จรรยาบรรณและทักษะดิจิทัลของผู้สอบบัญชี: ปัจจัยขับเคลื่อนคุณภาพการสอบบัญชีในศตวรรษที่ 21

The Ethics and Digital Skills of Auditors: Driving Factors of Audit Quality in the 21st Century

อลิชญา อยู่สวัสดิ์

Alichaya Usawas

สาขาวิชาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเกริก

Accountancy Program, Faculty of Business Administration, Krirk Universit, Thailand

Corresponding Author E-mail: alichayabam@gmail.com

Received: February 28, 2026	**Revised:** August 24, 2026	**Accepted:** August 28, 2026

บทคัดย่อ

บทความวิชาการนี้มุ่งวิเคราะห์และสังเคราะห์บทบาทของคุณลักษณะผู้สอบบัญชีและทักษะวิชาชีพบัญชีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี โดยเน้นการบูรณาการจรรยาบรรณ ความเป็นอิสระ ความรู้และความสามารถทางวิชาชีพเข้ากับทักษะดิจิทัล การคิดเชิงวิเคราะห์ การสื่อสาร และการใช้ดุลยพินิจทางวิชาชีพ จากการทบทวนและสังเคราะห์แนวคิดและผลการศึกษาทั้งในและต่างประเทศ พบว่า คุณภาพการสอบบัญชีไม่ได้ขึ้นอยู่กับความรู้ทางเทคนิคเพียงอย่างเดียว แต่เกิดจากการผสมผสานระหว่างความสามารถทางวิชาชีพ ความเป็นอิสระ จริยธรรม และความสามารถในการประยุกต์ใช้เทคโนโลยีดิจิทัล โดยเฉพาะความสามารถในการวิเคราะห์ข้อมูล การประเมินความเสี่ยง และการใช้ดุลยพินิจอย่างมีจริยธรรม ขณะเดียวกัน บริบทของประเทศไทยยังมีช่องว่างในการบูรณาการสมรรถนะด้านจริยธรรมและดิจิทัลอย่างเป็นระบบ โดยเฉพาะความแตกต่างด้านทรัพยากรและโอกาสในการเข้าถึงเทคโนโลยีของสำนักงานสอบบัญชีแต่ละขนาด ดังนั้น การพัฒนาผู้สอบบัญชีไทยควรมุ่งสร้างสมรรถนะเชิงบูรณาการระหว่างความรู้ทางเทคนิค จริยธรรม และทักษะดิจิทัล โดยมีการสนับสนุนอย่างเป็นระบบจากสภาวิชาชีพบัญชี สถาบันการศึกษา และหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เพื่อยกระดับคุณภาพการสอบบัญชีและความเชื่อมั่นต่อข้อมูลทางการเงินในระยะยาว

คำสำคัญ: คุณลักษณะของผู้สอบบัญชี, ทักษะวิชาชีพบัญชี, คุณภาพการสอบบัญชี, จรรยาบรรณวิชาชีพ, เทคโนโลยีดิจิทัล

Abstract

This academic article aims to analyze and synthesize the role of auditor attributes and professional accounting skills in enhancing audit quality, with an emphasis on integrating professional ethics, independence, professional knowledge and competence with digital skills,

analytical thinking, communication, and professional judgment. Based on a review and synthesis of concepts and empirical findings from both domestic and international studies, the article finds that audit quality does not depend solely on technical knowledge but results from the integration of professional competence, independence, ethics, and the ability to apply digital technologies, particularly in data analysis, risk assessment, and ethical professional judgment. At the same time, the Thai context reveals gaps in the systematic integration of ethical and digital competencies, particularly differences in resources and access to technology among audit firms of different sizes. Therefore, the development of Thai auditors should focus on building integrated competencies encompassing technical knowledge, ethics, and digital skills, supported systematically by the Federation of Accounting Professions, educational institutions, and relevant organizations. Such an approach will contribute to enhancing audit quality and strengthening confidence in financial information over the long term.

Keywords: Auditor Characteristics, Professional Accounting Skills, Audit Quality, Professional Ethics, Digital Technology

บทนำ

ในยุคเศรษฐกิจดิจิทัลและเศรษฐกิจที่ขับเคลื่อนด้วยข้อมูล ความถูกต้อง โปร่งใส และความน่าเชื่อถือของข้อมูลทางการเงินมีบทบาทสำคัญต่อเสถียรภาพของระบบเศรษฐกิจและความเชื่อมั่นของผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย การตรวจสอบบัญชีจึงเป็นกระบวนการทางเทคนิคในการตรวจสอบความถูกต้องของงบการเงิน และเป็นกลไกสำคัญในการสร้างความเชื่อมั่นและส่งเสริมธรรมาภิบาลในองค์กรและตลาดทุน แนวคิดคุณภาพการสอบบัญชีชี้ให้เห็นว่า คุณภาพของรายงานการสอบบัญชีขึ้นอยู่กับทั้งความสามารถทางวิชาชีพและความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีทำหน้าที่เป็นกลไกกลางในการลดความไม่สมดุลของข้อมูลระหว่างผู้บริหารและผู้ถือหุ้น ซึ่งมีผลโดยตรงต่อความน่าเชื่อถือของข้อมูลทางการเงิน อย่างไรก็ตาม ในบริบทของประเทศไทย ยังพบข้อกังวลเกี่ยวกับคุณภาพของรายงานการสอบบัญชี ทั้งในด้านความถูกต้อง ความทันเวลา และความเป็นอิสระ อันส่งผลต่อภาพลักษณ์ของวิชาชีพบัญชีและความเชื่อมั่นของสาธารณชน ขณะเดียวกัน ความก้าวหน้าทางเทคโนโลยี เช่น การวิเคราะห์ข้อมูลขนาดใหญ่ ปัญญาประดิษฐ์ และระบบสารสนเทศทางการเงิน ได้เปลี่ยนแปลงรูปแบบและกระบวนการสอบบัญชี ทำให้ผู้สอบบัญชีในปัจจุบันจำเป็นต้องมีทักษะที่หลากหลายมากกว่าความรู้เชิงเทคนิคแบบดั้งเดิม โดยเฉพาะทักษะด้านดิจิทัล การสื่อสาร การคิดเชิงวิเคราะห์ และการตัดสินใจอย่างมีจริยธรรม แนวคิดดังกล่าวสอดคล้องกับกรอบสมรรถนะของ International Federation of Accountants และมาตรฐานการสอบบัญชีของ International Auditing and Assurance Standards Board ที่เน้นการพัฒนาผู้สอบบัญชีอย่างรอบด้านทั้งด้านความรู้ ทักษะ และจรรยาบรรณ

อย่างไรก็ตาม การนำเทคโนโลยีดิจิทัลมาใช้ในการสอบบัญชี ทำให้ความสำคัญของจรรยาบรรณและความรับผิดชอบทางวิชาชีพสำคัญมากยิ่งขึ้น เนื่องจากผู้สอบบัญชีต้องเผชิญกับประเด็นใหม่ เช่น การรักษาความลับและความปลอดภัยของข้อมูล การใช้ข้อมูลจำนวนมากอย่างเหมาะสม ความโปร่งใสของกระบวนการใช้เทคโนโลยี รวมถึงความเสี่ยงจากการพึ่งพาระบบอัตโนมัติและปัญญาประดิษฐ์มากเกินไป ดังนั้น คุณภาพของการสอบบัญชีในยุคดิจิทัล จึงต้องอาศัยทั้งความรู้และทักษะทางบัญชี รวมถึงความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม ความรับผิดชอบทางวิชาชีพ และสมรรถนะดิจิทัลของผู้สอบบัญชีควบคู่กัน โดยเฉพาะความสามารถในการใช้เทคโนโลยี การวิเคราะห์ข้อมูล การประเมินความเสี่ยง และการใช้ดุลยพินิจอย่างมีจริยธรรม

จากการทบทวนวรรณกรรม พบว่า แนวคิดของ DeAngelo (1981) ที่ชี้ว่า ความเป็นอิสระเป็นปัจจัยสำคัญที่หล่อหลอมคุณภาพของการสอบบัญชี ขณะที่ Knechel et al. (2013) และ IAASB (2020) ต่างยืนยันว่า ความสามารถทางเทคนิคและความเที่ยงธรรมทางจริยธรรมคือรากฐานของความน่าเชื่อถือของรายงานการตรวจสอบ ผลการวิจัยยังพบทักษะวิชาชีพบัญชี โดยเฉพาะด้านการสื่อสารและการจัดการองค์การส่งผลต่อคุณภาพของรายงานการสอบบัญชีในทุกมิติอย่างมีนัยสำคัญ ซึ่งสอดคล้องกับข้อค้นพบของ จิตติมา ขำดำ และคณะ (2562) ที่ระบุว่า ผู้สอบบัญชีที่มีทักษะการสื่อสารและความเข้าใจบริบทธุรกิจจะสามารถนำเสนอรายงานที่ชัดเจนและสร้างความเชื่อมั่นให้ผู้ใช้งบการเงินได้มากกว่า การวิเคราะห์เพิ่มเติมเปรียบเทียบกับ ทิพวรรณ์ ศิริมารตร (2555) และ อัมพร เที่ยงตระกูล (2557) พบว่ามิติของจรรยาบรรณและความรับผิดชอบทางวิชาชีพ เป็นหัวใจของคุณภาพรายงานการสอบบัญชี การค้นพบทั้งหมดนี้สอดคล้องกับทฤษฎีทุนมนุษย์ของ Becker (1964) ที่มองว่าความรู้ ทักษะ และประสบการณ์ของบุคลากรคือทุนสำคัญของการสร้างคุณภาพงานในระยะยาว ดังนั้น บทความนี้ชี้ให้เห็นว่าการพัฒนาผู้สอบบัญชีให้มีทั้งคุณลักษณะด้านจริยธรรม ความเป็นมืออาชีพ และทักษะเทคโนโลยีสมัยใหม่ เป็นเงื่อนไขสำคัญในการยกระดับมาตรฐานคุณภาพการสอบบัญชีของประเทศไทยให้เทียบเท่ามาตรฐานสากล นอกจากนี้ หน่วยงานกำกับดูแล สถาบันการศึกษา และองค์กรวิชาชีพ ควรร่วมกันออกแบบหลักสูตรและระบบพัฒนาอย่างต่อเนื่อง เพื่อสร้างสมรรถนะที่สมดุลระหว่าง “ความรู้ทางเทคนิค” และ “จรรยาบรรณทางวิชาชีพ” อันจะนำไปสู่ความเชื่อมั่นในข้อมูลทางการเงิน และส่งเสริมความยั่งยืนของวิชาชีพบัญชีในระยะยาว

จากการทบทวนแนวคิดและงานศึกษาที่เกี่ยวข้องพบว่า งานด้านคุณภาพการสอบบัญชีให้ความสำคัญกับความสามารถ ความเป็นอิสระ และจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีมาอย่างต่อเนื่อง ขณะที่การศึกษาเกี่ยวกับเทคโนโลยีดิจิทัลมักมุ่งเน้นประสิทธิภาพของเครื่องมือและกระบวนการสอบบัญชีเป็นสำคัญ อย่างไรก็ตาม การวิเคราะห์และสังเคราะห์องค์ประกอบด้านจรรยาบรรณและสมรรถนะดิจิทัลในฐานะปัจจัยที่ต้องพัฒนาไปพร้อมกันเพื่อสนับสนุนคุณภาพการสอบบัญชียังมีข้อจำกัด โดยเฉพาะในบริบทของวิชาชีพบัญชีไทย ช่องว่างดังกล่าวสะท้อนให้เห็นถึงความจำเป็นในการพัฒนากรอบมุมมองที่เชื่อมโยง ความเป็นมืออาชีพและจริยธรรม เข้ากับ “ความสามารถในการใช้เทคโนโลยีดิจิทัล” อย่างเป็นระบบ ด้วยเหตุนี้ บทความนี้มุ่งวิเคราะห์และสังเคราะห์แนวคิด ทฤษฎี และงานศึกษาที่เกี่ยวข้องกับจรรยาบรรณ คุณลักษณะทางวิชาชีพและสมรรถนะดิจิทัลของผู้สอบบัญชี รวมถึงพิจารณาความเชื่อมโยงขององค์ประกอบดังกล่าวกับคุณภาพ

การสอบบัญชี โดยมีขอบเขตการนำเสนอครอบคลุมการเปลี่ยนแปลงของการสอบบัญชีภายใต้บริบทดิจิทัล ความสำคัญของจรรยาบรรณและสมรรถนะดิจิทัล ตลอดจนแนวทางการพัฒนาความสามารถของผู้สอบบัญชีให้สอดคล้องกับมาตรฐานวิชาชีพและสภาพแวดล้อมทางธุรกิจที่เปลี่ยนแปลงไป

ความสำคัญของคุณลักษณะผู้สอบบัญชี

คุณลักษณะของผู้สอบบัญชี (Auditor Attributes) เป็นปัจจัยสำคัญที่สะท้อนจรรยาบรรณและความเป็นมืออาชีพ (Professionalism) งาน จิตติมา ขำดำ และคณะ (2562) เสนอว่า ความสามารถในการตัดสินใจอย่างเป็นอิสระและการรักษาความลับของข้อมูลลูกค้า เป็นคุณลักษณะที่สร้างความเชื่อมั่นแก่ผู้ใช้งบการเงินมากที่สุด ในระดับสากล IAASB (2020) และ Knechel et al. (2013) ได้กำหนดคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีคุณภาพสูงไว้ 3 ด้าน ได้แก่ 1) ความรู้และทักษะทางเทคนิค (Technical Competence) 2) ความซื่อสัตย์และความเป็นอิสระทางจิตใจ (Integrity and Independence) และ 3) ความรับผิดชอบต่อสาธารณะ (Public Interest Responsibility) ดังนั้น สิ่งเหล่านี้สะท้อนให้เห็นว่าคุณภาพของผู้สอบบัญชีมิได้เกิดจากความรู้ทางวิชาการเพียงอย่างเดียว แต่ต้องประกอบด้วยจิตสำนึกทางจริยธรรมและความเป็นกลางในวิชาชีพด้วย

โดยภาพรวม คุณภาพของผู้สอบบัญชีจึงไม่ได้ขึ้นอยู่กับความรู้ทางวิชาการเพียงอย่างเดียว แต่ต้องผสานกับจิตสำนึกทางจริยธรรม ความเป็นกลาง และความรับผิดชอบต่อสังคม เพื่อสร้างความน่าเชื่อถือให้กับวิชาชีพและระบบรายงานทางการเงินโดยรวม

ทักษะวิชาชีพบัญชีในยุคดิจิทัล

ในศตวรรษที่ 21 เทคโนโลยีสารสนเทศได้เปลี่ยนโฉมหน้าของงานบัญชีและการตรวจสอบอย่างสิ้นเชิง ปัจจุบัน ผู้สอบบัญชีต้องสามารถใช้เครื่องมือทางเทคโนโลยี เช่น การวิเคราะห์ข้อมูลขนาดใหญ่ (Big Data Analytics), ปัญญาประดิษฐ์ (Artificial Intelligence: AI) และระบบบล็อกเชน (Blockchain) เพื่อรวบรวม วิเคราะห์ และตรวจสอบข้อมูลทางการเงินได้อย่างมีประสิทธิภาพ (Kokina & Davenport, 2017; Alles, 2015) Marina et al. (2025) เสนอโมเดล Auditor 4.0 หรือ Hybrid Auditor ที่ผู้สอบบัญชีจะต้องใช้ทักษะความเชี่ยวชาญรอบด้านและการสื่อสารที่มีประสิทธิภาพ (Effective Communication) เพื่อแปลความหมายและนำเสนอข้อมูลเชิงลึกแก่ลูกค้าอย่างเข้าใจง่าย แนวคิดนี้ได้รับการสนับสนุนจากงานของ Alles (2015) ที่ย้ำว่าการสอบบัญชีในยุคดิจิทัลจะต้องอาศัยการทำงานร่วมกันระหว่างมนุษย์และเทคโนโลยี (Human–Technology Collaboration) เพื่อให้เกิดการตรวจสอบที่โปร่งใสและแม่นยำยิ่งขึ้น

ทักษะวิชาชีพบัญชีในยุคดิจิทัลมีการเปลี่ยนแปลงอย่างมากตามความก้าวหน้าของเทคโนโลยีสารสนเทศ ผู้สอบบัญชีในศตวรรษที่ 21 ไม่ได้ทำหน้าที่เพียงตรวจสอบเอกสารทางการเงินแบบดั้งเดิม แต่ต้องมีความสามารถในการใช้เทคโนโลยีสมัยใหม่ เช่น การวิเคราะห์ข้อมูลขนาดใหญ่ ปัญญาประดิษฐ์ และบล็อกเชน เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพ ความถูกต้อง และความโปร่งใสของกระบวนการสอบบัญชี งานวิจัยทั้งในและต่างประเทศชี้ให้เห็นว่า ทักษะดิจิทัลและการคิดเชิงวิเคราะห์ เป็นสมรรถนะสำคัญที่ผู้สอบบัญชีรุ่นใหม่

จำเป็นต้องพัฒนา เพื่อให้สามารถปรับตัวและแข่งขันได้ในตลาดแรงงานสากล ขณะเดียวกัน แนวคิด “Hybrid Auditor” ที่เสนอว่าผู้สอบบัญชีควรผสานทักษะด้านเทคโนโลยีเข้ากับทักษะด้านมนุษยสัมพันธ์ เช่น การสื่อสารและการทำงานร่วมกับลูกค้า นอกจากนี้ แนวคิดการทำงานร่วมกันระหว่างมนุษย์และเทคโนโลยีที่สะท้อนให้เห็นว่า การสอบบัญชีในยุคดิจิทัลจะประสบความสำเร็จได้ ต้องอาศัยทั้งความเชี่ยวชาญของมนุษย์และศักยภาพของเทคโนโลยีควบคู่กันไป เพื่อยกระดับคุณภาพและความน่าเชื่อถือของงานสอบบัญชีโดยรวม

แนวคิดเกี่ยวกับทักษะวิชาชีพบัญชี (Professional Accounting Skills)

ในยุคเศรษฐกิจดิจิทัลและเทคโนโลยีเปลี่ยนผ่านอย่างรวดเร็ว “ทักษะวิชาชีพบัญชี” (Professional Accounting Skills) ได้ขยายความหมายออกไปจากเดิมที่มุ่งเน้นความรู้ทางเทคนิคสู่การครอบคลุมสมรรถนะที่หลากหลาย ทั้งด้านเทคโนโลยี การสื่อสาร การคิดเชิงวิเคราะห์ และจริยธรรมทางวิชาชีพ ซึ่งล้วนเป็นปัจจัยสำคัญต่อคุณภาพของการสอบบัญชีและความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน (IAESB, 2014; Francis, 2023) ตามกรอบมาตรฐานการศึกษาทางวิชาชีพระหว่างประเทศ (International Education Standards: IES) ของ สหพันธ์นักบัญชีสากล (International Federation of Accountants: IFAC) ได้ระบุว่าผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจำเป็นต้องมีสมรรถนะหลัก 3 มิติ ได้แก่ 1) Technical Competence – ความสามารถทางเทคนิค เช่น การวิเคราะห์งบการเงิน การใช้เครื่องมือทางบัญชี และการประเมินความเสี่ยง 2) Professional Skills – ทักษะทางวิชาชีพ เช่น การสื่อสาร การคิดเชิงวิเคราะห์ การตัดสินใจ และการบริหารจัดการ และ 3) Professional Values, Ethics and Attitudes – ค่านิยมและจรรยาบรรณวิชาชีพ (IAESB, 2014) องค์ประกอบเหล่านี้สะท้อนให้เห็นว่า ทักษะวิชาชีพบัญชี ต้องขยายขอบเขตไปถึงความสามารถในการประยุกต์ใช้ข้อมูล การบริหารงาน และการตัดสินใจอย่างมีจริยธรรมในสภาพแวดล้อมที่ซับซ้อน

1. ทักษะทางเทคนิค (Technical Skills)

ทักษะทางเทคนิคเป็นรากฐานของการประกอบวิชาชีพบัญชี โดยครอบคลุมความรู้ในการวิเคราะห์งบการเงิน การวางระบบควบคุมภายใน และการตรวจสอบความถูกต้องของรายการบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องมีความเข้าใจในมาตรฐานการรายงานทางการเงินทั้งในระดับสากล (IFRS) และระดับประเทศ ตลอดจนความรู้ด้านภาษีและกฎหมายธุรกิจ (AICPA, 2023) งานของ Knechel et al. (2013) ชี้ว่า ผู้สอบบัญชีที่มีความรู้ทางเทคนิคสูงสามารถตรวจจับความผิดปกติในงบการเงินได้อย่างแม่นยำ และช่วยลดความเสี่ยงด้านการบิดเบือนข้อมูล ทั้งนี้ ความรู้เชิงเทคนิคต้องอาศัยการเรียนรู้ต่อเนื่อง (Continuous Learning) เพื่อให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงของมาตรฐานบัญชีและเทคโนโลยีทางการเงินใหม่ ๆ เช่น Blockchain และ Cloud Accounting

2. ทักษะการสื่อสารและการปฏิสัมพันธ์ (Communication and Interpersonal Skills)

การสื่อสารอย่างมีประสิทธิภาพเป็นหัวใจของการสอบบัญชีคุณภาพสูง เนื่องจากผู้สอบบัญชีต้องสามารถถ่ายทอดข้อมูลเชิงเทคนิคให้ผู้บริหารและผู้ใช้งบการเงินเข้าใจได้อย่างชัดเจน (Louis et al., 2022) นอกจากนี้ การสื่อสารที่ดีช่วยลดความเข้าใจผิดระหว่างทีมสอบบัญชีและลูกค้า และสร้างความไว้วางใจในการดำเนินงาน งานของ Leocádio et al. (2024) พบว่า ทักษะการสื่อสารและการทำงานร่วมกับผู้อื่น

มีผลโดยตรงต่อการยอมรับรายงานการสอบบัญชีในตลาดทุนระหว่างประเทศ โดยเฉพาะในกรณีที่ต้องสื่อสารความเสี่ยงหรือข้อสังเกตเชิงเทคนิคแก่ผู้บริหารระดับสูง

3. ทักษะการคิดเชิงวิเคราะห์และการใช้ดุลยพินิจ (Analytical and Judgment Skills)

ในบริบทที่ข้อมูลทางธุรกิจมีปริมาณมากและซับซ้อน การคิดเชิงวิเคราะห์ (Analytical Thinking) และการใช้ดุลยพินิจ (Professional Judgment) กลายเป็นทักษะสำคัญที่ช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถประเมินความเสี่ยงทางการเงินและตัดสินใจได้อย่างเหมาะสม (Francis, 2023) Sudradjat et al. (2024) พบว่าทักษะการวิเคราะห์ข้อมูลเชิงลึกโดยใช้เทคโนโลยี เช่น การวิเคราะห์เชิงคาดการณ์ (Predictive Analytics) และการทำเหมืองข้อมูล (Data Mining) มีส่วนช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถระบุความผิดปกติของธุรกรรมได้อย่างรวดเร็วและแม่นยำ ซึ่งเพิ่มคุณภาพของการตรวจสอบอย่างมีนัยสำคัญ

4. ทักษะดิจิทัลและนวัตกรรม (Digital and Innovative Skills)

ในโลกยุคใหม่ ผู้สอบบัญชีต้องมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับเทคโนโลยีดิจิทัล เครื่องมือวิเคราะห์ข้อมูล และระบบสารสนเทศทางการเงิน เช่น Power BI, Tableau, Python และระบบ ERP ซึ่งช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการตรวจสอบ (Pramano et al., 2023) Leocádio et al. (2024) อธิบายว่า ผู้สอบบัญชีที่สามารถใช้เทคโนโลยีสร้างมูลค่าเพิ่มให้กับองค์กร โดยการนำเสนอข้อมูลเชิงลึกที่ผู้บริหารสามารถนำไปใช้กำหนดกลยุทธ์ได้

5. ทักษะด้านจริยธรรมและการตัดสินใจ (Ethical and Decision-Making Skills)

จรรยาบรรณทางวิชาชีพยังคงเป็นแกนหลักของคุณภาพงานสอบบัญชี งานของ Sulaeman et al. (2024) ยืนยันว่าผู้สอบบัญชีที่มีความซื่อสัตย์ ความเที่ยงธรรม และความรับผิดชอบทางสังคมสูงจะสามารถลดความเสี่ยงจากความขัดแย้งทางผลประโยชน์ได้อย่างมีประสิทธิภาพ นอกจากนี้ ทักษะการตัดสินใจบนพื้นฐานของหลักจริยธรรมยังช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถรักษาความเป็นอิสระแม้ในสภาวะกดดันจากลูกค้าหรือผู้บริหาร (IAASB, 2023)

องค์ประกอบเหล่านี้ต้องพัฒนาอย่างต่อเนื่อง เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถสร้างความเชื่อมั่นในข้อมูลทางการเงิน และตอบสนองต่อการเปลี่ยนแปลงของเทคโนโลยีได้อย่างยั่งยืน ทั้งยังเป็นปัจจัยสำคัญในการยกระดับมาตรฐานคุณภาพของรายงานการสอบบัญชีของประเทศไทยให้เทียบเท่าสากล ดังนั้นจริยธรรมและการตัดสินใจอย่างเป็นอิสระยังคงเป็นแกนกลางของวิชาชีพบัญชี ตามแนวคิดและมาตรฐานของ International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ซึ่งเน้นความซื่อสัตย์ ความเที่ยงธรรม และความรับผิดชอบต่อสาธารณะ ภาพรวมทั้งหมดจึงสะท้อนว่า ทักษะวิชาชีพบัญชีในยุคปัจจุบันต้องได้รับการพัฒนาอย่างต่อเนื่องและบูรณาการ เพื่อยกระดับคุณภาพงานสอบบัญชีและเสริมสร้างความน่าเชื่อถือของระบบรายงานทางการเงินให้ทัดเทียมมาตรฐานสากล

ทฤษฎีและกรอบแนวคิดที่เกี่ยวข้อง

บทความนี้ใช้ทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง 3 ประการ ได้แก่ ทฤษฎีตัวแทน (Agency Theory) ทฤษฎีทุนมนุษย์ (Human Capital Theory) และแนวคิดความรับผิดชอบทางวิชาชีพ (Professional Responsibility) เพื่อ

อธิบายความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี ทักษะและสมรรถนะทางวิชาชีพ จรรยาบรรณ และคุณภาพการสอบบัญชี โดยแต่ละแนวคิดมีบทบาทในการอธิบายกลไกที่แตกต่างกัน แต่สามารถเชื่อมโยงกันเป็นกรอบการวิเคราะห์เดียวกันได้ ดังนี้

1. ทฤษฎีตัวแทน (Agency Theory)

ทฤษฎีตัวแทนของ Jensen และ Meckling (1976) อธิบายความสัมพันธ์ระหว่าง “ตัวการ” (Principal) ซึ่งโดยทั่วไปหมายถึงผู้ถือหุ้นหรือเจ้าของกิจการ กับ “ตัวแทน” (Agent) ซึ่งหมายถึง ผู้บริหารที่ได้รับมอบหมายให้บริหารทรัพยากรขององค์กร ปัญหาสำคัญของความสัมพันธ์ดังกล่าวเกิดจากการที่ทั้งสองฝ่ายอาจมีเป้าหมายและผลประโยชน์ที่แตกต่างกัน ประกอบกับผู้บริหารมีข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานของกิจการมากกว่าผู้ถือหุ้น จึงก่อให้เกิดปัญหาความไม่สมมาตรของข้อมูล (Information Asymmetry) และความเสี่ยงจากการที่ผู้บริหารอาจใช้ข้อมูลหรือดุลยพินิจเพื่อประโยชน์ของตนเอง

2. ทฤษฎีทุนมนุษย์ (Human Capital Theory)

ทฤษฎีทุนมนุษย์ได้รับการพัฒนาอย่างเป็นระบบโดย Becker (1964) ซึ่งเสนอว่า ความรู้ ทักษะ ความสามารถ และประสบการณ์ของบุคคลถือเป็นรูปแบบหนึ่งของทุนที่สามารถเพิ่มผลิตภาพและคุณค่าของการปฏิบัติงานได้ การลงทุนในทุนมนุษย์ผ่านการศึกษา การฝึกอบรม และการพัฒนาประสบการณ์จึงมีผลต่อความสามารถในการปฏิบัติงานและผลลัพธ์ขององค์กร

3. ทฤษฎีความรับผิดชอบต่อสังคมทางวิชาชีพ (Professional Responsibility Theory)

แนวคิดความรับผิดชอบทางวิชาชีพมองว่า ผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีไม่ได้มีหน้าที่รับผิดชอบเฉพาะต่อนายจ้างหรือผู้ว่าจ้างเท่านั้น แต่ยังมีความรับผิดชอบต่อผู้ใช้งบการเงิน ตลาดทุน และสาธารณชน เนื่องจากรายงานการสอบบัญชีเป็นข้อมูลที่ผู้มีส่วนได้ส่วนเสียใช้ประกอบการตัดสินใจทางเศรษฐกิจ ดังนั้นผู้สอบบัญชีจึงต้องปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์ ความเที่ยงธรรม ความเป็นอิสระ ความระมัดระวังทางวิชาชีพ และการรักษาความลับของข้อมูลตามหลักจริยธรรมและมาตรฐานวิชาชีพ

โดยสรุป กรอบทฤษฎีทั้งสามสนับสนุนแนวคิดหลักของบทความว่า คุณภาพการสอบบัญชีในยุคดิจิทัลไม่ได้เกิดจากความสามารถทางเทคนิคเพียงด้านเดียว แต่เป็นผลจากการบูรณาการระหว่างคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี สมรรถนะทางวิชาชีพและดิจิทัล และจรรยาบรรณในการใช้ดุลยพินิจ

การบูรณาการองค์ความรู้ระหว่างท้องถิ่นและสากล

จากงานวิจัยต่างประเทศ ต่างสะท้อนให้เห็นว่า “ความเป็นอิสระ” และ “ความสามารถเชิงเทคนิค” ถือเป็นปัจจัยหลักที่พบซ้ำในหลายการศึกษา (DeAngelo 1981; Christensen et al. 2016) อย่างไรก็ตาม ผลของปัจจัยอื่น เช่น ประสบการณ์ (experience) การฝึกอบรม และการเชี่ยวชาญด้านอุตสาหกรรม (industry specialization) อาจขึ้นอยู่กับบริบทของประเทศนั้น ๆ เช่นสภาพการกำกับดูแลของตลาดทุนและธรรมาภิบาล เมื่อพิจารณาร่วมกับบริบทไทย ซึ่งอาจมีข้อจำกัดด้านทรัพยากร เทคโนโลยี และการกำกับดูแล

1. ประเด็นวิชาการที่บทความนี้ต้องการเติมเต็ม

แม้ว่างานวิจัยสากลจะอยู่ในระดับสูง แต่ยังมีช่องว่างที่น่าสนใจ เช่น งานวิจัยหลายชิ้นพบว่าคุณภาพการสอบบัญชีวัดได้ผ่าน “อินพุต” ของผู้สอบบัญชี แต่ยังมีการพัฒนาน้อยในเรื่อง “ทักษะดิจิทัล” และ “การทำงานร่วมกัน (collaboration)” ในยุคเทคโนโลยีล่าสุด ดุลยภาพระหว่างความสามารถและความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชียังเป็นประเด็นที่ได้รับการวิจัยค่อนข้างน้อย โดยเฉพาะในประเทศกำลังพัฒนา การวิจัยเชิงเปรียบเทียบระหว่างประเทศ (cross-country) พบว่า บริบทของการกำกับดูแลและนโยบายมีบทบาท เป็นตัวปรับในความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะผู้สอบบัญชีกับคุณภาพรายงาน

2. แนวทางการวิเคราะห์ในบทความนี้

บทความนี้จึงตั้งอยู่บนสมมติฐานว่า ทั้งคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี (เช่น ความเป็นอิสระ ความโปร่งใส ความซื่อสัตย์ ความรู้ทักษะ) และ ทักษะวิชาชีพบัญชี (เช่น ทักษะการสื่อสาร ทักษะการจัดการ ทักษะดิจิทัล) มีอิทธิพลต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบบัญชี โดยมีบริบทไทยเป็นกรณีศึกษา ซึ่งได้รับแรงบันดาลใจจากงานต่างประเทศ และต้องการขยายว่า ในบริบทการกำกับดูแลและเทคโนโลยีในประเทศไทย ปัจจัยทั้งสองนี้มีบทบาทอย่างไร และมีปัจจัยปรับ (moderator) หรือปัจจัยกั้น (barrier) ใดที่ควรพิจารณา

บริบทของคุณภาพรายงานการสอบบัญชีในยุคเทคโนโลยี

แนวคิดเรื่องคุณภาพของการสอบบัญชี (Audit Quality) ได้รับการตีความใหม่ในบริบทของเทคโนโลยีและความยั่งยืน ปัจจุบัน การสอบบัญชีไม่ได้มุ่งเพียงการตรวจพบข้อผิดพลาด แต่ยังรวมถึงความสามารถในการประเมินความเสี่ยงเชิงระบบ (systemic risk assessment) และการให้ข้อมูลที่เพิ่มคุณค่าเชิงกลยุทธ์แก่ผู้บริหาร (value-added insights) ในมิติใหม่นี้ ผู้สอบบัญชีจึงถูกคาดหวังให้มีทั้งความรอบรู้ทางเทคนิค ความเข้าใจในธุรกิจ และทักษะการสื่อสารที่สามารถแปลงข้อมูลเชิงเทคนิคให้เป็นสารสนเทศที่ผู้บริหารสามารถใช้ตัดสินใจได้ นอกจากนี้ Francis (2023) ชี้ว่า คุณภาพของการสอบบัญชีในศตวรรษที่ 21 ขึ้นอยู่กับคุณภาพทุนมนุษย์ (Human Capital Quality) ของผู้สอบบัญชี ซึ่งรวมถึงความรู้ ทักษะ และประสบการณ์ที่สั่งสมจากการปฏิบัติจริง อันสะท้อนถึงทฤษฎีทุนมนุษย์ของ Becker (1964) ที่มองว่าความรู้และสมรรถนะคือทรัพย์สินที่สร้างคุณค่าระยะยาวให้กับองค์กร

คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีในฐานะปัจจัยเชิงคุณภาพ

คุณลักษณะของผู้สอบบัญชี (Auditor Attributes) เป็นปัจจัยที่มีอิทธิพลโดยตรงต่อคุณภาพของรายงานการสอบบัญชี (Leocádio et al., 2024) โดยเฉพาะในยุคที่การตัดสินใจอาศัยเทคโนโลยี ผู้สอบบัญชีที่มีความเป็นอิสระ (Independence) ความเที่ยงธรรม (Objectivity) และความโปร่งใส (Transparency) ยังคงเป็นกลไกหลักที่ช่วยรักษาความน่าเชื่อถือของรายงาน ผลการศึกษาของ Sulaeman et al. (2024) พบว่าผู้สอบบัญชีที่มีความสามารถสูงทางเทคนิค หากขาดจิตสำนึกทางจริยธรรม ก็อาจมีแนวโน้มลดระดับความเป็นอิสระเมื่อต้องเผชิญแรงกดดันจากลูกค้า ในทางกลับกัน ความซื่อสัตย์และความเที่ยงธรรมกลับเป็นตัวกลางสำคัญที่ส่งเสริมความเป็นมืออาชีพและลดความเอนเอียงในการตัดสินใจ ในบริบทประเทศไทย

การศึกษาของ อลิชญา อยู่สวัสดิ์ และ พรรณทิพย์ อย่างกลั่น (2566) ชี้ว่าคุณลักษณะทางจริยธรรม เช่น ความรับผิดชอบต่อสังคม ความโปร่งใส และการรักษาความลับ มีผลต่อคุณภาพของการสอบบัญชีในทุกมิติ โดยเฉพาะด้านความน่าเชื่อถือและความทันเวลา ขณะเดียวกัน ปัจจัยด้านทัศนคติและค่านิยมทางวิชาชีพยังส่งผลต่อการใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี

ทักษะวิชาชีพบัญชีในโลกดิจิทัล

ทักษะวิชาชีพบัญชี (Professional Accounting Skills) ในปัจจุบันได้ขยายจากการปฏิบัติงานเชิงเทคนิคไปสู่การเป็น “ผู้เชี่ยวชาญข้อมูล” (Data-Savvy Professional) ที่สามารถตีความและวิเคราะห์ข้อมูลเชิงกลยุทธ์ (Sudradjat et al., 2024) งานของ Pramano et al. (2023) ระบุว่าทักษะดิจิทัล (Digital Skills) เป็นตัวแปรสำคัญที่ส่งเสริมการตัดสินใจและการตรวจจับความเสี่ยงของการทุจริต (Fraud Risk Judgment) ส่วนงานของ Louis et al. (2022) พบว่าทักษะการสื่อสารและการบริหารทีมสอบบัญชีมีผลโดยตรงต่อการเพิ่มคุณภาพรายงานการตรวจสอบ ทั้งในด้านความเข้าใจและความน่าเชื่อถือของผู้ใช้งบการเงิน ในประเทศไทยชี้ให้เห็นว่าทักษะการจัดการข้อมูล (Information Management) และการใช้เทคโนโลยีในการสอบบัญชี เช่น การวิเคราะห์ธุรกรรมผ่านระบบ ERP และการตรวจสอบแบบดิจิทัล (E-Audit) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพของรายงาน โดยเฉพาะในด้านความชัดเจนและความถูกต้องของข้อค้นพบ

ช่องว่างและความจำเป็นของการบูรณาการจริยธรรมและเทคโนโลยี

แม้ว่าแนวคิดด้านคุณภาพของการสอบบัญชีจะถูกศึกษาอย่างกว้างขวางในระดับสากล แต่การบูรณาการระหว่าง “คุณลักษณะของผู้สอบบัญชี” กับ “ทักษะวิชาชีพในยุคดิจิทัล” ภายใต้กรอบจรรยาบรรณทางวิชาชีพ ยังถือเป็นประเด็นที่ต้องการการศึกษามากขึ้น โดยเฉพาะในบริบทประเทศกำลังพัฒนา (Leocádio et al., 2024; IAESB, 2014) ประเทศไทยยังขาดกรอบแนวทางที่ชัดเจนในการพัฒนาผู้สอบบัญชีให้สามารถผสมผสานความรู้ทางเทคนิคกับคุณธรรมจริยธรรมได้อย่างสมดุล ซึ่งเป็นประเด็นที่เสนอว่าจำเป็นต้องพัฒนา “สมรรถนะเชิงจริยธรรม–ดิจิทัล (Ethical–Digital Competency)” เพื่อยกระดับคุณภาพของงานสอบบัญชีไทยให้เทียบเท่าระดับสากล ดังนั้น บทความวิชาการนี้จึงมุ่งศึกษาวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของ คุณลักษณะผู้สอบบัญชีและทักษะวิชาชีพบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพของรายงานการสอบบัญชีภายใต้กรอบแนวคิดจรรยาบรรณวิชาชีพและสมรรถนะดิจิทัล โดยมีเป้าหมายเพื่อเสนอแนวทางการพัฒนาผู้สอบบัญชีไทยให้มีศักยภาพเทียบเท่ามาตรฐานนานาชาติ และเพื่อสร้างระบบการสอบบัญชีที่โปร่งใส เที่ยงธรรม และสอดคล้องกับความคาดหวังของผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในยุคเศรษฐกิจข้อมูล

บทสรุป

ในยุคเศรษฐกิจดิจิทัล (Digital Economy) และเศรษฐกิจที่ขับเคลื่อนด้วยข้อมูล (Data-Driven Economy) บทบาทของวิชาชีพบัญชีได้ขยายจากการรายงานข้อมูลทางการเงินไปสู่การสร้างคุณค่าเชิงกลยุทธ์และความเชื่อมั่นในระบบเศรษฐกิจโดยรวม (Knechel & Salterio, 2017) การตรวจสอบบัญชีในปัจจุบันไม่เพียงทำหน้าที่รับรองความถูกต้องของงบการเงิน แต่ยังเป็นเครื่องมือสำคัญในการส่งเสริมธรรมาภิบาล ความโปร่งใส และความรับผิดชอบต่อผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในองค์กร (Christensen et al., 2016) การเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วของเทคโนโลยี โดยเฉพาะการนำปัญญาประดิษฐ์ (Artificial Intelligence: AI) การวิเคราะห์ข้อมูลขนาดใหญ่ (Big Data Analytics) และระบบอัตโนมัติ (Automation) มาใช้ในกระบวนการสอบบัญชี ได้สร้างทั้งโอกาสและความท้าทายใหม่ต่อคุณภาพของการสอบบัญชี (Kokina & Davenport, 2017; Appelbaum et al., 2018) แยกเป็นประเด็นได้ ดังนี้

1. การรักษามาตรฐานคุณภาพของการสอบบัญชี (Audit Quality) เป็นประเด็นที่ได้รับความสนใจอย่างต่อเนื่องในระดับสากล เนื่องจากมีความเชื่อมโยงโดยตรงกับความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน และความเชื่อมั่นของผู้ใช้งบการเงิน (DeAngelo, 1981; IAASB, 2020) คุณภาพของการสอบบัญชีมักถูกกำหนดโดยคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี (Auditor Attributes) เช่น ความรู้ ความสามารถ (Competence) ความเป็นอิสระ (Independence) ความเที่ยงธรรม (Objectivity) ความซื่อสัตย์ (Integrity) และจรรยาบรรณทางวิชาชีพ (Professional Ethics) ซึ่งล้วนเป็นปัจจัยสำคัญที่มีอิทธิพลต่อการตัดสินเชิงวิชาชีพและคุณภาพของรายงาน (Louis et al., 2022; Sulaeman et al., 2024)

2. การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีได้ผลักดันให้ทักษะวิชาชีพบัญชี (Professional Accounting Skills) ต้องปรับตัวตามบริบทใหม่ โดยเฉพาะทักษะด้านการใช้เทคโนโลยีดิจิทัล (Digital Competencies) การสื่อสาร (Communication Skills) การวิเคราะห์ข้อมูล (Analytical Skills) และการตัดสินใจอย่างมีจริยธรรม (Ethical Decision Making) ซึ่งเป็นปัจจัยที่ส่งเสริมให้ผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพและสอดคล้องกับมาตรฐานวิชาชีพระดับสากล (Pramano et al., 2023; Sudradjat et al., 2024; Leocádio et al., 2024)

3. สำหรับประเทศไทย สภาวิชาชีพบัญชีและหน่วยงานกำกับดูแล เช่น สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ได้ตระหนักถึงความสำคัญของการพัฒนาผู้สอบบัญชีให้มีทั้งความรู้ ความสามารถ และจรรยาบรรณที่มั่นคง รวมถึงการปรับตัวเข้าสู่ยุคดิจิทัล (อัมพร เที่ยงตระกูล, 2557) อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีจำนวนไม่น้อย โดยเฉพาะในสำนักงานขนาดกลางและขนาดเล็ก ยังคงเผชิญข้อจำกัดด้านทรัพยากรและโอกาสในการพัฒนาเทคโนโลยี ทำให้เกิดความแตกต่างในคุณภาพของการสอบบัญชีระหว่างกลุ่มผู้ประกอบวิชาชีพ ช่องว่างทางวิชาการที่สำคัญคือ การบูรณาการระหว่าง “คุณลักษณะของผู้สอบบัญชี” กับ “ทักษะวิชาชีพบัญชี” ภายใต้บริบทของเทคโนโลยีและจริยธรรมยังคงมีการศึกษาไม่มากในประเทศไทย แม้ว่างานวิจัยต่างประเทศจะยืนยันถึงความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างสองปัจจัยดังกล่าวกับคุณภาพของรายงานการสอบบัญชี (Christensen et al., 2016; Louis et al., 2022) แต่การประยุกต์ใช้ในบริบทของประเทศกำลังพัฒนา เช่น ไทย ยังมีข้อจำกัดด้านข้อมูลและกรอบการกำกับดูแล (Sulaeman et al., 2024)

จากการสังเคราะห์องค์ความรู้ที่เกี่ยวข้อง พบว่า คุณภาพการสอบบัญชีในยุคดิจิทัลมิได้ขึ้นอยู่กับความรู้และความสามารถทางวิชาชีพเพียงอย่างเดียว แต่เกิดจากการผสมผสานระหว่างคุณลักษณะพื้นฐานของผู้สอบบัญชี โดยเฉพาะความซื่อสัตย์ ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความรับผิดชอบทางจรรยาบรรณ กับความสามารถในการประยุกต์ใช้เทคโนโลยีดิจิทัล การวิเคราะห์ข้อมูล และเครื่องมืออัตโนมัติในการปฏิบัติงานสอบบัญชี การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวทำให้บทบาทของผู้สอบบัญชีขยับจากผู้ตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูลไปสู่ผู้ประเมินความเสี่ยงและผู้ให้ความเชื่อมั่นต่อข้อมูลที่มีความซับซ้อนมากขึ้น ดังนั้น การพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีจึงจำเป็นต้องพัฒนาทั้งคุณลักษณะด้านจริยธรรม และสมรรถนะด้านดิจิทัลควบคู่กัน ความเชื่อมโยงระหว่างจรรยาบรรณ สมรรถนะดิจิทัล และคุณภาพการสอบบัญชีสามารถอธิบายได้ว่า จรรยาบรรณเป็นกลไกพื้นฐานที่กำกับให้ผู้สอบบัญชีใช้ดุลยพินิจอย่างเป็นอิสระ เที่ยงธรรม และรับผิดชอบ ขณะที่สมรรถนะดิจิทัลช่วยเพิ่มความสามารถในการเข้าถึง วิเคราะห์ และประเมินข้อมูลจำนวนมาก ตลอดจนช่วยให้สามารถใช้เทคโนโลยีเพื่อระบุความเสี่ยงและหลักฐานการสอบบัญชีได้อย่างมีประสิทธิภาพ อย่างไรก็ตาม การมีทักษะดิจิทัลสูงโดยปราศจากจริยธรรมอาจก่อให้เกิดความเสี่ยงจากการใช้ข้อมูลอย่างไม่เหมาะสม การพึ่งพาระบบอัตโนมัติมากเกินไป หรือการใช้ดุลยพินิจที่ขาดความเป็นอิสระ ในทางกลับกัน การมีจรรยาบรรณที่เข้มแข็งแต่ขาดความสามารถด้านดิจิทัลอาจทำให้ผู้สอบบัญชีไม่สามารถรับมือกับข้อมูลและความเสี่ยงรูปแบบใหม่ได้อย่างเพียงพอ จึงกล่าวได้ว่า จรรยาบรรณเป็นกลไกกำกับการใช้เทคโนโลยี ขณะที่สมรรถนะดิจิทัลเป็นกลไกเพิ่มประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน และทั้งสององค์ประกอบร่วมกันสนับสนุนคุณภาพการสอบบัญชี ในเชิงปฏิบัติ สภาวิชาชีพบัญชีควรส่งเสริมการพัฒนามาตรฐานและแนวทางการพัฒนาสมรรถนะผู้สอบบัญชีให้ครอบคลุมทั้งจรรยาบรรณ การใช้เทคโนโลยี การวิเคราะห์ข้อมูล และการประเมินความเสี่ยงจากระบบดิจิทัล รวมทั้งสนับสนุนการพัฒนาวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง ขณะที่สถาบันการศึกษาควรบูรณาการจริยธรรมวิชาชีพเข้ากับการเรียนรู้ด้านเทคโนโลยีดิจิทัล การวิเคราะห์ข้อมูล และการใช้ปัญญาประดิษฐ์ เพื่อเตรียมผู้เรียนให้สามารถใช้เทคโนโลยีอย่างมีความรับผิดชอบ สำหรับสำนักงานสอบบัญชีควรจัดให้มีการพัฒนาทักษะดิจิทัลอย่างต่อเนื่อง สร้างระบบกำกับดูแลการใช้เทคโนโลยีและข้อมูล ตลอดจนส่งเสริมวัฒนธรรมองค์กรที่ให้ความสำคัญกับความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และจริยธรรมในการใช้ดุลยพินิจทางวิชาชีพ

อย่างไรก็ตาม บทความนี้เป็นการสังเคราะห์องค์ความรู้จากเอกสารและงานศึกษาที่มีอยู่ จึงมีข้อจำกัดด้านความแตกต่างของบริบท กลุ่มตัวอย่าง วิธีการวัดตัวแปร และเกณฑ์การประเมินคุณภาพการสอบบัญชีของแต่ละการศึกษา โดยเฉพาะหลักฐานเชิงประจักษ์ในบริบทประเทศไทยที่ยังมีข้อจำกัดเมื่อเปรียบเทียบกับงานศึกษาระหว่างประเทศ ดังนั้น การศึกษาต่อไปควรพัฒนาแบบจำลองที่ตรวจสอบความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณ สมรรถนะดิจิทัล และคุณภาพการสอบบัญชีโดยตรง รวมทั้งศึกษาบทบาทของปัญญาประดิษฐ์ การวิเคราะห์ข้อมูลขนาดใหญ่ และระบบอัตโนมัติที่มีต่อดุลยพินิจและจริยธรรมของผู้สอบบัญชี ตลอดจนเปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างสำนักงานสอบบัญชีที่มีขนาดและระดับความพร้อมด้านเทคโนโลยีแตกต่างกัน เพื่อให้ได้องค์ความรู้ที่สามารถนำไปใช้กำหนดมาตรฐาน พัฒนาหลักสูตร และยกระดับคุณภาพการสอบบัญชีในบริบทไทยได้อย่างเป็นรูปธรรม

เอกสารอ้างอิง

จิตติมา ขำดำ, สุพิศ ฤทธิ์แก้ว, และ สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์. (2562). ความรู้ความสามารถของนักบัญชีและความเข้าใจในมาตรฐานการจัดทำบัญชีภาครัฐที่มีผลต่อประสิทธิภาพงานบัญชีของสำนักงานอัยการสูงสุด. *วารสารนักบริหาร, 39*(2), 52-65.

ทิพวรรณ์ ศิริมาตร. (2555). *ผลกระทบของคุณลักษณะหลักฐานการสอบบัญชีที่ดีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย* [วิทยานิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม].

อัมพร เที่ยงตระกูล. (2557). *ความรู้ทางวิชาชีพและคุณค่าทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตภายใต้มาตรฐานสากลที่มีผลต่อการดำเนินงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของผู้ใช้บริการ กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรมและกลุ่มเทคโนโลยีในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย.* มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์.

อลิชญา อยู่สวัสดิ์, และ พรรณทิพย์ อย่างกลั่น. (2566). คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีและทักษะวิชาชีพบัญชีส่งผลต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีในเขตกรุงเทพและปริมณฑล. *วารสารรัฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยราชภัฏสวนสุนันทา, 6*(2), 185–199.

Alles, M. G. (2015). Drivers of the use and facilitators and obstacles of the evolution of big data by the audit profession. *Accounting Horizons, 29*(2), 439–449. https://doi.org/10.2308/acch-51067

American Institute of Certified Public Accountants. (2023). *Uniform CPA Examination blueprints*. https://www.aicpa-cima.com/

Becker, G. S. (1964). *Human capital: A theoretical and empirical analysis, with special reference to education*. National Bureau of Economic Research.

Christensen, B. E., Glover, S. M., Omer, T. C., & Shelley, M. K. (2016). Understanding audit quality: Insights from audit professionals and investors. *Contemporary Accounting Research, 33*(4), 1648–1684. https://doi.org/10.1111/1911-3846.12212

DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics, 3*(3), 183–199. https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90002-1

Francis, J. R. (2023). Going big, going small: A perspective on strategies for researching audit quality. *The British Accounting Review, 55*, 101167.

International Accounting Education Standards Board, IAESB. (2014). *International Education Standard 8: Professional competence for engagement partners responsible for audits of financial statements (Revised).* International Federation of Accountants.

International Auditing and Assurance Standards Board, IAESB. (2020). *International Standard on Quality Management (ISQM) 1: Quality management for firms that perform audits or reviews of financial statements, or other assurance or related services engagements*. https://www.iaasb.org/publications/international-standard-quality-management-isqm-1-quality-management-firms-perform-audits-or-reviews

International Auditing and Assurance Standards Board, IAESB. (2020). *International Standard on Auditing 220 (Revised): Quality management for an audit of financial statements*. https://www.iaasb.org/publications/international-standard-auditing-220-revised-quality-management-audit-financial-statements

International Auditing and Assurance Standards Board, IAESB. (2023). *International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities*. https://www.iaasb.org/publications/international-standard-auditing-audits-financial-statements-less-complex-entities

Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics, 3*(4), 305–360. https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X

Knechel, W. R., & Salterio, S. E. (2017). *Auditing: Assurance and risk* (4th ed.). Routledge. https://doi.org/10.4324/9781315531731

Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B., & Velury, U. K. (2013). Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory, 32*(Suppl. 1), 385–421. https://doi.org/10.2308/ajpt-50350

Kokina, J., & Davenport, T. H. (2017). The emergence of artificial intelligence: How automation is changing auditing. *Journal of Emerging Technologies in Accounting, 14*(1), 115–122. https://doi.org/10.2308/jeta-51730

Leocádio, D., Malheiro, L., & Gonçalves dos Reis, J. C. (2025). Auditors in the digital age: A systematic literature review. *Digital Transformation and Society, 4*(1), 5–20. https://doi.org/10.1108/DTS-02-2024-0014

Louis, R. R., Sulaiman, N. A., & Zakaria, Z. (2022). A preliminary study on auditors' performance attributes—Perceptions from accounting firm practitioners. *Asian Journal of Accounting Perspectives, 15*(2), 1–21. https://doi.org/10.22452/AJAP.vol15no2.1

Marina, A.-G., Sitea, D. M., & Bogoslov, I. A. (2025). Auditor 4.0: The hybrid auditor—Integrating artificial intelligence, professional judgment and ethical accountability. *Revista Economică, 77*(2), 61–77. https://doi.org/10.56043/reveco-2025-0014

Pramano, A. J., Razali, F. M., Said, J., Khalid, N., & Suffian, M. T. M. (2023). Digital technology skills and fraud risk judgement performance with auditors' competencies mediation. In J. Said, D. Daud, N. Erum, N. B. Zakaria, S. Zolkaflil, & N. Yahya (Eds.), *Building a sustainable future: Fostering synergy between technology, business and humanity* (Vol. 131, pp. 837–848). European Publisher. https://doi.org/10.15405/epsbs.2023.11.69

Sudradjat, S., Mohd-Sanusi, Z., Razali, F. M., Sanusi, S., & Darusalam, D. (2024). Digital audit competency and digital efficacy in enhancing audit judgment quality in Malaysia public sector. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences, 14*(12), 4395–4405.

Sulaeman, A., Ismail, T., & Mulyasari, W. (2024). The influence of competency, professionalism and auditor independence on audit quality with integrity as a moderation variable at DKI Jakarta public accounting firm (empirical study at the public accounting office of DKI Jakarta Province). *Journal of Applied Business, Taxation and Economics Research, 3*(5), 487–503.