อิทธิพลจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ทักษะในการปฏิบัติงานตรวจสอบ และความเป็นมืออาชีพที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานการสอบบัญชี ในมุมมองของผู้ให้บริการสอบบัญชี ในเขตกรุงเทพมหานคร

Influence of Code of Ethics for Accounting Professional Skills of Auditing and Professionalism of Auditors Towards the Quality of Audit Reports in Point of View the Auditing Service in Bangkok

ศศิพร ชาญศิลป์*
Sasiporn Chansin
นักศึกษาระดับปริญญามหาบัณฑิต หลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต คณะบัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุม Graduate Student, Master of Accounting Program, Faculty of Accountancy, Sripatum University
ฐิตาภรณ์ สินจรูญศักดิ์**
Titaporn Sincharoonsak
คณะบัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุม, ประเทศไทย
Faculty of Accountancy, Sripatum University, Thailand
Email. sasiporn.cha@gmail.com

Received : June 22, 2021
Revised : July 26, 2021
Accepted : August 3, 2021

บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานการสอบบัญชี ของสำนักงานสอบบัญชี กลุ่มตัวอย่างจำนวน ๓๕๗ ราย แบบสอบถามกลับมาจำนวน ๓๑๘ ราย หรือร้อยละ ๘๙.๐๘ โดยใช้สถิติการวิเคราะห์ความสัมพันธ์แบบพหุคูณผล ผลการวิจัย พบว่า อิทธิพลจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ทักษะในการปฏิบัติงานตรวจสอบ และความเป็นมืออาชีพที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานการสอบบัญชี ในมุมมองของผู้ให้บริการสอบบัญชี ในเขตกรุงเทพมหานคร

คำสำคัญ : จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี; คุณภาพรายงานการสอบบัญชี; สำนักงานสอบบัญชี

---

* นางสาวศศิพร ชาญศิลป์ Miss Sasiporn Chansin นักศึกษาระดับปริญญามหาบัณฑิต หลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต คณะบัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุม Graduate Student, Master of Accounting Program, Faculty of Accountancy, Sripatum University.

** ผศ.ดร.ฐิตาภรณ์ สินจรูญศักดิ์ Titaporn Sincharoonsak อาจารย์ประจำหลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต คณะบัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุม Lecturers in Doctor of Master of Accounting Program, Faculty of Accountancy, Sripatum University.

14. (188-204).indd 188 25/8/2564 17:38:25

Abstract

This research aimed to study the accounting professional ethics that affect the quality of audit reports of the auditing service providers. The sample group consisted of 357 people and 318 questionnaires were returned 89.08% by using multiple correlation analysis statistics. The study found that the accounting professional ethics, auditing operational skills and professionalism affected the quality of audit reports from the perspective of auditing service in Bangkok.

Keywords: Accounting Professional Ethics; Quality of Audit Reports; Audit Office

บทนำ

การสอบบัญชีในปัจจุบันมีการเปลี่ยนแปลงไปตามธุรกิจต่าง ๆ ที่ได้มีการเปลี่ยนแปลงไปตามเศรษฐกิจที่เกิดขึ้น ในปัจจุบันทางเทคนิคการสอบบัญชีและด้านการบริการของผู้สอบบัญชีในฐานะที่ผู้สอบบัญชีมีความเชี่ยวชาญด้านการสอบบัญชีจึงจำเป็นต้องปรับตัวเองเพื่อก้าวให้ทันกับการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้น[๑] การปฏิบัติงานสอบบัญชีจึงถือเป็นวิชาชีพชั้นสูงตามที่ได้มีการจัดอันดับไว้ ดังนั้น การสอบบัญชีย่อมควรมีความน่าเชื่อถือและเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินที่ปราศจากข้อผิดพลาดใด ๆ ถ้าหากผู้สอบบัญชีทำงานบกพร่อง ไม่ใช้ความรู้ความสามารถอย่างเต็มที่และละเลยต่อข้อผิดพลาดที่ตรวจพบ ซึ่งส่งผลทำให้งบการเงินที่ตรวจสอบมีข้อผิดพลาดและสามารถสื่อได้ว่างานสอบบัญชีนั้นมีคุณภาพต่ำ อาจกล่าวได้ว่ามีความผิดพลาดในการปฏิบัติงานสอบบัญชี และทำให้เกิดเป็นข้อผิดพลาดในรายงานทางการเงิน[๒]

คุณภาพการสอบบัญชีนั้น ส่งผลกระทบต่อปัจจัยต่างๆ ได้แก่ ปัจจัยทางด้านผู้สอบบัญชี การสอบบัญชีที่มีคุณภาพทำให้เกิดความเชื่อถือได้ในกระบวนการสอบบัญชี ซึ่งส่งผลต่อความมีชื่อเสียงของผู้สอบบัญชี และทำให้ผู้สอบบัญชีประสบความสำเร็จอย่างยั่งยืน และปัจจัยทางด้านลูกค้าที่ได้รับบริการสอบบัญชี หากใช้บริการสอบบัญชีที่มีคุณภาพแล้ว จะส่งผลให้ต้นทุนของเงินทุนของกิจการลดลง[๓] จึงต้องมีการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชี โดยใช้มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ซึ่งสำนักงานบัญชีจะต้องมีการ

---

[๑] สุบรรณ เอี่ยมวิจารณ์, การประยุกต์ใช้ปรัชญาของเศรษฐกิจพอเพียงกับภาคธุรกิจค้าปลีกกลุ่มจังหวัดลำดับที่ ๑๒ ของไทย, **วารสารพัฒนบริหารศาสตร์,** ปีที่ ๕๓ ฉบับที่ ๑, (๒๕๕๑) : ๑๖๒ - ๑๙๐.

[๒] พยอม สิงห์เสน่ห์, **การสอบบัญชี**, (กรุงเทพมหานคร: ชวนพิมพ์, ๒๕๔๙).

[๓] สมศักดิ์ จินตวัฒนกุล, คุณภาพการสอบบัญชี, **วิทยานิพนธ์ ปริญญามหาบัณฑิต**, (มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลอีสาน. นครราชสีมา, ๒๕๕๔).

เตรียมความพร้อมในการใช้มาตรฐานนั้น เนื่องจากการปฏิบัติตามมาตรฐานนั้น ต้องมีการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมของผู้สอบบัญชี ตลอดถึงวิธีการปฏิบัติงานและระบบการบริหารการสอบบัญชีมากพอสมควร ส่วนข้อบกพร่องที่สำคัญที่พบจากการตรวจทานระบบควบคุมคุณภาพอาจมีปัจจัยการขาดแคลนบุคลากรในวิชาชีพสอบบัญชี หรือการรับงานเกินกว่าความรู้ความสามารถและทรัพยากรบุคคลที่มีการวางแผนกำลังคนและการมอบงานที่ไม่เหมาะสม และการที่ผู้สอบบัญชีมีส่วนเกี่ยวข้องกับรายงานทางการเงินนั้น ไม่ได้ให้ความสำคัญในการปฏิบัติหน้าที่ของตนอย่างเพียงพอ ด้วยสาเหตุดังที่กล่าวมานี้ จึงเป็นความสำคัญของปัญหาที่ต้องทำให้มีการศึกษาการใช้มาตรฐาน

การควบคุมคุณภาพเข้ามาเป็นหลักเกณฑ์ในการควบคุมและข้อเสนอแนะในการทำงานของสำนักงานบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพื่อให้มั่นใจว่าผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติตามมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดกฎหมายที่เกี่ยวข้องและนำเสนอรายงานการสอบบัญชีได้เหมาะสมกับสถานการณ์ เพื่อเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของสำนักงานสอบบัญชีในเวทีสากล การปฏิบัติงานด้วยความรู้ความสามารถโดยยึดหลักธรรมในการปฏิบัติงาน ที่ประกอบไปด้วย หลักนิติธรรม หลักคุณธรรม หลักความโปร่งใส หลักความมีส่วนร่วม หลักความรับผิดชอบ และหลักความคุ้มค่า ซึ่งหลักธรรมทั้งหกนี้ช่วยให้เกิดความเป็นธรรม ความโปร่งใส ความยุติธรรม รวมถึงความมีจริยธรรมและคุณธรรมของผู้ปฏิบัติงาน[๕]

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

เพื่อศึกษาอิทธิพลจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ทักษะในการปฏิบัติงานตรวจสอบและความเป็นมืออาชีพ ที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานการสอบบัญชี ในมุมมองของผู้ให้บริการสอบบัญชีในเขตกรุงเทพมหานคร

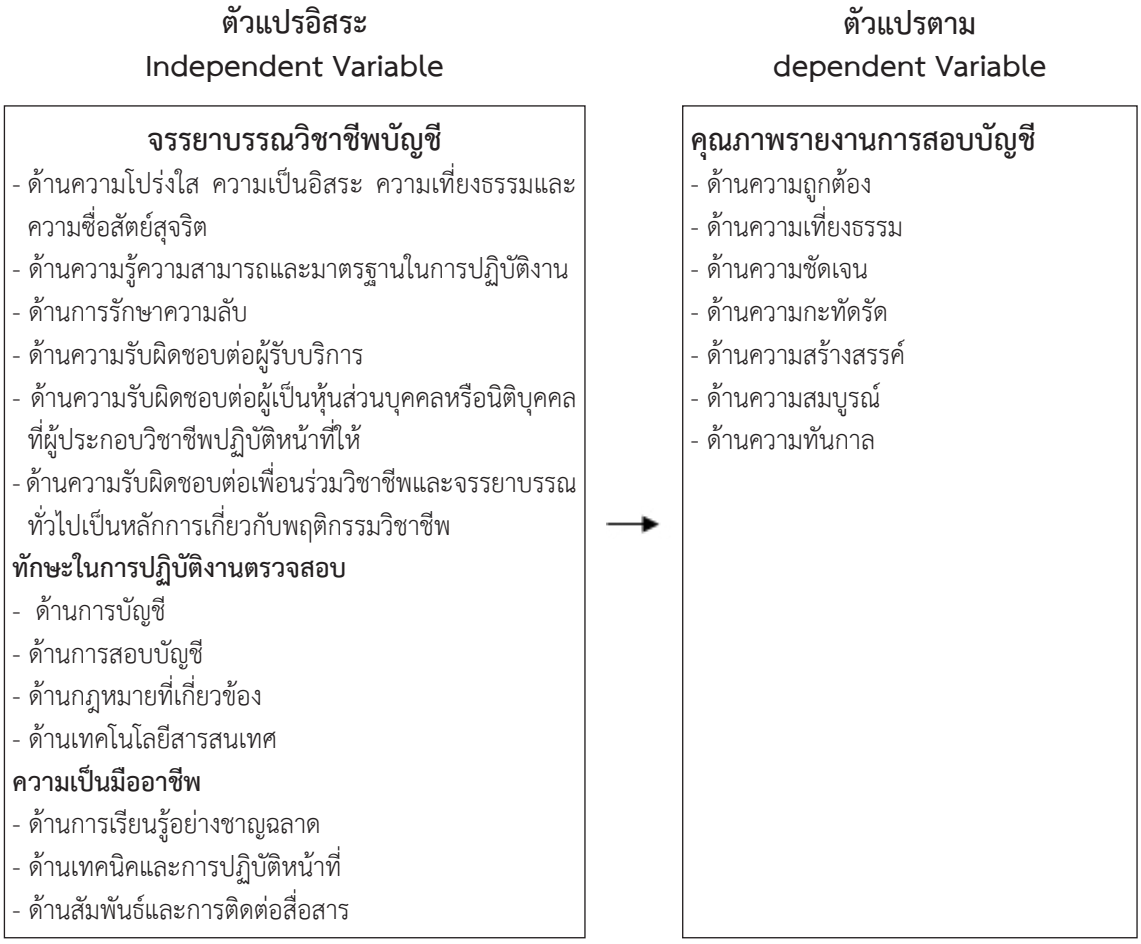
กรอบแนวความคิดในการวิจัย

การศึกษาเรื่อง อิทธิพลจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ทักษะในการปฏิบัติงานตรวจสอบ และความเป็นมืออาชีพที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานการสอบบัญชี ในมุมมองของผู้ให้บริการสอบบัญชี ในเขตกรุงเทพมหานคร

---

[๕] จิรายุ ทรัพย์สิน, วันชัย สุขตาม และสุรศักดิ์ ชะมารัมย์, “ธรรมาภิบาลในการบริหารจัดการองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นภายใต้ยุทธศาสตร์ประเทศไทย ๔.๐”, **วารสารมหาจุฬาวิชาการ**, ปีที่ ๖ ฉบับที่ ๑, (มกราคม-มิถุนายน ๒๕๖๒) : ๑๑๒-๑๓๒.

14. (188-204).indd 190 25/8/2564 17:38:25



ภาพที่ ๑ กรอบแนวความคิดในการวิจัย

วิธีดำเนินการวิจัย

ประชากรที่ใช้ในการวิจัย การวิจัยเรื่องนี้เป็นการวิจัยเชิงปริมาณ ประชากรที่ใช้ในการวิจัย กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษา ได้แก่ สำนักสอบบัญชี ในเขตกรุงเทพมหานคร จำนวนประชากร ๓๕๗ บริษัท กำหนดขนาดของตัวอย่างโดยใช้สูตรการคำนวณของ Yamane ผู้วิจัยได้ดำเนินการแจกแบบสอบถามและได้รับแบบสอบถามตอบกลับมาที่มีความสมบูรณ์ของแบบสอบถามสมบูรณ์ทั้งสิ้น ๓๑๘ ฉบับ

การรวบรวมข้อมูล การเก็บรวบรวมข้อมูลในครั้งนี้ผู้วิจัยวางแผนเก็บรวบรวมข้อมูลด้วยแบบสอบถามออนไลน์ โดยขอความร่วมมือในการตอบแบบสอบถามจากสำนักสอบบัญชี ในเขตกรุงเทพมหานคร

14. (188-204).indd 191 25/8/2564 17:38:25

การวิเคราะห์ข้อมูลใช้สถิติในการวิเคราะห์ดังนี้

ผู้ศึกษานำแบบสอบถามที่จัดเก็บรวบรวมข้อมูลได้มาตรวจสอบความสมบูรณ์และความถูกต้อง กำหนดรหัสและบันทึกข้อมูล จากนั้นก็ประมวลโปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติ โดยวิเคราะห์ความสัมพันธ์จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานการสอบบัญชี ของสำนักงานสอบบัญชี โดยใช้การวิเคราะห์ความสัมพันธ์แบบพหุคูณ (Multiple regression Analysis)

ผลการวิจัย

ผลการวิจัยพบว่า จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ด้านความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต ด้านความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน ด้านการรักษาความลับ ด้านความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ ด้านความรับผิดชอบต่อผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคลหรือนิติบุคคล ที่ผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติหน้าที่ให้ ด้านความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ และจรรยาบรรณทั่วไปเป็นหลักการเกี่ยวกับพฤติกรรมวิชาชีพ มีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพรายงานการสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ ด้านความทันกาล

ทักษะในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ด้านการบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ มีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพรายงานการสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ ด้านความทันกาล

ความเป็นมืออาชีพ ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร อิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพรายงานการสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ ด้านความทันกาล

อภิปรายผลการวิจัย

๑. ปัจจัยจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ด้านความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริต ด้านความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน ด้านการรักษาความลับ ด้านความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ ด้านความรับผิดชอบต่อผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคลหรือนิติบุคคล ที่ผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติหน้าที่ให้ ด้านความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ และจรรยาบรรณทั่วไปเป็นหลักการเกี่ยวกับพฤติกรรมวิชาชีพที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานการสอบบัญชี ในมุมมองของผู้ให้บริการสอบบัญชี

14. (188-204).indd 192 25/8/2564 17:38:25

ซึ่งได้สอดคล้องกับงานวิจัยของ เพ็ญธิดา พงษ์ธานี[๕] พบว่า ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความรู้ทางการบัญชีสูงที่สุด รองลงมาคือความรู้ที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชี และความรู้ทางองค์กรธุรกิจ ตามลำดับ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีค่านิยม จรรยาบรรณและทัศนคติในวิชาชีพอยู่ในระดับค่อนข้างมาก มีความซื่อสัตย์สุจริต ความมุ่งมั่น ความใส่ใจและการรักษาความลับมากที่สุด ในด้านสมรรถนะของผู้สอบบัญชีภาษีอากร พบว่า ผู้สอบบัญชีสามารถตรวจสอบความถูกต้องของรายงานทางการเงินและบัญชีว่าถูกต้องตามควรตรงตามเอกสารประกอบการลงบัญชีสูงที่สุด รองลงมาคือ สามารถแสดงความสงสัยทางวิชาชีพในสภาพแวดล้อมการสอบบัญชี สามารถพัฒนาระบบสารสนเทศสำหรับการบัญชีและรายงานทางการเงินตามลำดับ ในส่วนของการวิเคราะห์ความสัมพันธ์พบว่า ความรู้ ทักษะ ค่านิยม จรรยาบรรณและทัศนคติในวิชาชีพส่งผลกระทบเชิงบวกต่อสมรรถนะของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

๑.๑ จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ด้านความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริต มีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพรายงานการสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ ด้านความทันกาล ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ มณฑิรา กิจสัมพันธ์วงศ์[๖] พบว่า มรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความเที่ยงธรรม มีความสัมพันธ์และผลกระทบในเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยภาพรวมด้านความถูกต้อง ซึ่งความเที่ยงธรรมจะเป็นการใช้ดุลยพินิจโดยปราศจากความลำเอียง และพิจารณาข้อเท็จจริงต่าง ๆ อย่างยุติธรรมและเป็นกลาง ทั้งนี้การที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความเที่ยงธรรม ยังเป็นคุณสมบัติที่ต้องการของเจ้า ของกิจการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการของห้างหุ้นส่วนขนาดเล็ก และผลการวิจัยนี้ยังสอดคล้องกับผลงานของ นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจั่นเพชร[๗] ที่ได้กล่าวไว้ว่าการสอบบัญชีควรปฏิบัติโดยบุคคลที่มีความรู้ความสามารถ และมีความเป็นอิสระ ต่างก็เน้นในเรื่องของความเป็นอิสระ ทั้งนี้เนื่องจากหากผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานสอบบัญชีได้อย่างอิสระ การปฏิบัติงานไม่ตกอยู่ภายใต้อิทธิพลของบุคคลหรือหน่วยงานใดแล้วนั้น การตรวจสอบจะมีคุณภาพ มีประสิทธิภาพ และมีความเที่ยงตรง ซึ่งขัดแย้งกับงานวิจัยในครั้งนี้ที่พบว่าความเป็นอิสระไม่มีผลกระทบต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ผู้วิจัยเห็นว่าอาจเนื่องจากหลายปัจจัยจึงส่งผล

---

[๕] เพ็ญธิดา พงษ์ธานี, “ผลกระทบของความรู้ทักษะ ค่านิยม จรรยาบรรณ และทัศนคติในวิชาชีพต่อสมรรถนะของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในกรุงเทพมหานคร และปริมณฑล”, **รายงานผลการวิจัย**, (คณะบัญชี, มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์, ๒๕๕๕).

[๖] มณฑิรา กิจสัมพันธ์วงศ์, “ผลกระทบของเทคนิคการสอบบัญชีและมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี”, **วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต** (ภาควิชาการบัญชี มหาวิทยาลัยมหาสารคาม, ๒๕๕๐), หน้า ๑๖๗

[๗] นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจั่นเพชร, **การสอบบัญชี**, (กรุงเทพมหานคร: ทีพีเอ็นเพรส, ๒๕๕๙).

14. (188-204).indd 193 25/8/2564 17:38:26

ให้ผลการวิจัยไม่สอดคล้องกัน ไม่ว่าจะเป็นกลุ่มตัวอย่างซึ่งผู้วิจัยได้เก็บข้อมูลจากเจ้าของกิจการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการ หัวหน้าฝ่ายบัญชี และพนักงานบัญชี ซึ่งมีมุมมองที่แตกต่างจากการเก็บข้อมูลจากผู้สอบบัญชีโดยตรงได้ข้อค้นพบที่น่าสนใจก็คือ พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามมีความคิดเห็นว่าความซื่อสัตย์สุจริตของผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีผลกระทบต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีทุกด้าน

๑.๒ จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ด้านความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงานมีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพรายงานการสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ ด้านความทันกาล ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ อิสริยา ปัทมพงศา[๘] ศึกษาเรื่อง ทัศนคติต่อการใช้บริการของสำนักงานบัญชีและตรวจสอบบัญชีของธุรกิจ SMEs ได้สรุปไว้ว่า การมีความรู้ ความสามารถในการให้ บริการไม่เพียงพอเป็นสาเหตุหลักที่ทำให้ SMEs เลิกใช้บริการของสำนักงานบัญชี และสอดคล้องกับผลงานของ Schroeder, Solomon & Vickery[๙] พบว่า การมีความรู้ ที่หลากหลายและประสบการณ์ของทีมงานตรวจสอบ และการอบรมความรู้ทางด้านวิชาชีพที่เป็นปัจจุบัน เป็นปัจจัยที่มีผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีซึ่งลูกค้าให้ความสำคัญกับคุณภาพงานสอบบัญชีเป็นอย่างมาก ซึ่งอาจอนุมานได้ว่า ความรู้ ความสามารถและความชำนาญของผู้สอบบัญชีการมีความรู้ที่หลากหลายประสบการณ์ของทีมงานตรวจสอบ และการอบรมความรู้ทางด้านวิชาชีพที่เป็นปัจจุบัน ซึ่งเป็นปัจจัยหนึ่งที่อาจมีความสัมพันธ์กับการตัดสินใจเลือกใช้บริการสำนักบัญชี และผลการวิจัยนี้ยังสอดคล้องกับงานวิจัยของ ฉัตรอมร แย้มเจริญ[๑๐] ศึกษาเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างจริยธรรมด้านการมีมนุษย์สัมพันธ์ จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี และประสิทธิภาพการทำงานของนักบัญชีในบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในกรุงเทพมหานคร จากการวิจัยพบว่า จริยธรรมด้านการมีมนุษย์สัมพันธ์ จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ในความเป็นอิสระ ความรู้ความสามารถ มาตรฐานในการปฏิบัติงาน และความรับผิดชอบต่อ ผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคลหรือนิติบุคคล ที่ปฏิบัติหน้าที่ให้มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการทำงาน ดังนั้น นักบัญชีจึงควรมีมนุษย์สัมพันธ์ต่อกันโดยมีความประพฤติตนในสิ่งที่พึงกระทำ ความเสียสละ โดยใช้ดุลยพินิจอย่างมีเหตุผลในการปฏิบัติงานเป็นหลักจะช่วยให้การทำงานนั้นราบรื่น ประกอบกับการยึดมั่นในความเป็นอิสระโดยปราศจาก

---

[๘] อิสริยา ปัทมพงศา, ทัศนคติต่อการใช้บริการของสำนักงานบัญชีและตรวจสอบบัญชีของธุรกิจ SMEs, **วิทยานิพนธ์บริหารธุรกิจมหาบัณฑิต,** (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยรามคำแหง, ๒๕๕๙).

[๙] Schroeder, Solomon & Vickery, Audit Quality: The Perception of Audit Committee Chairpersons and Audit partners, **Spring**, Vol.5 No.2 (1986) : 86-94.

[๑๐] ฉัตรอมร แย้มเจริญ, "ความสัมพันธ์ระหว่างจริยธรรมด้านการมีมนุษยสัมพันธ์จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและประสิทธิภาพการทำงานของนักบัญชี: กรณีศึกษานักบัญชีในบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในกรุงเทพมหานคร", **วารสารมหาวิทยาลัยศิลปากร,** ปีที่ ๓๕ ฉบับที่ ๒ (๒๕๕๘) : ๑๙-๔๓.

14. (188-204).indd 194 25/8/2564 17:38:26

อิทธิพลของบุคคลอื่นใช้ความรู้ความสามารถ และมาตรฐานในการปฏิบัติงาน ในความรับผิดชอบของตน จึงทำให้ความถูกต้อง ครบถ้วน ด้วยความประหยัดคุ้มค่า รวดเร็ว ตรงไปตรงมา ความน่าเชื่อถือและนำไปใช้ประโยชน์ได้ ถึงจะมีประสิทธิภาพในการทำงานอันเป็นประโยชน์สูงสุดต่อองค์กร

๑.๓ จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ด้านการรักษาความลับ มีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพรายงานการสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ ด้านความทันกาล ซึ่งได้สอดคล้องกับงานวิจัยของ รัชนี จันทิมี[๑๑] ทำการวิจัยเกี่ยวกับจรรยาบรรณของนักบัญชีที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของนักบัญชีที่ปฏิบัติงานในสำนักงานบัญชีในเขตอำเภอเมืองจังหวัดนครราชสีมา พบว่า นักบัญชีที่ปฏิบัติงานตามจรรยาบรรณวิชาชีพ โดยมีการปฏิบัติงานที่สามารถรักษาความลับขององค์กรไม่เปิดเผยความลับขององค์กรเพื่อประโยชน์ส่วนตนและมีความรอบครอบในการทำงานและมีความชัดเจน เพื่อให้งบการเงินที่จัดทำออกมามีความน่าเชื่อถือ และปฏิบัติงานได้ตามที่จรรยาบรรณวิชาชีพ เพื่อสร้างประโยชน์แก่ตนเองและองค์กร

๑.๔ จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ด้านความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ มีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพรายงานการสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ ด้านความทันกาล นอกจากผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องมีความรับผิดชอบต่อผู้เสียภาษีแล้ว ยังต้องมีความรับผิดชอบต่อนิติบุคคลรวมถึงบุคคลที่เกี่ยวข้อง โดยต้องปฏิบัติตามหลักจริยธรรมทางธุรกิจขององค์กรที่ตนสังกัด ต้องปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์สุจริต ไม่กระทำการใด ๆ ที่ส่งผลกระทบต่อชื่อเสียงและการดำเนินการขององค์กรที่ตนสังกัด ตามที่ได้กำหนดไว้ในจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี และสอดคล้องกับงานวิจัยของ นิลุบล คงไมตรี[๑๒] ได้ทำการวิจัยเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างความรับผิดชอบทางการบัญชีกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของนักบัญชีองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในจังหวัดกาฬสินธุ์พบว่า นักบัญชีต้องมีการพัฒนาความรู้และความสามารถทางบัญชีโดยมีการปฏิบัติงานตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีเพื่อให้การปฏิบัติงานเกิดประสิทธิภาพ

๑.๕ จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ด้านความรับผิดชอบต่อผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคลหรือนิติบุคคลที่ผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติหน้าที่ให้ มีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพรายงานการสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์

---

[๑๑] รัชนี จันทิมี และคณะ, “จรรยาบรรณของนักบัญชีที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการทำงานของนักบัญชีที่ปฏิบัติงานในสำนักงานบัญชี ในเขตอำเภอเมือง จังหวัดนครราชสีมา”, **รายงานการวิจัย**, (ขอนแก่น: มหาวิทยาลัยขอนแก่น, ๒๕๕๙).

[๑๒] นิลุบล คงไมตรี และคณะ, “ความสัมพันธ์ระหว่างความรับผิดชอบทางการบัญชีกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของนักบัญชีองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นในจังหวัดกาฬสินธุ์”, **วารสารการบัญชีและการจัดการ**, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม. ปีที่ ๗ ฉบับที่ ๑ (มกราคม -มีนาคม ๒๕๕๘).

14. (188-204).indd 195 25/8/2564 17:38:26

ด้านความทันกาล ซึ่งได้สอดคล้องกับงานวิจัยของ มณฑิรา กิจสัมพันธ์วงศ์[๑๓] พบว่า มรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในด้านมรรยาทต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและด้านมรรยาทของลูกค้า มีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม และยังสอดคล้องกับงานวิจัยของ ธเนศศิริ ฝากมิตรและคณะ[๑๔] พบว่า ปัจจัยด้านความปลอดภัย ในด้านการรักษาความลับของบริษัทผู้ใช้บริการสอบบัญชีส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชี ซึ่งการรักษาความลับ (Confidentiality) ของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีนั้นจะต้องรักษาความลับของข้อมูลที่ได้มาอันเป็นผลจากความสัมพันธ์ทางวิชาชีพและทางธุรกิจ และจะต้องไม่เปิดเผยข้อมูลใด ๆ ดังกล่าวต่อบุคคลที่สามโดยไม่ได้รับอนุญาตอย่างเหมาะสมและเจาะจงจากผู้มีอำนาจ เว้นแต่เป็นการเปิดเผยที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีสิทธิตามกฎหมายหรือสิทธิทางวิชาชีพหรือเป็นหน้าที่ที่ต้องเปิดเผยหรือไม่นำข้อมูลที่ได้มาไปใช้เพื่อประโยชน์ของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีหรือบุคคลที่สาม

๑.๖ จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ด้านความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ และจรรยาบรรณทั่วไปเป็นหลักการเกี่ยวกับพฤติกรรมวิชาชีพ จากการวิเคราะห์ความสัมพันธ์และผลกระทบพบว่า ด้านมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและด้านความเป็นอิสระ ด้านความเที่ยงธรรมและด้านความซื่อสัตย์สุจริต ด้านมรรยาทต่อเพื่อนและด้านมรรยาททั่วไป ที่ส่งผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์และด้านความสมบูรณ์ ด้านความเที่ยงธรรม

๒. ปัจจัยทักษะในการปฏิบัติงานตรวจสอบอันได้แก่ ด้านการบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานการสอบบัญชี ในมุมมองของผู้ให้บริการสอบบัญชี มีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพรายงานการสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ ด้านความทันกาล สอดคล้องกับงานวิจัยของ นวพร ขู้เปี้ยเต้ง[๑๕] ได้ทำการวิจัย ผลกระทบของทักษะและจรรยาบรรณในการปฏิบัติงานตรวจสอบที่มีต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย กลุ่มตัวอย่างในการวิจัย คือ หุ้นส่วนผู้จัดการ เจ้าของกิจการ หัวหน้าฝ่ายบัญชี พนักงานบัญชีที่ปฏิบัติงานในห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรแห่งประเทศไทยยื่นต่อกรมสรรพากร

---

[๑๓] มณฑิรา กิจสัมพันธ์วงศ์, “ผลกระทบของเทคนิคการสอบบัญชีและมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี”, **วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต,** (ภาควิชาการบัญชี, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม, ๒๕๕๐), หน้า ๑๖๘.

[๑๔] ธเนศศิริ ฝากมิตร และคณะ, “การศึกษาคุณภาพของงานสอบบัญชีต่อความพึงพอใจของผู้ใช้บริการ”, **วิทยานิพนธ์ คณะพาณิชยศาสตร์ และการบัญชี**, (มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, ๒๕๔๔).

[๑๕] นวพร ขู้เปี้ยเต้ง, “ผลกระทบของทักษะและจรรยาบรรณในการปฏิบัติงานตรวจสอบที่มีต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย”, **วารสารวิจัยและพัฒนา**, วไลยอลงกรณ์ ในพระบรมราชูปถัมภ์, ปีที่ ๑๑ ฉบับที่ ๓ (กันยายน – ธันวาคม ๒๕๕๙) : ๕๗-๖๖.

14. (188-204).indd 196 25/8/2564 17:38:26

ประจำปี ๒๕๕๘ ผลการวิจัยพบว่า จากการทดสอบผลกระทบพบว่า จรรยาบรรณในการปฏิบัติงานตรวจสอบและทักษะในการปฏิบัติงานตรวจสอบมีผลกระทบในเชิงบวกต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย โดยทักษะด้านการสอบบัญชีและจรรยาบรรณด้านความซื่อสัตย์สุจริต มีผลกระทบต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทยทุกด้าน ได้แก่ ด้านความถูกต้อง ด้านความชัดเจน ด้านความรัดกุม ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล และผลการวิจัยนี้ยังสอดคล้องกับงานวิจัยของ เพ็ญธิดา พงษ์ธานี[๑๖] ซึ่งพบว่าทักษะส่งผลกระทบเชิงบวกต่อสมรรถนะของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ทั้งนี้สมรรถนะของพนักงานสอบบัญชีใหม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชี ซึ่งกระบวนการในการสอบทานงานตรวจสอบจะช่วยให้พนักงานสอบบัญชีและส่งผลให้เกิดคุณภาพงานสอบบัญชีนั้นเอง

๒.๑ ทักษะในการปฏิบัติงานตรวจสอบอัน ด้านการบัญชี มีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพรายงานการสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ ด้านความทันกาล สอดคล้องกับผลงานของ นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจั่นเพชร[๑๗] ได้กล่าวไว้ว่า ผู้สอบคือบุคคลที่มีความรู้ความสามารถ และควรมีความรู้เกี่ยวกับการบัญชี เนื่องจากผู้สอบบัญชีต้องทำการตรวจสอบสารสนเทศคืองบการเงินที่กิจการได้จัดทำขึ้นว่าเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้หรือไม่ หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินก็คือมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (Thai Financial Reporting Standard: TFRS)

๒.๒ ทักษะในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ด้านการสอบบัญชี มีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพรายงานการสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ ด้านความทันกาล สอดคล้องกับงานวิจัยของ นุชรี มาสภา[๑๘] ได้ศึกษาผลกระทบของการปฏิบัติงานทางการบัญชีที่ดีที่มีผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรแห่งประเทศไทย พบว่า การปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีที่ดีมีความสัมพันธ์และผลกระทบในเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีจากการวิเคราะห์ความสัมพันธ์และผลกระทบ พบว่า (๑) ในด้านปฏิบัติงานการสอบบัญชีที่ดี ด้านการรวบรวมการประเมินหลักฐานตามความสัมพันธ์ผลกระทบในเชิงบวกต่อคุณภาพ

---

[๑๖] เพ็ญธิดา พงษ์ธานี, “ผลกระทบของความรู้ทักษะ ค่านิยม จรรยาบรรณ และทัศนคติในวิชาชีพต่อสมรรถนะของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในกรุงเทพมหานคร และปริมณฑล”, **รายงานผลการวิจัย**, (คณะบัญชี, มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์, ๒๕๕๕).

[๑๗] นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจั่นเพชร, **การควบคุมและการตรวจสอบภายใน**, (กรุงเทพมหานคร: ทีพีเอ็นเพรส, ๒๕๕๗), หน้า ๑-๕.

[๑๘] นุชรี มาสภา, “ผลกระทบของการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบ บัญชีภาษีอากรในประเทศไทย”, **วิทยานิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิต,** (คณะการบัญชีและการจัดการ, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม, ๒๕๕๕).

14. (188-204).indd 197 25/8/2564 17:38:26

การสอบบัญชีในความสร้างสรรค์ (๒) การปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีที่ดีด้านความรู้ความสามารถและความเป็นอิสระมีความสัมพันธ์และผลกระทบในเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความถูกต้อง ความเที่ยงธรรม ความสร้างสรรค์ ความสมบูรณ์ และความทันกาล (๓) การปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีที่ดีด้านการจัดทำรายงานทางการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบในเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความชัดเจนด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล

๒.๓ ทักษะในการปฏิบัติงานตรวจสอบอัน ด้านกฎหมายที่เกี่ยวข้อง มีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพรายงานการสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ ด้านความทันกาล สอดคล้องกับงานวิจัยของ สราวุธ เจษฎาคำ[๑๙] ได้กล่าวไว้ว่า คุณภาพงานสอบบัญชี สามารถเกิดขึ้นได้จากการที่ทีมงานสอบบัญชี ใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพอย่างมืออาชีพต่อข้อมูลของกิจการ และกระบวนการในการปฏิบัติงานตามกฎหมายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งมีการพิจารณาสถานการณ์แวดล้อมของลูกค้าที่มียู่อย่างครบถ้วน ถูกต้องและเหมาะสม นอกจากทักษะด้านความรู้ ความสามารถในด้านการบัญชีและด้านการสอบบัญชีแล้ว ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะมีความรู้ความสามารถในด้านที่เกี่ยวข้องกับกฎหมาย ไม่ว่าจะเป็นประมวลรัษฎากร กฎหมายเกี่ยวกับการบัญชี กฎหมายเกี่ยวกับห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ฯลฯ ดังนั้น เพื่อให้การตรวจสอบและรับรองบัญชีมีคุณภาพ รายงานที่จัดทำขึ้นมีคุณภาพผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องมีความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมายที่เกี่ยวข้อง และนำความรู้ดังกล่าวมาใช้จะเกิดเป็นความเชี่ยวชาญทางด้านกฎหมายที่เกี่ยวข้อง จึงจะส่งผลให้การจัดทำรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีมีคุณภาพมีความถูกต้อง

๒.๔ ทักษะในการปฏิบัติงานตรวจสอบอัน ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ มีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพรายงานการสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ ด้านความทันกาล ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ อติภา พลเรืองทอง[๒๐] ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างความสามารถทางการปฏิบัติงานและประสิทธิภาพการทำงานของนักบัญชีธุรกิจที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนประเภทกิจการสาธารณูปโภค พบว่า การใช้เทคโนโลยีสารสนเทศช่วยในงานตรวจสอบมีผลกระทบต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีในด้าน

---

[๑๙] สราวุธ เจษฎาคำ, “ปัจจัยนาไปสู่การพัฒนาปัญญาทางเทคนิคและทักษะการสอบบัญชี ความฉลาดทางอารมณ์และทัศนคติทางจรรยาบรรณวิชาชีพ”, **ดุษฎีนิพนธ์ปริญญาบริหารธุรกิจดุษฎีบัณฑิต,** “มหาวิทยาลัยรามคำแหง, ๒๕๕๗), หน้า ๑๖๔.

[๒๐] อติภา พลเรืองทอง, “ความสัมพันธ์ระหว่างความสามารถทางการปฏิบัติงานและประสิทธิภาพการทำงานของนักบัญชีธุรกิจที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนประเภทกิจการสาธารณูปโภค”, **วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต**, (ภาควิชาการบัญชี มหาวิทยาลัยมหาสารคาม, ๒๕๕๑).

14. (188-204).indd 198 25/8/2564 17:38:27

ความถูกต้องของข้อมูล ทั้งนี้สามารถอธิบายได้ว่าการที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีทักษะในด้านเทคโนโลยีสารสนเทศมากขึ้นจะสามารถจัดทำรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีได้ถูกต้องมากขึ้น และผลการวิจัยนี้ยังสอดคล้องกับงานวิจัยของ ชนัญฎา สินชื่น[๒๑] ที่ได้กล่าวไว้ว่าผู้สอบบัญชีที่สามารถนำความรู้ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศมาใช้ประโยชน์มากช่วยทำให้คุณภาพการสอบบัญชีมีความเชื่อมั่นและเป็นที่ยอมรับมากยิ่งขึ้น ทั้งในด้านความถูกต้อง ความเที่ยงธรรมของข้อมูลที่รายงาน เพราะเทคโนโลยีสารสนเทศในการปฏิบัติงานสอบบัญชีย่อมสร้างความเชื่อมั่นต่อรายงานของผู้สอบบัญชีเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ยังพบว่าความสามารถทางการปฏิบัติงาน ด้านการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการทำงาน ด้านการประสานงานมีความ สัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการทำงาน ด้านการทำงาน ด้านการประเมินผล มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการทำงานด้านการทำงานต้องเชื่อถือได้ ด้านงานสำเร็จทันเวลา และด้านผลงานได้มาตรฐาน และความสามารถทางการปฏิบัติงาน สอดคล้องกับงานวิจัยของ Smith, G[๒๒] และ Haywood, ME., & Wyga, D.E[๒๓] ดังจะเห็นได้ว่า ทักษะทางด้านการติดต่อสื่อสารนี้ถือเป็นลักษณะเฉพาะตัวของผู้ตรวจสอบ ทักษะนี้มีความจำเป็นยิ่ง เนื่องจากผู้ตรวจสอบต้องปฏิบัติงานภายใต้สภาวะแวดล้อมที่ซับซ้อน และต้องเผชิญกับผู้คนมากมาย รวมถึงต้องปฏิบัติงานภายใต้เงื่อนไขสำคัญนั่นคือ ต้องมีความเป็นอิสระจากผู้รับการตรวจสอบ ดังนั้น หากผู้ตรวจสอบมีลักษณะเฉพาะตัวที่ดีและมีทักษะทางด้านสังคมที่สูง ไม่ว่าจะเป็นการติดต่อสื่อสารกับผู้อื่น การปรับตัวเข้ากับสังคมสิ่งแวดล้อมจะทำให้งานตรวจสอบมีประสิทธิภาพ

๓. ปัจจัยความเป็นมืออาชีพ ในด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ด้านสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสารที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานการสอบบัญชี ในมุมมองของผู้ให้บริการสอบบัญชี อิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพรายงานการสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ ด้านความทันกาล สอดคล้องกับงานวิจัยของ บัวจันทร์ อินธิโส, สุบรรณ เอี่ยมวิจารณ์ และ สุธนา ธัญญขันธ์[๒๔] พบว่า การพัฒนาตนเอง

---

[๒๑] ชนัญฎา สินชื่น, “ความสัมพันธ์ระหว่างความรู้ความสามารถ ด้านการบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านกฎหมายและด้านเทคโนโลยีสารสนเทศกับคุณภาพการสอบบัญชี”, **วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต**, (ภาควิชาการบัญชี มหาวิทยาลัยมหาสารคาม, ๒๕๔๘).

[๒๒] Smith, G., Communication skills are critical for internal auditors. Managerial, **Auditing Journal**, Vol. 20 No. 5 (2005) : 515.

[๒๓] Haywood, ME. & Wyga, D.E. Ethics Professionalism: Bringing the Topic to Life in the Classroom**. Journal of Accounting Education**, Vol. 27 (2009) :71-84.

[๒๔] บัวจันทร์ อินธิโส, สุบรรณ เอี่ยมวิจารณ์ และ สุธนา ธัญญขันธ์, “ความสัมพันธ์ระหว่างการพัฒนาตนเองกับความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย”, **วารสารการบัญชีและการจัดการ,** มหาวิทยาลัยสารคาม ปีที่ ๑ ฉบับที่ ๑ (ตุลาคม – ธันวาคม ๒๕๕๒) : ๑๐๒-๑๑๖.

14. (188-204).indd 199 25/8/2564 17:38:27

ด้านการเรียนรู้การพัฒนาตนเองด้านความคิด การพัฒนาตนเองด้านการสื่อสาร การพัฒนาตนเองด้านภาวะผู้นำตัวเอง มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความเป็นมืออาชีพในภาพรวม ซึ่งแสดงให้เห็นถึงการพัฒนาตนเอง ทำให้การปฏิบัติงานได้อย่างมีคุณภาพยิ่งขึ้น และสอดคล้องกับงานวิจัยของ อักษราภรณ์ แว่นแก้ว[๒๕] พบว่า ความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีโดยภาพ รวมอยู่มาก ได้แก่ ด้านการเรียนรู้อย่างชาญ ฉลาด ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ด้าน บุคคล ด้านสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร และด้านองค์กรและการบริหารจัดการธุรกิจ

๓.๑ ความเป็นมืออาชีพ ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด อิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพรายงานการสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ ด้านความทันกาล สอดคล้องกับงานวิจัยของ นันทวรรณ วงศ์ไชย[๒๖] และ Merhout, J.W., & Buchman, S.E.[๒๗] ผู้สอบบัญชีควรมีทักษะทางด้านคุณลักษณะเฉพาะบุคคล ไม่ว่าจะเป็นทัศนคติและพฤติกรรมในการปฏิบัติงาน ความคิดริเริ่มสร้างสรรค์ ความสามารถในการเข้าร่วมและปรับตัวให้เข้ากับการเปลี่ยนแปลง รวมถึงความระมัดระวังสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ทักษะทางด้านการติดต่อสื่อสาร ถือเป็นทักษะที่สำคัญที่จะให้เกิดความเป็นมืออาชีพในการการปฏิบัติงาน ผลของการศึกษาในอดีตพบว่า ทักษะทางด้านการติดต่อสื่อสารถือเป็นเงื่อนไขสำคัญของผู้ตรวจสอบที่จะทำให้งานตรวจสอบนั้นประสบผลสำเร็จ

๓.๒ ความเป็นมืออาชีพ ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ อิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพรายงานการสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ ด้านความทันกาล กล่าวได้ว่า ความเป็นมืออาชีพ ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สอดคล้องกับผลการวิจัยของ Wittayapoom, K., & Limanonthachai, T.[๒๘] ทักษะทางวิชาการเชิงปฏิบัติและหน้าที่งาน ซึ่งเป็นทักษะ

---

[๒๕] อักษราภรณ์ แว่นแก้ว, “ความสัมพันธ์ระหว่างความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีกับคุณภาพรายงานการเงินของธุรกิจ SMEs ในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ”, **วิทยานิพนธ์หลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต**, (มหาวิทยาลัยมหาสารคาม, ๒๕๔๘).

[๒๖] นันทวรรณ วงค์ไชย, “ผลกระทบของความเป็นมืออาชีพและจรรยาบรรณวิชาชีพที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร”, **วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต,** (ภาควิชาการบัญชี มหาวิทยาลัยมหาสารคาม, ๒๕๕๒), หน้า ๑๐๘.

[๒๗] Merhout, J.W., & Buchman, S.E. Requisite Skills and Knowledge for Entry-Level IT Auditors, **Journal of Information Systems Education**, Vol. 18 No. 4 (2007) : 469-477.

[๒๘] Wittayapoom, K & Limanonthachai, T. Audit Knowledge Management Strategies and Audit Job Performance: A Study of Tax Auditors in Thailand. **The Business and Management Review.** Vol, 7 No. 5 (2016), pp. 430-437.

14. (188-204).indd 200 25/8/2564 17:38:27

เฉพาะเจาะจงสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีก็มีความจำเป็นเช่นกัน ยกตัวอย่าง เช่น ความชำนาญด้านตัวเลข ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ การวิเคราะห์แบบจำลองการตัดสินใจและความเสี่ยง รวมถึงความรู้ด้านกฎหมายและกฎเกณฑ์ข้อบังคับผู้ตรวจสอบจำเป็นต้องมีทักษะการตรวจสอบทั้งภายในและภายนอก (External and Internal Audit Skills) มีทักษะทางด้านระบบข้อมูล (Information System Skills)

๓.๓ ความเป็นมืออาชีพ ด้านสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสารอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพรายงานการสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ ด้านความทันกาล ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่มีความความเป็นมืออาชีพจะมีคิดเห็นอย่างชาญฉลาด มีเทคนิคลการปฏิบัติหน้าที่โดยเฉพาะบุคคล มีความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสารที่ดีต่อองค์กร ส่งผลที่ดีต่อคุณภาพการสอบบัญชี สอดคล้องกับผลการวิจัยของ Thongchai, C. & Ussahawanitchakit, P.[๒๙] ซึ่งพบว่า ความเชี่ยวชาญด้านการตรวจสอบมีความสัมพันธ์กับผลสำเร็จในงานสอบบัญชี ความเชี่ยวชาญด้านการตรวจสอบประกอบด้วย ความรอบรู้ในการตรวจสอบ ความรู้ในงานตรวจสอบที่มีอยู่โดยปริยาย การใช้ประโยชน์จากประสบการณ์ในการตรวจสอบ และการมุ่งเน้นการเรียนรู้งานตรวจสอบ ซึ่งองค์ประกอบของความเชี่ยวชาญด้านการตรวจสอบเหล่านี้ มีความสัมพันธ์กับผลสำเร็จในงานสอบบัญชี ซึ่งได้สอดคล้องกับงานวิจัย ณัฏฐธิดา จินมอญ และคณะ[๓๐] และงานวิจัยของ Penini, G., & Carmeli, A.[๓๑] พบว่า สมรรถนะในการบูรณาการการสอบทานการสอบบัญชีเกี่ยวกับกระบวนการตรวจสอบ มีความสัมพันธ์กับความสำเร็จของในการสอบบัญชี ผลการศึกษาชี้ให้เห็นว่ามิติทั้งหมดของสมรรถนะในการบูรณาการการสอบทานการสอบบัญชี ประกอบด้วย Audit Planning Investigation, Audit Practice Monitoring, Audit Evidence-Checking, Audit Problem-Solving, and Audit Process Renewal มีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญกับผลลัพธ์ของการสอบบัญชีในทำนองเดียวกัน ผลลัพธ์ของการสอบบัญชีก็มีผลกระทบเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อความสำเร็จในการสอบบัญชี

---

[๒๙] Thongchai, C. & Ussahawanitchakit, P. Audit Specialization and Audit Success: an Empirical Investigation of Certified Public Accountants in Thailand. **The Business and Management Review**, Vol. 7 No. 1 (2015), pp. 395-407.

[๓๐] ณัฏฐธิดา จินมอญ และคณะ, “ความเป็นมืออาชีพกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย”, **วิทยานิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิต**, (สาขาวิชาการบัญชี มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงราย, ๒๕๕๙).

[๓๑] Penini, G. & Carmeli, A. Auditing in Organizations: A Theoretical Concept and Empirical Evidence, **Systems Research and Behavioral Science**, Vol. 27 (2010), pp. 37–59.

14. (188-204).indd 201 25/8/2564 17:38:27

ข้อเสนอแนะ

การศึกษาปัจจัยอื่นที่จะมีผลกระทบต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ หรือการศึกษาตัวแปรแทรกที่มีแรงเสริมให้ การจัดทำรายงานการตรวจสอบและมาตรฐานการควบคุมคุณภาพมีคุณภาพ รวมถึงการออกแบบเครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลควรใช้ลักษณะของข้อคำถามแบบอื่น เพื่อให้ได้คำตอบหรือข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการวิจัยมากยิ่งขึ้น เช่น แบบสอบถามแบบเรียงลำดับ หรือใช้การสัมภาษณ์ในการเก็บรวบรวมข้อมูล เพื่อให้ได้ข้อมูลที่ถูกต้องชัดเจนมากยิ่งขึ้น ก่อให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลสูงสุด

บรรณานุกรม

จิรายุ ทรัพย์สิน. วันชัย สุขตาม และสุรศักดิ์ ชะมารัมย์. “ธรรมาภิบาลในการบริหารจัดการองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นภายใต้ยุทธศาสตร์ประเทศไทย ๔.๐”. **วารสารมหาจุฬาวิชาการ** ปีที่ ๖ ฉบับที่ ๑ (มกราคม-มิถุนายน ๒๕๖๒) : ๑๑๒-๑๓๒.

ฉัตรอมร แย้มเจริญ. “ความสัมพันธ์ระหว่างจริยธรรมด้านการมีมนุษยสัมพันธ์ จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี และประสิทธิภาพการทำงานของนักบัญชี: กรณีศึกษานักบัญชีในบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในกรุงเทพมหานคร”. **วารสารมหาวิทยาลัยศิลปากร.** ปีที่ ๓๕ ฉบับที่ ๒. (๒๕๕๘) : ๑๙-๔๓.

ชนัญฎา สินชื่น. “ความสัมพันธ์ระหว่างความรู้ความสามารถ ด้านการบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านกฎหมาย และด้านเทคโนโลยีสารสนเทศกับคุณภาพการสอบบัญชี”. **วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต.** ภาควิชาการบัญชี มหาวิทยาลัยมหาสารคาม. ๒๕๔๘.

ธเนศศิริ ฝากมิตรและคณะ. “การศึกษาคุณภาพของงานสอบบัญชีต่อความพึงพอใจของผู้ใช้บริการ”. **วิทยานิพนธ์คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี**. มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, ๒๕๔๔.

ณัฏฐธิดา จินมอญ และคณะ. “ความเป็นมืออาชีพกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย”. **วิทยานิพนธ์ บัญชีมหาบัณฑิต.** สาขาวิชาการบัญชี มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงราย. ๒๕๕๙.

นวพร ขู้เปี้ยเต้ง, “ผลกระทบของทักษะและจรรยาบรรณในการปฏิบัติงานตรวจสอบที่มีต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย”. **วารสารวิจัยและพัฒนา**. วไลยอลงกรณ์ในพระบรมราชูปถัมภ์. ปีที่ ๑๑ ฉบับที่ ๓. (กันยายน–ธันวาคม ๒๕๕๙) : ๕๗-๖๖.

นันทวรรณ วงค์ไชย. “ผลกระทบของความเป็นมืออาชีพและจรรยาบรรณวิชาชีพที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร”. **วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต.** ภาควิชาการบัญชี มหาวิทยาลัยมหาสารคาม, ๒๕๕๒), ๑๐๘.

14. (188-204).indd 202 25/8/2564 17:38:28

นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจั่นเพชร. **การควบคุมและการตรวจสอบภายใน**. กรุงเทพมหานคร. ทีพีเอ็นเพรส, ๒๕๕๗.

นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจั่นเพชร. **การสอบบัญชี.** กรุงเทพมหานคร. ทีพีเอ็นเพรส, ๒๕๕๙.

นิลุบล คงไมตรี และคณะ. “ความสัมพันธ์ระหว่างความรับผิดชอบทางการบัญชีกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของนักบัญชีองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นในจังหวัดกาฬสินธุ์”. **วารสารการบัญชีและการจัดการ**. มหาวิทยาลัยมหาสารคาม. ปีที่ ๗ ฉบับ ๑ (มกราคม.-มีนาคม ๒๕๕๘).

นุชรี มาสภา. “ผลกระทบของการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย”. **วิทยานิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิต.** คณะการบัญชีและการจัดการ. มหาวิทยาลัยมหาสารคาม, ๒๕๕๕.

บัวจันทร์ อินธิโส, สุบรรณ เอี่ยมวิจารณ์ และ สุธนา ธัญญขันธ์. “ความสัมพันธ์ระหว่างการพัฒนาตนเองกับความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย”. **วารสารการบัญชีและการจัดการ.** มหาวิทยาลัยสารคาม. ปีที่ ๑ ฉบับที่ ๑ (ตุลาคม – ธันวาคม ๒๕๕๒) : ๑๐๒-๑๑๖.

พยอม สิงห์เสน่ห์. **การสอบบัญชี.** กรุงเทพมหานคร. โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, ๒๕๔๙.

เพ็ญธิดา พงษ์ธานีม. “ผลกระทบของความรู้ทักษะ ค่านิยม จรรยาบรรณ และทัศนคติในวิชาชีพต่อสมรรถนะของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในกรุงเทพมหานคร และปริมณฑล”**. รายงานผลการวิจัย.** คณะบัญชี มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์**,** ๒๕๕๕.

มณฑิรา กิจสัมพันธ์วงศ์. “ผลกระทบของเทคนิคการสอบบัญชีและมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี”. **วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต**. ภาควิชาการบัญชี. มหาวิทยาลัยมหาสารคาม, ๒๕๕๐.

รัชนี จันทิมี และคณะ. “จรรยาบรรณของนักบัญชีที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการทำงานของนักบัญชีที่ปฏิบัติงานในสำนักงานบัญชี ในเขตอำเภอเมือง จังหวัดนครราชสีมา”. **รายงานการวิจัย.** ขอนแก่น. มหาวิทยาลัยขอนแก่น, ๒๕๕๙.

สราวุธ เจษฎาคำ. “ปัจจัยนาไปสู่การพัฒนาปัญญาทางเทคนิคและทักษะการสอบบัญชี ความฉลาดทางอารมณ์ และทัศนคติทางจรรยาบรรณวิชาชีพ”. **ดุษฎีนิพนธ์ปริญญาบริหารธุรกิจดุษฎีบัณฑิต.** มหาวิทยาลัยรามคาแหง, ๒๕๕๗.

สุบรรณ เอี่ยมวิจารณ์. “การประยุกต์ใช้ปรัชญาของเศรษฐกิจพอเพียงกับภาคธุรกิจค้าปลีกกลุ่มจังหวัดลำดับที่ ๑๒ ของไทย”. **วารสารพัฒนบริหารศาสตร์.** ปีที่ ๕๓ ฉบับที่ ๑ (๒๕๕๑) : ๑๖๒-๑๙๐.

สมศักดิ์ จินตวัฒนกุล. คุณภาพการสอบบัญชี. **วิทยานิพนธ์ ปริญญามหาบัณฑิต.** มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลอีสาน. นครราชสีมา, ๒๕๕๔.

อติภา พลเรืองทอง. “ความสัมพันธ์ระหว่างความสามารถทางการปฏิบัติงานและประสิทธิภาพการทำงานของนักบัญชีธุรกิจที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนประเภทกิจการสาธารณูปโภค”. **วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต**. ภาควิชาการบัญชี. มหาวิทยาลัยมหาสารคาม, ๒๕๕๑.

อิสริยา ปัทมพงศา, “ทัศนคติต่อการใช้บริการของสำนักงานบัญชีและตรวจสอบบัญชีของธุรกิจ SMEs”. **วิทยานิพนธ์บริหารธุรกิจมหาบัณฑิต**. กรุงเทพมหานคร. มหาวิทยาลัยรามคำแหง, ๒๕๕๙.

อักษราภรณ์ แว่นแก้ว. “ความสัมพันธ์ระหว่างความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีกับคุณภาพรายงานการเงินของธุรกิจ SMEs ในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ”. **วิทยานิพนธ์หลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต.** มหาวิทยาลัยมหาสารคาม, ๒๕๔๘.

Haywood, ME. & Wyga, D.E. “Ethics Professionalism: Bringing the Topic to Life in the Classroom”. **Journal of Accounting Education.** Vol.27 (2009) : 71-84.

Merhout, J.W., & Buchman, S.E. “Requisite Skills and Knowledge for Entry-Level IT Auditors”. **Journal of Information Systems Education**. Vol.18 No.4 (2007) : 469-477.

Penini, G. & Carmeli, A. “Auditing in organizations: A theoretical Concept and Empirical Evidence”. **Systems Research and Behavioral Science**. Vol. 27 (2010), p. 37–59.

Schroeder, Solomon & Vickery. “Audit Quality the Perception of Audit Committee Chairpersons and Audit partners”. **Spring**. Vol. 5 No. 2. (1986) : 86-94.

Smith, G. “Communication skills are critical for internal auditors. Managerial”. **Auditing Journal**. Vol. 20 No. 5. (2005) : 513-518.

Thongchai, C., & Ussahawanitchakit, P. “Audit Specialization and Audit Success: an Empirical Investigation of Certified Public Accountants in Thailand”. **The Business and Management Review.** Vol. 7 No. 1. (2015) : 395-407.

Wittayapoom, K., & Limanonthachai, T. “Audit Knowledge Management Strategies and Audit Job Performance: A Study of Tax Auditors in Thailand”. **The Business and Management Review**, Vol. 7 No. 5. (2016), p.430-437.

14. (188-204).indd 204 25/8/2564 17:38:28