

## บทที่ 2

### แนวคิด ทฤษฎี วรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาเรื่องความคิดเห็นของนักบัญชีในอำเภอเมืองพิษณุโลก ที่มีต่อการปฏิบัติงานวิชาชีพบัญชีอย่างมีคุณธรรมและจริยธรรม ผู้ศึกษาได้ค้นคว้าเอกสารและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

1. ทฤษฎีในการพัฒนาจริยธรรมของโคลเบอร์ก
2. คุณธรรมขั้นพื้นฐานของกระทรวงศึกษาธิการ 8 ประการ
3. จริยธรรมและจรรยาบรรณของนักบัญชี
4. การตัดสินใจหลักศีลธรรมสำหรับตนเองของ Clayton-Selecting Your Guiding Principles
5. วรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

#### 1. ทฤษฎีการพัฒนาคุณธรรมจริยธรรมของโคลเบอร์ก-Kohlberg's Stage of Moral Growth (Alan S.L. Wong, 2000 และอ้างใน นภาพร ณ เชียงใหม่, 2548)

โคลเบอร์ก (Kohlberg, 1976) ได้ให้ความหมายของจริยธรรมไว้ว่า จริยธรรมมีพื้นฐานของความยุติธรรม คือ มีการกระจายสิทธิและหน้าที่อย่างเท่าเทียมกัน โดยมีได้หมายถึงเกณฑ์บังคับต่างๆ ไป แต่เป็นเกณฑ์ที่มีความเป็นสากลที่คนส่วนใหญ่รับไว้ในทุกสถานการณ์ไม่มีการขัดแย้งเป็นอุดมคติ

ทฤษฎีความก้าวหน้าทางศีลธรรมของลอเรนซ์ โคลเบอร์ก (1969) เป็นทฤษฎีที่มีชื่อเสียงและได้รับการยอมรับอย่างกว้างขวางที่ใช้ในการทดสอบการให้เหตุผลของศีลธรรม ทฤษฎีลำดับขั้นคุณธรรมจริยธรรมเป็นพื้นฐานของการอภิปรายอันหลากหลายที่เกี่ยวข้องกับสถานการณ์บีบบังคับ ขั้นตอนในการพัฒนาศีลธรรมของโคลเบอร์ก (Kohlberg's stages of moral development) โคลเบอร์ก กล่าวว่าถ้าเข้าใจถึงขั้นตอนการพัฒนาศีลธรรมจะเป็นสิ่งที่จะช่วยในการพัฒนาหรือปรับปรุงคุณธรรมจริยธรรมและคุณค่าของตนเองให้มีการพัฒนาสูงขึ้นเป็นผู้มีคุณธรรมจริยธรรมระดับสูง คุณลักษณะพิเศษของทฤษฎีของโคลเบอร์ก ได้จัดระดับของระดับการพัฒนาความก้าวหน้าทางคุณธรรมจริยธรรมเป็น 3 ระดับ ซึ่งในแต่ละระดับประกอบด้วยการพัฒนาคุณธรรมจริยธรรม 2 ขั้น รวมทั้งหมด 6 ขั้น สามารถอธิบายระดับและขั้นของคุณธรรมจริยธรรมตามลำดับดังนี้

### ระดับที่ 1 Pre-Conventional Level

เด็กๆ ที่อยู่ในระดับขั้นนี้จะตอบโต้ศีลธรรมจากการอ้างอิงกลุ่มในสังคมของเขาที่เป็นเรื่องพื้นๆ คือ พ่อแม่ ในลำดับขั้นนี้เด็กๆ จะยึดตนเองเป็นที่ตั้งอย่างสุดขีดมีพัฒนาการศีลธรรมส่วนตัวตอบโต้เพียงการลงโทษและการให้รางวัลเป็นพื้นฐานในการแสดงพฤติกรรมการเป็นคนดี ดังนั้นจึงมีคำอธิบายของระดับขั้นนี้ประกอบด้วย 2 ลำดับขั้น คือ

**ขั้นที่ 1** การพัฒนาการด้านศีลธรรมด้วยการลงโทษและการเชื่อฟังเป็นสำคัญ (The Obedience and Punishment Orientation)

ยอมรับในอำนาจและการลงโทษ (Respect for power and punishment) เด็กกลุ่มนี้จะมีอายุระหว่าง 1-5 ปี การตัดสินใจจะทำอะไรคือสิ่งที่ถูกต้องตามที่เขาและเธอต้องการทำอะไรและเขาสามารถทำโดยปราศจากความทุกข์ใจ มีหลักที่ว่าเป็นสิ่งที่ถูกต้อง โดยเขาควรเชื่อฟังบุคคลที่มีอำนาจและหลีกเลี่ยงการถูกลงโทษ ภาษิตคือท่านควรทำแต่ในสิ่งที่ถูกต้อง (Motto: Might makes right)

**ขั้นที่ 2** เป็นการสัมพันธ์กันเมื่อที่ตนเองได้รับประโยชน์เป็นสำคัญ

ในขั้นนี้จะพิจารณาโดยมองกลับไปขั้นที่ 1 (Looking out for stage1) เด็กกลุ่มนี้จะมีอายุระหว่าง 5-10 ปี มีแนวโน้มเห็นแก่ตัวเอง เขาทั้งหลายไม่ยอมรับในสิ่งถูกต้องที่จะเป็นผู้ให้บุคคลอื่นแต่อยู่บนข้อสมมุติที่จะได้รับจากคนอื่นมากกว่า เพื่อความเข้าใจจึงเป็นเรื่องตอบสนองความต้องการของตนเองก่อน กล่าวเป็นประโยคได้ว่า ถ้าเธอเกาหลีให้ฉัน ฉันก็จะเกาหลีให้เธอ แทนที่จะมีความจงรักภักดี ความกตัญญู หรือความยุติธรรม ภาษิตคือท่านให้อะไรแก่ฉันบ้าง (Motto: What's in it for me?)

### ระดับที่ 2 Conventional Level

เหตุผลทางศีลธรรม ในลำดับนี้อาศัยฐานนอกกลุ่มสังคมอ้างอิงเดิม เคารพสิทธิของบุคคลอื่น โคลเบอร์ก็ได้กล่าวอ้างเกี่ยวกับวัยรุ่นและวัยผู้ใหญ่ดำเนินชีวิตด้วยเหตุผล

**ขั้นที่ 3** การเป็นคนดี (Being a "Good Boy" or "Nice Girl")

บุคคลในกลุ่มนี้ จะมีอายุระหว่าง 8-16 ปี จะมีการรักษาความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลอื่นเป็นสิ่งที่ชี้ให้เห็นว่าบุคคลแต่ละคนมีการพัฒนาความสามารถทำให้ผู้อื่นพอใจ ความเห็นแก่ตัวไม่ยาวนานมาก เริ่มยกระดับการมีเหตุผลทางศีลธรรม โดยมีการยกระดับจากความพอใจในตัวเองเป็นการให้ความสำคัญในความรักต่อบุคคลอื่น โดยเฉพาะอย่างยิ่งพ่อแม่ ครูอาจารย์หรือเพื่อน คนกลุ่มนี้จะค้นหาการยอมรับปฏิบัติตามผู้คนที่ได้คาดหวังในตัวเขา เมื่อคนที่ได้คาดหวังในตัวเขานั้นได้กล่าวโทษเมื่อเขากระทำบางอย่างผิดไปพฤติกรรมของเขาชอบที่จะแสดงออกในการตัดสินใจโดย

จะพูดว่าใครๆ เขาก็ทำกัน (Everyone else is doing it) หรือฉันไม่ได้ตั้งใจที่จะทำร้ายใคร (I didn't intend to hurt anyone) ภาษิตคือฉันต้องการเป็นคนที่น่ารัก (Motto: I want to be nice)

#### ขั้นที่ 4 กฎหมายและคำสั่ง (Law and order thinking)

คนกลุ่มนี้ส่วนใหญ่จะอายุตั้งแต่ 16 ปีขึ้นไป คนขั้นนี้จะให้ความสำคัญต่ออำนาจบังคับบัญชา กฎหมายและภาระหน้าที่ ในลำดับขั้นนี้การปฏิบัติตนทางศีลธรรมกลายเป็นหน้าที่ที่ต้องปฏิบัติตามกฎระเบียบและไม่เกี่ยวกับความเห็นชอบส่วนตัว มีการยึดถือกฎเกณฑ์ของสังคมระหว่างประเทศ (Internalized society's rules) เกี่ยวกับพฤติกรรมอย่างไรเขาทั้งหลายมีภาระที่จะปฏิบัติตาม ไม่ต้องใช้เวลาในการตัดสินใจในครอบครัวและเพื่อนเกี่ยวกับกฎหมายทางสังคมและประเพณี เขาทั้งหลายเห็นว่าเป็นภาระหน้าที่ที่สำคัญที่ต้องปฏิบัติตาม และเป็นผู้นำในความถูกต้องที่ต้องรักษาข้อบังคับของสังคมไว้ ผู้คนต้องปรับตัวให้ปฏิบัติตามข้อบังคับของสังคมปราศจากข้อพิจารณาในส่วนที่เกี่ยวข้องกับหลักการทางคุณธรรมจริยธรรม การควบคุมทางสังคมเป็นการฝึกหัดการควบคุมความรู้สึกผิดที่ทำให้ผิดกฎหมาย กรณีความรู้สึกผิดเป็นผลกระทบแบบอัตโนมัติโดยตรงทางอารมณ์ ไม่กระทบอย่างมีเหตุผลของความรับผิดชอบส่วนตัวแต่เป็นพื้นฐานทางคุณธรรมจริยธรรม (ซึ่งอยู่ในขั้นที่ 6) บุคคลที่อยู่ในขั้นนี้เชื่อว่าทุกคนได้มีการทำผิดกฎหมายต้องถูกลงโทษ และจ่ายชำระหนี้ให้สังคม ภาษิตคือเป็นภาระหน้าที่ที่ฉันจะต้องทำ (Motto: I'll do my duty)

#### ระดับที่ 3 Post-Conventional Level

ผู้คนในขั้นนี้น้อยมากที่พิจารณาถึงคุณค่าของสิ่งต่างๆ และมีการตัดสินใจในปรัชญาของชีวิตที่เป็นแนวทางที่ถูกต้องของชีวิตเขาใช้การพิจารณาที่ละเอียดถี่ถ้วนจะไม่ทำอะไรที่ทำให้ตนเองปฏิบัติตามสิ่งใดสิ่งหนึ่งโดยอัตโนมัติ จะพิจารณาถึงในเรื่องกฎการปฏิบัติแห่งประเพณีนิยมหรือความเชื่อของบุคคลอื่นหรือตามแรงจูงใจ พลั้งหยังรู้สิ่งที่เกิดขึ้น หรือชี้แนะความสำคัญเกี่ยวกับสิ่งที่ถูกและสิ่งที่ผิด

#### ขั้นที่ 5 การตัดสินใจในประชาธิปไตย (Justice through democracy)

บุคคลในขั้นนี้จะยอมรับในวัตถุประสงค์ของศีลธรรมมีบางอย่างที่สนับสนุนโดยกฎหมายและกรอบของวัฒนธรรมประเพณี แม้ว่ากฎหมาย สนับสนุนในสิ่งที่ดีเขาทั้งหลายรู้สึกว่าคุณคนมีประชาธิปไตยควรจะสามารเปลี่ยนแปลงกฎหมายได้ อีกทางหนึ่งก็คือ ประชาธิปไตยกลายเป็นสัญญาของสังคมที่ผู้คนมีความพยายามอย่างต่อเนื่องเพื่อสร้างและตั้งกฎหมายเพื่อตอบสนองผู้คนในสังคมส่วนใหญ่ให้ดียิ่งขึ้นขณะที่เพียงป้องกันสิทธิขั้นพื้นฐานของทุกคน เป็นสิ่งที่ยอมรับในกฎหมายและความรู้สึกในภาระผูกพันที่อาศัยอยู่โดยยอมรับในกฎเกณฑ์ ระยะเวลาที่ยาวนานได้สร้างความยุติธรรมให้กับทุกคนให้บรรลุวัตถุประสงค์การมีคุณธรรมจริยธรรม จำนวนเพียงร้อยละ

20-25 ของผู้ใหญ่ในวันนี้ที่จะพัฒนาไปถึงขั้นนี้ มีบางส่วนที่ทำได้ในขั้นนี้หลังอายุสี่สิบ ภาษิตคือ ฉันจะอยู่ภายใต้กฎหมายหรือพยายามจะเปลี่ยนแปลงให้ดียิ่งขึ้น (Motto: I'll live by the rules or try to change them)

**ขั้นที่ 6** ตัดสินชี้ขาดด้วยพื้นฐานของหลักคุณธรรมจริยธรรม ซึ่งเมื่อมีชีวิตอยู่ในโลกนี้ ร่วมกันควรที่ให้กับทุกคนอย่างเท่าเทียมและยุติธรรม (Deciding on basic moral principles by which you will live your life and relate to everyone fairly)

มีผู้น้อยมากที่พิจารณาถึงคุณค่าของสิ่งต่างๆ และมีปรัชญาในการดำเนินชีวิต ซึ่งเป็นแนวทางที่ถูกต้องในชีวิตของเขา และจะไม่ทำอะไรที่เป็นการปฏิบัติตามโดยอัตโนมัติตามอารมณ์ ความเชื่อของบุคคลอื่นหรือประเพณีนิยม มีการแยกแยะในสิ่งต่างๆที่เกิดขึ้น สามารถบ่งชี้เกี่ยวกับสิ่งที่ถูกและสิ่งที่ผิด ในขั้นที่ 6 นี้ ผู้คนจะระมัดระวังในการเลือกหลักการขั้นพื้นฐาน โดยยอมรับทุกสิ่งทุกอย่างที่อาศัยอยู่ร่วมกัน มีความรู้สึกที่เราทั้งหมดมีโอกาสและความเท่าเทียมกัน โดยเป็นผู้เริ่มต้นยอมรับในความแตกต่าง เป็นผู้แข็งแรงอย่างเพียงพอที่จะกระทำอย่างมีอุดมการณ์ ถึงแม้คนอื่นจะคิดว่าเป็นสิ่งแปลกหรือเชื่อว่าเป็นการต่อต้านกฎหมายที่ไม่ยุติธรรม คนกลุ่มนี้จะปฏิเสธการต่อสู้ การเกิดสงคราม ภาษิตคือคำนิยมแห่งฉันคือเชื่อในความถูกต้อง (Motto: I'm true to my values)

**ข้ออภิปรายรายการศึกษาคณธรรมจริยธรรมของโคลเบอร์ก -Kohlberg's moral discussion approach** (Robert N. Barger, 2000 และอ้างใน นภาพร ณ เชียงใหม่, 2548)

โคลเบอร์ก ได้ปรับปรุงการศึกษาการพัฒนาคุณธรรมจริยธรรมของผู้คน โดยเน้นผลทางจริยธรรมได้พัฒนาเป็นระดับที่เป็นขั้นตอน โดยมีความคล้ายคลึงกับทฤษฎีเกี่ยวกับการรับรู้ของ Jean Piaget ซึ่ง Jean Piaget และลอเรนซ์ โคลเบอร์ก (Lawrence Kohlberg) มีความเหมือนกันในความเชื่อที่ว่า การพัฒนาจริยธรรมของบุคคลมีได้จากผลกระทบที่เกิดจากสังคม (social interaction) โดยผู้คนที่เผชิญหน้ากับสถานการณ์ที่ยากลำบากทางคุณธรรมจริยธรรมจะเรียกปลุกความรู้ต่อสู้ในข้อขัดแย้งนั้น ซึ่งสอดคล้องกับโคลเบอร์ก ที่มีกรอบการไปถึงการเผชิญหน้ากับสถานการณ์ที่ยากลำบากในคุณธรรมจริยธรรมนี้เป็นตามลำดับขั้นของคุณธรรมจริยธรรมที่มีอยู่ในแต่ละคน ที่จะพัฒนาไปสู่การมีคุณธรรมจริยธรรมในระดับที่สูงขึ้น ของการมีเหตุผลในคุณธรรมจริยธรรม โดยการแสดงผลประโยชน์ของระดับคุณธรรมจริยธรรมขั้นที่สูงขึ้น

## 2. คุณธรรมขั้นพื้นฐานของกระทรวงศึกษาธิการ 8 ประการ

กระทรวงศึกษาธิการประกาศนโยบายเร่งรัดการปฏิรูปการศึกษา โดยยึดคุณธรรมนำความรู้ สร้างความตระหนักสำนึกในคุณค่าของปรัชญาเศรษฐกิจพอเพียง ความสามานฉันท์ สันติ วิถีวิถี

ประชาธิปไตยพัฒนาคน โดยใช้คุณธรรมเป็นพื้นฐานของกระบวนการเรียนรู้ที่เชื่อมโยงความร่วมมือของสถาบันครอบครัว ชุมชน สถาบันศาสนาและสถาบันการศึกษา โดยมีจุดเน้นเพื่อพัฒนาเยาวชนให้เป็นคนดี มีความรู้ และอยู่ดีมีสุข ดังนั้นเพื่อให้การขับเคลื่อนดังกล่าวมีความชัดเจนเกิดประสิทธิภาพสูงสุดและสามารถนำไปสู่การปฏิบัติได้อย่างเป็นรูปธรรม “การส่งเสริมคุณธรรมนำความรู้ 8 คุณธรรมพื้นฐาน” ที่ควรเร่งปลูกฝังประกอบด้วย

(1) **ขยัน** ขยันคือความตั้งใจเพียรพยายามทำหน้าที่การงานอย่างต่อเนื่องสม่ำเสมออดทน ความขยันต้องปฏิบัติควบคู่กับการใช้สติปัญญาแก้ปัญหาจนเกิดผลสำเร็จ

ผู้ที่มีความขยันคือผู้ที่ตั้งใจทำงานอย่างจริงจังต่อเนื่องในเรื่องที่ถูกต้องควรเป็นคนสูงส่งมีความพยายาม ไม่ท้อถอย กล้าเผชิญอุปสรรค รักรงานที่ทำ ตั้งใจทำหน้าที่อย่างจริงจัง

(2) **ประหยัด** ประหยัดคือการรู้จักเก็บออมเงินใช้ทรัพย์สิน สิ่งของแต่พอควรพอประมาณให้เกิดประโยชน์คุ้มค่า ไม่ฟุ่มเฟือย ฟุ้งเฟ้อ

ผู้ที่มีความประหยัดคือผู้ที่ดำเนินชีวิตความเป็นผู้ที่เรียบง่าย รู้จักฐานะการเงินของตนคิดก่อนใช้ คิดก่อนซื้อ เก็บออม ทรัพย์สินสิ่งของอย่างคุ้มค่า รู้จักทำบัญชีรายรับ-รายจ่ายของตนเองอยู่เสมอ

(3) **ซื่อสัตย์** ซื่อสัตย์คือประพฤติตรงไม่เอินเอียงไม่มีเล่ห์เหลี่ยมมีความจริงใจปลอดจากความรู้สึกล้อเอียงหรืออคติ

ผู้ที่มีความซื่อสัตย์คือผู้ที่มีความประพฤติตรงทั้งต่อหน้าที่ ต่อวิชาชีพ ตรงต่อเวลา ไม่ใช่เล่ห์กล คดโกงทั้งทางตรงและทางอ้อม รับผิดชอบที่ของตนเองและปฏิบัติอย่างเต็มที่ถูกต้อง

(4) **มีวินัย** มีวินัยคือการยึดมั่นในระเบียบแบบแผน ข้อบังคับและข้อปฏิบัติ ซึ่งมีทั้งวินัยในตัวเองและวินัยต่อสังคม

ผู้ที่มีวินัยคือผู้ที่ปฏิบัติตามในขอบเขต กฎระเบียบของสถานศึกษา สถาบัน/องค์กร/สังคม และประเทศ โดยที่ตนเองยินดีปฏิบัติตามอย่างเต็มใจและตั้งใจ

(5) **สุขภาพ** สุขภาพคือเรียบร้อย อ่อนโยน ละมุนละม่อม มีกิจกรรมายาที่ดีงาม มีสัมมาคารวะ

ผู้ที่มีความสุขภาพคือผู้ที่อ่อนน้อมถ่อมตนตามสถานภาพและกาลเทศะ ไม่ก้าวร้าว รุนแรง วางอำนาจ ข่มผู้อื่นทั้งโดยวาจาและท่าทาง แต่ในเวลาเดียวกันยังคงมีความมั่นใจในตนเอง เป็นผู้ที่มีการยาทวางตนเหมาะสมตามวัฒนธรรมไทย

(6) **สะอาด** สะอาดคือปราศจากความมัวหมองทั้งกาย ใจ และสภาพแวดล้อม ความโปร่งใสเป็นที่เจริญตาทำให้เกิดความสบายใจแก่ผู้พบเห็น

ผู้ที่มีความสะอาดคือผู้ที่รักษาร่างกาย ที่อยู่อาศัยสิ่งแวดล้อมถูกต้องตามสุขลักษณะ ฝึกฝนจิตใจมิให้ขุ่นมัว จึงมีความแจ่มใสอยู่เสมอ

(7) สามัคคี สามัคคีคือความพร้อมเพรียงกัน ความกลมเกลียวกัน ความปรองดองกัน ร่วมใจกันปฏิบัติงานให้บรรลุผลตามที่ต้องการ เกิดงานการอย่างสร้างสรรค์ปราศจากการทะเลาะวิวาทไม่เอารัดเอาเปรียบกัน เป็นการยอมรับความมีเหตุผล ยอมรับความแตกต่างหลากหลายทางความคิด ความหลากหลายในเรื่องเชื้อชาติความกลมเกลียวกันในลักษณะเช่นนี้เรียกอีกอย่างว่าความสมานฉันท์

ผู้ที่มีความสามัคคีคือผู้ที่เปิดใจกว้าง รับฟังความคิดเห็นของผู้อื่น รับผิดชอบต่อตนทั้งในฐานะผู้นำและผู้ตามที่ดี มีความมุ่งมั่นต่อการรวมพลัง ช่วยเหลือเกื้อกูลกันเพื่อให้การงานสำเร็จลุล่วง แก้ปัญหาและขจัดความขัดแย้งได้ เป็นผู้มีเหตุผล ยอมรับความแตกต่างหลากหลายทางวัฒนธรรม ความคิด ความเชื่อ พร้อมทั้งจะปรับตัวเพื่ออยู่ร่วมกันอย่างสันติ

(8) มีน้ำใจ มีน้ำใจคือความจริงใจที่ไม่เห็นแก่เพียงตัวเองหรือเรื่องของตัวเอง แต่เห็นอกเห็นใจเห็นคุณค่าในเพื่อนมนุษย์ มีความเอื้ออาทรเอาใจใส่ ให้ความสนใจในความต้องการ ความจำเป็น ความทุกข์สุขของคนอื่นและพร้อมที่จะให้ความช่วยเหลือเกื้อกูลกันและกัน

ผู้ที่มีน้ำใจคือ ผู้ให้และผู้อาสาช่วยเหลือสังคมรู้จักแบ่งปัน เสียสละความสุขส่วนตัว เพื่อทำประโยชน์แก่ผู้อื่นเข้าใจ เห็นใจ ผู้ที่มีความเดือดร้อน อาสาช่วยเหลือสังคมด้วยแรงกายสติปัญญาลงมือปฏิบัติการเพื่อบรรเทาปัญหาหรือร่วมสร้างสรรค์สิ่งดีงามให้เกิดขึ้นในชุมชน

### 3. จริยธรรมและจรรยาบรรณของนักบัญชี

#### 3.1 แนวคิดและทฤษฎีทางจริยธรรมและจรรยาบรรณ

จริยธรรมและจรรยาบรรณเป็นคำที่ใกล้เคียงกันมากและถูกนำมาใช้ทดแทนกันเสมอ ดังนั้นในการวิจัยนี้ จึงจะนำเสนอแนวคิดเกี่ยวกับจริยธรรมและจรรยาบรรณควบคู่กันไป เพื่อให้เกิดความเข้าใจในจริยธรรมและจรรยาบรรณในแนวทางเดียวกัน ซึ่งแนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวกับจริยธรรมและจรรยาบรรณที่น่าสนใจมีดังนี้

Piaget ได้เสนอแนวคิดเกี่ยวกับจริยธรรมไว้ว่าเป็นลักษณะประสบการณ์ของบุคคลอันประกอบขึ้นด้วยระบบของกฎเกณฑ์การให้ความร่วมมือและความเชื่อ จนทำให้คุณธรรมยังคงมีอยู่ ทั้งนี้การพัฒนาจริยธรรมของบุคคลนั้นมี 3 ขั้นคือขั้นก่อนจริยธรรม ซึ่งถือว่าบุคคลยังไม่มีจริยธรรม แต่สามารถเรียนรู้ได้ ขั้นเชื่อฟังคำสั่งจะเป็นขั้นที่บุคคลจะเชื่อฟังผู้ที่มีประสบการณ์ มีการคิดก่อนการปฏิบัติตาม และขั้นสุดท้ายคือขั้นยึดหลักแห่งตน เป็นขั้นที่บุคคลใช้ประสบการณ์และพัฒนาการทางสติปัญญาในการรับรู้จริยธรรม

ในขณะที่พระราชวรมุณี ได้กล่าวสรุปไว้ว่าจรรยาบรรณเป็นส่วนย่อยของจริยธรรมซึ่งจริยธรรมคือหลักแห่งการประพฤติที่ดีงาม โดยมีคุณธรรมซึ่งก็คือ สิ่งที่ดีในจิตใจเป็นเครื่องควบคุมจริยธรรม ดังนั้นจริยธรรมกับคุณธรรมจะต้องควบคู่กันไปทั้งนี้จรรยาบรรณก็คือ จริยธรรมสำหรับวิชาชีพซึ่งคนในวิชาชีพนั้นๆ จะต้องทำแต่วิชาชีพอื่น ไม่จำเป็นจะต้องทำก็ได้สอดคล้องกับพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน ที่ได้ให้ความหมายของจรรยาบรรณไว้ว่า เป็นประมวลความประพฤติที่ผู้ประกอบอาชีพการงานแต่ละอย่างกำหนดขึ้น เพื่อรักษาและส่งเสริมเกียรติคุณ ชื่อเสียง และฐานะของสมาชิก ซึ่งอาจจะเขียนเป็นลายลักษณ์อักษรหรือไม่ก็ได้

ดังนั้นพอจะสรุปได้ว่าจริยธรรมคือ ความดีงาม ที่บุคคลควรเลือกปฏิบัติเมื่อเผชิญกับทางเลือกที่แตกต่าง โดยคำนึงถึงหลักคุณธรรมมากกว่าผลประโยชน์ที่ได้รับ ซึ่งจริยธรรมนี้ถูกนำมากำหนดเป็นแนวทางในการประกอบวิชาชีพ โดยยึดมั่นซึ่งเกียรติคุณและความดีงาม ไม่เอินเอียงตามผลประโยชน์อันจะได้จากการประกอบวิชาชีพ ซึ่งข้อกำหนดของวิชาชีพนี้เรียกว่า “จรรยาบรรณ” (อ้างใน วัลลภ บัวขุม, 2549)

### 3.2 จริยธรรมและจรรยาบรรณในการปฏิบัติงาน

นอกจากกฎหมายและมาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชีที่นักบัญชีต้องถือปฏิบัติตามอย่างเคร่งครัดแล้ว นักบัญชียังคงต้องตระหนักในหลักของจริยธรรมและจรรยาบรรณในการดำเนินงานตามวิชาชีพ เพื่อเป็นการส่งเสริมและดำรงไว้ซึ่งเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพและเพื่อคุ้มครองผู้ที่ประพฤติปฏิบัติซัดหรือแย้งต่อแนวประพฤติอันดีงามออกจากวงการวิชาชีพ อันจะทำให้วิชาชีพมีมาตรฐานเป็นที่น่าเชื่อถือของผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องทั้งนี้จริยธรรมเป็นพื้นฐานของความยุติธรรม เมื่อต้องเผชิญกับทางเลือกที่มีให้เลือกหลายทาง (Kohlberg, 1969 และอ้างใน ประภาศรี สีหอำไพ, 2540) และจริยธรรมถือว่าเป็นสิ่งที่ถาวรตายตัวตามมาตรฐานที่กำหนดจะเปลี่ยนแปลงตามประโยชน์ที่ได้รับไม่ได้ (Reindenbach และRobin, 1990 และอ้างใน วิทย์ วิศเวทย์, 2528) และเมื่อนำแนวคิดเรื่องจริยธรรมในด้านการปฏิบัติตามมาตรฐาน เมื่อต้องเผชิญกับทางเลือกหลายทางเลือกมาประยุกต์ใช้กับวิชาชีพแล้วก็จะเรียกกรอบแนวคิดนี้ว่า จรรยาบรรณวิชาชีพ

จรรยาบรรณวิชาชีพคือจริยธรรมสำหรับแต่ละวิชาชีพที่คนในวิชาชีพนั้นๆ ต้องยึดถือและประพฤติตาม (พระราชวรมุณี, 2541) และจรรยาบรรณนี้เป็นผลมาจากการประมวลแนวทางการประพฤติที่ผู้ประกอบวิชาชีพกำหนดขึ้นเพื่อรักษาและส่งเสริมเกียรติคุณชื่อเสียงและมาตรฐานทางวิชาชีพของสมาชิก (ราชบัณฑิตยสถาน, 2546)

จริยธรรมและจรรยาบรรณของนักบัญชี ดังที่กล่าวแล้วว่าจริยธรรมจะถูกนำมาใช้ในการกำหนดแนวทางในการประกอบวิชาชีพในรูปของจรรยาบรรณ ซึ่งสำหรับวิชาชีพของนักบัญชีได้มีการกำหนดจรรยาบรรณในการประกอบวิชาชีพไว้เช่นกัน ซึ่งจรรยาบรรณที่ถูกกำหนดขึ้นนั้นถูก

กำหนดขึ้นในรูปของกฎหมาย รวมถึงการรวมกลุ่มของสมาชิกวิชาชีพ เพื่อกำหนดแนวทางการปฏิบัติงานให้เป็นไปด้วยความบริสุทธิ์ยุติธรรม ทั้งนี้เพื่อผดุงไว้ซึ่งเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ ซึ่งการกำหนดจริยธรรมหรือจรรยาบรรณของนักบัญชีที่สำคัญมีดังนี้

พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พุทธศักราช 2547 (มาตรา 57) กำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชี จัดทำจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี เพื่อใช้ในการควบคุมความประพฤติของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ถือได้ว่าเป็นสิ่งที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องยึดถือและปฏิบัติตามในการดำเนินงานตามวิชาชีพภายใต้การกำกับดูแลของสภาวิชาชีพ สรุปได้ดังต่อไปนี้

**(1) ความซื่อสัตย์สุจริต** หมายถึง การปฏิบัติงานตามวิชาชีพด้วยความซื่อตรง ไม่คดโกง ไม่หลอกลวง ปฏิบัติงานตรงตามความเป็นจริง โดยไม่ปกปิดข้อเท็จจริงหรือบิดเบือนความจริงอันเป็นสาระสำคัญ

นักบัญชีวิชาชีพควรปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์ ขยันหมั่นเพียรและมีสำนึกรับผิดชอบ ปฏิบัติตามกฎหมายและเปิดเผยข้อมูลตามที่กฎหมายและวิชาชีพกำหนด ไม่มีส่วนร่วมโดยเจตนา ในกิจกรรมที่ขัดต่อกฎหมายหรือกระทำการที่อาจเสื่อมเสียต่อวิชาชีพบัญชีหรือองค์กร เคารพและสนับสนุนวัตถุประสงค์ที่ถูกต้องตามกฎหมายและหลักจริยธรรมขององค์กร

**(2) ความเที่ยงธรรม** หมายถึง การปฏิบัติงานตามวิชาชีพด้วยความเที่ยงธรรม ตรงไปตรงมา ปราศจากความลำเอียงและอคติ มีความเป็นกลางในการใช้ดุลยพินิจในการปฏิบัติงาน

นักบัญชีวิชาชีพไม่มีส่วนร่วมในกิจกรรมหรือความสัมพันธ์ที่บั่นทอนหรืออาจบั่นทอนความถูกต้องในการปฏิบัติหน้าที่ตามวิชาชีพ รวมไปถึงการกระทำหรือความสัมพันธ์ที่ขัดต่อผลประโยชน์ขององค์กร ไม่รับสิ่งตอบแทนใดๆ ที่บั่นทอนหรืออาจบั่นทอนวิจรรณญาณของผู้ประกอบวิชาชีพ เปิดเผยความจริงทั้งหมดที่ทราบให้แก่ผู้รับผิดชอบ ซึ่งหากละเว้นไม่เปิดเผยอาจทำให้รายงานทางบัญชีบิดเบือนไปจากความเป็นความสัมพันธ์ที่จริง

**(3) ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพและความระมัดระวังรอบคอบ** หมายถึง การปฏิบัติงานตามวิชาชีพ โดยใช้ความรู้ ความสามารถและความชำนาญ ด้วยความมีสติ ใฝ่ใจ เต็มความสามารถ และมีความระมัดระวังรอบคอบรวมถึงมีการพัฒนาความรู้ทางด้านวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง

นักบัญชีวิชาชีพปฏิบัติหน้าที่ในงานส่วนที่ตนมีความรู้ทักษะและประสบการณ์ที่จำเป็นสำหรับงานนั้นเท่านั้น ปฏิบัติงานโดยยึดมาตรฐานสากลในการปฏิบัติงานวิชาชีพบัญชีเป็นหลัก พัฒนาความชำนาญทางวิชาชีพบนพื้นฐานของการพัฒนาความรู้ทั้งในด้านการปฏิบัติงาน เทคนิค และกฎหมายที่เกี่ยวข้อง มุ่งเพิ่มประสิทธิผลและคุณภาพของบริการอย่างต่อเนื่อง ปฏิบัติงานด้วยความเอาใจใส่ภายใต้เทคนิคและมาตรฐานทางวิชาชีพในทุกครั้งที่ให้บริการทางวิชาชีพ



**(4) การรักษาความลับ** หมายถึง การไม่นำข้อมูลที่ได้มาในระหว่างการปฏิบัติงานตามวิชาชีพ ไปเปิดเผยต่อบุคคลอื่น โดยปราศจากเหตุผลอันสมควรตามสิทธิและกฎหมาย รวมถึงการไม่นำข้อมูลดังกล่าวไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตนหรือบุคคลที่สาม

นักบัญชีวิชาชีพต้องรอบคอบในการใช้และปกป้องข้อมูลที่ได้มาหรือมีอยู่ในระหว่างการปฏิบัติหน้าที่ ไม่ใช่ข้อมูลที่ได้มาเพื่อประโยชน์ส่วนตัวหรือเพื่อนพ้องหรือเพื่อการใดที่ขัดต่อกฎหมายหรือขัดต่อวัตถุประสงค์ที่ถูกต้องตามกฎหมายและขัดต่อหลักจริยธรรมขององค์กร ต้องไม่นำข้อมูลไปเปิดเผยต่อบุคคลอื่น โดยปราศจากเหตุผลอันสมควรตามกฎหมายหรือสิทธิตามวิชาชีพที่พึงปฏิบัติ และนอกจากนี้ นักบัญชีวิชาชีพไม่ควรนำข้อมูลต่างๆ ที่ได้รับไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตนหรือของบุคคลที่สาม

**(5) การปฏิบัติตนเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ** หมายถึง การปฏิบัติตนในทางที่ถูกที่ควร สำนึกในหน้าที่ การปฏิบัติตามกฎหมาย ข้อกำหนดของวิชาชีพและการหลีกเลี่ยงการกระทำอันจะนำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ

นักบัญชีวิชาชีพควรปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานตามวิชาชีพและควรหลีกเลี่ยงการกระทำที่จะนำมาซึ่งความเสื่อมเสียแห่งวิชาชีพ

**(6) ความโปร่งใส** หมายถึง การปฏิบัติงานตามวิชาชีพ โดยไม่ปิดบังซ่อนเร้นและเปิดโอกาสให้ผู้มีส่วนเกี่ยวข้อง และผู้ที่ได้รับผลกระทบจากการปฏิบัติงานตามวิชาชีพสามารถเข้าถึงข้อมูลได้อย่างเพียงพอตามความจำเป็นและเหมาะสมแก่กรณี

นักบัญชีวิชาชีพยึดความถูกต้องและความครบถ้วนของเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำบัญชี มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการปฏิบัติทางด้านการบันทึกบัญชีของสำนักงาน สามารถประพฤติ ปฏิบัติงานทางด้านการบัญชีได้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชี การเปิดเผยข้อมูลในรายงานทางการเงินอย่างครบถ้วนถูกต้อง

**(7) ความเป็นอิสระ** หมายถึง การปฏิบัติงาน โดยไม่ยอมให้อิทธิพลใดๆ อยู่เหนือการใช้ดุลยพินิจในการดำเนินงานภายใต้กรอบวิชาชีพบัญชี

นักบัญชีวิชาชีพต้องมีความเป็นอิสระในการจัดทำบัญชี ควรไม่มีส่วนได้เสียต่อบการเงินกับกิจการและบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน โดยมีผลประโยชน์หรือตำแหน่งเกี่ยวข้องกับกิจการ

**(8) ความมีมาตรฐานในการปฏิบัติงาน** หมายถึง การปฏิบัติงานภายใต้มาตรฐาน การประกอบวิชาชีพ โดยมีการวางแผนและควบคุมงานเพื่อให้สามารถรวบรวมหลักฐานให้เพียงพอในการปฏิบัติงาน

นักบัญชีวิชาชีพต้องปฏิบัติงานในหน้าที่ที่นักบัญชีที่ดีที่สุดมีความกระตือรือร้นค้นคว้าสิ่งที่เปลี่ยนแปลงใหม่ๆ อยู่เสมอ มีความรอบคอบระมัดระวังในการปฏิบัติหน้าที่ทุกด้าน มีการวางแผน

งานและวิธีการปฏิบัติงานทุกครั้งที่มีการรับงานจากลูกค้า มีความพร้อมในการให้ความร่วมมือต่อการตรวจสอบของบุคคลที่สามเช่นผู้สอบบัญชี

**(9) ความรับผิดชอบในการปฏิบัติงาน** หมายถึง การปฏิบัติงานทางวิชาชีพด้วยความรับผิดชอบ เพื่อให้เกิดความน่าเชื่อถือและประโยชน์ต่อบุคคลต่างๆ ภายใต้กรอบวิชาชีพบัญชี

นักบัญชีวิชาชีพควรมีความตรงต่อเวลาในการปฏิบัติงาน มีความละเอียดรอบคอบในการปฏิบัติงาน มีความเคร่งครัดในระเบียบ กฎเกณฑ์ มีวินัยในตนเอง รับผิดชอบต่องานที่ได้รับมอบหมายและงานที่ต้องรับผิดชอบร่วมกับผู้อื่นอย่างเต็มที่ ไม่แสดงอาการทอดทิ้งต่อการทำงาน แม้ว่าจะพบว่ามีปัญหาหรืออุปสรรค มีการจัดทำบัญชีที่สมบูรณ์ ถูกต้องเพื่อจัดทำรายงานสำหรับการบริหารและรายงานต้องสามารถพิสูจน์ได้ว่ามีความเป็นจริงตรวจสอบได้

#### **4. การตัดสินใจหลักศีลธรรมสำหรับตนเองของ Clayton-Selecting Your Guiding Principles** (Clayton Tucker-Ladd and Mental Health Net, 2000 และอ้างใน นภาพร ณ เชียงใหม่, 2548)

Clayton Tucker-Ladd and Mental Health Net ได้ใช้แบบทดสอบที่ช่วยให้ตัดสินใจเกี่ยวกับหลักศีลธรรมสำหรับตนเอง โดยอันดับแรกได้กำหนดเป้าหมายหลัก 3 ข้อซึ่งเหมือนกับของบุคคลอื่นๆ ทั่วโลกมีทางเลือกให้เลือก ตัวอย่างเช่น ปรัชญา เป้าหมาย หลักการหรือความหมาย หรือคุณค่าที่ท่านต้องการเป็นในที่สุด โดยกำหนดเรื่องมีวัคคุณธรรมและจริยธรรม 3 ข้อ คือข้อที่ 1 ปรัชญา มี 13 วิธีการดำเนินชีวิตจากหลายวัฒนธรรม (Morris, 1973) ข้อที่ 2 เป้าหมาย มี 18 ข้อแสดงจุดมุ่งหมาย วัตถุประสงค์หรือผลลัพธ์ที่ต้องการในชีวิตของท่าน (Rokeach, 1973) เช่นวิธีการดำเนินชีวิตเป็นปัจจัยที่ใช้พิจารณาจริยธรรมที่ท่านแสวงหา และข้อสุดท้ายหลักการมี 18 ข้อแสดงคุณสมบัติส่วนตัวของแต่ละคนที่ท่านต้องการมากที่สุด และการสรุปผลเรื่องเป้าหมายค่านิยมที่ต้องการไปให้ถึงและคุณสมบัติส่วนบุคคลที่ท่านต้องการมากที่สุด มี 5 ข้อดังนี้ คือ

**(1) ปรัชญา** หมายถึงวิธีการดำเนินชีวิตจากหลากหลายวัฒนธรรม (Morris, 1973) การวางอุดมการณ์ในชีวิต เป็นรูปแบบที่ดีที่สุดในการดำเนินชีวิตเพื่อที่จะให้คนนั้นเป็นคนดีที่สามารถเป็นไปได้ และเป็นผู้ตัดสินใจเลือกรูปแบบแนวทางดำเนินชีวิตที่คิดว่ามีจริยธรรมมากที่สุด ไม่ใช่ภาระหน้าที่

การตัดสินใจเกี่ยวกับหลักศีลธรรมสำหรับตนเองของ Clayton-Selecting Your Guiding Principles ในเรื่องของปรัชญาวิธีการดำเนินชีวิตมี 13 วิธีการ คือ วิธีการรูปแบบที่ 1 ดำเนินชีวิตอย่างระมัดระวังและชาญฉลาดเพื่อสงวนไว้ซึ่งวัฒนธรรมที่ดีที่สุดของเรารวมทั้งการพัฒนาระเบียบวินัยเพื่อทำหน้าที่เป็นคนดีให้โลกมีความยุติธรรม วิธีการรูปแบบที่ 2 มีความเป็นอยู่แบบพอเพียง ดำเนินชีวิตโดยพึ่งพาตนเอง หลีกเลียงสังคมที่ผูกมัด วิธีการรูปแบบที่ 3 ให้ความรัก ความเห็นอก

เห็นใจ ความเอาใจใส่ การเคารพยอมรับและช่วยเหลือผู้อื่นโดยไม่โลก ไม่ควบคุมหรือก้าวร้าวต่อผู้อื่น วิธีทางรูปแบบที่ 4 มีความสุขได้โดยไม่ต้องเป็นฝ่ายรับจากผู้อื่นฝ่ายเดียว ท่านไม่สามารถควบคุมให้ทั้งโลกมีแต่ชีวิตที่ดีได้ พรุ่งนี้ท่านอาจตาย ความสมบูรณ์แบบของชีวิต ความคิดแรกที่ว่าต้องเป็นที่หนึ่งจะผลักดันให้ท่านเป็นไปตามนั้น วิธีทางรูปแบบที่ 5 เอาตัวตนไปเกี่ยวข้องกับคนอื่น ๆ เพื่อความสนุกสนานและไปสู่เป้าหมายแห่งความสำเร็จแบบธรรมดา ปรับชีวิตของท่านให้เข้ากับผู้คนเพื่อมีชีวิตที่ดี ไม่ต้องถอนตัวออกมา หรือยึดตัวเองเป็นหลัก วิธีทางรูปแบบที่ 6 ทำงานหนักเพื่อแก้ไขปัญหาที่เราเผชิญอยู่ ไม่ต้องกระทำตามอดีตที่ผ่านมาหรือฝันไปข้างหน้าอย่างมุ่งมั่นและลงมือทำ การคิดตามหลักวิทยาศาสตร์สามารถแก้ไขปัญหาหลายอย่างของเราได้ วิธีทางรูปแบบที่ 7 ยอมรับในหลักปรัชญาทั้งหมด ไม่ตัดสินด้วยสิ่งใดสิ่งหนึ่ง ทั้งความสนุกสนาน การลงมือปฏิบัติ และการพิจารณาไตร่ตรอง ในสัดส่วนที่เท่าเทียมกัน เป็นแนวทางดำเนินชีวิตที่ดีที่สุด วิธีทางรูปแบบที่ 8 หาความสุขแบบง่ายๆ ซึ่งพบโดยทั่วไป เช่น ความสุขภายในบ้านเป็นประจำวัน การผ่อนคลาย และการมีเพื่อนมากมาย วิธีทางรูปแบบที่ 9 หยุดค้นหา เปิดใจรับสิ่งต่างๆ แล้วปัญญาและความดีงามก็จะเกิดขึ้น ชีวิตจะเป็นอิสระและหลุดพ้น วิธีทางรูปแบบที่ 10 ภายในโลกแห่งอุดมการณ์ ความฝัน ความอ่อนไหวและความรู้เกี่ยวกับตนเองน่าอาศัยกว่าโลกภายนอก วิธีทางรูปแบบที่ 11 หาวิธีการควบคุมตัวเอง ดำรงชีวิตแน่วแน่ด้วยเหตุผลและอุดมการณ์ไม่ถูกชักชวนให้ไขว่เขวหรือถูกกระตุ้นด้วยความเห็นแก่ตัวของตัวเอง ความไม่รับผิดชอบหรือการไม่รักษาคำมั่นสัญญา วิธีทางรูปแบบที่ 12 รวมพลังของผู้คนให้เป็นหนึ่งเดียวเพื่อสร้างสรรค์สิ่งต่างๆ ช่วยกันข้ามอุปสรรคคิดขวาง ร่วมกันปีนป่ายให้ถึงยอดเขาเพราะมีสิ่งที่ต้องการอยู่ที่นั่น เราจะใช้พลังของเราทั้งหมดเพื่อให้ถึงจุดหมาย วิธีทางรูปแบบที่ 13 ปล่อยให้ตนเองได้อยู่เจียบๆ และสงบจากผู้คน จากโลก จากพลังอันยิ่งใหญ่ เพื่อจุดมุ่งหมายที่ดีให้ความหวังที่แท้จริงของชีวิตได้เติมเต็ม

(2) เป้าหมาย หมายถึงค่านิยมที่ทำให้ความสำคัญสูงสุดในการดำเนินชีวิต ซึ่งเป็นเป้าหมายและวัตถุประสงค์ที่ดีที่สุดในชีวิตภายใต้หลักจริยธรรมที่หลากหลาย ซึ่งจะนำไปสู่ความเป็นคนดีมีจริยธรรมมากที่สุด

การตัดสินใจเกี่ยวกับหลักศีลธรรมสำหรับตนเองของ Clayton-Selecting Your Guiding Principles ในเรื่องเกี่ยวกับเป้าหมายค่านิยมในชีวิตที่แต่ละคนต้องการไปถึงมี 18 ข้อ คือข้อ 1 ให้โลกมีสันติสุข (ปราศจากซึ่งสงครามและความขัดแย้ง) ข้อ 2 มีเสรีภาพ (เป็นอิสระและมีทางเลือกโดยเสรี) ข้อ 3 มีความเสมอภาค (มีความสัมพันธ์กันที่พี่น้องและมีโอกาสในทุกสิ่งอย่างเท่าเทียม) ข้อ 4 มีความสุข (มีความพอใจ สมถะ) ข้อ 5 มีชีวิตที่สดใสมีชีวิตชีวา (มีความตื่นตัวและกระฉับกระเฉงคล่องตัว) ข้อ 6 มีปัญญา (รอบรู้เรื่องราวของชีวิตอย่างรู้แจ้ง) ข้อ 7 มีชีวิตที่สะดวกสบาย (ชีวิตที่เจริญรุ่งเรือง มั่งคั่งและประสบผลสำเร็จ) ข้อ 8 มีความยอมรับนับถือในตัวเอง

(มีความรู้สึกดีต่อตนเอง) ข้อ 9 มีความมั่นคงปลอดภัย รอคอยจากอันตราย (ทำนุบำรุงศาสนา คุณค่าในชีวิตยังคงอยู่ตลอดไป) ข้อ 10 เรื่องราวของความรัก (ความสัมพันธ์ทางเพศและความใกล้ชิด ผูกพันทางใจ) ข้อ 11 การยอมรับของสังคม (ได้รับความนับถือ ความชื่นชมและศรัทธา) ข้อ 12 ความรู้สึกถึงการประสบความสำเร็จ (ฉันได้ให้สิ่งสุดท้ายแล้ว) ข้อ 13 ความปลอดภัยแห่งชาติ (ได้รับการป้องกันจากการโจมตี) ข้อ 14 มีเพื่อนแท้ (เพื่อนที่มีความใกล้ชิดสนิทสนม) ข้อ 15 โลกนี้สวยงาม (ความสวยงามของธรรมชาติและงานศิลป์) ข้อ 16 ความกลมกลืนภายใน (มีปัญหาปราศจากข้อขัดแย้งภายใน) ข้อ 17 มีความสบายใจ (ชีวิตสนุกสนานผ่อนคลาย ไม่เร่งรีบ) ข้อ 18 ความปลอดภัยของครอบครัว (ดูแลคนที่เรารัก)

(3) **หลักการ** หมายถึงคุณสมบัติส่วนตัวของแต่ละคนที่ท่านต้องการมากที่สุด ความต้องการให้คนแต่ละคนมีหลักคุณธรรมจริยธรรมขั้นพื้นฐานในการดำเนินชีวิต

การตัดสินใจเกี่ยวกับหลักศีลธรรมสำหรับตนเองของ Clayton-Selecting Your Guiding Principles ในเรื่องเกี่ยวกับคุณสมบัติส่วนตัวของคนที่ท่านต้องการมากที่สุดมี 18 ข้อ คือข้อ 1 มีความสามารถควบคุมตนเอง (คิดก่อนทำ มีความยับยั้งชั่งใจ และมีระเบียบวินัยในตนเอง) ข้อ 2 มีความซื่อสัตย์ (จริงใจ ยึดถือสัจจะธรรม เปิดเผย) ข้อ 3 รู้จักรัก (มีน้ำใจ นุ่มนวล แบ่งปันและเอื้ออาทร) ข้อ 4 มีความมุ่งมั่น (ทำงานหนักเพื่อสิ่งที่ปรารถนา) ข้อ 5 ความเบิกบานร่าเริง (แจ่มใส สนุกสนาน) ข้อ 6 มีความรับผิดชอบ (พึ่งพาและเชื่อถือได้) ข้อ 7 เป็นตัวของตัวเอง (มีความมั่นใจ มีความสามารถที่พอเพียง) ข้อ 8 ใจกว้าง (เปิดใจยอมรับความเห็นและมุมมองของคนอื่น) ข้อ 9 สุขภาพ (อ่อนนุ่มถ่อมตน มีกิริยามารยาทดี) ข้อ 10 มีความเมตตากรุณา (รู้จักให้อภัยต่อผู้อื่น) ข้อ 11 มีความเฉลียวฉลาด (มีสติปัญญา มีการไตร่ตรองรอบคอบและมีความรู้ความสามารถ) ข้อ 12 ให้ความช่วยเหลือ (ทำงานเพื่อความสุขของคนอื่น) ข้อ 13 มีความเคารพนอบน้อม (ซื่อสัตย์ รับผิดชอบ และให้ความเคารพความนับถือต่อผู้อื่น) ข้อ 14 มีความสามารถ (มีความสามารถสูง อย่างมีประสิทธิภาพและมีความชำนาญ) ข้อ 15 เป็นคนมีเหตุผล (มีความสม่ำเสมอ ที่มีเหตุผล คำนึงถึงความเป็นจริง) ข้อ 16 ความกล้าหาญ (กล้ายืนยันในความเชื่อของตนเอง มีความเข้มแข็ง) ข้อ 17 มีจินตนาการ (กล้าคิดและคิดอย่างสร้างสรรค์) ข้อ 18 เป็นผู้มีประวัติดี คนสะอาด ไม่มีประวัติด่างพร้อย (มีความเป็นระเบียบเรียบร้อย)

(4) **เรื่องเป้าหมายค่านิยมที่ต้องการไปให้ถึง** ของ Clayton Tucker-Ladd and Mental Health Net, 2000 อ้างถึง Adapted from Rokeach, M. The Nature of Human Values. New York: Free Press, 1973. How others rank these values is described after Table 3.3. จากความคิดเห็นของนักศึกษา 1,960 คน ผลของการศึกษา พบว่าค่านิยมที่นักศึกษาให้ความสำคัญสูงสุด คือ การมีเสรีภาพ (freedom ข้อ 2) ส่วนข้ออื่นๆ เป็นข้อที่ถูกเลือกว่ามีความสำคัญสูงทั้งสิ้นคือความสุข

(happiness ข้อ 4) ความมีปัญญา (wisdom ข้อ 6) เป็นที่นับถือ (self-respect ข้อ 8) อยากได้ความรัก (mature love ข้อ 10) ความรู้สึกประสบความสำเร็จ (sense of accomplishment ข้อ 12) มีเพื่อนแท้ (ข้อ 14) ความกลมกลืนภายใน (ข้อ 16) และความปลอดภัยของครอบครัว (ข้อ 18) การมองโลกในแง่ดี (ending with the world of beauty ข้อ 15) ความพอใจความสุขสบาย (pleasure ข้อ 17) และข้ออื่นๆ ให้โลกมีสันติสุข (ข้อ 1) มีความเสมอภาค (ข้อ 3) มีชีวิตที่สดใสมีชีวิตชีวา (ข้อ 5) มีชีวิตที่สะดวกสบาย (ข้อ 7) มีความมั่นคงปลอดภัย รอค้นจากอันตราย (ข้อ 9) การยอมรับของสังคม (ข้อ 11) ความปลอดภัยแห่งชาติ (ข้อ 13) ล้วนแต่ได้รับความสำคัญระดับน้อยทั้งสิ้น

(5) เรื่องคุณสมบัติส่วนบุคคลที่ต้องการมากที่สุด ของ Clayton Tucker-Ladd and Mental Health Net, 2000 อ้างถึง Adapted from Rokeach, M. The Nature of Human Values. New York: Free Press, 1973. How others rank these values is described after Table 3.3. จากความคิดเห็นของนักศึกษา 1,960 คน พบว่าคุณสมบัติที่นักศึกษาให้ความสำคัญสูง คือ มีความสามารถควบคุมตนเอง (ข้อ 1) รู้จักรัก (ข้อ 3) ความเบิกบานร่าเริง (ข้อ 5) เป็นตัวของตัวเอง (ข้อ 7) สุขภาพ (ข้อ 9) มีความเฉลียวฉลาด (ข้อ 11) มีความเคารพอ่อนน้อม (ข้อ 13) มีความสามารถ (ข้อ 14) ความกล้าหาญ (ข้อ 16) Clean (neat, tidy) เป็นผู้ประพฤติดี คนสะอาดไม่มีประวัติต่างพร้อย (ข้อ 18) ความซื่อสัตย์ (honest ข้อ 2) การมีความมุ่งมั่น (ambitious ข้อ 4) มีความรับผิดชอบ (responsible ข้อ 6) ความใจกว้างและเปิดใจยอมรับความคิดเห็นของผู้อื่น (broad-minded ข้อ 8) การให้อภัยต่อผู้อื่น (forgiving ข้อ 10) ให้ความช่วยเหลือ (helpful ข้อ 12) การเป็นคนมีเหตุผล (with logical ข้อ 15) และจินตนาการ (imaginative ข้อ 17) ล้วนแต่ได้รับความสำคัญระดับน้อยทั้งสิ้น

## 5. วรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

นภาพร ณ เชียงใหม่ (2544) ได้ศึกษาเรื่อง การหาความเหมาะสมของสื่อเพื่อพัฒนาคุณธรรมและจริยธรรมของนักบัญชีและนักบริหารธุรกิจ มีวัตถุประสงค์หลัก 3 ประการคือ (1) เพื่อพัฒนาสื่อ และเนื้อหาในการพัฒนาคุณธรรมและจริยธรรมของนักบัญชีและนักบริหารธุรกิจ (2) เพื่อทดสอบความเหมาะสมของสื่อและเนื้อหาในการพัฒนาคุณธรรมและจริยธรรมของนักบัญชีและนักบริหารธุรกิจ (3) เพื่อหาข้อเสนอแนะในการพัฒนาสื่อและเนื้อหาที่เหมาะสมกับการพัฒนาคุณธรรมและจริยธรรมของนักบัญชีและนักบริหารธุรกิจ คณะผู้วิจัยได้ใช้วิธีการวิจัยเชิงปฏิบัติการอย่างมีส่วนร่วมโดยทำการเลือกกลุ่มตัวอย่างจาก 5 กลุ่มเป็นนักศึกษาจากมหาวิทยาลัยเชียงใหม่ มหาวิทยาลัยพายัพ มหาวิทยาลัยแม่โจ้ สถาบันราชภัฏเชียงใหม่และสถาบันเทคโนโลยีราชมงคล และมีอาจารย์ เจ้าหน้าที่ในสถานศึกษาที่เกี่ยวข้องกับสาขาบัญชีและบริหารธุรกิจและนักบัญชีกับนักบริหารธุรกิจในจังหวัดเชียงใหม่ การวิจัยมีขั้นตอนคือ 1. คณะผู้วิจัยได้ใช้แนวความคิดเชิง

พฤติกรรมศาสตร์และเทคนิคการวิจัยเชิงปฏิบัติอย่างมีส่วนร่วมเป็นพื้นฐานการวิจัย ทำการพัฒนาสื่อและเนื้อหาจริยธรรมสำหรับนักบัญชีกับนักบริหารธุรกิจ พบว่าเนื้อหาเชิงพฤติกรรมจริยธรรมส่วนบุคคลที่ควรเสริมสร้างครอบคลุม 10 ด้านคือการมีวินัย ความซื่อสัตย์ ทักษะทางสังคม ความคิดริเริ่มสร้างสรรค์ ความเชื่อมั่นในตนเอง ความสนใจใฝ่รู้ ความขยัน ความประหยัดคอดออม และการละเว้นสิ่งเสพติด โดยคณะผู้วิจัยได้นำเนื้อหาเหล่านี้มาเลือกสรรรูปแบบและกำหนดชนิดสื่อได้ 10 รูปแบบ ครอบคลุมจัดสร้างสื่อภาพยนตร์ (VCD) ละครสั้นภาษาไทยและละครคำเมือง (ภาษาไทยพื้นเมืองภาคเหนือ) สื่อเอกสาร กรณีศึกษาและหนังสือพิมพ์สื่อภาพยนตร์ สื่อ Website หนังสือและเทปรายการโทรทัศน์ พาศึกษาดูงานนอกสถานที่และได้ฟังนักศึกษาเก่าที่มีงานทำแล้วมาเล่าประสบการณ์ ได้นำมาประยุกต์ใช้ในการทดสอบสื่อ 2. การทดสอบสื่อและเนื้อหา โดยใช้แบบสอบถามและการสังเกต ผลการทดสอบมีความเหมาะสมสำหรับสถานการณ์และกลุ่มเป้าหมาย

**ชลลดา ขาดิสุทธิ (2548)** ได้ศึกษาเรื่อง หลักจริยธรรมกับการจัดทำบัญชีของสำนักงานรับทำบัญชีในอำเภอเมืองจังหวัดเชียงใหม่ มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาเกี่ยวกับการมีจริยธรรมในการประกอบวิชาชีพทางการบัญชีสามารถก่อให้เกิดคุณประโยชน์ต่อผู้ประกอบการภาคธุรกิจและต่อสังคมโดยรวมอย่างไร และเพื่อศึกษาเปรียบเทียบถึงหลักการทำงานของสำนักงานบัญชีว่าสอดคล้องและเป็นไปในทิศทางเดียวกับหลักจริยธรรม พบว่า โดยส่วนใหญ่แล้วทุกสำนักงานบัญชีได้ให้ความสนใจ และตระหนักถึงความสำคัญของจริยธรรมว่าเป็นส่วนหนึ่งที่จะนำพาธุรกิจให้ประสบความสำเร็จได้ โดยใช้หลักของบรรษัทภิบาล ซึ่งเป็นหลักในการสร้างคุณค่า นำพาสู่ความรุ่งเรืองและการเจริญเติบโตอย่างมั่นคงของภาคองค์กรธุรกิจเอกชนจึงได้ทำการสอบถามข้อมูลโดยยึดหลักการดังกล่าวทางด้านต่างๆ ดังนี้ ประเมินหลักการด้านความรับผิดชอบ พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ได้แสดงความเห็นสูงสุดร้อยละ 63.00 ในเรื่องของการรับผิดชอบต่อการมีความละเอียด รอบคอบ และการมีวินัยในตนเอง การประเมินหลักการด้านความโปร่งใส พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ได้แสดงความเห็นสูงสุดร้อยละ 75.00 ในเรื่องของความโปร่งใสในเรื่องความถูกต้องและครบถ้วน ของเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำบัญชี การประเมินหลักการด้านอื่นๆ พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ได้แสดงความเห็นร้อยละ 81.00 ในเรื่องการปฏิบัติหน้าที่ด้วยความเที่ยงตรงสอดคล้องกับความเป็นจริงและเหตุผล

**นิตยา วงศ์ภินันท์วัฒนา และคณะ (2548)** ได้ศึกษาเรื่อง ปัจจัยที่มีต่อจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชี มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาว่ามีปัจจัยใดบ้างที่มีผลต่อจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชีซึ่งการที่ผู้สอบบัญชีจะปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างเหมาะสมนั้น ขึ้นอยู่กับปัจจัยหลักหลายปัจจัยด้วยกัน แต่ปัจจัยที่สำคัญที่สุดและกำลังได้รับความสนใจ คือ ปัจจัยด้านจิตสำนึกและจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติงานที่มีต่อสถาบันวิชาชีพและต่อสาธารณชน ผลการวิจัยแสดงให้เห็นว่าปัจจัย

จริยธรรมส่วนบุคคล ปัจจัยสภาพแวดล้อมและปัจจัยความเป็นอิสระส่งผลต่อจริยธรรมของวิชาชีพ สอบบัญชี ในขณะที่ปัจจัยความพึงพอใจในการทำงาน ค่านิยมในการทำงาน ปัจจัยจรรยาบรรณ วิชาชีพและปัจจัยความแตกต่างของบุคคล ไม่ส่งผลต่อจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชี ซึ่งอาจ อธิบายได้ว่าผู้สอบบัญชีมีประสบการณ์และสภาพแวดล้อมของการปฏิบัติงานที่แตกต่างกันออกไป ส่งผลให้เกณฑ์การตัดสินใจทางจริยธรรมของผู้สอบบัญชีมีหลายเกณฑ์ เนื่องจากผู้สอบบัญชีจะใช้ ความรู้สึกและสภาพแวดล้อมของเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นเป็นเกณฑ์ในการตัดสินใจทางจริยธรรม นอกจากนี้เมื่อทดสอบความแตกต่างทางจริยธรรมของผู้สอบบัญชีอิสระและผู้สอบบัญชีที่สังกัด สำนักงาน พบว่าผู้สอบบัญชีที่แตกต่างกันมีจริยธรรมส่วนบุคคลแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ

**นภาพร ณ เชียงใหม่ (2548)** ได้ศึกษาเรื่อง เทคนิคการสอนคุณธรรมสำหรับนักศึกษามหาวิทยาลัยเชียงใหม่ มีวัตถุประสงค์เพื่อนำไปสู่การประยุกต์ใช้เทคนิคการสอน การจัดกิจกรรม คุณธรรมสำหรับนักศึกษามหาวิทยาลัยเชียงใหม่ให้เป็นรูปธรรมอย่างแท้จริง พบว่าเทคนิคการสอน คุณธรรมส่วนใหญ่ใช้การสอดแทรกในชั้นเรียน (สอนแทรกในทุกกระบวนวิชาแล้วแต่ผู้สอน) และ สอนแทรกในกิจกรรม มีมากที่สุดร้อยละ 63.10 และสอนรูปแบบเป็นทางการ (ในลักษณะวิชา บังคับพื้นฐาน) คิดเป็นร้อยละ 33.80 จังหวะเวลาที่สอนไม่มีรูปแบบตายตัว ขึ้นอยู่กับการประเมิน สถานการณ์ของผู้สอนสังเกตความเหมาะสมความพร้อมของผู้เรียน จึงเลือกที่จะสอนได้ทุกเวลาทุก โอกาส มีความเห็นว่าควรเป็นวิชาบังคับ ร้อยละ 31.20 และควรเป็นวิชาเลือกร้อยละ 17.20 ไม่ควร เป็นวิชาพื้นฐานบังคับเรียนของทุกวิชาแต่ควรใช้วิธีการสอนแทรกในทุกกระบวนวิชา ร้อยละ 47.80 ในเรื่องจำนวนคุณธรรมต่อภาคเรียนควรสอน 1-3 ชั่วโมงร้อยละ 19.80 การระบุหัวข้อเรื่อง คุณธรรมในแผนการสอนแทรก (เรื่อง/ภาคเรียน) เห็นว่าควรระบุจำนวน 2 หัวเรื่อง ร้อยละ 13.40 โดยให้มีการบรรจุเนื้อหาด้านวินัยร้อยละ 73.10 ด้านความรับผิดชอบ ร้อยละ 79.10 ด้านความ ซื่อสัตย์ ร้อยละ 67.20 และพบว่าเทคนิคการสอนที่ใช้ส่วนใหญ่เลือกใช้กรณีศึกษา ร้อยละ 44.80 การเล่านิทานและการยกประเด็นข่าวหนังสือพิมพ์โทรทัศน์ ร้อยละ 44.80 การเชิญวิทยากรผู้รู้มา สอน ร้อยละ 26.90 และโดยการหยิบเรื่องจริงมาวิเคราะห์คิดเป็น ร้อยละ 19.20 นอกจากนี้ยัง พบว่าฝึกการมีวินัยในห้องสอบด้วยระเบียบข้อบังคับของมหาวิทยาลัย พบว่าแก้ปัญหาได้ระดับมาก ความเห็นเกี่ยวกับการจัดฝึกอบรมอาจารย์ผู้สอนวิชาคุณธรรม พบว่าเห็นว่าควรจัดฝึกอบรมอาจารย์ ผู้สอนวิชาคุณธรรมมีมากที่สุดคิดเป็นร้อยละ 89.17 และไม่ควรถainฝึกอบรม ร้อยละ 7.64 ควร อบรมอาจารย์รุ่นใหม่กับสื่อการสอนคุณธรรมเช่น การสอนโดยกรณีศึกษา การเล่านิทานการหยิบ เรื่องจริงมาวิเคราะห์ การจัดทำคู่มือการสอนคุณธรรม สำหรับวิธีวัดผลสัมฤทธิ์ในการสอน คุณธรรม ไม่ได้ระบุการให้คะแนนคิดเป็นร้อยละ 40.30 ให้คะแนนคุณธรรมโดยรวมในการเข้าชั้น เรียน คิดเป็นร้อยละ 23.90 ให้คะแนนคุณธรรมโดยรวมในการบ้าน คิดเป็นร้อยละ 13.40 ให้คะแนน

คุณธรรมโดยระบุแยกจากเนื้อหาวิชา คิดเป็นร้อยละ 12.00 และพบว่าวิธีประเมินผลการสอนแบบไม่เป็นทางการจำแนกตามกลุ่มบุคลากรของมหาวิทยาลัยส่วนใหญ่ใช้วิธีการประมวลผลโดยใช้พฤติกรรมและคุณภาพรวมตอนสั้นเทอม คิดเป็นร้อยละ 25.30

**วัลลภ บัวชุม (2549)** ได้ศึกษาเรื่อง ความคาดหวังของนักลงทุนต่อจริยธรรมของนักบัญชี มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงความคาดหวังของนักลงทุนที่มีต่อจริยธรรมของนักบัญชีในด้านต่างๆ ได้แก่ ความซื่อสัตย์สุจริต ความเที่ยงธรรม ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพ ความระมัดระวัง รอบคอบ การรักษาความลับ การปฏิบัติตนเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความมีมาตรฐานในการปฏิบัติงานและความรับผิดชอบในการปฏิบัติงาน เพื่อศึกษาถึงความคิดเห็นของนักลงทุนต่อความมีจริยธรรมของนักบัญชีในด้านต่างๆ ที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน และเพื่อศึกษาถึงความคิดเห็นของนักลงทุนเกี่ยวกับจริยธรรมของนักบัญชี ที่มีผลต่อความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน โดยการจัดลำดับหลักจริยธรรมของนักบัญชีที่นักลงทุนเห็นว่าส่งผลกระทบต่อความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงินมากที่สุด พบว่านักลงทุนมีความคาดหวังต่อจริยธรรมของนักบัญชีในระดับมากถึงมากที่สุด และผลของระดับความคาดหวังดังกล่าวมีความสัมพันธ์กับระดับการศึกษาของนักลงทุน สำหรับความคิดเห็นของนักลงทุนที่มีต่อจริยธรรมของนักบัญชีที่เป็นอยู่ในปัจจุบันนั้น ผลการวิเคราะห์ชี้ให้เห็นว่านักลงทุนเห็นว่าในปัจจุบันนี้ นักบัญชีมีการปฏิบัติงานตามกรอบจริยธรรมในระดับปานกลาง ทั้งนี้จากการใช้สถิติทดสอบความแตกต่าง ระหว่างระดับความคาดหวังของนักลงทุนต่อจริยธรรมของนักบัญชีกับระดับความเห็นของนักลงทุนต่อจริยธรรมของนักบัญชีที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน พบว่ามีความแตกต่างกันระหว่างความคาดหวังและความคิดเห็นดังกล่าว กล่าวคือนักลงทุนมีระดับความคาดหวังต่อจริยธรรมของนักบัญชี สูงกว่าระดับจริยธรรมของนักบัญชีที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน ซึ่งผลของความแตกต่างดังกล่าวถือว่าเป็นธรรมชาติของนักลงทุนที่ต้องการได้รับรายงานที่เชื่อถือได้มากที่สุดในการตัดสินใจลงทุน จึงย่อมต้องการให้นักบัญชีผู้มีหน้าที่เกี่ยวข้องับกระบวนการทางบัญชี มีจริยธรรมในระดับที่สูง เพื่อที่จะได้จัดทำรายงานทางการเงินได้อย่างถูกต้องเหมาะสมและสอดคล้องกับความต้องการใช้ของตนเองให้มากที่สุด นอกจากนี้ นักลงทุนได้แสดงความเห็นเกี่ยวกับปัจจัยด้านจริยธรรมของนักบัญชีที่นักลงทุนเห็นว่าส่งผลกระทบต่อความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงินมากที่สุด ซึ่งผลการแสดงความคิดเห็นดังกล่าวพบว่า จริยธรรมที่นักลงทุนส่วนใหญ่เห็นตรงกันว่าจะส่งผลกระทบต่อความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงินมากที่สุดก็คือ ความซื่อสัตย์สุจริตของนักบัญชี