

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎี และผลการศึกษาที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาผลกระทบของสมรรถนะที่มีต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินระดับชำนาญการและระดับปฏิบัติการเป็นการศึกษาสมรรถนะตามแนวทางการพัฒนาวิชาชีพบัญชี เพื่อสนับสนุนผลการตรวจสอบที่มีคุณภาพของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน โดยมีแนวคิดและผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้องดังต่อไปนี้

2.1 แนวคิดและทฤษฎี

2.1.1 สมรรถนะทางวิชาชีพบัญชี

2.1.1.1 ความรู้ทางวิชาชีพบัญชี

2.1.1.2 ทักษะทางวิชาชีพบัญชี

2.1.1.3 จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี

2.1.2 คุณภาพงานสอบบัญชี

2.2 ผลการศึกษาที่เกี่ยวข้อง

2.1 แนวคิดและทฤษฎี

2.1.1 สมรรถนะทางวิชาชีพบัญชี

แนวคิดเกี่ยวกับสมรรถนะของบุคคลเริ่มต้นศึกษาโดย เดวิด แมคเคิลแลนด์ (1973) ซึ่งศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะที่ดี ทักษะ และความรู้ แมคเคิลแลนด์ระบุว่า การว่าจ้างบุคคลเพื่อเข้ามาปฏิบัติงานนั้น หากพิจารณาสมรรถนะแต่ละบุคคล สามารถเปรียบกับภูเขาน้ำแข็ง แบ่งได้ 2 ส่วน ได้แก่ ส่วนที่อยู่เหนือน้ำ นั่นคือ ความรู้ และทักษะ ซึ่งสามารถวัดได้จากการทดสอบ และอีกส่วนที่อยู่ใต้น้ำนั้น เปรียบเป็นคุณลักษณะที่ดี คุณธรรมที่บุคคลจะแสดงออกเพื่อสังคม เป็นส่วนที่มองเห็นได้ยาก การพัฒนาคุณลักษณะส่วนนี้ อาจทำได้ยากและใช้ระยะเวลายาวนาน เมื่อบุคคลมีสมรรถนะแตกต่างกันดังกล่าว ดังนั้นการว่าจ้างบุคคลเพื่อเข้ามาปฏิบัติงาน ควรเลือกว่าจ้างบุคคลที่มีสมรรถนะมากกว่าการเลือกบุคคลจากคะแนนทดสอบ (เชิขง เกาจิต, 2554)

สำนักงานคณะกรรมการข้าราชการพลเรือน (2552) กำหนดมาตรฐานความรู้ ความสามารถ ทักษะ และสมรรถนะที่จำเป็นสำหรับตำแหน่งข้าราชการพลเรือนสามัญว่า สมรรถนะ

คือ ลักษณะพฤติกรรมที่เป็นผลมาจากความรู้ ทักษะ และคุณลักษณะอื่นๆ ที่ทำให้บุคคลปฏิบัติงาน เพื่อให้ได้ผลงานที่มีคุณภาพ โดยแบ่งเป็น 3 ส่วน ดังนี้

1. สมรรถนะหลักมี 5 ด้าน ได้แก่ การมุ่งผลสัมฤทธิ์ การบริการที่ดี การส่งเสริมเชี่ยวชาญ จริยธรรม และการทำงานเป็นคณะ

2. สมรรถนะทางการบริหารมี 6 ด้าน ได้แก่ ภาวะผู้นำ วิสัยทัศน์ การวางแผนกลยุทธ์ ศักยภาพการปรับเปลี่ยน การควบคุมตนเอง และการสอบทานและการมอบหมายงาน

3. สมรรถนะเฉพาะลักษณะงานที่ปฏิบัติ เช่น การคิดวิเคราะห์ การมองภาพองค์รวม ความเข้าใจผู้อื่น ความผูกพันต่อองค์กร ข้อแตกต่างทางวัฒนธรรม การดำเนินการเชิงรุก ความถูกต้องตามกระบวนการ ความยืดหยุ่นผ่อนปรน เป็นต้น

การพิจารณาสมรรถนะเฉพาะวิชาชีพบัญชี ที่จะทำให้สังคมยอมรับ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องแสดงบทบาทที่สำคัญต่อสังคม ยิ่งในปัจจุบันที่ธุรกิจก้าวเข้าสู่ระดับภูมิภาคและระดับโลก ผู้ประกอบวิชาชีพจำเป็นต้องมีความรู้ ทักษะ ค่านิยม จรรยาบรรณและทัศนคติทางวิชาชีพ เพื่อการปรับตัวให้ทันต่อธุรกิจในยุคเทคโนโลยีสารสนเทศ การเรียนรู้ความรู้ใหม่อย่างสม่ำเสมอจะทำให้เข้าใจสภาพแวดล้อมที่ธุรกิจกำลังดำเนินอยู่ เนื่องจากความคาดหวังในข้อมูลทางการเงินของนักลงทุน เจ้าหนี้ และผู้ใช้งบการเงินทั้งหลายเป็นความรับผิดชอบของวิชาชีพบัญชี และเป็นสิ่งที่วัดค่าทางวิชาชีพต่อสังคมด้วย

สมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (2003) ได้พัฒนามาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (International Education standard for professional accountants - IES) เพื่อเป็นแนวทางการปฏิบัติที่ดีในการศึกษาและพัฒนาผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี แก่องค์กรที่เป็นสมาชิกยึดถือปฏิบัติ สำหรับประเทศไทย สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ที่มีหน้าที่ควบคุมการประกอบวิชาชีพบัญชี ได้นำมาตรฐานดังกล่าวมาใช้เพื่อเตรียมและพัฒนาผู้ประกอบวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง ตั้งแต่เริ่มเข้าศึกษาวิชาชีพจนถึงประสบการณ์ในการทำงาน ทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีสมรรถนะ สร้างประโยชน์สูงสุดให้แก่วิชาชีพและสังคม ความสามารถและความตั้งใจที่จะรับผิดชอบต่อภาระอยู่ของสมรรถนะในผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีแต่ละบุคคลจะเป็นไปได้ด้วยการศึกษา การส่งเสริมประสบการณ์การทำงาน รวมถึงการพัฒนาวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง

สมรรถนะ หมายถึง จิตความสามารถที่แสดงถึงการทำหน้าที่หรืองานที่เกี่ยวข้อง ให้ได้ระดับตามที่มาตรฐานกำหนดไว้ สะท้อนถึงผลการปฏิบัติงานจริง สมรรถนะอาจวัดผลได้หลายวิธี เช่น การปฏิบัติงานจริงในสถานที่ทำงาน การจำลองการปฏิบัติงาน การทดสอบโดยเขียนตอบ อัดนัยหรือการสัมภาษณ์ และการวัดผลด้วยตนเอง เป็นต้น (สภาวิชาชีพบัญชีฯ, 2548)

นอกจาก สมรรถนะแล้วยังมีอีกสิ่งหนึ่งที่มีความสัมพันธ์กัน นั่นคือ จิตความสามารถ

จิตความสามารถ คือ ลักษณะของบุคคลที่มีความรู้ทางวิชาชีพในระดับที่น่าพอใจ ทักษะตามหน้าที่งาน ทักษะทางพฤติกรรม ความสามารถทางปัญญา ค่านิยม จรรยาบรรณและทัศนคติทางวิชาชีพ ทำให้มีศักยภาพที่จะปฏิบัติงาน บางครั้งจิตความสามารถเหล่านี้อาจได้รับคำกล่าวว่า เป็นสมรรถนะ(สภาวิชาชีพบัญชี, 2548)

ดังนั้นการมีสมรรถนะของผู้ประกอบวิชาชีพ คือ การที่บุคคลมีศักยภาพที่จะปฏิบัติงานได้เป็นอย่างดี มีความรู้ทางวิชาชีพ ทักษะตามหน้าที่งาน ทักษะทางพฤติกรรม ค่านิยม จรรยาบรรณและทัศนคติทางวิชาชีพ ภายใต้อสภาพแวดล้อมการปฏิบัติงานจริง

การศึกษาสมรรถนะของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินครั้งนี้ กำหนดให้ สมรรถนะ หมายถึง การที่บุคคลมีความรู้ในระดับที่น่าพอใจ มีทักษะตามหน้าที่งานและทักษะทางพฤติกรรม และมีจรรยาบรรณ ทำให้มีศักยภาพที่จะปฏิบัติงานได้เป็นอย่างดี แสดงถึงการปฏิบัติหน้าที่หรืองานได้ระดับตามที่มาตรฐานกำหนดไว้ ภายใต้อสภาพแวดล้อมการปฏิบัติงานจริง ซึ่งแสดงออกมาในคุณภาพของผลการปฏิบัติงาน

2.1.1.1 ความรู้ทางวิชาชีพบัญชี

มาตรฐานกำหนดความรู้ ความสามารถที่จำเป็นสำหรับการปฏิบัติงานของข้าราชการพลเรือนสามัญ ระบุว่า ความรู้ หมายถึง องค์ความรู้ต่างๆที่ใช้ปฏิบัติงานในตำแหน่ง หากเป็นตำแหน่งข้าราชการประเภทวิชาการ ระดับปฏิบัติการ กำหนดให้ต้องมีความรู้พื้นฐานในหน้าที่ราชการ สำหรับระดับชำนาญการ ต้องมีความรู้พื้นฐานและมีประสบการณ์ความชำนาญเฉพาะทางด้วย(สำนักงานคณะกรรมการข้าราชการพลเรือน, 2552)

กุสุมา คำพิทักษ์ (2552) กล่าวว่า องค์ความรู้ต่างๆในการปฏิบัติงานรวมไปถึงความรู้ที่ส่งผลต่อการตัดสินใจขององค์กร ได้แก่ ความรู้ทั่วไป ประกอบด้วย ความรู้ทางสังคม การปกครอง เศรษฐกิจ ภาษาและวัฒนธรรม และความรู้ทางวิชาชีพ จะทำให้มีความรอบรู้ มีการใช้ดุลยพินิจ การวิเคราะห์สังคมที่เกี่ยวข้องกันอันจะส่งผลต่อธุรกิจและกระทบกับการจัดทำบัญชี เนื่องจากการบัญชีเป็นการสรุปผลการดำเนินงานขององค์กรทุกด้านให้อยู่ในรูปของตัวเลข ซึ่งรวมข้อมูลทางพาณิชย์ต่างๆ เช่น ข้อมูลทางการค้า ข้อมูลการจัดการองค์กร ข้อมูลการผลิต และข้อมูลทรัพยากร เป็นต้น รวมไปถึงหลักการทางสถิติและวิธีการประมาณ

ความรู้ที่สำคัญที่สุดของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี คือ ความรู้ทางบัญชีและการเงิน ได้แก่ การบัญชีการเงิน การบัญชีบริหาร การภาษีอากรและกฎหมาย การควบคุมภายใน การเงินการลงทุน เป็นต้น สภาพแวดล้อมในการดำเนินองค์กรปัจจุบันต้องแข่งขันและรวดเร็ว เทคโนโลยีสารสนเทศช่วยให้การปฏิบัติงานคล่องตัว การบัญชีได้รับการประยุกต์กับระบบคอมพิวเตอร์ เป็นระบบ

สารสนเทศทางการบัญชีในปัจจุบัน ดังนั้น ความรู้พื้นฐานในการใช้งาน การควบคุม การประยุกต์ การวิเคราะห์และการออกแบบระบบสารสนเทศจึงเป็นความรู้ที่ต้องมีอยู่ในผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี

มาตรฐานที่กำหนดคุณสมบัติในการเป็นผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี คือ มาตรฐาน การศึกษาระหว่างประเทศสำหรับผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 2 (IES 2) เรื่อง เนื้อหาของ โปรแกรมการศึกษาทางวิชาชีพบัญชี กำหนดให้บุคคลผู้มีความรู้ทางวิชาชีพบัญชีในขั้นสูง มีสมรรถนะภายใต้สภาวะแวดล้อมที่ซับซ้อนและเปลี่ยนแปลงตลอดเวลา ต้องมีความรู้หลัก ประกอบด้วย 3 ด้าน (สภาวิชาชีพบัญชีฯ, 2548) ได้แก่

1. ความรู้ทางบัญชี การเงินและที่เกี่ยวข้อง ทำให้เกิดความรู้หลักที่จำเป็นต่อความสำเร็จ ในอาชีพ โดยครอบคลุมเรื่องต่อไปนี้ การบัญชีการเงินและการรายงานทางการเงิน การบัญชีบริหาร และการควบคุมเพื่อการบริหาร ภาษีอากร กฎหมายธุรกิจและกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ การตรวจสอบบัญชีและการให้ความเชื่อมั่นทางวิชาชีพบัญชี และค่านิยมและจรรยาบรรณ

2. ความรู้ทางองค์กรและธุรกิจ จะทำให้ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีให้เข้าใจสภาพแวดล้อม ที่ปฏิบัติงาน ความรู้กว้างๆด้านธุรกิจ องค์กรภาครัฐและองค์กรไม่หวังผลกำไร รวมไปถึง การจัด องค์กร วิธีจัดหาเงินทุน และการจัดการธุรกิจที่กำลังดำเนินอยู่ในสภาพแวดล้อมระดับโลกของ ธุรกิจนั้น โดยครอบคลุมเรื่องต่อไปนี้ เศรษฐศาสตร์ สภาพแวดล้อมทางธุรกิจ บรรษัทภิบาล จรรยาบรรณการประกอบธุรกิจ ตลาดการเงิน วิธีการเชิงปริมาณ พฤติกรรมองค์กร การตลาด การจัดการและการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ และธุรกิจระหว่างประเทศ

3. ความรู้ทางเทคโนโลยีสารสนเทศ ทำให้ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีไม่ได้เป็นเพียงผู้ใช้ สารสนเทศหรือใช้ทักษะการควบคุมเทคโนโลยีสารสนเทศ แต่ต้องมีบทบาทเพื่อประเมิน ออกแบบ และจัดการระบบสารสนเทศ ในสมรรถนะต่างๆดังนี้ ความรู้ทั่วไป การควบคุม สมรรถนะทาง การควบคุม สมรรถนะด้านผู้ใช้ และสมรรถนะในฐานะผู้จัดการหรือผู้ประเมินหรือผู้ออกแบบ สารสนเทศ

รวมไปถึงการพัฒนาทักษะที่จะระบุปัญหา ระบุว่าใช้ความรู้ใดในการแก้ไขปัญหาและ ทราบได้ว่าจะหาความรู้เหล่านั้นได้จากแหล่งใด ความมุ่งมั่นที่จะเรียนรู้อย่างไม่มีที่สิ้นสุด และ การพัฒนาทักษะการเรียนรู้ตลอดชีวิต

ความรู้ที่จำเป็นสำหรับการปฏิบัติงานตรวจสอบ (สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, 2542) นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินต้องศึกษาหาความรู้และได้รับการฝึกฝนอบรมต่อเนื่อง ได้แก่ ความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดิน ความรู้เกี่ยวกับหลักการบัญชี มาตรฐานการบัญชี และมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ความรู้เกี่ยวกับหน่วยงานภาครัฐ แผนงาน กิจกรรมและ หน้าที่ และความรู้เกี่ยวกับวิธีการและเทคนิคการตรวจสอบ

ดังนั้น ความรู้ทางวิชาชีพบัญชี ในการศึกษา นี้ หมายถึง องค์ประกอบเฉพาะในบุคคล ที่องค์กรต้องการให้บุคคลทราบ ซึ่งเป็นข้อมูลที่ได้รับจากการศึกษาจากสถานศึกษา การสัมมนา การค้นคว้าวิจัย เช่น หัวข้อเรียนรู้ทางการบัญชี ทางวิชาการบริหารธุรกิจต่างๆ ทางเทคโนโลยี สารสนเทศ เป็นต้น

2.1.1.2 ทักษะทางวิชาชีพบัญชี

ทักษะ หมายถึง การนำความรู้มาใช้ในการปฏิบัติงานจนชำนาญ (สำนักงาน คณะกรรมการข้าราชการพลเรือน, 2552) กำหนดให้ข้าราชการควรมี 4 ทักษะ ได้แก่ การใช้ คอมพิวเตอร์ และ โปรแกรมพื้นฐานได้อย่างคล่องแคล่ว การใช้ภาษาอังกฤษที่สามารถสื่อสาร ใจความสำคัญในเนื้อหาสาระต่างๆ การคำนวณได้อย่างถูกต้อง รวดเร็วและเข้าใจข้อมูลเชิงตัวเลข ได้ และการจัดการข้อมูล สามารถเก็บรวบรวมข้อมูลได้อย่างเป็นระบบและพร้อมใช้ วิเคราะห์และ ประเมินข้อมูลได้ถูกต้อง รวมถึงแสดงผลข้อมูลในรูปแบบต่างๆ เช่น กราฟ แผนภูมิ เป็นต้น

ทักษะพื้นฐานที่จำเป็นสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (กุสุมา คำพิทักษ์, 2552) ได้แก่

1. การคิดและการใช้เหตุผล การคิดอย่างมีวิจารณญาณและสร้างสรรค์ การวิเคราะห์ เชิงเหตุผลเพื่อแก้ไขปัญหา
2. อารมณ์และความรู้สึก การประมาณตน การควบคุมตนเอง การรู้ตัวและการปรับตัว เข้ากับสังคมปัจจุบัน
3. ภาษาและการสื่อสาร ความสามารถในการส่งและรับข้อมูล ฟัง พูด อ่านเขียน การสรุป การขยาย การลำดับความ และการแปลความหมายที่เหมาะสม เกิดขึ้นตลอดชีวิต
4. การแสวงหาความรู้ การค้นหาข้อมูลจากแหล่ง และการค้นหาแหล่งของข้อมูล
5. การจัดการ การวางแผนงาน การดำเนินการ การประเมินผล และการปรับปรุงงาน

มาตรฐานที่กำหนดสมรรถนะบุคคลผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีสามารถประกอบอาชีพ ของตนอย่างมีความสามารถในสภาพแวดล้อมที่ซับซ้อนได้ คือ มาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศ สำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 3 (IES 3) เรื่อง ทักษะทางวิชาชีพมีสาระสำคัญครอบคลุมใน หัวข้อต่างๆ (สภาวิชาชีพบัญชีฯ, 2548) ดังนี้

1. ทักษะทางปัญญา คือ ความรู้ ความเข้าใจ การนำไปใช้ การวิเคราะห์ การสังเคราะห์ และการประเมิน ประกอบด้วย ความสามารถที่จะกำหนด ได้มา จัด และเข้าใจสารสนเทศจากคน สิ่งพิมพ์และสื่ออิเล็กทรอนิกส์ จิตความสามารถที่จะสอบถาม วิจัย คิดเชิงเหตุผลและวิเคราะห์ และ ความสามารถที่จะระบุและแก้ไขปัญหาที่ไม่เคยเจอมาก่อน

2. ทักษะทางวิชาการเชิงปฏิบัติและหน้าที่งาน ประกอบด้วย ความชำนาญทางตัวเลข (คณิตศาสตร์และสถิติ) และเทคโนโลยีสารสนเทศ การวิเคราะห์แบบจำลองการตัดสินใจและความเสี่ยง การวัด การรายงาน และความรู้ด้านกฎหมายและกฎเกณฑ์ข้อบังคับ

3. ทักษะทางคุณลักษณะเฉพาะบุคคล คือ ทักษะคิดและพฤติกรรม รวมถึงเรื่อง การจัดการตนเอง ความคิดริเริ่ม อิทธิพล และการเรียนรู้ด้วยตนเอง ความสามารถที่จะเลือกและเรียงลำดับ ทรัพยากรที่มีจำกัด และจัดแรงงานให้เสร็จตามกำหนดเวลา ความสามารถที่จะเข้าร่วมและปรับตัวให้เข้ากับการเปลี่ยนแปลง พิจารณาการปรับใช้ค่านิยม จรรยาบรรณและทัศนคติทางวิชาชีพ ให้เข้ากับการตัดสินใจ และความระมัดระวังสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี

4. ทักษะทางปฏิสัมพันธ์ระหว่างบุคคลและการสื่อสาร การทำงานร่วมกับผู้อื่น รับและส่งข่าวสาร การตัดสินใจอย่างมีเหตุผลและมีประสิทธิภาพ ประกอบด้วย การทำงานร่วมกับผู้อื่น ในกระบวนการปรึกษาหารือเพื่อแก้ปัญหาคความขัดแย้ง การทำงานเป็นหมู่คณะ การปฏิสัมพันธ์กับผู้ที่มีความคิดเห็นหรือวัฒนธรรมต่างกัน การเจรจาเพื่อให้ได้ข้อสรุปที่ยอมรับกันได้ สถานการณ์ทางวิชาชีพ การทำงานในวัฒนธรรมที่ต่างกันได้อย่างมีประสิทธิภาพ การนำเสนอ การพูดคุย การรายงาน การปกป้องมุมมองของตนเองอย่างมีประสิทธิภาพ ผ่านการเขียนและพูดทั้งที่เป็นทางการและไม่เป็นทางการ และการฟังและอ่านอย่างมีประสิทธิภาพ ในวัฒนธรรมและภาษาที่แตกต่างกัน

5. ทักษะการบริหารองค์กรและการจัดการธุรกิจ การแสดงบทบาทเชิงรุกในการจัดการองค์กร ธุรกิจ และการเมืองระดับสากล รวมถึงเรื่องการวางแผนเชิงกลยุทธ์ การบริหารโครงการ การจัดการทรัพยากรมนุษย์และทรัพยากรอื่น และการตัดสินใจ ความสามารถที่จะแบ่งและจัดหน้าทำงาน ที่มุ่งใจและพัฒนาบุคคล ภาวะผู้นำ และการพิจารณาและการตัดสินใจได้อย่างผู้มีวิชาชีพ

ทักษะที่จำเป็นสำหรับการปฏิบัติงานตรวจสอบ (สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, 2542) นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินต้องมีทักษะการนำความรู้ไปใช้ในงาน ทักษะการสื่อสาร ทักษะทางสถิติ ทักษะทางระบบคอมพิวเตอร์ และทักษะทางวิศวกรรมที่เหมาะสมกับงานตรวจสอบที่ได้รับมอบหมาย

ดังนั้น ทักษะทางวิชาชีพบัญชี ในการศึกษาี้ หมายถึง ความสามารถที่บุคคลกระทำได้ดีที่องค์กรต้องการให้แสดง ได้แก่ ทักษะทางพฤติกรรมและทักษะตามเทคนิคงาน การนำความรู้และจรรยาบรรณไปปฏิบัติอย่างเหมาะสม ซึ่งเป็นผลมาจากการเรียนรู้ การพัฒนาและฝึกฝนจนเกิดความชำนาญ ภายใต้อสภาพแวดล้อมจริง

2.1.1.3 จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี

สังคมมีความคาดหวังอย่างสูงต่อวิชาชีพบัญชี เนื่องจากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีบทบาทในการตัดสินใจ เมื่อต้องตัดสินใจทางวิชาชีพและการบริหาร จึงจำเป็นต้องยอมรับ นำหลักการทางจรรยาบรรณมาปฏิบัติ และคำนึงจรรยาบรรณในทุกโอกาส

จรรยาบรรณเป็นข้อกำหนดความประพฤติหรือวิธีปฏิบัติที่ผู้ประกอบวิชาชีพทุกคนต้องยึดถือเพื่อความเป็นมืออาชีพ สร้างความน่าเชื่อถือ ไว้วางใจในผลงาน และสร้างเกียรติศักดิ์แห่งงานวิชาชีพ (นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะและศิลปพร ศรีจันทเพชร, 2550) ความน่าเชื่อถือในรายงานของผู้สอบบัญชีมาจากความน่าเชื่อถือในคุณสมบัติ ความสามารถ ความเป็นอิสระ ดังนั้นผลงานที่ทำให้ความเชื่อมั่นแก่ผู้ใช้ ต้องเกิดจากการปฏิบัติงานตามมาตรฐานและจรรยาบรรณที่สภาวิชาชีพกำหนดให้เป็นบรรทัดฐาน(นันทวรรณ วงศ์ไชย, 2552)

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (2543) มีหลักการของวิชาชีพสำคัญ คือ ความเที่ยงธรรม ปราศจากอคติ ความลำเอียงและอิทธิพล เป็นผู้ที่ยุติธรรมและเสนอรายงานอย่างตรงไปตรงมา มีความรับผิดชอบต่อผลการตรวจสอบและผู้ใช้ผล รู้ลึกผิดสังเกตต่อสิ่งที่พบว่าไม่ปกติ มีความรู้อย่างเพียงพอและพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง ความเป็นอิสระ ความซื่อสัตย์สุจริตอย่างสูงสุดตรวจสอบอย่างสร้างสรรค์เพื่อนำไปสู่การปรับปรุง ให้เกียรติ ไม่เอาเปรียบโดยไม่ล่วงละเมิดความลับของหน่วยงานภาครัฐ เพื่อประโยชน์ของประชาชน และมีศีลธรรมตามจารีตประเพณี

จรรยาบรรณสามารถส่งเสริมการมีส่วนร่วมได้ด้วยการใช้จรรยาบรรณในการแก้ไขปัญหา การวิเคราะห์สถานการณ์ทางธุรกิจเกี่ยวกับความสุ่มเสี่ยงทางจรรยาบรรณ การอภิปรายคำวินิจฉัยเกี่ยวกับจรรยาบรรณ การสัมมนาวิทยากรที่มีประสบการณ์การตัดสินใจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ การเรียนรู้จากงานในพฤติกรรมทางจรรยาบรรณที่เหมาะสม

มาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพ ฉบับที่ 4 (IES 4) เรื่อง ค่านิยม จรรยาบรรณ และทัศนคติทางวิชาชีพ (สภาวิชาชีพบัญชีฯ, 2548) มาตรฐานนี้ให้นำหลักการทางจรรยาบรรณมาใช้ในกระบวนการตัดสินใจและให้ความเข้าใจเพียงพอสำหรับการปฏิบัติงานเพื่อประโยชน์สูงสุดต่อสังคมและวิชาชีพ ครอบคลุมเรื่อง ประโยชน์สาธารณะ และความอ่อนไหวในความรับผิดชอบต่อสังคม การพัฒนาอย่างต่อเนื่องและการเรียนรู้ตลอดชีวิต ความเชื่อถือได้ ความรับผิดชอบ ความตรงต่อเวลา ความมีมารยาทและความเคารพนับถือ และกฎหมายและกฎเกณฑ์ข้อบังคับ สอดคล้องกับข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชีฯฉบับที่ 19 เรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553 กำหนดหลักการที่สำคัญดังนี้

1. ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต
2. ความรู้ ความสามารถ และมาตรฐานในการปฏิบัติงาน
3. การรักษาความลับ
4. ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ
5. ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคลหรือนิติบุคคลที่ผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติหน้าที่ให้ และ

6. ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ และจรรยาบรรณทั่วไป

ดังนั้น จรรยาบรรณทางวิชาชีพบัญชี ในการศึกษาี้ หมายถึง เจตคติส่วนบุคคล ความคิดเห็นเกี่ยวกับภาพลักษณ์ที่บุคคลควรจะเป็น ความประพฤติหรือลักษณะนิสัย หลักปฏิบัติที่ดี สิ่งที่ต้องกระทำต้องการให้ยึดถือปฏิบัติโดยพลักดันให้บุคคลแสดงพฤติกรรมเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

2.1.2 คุณภาพงานสอบบัญชี

มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (ISQC 1) และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน ของสภาวิชาชีพบัญชีฯ ไม่ได้ให้ความหมายของคุณภาพงานสอบบัญชีไว้โดยตรง แต่ก็ได้กำหนดวัตถุประสงค์ของมาตรฐานทั้งสองว่า การควบคุมคุณภาพนั้นก็เพื่อให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลแก่สำนักงานและผู้สอบบัญชีว่า สำนักงานและผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติตามมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ซึ่งจะเป็นผลให้งานตรวจสอบเป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดทางกฎหมาย รายงานที่ออกโดยสำนักงานและผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานมีความเหมาะสมกับสถานการณ์นั้น โดยให้สำนักงานจัดให้มีและคงไว้ซึ่งระบบการควบคุมคุณภาพให้ผู้สอบบัญช้นำวิธีปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพไปปฏิบัติในระดับงานตรวจสอบ

คุณภาพงานสอบบัญชีแบ่งเป็น 2 ระดับ (นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะและศิลปพร ศรีจันเพชร, 2550) ดังนี้

1. คุณภาพงานสอบบัญชีโดยรวมหรือในระดับสำนักงาน บุคคลต้องยึดมั่นในจรรยาบรรณ มีความรู้และรักษามาตรฐานความรู้ มีการสั่งการ การควบคุม การมอบหมายงานตรวจสอบให้แก่บุคคลที่มีความชำนาญในสถานการณ์ตามความเหมาะสม การสอบทานงานอย่างเพียงพอ การขอคำปรึกษาจากผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้าน และควรติดตามนโยบายการควบคุมคุณภาพ อยู่เสมอ
2. คุณภาพงานสอบบัญชีในแต่ละงาน มีการควบคุมโดยการที่ผู้ควบคุมงานแจ้งให้ผู้ช่วย ทราบเกี่ยวกับหน้าที่และความรับผิดชอบ แผนการสอบบัญชีโดยรวม วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบงาน แนวการสอบบัญชี ประมาณการเวลา และเรื่องสำคัญที่อาจเกิดขึ้น

คุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality) คือ โอกาสหรือความน่าจะเป็นที่ผู้สอบบัญชีสามารถตรวจพบและรายงานความผิดพลาดที่มีสาระสำคัญนั้นได้ (สมศักดิ์ จิตวัฒนกุล, 2554) โดยมีหลายปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี ได้แก่ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีที่ไม่ลำเอียงและมีจรรยาบรรณ ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านของผู้สอบบัญชีในแต่ละธุรกิจ การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินที่เพียงพอ คณะกรรมการตรวจสอบและการควบคุมภายใน การเปลี่ยนผู้สอบบัญชีรายใหม่ที่ต้องพิจารณาสารสนเทศอย่างถี่ถ้วนเป็นพิเศษ ปริมาณลูกค้า เป็นต้น และปัจจัยที่ได้รับผลกระทบจากคุณภาพการสอบบัญชี ได้แก่ ความน่าเชื่อถือในงบการเงินและชื่อเสียงของผู้สอบบัญชี และการที่ทำให้ทุนของกิจการลดลงจากความน่าเชื่อถือของงบการเงินได้

งบการเงินที่ผ่านการตรวจสอบรวมถึงรายงานของผู้สอบบัญชีที่ให้ประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงิน จะแสดงถึง คุณภาพงานสอบบัญชี (นลินรัตน์ เด่นคอนทราย, 2547) สอดคล้องกับ (นันทวรรณ วงศ์ไชย, 2552) ที่กล่าวว่า คุณภาพงานสอบบัญชี คือ การแสดงความเห็นต่องบการเงินของผู้สอบบัญชี ที่สร้างความเชื่อมั่นให้ผู้ใช้ว่างบการเงินมีความถูกต้องและครบถ้วนในสาระสำคัญเพื่อเป็นประโยชน์ในการตัดสินใจ โดยอ้างอิงการวิเคราะห์รายงานของผู้สอบบัญชีที่มีลักษณะเชิงคุณภาพ 7 ด้านดังนี้

1. ความถูกต้อง (Accuracy) รายงานทางการเงินเป็นไปตามความจริง
2. ความเที่ยงธรรม (Objectiveness) พิจารณาจากความจริงและสถานการณ์รอบด้าน
3. ความชัดเจน (Fair) ผู้อ่านรายงานเข้าใจ แสดงลำดับความเป็นเหตุเป็นผล
4. ความกะทัดรัด (Clearness) ตรงประเด็นรักษา ความต่อเนื่องของแนวความคิด
5. ความสร้างสรรค์ (Conciseness) เนื้อหาควรเป็นประโยชน์เชิงบวก
6. ความสมบูรณ์ (Creation) มีสารสนเทศ ข้อสังเกตที่สนับสนุนข้อสรุปและข้อเสนอแนะ
7. ความทันกาล (Completion) ภายในเวลาที่ดีให้ผู้เกี่ยวข้องมีโอกาสแก้ไข

คุณภาพงานสอบบัญชีอาจลดลงได้จากปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง (วีรณา ติระณะประกิจ, 2552) เช่น การละเว้นไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนการสอบบัญชีที่จำเป็นอย่างครบถ้วน การตรวจสอบรายการไม่ครบตามตัวอย่างที่สุ่ม การสอบทานเอกสารของลูกค้าอย่างผิวเผิน การไม่ตรวจติดตามเอกสารที่น่าสงสัย การต้องรายงานจำนวนชั่วโมงสอบบัญชีน้อยกว่าเวลาจริง การเพิ่มขนาดของระดับความผิดพลาดที่ยอมรับได้ การยอมรับคำตอบของลูกค้าที่ไม่สมเหตุสมผล อิทธิพลของค่าธรรมเนียมสอบบัญชี ความสัมพันธ์กับลูกค้าในเวลานานและในเวลาที่ยาว ผู้บริหารของลูกค้าไม่สนับสนุนข้อมูลแก่การสอบบัญชี เป็นต้น

รายงานของผู้สอบบัญชีจะที่น่าเชื่อถือของผู้ใช้ประโยชน์และสาธารณชน (สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, 2542) สามารถสร้างความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลได้จากงานตรวจสอบที่อยู่ในขอบเขตครอบคลุมของกฎหมาย และการมีมาตรฐานกำหนดให้ปฏิบัติ ได้แก่ การมีคู่มือ มีระบบงาน การวางแผน การสื่อสาร การควบคุม การสอบทาน การติดตาม การประกันคุณภาพ และการประเมินผลโดยจัดให้มีหน่วยงานรับผิดชอบโดยตรง เพื่อให้ผลงานบรรลุวัตถุประสงค์ ปฏิบัติงานได้อย่างรวดเร็ว ได้ผลงานทันต่อเวลา ก่อให้เกิดคุณค่าและประโยชน์ต่อผู้ใช้

ดังนั้นในการศึกษานี้ คุณภาพงานสอบบัญชี หมายถึง งานตรวจสอบบัญชีที่เป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดทางกฎหมาย ทำให้นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินสามารถตรวจพบและรายงานความผิดพลาดที่มีสาระสำคัญได้ รวมไปถึงการแสดงความเห็นต่องบการเงินในรายงานของผู้สอบบัญชีอย่างเหมาะสมกับสถานการณ์ โดยมีความถูกต้อง ความเที่ยงธรรม ความชัดเจน ความกะทัดรัด ความสร้างสรรค์ ความสมบูรณ์ และทันกาล เพื่อสร้างความเชื่อมั่นและประโยชน์ในการตัดสินใจให้ผู้ใช้งบการเงิน

2.2 ผลการศึกษาที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาและการวิจัยเกี่ยวกับสมรรถนะของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีและคุณภาพงานสอบบัญชีมีดังต่อไปนี้

สมรรถนะที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจำเป็นต้องใช้ ได้แก่ ความรู้ทางวิชาชีพบัญชี เช่น มาตรฐานการบัญชีและระบบบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชีและกระดากทำการ โปรแกรมสำเร็จรูปภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม ความรู้หลักการบัญชี ความสัมพันธ์ระหว่างบัญชีและกฎหมายภาษี ด้านทักษะการปฏิบัติงาน เช่น การจัดท่างบการเงินและการเปิดเผยข้อมูล การปรับปรุงและการปิดบัญชี การจัดกระดากทำการและการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชี การทำงานเป็นทีม การใช้โปรแกรมสำเร็จรูป และการปฏิบัติงานสอบบัญชีตามประมวลรัษฎากรและการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล และด้านคุณลักษณะบุคลิกภาพ เช่น ความมุ่งมั่นและความรับผิดชอบ (สุชนา รังสฤษฎกุล, 2543; ฤทัยชนก คล้ายสถิต, 2551)

เปรมกมล เสรฐฐิกุล (2554) ศึกษาผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในสหกรณ์การเกษตรมัทมัทมี ทักษะทางวิชาชีพด้านความสามารถทราบถึงปัญหาและแก้ไขได้ทันทีเมื่อเกิดสถานการณ์ที่ไม่เคยเจอมาก่อน ด้านภาษาต่างประเทศ และด้านการวิเคราะห์ความเสี่ยงและการจัดการความเสี่ยง แต่ปัญหา คือ อัตราค่าจ้างน้อยไม่สัมพันธ์กับปริมาณงานตรวจสอบและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีไม่มีประสบการณ์การตรวจสอบบัญชีเท่าที่ควร (สมชัย สมบัติคำไร, 2546)

สมรรถนะของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในเขตการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย (พงศศิริภพ ทองศิริวิสูตรเกตุ, 2555) พบว่าสมรรถนะที่ต้องการในลำดับแรกๆ คือ ความรู้ด้านการใช้งานระบบสารสนเทศ ความรู้ด้านหลักการบัญชีและการเงิน และความรู้ด้านการจัดการองค์กรและธุรกิจ สอดคล้องกับสมรรถนะของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในสถานประกอบการ สมรรถนะด้านความรู้การบัญชีและภาษีอากร จะแสดงถึงความชำนาญซึ่งเป็นสิ่งที่จำเป็นต่อการปฏิบัติงานอย่างมาก (สุชนา รังสฤษดิ์กุล, 2552)

สิขรินทร์ แสงจันทร์ (2548) ศึกษาการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีในเขตภาคเหนือตอนบน พบว่า สำนักงานสอบบัญชีและบุคลากรได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 เรื่องการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี อยู่มาก และมีการควบคุมคุณภาพแต่ละงานสอบบัญชีสูงกว่า การควบคุมคุณภาพของสำนักงานโดยรวม ส่วนปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติงานของสำนักงานสอบบัญชีในกรุงเทพฯ (จักรพงษ์ รัตนะ, 2547) พบว่า จำนวนลูกค้าที่แตกต่างกันไม่มีผลต่อการสอบทานงานและควบคุมงานตรวจสอบตามหลักการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี แต่สำนักงานสอบบัญชีที่แตกต่างกันมีผลต่อความรู้ความชำนาญด้านการตรวจสอบบัญชีของพนักงานแตกต่างกัน ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี คือ ความรู้ความชำนาญด้านการตรวจสอบบัญชีตามขนาดของสำนักงาน

ชนัญญา สิ้นชื่น (2548) พบว่า ความสัมพันธ์ระหว่างความรู้ความสามารถด้านการบัญชีด้านการสอบบัญชี ด้านกฎหมายด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ กับคุณภาพงานสอบบัญชีนั้น มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพงานสอบบัญชี โดยการให้ความสำคัญกับสิ่งเหล่านี้จะช่วยเพิ่มคุณภาพงานสอบบัญชีอย่างต่อเนื่อง ด้วยการฝึกฝนอบรม

จุลพงศ์ ศิริไพโรจน์ (2550) รายได้และผลประโยชน์ตอบแทนที่ยุติธรรมและเพียงพอโอกาสในการพัฒนาขีดความสามารถของผู้ปฏิบัติงาน ความก้าวหน้า ความสมดุลระหว่างช่วงเวลาการทำงานและช่วงเวลาสำหรับการใช้ชีวิตส่วนตัวของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในสำนักงานสอบบัญชีแห่งหนึ่ง มีอิทธิพลต่อความผูกพันต่อองค์กร ซึ่งจะทำให้มีความตั้งใจทำงานให้บรรลุเป้าหมายองค์กร ด้วยความเต็มใจและไม่ลาออกจากงาน เห็นได้ว่า การพัฒนาขีดความสามารถของผู้ปฏิบัติงานที่เป็นส่วนหนึ่งของสมรรถนะ มีผลต่อการบรรลุเป้าหมายของสำนักงาน ที่ต้องการผลการตรวจสอบที่มีคุณภาพ ด้วยการส่งเสริมการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด การมีความรู้เกี่ยวกับองค์กร การสร้างความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร การปฏิบัติตนเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ มาตรฐานในการปฏิบัติงานและความรับผิดชอบ สิ่งเหล่านี้มีความสัมพันธ์และมีผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพงานสอบบัญชี ส่วนเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ที่มีความสัมพันธ์และ

ผลกระทบเชิงลบกับคุณภาพการสอบบัญชีเนื่องจากการมีเทคนิคมากเกินไปทำให้งานสอบบัญชีไม่กะทัดรัด

จำนงค์ จันทโชโต, พัทยา เห็นกลางและศุภรัตน์ หล่อชัชวาลกุล (2546) ศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชี พบว่า จริยธรรมส่วนบุคคลมีผลกระทบเชิงลบต่อจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชี ส่วนสภาพแวดล้อมและความเป็นอิสระมีผลกระทบเชิงบวก สำหรับปัจจัยที่มีผลต่อคุณภาพงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ได้แก่ การปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชี ประสิทธิภาพการทำงานด้านบัญชี ปริมาณงานการตรวจสอบบัญชีต่อหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี (จินดา จอกแก้ว, 2551) และผลกระทบของการเป็นมืออาชีพและจรรยาบรรณวิชาชีพมีผลมากต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีในกรุงเทพ (นันทวรรณ วงศ์ไชย, 2552) โดยปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง ได้แก่ แรงกดดันจากการที่ต้องรายงานจำนวนชั่วโมงที่ใช้ในการสอบบัญชีน้อยกว่าระยะเวลาที่ได้ใช้ไปจริง เพราะเกรงว่าจะกระทบถึงการประเมินการปฏิบัติงานหากต้นทุนในการทำงานสูง การปฏิบัติงานสอบบัญชีมีขั้นตอนมากเกินไปและบางตอนไม่จำเป็น ระยะเวลาการตรวจสอบน้อยเกินไปทำให้การสอบบัญชีไม่เหมาะสม แต่เห็นว่าการศึกษาข้อมูลเกี่ยวกับลูกค้าก่อนการปฏิบัติงานและประสิทธิภาพช่วยให้การตรวจสอบมีคุณภาพมากขึ้น หากได้รับการฝึกอบรมอย่างเพียงพอจะทำให้คุณภาพงานตรวจสอบบัญชีเพิ่มขึ้น (วีรณา ติรณะประกิจ, 2552)

Carolina (2013) ศึกษาความเป็นอิสระ สมรรถนะ และระยะเวลาสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพงานสอบบัญชีในกรุงจาการ์ตาตอนเหนือ ประเทศอินโดนีเซีย พบว่า สมรรถนะของผู้สอบบัญชีเพียงอย่างเดียว ทั้งความรู้และประสบการณ์ไม่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี แต่ปัจจัยความเป็นอิสระ และระยะเวลาสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีมีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีในแต่ละปัจจัยเอง แต่เมื่อรวมทั้ง 3 ปัจจัยเข้าด้วยกัน สมรรถนะของผู้สอบบัญชีจึงจะส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี แตกต่างจาก (Syamsuddin, Sudarma and Habbe , 2014) การศึกษาจรรยาบรรณ ความเป็นอิสระ สมรรถนะตลอดจนความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพงานสอบบัญชีในสุลาเวสี จากการทดสอบผลกระทบทางตรงพบว่า ทุกปัจจัยส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี โดยความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพมีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชีมากที่สุด รองลงมา คือ ความเป็นอิสระ และสมรรถนะของผู้สอบบัญชี ตามลำดับ

ผลกระทบของการสับเปลี่ยนงานสอบบัญชี ค่าธรรมเนียมสอบบัญชี และสมรรถนะของผู้สอบบัญชี ต่อแรงจูงใจของผู้สอบบัญชีและสิ่งที่เกี่ยวข้อง ที่มีต่อคุณภาพงานสอบบัญชี (Idawati, 2011) พบว่า สมรรถนะของผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกทางตรงและมีผลกระทบ

ต่อคุณภาพงานสอบบัญชี หากผู้สอบบัญชีมีสมรรถนะต่ำในความเชี่ยวชาญและประสบการณ์เกี่ยวกับอุตสาหกรรมของลูกค้าจะทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีต่ำด้วย

Mansouri, Pirayesh and Salehi (2009) ศึกษา สมรรถนะของผู้สอบบัญชีและคุณภาพงานสอบบัญชี กรณีภาวะเศรษฐกิจที่อยู่ในช่วงของการเปลี่ยนแปลงไปในทิศทางที่เริ่มเติบโตขึ้นหรือซับซ้อนมากขึ้น พบว่า ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่เห็นว่า สมรรถนะของผู้สอบบัญชีส่งผลต่อการพบข้อทุจริตที่สำคัญมากที่สุด รองลงมา คือ ความชำนาญพิเศษของผู้สอบบัญชี และประสิทธิภาพของการสอบบัญชีสอดคล้องกับ(ธนาทิพย์ วัฒนสุชาติ, 2555) ที่พบว่า สมรรถนะของผู้สอบบัญชี ด้านเทคนิคการสอบบัญชี ด้านการเข้าใจสภาพเหตุการณ์ในกิจกรรมการสอบบัญชี ด้านการติดต่อสื่อสาร และด้านการปรับตัว มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพงานสอบบัญชี ในการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างสมรรถนะทางการสอบบัญชีกับคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี

สงกรานต์ ไกยวงษ์ (2553) ศึกษาปัจจัยที่ส่งผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากรและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พบว่า ปัจจัยความรู้ทางวิชาชีพ ประสบการณ์การทำงาน และการพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชี

ตารางที่ 2.1 สรุปการทบทวนผลการศึกษาที่เกี่ยวข้อง

นามผู้ศึกษา	ปี	เรื่องที่ศึกษา	ผลการศึกษา
สุชนา รังสฤษติกุล	2543	ปัญหาในการปฏิบัติงานและสมรรถนะของผู้ช่วยงานสอบบัญชี	กิจนิสัยในการปฏิบัติงานมีผลต่อสมรรถนะ
จันทก จันทโชโต พัทธยา เห็นกลาง ศุภรัตน์ หล่อชัชวาลกุล	2546	ปัจจัยที่มีผลต่อจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชี	จริยธรรมส่วนบุคคลมีผลกระทบเชิงลบต่อจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชี ส่วนสภาพแวดล้อมและความเป็นอิสระมีผลกระทบเชิงบวก
สมชัย สมบัติคำไร	2546	ปัญหาในการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์	อัตราค่าลงน้อยไม่สัมพันธ์กับปริมาณงานตรวจสอบและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีไม่มีประสบการณ์การตรวจสอบบัญชีเท่าที่ควร
จักรพงษ์ รัตนะ	2547	ปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติงานของสำนักงานสอบบัญชี	สำนักงานสอบบัญชีที่แตกต่างกันมีผลต่อความรู้ความชำนาญด้านการตรวจสอบบัญชีของพนักงาน ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี คือ ความรู้ความชำนาญด้านการตรวจสอบบัญชีตามขนาดของสำนักงาน
สิทธิรินทร์ แสงจันทร์	2548	การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีในเขตภาคเหนือตอนบน	สำนักงานสอบบัญชีและบุคลากรควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี อยู่มาก และมีการควบคุมคุณภาพแต่ละงานสอบบัญชีสูงกว่า การควบคุมคุณภาพของสำนักงานโดยรวม

ตารางที่ 2.1(ต่อ)

นามผู้ศึกษา	ปี	เรื่องที่ศึกษา	ผลการศึกษา
ชนัญญา สิ้นชื่น	2548	ความสัมพันธ์ระหว่างความรู้ความสามารถด้านการบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านกฎหมาย และด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ กับคุณภาพการสอบบัญชี	ความสัมพันธ์ระหว่างความรู้ความสามารถ ด้านการบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านกฎหมายด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ กับคุณภาพงานสอบบัญชีนั้น มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพงานสอบบัญชี โดยการให้ความสำคัญกับสิ่งเหล่านี้จะช่วยเพิ่มคุณภาพงานสอบบัญชีอย่างต่อเนื่อง ด้วยการฝึกฝนอบรม
จุลพงศ์ ศิริไพโรจน์	2550	ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อความผูกพันต่อองค์กรของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี	โอกาสในการพัฒนาขีดความสามารถของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี มีอิทธิพลต่อความผูกพันต่อองค์กร ซึ่งจะทำให้มีความตั้งใจทำงานให้บรรลุเป้าหมายขององค์กร ด้วยความเต็มใจและไม่ลาออกจากงาน
จินดา จอกแก้ว	2551	ปัจจัยที่มีผลต่อคุณภาพงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร	การปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชี ประสิทธิภาพการทำงานด้านบัญชี ปริมาณงานการตรวจสอบบัญชีต่อหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีมีผลต่อคุณภาพงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร
นันทวรรณ วงศ์ไชย	2552	ผลกระทบของความเป็นมืออาชีพ จรรยาบรรณวิชาชีพที่มีต่อคุณภาพงานสอบบัญชี	ผู้สอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพในการสอบบัญชี ความเป็นมืออาชีพ และจรรยาบรรณวิชาชีพมีผลกระทบเชิงบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชียกเว้นคุณภาพงานสอบบัญชีด้านความกะทัดรัด

ตารางที่ 2.1(ต่อ)

นามผู้ศึกษา	ปี	เรื่องที่ศึกษา	ผลการศึกษา
วีรณา ติรณะประกิจ	2552	ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง	การศึกษาข้อมูลเกี่ยวกับลูกค้าก่อนการปฏิบัติงานและประสบการณ์ช่วยให้การตรวจสอบมีคุณภาพมากขึ้น หากได้รับการฝึกอบรมอย่างเพียงพอจะทำให้คุณภาพงานตรวจสอบบัญชีเพิ่มขึ้น
สุชนา รังสฤษดิกุล	2552	สมรรถนะของผู้ปฏิบัติงานในฝ่ายบัญชีตามทัศนะของหัวหน้างานบัญชีและผู้ปฏิบัติงานบัญชีในสถานประกอบการ	สมรรถนะด้านความรู้การบัญชีและภาษีอากร จะแสดงถึงความชำนาญ ซึ่งเป็นสิ่งที่จำเป็นต่อการปฏิบัติงานอย่างมาก
Ali Mansouri Reza Pirayesh Mahdi Salehi	2552	Audit Competence and Audit Quality Case in Emerging Economy.	สมรรถนะของผู้สอบบัญชีส่งผลต่อการพบข้อทุจริตที่สำคัญมากที่สุดรองลงมา คือ ความชำนาญพิเศษของผู้สอบบัญชี และประสิทธิภาพของการสอบบัญชี
สงกรานต์ ไกยวงษ์	2553	ปัจจัยที่ส่งผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากรและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	ปัจจัยความรู้ทางวิชาชีพ ประสบการณ์การทำงานและการพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชี

ตารางที่ 2.1(ต่อ)

นามผู้ศึกษา	ปี	เรื่องที่ศึกษา	ผลการศึกษา
เปรมกมล เสรฐจิตกุล	2554	ทักษะทางวิชาชีพบัญชีในกลุ่มสหกรณ์ การเกษตร	ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีในสหกรณ์การเกษตรมักมีทักษะทางวิชาชีพ ด้านความสามารถทราบถึงปัญหาและแก้ไขได้ทันทีเมื่อเกิด สถานการณ์ที่ไม่เคยเจอมาก่อน
ธนาทิพย์ วัฒนสุชาติ	2555	การศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างสมรรถนะ ทางการสอบบัญชีกับคุณภาพงานสอบ บัญชีของผู้สอบบัญชี	สมรรถนะของผู้สอบบัญชี ด้านเทคนิคการสอบบัญชี ด้านการเข้าใจ สภาพเหตุการณ์ในกิจกรรมการสอบบัญชี ด้านการติดต่อสื่อสาร และ ด้านการปรับตัว มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพ งานสอบบัญชี
พงศ์ศิริภพ ทองศิริวิสูตรเกตุ	2555	สมรรถนะของนักวิชาชีพบัญชี มุมมองของ ผู้บริหารงานสายบัญชีในเขตการนิคม อุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย	สมรรถนะ ด้านความรู้ด้านการใช้งานระบบสารสนเทศ ความรู้ด้าน หลักการบัญชีและการเงิน และความรู้ด้านการจัดการองค์กรและ ธุรกิจ เป็นสิ่งที่ผู้บริหารต้องการตามลำดับ
Yenni Carolina	2556	Auditor Competence on Audit Quality.	สมรรถนะทั้งความรู้และประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีเพียงอย่าง เดียว ไม่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี แต่เมื่อรวมกับความ เป็นอิสระ และระยะเวลาสอบบัญชี สมรรถนะของผู้สอบบัญชีจึงจะ ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี

ตารางที่ 2.1(ต่อ)

นามผู้ศึกษา	ปี	เรื่องที่ศึกษา	ผลการศึกษา
Syamsuddin Sudarma Abdul Hamid Habbe	2557	The Influences of Ethics, Independences and Competence on Quality of Audit.	จรรยาบรรณ ความเป็นอิสระ สมรรถนะตลอดจนความระมัดระวัง เยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพของผู้สอบบัญชีมีผลกระทบทางตรงต่อ คุณภาพงานสอบบัญชี โดยความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ มี ความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชีมากที่สุด รองลงมา คือ ความ เป็นอิสระ และสมรรถนะของผู้สอบบัญชี ตามลำดับ
Wiwi Idawati	2557	Effect of Auditor Competence to Motivation Auditor and Implications on Audit Quality.	สมรรถนะของผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกทางตรงและมี ผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี หากผู้สอบบัญชีมีสมรรถนะต่ำ ในความเชี่ยวชาญและประสิทธิภาพเกี่ยวกับอุตสาหกรรมของลูกค้า จะทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีต่ำด้วย