

บทที่ 2

แนวคิดและทฤษฎี

การศึกษาครั้งนี้ผู้วิจัยได้รวบรวมแนวคิด ทฤษฎี ผลงานวิจัย รวมถึงเอกสารอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องดังนี้

พระราชบัญญัติ วิชาชีพบัญชี พ.ศ.2547

มาตรา 4 วิชาชีพบัญชี หมายความว่า วิชาชีพในการทำบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านการบัญชีบริหาร ด้านการบัญชีภาษีอากร ด้านการศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชีและบริการเกี่ยวกับด้านอื่นตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

หมวด 7 จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

มาตรา 47 สมาชิกวิชาชีพบัญชีได้จัดทำจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีขึ้นเป็นภาษาไทยและอย่างน้อยต้องประกอบด้วยข้อกำหนดในเรื่องดังต่อไปนี้

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

วิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้

มารยาทของผู้สอบบัญชี

สำหรับในวงวิชาชีพสอบบัญชียังมีความจำเป็นมาก เพราะผู้สอบบัญชีปฏิบัติหน้าที่เกี่ยวกับการรับรองฐานะการเงิน มรรยาทเป็นคติประจำใจควบคุมความสัมพันธ์ระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้ากับสาธารณชน และกับผู้สอบบัญชีด้วยกันเองด้วย มรรยาทของวิชาชีพอิสระซึ่งปฏิบัติตามโดยผู้ประกอบวิชาชีพนั้น จะช่วยยกฐานะและป้องกันความเสื่อมโทรมของวิชาชีพนั้น ๆ มรรยาทของผู้สอบบัญชีเป็นสิ่งที่แตกต่างจากทฤษฎีบัญชี หรือวิธีการตรวจสอบต่าง ๆ ความจำเป็นในการมีมรรยาทก็เพื่อให้วิชาชีพสอบบัญชีได้เป็นที่ยอมรับนับถือจากสาธารณชน (พยอ มิ่งมิ่ง, 2547)

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 310

1. ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ ในการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีควรมีหรือได้รับความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบอย่างเพียงพอที่จะทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถระบุและเข้าใจเหตุการณ์ รายการ และวิธีปฏิบัติงานซึ่งผู้สอบบัญชีเห็นว่าอาจมีผลกระทบที่สำคัญต่องบการเงิน หรือต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบ หรือต่อรายงานของผู้สอบบัญชี

2. การได้มาซึ่งความรู้เกี่ยวกับธุรกิจ ก่อนรับงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีควรรหาความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับอุตสาหกรรมที่กิจการดำเนินงานอยู่ ลักษณะการเป็นเจ้าของ การบริหารงาน และวิธีปฏิบัติงานของกิจการที่ตรวจสอบรวมทั้งพิจารณาว่าตนจะสามารถศึกษาหาความรู้เพิ่มเติมเกี่ยวกับธุรกิจนั้นได้อย่างเพียงพอ ที่จะตรวจสอบกิจการนั้นได้หรือไม่

ดังนั้นงานสอบบัญชีในแต่ละงาน ผู้สอบบัญชีและทีมงานตรวจสอบควรมีความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับสภาพเศรษฐกิจและอุตสาหกรรมที่กิจการดำเนินงานอยู่ และควรมีความรู้ความเข้าใจมากเป็นพิเศษในเรื่องวิธีการดำเนินธุรกิจของกิจการที่ตรวจสอบนั้น นอกจากนี้ต้องมีความรู้เกี่ยวกับกฎหมายข้อบังคับต่าง ๆ ระหว่างบริษัทกับหน่วยงานราชการที่บริษัทนั้นติดต่ออยู่ เช่น กรมส่งเสริมการลงทุน, กรมศุลกากร, กรมสรรพากร และจะต้องทราบกฎหมายระหว่างประเทศ เพราะลูกค้าส่วนใหญ่ของสำนักงานตรวจสอบบัญชีขนาดใหญ่มักจะเป็นบริษัทร่วมลงทุนระหว่างไทยกับต่างชาติ นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีและทีมงานตรวจสอบจะต้องสามารถถ่ายทอดประสบการณ์ต่าง ๆ ที่เป็นประโยชน์ให้กับลูกค้า

Carcello, Hermanson and McGrath (1992 อ้างถึงใน ศิวิมล ประดิษฐ์วรคุณ, 2546, หน้า 26) ได้ศึกษาเรื่อง คุณลักษณะของคุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality Attributes) ในการรับรู้ของผู้สอบบัญชีผู้เป็นหุ้นส่วน ผู้จัดการทางการเงิน และผู้ใช้งบการเงิน โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาและเปรียบเทียบในเรื่องคุณลักษณะของคุณภาพงานสอบบัญชี ในมุมมองของบุคคลที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชี ผลการวิจัยพบว่าคุณลักษณะที่ทำให้งานสอบบัญชีมีคุณภาพ 6 อันดับแรก เป็นคุณลักษณะด้านทีมงานตรวจสอบทั้งสิ้นซึ่งได้แก่

1. สมาชิกในทีมงานตรวจสอบมีความรู้ในเรื่องการบัญชีและการสอบบัญชีเป็นอย่างดี
2. การมีส่วนร่วมในการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชี
3. สมาชิกในทีมงานตรวจสอบมีจรรยาบรรณในการประกอบวิชาชีพ
4. ผู้สอบบัญชีมีความรู้และความเชี่ยวชาญเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ
5. การติดต่อสื่อสารระหว่างทีมงานตรวจสอบและผู้บริหารของบริษัทผู้รับการ

ตรวจสอบบ่อยครั้ง

6. ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีมีความรู้และความเชี่ยวชาญเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ

กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยบริษัทจำกัด ประกาศใช้ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2472 เป็นกฎหมายฉบับแรกที่กำหนดให้มีการสอบบัญชีเกิดขึ้น ดังเช่นมาตรา 1213 ให้ผู้สอบบัญชีเข้าตรวจสอบสมุดและบัญชี และได้ถามกรรมการตลอดจนตัวแทนหรือลูกจ้างของบริษัทเกี่ยวกับสมุดและบัญชีได้ (พินคำรวทโทหญิง นัยนา เกติวิชย, 2542, หน้า 13)

ในฐานะที่เป็นผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องมีความรู้ทางกฎหมายธุรกิจในปัจจุบันมีกฎหมายต่าง ๆ เกี่ยวกับธุรกิจใช้บังคับอยู่หลายฉบับ เช่นกฎหมายประมวลแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยบริษัทจำกัดกฎหมายว่าด้วยการบัญชี, กฎหมายควบคุมการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว กฎหมายแรงงาน

เป็นต้น นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีจะต้องทราบกฎระเบียบข้อบังคับต่าง ๆ ของหน่วยราชการที่บริษัทจะต้องถือปฏิบัติเช่นเงื่อนไขการคำนวณภาษีนิติบุคคลภายใต้การได้รับบัตรส่งเสริมการลงทุน หรือเงื่อนไขการปฏิบัติทางภาษีกรมศุลกากร ทั้งนี้เป็นความรู้พื้นฐานที่ผู้ตรวจสอบบัญชีจำเป็นต้องทราบเพื่อใช้ในการตรวจสอบและให้คำแนะนำแก่ลูกค้าอย่างถูกต้อง

แนวคิดเกี่ยวกับทัศนคติ

ทัศนคติเป็นเรื่องของความชอบ ไม่ชอบ ความลำเอียง ความคิดเห็น ความรู้สึกเชื่อฝังใจของเราต่อสิ่งใดสิ่งหนึ่งมักจะเกิดขึ้นเมื่อเรารับรู้หรือประเมินผู้คน เหตุการณ์ในสังคม เราจะเกิดอารมณ์ความรู้สึกบางอย่างควบคู่ไปกับการรับรู้ นั้น ซึ่งมีผลต่อความคิด และปฏิกิริยาในใจของเรา ดังนั้นทัศนคติจึงเป็นทั้งพฤติกรรมภายนอกที่อาจสังเกตได้ หรือพฤติกรรมภายในที่ไม่อาจสังเกตเห็นได้โดยง่าย แต่มีความโน้มเอียงที่จะเป็นพฤติกรรมภายในมากกว่าพฤติกรรมภายนอก (อัญชนา เหมวงศ์กุล, 2545)

เชอร์ตสโตน (1946, p.36 อ้างถึงใน เรวัตติ สหัชปรีชา, 2545, หน้า 19) ให้ความหมายทัศนคติเป็นระดับความมากน้อยของความรู้สึกในด้านบวกและลบที่มีต่อสิ่งหนึ่ง (Psychological Object) ซึ่งอาจเป็นอะไรก็ได้หลายอย่าง เป็นต้นว่า สิ่งของ บุคคล บทความ องค์การ ความคิด ฯลฯ ความรู้สึกสามารถบอกความแตกต่างว่า เห็นด้วย หรือไม่เห็นด้วย

เสาวลักษณ์ หนูสุวรรณ (2544, หน้า 22) ได้กล่าวถึงประเภทของทัศนคติ ไว้ดังนี้

ทัศนคติของบุคคล แบ่งออกเป็น 3 ประเภท คือ

1. ทัศนคติเชิงบวกหรือที่ดี เป็นทัศนคติที่ชักนำให้บุคคลแสดงออกถึงความรู้สึก อารมณ์จากสภาพจิตใจ ได้ตอบในด้านดีต่อบุคคลอื่น หรือเรื่องราวใดเรื่องราวหนึ่ง รวมทั้งหน่วยงาน องค์การ สถาบัน การดำเนินงานขององค์กรและอื่น ๆ

2. ทักษะคติเชิงลบหรือไม่ดี คือทัศนคติที่สร้างความรู้สึกเป็นไปในทางลบ ไม่ได้รับความเชื่อถือหรือไว้วางใจ อาจมีความเคลือบแคลง ระแวง สงสัย รวมทั้งเกลียดชังต่อบุคคลใด บุคคลหนึ่ง เรื่องราวหรือปัญหาใดปัญหาหนึ่ง หรือ หน่วยงาน องค์กร สถาบัน และการดำเนินกิจการขององค์กรและอื่น ๆ
3. ทักษะคติที่บุคคลไม่แสดงความคิดเห็นในเรื่องราวหรือปัญหาใดปัญหาหนึ่ง หรือต่อบุคคล หน่วยงาน สถาบัน องค์กรและอื่น ๆ โดยสิ้นเชิง

แนวคิดเกี่ยวกับคุณภาพการบริการ

ผลของการวิจัยของ Behn et al. (1997 อ้างถึงใน ชเนศศิริ ผกามิตร และคณะ, 2544) ที่เกี่ยวกับผลกระทบของคุณภาพของการสอบบัญชีต่อความพึงพอใจของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ พบว่าการตอบสนองความต้องการของผู้ใช้บริการ เป็นคุณภาพที่จะสร้างความพอใจให้กับผู้ให้บริการสอบบัญชีเป็นอันดับแรก ลำดับต่อมาคือ การที่ผู้บริหารของสำนักงานสอบบัญชีมีส่วนร่วมในการตรวจสอบอย่างสม่ำเสมอ การประสานงานอย่างมีประสิทธิภาพกับคณะกรรมการตรวจสอบ การปฏิบัติงานตรวจสอบอย่างเหมาะสม ผู้สอบบัญชีมีความชำนาญในประเภทธุรกิจที่ตรวจสอบ

ผลของการวิจัยของ Wooten and Colson (2003) พบว่า ความรู้ ความชำนาญเป็นพิเศษในการตรวจสอบบริษัทซึ่งดำเนินงานอยู่ในอุตสาหกรรมใดอุตสาหกรรมหนึ่งนั้นมีแนวโน้มที่จะเพิ่มขึ้นเรื่อย ๆ ตามจำนวนของการตรวจสอบ นอกจากนั้นยังพบว่าสำนักงานสอบบัญชีที่มีความรู้ ความชำนาญเป็นพิเศษในการตรวจสอบบริษัทซึ่งดำเนินงานอยู่ในอุตสาหกรรมหนึ่ง ๆ จะสามารถประหยัดทางการเงินและสามารถปฏิบัติงานตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้นด้วย

Warming – Rasmussen and Jensen (1998) ศึกษาเรื่อง คุณภาพของงานสอบบัญชี ในมุมมองของผู้ใช้งบการเงินภายนอก โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงคุณลักษณะของคุณภาพงานสอบบัญชี ในมุมมองผู้ถือหุ้น ผลการวิจัยพบว่า ผู้ใช้งบการเงินภายนอกมีแนวโน้มในการรับรู้ว่าคุณลักษณะของคุณภาพงานสอบบัญชีเป็นเหมือนคุณลักษณะที่ช่วยเพิ่มความเชื่อมั่นในตัวผู้สอบบัญชี และคุณลักษณะของคุณภาพงานสอบบัญชีต่าง ๆ สามารถสรุปเป็นปัจจัยที่มีผลต่อคุณภาพของงานสอบบัญชีที่สำคัญ 6 ปัจจัย ได้ดังนี้

1. ความน่าเชื่อถือส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชี
2. ความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีจากฝ่ายบริหารของบริษัทผู้รับการตรวจสอบ

3. การเปิดเผยเกี่ยวกับส่วนได้เสียต่าง ๆ แก่เจ้าหน้าที่และผู้ถือหุ้นในรายงานของผู้สอบบัญชี
4. ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ
5. ความซื่อสัตย์ต่อผู้ถือหุ้นส่วนน้อย
6. วิจารณ์งานในการสังเกตและสงสัยเชิงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีต่อผู้รับการตรวจสอบ

Bedard and Chi (1993) ศึกษาเรื่องความชำนาญในหน้าที่สอบบัญชี (Expertise In Auditing) พบว่าประสบการณ์ในการตรวจสอบที่สะสมมาเป็นระยะเวลานานส่งผลให้ผู้สอบบัญชีเกิดความชำนาญในหน้าที่สอบบัญชี และสามารถนำเอาประสบการณ์ที่มีอยู่มาใช้ในการแก้ไขปัญหาได้อย่างรวดเร็วและถูกต้อง

การมุ่งเน้นที่ลูกค้าเป็นศูนย์กลางสำคัญที่จะนำองค์กรไปสู่ความเป็นเลิศได้ เพราะลูกค้าจะเป็นผู้ตัดสินว่าสินค้าหรือบริการมีคุณภาพหรือไม่ ดังนั้นองค์กรจะต้องมีวิธีการในการหาความต้องการของลูกค้าและสามารถตอบสนองความต้องการของลูกค้าให้ได้มากที่สุด การรับฟังเสียงสะท้อนจากลูกค้าเป็นวิธีหนึ่งที่จะทำให้องค์กรทราบว่าลูกค้าพอใจในสินค้าหรือบริการหรือไม่ และหากลูกค้าไม่พอใจที่จะทำให้องค์กรทราบว่าลูกค้าพอใจในสินค้าหรือบริการหรือไม่ และหากลูกค้าไม่พอใจ องค์กรจะต้องมีการปรับปรุงแก้ไขจุดบกพร่องเหล่านั้น นอกจากนี้การสื่อสารข้อมูลต่าง ๆ รวมทั้งการสร้างความสัมพันธ์ที่ดีกับลูกค้าก็เป็นอีกวิธีหนึ่งในการรักษาลูกค้า ซึ่งทำให้องค์กรเติบโตอย่างยั่งยืน (สถาบันเพิ่มผลผลิต, 2546, หน้า 25)

จากการศึกษาดังกล่าวข้างต้น การที่สำนักงานสอบบัญชีจะมีภาพลักษณ์ที่ดีตามที่ทัศนคติของผู้ใช้บริการสอบบัญชานั้น ผู้วิจัยมีความเห็นว่าการปฏิบัติงานของทีมงานสอบบัญชีเป็นองค์ประกอบที่มีความสำคัญ ทีมงานสอบบัญชีจะต้องมีจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพอย่างครบถ้วน มีความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน มีความเข้าใจในธุรกิจที่ตนตรวจสอบ นอกจากนี้จะต้องมีความรู้เกี่ยวกับกฎหมายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง

ดังนั้นสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ จะต้องมีการพัฒนาบุคลากรในองค์กร ให้มีมาตรฐานในการทำงานและจะต้องดำรงไว้ในการประกอบวิชาชีพบัญชีให้ถูกต้องตามจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพ ซึ่งจะสอดคล้องกับงานวิจัยที่ได้กล่าวอ้างข้างต้น