

บทที่ 2

เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ในการวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยได้ศึกษาเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ขอนำเสนอตามหัวข้อต่อไปนี้

1. ที่มาของผู้สอบบัญชีภาษีอากร
2. ความแตกต่างระหว่างผู้สอบบัญชีภาษีอากรและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
3. แนวคิดเกี่ยวกับจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีภาษีอากร
4. แนวคิดเกี่ยวกับความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร
5. แนวคิดเกี่ยวกับความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร
6. แนวคิดเกี่ยวกับทฤษฎีทางจริยธรรม
7. แนวคิดเกี่ยวกับสมรรถนะ
8. งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ที่มาของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร หรือที่รู้จักกันดีในนามของ “ผู้สอบบัญชีภาษีอากร” (Tax Auditor: TA) นั้นเป็นบุคคลที่ขอขึ้นทะเบียนและได้รับใบอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพากรให้เป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีสำหรับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็กเท่านั้น เนื่องจากตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ในมาตรา 11 วรรคสี่กำหนดให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงพาณิชย์มีอำนาจออกกฎกระทรวงยกเว้นให้งบการเงินของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีซึ่งเป็นห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน (ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลและห้างหุ้นส่วนจำกัด) ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยที่มีทุนจดทะเบียนไม่เกิน 5 ล้านบาท สินทรัพย์รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท และรายได้รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท ทุกรายการไม่เกินที่กำหนดหรือเรียกว่าห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็กไม่ต้องจัดให้งบการเงินที่มีรอบปีบัญชีสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม 2545 เป็นต้นไป ได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

แต่ในมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้นิติบุคคล (ซึ่งรวมถึงห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็ก) ที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้พร้อมบัญชีงบดุลบัญชีทำการบัญชีกำไรขาดทุนบัญชีรายรับรายจ่ายหรือบัญชีรายรับก่อนหักรายจ่ายมีผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากรในการรับรองบัญชีดังกล่าวทำให้กรมสรรพากรต้องดำเนินการสรรหานักบุคคลมาทำหน้าที่ตรวจสอบและรับรองบัญชีแทนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจึงเป็นที่มาของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

อย่างไรก็ตามในประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชีเรื่อง กำหนดระเบียบเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 12 มีนาคม 2544 ระบุว่าผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากรนั้น รวมถึงผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Certified Public Accountant: CPA) ที่ได้รับใบอนุญาตประกอบวิชาชีพสอบบัญชีจากสภาวิชาชีพบัญชี ด้วย แต่ทั้งนี้หากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะต้องปฏิบัติงาน ตรวจสอบห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็กก็ให้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากร กำหนดเช่นเดียวกับผู้สอบบัญชีภาษีอากร

ความแตกต่างระหว่างผู้สอบบัญชีภาษีอากรและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ดังที่กล่าวข้างต้นว่าผู้ที่สามารถทำการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากรได้นั้น ประกอบด้วยผู้สอบบัญชีภาษีอากรและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต แต่อย่างไรก็ตาม ผู้ที่ได้รับใบอนุญาตประกอบวิชาชีพทั้งสองก็ยังคงมีความแตกต่างกันในประเด็นต่างๆ ดังนี้

ตาราง 1 ความแตกต่างระหว่างผู้สอบบัญชีภาษีอากรและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ความแตกต่าง	ผู้สอบบัญชีภาษีอากร	ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
1. การขึ้นทะเบียน	ต้องเป็นผู้ที่ขึ้นทะเบียนและได้รับ ใบอนุญาต เป็นผู้สอบบัญชีภาษี อากร จากอธิบดีและ กรมสรรพากร ตามคำสั่ง กรมสรรพากรที่ ท.ป. 98/2544ฯ	ต้องเป็นผู้ที่ขึ้นทะเบียนและได้รับ ใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับ อนุญาตจากสภาวิชาชีพบัญชี ตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547
2. สิทธิในการปฏิบัติงาน	สามารถตรวจสอบและรับรอง บัญชีเฉพาะห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ขนาดเล็ก (ทุนไม่เกิน 5 ล้านบาท สินทรัพย์รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท และรายได้รวมไม่เกิน 30 ล้าน บาท)	สามารถตรวจสอบและรับรอง บัญชีบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติ บุคคลตามมาตรา 39 แห่ง ประมวลรัษฎากร

ตาราง 1 (ต่อ)

ความแตกต่าง	ผู้สอบบัญชีภาษีอากร	ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
3. หลักเกณฑ์ในการปฏิบัติงาน	ปฏิบัติงานตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.122/2545ฯ สำหรับการตรวจสอบและรับรองบัญชีห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็ก	- ปฏิบัติงานตามที่สภาวิชาชีพบัญชีกำหนดสำหรับการตรวจสอบและรับรองบัญชีบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดใหญ่ - ปฏิบัติงานตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด เช่นเดียวกับผู้สอบบัญชีภาษีอากรสำหรับการตรวจสอบและรับรองบัญชีห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็ก
4. การรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี	จัดทำรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดไว้ในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.122/2545ฯ สำหรับการตรวจสอบห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็ก	- จัดทำรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสำหรับการตรวจสอบและรับรองบัญชีบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดใหญ่ - จัดทำรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด เช่นเดียวกับผู้สอบบัญชีภาษีอากรสำหรับการตรวจสอบห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็ก

แนวคิดเกี่ยวกับจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

จรรยาบรรณของวิชาชีพสอบบัญชี

จรรยาบรรณของวิชาชีพสอบบัญชี (Professional Ethics) หมายถึง ข้อกำหนดความประพฤติหรือวิธีปฏิบัติงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (หรือผู้สอบบัญชีรับอนุญาต) ทุกคนต้องยึดถือเพื่อดำรงไว้ซึ่งความเป็นมืออาชีพ และเสริมสร้างเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพสอบบัญชีให้เป็นที่ประจักษ์

แก่ลูกค้าและสาธารณชนที่จะเชื่อถือและไว้วางใจในผลงานของผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ; และศิลปพร ศรีจันเพชร. 2556: 2-24)

จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

จรรยาบรรณของวิชาชีพสอบบัญชีของประเทศไทย มีชื่อเรียกว่า “จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี” พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ได้กำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชีจัดทำจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีขึ้นเป็นภาษาไทยและอย่างน้อยต้องประกอบด้วย 4 ข้อกำหนด ดังนี้

1. ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต
2. ความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน
3. ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการและการรักษาความลับ
4. ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน หรือบุคคลหรือนิติบุคคลที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้

เมื่อปี พ.ศ. 2553 สภาวิชาชีพบัญชีได้ออกข้อบังคับ (ฉบับที่ 19) เรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี เพื่อใช้บังคับกับสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (ทั้ง 6 ด้าน) ผู้ซึ่งขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชี หัวหน้าคณะบุคคลหรือหัวหน้าสำนักงานหรือผู้มีอำนาจกระทำการแทนนิติบุคคลตามมาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ซึ่งรวมถึงผู้สอบบัญชี รับอนุญาตและผู้ทำบัญชีข้อบังคับนี้แบ่งออกเป็น 7 หมวด ดังนี้

หมวดที่ 1 บททั่วไป มีจำนวน 2 ข้อ คือ

ข้อ 6 จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี นอกจากที่กำหนดไว้ในข้อบังคับนี้ ให้เป็นไปตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547

เพื่อให้กระบวนการบังคับใช้จรรยาบรรณดำเนินโดยสะดวกรวดเร็วและเป็นธรรม นายกสภาวิชาชีพบัญชี โดยการอนุมัติของคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชี มีอำนาจออกข้อกำหนดใดๆ เกี่ยวกับการดังกล่าว

ข้อ 7 ในกรณีที่มีปัญหาการแปลความเกี่ยวกับการปฏิบัติตามข้อบังคับนี้ ให้คณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีเป็นผู้วินิจฉัย และถือว่าคำวินิจฉัยของคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชี เป็นที่สุด

หมวดที่ 2 ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต มีจำนวน 4 ข้อ คือ

ข้อ 8 ความโปร่งใส

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติงานด้วยความโปร่งใส

ข้อ 9 ความเป็นอิสระ

1. ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจและปฏิบัติงานอย่างเป็นอิสระภายใต้กรอบวิชาชีพบัญชี
2. ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่ปฏิบัติงานที่ตนขาดความเป็นอิสระภายใต้กรอบวิชาชีพบัญชี

ข้อ 10 ความเที่ยงธรรม

1. ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติงานด้วยความยุติธรรม เชื่อตรงต่อวิชาชีพ และต้องไม่มีส่วนได้เสียในงานที่ตนประกอบวิชาชีพ นอกจากค่าตอบแทนที่ได้รับจากการประกอบวิชาชีพนั้น
2. ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจบนหลักฐานที่เชื่อถือได้โดยปราศจากความมีอคติและความลำเอียง
3. ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจอย่างเที่ยงธรรมโดยหลีกเลี่ยงความสัมพันธ์หรือสถานการณ์ใดๆ ที่อาจทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีไม่สามารถปฏิบัติงานได้โดยโปร่งใส อิสระ และซื่อสัตย์สุจริต

ข้อ 11 ความซื่อสัตย์สุจริต

1. ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติงาน อย่างตรงไปตรงมา จริงใจ เชื่อตรงต่อวิชาชีพ ไม่คดโกง ไม่หลอกลวง
2. ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติงานตรงตามหลักฐานที่เป็นจริง
3. ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่อ้างหรือยินยอมให้บุคคลอื่นอ้างว่าได้ปฏิบัติงาน โดยที่ไม่ได้มีการปฏิบัติงานจริง

หมวดที่ 3 ความรู้ ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน มีจำนวน 2 ข้อ คือ

ข้อ 12 ความรู้ ความสามารถ

1. ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องใช้ความรู้ตามมาตรฐานวิชาชีพ วิธีปฏิบัติ กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ความชำนาญและประสบการณ์ทางวิชาชีพด้วยความมีสติ เอาใจใส่อย่างเต็มความสามารถ และระมัดระวังรอบคอบ
2. ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องประกอบวิชาชีพ โดยมีความสามารถเพียงพอที่จะปฏิบัติงานให้สำเร็จได้
3. ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องประกอบวิชาชีพ ด้วยความมุ่งมั่นและขยันหมั่นเพียร

4. ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องศึกษาหาความรู้และความชำนาญทางวิชาชีพเพิ่มเติมอย่างต่อเนื่องเพื่อพัฒนาความรู้ ความสามารถให้ทันสมัยอยู่เสมอ

ข้อ 13 มาตรฐานในการปฏิบัติงาน

1. ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องประกอบวิชาชีพให้สอดคล้องกับมาตรฐานวิชาชีพและมาตรฐานทางวิชาการที่เกี่ยวข้อง

2. ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติงานด้วยความระมัดระวังรอบคอบ และด้วยความชำนาญตามมาตรฐานวิชาชีพและมาตรฐานทางวิชาการที่เกี่ยวข้อง

หมวดที่ 4 การรักษาความลับ มีจำนวน 2 ข้อ คือ

ข้อ 14 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่นำข้อมูลที่เป็นความลับขององค์กรที่ตนได้มาจากการปฏิบัติงานวิชาชีพ และความสัมพันธ์ในทางธุรกิจ รวมทั้งความลับขององค์กรที่ตนสังกัด ไปเปิดเผยต่อบุคคลที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องได้รับทราบ โดยไม่ได้รับอนุญาตจากองค์กร เว้นแต่ในกรณีที่เป็นการเปิดเผยตามสิทธิหรือหน้าที่ที่กำหนดไว้ในกฎหมาย หรือในฐานะผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

ข้อ 15 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่นำข้อมูลที่เป็นความลับขององค์กรที่ตนได้มาจากการปฏิบัติงานวิชาชีพ และความสัมพันธ์ในทางธุรกิจ รวมทั้งความลับขององค์กรที่ตนสังกัด ไปใช้เพื่อประโยชน์ของตนหรือบุคคลอื่นโดยมิชอบ

หมวดที่ 5 ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ มีจำนวน 2 ข้อ คือ

ข้อ 16 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องมีความรับผิดชอบตามกรอบวิชาชีพบัญชีต่อผู้บริการ

ข้อ 17 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติงานตามกรอบวิชาชีพบัญชี เพื่อให้เกิดความน่าเชื่อถือและมีประโยชน์ของต่อผู้รับบริการ

หมวดที่ 6 ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคลหรือนิติบุคคลที่ผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติหน้าที่ให้ มีจำนวน 6 ข้อ คือ

ข้อ 18 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติตามจริยธรรมทางธุรกิจขององค์กรที่ตนสังกัด

ข้อ 19 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์สุจริต อุทิศตนทุ่มเท ดูแล ทรัพย์สินขององค์กรที่ตนสังกัด

ข้อ 20 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องใช้เวลา และทรัพย์สินขององค์กรที่ตนสังกัดให้เกิดประโยชน์สูงสุด ไม่นำไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตนหรือบุคคลที่สามทั้งทางตรงและทางอ้อม

ข้อ 21 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องเปิดเผยความสัมพันธ์กับองค์กร สถาบัน ธุรกิจ ภายนอกหรือความสัมพันธ์ทางเครือญาติ เพื่อหลีกเลี่ยงการกระทำที่ก่อให้เกิดความขัดแย้งทางผลประโยชน์

ข้อ 22 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่กระทำการใดๆ ที่ส่งผลกระทบต่อชื่อเสียง และการดำเนินการขององค์กรที่ตนสังกัด

ข้อ 23 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องใช้วิจารณญาณอย่างรอบคอบ มีเหตุผลในการปฏิบัติงาน ทั้งนี้เพื่อประโยชน์สูงสุดต่อองค์กรที่ตนสังกัด รวมถึงนายจ้าง (ผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน เจ้าของ) ของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

หมวดที่ 7 ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ และจรรยาบรรณทั่วไป มีจำนวน 7 ข้อ คือ

ข้อ 24 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่แย่งงานวิชาชีพบัญชีจากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีด้านเดียวกันรายอื่น

ข้อ 25 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่ปฏิบัติงานทางวิชาชีพบัญชีเกินกว่าที่รับมอบหมายจากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีรายอื่น

ข้อ 26 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่ให้ข้อมูลเกี่ยวกับงานของตนเกิดความเป็นจริง ไม่โอ้อวดหรือเปรียบเทียบตนหรือองค์กรที่ตนสังกัดอยู่กับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีด้านเดียวกันรายอื่น หรือองค์กรที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีด้านเดียวกันรายอื่นสังกัดอยู่

ข้อ 27 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่ให้หรือรับว่าจะให้ทรัพย์สินหรือประโยชน์ใดๆ เพื่อเป็นการจูงใจให้บุคคลอื่นแนะนำหรือจัดหางานวิชาชีพบัญชีมาให้ตน

ข้อ 28 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่เรียกรับทรัพย์สินหรือประโยชน์จากบุคคลใด เมื่อบุคคลนั้นได้รับงานจากการแนะนำหรือการจัดหางานของตนในฐานะที่เป็นผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีขององค์กรนั้น

ข้อ 29 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่กำหนดค่าธรรมเนียมหรือค่าตอบแทนในการให้บริการวิชาชีพบัญชีโดยมิได้คำนึงถึงลักษณะ ความเสี่ยง ความซับซ้อนและปริมาณของงานที่ตนให้บริการหรือมีส่วนร่วมในการให้บริการวิชาชีพบัญชี

ข้อ 30 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องประพฤติปฏิบัติตนในทางที่ถูกที่ควร สำนึกในหน้าที่ และไม่ปฏิบัติตนในลักษณะที่ทำให้เกิดความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพบัญชี (นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ; และศิลปพร ศรีจันเพชร. 2556: 2-24 – 2-27)

จรรยาบรรณของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี

จรรยาบรรณของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี โดยประยุกต์จากคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 123/2545 เรื่อง กำหนดจรรยาบรรณของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร กรมสรรพากร. (2556: เว็บไซต์) โดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 และข้อ 6 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี เรื่องกำหนดระเบียบเกี่ยวกับการ ตรวจสอบและรับรองบัญชี ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 12 มีนาคม พ.ศ. 2544 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี (ฉบับที่ 2) เรื่องกำหนดระเบียบเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 19 พฤศจิกายน พ.ศ. 2545 อธิบดีกรมสรรพากรจึงกำหนดจรรยาบรรณของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ดังต่อไปนี้

1. ให้ยกเลิกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.99/2544 เรื่อง กำหนดมรรยาท การปฏิบัติงาน การรายงานและบทลงโทษสำหรับผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 12 มีนาคม พ.ศ. 2544

2. จรรยาบรรณของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี

2.1 ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต

2.1.1 ไม่รับตรวจสอบและรับรองบัญชีในกิจการที่ตนขาดความเป็นอิสระ

2.1.2 ไม่รับตรวจสอบและรับรองบัญชีในกิจการที่ตนขาดความเป็นกลาง โดยมีผลประโยชน์หรือตำแหน่งที่เกี่ยวข้องกับกิจการนั้นหรือโดยมีเหตุอื่นที่อาจจะก่อให้เกิดความลำเอียงและส่งผลให้มีการละเว้นการเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยกว่าความเป็นจริง

2.1.3 ปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชีด้วยความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริต

2.1.4 ไม่ปกปิดข้อเท็จจริงหรือบิดเบือนความจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงินที่ตนลงลายมือชื่อรับรองไว้ในรายงาน ซึ่งอาจทำให้เกิดการหลงผิดและอาจเสียหายแก่กิจการที่ตรวจสอบและรับรองบัญชีนั่นหรือแก่กรมสรรพากร หรือแก่บุคคลอื่นที่เกี่ยวข้อง

2.1.5 ไม่เป็นผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการซื้อ ขาย ออกหรือใช้ใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย

2.1.6 ไม่เป็นผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการลงบัญชีหรือการทำเอกสารประกอบการลงบัญชีซึ่งเป็นเหตุให้กิจการที่ตรวจสอบและรับรองบัญชีนั่นมีต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงกว่าที่ควรเสีย

2.1.7 ไม่เป็นผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องหรือมีส่วนร่วมในการตรวจสอบและรับรองบัญชีของกิจการใดซึ่งมีเหตุผลเชื่อได้ว่ามีข้อมูลที่ผิดหรือบิดเบือนไปจากข้อเท็จจริงและมีการละเว้นหรือปิดบังข้อมูลที่ต้องยื่นต่อกรมสรรพากร

2.1.8 ไม่รับรองบัญชีที่ตนเป็นผู้จัดทำขึ้นเอง หรือช่วยเหลือ หรือเป็นผู้จัดทำบัญชีชุดอื่นขึ้น เพื่อเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร

2.2 ความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงาน

2.2.1 ต้องปฏิบัติงานด้วยความรู้ความสามารถของวิชาชีพ

2.2.2 ไม่ตรวจสอบและรับรองบัญชีในกิจการที่เกินความรู้ความสามารถของตนที่จะปฏิบัติงานได้และไม่ทำการตรวจสอบและรับรองบัญชีเกินกว่า 300 รายต่อปี

2.2.3 ไม่ลงลายมือชื่อรับรองในรายงานของกิจการที่ตนมิได้ปฏิบัติงานตรวจสอบหรือควบคุมการปฏิบัติงานตรวจสอบ

2.2.4 สอดส่องใช้ความรู้ความระมัดระวังในการตรวจสอบและรับรองบัญชีเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพโดยทั่วไป

2.2.5 ไม่ยินยอมให้ผู้อื่นอ้างว่าตนเป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีในกิจการใดโดยตนมิได้ปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชี

2.3 จรรยาบรรณต่อผู้เสียภาษี

2.3.1 ไม่เปิดเผยความลับกิจการของผู้เสียภาษีหรือผู้อื่นที่เกี่ยวข้องโดยนำออกแจ้งแก่ผู้ใดหรือให้ทราบโดยวิธีใดสำหรับกิจการที่ตนได้รู้มาในหน้าที่จากการตรวจสอบและรับรองบัญชีอันเป็นเหตุให้กิจการนั้นได้รับความเสียหาย เว้นแต่การกระทำนั้นเป็นการกระทำตามหน้าที่ทางวิชาชีพหรือตามกฎหมาย

2.3.2 ไม่ละทิ้งการปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชีที่รับไว้แล้วโดยไม่มีเหตุอันสมควร

2.4 จรรยาบรรณต่อผู้ร่วมอาชีพ

2.4.1 ไม่แย่งงานตรวจสอบและรับรองบัญชีจากผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีอื่น

2.4.2 ไม่ทำการตรวจสอบและรับรองบัญชีเกินกว่าที่ได้รับมอบหมายจากผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีอื่นเว้นแต่จะได้รับอนุญาตจากผู้มอบหมายนั้น

2.5 จรรยาบรรณทั่วไป

2.5.1 ไม่กระทำการใดๆ อันอาจนำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพในส่วนที่เกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากรหรือกฎหมายอื่น

2.5.2 ไม่โฆษณาหรือยินยอมให้ผู้อื่นโฆษณาด้วยประการใดๆ ซึ่งการประกอบวิชาชีพอันแสดงให้เห็นว่าจะช่วยเหลือให้เสียภาษีน้อยกว่าความเป็นจริง

2.5.3 ไม่ให้หรือรับว่าจะให้ทรัพย์สินหรือประโยชน์ใดๆ เพื่อเป็นการจูงใจให้บุคคลอื่นแนะนำหรือจัดหางานตรวจสอบและรับรองบัญชีมาให้ตนทำ

2.5.4 ไม่เรียกหรือรับทรัพย์สินหรือประโยชน์จากบุคคลใดในเมื่อบุคคลนั้นได้รับงานเพราะการแนะนำหรือการจัดหางานของตน

2.5.5 ไม่กำหนดค่าธรรมเนียมหรือค่าตอบแทนโดยถือเอาอัตราสูงต่ำตามยอดเงินหรือของมูลค่าทรัพย์สินใดที่ตนตรวจสอบและรับรองบัญชีหรือมีส่วนร่วมในการตรวจสอบและรับรองบัญชีเป็นเกณฑ์

3. คำสั่งนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 19 พฤศจิกายน พ.ศ. 2545 โดยนายสุภรัตน์ วัฒนกุล อธิบดีกรมสรรพากร

จากการทบทวนทฤษฎี แนวคิด เอกสารที่เกี่ยวข้องกับจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ซึ่งมีแนวคิดที่สอดคล้องกัน เช่น นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร (2556: 2-24, 2-27) สภาวิชาชีพบัญชี (2556: เว็บไซต์) และกรมสรรพากร (2556: เว็บไซต์) สามารถประยุกต์ปัจจัยจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ประกอบด้วยองค์ประกอบทั้ง 5 ด้าน คือ

1. ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต หมายถึง การปฏิบัติงานที่พึงปฏิบัติงานด้วยความเป็นอิสระ มีการสื่อสารที่ถูกต้องตามควร ไม่ลำเอียงทั้งจากทัศนคติ ผลการประเมินที่เป็นกลางปราศจากอคติ ลำเอียง ไม่มีผลประโยชน์ส่วนตัวปฏิบัติงานด้วยความซื่อสัตย์สุจริต ซื่อตรงต่อวิชา ไม่คงโก่ง และไม่หลอกลวงปฏิบัติงานตรงตามความเป็นจริง

2. ความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงาน หมายถึง การปฏิบัติงานที่สามารถปฏิบัติงานด้วยความรู้ความสามารถของวิชาชีพไม่ตรวจสอบและรับรองบัญชีในกิจการที่เกินความรู้ความสามารถของตนที่จะปฏิบัติงานได้ และใช้ความรู้ความระมัดระวังในการตรวจสอบและรับรองบัญชีเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ โดยไม่ยินยอมให้ผู้อื่นอ้างว่าตนเป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีในกิจการใดโดยตนมิได้ปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชี

3. จรรยาบรรณต่อผู้เสียภาษี หมายถึง การปฏิบัติงานที่ไม่เปิดเผยความลับกิจการของผู้เสียภาษีหรือผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง เว้นแต่การกระทำนั้นเป็นการกระทำตามที่ทางวิชาชีพหรือตามกฎหมายและไม่ละทิ้งการปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชีที่รับไว้แล้วโดยไม่มีเหตุอันสมควร

4. จรรยาบรรณต่อผู้ร่วมอาชีพ การปฏิบัติงานที่ไม่แย่งงานตรวจสอบและรับรองบัญชีจากผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีอื่นและไม่ทำการตรวจสอบและรับรองบัญชีเกินกว่าที่ได้รับมอบหมายจากผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีอื่นเว้นแต่จะได้รับอนุญาตจากผู้มอบหมายนั้น

5. จรรยาบรรณทั่วไปหมายถึงการปฏิบัติงานที่ไม่กระทำการใดๆ อันอาจนำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพในส่วนที่เกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากรหรือกฎหมายอื่น ไม่โฆษณาหรือยินยอมให้ผู้อื่นโฆษณาไม่ให้หรือรับว่าจะให้ทรัพย์สินหรือประโยชน์ใดๆ ไม่เรียกรับหรือรับทรัพย์สินหรือประโยชน์จากบุคคลใด ไม่กำหนดค่าธรรมเนียมหรือค่าตอบแทนโดยถือเอาอัตราสูงต่ำตามยอดเงินหรือของมูลค่าทรัพย์สินใดที่ตนตรวจสอบและรับรองบัญชี

แนวคิดเกี่ยวกับความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

ความเป็นมาและแนวคิดของความเป็นเลิศในการทำงาน

ศาสตร์การบริหารมีวิวัฒนาการอย่างต่อเนื่อง แต่ละยุคต่างก็มีจุดเน้นที่แตกต่างกัน เช่น ในยุคทศวรรษดั้งเดิม ประมาณปี ค.ศ. 1890 มีการให้ความสำคัญกับควมมีประสิทธิภาพในการทำงานและการควบคุมมาก แต่ละเลยความสำคัญของมนุษย์ ในยุคทศวรรษเชิงพฤติกรรม ซึ่งเริ่มประมาณปี ค.ศ. 1910 เป็นต้นมา การบริหารให้ความสำคัญกับมนุษย์มากขึ้น โดยมีความเชื่อว่าองค์กรที่มีประสิทธิผลนั้นผู้บริหารจะต้องเข้าใจและให้ความสนใจกับการเสริมสร้างปัจจัยจูงใจที่จะมีผลต่อพฤติกรรมการทำงานของมนุษย์ในองค์กร ส่วนในยุคทศวรรษเชิงปริมาณซึ่งเริ่มประมาณปี ค.ศ. 1940 เป็นต้นมา ให้ความสำคัญกับการพัฒนาระบบฐานข้อมูล มีการใช้ตัวแบบทางคณิตศาสตร์ วิธีการเชิงสถิติ และการวิจัยเชิงปฏิบัติการ เพื่อการตัดสินใจให้มีข้อมูลมากขึ้น (วิโรจน์ สารรัตนะ; และคณะ. 2545: 16-17) ในปลายทศวรรษ 1970 มีการพัฒนาทฤษฎีใหม่ๆ ที่มีความหลากหลายมากขึ้น ศาสตร์ทางการบริหารได้รับอิทธิพลจากหลายสาขาสมาผสมผสานกัน และยังมีการนำทฤษฎีต่างๆ มาบูรณาการเข้าด้วยกันเพื่อให้สามารถประยุกต์ใช้ได้กับองค์กรมากขึ้น ในช่วงต้นทศวรรษที่ 20 ผู้บริหารส่วนใหญ่ให้ความสำคัญกับการจัดการในลักษณะที่เป็นสูตรสำเร็จที่สามารถประยุกต์ใช้ได้ทั่วไป ปัจจุบันการบริหารองค์กรที่ได้รับการยอมรับว่ามีประสิทธิภาพและเป็นที่นิยมใช้กัน คือ การบริหารคุณภาพแบบทั่วทั้งองค์กร (Total Quality Management: TQM) แนวคิดนี้มีวิวัฒนาการมาจากการผลิตทางด้านอุตสาหกรรมที่ว่า การผลิตต้องมีความภาพซึ่งต้องมีการตรวจสอบผลผลิต ต่อมาแนวคิดในการควบคุมคุณภาพซึ่งเน้นที่กระบวนการผลิต โดยการตรวจหาข้อผิดพลาดในการทำงานเพื่อหาทางแก้ไข แนวคิดต่อมาเปลี่ยนเป็นการผลิตสินค้าให้มีคุณภาพตามความต้องการของลูกค้า เพื่อให้ได้มาตรฐานเป็นที่พอใจ สำหรับแนวคิดด้านคุณภาพในปัจจุบัน คือ การผลิตสินค้าให้ได้ตรงตามความต้องการของลูกค้า ซึ่งต้องเกิดจากการบริหารที่มีคุณภาพในทุกๆ ด้าน (สุกัญญา โสวิไลกุล. 2547: 59)

แนวคิดการบริหารที่มุ่งเน้นความเป็นเลิศมีพื้นฐานมาจากแนวคิดการบริหารคุณภาพซึ่งเป็นการบริหารงานที่เน้นความพึงพอใจของลูกค้าหรือผู้ให้บริการเป็นหลัก โดยเน้นไปที่กระบวนการ

ซาลลิส (Sallis. 1993) กล่าวว่า การบริหารคุณภาพระดับสูงสุดคือการจัดการแบบมุ่งคุณภาพแบบทั่วทั้งองค์กร ซึ่งจะต้องมีการปรับปรุงคุณภาพอย่างต่อเนื่อง เป็นแนวคิดหรือปรัชญาสำคัญของ TQM

ความหมายของความเป็นเลิศในการทำงาน

หากพิจารณาความหมายของคำว่า “ความเป็นเลิศในการทำงาน” อาจแยกออกได้เป็น 2 คำสำคัญ คือ “ความเป็นเลิศ” และ “การทำงาน หรือการปฏิบัติงาน” มีรายละเอียดดังนี้

1. ความหมายของความเป็นเลิศ

ความเป็นเลิศความหมายที่ยากจะอธิบายได้ เนื่องจากมีความหมายได้หลายด้าน และเป็นการยากที่คนส่วนใหญ่จะเห็นพ้องต้องกัน เพื่อให้เกิดความเข้าใจที่ตรงกันในความหมายของความเป็นเลิศ สำหรับการวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยจึงได้ศึกษาถึงความหมายของความเป็นเลิศ มีรายละเอียดดังนี้

เว็บสเตอร์ (Webster. 1968: 636) ให้ความหมายว่า ความเป็นเลิศ (excellence) หมายถึง สิ่งที่ดีที่สุด สมบูรณ์ที่สุด หรือการกระทำที่ประกอบด้วยคุณภาพที่สูงสุดจนเป็นที่ยอมรับของคนทั่วไป

สำนักงานมาตรฐานการศึกษาของประเทศไทย (2556: เว็บไซต์) ได้ให้ความหมายว่า “เลิศ” หมายถึง ยอดเยี่ยม เด่น อยู่ระดับที่หนึ่ง มีประสิทธิภาพระดับสูง ความรวดเร็วในความก้าวหน้าของกระบวนการ

ราชบัณฑิตยสถาน (2554: 1083) ให้ความหมายว่า “เลิศ” หมายถึง ยอดดีหรือยอดเยี่ยมในทางใดทางหนึ่งเป็นพิเศษ

การให้ความหมายของคำว่า “เลิศ” นั้นมีความหมายเกี่ยวข้องกับคำว่า “คุณภาพ” และเมื่อพิจารณาจากความหมายของคำว่า “คุณภาพ” ตามที่มีผู้กล่าวไว้ เช่น The American Heritage Dictionary of English ให้ความหมายของคำว่า คุณภาพไว้ในแนวทางหนึ่งว่า คือ ระดับความเป็นเลิศ ซึ่งสอดคล้องกับที่ บอมการ์ท (Baumgart. 1987) ได้ให้ความหมายของคำว่า คุณภาพ หมายถึง แบบของความเป็นเลิศหรือสิ่งที่เหนือกว่าหรือดีกว่าปกติธรรมดา เช่นเดียวกับ คอมราด และแบลคบัม (Comrad; & Blackburn; อ้างถึงใน อุไรพรรณ เจณวณิชยานนท์. 2536: 15) กล่าวว่า ความเป็นเลิศและคุณภาพนั้นมีความหมายคล้ายกันใช้แทนกันได้ โดยทั้งสองคำต่างคำนึงถึงมิติของรูปแบบโดยไม่เพียงแต่คำนึงถึงผลสำเร็จอันน่าชื่นชม แต่ยังหมายถึงคุณลักษณะที่ทำให้เกิดผลสำเร็จด้วย ทั้งคุณภาพและความเป็นเลิศจึงหมายถึงคุณลักษณะที่มีมาตรฐานสูงและตั้งใจจะทำให้เกิดผลสัมฤทธิ์ไม่ต่ำกว่ามาตรฐานนั้น

สรุปได้ว่า ความเป็นเลิศ หมายถึง การมีประสิทธิภาพสูงสุด และพัฒนาตนเองอยู่ตลอดเวลา บรรลุเป้าหมายสู่ความสำเร็จ และเกิดการสูญเสียเปล่าของประโยชน์น้อยที่สุด

2. ความหมายของการทำงาน

การปฏิบัติงาน หรือการปฏิบัติการ ตามราชบัณฑิตยสถาน (2554: 902) ได้ให้ความหมายว่า การทำงานตามหน้า ดังนั้น การทำงานของบุคคลกรในองค์กรถือเป็นเรื่องที่สำคัญอย่างยิ่งเนื่องจากองค์กรหรือธุรกิจต่างๆ ต้องเผชิญกับภาวะการแข่งขันที่รุนแรง ซึ่งการทำงานของบุคลากรในองค์กรนั้นผู้บริหารขององค์กรจะต้องมีการวัดผลการทำงาน โดยองค์กรจะต้องวัดผลการทำงานจาก “ผลการปฏิบัติงาน” ว่าองค์กรจะประสบความสำเร็จหรือไม่ จะขึ้นอยู่กับผลการปฏิบัติงานของบุคลากรที่อยู่ในองค์กรเป็นสำคัญ และจากการศึกษาเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ได้มีผู้ให้ความหมายของผลการปฏิบัติงานไว้ ดังนี้

นามิดา คงเดชอุดม (2544: 23) ได้ให้ความหมายว่า ผลการปฏิบัติงาน หมายถึง ศักยภาพในการปฏิบัติงานของพนักงานแต่ละบุคคลภายในช่วงระยะเวลาหนึ่ง ทั้งในแง่คุณภาพและปริมาณ รวมถึงพฤติกรรมต่างๆ ประกอบด้วยการปฏิบัติตามระเบียบ การพัฒนาตนเองการใช้ทรัพยากร การเรียนรู้สิ่งใหม่เกี่ยวกับงานและการช่วยทำงานอื่นๆ

อุษณา ภัทรมนตรี (2545: 1-16) ได้ให้ความหมายว่า ผลการปฏิบัติงาน หมายถึง การปฏิบัติงานให้เกิดความประหยัด มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล โดยเปรียบเทียบกับเป้าหมายมาตรฐาน งบประมาณ ระยะเวลา หรือกับหน่วยงานอื่นๆ

ประทุม ฤกษ์กลาง (2546: 16) ได้ให้ความหมายว่า ผลการปฏิบัติงาน หมายถึง ขอบเขตที่บุคคลทำงานสำเร็จลุล่วงหรือทำงานบรรลุเป้าหมายที่ตั้งไว้ ซึ่งครอบคลุมถึงผลิตผลของงานและด้านอื่นๆ เช่น การคิดสร้างสรรค์ในการทำงาน

เบญจมาศ โรจน์ธนกิจ (2546: 41) ได้ให้ความหมายว่า ผลการปฏิบัติงาน หมายถึง ผลลัพธ์ของงานของแต่ละบุคคล ที่มีความสัมพันธ์กับหน้าที่ที่ได้รับมอบหมาย มีประสิทธิภาพ ประสิทธิผลตรงตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายขององค์กร และยังเกี่ยวข้องกับพฤติกรรมการทำงานของแต่ละบุคคล

ชนะวิทย์ อนุสุเรนทร์ (2548: 8) ได้ให้ความหมายว่า ผลการปฏิบัติงาน หมายถึง พฤติกรรมที่แสดงออกถึงความสามารถที่จะทำงานได้บรรลุเป้าหมาย

เจริญ เจษฎาวัดย์ (2543: 145) ได้ให้ความหมายว่า ผลการปฏิบัติงาน หมายถึง ประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการปฏิบัติงาน ว่าเป็นไปตามวัตถุประสงค์ได้หรือไม่ โดยการวัดนั้นจะเกี่ยวข้องกับมาตรฐานการปฏิบัติงานที่กำหนดไว้

โบวี (Bovee. 1993: 175) ได้ให้ความหมายว่า ผลการปฏิบัติงาน หมายถึง ระดับความพยายามของบุคคลเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ ที่มีความสัมพันธ์กับหน้าที่ที่ได้รับมอบหมาย

มีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล ตรงตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายขององค์กร และยังเกี่ยวข้องกับพฤติกรรมการทำงานของแต่ละบุคคล

สรุปได้ว่า ผลปฏิบัติงาน หรือการทำงาน หมายถึง การที่บุคลากรกระทำสิ่งใดจนเกิดประสิทธิภาพสูงสุด และพัฒนาตนเองอยู่ตลอดเวลา และผลลัพธ์ที่ได้จากการดำเนินงานต้องมีความครบถ้วนสมบูรณ์

จากการทบทวนทฤษฎี แนวคิด เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับ ความเป็นเลิศ และการปฏิบัติการ หรือการทำงาน มีนักวิชาการได้ให้ความหมายของความเป็นเลิศและการทำงานที่สอดคล้องกันจำนวนหลายท่าน เช่น Webster (1968: 636) สำนักงานมาตรฐานการศึกษาของประเทศไทย (2556: เว็บไซต์) ราชบัณฑิตยสถาน (2554: 694, 902) Baumgart (1987) Comrad and Blackbum (อ้างถึงใน อุไรพรรณ เจณวณิชยานนท์. 2536: 15) นามิดา คงเดชอุดม (2544: 23) อุษณา ภัทรมนตรี (2545: 1-16) ประทุม ฤกษ์กลาง (2546: 16) เบญจมาศ โรจน์ธนกิจ (2546: 41) ชนะวิทย์ อนุสุเรนทร์ (2548: 8) เจริญ เจริญวัลย์ (2543: 145) และ Bovee (1993: 175) สรุปได้ว่า ความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร หมายถึง การปฏิบัติงานให้มีประสิทธิภาพสูงสุด และพัฒนาตนเองอยู่ตลอดเวลา เพื่อมุ่งเน้นการทำงานที่เป็นเลิศโดยพิจารณาจากการบรรลุเป้าหมายสู่ความสำเร็จก่อนอื่นและผลลัพธ์ที่ได้จากการดำเนินงานต้องมีความครบถ้วนสมบูรณ์ และเกิดการสูญเปล่าของประโยชน์น้อยที่สุด

3. ความสำคัญของความเป็นเลิศในการทำงาน

เกรก (Greg. 1994: 6) กล่าวว่า กระบวนการบริหาร หรือการทำงานที่มุ่งเน้น ความเป็นเลิศ คือ กรอบแนวคิดแบบใหม่วิธีคิด และวิธีการทำงานของคนในการบริหารเพื่อให้องค์กรมีการปรับปรุง ซึ่งสอดคล้องกับที่ พันธุ์ศักดิ์ พลสารัมย์ (2540: 27) กล่าวว่า การเปลี่ยนกระบวนการสู่ความเป็นเลิศว่า ต้องเปลี่ยนจากกรอบแนวคิดเดิมไปสู่กรอบแนวคิดใหม่โดยต้องเริ่มที่ผู้บริหาร เพื่อก่อให้เกิดการบริหารที่มุ่งเน้นคุณภาพ โดยให้มีการปรับปรุงคุณภาพทั่วทั้งองค์กร และปรับปรุงอย่างต่อเนื่อง เพื่อให้ยกระดับความสามารถในการแข่งขันขององค์กรให้ดำรงอยู่ได้ตามสภาพแวดล้อมหรือปัจจัยที่เปลี่ยนแปลงอย่างต่อเนื่อง

วิฑูรย์ สิมะโชติ (2542: 108-110) กล่าวว่า ในโลกของการแข่งขันอย่างเสรี องค์กรส่วนใหญ่มีความกดดันด้านการแข่งขันที่เพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็วและมหาศาล ในขณะเดียวกัน ลูกค้าหรือผู้บริโภคก็มีความคาดหวังและปรารถนาคุณภาพชีวิตที่ดีขึ้น ประกอบกับปริมาณและความหลากหลายของสินค้าและบริการที่มีอยู่ก็เปิดโอกาสให้ลูกค้าสามารถเลือกสิ่งที่ดีที่สุด ดังนั้น องค์กรต่างๆ จึงต้องพยายามหาวิถีทางปรับกลยุทธ์เพื่อให้สามารถก้าวไปข้างหน้าเหนือคู่แข่งรายอื่นๆ เพิ่มผลกำไร เพิ่มส่วนแบ่งการตลาด และที่สำคัญเพื่อความอยู่รอดขององค์กร ซึ่งสอดคล้องกับที่สถาบัน

เพิ่มผลผลิตแห่งชาติ (2546: 10-23) กล่าวไว้ว่า การบริหารเพื่อความเป็นเลิศ เป็นกลยุทธ์ที่ทำให้องค์กรสามารถรักษาลูกค้าไว้ได้ ได้มาซึ่งความภักดีของลูกค้าและได้มาซึ่งส่วนแบ่งตลาดมากขึ้น ทำให้องค์กรเจริญเติบโต ไหวทันต่อการตอบสนองการเปลี่ยนแปลงและความต้องการของลูกค้าและตลาดที่เปลี่ยนไปหรือเกิดขึ้นใหม่ สามารถสร้างโอกาสใหม่ทางธุรกิจ ใช้ทรัพยากรขององค์กรเพื่อให้ผลผลิตภาพสูงขึ้นและมีประสิทธิผลมากขึ้นและเป็นพัฒนาที่ยั่งยืน

สรุปได้ว่า ความสำคัญของความเป็นเลิศในการทำงาน คือ การสร้างศักยภาพในการแข่งขันให้กับองค์กร โดยมีวิธีการทำงานของคน ในการบริหารเพื่อให้องค์กรมีการปรับปรุง มุ่งเน้นคุณภาพ และมีประสิทธิผลมากขึ้น ส่งผลถึงการพัฒนาที่ยั่งยืน

4. หลักการพัฒนาสู่ความเป็นเลิศในการทำงาน

ในปัจจุบันนับวันการแข่งขันยิ่งทวีความรุนแรงสูงขึ้น ผู้ที่จะชนะได้ต้องเป็นผู้ที่มีทักษะความรู้เป็นอย่างมาก เพื่อสามารถปรับตัวให้เข้ากับสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็ว ได้ถึงเวลาแล้วที่จะต้องมีการปรับปรุงและพัฒนาตนเองอย่างต่อเนื่องเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการทำงานให้สูงขึ้น ซึ่งการพัฒนาตนเองเพื่อก้าวสู่ความเป็นเลิศ ประกอบด้วย (ทองพันชั่ง พงษ์วารินทร์. 2552: 6)

- 4.1 ความรู้ในสายอาชีพ (Technical Knowledge)
- 4.2 การวางแผน (Planning)
- 4.3 ภาวะผู้นำ (Leadership)
- 4.4 การสอนงาน (Coaching)
- 4.5 การมอบหมายและติดตามงาน (Delegation and Follow Up)
- 4.6 การสื่อสาร (Communication)
- 4.7 การจูงใจ (Motivation)
- 4.8 การแก้ไขปัญหา (Problem Solving)
- 4.9 การปรับปรุงและพัฒนาอย่างต่อเนื่อง (Continuous Improvement)
- 4.10 การทำงานเป็นทีม (Teamwork)

ความรู้ในสายอาชีพ (Technical Knowledge) หมายถึง ความรู้ความเข้าใจการนำไปใช้การวิเคราะห์การสังเคราะห์และการประเมินเพื่อสามารถแก้ไขปัญหาตัดสินใจและใช้ดุลพินิจที่ดีแก้ไขสถานการณ์ต่างๆ การที่จะประสบความสำเร็จในหน้าที่การงานได้ต้องทำความเข้าใจลึกซึ้งกับ 3 ส่วน

1. รู้จักตนเอง โดยพิจารณาถึงบุคลิกลักษณะส่วนตัวของเราว่ามีลักษณะเช่นไร เป็นคนมีความละเอียดรอบคอบสูง เป็นผู้ที่มีความคิดสร้างสรรค์ เป็นผู้ชอบวางแผน ชอบ

นำเสนอ ขอบงานที่ทำหายเพื่อใช้วิเคราะห์ตนเองว่าสิ่งที่ทำอยู่นั้นตอบสนองต่อความต้องการหรือเป็นสิ่งที่เราชอบหรือรักที่จะทำหรือไม่

2. ฐานปัจจุบัน โดยพิจารณาสองเรื่อง คือ เรื่องการปฏิบัติงานโดยต้องมีความรู้ในทุกขั้นตอนวิธีการปฏิบัติ รวมไปถึงรายละเอียดที่เกี่ยวข้องทั้งหมดอย่างลึกซึ้ง และเรื่องความคาดหวังของหน่วยงานโดยต้องทราบและทำความเข้าใจเกี่ยวกับนโยบายของบริษัท

3. ฐานในอนาคต โดยพิจารณาถึงสิ่งที่เราหวังหรือฝันว่าอยากจะทำในอนาคต เช่น ตำแหน่งที่สูงกว่าปัจจุบันหรือต้องการได้รับความรับผิดชอบที่สูงขึ้น เพื่อใช้ในการวางแผนชีวิตและเตรียมความพร้อม

การวางแผน (Planning) หมายถึง ความสามารถในการวางแผนโดยการใช้ทรัพยากรที่มีอยู่ให้เกิดประโยชน์สูงสุด และสามารถคาดการณ์ปัญหาความผิดปกติหรือข้อบกพร่องที่อาจจะเกิดขึ้นขณะปฏิบัติงานเพื่อหาแนวทางในการแก้ไขป้องกันและสามารถปรับเปลี่ยนแผนงานได้ตามสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไปเพื่อให้บรรลุเป้าหมายของการวางแผน ซึ่งขั้นตอนในการวางแผนมีดังนี้

1. การวางแผน (Planning) เป็นการกำหนดแผนการดำเนินงานโดยวิเคราะห์รายละเอียดต่างๆ ที่เกี่ยวข้องประกอบการตัดสินใจ ซึ่งสิ่งที่ได้จากการวางแผน คือ แผนงาน (Plan) ดังนั้น ควรให้ความสำคัญกับการวางแผนให้มาก เพราะการวางแผนที่ดีก็เท่ากับว่าผลงานได้สำเร็จไปแล้วครึ่งหนึ่ง

2. นำแผนไปปฏิบัติ (Action) เป็นการนำแผนงานที่ได้วางเอาไว้ในขั้นตอนแรกไปปฏิบัติ ซึ่งผลงาน คือ สิ่งที่ได้จากการนำแผนงานไปปฏิบัติ

3. การประเมินผลงาน (Evaluation) เป็นการประเมินผลที่ได้จากการนำเอาแผนไปปฏิบัติ ซึ่งผลลัพธ์ที่ได้ คือ ประสิทธิภาพสำเร็จตรงตามเป้าหมายที่วางไว้

4. การป้อนข้อมูลกลับ (Feedback) เป็นการแจ้งข้อมูลกลับให้ผู้ที่เกี่ยวข้องได้ทราบข้อมูลต่างๆ ที่เกิดขึ้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งการแจ้งปัญหาเมื่อพบสิ่งผิดปกติเกิดขึ้นเพื่อลดปริมาณการผิดพลาด

ภาวะผู้นำ (Leadership) หมายถึง สามารถกำหนดทิศทางเพื่อใช้ดำเนินงานและโน้มน้าวใจให้ผู้อื่นปฏิบัติตามแผนงานที่กำหนดไว้ด้วยความเต็มใจและเป็นที่ยอมรับ รวมทั้งการแสดงออกถึงความรับผิดชอบต่อผลงานที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติงานของผู้ร่วมงาน ซึ่งขั้นตอนของการเป็นผู้นำ ได้แก่

1. กำหนดทิศทางการปฏิบัติงานโดยกำหนดวัตถุประสงค์และเป้าหมายของสิ่งที่ต้องการปฏิบัติอย่างชัดเจน แล้วสื่อสารเรื่องดังกล่าวไปยังสมาชิกเพื่อให้ทุกคนรู้ว่าเราทุกคนจะทำอะไรเพื่ออะไร

2. สร้างให้เกิดการมีส่วนร่วมเพื่อสร้างบรรยากาศการทำงานเป็นทีม เช่น การเอื้อเฟื้อเผื่อแผ่ การแบ่งปัน การมีส่วนร่วมและรับผิดชอบงานร่วมกัน ทำได้โดยการเข้าไปคลุกคลีและให้ความช่วยเหลือสร้างความไว้วางใจ

3. การกระตุ้นสมาชิกเพื่อให้บรรลุเป้าหมาย โดยติดตามการปฏิบัติงานแล้วกระตุ้นเพื่อจูงใจและสร้างขวัญกำลังใจให้กับสมาชิกในทีม

4. การติดตามแก้ไขปัญหาและให้การช่วยเหลือเพื่อติดตามการปฏิบัติงานอย่างใกล้ชิด ในกรณีที่พบปัญหาหรือสิ่งผิดปกติเกิดขึ้นก็ให้ความช่วยเหลือเพื่อทำการวิเคราะห์หาสาเหตุ

5. พัฒนาอย่างต่อเนื่อง เมื่อสมาชิกปฏิบัติงานได้ตามเป้าหมายควรกล่าวชมเชยและให้รางวัลอย่างเหมาะสมเพื่อเป็นการสร้างขวัญและกำลังใจ

การสอนงาน (Coaching) หมายถึง การให้คำแนะนำหรือชี้แนะและฝึกสอนวิธีการปฏิบัติงานให้ผู้อื่นมีความรู้ความเข้าใจเพื่อสามารถปฏิบัติงานได้อย่างถูกต้องและเหมาะสม โดยสามารถเลือกเทคนิควิธีการสอนได้อย่างถูกต้องและเหมาะสมกับผู้ร่วมงานแต่ละคน การสอนงานแบ่งออกเป็น 2 ส่วน คือ ส่วนแรก เป็นการสอนงานเพื่อให้พนักงานปฏิบัติงานได้อย่างถูกต้องตามหน้าที่หรือความรับผิดชอบตามที่ได้รับมอบหมาย และสอง คือ การสอนงานเพื่อปรับเปลี่ยนพฤติกรรม

การมอบหมายและติดตามงาน (Delegation and Follow Up) หมายถึง การมอบหมายงานหรือหน้าที่ความรับผิดชอบได้อย่างเหมาะสมตามความรู้ความสามารถของบุคคลนั้นๆ แล้วติดตามผลการปฏิบัติงานอย่างต่อเนื่องเพื่อสามารถปฏิบัติได้อย่างถูกต้องและบรรลุตามวัตถุประสงค์ เป้าหมายและระยะเวลาที่กำหนด การมอบหมายและติดตามงานแบ่งออกได้ 2 ประเภท คือ การมอบหมายและติดตามงานประจำวันและงานโครงการซึ่งแตกต่างกันไปตามลักษณะของงาน วิธีการมอบหมายและติดตามงานเริ่มจากอธิบายรายละเอียดต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับแผนงานแล้วแจ้งไปยังสมาชิกในทีมหรือผู้ที่เกี่ยวข้องทราบเพื่อใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงาน ในระหว่างที่มีการปฏิบัติงานต้องติดตามผลการปฏิบัติงานเป็นระยะๆ เพื่อให้ทราบความก้าวหน้าและจะได้แก้ไขปัญหาได้ทันเวลา

การสื่อสาร (Communication) หมายถึง ความสามารถในการทำงานร่วมกับผู้อื่น การรับและถ่ายทอดสารสนเทศ สร้างดุลยภาพที่มีเหตุผลและการตัดสินใจอย่างมีประสิทธิภาพ การสื่อสารเป็นหัวใจที่ทำให้ประสบความสำเร็จ การสื่อสารที่ดีต้องเป็นการสื่อสารสองทาง คือ ผู้สื่อสารสามารถ

สื่อสารในสิ่งที่ต้องการไปให้ผู้รับสารหรือผู้ที่เกี่ยวข้องได้อย่างเข้าใจและสามารถนำข้อความนั้นไปใช้งานอย่างถูกต้อง

การจูงใจ (Motivation) หมายถึง การจูงใจให้ผู้อื่นปฏิบัติตามโดยการวิเคราะห์บุคลิกลักษณะส่วนตัวของแต่ละบุคคลของผู้ร่วมงาน แล้วเลือกเทคนิควิธีการที่เหมาะสมและสอดคล้องกับความต้องการของคนกลุ่มคนและสถานการณ์เพื่อทำให้เกิดการยอมรับและสร้างบรรยากาศที่ดีในการปฏิบัติงาน

การแก้ไขปัญหา (Problem Solving) หมายถึง การวิเคราะห์สิ่งผิดปกติที่ไม่เป็นไปตามมาตรฐานการทำงาน แก้ปัญหาหาสาเหตุโดยทำการวิเคราะห์เพื่อหาแนวทางในการแก้ไขและป้องกันความผิดพลาดเพื่อไม่ให้เกิดซ้ำอีกในการปฏิบัติงานครั้งต่อไป

การปรับปรุงและพัฒนาอย่างต่อเนื่อง (Continuous Improvement) หมายถึง การค้นพบจุดบกพร่องของกระบวนการหรือวิธีการปฏิบัติงานในปัจจุบันแล้วสามารถปรับปรุงเปลี่ยนแปลงเพื่อเพิ่มผลผลิตประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน

การทำงานเป็นทีม (Teamwork) หมายถึง การทำงานร่วมกันของกลุ่มคนโดยการสร้างความไว้วางใจและกระตุ้นให้เกิดความสามัคคีและสานสัมพันธ์ที่ดีระหว่างกันเพื่อให้เพื่อนร่วมงานเกิดความมุ่งมั่นที่จะทำงานให้บรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์หรือเป้าหมายร่วมกัน

5. เกณฑ์ที่ใช้ในการประเมินผลการปฏิบัติงาน

ในการพิจารณาเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการประเมินผลการปฏิบัติงานนั้น นับเป็นสิ่งสำคัญอย่างหนึ่งที่ต้องพิจารณา ซึ่งเกณฑ์ส่วนใหญ่มักจะครอบคลุมในเรื่องของคุณภาพของงานที่ทำปริมาณของงานที่ทำได้ และการร่วมมือกับผู้อื่นในขณะปฏิบัติงาน ซึ่งการปฏิบัติงานด้วยเกณฑ์เพียงตัวใดตัวหนึ่ง มักเป็นเกณฑ์ที่ไม่มีประสิทธิภาพ ทั้งนี้เพราะความสำเร็จในการปฏิบัติงานต่างๆ นั้น ส่วนมากจะแสดงออกมาในหลายๆ ทางด้วยกัน ด้วยเหตุนี้จึงได้มีการนำแนวคิดของ เสาวคนธ์ ศิริกิตากร ที่กล่าวถึงเกี่ยวกับแนวคิดหลักการบริหารคนและองค์กร ในโลกยุคคลื่นลูกที่ 4 มาเป็นกรอบในการประยุกต์ใช้ในงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการประเมินการทำงานที่มุ่งสู่ความเป็นเลิศของผู้สอบบัญชีภาษีอากร (เสาวคนธ์ ศิริกิตากร. 2553: 288-294) ดังนี้

5.1 ด้านการทำงานเชิงรุก (Proactiveness) หมายถึง การทำงานที่มีการวางแผนล่วงหน้าอย่างละเอียด รอบคอบ และรู้จักรับผิดชอบตนเอง โดยสามารถเลือกที่จะตอบสนองต่อแรงกระตุ้นจากภายนอกในมุมมองของตนเองได้อย่างมีคุณค่า และไม่ตกอยู่ภายใต้อิทธิพลของสิ่งแวดล้อมรอบข้างใดๆ

5.2 ด้านความทุ่มเทและอดทน (Dedicating and Patience) หมายถึง การปฏิบัติงานด้วยความจริงใจ จริงจัง และเกินร้อยด้วยความรู้สึกว่าเป็นเจ้าของงาน และมีความวิริยะอุตสาหะ ที่จะผลักดันผลสำเร็จต่างๆ ให้เกิดขึ้นไม่ว่าจะพบอุปสรรคเช่นไรก็ตาม

5.3 ด้านความยืดหยุ่นปรับตัวได้ (Adapt to Change) หมายถึง ความพร้อมรับกับการเปลี่ยนแปลงในเหตุการณ์ต่างๆ ด้วยทัศนคติเชิงบวก โดยมองการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นนั้นให้เป็นแง่บวกใหม่ ในการที่จะใช้พัฒนาศักยภาพตนให้เกิดขึ้น

5.4 ด้านคุณภาพของงานและความเชื่อถือได้ (Quality and Reliability of Work) หมายถึง ต้องทำงานที่ได้รับมอบหมายด้วยความถูกต้อง ครบถ้วนสมบูรณ์ได้มาตรฐานสำเร็จลุล่วงภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ โดยไม่มีข้อผิดพลาดเกิดขึ้น และในการปฏิบัติงานทุกครั้งต้องมีการบันทึกรายงานที่ถูกต้อง รวดเร็ว ตรงต่อความเป็นจริง ข้อมูลที่รายงานทุกครั้งต้องมีความเชื่อถือได้ และเพียงพอต่อความต้องการของทุกฝ่าย

6. ประโยชน์ของการประเมินผลการปฏิบัติงาน

การประเมินผลการปฏิบัติงานของบุคลากร ถือเป็นองค์ประกอบที่สำคัญมากในกระบวนการบริหารทรัพยากรมนุษย์ ประโยชน์ของการประเมินผลการปฏิบัติงาน (พยอม วงศ์สารศรี. 2542: 8-9) ดังนี้

6.1 การปรับปรุงการปฏิบัติงาน (Performance Improvement) ผลสะท้อนของการปฏิบัติงานจะช่วยให้พนักงาน ผู้บริหาร และผู้ชำนาญการเข้ามามีส่วนในการกระทำที่เหมาะสมเพื่อปรับปรุงการปฏิบัติงาน

6.2 การปรับค่าตอบแทน (Compensation Adjustment) การประเมินการปฏิบัติงานช่วยให้ผู้บริหารตัดสินใจได้ว่าใครควรได้รับเงินเดือนเพิ่ม องค์กรส่วนมากขึ้นเงินเดือนให้กับพนักงานโดยอาศัยหลักยุติธรรม ซึ่งการพิจารณาตัดสินส่วนใหญ่อาศัยการประเมินการปฏิบัติงาน

6.3 การพิจารณาตัดสินการบรรจุ (Placement Decisions) การเลื่อนตำแหน่ง การโยกย้ายหรือการลดตำแหน่งขึ้นอยู่กับผลการปฏิบัติงานที่ผ่านมา ซึ่งโดยปกติแล้วจะเป็นการให้รางวัลสำหรับการปฏิบัติงานที่ผ่านมา

6.4 ความต้องการฝึกอบรมและพัฒนา (Training and Development) การปฏิบัติงานที่เลวลงบ่งบอกถึงความจำเป็นและความต้องการให้มีการฝึกอบรมขึ้นใหม่ ทำนองเดียวกับการปฏิบัติงานที่ดีอาจบ่งบอกถึงศักยภาพว่าสมควรจะได้รับการพัฒนาให้ตำแหน่งที่สูงหรือไม่

6.5 การวางแผนและการพัฒนาอาชีพ (Career Planning and Development) ผลสะท้อนกลับของการปฏิบัติงานจะช่วยชี้แนวทางของการตัดสินใจเกี่ยวกับอาชีพ โดยเฉพาะช่องทางอาชีพเฉพาะด้านที่พนักงานควรสำรวจตรวจสอบ

6.6 ข้อบกพร่องของกระบวนการจัดการบุคคล (Staffing Process Deficiency) การปฏิบัติงานที่ดีหรือไม่ดี ย่อมบอกถึงความเข้มแข็งหรืออ่อนแอในวิธีการดำเนินการจัดการบุคลากรขององค์กร

6.7 ความไม่ถูกต้องแม่นยำตรงของข้อมูล (Informational Inaccuracies) การปฏิบัติงานที่ไม่ดีแสดงให้เห็นถึงความบกพร่องในข้อมูลการวิเคราะห์งาน แผนทรัพยากรมนุษย์หรือในส่วนอื่นของระบบข้อมูลการบริหารทรัพยากรมนุษย์ การใช้ข้อมูลที่ไม่ถูกต้องอาจนำไปสู่ความไม่เหมาะสมในการจ้างงาน การฝึกอบรมหรือการให้การปรึกษาแนะนำ

6.8 ความบกพร่องของการออกแบบงาน (Job Design Error) การปฏิบัติงานที่ไม่ดีอาจเป็นอาการของการออกแบบงานที่เข้มโนคติหรือคิดเอาเอง การประเมินผลงานจะช่วยวินิจฉัยความบกพร่องดังกล่าว

6.9 โอกาสการจ้างงานเท่าเทียมกัน (Equal Employment Opportunity) การประเมินการปฏิบัติงานที่ถูกต้อง ย่อมวัดการปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกันได้อย่างแท้จริง จึงเป็นเครื่องประกันว่าการพิจารณาบรรจุหรือแต่งตั้งภายในหน่วยงานไม่เป็นการเลือกปฏิบัติ

6.10 ความท้าทายภายนอก (External Challenges) บางครั้งการปฏิบัติงานก็ได้รับอิทธิพลจากปัจจัยภายนอกซึ่งเป็นสภาพแวดล้อมของงาน เช่น ครอบครัวยุทธศาสตร์ สุขภาพ อนามัย หรือเรื่องส่วนตัวอื่นๆ ถ้าการประเมินครอบคลุมหน่วยงานทรัพยากรมนุษย์ก็อาจให้ความช่วยเหลือได้

6.11 ผลสะท้อนต่อทรัพยากรมนุษย์ (Feedback to Human Resources) การปฏิบัติงานดีหรือไม่ดีตลอดทั่วทั้งองค์กร ชี้ให้เห็นการทำหน้าที่ของทรัพยากรมนุษย์ว่าดีเพียงใดในการปฏิบัติงาน

จากการทบทวนทฤษฎี แนวคิด เอกสารที่เกี่ยวข้องกับปัจจัยความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ซึ่งมีแนวคิดที่สอดคล้องกัน เช่น นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทพร (2556: 2-24, 2-27) สภาวิชาชีพบัญชี (2556: เว็บไซต์) และกรมสรรพากร (2556: เว็บไซต์) สามารถประยุกต์ปัจจัยความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ประกอบด้วยองค์ประกอบทั้ง 4 ด้าน คือ

1. ด้านการทำงานเชิงรุก หมายถึง การปฏิบัติงานที่มีการวางแผนล่วงหน้าอย่างละเอียด รอบคอบและรู้จักรับผิดชอบตนเอง โดยสามารถเลือกที่จะตอบสนองต่อแรงกระตุ้นจากภายนอกในมุมมองของตนเองได้อย่างมีคุณค่า และไม่ตกอยู่ภายใต้อิทธิพลของสิ่งแวดล้อมรอบข้างใดๆ

2. ด้านความทุ่มเทและอดทน หมายถึง การปฏิบัติงานด้วยความจริงจัง จริงจัง มีความรู้สึกว่าเป็นเจ้าของงาน และมีความวิริยะอุตสาหะที่จะผลักดันผลสำเร็จให้เกิดขึ้น

3. ด้านความยืดหยุ่นปรับตัวได้ หมายถึง การปฏิบัติงานต้องพร้อมรับการเปลี่ยนแปลงในเหตุการณ์ต่างๆ ด้วยทัศนคติเชิงบวก โดยมองการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นนั้นให้เป็นแง่บวกใหม่ ในการที่จะใช้พัฒนาศักยภาพตนให้เกิดขึ้น

4. ด้านคุณภาพของงานและความเชื่อถือได้ หมายถึง การปฏิบัติงานต้องทำงานที่ได้รับมอบหมายด้วยความถูกต้อง ครบถ้วนสมบูรณ์ได้มาตรฐาน สำเร็จลุล่วงภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ โดยไม่มีข้อผิดพลาดเกิดขึ้น และในการปฏิบัติงานทุกครั้งต้องมีการบันทึกรายงานที่ถูกต้องรวดเร็ว ตรงต่อตามความเป็นจริง ข้อมูลที่รายงานทุกครั้งต้องมีความเชื่อถือได้และเพียงพอต่อความต้องการของทุกฝ่าย

แนวคิดเกี่ยวกับความเป็นมืออาชีพ

ความหมายของความเป็นมืออาชีพ

ความเป็นมืออาชีพภาษาอังกฤษใช้ว่า “Professional Skills” ในวงการธุรกิจจะเห็นภาพของความเป็นมืออาชีพได้ชัดเจนที่สุด เพราะผลที่เกิดจากความเป็นมืออาชีพของผู้บริหารธุรกิจหรือผู้นำองค์กรออกมาเป็นรูปธรรมชัดเจนที่สุด เพราะผลที่เกิดจากความเป็นมืออาชีพของผู้บริหารธุรกิจหรือผู้นำองค์กรออกมาเป็นรูปธรรมชัดเจนในรูปของผลกำไร การเจริญเติบโตขององค์กร ความพึงพอใจของผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย มีผู้ให้ความหมาย ความเป็นมืออาชีพ ดังนี้

สภาวิชาชีพบัญชี (2556: เว็บไซต์) ได้ให้ความหมายไว้ว่า ความเป็นมืออาชีพ หมายถึง การปฏิบัติงานที่มีคุณภาพ มีความชำนาญ มีความเป็นอิสระ ไม่เกิดความผิดพลาดในการทำงานที่เป็นสาระสำคัญ ยึดถือในจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพอย่างเคร่งครัด ตามข้อกำหนดในมาตรา 47 แห่งพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2547 เพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นในวิชาชีพบัญชี

ศรุตยา วงศ์วิเชียรชัย (2549: 89) ได้ให้ความหมายไว้ว่า ความเป็นมืออาชีพ หมายถึง กรอบที่ล้อมรอบทักษะสำคัญและค่านิยมซึ่งกำหนดบุคลิกลักษณะ ศักยภาพขององค์กรและตัวบุคคลเอาไว้ชั้นหนึ่งซึ่งถือเป็นศูนย์กลางแห่งความสำเร็จ

เจอราร์ด กูเทค (อ้างถึงใน ธีรศักดิ์ อัครบวร. 2544: 35-36) ได้สรุปคุณลักษณะวิชาชีพไว้ 7 ประการ คือ

1. วิชาชีพเป็นกิจกรรมทางปัญญาและวิชาความรู้เฉพาะด้าน
2. วิชาชีพเป็นกิจการที่จำเป็นเฉพาะสาขาที่สังคมต้องการและบริการแก่สังคม
3. การประกอบกิจการของวิชาชีพนั้นอยู่บนพื้นฐานทางทฤษฎี ทางวิทยาการของศาสตร์แต่ละสาขา ที่สามารถประยุกต์มาเป็นการปฏิบัติ เป็นงานฝีมือที่สร้างสรรค์บนพื้นฐานของความรู้หลายๆ ด้าน ที่มีความหมายมากกว่าเคล็ดลับเพียงประการเดียว

4. การเข้าสู่วิชาชีพต้องเตรียมตัวในการศึกษาวิชาชีพเป็นระยะเวลาเหมาะสมควรต้องใช้เวลาในวิทยาลัย หรือมหาวิทยาลัยไม่น้อยกว่า 4 ปี

5. วิชาชีพแต่ละสาขากำหนดมาตรฐานแห่งวิชาชีพ โดยกำหนดเป็นจรรยาบรรณวิชาชีพเพื่อควบคุมความประพฤติและการปฏิบัติตน ตลอดจนมาตรฐานและคุณภาพในการประกอบวิชาชีพของสมาชิก

6. ผู้ประกอบวิชาชีพมีเอกสิทธิ์และเสรีภาพของวิชาชีพ (Autonomy and Freedom) ผู้ประกอบวิชาชีพมีเอกสิทธิ์ในการตกลงใจ และตัดสินใจที่จะใช้ความรู้ในการแก้ปัญหา

7. สมาชิกแห่งวิชาชีพต่างๆ มีการจัดตั้งองค์กรวิชาชีพที่เป็นอิสระในการควบคุมจรรยาบรรณ มาตรฐานในการประกอบอาชีพ

ติน ปรัชญพฤทธิ์ (2546: 319) ได้ให้ความหมายไว้ว่า ความเป็นมืออาชีพ หมายถึง สมาชิกของกลุ่มทางวิชาชีพซึ่งมีลักษณะการยึดถือเอาทฤษฎีที่เป็นระบบ เป็นแนวทางในการปฏิบัติงาน การมีความรู้ความสามารถในวิชาชีพของตนเอง การได้รับการฝึกอบรมมาโดยเฉพาะการมีจรรยาบรรณ และการมีวัฒนธรรมเฉพาะกลุ่ม

ศศิวิมล ศรีเจริญจิตร (2548: 1) ได้ให้ความหมายไว้ว่า ความเป็นมืออาชีพ หมายถึง ส่วนประสมของทักษะที่ต้องมีเพื่อให้มีคุณสมบัติเป็นนักบัญชีมืออาชีพ ประกอบด้วย ด้านการเรียนรู้ อย่างชาญฉลาด ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านบุคคล ด้านสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร ด้านองค์กร และการบริหารจัดการธุรกิจ สิ่งซึ่งเหล่านี้ล้วนแล้วแต่จำเป็นที่จะเข้ามาเป็นตัวช่วยในการสร้าง ความเป็นมืออาชีพของนักบัญชี

สรุปได้ว่า ความเป็นมืออาชีพ หมายถึง ผู้มีความรู้ ความเชี่ยวชาญ และความชำนาญ ในลักษณะของการกระทำ หรือการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด มีเทคนิคและการปฏิบัติที่ยอดเยี่ยม มีความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสารที่ดี และองค์กร

ความสำคัญของความเป็นมืออาชีพ

ในปัจจุบันทุกธุรกิจมีการแข่งขันและยิ่งนับวันจะทวีความรุนแรงขึ้นเรื่อยๆ หรือองค์กรต่าง มีการปรับปรุงพัฒนาการดำเนินงาน ทั้งนี้เพราะองค์กรต่างๆ เหล่านั้นต่างแสวงหาความเป็นเลิศทางธุรกิจ หรือแสวงหาความสำเร็จในการประกอบธุรกิจ หรือการดำเนินภารกิจที่รับผิดชอบและหาว่า องค์กรหรือบุคคลต่างๆ ที่ประสบความสำเร็จนั้น จะต้องประกอบด้วยปัจจัยสำคัญต่างๆ มากมาย โดยหนึ่งในปัจจัยสำคัญต่างๆ เหล่านี้มีอยู่ปัจจัยหนึ่งที่นำมาซึ่งความสำเร็จของกิจการ หรือบุคคล ได้แก่ ความเป็นมืออาชีพ (Professional Skills) ซึ่งมีผู้ให้ความเห็นของความเป็นมืออาชีพไว้หลาย แนวทาง ตัวอย่างเช่น องค์กรหรือบุคคลจะต้องตระหนักถึงตัวแบบของการเปลี่ยนแปลงที่จะนำมาใช้ เพราะว่ามิหลายทางเลือก และเพื่อให้เกิดความเข้าใจในบริบทของการเปลี่ยนแปลงนั้นๆ กระบวนการ

นำการทำงานแบบมืออาชีพแนวใหม่มาใช้ และกลไกของการให้ผู้คนเข้ามามีส่วนร่วมให้มากพอจนเกิดเป็นความเปลี่ยนแปลงเป็นสิ่งที่ต้องคิดให้รอบคอบ (ศศิวิมล ศรีเจริญจิตร. 2548: 15; อ้างอิงจาก Leon; & Cambridge. 2006: 645)

หลักการพัฒนาสู่ความเป็นเลิศในการทำงาน

สภาวิชาชีพบัญชี (2556: เว็บไซต์) นักบัญชีกับมาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศ IES (International Education Standard for Professional Accountants: IES) ฉบับที่ 3 เป็นมาตรฐานที่กำหนดส่วนประสมของทักษะที่นักบัญชีต้องมีเพื่อให้มีคุณสมบัติเป็นนักบัญชีมืออาชีพ เนื่องจากความคาดหวังที่เพิ่มมากขึ้นของผู้ว่าจ้างนักบัญชี ลูกค้า และสาธารณชนในเรื่องของการทำงานให้เกิดประโยชน์ต่อที่ทำงานและสังคมของนักบัญชีมืออาชีพ ทำให้เกิดการให้ความสำคัญเรื่องทักษะความเป็นมืออาชีพโดยแบ่งออกเป็น 5 กลุ่มใหญ่ๆ (ศศิวิมล ศรีเจริญจิตร. 2548: 1) ดังนี้

1. ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด (Intellectual)

ผู้ประกอบการวิชาชีพควรมีทักษะด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาดพร้อมที่จะเรียนรู้และพัฒนาตนเองอย่างต่อเนื่อง เพื่อให้สามารถนำความรู้ ความชำนาญ และทักษะที่มีมาใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุดในหน่วยงาน ดังนั้น นักบัญชีจะต้องมีทัศนคติที่จะเรียนรู้ (Attitude of Learning to Learn) อย่างต่อเนื่อง มิใช่จำกัดอยู่แค่การอบรมการสัมมนาเท่านั้น เพื่อพัฒนาตนไปสู่ความเป็นมืออาชีพซึ่งทักษะการเรียนรู้อย่างชาญฉลาดประกอบด้วยทักษะด้านต่างๆ ดังนี้

1.1 ความสามารถที่จะระบุได้มาจัดระบบ และเข้าใจสารสนเทศสิ่งพิมพ์และแหล่งข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์

1.2 ความสามารถในการซักถาม การทำวิจัย การคิดอย่างมีเหตุผลและเชิงวิเคราะห์การใช้เหตุผลและการวิเคราะห์อย่างละเอียดรอบคอบ

1.3 ความสามารถที่ระบุปัญหา และแก้ไขปัญหาที่ไม่เป็นระบบในสถานการณ์ที่ไม่คุ้นเคยได้อย่างมีประสิทธิภาพ

2. ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ (Technical and Functional) การปฏิบัติหน้าที่นักบัญชีจำเป็นต้องมีทักษะ ด้านเทคนิคการปฏิบัติหน้าที่ทางบัญชีซึ่งประกอบด้วย ทักษะเฉพาะสำหรับศาสตราจารย์ศาสตราจารย์การคำนวณ (การประยุกต์เชิงคณิตศาสตร์และเชิงสถิติ) รวมถึงความสามารถต่างๆ ดังนี้

2.1 เทคโนโลยีสารสนเทศ (Information Technology)

การนำเทคโนโลยีมาใช้ในการทำงานเกี่ยวกับการประมวลผลข้อมูลเพื่อให้ได้เป็นสารสนเทศ ซึ่งเทคโนโลยีที่ใช้เป็นการผสมผสานระหว่างเทคโนโลยีทางคอมพิวเตอร์กับเทคโนโลยีการสื่อสาร เพื่อช่วยในการติดต่อสื่อสารและการส่งผ่านข้อมูลและสารสนเทศให้สะดวกรวดเร็วมากขึ้น

ซึ่งในองค์ประกอบประกอบด้วย 1) ฮาร์ดแวร์ (Hardware) 2) ซอฟต์แวร์ (Software) 3) เครือข่ายคอมพิวเตอร์ และการติดต่อสื่อสาร (Computer Network and Communication) และ 4) ข้อมูลและฐานข้อมูล (Data and Database) เนื่องจากวิวัฒนาการทางเทคโนโลยีได้มีการนำคอมพิวเตอร์มาใช้งานด้านบัญชีมากขึ้น นักบัญชีปัจจุบันต้องสามารถเข้าใจว่าโปรแกรมคอมพิวเตอร์ทำงานอย่างไร รายการธุรกิจประเภทไหนที่สามารถผ่านระบบโดยอัตโนมัติโดยไม่ต้องมีเอกสารแนบ ข้อมูลธุรกิจเก็บอยู่ในลักษณะใดที่ไหน และสามารถนำข้อมูลทางการบัญชีออกมาวิเคราะห์โดยวิธีใด

2.2 การวิเคราะห์ความเสี่ยง (Risk) การวิเคราะห์โอกาสที่ไม่พึงประสงค์ (Unfavorable Event) ที่จะเกิดขึ้นตัวอย่างเช่น ถ้าคาดว่าจะได้รับผลตอบแทนจากการลงทุนในหุ้นสามัญของบริษัทแห่งหนึ่ง 5 เปอร์เซ็นต์ แต่จริงๆ แล้วอาจได้รับผลตอบแทนจากการลงทุนเพียง 10 เปอร์เซ็นต์ นั่นคือการลงทุนในหุ้นสามัญมีความเสี่ยงนั่นเอง (แต่ถ้าหากได้รับผลตอบแทนสูงกว่าที่คาดไว้ เช่น 20 เปอร์เซ็นต์ เหตุการณ์ดังกล่าวไม่ถือเป็นความเสี่ยง) ความเสี่ยงแบ่งออกเป็น 2 ประเภท (จิรติน์ สังข์แก้ว, 2543: 185) ได้แก่

2.2.1 ความเสี่ยงไม่เป็นระบบ (Unsystematic หรือ Unique Risk)

เป็นความเสี่ยงที่เกิดจากปัจจัยภายในบริษัทแหล่งที่มาของความเสี่ยงเฉพาะตัวแต่ละบริษัท เช่น ความผันผวนของกำไรของบริษัทอันเนื่องมาจากการเปลี่ยนแปลงสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ และบริษัทสามารถบริหารงานเพื่อรับกับสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงนั้นได้ อย่างไร เรียกความเสี่ยงประเภทนี้ว่า ความเสี่ยงทางธุรกิจ (Business Risk) ความผันแปรของกำไรสุทธิของบริษัทอันเนื่องมาจากการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างเงินทุนของบริษัทเรียกความเสี่ยงประเภทนี้ว่า ความเสี่ยงทางการเงิน (Financial Risk)

2.2.2 ความเสี่ยงเป็นระบบ (Systematic Risk) หรือ Market Risk

เป็นความเสี่ยงที่เกิดจากปัจจัยที่บริษัทไม่อาจควบคุมได้ และส่งผลกระทบต่อทุกๆ หลักทรัพย์ แหล่งที่มาของความเสี่ยงที่เป็นระบบ ได้แก่ การเปลี่ยนแปลงทัศนคติของผู้ลงทุน โดยส่วนรวมต่อการลงทุนในตลาดหลักทรัพย์ การเปลี่ยนแปลงในระดับอัตราดอกเบี้ยซึ่งทำให้ราคาหลักทรัพย์เปลี่ยนแปลงไปในทิศทางตรงกันข้ามเรียกความเสี่ยงประเภทนี้ว่า ความเสี่ยงจากการเปลี่ยนแปลงอัตราดอกเบี้ย (Interest Rates Risk) การเปลี่ยนแปลงในระดับราคาสินค้าต่างๆ ไปซึ่งทำให้อัตราผลตอบแทนที่แท้จริงลดลงเรียกความเสี่ยงประเภทนี้ว่า ความเสี่ยงจากอำนาจซื้อหรือความเสี่ยงจากภาวะเงินเฟ้อ (Purchasing Power หรือ Inflation Risk)

2.3 การวัดมูลค่า (Measurement)

การกำหนดจำนวนที่เป็นตัวเงินเพื่อรับรู้องค์ประกอบของงบการเงินในงบแสดงฐานะการเงินและงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ การวัดมูลค่าจะเกี่ยวข้องกับการเลือกใช้เกณฑ์ในการวัดค่าของงบการเงินในส่วนของงบการเงินที่ไม่เหมือนกัน เกณฑ์ในการวัดค่าต่างๆ

2.3.1 ราคาทุนเดิม หมายถึง การบันทึกสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่จ่ายไปหรือบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรมของสิ่งนำไปแลกเปลี่ยนมา ณ เวลาที่ได้มาซึ่งสินทรัพย์นั้น และการบันทึกหนี้สินด้วยจำนวนที่ได้รับจากการก่อภาระผูกพันหรือบันทึกด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพื่อชำระหนี้สินที่เกิดจากการดำเนินงานตามปกติของกิจการ เช่น ภาษีเงินได้

2.3.2 ราคาทุนปัจจุบัน หมายถึง การแสดงสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่ต้องจ่ายในขณะนั้น เพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ชนิดเดียวกันหรือสินทรัพย์ที่เท่าเทียมกัน และการแสดงหนี้สินด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่ต้องใช้ชำระภาระผูกพัน

2.3.3 มูลค่าที่จะได้รับ หมายถึง การแสดงสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่อาจได้มาในขณะนั้นหากกิจการขายสินทรัพย์โดยมิใช่การบังคับขาย และการแสดงหนี้สินด้วยมูลค่าที่ต้องจ่ายคืนหรือด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพื่อชำระหนี้สินที่อาจเกิดจากการดำเนินงานตามปกติ

2.3.4 มูลค่าปัจจุบัน หมายถึง การแสดงสินทรัพย์ด้วยมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดรับสุทธิในอนาคตซึ่งคาดว่าจะได้รับในการดำเนินงานตามปกติของกิจการและการแสดงหนี้สินด้วยมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดจ่ายสุทธิซึ่งคาดว่าจะต้องจ่ายในการชำระหนี้สินภายใต้การดำเนินงานตามปกติของกิจการ

2.4 การปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับนักบัญชี

การปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับนักบัญชี ควรมีความรู้เกี่ยวกับกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพ ตลอดจนกฎหมายที่ควรทราบ (กรมพัฒนารัฐกิจการค้า. 2556: เว็บไซต์) ดังนี้

- 2.4.1 กฎหมายว่าด้วยการบัญชี
- 2.4.2 กฎหมายว่าด้วยการสอบบัญชี
- 2.4.3 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (ว่าด้วยหุ้นส่วนและบริษัท)
- 2.4.4 กฎหมายว่าด้วยบริษัทมหาชนจำกัด
- 2.4.5 กฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์
- 2.4.6 กฎหมายว่าด้วยธนาคารพาณิชย์
- 2.4.7 กฎหมายว่าด้วยการประกันชีวิตและประกันวินาศภัย

2.4.8 กฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุนธุรกิจหลักทรัพย์และธุรกิจเครดิตฟองซิเออร์

2.4.9 กฎหมายอื่นนอกจากที่ระบุข้างต้นที่มีเนื้อหาเกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชี

2.4.10 กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากร

3. ด้านบุคคล (Personal)

ทักษะเกี่ยวกับทัศนคติและพฤติกรรมของนักบัญชีมืออาชีพ การพัฒนาทักษะเหล่านี้ทำให้เกิดการเรียนรู้เฉพาะตัว และการปรับปรุงตนเองให้ดีขึ้น (ศศิวิมล ศรีเจริญจิตร. 2548: 1) ซึ่งประกอบด้วย

3.1 ทัศนคติ การมีทัศนคติที่ดีต่อวิชาชีพจะก่อให้เกิดพฤติกรรมของนักบัญชีในด้านต่างๆ ด้านความรู้สึก (Affective Domain) เช่น อารมณ์ ความโกรธ ความรักความชอบ ด้านความเข้าใจ (Cognitive Domain) เช่น ความรู้ความเชี่ยวชาญเกี่ยวกับคุณลักษณะของสิ่งที่มี ด้านการกระทำ (Coactive) เช่น แนวโน้มที่คนจะปฏิบัติในสิ่งที่ชอบ สิ่งที่ไม่ชอบ

3.2 จริยธรรมองค์การวิชาชีพทางการบัญชีบริหาร นักบัญชีบริหารจะต้องใช้ดุลพินิจทางวิชาชีพในการตัดสินใจว่าจะเลือกระบบและดำเนินการเกี่ยวกับระบบบัญชีในองค์กรอย่างไร และเนื่องจากมีศักยภาพในการที่จะเลือกใช้ระบบบัญชีหลายระบบ เพราะฉะนั้น ดุลยพินิจของนักบัญชีบริหารจึงเป็นสิ่งสำคัญยิ่งในฐานะผู้ประกอบวิชาชีพนักบัญชีบริหารจะมีพันธะหรือหน้าที่ต่อองค์กรที่ตนปฏิบัติงานอยู่ต่อวิชาชีพ ต่อสาธารณะชน และต่อตนเองที่จะต้องปฏิบัติตามมาตรฐานจริยธรรมที่กำหนดให้ได้สูงสุด 4 ด้าน ได้แก่

3.2.1 ความสามารถ (Competence) นักบัญชีจะต้องรับผิดชอบที่จะต้องคงความสามารถในวิชาชีพในระดับที่เหมาะสมด้วยการพัฒนาความรู้ความชำนาญอยู่เสมอ ปฏิบัติหน้าที่ในวิชาชีพตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องตามกฎหมายข้อบังคับต่างๆ และตามมาตรฐานวิชาชีพ จัดทำรายงานต่างๆ อย่างครบถ้วน ชัดเจน รวมทั้งให้คำแนะนำหลังจากได้มีการวิเคราะห์อย่างเหมาะสมเกี่ยวกับสารสนเทศที่เชื่อถือได้ที่เกี่ยวข้องกับปัญหาที่กำลังพิจารณา

3.2.2 ความน่าไว้วางใจ (Confidentiality) นักบัญชีบริหารจะต้องรับผิดชอบต่อที่จะไม่เปิดเผยสารสนเทศที่เป็นความลับอันเนื่องมาจากการที่ทำงานนอกจากได้รับอนุญาต ต้องปฏิบัติตามคำสั่งศาล แจ้งให้ผู้ได้บังคับบัญชาทราบอย่างเหมาะสมเกี่ยวกับสารสนเทศที่เป็นความลับอันเนื่องมาจากการที่ทำงาน และคอยควบคุมตักเตือนให้ปฏิบัติตามอย่างระมัดระวังเพื่อให้แน่ใจว่าความลับจะไม่ถูกเปิดเผย หรือแสดงสารสนเทศที่เป็นความลับอันเนื่องมาจากการที่ทำงานในทางที่ผิดจริยธรรมหรือผิดกฎหมาย

3.2.3 ความซื่อสัตย์ (Integrity) นักบัญชีบริหารจะต้องรับผิดชอบที่จะหลีกเลี่ยงความขัดแย้งที่เกิดขึ้นหรือปรากฏให้เห็นชัดเจนด้านผลประโยชน์ไม่กระทำการใดๆ อันเป็นผลร้ายต่อการปฏิบัติหน้าที่อย่างมีจริยธรรม ไม่กระทำการใดๆ หรือสนับสนุนการกระทำใดๆ อันเป็นผลให้เกิดความเสื่อมเสียต่อวิชาชีพ

3.2.4 ความเที่ยงธรรม (Objectivity) นักบัญชีบริหารจะต้องรับผิดชอบต่อที่จะสื่อสารสารสนเทศอย่างถูกต้องและเที่ยงธรรมเปิดเผยอย่างเต็มที่เกี่ยวกับสารสนเทศทั้งหมดที่คาดว่าจะมีอิทธิพลต่อผู้ใช้งายงานทางการเงิน ข้อวิจารณ์ ข้อเสนอแนะที่น่าเสนอ (บุญอนันต์ ไชยชล. 2546: 47)

3.3 การบริหารจัดการตนเอง กระบวนการที่จะปฏิบัติงานให้ประสบความสำเร็จ เช่น การวางแผน การจัดลำดับความสำคัญของงาน ความรับผิดชอบต่องานที่ได้รับมอบหมายเพื่อให้ตนเองประสบความสำเร็จอย่างมีประสิทธิภาพ

3.4 การคิดริเริ่มสร้างสรรค์ การมีอิทธิพล และการเรียนรู้ด้วยตนเอง

3.5 ความสามารถที่จะเลือกและจัดลำดับทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัดและสามารถจัดระบบการทำงาน

3.6 การทำงานให้เสร็จตามกำหนดเวลา

3.7 ความสามารถที่คาดคะเน และปรับตัวให้เข้ากับการเปลี่ยนแปลง

3.8 การสงสยเยี่ยงมืออาชีพ

4. ด้านสัมพันธและการติดต่อสื่อสาร (Interpersonal and Communication) นักบัญชีในทศวรรษใหม่จะต้องมีการเปลี่ยนแปลงบุคลิกลักษณะจากการมองเฉพาะงานฝ่ายบัญชี การทำรายงานทางการเงินระบบเดิม และการแยกตัวจากฝ่ายอื่นๆ เป็นลักษณะนักธุรกิจที่ให้ความสำคัญในการให้บริการต่อลูกค้า และผู้ใช้ข้อมูลทางการเงินมากขึ้น มีการปรับแนวคิดและระบบการทำงานเพื่อสนับสนุนบทบาทของการเป็นที่ปรึกษาทางธุรกิจมากขึ้น ซึ่งประกอบด้วยส่วนต่างๆ (พรสิริ ปุณเกษม. 2542: 260-261) ดังนี้

4.1 การติดต่อสื่อสาร (Communication) หมายถึง การแลกเปลี่ยนถ้อยคำข้อเท็จจริง ข่าวสารสัญญาณลักษณะเพื่อให้สมาชิกในองค์กรใดองค์กรหนึ่งได้เข้าใจความหมายและสามารถเข้าใจฝ่ายอื่นได้ ดังนั้น ในการติดต่อสื่อสารจะต้องมีผู้สื่อสาร (Sender) มีสาร (Message) และมีผู้รับสาร (Receiver) และช่องทางการสื่อสาร (Communication channel) องค์ประกอบของการติดต่อสื่อสารในทางการบริหาร ดังนี้ 1) ผู้ติดต่อสื่อสาร (Communication) ได้แก่ ผู้พูด (Speaker) 2) ผู้ฟัง (Sender) และผู้ออกคำสั่ง (Issuer) 3) ผู้ทำการติดต่อสื่อสาร (Transmits) ด้วยการพูดการส่งหรือด้วยการออกคำสั่งโดยอาศัยข่าวสาร (Massage) คำสั่งรายงานข้อเสนอ 4) ผู้รับการติดต่อสื่อสาร

(Communication) 5) ผู้รับ (Addressee) 6) ผู้ตอบ (Respondent) และ 7) ผ่านทางช่องทางการติดต่อสื่อสาร (Communication channel) เพื่อชักจูงหรือมีอิทธิพลเหนือพฤติกรรมของผู้รับการติดต่อ (พรนพ พุกกะพันธ์. 2544: 18)

4.2 การทำงานเป็นทีม (Teamwork) หมายถึง กลุ่มที่จัดตั้งขึ้นอย่างเป็นทางการและไม่เป็นทางการ ประกอบด้วยบุคคลหลายคนที่ร่วมกันปฏิบัติงานและร่วมกันรับผิดชอบต่อเป้าหมายที่ได้รับมอบหมาย การพัฒนาและบริหารทีมให้มีประสิทธิภาพสูงสุดประกอบด้วยลักษณะของทีม ดังนี้

4.2.1 ต้องมีเป้าหมายที่ชัดเจน (Clear Goal) สมาชิกในทีมรับรู้และเข้าใจวิธีที่จะปฏิบัติเพื่อให้บรรลุเป้าหมายที่น่าท้าทาย สมาชิกในทีมทุกคนมีความรู้ความสามารถเฉพาะตัว (Relevant Skills) ในการปฏิบัติงาน (Technical Skills) และมีมนุษยสัมพันธ์ (Interpersonal Skills) ที่จะปฏิบัติงานร่วมกันเป็นอย่างดี

4.2.2 ทีมงานที่มีประสิทธิภาพจะต้องมีความเชื่อถือและไว้วางใจซึ่งกันและกันในสมาชิกทุกคนของทีม (Mutual Trust) บรรยากาศของความเชื่อถือและไว้วางใจต่อกันอาจเกิดจากการสร้างวัฒนธรรมองค์กร และความสามารถของผู้บริหารทีม

4.2.3 สมาชิกต้องมีความภักดีและอุทิศตัวเองให้กับทีม (Unified Commitment) มีความเต็มใจที่จะปฏิบัติงานทุกอย่างให้ประสบความสำเร็จของทีมสมาชิก และผู้บริหารทีมจะต้องมีการติดต่อสื่อสาร และมีความเข้าใจกันอย่างชัดเจน (Good Communication) มีการแลกเปลี่ยนความคิดเห็นกันโดยตรงตลอดเวลา และจะสะท้อนความเห็นเพื่อทบทวนและปรับปรุงแก้ไขการปฏิบัติงานอย่างสม่ำเสมอ

4.2.4 สมาชิกในทีมที่มีประสิทธิภาพดีจะมีความสามารถในการเจรจาต่อรอง (Negotiating Skills) รอบด้าน รอบรู้หลายอย่าง มีความยืดหยุ่น สามารถทำงานแทนกันและพร้อมจะเผชิญกับงานหรือปัญหาต่างๆ ได้หลากหลาย

4.2.5 ผู้นำทีมที่มีประสิทธิภาพจะสามารถจูงใจผู้ปฏิบัติงานในทีมให้ทำตามตนเองได้ในทุกสถานการณ์ (Appropriate Leadership) โดยการทำความเข้าใจในเรื่องเป้าหมายของทีมให้ชัดเจน จูงใจหรือกระตุ้นให้ผู้ใต้บังคับบัญชาเกิดความกระตือรือร้น ปลูกฝังให้เกิดความมั่นใจ และช่วยแนะนำวิธีปฏิบัติที่ถูกต้อง

4.2.6 ผู้นำที่ดีไม่จำเป็นต้องมีพฤติกรรมเผด็จการแต่จะทำหน้าที่เหมือนเป็นครู (Coach) หรือเป็นผู้อำนวยความสะดวก (Facilitator) และเลิกทำตัวเป็นนาย (Boss)

4.2.7 Internal and External Support ลักษณะประการสุดท้ายของทีมที่ดี คือ บรรยากาศภายในของการปฏิบัติงานของทีมที่ดีจะต้องดี เช่น มีเครื่องมือในการอำนวยความสะดวก

มีการจัดการฝึกอบรมการจัดระบบการทำงานการจูงใจ และการประเมินผลงานอย่างเหมาะสม (วิรัช สงวนวงษ์วาน. 2546: 181)

5. ด้านองค์กร (Organizational)

5.1 การวางแผนเชิงกลยุทธ์ เป็นกระบวนการที่เกี่ยวข้องกับผู้บริหารจากทุกฝ่ายขององค์กรในการกำหนดและปฏิบัติตามเป้าหมายและกลยุทธ์ขององค์กร หรือเป็นกระบวนการต่อเนื่องกันในการกำหนดการปฏิบัติการ และการควบคุมซึ่งเป็นแผนหลักเพื่อเป็นแนวทางให้องค์กรสามารถบรรลุเป้าหมายภายใต้สภาพแวดล้อมภายในและภายนอกที่กำหนดการวางแผนกลยุทธ์มีขั้นตอน (ศิริวรรณ เสรีรัตน์. 2542: 226) ดังนี้

5.1.1 การวิเคราะห์สถานการณ์ปัจจุบันและการคาดคะเน

5.1.2 สถานการณ์ในอนาคต

5.1.3 การพิจารณาทิศทางของธุรกิจ

5.1.4 การพัฒนาวิธีการเพื่อบรรลุภารกิจนั้น

5.2 การบริหารทรัพยากรมนุษย์ หมายถึง กระบวนการที่ผู้บริหารใช้ศิลปะและกลยุทธ์ในการดำเนินการสรรหา คัดเลือก และบรรจุบุคคลที่มีคุณสมบัติเหมาะสมให้ปฏิบัติงานในองค์กร พร้อมทั้งสนใจการพัฒนาบำรุงรักษาให้สมาชิกที่ปฏิบัติงานในองค์กรเพิ่มพูนความรู้ความสามารถ มีสุขภาพกายและสุขภาพจิตที่ดีในการทำงาน และยังรวมไปถึงการแสวงหาวิธีที่ทำให้สมาชิกในองค์กรที่ต้องพ้นจากการทำงานด้วยทุพพลภาพ เกษียณอายุ หรือเหตุใดในงานให้สามารถดำรงอยู่อย่างมีความสุข องค์กรจะประสบความสำเร็จหรือไม่ขึ้นอยู่กับทรัพยากรมนุษย์ ซึ่งในบางครั้งอาจถูกมองข้ามไป และละเลยการเอาใจใส่เท่าที่ควร เช่น การอบรมหรือในขณะที่มีการสรรหาจากแหล่งที่ไม่มีคุณภาพ จึงก่อให้เกิดปัญหาขึ้นภายในองค์กร ผู้บริหารที่ดีควรมีทักษะในการสรรหาพนักงานให้เหมาะสมกับตำแหน่งและหน้าที่ที่ต้องการ พร้อมทั้งการฝึกอบรมเพื่อเพิ่มความรู้และทักษะในการดำเนินการ ซึ่งกระบวนการบริหารทรัพยากรมนุษย์ประกอบด้วย 6 ขั้นตอน

5.2.1 การวางทรัพยากรมนุษย์

5.2.2 การจัดหาบุคคลเข้าทำงาน

5.2.3 การอบรมและการพัฒนา

5.2.4 การบริหารค่าตอบแทน

5.2.5 การประเมินผล

5.2.6 การย้ายพนักงานและการทดแทน

การบริหารทรัพยากรมนุษย์จำเป็นต้องมีการวิเคราะห์งาน และการออกแบบงาน การสรรหาบุคคลให้เหมาะสมกับงาน ตลอดจนการพัฒนาฝึกอบรมเพื่อให้พนักงานปฏิบัติงานให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุด (ชวลิต ประภวนนท์; และสุดา สุวรรณภิรมย์. 2542: 365)

5.3 ความเป็นผู้นำ (Leadership) หมายถึง บุคคลที่ได้รับมอบหมายซึ่งอาจจะทำการเลือกตั้งหรือการแต่งตั้งและเป็นที่ยอมรับของสมาชิกให้มีอิทธิพลและบทบาทเหนือกลุ่มที่สามารถที่จะจูงใจ ชักนำ หรือชี้นำให้สมาชิกของกลุ่มรวมพลังเพื่อปฏิบัติการกิจต่างๆ ของกลุ่มให้สำเร็จ ซึ่งลักษณะของผู้นำที่จะทำให้องค์กรประสบความสำเร็จประกอบด้วยส่วนต่างๆ ดังต่อไปนี้

5.3.1 จะต้องมีฉลาด (Intellectual) ผู้นำจะต้องมีระดับความรู้ความสามารถโดยเฉลี่ยสูงกว่าบุคคลที่ให้เป็นผู้นำ ถึงแม้จะไม่แตกต่างกันมากเพราะผู้นำจะต้องสามารถวิเคราะห์ปัญหาต่างๆ อย่างกว้างขวาง เพราะจะต้องมีการติดต่อกับผู้อื่นอย่างมีประสิทธิภาพเพื่อให้บุคคลอื่นยอมรับฟังความคิดเห็น ผู้นำจะต้องเป็นผู้กระตุ้นสมาชิกที่เป็นผู้ตามและจะต้องเข้าใจความรู้สึกและพฤติกรรมของผู้อื่นที่ติดต่อสัมพันธ์

5.3.2 จะต้องมีวุฒิภาวะทางสังคมและใจกว้าง (Social Maturity and Breadth) จะต้องมีความสนใจในสิ่งต่างๆ รอบๆ ตัวอย่างกว้างขวาง มีวุฒิภาวะทางอารมณ์ จะต้องยอมรับสภาพต่างๆ ไม่ว่าจะแพ้หรือชนะ ไม่ว่าจะผิดหวังหรือสำเร็จ ผู้นำจะต้องมีความอดทนต่อความคับข้องใจต่างๆ พยายามขจัดความรู้สึกต่อต้านสังคมหรือต่อต้านคนอื่นให้เหลือน้อยลงที่สุด มีเหตุผล มีความเชื่อมั่นในตนเองและนับถือตัวเอง

5.3.3 จะต้องมีแรงจูงใจภายใน (Inner Motivation and Achievement Driver) ผู้นำจะต้องมีแรงจูงใจภายในสูงและจะต้องมีแรงขับที่จะทำอะไรให้ดีเด่นให้สำเร็จอยู่เรื่อยๆ เมื่อทำสิ่งหนึ่งสำเร็จก็ต้องทำอีกสิ่งหนึ่งต่อไป และกลายเป็นสิ่งที่ท้าทายให้ทำสิ่งอื่นให้สำเร็จต่อไป ผู้นำจะต้องทำงานหนักเพื่อความพึงพอใจของตนเองมากกว่าสิ่งตอบแทนจากภายนอกผู้นำจะต้องมีความรับผิดชอบสูง เพราะความรับผิดชอบคือบันไดไปสู่ความสำเร็จ

5.3.4 จะต้องมีเจตคติเกี่ยวกับมนุษย์สัมพันธ์ (Human Relations Attitudes) ผู้นำที่ประสบความสำเร็จย่อมรับรู้เสมอว่างานที่สำเร็จนั้นมีคนอื่นช่วยทำ ไม่ใช่เขาทำงานเอง ดังนั้น ผู้นำจะต้องพัฒนาความเข้าใจ และทักษะด้านสังคมที่จะทำงานร่วมกับผู้อื่น (พรนพ พุกกะพันธ์. 2544: 18)

5.4 การจูงใจ (Motivation) หมายถึง สภาวะของบุคคลที่กระตุ้นให้แสดงพฤติกรรมไปยังจุดหมายปลายทาง ความต้องการแรงจูงใจในการทำงานจึงเป็นความพยายามของบุคคลในการทำงานให้เจริญก้าวหน้า การจูงใจ หมายถึง ความพยายามที่จะชักจูงให้ผู้อื่นแสดงออกหรือปฏิบัติตาม

ต่อสิ่งจูงใจ สิ่งจูงใจอาจมีทั้งสิ่งจูงใจภายในและนอกตัวบุคคล (เกรียงศักดิ์ เจริญยิง. 2543: 336) พบว่า 2 ปัจจัยที่เกี่ยวกับการจูงใจในการทำงาน ได้แก่

5.4.1 ปัจจัยกระตุ้น (Motivation Factors) ทำให้คนทำงานมีความรู้สึกพอใจในงาน มีความรู้สึกด้านดี ปัจจัยเหล่านี้ส่วนใหญ่เกี่ยวข้องกับงานที่ปฏิบัติอยู่ โดยคนจะถูกจูงใจให้เพิ่มผลผลิต ปัจจุบันกระตุ้นได้แก่ความสำเร็จของงาน การยอมรับนับถือ ความรับผิดชอบโอกาสก้าวหน้า และลักษณะงานที่ทำ

5.4.2 ปัจจัยค้ำจุน (Hygiene Factors) เป็นปัจจัยที่ป้องกันไม่ให้เกิดความไม่พอใจในงานที่ปฏิบัติอยู่ เช่น นโยบายของหน่วยงานและการบริหาร การบังคับบัญชา สภาพการทำงาน ความสัมพันธ์ระหว่างบุคคล รายได้ ตำแหน่ง และความมั่นคง การจูงใจในการทำงานเป็นวิธีการชักนำพฤติกรรมพนักงานให้ปฏิบัติงานตามวัตถุประสงค์ที่วางไว้โดยอาศัยสิ่งจูงใจที่สอดคล้องกับความต้องการของพนักงาน การจูงใจมีความสำคัญต่อองค์การผู้บริหาร พนักงาน ช่วยให้การบริหารงานขององค์กรประสบความสำเร็จตามที่วางไว้ (เกรียงศักดิ์ เจริญยิง. 2543: 336-340)

5.5 ปัญหาและข้อจำกัดของการพัฒนาความเป็นมืออาชีพของนักบัญชี เนื่องจากเนื้อหาสาระของข้อมูลด้านการบัญชีขยายกว้างขึ้นอย่างรวดเร็วและต่อเนื่อง ไม่ว่าจะเป็นกฎหมายภาษีอากร ภาษีการค้า หรือกฎกติกาของสมาคมต่างๆ เช่น สมาคมตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย หรือสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ซึ่งมีการกำหนดมาตรฐานการบัญชีใหม่ๆ ออกมาเป็นประจำ ส่งผลให้นักบัญชีไม่สามารถปรับตัวได้ทัน บัณฑิตทางการบัญชีไม่สามารถเป็นนักบัญชีมืออาชีพได้ทันทีเมื่อเรียนจบหลักสูตรปริญญาทางการบัญชี (พลพฐ ปิยวรรณ. 2546: 11-19) ปัญหาในการสร้างทักษะให้บุคลากรด้านบัญชีพิจารณาได้ ดังต่อไปนี้

5.5.1 ด้านผู้สอนบางราย โดยเฉพาะอย่างยิ่งในต่างจังหวัดยังขาดความรู้ความเข้าใจ และประสบการณ์เกี่ยวกับวิชาชีพบัญชี เนื่องจากโรงเรียนอยู่ในต่างจังหวัดยังให้ความสำคัญกับบุคลากรด้านการศึกษาน้อย เช่น รับนักเรียนที่ผลการเรียนดีระดับประกาศนียบัตรวิชาชีพชั้นสูงเข้าเป็นครูสอนระดับประกาศนียบัตรวิชาชีพ รับบัณฑิตที่จบปริญญาตรีเข้าเป็นครูสอนระดับประกาศนียบัตรวิชาชีพชั้นสูง ทำให้บุคลากรเหล่านั้นขาดโอกาสในการแสวงหาความรู้เพิ่มเติมและขาดประสบการณ์วิชาชีพ

5.5.2 ด้านการเรียนการสอนในชั้นเรียน นักศึกษาส่วนใหญ่ไม่ค่อยมีความรู้เรื่องมาตรฐานการบัญชี และมาตรฐานการสอบบัญชี และเวลาในการสอนแต่ละวิชาค่อนข้างมีจำกัด กรณีศึกษาส่วนใหญ่ที่ไข่มักเป็นกรณีศึกษาจากต่างประเทศทำให้นักศึกษาไม่เห็นปัญหาที่เกิดขึ้นในประเทศ

5.5.3 ด้านกิจกรรมเสริมหลักสูตร การจัดกิจกรรมเสริมหลักสูตรที่ต้องขอความร่วมมือจากบุคลากรภายนอกไม่ได้รับความร่วมมือเท่าที่ควร

5.5.4 ปัญหาภายในของฝ่ายบัญชี ในการทำงานของฝ่ายบัญชีมักมีปัญหาในการบริหารงานของฝ่ายการจัดทำบัญชี ตลอดจนปัญหาของความรู้ความสามารถของพนักงานบัญชีที่ต้องมีการพัฒนาปรับปรุงให้ทันเหตุการณ์ปัจจุบันมากที่สุด ไม่ว่าจะเป็นการหาข้อมูลเพิ่มเติมจากตำรา หรือบทความที่เกี่ยวข้องหรือการเข้าอบรมสัมมนาปัญหาที่พบในงานบัญชี คือ

5.5.4.1 การวางระบบบัญชีและการปรับปรุงระบบให้สอดคล้องทันต่อเหตุการณ์

5.5.4.2 การวัดผลการดำเนินงานที่ถูกต้องเชื่อถือได้

5.5.4.3 การตรวจสอบข้อมูลทางบัญชีการเงินและความชัดเจนของข้อมูล

5.5.5 ปัญหาของฝ่ายบัญชีโดยมากงานของฝ่ายบัญชีจะต้องติดต่oprสานงานกับฝ่ายอื่นๆ ภายในกิจการ บุคคลภายนอก และส่วนราชการที่เกี่ยวข้องการประสานงานการติดตามติดต่อกับผู้เกี่ยวข้องกับงานของฝ่ายบัญชีจึงมีความจำเป็นที่นักบัญชีเองก็ได้กำหนดระเบียบ วิธีการในการปฏิบัติการของฝ่ายอื่นๆ ปัญหาที่พบบ่อยครั้ง คือ ฝ่ายบัญชีขาดความยืดหยุ่นในการทำงาน ขาดมนุษยสัมพันธ์ไม่จะเป็นการใช้คำพูด การปฏิบัติฝ่ายบัญชีมักมีความเข้มงวดมากเกินไป ไม่มีความยืดหยุ่น บางครั้งมีปัญหาเกิดขึ้นแต่ฝ่ายบัญชีไม่สามารถชี้แจงให้ฝ่ายอื่นๆ เกิดความเข้าใจในปัญหาที่เกิดขึ้นไม่ว่าผิดหรือถูกอย่างไร ทำให้ผู้ปฏิบัติเกิดความไม่เข้าใจหรือเข้าใจคลาดเคลื่อนได้

5.5.6 ปัญหากฎหมายบัญชี มาตรฐานการบัญชี และกฎหมายภาษีอากรการจัดทำบัญชีให้ประสบความสำเร็จนั้น นักบัญชีควรทราบข้อมูลของกฎหมาย มาตรฐานบัญชีและกฎหมายภาษีอากร เพื่อที่จะนำไปปฏิบัติให้ถูกต้อง แต่ในทางปฏิบัติส่วนใหญ่ นักบัญชีมักจะมีความรู้ความชำนาญด้านบัญชี แต่ขาดความเข้าใจกฎหมายภาษีอากร และกฎหมายที่เกี่ยวข้องเพราะในบางครั้งนักบัญชีจะพบว่าหลักการบัญชีกับกฎหมายภาษีไม่สอดคล้องกันหรือขัดแย้งกันเอง หน้าที่ของนักบัญชีจะต้องประยุกต์หลักการบัญชีกับกฎหมายภาษีอากรให้เป็นไปแนวทางเดียวกัน หรือเป็นที่ยอมรับกันทั้งสองด้านซึ่งจะต้องอาศัยความรู้ประสบการณ์ในวิชาชีพนักบัญชีที่พบเห็นจากการทำงานมาหลายปี อีกทั้งกฎหมายภาษีอากรของไทยมีการเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลา นักบัญชีจะต้องติดตามให้ทันต่อเหตุการณ์อยู่เสมอ (สมเดช โรจน์คูรีเสถียร. 2545: 1-3)

จากการทบทวนทฤษฎี แนวคิด เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับหลักการพัฒนาความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ซึ่งนักวิชาการได้ให้หลักการพัฒนาความเป็นมืออาชีพที่

สอดคล้องกันจำนวนหลายท่าน เช่น สภาวิชาชีพบัญชี (2556: เว็บไซต์) ศศิวิมล ศรีเจริญจิตร (2548: 1) จิรัตน์ สังข์แก้ว (2543: 185) กรมพัฒนาธุรกิจการค้า (2556: เว็บไซต์) บุญอนันต์ ไชยชะลอ (2546: 47) พรสิริ ปุณเกษม (2542: 260-261) พรนพ พุกกะพันธ์ (2544: 18) วิรัช สงวนวงษ์วาน (2546: 181) ศิริวรรณ เสรีรัตน์ (2542: 226) ขวลิต ประภานนท์ และสุดา สุวรรณภิรมย์ (2542: 365) พรนพ พุกกะพันธ์ (2544: 18) เกรียงศักดิ์ เขียวยิ่ง (2543: 336-340) และพลพฐ ปิยวรรณ (2546: 11-19) ผู้วิจัยสามารถสรุปและประยุกต์แนวคิดความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ประกอบด้วย

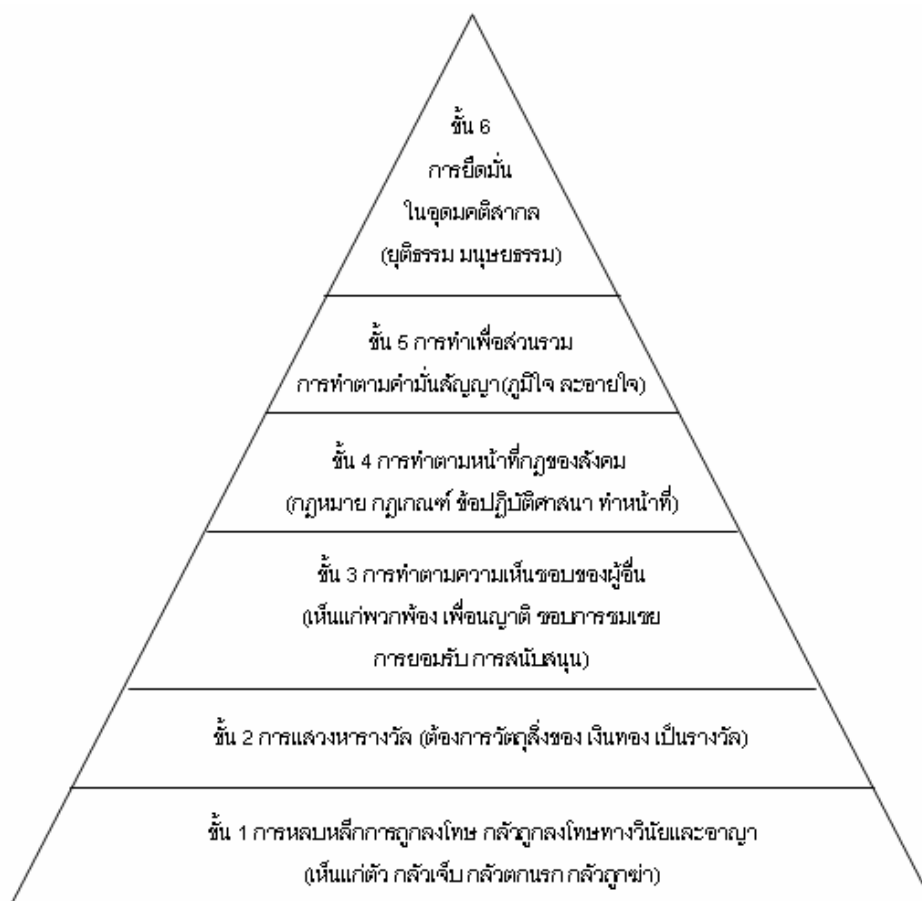
1. ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด หมายถึง การเป็นผู้มีความรู้ความสามารถ ตลอดจนมีความสามารถในการใช้ความรู้กำหนดวิธีการใหม่ๆ ในการปฏิบัติงานเพื่อที่จะนำมาปรับปรุงใช้ในการทำงานพัฒนาและงานที่รับผิดชอบให้เกิดผลสำเร็จ
2. ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ หมายถึง การมีวิธีการทำงานใหม่ๆ เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการทำงานซึ่งเน้นการทำงานร่วมกัน มีการปรับปรุงวิธีการทำงานใหม่ๆ รวมทั้งการนำเครื่องมือและเทคโนโลยีที่ทันสมัยและเหมาะสมมาใช้ในการดำเนินงาน
3. ด้านบุคคล หมายถึง การที่ผู้ปฏิบัติงานมีวิธีการเชื่อมโยงแนวความคิด นโยบาย และวิธีการทำงานเพื่อมุ่งไปสู่ความเป็นเลิศ และต้องเป็นผู้ที่มีความสามารถทางวิชาชีพ รวมไปถึงการบริการบริหารงานและมีความรับผิดชอบสูง
4. ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร หมายถึง การติดต่อสื่อสารกับบุคคลหลายฝ่ายที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบบัญชีเพื่อสนับสนุนบทบาทการเป็นที่ปรึกษาทางธุรกิจมากขึ้น ตลอดจนเพื่อให้มีความเข้าใจตรงกันในข้อมูลข่าวสารและใช้ทรัพยากรอย่างประหยัดและใช้เวลาให้น้อยที่สุด
5. ด้านองค์กร หมายถึง การมีความสามารถในการวางแผนเชิงกลยุทธ์ การบริหารโครงการ การบริหารทรัพยากรมนุษย์และการจัดการทรัพยากร รวมถึงการตัดสินใจอย่างมีประสิทธิภาพ จัดระบบและมอบหมายงาน รวมถึงสามารถจูงใจและพัฒนาบุคลากรให้เป็นไปตามนโยบายขององค์กร ได้อย่างมีประสิทธิภาพ และให้ความสำคัญกับแนวคิดและหลักการความเป็นผู้นำในทางวิชาชีพซึ่งจะส่งผลให้สามารถบรรลุเป้าหมายและประสบความสำเร็จในวิชาชีพ

แนวคิดเกี่ยวกับทฤษฎีทางจริยธรรม

สำหรับแนวคิดเกี่ยวกับทฤษฎีทางจริยธรรมในการศึกษาครั้งนี้ ผู้วิจัยได้นำเสนอทฤษฎีที่เกี่ยวข้องไว้ 2 ทฤษฎี ได้แก่ ทฤษฎีพัฒนาการการใช้เหตุผลเชิงจริยธรรม และทฤษฎีต้นไม้งจริยธรรม

ทฤษฎีพัฒนาการการใช้เหตุผลเชิงจริยธรรม

ทฤษฎีพัฒนาการการใช้เหตุผลเชิงจริยธรรม เป็นแนวทางการคิดที่มีต้นกำเนิดมาจากเพียเจต์ (Piaget. 1896) และผู้ที่นำเอาแนวความคิดนี้มาพัฒนาอย่างกว้างขวางเป็นที่ยอมรับกันอย่างมาก คือ โคห์ลเบิร์ก (Kohlberg. 1964) ซึ่งเขาได้ทำการศึกษานักเรียนคนต่างเชื้อชาติและวัฒนธรรมทั้งในทวีปยุโรป เอเชีย และอเมริกา จากการศึกษาทำให้สามารถแบ่งระดับการพัฒนาการทางจิตใจและใช้เหตุผลของบุคคล โดยแบ่งออกเป็น 3 ระดับ และในแต่ละระดับจะแบ่งออกเป็น 2 ขั้น (Kasey. 1975: 40; อ้างถึงใน Kohlberg. 1985) ดังภาพประกอบ 2



ภาพประกอบ 2 โครงสร้างทางจิต 6 ขั้น ของจริยธรรมในมนุษย์

ระดับที่ 1 ระดับก่อนกฎเกณฑ์ (Reconvention) เป็นระดับที่บุคคลยึดตัวเองเป็นศูนย์กลางในการตัดสินใจกระทำ การจะทำอะไรสักอย่างถึงผลประโยชน์ที่ตนจะได้รับเป็นใหญ่ โดยมีได้คำนึงถึงว่าการกระทำนั้นจะส่งผลต่อผู้อื่นอย่างไร ระดับนี้แบ่งออกได้เป็น 2 ชั้น

ชั้นที่ 1 หลักการเชื่อฟังคำสั่งและหลบหลีกการถูกลงโทษ บุคคลที่มีการตัดสินใจอยู่ในชั้นนี้ จะตัดสินใจกระทำว่าดี-เลว ถูก-ไม่ถูก โดยพิจารณาที่ผลการกระทำว่าจะส่งผลต่อตนเองอย่างไร หลบหลีกการถูกลงโทษทางกายเพราะกลัวได้รับความเจ็บปวด ยอมทำตามคำสั่งผู้มีอำนาจทางกายเหนือตน ผู้ที่ใช้หลักการตัดสินใจชั้นนี้มักเป็นเด็กอายุ 2-7 ปี

ชั้นที่ 2 ระดับหลักการแสวงหารางวัล บุคคลที่มีการตัดสินใจอยู่ในชั้นนี้ เป็นผู้ที่ยึดว่าการกระทำที่ถูกต้อง คือ การกระทำที่สนองความต้องการของตนและทำให้คนเกิดความพอใจ การสัมพันธ์กับผู้อื่นเป็นไปในลักษณะแลกเปลี่ยนซึ่งกันและกัน การกระทำแบบดีมาดีตอบ ร้ายมาร้ายตอบ เข้าทำนอง “ตาต่อตา ฟันต่อฟัน” ผู้ใช้หลักการตัดสินใจชั้นนี้มักเป็นเด็กอายุ 7-10 ปี ผู้ใหญ่ที่มีเหตุผลเชิงจริยธรรมจะยกชั้นนี้จะมีเหตุผลในการทำหรือไม่ ทำอะไร เช่น ทำแล้วไม่คุ้ม ทำหน้าที่ที่ต้องขอสิ่งตอบแทน มิฉะนั้นจะไม่ทำ

ระดับที่ 2 ระดับตามกฎเกณฑ์ (Convention) เป็นระดับที่บุคคลเรียนรู้ที่จะกระทำตามกฎเกณฑ์ของกลุ่มย่อยของตน กระทำตามกฎหมายหรือกฎหมายหรือกฎเกณฑ์ของศาสนา รู้จักที่จะเอาใจเขามาใส่ใจเรา มีความสามารถที่จะแสดงบทบาทของตนได้อย่างเหมาะสมเมื่ออยู่ในสังคม ระดับนี้แบ่งออกได้เป็น 2 ชั้น

ชั้นที่ 3 หลักการทำตามที่ผู้อื่นเห็นชอบ พฤติกรรมที่ดีตามทัศนะของผู้ใช้หลักการตัดสินใจ คือ การทำให้ผู้อื่นพอใจและยอมรับ ลักษณะที่เด่นก็คือ การคล้อยตามและส่วนใหญ่ที่จริยธรรมหยุดชะงักในชั้นนี้จะเป็นผู้กระทำการใดๆ โดยเห็นแก่พวกพ้อง เครือญาติ และเพื่อนฝูงมากกว่าจะตัดสินใจกระทำสิ่งใดเพื่อส่วนรวม พยายามทำตนให้ผู้อื่นรักหรือมองเห็นว่าน่ารักผู้ใช้หลักชั้นนี้มักเป็นเด็กอายุประมาณ 10-13 ปี

ชั้นที่ 4 หลักการทำตามหน้าที่ทางสังคม ตามกฎหมาย กฎเกณฑ์ของสังคม บุคคลจะเริ่มมองเห็นความสำคัญของกฎเกณฑ์ระเบียบต่างๆ เห็นความสำคัญของการทำตามหน้าที่ตน แสดงการยอมรับ เคารพในอำนาจและมุ่งรักษาไว้ซึ่งกฎเกณฑ์ทางสังคม ผู้มีหลักการตัดสินใจชั้นนี้ มักเป็นเด็กช่วงอายุ 13-16 ปี และผู้ใหญ่โดยทั่วไป หากจริยธรรมหยุดชะงักในชั้นนี้ บุคคลจะกระทำการใดๆ โดยอ้างกฎระเบียบ เป็นสำคัญ โดยไม่สนใจประโยชน์ส่วนรวม

ระดับที่ 3 ระดับเหนือกฎเกณฑ์ (Post Convention) ในระดับนี้ การตัดสินใจพฤติกรรมใดๆ เป็นไปตามความคิดและเหตุผลของตนเอง แล้วตัดสินใจไปตามที่ตนคิดว่าเหมาะสม ระดับนี้แบ่งออกเป็น 2 ชั้น คือ

ขั้นที่ 5 หลักการทำตามคำมั่นสัญญา ขั้นนี้ยึดประโยชน์และความถูกต้องเพื่อประโยชน์ส่วนรวมเป็นหลัก เป็นการกระทำที่เป็นไปตามข้อตกลงและยอมรับกันของผู้ที่มีจิตใจสูง โดยจะต้องนำเอากฎเกณฑ์ของสังคม กฎหมาย ศาสนา และความคิดเห็นของบุคคลรอบด้านมาช่วยในการพิจารณาความเหมาะสมด้วยใจเป็นกลาง เข้าใจในสิทธิของตนและเคารพในสิทธิของผู้อื่น สามารถควบคุมตนเองได้ มีความภาคภูมิใจเมื่อทำดีและละอายใจตนเองเมื่อทำชั่ว ผู้มีการตัดสินใจโดยใช้หลักนี้มักเป็นผู้ที่มีอายุมากกว่า 16 ปี ขึ้นไป

ขั้นที่ 6 หลักการยึดอุดมคติสากล มีลักษณะแสดงถึงความเป็นสากลนอกเหนือจากกฎเกณฑ์ในสังคมของตน มีความยึดหยุ่นทางจริยธรรมเพื่อจุดมุ่งหมายอันปลายอันเป็นอุดมคติที่ยิ่งใหญ่ มีหลักธรรมประจำใจของตนเอง มีความเกลียดกลัวความชั่ว เลื่อมใสศรัทธาในความดีงาม ยึดประโยชน์ส่วนรวมเป็นหลัก ผู้มีหลักการตัดสินใจขั้นนี้ส่วนมากเป็นวัยผู้ใหญ่ตอนกลาง

นอกจากนั้นจากการศึกษาของโคห์ลเบิร์ก (Kohlberg, 1990) ยังพบว่า สถิติปัญญาของบุคคลนั้นมีความสัมพันธ์กับพัฒนาการทางจริยธรรมอย่างมาก โดยจริยธรรมบุคคลพัฒนาไปได้ด้วยดีจะต้องมีสิ่งกระตุ้นหรือสภาวะภายนอกช่วยด้วย นั่นคือ การพัฒนาจริยธรรมของบุคคลจะต้องเกิดจากการพัฒนาของสติปัญญา (Cognitive development) ควบคู่ไปกับประสบการณ์ทางสังคม (Social experience) จึงกล่าวได้ว่าความคิดและหลักทฤษฎีนี้ได้เน้นความสำคัญขององค์ประกอบสองประการ คือ

1. พัฒนาการทางสติปัญญา
2. ปฏิสัมพันธ์กับผู้อื่นหรือประสบการณ์ทางสังคม

และจากการศึกษาของเรสต์ (Rest, 1978) พบว่า บุคคลที่ได้รับการศึกษาและได้รับการพัฒนาในระดับสูง จะเป็นผู้ที่มีความสามารถในการใช้เหตุผลเชิงจริยธรรมในระดับที่สูงกว่าบุคคลที่มีอายุเท่ากัน ดังนั้น ผู้สอบบัญชีภาษีอากร (Tax Auditor) ซึ่งได้กำหนดคุณสมบัติว่าต้องเป็นผู้ที่สำเร็จการศึกษาตั้งแต่ระดับปริญญาตรีขึ้นไป และต้องผ่านการทดสอบความรู้ตามเกณฑ์มาตรฐานที่สภาวิชาชีพบัญชีกำหนดไว้ นอกจากนั้นยังมีการกำหนดให้ผู้ที่ผ่านการทดสอบต้องได้รับการสัมมนาอย่างต่อเนื่องทุกปี เพื่อให้เกิดการพัฒนาทั้งทางด้านทักษะ ความรู้ และความสามารถในการปฏิบัติงานในฐานะผู้สอบบัญชีภาษีอากร (Tax Auditor) ทั้งนี้สอดคล้องกับแนวคิดในการศึกษาเกี่ยวกับมาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 8 ซึ่งได้กำหนดสมรรถนะสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี โดยสมรรถนะที่สำคัญที่จะนำไปสู่ความสำเร็จในการปฏิบัติงานให้เกิดประสิทธิภาพ มีความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร นั่นก็คือ จรรยาบรรณ

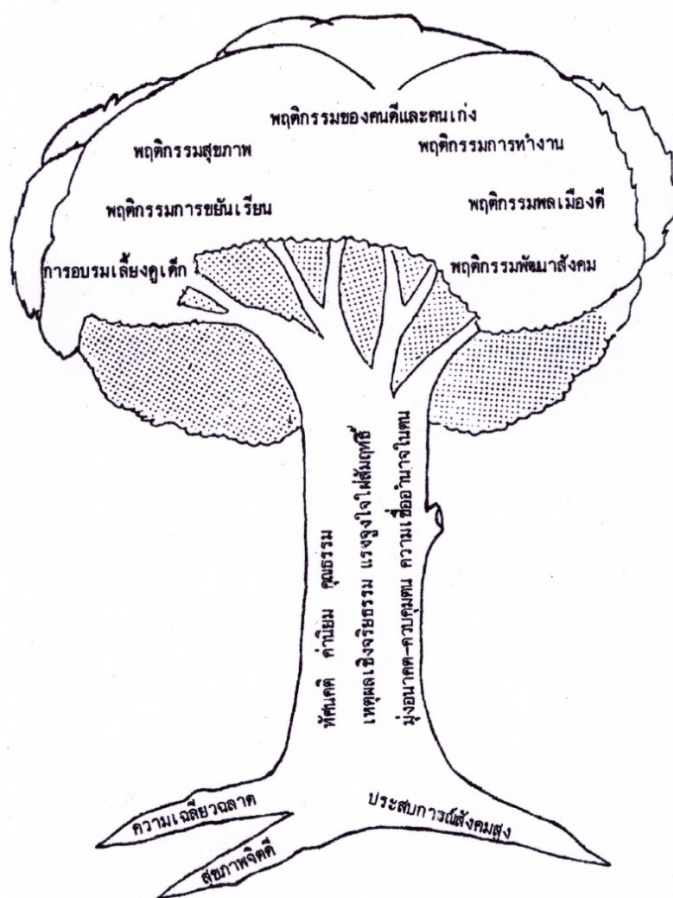
จากการทบทวนทฤษฎีทางจริยธรรมการที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรเป็นผู้มีจรรยาบรรณในการประกอบวิชาชีพ มีความเป็นอิสระเที่ยงธรรม มีความซื่อสัตย์สุจริต มีความรู้ความสามารถในการ

ปฏิบัติงาน ซึ่งเกิดจากการสั่งสมองค์ความรู้ ทักษะทางวิชาชีพ ประสบการณ์การทำงาน ตลอดจนการพัฒนาทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง ย่อมส่งผลให้เกิดความเป็นเลิศในการปฏิบัติงาน เกิดประสิทธิภาพสูงสุดในงานที่ได้รับมอบหมาย และทำการตรวจสอบงบการเงินให้เป็นไปตามที่มาตรฐานการบัญชีกำหนดไว้

ทฤษฎีต้นไม้จริยธรรม

สำหรับแนวคิดเกี่ยวกับทฤษฎีต้นไม้จริยธรรมนั้น มีต้นกำเนิดในประเทศไทย โดย ดวงเดือน พันธุมนาวิน (2526, 2528, 2538) ได้เสนอทฤษฎีที่อธิบายความเกี่ยวข้องระหว่างลักษณะทางจิตกับพฤติกรรมของบุคคลได้เป็นอย่างดี ทฤษฎีดังกล่าวเหมาะสมอย่างยิ่งที่จะใช้กับคนไทยในสังคมไทย เพราะผู้สร้างทฤษฎีได้ใช้ความรู้ประสบการณ์ผลงานวิจัยที่ได้จากการศึกษาสังคมไทยอย่างกว้างขวางเป็นระยะเวลากว่า 20 ปี โดยได้นำเสนอทฤษฎี “ต้นไม้จริยธรรม” เป็นครั้งแรกเมื่อปี พ.ศ. 2526 และได้มีการพัฒนามาเป็นลำดับ จนปัจจุบันเชื่อว่าเป็นทฤษฎีของไทยที่นำไปสู่การค้นคว้าวิจัยและการประยุกต์เพื่อพัฒนาบุคคลและสังคมได้เป็นอย่างดี

ทฤษฎีต้นไม้จริยธรรมเป็นทฤษฎีที่เสนอจิตลักษณะ 8 ประการ ที่อาจเป็นสาเหตุของพฤติกรรมของคนดี เก่ง และมีสุข ของคนไทย (ดวงเดือน พันธุมนาวิน. 2536) ทฤษฎีนี้ถูกนำเสนออยู่ในรูปของต้นไม้ ประกอบด้วย 3 ส่วน (ดวงเดือน พันธุมนาวิน. 2544) ได้แก่ ส่วนที่เป็นราก ส่วนที่เป็นลำต้น และส่วนที่เป็นดอกและผลของผลไม้มัน ดังภาพประกอบ 3



ภาพประกอบ 3 ทฤษฎีต้นไม้จริยธรรมระบุงิตลักษณะ 8 ประการ
ที่เป็นสาเหตุของพฤติกรรมของคนไทย

1. ส่วนแรก คือ ราก ประกอบด้วยรากหลัก 3 ราก ซึ่งแทนจิตลักษณะพื้นฐานสำคัญ 3 ประการ ได้แก่

1.1 สุขภาพจิต หมายถึง ความวิตกกังวล ตื่นเต้น ไม่สบายใจของบุคคลอย่างเหมาะสมกับเหตุการณ์

1.2 ความเฉลียวฉลาด หรือสติปัญญา หมายถึง การรู้การคิดในขั้นรูปธรรมหลายด้าน และการคิดในขั้นนามธรรม ซึ่งมีพื้นฐานมาจากทฤษฎีพัฒนาการทางการรู้การคิดของ Piaget (1966) และ

1.3 ประสบการณ์ทางสังคม หมายถึง การรู้จักเอาใจเขามาใส่ใจเรา ความเอื้ออาทร เห็นอกเห็นใจ และสามารถคาดหรือทำนายความรู้สึกของบุคคลอื่น จิตลักษณะทั้ง 3 ประการนี้จะเป็นจิตลักษณะพื้นฐานของจิตลักษณะ 5 ตัวบนลำต้น และเป็นจิตลักษณะพื้นฐานของพฤติกรรมของบุคคลในส่วนที่เป็นดอกและผลด้วย ดังนั้น บุคคลจะต้องมีจิตลักษณะทั้ง 3 ประการนี้ ในปริมาณ

สูงเหมาะสมตามวัย จึงจะทำให้จิตลักษณะอีก 5 ตัวบนลำดับพัฒนาได้อย่างดี และมีพฤติกรรมที่น่าปรารถนามากด้วย

2. ส่วนสอง คือ ส่วนที่เป็นลำดับ อันเป็นผลจากจิตลักษณะพื้นฐานที่ราก 3 ประการ ประกอบด้วยจิตลักษณะ 5 ประการ ได้แก่

2.1 ทศณคติ ค่านิยม และคุณธรรม ทศณคติ หมายถึงการเห็นประโยชน์-โทษของสิ่งใดสิ่งหนึ่ง ความพอใจ ไม่พอใจต่อสิ่งนั้น และความพร้อมที่จะแสดงพฤติกรรมต่างๆ ส่วนคุณธรรม หมายถึง สิ่งที่ส่วนรวมเห็นว่าดีงาม ส่วนใหญ่แล้วมักเกี่ยวข้องกับหลักทางศาสนา เช่น ความกตัญญู ความเสียสละ ความซื่อสัตย์ เป็นต้น และค่านิยม หมายถึง สิ่งที่คนส่วนใหญ่เห็นว่าสำคัญ เช่น ค่านิยมที่จะศึกษาต่อในระดับสูง ค่านิยมในการใช้สินค้าไทย ค่านิยมในด้านการรักษาสุขภาพ เป็นต้น

2.2 เหตุผลเชิงจริยธรรม หมายถึง เจตนาของการกระทำที่ทำเพื่อส่วนรวมมากกว่าส่วนตัวหรือพวกพ้อง ซึ่งมีพื้นฐานมาจากทฤษฎีพัฒนาการทางเหตุผลเชิงจริยธรรมของ Kohlberg

2.3 ลักษณะมุ่งอนาคตควบคุมตน หมายถึง ความสามารถในการคาดการณ์ไกลว่าสิ่งที่กระทำลงไปในปัจจุบัน จะส่งผลอย่างไร ในปริมาณเท่าใด ต่อใคร ตลอดจนความสามารถในการอดได้ สามารถอดเปรี้ยวไว้กินหวานได้

2.4 ความเชื่ออำนาจในตน หมายถึง ความเชื่อว่าผลที่ตนกำลังได้รับอยู่ เกิดจากการกระทำของตนเอง มิใช่เกิดจากโชคเคราะห์ความบังเอิญหรือการควบคุมของคนอื่น เป็นความรู้สึกในการทำนายได้ ควบคุมได้ของบุคคล

2.5 แรงจูงใจใฝ่สัมฤทธิ์ หมายถึง ความมานะพยายามฝ่าฟันอุปสรรคในการทำสิ่งใดสิ่งหนึ่งโดยไม่ย่อท้อ ซึ่งมีพื้นฐานมาจากทฤษฎีแรงจูงใจของ McClelland (1963)

3. ส่วนที่สาม คือ ส่วนของดอกและผล เป็นส่วนของพฤติกรรมของคนดีและคนเก่ง ซึ่งแสดงพฤติกรรมการทำความดี ละเว้นความชั่ว ซึ่งเป็นพฤติกรรมของคนดี และพฤติกรรมการทำงานอย่างขยันขันแข็งเพื่อส่วนรวมอย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งเป็นพฤติกรรมของคนเก่ง พฤติกรรมของคนดีและคนเก่งสามารถแบ่งเป็น 2 ส่วนด้วยกัน (ดวงเดือน พันธุมนาวิน. 2548) คือ

3.1 พฤติกรรมของคนดี ประกอบด้วย 2 พฤติกรรมหลัก ได้แก่

3.1.1 พฤติกรรมไม่เบียดเบียนตนเอง เป็นพฤติกรรมของบุคคลที่ไม่เป็นการทำร้ายหรือทำลายตนเอง เช่น พฤติกรรมการดูแลสุขภาพของตนเอง พฤติกรรมการบริโภคสิ่งที่มีประโยชน์ ไม่ดื่มเหล้า ไม่สูบบุหรี่ ไม่ติดยาเสพติด พฤติกรรมไม่เล่นการพนัน เป็นต้น

3.1.2 พฤติกรรมไม่เบียดเบียนผู้อื่น เป็นพฤติกรรมของบุคคลที่ไม่ทำร้าย ทำลาย หรือทำให้ผู้อื่นเดือดร้อน เช่น พฤติกรรมสุภาพบุรุษ ไม่ก้าวร้าว พฤติกรรมการขับชื้ออย่างมีมารยาท พฤติกรรมซื่อสัตย์ เป็นต้น

3.2 พฤติกรรมของคนเก่ง ประกอบด้วย 2 พฤติกรรมหลัก ได้แก่

3.2.1 พฤติกรรมรับผิดชอบ เช่น พฤติกรรมการเอาใจในการปฏิบัติงาน พฤติกรรมรับผิดชอบต่อหน้าที่ และพฤติกรรมเคารพกฎหมาย เป็นต้น

3.2.2 พฤติกรรมพัฒนา เช่น พฤติกรรมพัฒนาตนเอง ใฝ่รู้ ศึกษาค้นคว้าหาความรู้ใหม่ เพื่อให้ตนมีความรู้เพิ่มพูน มีความสามารถในการปฏิบัติงานที่ตนได้รับมอบหมาย และ พฤติกรรมพัฒนาผู้อื่น เช่น การสร้างความเคารพ การสร้างความสัมพันธ์ การให้ความช่วยเหลือเพื่อร่วมงาน และพฤติกรรมพัฒนาสังคม เช่น การมีส่วนร่วมในการทำงานส่วนเพื่อส่วนรวม การมีปฏิสัมพันธ์กับบุคคลทั้งภายในและภายนอกองค์กรในการทำกิจกรรมที่เป็นประโยชน์

จากการทบทวนทฤษฎีต้นไม้อจริยธรรม ซึ่งได้อธิบายความสัมพันธ์ระหว่างลักษณะทางจิตกับการแสดงพฤติกรรมของบุคคลได้เป็นอย่างดี โดยการที่บุคคลมีคุณธรรม จริยธรรมเป็นพื้นฐานในการปฏิบัติงาน ย่อมทำให้บุคคลนั้นมีความมานะพยายามฝ่าฟันอุปสรรคในการทำสิ่งใดสิ่งหนึ่งโดยไม่ย่อท้อ ยึดมั่นในความถูกต้อง ชอบธรรม ซึ่งในทางจิตวิทยาพฤติกรรมศาสตร์สอดคล้องกับแนวคิดจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีภาษีอากร คือ การปฏิบัติภาระหน้าที่ของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ต้องยึดถือหลักจรรยาบรรณในการประกอบวิชาชีพ ยึดมั่นประโยชน์ที่จะเกิดขึ้นต่อส่วนรวม ความเป็นอิสระ เที่ยงธรรม มีความซื่อสัตย์ต่อตนเอง และต่อผู้อื่นๆ ได้แก่ ผู้เสียภาษี ผู้ร่วมประกอบวิชาชีพและสังคม เป็นต้น ทั้งนี้ หากผู้สอบบัญชีภาษีอากรยึดมั่นในจรรยาบรรณวิชาชีพแล้ว ย่อมส่งผลนำไปสู่พฤติกรรมการพัฒนาตนเองให้เป็นผู้ที่สามารถปฏิบัติงานด้วยความรับผิดชอบต่อหน้าที่ แสวงหาความรู้อย่างต่อเนื่อง เพื่อให้สามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพทั้งในด้านการบริหารจัดการ การสร้างความสัมพันธ์ และการติดต่อสื่อสารกับบุคคลอื่น การแสวงหาแนวทางในการปฏิบัติงานให้เกิดผลสัมฤทธิ์ และใฝ่รู้ ศึกษาค้นคว้าหาความรู้ใหม่ ตลอดจนเรียนรู้สิ่งใหม่ๆ เพื่อนำใช้ในการพัฒนางานได้อย่างเหมาะสม ซึ่งสะท้อนให้เห็นถึงพฤติกรรมความเป็นมืออาชีพในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

แนวคิดเกี่ยวกับสมรรถนะ

สำหรับแนวคิดเกี่ยวกับสมรรถนะ (Competency) เกิดจากคุณลักษณะของบุคคลที่ทำให้เกิดผลงานหรือพฤติกรรมที่นำไปสู่ประสิทธิภาพที่เกิดขึ้นในงานด้านต่างๆ ที่บุคคลากรนั้นรับผิดชอบ มีผลมาจากองค์ประกอบหลายประการ ได้แก่ 1) ความรู้ ความสามารถ ทักษะ และความถนัดของบุคคลากร และ 2) รูปแบบการทำงาน บุคลิกภาพ ความสนใจเอาใจใส่ในผลประโยชน์ขององค์กรและ

ส่วนรวม ตลอดจนหลักกติกา ความเชื่อ ค่านิยม และทัศนคติที่ยึดมั่นของบุคลากรต้องมี “สมรรถนะ” ที่เป็นเลิศ และต้องเป็นสมรรถนะที่มีความสอดคล้องกับงานหรือวิชาชีพที่บุคคลเหล่านั้นรับผิดชอบ ดังนั้น สมรรถนะจึงเป็นการกำหนดความสามารถของบุคคลที่ปฏิบัติงาน บุคคลเหล่านั้นต้องมีความรู้ความสามารถ ทักษะและความถนัดในการปฏิบัติงาน

จากการศึกษาของ แมคเคลแลนด์ (McClelland. 1960; อ้างถึงใน ดนัย เทียนพุด. 2545: 55) ได้กล่าวถึง ความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะที่ดีของบุคลากรในองค์กร (Excellent Performer) กับระดับทักษะ (Skill) ความรู้ (Knowledge) และคุณลักษณะหรือพฤติกรรมที่แสดงออก (Attributes/Behavior) และได้เสนอว่า สมรรถนะเป็นสิ่งที่สามารถคาดการณ์ความสำเร็จในงานได้ดีที่สุด ซึ่งสะท้อนให้เห็นได้อย่างชัดเจนว่า “ผู้ที่ทำงานเก่ง” มิได้หมายถึง “ผู้ที่เรียนเก่ง” แต่ผู้ที่ประสบผลสำเร็จในการทำงาน ต้องเป็นผู้ที่มีความสามารถในการประยุกต์ใช้หลักการหรือวิชาการที่มีอยู่ในตัวเอง เพื่อก่อให้เกิดประโยชน์ในงานที่ตนทำ จึงจะกล่าวได้ว่าบุคคลนั้นมีสมรรถนะ

ความหมายของคำว่าสมรรถนะ

สมรรถนะ หมายถึง ความรู้ (Knowledge) ทักษะ (Skills) และคุณลักษณะ (Attributes) ที่จำเป็นในการปฏิบัติงาน (Job Roles) ให้ประสบความสำเร็จและมีความโดดเด่นกว่าคนอื่นๆ ในเชิงพฤติกรรม เช่น มากกว่าเพื่อนร่วมงาน ในสถานการณ์ที่หลากหลายกว่า และได้ผลงานดีกว่าคนอื่น เป็นต้น

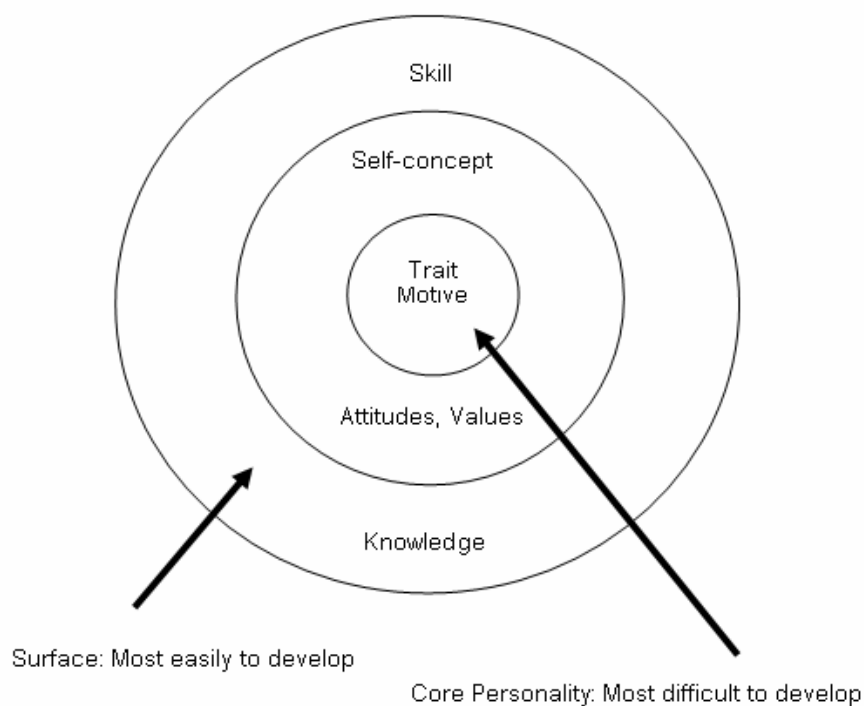
แมคเคลแลนด์ (McClelland. 1993; อ้างถึงใน ดนัย เทียนพุด. 2545: 4) สมรรถนะ คือ บุคลิกลักษณะที่ซ่อนอยู่ภายในปัจเจกบุคคลซึ่งสามารถผลักดันให้ปัจเจกบุคคลนั้นสร้างผลการปฏิบัติงานที่ดีหรือตามเกณฑ์ที่กำหนดในงานที่ตนรับผิดชอบ

สำนักงานคณะกรรมการข้าราชการพลเรือน สมรรถนะ คือ กลุ่มของความรู้ความสามารถ ทักษะ ตลอดจนทัศนคติที่จำเป็นในการทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล คุณลักษณะของบุคคลที่มีผลต่อพฤติกรรมและผลของการปฏิบัติงาน ซึ่งคุณลักษณะเหล่านี้เกิดจากทักษะความรู้ความสามารถ ทัศนคติ บุคลิกภาพ ค่านิยมของบุคคล หรือพฤติกรรมของผู้ที่มีผลการปฏิบัติงานยอดเยี่ยม

มัทรานี ดาลเซียล และฟิทท์ (Mitrani; Dalziel; & Fitt. 1992: 11) กล่าวถึงสมรรถนะว่าเป็นลักษณะเฉพาะของบุคคลที่มีความเชื่อมโยงกับประสิทธิผลหรือผลการปฏิบัติงานในการทำงาน ซึ่งสอดคล้องกับ

สเปนเซอร์ และสเปนเซอร์ (Spencer; & Spencer. 1993: 9) ได้ให้ความหมายของสมรรถนะว่า เป็นคุณลักษณะของบุคคลที่มีความสัมพันธ์เชิงเหตุและผลต่อความมีประสิทธิภาพของเกณฑ์ที่ใช้ และ/หรือการปฏิบัติงานที่ได้ผลการทำงานที่ดีขึ้นกว่าเดิม และยังได้อธิบายว่าสมรรถนะเป็น

คุณลักษณะที่สำคัญของแต่ละบุคคล (Underlying Characteristic) ที่มีความสัมพันธ์เชิงเหตุผลจากความมีประสิทธิภาพของเกณฑ์ที่ใช้ (Criterion Reference) และ/หรือการปฏิบัติงานที่ได้ผลงาน สูงกว่ามาตรฐาน (Superior Performance) สามารถอธิบายรายละเอียดเพิ่มเติมได้ ดังภาพประกอบ 4



ภาพประกอบ 4 ความสัมพันธ์ระหว่างสมรรถนะและผลการปฏิบัติงาน

(Spencer; & Spencer. 1993: 11)

จากภาพประกอบ 4 สรุปได้ว่าความสัมพันธ์ระหว่างสมรรถนะและผลการปฏิบัติงานที่ดี

1. แรงจูงใจ เป็นสิ่งที่บุคคลมีต้องการอย่างแท้จริง ซึ่งจะเป็นแรงขับหรือแรงผลักดันในการกำหนดทิศทางหรือการเลือกของบุคคลเพื่อแสดงออกถึงพฤติกรรม หรือการตอบสนองต่อเป้าหมาย
2. คุณลักษณะส่วนบุคคล เป็นคุณลักษณะทางกายภาพของบุคคลและรวมถึงการตอบสนองของบุคคลต่อข้อมูลหรือสถานการณ์ที่เขาต้องเผชิญ
3. แนวคิดของตนเอง เป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับทัศนคติ ค่านิยม และภาพลักษณ์ของบุคคลที่มีต่อตนเอง ซึ่งจะเป็นแรงจูงใจที่ทำให้เกิดพฤติกรรมและทำให้สามารถทำนายพฤติกรรมของบุคคลที่มีต่อสถานการณ์ต่างๆ ในช่วงระยะสั้นๆ ได้
4. ความรู้ เป็นขอบเขตของข้อมูลหรือเนื้อหาเฉพาะด้านที่บุคคลใดบุคคลหนึ่งครอบครองอยู่

5. ทักษะ เป็นความสามารถในการปฏิบัติงานทั้งที่เกี่ยวข้องกับด้านกายภาพ การใช้ความคิดและจิตใจของบุคคลในระดับที่สามารถคิดวิเคราะห์ ใช้ความรู้กำหนดเหตุผลหรือการวางแผนในการจัดการ และในขณะเดียวกันก็ตระหนักถึงความซับซ้อนของข้อมูลได้

ซึ่งจากการที่บุคคลมีสมรรถนะย่อมทำให้เกิดการปฏิบัติงานที่เป็นเลิศ (Excellence) หรือ การปฏิบัติงานที่เหนือกว่า (Superior Performance) นอกจากนี้ยังได้ให้ความหมายของสมรรถนะในด้าน อาชีพ (Occupational Competency) ว่าหมายถึง ความสามารถ (Ability) ในการทำกิจกรรมต่างๆ ในสายอาชีพเพื่อให้เกิดการปฏิบัติงานเป็นไปตามมาตรฐานที่ถูกคาดหวังไว้ (Dale; & Hes. 1995: 80)

จากการทบทวนทฤษฎี แนวคิดเกี่ยวกับสมรรถนะสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพทางด้านบัญชี โดยเฉพาะผู้สอบบัญชีภาษีอากร (Tax Auditor) หากมีการกำหนดสมรรถนะ ซึ่งประกอบด้วย ความสามารถ (Ability) ทักษะ (Skills) และคุณลักษณะ (Attributes) ที่เหมาะสมกับลักษณะของงาน ย่อมทำให้เกิดการปฏิบัติงานที่นำไปสู่ความเป็นเลิศ (Excellence) ทั้งนี้หากผู้สอบบัญชีภาษีอากร สามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ มีความเป็นเลิศในการปฏิบัติภายในกรอบมาตรฐานทางด้าน บัญชี จะส่งผลต่อการแสดงพฤติกรรมที่เหมาะสม ใช้เหตุและผลการปฏิบัติงาน สามารถบริหารจัดการเรื่องต่างๆ ได้อย่างมีประสิทธิภาพ อันได้แก่ ด้านองค์กร บุคคล การติดต่อสื่อสาร และสามารถ เรียนรู้สิ่งต่างๆ ได้อย่างชาญฉลาด ซึ่งนั่นหมายถึงผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความเป็นมืออาชีพในการ ปฏิบัติงาน ดังนั้น จึงสรุปได้ว่าแนวคิดสมรรถนะสามารถอธิบายความสัมพันธ์ระหว่างความเป็นเลิศ ในการปฏิบัติงานมีอิทธิพลทางบวกต่อความเป็นมืออาชีพในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร นั้นเอง

งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

สำหรับการศึกษาครั้งนี้ ผู้วิจัยได้ดำเนินการศึกษางานวิจัยที่เกี่ยวข้องทั้งงานวิจัยในประเทศ และงานวิจัยต่างประเทศ ซึ่งสามารถนำมาทบทวนวรรณกรรม และแยกตามความมุ่งหมายของการ วิจัย ดังนี้

1. เพื่อศึกษาองค์ประกอบของปัจจัยจรรยาบรรณ ความเป็นเลิศในการทำงาน และ ความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร โดยผู้วิจัยได้ทบทวนวรรณกรรมตามองค์ประกอบของ แต่ละปัจจัย ดังนี้

1.1 ปัจจัยจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

ชยพล ทิพย์ทอง (2550: 50-54) ได้ศึกษาคุณลักษณะของผู้บริหารต่อ จรรยาบรรณวิชาชีพผู้ทำบัญชีบริษัทขนาดกลางและขนาดย่อมในเขตกรุงเทพมหานคร พบว่า ผู้บริหาร บริษัทขนาดกลางและขนาดย่อมในเขตกรุงเทพมหานครต่อจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ด้านความ

โปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต ด้านความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน ด้านความรับผิดชอบผู้รับบริการและการรักษาความลับ ด้านความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลหรือนิติบุคคล ที่ผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติหน้าที่ให้ ทั้งภาพรวมและรายด้านอยู่ในระดับมาก ผลการทดสอบสมมติฐานจากความมุ่งหมายของการศึกษาของคุณลักษณะของผู้บริหารที่มีต่อจรรยาบรรณวิชาชีพผู้ทำบัญชี คือ ความคิดเห็นของผู้บริหารที่มีอายุต่างกัน มีความคิดเห็นเกี่ยวกับจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีต่างกัน ส่วนผู้บริหารที่มีระดับการศึกษาและประสบการณ์ในการทำงานต่างกัน มีความคิดเห็นเกี่ยวกับจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีไม่ต่างกัน

วนิดา ทับศรีรัตน์.(2556: 114-125) ได้ศึกษาผลกระทบของการพัฒนาความเป็นมืออาชีพอย่างต่อเนื่องที่มีต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย พบว่า การพัฒนาความเป็นมืออาชีพอย่างต่อเนื่อง ด้านการเพิ่มพูนความรู้อย่างไม่เป็นทางการและด้านการเติบโตของขีดความสามารถ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการสอบบัญชีโดยรวม ดังนั้น จากผลลัพธ์ของงานวิจัยนี้ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสามารถนำไปใช้เป็นข้อมูลในการพัฒนาและปรับปรุงประสิทธิภาพการสอบบัญชี เพื่อก่อให้เกิดความเป็นมืออาชีพมากขึ้นอย่างต่อเนื่อง และสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขัน อีกทั้งยังช่วยสนับสนุนการตัดสินใจวางแผนปรับปรุงและเป็นแนวทางในการสอบบัญชีเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพและประสิทธิผลให้แก่ผู้สอบบัญชีที่สนใจพัฒนาความเป็นมืออาชีพอย่างต่อเนื่องเพื่อความสำเร็จต่อไป

วิลเลียม (William. 2008: 825-825) ได้ศึกษาจรรยาบรรณการตรวจสอบบัญชี พบว่า การประกอบธุรกิจโดยขาดหลักจรรยาบรรณเป็นสิ่งที่เกิดขึ้นโดยทั่วไปในบริษัทตรวจสอบบัญชีและบริษัทต่างๆ ในสาธารณรัฐประชาชนจีน และเป็นประเด็นที่ได้รับความสนใจอย่างมากในช่วงไม่กี่ปีที่ผ่านมา อย่างไรก็ตาม ยังขาดแคลนการวิจัยอย่างลึกซึ้งในด้านการวิจัยเกี่ยวกับการประกอบวิชาชีพการบัญชีด้วยจรรยาบรรณ รวมถึงวัฒนธรรมความมีจรรยาบรรณของบริษัทตรวจสอบบัญชีในประเทศจีนอีกด้วย การศึกษาโดยเบื้องต้นกล่าวถึงวัฒนธรรมจรรยาบรรณของบริษัทบัญชีท้องถิ่นและต่างชาติในจีน และผลกระทบที่มีต่อการตัดสินใจทางธุรกิจ จากการศึกษา พบว่า ประเด็นการละเมิดจรรยาบรรณของบริษัทบัญชีในประเทศจีนมีได้ร้ายแรงอย่างที่คาดการณ์ไว้ อย่างไรก็ตาม นักตรวจสอบบัญชีของบริษัทท้องถิ่นถือว่าเพียงพฤติกรรมที่น่าสงสัยก็สามารถเป็นสิ่งที่นำไปสู่การประพฤติผิดโดยขาดจรรยาบรรณได้เช่นกัน สิ่งที่สอดคล้องกับข้อสันนิษฐานของการวิจัยนี้ คือ มุมมองของแต่ละบุคคลที่มีต่อบริษัทของตนเกี่ยวกับการประพฤติด้วยจรรยาบรรณนั้น ส่งผลกระทบอย่างมากต่อความตั้งใจและพฤติกรรมจริงที่พนักงานปฏิบัติในการทำงาน ยิ่งไปกว่านั้น บุคคลที่ยึดหลักจรรยาบรรณโดยรวมจะส่งผลถึงภาพลักษณ์ของบริษัทของตนในการพัฒนาไปในทิศทางที่ดี

จากการทบทวนวรรณกรรมปัจจัยจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ประกอบด้วยองค์ประกอบ 5 ด้าน คือ ด้านความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม ความซื่อสัตย์สุจริต ด้านความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงาน ด้านจรรยาบรรณต่อผู้เสียภาษีด้านจรรยาบรรณต่อผู้ร่วมอาชีพ และด้านจรรยาบรรณทั่วไป มีผู้กล่าวถึง องค์ประกอบของปัจจัยจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ได้แก่ ผลการวิจัยของ ชยพล ทิพย์ทอง (2550: 51-52) ศึกษาคุณลักษณะของผู้บริหารต่อจรรยาบรรณวิชาชีพผู้ทำบัญชีบริษัทขนาดกลางและขนาดย่อมในเขตกรุงเทพมหานคร สรุปว่า จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีประกอบด้วย ด้านความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต ด้านความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงานด้านความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการและการรักษาความลับ ด้านความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลหรือนิติบุคคล ที่ผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติหน้าที่ให้ ผลการวิจัยของ วนิตา ทับศรีรัตน์ (2556: 121) ศึกษาผลกระทบของการพัฒนาความเป็นมืออาชีพอย่างต่อเนื่องที่มีต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย สรุปว่า ผู้สอบบัญชีต้องมีจริยธรรมและการวางแผนการสอบบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพสอบบัญชี และเป็นที่ยอมรับความน่าเชื่อถือจากบุคคลที่เกี่ยวข้อง และผลการวิจัยของวิลเลียม (William, 2008: 825-825) ศึกษาจรรยาบรรณการตรวจสอบบัญชี สรุปว่า จรรยาบรรณนั้น ประกอบด้วย ความตั้งใจ และพฤติกรรมจริงที่พนักงานปฏิบัติในการทำงาน ยิ่งไปกว่านั้น บุคคลที่ยึดหลักจรรยาบรรณโดยรวม จะส่งผลถึงภาพลักษณ์ของบริษัทของตนในการพัฒนาไปในทิศทางที่ดี

1.2 ปัจจัยความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

ชนาธิป สุริยะงาม (2555: 94-96) ได้ศึกษาผลกระทบของความเป็นเลิศทางการบัญชีที่มีต่อความสำเร็จในวิชาชีพของนักบัญชีธุรกิจอุตสาหกรรมเฟอร์นิเจอร์ในประเทศไทย พบว่า 1) ความเป็นเลิศทางการบัญชี ด้านความรู้ในสายอาชีพ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จในวิชาชีพด้านความสุขในการทำงาน 2) ความเป็นเลิศทางการบัญชี ด้านการปรับปรุงและพัฒนาอย่างต่อเนื่องมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จในวิชาชีพ ด้านความก้าวหน้า และ 3) ความเป็นเลิศทางการบัญชี ด้านการทำงานเป็นทีม มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จในวิชาชีพด้านการยอมรับนับถือ โดยสรุป ความเป็นเลิศทางการบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จในวิชาชีพ ดังนั้น นักบัญชีสามารถนำไปใช้เป็นข้อมูลเพื่อใช้เป็นแนวทางในการสร้างความเป็นเลิศทางการบัญชี เพื่อให้สามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีคุณภาพและทำให้เกิดประสิทธิผลสูงสุดในการทำงานและเป็นประโยชน์ทำให้สามารถดำเนินงานไปสู่เป้าหมายและบรรลุวัตถุประสงค์ ส่งผลให้เกิดความสำเร็จในวิชาชีพ

พรพรรณ ทิพย์ธาทูภักดี (2555: 105-118) ได้ศึกษาผลกระทบของความเป็นเลิศทางวิชาชีพบัญชีที่มีต่อประสิทธิผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

พบว่า ความเป็นเลิศทางวิชาชีพบัญชี ด้านความรู้ทางวิชาชีพ ด้านเจตคติที่ดีต่อวิชาชีพ ด้านการคิดอย่างเป็นระบบ และด้านการสะสมประสบการณ์เชิงปฏิบัติ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับ ประสิทธิภาพการปฏิบัติงานโดยรวม

มีเรียม (Miriam. 2014: 546-551) ได้ศึกษาความเป็นเลิศทางธุรกิจ พบว่า การปฏิบัติธุรกิจต่างๆ ทว่าการบรรลุผลนั้นต้องอาศัยการประเมินอย่างต่อเนื่อง เพราะการประเมินเป็นปัจจัยสำคัญของการเปิดโอกาสการปรับปรุงโดยทั่วถึงทั้งองค์กร การประเมินความเป็นเลิศทางธุรกิจ มุ่งเน้นถึงการแบ่งประเภทของมิติต่างๆ ในการประเมินความเป็นเลิศทางธุรกิจ นอกจากนี้ยังกล่าวถึง การประยุกต์ใช้การวิจัยขั้นปฐมภูมิและการวิจัยขั้นทุติยภูมิ ซึ่งสามารถส่งผลกระทบต่อธุรกิจหนึ่ง รวมถึงบริษัทอื่นๆ ที่มีผลการดำเนินงานที่มีคุณภาพของงานที่ชัดเจนและส่งผลถึงความน่าเชื่อถือขององค์กรที่มุ่งสู่ความเป็นเลิศต่อไป

จากการทบทวนวรรณกรรมปัจจัยความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชี ภาษีอากร ประกอบด้วยองค์ประกอบ 4 ด้าน คือ ด้านการทำงานเชิงรุก ด้านความทุ่มเทและอดทน ด้านความยืดหยุ่นปรับตัวได้ ด้านคุณภาพของงานและความเชื่อถือได้ พบว่า มีผู้กล่าวถึงองค์ประกอบของปัจจัยความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ได้แก่ ผลการวิจัยของ ชนาธิป สุริยะงาม (2555: 94) ศึกษาผลกระทบของความเป็นเลิศทางการบัญชีที่มีต่อความสำเร็จในวิชาชีพของนักบัญชีธุรกิจอุตสาหกรรมเฟอร์นิเจอร์ในประเทศไทย สรุปว่า ความเป็นเลิศทางการบัญชีประกอบด้วย ด้านความสุขในการทำงาน ด้านการปรับปรุงและพัฒนาอย่างต่อเนื่องมีความสัมพันธ์ และด้านความก้าวหน้า ด้านการทำงานเป็นทีม ด้านการยอมรับนับถือ ดังนี้ นักบัญชีสามารถนำไปใช้เป็นข้อมูลเพื่อใช้เป็นแนวทางในการสร้างความเป็นเลิศทางการบัญชี เพื่อให้สามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ และทำให้เกิดประสิทธิผลสูงสุดในการทำงานและเป็นประโยชน์ทำให้สามารถดำเนินงานไปสู่เป้าหมาย และบรรลุวัตถุประสงค์ ส่งผลให้เกิดความสำเร็จในวิชาชีพ ผลการวิจัยของ พรพรรณ ทิพย์ธาดุภักดี (2556: 114) ศึกษาผลกระทบของความเป็นเลิศทางวิชาชีพบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทยสรุปว่า ความเป็นเลิศทางวิชาชีพประกอบด้วย ด้านความรู้ทางวิชาชีพ ด้านเจตคติที่ดีต่อวิชาชีพ ด้านการคิดอย่างเป็นระบบ และด้านการสะสมประสบการณ์เชิงปฏิบัติ และผลการวิจัยของ มีเรียม (Miriam. 2014: 546-551) ศึกษาความเป็นเลิศทางธุรกิจ สรุปว่า การเป็นเลิศทางธุรกิจประกอบด้วย ด้านการปรับปรุงโดยทั่วถึงทั้งองค์กร ด้านการทำงานที่มีคุณภาพของงาน ด้านความน่าเชื่อถือขององค์กร

1.3 ปัจจัยความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษี

ณัฐชยา เสวตงาม (2554: 59-62) ได้ศึกษาคุณลักษณะความเป็นมืออาชีพของ พนักงานบริษัท เจ.เอส.วี.ฮาร์ดแวร์ จำกัด สาขาชลบุรี พบว่า คุณลักษณะความเป็นมืออาชีพของ

พนักงาน บริษัท เจ.เอส.วี.ฮาร์ดแวร์ จำกัด สาขาชลบุรี 3 ด้าน ประกอบด้วย ด้านความรู้ ความสามารถ ด้านความรับผิดชอบ และด้านมนุษยสัมพันธ์ ในภาพรวมอยู่ในระดับมาก ($\bar{X} = 3.58$, S.D. = 0.81) หากพิจารณาคุณลักษณะความเป็นมืออาชีพของพนักงานรายด้าน พบว่า ด้านความรับผิดชอบอยู่ในระดับมาก ($\bar{X} = 3.67$, S.D. = 0.82) ด้านมนุษยสัมพันธ์ อยู่ในระดับมาก ($\bar{X} = 3.62$, S.D. = 0.81) และด้านความรู้ ความสามารถ อยู่ในระดับมาก ($\bar{X} = 3.67$, S.D. = 0.82) ตามลำดับ โดยพบว่า พนักงานมีคุณลักษณะความเป็นมืออาชีพด้านความรับผิดชอบสูงกว่าด้านมนุษยสัมพันธ์ และด้านความรู้ ความสามารถ ผู้วิจัยมีความเห็นว่าผู้บริหารควรให้ความสำคัญในการปรับปรุงและพัฒนาทักษะด้านความรู้ ความสามารถในการปฏิบัติงานของพนักงานให้มีระดับที่เท่าเทียมกับหรือสูงกว่าคุณลักษณะความเป็นมืออาชีพด้านความรับผิดชอบ และด้านมนุษยสัมพันธ์เพื่อความเป็นมืออาชีพในการปฏิบัติงานของพนักงาน และข้อคิดเห็นจากพนักงานประการสำคัญต่อการพัฒนาคุณลักษณะความเป็นมืออาชีพ คือ การจัดให้มีการอบรม การพัฒนาสร้างความเข้าใจในงานที่รับผิดชอบ และกำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบให้ชัดเจน มีการทดสอบวัดระดับความรู้ของพนักงาน และมีการจัดกิจกรรมให้พนักงานเข้าร่วมเสมอ เป็นต้น

ปิยธิดา สายสุทธิ (2554: 89-102) ได้ศึกษาผลกระทบของศักยภาพทางนวัตกรรมที่มีต่อความเป็นมืออาชีพและความสำเร็จขององค์กรของสำนักงานบัญชีในเขตภาคกลาง ซึ่งศักยภาพทางนวัตกรรมเป็นตัวแปรอิสระและเป็นตัวกำหนดความเป็นมืออาชีพและความสำเร็จขององค์กรของสำนักงานบัญชี พบว่า 1) ศักยภาพทางนวัตกรรม ด้านการเรียนรู้ ด้านการใช้ทรัพยากรให้เกิดประโยชน์ด้านการตลาด ด้านองค์กร และด้านกลยุทธ์ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความเป็นมืออาชีพโดยรวมด้านเทคนิควิธีการที่ยอดเยี่ยม ด้านพนักงานที่มีความสามารถ ด้านผู้บริหารที่ชาญฉลาด ด้านการติดต่อสื่อสารที่มีประสิทธิภาพ และด้านการบริการเป็นเลิศ 2) ศักยภาพทางนวัตกรรมด้านการวิจัยและพัฒนา มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงลบกับความเป็นมืออาชีพโดยรวมด้านพนักงานที่มีความสามารถ และด้านการติดต่อสื่อสารที่มีประสิทธิภาพ 3) ศักยภาพทางนวัตกรรมด้านการเรียนรู้ ด้านการวิจัยและพัฒนา ด้านการใช้ทรัพยากร ให้เกิดประโยชน์ ด้านการตลาด ด้านองค์กร และด้านกลยุทธ์ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จขององค์กรโดยรวม ด้านลูกค้า ด้านกระบวนการภายใน ด้านการเรียนรู้และการพัฒนา และด้านการเงิน และ 4) ความเป็นมืออาชีพด้านเทคนิควิธีการที่ยอดเยี่ยม ด้านผู้บริหารที่ชาญฉลาด ด้านการติดต่อสื่อสารที่มีประสิทธิภาพ และด้านการบริการเป็นเลิศ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จขององค์กรโดยรวม ด้านลูกค้า ด้านกระบวนการภายใน ด้านการเรียนรู้และการพัฒนา และด้านการเงิน นอกจากนี้ ประโยชน์ของการวิจัยสามารถที่จะนำไปใช้เป็นแนวทางให้ผู้บริหารให้ความสำคัญที่ทำให้องค์กรเกิดศักยภาพทางนวัตกรรม ส่งผลให้องค์กรมีความเป็นมืออาชีพและความสำเร็จขององค์กรบรรลุเป้าหมายที่กำหนดไว้

จากการทบทวนวรรณกรรมปัจจัยความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ประกอบด้วยองค์ประกอบ 5 ด้าน คือ ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาดด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านบุคคลด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร ด้านองค์กร มีผู้กล่าวถึงองค์ประกอบของปัจจัยความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ได้แก่ ผลการวิจัยของ ณัฐชยา เสวตงาม (2554: 61) ศึกษาคุณลักษณะความเป็นมืออาชีพของพนักงานบริษัท เจ.เอส.วี.ฮาร์ดแวร์ จำกัด สาขาชลบุรี สรุปว่า ความเป็นมืออาชีพประกอบด้วย ด้านความรับผิดชอบ ด้านมนุษยสัมพันธ์ ด้านความรู้ ความสามารถ และพัฒนาทักษะด้านความรู้ ความสามารถในการปฏิบัติงานของพนักงานให้มีระดับที่สูงขึ้น และผลการวิจัยของ ปิยธิดา สายสุทธิ (2554: 89-102) ศึกษาผลกระทบของศักยภาพทางนวัตกรรมที่มีต่อ ความเป็นมืออาชีพและความสำเร็จขององค์กรของสำนักงานบัญชีในเขตภาคกลาง สรุปว่า ความเป็นมืออาชีพประกอบด้วย ด้านเทคนิควิธีการที่ยืดหยุ่น ด้านผู้บริหารที่ชาญฉลาด ด้านการติดต่อสื่อสาร ที่มีประสิทธิภาพ และด้านการบริการเป็นเลิศมีความสัมพันธ์

2. เพื่อศึกษาความสัมพันธ์เชิงสาเหตุระหว่างจรรยาบรรณ ความเป็นเลิศในการทำงาน และความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากรโดยผู้วิจัยได้ทบทวนวรรณกรรมส่งผลต่อความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ดังนี้

2.1 จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความสัมพันธ์กับความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

นันทวรรณ วงศ์ไชย (2553: 39-51) ได้ศึกษาผลกระทบของความเป็นมืออาชีพ และจรรยาบรรณวิชาชีพที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร พบว่า 1) ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีความเป็นมืออาชีพ จรรยาบรรณวิชาชีพและคุณภาพการสอบบัญชี อยู่ในระดับมาก 2) ความเป็นมืออาชีพด้านการเรียนรู้ อยู่อย่างชาญฉลาดมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร และ 3) จรรยาบรรณวิชาชีพ ด้านความซื่อสัตย์สุจริต ด้านความรู้ ความสามารถทางวิชาชีพและความระมัดระวังรอบคอบ ด้านความระมัดระวังรอบคอบ ด้านความโปร่งใส และด้านความรับผิดชอบในการปฏิบัติงานมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร ดังนั้น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ควรนำไปใช้เป็นแนวทางในการสร้างความเป็นมืออาชีพ เพื่อให้สามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีคุณภาพ และเกิดคุณภาพในการสอบบัญชี และเป็นประโยชน์ให้สามารถดำเนินงานไปสู่เป้าหมายและบรรลุวัตถุประสงค์ และต้องอยู่บนพื้นฐานของจรรยาบรรณวิชาชีพในการสอบบัญชีในทุกๆ ด้าน เพื่อให้งบการเงินสามารถสะท้อนถึงคุณภาพของรายงานการสอบบัญชีต่อไป

ซูซาน และเอ็ดมันด์ (Susan; & Edmund. 2012: 80-99) จรรยาบรรณในค่าใช้จ่ายทางภาษี สรุปว่า จรรยาบรรณสามารถนำไปใช้ได้ในการประเมินการเรียนรู้ หรือใช้เพื่อการศึกษาในห้องเรียน บทความนี้ใช้ข้อมูลอ้างอิงจากผลการศึกษาที่ครอบคลุมในระยะเวลา 5 ปี โดยผู้เรียนจะต้องใช้แบบแผนจรรยาบรรณที่มีอยู่แล้วเพื่อนำไปวิเคราะห์กับสถานการณ์ต่างๆ ที่ตัดสินใจได้ลำบากในการรายงานและตรวจสอบค่าใช้จ่ายทางภาษีที่อาจเกิดขึ้นในงบการเงินต่างๆ ผู้สอนจะใช้กรณีศึกษานี้ประเมินความสามารถของผู้เรียนในแง่ต่างๆ ได้แก่ การตอบสนองทางจรรยาบรรณต่อสถานการณ์ที่ตัดสินใจได้ลำบากเมื่อลูกค้ามีเจตนาต้องการเสียภาษีให้น้อยที่สุด การเลือกใช้เอกสารอ้างอิงที่ถูกต้องที่สุดเมื่อเผชิญกับค่าใช้จ่ายทางภาษีที่อาจเกิดขึ้น และการเลือกวิธีปฏิบัติที่ดีที่สุด จึงต้องให้ความสำคัญกับลูกค้า ผู้มีส่วนได้ส่วนเสียเป็นอย่างดีและส่งเสริมถึงผลการปฏิบัติงานดี

จากการทบทวนวรรณกรรมจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความสัมพันธ์กับความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีผู้กล่าวถึง ได้แก่ ผลการวิจัยของ นันทวรรณ วงศ์ไชย (2553: 49) ศึกษาผลกระทบของความเป็นมืออาชีพและจรรยาบรรณวิชาชีพที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร สรุปว่า ความเป็นมืออาชีพ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีให้ความสำคัญกับแนวคิดถึงและหลักการความเป็นผู้นำในวิชาชีพให้เป็นไปตามนโยบายขององค์กรได้อย่างมีประสิทธิภาพ และจรรยาบรรณวิชาชีพ ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล สามารถปฏิบัติงานเพื่อให้เกิดความน่าเชื่อถือ ความเชี่ยวชาญ มีความสัมพันธ์กับความเป็นมืออาชีพ เพื่อปรับปรุงวิธีการทำงาน ให้เกิดความความน่าเชื่อถือ มีประโยชน์ต่อบุคคลต่างๆ ภายใต้กรอบวิชาชีพ และส่วนความเป็นเลิศในการทำงานมีความสัมพันธ์ต่อความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร และผลการวิจัยของ ซูซาน และเอ็ดมันด์ (Susan; & Edmund. 2012: 80-99) จรรยาบรรณในค่าใช้จ่ายทางภาษี สรุปว่า จรรยาบรรณต่อสถานการณ์ที่ตัดสินใจส่งผลต่อลูกค้ามีเจตนาต้องการเสียภาษี และการเลือกวิธีปฏิบัติที่ดีที่สุด จึงต้องให้ความสำคัญกับลูกค้า ผู้มีส่วนได้ส่วนเสียเป็นอย่างดีและส่งเสริมถึงผลการปฏิบัติงานดี

2.2 จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความสัมพันธ์กับความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

สุธิมา แยมละมูล (2553: 11-20) ได้ศึกษาผลกระทบของจริยธรรมทางการบัญชีที่มีต่อความสำเร็จในการปฏิบัติงานของนักบัญชีสหกรณ์ออมทรัพย์ครู ในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ พบว่า 1) จริยธรรมทางการบัญชี ด้านความสามารถในหน้าที่ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกความสำเร็จในการปฏิบัติงานโดยรวม ด้านการบรรลุเป้าหมาย ด้านมาตรฐานและความเชื่อถือได้ ด้านความทันเวลาและผลลัพธ์ และด้านความพึงพอใจจากผู้เกี่ยวข้อง 2) จริยธรรมทางการบัญชี ด้านความ

ข้อสุดท้าย ไม่มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จในการปฏิบัติงานโดยรวมและเป็นด้านด้านการบรรลุเป้าหมาย ด้านมาตรฐานและความเชื่อถือได้ ด้านความทันเวลาและผลลัพธ์ และด้านความพึงพอใจจากผู้เกี่ยวข้อง 3) จริยธรรมทางการบัญชี ด้านความเที่ยงธรรม ไม่มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จในการปฏิบัติงานโดยรวมและด้านการบรรลุเป้าหมาย ด้านมาตรฐานและความเชื่อถือได้ ด้านความทันเวลาและผลลัพธ์ และความพึงพอใจจากผู้เกี่ยวข้อง และ 4) จริยธรรมทางการบัญชี ด้านปกปิดความลับ ไม่มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จในการปฏิบัติงานโดยรวมด้านการบรรลุเป้าหมาย ด้านมาตรฐานและความเชื่อถือได้ ด้านความทันเวลาและผลลัพธ์ และด้านความพึงพอใจจากผู้เกี่ยวข้อง ดังนั้น นักบัญชีสหกรณ์ออมทรัพย์ควรนำผลการวิจัยไปเป็นแนวทางในการส่งเสริมจริยธรรมทางการบัญชีของนักบัญชี และพัฒนาผลการปฏิบัติงานของนักบัญชีให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ให้บรรลุเป้าหมายในการดำเนินงานสูงสุดขององค์กรต่อไปในอนาคต

ธิฎิญา นวลมณี (2555: 109-218) ได้ศึกษาผลกระทบของสมรรถนะทางการบัญชีที่มีต่อความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย พบว่า 1) สมรรถนะทางการบัญชี ด้านการค้นคว้าหาข้อมูล มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความเป็นเลิศในการทำงาน 2) สมรรถนะทางการบัญชี ด้านการดำรงศักดิ์ศรีอย่างมีจริยธรรม มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความเป็นเลิศในการทำงาน และ 3) สมรรถนะทางการบัญชี ด้านสัมพันธภาพและการปรับตัวมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความเป็นเลิศในการทำงาน ดังนั้น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตควรนำไปใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชี เพื่อให้สามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีคุณภาพและเกิดประสิทธิภาพในการสอบบัญชี อันจะนำไปสู่ความเป็นเลิศในการทำงาน และเป็นประโยชน์ให้สามารถดำเนินงานไปสู่เป้าหมายและบรรลุวัตถุประสงค์ของการสอบบัญชีที่แท้จริงได้

มณฑิรา กิจสัมพันธ์วงศ์ (2550: 167) ได้ศึกษาผลกระทบของเทคนิคการสอบบัญชีและมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความคิดเห็นเกี่ยวกับเทคนิคการสอบบัญชี ด้านการตรวจดูเอกสารใบสำคัญ ด้านการตรวจสอบเอกสารใบสำคัญ และด้านการตรวจสอบการผ่านรายการของบัญชี อยู่ในระดับมาก ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความคิดเห็นเกี่ยวกับมรรยาทการสอบบัญชี ด้านมรรยาทต่อลูกค้า ด้านความเป็นอิสระ ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความซื่อสัตย์สุจริต และด้านมรรยาททั่วไป อยู่ในระดับมาก และผู้สอบบัญชีมีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม และด้านความทันกาล อยู่ในระดับมาก จากผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์และผลกระทบ พบว่า 1) เทคนิคการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ด้านการตรวจหารายการผิดปกติมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความเที่ยงธรรมอิสระ ความเที่ยงธรรม และความ

ข้อสัต์ยสุจริต ด้านมรรยาทต่อเพื่อนและด้านมรรยาททั่วไปชัดเจน และด้านความสมบูรณ์ของงบการเงิน 2) มรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ด้านความเป็นมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ และด้านความสมบูรณ์ และ 3) มรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต ด้านมรรยาทของลูกค้าและด้านมรรยาททั่วไป มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความชัดเจนด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ และด้านความสมบูรณ์ ซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่สภาวิชาชีพบัญชีกำหนดไว้

จากการทบทวนวรรณกรรมจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความสัมพันธ์กับความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร มีผู้กล่าวถึง ได้แก่ ผลการวิจัยของ สุธิมา แยมละมูล (2555: 18) ผลกระทบของจริยธรรมทางการบัญชีที่มีต่อความสำเร็จในการปฏิบัติงานของนักบัญชีสหกรณ์ออมทรัพย์ครูในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ สรุปว่า จริยธรรมทางการบัญชีมีความสัมพันธ์และเชิงบวกกับความสำเร็จในการปฏิบัติงาน ผลการวิจัยของ ธัญญา นวลมณี (2555: 117) ผลกระทบของสมรรถนะทางการบัญชีที่มีต่อความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย สรุปว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตควรนำไปใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชี เพื่อให้สามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีคุณภาพและเกิดประสิทธิภาพในการสอบบัญชี อันจะนำไปสู่ความเป็นเลิศในการทำงาน และเป็นประโยชน์ให้สามารถดำเนินงานไปสู่เป้าหมาย และผลการวิจัยของ มณฑิรา กิจสัมพันธ์วงศ์ (2550: 167) ผลกระทบของเทคนิคการสอบบัญชีและมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี สรุปว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตพึงให้ความสำคัญต่อลูกค้า โดยสำนึกในหลักการและมารยาทแห่งวิชาชีพปฏิบัติงานด้วยความรู้ความสามารถและมาตรฐานการปฏิบัติงานเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ไม่ละทิ้งงานที่รับผิดชอบโดยไม่มีเหตุผลเพื่อประโยชน์ในการควบคุมและส่งเสริมการประกอบวิชาชีพบัญชี ซึ่งจะส่งผลถึงความสัมพันธ์ด้านความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องสามารถนำความรู้เดิมมาคิดค้นดัดแปลงและประยุกต์ให้เกิดเป็นสิ่งใหม่ได้ สามารถพัฒนาผลงานให้มีความก้าวหน้าและดีขึ้นอย่างสม่ำเสมอ ปฏิบัติงานด้วยความวิริยะอุตสาหะเพื่อให้การทำงานประสบความสำเร็จ

2.3 ความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความสัมพันธ์กับความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

ชู (Choo. 1996: 339-359) ได้ศึกษาผลกระทบของความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พบว่า ขอบเขตความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่แตกต่างกันจะส่งผลให้เกิดความดำเนินการอย่างต่อเนื่องของหน้าที่การงานแตกต่างกันก่อให้เกิดประสิทธิภาพการดำเนินงานที่แตกต่างกันด้วย ซึ่งผลกระทบดังกล่าว อาจะสังเกตได้จากการนำความรู้ความสามารถ

มาพัฒนาในการปฏิบัติงานในหน้าที่ โดยการทดสอบทางคณิตศาสตร์ขั้นสูง (MDA) สามารถบ่งชี้ให้เห็นถึงความรู้ความสามารถและคุณภาพการตัดสินใจ หรืออาจจะทดสอบได้จากการนำมาเผยแพร่อีกครั้ง หรือจำนวนครั้งที่ได้ปฏิบัติงานที่พิเศษ

แอนเดอร์สัน และไรท์ (Anderson; & Wright. 1988: 250-269) ได้ศึกษาผลกระทบของความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ พบว่า การเปรียบเทียบผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีประสบการณ์กับผู้สอบบัญชีฝึกหัด ด้วยข้อสมมติฐานเบื้องต้นของปัจจัยต่างๆ โดยความเป็นกลางปราศจากความลำเอียง มีผลทำให้การเปรียบเทียบการประเมินความเสี่ยงของงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีกับผู้สอบบัญชีฝึกหัด (นักศึกษา) จำนวน 58 คน มีความเสี่ยงในการตรวจสอบบัญชีโดยพบความเสี่ยงในการปฏิบัติงานสอบบัญชีจากผู้สอบบัญชีฝึกหัด จำนวน 42 คน ซึ่งผลการวิจัยนี้ได้สนับสนุนข้อสรุปที่ตั้งไว้

บัวจันทร์ อินธิโส (2552: 103-106) ได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการพัฒนาตนเองกับความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย พบว่า 1) การพัฒนาตนเองด้านการเรียนรู้มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความเป็นมืออาชีพโดยรวม ด้านความเชี่ยวชาญในวิชาชีพ ด้านความคิดสร้างสรรค์ และด้านความเชื่อมั่นในตนเอง 2) การพัฒนาตนเองด้านความคิด มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความเป็นมืออาชีพโดยรวม ด้านความเชี่ยวชาญในวิชาชีพและด้านความคิดสร้างสรรค์ 3) การพัฒนาตนเองด้านสื่อสารมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความเป็นมืออาชีพโดยรวม ด้านความเชี่ยวชาญในวิชาชีพ ด้านความสัมพันธ์กับผู้เกี่ยวข้อง และด้านความเชื่อมั่นในตนเอง และ 4) การพัฒนาตนเองด้านภาวะผู้นำ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความเป็นมืออาชีพโดยรวม ด้านความเชี่ยวชาญในวิชาชีพ ด้านความคิดสร้างสรรค์ ด้านความสัมพันธ์กับผู้เกี่ยวข้องและด้านความเชื่อมั่นในตนเอง โดยสรุปการพัฒนาตนเองมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ดังนั้น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจึงควรนำข้อสังเกตที่ได้จากการวิจัยครั้งนี้ไปใช้ในการพัฒนาตนเอง ทั้งด้านการเรียนรู้ ด้านความคิด ด้านสื่อสาร และด้านภาวะผู้นำเพื่อให้สามารถปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชีด้วยความเป็นมืออาชีพ ซึ่งจะส่งผลโดยตรงต่อความเจริญก้าวหน้าของวิชาชีพต่อไป

น้ำเพชร อยู่สกุล (2553: 162-170) ได้ศึกษาความเป็นเลิศในการบริการของพนักงานต้อนรับบนเครื่องบิน บริษัท การบินไทย จำกัด (มหาชน) พบว่า ปัจจัยของคุณลักษณะของพนักงานต้อนรับบนเครื่องบิน บริษัท การบินไทย จำกัด (มหาชน) มีความแตกต่างกันและมีผลทั้งทางตรงและทางอ้อมต่อผลการปฏิบัติงานบริการ ส่งผลต่อความเป็นเลิศในการบริการตามลำดับความสำคัญ ได้แก่ บุคลิกของพนักงานการทำงานเป็นที่รองลงมาความภาคภูมิใจของพนักงานความรู้และทัศนคติที่ดี

ต่อการบริการ ความสามารถในการบริหารและความพร้อมในการทำงาน ตามลำดับ การฝึกอบรม มีอิทธิพลเชิงลบและอายุงานไม่มีผลต่อการปฏิบัติงาน

จากการทบทวนวรรณกรรมความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความสัมพันธ์กับความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร มีผู้กล่าวถึง ได้แก่ ผลการวิจัยของ ชู (Choo. 1996: 339-359) ศึกษาผลกระทบของความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสรุปว่า ขอบเขตความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแตกต่างกันขึ้นอยู่กับประสบการณ์ในการปฏิบัติงาน และผลการวิจัยครั้งนี้มีข้อสรุปในประเด็นความเป็นมืออาชีพเป็นไปในทิศทางเดียวกับผลการวิจัยของ แอนเดอร์สัน และไรท์ (Anderson; & Wright. 1988: 250-269) ผลกระทบของความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ สรุปว่า ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ปฏิบัติงานได้ดีกว่าด้วยความเข้าใจงานมากกว่า การทำงานจึงมีความเป็นมืออาชีพมากกว่า ผลการวิจัยของ บัวจันทร์ อินธิโส (2552: 103-106) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการพัฒนาตนเองกับความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย สรุปว่า ความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ด้านการเรียนรู้ ด้านความคิด ด้านการสื่อสารและด้านภาวะผู้นำเพื่อให้สามารถปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชีด้วยความเป็นมืออาชีพ นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องพัฒนาตนเองให้สามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพและพัฒนาศักยภาพการเรียนรู้ด้วยตนเองเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน โดยมีการทำงานเป็นทีมเพื่อทำให้องค์กรสามารถบรรลุเป้าหมาย เพื่อให้เกิดความเป็นมืออาชีพผู้สอบบัญชีภาษีอากรมากยิ่งขึ้น ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องพัฒนาความสัมพันธ์ที่ดี วางตัวเป็นกลาง รู้จักกาลเทศะ และมีทัศนคติที่ดีต่อเพื่อนร่วมงาน และต้องมีแนวคิดในการพัฒนาและส่งเสริมให้มีการเรียนรู้สังคมได้อย่างมีประสิทธิภาพ และผลงานวิจัยของ น้ำเพชร อยู่สกุล (2553: 162-170) ศึกษาความเป็นเลิศในการบริการของพนักงานต้อนรับบนเครื่องบิน บริษัท การบินไทย จำกัด (มหาชน) สรุปว่า ผลการปฏิบัติงานบริการส่งผลต่อความเป็นเลิศในการบริการตามลำดับความสำคัญ ได้แก่ บุคลิกของพนักงานการทำงานเป็นทีม รองลงมาความภักดีของพนักงาน ความรู้และทัศนคติที่ดีต่อการบริการ ความสามารถในการบริหาร และความพร้อมในการทำงาน

3. เพื่อพัฒนาโมเดลโครงสร้างความสัมพันธ์เชิงสาเหตุของปัจจัยที่สำคัญที่ส่งผลต่อความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร โดยผู้วิจัยได้ทบทวนวรรณกรรมพัฒนาโมเดลโครงสร้างความสัมพันธ์เชิงสาเหตุของปัจจัยที่สำคัญที่ส่งผลต่อความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากรดังนี้

เบญญาภา สิงห์ทองชัย (2556: 200-218) ได้ศึกษาผลกระทบของแรงกดดันทางสังคมที่มีต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานตรวจสอบและคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย พบว่า 1) ผู้สอบบัญชีภาษีอากร มีความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีแรงกดดันทาง

สังคม ประสิทธิภาพการปฏิบัติงานตรวจสอบ และคุณภาพการสอบบัญชี โดยรวมและเป็นรายด้าน อยู่ในระดับมาก 2) แรงกดดันทางสังคม มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพ การปฏิบัติงานตรวจสอบ และคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม และ 3) ประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน ตรวจสอบ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ดังนั้น ผู้สอบบัญชี ภาษีอากร ควรให้ความสำคัญกับผลกระทบของแรงกดดันทางสังคมที่มีต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน ตรวจสอบและคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ซึ่งจะต้องนำเสนอข้อมูลได้อย่าง ถูกต้อง เที่ยงธรรม และมีความสมบูรณ์ครบถ้วน เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรอง ทั่วไปโดยปราศจากการเอนเอียง

คอลลินส์ (Collins. 2006: 325-332) ได้ศึกษาการทำงานแบบมืออาชีพ และปฏิกิริยา ของแพทย์ต่อโรงงานอุตสาหกรรม พบว่า ของขวัญของกำนันจำนวนมากจากโรงงานอุตสาหกรรม ที่มอบให้แพทย์และองค์กรการแพทย์มีบทบาทที่สำคัญหลายอย่าง แต่อย่างไรก็ตาม ต้นทุนของการ ดูแลรักษาสุขภาพที่สูงขึ้นก็ส่งผลให้เกิดการตรวจสอบทางกฎหมายและจรรยาบรรณวิชาชีพอย่าง ละเอียดทั้งโดยภาครัฐและองค์กรทางการแพทย์ เกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างองค์กรการค้าและ แพทย์ องค์กรที่ควบคุมดูแลด้านวิชาชีพได้ปรับปรุงมาตรฐานเกี่ยวกับความรับผิดชอบและจรรยาบรรณ สำหรับแพทย์ให้ทันสมัยมากขึ้น ซึ่งบทความนี้จะกล่าวถึง ภาพรวมของกรอบความเข้าใจเรื่องความ รับผิดชอบทางกฎหมายและจรรยาบรรณของแพทย์ในอุตสาหกรรมสุข แพทย์มีความสัมพันธ์ที่มี ลักษณะเฉพาะตัวกับคนไข้ที่อยู่บนพื้นฐานของความเชื่อสัจย์ และมีกฎหมายเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับการ รักษาพยาบาล แพทย์ต้องรักษาผลประโยชน์สูงสุดของคนไข้ ด้วยการวินิจฉัย การดูแลรักษาที่ ปราศจากอิทธิพลใดๆ แพทย์มีข้อผูกมัด หรือมีพันธะต่ออุตสาหกรรมการแพทย์ เนื่องจากการรับของ กำนัน หรือการรับค่าตอบแทนจากการกระทำใด ในรูปผลประโยชน์ต่างตอบแทนหรือการหลอกลวง ทางทางการแพทย์เพื่อให้แน่ใจว่าของกำนันเหล่านั้นไม่มีผลกระทบต่อการตัดสินใจในเชิงวิชาชีพแล้ว ดังนั้น แพทย์ต้องไม่รับของกำนันเป็นการส่วนตัวจากโรงงาน หรือเลือกรับเฉพาะในกรณีที่จะพบว่าเพื่อ ผลประโยชน์ในการรักษาคนไข้ไม่มีมูลค่าสูงเกินไป และไม่มีข้อผูกมัดเท่านั้น ดังนั้น ผลกระทบของของ กำนันที่มีต่อพฤติกรรมของแพทย์ อภิสัทธ และข้อผูกพันของแพทย์ความขัดแย้งระหว่างข้อบังคับ ทางวิชาชีพและการรับของกำนันส่วนตัว

ลิน เฟรเซอร์ และฮาเธอร์ลี (Lin Fraser; & Hatherly. 2003: 19-34) ได้ศึกษาวิเคราะห์ และทบทวนผลการลงความเห็นของผู้สอบบัญชี กรณีประเมินผลการดำเนินงาน พบว่า หลักฐานชัดเจน เกี่ยวกับเครื่องมือที่สำคัญหลายประการที่เกี่ยวกับความรู้ความสามารถ ประสิทธิภาพของผู้สอบบัญชี ในเรื่องลงความเห็นของผู้สอบบัญชีในประเด็นของการประเมินผลการดำเนินงานของกิจการ ผู้สอบ บัญชีที่มีประสิทธิภาพและมีความรู้สามารถมากกว่า จะสามารถตรวจสอบกิจการที่ค่อนข้างยากและ

ปฏิบัติงานได้มากกว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์และมีความรู้ความสามารถน้อยกว่า ซึ่งจะมี
ส่วนสำคัญในการช่วยการพิจารณา ตัดสินใจลงความคิดเห็นในการงบการเงินได้ถูกต้องและน่าเชื่อถือ
กว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์และมีความรู้ความสามารถที่น้อยกว่า

วิทท์ และคณะ (Witt; et al. 2002: 164-169) ได้ศึกษาผลกระทบของความระมัดระวัง
รอบคอบและความสามารถในการปฏิบัติงาน พบว่า บุคคลปฏิบัติอย่างเข้มงวดจะสามารถปฏิบัติได้
สูงกว่าบุคคลที่มีความเข้มงวดในการปฏิบัติต่ำ ผลลัพธ์ของการวิเคราะห์เชิงถดถอย สำหรับกลุ่ม
ตัวอย่างถูกจำแนกอิสระ 7 กลุ่ม ที่มีความหลากหลายด้านอาชีพเพื่อสนับสนุนสมมติฐาน 5 ข้อ จากกลุ่มตัวอย่าง
ในกลุ่มตัวอย่างที่สนับสนุนสมมติฐานระหว่างคนงานที่มีความสามารถต่ำจะมีความระมัดระวังสูง
จะได้รับสัดส่วนการทำงานผิดพลาดต่ำกว่าคนงานที่มีความสามารถสูง สมมติฐานหนึ่งที่สามารถ
อธิบายปฏิกิริยาที่ขาดไประหว่างความระมัดระวังรอบคอบและความสามารถจากสองกลุ่มตัวอย่าง
ซึ่งเป็นกลุ่มตัวอย่างที่งานได้ทำงานเป็นประจำจะขาดการปฏิสัมพันธ์กับงานอื่นๆ ผลสรุปโดยรวมแสดง
ให้เห็นว่าคนงานที่มีความระมัดระวังสูงจะบางที่เป็นผู้ที่มีความไม่มีประสิทธิภาพสามารถรับรู้ข้อมูล
ปัญหาได้เร็ว

อิสลาวานี (Izslawanie. 2013: 188-196) การตรวจสอบบัญชีถึง 4,486,946 กรณีย
และมีการจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมและค่าปรับรวมเป็นเงินทั้งสิ้น 11,050.3 ล้านริงกิต ทั้งนี้ ภาคราชการ
ไม่พอใจกับการทำงานของ IRBM เนื่องจากความคิดที่ว่า IRBM มุ่งเน้นการจับผิดการประเมินภาษี
เพื่อที่จะสามารถจัดเก็บค่าปรับได้มากขึ้น โดยอ้างเหตุผลต่างๆ เช่น การหมกเม็ดรายได้ที่แท้จริง ความ
ไม่พอใจในการอธิบายเหตุผลของผู้เสียภาษี การใช้อำนาจโดยมิชอบในการเก็บภาษีเพิ่ม และการปิดคดี
โดยไม่สามารถชี้แจงเหตุผลแก่ผู้เสียภาษีได้ อย่างไรก็ตาม ก่อนหน้านี้ยังไม่มีการศึกษาถึงการศึกษา
การทำงานของ IRBM อย่างเป็นทางการ จึงมีนำเสนอการบังคับใช้ระเบียบของผู้ตรวจสอบบัญชีของ
IRBM ซึ่งกล่าวถึงความเชื่อและการปฏิบัติจริงการศึกษาค้นคว้า พบว่า นักตรวจสอบบัญชีได้ใช้ข้อปฏิบัติ
หลากหลายรูปแบบ เช่น การแสดงความหนักแน่น การอธิบายและสอน การต่อรอง และผู้ตรวจสอบ
บัญชีมีการเปลี่ยนแปลงที่จะเปิดเผยถึงรูปแบบการบังคับใช้ระเบียบต่อสาธารณะ และยังสามารถสรุปว่าควรมี
การศึกษาวิจัยถึงพฤติกรรมของผู้ตรวจสอบบัญชีอย่างละเอียดมากขึ้นเนื่องจากเป็นสิ่งที่มีความ
เกี่ยวข้องอย่างมากกับการทำบัญชีอย่างมีประสิทธิภาพ

มาริอุส (Marius. 2013: 323-327) ผลทางเศรษฐกิจนั้นสามารถบ่งบอกได้ถึง
ความสำเร็จของการบรรลุวัตถุประสงค์หลักขององค์กร การวิจัยนี้จึงจัดขึ้นเพื่อศึกษาความสัมพันธ์
ระหว่างผลการดำเนินงานของบริษัทและความเป็นเลิศในระดับองค์กร ภายใต้เงื่อนไขสองด้านนั้นคือ
การวิเคราะห์วัตถุประสงค์หลักขององค์กรตามหลักเศรษฐศาสตร์ และการสอบหาความจริงเกี่ยวกับการ
การระบุและบริหารสิ่งสมมติฐานและสิ่งที่เป็นอยู่ การวิจัยนี้มุ่งเน้นการวิเคราะห์ผลการดำเนินงานและ

ความเป็นเลิศ และสนับสนุนว่าการวิเคราะห์ผลการดำเนินงานของบริษัทควรมีความเชื่อมโยงกับการสามารถปฏิบัติได้จริง ซึ่งจะนำไปสู่ยุทธศาสตร์องค์กรที่มีประสิทธิภาพอย่างแท้จริง ด้วยความที่ประเด็นนี้มีความสำคัญและเป็นประเด็นที่ได้รับความสนใจอยู่ในปัจจุบัน การอธิบายถึงวัตถุประสงค์หลักขององค์กรในรูปแบบบริบทนั้นเป็นสิ่งที่สำคัญทั้งในแง่เศรษฐศาสตร์และสังคมศาสตร์ เพราะฉะนั้นความเข้าใจในการศึกษารูปแบบและการริเริ่มกลยุทธ์บริหารที่ดี (ทั้งในระดับองค์กรและระดับแผนกย่อย) นั้น สามารถแสดงให้เห็นถึงหลักการประเมินและการวิเคราะห์ผลการดำเนินงานของธุรกิจ ดังนั้นความเป็นจริงในสังคมนั้นสามารถสร้างทัศนคติของผู้บริหารต่อวัตถุประสงค์หลักขององค์กร

จากการทบทวนวรรณกรรมความสัมพันธ์ระหว่าง จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีอากร ความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร และความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากรนั้น มีผู้กล่าวถึงปัจจัยทั้ง 3 ปัจจัย ที่มีความสัมพันธ์ส่งผลถึงความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ได้แก่ เบญญาภา สิงห์ทองชัย (2556: 200-218) กล่าวว่า ประสิทธิภาพการปฏิบัติงานตรวจสอบมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี คอลลิน (Collins. 2006: 325-332) กล่าวว่า การทำงานแบบมืออาชีพส่งผลให้เกิดการตรวจสอบทางกฎหมายและจรรยาบรรณวิชาชีพ ลิน เฟรเซอร์ และฮาเธอร์ลี (Lin; Fraser; & Hatherly. 2003: 19-34) กล่าวว่า ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์และมีความรู้สามารถมากกว่า จะสามารถตรวจสอบกิจการที่ค่อนข้างยากและปฏิบัติงานได้มากกว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์และมีความรู้ความสามารถน้อยกว่า ซึ่งจะมีส่วนสำคัญในการช่วยการพิจารณาตัดสินใจลงความคิดเห็นในการงบการเงินได้ถูกต้องและน่าเชื่อถือกว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์และมีความรู้ความสามารถที่น้อย วิทท์ และคณะ (Witt; et al. 2002: 164-169) กล่าวว่า การทำงานที่มีความระมัดระวังสูงมีประสิทธิภาพสามารถรับรู้ข้อมูลปัญหาได้เร็ว อีสลาวานี (Izlawanie. 2013: 188-196) กล่าวว่า นักตรวจสอบบัญชีได้ใช้ข้อปฏิบัติหลากหลาย และผู้ตรวจสอบบัญชีมีการลงเสียงที่จะเปิดเผยถึงรูปแบบการบังคับใช้ระเบียบต่อสาธารณะและส่งผลพฤติกรรมของผู้ตรวจสอบบัญชีอย่างละเอียดมากขึ้น การทำบัญชีอย่างมีประสิทธิภาพ มาริอุส (Marius. 2013: 323-327) กล่าวว่า การดำเนินงานและความเป็นเลิศ จะนำไปสู่ยุทธศาสตร์องค์กรที่มีประสิทธิภาพอย่างแท้จริง นอกจากนั้นงานวิจัยดังกล่าว สามารถใช้สนับสนุนการตรวจสอบองค์กรประกอบของปัจจัยที่สำคัญ ส่งผลต่อการเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากรได้อย่างยังชัดเจน