป็นต้น การศึกษาทำโดยส่งแบบสอบถามไปยังผู้ตรวจสอบภายในรับอนุญาต จำนวน 300 คน ซึ่งเลือกตัวอย่างโดยวิธีการสุ่มจากรายชื่อผู้ตรวจสอบภายในรับอนุญาตทั้งหมดในปี 1992 ของสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทยสหรัฐอเมริกา ผลจากการศึกษาแสดงให้เห็นถึงการสนับสนุนให้มีการบังคับใช้จรรยาบรรณวิชาชีพอย่างจริงจัง และต้องการให้นำจรรยาบรรณวิชาชีพมาใช้เป็นเครื่องมือในการสนับสนุนความประพฤติที่มีจริยธรรมของสมาชิกและบุคคลอื่นๆ นอกจากนี้พบว่าผู้ตรวจสอบภายในได้นำจรรยาบรรณวิชาชีพมาใช้กันอย่างกว้างขวางมากขึ้น โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อใช้เป็นแนวทางในการแก้ปัญหาความขัดแย้งทางจริยธรรม

นิตยา วงศ์ภินันท์วัฒนา และคณะ (2546) ศึกษาเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลต่อจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชี งานวิจัยนี้เป็นการวิจัยเชิงสำรวจ โดยส่งแบบสอบถามจำนวน 400 ชุด ไปยังผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทั้งที่เป็นผู้สอบบัญชีอิสระและผู้สอบบัญชีสังกัดสำนักงานสอบบัญชีในเขตกรุงเทพมหานครและเขตปริมณฑล สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ คือ การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงซ้อน ผลจากการศึกษาพบว่า ปัจจัยจริยธรรมส่วนบุคคล ปัจจัยสภาพแวดล้อม และปัจจัยความเป็นอิสระส่งผลต่อจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชี ในขณะที่ปัจจัยความพึงพอใจในการทำงาน ปัจจัยค่านิยมในการทำงาน และปัจจัยจรรยาบรรณวิชาชีพ และปัจจัยความแตกต่างของบุคคล ไม่ส่งผลต่อจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชี ซึ่งอาจอธิบายได้ว่า ผู้สอบบัญชีมีประสบการณ์และสภาพแวดล้อมของการปฏิบัติงานที่แตกต่างกันออกไป ส่งผลให้เกณฑ์การตัดสินใจทางจริยธรรมของผู้สอบบัญชีมีหลายเกณฑ์ เนื่องจากผู้สอบบัญชีจะใช้ความรู้สึกและสภาพแวดล้อมของเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นเป็นเกณฑ์ในการตัดสินใจทางจริยธรรม นอกจากนี้เมื่อทดสอบความแตกต่างทางจริยธรรมของผู้สอบบัญชีอิสระและผู้สอบบัญชีที่สังกัดสำนักงาน พบว่าประเภทของผู้สอบบัญชีที่ต่างกันมีจริยธรรมส่วนบุคคลที่ต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ

ไซคส์ จันทวงศ์ (2544) ศึกษาถึงความสัมพันธ์ระหว่างค่านิยมในการทำงาน เหตุผลเชิงจริยธรรม และจริยธรรมในการทำงาน กรณีศึกษานาครเพื่อการเกษตรและสหกรณ์ การเกษตรสำนักงานใหญ่ งานวิจัยนี้เป็นการวิจัยเชิงสำรวจ โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากพนักงานนาครเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตรสำนักงานใหญ่ จำนวน 350 คน จากจำนวนประชากรทั้งสิ้น 1,300 คนโดยวิธีสุ่มตัวอย่างแบบง่าย สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ คือ สหสัมพันธ์แบบเพียร์สัน ผลจากการศึกษาพบว่า ปัจจัยส่วนบุคคลที่มีผลต่อค่านิยมในการทำงาน เหตุผลเชิงจริยธรรม และจริยธรรมในการทำงาน ได้แก่ อายุการทำงานมีผลต่อค่านิยมในการทำงาน เพศมีผลต่อเหตุผลเชิงจริยธรรม และอายุ อายุการทำงาน มีผลต่อจริยธรรมในการทำงาน แต่ถ้าพิจารณาองค์ประกอบย่อยพบว่า เพศ อายุ อายุการทำงาน สถานภาพสมรส ระดับการศึกษา ลักษณะงาน มีอิทธิพลต่อค่านิยมในการทำงานและจริยธรรมในการทำงานในองค์ประกอบย่อย ส่วนค่านิยมในการทำงานมีความสัมพันธ์ทางบวกกับจริยธรรมในการทำงาน และไม่มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติระหว่างเหตุผลเชิงจริยธรรมกับจริยธรรมในการทำงาน

ตารางที่ 2.1 สรุปงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

A : ผู้วิจัย B : ประเด็นที่ศึกษา	ระเบียบวิธีวิจัย	ผลการวิจัย
A : Ziegenfuss และ Singhapakdi (1994) B : ค่านิยมวิชาชีพและการรับรู้เชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน	<ul style="list-style-type: none"> ▶ การวิจัยเชิงสำรวจ โดยส่งแบบสอบถามไปยังสมาชิกของสมาคมผู้ตรวจสอบภายใน จำนวน 1,000 คนที่อยู่ทางตอนใต้ของประเทศสหรัฐอเมริกา ▶ การวิเคราะห์สหสัมพันธ์เพียร์สันและความถดถอยพหุคูณเพื่อหาความสัมพันธ์ระหว่างการรับรู้เชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายในกับจรรยาบรรณวิชาชีพตรวจสอบภายใน หลักจริยธรรมส่วนบุคคล ค่านิยมจริยธรรมขององค์กร วุฒิมัธยมศึกษา และประสบการณ์ทำงาน 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ จรรยาบรรณวิชาชีพตรวจสอบภายในมีอิทธิพลในทางบวกต่อการรับรู้เชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน และจรรยาบรรณวิชาชีพสามารถใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงานและการแก้ปัญหาความขัดแย้งทางจริยธรรมได้ ▶ จรรยาบรรณวิชาชีพตรวจสอบภายในมีอิทธิพลในทางบวกต่อการรับรู้เชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายในมากกว่าหลักจริยธรรมส่วนบุคคลและค่านิยมจริยธรรมขององค์กร

A : ผู้วิจัย B : ประเด็นที่ศึกษา	ระเบียบวิธีวิจัย	ผลการวิจัย
<p>A: Ziegenfuss, Singhapakdi และ Martinson (1994)</p> <p>B: ความแตกต่างระหว่างหลักจริยธรรมส่วนบุคคลของผู้ตรวจสอบภายในกับนักบัญชีการจัดการ</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▶ การวิจัยเชิงสำรวจ โดยใช้แบบสอบถามในการเก็บข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่างคือ ผู้ตรวจสอบภายใน จำนวน 1,000 คน และนักบัญชีการจัดการ จำนวน 1,500 คนที่อยู่ตอนใต้ของสหรัฐอเมริกา ▶ การวิเคราะห์ความถดถอยโลจิสติก ทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างหลักจริยธรรมส่วนบุคคลกับสถานะทางอาชีพ ค่านิยมจริยธรรมขององค์กร และอายุ 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ หลักจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายในมีความแตกต่างจากนักบัญชีการจัดการโดยที่ <ol style="list-style-type: none"> 1. นักบัญชีการจัดการเป็นแบบ "Absolutists" คือ มองว่าประเด็นทางจริยธรรมเป็นแบบถูกหรือผิด ดีหรือชั่วไม่ว่าตกอยู่ในสถานการณ์ใด 2. ผู้ตรวจสอบภายในเป็น "Subjectivists" คือ มองว่าถูกหรือผิดตามแต่ละสถานการณ์ เพราะต้องทำงานร่วมกับบุคคลหลายฝ่าย ▶ หลักจริยธรรมส่วนบุคคลของผู้ตรวจสอบภายในและนักบัญชีการจัดการมีความสัมพันธ์กับค่านิยมจริยธรรมขององค์กร
<p>A: Larkin (2000)</p> <p>B: ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายในในการระบุปัญหาความขัดแย้งทางจริยธรรม</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▶ การวิจัยเชิงสำรวจโดยส่งแบบสอบถามไปยังผู้ตรวจสอบภายในของสถาบันการเงินขนาดใหญ่จำนวน 64 คนที่อยู่ในฝั่งตะวันออกของประเทศสหรัฐอเมริกา ▶ การทดสอบค่าเฉลี่ย (T-test) ในการหาความสัมพันธ์ระหว่างความสามารถในการระบุปัญหาทางจริยธรรมกับ เพศ อายุ ประสบการณ์ในการทำงาน และอิทธิพลของเพื่อนร่วมวิชาชีพ 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ อายุส่งผลต่อความสามารถในการระบุพฤติกรรมทางจริยธรรมได้ในระดับต่ำ ▶ เพศส่งผลต่อความสามารถในการระบุพฤติกรรมทางจริยธรรม โดยเพศหญิงสามารถระบุพฤติกรรมทางจริยธรรมได้ดีกว่าเพศชาย ▶ ประสบการณ์ทำงานส่งผลต่อความสามารถในการระบุพฤติกรรมทางจริยธรรม ▶ ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มองว่าตนเองมีจริยธรรมมากกว่าเพื่อนร่วมวิชาชีพ
<p>A: Ziegenfuss และ Martinson (2002)</p> <p>B: จรรยาบรรณวิชาชีพ การบัญชีเพื่อการจัดการกับการรับรู้และการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของนักบัญชีการจัดการ</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▶ การวิจัยเชิงสำรวจ โดยใช้แบบสอบถามในการเก็บรวบรวมจากนักบัญชีการจัดการ จำนวน 1,350 คนในรัฐเวอร์จิเนีย ประเทศสหรัฐอเมริกา ▶ การวิเคราะห์ความถดถอยโลจิสติก ระหว่างการรับรู้เชิงจริยธรรมและการตัดสินใจเชิงจริยธรรมกับหลักจริยธรรมส่วนบุคคล ค่านิยมจริยธรรมขององค์กร อายุ และวุฒิบัตรวิชาชีพนักบัญชีเพื่อการจัดการ 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ จรรยาบรรณวิชาชีพการบัญชีเพื่อการจัดการมีความสัมพันธ์กับการรับรู้และการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของนักบัญชีการจัดการ โดยจรรยาบรรณวิชาชีพสามารถนำมาเป็นแนวทางในการแก้ปัญหาทางจริยธรรมได้ ▶ ปัจจัยจริยธรรมส่วนบุคคล ค่านิยมทางจริยธรรมขององค์กร อายุ และวุฒิบัตรวิชาชีพ ไม่มีความสัมพันธ์กับการรับรู้เชิงจริยธรรมและการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของนักบัญชีการจัดการ

A : ผู้วิจัย B : ประเด็นที่ศึกษา	ระเบียบวิธีวิจัย	ผลการวิจัย
<p>A: O'Leary และ Stewart (2005)</p> <p>B: ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อ การตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน: กลไกในการกำกับดูแลกิจการและ ประสิทธิภาพในการตรวจสอบภายใน</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▶ การทดลองภาคสนาม กลุ่มตัวอย่างคือ ผู้ตรวจสอบภายใน จำนวน 250 คนที่ได้เข้าร่วมในการประชุมประจำปีของสมาคมผู้ตรวจสอบภายในของประเทศออสเตรเลีย (SOPAC) มีนาคม ปี 2005 ▶ การวิเคราะห์ความแปรปรวน ▶ ปัจจัยกลไกในการกำกับดูแลกิจการประกอบด้วย 1) การสนับสนุนจากคณะกรรมการตรวจสอบ 2) ความซื่อสัตย์ของฝ่ายบริหารในเรื่องของนโยบายการบัญชี 3) ความซื่อสัตย์ของฝ่ายบริหารในเรื่องการตรวจสอบภายใน 4) ลักษณะของผู้สอบบัญชีภายนอก 5) มาตรฐานการปฏิบัติขององค์กร 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ ปัจจัยกลไกการกำกับดูแลกิจการ พบว่ามีเพียงลักษณะของผู้สอบบัญชีภายนอกเท่านั้นที่ส่งผลกระทบต่อ การตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน ▶ ประสิทธิภาพในการตรวจสอบส่งผลกระทบต่อ การตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน
<p>A: Claypool, Fetyko และ Pearson (1990)</p> <p>B: การเปรียบเทียบการโต้ตอบต่อปัญหาความขัดแย้งทางจริยธรรมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตกับนักศานวิทยา</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▶ การวิจัยเชิงสำรวจ โดยส่งแบบสอบถามไปยังผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน 100 คน และนักศานวิทยา (จากหลายกลุ่มศาสนา) จำนวน 100 คน ซึ่งทำงานอยู่ทางตอนเหนือของรัฐโอไฮโอ ประเทศสหรัฐอเมริกา ▶ สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ คือ การวิเคราะห์ความแตกต่างของค่าเฉลี่ย 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ กลุ่มตัวอย่างทั้งสองกลุ่มมองว่าแนวคิด "การรักษาความลับ" และ "ความเป็นอิสระ" มีความสำคัญมากกว่าแนวคิด "การละเมิดข้อกำหนดอย่างร้ายแรง" และ "ความรับผิดชอบต่อผู้ว่าจ้าง" เมื่อพิจารณาถึงปัญหาความขัดแย้งทางจริยธรรม ▶ ทั้งสองกลุ่มมองว่ายังมีปัจจัยอื่นๆ อีกที่ส่งผลต่อการพิจารณาปัญหาความขัดแย้งทางจริยธรรม
<p>A: Siegel O'Shaughnessy และ Rigsby (1995)</p> <p>B: มุมมองของผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับบทบาทของจรรยาบรรณวิชาชีพที่มีต่อสมาชิกของสมาคมผู้ตรวจสอบภายใน</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▶ การวิจัยเชิงสำรวจ โดยส่งแบบสอบถามไปยังผู้ตรวจสอบภายในรับอนุญาตจำนวน 300 คน โดยสุ่มจากรายชื่อของผู้ตรวจสอบภายในรับอนุญาตในปี 1992 ของสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศสหรัฐอเมริกา 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ กลุ่มตัวอย่างมีความคิดเห็นว่าการสนับสนุนให้มีการบังคับใช้จรรยาบรรณวิชาชีพอย่างจริงจัง และต้องการให้นำจรรยาบรรณวิชาชีพมาใช้เป็นเครื่องมือในการควบคุมความประพฤติของสมาชิกและบุคคลอื่นๆ นอกจากนี้พบว่าผู้ตรวจสอบภายในได้นำจรรยาบรรณวิชาชีพมาใช้กันอย่างกว้างขวางมากขึ้น โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อใช้เป็นแนวทางในการแก้ปัญหาความขัดแย้งทางจริยธรรม

A : ผู้วิจัย B : ประเด็นที่ศึกษา	ระเบียบวิธีวิจัย	ผลการวิจัย
A: นิตยา วงศ์กันันท์ วัฒนา และคณะ (2546) B: ปัจจัยที่มีผลต่อ จริยธรรมวิชาชีพการสอบ บัญชี	<ul style="list-style-type: none"> ▶ การวิจัยเชิงสำรวจ โดยส่งแบบสอบถามจำนวน 400 ชุด ไปยังผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทั้งที่เป็นผู้สอบบัญชีอิสระและสังกัด สำนักงานสอบบัญชีในเขตกรุงเทพมหานครและเขตปริมณฑล ▶ สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ คือ การวิเคราะห์ความถดถอยพหุคูณ 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ ปัจจัยจริยธรรมส่วนบุคคล ปัจจัยสภาพแวดล้อม และปัจจัยความเป็นอิสระส่งผลต่อจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชี ▶ ปัจจัยความพึงพอใจในการทำงาน ปัจจัยค่านิยมในการทำงาน ปัจจัยจรรยาบรรณวิชาชีพ และปัจจัยความแตกต่างของบุคคลไม่ส่งผลต่อจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชี ▶ ผู้สอบบัญชีอิสระและผู้สอบบัญชีที่สังกัดสำนักงาน มีจริยธรรมส่วนบุคคลที่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ
A: โชคดี จันทวงศ์ (2544) B: ความสัมพันธ์ระหว่าง ค่านิยมในการทำงาน เหตุผลเชิงจริยธรรม และ จริยธรรมในการทำงาน กรณีศึกษาธนาคารเพื่อ การเกษตรและสหกรณ์ การเกษตรสำนักงาน ใหญ่	<ul style="list-style-type: none"> ▶ การวิจัยเชิงสำรวจ โดยใช้แบบสอบถามในการเก็บข้อมูลจากพนักงานธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตรสำนักงานใหญ่จำนวน 350 คน ▶ การทดสอบค่าเฉลี่ย (T-test) และสหสัมพันธ์แบบเพียร์สันในการหาความสัมพันธ์ระหว่างจริยธรรมในการทำงานกับค่านิยมในการทำงาน เหตุผลเชิงจริยธรรม และปัจจัยส่วนบุคคล 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ อายุการทำงานมีผลต่อค่านิยมในการทำงาน เพศมีผลต่อเหตุผลเชิงจริยธรรม และอายุ อายุการทำงาน มีผลต่อจริยธรรมในการทำงาน ▶ ค่านิยมในการทำงานมีความสัมพันธ์ทางบวกกับจริยธรรมในการทำงาน และไม่มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติระหว่างเหตุผลเชิงจริยธรรมกับจริยธรรมในการทำงาน

2.5 สรุปปัจจัยที่ใช้ในการวิจัยและสมมติฐานการวิจัย

การศึกษาแนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ทำให้ทราบถึงปัจจัยต่างๆ ที่ใช้ในการวิจัย สามารถสรุปปัจจัยที่ใช้ดังต่อไปนี้

จรรยาบรรณวิชาชีพตรวจสอบภายใน

จรรยาบรรณวิชาชีพเป็นสิ่งสำคัญสำหรับวิชาชีพต่างๆ ซึ่งผู้ประกอบการวิชาชีพต้องปฏิบัติตาม จรรยาบรรณวิชาชีพจะเป็นเครื่องมือในการควบคุมพฤติกรรมและเป็นกรอบในการปฏิบัติงานของสมาชิกในวิชาชีพนั้นๆ ให้เป็นไปอย่างถูกต้องและเหมาะสม ซึ่งจรรยาบรรณวิชาชีพประกอบด้วย หลักการและระเบียบการปฏิบัติที่อธิบายถึงการประพฤติปฏิบัติตนอย่างมีศีลธรรม

อย่างไรก็ตามยังมีบางประเด็นที่คลุมเครือหรือยังไม่มีความชัดเจนสำหรับแนวทางปฏิบัติเมื่อต้องเผชิญกับปัญหาขัดแย้งทางจริยธรรม จากการศึกษาของ Ziegenfuss และ Singhapakdi (1994) พบว่า จรรยาบรรณวิชาชีพส่งผลต่อการรับรู้เชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน Seigel, O'Shaughnessy และ Rigsby (1995) พบว่า ผู้ตรวจสอบภายในได้นำจรรยาบรรณวิชาชีพมาใช้เป็นแนวทางในการแก้ปัญหาความขัดแย้งทางจริยธรรม และนิตยา วงศ์ภินันท์วัฒนา และคณะ (2546) พบว่าจรรยาบรรณวิชาชีพไม่ส่งผลต่อจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชี

สมมติฐานที่ใช้ศึกษา คือ จรรยาบรรณวิชาชีพส่งผลต่อการใช้วิจารณญาณเชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน

หลักจริยธรรมส่วนบุคคล

หลักจริยธรรมส่วนบุคคลมีความสำคัญ เนื่องจากเป็นปัจจัยที่ใช้ในการวัดว่าบุคคลแต่ละคนจะแก้ปัญหาทางจริยธรรมอย่างไร ซึ่งบุคคลแต่ละคนมีรูปแบบของพฤติกรรมและการตัดสินใจในเรื่องของจริยธรรมที่แตกต่างกันออกไป โดยจะขึ้นอยู่กับสถานการณ์และสิ่งแวดล้อม ความแตกต่างของบุคคลนี้สามารถนำมาใช้เป็นเกณฑ์ในการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของบุคคล โดยแบ่งออกเป็น 2 เกณฑ์ที่แตกต่างกันตามแนวคิดของ Forsyth (1980) ได้แก่ 1) เกณฑ์อุดมคตินิยม (Idealism) หมายถึง การพิจารณาจริยธรรมจะให้ความเชื่อและกฎทางศีลธรรมในการตัดสินใจ 2) เกณฑ์สัมพัทธนิยม (Relativism) หมายถึง บุคคลจะปฏิเสธกฎทางศีลธรรมของสากลในการตัดสินใจ จากงานวิจัยของ Ziegenfuss and Singhapakdi (1994) พบว่า จริยธรรมส่วนบุคคลมีความสัมพันธ์กับการรับรู้เชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน กล่าวคือ เกณฑ์อุดมคตินิยมและเกณฑ์สัมพัทธนิยมส่งผลต่อการรับรู้เชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายในอย่างมีนัยสำคัญ และจากงานวิจัยของ Ziegenfuss, Singhapakdi และ Martinson (1994) พบว่า ผู้ตรวจสอบภายในมีคะแนนของเกณฑ์สัมพัทธนิยมสูง แสดงให้เห็นว่าผู้ตรวจสอบภายในจะพิจารณาการกระทำว่าถูกหรือผิดตามแต่ละสถานการณ์มากกว่าจะตัดสินใจตามหลักจริยธรรมสากล

สมมติฐานที่ใช้ศึกษา คือ หลักจริยธรรมส่วนบุคคลส่งผลต่อการใช้วิจารณญาณเชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน

วัฒนธรรมทางจริยธรรมขององค์กร

จริยธรรมขององค์กรเป็นส่วนที่สำคัญส่วนหนึ่งของวัฒนธรรมองค์กร ซึ่งความแตกต่างด้านวัฒนธรรมองค์กรจะมีผลต่อพฤติกรรมด้านจริยธรรมของพนักงานในแต่ละองค์กรแตกต่างกันออกไป (Alchian and Demsetz, 1972) โดยวัฒนธรรมองค์กรจะมีส่วนในการกำหนดจริยธรรมของบุคคลในด้านพฤติกรรม การตัดสินใจ และการแสดงออก (Stedham et al., 2000) ดังนั้น หากองค์กรมีวัฒนธรรมทางจริยธรรมที่ดีก็จะส่งผลต่อพฤติกรรมการทำงานของพนักงานในทางที่ถูกต้องและเหมาะสมไปด้วย การศึกษาครั้งนี้จะวัดวัฒนธรรมทางจริยธรรมขององค์กรจาก "ค่านิยมจริยธรรมขององค์กร" ซึ่งเป็นส่วนสำคัญของวัฒนธรรมองค์กร จากการศึกษาของ Ziegenfuss และ Martinson (2002) พบว่า วัฒนธรรมทางจริยธรรมขององค์กรมีความสัมพันธ์กับการรับรู้เชิงจริยธรรมและการใช้วิจารณญาณเชิงจริยธรรมของนักบัญชีการจัดการ อย่างไรก็ตาม การศึกษาของ Ziegenfuss และ Singhapakdi (1994) พบว่า วัฒนธรรมทางจริยธรรมขององค์กรไม่ส่งผลต่อการรับรู้เชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน

สมมติฐานที่ใช้ศึกษา คือ วัฒนธรรมทางจริยธรรมขององค์กรส่งผลต่อการใช้วิจารณญาณเชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน

ค่านิยมในการทำงาน

ค่านิยมทำหน้าที่เป็นบรรทัดฐานหรือมาตรฐานของพฤติกรรมทั้งหลายและเป็นตัวกำหนดการแสดงออกของพฤติกรรมว่าควรทำหรือไม่ รวมทั้งเป็นแบบแผนสำหรับการตัดสินใจหรือการแก้ไขข้อขัดแย้งต่างๆที่เกิดขึ้น หรืออาจกล่าวได้ว่า ค่านิยมเป็นเสมือนเครื่องมือในการตัดสินใจหรือกำหนดทิศทางแห่งความประพฤติเชิงจริยธรรมของบุคคล (พิภพ วงษ์เงิน, 2545) ค่านิยมในการทำงานถือเป็นปัจจัยหนึ่งซึ่งทำหน้าที่เป็นเกณฑ์ในการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของบุคคล จากงานวิจัยของโชคดี จันทวงศ์ (2544) พบว่า ค่านิยมในการทำงานมีความสัมพันธ์ทางบวกกับจริยธรรมในการทำงานของพนักงาน ซึ่งกล่าวได้ว่า ค่านิยมในการทำงานเป็นเครื่องมือในการกำหนดพฤติกรรมและเป็นแนวทางในการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของบุคคล อย่างไรก็ตาม งานวิจัยของ นิตยา วงศ์ภินันท์วัฒนา และคณะ (2546) พบว่าค่านิยมในการทำงานไม่ส่งผลต่อจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชี

สมมติฐานที่ใช้ศึกษา คือ ค่านิยมในการทำงานส่งผลต่อการใช้วิจารณญาณเชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน

ปัจจัยส่วนบุคคล (Personal Variables)

เพศ (Gender) เป็นตัวแปรด้านประชากรศาสตร์ที่นิยมนำมาศึกษาเพื่อทดสอบว่าเพศส่งผลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมหรือไม่ ซึ่งได้รับผลการศึกษาแตกต่างกันออกไป ในหลายการศึกษาพบว่าผู้หญิงมีพฤติกรรมที่มีจริยธรรมมากกว่าผู้ชาย (Jones and Gaultschi, 1988; Ruegger and King, 1992; Whipple and Swords, 1992 อ้างถึงใน Larkin, 2000) การศึกษาของ Larkin (2000) พบว่า เพศส่งผลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน โดยเพศหญิงสามารถระบุพฤติกรรมทางจริยธรรมได้ดีกว่าเพศชาย โชคดี จันทวงศ์ (2544) พบว่าเพศส่งผลต่อการใช้เหตุผลเชิงจริยธรรมของพนักงาน และจากการศึกษาอื่นๆ พบว่าเพศไม่ส่งผลต่อพฤติกรรมทางจริยธรรม (Callan, 1992; Dubinsky and Levy, 1985; Serwinek, 1992 อ้างถึงใน Larkin, 2000)

สมมติฐานที่ใช้ศึกษา คือ เพศส่งผลต่อการใช้วิจารณญาณเชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน

อายุ (Age) เป็นตัวแปรที่คาดว่าจะส่งผลต่อการใช้วิจารณญาณเชิงจริยธรรม เนื่องจากอายุจะมีความสัมพันธ์โดยรวมกับพัฒนาการและระดับวุฒิภาวะ กล่าวคือ เมื่อบุคคลมีอายุเพิ่มมากขึ้น จะมีระดับวุฒิภาวะสูงขึ้นตามวัย มีประสบการณ์เพิ่มมากขึ้น ความคิด ความอ่าน ความรู้สึก และการกระทำจะปรับเปลี่ยนตามวัย ทำให้มองเห็นปัญหาได้ชัดเจน ถูกต้องตรงตามความเป็นจริง ซึ่งรวมไปถึงความรับผิดชอบในการปฏิบัติงานด้วย (พัชรีย์ ประเสริฐกิจ, 2541) จากงานวิจัยของ Larkin (2000) พบว่า อายุส่งผลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน Ziegenfuss และ Martinson (2002) พบว่า อายุส่งผลต่อการรับรู้เชิงจริยธรรมและการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของนักบัญชีการจัดการในระดับต่ำ และโชคดี จันทวงศ์ (2544) พบว่า อายุมีผลต่อจริยธรรมในการทำงานของพนักงาน

สมมติฐานที่ใช้ศึกษา คือ อายุส่งผลต่อการใช้วิจารณญาณเชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน

ระดับการศึกษา (Education) การศึกษาเป็นกิจกรรมที่ทำให้คนเราพัฒนาเปลี่ยนแปลงในทางที่ดีขึ้นทั้งในด้านร่างกายและจิตใจ ความคิดเห็นและทัศนคติ การศึกษาเป็นการพัฒนาคนทางด้านกายภาพ อารมณ์และสติปัญญาเพื่อให้มีอารมณ์มั่นคง มีความประพฤติดี ผู้ที่มีระดับการศึกษาสูงย่อมมีความรู้ ความเฉลียวฉลาดและมีวิจารณญาณมากกว่าผู้ที่มี

การศึกษาระดับต่ำกว่า ซึ่งมีผลต่อการใช้วิจารณญาณเชิงจริยธรรม (พัชรีย์ ประเสริฐกิจ, 2541) โชคดี จันทวงศ์ (2544) พบว่า ระดับการศึกษามีผลต่อจริยธรรมในการทำงานของพนักงาน

สมมติฐานที่ใช้ศึกษา คือ ระดับการศึกษาส่งผลต่อการใช้วิจารณญาณเชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน

ประสบการณ์ในการตรวจสอบ (Auditing Experience) ประสบการณ์การทำงานนับว่าเป็นแหล่งที่มีคุณค่าสูงสำหรับการเรียนรู้รวมทั้งเป็นการช่วยขยายโลกทัศน์ให้กว้างยิ่งขึ้น ทำให้บุคคลมีการเรียนรู้ ความเข้าใจ เกิดทักษะในการปฏิบัติงานที่มีคุณภาพยิ่งขึ้น ผู้ตรวจสอบภายในที่ทำงานนานกว่าย่อมมีความสามารถในการปฏิบัติงานมากกว่า เพราะประสบการณ์ในอดีตมีส่วนสำคัญช่วยให้การปฏิบัติงานมีประสิทธิภาพมากขึ้น ทำให้เรียนรู้และเข้าใจว่าสิ่งใดดีหรือไม่ดี สามารถวิเคราะห์แก้ปัญหาที่เผชิญได้ดี (พัชรีย์ ประเสริฐกิจ, 2541) จากงานวิจัยของ O'Leary and Stewart (2005) พบว่า ประสบการณ์ในการตรวจสอบส่งผลกระทบต่อ การตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน Larkin (2000) พบว่าประสบการณ์ในการตรวจสอบส่งผลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน โดยผู้ตรวจสอบภายในที่มีประสบการณ์มากจะมีความระมัดระวังในการตัดสินใจเชิงจริยธรรม และโชคดี จันทวงศ์ (2544) พบว่า อายุงานส่งผลต่อจริยธรรมในการทำงานของพนักงาน

สมมติฐานที่ใช้ศึกษา คือ ประสบการณ์ในการตรวจสอบส่งผลต่อการใช้ วิจารณญาณเชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน

วุฒิบัตรวิชาชีพ (Certification) ผู้ประกอบวิชาชีพตรวจสอบภายในสามารถได้รับวุฒิบัตรวิชาชีพตรวจสอบภายใน (Certified Internal Auditor: CIA) จากสมาคมผู้ตรวจสอบภายใน โดยผู้ที่ได้รับวุฒิบัตรวิชาชีพจะต้องมีความรู้ มีประสบการณ์ ผ่านการทดสอบ CIA และต้องมีการศึกษาเพิ่มเติมอย่างต่อเนื่อง อย่างไรก็ตาม ผู้ตรวจสอบภายในสามารถได้รับวุฒิบัตรวิชาชีพอื่นๆ เช่น วุฒิบัตรผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Certified Public Accountants: CPA) หรือ วุฒิบัตรนักบัญชีการจัดการรับอนุญาต (Certified Management Accountants: CMA) ซึ่งผู้วิจัย คาดว่าผู้ที่ได้รับวุฒิบัตรวิชาชีพจะมีความอ่อนไหวต่อปัญหาทางจริยธรรมมากกว่าผู้ที่ไม่ได้รับ

สมมติฐานที่ใช้ศึกษา คือ การได้รับวุฒิบัตรวิชาชีพส่งผลต่อการใช้วิจารณญาณเชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน

ตารางที่ 2.2 สรุปแหล่งที่มาของตัวแปรที่ใช้ในงานวิจัย

ตัวแปรที่ใช้	ผู้วิจัย
จรรยาบรรณวิชาชีพ (Code of Ethics)	Ziegenfuss และ Singhapakdi (1994) Ziegenfuss และ Martinson (2002) Siegel, O'Shaughnessy และ Rigsby (1995) นิตยา วงศ์ภินันท์วัฒนา และคณะ (2546)
ปัจจัยส่วนบุคคล	Ziegenfuss, Singhapakdi และ Martinson (1994) Larkin (2000) O'Leary และ Stewart (2005) Ziegenfuss และ Martinson (2002) โชคดี จันทวงศ์ (2544)
หลักจริยธรรมส่วนบุคคล	Ziegenfuss และ Singhapakdi (1994), Forsyth (1980) Ziegenfuss, Singhapakdi และ Martinson (1994) Ziegenfuss และ Martinson (2002) นิตยา วงศ์ภินันท์วัฒนา และคณะ (2546)
วัฒนธรรมทางจริยธรรมขององค์กร	Ziegenfuss และ Singhapakdi (1994) Ziegenfuss, Singhapakdi และ Martinson (1994) Ziegenfuss และ Martinson (2002) นิตยา วงศ์ภินันท์วัฒนา และคณะ (2546)
ค่านิยมในการทำงาน	นิตยา วงศ์ภินันท์วัฒนา และคณะ (2546) โชคดี จันทวงศ์ (2544)