



คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จ  
ในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย  
**Auditor's Characteristics Affecting on Audit Quality and Audit Success of  
CPAs in Thailand**

นริษา ทองมณี  
Narisa Thongmanee

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต  
สาขาวิชาการบัญชี  
มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์

**A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements  
for the Degree of Master of Accountancy  
Prince of Songkla University**

2556

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์

ชื่อวิทยานิพนธ์ คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จ  
ในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ผู้เขียน นางสาวนริษา ทองมณี

สาขาวิชา การบัญชี

---

อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก

คณะกรรมการสอบ

.....

.....ประธานกรรมการ

(ดร.กมลวดี ลีมอัสันโน)

(ดร.ปัญญา สัมฤทธิ์ประดิษฐ์)

.....กรรมการ

(ดร.เอกฤทธิ์ แก้วประพันธ์)

.....กรรมการ

(ดร.กมลวดี ลีมอัสันโน)

บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์ อนุมัติให้บัณฑิตวิทยาลัยฉบับนี้เป็น  
ส่วนหนึ่งของการศึกษา ตามหลักสูตรปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชี

.....

(รองศาสตราจารย์ ดร.ธีระพล ศรีชนะ)

คณบดีบัณฑิตวิทยาลัย

ขอรับรองว่า ผลงานวิจัยนี้มาจากการศึกษาวิจัยของนักศึกษาเอง และได้แสดงความขอบคุณบุคคล  
ที่มีส่วนช่วยเหลือแล้ว

ลงชื่อ.....

(ดร.กฤษดี ลิ้มอุสัน โน)

อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์

ลงชื่อ.....

(นางสาวนริษา ทองมณี)

นักศึกษา

ข้าพเจ้าขอรับรองว่า ผลงานวิจัยนี้ไม่เคยเป็นส่วนหนึ่งในการอนุมัติปริญญาในระดับใดมาก่อน  
และไม่ได้ถูกใช้ในการยื่นขออนุมัติปริญญาในขณะนี้

ลงชื่อ.....

(นางสาวนริษา ทองมณี)

นักศึกษา

## กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์เล่มนี้ สำเร็จได้ด้วยความอนุเคราะห์จากบุคคลหลายท่าน โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ดร.กฤษดา ลิ้มอุสันโน ดร.ปัญญา สัมฤทธิ์ประดิษฐ์ และดร. เอกฤทธิ์ แก้วประพันธ์ ที่ได้ตรวจทาน และชี้แนะแนวทางการประมวลผลและการเขียนงานวิจัยเพื่อให้งานวิจัยนี้มีคุณค่ามากขึ้น

ขอขอบคุณผู้ตอบแบบสอบถามทุกท่าน ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทุกท่านที่ได้ช่วยตอบแบบสอบถามและให้ข้อมูลอันเป็นประโยชน์ต่องานวิจัยครั้งนี้ บิดา มารดา ที่คอยให้กำลังใจห่วงใย และสนับสนุนตลอดมา และเพื่อนที่ร่วมศึกษาทั้งในระดับบัญชีบัณฑิต และบัญชีมหาบัณฑิต ที่คอยให้ความช่วยเหลืออย่างสม่ำเสมอจนกระทั่งงานวิจัยเสร็จสมบูรณ์

ผู้วิจัยหวังว่างานวิจัยนี้จะประโยชน์ต่อผู้สนใจทั่วไป หากมีข้อผิดพลาดประการใด ก็ขออภัยมา ณ โอกาสนี้ด้วย

นริษา ทองมณี

ชื่อวิทยานิพนธ์	คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จ ในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย
ผู้เขียน	นางสาวนริษา ทองมณี
สาขาวิชา	การบัญชี
ปีการศึกษา	2555

### บทคัดย่อ

การศึกษาครั้งนี้เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีกับคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชี และศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพงานสอบบัญชีกับความสำเร็จในงานสอบบัญชี โดยคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีประกอบด้วย ความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชี ประสบการณ์สอบบัญชี การเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง และจริยธรรมทางวิชาชีพ กลุ่มตัวอย่างในการศึกษา คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จำนวน 386 คน โดยใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างตามวิธี ทาโร ยามาเน และใช้แบบสอบถามในการเก็บรวบรวมข้อมูล รวมทั้งใช้การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุสำหรับการทดสอบสมมติฐานการวิจัย

ผลการศึกษาพบว่า คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีด้านความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชี ด้านการเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง และด้านจริยธรรมทางวิชาชีพส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชีที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 ยกเว้นคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีด้านประสบการณ์สอบบัญชีไม่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชี นอกจากนี้คุณภาพงานสอบบัญชีส่งผลกระทบต่อความสำเร็จในงานสอบบัญชีที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 รวมทั้งการเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชีส่งผลทำให้ความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีเพิ่มขึ้น

งานวิจัยนี้สามารถใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ในแง่ของการพัฒนาคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีด้านความรู้ความสามารถ ด้านการเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง และด้านจริยธรรมทางวิชาชีพ รวมทั้งสามารถนำมาใช้เป็นแนวทางสำหรับหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชีในการออกกฎระเบียบเพื่อควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี และการพัฒนาศักยภาพของผู้สอบบัญชีเพื่อรองรับการเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชี เพื่อยกระดับและพัฒนาบริการวิชาชีพบัญชีในประเทศไทยไปสู่การยอมรับในระดับสากลต่อไป

<b>Thesis Title</b>	Auditor's Characteristics Affecting on Audit Quality and Audit Success of CPAs in Thailand
<b>Author</b>	Miss Narisa Thongmanee
<b>Major Program</b>	Accounting
<b>Academic Year</b>	2012

### **ABSTRACT**

This study is to investigate the effects of auditor's characteristics on audit quality and audit success. Auditor's characteristics include auditor's competency, audit experience, continuous learning and professional ethics. Moreover, free flow of accounting professionals is expected a moderating variable of the relationship between audit quality and audit success. The population of this study is auditors (Certified Public Accountants) in Thailand. An appropriate sample size is 386 auditors by using Taro Yamane method. Questionnaires were used to collect data and multiple regression analysis was used to test the hypotheses of this study.

The results reveal that auditor's competency, continuous learning and professional ethics have directly and indirectly significant impacts on audit quality and audit success. Unpredictably, audit experience is no significant effect on audit quality and audit success. Additionally, free flow of accounting professionals has a moderator of audit quality-audit success relationships.

The results of this study can be used to improve audit quality and provide implications for efficient and effective audit practices of auditors in Thailand. Auditors should enhance the good characteristics include auditor's competency, continuous learning and professional ethics that attend to have directly impacts on audit quality and audit success. Moreover, this study provides a useful guideline to Thai accounting professions for enhancing and updating professional standards and regulations. Accordingly, Thai auditors can develop their quality and success under the free flow of accounting services that lead to international audit success.

## สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อ	(5)
Abstract	(6)
กิตติกรรมประกาศ	(7)
สารบัญ	(8)
รายการตาราง	(10)
รายการภาพประกอบ	(12)
<b>บทที่</b>	
<b>1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา</b>	<b>1</b>
วัตถุประสงค์การวิจัย	4
คำถามการวิจัย	4
สมมติฐานการวิจัย	4
ขอบเขตการวิจัย	5
ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการวิจัย	6
นิยามศัพท์	6
<b>2 แนวคิด ทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง</b>	<b>8</b>
แนวคิด ทฤษฎี	8
ทฤษฎีฐานทรัพยากร	8
ทฤษฎีการเรียนรู้และการเรียนรู้จากการปฏิบัติ	12
แนวคิดเกี่ยวกับจริยธรรมและจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพ	14
แนวคิดเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชี	17
แนวคิดเกี่ยวกับความสำเร็จในงานสอบบัญชี	23
งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง	26
กรอบแนวคิดการวิจัย	36
<b>3 ระเบียบวิธีการวิจัย</b>	<b>38</b>
แหล่งข้อมูลที่ใช้ในการวิจัย	38
ประชากรที่ใช้ในการวิจัย	38
กลุ่มตัวอย่างและวิธีการสุ่มตัวอย่าง	38



## สารบัญ (ต่อ)

เครื่องมือและการออกแบบเครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล	40
การวัดค่าของตัวแปร	42
ขั้นตอนการเก็บรวบรวมข้อมูล	44
ขั้นตอนการวิเคราะห์ข้อมูลและสถิติที่ใช้ในการวิจัย	45
<b>4 ผลการการวิจัย</b>	<b>48</b>
การเสนอผลการวิจัย	48
ผลการวิจัย	49
<b>5 สรุปผล อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ</b>	<b>73</b>
สรุปผลการวิจัย	73
อภิปรายผล	76
ประโยชน์ที่ได้รับจากการวิจัย	84
ข้อจำกัดและข้อเสนอแนะการวิจัยในอนาคต	86
บรรณานุกรม	88
ภาคผนวก	95
แบบสอบถาม	96
ประวัติผู้เขียน	112

## รายการตาราง

ตารางที่	หน้า
1.1 ระยะเวลาและการดำเนินงานวิจัยตลอดโครงการ (Timeline)	5
3.1 สรุปผลค่าการสกัดปัจจัย (Factor Loading) และค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาตามวิธีครอนบาค	45
4.1 ร้อยละของตัวอย่าง จำแนกตามข้อมูลทั่วไป	49
4.2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี โดยรวมและเป็นรายด้าน	51
4.3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี ด้านความรู้ความสามารถ โดยรวมและเป็นรายด้าน	51
4.4 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี ด้านประสบการณ์สอบบัญชี โดยรวมและเป็นรายด้าน	53
4.5 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี ด้านการเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง โดยรวมและเป็นรายด้าน	54
4.6 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี ด้านจริยธรรมทางวิชาชีพ โดยรวมและเป็นรายด้าน	55
4.7 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี โดยรวมและเป็นรายด้าน	56
4.8 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี ด้านความถูกต้อง	57
4.9 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี ด้านความชัดเจน	57
4.10 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี ด้านความกะทัดรัด	58
4.11 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี ด้านความสร้างสรรค์	59
4.12 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี ด้านความสมบูรณ์	60
4.13 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี ด้านความทันกาล	61
4.14 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความสำเร็จในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี โดยรวมและเป็นรายด้าน	62
4.15 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความสำเร็จในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี ด้านการบริหารเวลา	62
4.16 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความสำเร็จในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี ด้านคุณภาพของงานสอบบัญชี	63
4.17 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความสำเร็จในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี ด้านความมีชื่อเสียง	64
4.18 ความคิดเห็นเกี่ยวกับการเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชี	65

4.19 การวิเคราะห์สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive statistics) และเมทริกซ์ สหสัมพันธ์ (Correlation matrix)	67
4.20 ผลของคุณลักษณะผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชี	68
5.1 ผลการวิจัยของข้อสมมติฐานจากการวิจัย	82

## รายการภาพประกอบ

ภาพประกอบ	หน้า
2.1 แสดงกรอบแนวคิดการวิจัยเรื่อง คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชี และความสำเร็จในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย	36
4.1 คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อความสำเร็จในงานสอบบัญชี	66
4.2 คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลกระทบต่อความสำเร็จในงานสอบบัญชีโดยผ่านคุณภาพงานสอบบัญชี	69
4.3 การเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชีส่งผลกระทบต่อความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพงานสอบบัญชี และ ความสำเร็จในงานสอบบัญชี	71

# บทที่ 1

## บทนำ

### ที่มาและความสำคัญของปัญหา

รายงานทางการเงินถือเป็นรายงานที่มีความสำคัญอย่างมากเนื่องจากเป็นข้อมูลสำคัญที่ให้ประโยชน์กับผู้ใช้รายงานทางการเงินประกอบการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ เช่น ผู้ลงทุน ใช้รายงานทางการเงินประกอบการตัดสินใจจะลงทุนในกิจการ เจ้าหนี้ ใช้ข้อมูลประกอบการตัดสินใจให้สินเชื่อแก่ผู้ขอสินเชื่อ ฯลฯ สิ่งสำคัญที่จะช่วยให้การตัดสินใจไม่เกิดความผิดพลาด คือ คุณภาพของรายงานทางการเงิน การตรวจสอบคุณภาพงานสอบบัญชีและการควบคุมคุณภาพของงานสอบบัญชีนับเป็นประเด็นที่สำคัญที่ผู้สอบบัญชีควรจะให้ความสำคัญ เนื่องจากจะเป็นสิ่งสะท้อนถึงความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี และยังช่วยให้รายงานทางการเงินมีความน่าเชื่อถือมากยิ่งขึ้น ดังนั้นผู้สอบบัญชีควรให้ความสำคัญในการควบคุมให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีมีคุณภาพ ความน่าเชื่อถือของงบการเงินก็จะมีเพิ่มมากขึ้น ซึ่งจะส่งผลไปยังความน่าเชื่อถือในตัวของผู้สอบบัญชี

ในทศวรรษ 2000 ผู้สอบบัญชีบางรายได้มองข้ามความสำคัญในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ละเลยไม่ปฏิบัติตามจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี มีการปกปิดข้อมูลบางอย่างในการตรวจสอบงบการเงิน เช่น บริษัท Enron ประกาศล้มละลายที่เกิดจากการเปิดเผยข้อมูลไม่ครบถ้วนในงบการเงิน ไม่ได้แสดงผลขาดทุนของบริษัทที่เกี่ยวข้อง ไม่เปิดเผยภาระหนี้สิน และกรณีการตกแต่งบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในต่างประเทศของบริษัท WORLDCOM และบริษัท XEROX เป็นต้น และในประเทศไทย บริษัท เอส.อี.ซี.ออดีเซลส์ แอนด์เซอร์วิส จำกัด (มหาชน) เกิดการทุจริตบิดเบือนข้อเท็จจริงในการนำเสนองบการเงินของผู้บริหาร (พวงพยอม วนาพัฒนสิน, 2554, น.1) รวมทั้งบริษัท สุภาลัย จำกัด (มหาชน) แสดงมูลค่าสินค้างเหลือไม่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ไม่มีการเปรียบเทียบราคาทุนกับราคาประเมินของแต่ละโครงการ และนำราคาทุนหรือราคาประเมินที่ต่ำกว่าของแต่ละโครงการมารวมกันเพื่อแสดงเป็นมูลค่าสินค้างเหลือ โดยบริษัทใช้วิธีการเปรียบเทียบราคาทุนรวมกับราคาประเมินรวมของทุกโครงการและใช้ราคารวมสุทธิที่ต่ำกว่ามาแสดงเป็นมูลค่าสินค้างเหลือ รวมทั้งผู้สอบบัญชีไม่ตรวจสอบหรือสอบทานรายละเอียดต้นทุนสินค้า ได้แก่ ประมาณการต้นทุน โครงการ การปันส่วนต้นทุนระหว่างสินค้าและสินทรัพย์ถาวร ค่าโฆษณาและรายการส่งเสริมการขาย และต้นทุนการกู้ยืมที่ต้องบันทึกเป็นต้นทุนสินค้า เป็นต้น (สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ฝ่ายงานเลขานุการ, 2547, ออนไลน์) ส่งผลให้นักลงทุนและผู้เกี่ยวข้องขาดความเชื่อมั่นในข้อมูลข่าวสารที่แสดงในรายงานทางการเงินและความเชื่อถือได้ของข้อมูลที่กิจการ

เปิดเผยต่อสาธารณชน ดังนั้นสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ จึงได้หันมาให้ความสำคัญกับคุณภาพงานสอบบัญชี โดยองค์กรที่มีความอิสระจากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีให้เน้นตรวจสอบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี จัดให้มีระบบการกำกับดูแลการสอบบัญชีที่เข้มงวดขึ้นและต้องให้มีระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (Quality Assurance System) เพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นและป้องกันการเกิดข้อผิดพลาดในอนาคต รวมทั้งการบริหารจัดการสำนักงานสอบบัญชีให้มีประสิทธิภาพ และกำหนดมาตรการการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีให้สอดคล้องกับสถานการณ์ และตามข้อกำหนดของกฎหมายได้อย่างถูกต้อง เพื่อให้ผลงานสอบบัญชีมีคุณภาพน่าเชื่อถือได้ ผู้ใช้งบการเงินเกิดความเชื่อมั่นในการสอบบัญชีของสำนักงาน (พวงพยอม วานาพัฒน์สิน, 2554, น.1)

สมาพันธ์นักบัญชีโลก เรียกย่อว่า IFAC (International Federation of Accountants) เป็นหน่วยงานที่ทำหน้าที่กำหนดมาตรฐานทางวิชาชีพ ซึ่งรวมถึงมาตรฐานการศึกษา จรรยาบรรณ มาตรฐานการสอบบัญชี และการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี โดยสภาวิชาชีพบัญชีฯ ต้องปฏิบัติตาม IFAC คือ เรื่อง การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (Quality Assurance) หรือ มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (The International Standard on Quality Control 1: ISQC 1) เรื่อง การควบคุมคุณภาพ สำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงินและงานให้ความเชื่อมั่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง (ศิลาพร ศรีจันทเพชร, 2552, น.25-30) ต่อมาสภาวิชาชีพบัญชีฯ ประกาศมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (Thailand Standard on Quality Control 1: TSQC1) เรื่อง การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง ซึ่งมีองค์ประกอบ 6 ด้าน คือ ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง การตอบรับและการลงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ ทรัพยากรบุคคล การปฏิบัติงาน และการติดตามผล (สภาวิชาชีพบัญชีฯ, ม.ป.ป., น.9) เดิมในประเทศไทยมีมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 เรื่อง การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน กำหนดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน รวมทั้งความรับผิดชอบของผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบได้มีการปฏิบัติงานสอบบัญชีอยู่แล้ว (สภาวิชาชีพบัญชีฯ, ม.ป.ป., น.4) สิ่งสำคัญพื้นฐานในการเป็นผู้สอบบัญชีนั้นจะกำหนดด้วยเรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี เพื่อให้ผลงานของผู้สอบบัญชีเป็นที่เชื่อถือได้จะต้องสร้างความมั่นใจให้แก่ผู้ใช้งบการเงิน โดยปฏิบัติงานที่ยึดหลักจรรยาบรรณในวิชาชีพการสอบบัญชี (นันทวรรณ วงศ์ไชย, 2552, น.3) ตามข้อบังคับสภาวิชาชีพ (ฉบับที่ 19) เรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพ พ.ศ. 2553 ประกอบด้วยเรื่อง (1) ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริต (2) ความรู้ ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน (3) รักษาความลับ (4) ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ (5) ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน หรือบุคคลหรือนิติบุคคลที่ผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติหน้าที่ให้ และ (6) ความรับผิดชอบต่อ

เพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณทั่วไป (นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทเพชร, 2554, น.24)

ดังนั้น “บริษัทสอบบัญชี” หรือ “สำนักงานสอบบัญชี” ต้องคำนึงถึงคุณภาพงานสอบบัญชีเป็นอย่างมากเพราะเป็นประเด็นที่ส่งผลต่อชื่อเสียงและภาพลักษณ์องค์กร ผู้สอบบัญชีสามารถลดความคลุมเครือของงบการเงิน ลดความเสี่ยงที่ป้องกันได้ให้อยู่ในระดับที่สามารถรับได้ และลดความน่าจะเป็นของผู้สอบบัญชีจะรายงานความผิดพลาดที่มีนัยสำคัญที่ได้รับรู้มา และไม่สามารถถูกค้นพบได้อย่างสมบูรณ์ครบถ้วนแล้วนั้น จะทำให้ผู้สอบบัญชีประสบผลสำเร็จในระดับหนึ่งและยังส่งผลถึงความมีชื่อเสียงและภาพลักษณ์ขององค์กรตามไปด้วย ประกอบกับในปัจจุบันสภาพการแข่งขันในเรื่องของการเป็นผู้สอบบัญชีมีเพิ่มมากขึ้น บริษัทต่างชาติเข้ามาเปิดสำนักงานสอบบัญชีกันมากขึ้นแต่เนื่องจากข้อจำกัดในเรื่องของกฎหมายที่ยังคงให้บริษัทเหล่านั้นใช้ผู้สอบบัญชีที่เป็นคนไทยในการตรวจสอบบัญชี ทำให้การแข่งขันเรื่องความสามารถของผู้สอบบัญชีชาวไทยกับชาวต่างชาติยังไม่ชัดเจนมากนัก แต่ในอนาคตการเปิดเสรีทางการค้ากับกลุ่มประเทศในอาเซียนกำลังจะเกิดขึ้น โดยจากการประชุมสุดยอดผู้นำอาเซียนในปี พ.ศ. 2546 ได้มีมติร่วมกันในการทำแผนแม่บทเพื่อรวมตัวประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนหรือ ASEAN Economic Community (AEC) Blueprint ซึ่งจะเริ่มมีผลบังคับใช้ในปี พ.ศ. 2558 โดยแผนแม่บทดังกล่าวมีเป้าหมายให้ประเทศในกลุ่มประชาคมอาเซียนเป็นฐานการตลาดและการผลิตร่วมกัน (Single Market & Single Production Base) เพื่อเปิดโอกาสทางการค้าและด้านอื่นๆ เช่น การลงทุน แรงงานฝีมือ เทคโนโลยี เป็นต้น โดยเฉพาะเมื่อกล่าวถึงด้านแรงงานเสรี (Free Flow of Professionals) จะเปิดเสรีสำหรับตลาดแรงงาน เริ่มที่ 7 อาชีพ คือ วิศวกรรม พยาบาล สถาปัตยกรรม การสำรวจ แพทย์ ทันตแพทย์ และนักบัญชี ซึ่งจะเริ่มใช้ในปี 2558 ดังนั้นในส่วนนี้นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะต้องมีความกระตือรือร้นเพื่อพัฒนาการเรียนรู้เพื่อนำไปสู่การแข่งขันและเป็นที่ยอมรับในระดับอาเซียนได้ในอนาคต รวมทั้งผลกระทบจากเหตุการณ์ของประเทศไทยที่ประสบภาวะวิกฤตเศรษฐกิจมายาวนาน ซึ่งสืบเนื่องมาจากปัญหาความขัดแย้งและความไม่มั่นคงทางการเมืองทำให้เกิดปัญหาต่างๆ ตามมา ได้แก่ ปัญหาการขาดสภาพคล่องทางการเงิน ปัญหานี้ไม่ก่อให้เกิดรายได้ ปัญหาการเลิกจ้างงาน หรือการผลิตสินค้าและบริการ ต่างก็พากันทยอยปิดตัวลงจำนวนมาก รวมทั้งปัจจุบันจากเหตุการณ์อุทกภัยครั้งใหญ่เศรษฐกิจในไทยที่มีการปิดการค้าเงินงานกิจการไป และอยู่ช่วงกำลังฟื้นตัวอยู่ จากสภาพเหตุการณ์ดังกล่าวอาจเกิดความเชื่อต่อผู้สอบบัญชีเนื่องจากผู้สอบบัญชีจะต้องเผชิญกับการบิดเบือนรายการทางบัญชีจากผู้บริหาร อาจเกิดความเชื่อที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นที่ไม่เหมาะสมเมื่องบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญได้

จากข้อมูลดังกล่าวข้างต้น ผู้วิจัยเล็งเห็นความสำคัญของคุณภาพงานสอบบัญชี จึงได้ทำการวิจัยเรื่อง คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบ

บัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย เพื่อนำข้อมูลที่ได้รับจากการวิจัยไปพัฒนา ปรับปรุง การสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยทั้งหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เช่น สภาวิชาชีพบัญชี ฯ สำนักงานบัญชี เป็นต้นให้มีคุณภาพและมาตรฐานมากขึ้น รวมถึงการลดข้อผิดพลาดในการ ปฏิบัติงานสอบบัญชีเพื่อพัฒนาไปสู่ความสำเร็จของผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีต่อไป

### วัตถุประสงค์การวิจัย

1. ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีกับคุณภาพงานสอบบัญชี และความสำเร็จในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย
2. ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพงานสอบบัญชีกับความสำเร็จในงานสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

### คำถามการวิจัย

1. คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชีและ ความสำเร็จในงานสอบบัญชีหรือไม่อย่างไร
2. คุณภาพงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับความสำเร็จในงานสอบบัญชีหรือไม่ อย่างไร

### สมมติฐานการวิจัย

1. คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีด้านความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชี ส่งผลกระทบต่อ ในเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชี
2. คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีด้านประสบการณ์สอบบัญชี ส่งผลกระทบต่อในเชิงบวก ต่อคุณภาพงานสอบบัญชี
3. คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีด้านการเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง ส่งผลกระทบต่อในเชิงบวกต่อ คุณภาพงานสอบบัญชี
4. คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีด้านจริยธรรมทางวิชาชีพ ส่งผลกระทบต่อในเชิงบวกต่อ คุณภาพงานสอบบัญชี
5. คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีด้านความรู้ ความสามารถของผู้สอบบัญชี ส่งผลกระทบต่อ ในเชิงบวกต่อความสำเร็จในงานสอบบัญชี



6. คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีด้านประสิทธิภาพสอบบัญชี ส่งผลกระทบต่อความสำเร็จในงานสอบบัญชี

7. คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีด้านการเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง ส่งผลกระทบต่อความสำเร็จในงานสอบบัญชี

8. คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีด้านจริยธรรมทางวิชาชีพ ส่งผลกระทบต่อความสำเร็จในงานสอบบัญชี

9. คุณภาพงานสอบบัญชี ส่งผลกระทบต่อความสำเร็จในงานสอบบัญชี

10. การเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชีส่งผลกระทบต่อความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชี

### ขอบเขตการวิจัย

การวิจัย เรื่อง คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย เพื่อศึกษาคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีในด้านความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชี ประสิทธิภาพสอบบัญชี การเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง จริยธรรมทางวิชาชีพ ที่มีต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

การวิจัยครั้งนี้จะดำเนินการในช่วงเวลาตั้งแต่เดือน พ.ศ. ตุลาคม 2554 – เดือน พ.ศ. มีนาคม 2556 รายละเอียดแสดงดังนี้

### ตารางที่ 1.1 ระยะเวลาและการดำเนินงานวิจัยตลอดโครงการ (Timeline)

กิจกรรม	2554		2555					2556		
	ต.ค.	พ.ย.- ธ.ค.	ม.ค.- เม.ย.	พ.ค.- มิ.ย.	ก.ค.	ส.ค.- พ.ย.	ธ.ค.	ม.ค.	ก.พ.	มี.ค.
ขั้นเตรียมการ(Preparatory Phase)										
1.เลือกหัวข้อวิจัย										
2.ศึกษาข้อมูลทุติยภูมิ										
3.ออกแบบสอบถาม										
4.จัดทำโครงร่างเบื้องต้น										
5.เสนอและปรับปรุงโครงร่างเบื้องต้น										

ตารางที่ 1.1 (ต่อ)

กิจกรรม	2554		2555					2556		
	ค.ค.	พ.ย.- ธ.ค.	ม.ค.- เม.ย.	พ.ค.- มิ.ย.	ก.ค.	ส.ค.- พ.ย.	ธ.ค.	ม.ค.	ก.พ.	มี.ค.
ขั้นปฏิบัติงาน(Implementation Phase)										
6.เก็บรวบรวมข้อมูล										
ขั้นการวิเคราะห์ข้อมูล(Data Analysis)										
7.ตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูล										
8.ประมวลผลและวิเคราะห์ข้อมูล										
9.สรุปผล										
10.จัดพิมพ์รายงาน										
11.นำเสนอผลการวิจัย										

### ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการวิจัย

1. เพื่อเป็นแนวทางให้แก่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยในการพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชี
2. เพื่อเป็นแนวทางให้แก่หน่วยงานวิชาชีพบัญชีในการออกกฎระเบียบเพื่อควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

### นิยามศัพท์

1. การสอบบัญชี (Auditing) หมายถึง การตรวจสอบหลักฐานทั้งด้านการบันทึกบัญชี เอกสารประกอบการบันทึกบัญชี เพื่อให้เป็นไปตามแนวทางปฏิบัติงานตามกฎหมายที่ได้กำหนดไว้ รวมทั้งผู้สอบบัญชีจะสามารถวินิจฉัยและเสนอรายงานอย่างมีจรรยาบรรณและเป็นไปตามหลักการแห่งวิชาชีพ เพื่อแสดงความเห็นว่างบการเงินที่กิจการจัดทำขึ้นมีความถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปและสร้างความเชื่อมั่นแก่ผู้ใช้งบการเงิน
2. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Certified Public Accountant) เป็นผู้ได้รับอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชีและใบอนุญาตนั้นยังไม่ขาดอายุไม่ถูกเพิกถอน
3. คุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality) คือ การแสดงความเห็นในงบการเงินของผู้สอบบัญชีในรายงานการสอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพ รวมทั้งปฏิบัติงานตรงตามมาตรฐานการบัญชีที่

รับรองทั่วไป โดยทำการตรวจสอบอย่างถูกต้องครบถ้วนมีหลักฐานที่เพียงพอเหมาะสมภายใต้มาตรฐาน และเพื่อสร้างความเชื่อมั่นและประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน

4. ความรู้ความสามารถ (Competency) หมายถึง การมีทักษะในการเรียนรู้ ความสามารถในการเรียนรู้ และประสบการณ์ในเรื่องหลักการและแนวคิดเพื่อนำมาประยุกต์ใช้ได้

5. ประสบการณ์ด้านสอบบัญชี (Audit Experience) หมายถึง อาศัยประสบการณ์ ทางด้านการตรวจสอบงบการเงินประจำปีตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งจะต้อง พิจารณาถึงวัตถุประสงค์ของงานสอบบัญชี ขอบเขตและวิธีการที่จะใช้ในการตรวจสอบ ตลอดจน รายงานที่จะต้องทำก่อนเสมอ เพื่อให้แน่ใจว่าการรับงานสอบบัญชานั้นเป็นไปโดยชอบและไม่ก่อให้เกิด ปัญหาในภายหลัง รวมทั้งถูกต้องตรงตามข้อบังคับที่ได้กำหนดไว้

6. การเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง (Learning) คือ กระบวนการที่ทำให้คนเปลี่ยนแปลง พฤติกรรม ความคิด คนสามารถเรียนรู้ได้จากการได้ยิน การสัมผัส การอ่าน การใช้เทคโนโลยี การเรียนรู้ ของเด็กและผู้ใหญ่จะต่างกัน เด็กจะเรียนรู้ด้วยการเรียนในห้อง การซักถาม ผู้ใหญ่มักเรียนรู้ด้วย ประสบการณ์ที่มีอยู่ แต่การเรียนรู้จะเกิดขึ้นจากประสบการณ์ที่ผู้สอนนำเสนอ โดยการปฏิสัมพันธ์ ระหว่างผู้สอนและผู้เรียน ผู้สอนจะเป็นผู้ที่สร้างบรรยากาศทางจิตวิทยา ที่เอื้ออำนวยต่อการเรียนรู้ ที่จะ ให้เกิดขึ้นเป็นรูปแบบใดก็ได้ เช่น ความเป็นกันเอง ความเข้มงวดกวดขัน หรือความไม่มีระเบียบวินัย สิ่งเหล่านี้ผู้สอนจะเป็นผู้สร้างเงื่อนไข และสถานการณ์เรียนรู้ให้กับผู้เรียน ดังนั้น ผู้สอนจะต้องพิจารณา เลือกรูปแบบการสอน รวมทั้งการสร้างปฏิสัมพันธ์กับผู้เรียน

7. ความสำเร็จในงานสอบบัญชี (Audit Success) หมายถึง การปฏิบัติงานตรวจสอบ ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้เป็นตามที่คาดหมายไว้หรือการปฏิบัติงานถูกต้องเชื่อถือได้ ทันท่วงที เหตุการณ์ งานสำเร็จทันเวลา ผลงานได้มาตรฐานและมีคุณภาพ รวมทั้งตรงตามปริมาณที่ได้ถูกกำหนด ไว้

8. ประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (ASEAN Economic Community: AEC) หมายถึง ประเทศสมาชิก 10 ประเทศ รวมตัวกันให้ตลาดและฐานผลิตเดียวเพื่อส่งเสริมการค้าการลงทุนภายใน กลุ่ม AEC และสร้างอำนาจต่อรองทางการค้าการลงทุนกับประเทศนอกกลุ่ม AEC รวมทั้งเพื่อเปิด โอกาสทางการค้าและด้านอื่น เช่น การลงทุน แรงงานฝีมือ เทคโนโลยี เป็นต้น โดยเฉพาะด้านแรงงาน เสรี (Free Flow of Professionals) เปิดเสรีสำหรับตลาดแรงงาน เริ่มที่ 7 อาชีพ คือ วิศวกรรม พยาบาล สถาปัตยกรรม การสำรวจ แพทย์ ทันตแพทย์ และนักบัญชี เริ่มใช้ในปี 2558 ซึ่งปัจจุบันมีประเทศ สมาชิกทั้งหมด 10 ประเทศ ได้แก่ บรูไน กัมพูชา อินโดนีเซีย ลาว มาเลเซีย พม่า ฟิลิปปินส์ สิงคโปร์ ไทย และเวียดนาม (สภาวิชาชีพบัญชีฯ, 2555, ออนไลน์)

## บทที่ 2

### แนวคิด ทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ในงานวิจัย เรื่อง คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ผู้วิจัยได้ศึกษาค้นคว้าเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ประกอบด้วย ทฤษฎีฐานทรัพยากร (Resource-based View) ทฤษฎีความรู้ (Knowledge) ทฤษฎีการเรียนรู้ (Learning Theory) และการเรียนรู้จากการปฏิบัติ (Action Learning) แนวคิดเกี่ยวกับจริยธรรมและจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพ (Ethics and Professional Code of Ethics) แนวคิดเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality) และแนวคิดเกี่ยวกับความสำเร็จในงานสอบบัญชี (Audit Success) ตามรายละเอียดดังนี้

#### แนวคิดและทฤษฎี

##### 1. ทฤษฎีฐานทรัพยากร (Resource-based View)

แนวคิดของ Eisenhardt and Martin (2000) กล่าวถึง Resource-based View (RBV) ขององค์กรที่จะประสบความสำเร็จในการสร้างรายได้เปรียบเชิงการแข่งขันและสามารถก่อให้เกิดความยั่งยืน และ Lorenzoni and Lipparini (1999) กล่าวว่า ทรัพยากรภายในองค์กรเป็นเสมือนความสามารถทางกลยุทธ์ขององค์กรที่มีความสำคัญในการสร้างรายได้เปรียบเชิงการแข่งขัน รวมทั้งส่วนของ Jay Barney ได้นิยามความหมายหรือคำจำกัดความเกี่ยวกับ ความได้เปรียบเชิงการแข่งขันไว้ดังนี้

“ผลลัพธ์ที่ได้จากการดำเนินการทางกลยุทธ์ที่สามารถสร้างคุณค่า (Value-Creating Strategy) ให้เหนือกว่าคู่แข่ง คือ ความได้เปรียบเชิงการแข่งขัน (Competitive Advantage) โดยคู่แข่งไม่สามารถดำเนินการกลยุทธ์แบบเดียวกันได้ในช่วงเวลาเดียวกัน ด้วยเหตุนี้ การได้เปรียบเชิงการแข่งขันจะยั่งยืนได้ ก็ต่อเมื่อคู่แข่งไม่สามารถลอกเลียนแบบผลลัพธ์ ผลประโยชน์หรือคุณค่า อันเนื่องมาจากการใช้กลยุทธ์ที่องค์กรได้กำหนดหรือสร้างขึ้นมา” (Barney, 1991, น.102)

การศึกษาของ Barney (1991) องค์กรที่จะสามารถสร้างคุณลักษณะเฉพาะขององค์กรเพื่อให้เกิดศักยภาพในการได้เปรียบเชิงการแข่งขัน ทรัพยากรขององค์กรต้องประกอบด้วยคุณลักษณะ 4 ประการ คือ

(1) ความมีคุณค่า (Valuable Resource) คือ สิ่งที่องค์กรต้องมีจุดอ่อนและจุดแข็ง เพื่อแสวงหาประโยชน์จากโอกาสและหลบเลี่ยงอุปสรรค (Barney, 1991, น.106) แม้ว่าทรัพยากรสามารถ

เข้าถึงปัจจัยแวดล้อมได้หลายทางแต่ถ้าไม่สามารถสร้างคุณค่าได้ศักยภาพทางการได้เปรียบก็ไม่เกิดขึ้น (Fahy, 2000, น.94-104)

(2) การหาได้ยาก (Rare Resource) คือ ความสามารถที่หาได้ยากที่เกิดขึ้นจากคู่แข่งชั้นน้อยราย (Barney, 1991, น.106-107) ทรัพยากรภายในองค์กรที่มีคุณค่าจะถูกทำให้คุณค่าลดน้อยลงเมื่อคู่แข่งส่วนใหญ่มีทรัพยากรเหมือนกันและสามารถใช้ประโยชน์เช่นเดียวกัน เป็นเพียงแค่สร้างความเท่าเทียมในการแข่งขัน (Competitive Parity) มิใช่ความได้เปรียบเชิงการแข่งขัน (Riordan, 2006, น.3)

(3) ต้นทุนลอกเลียนแบบสูง (Imperfectly Imitable Resources) คือ ต้นทุนการลอกเลียนแบบที่สูงเป็นผลทำให้บริษัทอื่นไม่สามารถพัฒนาขึ้นได้โดยง่าย (Barney, 1991, น.107-111) แม้ว่าองค์กรจะเข้าสู่ตลาดเป็นรายแรก ๆ พร้อมด้วยทรัพยากรที่หาได้ยากแต่ถ้าคู่แข่งสามารถลอกเลียนแบบได้ง่ายความได้เปรียบในการแข่งขันจะเกิดขึ้นเพียงชั่วคราวเท่านั้น (Riordan, 2006, น.3)

(4) การทดแทนไม่ได้ (Non-substitutable) คือ ความสามารถที่ทดแทนไม่ได้จะต้องไม่มีความสามารถเทียบเคียงกับทางเลือกที่ทดแทนได้ ความสามารถที่ทดแทนไม่ได้จะเป็นแหล่งที่มาของความได้เปรียบเชิงการแข่งขัน (Barney, 1991, น.111-112) นอกจากนี้การจัดการองค์กร (Organization) ที่ดีและจำเป็นสำหรับการใช้ทรัพยากรที่เหมาะสมจากการสร้างโครงสร้างการทำงานที่อาศัยความร่วมมือที่เปิดโอกาสให้พนักงานมีส่วนร่วมในการคิดและการกระทำนำไปสู่ความได้เปรียบเชิงการแข่งขันอย่างยั่งยืน (Sustainable Competitive Advantage) (Riordan, 2006, น.3)

นอกจากนี้ประกอบด้วยองค์ประกอบหลัก 2 ด้าน คือ ด้านทรัพยากร และด้านความสามารถขององค์กรทฤษฎีฐานทรัพยากร

(1) ด้านทรัพยากร จากงานวิจัย พบว่า Wernerfelt (1984) ได้ให้ความหมายของทรัพยากร คือ ทรัพยากรทางการเงิน เทคโนโลยีและองค์กรของบริษัท ทรัพยากรเหล่านี้อาจแบ่งได้เป็นทรัพยากรที่มีตัวตน (Tangible Resources) ได้แก่ ที่ดิน อาคาร โรงงาน เครื่องจักร และ Eisenhardt & Martin (2000); Wernerfelt (1984); Clulow, Barry and Gerstman (2007) ทรัพยากรที่ไม่มีตัวตน (Intangible resources) ได้แก่ ความเชื่อใจของลูกค้าความสัมพันธ์ระหว่างองค์กรกับลูกค้า ตราสินค้า ชื่อเสียง สิทธิบัตร เทคโนโลยีรวมถึงทรัพยากรด้านบุคคล ทักษะ และความรู้ (Barney & Wright, 1998, น.31) หรือเป็นทั้งสองอย่าง (Eisenhardt & Martin, 2000, น.1105-1106) เพื่อสร้างความสามารถดีเด่น ทรัพยากรของบริษัทมีแบบพิเศษและมีคุณค่า ทรัพยากรที่พิเศษคือ ทรัพยากรที่บริษัทอื่นไม่มี ขณะที่ Wernerfelt (1984) จำแนกแหล่งทรัพยากรออกเป็น 4 ประเภท ได้แก่ ทุนทางเครื่องจักร ความภักดีของลูกค้า ประสิทธิภาพด้านการผลิตและความเป็นผู้นำทางด้านเทคโนโลยี ขณะที่ Grant (1991) จำแนกแหล่งทรัพยากรที่แตกต่างจาก Wernerfelt (1984) โดยแบ่งทรัพยากรออกเป็น 6 ประเภท ได้แก่ ทรัพยากรด้านการเงิน ทรัพยากรด้านกายภาพ ทรัพยากรด้านบุคลากร ทรัพยากรด้านเทคโนโลยี ความมี

ชื่อเสียง และทรัพยากรด้านองค์การ รวมทั้ง Barney (1991) ให้ความหมายของทรัพยากรภายในองค์การ จะรวมถึง สินทรัพย์ ความสามารถ กระบวนการขององค์การ ข้อมูลและความรู้ที่ควบคุมโดยบริษัท และ บริษัทสามารถนำทรัพยากรเหล่านี้มาพัฒนาประสิทธิภาพและประสิทธิผลขององค์การโดยใช้ ผลประโยชน์จากความสามารถขององค์การที่มีอยู่ส่วนด้านงานสอบบัญชี ถือว่าทรัพยากรด้านบุคคล เป็นปัจจัยสำคัญต้องมีคุณภาพพร้อมทั้งมีคุณสมบัติของผู้สอบบัญชี โดยต้องผ่านการทดสอบตาม กระบวนการของสภาวิชาชีพบัญชีฯ ได้กำหนดไว้

(2) ด้านความสามารถขององค์การ (Organizational Capabilities) โดยให้ความหมายของ ความสามารถ คือ สิ่งที่ไม่มีความสามารถเป็นมูลค่าทางตัวเลขได้ ดังนั้นความสามารถ คือ การจัดการทรัพยากรซึ่งเป็นกลุ่มหนึ่งของทางเลือกกลยุทธ์ที่เกี่ยวข้องกับ สินทรัพย์ที่มีตัวตนและสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน (Finney, Lueg & Campbell, 2008, น.925-932) ความสามารถประกอบด้วย การขับเคลื่อนของกิจกรรมที่องค์กรต้องเข้าไปเกี่ยวข้องกับความสามารถในการจัดการเพื่อพัฒนาประสิทธิภาพขององค์การ (Miongeon, Ramanantsoa, Metais & Orton, 1998, น. 297-305) องค์กรพยายามที่จะใช้ประโยชน์จากทรัพยากรเพื่อการสร้างคุณค่า สร้างความหลากหลาย การหายาก และอุปสรรคต่อการลอกเลียนแบบเพื่อพัฒนาและสร้างความได้เปรียบเชิงการแข่งขันอย่าง ยั่งยืนผ่านการสร้างความสามารถ (Carpon & John, 1999, น.41-54) นอกจากนี้ Barney and Zajac (1994) พบว่า บริษัทที่สามารถเชื่อมโยงความรู้ (Knowledge) และการเรียนรู้ (Learning) จากความแตกต่างของกระบวนการด้านความสามารถจะเป็นผลต่อการเพิ่มความสำคัญให้กับความได้เปรียบในการแข่งขัน (Competitive Advantages) ตามทฤษฎีความรู้ (Knowledge) โดยความรู้ (Knowledge) เป็น การจัดการความรู้ (Knowledge Management) ให้เกิดขึ้นในองค์กรจัดรูปแบบการผสมผสานการ รวบรวมความรู้ การจัดระบบข้อมูล มีการแลกเปลี่ยนความรู้ การถ่ายโอนความรู้ และการพัฒนาความรู้ ต่อเนื่องเป็นกระบวนการ Marquardt, 2002 (อ้างถึงใน จำเริญ จิตรหลัง, 2549, น.203) ซึ่งสอดคล้องกับ แนวคิดการจัดการความรู้ (Knowledge Management : KM) เป็นแนวคิดทางการบริหารที่เกี่ยวข้องกับ ความรู้และมนุษย์ที่ได้รับความนิยมจากองค์กรต่างๆ โดยการจัดการความรู้เพื่อให้การจัดการความรู้ที่มี ประสิทธิภาพจะเกิดขึ้นได้ในองค์กรที่มีการเรียนรู้เป็นฐานสำคัญ กระบวนการในการนำฐานความรู้มา ใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อองค์กรนั้น ต้องอาศัยการจัดการความรู้อย่างชาญฉลาดเพื่อให้้องค์การมี ความสามารถในการแข่งขันและการดำเนินงาน ได้อย่างมีประสิทธิภาพ รวมทั้งการสร้างความเป็น องค์กรแห่งการเรียนรู้ นั่น ซึ่งเกิดจากการจัดการความรู้ที่จะทำได้ดีในองค์กรแห่งการเรียนรู้ (จำเริญ จิตรหลัง, 2549, น. 206)

Petransh, 2001 (อ้างถึงใน สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์, พักตร์ผอง วัฒนสินธุ์ และ อัจฉรา จันทร์ฉาย, 2553) กล่าวถึง ความรู้նับว่ามีความสำคัญ และถือเป็นอำนาจ (Knowledge is Power) ในการทำให้การดำเนินงานต่างๆ ประสบความสำเร็จ ซึ่งอาจจะเป็นความรู้ที่สร้างขึ้นเอง โดย

ผู้ปฏิบัติงาน หรือความรู้ นำมาจากภายนอก รวมทั้งต้องมีการใช้ความรู้ของตัวบุคคลนั้นจะต้องมีการจัดการความรู้มาทำการปฏิบัติอย่างมีความสามารถในการนำเอาสิ่งที่ตนเองปฏิบัติและความเข้าใจถึงกลไกการปฏิบัติงานของตนเองจึงถือเป็นบุคลากรที่มีความรู้ (Knowledge Worker) (จิตติพร ชมภูคำ, 2548, น.21-29) เพราะว่าบุคคลมีความสำคัญต่อองค์กรแห่งการเรียนรู้เนื่องจากคนมีศักยภาพและความสามารถในการเรียนรู้ และสามารถเป็นผู้เชี่ยวชาญในการจัดการกับข้อมูลข่าวสารให้กลายเป็นความรู้ที่มีคุณค่าทั้งต่อตนเองและต่อองค์กร Marquardt, 2002 (อ้างถึงใน จำเริญ จิตรหลัง, 2549, น. 203) ซึ่งสอดคล้องกับ Senge, 1990 (อ้างถึงใน จำเริญ จิตรหลัง, 2549) ที่กล่าวว่าทรัพยากรมนุษย์ที่มีคุณค่าขององค์กรนั้น จะต้องเน้นการพัฒนาศักยภาพของบุคคลให้มีความชำนาญพิเศษ นอกจากนี้ความรู้จะต้องมีแนวคิดจัดการความรู้ซึ่งองค์กรชั้นนำทั่วโลกได้ให้ความสำคัญและมีการพัฒนากระบวนการจัดการความรู้ให้มีประสิทธิภาพเพิ่มมากขึ้น โดยเพิ่มศักยภาพของผู้ปฏิบัติงานรวมถึงการเพิ่มผลผลิต และนวัตกรรมขององค์กรรวมทั้งการสร้างความรู้ และการนำความรู้มาใช้เพื่อให้องค์กรบรรลุเป้าหมายหรือมีประสิทธิผลในการจัดการความรู้ (สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์, พักตร์ผจง วัฒนสินธุ์ และอัจฉรา จันทร์ฉาย, 2553, น.600)

ในงานวิจัยของ สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์, พักตร์ผจง วัฒนสินธุ์ และอัจฉรา จันทร์ฉาย (2553) มุมมองความสามารถในการจัดการความรู้แบ่งเป็น 3 ด้าน คือ

(1) ด้านความเชี่ยวชาญ (Expertise) พบว่า ความเชี่ยวชาญ เป็นความรู้ที่เกิดจากลักษณะเฉพาะจากประสบการณ์ การฝึกฝน และความร่วมมือ ผู้ที่มีความเชี่ยวชาญหรือผู้ที่มีความรู้ความสามารถ ถือได้ว่าเป็นผู้ที่มีความสามารถสร้างความโดดเด่นเชิงความรู้ในด้านต่างๆ (Knowledge Champions) รวมทั้งสามารถพัฒนาต่อองค์กร

(2) การเรียนรู้ (Learning) ประกอบด้วยความสามารถในการเรียนรู้ ที่เกิดขึ้นได้โดยการเรียนรู้จากบทเรียน (Lessons Learned) เป็นการได้รับความรู้จากงานที่ปฏิบัติภายใต้สถานการณ์ต่างๆ ซึ่งลักษณะงานที่ปฏิบัติอาจจะมีหลายชนิด และหลายระดับ รวมทั้งการเรียนรู้จากบทเรียน มีทั้งในส่วนที่เกิดขึ้นภายในองค์กร และภายนอกองค์กร (Pena, 2002, น.469-478)

(3) สารสนเทศ (Information) เป็นการรวบรวมข้อมูล สารสนเทศและเอกสารความรู้ต่างๆ (Knowledge Documents) ที่มีอยู่ในองค์กร

ความสามารถในการสร้างและใช้ความรู้ นั้น เป็นส่วนที่ผสมผสานกับทรัพยากรต่างๆ กิจกรรมการจัดการความรู้ เพื่อส่งผลในเชิงบวกต่อความสามารถในการแข่งขัน

ดังนั้น ทฤษฎีฐานทรัพยากร (Resources-based View : RBV) เป็นพื้นฐานที่สำคัญจากตัวปัจเจกบุคคลที่มีความรู้ ความสามารถ เพื่อนำไปสู่การสร้างรายได้เปรียบเชิงการแข่งขัน รวมทั้งประสบความสำเร็จในวิชาชีพนั้นๆ เมื่อมองในด้านสอบบัญชีโดยผู้ที่เข้ามาทำงานจะต้องผ่านการคัดเลือกทั้งด้านความรู้ ความสามารถ ไหวพริบ การแก้ปัญหาเฉพาะหน้า เนื่องจากการปฏิบัติงานต้อง

เป็นไปตามมาตรฐานหรือข้อกำหนดต่างๆ ที่บังคับไว้ รวมทั้งต้องพัฒนาตัวเองที่จะต้องศึกษาทั้งในวิชาการและสภาพแวดล้อม โดยทั่วไปเพื่อเป็นการสร้างความเชื่อมั่นแก่ลูกค้าได้ หากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีคุณสมบัติหรือคุณลักษณะที่โดดเด่นในตัวเองก็จะนำไปสู่ความก้าวหน้าในวิชาชีพ เช่น ที่ปรึกษาให้กับบริษัทใหญ่ๆ นักวิเคราะห์ทางการเงินหรือผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้าน จะนำไปสู่ความสำเร็จในวิชาชีพต่อไปรวมทั้งได้สังเกตเห็นถึงความสำคัญของทฤษฎีฐานทรัพยากร (Resource-based View: RBV) ที่ใช้ในการอธิบายความสัมพันธ์ระหว่างด้านความรู้ ความสามารถของผู้สอบบัญชี กับคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชี

## 2. ทฤษฎีการเรียนรู้ (Learning Theory) และการเรียนรู้จากการปฏิบัติ (Action Learning)

การเรียนรู้จะต้องพัฒนาบุคลากรให้มีประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานให้เข้าใจสถานการณ์เปลี่ยนแปลงของโลกในยุคปัจจุบันตลอดจนจัดให้มีระบบการพัฒนาตนเองเพื่อให้มีความรู้ความสามารถและความชำนาญเพิ่มขึ้น สามารถปฏิบัติหน้าที่ให้สอดคล้องกับยุคสังคมแห่งการเรียนรู้ การที่องค์กรมีบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถ จะช่วยส่งเสริมให้องค์กรมีประสิทธิภาพ และความเป็นองค์กรแห่งการเรียนรู้ (จำเริญ จิตรหลัง, 2549, น.2) ซึ่งการเรียนรู้เกิดจากพื้นฐานสำคัญจากตัวบุคคลที่ต้องมีการพัฒนาตนเองให้ทันกับสถานการณ์ปัจจุบัน เช่น ในกรณีของผู้สอบบัญชีที่มีมาตรฐานเข้ามากำหนดจึงได้นำการใช้ทฤษฎีการเรียนรู้ (Learning Theory) เข้ามาศึกษาในส่วนนี้และการกำหนดมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ (ISQC1) ที่มีการบังคับใช้ในปี 2554 รวมทั้งการสร้างโอกาสการเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง เช่น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องมีการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่องทางวิชาชีพตามข้อบังคับสภาวิชาชีพ (ฉบับที่ 15) ปี พ.ศ. 2550 เพื่อการปรับปรุงและเพิ่มพูนทักษะความรู้ (Knowledge) ความชำนาญ (Skill) และความเข้าใจ (Understand) การเพิ่มประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการทำงาน (สุมินทร เป้าธรรม, 2555, น.2) นับได้ว่าบุคคลจะต้องมีการเรียนรู้อย่างต่อเนื่องเพื่อนำไปสู่การพัฒนาบุคคลให้มีคุณภาพมากขึ้น

นอกจากนี้ในฐานะผู้สอบบัญชีที่มีการเรียนรู้ด้านวิชาการ ตำรา แล้วยังต้องเรียนจากประสบการณ์จากการทำงาน ตามความหมายของ Gordon (1993) ส่วนของการเรียนรู้จากการปฏิบัติ หมายถึง กระบวนการที่นำคนที่มีความรู้และประสบการณ์ต่างกันมารวมกลุ่มกันวิเคราะห์ปัญหาการทำงาน มีการวางแผนและแก้ปัญหา จากนั้นจะมีการปฏิบัติเพื่อแก้ปัญหาตามแผนที่วางไว้ระหว่างดำเนินการแก้ปัญหาจะทำการแลกเปลี่ยนความคิดเห็นอย่างต่อเนื่องทำให้เกิดการเรียนรู้ร่วมกันซึ่งสอดคล้องกับ ประจวบ แหลมศักดิ์ (2547) การเรียนรู้จากการปฏิบัติเป็นการเรียนรู้ที่นำคนที่มีความรู้หรือประสบการณ์แตกต่างกันมารวมกลุ่มเพื่อเรียนรู้ แก้ปัญหาและเผชิญอยู่กับการปฏิบัติงานจริง รวมทั้งในด้านของ McGill and Beaty, 1995 (อ้างอิงใน Sawkut, Seetanah, Sanassee & Lamport, 2010) ให้



ความหมายว่าการเรียนรู้จากการปฏิบัติ เป็นกระบวนการต่อเนื่องทั้งการเรียนรู้และการสะท้อนความคิดที่ดำเนินการโดยผู้ร่วมกระบวนการเพื่อที่จะทำให้กระบวนการนั้นบรรลุวัตถุประสงค์ ดังนั้นสรุปได้ว่าการเรียนรู้จากการปฏิบัติ นั้น เกิดจากการแลกเปลี่ยนความคิดเห็นจากการนำคนที่มีทักษะหรือประสบการณ์ที่แตกต่างมารวมกลุ่มเพื่อนำมาแห่งการเรียนรู้ที่จะทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ต่อไป

ขั้นตอนของการเรียนรู้จากการปฏิบัติ จาก “Deming Model” Deming, 1993 (อ้างถึงใน ประชา ตันเสณีย์, 2550, น.29) นำมาประยุกต์ได้ดังนี้

(1) การวางแผน (Plan) การศึกษาหาความรู้จากแนวคิดจากทฤษฎีการเรียนรู้และจากการปฏิบัติขององค์กรแห่งการเรียนรู้ เพื่อมาใช้ในการวางแผนและนำมาปฏิบัติ รวมทั้งกำหนดองค์ประกอบแห่งความสำเร็จที่ควรมีตัวแปรหรือประเด็นสำคัญเพื่อให้การดำเนินงานสำเร็จ การจัดกลุ่มเพื่อเตรียมการฝึกอบรม “การเรียนรู้จากการปฏิบัติ” ซึ่งเป็นตัวแปรต้นและกระบวนการในการสร้างองค์กรแห่งการเรียนรู้

(2) การปฏิบัติ (Do) เป็นขั้นตอนในการฝึกอบรมการเรียนรู้จากการปฏิบัติแก่สมาชิกกลุ่ม

(3) การประเมิน (Check) การตรวจสอบการเรียนรู้ของกลุ่มจากการประชุมและสัมภาษณ์สมาชิกกลุ่มรวมทั้งจัดให้มีการประเมินงานกลุ่มและสรุปความคิดเห็น

(4) กำหนดมาตรการแก้ไขปัญหาและข้อเสนอแนะที่ทำให้ไม่เป็นไปตามแผน (Act) เป็นการรวบรวมข้อมูลเพื่อนำมาวิเคราะห์ตามมาตรฐานและสรุปผลที่ได้เพื่อนำเสนอประเด็นปัญหาและข้อเสนอแนะ รวมทั้งจากบทความ “Action Learning Model” (2002) สรุปรูปแบบของการเรียนรู้จากการปฏิบัติ (ประจวบ แผลมสัถ, 2547, น.25) โดยแบ่งออกเป็น 4 ขั้นตอน คือ

1. การวิเคราะห์ปัญหา (Problem Analysis)
2. การจัดทำแผนปฏิบัติการและการลงมือปฏิบัติการตามแผน (Action Planning & Implementation)
3. การตัดสินใจดำเนินการใช้ขั้นตอนต่อไป (Decision on Next Step)
4. การคิดใคร่ครวญและการประเมินผล (Reflection and Evaluation)

สอดคล้องกับงานวิจัย ความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีกับคุณภาพงานสอบบัญชีของบัญชีสหกรณ์ พบว่า การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามวงจรคุณภาพในการวางแผนการปฏิบัติการตรวจสอบการปรับปรุง (Plan-Do-Check-Act: PDCA) ส่งผลกระทบบในเชิงบวกกับคุณภาพงานสอบบัญชี โดยอาศัยการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามวงจรในการวางแผนการปฏิบัติการตรวจสอบการปรับปรุง (Plan-Do-Check-Act: PDCA) เป็นการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีที่มีองค์ประกอบด้วยกัน 4 ขั้นตอน คือ ในการวางแผนการปฏิบัติการตรวจสอบการปรับปรุง (Plan-Do-Check-Act: PDCA) เป็นกิจกรรมพื้นฐานในการพัฒนาประสิทธิภาพและคุณภาพของการดำเนินงาน

ประกอบด้วย 4 ขั้นตอนที่กล่าวไว้ข้างต้น เพื่อให้การดำเนินกิจกรรมในการวางแผนการปฏิบัติการตรวจสอบการปรับปรุง (Plan-Do-Check-Act: PDCA) เป็นไปอย่างมีระบบและครบวงจรอย่างต่อเนื่อง (พรณราย คำจันทร์ดี, 2552, น.65-66)

ดังนั้นสรุปได้ว่า ทฤษฎีการเรียนรู้ (Learning Theory ) และการเรียนรู้จากการปฏิบัติ (Action Learning) เป็นพื้นฐานสำคัญของการประกอบอาชีพอิสระในฐานะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ต้องมีการเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง เช่น การเรียนรู้ทางวิชาการ ได้แก่ ด้านบัญชี ด้านกฎหมาย ด้านระบบสารสนเทศและเทคโนโลยีที่เกี่ยวข้อง เป็นต้น การเรียนรู้จากประสบการณ์จากเหตุการณ์ที่ได้ตรวจสอบจากบริษัทต่างๆ เป็นต้น จะนำไปสู่การพัฒนาตนเองได้อย่างเป็นมืออาชีพรวมทั้งในปัจจุบันทางสภาวิชาชีพบัญชีฯ ได้ประกาศข้อกำหนดในการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่องโดยต้องผ่านการฝึกอบรมตามที่กำหนดไว้ นอกจากนี้ยังกำหนดให้มีการทดสอบความรู้ของแต่ละวิชาที่ประกาศไว้ โดยผู้ช่วยผู้ตรวจสอบบัญชีจะต้องมีประสบการณ์ก่อนที่จะสอบเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามที่ทางสภาวิชาชีพบัญชีฯ ได้กำหนดไว้ รวมทั้งต้องผ่านการฝึกงานหรือปฏิบัติงาน 3 ปี และเก็บชั่วโมงฝึกงาน 3,000 ชั่วโมง เพื่อให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานตรวจสอบได้อย่างมีคุณภาพสร้างความน่าเชื่อถือต่อผู้ใช้งบการเงินและส่งผลให้ผู้สอบบัญชีเป็นผู้ที่มีความน่าเชื่อถือและนำสู่ความสำเร็จของการประกอบอาชีพต่อไปได้ รวมทั้งในทฤษฎีการเรียนรู้ (Learning Theory) และการเรียนรู้จากการปฏิบัติ (Action Learning) นำไปสู่การอธิบายความสัมพันธ์ระหว่างประสบการณ์สอบบัญชี คุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชีได้อีกด้วย

### 3. แนวคิดเกี่ยวกับจริยธรรมและจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพ (Ethics and Professional Code of Ethics)

จริยธรรมและจรรยาบรรณนับเป็นคำที่ใกล้เคียงกันมากและนำมาใช้ทดแทนกันเสมอ ดังนั้นงานวิจัยนี้จึงเสนอแนวคิดเกี่ยวกับจริยธรรมและจรรยาบรรณควบคู่กัน ไปเพื่อให้เกิดความเข้าใจในแนวทางเดียวกัน ตามรายละเอียดดังนี้

Brown (1968) ให้ความหมายของจริยธรรม คือ กฎระเบียบต่างๆ ที่บุคคลใช้ในการแยกแยะการกระทำที่ถูกต้องออกจากการกระทำที่ผิด

Kohlberg (1976) ให้ความหมายของจริยธรรม คือ จริยธรรมมีพื้นฐานของความยุติธรรม คือ มีการกระจายสิทธิและหน้าที่อย่างเท่าเทียมกัน โดยมีได้หมายถึงเกณฑ์บังคับต่างๆ ไป แต่เป็นเกณฑ์ที่มีความเป็นสากลที่คนส่วนใหญ่รับไว้ในทุกสถานการณ์ไม่มีการขัดแย้งเป็นอุดมคติ

จริยธรรม หมายถึง แนวทางความประพฤติของบุคคลในสังคมหนึ่งๆ ว่าพฤติกรรมใดเป็นพฤติกรรมที่ควรปฏิบัติ พฤติกรรมใดเป็นพฤติกรรมที่ควรควเว้น โดยพิจารณาตามกฎระเบียบ

ขอบเขต ความเชื่อของแต่ละสังคม เพื่อให้บุคคลในสังคมสามารถอยู่ร่วมกันได้อย่างร่มเย็น (อ้อมเดือน สดมณี และฐาศุภร์ จันประเสริฐ, 2554, น.22)

ดังนั้นสามารถสรุปความหมายของจริยธรรม ได้ว่าเป็นแนวทางความประพฤติของตัวบุคคลในการปฏิบัติหรือการดำรงชีวิตประจำวันและสามารถแยกแยะการปฏิบัติว่าสิ่งไหนที่ควรปฏิบัติหรือไม่ควรปฏิบัติตามเกณฑ์ที่มีความเป็นสากลของคนส่วนใหญ่ที่รับได้ของทุกสถานการณ์

ทฤษฎีพัฒนาการทางจริยธรรมของ Kohlberg เชื่อว่าพัฒนาการทางจริยธรรมของแต่ละบุคคลจะผ่านไปตามขั้นพัฒนาการ (Sequential Stage) โดยมีพื้นฐานมาจากการให้เหตุผลเชิงตรรกศาสตร์และเชื่อว่าการรับรู้ทางสังคมและบทบาททางสังคมของแต่ละบุคคลนั้นจะมีความสัมพันธ์ในลักษณะปฏิสัมพันธ์กับพัฒนาการทางจริยธรรมของบุคคลนั้น รวมทั้ง Kohlberg เห็นว่าเป็นผลมาจากประสบการณ์ในการปฏิสัมพันธ์กับบุคคลอื่นซึ่งนำไปสู่การเรียนรู้ส่วนบุคคลมากกว่าจะเป็นรูปแบบของวัฒนธรรมที่สังคมวางไว้ในส่วนของขั้นตอนการพัฒนาหรือปรับปรุงคุณธรรมจริยธรรมและคุณค่าของตนเองให้มีการพัฒนาสูงขึ้นเป็นผู้มีคุณธรรมจริยธรรมระดับสูง คุณลักษณะพิเศษของทฤษฎีของ Kohlberg ได้จัดระดับของระดับการพัฒนาความก้าวหน้าทางคุณธรรมจริยธรรมเป็น 3 ระดับ ซึ่งในแต่ละระดับประกอบด้วยการพัฒนาคุณธรรมจริยธรรม 2 ขั้น รวมทั้งหมด 6 ขั้นตามรายละเอียดดังนี้ Kohlberg, 1973 (อ้างถึงใน อ้อมเดือน สดมณี และฐาศุภร์ จันประเสริฐ, 2554, น.23)

ระดับที่ 1 ระดับก่อนกฎเกณฑ์ (Pre-Conventional Level) ในระดับนี้จะตอบได้ศีลธรรมจากการอ้างอิงกลุ่มในสังคมเป็นเรื่องพื้นๆ คือ พ่อแม่ ถ้าดิ้นขึ้นนี้เด็กๆ จะยึดตนเองเป็นที่ตั้งมีพัฒนาการศีลธรรมส่วนตัวตอบได้เพียงการลงโทษและการให้รางวัลเป็นพื้นฐานในการแสดงพฤติกรรมการเป็นคนดี ช่วงอายุ 2-10 ปี ระดับนี้จะประกอบด้วย 2 ลำดับขั้น คือ

ขั้นที่ 1 การถูกลงโทษและการเชื่อฟัง (Punishment and Obedience Orientation) เป็นการมุ่งที่จะหลบหลีก มิให้ตนเองถูกลงโทษทางกายเพราะกลัวความเจ็บปวดที่จะได้รับและจะยอมทำตามคำสั่งของผู้ใหญ่เพราะเป็นผู้ที่มีอำนาจเหนือตน

ขั้นที่ 2 กฎเกณฑ์เป็นเครื่องมือเพื่อประโยชน์ของตน (Instrumental Relativist Orientation) เป็นการใช้หลักการแสวงหารางวัล โดยเลือกกระทำในสิ่งที่จะนำความพอใจมาให้ตนเองเท่านั้น

ระดับที่ 2 ระดับจริยธรรมตามกฎเกณฑ์สังคม (Conventional Level) ระดับกระทำตามกฎเกณฑ์ของกลุ่มย่อยๆ ของตนหรือทำตามกฎหมายและศาสนา บุคคลผู้มีจริยธรรมในระดับนี้ต้องมีการควบคุมจากภายนอกแต่มีความสามารถในการเอาใจเขามาใส่ใจเราและสามารถที่จะแสดงบทบาททางสังคมได้ ช่วงอายุ 10-16 ปี ระดับนี้จะประกอบด้วย 2 ลำดับขั้น คือ

ขั้นที่ 3 ความคาดหวังและการยอมรับในสังคม สำหรับ “เด็กดี” (Interpersonal Concordance of “Good boy, nice girl” Orientation) จะทำตามที่ผู้อื่นเห็นชอบ ใช้เหตุผลเลือกทำสิ่งที่กลุ่มเพื่อนยอมรับ เพื่อเป็นที่ชื่นชม ไม่เป็นตัวของตัวเอง คล้อยตามการชักจูงของผู้อื่น

ขั้นที่ 4 กฎและระเบียบ (“Law-and-order” Orientation) ใช้หลักการทำตามหน้าที่ของสังคม โดยปฏิบัติตามระเบียบของสังคมอย่างเคร่งครัด เรียนรู้การเป็นหน่วยหนึ่งของสังคม ปฏิบัติตามหน้าที่ของตนในฐานะที่เป็นส่วนหนึ่งของสังคมของตน

ระดับที่ 3 ระดับเหนือกฎเกณฑ์ (Post-Conventional Level) จะพยายามตีความหมายของหลักการและมาตรฐานทางจริยธรรมด้วยวิจารณญาณ ก่อนที่จะยึดถือเป็นหลักของความประพฤติที่จะปฏิบัติตาม การตัดสินใจ “ถูก” “ผิด” “ไม่ควร” มาจากวิจารณญาณของตนเอง ปราศจากอิทธิพลของผู้มีอำนาจหรือกลุ่มที่ตนเป็นสมาชิก ทำให้ตัดสินใจขัดแย้งของตนเองโดยใช้ความคิดไตร่ตรองอาศัยค่านิยมที่ตนเชื่อและยึดถือเป็นเครื่องช่วยในการตัดสินใจจะปฏิบัติตามสิ่งที่สำคัญมากกว่าโดยมีกฎเกณฑ์ของตนเอง

ขั้นที่ 5 หลักการทำตามคำมั่นสัญญา (Social Contract Orientation) ใช้หลักการทำตามคำมั่นสัญญานุคคลเห็นความสำคัญของคนส่วนใหญ่ ไม่ทำตนให้ขัดต่อสิทธิอันพึงมีพึงได้ของบุคคลอื่น สามารถควบคุมบังคับใจตนเองได้

ขั้นที่ 6 หลักการคุณธรรมสากล (Universal Ethical Principle Orientation) เป็นขั้นพัฒนาการที่สูงสุด แสดงถึงการมีความรู้สากลนอกเหนือจากกฎเกณฑ์ในสังคมของตน และการมีความยืดหยุ่นและยึดหลักจริยธรรมของตนอย่างมีสติ ด้วยความยุติธรรม และคำนึงถึงสิทธิมนุษยชนเคารพในความเป็นมนุษย์ของแต่ละบุคคล ละอายและเกรงกลัวต่อบาป พบในวัยผู้ใหญ่ที่มีความเจริญทางสติปัญญา

รวมทั้ง Piaget (1971) (อ้างถึงใน อ้อมเดือน สดมณี และฐาศุภร์ จันประเสริฐ, 2554, น. 23) เสนอแนวคิดเกี่ยวกับจริยธรรมว่าเป็นลักษณะประสบการณ์ของบุคคลอันประกอบด้วยระบบของกฎเกณฑ์การให้ความร่วมมือและความเชื่อ จนทำให้คุณธรรมยังคงมีอยู่และการพัฒนาจริยธรรมของบุคคลนั้นมี 3 ขั้น คือ ขั้นก่อนจริยธรรม ซึ่งถือว่าบุคคลยังไม่มีจริยธรรมแต่สามารถเรียนรู้ได้ ขั้นเชื่อฟังคำสั่งจะเป็นขั้นที่บุคคลจะเชื่อฟังผู้ที่มีประสบการณ์ มีการคิดก่อนการปฏิบัติตาม และขั้นสุดท้ายคือขั้นยึดหลักแห่งตน เป็นขั้นที่บุคคลใช้ประสบการณ์และพัฒนาการทางสติปัญญาในการรับรู้จริยธรรม (รุ่งทิพย์ ไชยเจริญ, 2551, น.11)

ในส่วนของจริยธรรมและจรรยาบรรณของการปฏิบัติอยู่นอกจากกฎหมายและมาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชีที่นักบัญชีต้องถือปฏิบัติตามอย่างเคร่งครัดแล้ว นักบัญชียังต้องตระหนักหลักของจริยธรรมและจรรยาบรรณในการดำเนินงานตามวิชาชีพ เพื่อเป็นการส่งเสริมและดำรงไว้ซึ่งเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพและเพื่อคัดกรองผู้ที่ประพฤติปฏิบัติขัดแย้งต่อแนวประพฤติอันดีงาม

นอกจากวงการวิชาชีพและเป็นที่น่าเชื่อถือของผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องรวมทั้งจริยธรรมเป็นพื้นฐานของความยุติธรรมเมื่อต้องเผชิญกับทางเลือกที่มีให้เลือกหลายทาง Kohlberg, 1969 (อ้างถึงใน รุ่งทิพย์ ไชยเจริญ, 2551, น.12) สอดคล้องกับงานวิจัย รุ่งทิพย์ ไชยเจริญ (2551) ต้องการให้นักบัญชีในอำเภอเมืองพิษณุโลก ยึดถือหลักคุณธรรมและจรรยาบรรณในการปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี รวมทั้งชลดดา ซาดิสูทธิ (2546) พบว่าโดยส่วนใหญ่ทุกสำนักงานบัญชีได้ให้ความสนใจ และตระหนักถึงความสำคัญของจริยธรรมว่าเป็นส่วนหนึ่งที่จะนำพาธุรกิจให้ประสบความสำเร็จได้

ดังนั้นจึงเห็นได้ว่าความสำคัญของจริยธรรมและจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพ (Ethics and Professional Code of Ethics) นั้นเป็นพื้นฐานสำคัญของบุคลากรที่ปฏิบัติงานทางด้านความยุติธรรม เสมอภาค ความเป็นกลาง มีจริยธรรมและจรรยาบรรณในวิชาชีพ ซึ่งผู้วิจัยจะเน้นวิชาชีพของงานสอบบัญชี ซึ่งผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะถูกกำหนดด้วยข้อบังคับของจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพไว้ เพื่อปฏิบัติงานได้อย่างมีความเป็นกลางและอิสระในการแสดงความคิดเห็นต่อรายงานทางการเงิน รวมทั้งเป็นการสร้างความน่าเชื่อถือแก่ผู้ใช้งบการเงินต่อไป และหากผู้สอบบัญชีมีจริยธรรมวิชาชีพดังกล่าวก็สามารถที่จะอธิบายความสัมพันธ์ไปยังคุณภาพงานสอบบัญชีนั่นได้เช่นกัน

#### 4. แนวคิดเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality)

คุณภาพงานสอบบัญชี เป็นความสามารถของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบข้อผิดพลาดของงบการเงินโดยอาศัยความสามารถของด้านเทคนิคต่างๆ รวมทั้งความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี เพื่อนำไปสู่การรายงานข้อผิดพลาดของงบการเงิน (DeAngelo, 1981, น.183-189)

การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality) การปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานกระบวนการสอบบัญชีและมาตรฐานการรายงานจากการประเมินแสดงให้เห็นคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีและสามารถนำไปใช้ในการพัฒนาและปรับปรุงงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป (พวงพยอม วนาพัฒน์สิน, 2554, น.21)

คุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality) หมายถึง คุณภาพของรายงานผลการดำเนินงานของผู้สอบบัญชีที่แสดงความคิดเห็นต่องบการเงินจากการตรวจสอบอย่างเป็นอิสระ จากหลักฐานที่เพียงพอและเหมาะสมภายใต้มาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไปที่มีความถูกต้องครบถ้วนในสาระสำคัญ เพื่อสร้างความเชื่อมั่นและเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน (บุญช่วง ศรีธรรมราชกุล, 2554, น.35)

ดังนั้นสรุปได้ว่า คุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality) หมายถึง การแสดงความคิดเห็นในงบการเงินของผู้สอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพ รวมทั้งปฏิบัติงานตรงตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไปโดยทำการตรวจสอบอย่างถูกต้องครบถ้วนมีหลักฐานที่เพียงพอเหมาะสมภายใต้มาตรฐานและเพื่อสร้างความเชื่อมั่นและเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินซึ่งสอดคล้องกับ

Titman and Trueman (1986) กล่าวว่าคุณภาพงานสอบบัญชีที่กำหนดในแง่ความถูกต้องของข้อมูลที่จัดทำโดยผู้สอบบัญชีให้กับนักลงทุน รวมทั้งความสามารถของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบโดยถูกต้อง พบข้อผิดพลาดของงบการเงินก่อนที่จะถูกเผยแพร่ไปยังสาธารณชน (Palmrose, 1998, น.55-73; Davidson & Neu, 1993, น.479-488.)

สภาวิชาชีพบัญชีฯ ได้กำหนดมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 เรื่อง การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง หรือเรียกว่า “Thailand Standard on Quality Control: TSCQ1” (ตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฯ ที่ 9/2554) มีผลบังคับใช้ปี 2557 โดยมีองค์ประกอบที่สำคัญในการควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน ประกอบด้วย (1) ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน (2) ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (3) การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานตรวจสอบ (4) การมอบหมายงานของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ (5) การปฏิบัติงานตรวจสอบ และ (6) การติดตามผล ตามรายการดังนี้ (สภาวิชาชีพบัญชีฯ, ม.ป.ป., น.9)

(1) ความรับผิดชอบผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบต้องรับผิดชอบต่อคุณภาพโดยรวมของงานตรวจสอบแต่ละงานที่ตนได้รับมอบหมายโดยเน้นเรื่องความสำคัญต่อคุณภาพของงานตรวจสอบ ข้อเท็จจริงที่ว่าคุณภาพเป็นสิ่งสำคัญในการปฏิบัติงานตรวจสอบ

(2) ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบต้องคงไว้ซึ่งความระมัดระวัง เพื่อให้ทราบถึงการไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณของสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ จรรยาบรรณดังกล่าวกำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชีฯ โดยเฉพาะความเป็นอิสระ

(3) การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบต้องพอใจว่าได้ปฏิบัติตามวิธีการที่เหมาะสม และข้อสรุปที่ได้มีความเหมาะสม โดยพิจารณาจากความซื่อสัตย์สุจริตของเจ้าของกิจการ ผู้บริหารหลัก และผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการ กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบมีความรู้ ความสามารถในการปฏิบัติงานตรวจสอบ รวมทั้งความพร้อมทางด้านเวลาและทรัพยากร

(4) การมอบหมายงานของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบต้องพอใจว่า กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบและผู้เชี่ยวชาญมีความรู้ความสามารถที่เหมาะสมในการดำเนินการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องและสามารถออกรายงานของผู้สอบบัญชีที่เหมาะสมกับสถานการณ์นั้นๆ ได้

(5) การปฏิบัติงานตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบต้องรับผิดชอบต่อเรื่องการกำหนดทิศทาง การควบคุมดูแล และการปฏิบัติงานการสอบทานกระดาษทำการกับกลุ่ม

ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบการปรึกษาหารือกับกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบการสอบทานการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบ ความคิดเห็นที่แตกต่างที่เกิดขึ้นจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน ผู้ให้คำปรึกษา ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบ หรือผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบ (ถ้ามี)

(6) การติดตามผล ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบต้องพิจารณาผลของกระบวนการติดตามผลของสำนักงานและข้อบกพร่องอาจมีผลกระทบต่องานตรวจสอบ

งานวิจัยของ ธัญลักษณ์ ศรีพรสวรรค์ (2553) จากการใช้สัมภาษณ์ในหัวข้อคำถามว่า “ภายหลังจากประเทศไทยมีการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (ISQC1) แล้ว สภาพการณ์ของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทยโดยรวมจะเป็นอย่างไร” พบว่า คุณภาพของสำนักงานกิจการสอบบัญชีในประเทศไทยจะมีความน่าเชื่อถือมากขึ้น ทั้งในลักษณะการสอบบัญชีและงบการเงินที่จัดทำ ซึ่งจะส่งผลให้งบการเงินที่อยู่ในตลาดทุนมีความน่าเชื่อถือมากขึ้น บริษัทต่างชาติรวมถึงนักลงทุนจะให้ความเชื่อมั่นในคุณภาพของรายงานผู้สอบบัญชีที่ออกโดยสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 4) มากขึ้น เมื่อคุณภาพของสำนักงานดีขึ้นส่งผลให้สามารถกำหนดค่าสอบบัญชีให้เหมาะสมกับคุณภาพงานได้ บริษัทผู้ว่าจ้างจะเห็นประโยชน์และมีความเต็มใจที่จะจ่ายค่าสอบบัญชี ซึ่งรายได้ค่าสอบบัญชีดังกล่าวจะส่งผลไปยังการจ่ายค่าตอบแทนกับพนักงานในสำนักงานที่สมเหตุสมผลกับการปฏิบัติงานด้วย คือ เมื่อมีการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีแล้ว ทุกอย่างภายในสำนักงานจะสมดุลกัน แต่ทั้งนี้มาตรฐานการควบคุมคุณภาพอาจส่งผลให้ปริมาณของสำนักงานสอบบัญชีลดลง เนื่องจากการรวมตัวกันหรือการยุบตัวของสำนักงานเพื่อให้สามารถปฏิบัติตามมาตรฐานดังกล่าวได้ รวมทั้งทางคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) แสดงความเห็นที่ ขั้นตอนในการเป็นผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) จะง่ายขึ้น เนื่องจากภายหลังที่สำนักงานสอบบัญชีได้รับการอนุมัติจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) แล้ว สำนักงานจะมีสิทธิที่จะเสนอรายชื่อผู้สอบบัญชีเพื่อขอความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ได้

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน และเกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ของผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบ ให้ถือปฏิบัติเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2555 รวมทั้งเพื่อนำวิธีปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพไปปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลแก่ผู้สอบบัญชีว่า งานตรวจสอบเป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องและรายงานของผู้สอบบัญชีที่ออกมีความเหมาะสมกับสถานการณ์นั้นๆ ประกอบด้วยข้อกำหนด ดังนี้ (สภาวิชาชีพบัญชีฯ, ม.ป.ป., น.1-22)

(1) ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพของงานตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบต้องรับผิดชอบต่อคุณภาพโดยรวมของงานตรวจสอบแต่ละงานที่ผู้สอบบัญชีผู้นั้นได้รับมอบหมาย

(2) ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบต้องคงไว้ซึ่งความระมัดระวัง การสังเกตการณ์ การสอบถามที่จำเป็น และความเป็นอิสระ เพื่อให้ทราบถึงการไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องของสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ

(3) การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบต้องพอใจว่าได้ปฏิบัติตามวิธีปฏิบัติที่เหมาะสมเกี่ยวกับการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานตรวจสอบ หากผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลก่อนการตอบรับงานอาจทำให้สำนักงานปฏิเสธตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องแจ้งข้อมูลดังกล่าวต่อสำนักงานทันที

(4) การมอบหมายงานของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบต้องมีความรู้ความสามารถที่เหมาะสมในการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง และสามารถออกรายงานของผู้สอบบัญชีที่เหมาะสมกับสถานการณ์นั้นๆ ได้

(5) การปฏิบัติงานตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบจะต้องปฏิบัติงานตรวจสอบซึ่งประกอบด้วย การกำหนดแนวทาง การควบคุมดูแลและ การปฏิบัติงาน การสอบทาน เป็นไปตามนโยบายและวิธีปฏิบัติในการสอบทานของสำนักงาน การขอคำปรึกษา การสอบทานการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบ และความคิดเห็นที่แตกต่างของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบต้องปฏิบัติตามนโยบายและวิธีปฏิบัติของสำนักงานในการจัดการและแก้ปัญหาที่เกิดจากความคิดเห็นที่แตกต่าง

(6) การติดตามผล สามารถให้เกิดความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลแก่สำนักงานว่า นโยบายและวิธีปฏิบัติของสำนักงานเกี่ยวกับระบบการควบคุมคุณภาพ เกี่ยวข้อง เพียงพอ และมีการปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพ โดยผู้สอบบัญชีจะต้องพิจารณาผลของกระบวนการติดตามผลของสำนักงานจากข้อมูลล่าสุดที่เผยแพร่ภายในสำนักงานและสำนักงานเครือข่ายอื่นๆ (ถ้ามี) และต้องพิจารณาว่าข้อบกพร่องที่ระบุในข้อมูลดังกล่าวมีผลกระทบต่องานตรวจสอบหรือไม่

(7) การจัดทำเอกสารหลักฐาน ผู้สอบบัญชีต้องบันทึกเรื่องต่อไปนี้เป็นเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ ประกอบด้วย ประเด็นที่พบเกี่ยวกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องและประเด็นที่ได้รับการแก้ไข ข้อสรุปเกี่ยวกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดเรื่องความเป็นอิสระที่เกี่ยวข้องกับงานตรวจสอบ ข้อหารือต่างๆ ข้อสรุปที่ได้เกี่ยวกับการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานตรวจสอบ ลักษณะและขอบเขตของการขอคำปรึกษาและข้อสรุปที่ได้จากการขอคำปรึกษาที่เกิดขึ้นระหว่างการปฏิบัติงานตรวจสอบ รวมทั้งกรณีผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบต้องบันทึกสำหรับงานตรวจสอบที่ได้สอบทานว่าวิธีปฏิบัติที่กำหนดโดยนโยบายของสำนักงานเกี่ยวกับการสอบทานการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบ ได้มีการปฏิบัติตามแล้ว การสอบ



ทานการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบได้เสร็จลงในหรือก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี และผู้สอบทานไม่พบว่ามีเรื่องที่ยังไม่ได้รับการแก้ไขที่อาจเป็นเหตุให้ผู้สอบทานเชื่อว่าการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญและข้อสรุปที่ได้จากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่ไม่เหมาะสม

มาตรฐานเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพที่กล่าวมาข้างต้น สามารถสรุปได้เป็น 2 ประเด็นหลัก คือ มาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง ถือเป็นมาตรฐานการควบคุมคุณภาพทางอ้อมเน้นการควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานเพื่อใช้ในการวางนโยบายการปฏิบัติงานของสำนักงาน เพื่อให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานตรวจสอบตามกรอบหรือนโยบายของสำนักงาน และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน ถือเป็นมาตรฐานทางตรงเน้นการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีและกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบในการยึดหลักการปฏิบัติงานตามข้อกำหนดดังกล่าว

งานวิจัยของ อมลยา โกโศยกานนท์ (2547) ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัย Chadegani (2011) พบว่าวิธีที่ใช้ในการวัดค่าของคุณภาพงานสอบบัญชีแตกต่างกันไปเนื่องจากการวัดค่าคุณภาพของงานสอบบัญชีสามารถวัดได้หลายวิธี โดยสามารถแยกวิธีการวัดค่าของคุณภาพงานสอบบัญชีแบ่งเป็น 2 ประเด็นคือ

(1) การวัดค่าคุณภาพงานสอบบัญชีทางตรง (Direct Measures of Audit Quality) เป็นวิธีการวัดจากกระบวนการในการตรวจสอบบัญชี (Input into the Auditing Process) และจากผลงานจากการตรวจสอบคือ รายงานของผู้สอบบัญชี (Output of the Auditing Process) การวัดจากกระบวนการในการตรวจสอบบัญชีทำได้โดยการสังเกตจากลักษณะเฉพาะของผู้สอบบัญชีและจากวิธีการที่ใช้ในการตรวจสอบซึ่งเป็นสิ่งที่สังเกตและเก็บข้อมูลได้ยาก ดังนั้นจึงนิยมใช้การรายงานสอบบัญชีมากกว่าเป็นการสะท้อนจากคุณภาพของงานสอบบัญชีได้ชัดเจน หากพบว่ามีการผิดพลาด ละเลย ผ่าฝืน หรือรายงานไม่ได้ปฏิบัติตามข้อบังคับเกิดขึ้นก็แสดงว่างานสอบบัญชีไม่มีคุณภาพ ซึ่งสามารถวัดได้จากรายงานของการสอบบัญชี

งานวิจัยของ Woodland and Reynolds, 2003 (อ้างถึงใน อมลยา โกโศยกานนท์, 2547) ศึกษาเกี่ยวกับวิธีการวัดค่าคุณภาพงานสอบบัญชีทางตรง และวิธีการวัดค่าคุณภาพงานสอบบัญชีทางอ้อม เรื่อง ความสัมพันธ์ระหว่างรายงานทางการเงินที่ถูกปรับปรุงแก้ไขและคุณภาพของงานสอบบัญชี ซึ่งเป็นวิธีการวัดค่าคุณภาพงานสอบบัญชีทางตรงจากงานสอบบัญชีที่ไม่มีคุณภาพหรืองานสอบบัญชีที่มีคุณภาพต่ำ กลุ่มตัวอย่าง จากรายงานทางการเงินที่ถูกปรับปรุงแก้ไข ตั้งแต่ปี 1999 - 2000 ทั้งหมด 287 รายงาน ใช้เกณฑ์ในการวัดจากรายงานทางการเงินที่ถูกปรับปรุงแก้ไขใหม่ ถือว่าในส่วนของการรายงานของผู้สอบบัญชานั้นเป็นผลงานของผู้สอบบัญชี หากผู้สอบบัญชีได้แสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขต่อรายงานทางการเงิน หมายถึงผู้สอบบัญชีให้การรับรองว่าเนื้อหาสาระของรายงานทางการเงิน

ฉบับนั้นถูกต้องตามควร หากภายหลังรายงานทางการเงินมีการปรับปรุงแก้ไขใหม่เนื่องจากตรวจพบข้อผิดพลาดก็แสดงว่าการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีในครั้งแรกนั้นผิดพลาด ถือว่ารายงานทางการเงินที่ปรับปรุงแก้ไขเป็นส่วนหนึ่งของงานสอบบัญชีที่ไม่มีคุณภาพซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัย Geiger and Raghunandan (2002) สำหรับตัววัดคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีในการออกรายงานผลการดำเนินงานต่อเนื่องที่มีคุณภาพในปีก่อนของลูกค้าในประเทศสหรัฐอเมริกา (US) ที่ได้ประกาศล้มละลาย ซึ่งในปีแรกนั้นผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นของการดำเนินงานต่อเนื่องน้อยมากไม่สามารถที่จะแสดงความเห็นดังกล่าวได้ ซึ่งตรงกันข้ามกับผู้สอบบัญชีที่มีการตรวจสอบกับลูกค้าที่มีการตรวจสอบระยะเวลาแล้วที่จะส่งผลต่อการแสดงความเห็นต่อการดำเนินงานต่อเนื่องได้

(2) การวัดค่าคุณภาพงานสอบบัญชีทางอ้อม (Indirect Measure of Audit Quality) จะเป็นการศึกษาความสัมพันธ์ของคุณภาพงานสอบบัญชีกับปัจจัยต่างๆ ได้แก่ ขนาดสำนักงานสอบบัญชี ระยะเวลาของสำนักงานสอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้า ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของสำนักงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมของบริษัทลูกค้า ซึ่งบางครั้งในการวัดโดยวิธีทางอ้อมจะใช้อยู่ที่สุดของงานสอบบัญชีคือ ขนาดการตรวจสอบ (Chadegani, 2011, น.313)

สำหรับกรณีของ Woodland and Reynolds, 2003 (อ้างถึงใน อมลยา โกโศยกานนท์, 2547) ได้ศึกษาคำนวณสมการแบบ โครงสร้างร่วมกับวิธีการวัดค่าคุณภาพงานสอบบัญชีทางอ้อม โดยใช้ตัวแปรอิสระ ได้แก่ ขนาดสำนักงานสอบบัญชี ระยะเวลาของสำนักงานสอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้า ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของสำนักงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมของบริษัทลูกค้า และตัวแปรควบคุม ได้แก่ การเพิ่มขึ้นของกำไรในรายงานประจำปี วัดความเสี่ยงในสภาพหนี้ พบว่าทิศทางของความสัมพันธ์ระหว่างงานสอบบัญชีที่ไม่มีคุณภาพและตัวแปรต่างๆ ขนาดของสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับงานสอบบัญชีที่ไม่มีคุณภาพ แต่ไม่มีทิศทางความสัมพันธ์ระหว่างงานสอบบัญชีไม่มีคุณภาพกับระยะเวลาที่สำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้า หรือความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรมของบริษัทลูกค้าว่าเป็นไปในทิศทางเดียวกับสมมติฐาน จากงานวิจัย DeAngelo (1981) กล่าวว่าขนาดของสำนักงานสอบบัญชีเป็นตัวบ่งชี้คุณภาพของการตรวจสอบ เนื่องจากบริษัทจะมีเทคนิคหรืออุปกรณ์เครื่องมือเข้ามาช่วยในการตรวจสอบ นอกจากนี้ส่วนกรณีที่มีการถกเถียงกันในการดำรงตำแหน่งของผู้สอบบัญชีนั้นอาจมีความสัมพันธ์เชิงลบกับคุณภาพงานสอบบัญชี เนื่องจากผู้สอบบัญชีให้บริการงานสอบบัญชีระยะยาวนาน อาจยอมให้เกิดการขาดความเป็นอิสระได้เพราะผู้สอบบัญชีรักษาความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับลูกค้าของผู้สอบบัญชีเอง (Ghosh & Moon, 2005, น.585-612)

สอดคล้องกับงานวิจัยในประเทศไทยของ อมลยา โกโศยกานนท์ (2547) ศึกษาถึงปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพของงานสอบบัญชีและทิศทางความสัมพันธ์ของปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชี โดยดำเนินการวิจัยทางเอกสารการสัมภาษณ์ และทำการวิจัยเชิง

ประจักษ์โดยใช้กลุ่มตัวอย่างจากบริษัทที่ถูกเพิกถอนหลักทรัพย์จดทะเบียนจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยระหว่างปี พ.ศ. 2540 - พ.ศ. 2545 พบว่าปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชี ประกอบด้วย 5 ปัจจัย คือ ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี ระยะเวลาของสำนักงานสอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้า ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของสำนักงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมของบริษัทลูกค้า ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และงบกระแสเงินสดจากกิจกรรมการดำเนินงาน โดยมี 3 ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชี ได้แก่ ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของสำนักงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมของบริษัทลูกค้า และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และพบว่าขนาดของสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับ คุณภาพงานสอบบัญชีในทิศทางตรงกันข้าม ขณะที่ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของสำนักงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมของบริษัทลูกค้า และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับคุณภาพงานสอบบัญชี แต่ไม่สามารถอธิบายความสัมพันธ์ระหว่างระยะเวลาของสำนักงานสอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้ากับคุณภาพงานสอบบัญชีได้

ดังนั้นสรุปได้ว่า คุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality) เป็นส่วนสำคัญในการปฏิบัติงานสอบบัญชี ให้เป็นไปตามมาตรฐานทางวิชาชีพที่กำหนดไว้ นำไปสู่การแสดงความเห็นต่อรายงานทางการเงิน รวมทั้งเป็นการสร้างความเชื่อมั่นแก่ผู้ใช้งบการเงิน และการมีคุณภาพงานสอบบัญชีที่ดีนั้นยังจะส่งผลต่อการเชื่อมโยงที่นำไปสู่ความสำเร็จในงานสอบบัญชี

### 5. แนวคิดเกี่ยวกับความสำเร็จในงานสอบบัญชี (Audit Success)

การศึกษา พบว่าความเป็นมืออาชีพจะมีความเกี่ยวข้องกับความสำเร็จซึ่งมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล โดยระดับมืออาชีพของผู้สอบบัญชีและทักษะภายใต้สถานการณ์ที่แตกต่างกันเพราะเมื่อผู้สอบบัญชีมีข้อตกลง ในการทำการตรวจสอบบัญชีกับลูกค้าก็จะสามารถพัฒนา และมีความก้าวหน้าในอาชีพการตรวจสอบ (Nicolaou, 2000; Craswell, Francis, & Taylor, 1995, น. 297-322) สำหรับความเป็นมืออาชีพที่มีคุณลักษณะความเป็นมืออาชีพ ความเป็นอิสระ มีข้อตกลงความต้องการของลูกค้า ความสามารถทางการบัญชีและความน่าเชื่อถือจะมีผลกระทบโดยตรงต่อความสำเร็จในงานสอบบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัย Wittayapoom (2009) การศึกษาการสนับสนุนของความสำเร็จของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยส่งผลกระทบต่อความเป็นมืออาชีพ ความน่าเชื่อถือ ภาพลักษณ์ของบุคคลและความมีชื่อเสียงในการทำงาน พบว่า ผู้เชี่ยวชาญในการตรวจสอบส่งผลกระทบต่อความเชื่อมั่นในการทำงานภาพลักษณ์ของบุคคล ความมีชื่อเสียงและความสำเร็จในงานสอบบัญชี รวมทั้งคุณค่าของวิชาชีพ การเปลี่ยนแปลง สภาพแวดล้อมของการตรวจสอบ และความหลากหลายของความต้องการของสังคมส่งผลกระทบต่อความเป็นมือ

อาชีพการตรวจสอบ แต่ด้านการเรียนรู้ของตัวบุคคลและประสบการณ์ไม่ส่งผลกระทบต่อความเป็นมืออาชีพอย่างมีศักยภาพและส่งผลกระทบต่อการทำงาน

นอกจากนี้ปัจจัยที่สนับสนุนให้เกิดประสิทธิภาพเพื่อความสำเร็จในการทำงาน ถือเป็นปัจจัยสำคัญที่จะทำให้องค์การดำเนินงานอย่างมีประสิทธิภาพจนนำไปสู่ประสิทธิผลบรรลุความสำเร็จได้มากน้อยเพียงใด คือ คน หรือบุคลากรในองค์การการบริหารบุคลากรหรือการบริหารงานบุคคลเป็นส่วนหนึ่งของการบริหารจัดการ ดังนั้นองค์การที่มียุทธศาสตร์และกระบวนการบริหารบุคลากรที่ดีย่อมได้เปรียบมากกว่าองค์การที่ไม่สนใจในคุณภาพของการบริหารบุคลากร การศึกษาเรื่องการบริหารบุคลากรเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพมีประโยชน์ทั้งผู้ที่ปฏิบัติหน้าที่เป็นผู้บริหารจัดการ และผู้ปฏิบัติงานเป็นสมาชิกในองค์การสำคัญจะส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพขององค์การ (ชัชวิชัย คำภิรมย์, 2554, น.36) รวมทั้งหลักการงานเพื่อให้งานมีประสิทธิภาพนั้น คือ การทำงานให้ถูกต้อง มีความละเอียดรอบคอบโดยใช้เวลาน้อยกว่ามาตรฐานในการทำงาน และต้นทุนที่ใช้ไปนั้นต่ำกว่ามาตรฐานที่ถูกกำหนดไว้ (ชัชวิชัย คำภิรมย์, 2554, น.32) จำแนกมาตรฐานการปฏิบัติงานตามมาตรฐาน หมายถึง ระดับของการปฏิบัติงานที่ยอมรับได้ และได้มีการจำแนกออกเป็น 3 ชนิด คือ มาตรฐานเชิงเวลา มาตรฐานเชิงคุณภาพ และ มาตรฐานเชิงปริมาณ ดังนี้

(1) มาตรฐานเชิงเวลา (Time Standard) หมายถึง ผลการปฏิบัติงานที่ต้องแล้วเสร็จภายในระยะเวลาที่กำหนดขึ้นถือได้ว่าเป็นมาตรฐาน

(2) มาตรฐานเชิงคุณภาพ (Quality Standard) หมายถึง คุณค่าของผลการปฏิบัติงานที่ควรแก่การยอมรับ คุณค่าเป็นนามธรรมที่แสดงถึงความสวยงาม ความคงทน ความดี และอื่น ๆ อันเกิดจากทัศนคติของแต่ละบุคคลที่มีต่อผลงานนั้น ซึ่งเป็นมาตรฐานที่ค่อนข้างวัดยาก

(3) มาตรฐานเชิงปริมาณ (Quantity Standard) หมายถึง ผลการปฏิบัติงานที่แสดงได้โดยจำนวนและเวลาที่กำหนดให้เป็นรูปธรรมที่สามารถวัดได้

งานวิจัยของ เข็มพร สุ่มมาตย์ (2553) พบว่า นักบัญชีธุรกิจอสังหาริมทรัพย์มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับประสิทธิภาพการทำงานโดยรวมและเป็นรายด้านทุกด้าน อยู่ในระดับมาก ด้านคุณภาพของงาน ด้านปริมาณงาน และด้านเวลา รวมทั้งงานวิจัยของ วิมลฤดี ทัศคร (2551) พบว่า (1) ความรู้ความสามารถด้านนวัตกรรม ด้านความคิดสร้างสรรค์ ส่งผลกระทบต่อความสำเร็จในการทำงาน ด้านเวลา ด้านคุณภาพของงาน และด้านปริมาณงาน (2) ความรู้ความสามารถด้านนวัตกรรม ด้านการพัฒนา ส่งผลกระทบต่อความสำเร็จในการทำงาน ด้านเวลา ด้านคุณภาพของงาน และด้านปริมาณงาน (3) ความรู้ความสามารถด้านนวัตกรรม ด้านการปฏิบัติ ส่งผลกระทบต่อความสำเร็จในการทำงาน ด้านเวลา ด้านคุณภาพของงานและด้านปริมาณงาน (4) ความรู้ความสามารถด้านนวัตกรรม ด้านการเรียนรู้ ส่งผลกระทบต่อความสำเร็จในการทำงาน ด้านเวลา ด้านคุณภาพของงานและด้านปริมาณงาน สามารถสรุปได้ว่าความรู้ความสามารถ

ด้านนวัตกรรมส่งผลกระทบต่อความสำเร็จในการทำงาน ซึ่งสอดคล้องกับการวิจัยเรื่องผลกระทบของประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชีที่มีต่อความสำเร็จในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทย พบว่า ประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชี ด้านหลักฐานเพียงพอและเหมาะสม ส่งผลกระทบต่อความสำเร็จในการปฏิบัติงาน โดยรวม ด้านการบรรลุเป้าหมาย ด้านมาตรฐานและความเชื่อถือได้ และด้านความทันเวลาของผลลัพธ์ ประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชี ด้านความสมดุลของต้นทุนและประโยชน์ที่ได้รับส่งผลกระทบต่อความสำเร็จในการปฏิบัติงาน โดยรวม ด้านการบรรลุเป้าหมาย และด้านมาตรฐานและความเชื่อถือได้ ประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชี ด้านการมอบหมายงานอย่างเหมาะสม ส่งผลกระทบต่อความสำเร็จในการปฏิบัติงาน โดยรวม ด้านการบรรลุเป้าหมาย ด้านมาตรฐานและความเชื่อถือได้และด้านความพึงพอใจจากผู้ที่เกี่ยวข้อง ประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชีด้านการประสานงานที่ดีกับผู้ที่เกี่ยวข้อง ไม่ส่งผลกระทบต่อความสำเร็จในการปฏิบัติงาน โดยรวม ด้านการบรรลุเป้าหมาย ด้านมาตรฐานและความเชื่อถือได้ ด้านทันเวลาของผลลัพธ์และด้านความพึงพอใจจากผู้ที่เกี่ยวข้อง และ ประสิทธิภาพการวางแผนกับการสอบบัญชี ด้านเกิดความร่วมมือและป้องกันการเข้าใจผิด ส่งผลกระทบต่อความสำเร็จในการปฏิบัติงาน โดยรวม ด้านการบรรลุเป้าหมาย ด้านมาตรฐานและความเชื่อถือได้ด้านความทันเวลาของผลลัพธ์และด้านความพึงพอใจจากผู้ที่เกี่ยวข้อง จึงสรุปว่าผลกระทบของประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชีส่งผลกระทบต่อความสำเร็จในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทย (พงษ์ศักดิ์ แก้วมีสี, 2552, บทคัดย่อ)

นอกจากนี้งานวิจัย วีรวัฒน์ พงศ์ศิลป์ (2553) ยังพบว่า ประสิทธิภาพการสอบบัญชีด้านจรรยาบรรณหรือมารยาทของผู้สอบบัญชีส่งผลกระทบต่อภาพลักษณ์ส่วนบุคคลโดยรวม ด้านความเชื่อถือ ด้านการยอมรับ และด้านความเลื่อมใสศรัทธา ประสิทธิภาพการสอบบัญชี ด้านมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ส่งผลกระทบต่อภาพลักษณ์ส่วนบุคคลโดยรวม ด้านความเชื่อถือ ด้านการยอมรับ และด้านความเลื่อมใสศรัทธาและประสิทธิภาพการสอบบัญชี ด้านวิจรรณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ส่งผลกระทบต่อภาพลักษณ์ส่วนบุคคลโดยรวม ด้านความเชื่อถือ และด้านความเลื่อมใสศรัทธา จึงสรุปได้ว่า ประสิทธิภาพการสอบบัญชีส่งผลกระทบต่อภาพลักษณ์ส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ซึ่งการดำเนินงานอย่างมีประสิทธิภาพนั้น ปัจจุบันได้มีแนวคิดของการกำกับดูแลกิจการที่ดีเข้ามาช่วยในการพัฒนาเกิดความเชื่อมั่นและภาพลักษณ์ขององค์กร ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัย เบ็ญจวรรณ ชาดิจอหอ (2550) พบว่า การกำกับดูแลกิจการที่ดีการเปิดเผยข้อมูลและความโปร่งใส ส่งผลกระทบต่อความเชื่อมั่นต่องบการเงิน โดยรวม ด้านกระบวนการจัดทำงบการเงิน ด้านรูปแบบการนำเสนองบการเงิน และด้านการเปิดเผยข้อมูลของงบการเงิน สำหรับความเชื่อมั่นต่องบการเงิน ด้านกระบวนการจัดทำงบการเงินส่งผลกระทบต่อภาพลักษณ์องค์กรโดยรวม ด้านความเชื่อถือและยอมรับ

ด้านความเลื่อมใสและศรัทธา และความคล่องตัวในการบริหารงาน และการกำกับดูแลกิจการที่ดี สำหรับบทบาทของผู้มีส่วนได้เสีย และด้านการเปิดเผยข้อมูล ความโปร่งใสส่งผลกระทบต่อภาพลักษณ์องค์กร ด้านความเชื่อถือและการยอมรับ รวมทั้งด้านความเลื่อมใสศรัทธา ดังนั้นการกำกับดูแลกิจการที่ดีและความเชื่อมั่นต่องบการเงินนั้นส่งผลกระทบต่อภาพลักษณ์องค์กรบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

จากความสำเร็จในงานสอบบัญชีที่กล่าวไว้ข้างต้น สรุปได้ว่า การปฏิบัติงานให้มีประสิทธิภาพเพื่อนำไปสู่ความสำเร็จในงานสอบบัญชีนั้น สิ่งสำคัญที่สุดขึ้นอยู่กับปัจจัยของตัวบุคคลที่จะต้องปฏิบัติงานอย่างมีคุณภาพ โดยจะต้องทำการประเมินว่ามีความสำเร็จหรือไม่ว่าเป็นไปตามมาตรฐานในการปฏิบัติงาน ซึ่งมาตรฐานเป็นระดับของการปฏิบัติงานที่ยอมรับได้ โดยจำแนกออกเป็น 3 ชนิด คือ มาตรฐานเชิงเวลา มาตรฐานเชิงคุณภาพ และมาตรฐานเชิงปริมาณรวมทั้งการทำงานที่มีประสิทธิภาพยังส่งผลกระทบต่อความสำเร็จทั้งทางด้านการดำเนินงาน การปฏิบัติงาน ความมีชื่อเสียงและภาพลักษณ์ต่อกิจการอีกด้วย

## งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

### 1. ความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชี (Auditor's Competency) ที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality) และความสำเร็จในงานสอบบัญชี (Audit Success)

ตามข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่องจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553 ได้ให้ความหมายว่า ความรู้ความสามารถ คือ การใช้ความรู้ความสามารถ ความชำนาญในการปฏิบัติวิชาชีพบัญชีด้วยความเอาใจใส่อย่างเต็มความสามารถ ความเพียรพยายาม และความระมัดระวังรอบคอบเพื่อที่จะปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล รวมทั้งมั่นใจได้ว่ามีผลงานทางวิชาชีพที่อยู่บนพื้นฐานของกฎเกณฑ์ มาตรฐานในการปฏิบัติงาน และวิชาการที่เกี่ยวข้อง จึงเป็นปัจจัยสำคัญของผู้สอบบัญชีในการนำมาใช้ปฏิบัติงานในการแสดงความคิดเห็นต่อรายงานทางการเงินเพื่อสร้างความเชื่อมั่นต่อผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งจากการวิจัยการวิเคราะห์และทบทวนผลการลงความเห็นของผู้สอบบัญชี กรณีการประเมินผลการดำเนินงาน หลักฐานที่สำคัญและชัดเจนในการเป็นเครื่องมือที่สำคัญนั้น เกิดจากผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ มีความรู้ความสามารถมากกว่าจะสามารถตรวจสอบกิจการที่ค่อนข้างยากและได้ปฏิบัติอย่างมีความคิดเห็นของคนส่วนใหญ่ (Consensus) ความสอดคล้อง (Consistency) และความเข้าใจตนเอง (Self-insight) ได้มากกว่าผู้ที่มีประสบการณ์และความรู้ความสามารถน้อยกว่าซึ่งมีส่วนสำคัญในการช่วยการพิจารณาตัดสินใจลงความเห็นในงบการเงินได้อย่างถูกต้องและน่าเชื่อถือกว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์และความรู้ความสามารถที่น้อยกว่า (Linn, Fraser & Hatherly, 2003, น.19-34) รวมทั้งทักษะของความรู้ ความสามารถ (The Knowledge, Skill, and

Abilities (KSAs)) มีความสำคัญต่อทักษะการสื่อสารระหว่างบุคคล ทักษะความรู้ทางธุรกิจทั่วไป ความรู้ด้านบัญชี และทักษะในการแก้ปัญหาเทคโนโลยีสารสนเทศอีกด้วย (Palmer, Ziegenfuss & Pinsker, 2004, น.890) เห็นได้ว่าผู้สอบบัญชีต้องมีคุณสมบัติที่มีความรู้ ความสามารถ เป็นพื้นฐานสำคัญ ทั้งทางด้านมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี ข้อกำหนดตามกฎหมาย เป็นต้นเพื่อสร้างความเชื่อมั่นต่อรายงานแก่ผู้ใช้งบการเงิน

ความรู้ความสามารถทางการบัญชีกำหนดให้เป็นคุณสมบัติของนักบัญชี 5 ประเภท ได้แก่ ความรู้ในวิชาชีพ ทักษะทางวิชาชีพ คุณค่าแห่งวิชาชีพ จรรยาบรรณ และเจตคติที่เหมาะสมในการปฏิบัติงานในฐานะผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีที่มีศักยภาพและความสามารถอย่างต่อเนื่องเพื่อสร้างความเชื่อมั่นให้แก่องค์กร ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยวิลาสิณี ขอบดี (2554) พบว่าความรู้ความสามารถทางวิชาชีพ ประกอบด้วย ด้านความรู้ในวิชาชีพ ด้านทักษะทางวิชาชีพ ด้านจรรยาบรรณ ด้านเจตคติ ส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อการมีคุณภาพงานตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายในของแต่ละด้านของสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษารวมทั้งความรู้ความสามารถด้านการสอบบัญชีส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้านทุกด้าน ทั้งด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล (ชัญญา สิ้นเชื้อ, 2548, น.91-93) และความรู้ความสามารถทางการบัญชี ด้านทักษะทางวิชาชีพ ด้านความรู้ในวิชาชีพ ด้านเจตคติ และด้านคุณค่าแห่งวิชาชีพมีความสัมพันธ์และส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อความสำเร็จในการทำงานของแต่ละด้านของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย (ชัชวิชัย คำภิรมย์, 2554, น.113-114)

นอกจากผู้สอบบัญชีมีองค์ความรู้ที่เป็นเอกลักษณ์ทางวิชาชีพแล้ว ผู้สอบบัญชีต้องมีการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ (Continuing Professional Development : CPD) ตามข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี (ฉบับที่ 15) ปี พ.ศ. 2550 เพื่อการปรับปรุงความเพิ่มพูนทักษะความรู้ (Knowledge) ความชำนาญ (Skill) และความเข้าใจ (Understand) เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการทำงานอันก่อให้เกิดความสำเร็จในการประกอบอาชีพ รวมทั้งการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพถือเป็นองค์ประกอบสำคัญที่ทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติงานได้ดีขึ้น และสามารถจัดทำรายงานการตรวจสอบได้อย่างมีความน่าเชื่อถือมากขึ้น (สุมินทร เบ้าธรรม, 2555, น.2) จากงานวิจัย พบว่า การพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อความสำเร็จในอาชีพ (สุมินทร เบ้าธรรม, 2555, น.14) รวมทั้งผู้ทำบัญชียังมีความสนใจและมีทัศนคติของผู้ทำบัญชีในจังหวัดลำพูนต่อการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพของผู้ทำบัญชีส่วนใหญ่ปฏิบัติตามกฎระเบียบตามประกาศกรมพัฒนาธุรกิจที่ดินนั้นจะต้องได้เข้ารับการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องรวมทั้งแจ้งชั่วโมงการอบรมตามที่ประกาศไว้ (ณพิชญา อภิวงค์งาม, 2551, น.76) หากผู้สอบบัญชีมีคุณสมบัติดังกล่าว ทั้งมีความรู้ความสามารถ ทันท่วง

เหตุการณ์และสถานการณ์ปัจจุบันจะส่งผลให้ผู้สอบบัญชีสามารถสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันต่อระดับเศรษฐกิจที่มุ่งสู่การค้าเสรีต่อไปจากงานวิจัยที่ได้กล่าวข้างต้นทำให้ได้สมมติฐานการวิจัย ดังนี้

ข้อสมมติฐานการวิจัยที่ 1a คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีด้านความรู้ความสามารถส่งผลกระทบต่อความสำเร็จในงานสอบบัญชี

ข้อสมมติฐานการวิจัยที่ 2a คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีด้านความรู้ความสามารถส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี

## 2. ประสบการณ์สอบบัญชี (Audit Experience) ที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality) และความสำเร็จในงานสอบบัญชี (Audit Success)

ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานการตรวจสอบนั้น จะต้องมีความรู้ความสามารถ ความชำนาญในวิชาชีพการบัญชีและสอบบัญชีตลอดจนการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่องทางวิชาชีพ รวมทั้งมีทัศนคติและความคิดที่เป็นอิสระ (นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันทเพชร, 2554, น.1-2) และในการปฏิบัติงานจะต้องมีการปรึกษาหารือระหว่างสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อแลกเปลี่ยนความคิดเห็นและเปิดโอกาสให้สมาชิกในกลุ่มที่มีประสบการณ์น้อยกว่าสอบถามกับสมาชิกในกลุ่มที่มีประสบการณ์มากกว่า (สภาวิชาชีพบัญชีฯ, ม.ป.ป., น.9) เพื่อเป็นประโยชน์ต่อการปฏิบัติงานในการตรวจสอบของหลักฐานเพื่อให้เกิดความเข้าใจที่ถูกต้องและเชื่อถือได้ ดังนั้นประสบการณ์ด้านการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะส่งผลให้เกิดการสร้างมูลค่าเพิ่มและความสำเร็จในการทำงานเป็นที่ยอมรับของลูกค้าและส่งผลให้มีคุณภาพต่อไป ซึ่งประสบการณ์ด้านการสอบบัญชีมีดังนี้ (ชัชวิชัย คำภิรมย์, 2554, น.30-31)

(1) การรับงานสอบบัญชี (Audit Employment) หมายถึง มารยาททางวิชาชีพในการรับงานสอบบัญชีที่จะรับใหม่ การกำหนดขอบเขตวิธีการตรวจสอบงบการเงินตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป คำนึงถึงวัตถุประสงค์ของงานสอบบัญชีเสมอ และระยะเวลาในการสอบบัญชี

(2) การปฏิบัติงานสอบบัญชี (Audit Working) หมายถึง การปฏิบัติตามมาตรฐานบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชี มุ่งเน้นเกี่ยวกับมารยาทของผู้สอบบัญชีตลอดเวลาปฏิบัติงานสอบ การจัดทำกระดาษทำการที่มีคุณภาพซึ่งสามารถอ้างอิงถึงหลักฐานกระบวนการและวิธีการในการตรวจสอบได้ มุ่งเน้นวิธีการในการรวบรวมและการตรวจสอบอย่างเป็นระบบ และเข้าใจอย่างถ่องแท้ในการปฏิบัติงานที่ผิดพลาด

(3) การบริการงานอื่น (Services) หมายถึง การมีประสบการณ์ในการให้บริการที่ปรึกษาด้านการบัญชี ด้านการทำบัญชี ประสบการณ์ให้คำปรึกษาด้านวางระบบบัญชีแก่ลูกค้าและบุคคลทั่วไปหรือผู้ประกอบการที่นอกเหนือจากการตรวจสอบงบการเงินของลูกค้า



งานวิจัยยังพบว่า ประสพการณ์ในการสอบบัญชีสหกรณ์มีผลกระทบต่อระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามวงจรคุณภาพในการวางแผนการปฏิบัติการตรวจสอบการปรับปรุง (Plan-Do-Check-Act: PDCA) ด้านการวางแผนงานสอบบัญชีและด้านวิธีการตรวจสอบจัดทำหลักฐานการปฏิบัติงานและจำนวนชั่วโมงในการอบรมความรู้เกี่ยวกับบัญชีและการสอบบัญชีมีผลกระทบต่อระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชีตามวงจรคุณภาพในการวางแผนการปฏิบัติการตรวจสอบการปรับปรุง (Plan-Do-Check-Act: PDCA) ด้านการสอบทานงาน และด้านการรายงานสอบบัญชี (พรรณราย คำจันทร์ดี, 2552, น.73) โดยผู้สอบบัญชีที่มีประสพการณ์และมีความรู้ความสามารถมากกว่าสามารถตรวจสอบกิจการที่ค่อนข้างยากและปฏิบัติอย่างมีความคิดเห็นของคนส่วนใหญ่ (Consensus) ความสอดคล้อง (Consistency) และความเข้าใจตนเอง (Self-insight) มากกว่าผู้ที่มีประสพการณ์และความรู้ความสามารถน้อยกว่าซึ่งเป็นส่วนสำคัญในการช่วยการพิจารณาตัดสินใจลงความเห็นในงบการเงินได้อย่างถูกต้องและน่าเชื่อถือกว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสพการณ์และความรู้ความสามารถที่น้อยกว่า (Linn, et al., 2003, น.19-34) ซึ่งสอดคล้องต่อการปฏิบัติงานจากประสพการณ์ของผู้สอบบัญชี ว่าประสพการณ์ด้านการสอบบัญชี ด้านการปฏิบัติงานสอบบัญชี ส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อความสำเร็จในการทำงานโดยรวม ด้านเวลา ด้านคุณภาพงาน และด้านปริมาณงาน รวมทั้งประสพการณ์ด้านการสอบบัญชี ด้านบริการงานอื่น ส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อความสำเร็จในการทำงานโดยรวมทั้งด้านเวลา ด้านคุณภาพงานและด้านปริมาณงาน (ชัชวิชัย คำภิรมย์, 2554, น.113-114) และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีประสพการณ์ในการสอบบัญชีแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีความเป็นมืออาชีพ ด้านเทคนิคและปฏิบัติหน้าที่ มีจรรยาบรรณวิชาชีพด้านการปฏิบัติตนเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ และด้านความเป็นอิสระและมีคุณภาพการสอบบัญชีด้านกณฑ์รัดแตกต่างกัน (นันทวรรณ วงศ์ไชย, 2552, น.146-147) จึงสรุปได้ว่าประสพการณ์เป็นส่วนที่ช่วยให้ผู้สอบบัญชีมีการปฏิบัติงานได้อย่างถูกต้อง และสามารถแก้ไขปัญหา และเสนอแนะแก่ลูกค้า รวมทั้งการตรวจสอบอย่างมีคุณภาพและถูกต้องรวมทั้งประสพการณ์ยังช่วยให้พัฒนาความรู้ ความสามารถของผู้สอบบัญชีมากขึ้นนำไปสู่ประสพความสำเร็จในวิชาชีพต่อไป จากงานวิจัยที่ได้กล่าวข้างต้นทำให้ได้สมมติฐานการวิจัยดังนี้

ข้อสมมติฐานการวิจัยที่ 1b คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีด้านประสพการณ์สอบบัญชีส่งผลกระทบต่อความสำเร็จในงานสอบบัญชี

ข้อสมมติฐานการวิจัยที่ 2b คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีด้านประสพการณ์สอบบัญชีส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี

**3. การเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง (Continuous Learning) ที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality) และความสำเร็จในงานสอบบัญชี (Audit Success)**

ในทฤษฎีการเรียนรู้ (Learning Theory) และการเรียนรู้จากการปฏิบัติ (Action Learning) ซึ่งเป็นส่วนสำคัญอีกส่วนหนึ่งของการอบรมอย่างมืออาชีพและบุคลากรในการทำงานของสำนักงานสอบบัญชีภายใต้ชนิดขององค์กรที่แตกต่างกัน โดยทำการสำรวจของประชากรรายงานของการตรวจสอบในไต้หวัน ปี 1989-2002 พบว่าประสิทธิภาพการทำงานของบริษัทตรวจสอบกับการอบรมระดับมืออาชีพของบุคลากรในระดับสูงอย่างมีนัยสำคัญที่ดีกว่าการตรวจสอบของบริษัทที่มีการอบรมระดับมืออาชีพของบุคลากรในระดับต่ำ โดยความเป็นมืออาชีพและจัดอบรมของบุคลากรมีผลในเชิงบวกเกี่ยวกับการปฏิบัติงาน รวมทั้งส่งผลกระทบต่อความเชื่อมั่นงานของสำนักงานสอบบัญชี (Chen, Chang & Lee, 2008, น.336) จากงานวิจัยของการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามวงจรคุณภาพในการวางแผนการปฏิบัติการตรวจสอบการปรับปรุง (Plan-Do-Check-Act: PDCA) ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี โดยอาศัยการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามวงจรในการวางแผนการปฏิบัติการตรวจสอบการปรับปรุง (Plan-Do-Check-Act: PDCA) เป็นการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีที่มีองค์ประกอบด้วยกัน 4 ขั้นตอน คือ การวางแผน การปฏิบัติ การตรวจสอบ การปรับปรุงในการวางแผนการปฏิบัติการตรวจสอบการปรับปรุง (Plan-Do-Check-Act: PDCA) เป็นกิจกรรมพื้นฐานในการพัฒนาประสิทธิภาพและคุณภาพของการดำเนินงาน ประกอบด้วย 4 ขั้นตอนที่กล่าวไว้ข้างต้น เพื่อให้การดำเนินกิจกรรมในการวางแผนการปฏิบัติการตรวจสอบการปรับปรุง (Plan-Do-Check-Act: PDCA) เป็นไปอย่างมีระบบและครบวงจรอย่างต่อเนื่อง (พรธรรมราย คำจันทร์ดี, 2552, น.65-66) ซึ่งสอดคล้องกับขั้นตอนการเรียนรู้จากการปฏิบัติจาก Deming Model รวมทั้งขั้นตอนของการสอบบัญชีซึ่งแบ่งออกเป็น 8 ขั้นตอน ดังนี้ (1) ขั้นตอนเตรียมงาน (Preliminaries) (2) จัดทำหนังสือรับงาน (Engagement Letter) (3) วิเคราะห์ความเสี่ยง (Audit Risk Analysis) (4) การวางแผนการตรวจสอบ (Audit Field Work Planning) (5) การตรวจสอบระหว่างกาล (Interim Audit) (6) สังเกตการณ์ตรวจนับสินค้า (7) การตรวจสอบขั้นสุดท้าย (Final Audit) และ (8) จัดทำรายงานการสอบบัญชี (Audit Report) จากงานวิจัยดังกล่าวข้างต้นทำให้ได้สมมติฐานการวิจัย ดังนี้

ข้อสมมติฐานการวิจัยที่ 1c คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีด้านการเรียนรู้อย่างต่อเนื่องส่งผลกระทบต่อความสำเร็จในงานสอบบัญชี

ข้อสมมติฐานการวิจัยที่ 2c คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีด้านการเรียนรู้อย่างต่อเนื่องส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี

#### **4. จริยธรรมทางวิชาชีพ (Profession Ethics) ที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality) และความสำเร็จในงานสอบบัญชี (Audit Success)**

ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามตรวจสอบงบการเงินตามจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (Code of Ethics for Professional Accountants) ที่กำหนดโดยสมาคมผู้ประกอบวิชาชีพหรือโดย

หน่วยงานกำกับดูแลกฎหมายในประเทศไทย จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีกำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี ตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 และข้อบังคับสภาวิชาชีพ (ฉบับที่ 19) เรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553 (นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทเพชร, 2554, น.2-24) เพื่อให้ผลงานของผู้สอบบัญชีเป็นที่น่าเชื่อถือได้และสร้างความมั่นใจให้แก่ผู้ใช้งบการเงิน โดยปฏิบัติงานที่ยึดหลักจรรยาบรรณในวิชาชีพการสอบบัญชี (นันทวรรณ วงศ์ไชย, 2552, น.3) ของการกำหนดจรรยาบรรณนั้นอย่างน้อยต้องประกอบด้วยเรื่อง (1) ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริต (2) ความรู้ ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน (3) รักษาความลับ (4) ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ (5) ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน หรือบุคคลหรือนิติบุคคลที่ผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติหน้าที่ให้และ (6) ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณทั่วไป

สภาวิชาชีพบัญชีฯ ได้ออกข้อบังคับ (ฉบับที่ 19) เรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพ เพื่อใช้เป็นแนวทางในการควบคุมความประพฤติและการดำเนินงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (สุชาย ยังประสิทธิ์กุล, 2555, น.1-6) จากงานวิจัยพบว่า ผู้สอบบัญชีประพฤติตนตามหลักจรรยาบรรณวิชาชีพไปพร้อมกับความเป็นมืออาชีพจะส่งผลต่อความสำเร็จและคุณภาพในการทำงาน (นันทวรรณ-วงศ์ไชย, 2552, บทคัดย่อ) ประกอบกับมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ด้านความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต ด้านมรรยาทต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและด้านมรรยาททั่วไปส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ และด้านความสมบูรณ์ และมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต ด้านมรรยาทของลูกค้าและด้านมรรยาททั่วไป ส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ และด้านความสมบูรณ์ (มณฑิรา กิจสัมพันธ์วงศ์, 2550, บทคัดย่อ) ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัย นันทวรรณ วงศ์ไชย (2552) พบว่า จรรยาบรรณวิชาชีพ ด้านการปฏิบัติตนเยี่ยงผู้ประกอบอาชีพ ส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านความทันกาล จรรยาบรรณวิชาชีพ ด้านความเป็นอิสระ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านความชัดเจน และด้านความทันกาล และจรรยาบรรณวิชาชีพด้านมาตรฐานในการปฏิบัติงาน ส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านความกะทัดรัด

นอกจากนี้ผลการวิจัยของ Eynon, Hills and Stevens (1997) พบว่า ความต้องการดำรงความน่าเชื่อถือของวิชาชีพทางการบัญชีนำไปสู่ความสนใจที่เพิ่มขึ้นเกี่ยวกับจรรยาบรรณ (Moral Reasoning Ability: MRA) ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตรวจสอบจรรยาบรรณผู้สอบบัญชีที่ทำงานอยู่ในบริษัทขนาดเล็กและปัจจัยอื่นๆ ที่มีผลต่อจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีตลอดจนการทำงาน พบว่าผู้สอบบัญชีในอายุและเพศเดียวกัน โดยความเชื่อทางการเมืองและสังคมเป็นปัจจัยที่มีผลต่อจรรยาบรรณ

ของผู้สอบบัญชีของกิจการขนาดเล็ก เนื่องจากกิจการขนาดเล็กมีการเปลี่ยนแปลงไปตามความต้องการของสังคมและการเมืองเป็นส่วนมาก รวมทั้งในการลงเรียนวิชาจรรยาบรรณของระดับมหาวิทยาลัยส่งผลกระทบต่อจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีอีกด้วยจากผู้ตอบแบบสอบถามอายุตั้งแต่ 25 ปีขึ้นไป ระดับการศึกษาปริญญาตรีประสบการณ์ในการทำงานมากกว่า 5-10 ปี ความคิดเห็นของผู้บริหารบริษัทขนาดกลางและขนาดย่อมในเขตกรุงเทพฯ ต่อจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ด้านความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต ด้านความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงานด้านความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการและการรักษาความลับ ด้านความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลหรือนิติบุคคล ที่ผู้ประกอบการวิชาชีพปฏิบัติหน้าที่ให้ทั้งภาพรวมและรายด้านอยู่ในระดับมาก การศึกษาคุณลักษณะของผู้บริหารที่มีต่อจรรยาบรรณวิชาชีพจากผู้สอบบัญชีจากความคิดเห็นของผู้บริหารที่มีอายุต่างกัันมีความคิดเห็นเกี่ยวกับจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีต่างกัน ส่วนผู้บริหารที่ระดับการศึกษาและประสบการณ์ในการทำงานต่างกัันมีความคิดเห็นเกี่ยวกับจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีไม่ต่างกัน (ชยพล ทิพย์ทอง, 2550, น.23) จากงานวิจัยที่ได้กล่าวข้างต้น ทำให้ได้สมมติฐานการวิจัยดังนี้

ข้อสมมติฐานการวิจัยที่ 1d คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีด้านจริยธรรมทางวิชาชีพส่งผลกระทบต่อความสำเร็จในงานสอบบัญชี

ข้อสมมติฐานการวิจัยที่ 2d คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีด้านจริยธรรมทางวิชาชีพส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี

### 5. คุณลักษณะของผู้สอบบัญชี (Auditor's Characteristics) ที่ส่งผลต่อความสำเร็จในงานสอบบัญชี (Audit Success) โดยผ่านคุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality)

อุษณา ภัทรมนตรี (2547) กล่าวถึง คุณภาพงานสอบบัญชีสามารถวัดได้จากรายงานการสอบบัญชีที่มีลักษณะเชิงคุณภาพที่ดี โดยการนำเอาแนวคิดและข้อกำหนดตามมาตรฐานการตรวจสอบมาช่วยในการวัดคุณภาพการสอบบัญชี ประกอบด้วย ด้านความถูกต้อง (Accuracy) ด้านความเที่ยงธรรม (Objectiveness) ด้านความชัดเจน (Clearness) ด้านความกะทัดรัด (Conciseness) ด้านความสมบูรณ์ (Completion) ด้านความสร้างสรรค์ (Creation) และด้านความทันกาล (Timeliness) ดังนั้นการสอบบัญชีที่มีคุณภาพของผู้สอบบัญชีจะรายงานการสอบบัญชีเพื่อแสดงความเห็นในงบการเงินของผู้สอบบัญชี ที่มีลักษณะของข้อมูลอย่างมีคุณภาพต่อผู้ใช้รายงานทางการเงิน เพื่อสร้างความเชื่อมั่นในส่วนของคุณถูกต้องและครบถ้วนในสาระสำคัญ และการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีตลอดจนเป็นประโยชน์ในการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน รวมทั้งการเกิดคุณภาพของงานสอบบัญชีที่เป็นประโยชน์ช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถดำเนินงานไปสู่เป้าหมายและบรรลุวัตถุประสงค์ต่อไป (นันทวรรณ วงศ์ไชย, 2552, บทคัดย่อ) จากการวิจัย พบว่า การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านความชำนาญและ

ความรู้ความสามารถส่งผลกระทบต่อความสำเร็จในการดำเนินงานโดยรวม ด้านความทันเวลาของผลลัพธ์ ด้านความพึงพอใจของผู้เกี่ยวข้อง การควบคุมคุณภาพการสอบบัญชี ด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งลูกค้า ส่งผลกระทบต่อความสำเร็จในการดำเนินงานโดยรวม ด้านการบรรลุเป้าหมาย ด้านความทันเวลาของผลลัพธ์ และด้านความพึงพอใจของผู้ที่เกี่ยวข้อง และการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีด้านการติดตามงาน ส่งผลกระทบต่อความสำเร็จในการดำเนินงานโดยรวม ด้านการบรรลุเป้าหมาย ด้านมาตรฐานและความเชื่อถือได้ ด้านความทันเวลาของผลลัพธ์ และด้านความพึงพอใจของผู้ที่เกี่ยวข้อง จึงสรุปได้ว่า การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีส่งผลกระทบต่อความสำเร็จในการดำเนินงานของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย (พวงพยอม วนาพัฒนสิน, 2554, บทคัดย่อ) ดังนั้นการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีจึงเป็นมาตรการหนึ่งที่เป็นจำป็นต่อความสำเร็จหรือการบรรลุเป้าหมายของการดำเนินการสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานและความเชื่อถือได้ หากสำนักงานสอบบัญชีจัดให้มีการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพมาเป็นเครื่องมือในการสนับสนุนการดำเนินงานของสำนักงานอย่างเต็มที่ก็จะนำมาซึ่งความสำเร็จในการดำเนินงานได้เป็นอย่างดี (พวงพยอม วนาพัฒนสิน, 2554, น.3)

การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี แต่ละสำนักงานบัญชีทั้งขนาดใหญ่ ขนาดกลาง และขนาดเล็กจะต้องปฏิบัติงานเป็นไปแนวทางเดียวกันจากการวิจัย พบว่า คุณภาพของงานสอบบัญชีส่งผลกระทบต่อขนาดของสำนักงานสอบบัญชี จากตัววัดคุณภาพของการสอบบัญชีและขนาดสำนักงานสอบบัญชีที่ถูกกำหนดแสดงให้เห็นว่าการปฏิบัติตามความต้องการของหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปเพิ่มขึ้นตามขนาดของสำนักงานสอบบัญชี โดยขนาดของสำนักงานสอบบัญชีส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี (Krishnan & Schauer, 2000, น.125-186) สำหรับกิจการที่มีความแตกต่างระหว่างการตรวจสอบบัญชีของหกสำนักงานสอบบัญชีใหญ่และสำนักงานสอบบัญชีอื่น ทิศทางการเปลี่ยนแปลงของผู้ตรวจสอบบัญชีไม่มีความแตกต่างกันที่สำคัญต่อการเพิ่มขึ้นของลูกค้าระหว่างหกสำนักงานสอบบัญชีใหญ่และสำนักงานสอบบัญชีอื่น เมื่อมีสิ่งกระตุ้นกระทบต่อผู้ตรวจสอบบัญชีถึงข้อกำหนดของคุณภาพการตรวจสอบบัญชีที่สูงเฉพาะในประเทศเกาหลี นอกจากการตรวจสอบกระบวนการที่เกิดขึ้นอย่างรอบคอบของบริษัทที่จดทะเบียนในประเทศเกาหลีตั้งแต่ปี 1994 ถึง 1998 พบว่าไม่มีลักษณะสำคัญใดๆ ที่แตกต่างกันเลยระหว่างกระบวนการที่เกิดขึ้นอย่างรอบคอบของสำนักงานสอบบัญชีใหญ่และผู้ตรวจสอบบัญชีไม่ใช่หกสำนักงานสอบบัญชีใหญ่ ไม่มีความแตกต่างของคุณภาพการตรวจสอบบัญชีระหว่างผู้ตรวจสอบบัญชีทั้ง 2 กลุ่มในเกาหลีซึ่งสอดคล้องกับการศึกษาด้านอื่นๆ ของประเทศเกาหลี แต่ขณะเดียวกันอาจไม่สอดคล้องกับการศึกษาถึงข้อกำหนดคุณภาพการตรวจสอบบัญชีในประเทศอื่น ๆ (Jeong & Rho, 2004, น.175) สำหรับการวิจัยในประเทศไทยพบว่า ปัญหาและอุปสรรคในการแต่งตั้งผู้สอบทานคุณภาพงานสอบบัญชี ถือเป็นปัญหาและอุปสรรคหลักในการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี เนื่องจากความเพียงพอของบุคลากร

โดยเฉพาะบุคลากรอาวุโสที่มีจำนวนน้อยในแต่ละสำนักงานรวมทั้งทำให้ต้นทุนของการจัดสรรทรัพยากรสูงขึ้น หากปฏิบัติตามระบบทำให้สามารถรับงานได้ลดลงหรือต้องผลัดภาระให้แก่ลูกค้าโดยการขึ้นค่าสอบบัญชีซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อการดำเนินงานต่อไปของสำนักงานสอบบัญชี (ปิยะมาศ เรื่อง-แสงรอบ และศิลปพร ศรีจันเพชร, 2552, น.93) จากงานวิจัยที่ได้กล่าวข้างต้นทำให้ได้สมมติฐานการวิจัยดังนี้

ข้อสมมติฐานการวิจัยที่ 3 คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลกระทบต่อความสำเร็จในงานสอบบัญชีโดยผ่านคุณภาพงานสอบบัญชี

## 6. การเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชี (Free Flow of Professionals) ที่ส่งผลกระทบต่อความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality) และความสำเร็จในงานสอบบัญชี (Audit Success)

บัญชีถือเป็นวิชาชีพสาขาหนึ่งต้องเปิดเสรีภายใต้แผนงานการจัดตั้งประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (AEC Blueprint) โดยมีเป้าหมายให้ประเทศสมาชิกอาเซียนเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชีโดยอนุญาตให้นักลงทุนอาเซียนถือหุ้นได้อย่างน้อยร้อยละ 51 และ 70 ในปี พ.ศ. 2553 และ พ.ศ. 2558 ตามลำดับ (กรมเจรจาการค้าระหว่างประเทศ, 2555) รวมทั้งการเปิดเสรีด้านการทำงานของบุคคลธรรมดาหรือการค้าบริการรูปแบบที่ 4 (Mode 4) ทางประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (AEC Blueprint) กำหนดให้ประเทศสมาชิกเจรจาเพื่อกำหนดหลักเกณฑ์ในการลดข้อจำกัดการเปิดเสรีภายในปี พ.ศ. 2552 ซึ่งการเปิดเสรีอาเซียนในด้านการเคลื่อนย้ายแรงงานเสรีนั้นจะเข้ามาได้ 2 รูปแบบคือ (1) การเคลื่อนย้ายด้านแรงงานเสรี (Free Flow of Professionals) ใน 7 สาขาวิชาชีพที่จัดทำข้อตกลงยอมรับร่วมกันคุณสมบัตินักวิชาชีพ (Mutual Recognition Arrange: MRA) และ (2) กลุ่มแรงงานที่เข้ามาอยู่ในรูปแบบของบริษัท ในอนาคตกำหนดให้ต่างชาติเป็นเจ้าของกิจการในสัดส่วนการถือหุ้นร้อยละ 70 จากปัจจุบันอยู่ที่สัดส่วนร้อยละ 49 โดยการจัดตั้งบริษัทจะมีแรงงานแฝงเข้ามาด้วย (ศูนย์ข้อมูลความรู้ประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน, 2555, ออนไลน์)

การบริการด้านบัญชีมีข้อกำหนดตามกฎหมายของไทยตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 กรณีที่ต้องมีภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่ในราชอาณาจักร มีความรู้ภาษาไทยเพียงพอที่จะทำหน้าที่เป็นผู้ทำบัญชีได้ ผู้ทำบัญชีของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนและบริษัทจำกัด มีทุนจดทะเบียนไม่เกินห้าล้านบาท มีสินทรัพย์รวมไม่เกินสามสิบล้านบาทและมีรายได้รวมไม่เกินสามสิบล้านบาทต้องมีคุณวุฒิไม่ต่ำกว่าอนุปริญญาตรีหรือประกาศนียบัตรวิชาชีพชั้นสูงทางการบัญชี และผู้ทำบัญชีของบริษัทประเภทอื่นๆ ต้องจบปริญญาตรีทางบัญชีหรือเทียบเท่า (กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, 2543, ออนไลน์) รวมทั้งข้อบังคับของสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 6 เรื่องผู้ทำบัญชี พ.ศ. 2547 กล่าวว่าผู้ที่จะประกอบวิชาชีพผู้ทำบัญชีต้องขึ้นทะเบียนกับสภาวิชาชีพฯ เป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชีฯ หรือเป็นผู้ขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพ

บัญชีฯ รวมทั้งต้องมีวุฒิการศึกษาเช่นเดียวกับวุฒิการศึกษาของผู้ทำบัญชีตามประกาศของกรมพัฒนาธุรกิจการค้าออกกฎหมายว่าด้วยการบัญชี (สภาวិชาชีพบัญชีฯ, 2547, ออนไลน์) การบริการสาขาวิชาชีพบัญชีตามข้อตกลงยอมรับร่วมคุณสมบัตินักวิชาชีพ (Mutual Recognition Arrange: MRA) ประกอบด้วย (1) บริการวิชาชีพบัญชี การตรวจสอบบัญชีและรับทำบัญชี (Accounting, Auditing and Book-keeping Service) รหัส CPC8621 ครอบคลุมการบริการตรวจสอบงบการเงิน (Financial Auditing Services) บริการวิเคราะห์งบการเงิน (Accounting Review Service) บริการเตรียมจัดทำงบกำไรขาดทุนสำหรับบริษัทเอกชน (Compilation of Financial Statement Service) บริการด้านบัญชีอื่นๆ (Other Accounting Service) และ (2) บริการรับทำบัญชียกเว้นการคืนภาษี รหัส CPC8622 ครอบคลุมการบริการรับทำบัญชียกเว้นการคืนภาษี (กรมการเจรจาการค้าระหว่างประเทศ, 2555, น.6)

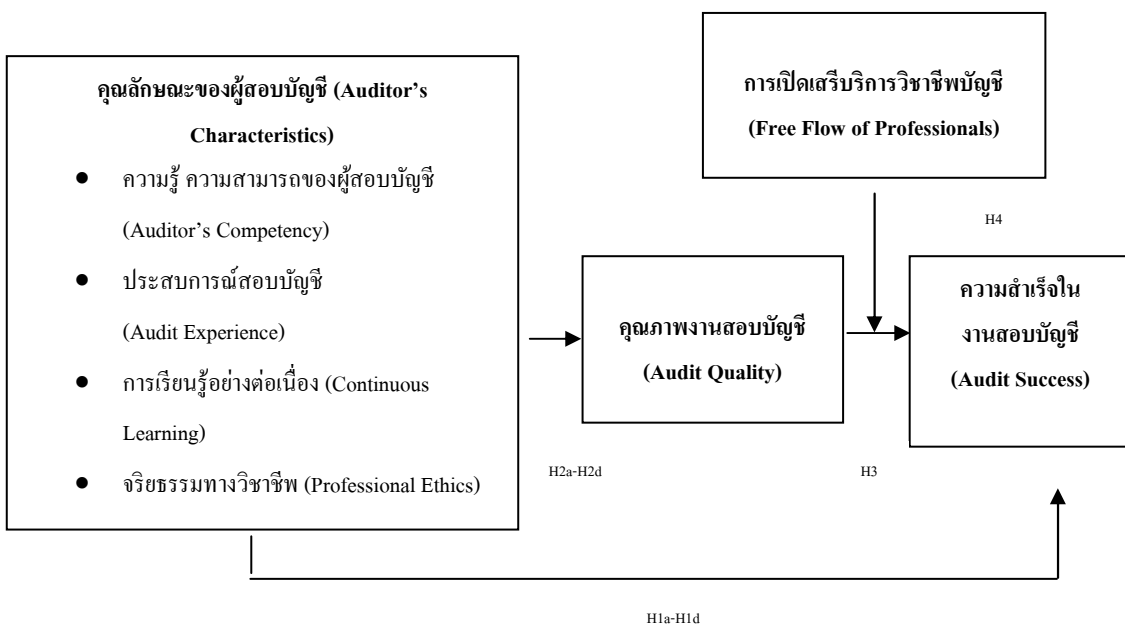
สำหรับการเตรียมความพร้อมผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชียุคใหม่ควรมุ่งเน้นในด้านต่อไปนี้ คือ (1) เพิ่มการลงทุนในด้านโปรแกรมบัญชี (Accounting Software) เพื่อใช้ในการจัดทำและสอบบัญชี (2) อบรมและพัฒนาความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชีอย่างต่อเนื่อง (3) เน้นการให้บริการที่มีลักษณะที่เป็นการเฉพาะมากขึ้น เช่น ให้บริการสอบบัญชีตามประเภทของธุรกิจหรืออุตสาหกรรม (5) แข่งขันในด้านค่าธรรมเนียม โดยเสนอบริการที่ถูกลงกว่าสำหรับระดับการบริการที่มีคุณภาพทัดเทียมหรือดีกว่า และ (6) ขยายขนาดสำนักงานโดยการควบรวมกิจการกับสำนักงานอื่นๆ เพื่อดึงดูดลูกค้าที่เป็นธุรกิจขนาดใหญ่และบริษัทข้ามชาติ (บรรจงจิตต์ อังศุสิงห์, 2555, น.42-43) การเปิดเสรีการค้าการบริการวิชาชีพจะส่งผลกระทบต่อเชิงบวกด้านอัตราการจ้างแรงงานนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยสูงขึ้น ทำให้เกิดการพัฒนาเทคโนโลยีด้านระบบสารสนเทศทางการบัญชี ส่งเสริมการเรียนรู้อย่างต่อเนื่องของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จำนวนผู้ให้บริการด้านวิชาชีพบัญชีสูงขึ้นทำให้ไม่เกิดการขาดแคลนของผู้เสนอบริการน้อยราย ผู้บริโภคมีทางเลือกมากขึ้นและได้รับบริการที่มีคุณภาพดีขึ้นในอัตราค่าบริการที่ถูกลง แต่ยังมีผลกระทบในเชิงลบของสำนักงานบัญชีไทยอาจสูญเสียแรงงานไทยให้กับสำนักงานต่างชาติ สำนักงานบัญชีไทยอาจไม่สามารถใช้ประโยชน์จากขนาดกิจการ (Economy of Scale) สำนักงานบัญชีไทยอาจไม่สามารถให้บริการที่หลากหลายและมีมาตรฐานระดับสากลเช่นเดียวกับสำนักงานบัญชีต่างชาติ และสำนักงานบัญชีต่างชาติอาจมีการควบรวมกิจการมากขึ้นเพื่อขยายส่วนแบ่งทางการตลาด (สุพจน์ สิงห์เสนห์, 2555) รวมทั้งการเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชีต้องพัฒนาเพื่อยกระดับคุณภาพบุคลากรให้มีศักยภาพสูงสามารถแข่งขันได้กับนักวิชาชีพบัญชีของต่างประเทศ ทั้งในเรื่องดำเนินการมาตรการต่างๆ เช่น (1) มาตรฐานทางวิชาชีพอยู่ในระดับสากล (2) การเข้าร่วมเป็นกรรมการในองค์กรวิชาชีพบัญชีระหว่างประเทศ (3) การจัดตั้งสถาบันฝึกอบรมวิชาชีพบัญชี (4) การให้คำแนะนำในการจัดทำบัญชีแก่วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม และ (5) การพัฒนามาตรฐานการศึกษาด้านวิชาชีพการบัญชีตามมาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศเพื่อยกระดับการพัฒนาศักยภาพพร้อมรับมือและเพิ่มโอกาสเมื่อมีการเปิดเสรีทางเศรษฐกิจเกิดขึ้นส่งผลให้ประสบ

ความสำเร็จต่อไป (ฉันทนา วัฒนวิไล และจุฑามน สิทธิผลวนิชกุล, 2555, น.16-25) ดังนั้นการเปิดเสรีบริการวิชาชีพเป็นการยกระดับคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยทำให้ได้สมมติฐานการวิจัย ดังนี้

ข้อสมมติฐานการวิจัยที่ 4 การเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชีทำให้ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชีเพิ่มขึ้น

**กรอบแนวคิดการวิจัย**

จากการทบทวน แนวคิดทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องพบว่า คุณลักษณะของผู้สอบบัญชี ทั้งด้านความรู้ ความสามารถของผู้สอบบัญชี ด้านประสบการณ์สอบบัญชี ด้านการเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง ด้านจริยธรรมทางวิชาชีพ ที่ส่งผลต่อความสำเร็จในงานสอบบัญชี คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อความสำเร็จในงานสอบบัญชีโดยผ่านคุณภาพงานสอบบัญชี และการเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชีที่ส่งผลกระทบต่อความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชีเพิ่มขึ้น ดังนั้นทำให้ได้กรอบแนวคิดการวิจัยเรื่อง คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ดังต่อไปนี้



**ภาพประกอบที่ 2.1** แสดงกรอบแนวคิดการวิจัยเรื่อง คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย (Auditor's Characteristics Affecting on Audit Quality and Audit Success of CPAs in Thailand)



ภาพประกอบที่ 2.1 กรอบแนวคิดการวิจัย ตัวแปรอิสระ ได้แก่ คุณลักษณะของผู้สอบ บัญชี ประกอบด้วย ด้านความรู้ ความสามารถของผู้สอบบัญชี ด้านประสบการณ์สอบบัญชี ด้านการ เรียนรู้อย่างต่อเนื่อง ด้านจริยธรรมทางวิชาชีพ ที่ส่งผลต่อความสำเร็จในงานสอบบัญชี คุณลักษณะของ ผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อความสำเร็จในงานสอบบัญชีโดยผ่านคุณภาพงานสอบบัญชี ตัวแปรตาม คือ ความสำเร็จในงานสอบบัญชี และการเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชีที่ส่งผลกระทบต่อความสัมพันธ์ ระหว่างคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชีเพิ่มขึ้น ซึ่งเป็นตัวแปรแทรก

### บทที่ 3 ระเบียบวิธีการวิจัย

การวิจัย เรื่อง คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย มีวิธีดำเนินการวิจัยซึ่งประกอบด้วย แหล่งข้อมูลที่ใช้ในการวิจัย ประชากรที่ใช้ในการวิจัย กลุ่มตัวอย่างและวิธีการสุ่มตัวอย่าง เครื่องมือและการออกแบบเครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล การวัดค่าของตัวแปร ขั้นตอนการเก็บรวบรวมข้อมูล ขั้นตอนการวิเคราะห์ข้อมูลและสถิติที่ใช้ในการวิจัย โดยมีรายละเอียดดังนี้

#### แหล่งข้อมูลที่ใช้ในการวิจัย

แหล่งข้อมูลที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ประกอบด้วย ข้อมูลทุติยภูมิและข้อมูลปฐมภูมิ โดยมีรายละเอียดดังนี้

- **ข้อมูลทุติยภูมิ** ได้แก่ ข้อมูลที่ได้จากการศึกษาแนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชี ประสบการณ์สอบบัญชี การเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง จริยธรรมทางวิชาชีพ คุณภาพงานสอบบัญชี ความสำเร็จในงานสอบบัญชี และการเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชี เพื่อนำมาใช้เป็นแนวทางในการออกแบบแบบสอบถามเพื่อเก็บรวบรวมข้อมูล

- **ข้อมูลปฐมภูมิ** ได้แก่ ข้อมูลที่ได้จากการใช้แบบสอบถามสำรวจความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี ที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

#### ประชากรที่ใช้ในการวิจัย

ประชากรกลุ่มเป้าหมายที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จำนวน 11,259 ราย จากสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ณ วันที่ 28 กันยายน 2555

#### กลุ่มตัวอย่างและวิธีการสุ่มตัวอย่าง

ผู้วิจัยกำหนดขนาดกลุ่มตัวอย่างตามวิธีการของทาโร ยามาเน (Taro Yamane) (ชานินทร์ ศิลป์จารุ, 2553, น.45-46) ที่ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 95 จากสูตร

$$n = \frac{N}{1+N(e)^2}$$

เมื่อ  $n$  = จำนวนตัวอย่าง  
 $N$  = ขนาดของประชากร  
 $e$  = ความคลาดเคลื่อนที่ยอมรับให้เกิดขึ้นได้ (0.05)  
 แทนค่า ดังนี้

$$\begin{aligned} n &= \frac{11,259}{1+11,259(0.05)^2} \\ &= 386.27 \\ &\cong 386 \end{aligned}$$

จากวิธีการของทาโร ยามาเน (Taro Yamane) (ชานินทร์ ศิลป์จารุ, 2553, น.45-46) ได้กลุ่มตัวอย่างที่เหมาะสมสำหรับการวิเคราะห์จำนวน 386 คน และเนื่องจาก Aaker , Kumar, and Day, 2001 (อ้างถึงใน Wittayapoom, 2009) แสดงให้เห็นว่าสำหรับการส่งแบบสอบถาม แบบสอบถามที่ได้รับการตอบกลับควรมีจำนวนอย่างน้อยร้อยละ 20 ของแบบสอบถามที่ส่งไปทั้งหมด ดังนั้นต้องทำการจัดส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์ไปยังผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยเป็นจำนวน 1,930 คน เพื่อให้ได้แบบสอบถามจากกลุ่มตัวอย่างตอบกลับมา 386 คน

งานวิจัยนี้ทำการสุ่มอย่างแบบมีระบบ (Systematic Sampling) โดยกำหนดช่วงห่างของหมายเลขหรือช่วงห่างระหว่างการสุ่มตัวอย่าง และใช้สูตรในการกำหนดช่วงห่างระหว่างหมายเลขดังนี้ (ชานินทร์ ศิลป์จารุ, 2553, น.58-59)

$$I = \frac{N}{n}$$

เมื่อ  $I$  = ช่วงห่างระหว่างหมายเลข  
 $n$  = จำนวนตัวอย่าง  
 $N$  = ขนาดของประชากร

แทนค่า ดังนี้

$$I = \frac{11,259}{1,930}$$

$$= 5.83$$

ช่วงห่างระหว่างหมายเลข  $\cong 6$

ดังนั้นเมื่อทราบช่วงห่างระหว่างหมายเลขเท่ากับ 6 จึงทำการสุ่มตัวอย่างโดยการนับครั้งละ 6 จากรายชื่อทั้งหมด 11,259 คน ซึ่งเรียงตามลำดับจากรายชื่อของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย เพื่อให้ได้กลุ่มตัวอย่างจำนวน 1,930 คน

### เครื่องมือและการออกแบบเครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล

เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลสำหรับการวิจัยในครั้งนี้ คือแบบสอบถาม (Questionnaire) โดยอาศัยข้อมูลที่ได้ศึกษาจาก แนวคิด ทฤษฎี และเอกสารงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง แบบสอบถามแบ่งออกเป็น 6 ส่วน ดังนี้

**ส่วนที่ 1** ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม มีข้อคำถามเป็นแบบสำรวจรายการ (Check List) โดยให้เลือกตอบจากคำตอบที่กำหนดให้ มีจำนวน 5 ข้อ ได้แก่ เพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์สอบบัญชี และประเภทการประกอบวิชาชีพบัญชี

**ส่วนที่ 2** ข้อมูลเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี ซึ่งเป็นตัวแปรอิสระในงานวิจัยนี้ ประกอบด้วย ด้านความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชี ด้านประสบการณ์สอบบัญชี ด้านการเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง และด้านจริยธรรมทางวิชาชีพ มีข้อคำถามจำนวน 25 ข้อ

ลักษณะข้อคำถามเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) ซึ่งเกณฑ์ในการวัดมีการกำหนดระดับมาตราส่วนที่เป็นข้อความให้เป็นค่าน้ำหนักตัวเลขตามวิธีของลิเคิร์ต (Likert) ดังนี้ (ธานินทร์ ศิลป์จารุ, 2553, น.75)

ระดับความคิดเห็น เห็นด้วยมากที่สุด กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ 5

ระดับความคิดเห็น เห็นด้วยมาก กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ 4

ระดับความคิดเห็น เห็นด้วยปานกลาง กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ 3

ระดับความคิดเห็น เห็นด้วยน้อย กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ 2

ระดับความคิดเห็น เห็นด้วยน้อยที่สุด กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ 1

**ส่วนที่ 3** ข้อมูลเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชี โดยแบ่งเป็นประเด็นที่เกี่ยวข้องกับความถูกต้อง ความชัดเจน ความกะทัดรัด ความสร้างสรรค์ ความสมบูรณ์ และความทันกาล ประกอบด้วยข้อคำถามจำนวน 21 ข้อ

ลักษณะข้อคำถามเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) ซึ่งเกณฑ์ในการวัดมีการกำหนดระดับมาตราส่วนที่เป็นข้อความให้เป็นค่าน้ำหนักตัวเลขตามวิธีของลิเคิร์ต (Likert) ดังนี้ (ชานินทร์ ศิลป์จารุ, 2553, น.75)

ระดับความคิดเห็น เห็นด้วยมากที่สุด	กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ	5
ระดับความคิดเห็น เห็นด้วยมาก	กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ	4
ระดับความคิดเห็น เห็นด้วยปานกลาง	กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ	3
ระดับความคิดเห็น เห็นด้วยน้อย	กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ	2
ระดับความคิดเห็น เห็นด้วยน้อยที่สุด	กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ	1

**ส่วนที่ 4** ข้อมูลเกี่ยวกับความสำเร็จในงานสอบบัญชีโดยแบ่งเป็นประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการบริหารเวลา คุณภาพงาน และความมีชื่อเสียง ประกอบด้วยข้อคำถามจำนวน 8 ข้อ

ลักษณะข้อคำถามเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) ซึ่งเกณฑ์ในการวัดมีการกำหนดระดับมาตราส่วนที่เป็นข้อความให้เป็นค่าน้ำหนักตัวเลขตามวิธีของลิเคิร์ต (Likert) ดังนี้ (ชานินทร์ ศิลป์จารุ, 2553, น.75)

ระดับความคิดเห็น เห็นด้วยมากที่สุด	กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ	5
ระดับความคิดเห็น เห็นด้วยมาก	กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ	4
ระดับความคิดเห็น เห็นด้วยปานกลาง	กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ	3
ระดับความคิดเห็น เห็นด้วยน้อย	กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ	2
ระดับความคิดเห็น เห็นด้วยน้อยที่สุด	กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ	1

**ส่วนที่ 5** ข้อมูลเกี่ยวกับการเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชี ประกอบด้วยข้อคำถามจำนวน 5 ข้อ

ลักษณะข้อคำถามเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) ซึ่งเกณฑ์ในการวัดมีการกำหนดระดับมาตราส่วนที่เป็นข้อความให้เป็นค่าน้ำหนักตัวเลขตามวิธีของลิเคิร์ต (Likert) ดังนี้ (ชานินทร์ ศิลป์จารุ, 2553, น.75)

ระดับความคิดเห็น เห็นด้วยมากที่สุด	กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ	5
ระดับความคิดเห็น เห็นด้วยมาก	กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ	4
ระดับความคิดเห็น เห็นด้วยปานกลาง	กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ	3
ระดับความคิดเห็น เห็นด้วยน้อย	กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ	2
ระดับความคิดเห็น เห็นด้วยน้อยที่สุด	กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ	1

**ส่วนที่ 6** ข้อเสนอแนะของผู้ตอบแบบสอบถามเกี่ยวกับแนวทางการพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย มีลักษณะคำถามแบบปลายเปิด (Open – ended Question) นำมารวบรวมและสรุปผลในเชิงบรรยาย

### การวัดค่าของตัวแปร

#### ตัวแปรอิสระ (Independent Variables)

ข้อมูลเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี ซึ่งเป็นตัวแปรอิสระในงานวิจัยนี้ ประกอบด้วย (1) ด้านความรู้ ความสามารถของผู้สอบบัญชี (Auditor's Competency) ประยุกต์แบบสอบถามจากงานวิจัยของ ชาญฉวี ลิ้นเชื้อ (2548) วิมลฤดี ทศกร (2551) ณพิชญา อภิวงค์งาม (2551) วิลาสินี ชอบดี (2554) ชัชวิชัย คำภิรมย์ (2554) และสุมินทร เบ้าธรรม (2555) วัดจากความรู้ความสามารถเกี่ยวกับมาตรฐานทางวิชาชีพและข้อกำหนดกฎหมายที่เกี่ยวข้อง มีความรู้ความเข้าใจในกิจการที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีจนเกิดความเชี่ยวชาญในการประเมินความเสี่ยงและปัญหาที่อาจจะเกิดขึ้นภายในกิจการได้อย่างถูกต้อง ความรู้และทักษะการนำเทคโนโลยีสารสนเทศมาใช้ปฏิบัติงานสอบบัญชี ความชำนาญในการระบุปัญหาและแก้ไขปัญหาของสถานการณ์ต่างๆ แสดงความเห็นต่องบการเงินได้อย่างถูกต้องและสอดคล้องกับสถานการณ์หรือเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจริง มีการติดต่อสื่อสารกับกิจการเพื่อขอความร่วมมือในการปฏิบัติงานสอบบัญชี ประกอบด้วยข้อคำถามจำนวน 6 ข้อ (2) ด้านประสบการณ์สอบบัญชี (Audit Experience) ประยุกต์แบบสอบถามจากงานวิจัย พรรณราย คำจันทร์ดี (2552) นันทวรรณ วงศ์ไชย (2552) ชัชวิชัย คำภิรมย์ (2554) และบุญช่วง ศรีธรรมราช (2554) วัดจากการวิเคราะห์ข้อผิดพลาดที่ตรวจพบงบการเงินในอดีตเพื่อนำมาใช้เป็นแนวทางในการวางแผนและปฏิบัติงานสอบบัญชีในปัจจุบันรวมทั้งเพิ่มความระมัดระวังและรอบคอบของการตรวจสอบงบการเงิน ปฏิบัติงานสอบบัญชีในประเภทและอุตสาหกรรมที่หลากหลายในอดีตทำให้เกิดความเชี่ยวชาญในการปฏิบัติงานสอบบัญชี ประกอบด้วยข้อคำถามจำนวน 5 ข้อ (3) ด้านการเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง (Continuous Learning) ประยุกต์แบบสอบถามจากงานวิจัยพรรณราย คำจันทร์ดี (2552) วัดจากการแสวงหาแนวทางและเทคนิคการตรวจสอบใหม่ๆ ในการค้นหาข้อมูลและหลักฐานสอบบัญชีเพื่อใช้ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินได้อย่างถูกต้องและน่าเชื่อถือ ค้นคว้าข้อมูลและติดตามข่าวสารต่างๆ ที่อาจมีผลกระทบต่อกรปฏิบัติงานสอบบัญชีรวมทั้งนโยบายของรัฐบาล หน่วยงานกับดูแลและสภาวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง การเข้าร่วมรับฟังสัมมนาและแลกเปลี่ยนความคิดเห็นที่เกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชีกับหน่วยงานวิชาชีพและหน่วยงานอื่นๆที่เกี่ยวข้อง ประกอบด้วยข้อคำถามจำนวน 4 ข้อ (4) ด้านจริยธรรมทางวิชาชีพ (Professional Ethics) ประยุกต์จากแบบสอบถามจากงานวิจัยของ ชยพล ทิพย์ทอง (2550)

มณฑิรา กิจสัมพันธ์วงศ์ (2550) และนันทวรรณ วงศ์ไชย (2552) วัดจากความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม ความซื่อสัตย์สุจริต ความรู้ความสามารถ มาตรฐานในการปฏิบัติงาน การรักษา ความลับ ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคลหรือนิติบุคคลที่ผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติหน้าที่ให้ ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณทั่วไป ประกอบด้วยข้อคำถามจำนวน 10 ข้อ

#### **ตัวแปรกลาง (Mediating Variable)**

ข้อมูลเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality) ประยุกต์จากแบบสอบถามจากงานวิจัยของนันทวรรณ วงศ์ไชย (2552) และพวงพยอม วนาพัฒนสิน (2554) ประกอบด้วย (1) ความถูกต้อง วัดจากความถูกต้องของรายงาน การตรวจสอบ การนำเสนอรายงาน การรวบรวมประเมินสรุป และนำเสนอรายงานเป็นไปด้วยความระมัดระวัง ประกอบด้วยข้อคำถามจำนวน 3 ข้อ (2) ความชัดเจน วัดจากความชัดเจนที่ใช้ในการติดต่อสื่อสาร ความชัดเจนของการรายงาน และการอธิบายของนิยามศัพท์ หรือการใช้คำจำกัดความอย่างชัดเจน ประกอบด้วยข้อคำถามจำนวน 4 ข้อ (3) ความกะทัดรัด วัดจากการรายงานอย่างกระชับและเข้าใจง่าย ประกอบด้วยข้อคำถามจำนวน 3 ข้อ (4) ความสร้างสรรค์ วัดจากการแสดงความคิดเห็นเพื่อเป็นประโยชน์แก่ผู้ที่เกี่ยวข้องรวมทั้งมีการปรับปรุงและการพัฒนาต่อกรรายงานให้ดีขึ้น ประกอบด้วยข้อคำถามจำนวน 4 ข้อ (5) ความสมบูรณ์ วัดจากหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอ ความครบถ้วนของข้อมูล ประกอบด้วยข้อคำถามจำนวน 3 ข้อ (6) ความทันกาล วัดจากการนำเสนอที่มีคุณภาพอย่างน่าเชื่อถือ และทันตามเวลาที่กำหนดไว้ ประกอบด้วยข้อคำถามจำนวน 4 ข้อ

#### **ตัวแปรแทรก (Moderating Variable)**

ข้อมูลเกี่ยวกับการเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชี (Free Flow of Professionals) พัฒนาแบบสอบถามจากงานกรมเจรจาการค้าระหว่างประเทศ (2555) รวมทั้งงานวิจัยของณัฐชา วัฒนวิไล และจุฑามาน สิทธิผลวนิชกุล (2555) วัดจากการเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชีทำให้เกิดการแข่งขันทางการตลาดสำหรับเสนอบริการสอบบัญชีที่มีคุณภาพแก่ลูกค้าเพิ่มมากขึ้น มีกฎระเบียบข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพสอบบัญชีเพิ่มมากขึ้น ทำให้เกิดความตื่นตัวและกระตือรือร้นในการพัฒนาตนเองซึ่งจะช่วยส่งเสริมการปฏิบัติงานสอบบัญชีได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น ทำให้ผู้สอบบัญชีได้รับการพัฒนาทางด้านภาษาเพิ่มขึ้น และได้รับการพัฒนาทางด้านมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชีที่ได้รับการยอมรับในระดับสากล ประกอบด้วยข้อคำถาม 5 ข้อ

#### **ตัวแปรตาม (Dependent Variable)**

ข้อมูลเกี่ยวกับความสำเร็จในงานสอบบัญชี (Audit Success) ประยุกต์จากแบบสอบถามจากงานวิจัยของประชา ต้นเสณีย์ (2550) พงษ์ศักดิ์ แก้วมีสี (2552) วีรวัฒน์ ผจงศิลป์

(2553) และชัพวิญญู คำภิรมย์ (2554) ประกอบด้วย (1) การบริหารเวลา วัดจากการนำเสนอรายงานสอบ บัญชีตรงตามเวลาที่กำหนด ปฏิบัติงานสอบบัญชีได้ตรงตามเวลาที่กำหนด ประกอบด้วยข้อคำถาม 2 ข้อ (2) คุณภาพของงาน วัดจากการได้รับการไว้วางใจจากผู้ใช้งบการเงินจากผลการปฏิบัติงานสอบบัญชี กระบวนการตรวจสอบที่เป็น ไปตามมาตรฐานที่กำหนดไว้ และปฏิบัติงานได้อย่างครบถ้วนตรงตาม วัตถุประสงค์ ลดความซ้ำซ้อน นำไปสู่การประหยัดเวลาและทรัพยากรในการปฏิบัติงานสอบบัญชี และ ได้รับลูกค้าใหม่ๆ เกิดจากการแนะนำลูกค้ารายเดิมว่ามีการปฏิบัติงานสอบบัญชีอย่างมีคุณภาพ ประกอบด้วยข้อคำถามจำนวน 4 ข้อ (3) ด้านความมีชื่อเสียง วัดจากการได้รับการแนะนำจากลูกค้าใหม่ ว่ามีปฏิบัติงานสอบบัญชีอย่างมีคุณภาพ และการขอคำแนะนำปรึกษาในการปฏิบัติงานสอบบัญชีจาก เพื่อนร่วมวิชาชีพอยู่เป็นประจำ ประกอบด้วยข้อคำถามจำนวน 2 ข้อ

### ขั้นตอนการเก็บรวบรวมข้อมูล

สำหรับการเก็บรวบรวมข้อมูล ผู้วิจัยได้ดำเนินการตามลำดับขั้นตอนดังนี้

1. รวบรวมข้อมูลทฤษฎีจากเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง เพื่อใช้เป็นแนวทางในการออกแบบแบบสอบถาม
2. ออกแบบแบบสอบถาม
3. ตรวจสอบคุณภาพของแบบสอบถาม โดยตรวจสอบความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหา (Content Validity) โดยนำแบบสอบถามให้ผู้เชี่ยวชาญด้านการสอบบัญชี คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน 3 ท่าน อ่านเพื่อตรวจสอบว่าแบบสอบถามสามารถวัดได้ตรงตามวัตถุประสงค์การวิจัย นอกจากนี้ได้นำแบบสอบถามไปทำการทดลองเก็บข้อมูล (Try Out) กับกลุ่มตัวอย่าง ซึ่งเป็นผู้สอบ บัญชีรับอนุญาตที่ไม่ใช่กลุ่มเดียวกับกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัยจำนวน 30 ราย และนำข้อมูลที่ได้มา ทดสอบความเที่ยงตรงเชิงโครงสร้าง (Construct Validity) โดยใช้การวิเคราะห์ปัจจัย (Factor Analysis) และทดสอบความน่าเชื่อถือ (Reliability) โดยใช้วิธีหาค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha - Coefficient) ตาม วิธีครอนบาค (Cronbach) (Cronbach, 1951, น.297-334) ได้ผลดังแสดงในตารางที่ 3.1



ตารางที่ 3.1 สรุปผลค่าการสกัดปัจจัย (Factor Loading) และค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาตามวิธีครอนบาค (Cronbach's Alpha Coefficients)

ตัวแปร (Variables)	ค่าการสกัดปัจจัย (Factor Loading)	ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาตามวิธีครอนบาค (Cronbach's Alpha Coefficients)
ความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชี (AC)	.421-.667	.844
ประสบการณ์สอบบัญชี (AE)	.605-.794	.789
การเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง (CL)	.585-.649	.796
จริยธรรมทางวิชาชีพ (PE)	.653-.809	.907
การเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชี (FFP)	.706-.847	.857
คุณภาพงานสอบบัญชี (AQ)	.468-.607	.842
ความสำเร็จในงานสอบบัญชี (AS)	.423-.683	.853

จากการศึกษางานวิจัยในอดีต ค่าการสกัดปัจจัย (Factor Loading) ควรมีค่า 0.40 ขึ้นไป (Nunnally & Bernstein, 1994) แสดงถึงความเที่ยงตรงเชิงโครงสร้าง (Construct Validity) และค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาตามวิธีครอนบาค (Cronbach's Alpha Coefficients) ควรมีค่า 0.70 ขึ้นไป (Nunnally, 1978) แสดงว่าตัวแปรมีความน่าเชื่อถือ (Reliability) ดังนั้นจากตารางที่ 3.1 พบว่า ตัวแปรมีค่าการสกัดปัจจัยระหว่าง .421-.847 แสดงว่าตัวแปรมีความเที่ยงตรงเชิงโครงสร้าง (Construct Validity) และค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาตามวิธีครอนบาค (Cronbach's Alpha Coefficients) ของตัวแปรมีค่าระหว่าง .789-.907 แสดงว่าตัวแปรมีความน่าเชื่อถือ (Reliability)

4. ส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์ไปยังผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จำนวน 1,930 คน โดยทำการใส่ซองตอบกลับให้แก่ผู้ตอบแบบสอบถาม

### ขั้นตอนการวิเคราะห์ข้อมูลและสถิติที่ใช้ในการวิจัย

นำข้อมูลจากแบบสอบถาม ซึ่งได้จากการเก็บรวบรวมจากกลุ่มตัวอย่างไปวิเคราะห์ด้วยโปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติ โดยมีขั้นตอนดังนี้

1. คัดเลือกแบบสอบถามที่มีความสมบูรณ์ ลงรหัสในแบบสอบถาม และทำการบันทึกข้อมูล

2. ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม วิเคราะห์โดยการแจกแจงความถี่ (Frequency) และหาค่าร้อยละ (Percentage) เพื่อใช้อธิบายลักษณะทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง

3. หาค่าเฉลี่ย ( $\bar{x}$ ) และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน ( $S.D.$ ) ของแบบสอบถาม ส่วนที่ 2-5 ซึ่งเกณฑ์การแปลความหมายเพื่อการจัดระดับค่าเฉลี่ยสามารถแบ่งออกเป็นช่วงดังต่อไปนี้ (ชานินทร์ ศิลป์จารุ, 2553, น.75)

ค่าเฉลี่ย 4.50 - 5.00 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ มากที่สุด

ค่าเฉลี่ย 3.50 - 4.49 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ มาก

ค่าเฉลี่ย 2.50 - 3.49 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ ปานกลาง

ค่าเฉลี่ย 1.50 - 2.49 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ น้อย

ค่าเฉลี่ย 1.00 - 1.49 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ น้อยที่สุด

4. ทดสอบสมมติฐานความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรด้วยการใช้สถิติเชิงอ้างอิง (Inferential Statistic) โดยใช้การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) ซึ่งได้ทำการทดสอบข้อสมมติฐานเบื้องต้น พบว่าค่าความคลาดเคลื่อนมีการแจกแจงแบบปกติ (Normality) ค่าความแปรปรวนของความคลาดเคลื่อนเป็นค่าคงที่ (Heteroscedasticity) ค่าความคลาดเคลื่อนเป็นอิสระกัน (No Autocorrelation) ตัวแปรอิสระและตัวแปรตามมีความสัมพันธ์เชิงเส้น (Linearity) และไม่เกิดปัญหาของค่าข้อมูลผิดปกติ (Outliner Problem) ก่อนการใช้สถิติดังกล่าว (กัลยา วาณิชย์บัญชา, 2555, น.352-406)

สำหรับการทดสอบปัญหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระด้วยกัน พิจารณาจากค่าทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับตัวแปรตาม Variance Inflation Factor (VIF) หากมีค่าต่ำกว่า 10 แสดงถึงตัวแปรอิสระไม่ได้มีความสัมพันธ์กันเอง และพิจารณาจากค่า Tolerance Value หากมีค่ามากกว่า 0.1 (Hair & other, 2006) แสดงว่าไม่เกิดปัญหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระด้วยกัน (Multicollinearity) สำหรับการศึกษานี้

นอกจากนี้ยังใช้การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ (Correlation Analysis) เพื่อวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรในเบื้องต้น หากพบว่าตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันจะใช้การสกัดปัจจัย (Factor Analysis) เพื่อการจัดกลุ่มข้อความของตัวแปรที่มีความสัมพันธ์กันเข้าด้วยกัน และใช้ค่าการสกัดปัจจัยในการวิเคราะห์การถดถอยในสมการ ซึ่งจะไม่ทำให้เกิดปัญหาตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันเอง (Multicollinearity) ได้สมการ ดังนี้

$$\text{สมการที่ 1 : AS} = \beta_{01} + \beta_{11}AC + \beta_{21}AE + \beta_{31}CL + \beta_{41}PE + \varepsilon$$

$$\text{สมการที่ 2 : AQ} = \beta_{02} + \beta_{51}AC + \beta_{61}AE + \beta_{71}CL + \beta_{81}PE + \varepsilon$$

$$\text{สมการที่ 3 : AS} = \beta_{03} + \beta_{91}AQ + \beta_{101}FFP + \beta_{111}(AQ*FFP) + \varepsilon$$

$$\text{สมการที่ 4 : } AS = \beta_{04} + \beta_{12}AC + \beta_{13}AE + \beta_{14}CL + \beta_{15}PE + \beta_{16}AQ + \varepsilon$$

สัญลักษณ์และอักษรย่อมีดังนี้

AC	แทน	ความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชี
AE	แทน	ประสบการณ์สอบบัญชี
CL	แทน	การเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง
PE	แทน	จริยธรรมทางวิชาชีพ
FFP	แทน	การเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชี
AQ	แทน	คุณภาพงานสอบบัญชี
AS	แทน	ความสำเร็จในงานสอบบัญชี
$\varepsilon$	แทน	ความคลาดเคลื่อน

5. รวบรวมข้อมูลจากการแสดงความคิดเห็นและข้อเสนอแนะเกี่ยวกับแนวทางในการพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย โดยสรุปผลในเชิงบรรยาย

## บทที่ 4

### ผลการวิจัย

การวิจัยเรื่อง คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยในครั้งนี้ ผู้วิจัยจะนำเสนอผลการวิจัยซึ่งเก็บรวบรวมจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย และเพื่อให้การวิเคราะห์และแปลความหมายของผลการวิเคราะห์ข้อมูลเกิดความเข้าใจตรงกัน ผู้วิจัยได้ใช้สัญลักษณ์และอักษรย่อ ดังต่อไปนี้

n	แทน	จำนวนกลุ่มตัวอย่าง
$\bar{X}$	แทน	ค่าเฉลี่ยของกลุ่มตัวอย่าง (Mean)
S.D.	แทน	ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation)
VIF	แทน	ค่าทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับตัวแปรตาม (Variance Inflation Factor)
p-value	แทน	ระดับนัยสำคัญทางสถิติ (Significance)
$\beta$	แทน	ค่าสัมประสิทธิ์ความถดถอยมาตรฐาน
r	แทน	ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์พหุคูณ
AC	แทน	ความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชี
AE	แทน	ประสบการณ์สอบบัญชี
CL	แทน	การเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง
PE	แทน	จริยธรรมทางวิชาชีพ
FFP	แทน	การเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชี
AQ	แทน	คุณภาพงานสอบบัญชี
AS	แทน	ความสำเร็จในงานสอบบัญชี

โดยนำเสนอผลการวิจัยเป็น 7 ส่วน ดังต่อไปนี้

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง

ส่วนที่ 2 ข้อมูลความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ส่วนที่ 3 ข้อมูลความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ส่วนที่ 4 ข้อมูลความคิดเห็นเกี่ยวกับความสำเร็จในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ส่วนที่ 5 ข้อมูลความคิดเห็นเกี่ยวกับการเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชี

ส่วนที่ 6 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์และการวิเคราะห์ความถดถอยพหุคูณของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ส่วนที่ 7 ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับแนวทางการพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

### ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง

แบบสอบถามจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยที่สมบูรณ์ได้รับกลับคืนมาเป็นจำนวน 386 ชุด คิดเป็นร้อยละ 20 ของแบบสอบถามที่จัดส่งไปทางไปรษณีย์ไปยังผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยเป็นจำนวน 1,930 ชุด

สำหรับข้อมูลทั่วไปของกลุ่มตัวอย่างสามารถอธิบายคุณลักษณะทางประชากรศาสตร์ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ซึ่งเป็นกลุ่มตัวอย่างประกอบด้วยข้อมูลเกี่ยวกับ เพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ด้านการสอบบัญชี และรูปแบบการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี

ตารางที่ 4.1 ร้อยละของกลุ่มตัวอย่าง จำแนกตามข้อมูลทั่วไป

ข้อมูลทั่วไป	จำนวน (n=386)	ร้อยละ
1. เพศ		
- ชาย	129	33.4
- หญิง	257	66.6
2. อายุ		
- 25-30 ปี	43	11.1
- 31-35 ปี	93	24.1
- 36-40ปี	97	25.1
- 41-45 ปี	79	20.5
- มากกว่า 46 ปีขึ้นไป	74	19.2
3. ระดับการศึกษาสูงสุด		
- ปริญญาตรี	147	38.1
- สูงกว่าปริญญาตรี	239	61.9

ตารางที่ 4.1 (ต่อ)

ข้อมูลทั่วไป	จำนวน (n=386)	ร้อยละ
4. ประสบการณ์ด้านการสอบบัญชี		
- ต่ำกว่า 3 ปี	18	4.7
- 3-4 ปี	38	9.8
- 5-6 ปี	65	16.8
- 7-8 ปี	53	13.7
- 9 ปีขึ้นไป	212	54.9
5. ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีในรูปแบบ		
- อิสระ	268	69.4
- สังกัดสำนักงานสอบบัญชี	118	30.6

จากตารางที่ 4.1 พบว่าจากผู้สอบบัญชี จำนวน 386 คน เป็นเพศชายจำนวน 129 คน คิดเป็นร้อยละ 33.4 และเพศหญิงจำนวน 257 คน คิดเป็นร้อยละ 66.6 โดยมีอายุ 36-40 ปี จำนวน 97 คน คิดเป็นร้อยละ 25.1 รองลงมาคืออายุ 31-35 ปี จำนวน 93 คน คิดเป็นร้อยละ 24.1 อายุ 41-45 ปี จำนวน 79 คน คิดเป็นร้อยละ 20.5 อายุมากกว่า 46 ปีขึ้นไป จำนวน 74 คน คิดเป็นร้อยละ 19.2 และอายุ 25-30 ปี จำนวน 43 คน คิดเป็นร้อยละ 11.1 ตามลำดับ มีระดับการศึกษาสูงกว่าปริญญาตรี จำนวน 239 คน คิดเป็นร้อยละ 61.9 และมีระดับการศึกษาปริญญาตรี จำนวน 147 คน คิดเป็นร้อยละ 38.1 มีประสบการณ์ด้านการสอบบัญชี 9 ปีขึ้นไป จำนวน 212 คน คิดเป็นร้อยละ 54.9 รองลงมาคือประสบการณ์ด้านการสอบบัญชี 5-6 ปี จำนวน 65 คน คิดเป็นร้อยละ 16.8 ประสบการณ์ด้านการสอบบัญชี 7-8 ปี จำนวน 53 คน คิดเป็นร้อยละ 13.7 ประสบการณ์ด้านการสอบบัญชี 3-4 ปี จำนวน 38 คน คิดเป็นร้อยละ 9.8 และประสบการณ์ด้านการสอบบัญชีต่ำกว่า 3 ปี จำนวน 18 คน คิดเป็นร้อยละ 4.7 ตามลำดับ มีการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีในรูปแบบอิสระ จำนวน 268 คน คิดเป็นร้อยละ 69.4 และประกอบวิชาชีพสอบบัญชีในรูปแบบสังกัดสำนักงานสอบบัญชี จำนวน 118 คน คิดเป็นร้อยละ 30.6 ตามลำดับ

## ส่วนที่ 2 ข้อมูลความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

การวิเคราะห์ความคิดเห็นในส่วนนี้มีเกณฑ์การกำหนดค่าน้ำหนักของตัวเลือกแบบวิธีการประเมินค่าของลิเคิร์ต (Likert) เป็นดังนี้

ค่าเฉลี่ย 4.50 - 5.00 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ มากที่สุด

ค่าเฉลี่ย 3.50 - 4.49 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ มาก

ค่าเฉลี่ย 2.50 - 3.49 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ ปานกลาง  
 ค่าเฉลี่ย 1.50 - 2.49 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ น้อย  
 ค่าเฉลี่ย 1.00 - 1.49 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ น้อยที่สุด

ตารางที่ 4.2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี โดยรวมและเป็นรายด้าน

คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วน	
		เบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความ คิดเห็น
1.ด้านความรู้ ความสามารถของผู้สอบบัญชี	3.88	0.51	มาก
2.ด้านประสบการณ์สอบบัญชี	4.06	0.54	มาก
3.ด้านการเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง	3.89	0.58	มาก
4.ด้านจริยธรรมทางวิชาชีพ	4.30	0.50	มาก
โดยรวม	4.03	0.44	มาก

จากตารางที่ 4.2 พบว่าผู้สอบบัญชี มีความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี โดยรวม อยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 4.03$ ) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านพบว่าอยู่ในระดับมากทั้ง 4 ด้าน โดยมีค่าเฉลี่ยสูงสุดในด้านจริยธรรมทางวิชาชีพ ( $\bar{X} = 4.30$ ) รองลงมาคือด้านประสบการณ์สอบบัญชี ( $\bar{X} = 4.06$ ) ด้านการเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง ( $\bar{X} = 3.89$ ) และด้านความรู้ ความสามารถของผู้สอบบัญชี ( $\bar{X} = 3.88$ )

ตารางที่ 4.3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี ด้านความรู้ความสามารถ โดยรวมและเป็นรายด้าน

คุณลักษณะของผู้สอบบัญชี ด้านความรู้ ความสามารถของผู้สอบบัญชี	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วน	
		เบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความ คิดเห็น
1.ความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี รวมทั้ง ข้อกำหนดกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ที่จะนำไปใช้ในการปฏิบัติงานสอบ บัญชีได้เป็นอย่างดี	3.89	0.63	มาก

ตารางที่ 4.3 (ต่อ)

คุณลักษณะของผู้สอบบัญชี ด้านความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชี	ส่วน		
	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	เบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความ คิดเห็น
2. ความรู้ความเข้าใจในกิจการที่ปฏิบัติงานสอบบัญชี ทำให้เกิด ความเชี่ยวชาญในการประเมินความเสี่ยงและปัญหาที่อาจเกิดขึ้น ภายในกิจการได้อย่างถูกต้อง	3.88	0.63	มาก
3. ความรู้และทักษะในการนำเทคโนโลยีสารสนเทศมาช่วยในการ ปฏิบัติงานสอบบัญชีได้เป็นอย่างดี	3.63	0.79	มาก
4. ความชำนาญในการระบุปัญหาและแก้ไขปัญหาในสถานการณ์ ต่างๆ ได้เป็นอย่างดี และสามารถนำมาปรับใช้เป็นแนวทางสำหรับ สถานการณ์ที่มีความคล้ายคลึงกัน	3.87	0.70	มาก
5. แสดงความเห็นต่องบการเงินได้อย่างถูกต้องและสอดคล้องกับ สถานการณ์หรือเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจริงของกิจการ	4.01	0.66	มาก
6. ความสามารถในการติดต่อสื่อสารกับกิจการ เพื่อขอความร่วมมือ ในการปฏิบัติตามคำร้องขอในการปฏิบัติงานสอบบัญชี เช่น การ ขอข้อมูลหรือหลักฐานการสอบบัญชีเพิ่มเติมตลอดจนเพื่อให้ กิจการยินยอมปฏิบัติตามคำแนะนำให้แก้ไขปรับปรุงข้อผิดพลาด ในงบการเงิน	4.01	0.66	มาก
โดยรวม	3.88	0.51	มาก

จากตารางที่ 4.3 พบว่าผู้สอบบัญชี มีความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี ด้านความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชีอยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 3.88$ ) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านอยู่ในระดับมากทุกด้าน โดยเรียงลำดับจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับแรก ดังนี้ ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินได้อย่างถูกต้องและสอดคล้องกับสถานการณ์หรือเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจริงของกิจการ ( $\bar{X} = 4.01$ ) ผู้สอบบัญชีมีความสามารถในการติดต่อสื่อสารกับกิจการ เพื่อขอความร่วมมือในการปฏิบัติตามคำร้องขอในการปฏิบัติงานสอบบัญชี เช่น การขอข้อมูลหรือหลักฐานการสอบบัญชีเพิ่มเติมตลอดจนเพื่อให้กิจการยินยอมปฏิบัติตามคำแนะนำให้แก้ไขปรับปรุงข้อผิดพลาดในงบการเงิน ( $\bar{X} = 4.01$ ) และผู้สอบบัญชีมีความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี รวมทั้งข้อกำหนดกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ที่จะนำไปใช้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีได้เป็นอย่างดี ( $\bar{X} = 3.89$ )



ตารางที่ 4.4 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี ด้านประสบการณ์สอบบัญชีโดยรวมและ  
เป็นรายด้าน

คุณลักษณะของผู้สอบบัญชี ด้านประสบการณ์สอบบัญชี	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วน	
		เบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความ คิดเห็น
1.ความสำคัญกับการวิเคราะห์ข้อผิดพลาดที่ตรวจพบสำหรับงบการเงินในอดีต เพื่อนำมาใช้เป็นแนวทางในการวางแผนและปฏิบัติงานสอบบัญชีในปัจจุบัน	4.05	0.69	มาก
2.การนำข้อผิดพลาดที่ตรวจพบในอดีต มาใช้เป็นข้อมูลในการเพิ่มความระมัดระวังและรอบคอบในการตรวจสอบรายการลักษณะเดียวกันที่อาจจะส่งผลกระทบต่อความถูกต้อง ในการแสดงความคิดเห็นต่องบการเงิน	4.18	0.66	มาก
3.ความเชื่อมั่นของการสอบทานงานสอบบัญชีและการตรวจสอบกระดาษทำการในอดีตจะช่วยให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น	4.09	0.74	มาก
4.การปฏิบัติงานสอบบัญชีในประเภทและอุตสาหกรรมที่หลากหลายในอดีตทำให้เกิดความเชี่ยวชาญในการปฏิบัติงานสอบบัญชีในปัจจุบัน	3.87	0.86	มาก
5.ความเชื่อมั่นของการเรียนรู้ด้วยตนเองโดยอาศัยประสบการณ์การทำงานในอดีต เป็นปัจจัยสนับสนุนการพัฒนาศักยภาพการทำงานในปัจจุบัน	4.08	0.68	มาก
โดยรวม	4.06	0.54	มาก

จากตารางที่ 4.4 พบว่าผู้สอบบัญชี มีความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีด้านประสบการณ์สอบบัญชี อยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 4.06$ ) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านอยู่ในระดับมากทุกด้าน โดยเรียงลำดับจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับแรก ดังนี้ ผู้สอบบัญชีสามารถนำข้อผิดพลาดที่ตรวจพบในอดีต มาใช้เป็นข้อมูลในการเพิ่มความระมัดระวังและรอบคอบในการตรวจสอบรายการลักษณะเดียวกันที่อาจจะส่งผลกระทบต่อความถูกต้อง ในการแสดงความคิดเห็นต่องบการเงิน ( $\bar{X} = 4.18$ ) ผู้สอบบัญชีมีความเชื่อมั่นว่าการสอบทานงานสอบบัญชีและการตรวจสอบกระดาษทำการในอดีตจะช่วยให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ( $\bar{X} = 4.09$ ) และผู้สอบบัญชีมีความเชื่อมั่นว่าการเรียนรู้ด้วยตนเอง โดยอาศัยประสบการณ์การทำงานในอดีต เป็นปัจจัยสนับสนุนการพัฒนาศักยภาพการทำงานในปัจจุบัน ( $\bar{X} = 4.08$ )

ตารางที่ 4.5 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี ด้านการเรียนรู้อย่างต่อเนื่องโดยรวมและ  
เป็นรายด้าน

คุณลักษณะของผู้สอบบัญชี ด้านการเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วน	
		เบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความ คิดเห็น
1.การมุ่งมั่นในการแสวงหาแนวทางและเทคนิคการตรวจสอบ ใหม่ๆ ในการค้นหาข้อมูลและหลักฐานสอบบัญชีเพื่อใช้ในการ แสดงความเห็นต่องบการเงิน ได้อย่างถูกต้องและน่าเชื่อถือ	3.96	0.69	มาก
2.ศึกษาค้นคว้าข้อมูลและติดตามข่าวสารต่างๆ ที่อาจจะมี ผลกระทบต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชี รวมทั้งนโยบายของรัฐบาล หน่วยงานกำกับดูแล และสภาวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง	4.00	0.70	มาก
3.การเข้าร่วมรับฟังสัมมนาและแลกเปลี่ยนความคิดเห็นที่เกี่ยวข้อง กับงานสอบบัญชีกับหน่วยงานวิชาชีพ และหน่วยงานอื่นๆ ที่ เกี่ยวข้อง	3.81	0.78	มาก
4.สามารถนำข้อคิดเห็นหรือข้อเสนอแนะของลูกค้ามาเป็นข้อมูล เพื่อปรับปรุงข้อบกพร่องจากการปฏิบัติงานสอบบัญชีของท่านอยู่ เป็นประจำ	3.80	0.78	มาก
โดยรวม	3.89	0.58	มาก

จากตารางที่ 4.5 พบว่าผู้สอบบัญชี มีความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี  
ด้านการเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง อยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 3.89$ ) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านอยู่ในระดับมาก  
ทุกด้าน โดยเรียงลำดับจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับแรก ดังนี้ ผู้สอบบัญชีศึกษาค้นคว้าข้อมูลและติดตาม  
ข่าวสารต่างๆ ที่อาจจะมีผลกระทบต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชี รวมทั้งนโยบายของรัฐบาล หน่วยงาน  
กำกับดูแล และสภาวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง ( $\bar{X} = 4.00$ ) ผู้สอบบัญชีศึกษาค้นคว้าข้อมูลและติดตาม  
ข่าวสารต่างๆ ที่อาจจะมีผลกระทบต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชี รวมทั้งนโยบายของรัฐบาล หน่วยงาน  
กำกับดูแล และสภาวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง ( $\bar{X} = 3.96$ ) และผู้สอบบัญชีสามารถเข้าร่วมรับฟังสัมมนา  
และแลกเปลี่ยนความคิดเห็นที่เกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชีกับหน่วยงานวิชาชีพ และหน่วยงานอื่นๆ ที่  
เกี่ยวข้อง ( $\bar{X} = 3.81$ )

ตารางที่ 4.6 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี ด้านจริยธรรมทางวิชาชีพโดยรวมและ  
เป็นรายด้าน

คุณลักษณะของผู้สอบบัญชี ด้านจริยธรรมทางวิชาชีพ	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วน	
		เบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความ คิดเห็น
1.การปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยยึดถือตามหลักฐานที่ปรากฏ	4.20	0.65	มาก
2.การปฏิบัติงานสอบบัญชีด้วยความเป็นธรรมและปราศจากความ ลำเอียงเข้าข้างฝ่ายหนึ่งฝ่ายใดโดยเฉพาะ	4.34	0.65	มาก
3.การปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยปราศจากอำนาจการควบคุมใดๆ ทั้ง จากภายในและภายนอกกิจการ	4.30	0.66	มาก
4.การปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยไม่มีเรื่องผลประโยชน์ใดๆ เข้ามา เกี่ยวข้องนอกเหนือจากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี	4.50	0.64	มากที่สุด
5.การปฏิบัติงานสอบบัญชี โดยคำนึงถึงการรักษาความลับของ กิจการตลอดจนผลเสียหายที่อาจเกิดขึ้นจากการเปิดเผยข้อมูล เป็นสำคัญ	4.50	0.61	มากที่สุด
6.การปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยคำนึงถึงประโยชน์ต่อผู้ถือหุ้น นัก ลงทุนและหน่วยงานภาครัฐ โดยใช้กระบวนการตรวจสอบที่ เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีกำหนด	4.25	0.70	มาก
7.การปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยใช้วิจารณญาณอย่างรอบคอบและมี เหตุผลในการปฏิบัติงานสอบบัญชีเพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุด	4.34	0.67	มาก
8.การมุ่งแสวงหาแนวทางใหม่ๆ ในการพัฒนาความรู้เพื่อ สนับสนุนการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น	4.09	0.74	มาก
9.วางแผนการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้สอดคล้องกับมาตรฐานใน การปฏิบัติงานเสมอ	4.12	0.72	มาก
10.การปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยยึดถือตามมารยาทของผู้สอบบัญชี อย่างเคร่งครัด	4.35	0.65	มาก
โดยรวม	4.30	0.50	มาก

จากตารางที่ 4.6 พบว่าผู้สอบบัญชี มีความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี  
ด้านจริยธรรมทางวิชาชีพ อยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 4.30$ ) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านอยู่ในระดับมาก  
ที่สุด ดังนี้ ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยไม่มีเรื่องผลประโยชน์ใดๆ เข้ามาเกี่ยวข้อง  
นอกเหนือจากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ( $\bar{X} = 4.50$ ) ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานสอบบัญชี โดยคำนึงถึง

การรักษาความลับของกิจการตลอดจนผลเสียหายที่อาจเกิดขึ้นจากการเปิดเผยข้อมูลเป็นสำคัญ ( $\bar{X} = 4.50$ ) และผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยยึดถือตามมารยาทของผู้สอบบัญชีอย่างเคร่งครัด ( $\bar{X} = 4.35$ ) อยู่ในระดับมาก

### ส่วนที่ 3 ข้อมูลความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

การวิเคราะห์ความคิดเห็นในส่วนนี้มีเกณฑ์การกำหนดค่าน้ำหนักของตัวเลือกแบบวิธีการประเมินค่าของลิเคิร์ต (Likert) เป็นดังนี้

ค่าเฉลี่ย 4.50 - 5.00 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ มากที่สุด

ค่าเฉลี่ย 3.50 - 4.49 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ มาก

ค่าเฉลี่ย 2.50 - 3.49 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ ปานกลาง

ค่าเฉลี่ย 1.50 - 2.49 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ น้อย

ค่าเฉลี่ย 1.00 - 1.49 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ น้อยที่สุด

ตารางที่ 4.7 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้าน

คุณภาพงานสอบบัญชี	ส่วน		
	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	เบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความ ความเห็น
1.ด้านความถูกต้อง	4.29	0.55	มาก
2.ด้านความชัดเจน	3.90	0.56	มาก
3.ด้านความกะทัดรัด	3.90	0.56	มาก
4.ด้านความสร้างสรรค์	3.95	0.64	มาก
5.ด้านความสมบูรณ์	4.20	0.56	มาก
6.ด้านความทันกาล	4.20	0.56	มาก
โดยรวม	4.08	0.48	มาก

จากตารางที่ 4.7 พบว่าผู้สอบบัญชี มีความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชีโดยรวม อยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 4.08$ ) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านพบว่าอยู่ในระดับมากทั้ง 6 ด้าน โดยมีค่าเฉลี่ยสูงสุดในด้านความถูกต้อง ( $\bar{X} = 4.29$ ) รองลงมาคือด้านความสมบูรณ์ ( $\bar{X} = 4.20$ ) ด้านความทันกาล ( $\bar{X} = 4.20$ ) ด้านความสร้างสรรค์ ( $\bar{X} = 3.95$ ) ด้านความชัดเจน ( $\bar{X} = 3.90$ ) และด้านความกะทัดรัด ( $\bar{X} = 3.90$ )

ตารางที่ 4.8 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี ด้านความถูกต้อง

คุณภาพงานสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วน	
		เบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความ คิดเห็น
1.การนำเสนอรายงานการสอบบัญชีทุกครั้งที่มีการตรวจสอบบัญชี โดยให้ความสำคัญในความถูกต้องของข้อมูล	4.32	0.62	มาก
2.ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานสอบบัญชีและนำเสนอรายงานการสอบ บัญชีเป็นไปตามความเป็นจริง รวมทั้งเสนอรายงานเป็นไปด้วย ความถูกต้อง	4.29	0.65	มาก
3.การรวบรวม ประเมิน สรุป และนำเสนอรายงานการสอบบัญชีให้ เป็นไปด้วยความระมัดระวัง	4.27	0.60	มาก
โดยรวม	4.29	0.55	มาก

จากตารางที่ 4.8 พบว่าผู้สอบบัญชี มีความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง อยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 4.29$ ) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านอยู่ในระดับมากทุกด้านดังนี้ การนำเสนอรายงานการสอบบัญชีทุกครั้งที่มีการตรวจสอบบัญชีโดยให้ความสำคัญในความถูกต้องของข้อมูล ( $\bar{X} = 4.32$ ) ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานสอบบัญชีและนำเสนอรายงานการสอบบัญชีเป็นไปตามความเป็นจริง รวมทั้งเสนอรายงานเป็นไปด้วยความถูกต้อง ( $\bar{X} = 4.29$ ) และการรวบรวม ประเมิน สรุป และนำเสนอรายงานการสอบบัญชีให้เป็นไปด้วยความระมัดระวัง ( $\bar{X} = 4.27$ )

ตารางที่ 4.9 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี ด้านความชัดเจน

คุณภาพงานสอบบัญชี ด้านความชัดเจน	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วน	
		เบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความ คิดเห็น
1.สามารถใช้ภาษาที่ชัดเจนในการสื่อสารให้ผู้ใช้อุปกรณ์สามารถ เข้าใจสาระสำคัญของรายงานการสอบบัญชีได้	4.03	0.62	มาก
2.การให้ความสำคัญเกี่ยวกับความชัดเจนของรายงานการสอบ บัญชีเพื่อป้องกันความเข้าใจผิดพลาดของผู้ใช้อุปกรณ์เสมอ	4.14	0.62	มาก

ตารางที่ 4.9 (ต่อ)

คุณภาพงานสอบบัญชี ด้านความชัดเจน	ส่วน		
	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	เบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความ คิดเห็น
3. ผู้สอบบัญชีหลีกเลี่ยงการใช้ภาษาทางวิชาการที่ไม่จำเป็นเพราะ จะทำให้ผู้ใช้ข้อมูลเกิดความไม่เข้าใจ	3.88	0.74	มาก
4. ทุกครั้งที่มีความจำเป็นต้องใช้ศัพท์เทคนิคจะต้องมีคำอธิบายหรือ คำนิยามศัพท์ไว้เสมอ	3.56	0.83	มาก
โดยรวม	3.90	0.56	มาก

จากตารางที่ 4.9 พบว่าผู้สอบบัญชี มีความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านความชัดเจน อยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 3.90$ ) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านอยู่ในระดับมากทุกด้าน โดยเรียงลำดับจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับแรก ดังนี้ ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญเกี่ยวกับความชัดเจนของรายงานการสอบบัญชีเพื่อป้องกันความเข้าใจผิดพลาดของผู้ใช้ข้อมูลเสมอ ( $\bar{X} = 4.14$ ) ผู้สอบบัญชีสามารถใช้ภาษาที่ชัดเจนในการสื่อสารให้ผู้ใช้ข้อมูลสามารถเข้าใจสาระสำคัญของรายงานการสอบบัญชีได้ ( $\bar{X} = 4.03$ ) และผู้สอบบัญชีหลีกเลี่ยงการใช้ภาษาทางวิชาการที่ไม่จำเป็น เพราะจะทำให้ผู้ใช้ข้อมูลเกิดความไม่เข้าใจ ( $\bar{X} = 3.88$ )

ตารางที่ 4.10 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี ด้านความกะทัดรัด

คุณภาพงานสอบบัญชี ด้านกะทัดรัด	ส่วน		
	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	เบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความ คิดเห็น
1. การให้ความสำคัญกับการนำเสนอรายงานการสอบบัญชีที่ตรง ประเด็นและเข้าใจง่าย	4.07	0.67	มาก
2. การให้ความสำคัญในการเสนอข้อมูลที่มีความกะทัดรัดได้ ใจความเพื่อให้ผู้ใช้ข้อมูลสามารถเข้าใจได้ง่าย	4.08	0.64	มาก
3. การนำเสนอรายงานการสอบบัญชีจะพิจารณาตัดทอน ข้อความ คำที่ฟุ่มเฟือยที่ไม่จำเป็นออกไป แต่ยังคงไว้ซึ่งความต่อเนื่องของ แนวคิดที่รายงานการสอบบัญชีไว้เสมอ	3.99	0.83	มาก
โดยรวม	3.90	0.56	มาก

จากตารางที่ 4.10 พบว่าผู้สอบบัญชี มีความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านความกะทัดรัด อยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 3.90$ ) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านอยู่ในระดับมากทุกด้าน ดังนี้ ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญในการเสนอข้อมูลที่มีความกะทัดรัดได้ใจความเพื่อให้ผู้ใช้ข้อมูลสามารถเข้าใจได้ง่าย ( $\bar{X} = 4.08$ ) ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญกับการนำเสนอรายงานการสอบบัญชีที่ตรงประเด็นและเข้าใจง่าย ( $\bar{X} = 4.07$ ) และผู้สอบบัญช้นำเสนอรายงานการสอบบัญชี และพิจารณาคัดทอนข้อความ คำที่ฟุ่มเฟือยที่ไม่จำเป็นออกไป แต่ยังคงไว้ซึ่งความต่อเนื่องของแนวคิดที่รายงานการสอบบัญชีไว้เสมอ ( $\bar{X} = 3.99$ )

ตารางที่ 4.11 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี ด้านความสร้างสรรค์

คุณภาพงานสอบบัญชี ด้านความสร้างสรรค์	ส่วน		
	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	เบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความ คิดเห็น
1.การแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชานั้น ท่านจะให้ความสำคัญกับการให้ข้อมูลซึ่งแสดงหรือควรแสดงข้อมูลในทางสร้างสรรค์	3.90	0.77	มาก
2.การแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชานั้น ผู้สอบบัญชีจะให้ความสำคัญกับการให้ข้อมูลที่แสดงข้อมูลในทางสร้างสรรค์	3.90	0.77	มาก
3.ผู้สอบบัญชนำข้อเสนอแนะต่างๆ เพื่อเป็นประโยชน์ต่อกิจการที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีอย่างสม่ำเสมอ	4.01	0.72	มาก
4.มุ่งเน้นการเสนอรายงานการสอบบัญชีที่มีเนื้อหาที่เป็นประโยชน์เพื่อช่วยให้มีการปรับปรุงรายงานการสอบบัญชีที่ดีขึ้นเสมอ	3.99	0.68	มาก
5.การให้ความสำคัญกับข้อความในรายงานการสอบบัญชีที่แสดงความคิดเห็นที่มุ่งใจให้กับกิจการที่ตรวจสอบ และเกิดความรู้สึกต้องการแก้ไขปัญหาหรือปฏิบัติตามข้อเสนอแนะที่ผู้สอบบัญชีเสนอในรายงานการสอบบัญชี	3.89	0.84	มาก
โดยรวม	3.95	0.64	มาก

จากตารางที่ 4.11 พบว่าผู้สอบบัญชี มีความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านความสร้างสรรค์ อยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 3.95$ ) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านอยู่ในระดับมากทุกด้าน โดยเรียงลำดับจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับแรก ดังนี้ ผู้สอบบัญชนำข้อเสนอแนะต่างๆ เพื่อเป็นประโยชน์ต่อกิจการที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีอย่างสม่ำเสมอ ( $\bar{X} = 4.01$ ) ผู้สอบบัญชีมุ่งเน้นการเสนอ

รายงานการสอบบัญชีที่มีเนื้อหาที่เป็นประโยชน์เพื่อช่วยให้มีการปรับปรุงรายงานการสอบบัญชีที่ดีขึ้นเสมอ ( $\bar{X} = 3.99$ ) และการแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชีจะให้ความสำคัญกับการให้ข้อมูลที่แสดงข้อมูลในทางสร้างสรรค์ ( $\bar{X} = 3.90$ ) รวมทั้งการแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชีนั้น ผู้สอบบัญชีจะให้ความสำคัญกับการให้ข้อมูลที่แสดงข้อมูลในทางสร้างสรรค์ ( $\bar{X} = 3.90$ )

ตารางที่ 4.12 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี ด้านความสมบูรณ์

คุณภาพงานสอบบัญชี ด้านความสมบูรณ์	ส่วน		
	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	เบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความ ความเห็น
1.การให้ความสำคัญในรายงานการสอบบัญชีที่นำเสนอโดยมุ่งเน้นถึง ถึงความครบถ้วนสมบูรณ์ของข้อมูล	4.24	0.62	มาก
2.การปฏิบัติงานสอบบัญชี โดยทำการค้นหาหลักฐานการสอบ บัญชีอย่างเพียงพอเพื่อให้ได้ข้อมูลที่ครบถ้วนและสมบูรณ์	4.28	0.61	มาก
3.ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญกับความครบถ้วนของข้อมูล สารสนเทศที่สำคัญในการนำไปใช้เพื่อตัดสินใจของกิจการที่ ตรวจสอบ	4.07	0.70	มาก
โดยรวม	4.20	0.56	มาก

จากตารางที่ 4.12 พบว่าผู้สอบบัญชี มีความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านความสมบูรณ์ อยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 4.20$ ) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านอยู่ในระดับมากทุกด้าน ดังนี้ การปฏิบัติงานสอบบัญชี โดยทำการค้นหาหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอเพื่อให้ได้ข้อมูลที่ครบถ้วนและสมบูรณ์ ( $\bar{X} = 4.28$ ) ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญในรายงานการสอบบัญชีที่นำเสนอโดยมุ่งเน้นถึงความครบถ้วนสมบูรณ์ของข้อมูล ( $\bar{X} = 4.24$ ) และผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญกับความครบถ้วนของข้อมูลสารสนเทศที่สำคัญในการนำไปใช้เพื่อตัดสินใจของกิจการที่ตรวจสอบ ( $\bar{X} = 4.07$ )



ตารางที่ 4.13 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี ด้านความทันกาล

คุณภาพงานสอบบัญชี ด้านความทันกาล	ส่วน		
	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	เบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความ คิดเห็น
1. ผู้สอบบัญช้นำเสนอข้อมูลที่สามารถนำไปใช้ได้ทันเวลา โดย คำนึงถึงควมมีคุณภาพของงานสอบบัญชี	4.10	0.66	มาก
2. ผู้สอบบัญชีจัดทำรายงานการสอบบัญชีที่มีความครบถ้วน สมบูรณ์และทันเวลาเพียงพอประกอบวิชาชีพ โดยปฏิบัติตามสอบ บัญชีอย่างสม่ำเสมอ	4.19	0.67	มาก
3. การปฏิบัติตามสอบบัญชีของการนำเสนอรายงานการสอบบัญชี เพื่อใช้ในการตัดสินใจที่มีประสิทธิผลภายในระยะเวลาที่เหมาะสม	4.15	0.63	มาก
4. ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญในการพิจารณาเปรียบเทียบ ผลประโยชน์ที่ได้รับจากการนำเสนอรายงานการสอบบัญชีที่ ทันเวลากับความเชื่อถือได้ของรายงานการสอบบัญชี	4.06	0.73	มาก
โดยรวม	4.20	0.48	มาก

จากตารางที่ 4.13 พบว่าผู้สอบบัญชี มีความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านความทันกาล อยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 4.20$ ) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านอยู่ในระดับมากทุกด้าน โดยเรียงลำดับจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับแรก ดังนี้ ผู้สอบบัญชีจัดทำรายงานการสอบบัญชีที่มีความครบถ้วนสมบูรณ์และทันเวลาเพียงพอประกอบวิชาชีพ และปฏิบัติตามอย่างสม่ำเสมอ ( $\bar{X} = 4.19$ ) การปฏิบัติตามสอบบัญชีของการนำเสนอรายงานการสอบบัญชีเพื่อใช้ในการตัดสินใจที่มีประสิทธิผลภายในระยะเวลาที่เหมาะสม ( $\bar{X} = 4.15$ ) และผู้สอบบัญช้นำเสนอข้อมูลที่สามารถนำไปใช้ได้ทันเวลา โดยคำนึงถึงควมมีคุณภาพของงานสอบบัญชี ( $\bar{X} = 4.10$ )

#### ส่วนที่ 4 ข้อมูลความคิดเห็นเกี่ยวกับความสำเร็จในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

การวิเคราะห์ความคิดเห็นในส่วนนี้ มีเกณฑ์การกำหนดค่าน้ำหนักของตัวเลือกแบบวิธีการประเมินค่าของลิเคิร์ต (Likert) เป็นดังนี้

ค่าเฉลี่ย 4.50 - 5.00 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ มากที่สุด

ค่าเฉลี่ย 3.50 - 4.49 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ มาก

ค่าเฉลี่ย 2.50 - 3.49 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ ปานกลาง

ค่าเฉลี่ย 1.50 - 2.49 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ น้อย

ค่าเฉลี่ย 1.00 - 1.49 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ น้อยที่สุด

ตารางที่ 4.14 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความสำเร็จในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี โดยรวมและเป็นรายด้าน

ความสำเร็จในงานสอบบัญชี	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วน	
		เบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความ กิดเห็น
1.ด้านการบริหารเวลา	4.06	0.62	มาก
2.ด้านคุณภาพของงาน	3.97	0.57	มาก
3.ด้านความมีชื่อเสียง	3.72	0.69	มาก
โดยรวม	3.92	0.52	มาก

จากตารางที่ 4.14 พบว่าผู้สอบบัญชี มีความคิดเห็นเกี่ยวกับความสำเร็จในงานสอบบัญชีโดยรวม อยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 3.92$ ) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านอยู่ในระดับมากทุกด้าน ดังนี้ โดยมีค่าเฉลี่ยสูงสุดในด้านการบริหารเวลา ( $\bar{X} = 4.06$ ) รองลงมาคือ ด้านคุณภาพของงาน ( $\bar{X} = 3.97$ ) และด้านความมีชื่อเสียง ( $\bar{X} = 3.72$ )

ตารางที่ 4.15 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความสำเร็จในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี ด้านการบริหารเวลา

ความสำเร็จในงานสอบบัญชี ด้านการบริหารเวลา	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วน	
		เบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความ กิดเห็น
1.สามารถนำเสนอรายงานการสอบบัญชีตรงตามเวลาที่กำหนด	4.19	0.65	มาก
2.ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานสอบบัญชีได้แล้วเสร็จตรงตามกำหนดเวลา หรือใช้เวลาน้อยกว่าที่กำหนด	3.92	0.74	มาก
โดยรวม	4.06	0.62	มาก

จากตารางที่ 4.15 พบว่าผู้สอบบัญชี มีความคิดเห็นเกี่ยวกับความสำเร็จในงานสอบบัญชี ด้านการบริหารเวลา อยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 4.06$ ) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านอยู่ในระดับมากทุกด้าน ดังนี้ ผู้สอบบัญชีสามารถนำเสนอรายงานการสอบบัญชีได้ตรงตามเวลาที่กำหนด ( $\bar{X} = 4.19$ )

และผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานสอบบัญชีได้แล้วเสร็จตรงตามกำหนดเวลาหรือใช้เวลาน้อยกว่าที่กำหนด ( $\bar{X} = 3.92$ )

ตารางที่ 4.16 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความสำเร็จในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี ด้านคุณภาพของงานสอบบัญชี

ความสำเร็จในงานสอบบัญชี ด้านคุณภาพของงาน	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วน	
		เบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความ คิดเห็น
1. การได้รับการไว้วางใจจากผู้ซึ่งบการเงินว่าผลการปฏิบัติงานสอบบัญชีของท่านสามารถนำไปใช้ในการตัดสินใจได้อย่างถูกต้องและมีประสิทธิภาพ	4.03	0.66	มาก
2. ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานสอบบัญชีที่มีกระบวนการตรวจสอบเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดไว้ และได้รับการยอมรับจากลูกค้าในการปฏิบัติงานสอบบัญชีอย่างมีคุณภาพ	4.15	0.64	มาก
3. ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานสอบบัญชีได้อย่างครบถ้วนตรงตามวัตถุประสงค์ ลดความซ้ำซ้อนของงานหรือการกระทำที่สูญเปล่า ซึ่งนำไปสู่การประหยัดเวลาและทรัพยากรที่ใช้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชี	3.98	0.69	มาก
4. กรณีที่ได้รับลูกค้าใหม่ๆ ซึ่งเกิดจากการแนะนำลูกค้ารายเดิมของท่าน ว่ามีการปฏิบัติงานสอบบัญชีอย่างมีคุณภาพ โดยใช้กระบวนการตรวจสอบที่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดไว้	3.73	0.82	มาก
โดยรวม	3.97	0.57	มาก

จากตารางที่ 4.16 พบว่าผู้สอบบัญชี มีความคิดเห็นเกี่ยวกับความสำเร็จในงานสอบบัญชี ด้านคุณภาพของงาน อยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 3.97$ ) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านอยู่ในระดับมากทุกด้าน โดยเรียงลำดับจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับแรก ดังนี้ ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานสอบบัญชีมีกระบวนการตรวจสอบเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดไว้ และได้รับการยอมรับจากลูกค้าในการปฏิบัติงานสอบบัญชีอย่างมีคุณภาพ ( $\bar{X} = 4.15$ ) การได้รับการไว้วางใจจากผู้ซึ่งบการเงินว่าผลการปฏิบัติงานสอบบัญชีสามารถนำไปใช้ในการตัดสินใจได้อย่างถูกต้องและมีประสิทธิภาพ ( $\bar{X} = 4.03$ ) และผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานสอบบัญชีได้อย่างครบถ้วนตรงตามวัตถุประสงค์ ลดความซ้ำซ้อนของ

งานหรือการกระทำที่สูญเปล่าซึ่งนำไปสู่การประหยัดเวลาและทรัพยากรที่ใช้ในการปฏิบัติงานสอบ บัญชี ( $\bar{X} = 3.98$ )

ตารางที่ 4.17 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความสำเร็จในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี ด้านความมีชื่อเสียง

ความสำเร็จในงานสอบบัญชี ด้านความมีชื่อเสียง	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วน	
		เบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความ คิดเห็น
1. ได้รับการกล่าวถึงในฐานะที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีได้อย่างมี คุณภาพจนสามารถนำไปเป็นตัวอย่างได้	3.71	0.73	มาก
2. ได้รับการยอมรับจากเพื่อนร่วมวิชาชีพสำหรับคำแนะนำปรึกษา ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีอยู่เป็นประจำ	3.73	0.75	มาก
โดยรวม	3.72	0.69	มาก

จากตารางที่ 4.17 พบว่าผู้สอบบัญชี มีความคิดเห็นเกี่ยวกับความสำเร็จในงานสอบ บัญชี ด้านความมีชื่อเสียง อยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 3.72$ ) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านอยู่ในระดับมากทุก ด้าน ดังนี้ ผู้สอบบัญชีได้รับการยอมรับจากเพื่อนร่วมวิชาชีพสำหรับคำแนะนำปรึกษาในการปฏิบัติงาน สอบบัญชีอยู่เป็นประจำ ( $\bar{X} = 3.73$ ) และผู้สอบบัญชีมักได้รับการกล่าวถึงในฐานะที่ปฏิบัติงานสอบ บัญชีได้อย่างมีคุณภาพจนสามารถนำไปเป็นตัวอย่างได้ ( $\bar{X} = 3.71$ )

#### ส่วนที่ 5 ข้อมูลความคิดเห็นเกี่ยวกับการเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชี

การวิเคราะห์ความคิดเห็นในส่วนนี้มีเกณฑ์การกำหนดค่าน้ำหนักของตัวเลือกแบบวิธี การประเมินค่าของลิเคิร์ต (Likert) เป็นดังนี้

ค่าเฉลี่ย 4.50 - 5.00 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ มากที่สุด

ค่าเฉลี่ย 3.50 - 4.49 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ มาก

ค่าเฉลี่ย 2.50 - 3.49 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ ปานกลาง

ค่าเฉลี่ย 1.50 - 2.49 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ น้อย

ค่าเฉลี่ย 1.00 - 1.49 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ น้อยที่สุด

ตารางที่ 4.18 ความคิดเห็นเกี่ยวกับการเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชี

การเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชี	ส่วน		ระดับความคิดเห็น
	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	เบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	
1.การเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชีทำให้ผู้สอบบัญชี เกิดการแข่งขัน ทางการตลาดสำหรับการเสนอบริการสอบบัญชีที่มีคุณภาพแก่ ลูกค้าเพิ่มมากขึ้น	3.77	0.79	มาก
2.การเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชีทำให้มีกฎระเบียบข้อบังคับที่ เกี่ยวข้องกับวิชาชีพสอบบัญชี ซึ่งจะช่วยในการส่งเสริมและพัฒนา คุณภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี	3.90	0.69	มาก
3.การเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชีทำให้ผู้สอบบัญชีมีความตื่นตัว และกระตือรือร้นในการพัฒนาตนเอง ซึ่งจะช่วยส่งเสริมการ ปฏิบัติงานสอบบัญชีให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น	3.95	0.71	มาก
4.การเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชีทำให้ผู้สอบบัญชีได้รับการพัฒนา ทางด้านภาษาเพิ่มมากขึ้น	3.91	0.76	มาก
5.การเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชีทำให้ผู้สอบบัญชีได้รับการพัฒนา ทางด้านมาตรฐานการบัญชี และมาตรฐานการสอบบัญชี ที่ได้รับ การยอมรับในระดับสากล	4.05	0.71	มาก
โดยรวม	3.91	0.58	มาก

จากตารางที่ 4.18 พบว่าผู้สอบบัญชี มีความคิดเห็นเกี่ยวกับการเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชี อยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 3.91$ ) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านอยู่ในระดับมากทุกด้าน โดยเรียงลำดับจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับแรก ดังนี้ การเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชีทำให้ผู้สอบบัญชีได้รับการพัฒนาทางด้านมาตรฐานการบัญชี และมาตรฐานการสอบบัญชี ที่ได้รับการยอมรับในระดับสากล ( $\bar{X} = 4.05$ ) การเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชีทำให้ผู้สอบบัญชีมีความตื่นตัวและกระตือรือร้นในการพัฒนาตนเอง ซึ่งจะช่วยส่งเสริมการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ( $\bar{X} = 3.95$ ) และการเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชีทำให้ผู้สอบบัญชีได้รับการพัฒนาทางด้านภาษาเพิ่มมากขึ้น ( $\bar{X} = 3.91$ )

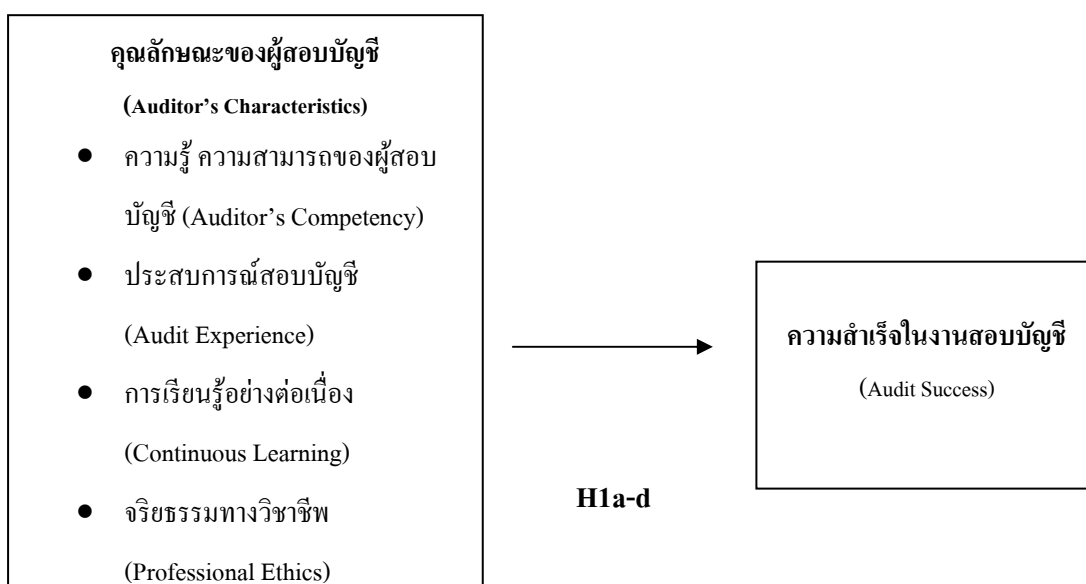
## ส่วนที่ 6 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์และการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

### 6.1 การทดสอบคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อความสำเร็จในงานสอบบัญชี

จากการวิเคราะห์สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) และการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ (Correlation Analysis) ของตัวแปรระหว่างคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี (Auditor's Characteristics) กับความสำเร็จในงานสอบบัญชี (Audit Success) ในตารางที่ 4.19 พบว่าในแต่ละด้านของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี มีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับความสำเร็จในงานสอบบัญชี ( $r = .658, p < .05$ ;  $r = .504, p < .05$ ;  $r = .602, p < .05$ ;  $r = .578, p < .05$ ) นอกจากนี้จะเห็นได้ว่าคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีทั้ง 4 ด้าน มีความสัมพันธ์กันเอง แต่ค่าความสัมพันธ์น้อยกว่า 0.80 (Hair, Black, Babin, Anderson & Tatham, 2006) แสดงถึงความสัมพันธ์อยู่ในระดับปานกลางและไม่เกิดปัญหาตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันเอง (Multicollinearity)

นอกจากนี้การตรวจสอบตัวแปรอิสระจะต้องไม่มีความสัมพันธ์กันเองจะใช้ค่าทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับตัวแปรตาม Variance Inflation Factor (VIF) พบว่าค่าสูงสุดของ VIF มีค่า 1.979 ซึ่งมีค่าต่ำกว่า 10 (Hair, et al., 2006) แสดงถึงตัวแปรอิสระไม่มีความสัมพันธ์กันเอง

#### ภาพประกอบที่ 4.1 คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อความสำเร็จในงานสอบบัญชี



จากภาพประกอบที่ 4.1 คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลกระทบต่อความสำเร็จในงานสอบบัญชีซึ่งประกอบด้วยคุณลักษณะด้านความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชี ด้าน

ประสบการณ์สอบบัญชี ด้านการเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง และด้านจริยธรรมทางวิชาชีพตามสมมติฐานการวิจัยที่ H1a-d ผลการวิจัยพบว่า คุณลักษณะด้านความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชี ด้านการเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง และด้านจริยธรรมทางวิชาชีพ ส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อความสำเร็จในงานสอบบัญชี สำหรับประสบการณ์สอบบัญชี ไม่ส่งผลกระทบต่อความสำเร็จในงานสอบบัญชี โดยผลการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) แสดงตามตารางที่ 4.20 ผลการวิจัยพบว่า ด้านความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชี (AC) ( $\beta_1 = .378, p < .05$ ) รองลงมาคือ ด้านการเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง (CL) ( $\beta_3 = .222, p < .05$ ) และด้านจริยธรรมทางวิชาชีพ (PE) ( $\beta_4 = .201, p < .05$ ) ส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อความสำเร็จในงานสอบบัญชี โดยคุณลักษณะด้านความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชี ด้านการเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง และด้านจริยธรรมทางวิชาชีพส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อความสำเร็จในงานสอบบัญชี อธิบายได้ว่าผู้สอบบัญชีที่มีความรู้ความสามารถ มีการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง และการปฏิบัติงานสอบบัญชียึดหลักจริยธรรมทางวิชาชีพมากขึ้นจะส่งผลให้มีความสำเร็จในงานสอบบัญชีมากขึ้นด้วย จึงยอมรับสมมติฐาน H1a, H1c, H1d

ตารางที่ 4.19 การวิเคราะห์สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) และเมทริกซ์ สหสัมพันธ์

(Correlation Matrix)

ตัวแปร (Variables)	AC	AE	CL	PE	AQ	AS	FFP
ความรู้ ความสามารถของผู้สอบบัญชี (AC)	1.000						
ประสบการณ์สอบบัญชี (AE)	.575**	1.000					
การเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง (CL)	.627**	.563**	1.000				
จริยธรรมทางวิชาชีพ (PE)	.582**	.597**	.594**	1.000			
คุณภาพงานสอบบัญชี (AQ)	.632**	.529**	.684**	.672**	1.000		
ความสำเร็จในงานสอบบัญชี (AS)	.658**	.504**	.602**	.578**	.679**	1.000	
การเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชี (FFP)	.239**	.288**	.316**	.272**	.352**	.383**	1.000

\*\*p<.05

ตารางที่ 4.20 ผลของคุณลักษณะผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชี

ตัวแปรอิสระ (Independent Variables)	ตัวแปรตาม (Dependent Variables)			
	คุณภาพงานสอบบัญชี (AQ)	ความสำเร็จในงานสอบบัญชี (AS)	ความสำเร็จในงานสอบบัญชี (AS)	ความสำเร็จในงานสอบบัญชี (AS)
ความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชี (AC)	.215**	.378**		.000**
ประสบการณ์สอบบัญชี (AE)	.013	.041		.419
การเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง (CL)	.343**	.222**		.032**
จริยธรรมทางวิชาชีพ (PE)	.336**	.201**		.071*
การเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชี (FFP)			.152**	
คุณภาพงานสอบบัญชี (AQ)			.625**	.000**
AQ*FFP			.800**	
Adjusted R square	.598	.515	.487	.557
Maximum VIF	1.979	1.979	1.163	2.513

\*\*p<.05,\*p<.10

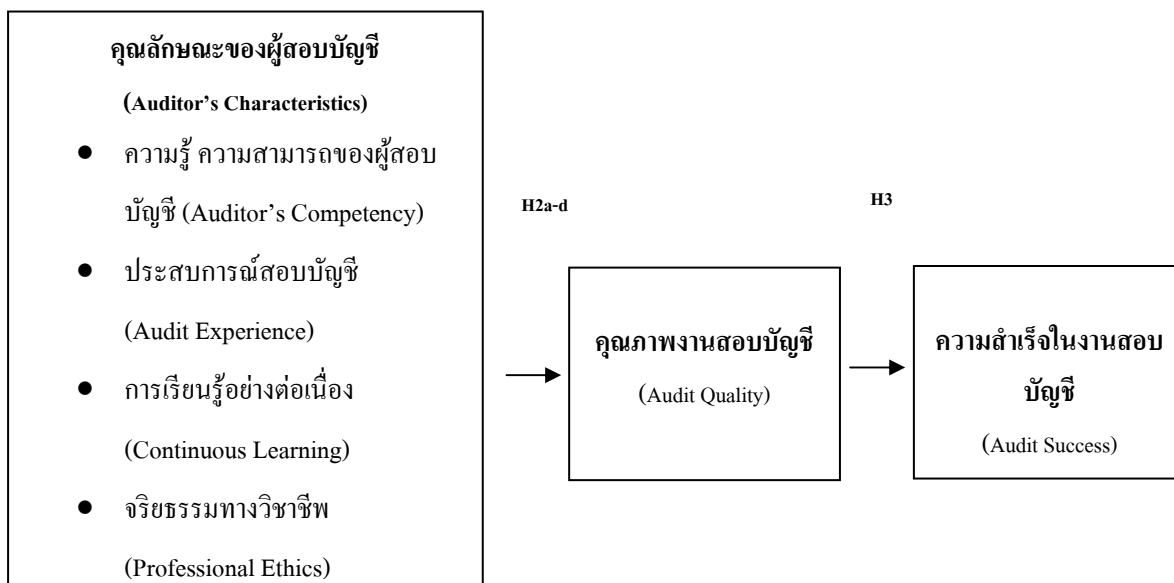
## 6.2 การทดสอบผลกระทบของตัวแปรกลาง (Mediating Effect) ของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี (Auditor's Characteristics) ที่ส่งผลต่อความสำเร็จในงานสอบบัญชี (Audit Success) โดยผ่านคุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality)

จากตารางที่ 4.19 พบว่าในแต่ละด้านของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี มีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับคุณภาพงานสอบบัญชี ( $r = .632, p < .05$ ;  $r = .529, p < .05$ ;  $r = .684, p < .05$ ;  $r = .672, p < .05$ ) และคุณภาพงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับความสำเร็จในงานสอบบัญชี ( $r = .679, p < .05$ ) นอกจากนี้จะเห็นได้ว่าคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีทั้ง 4 ด้าน มีความสัมพันธ์กันเอง แต่ค่าความสัมพันธ์น้อยกว่า 0.80 (Hair, et al., 2006) แสดงถึงความสัมพันธ์อยู่ในระดับปานกลางและไม่เกิดปัญหาตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันเอง (Multicollinearity)

นอกจากนี้การตรวจสอบตัวแปรอิสระจะต้องไม่มีความสัมพันธ์กันเองจะใช้ค่าทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับตัวแปรตาม Variance Inflation Factor (VIF) พบว่าค่าสูงสุดของ VIF มีค่า 1.979 ซึ่งมีค่าต่ำกว่า 10 (Hair, et al., 2006) แสดงถึงตัวแปรอิสระไม่มีความสัมพันธ์กันเอง



ภาพประกอบที่ 4.2 คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลกระทบต่อความสำเร็จในงานสอบบัญชีโดยผ่าน  
คุณภาพงานสอบบัญชี



จากภาพประกอบที่ 4.2 คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชีประกอบด้วยคุณลักษณะด้านความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชี ด้านประสบการณ์สอบบัญชี ด้านการเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง และด้านจริยธรรมทางวิชาชีพตามสมมติฐานการวิจัยที่ H2a-d พบว่าด้านความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชี ด้านการเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง และด้านจริยธรรมทางวิชาชีพ ส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชี สำหรับประสบการณ์สอบบัญชีไม่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี โดยผลการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) แสดงตามตารางที่ 4.20 ผลการวิจัยพบว่า ด้านการเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง (CL) ( $\beta_7 = .343, p < .05$ ) รองลงมาคือ ด้านจริยธรรมทางวิชาชีพ (PE) ( $\beta_8 = .336, p < .05$ ) และด้านความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชี (AC) ( $\beta_5 = .215, p < .05$ ) ส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชี โดยคุณลักษณะด้านความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชี ด้านการเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง และด้านจริยธรรมทางวิชาชีพส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชี อธิบายได้ว่าผู้สอบบัญชีที่มีความรู้ความสามารถ มีการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง และการปฏิบัติงานสอบบัญชียึดหลักจริยธรรมทางวิชาชีพมากขึ้นจะส่งผลให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีมีคุณภาพงานมากขึ้นด้วย จึงยอมรับสมมติฐาน H2a, H2c, H2d สำหรับคุณลักษณะด้านประสบการณ์สอบบัญชี (AE) ไม่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี จึงปฏิเสธสมมติฐาน H2b

นอกจากนี้การตรวจสอบตัวแปรอิสระจะต้องไม่มีความสัมพันธ์กันเองจะใช้ค่าทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับตัวแปรตาม Variance Inflation Factor (VIF) พบว่าค่าสูงสุดของ VIF มีค่า 1.979 ซึ่งมีค่าต่ำกว่า 10 (Hair, et al., 2006) แสดงถึงตัวแปรอิสระไม่มีความสัมพันธ์กันเอง

สำหรับคุณภาพงานสอบบัญชี ส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อความสำเร็จในงานสอบบัญชี โดยผลการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) แสดงตามตารางที่ 4.20 ผลการวิจัยพบว่าคุณภาพงานสอบบัญชี (AQ) ( $\beta_9 = .625, p < .05$ ) ส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อความสำเร็จในงานสอบบัญชี จึงยอมรับสมมติฐาน H3 อธิบายได้ว่าผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานสอบบัญชีได้อย่างมีคุณภาพงานสอบบัญชีมากขึ้นจะส่งผลให้ความสำเร็จในงานสอบบัญชีมากขึ้นด้วย

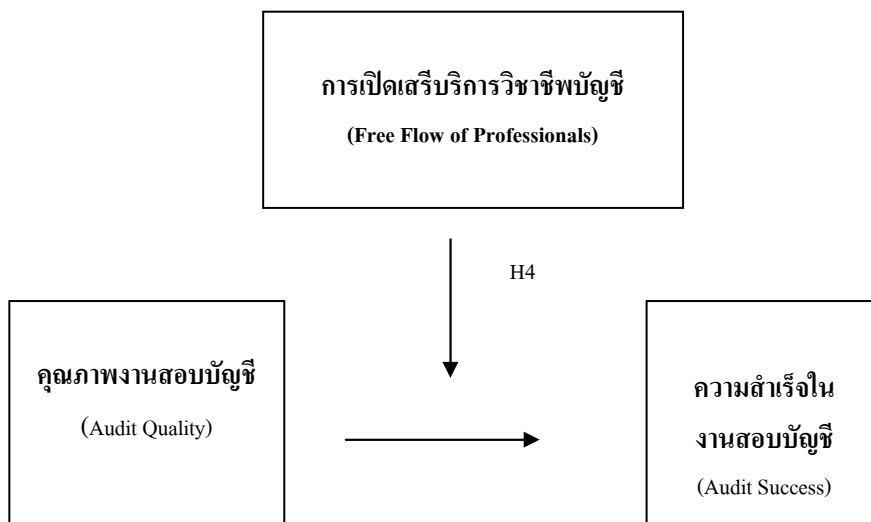
นอกจากนี้การตรวจสอบตัวแปรอิสระจะต้องไม่มีความสัมพันธ์กันเองจะใช้ค่าทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับตัวแปรตาม Variance Inflation Factor (VIF) พบว่าค่าสูงสุดของ VIF มีค่า 1.163 ซึ่งมีค่าต่ำกว่า 10 (Hair, et al., 2006) แสดงถึงตัวแปรอิสระไม่มีความสัมพันธ์กันเอง

การทดสอบคุณภาพงานสอบบัญชีซึ่งเป็นตัวแปรกลาง (Mediator Variable) ของคุณลักษณะผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อความสำเร็จในงานสอบบัญชี โดยผลการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) แสดงตามตารางที่ 4.20 ผลการวิจัยพบว่าคุณภาพงานสอบบัญชีเป็นตัวแปรกลางของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีด้านความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชี (AC) ( $\beta_{12} = .00, p < .05$ ) ด้านการเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง (CL) ( $\beta_{14} = .032, p < .05$ ) ด้านจริยธรรมทางวิชาชีพ (PE) ( $\beta_{15} = .071, p < .10$ ) ที่ส่งผลต่อความสำเร็จในงานสอบบัญชี โดยคุณภาพงานสอบบัญชีเป็นตัวแปรกลางที่มีผลกระทบบางส่วน (Partial Mediating Effect) อธิบายได้ว่าคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีด้านความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชี ด้านการเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง ด้านจริยธรรมทางวิชาชีพส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและส่งผ่านถึงความสำเร็จของผู้สอบบัญชี

**6.3 การทดสอบผลกระทบของตัวแปรแทรก (Moderating Effect) ของการเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชี (Free Flow of Professionals) ที่ส่งผลกระทบต่อความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality) และความสำเร็จในงานสอบบัญชี (Audit Success)**

ในตารางที่ 4.19 พบว่าการเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชีมีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชี ( $r = .383, p < .05$ ;  $r = .102, p < .05$ )

ภาพประกอบที่ 4.3 การเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชีที่ส่งผลกระทบต่อความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพงานสอบบัญชี และความสำเร็จในงานสอบบัญชี



จากภาพประกอบที่ 4.3 การเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชีที่ส่งผลกระทบต่อความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชี ตามสมมติฐานการวิจัยที่ H4 พบว่าการเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชีทำให้ความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชีเพิ่มมากขึ้น โดยผลการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) แสดงตามตารางที่ 4.20 ผลการวิจัยพบว่า การเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชี (FFP) ทำให้ความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพงานสอบบัญชี (AQ) และความสำเร็จในงานสอบบัญชีเพิ่มขึ้น (AS) ( $\beta_{11} = .80, p < .05$ ) และการเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชี (FFP) ส่งผลกระทบต่อความสำเร็จในงานสอบบัญชี (AS) ( $\beta_{10} = .152, p < .05$ ) อธิบายได้ว่าการเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชีทำให้ผู้สอบบัญชีมีความตระหนักและการเตรียมพร้อมในการพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชี เพื่อรองรับกับตลาดการแข่งขันของกลุ่มอาเซียนมากขึ้น และทำให้ผู้สอบบัญชีเป็นที่ยอมรับและประสบความสำเร็จในงานสอบบัญชีในระดับกลุ่มอาเซียนต่อไป ดังนั้นจึงยอมรับสมมติฐาน H4

#### ส่วนที่ 7 แสดงข้อเสนอแนะเกี่ยวกับแนวทางการพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชี

จากแบบสอบถามได้ผลสรุปแนวทางการพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชี ดังต่อไปนี้

1. ผู้สอบบัญชีจะต้องตระหนักในการติดตามข่าวสาร การอบรมสัมมนาที่มีความเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี เช่น มาตรฐานการบัญชี การเขียนรายงานผู้สอบบัญชี เพื่อเป็นประโยชน์ต่อการพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชี

2. ผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องในการพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชี เช่น ผู้บริหาร เจ้าของกิจการ ผู้จัดการฝ่ายบัญชี จะต้องให้ความร่วมมือในการปฏิบัติงานสอบบัญชี เช่น ข้อมูลรายละเอียดของการตรวจสอบ การจัดส่งหนังสือยืนยันยอด เป็นต้น เพื่อส่งเสริมในการปฏิบัติงานสอบบัญชีมีคุณภาพอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล รวมทั้งภาครัฐจะต้องให้ความสำคัญในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี เนื่องจากการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีโดยส่วนใหญ่ระยะเวลาการปฏิบัติงานน้อยกว่าตามความจริงส่งผลให้การปฏิบัติงานไม่ได้คุณภาพอย่างเหมาะสมเท่าที่ควร และความล่าช้าในการออกมาตรฐานไทยฉบับใหม่ เป็นอุปสรรคระหว่างช่องว่างของมาตรฐานไทยกับมาตรฐานระดับสากล (IFRS) ซึ่งทำให้บริษัทในตลาดหลักทรัพย์เกิดข้อเสียเปรียบเทียบกับบริษัทนอกตลาดหลักทรัพย์ เนื่องจากบริษัทในตลาดหลักทรัพย์จะต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่โดยไม่มีทางเลือก

3. การเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชี โดยเฉพาะนักบัญชีจะต้องมีการปรับตัวมากขึ้นเพื่อรองรับกับตลาดการแข่งขัน โดยต้องพัฒนาในด้านต่างๆ เช่น ด้านวิชาชีพ ด้านติดตามข่าวสารทั้งมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชี ด้านภาษาอังกฤษให้สามารถสื่อสารและรายงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ ด้านอัตราผลตอบแทนต้องมีการปรับปรุงเพื่อแข่งขันในตลาดได้ ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศเพื่อเกิดความรวดเร็ว ประหยัดเวลา และลดต้นทุน

## บทที่ 5

### สรุปผล อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

#### 5.1 สรุปผลการวิจัย

การวิจัยเรื่อง คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย เป็นไปตามวัตถุประสงค์การวิจัยของความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีกับคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย และวิจัยความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพงานสอบบัญชีกับความสำเร็จในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี นำมาสู่การตั้งคำถามการวิจัย ดังนี้ (1) คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชีหรือไม่อย่างไร และ (2) คุณภาพงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับความสำเร็จในงานสอบบัญชีหรือไม่อย่างไร

การวิจัยครั้งนี้ได้นำทฤษฎี แนวคิด และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง เพื่อตอบสนองกับวัตถุประสงค์ของการวิจัย ประกอบด้วย ทฤษฎีสถานทรัพยากร (Resource-based View) ทฤษฎีความรู้ (Knowledge) ทฤษฎีการเรียนรู้ (Learning Theory) และการเรียนรู้จากการปฏิบัติ (Action Learning) แนวคิดเกี่ยวกับจริยธรรมและจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพ (Ethic and Professional Code of Ethics) แนวคิดเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality) และแนวคิดเกี่ยวกับความสำเร็จในงานสอบบัญชี (Audit Success) ประชากรกลุ่มตัวอย่างครั้งนี้ คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จำนวน 11,259 คน จากสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ณ วันที่ 28 กันยายน 2555 มีจำนวนกลุ่มตัวอย่าง จำนวน 386 คน จากวิธีการสุ่มตัวอย่างตามวิธีการของทาโร ยามานะ (Taro Yamane) (ชานินทร์ ศิลป์จารุ, 2553, น.45-46) ได้กลุ่มตัวอย่างที่เหมาะสมสำหรับการวิเคราะห์ จำนวน 386 คน โดย Aaker, Kumar, and Day 2001 (อ้างถึงใน Wittayapoom, 2009) กล่าวว่าแบบสอบถามที่ได้รับการตอบกลับควรมีจำนวนอย่างน้อยร้อยละ 20 ของแบบสอบถามที่ส่งไปทั้งหมดจึงจัดส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์ไปยังผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยเป็นจำนวน 1,930 คน เพื่อให้ได้แบบสอบถามจากกลุ่มตัวอย่างตอบกลับมาจำนวน 386 คน รวมทั้งจัดทำกรสุ่มตัวอย่างแบบมีระบบ (Systematic Sampling) โดยกำหนดช่วงห่างของหมายเลขหรือช่วงห่างระหว่างการสุ่มตัวอย่างโดยใช้สูตรของการกำหนดช่วงห่างระหว่างหมายเลข (ชานินทร์ ศิลป์จารุ, 2553, น. 58-59) และการนำข้อมูลจากแบบสอบถามที่มีความสมบูรณ์มาใช้ในการวิเคราะห์ดังนี้ (1) นำข้อมูล

ทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถามวิเคราะห์โดยการแจกแจงความถี่ (Frequency) และหาค่าร้อยละ (Percentage) ในการอธิบายลักษณะทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง (2) หาค่าเฉลี่ย ( $\bar{x}$ ) และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (S.D.) ของแบบสอบถามมาเป็นเกณฑ์ในการแปลความหมายเพื่อจัดระดับค่าเฉลี่ย (3) ทดสอบสมมติฐานความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรด้วยการใช้สถิติเชิงอ้างอิง (Inferential Statistic) โดยใช้การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression Statistic) ซึ่งจะทำการทดสอบข้อสมมติฐานเบื้องต้นก่อนการใช้สถิติดังกล่าว ทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับตัวแปรตามเพื่อแสดงถึงตัวแปรอิสระไม่ได้มีความสัมพันธ์กันเอง รวมทั้งใช้การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ (Correlation Analysis) เพื่อวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรในเบื้องต้น หากพบว่าตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันจะใช้การสกัดปัจจัย (Factor Analysis) เพื่อจัดกลุ่มข้อความคำถามของตัวแปรที่มีความสัมพันธ์กันเข้าด้วยกัน และใช้ค่าการสกัดปัจจัยในการวิเคราะห์ความถดถอยในสมการจะไม่ทำให้เกิดปัญหาตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันเอง (Multicollinearity) และ (4) รวบรวมข้อมูลจากการแสดงความคิดเห็นและข้อเสนอแนะเกี่ยวกับแนวทางในการพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ผลการวิจัยพบว่า ผู้สอบบัญชีมีความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีโดยรวมอยู่ในระดับมาก โดยเฉพาะด้านจริยธรรมทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยไม่มีเรื่องผลประโยชน์ใดๆ เข้ามาเกี่ยวข้องนอกเหนือจากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี รองลงมาคือ ด้านประสิทธิภาพสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีสามารถนำข้อผิดพลาดที่ตรวจพบในอดีตมาใช้เป็นข้อมูลในการเพิ่มความระมัดระวังและรอบคอบในการตรวจสอบรายการลักษณะเดียวกันที่อาจจะส่งผลกระทบต่อความถูกต้องในการแสดงความคิดเห็นต่อการเงิน ด้านการเรียนรู้อย่างต่อเนื่องโดยผู้สอบบัญชีศึกษาค้นคว้าข้อมูลและติดตามข่าวสารต่างๆ ที่อาจจะมีผลกระทบต่อการทำงานสอบบัญชีรวมทั้งนโยบายของรัฐบาล หน่วยงานกำกับดูแลและสภาวิชาชีพอย่างต่อเนื่องและด้านความรู้ ความสามารถของผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความคิดเห็นต่อการเงิน ได้อย่างถูกต้องและสอดคล้องกับสถานการณ์หรือเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจริงของกิจการ

ผู้สอบบัญชีมีความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีโดยรวมอยู่ในระดับมาก โดยเฉพาะด้านความถูกต้องในการนำเสนอรายงานการสอบบัญชีทุกครั้งที่มีการตรวจสอบบัญชี โดยให้ความสำคัญในความถูกต้องของข้อมูล รองลงมาคือ ด้านความสมบูรณ์จากการปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยทำการค้นหาหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอเพื่อให้ได้ข้อมูลที่ครบถ้วนและสมบูรณ์ ด้านความทันกาลโดยผู้สอบบัญชีจัดทำรายงานการสอบบัญชีที่มีความครบถ้วนสมบูรณ์และทันเวลาซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพและปฏิบัติงานสอบบัญชีอย่างสม่ำเสมอ ด้านความสร้างสรรค์ในการนำเสนอแนะต่างๆ เพื่อเป็นประโยชน์ต่อกิจการที่ปฏิบัติงานสอบบัญชี

อย่างสม่ำเสมอ ด้านความชัดเจนของผู้สอบบัญชีในการให้ความสำคัญของความชัดเจนรายงานการสอบบัญชีเพื่อป้องกันความเข้าใจผิดพลาดของผู้ใช้ข้อมูลเสมอ และด้านความกะทัดรัดที่ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญในการเสนอข้อมูลที่มีความกะทัดรัดได้ใจความเพื่อให้ผู้ใช้ข้อมูลสามารถเข้าใจได้ง่าย

ผู้สอบบัญชีมีความคิดเห็นเกี่ยวกับความสำเร็จในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีโดยรวมอยู่ในระดับมาก โดยเฉพาะด้านการบริหารเวลาของผู้สอบบัญชีสามารถนำเสนอรายงานการสอบบัญชีได้ตรงตามเวลาที่กำหนด รองลงมาคือ ด้านคุณภาพของงานที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานสอบบัญชีมีกระบวนการตรวจสอบเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดไว้และได้รับการยอมรับจากลูกค้าในการปฏิบัติงานสอบบัญชีอย่างมีคุณภาพ และด้านความมีชื่อเสียงจากการได้รับการยอมรับจากเพื่อนร่วมวิชาชีพสำหรับคำแนะนำปรึกษาของการปฏิบัติงานสอบบัญชีอยู่เป็นประจำ และผู้สอบบัญชีมีความคิดเห็นเกี่ยวกับการเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชีอยู่ในระดับมาก โดยเฉพาะการเปิดเสรีบริการวิชาชีพทำให้ผู้สอบบัญชีได้รับการพัฒนาทางด้านมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชีที่ได้รับการยอมรับในระดับสากล

คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อความสำเร็จในงานสอบบัญชี สำหรับคุณลักษณะด้านความรู้ ความสามารถของผู้สอบบัญชี ด้านการเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง และด้านจริยธรรมทางวิชาชีพ ส่งผลกระทบบนเชิงบวกกับความสำเร็จในงานสอบบัญชี

คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อความสำเร็จในงานสอบบัญชีโดยผ่านคุณภาพงานสอบบัญชีโดยคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีด้านความรู้ ความสามารถของผู้สอบบัญชี ด้านการเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง และด้านจริยธรรมทางวิชาชีพส่งผลกระทบบนเชิงบวกต่อความสำเร็จในงานสอบบัญชีโดยผ่านคุณภาพงานสอบบัญชี และคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีด้านประสบการณ์งานสอบบัญชีไม่ส่งผลกระทบบต่อความสำเร็จในงานสอบบัญชี และคุณภาพงานสอบบัญชีส่งผลกระทบบนเชิงบวกต่อความสำเร็จในงานสอบบัญชี เนื่องจากผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานสอบบัญชีอย่างมีประสิทธิภาพและเป็นไปตามข้อกำหนดวิชาชีพส่งผลให้การรายงานทางการเงินสร้างความเชื่อมั่นต่อผู้ใช้งบการเงินลดความผิดพลาดต่อรายงานทางการเงินส่งผลกระทบบนเชิงบวกต่อความสำเร็จในงานสอบบัญชี

การเปิดบริการเสรีวิชาชีพบัญชีที่ส่งผลกระทบบต่อความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชีเนื่องจากการเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชี ทำให้ผู้สอบบัญชีมีความตระหนักและเตรียมความพร้อมในการพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชีเพื่อรองรับกับตลาดการแข่งขันของกลุ่มอาเซียนมากขึ้นและทำให้ผู้สอบบัญชีเป็นที่ยอมรับและประสบความสำเร็จในงานสอบบัญชีในระดับกลุ่มอาเซียนต่อไป

## 5.2 การอภิปรายผล

5.2.1 คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีด้านความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชี ซึ่งอธิบายได้ว่าผู้สอบบัญชีที่มีความรู้ความสามารถมากขึ้นส่งผลให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชีเพิ่มขึ้นอีกด้วย เนื่องจากผู้สอบบัญชีที่มีความรู้ ความสามารถตระหนักตัวปัจเจกบุคคลในการปฏิบัติงานสอบบัญชีต้องมีคุณสมบัติที่เหมาะสม มีการสอบคัดเลือกเข้าปฏิบัติงานสอบบัญชี มีการฝึกงานสอบบัญชีที่มีอายุครบ 3 ปี 3,000 ชั่วโมง มีการสอบคัดเลือกเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยตามข้อกำหนดวิชาชีพ โดยให้ความสำคัญในการแสดงความเห็นต่องบการเงินได้อย่างถูกต้องและสอดคล้องกับสถานการณ์และเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจริง สอดคล้องงานวิจัยของวิลาศิณี ชอบดี (2554) พบว่าความรู้ความสามารถทางวิชาชีพ ประกอบด้วย ด้านความรู้ในวิชาชีพ ด้านทักษะทางวิชาชีพ ด้านจรรยาบรรณ ด้านเจตคติ ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายในของแต่ละด้านของสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษารวมทั้งความรู้ความสามารถด้านการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์และส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้านทุกด้าน ทั้งด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล (ชัญญา สิ้นเชื้อ , 2548, น.91-93) รวมทั้งสอดคล้องกับงานวิจัยของวิมลฤดี ทัศน (2551) พบว่า ความรู้ความสามารถด้านนวัตกรรมส่งผลกระทบต่อความสำเร็จในการทำงาน และงานวิจัยของชัชวิษุ์ คำภิรมย์ (2554) ความรู้ความสามารถทางการบัญชี ด้านทักษะทางวิชาชีพ ด้านความรู้ในวิชาชีพ ด้านเจตคติ และด้านคุณค่าแห่งวิชาชีพส่งผลกระทบต่อความสำเร็จในการทำงานของแต่ละด้านของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

5.2.2 คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีด้านประสบการณ์งานสอบบัญชี ไม่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชี จากผลการวิจัยพบว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ในงานสอบบัญชี 9 ปีขึ้นไปจะขาดความระมัดระวังในการปฏิบัติงานสอบบัญชี เนื่องจากมีความสัมพันธ์กับลูกค้าในระยะเวลานาน จะเน้นการบริหารงานปัจจัยด้านค่าธรรมเนียมและการให้บริการอื่นส่งผลให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงและส่งผลต่อการประสบความสำเร็จใน



งานสอบบัญชีลดลงอีกด้วย ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ เทวิตา สนิทรัมย์ (2551) พบว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ระหว่าง 5 ปี ถึง 10 ปี และ 11 ปี ถึง 20 ปี เป็นกลุ่มที่มีความสำคัญเป็นอย่างมาก และเป็นผู้บริหารเชิงปฏิบัติการจะคำนึงถึงผลการดำเนินงานของการประกอบการสำนักงานมีการขยายการบริหารงานที่สำเร็จยิ่งๆ ขึ้น โดยให้ความสำคัญต่อผลกระทบที่เกิดจากปัจจัยด้านค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีและด้านการให้บริการอื่น รวมทั้งผู้สอบบัญชีที่มากประสบการณ์มากกว่า 20 ปีขึ้นไป จะให้ความสำคัญและระมัดระวังผลกระทบที่เกิดจากปัจจัยด้านระยะเวลาความสัมพันธ์กับลูกค้าที่ส่งผลกระทบการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง ซึ่งไม่สอดคล้องกับมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ (ISQC1) กล่าวว่าความรับผิดชอบผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบต้องรับผิดชอบต่อคุณภาพโดยรวมของงานตรวจสอบแต่ละงานที่ตนได้รับมอบหมายโดยเน้นเรื่องความสำคัญต่อคุณภาพของงานตรวจสอบข้อเท็จจริงที่ว่าคุณภาพเป็นสิ่งสำคัญในการปฏิบัติงานสอบบัญชี (สภาวิชาชีพบัญชีฯ, ม.ป.ป., น.9) รวมทั้งสำหรับเกณฑ์ที่ใช้วัดตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ (ISQC1) เป็นเกณฑ์สำหรับสำนักงานในระดับสากลซึ่งเป็นภาพใหญ่เกินไปไม่เหมาะสมต่อการใช้วัดสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย โดยผลการวิจัยครั้งนี้ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่ประกอบวิชาชีพในรูปแบบอิสระทำให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีไม่ได้เน้นการปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ (ISQC1) เนื่องจากการปฏิบัติงานตามมาตรฐานดังกล่าวจะใช้ระยะเวลาประกอบกับจะมีค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้นไม่คุ้มค่าต่อการประกอบวิชาชีพในรูปแบบอิสระ และไม่สอดคล้องกับงานวิจัย ชพัชวิญญ์ คำภิรมย์ (2554) พบว่าประสบการณ์ด้านการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะส่งผลให้เกิดการสร้างมูลค่าเพิ่มและความสำเร็จในการทำงานเป็นที่ยอมรับของลูกค้าและส่งผลให้มีคุณภาพ และงานวิจัยของ Linn, Fraser & Hatherly (2003) พบว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์และมีความรู้ความสามารถมากกว่าสามารถตรวจสอบกิจการที่ค่อนข้างยากและปฏิบัติอย่างมีความคิดเห็นของคนส่วนใหญ่ (Consensus) ความสอดคล้อง (Consistency) และความเข้าใจตนเอง (Self-insight) มากกว่าผู้ที่มีประสบการณ์และความรู้ความสามารถน้อยกว่าซึ่งเป็นส่วนสำคัญในการช่วยพิจารณาตัดสินใจลงความเห็นในงบการเงินได้อย่างถูกต้องและน่าเชื่อถือกว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์และความสามารถที่น้อยกว่าประสบการณ์ด้านการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะส่งผลให้เกิดการสร้างมูลค่าเพิ่มและความสำเร็จในการทำงานเป็นที่ยอมรับของลูกค้า

5.2.3 คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีด้านการเรียนรู้อย่างต่อเนื่องส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชี ซึ่งอธิบายได้ว่าผู้สอบบัญชีที่มีการพัฒนาการเรียนรู้อย่างต่อเนื่องส่งผลให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชีเพิ่มขึ้น คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีด้านการเรียนรู้อย่างต่อเนื่องจากการฝึกอบรมหรือเข้าร่วมประชุมสัมมนาเพื่อพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่องทางวิชาชีพบัญชีมีการอบรมอย่างน้อยปีละ 12 ชั่วโมงในเรื่องการบัญชีหรือการสอบบัญชีอย่างน้อย 6 ชั่วโมง ซึ่งผู้วิจัยมองว่าการฝึกอบรมถือว่ายังน้อยมากเพราะในปัจจุบันมีการปรับปรุงมาตรฐานทางวิชาชีพใหม่ๆ เพื่อรองรับกับการปฏิบัติงานสอบบัญชีเป็นไปตามมาตรฐานสากลและรองรับการเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชีของกลุ่มอาเซียนอยู่ในระดับมาตรฐานสากล ผู้สอบบัญชีต้องศึกษาค้นคว้าข้อมูลและติดตามข่าวสารต่างๆ ที่มีผลกระทบต่อการทำงานสอบบัญชี สอดคล้องกับงานวิจัยของ Chen, Chang & Lee (2008) กล่าวถึงการอบรมอย่างมืออาชีพและบุคลากรในการทำงานของสำนักงานสอบบัญชีภายใต้ชนิดขององค์กรที่แตกต่างกัน โดยทำการสำรวจของประชากรรายงานการตรวจสอบในไต้หวัน ปี 1989-2002 พบว่าประสิทธิภาพการทำงานของบริษัทตรวจสอบกับการอบรมระดับมืออาชีพของบุคลากรในระดับสูงอย่างมีนัยสำคัญที่ดีกว่าการตรวจสอบของบริษัทที่มีการอบรมระดับมืออาชีพของบุคลากรในระดับต่ำ โดยความเป็นมืออาชีพและจัดอบรมของบุคลากรส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องมีการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่องทางวิชาชีพตามข้อบังคับสภาวิชาชีพ (ฉบับที่ 15) ปี พ.ศ. 2550 เพื่อการปรับปรุงและเพิ่มพูนทักษะความรู้ (Knowledge) ความชำนาญ (Skill) และความเข้าใจ (Understand) การเพิ่มประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการทำงาน รวมทั้งการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพถือเป็นองค์ประกอบสำคัญที่ทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติงานได้ดีขึ้น และสามารถจัดทำรายงานการตรวจสอบได้อย่างมีความน่าเชื่อถือมากขึ้นและการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพส่งผลกระทบต่อความสำเร็จในอาชีพ (สุมินทร เบ้าธรรม, 2555, น.2)

5.2.4 คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีด้านจริยธรรมทางวิชาชีพส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชี ซึ่งอธิบายได้ว่าผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานสอบบัญชียึดหลักจริยธรรมทางวิชาชีพหรือจรรยาบรรณวิชาชีพส่งผลให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชีเพิ่มขึ้น โดยคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี

ด้านจริยธรรมทางวิชาชีพ เป็นปัจจัยที่มีความสำคัญต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชี เนื่องจากผู้สอบบัญชีต้องแสดงรายงานทางการเงินตรงตามมาตรฐานที่กำหนดไว้และรายงานสถานการณ์หรือเหตุการณ์ด้วยความเป็นจริง โดยเฉพาะเรื่องการให้ความสำคัญของการปฏิบัติงานสอบบัญชี ที่ไม่มีเรื่องผลประโยชน์ใดๆ เข้ามาเกี่ยวข้อง นอกเหนือจากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี สอดคล้องกับงานวิจัยของ นันทวรรณ วงศ์ไชย (2552) พบว่าผู้สอบบัญชีที่ประพฤติตนตามหลักจรรยาบรรณวิชาชีพไปพร้อมกับความเป็นมืออาชีพจะส่งผลต่อความสำเร็จและคุณภาพในการทำงาน รวมทั้งงานวิจัยของ Eynon, Hills and Stevens (1997) พบว่าความต้องการที่จะดำรงไว้ซึ่งความน่าเชื่อถือของวิชาชีพทางการบัญชีนำไปสู่ความสนใจที่เพิ่มขึ้นเกี่ยวกับจรรยาบรรณ (Moral Reasoning Ability: MRA) ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และคุณลักษณะด้านจริยธรรมทางวิชาชีพสอดคล้องกับงานวิจัยของนันทวรรณ วงศ์ไชย (2552) ผู้สอบบัญชีประพฤติตนตามหลักจรรยาบรรณวิชาชีพไปพร้อมกับความเป็นมืออาชีพจะส่งผลต่อความสำเร็จและคุณภาพในการทำงานประกอบกับมารยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความสัมพันธ์และส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี (มณฑิรา กิจสัมพันธ์, 2550, บทคัดย่อ) เป็นไปตามข้อกำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชีตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 และข้อบังคับสภาวิชาชีพ (ฉบับที่ 19) เรื่องจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพ พ.ศ. 2553 รวมทั้งสอดคล้องกับแนวคิดเกี่ยวกับจริยธรรมและจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพ (Ethic and Professional Code of Ethics) เป็นพื้นฐานสำคัญของบุคลากรที่ปฏิบัติงานทางด้านความยุติธรรม ความเสมอภาค ความเป็นกลาง มีจริยธรรมและจรรยาบรรณในวิชาชีพ รวมทั้งความรู้ความสามารถทางวิชาชีพส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี

5.2.5 คุณภาพงานสอบบัญชีส่งผลกระทบต่อความสำเร็จในงานสอบบัญชี ซึ่งอธิบายได้ว่าผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพงานสอบบัญชีจะส่งผลกระทบต่อความสำเร็จในงานสอบบัญชีเพิ่มขึ้น สอดคล้องกับงานวิจัยของ พงษ์ศักดิ์ แก้วมีสี (2552) พบว่าผลกระทบของประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชีส่งผลกระทบต่อความสำเร็จในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทย และงานวิจัยของ วีรวัฒน์ ผงศิลป์ (2553) พบว่าประสิทธิภาพการสอบบัญชีส่งผลกระทบต่อภาพลักษณ์ส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย รวมทั้งการสอบบัญชีที่มีคุณภาพของผู้สอบบัญชีจะรายงานการสอบบัญชีเพื่อแสดงความเห็นในงบการเงินของผู้สอบบัญชี ที่มีลักษณะของข้อมูลอย่าง

มีคุณภาพต่อผู้ใช้รายงานทางการเงิน เพื่อสร้างความเชื่อมั่นในส่วนของคุณภาพและครบถ้วนในสาระสำคัญ และการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีตลอดจนเป็นประโยชน์ในการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน รวมทั้งการเกิดคุณภาพงานสอบบัญชีที่เป็นประโยชน์ช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถดำเนินงานไปสู่เป้าหมายและบรรลุวัตถุประสงค์ต่อไป (นันทวรรณ วงศ์ไชย, 2552, บทคัดย่อ) และการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีส่งผลกระทบต่อความสำเร็จในการดำเนินงานของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย (พวงพยอม วนาพัฒนสิน, 2554, บทคัดย่อ)

5.2.6 การเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชี (Free Flow of Professionals) ที่ส่งผลกระทบต่อความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality) และความสำเร็จในงานสอบบัญชี (Audit Success) โดยการเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชีทำให้ความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชีเพิ่มขึ้น เนื่องจากการเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชีส่งผลให้มีกฎระเบียบข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพสอบบัญชีจะช่วยส่งเสริมและพัฒนาคุณภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี การเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชีส่งผลให้ผู้สอบบัญชีได้รับการพัฒนาทางด้านมาตรฐานการบัญชี และมาตรฐานการสอบบัญชีที่ได้รับการยอมรับในระดับสากล สอดคล้องกับแนวคิดในการเตรียมความพร้อมผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี จะมุ่งเน้นในด้านต่อไปนี้ คือ (1) เพิ่มการลงทุนในด้านโปรแกรมบัญชี (Accounting Software) เพื่อใช้ในการจัดทำและสอบบัญชี (2) อบรมและพัฒนาความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชีอย่างต่อเนื่อง (3) เน้นการให้บริการที่มีลักษณะที่เป็นการเฉพาะมากขึ้น เช่น ให้บริการสอบบัญชีตามประเภทของธุรกิจหรืออุตสาหกรรม (4) แข่งขันในด้านค่าธรรมเนียม โดยเสนอบริการที่ถูกกว่าสำหรับระดับการบริการที่มีคุณภาพทัดเทียมหรือดีกว่า และ (5) ขยายขนาดสำนักงานโดยการควบรวมกิจการกับสำนักงานอื่นๆ เพื่อดึงดูดลูกค้าที่เป็นธุรกิจขนาดใหญ่และบริษัทข้ามชาติ (บรรจงจิตต์ อังศุสิงห์, 2555, น.42-43) รวมทั้งทักษะทางด้านภาษาอังกฤษเป็นสิ่งจำเป็นอย่างมากต่อการทำงานหรือติดต่อธุรกิจในต่างประเทศ ทักษะการคิดวิเคราะห์ความเข้าใจในเศรษฐกิจมหภาคและธุรกิจที่ดำเนินกิจการ และการรู้ด้านศาสตร์อื่น เช่น การเงินการลงทุน การบริหารจัดการและการวางแผนเชิงกลยุทธ์ช่วยเพิ่มมูลค่าให้กับนักบัญชีไทยเป็นที่ต้องการในอาเซียนและทัดเทียมกับนักบัญชีชาติตะวันตก (จินตนา ชัยยวรรณาการ, 2555, น. 27) สอดคล้องกับงานวิจัยของ ณิชฐา วัฒนวิไล และจุฑามน สิทธิผลวนิชกุล (2555) พบว่าการพัฒนาศักยภาพวิชาชีพบัญชีไทยเมื่อเปิดเสรีทางเศรษฐกิจวิชาชีพบัญชีของไทยต้องพัฒนาเพื่อ

ยกระดับคุณภาพบุคลากรให้มีศักยภาพสูงที่สามารถแข่งขันได้กับนักวิชาชีพบัญชีไทยทั้งในเรื่อง  
ดำเนินการมาตรการต่างๆ เช่น (1) มาตรฐานทางวิชาชีพอยู่ในระดับสากล (2) การเข้าร่วมเป็น  
กรรมการในองค์กรวิชาชีพบัญชีระหว่างประเทศ (3) การจัดตั้งสถาบันฝึกอบรมวิชาชีพบัญชี (4)  
การให้คำแนะนำในการจัดทำบัญชีแก่วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม และ (5) การพัฒนา  
มาตรฐานการศึกษาด้านวิชาชีพการบัญชีตามมาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศเพื่อยกระดับการ  
พัฒนาศักยภาพพร้อมรับมือและเพิ่มโอกาสเมื่อมีการเปิดเสรีทางเศรษฐกิจเกิดขึ้นส่งผลให้ประสบ  
ความสำเร็จต่อไป ทั้งเรื่องความมีชื่อเสียง คุณภาพงาน และการบริหารเวลาได้อย่างมีประสิทธิภาพ  
ต่อไปสามารถสรุปข้อสมมติฐานการวิจัยได้ดังนี้

ตารางที่ 5.1 ผลการวิจัยของข้อสมมติฐานการวิจัย

สมมติฐานการวิจัย	ข้อสมมติฐาน	ผลลัพธ์	สรุปผล
(1) คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีด้านความรู้ความสามารถส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชี	ข้อสมมติฐาน 1a และ 2a	คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีด้านความรู้ความสามารถส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชี	ยอมรับ
(2) คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีด้านประสบการณ์งานสอบบัญชีส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชี	ข้อสมมติฐาน 1b และ 2b	คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีด้านประสบการณ์งานสอบบัญชีไม่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชี	ปฏิเสธ
(3) คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีด้านการเรียนรู้อย่างต่อเนื่องส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชี	ข้อสมมติฐาน 1c และ 2c	คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีด้านการเรียนรู้อย่างต่อเนื่องส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชี	ยอมรับ

ตารางที่ 5.1 (ต่อ)

สมมติฐานการวิจัย	ข้อสมมติฐาน	ผลลัพธ์	สรุปผล
(4) คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีด้านจริยธรรมทางวิชาชีพ ส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชี	ข้อสมมติฐาน 1d และ 2d	คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีด้านจริยธรรมทางวิชาชีพส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชี	ยอมรับ
(5) คุณภาพงานสอบบัญชีส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อความสำเร็จในงานสอบบัญชี	ข้อสมมติฐาน 3	คุณภาพงานสอบบัญชีส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อความสำเร็จในงานสอบบัญชี	ยอมรับ
(6) การเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชีทำให้ส่งผลกระทบในเชิงบวกระหว่างคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชีเพิ่มขึ้น	ข้อสมมติฐาน 4	การเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชีทำให้ส่งผลกระทบในเชิงบวกระหว่างคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชีเพิ่มขึ้น	ยอมรับ

### 5.3 ประโยชน์ที่ได้รับจากการวิจัย

#### 5.3.1 ประโยชน์ในเชิงทฤษฎี

การวิจัยครั้งนี้ศึกษาคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จากการนำทฤษฎีและแนวคิดที่เกี่ยวข้องมาอธิบายถึงปัจจัยของแต่ละตัว ประกอบด้วย (1) ทฤษฎีฐานทรัพยากร (Resource-based View) ที่ใช้อธิบายการส่งผลกระทบในเชิงบวกด้านความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชี ต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชี เนื่องจากเป็นปัจจัยพื้นฐานที่สำคัญของตัวปัจเจกบุคคลที่มีความรู้ความสามารถ เพื่อนำไปสู่การสร้างรายได้เปรียบเชิงการแข่งขันรวมทั้งประสบความสำเร็จในวิชาชีพ เช่น ด้านการสอบบัญชีผู้ที่เข้ามาทำงานจะต้องผ่านการคัดเลือกทั้งด้านความรู้ ความสามารถ ไหวพริบ การแก้ปัญหาเฉพาะหน้า ปฏิบัติงานเป็นไปตามมาตรฐานหรือข้อกำหนดต่างๆ ที่บังคับไว้ รวมทั้งการพัฒนาตัวเองเพื่อสร้างความเชื่อมั่นแก่ผู้รับบริการ หากผู้สอบบัญชีมีคุณสมบัติและคุณลักษณะที่โดดเด่นในตัวเองก็จะนำไปสู่ความก้าวหน้าในวิชาชีพ ทฤษฎีนี้ได้ตอบใจทฤษฎีผลการวิจัยว่าคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี ด้านความรู้ความสามารถสอบบัญชีส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชี

(2) ทฤษฎีการเรียนรู้ (Learning Theory) และการเรียนรู้จากการปฏิบัติ (Action Learning) ที่ใช้อธิบายการส่งผลกระทบในเชิงบวกด้านการเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง ต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชี รวมทั้งอธิบายการส่งผลกระทบในเชิงบวกด้านการเรียนรู้อย่างต่อเนื่องส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชี เนื่องจากเป็นพื้นฐานสำคัญของการประกอบอาชีพอิสระในฐานะของผู้สอบบัญชีที่ต้องมีการเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง เช่น การเรียนรู้ทางวิชาการ ได้แก่ ด้านบัญชี ด้านกฎหมาย ด้านระบบสารสนเทศและเทคโนโลยีที่เกี่ยวข้อง เป็นต้น การเรียนรู้จากประสบการณ์จากเหตุการณ์ที่ได้ตรวจสอบจากบริษัทต่างๆ นำไปสู่การพัฒนาตนเองได้อย่างเป็นมืออาชีพ รวมทั้งสภาวิชาชีพฯ ประกาศข้อกำหนดในการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่องและผู้สอบบัญชีต้องผ่านการฝึกงาน ทฤษฎีนี้ได้ตอบใจทฤษฎีของผลการวิจัยว่าคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีด้านการเรียนรู้อย่างต่อเนื่องส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชี ไม่สามารถตอบใจทฤษฎีของผลการวิจัยว่าคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีด้านประสบการณ์งานสอบบัญชีไม่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชี เนื่องจากผู้สอบบัญชีมีประสบการณ์สอบบัญชี 9 ปีขึ้นไป ทำให้ขาดความระมัดระวังการปฏิบัติงานสอบบัญชี โดยมีระยะเวลาความสัมพันธ์กับลูกค้า รวมทั้งคำนึงถึง



การประกอบการสำนักงาน เนื่องจากการขยายการบริหารงาน โดยให้ความสำคัญต่อผลกระทบที่เกิดจากปัจจัยด้านค่าธรรมการเนียมการสอบบัญชีลดลง รวมทั้งทำให้รายงานทางการเงินขาดความน่าเชื่อถือส่งผลต่อความสำเร็จในงานสอบบัญชี ทั้งด้านบริหารเวลา คุณภาพของงาน และความมีชื่อเสียงลดลง

(3) แนวคิดเกี่ยวกับจริยธรรมและจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพ (Ethics and Professional Code of Ethics) อธิบายการส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชี เนื่องจากเป็นพื้นฐานสำคัญของบุคลากรที่ปฏิบัติงานด้านความยุติธรรม ความเสมอภาค ความเป็นกลาง มีจริยธรรมและจรรยาบรรณในวิชาชีพ รวมทั้งวิชาชีพของงานสอบบัญชีถูกกำหนดด้วยข้อบังคับของจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพเพื่อปฏิบัติงานได้อย่างมีความเป็นกลางและอิสระในการแสดงความเห็นต่อรายงานทางการเงิน สร้างความน่าเชื่อถือแก่ผู้ใช้งบการเงิน ทฤษฎีนี้ได้ตอบโจทย์ผลการวิจัยด้านจริยธรรมทางวิชาชีพส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชี และความสำเร็จในงานสอบบัญชีจะต้องปฏิบัติงานสอบบัญชีอย่างมีจริยธรรม และจรรยาบรรณวิชาชีพ

(4) แนวคิดเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality) เป็นส่วนสำคัญในการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานทางวิชาชีพที่กำหนดไว้ นำไปสู่การแสดงความเห็นต่อรายงานทางการเงิน รวมทั้งเป็นการสร้างความเชื่อมั่นแก่ผู้ใช้งบการเงินและการมีคุณภาพงานสอบบัญชีที่ดีส่งผลต่อการเชื่อมโยงที่นำไปสู่ความสำเร็จในงานสอบบัญชี

(5) แนวคิดเกี่ยวกับความสำเร็จในงานสอบบัญชี (Audit Success) เป็นการปฏิบัติงานให้มีประสิทธิภาพเพื่อนำไปสู่ความสำเร็จในงานสอบบัญชี สิ่งสำคัญที่สุดจะขึ้นอยู่กับตัวปัจเจกบุคคลในการปฏิบัติงานสอบบัญชีได้อย่างมีคุณภาพ ดังนั้นแนวคิดเกี่ยวกับคุณภาพสอบบัญชี (Audit Quality) และแนวคิดเกี่ยวกับความสำเร็จในงานสอบบัญชี (Audit Success) อธิบายการส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชี และแนวคิดนี้ได้ตอบโจทย์ผลการวิจัยคุณภาพงานสอบบัญชีส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อความสำเร็จในงานสอบบัญชี

### 5.3.2 ประโยชน์ในเชิงปฏิบัติ

ผู้สอบบัญชีต้องเน้นการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง ทั้งในด้านมาตรฐานทางวิชาชีพ ข้อกำหนดทางวิชาชีพ รับรู้ข่าวสารกับสถานการณ์ที่เกิดขึ้นเนื่องจากรายงานทางการเงินในปัจจุบันมีความละเอียดซับซ้อนมากขึ้นเพื่อส่งผลให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีมีคุณภาพงานสอบบัญชีเพิ่มขึ้น

ผู้สอบบัญชีที่มีความรู้ ความสามารถ เช่น จะต้องผ่านการคัดเลือกในการเข้ามาทำงานของแต่ละสำนักงาน ผ่านการคัดเลือกในการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย การ

ปฏิบัติงานสอบบัญชีจะต้องผ่านการฝึกงานตามข้อกำหนดทางวิชาชีพ เป็นต้น เพื่อเป็นประโยชน์ต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชีได้อย่างน่าเชื่อถือเป็นที่ยอมรับแก่ผู้ใช้บริการและเพื่อนร่วมวิชาชีพ

การเปิดเสรีบริการวิชาชีพส่งผลให้ผู้สอบบัญชี สำนักงานสอบบัญชี สภาวิชาชีพบัญชีฯ ต้องตระหนักและให้ความสำคัญในการพัฒนาทั้งด้านมาตรฐานทางวิชาชีพอยู่ในระดับสากล การเปิดช่องทางการให้ข่าวสารต่อผู้ใช้บริการได้อย่างสะดวก ทันเหตุการณ์ในปัจจุบัน การส่งเสริมการเรียนรู้ทางด้านภาษาอังกฤษ เพื่อรองรับกับการเปิดเสรีบริการวิชาชีพ ออกข้อกำหนดกฎระเบียบอย่างเข้มงวดในการปฏิบัติงานสอบบัญชีผิดหลักจริยธรรมหรือจรรยาบรรณวิชาชีพเพื่อลดการปฏิบัติงานที่เกิดความผิดพลาดจนทำให้ผู้สอบบัญชีขาดความน่าเชื่อถือแก่ผู้ที่เกี่ยวข้อง เป็นต้น จะส่งผลให้การพัฒนาทางด้านบริการวิชาชีพของประเทศไทยประสบความสำเร็จในงานสอบบัญชีและเป็นที่ยอมรับในระดับสากลได้อีกด้วย

#### 5.4 ข้อจำกัดและข้อเสนอแนะงานวิจัยในอนาคต

##### 5.4.1 ข้อจำกัด

ผลการวิจัยพบว่ามีข้อจำกัดโดยแบ่งเป็น 4 ประเด็น ดังนี้ (1) รายชื่อผู้สอบบัญชีมิได้มีการเปิดเผยชื่อและที่อยู่ของผู้สอบบัญชีทำให้ยากต่อการส่งแบบสอบถามงานวิจัยแก่กลุ่มผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (2) คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีสามารถพิจารณาในด้านอื่นๆ เช่น ด้านพฤติกรรมส่วนบุคคล ด้านจริยธรรมส่วนบุคคล เป็นต้น ซึ่งเป็นปัจจัยของตัวปัจเจกบุคคลในการพิจารณาที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชี (3) การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามวงจรคุณภาพ (Plan-Do-Check-Act: PDCA) สามารถนำมาพิจารณาเป็นตัวแปรแทรกระหว่างคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีและคุณภาพงานสอบบัญชีเพื่อเป็นการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี และ (4) การวิจัยครั้งนี้จะมองเฉพาะปัจจัยของด้านผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยเพียงด้านเดียวในการพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชี แต่ยังมีปัจจัยอื่นๆ เช่น ผู้บริหาร นักบัญชี กฎระเบียบข้อบังคับและมาตรฐานการบัญชีในปัจจุบัน ที่เป็นเหตุปัจจัยสำคัญในการพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชี

##### 5.4.2 ข้อเสนอแนะงานวิจัยในอนาคต

1. ควรเปลี่ยนวิธีการเก็บข้อมูลจากแบบสอบถาม เป็นการสอบถามเชิงลึกเพื่อให้ได้มาซึ่งรายละเอียดที่สามารถนำไปใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุด

2. ควรมีการเปรียบเทียบความสำเร็จในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยและต่างประเทศ เช่น สหรัฐอเมริกา อังกฤษ เป็นต้น เพื่อเป็นแนวทางในการพัฒนาผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยประสบความสำเร็จในงานสอบบัญชีเพิ่มขึ้น

3. ควรเปลี่ยนกลุ่มตัวอย่างเพื่อศึกษาการพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชี เช่น ผู้บริหาร นักบัญชี กฏระเบียบข้อบังคับและมาตรฐานการบัญชีในปัจจุบัน ที่เป็นเหตุจูงใจสำคัญในการพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชี

4. ควรพิจารณาคูณลักษณะของผู้สอบบัญชี เช่น ด้านพฤติกรรมส่วนบุคคล ด้านจริยธรรมส่วนบุคคล เป็นต้น มาพิจารณาเนื่องจากเป็นปัจจัยบุคคลที่เป็นปัจจัยสำคัญต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชี

5. ควรนำการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามวงจรคุณภาพ (Plan-Do-Check-Act: PDCA) มาพิจารณาเป็นตัวแปรแทรกระหว่างคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีและคุณภาพงานสอบบัญชีให้มีคุณภาพงานสอบบัญชีเพิ่มขึ้น

6. ควรมีการนำกรอบแนวคิดในการวิจัยครั้งนี้เพื่อเป็นแนวทางในการปฏิบัติงานสอบบัญชีได้อย่างมีคุณภาพของงานสอบบัญชีและประสบความสำเร็จในงานสอบบัญชี เนื่องผู้วิจัยยังพบว่าการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ (ISQC1) มาใช้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชียังพบปัญหาในเรื่องค่าใช้จ่าย ระยะเวลา สำหรับสำนักงานสอบบัญชีที่มีขนาดเล็ก รวมทั้งในต่างประเทศได้มีการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ (ISQC1) มาใช้ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2548 และมีการปรับปรุงเนื้อหาในปี พ.ศ. 2552 ซึ่งได้นำมาปฏิบัติในงานสอบบัญชีแต่ก็ยังมีปัญหาการทุจริต

## บรรณานุกรม

- กรมเจรจาการค้าระหว่างประเทศ. (2555). *ธุรกิจบริการ: วิชาชีพบัญชี*. นนทบุรี: กรมเจรจาการค้าระหว่างประเทศ กระทรวงพาณิชย์.
- กรมพัฒนาธุรกิจการค้า. (2543, พฤษภาคม). พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543. ค้นเมื่อ 25 กันยายน 2555, จาก <http://www.fap.or.th/subfapnews.php?id=585>
- กัลยา วานิชย์บัญชา. (2555). *การใช้ SPSS FOR WINDOWS ในการวิเคราะห์ข้อมูล* (พิมพ์ครั้งที่ 20). กรุงเทพฯ: ธรรมสาร.
- เข็มพร สุ่มมาตย์. (2553). ผลกระทบของศักยภาพภายในองค์กรและสภาพแวดล้อมภายนอกองค์กรที่มีต่อแรงกดดันในการทำงานและประสิทธิภาพการทำงานของนักบัญชีธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ในเขตตะวันออกเฉียงเหนือ. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).
- จำเริญ จิตรหลัง. (2549). ปัจจัยการจัดการความรู้กับองค์การแห่งการเรียนรู้ในสถานศึกษา. *วารสารศึกษาศาสตร์ มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์ วิทยาเขตปัตตานี*, 17(2), 200-219.
- จินตนา ชัยวรธนาการ. (วิทยาการ). (2555, 19 กันยายน). ก้าวที่สำคัญของนักบัญชีสู่ AEC. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยศรีปทุม.
- ชนัญญา ลินเชื้อ. (2548). ความสัมพันธ์ระหว่างความรู้ความสามารถด้านการบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านกฎหมาย และด้านเทคโนโลยีสารสนเทศกับคุณภาพการสอบบัญชี. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).
- ชยพล ทิพย์ทอง. (2550). การศึกษาคุณลักษณะของผู้บริหารต่อจรรยาบรรณวิชาชีพผู้ทำบัญชี บริษัทขนาดกลางและขนาดย่อมในเขตกรุงเทพมหานคร. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยบูรพา).
- ชลลดา ชาติสุทธิ. (2546). หลักจริยธรรมกับการจัดทำบัญชีของสำนักงานรับทำบัญชีในอำเภอเมืองจังหวัดเชียงใหม่. (การค้นคว้าแบบอิสระปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยเชียงใหม่).
- ชัชวิชญ์ คำภิรมย์. (2554). ผลกระทบของความรู้ความสามารถทางการบัญชีและประสบการณ์ด้านการสอบบัญชีที่มีต่อความสำเร็จในการทำงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).
- จิตติพร ชมภูคำ. (2548). การบริหารจัดการเพื่อจัดการความรู้. *จุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์*, 27(103), 21-29.
- ณพิชญา อภิวงค์งาม. (2551). *ทัศนคติของผู้ทำบัญชีในจังหวัดลำพูนต่อการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพของผู้ทำบัญชี*. การค้นคว้าแบบอิสระปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.

- ณัฐชา วัฒนวิไล และจุฑามน สิทธิผลวนิชกุล. (2555). การพัฒนาศักยภาพวิชาชีพไทยเมื่อเปิดเสรีทางเศรษฐกิจ. *วารสารนักบริหารมหาวิทยาลัยกรุงเทพ*, 32(3), 16-25.
- เทวีตา สนิทรัมย์ (2551). ปัจจัยด้านลูกค้าที่กระทบต่อพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานการสอบบัญชีลดลง: ในมุมมองผู้สอบบัญชี. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยบูรพา).
- ชัยลักษณ์ ศรีพรสวรรค์. (2553). การศึกษาเชิงคุณภาพเกี่ยวกับปัญหาและผลกระทบของการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีมาปฏิบัติ. (ค้นคว้าอิสระปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์).
- ชานินทร์ ศิลป์จารุ. (2553). *การวิจัยและวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติด้วย SPSS* (พิมพ์ครั้งที่ 11). กรุงเทพฯ: เอส.อาร์.พรินติ้ง แมสโปรดักส์.
- นันทวรรณ วงศ์ไชย. (2552). ผลกระทบของความเป็นมืออาชีพและจรรยาบรรณวิชาชีพที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).
- นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลป์พร ศรีจันเพชร. (2554). *การสอบบัญชี* (พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพฯ: ทีพีเอ็นเพรส.
- บรรจงจิตต์ อังศุสิงห์. (วิทยากร). (2555, 14 กันยายน). ความคืบหน้าของ AEC ด้านการบริการสาขาบริการวิชาชีพบัญชี. นนทบุรี: วิทยาลัยราชพฤกษ์.
- บุญช่วง ศรีธรรมาภรณ์. (2554). ความสัมพันธ์ระหว่างความเชี่ยวชาญการสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).
- เบญจวรรณ ชาติจ้อหอ. (2550). ความสัมพันธ์ระหว่างการกำกับดูแลกิจการที่ดีความเชื่อมั่นต่องบการเงินและภาพลักษณ์องค์กรของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).
- ประจวบ แผลมหลัก. (2547). การพัฒนากระบวนการเรียนรู้ทางการศึกษานอกระบบโรงเรียนโดยใช้แนวคิดการเรียนรู้จากการปฏิบัติเพื่อส่งเสริมการปฏิบัติงานของอาสาสมัครสาธารณสุขประจำหมู่บ้าน (อสม.). (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทศึกษาศาสตร์มหาบัณฑิต, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย).
- ประชา ดันเสณีย์. (2550). รูปแบบของปัจจัยที่ส่งผลต่อความสำเร็จในอาชีพของผู้บริหารระดับสูงของบริษัท(มหาชน) ในกลุ่มอุตสาหกรรมเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสารของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. (วิทยานิพนธ์ปริญญาปรัชญาดุษฎีบัณฑิต, มหาวิทยาลัยรามคำแหง).

- ปิยมาศ เรื่องแสงรอง และศิลปพร ศรีจันทเพชร. (2552). ปัญหาและอุปสรรคของการควบคุมคุณภาพ สำนักงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานสากล. *วารสารวิชาชีพบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์*, 5(13), 83-95.
- พ.ศ. 2547. ค้นเมื่อ 25 กันยายน 2555, จาก <http://www.fap.or.th/subrules.php?id=153>
- พงษ์ศักดิ์ แก้วมีสี. (2552). ผลกระทบของประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชีที่มีต่อความสำเร็จในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทย. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชิตมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).
- พรรณราย คำจันทร์ดี. (2552). ความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์, *RMUTT Global Business and Economic Review*, 15(1), 65-67.
- พวงพยอม วณาพัฒนสิน. (2554). ผลกระทบของการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีที่มีต่อความสำเร็จในการดำเนินงานของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชิตมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).
- มณฑิรา กิจสัมพันธ์วงศ์. (2550). ผลกระทบของเทคนิคการสอบบัญชีและมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชิตมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).
- รุ่งทิพย์ ไชยเจริญ. (2551). ความคิดเห็นของนักบัญชีในอำเภอเมืองพิษณุโลกที่มีต่อการปฏิบัติงานวิชาชีพอย่างมีคุณธรรมและจริยธรรม. (การค้นคว้าแบบอิสระปริญญาบัญชิตมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยเชียงใหม่).
- วิมลฤดี ทศกร. (2551). ผลกระทบของความรู้ความสามารถด้านนวัตกรรมที่มีต่อความสำเร็จในการทำงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในสำนักงานบัญชี. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชิตมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).
- วิลาสิณี ชอบดี. (2554). ผลกระทบของความรู้ความสามารถทางวิชาชีพที่มีต่อคุณภาพการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายในสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษา. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชิตมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).
- วีรวัดณ์ ผงศิลป์. (2553). ผลกระทบของประสิทธิภาพการสอบบัญชีที่มีต่อภาพลักษณ์ส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชิตมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).
- ศิลปพร ศรีจันทเพชร. (2552). การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี. *วารสารวิชาชีพบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์*, 13(5), 25-30.

- ศูนย์ข้อมูลความรู้ประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน. (2555, สิงหาคม). วอร์มอัปประเทศไทยสู่ AEC: ภาพลวงตาแรงงานเสรีอาเซียนปี 58. ค้นเมื่อ 25 กันยายน 2555, จาก <http://www.thai-aec.com/415#more-415>
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2547, ธันวาคม). ข้อบังคับฉบับที่ 6: เรื่องผู้ทำบัญชี
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (ม.ป.ป.). มาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงินและงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง. กรุงเทพฯ: พี.เอ.ลิฟวิ่ง.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (ม.ป.ป.). มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน. กรุงเทพฯ: พี.เอ.ลิฟวิ่ง.
- สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์, พักตร์ผจง วัฒนสินธุ์ และอัจฉรา จันทร์ฉาย. (2553). ความสามารถในการจัดการความรู้: บทบาทและความสามารถทางวัฒนธรรมของผู้ประกอบการ. *วารสารสงขลานครินทร์ ฉบับสังคมศาสตร์และมนุษยศาสตร์*, 16(4), 596-616.
- สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ฝ่ายงานเลขานุการ. (2547, มกราคม). ข่าว ก.ล.ต. ฉบับที่ 7/2547. ค้นเมื่อ 31 มีนาคม 2555, จาก [http://capital.sec.or.th/webapp/webnews/printnews.php?preview=Y&cboType=S&lang=th&news\\_id=&news\\_yy=2547&news\\_no=7&sdate=&edate=](http://capital.sec.or.th/webapp/webnews/printnews.php?preview=Y&cboType=S&lang=th&news_id=&news_yy=2547&news_no=7&sdate=&edate=)
- สุชาย ยังประสิทธิ์กุล. (2555). *การสอบบัญชี* (พิมพ์ครั้งที่ 7). กรุงเทพฯ: ออดิท พอยท์.
- สุพจน์ สิงห์เสนห์. (วิทยากร). (2555, 17 สิงหาคม). หลักสูตร “ผลกระทบของ AEC ต่อผู้ทำบัญชีและผู้สอบบัญชี. สงขลา: สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์สงขลา.
- สุมินทร เป้าธรรม. (2555). ความสัมพันธ์ระหว่างการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ ความพึงพอใจในอาชีพ และความสำเร็จในอาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย (The Relation Ships between Continuing Professional Development, Career Satisfaction, and Career Success of CPAs in Thailand). *วารสารวิชาการ มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย*, 32(1), 1-17.
- อมลยา โกไศยกานนท์. (2547). ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพของงานสอบบัญชี: กรณีบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญญัตินิติศาสตรมหาบัณฑิต, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย).
- อ้อมเดือน สดมณี และฐาสุกรณ์ จันประเสริฐ. (2554). การพัฒนาคุณธรรม จริยธรรม : จากแนวคิดสู่แนวทางการปฏิบัติ. *วารสารพฤติกรรมศาสตร์ มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ*, 17(1), 19-30.
- อุษณา ภัทรมนตรี. (2547). *การตรวจสอบและการควบคุมด้านคอมพิวเตอร์*. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

- Barney, J.B. & Wright, P.M. (1998). On becoming a strategic partner : The role of human resources in gaining competitive advantage. *Human Resource Management*, 37(1), 31.
- Barney, J.B. & Zajac, E.J. (1994). Competitive Organizational Behavior : Toward on organizationally. *Strategic Management Journal*, 15, 5.
- Barney, J.B. (1991). Firm resources and sustained competitive advantage. *Journal of Management*, 17(1), 99.
- Brown, R. (1968). *Social Psychology*. New York: The Free Press.
- Carpon, L. & John, H. (1999). Redeployment of brands, sales forces, and general marketing management expertise following horizontal acquisition: A resource-based view. *Journal of Marketing*, 63, 41-54.
- Chadegani, A.A. (2011). Review of studies on audit quality. *International Conference on Humanities, Society and Culture*, 20, 312-317.
- Chen, Y.S., Chang, B.G. & Lee, C.C. (2008). Organization Type, Professional Training, Manpower and Performance of Audit Firms. *International Journal of Management*, 25(2), 336-347.
- Clulow, V., Barry, C. & Gerstman, J. (2007). The resource-based view and value : the customer-based view of the firm. *Journal of European Industrial Training*, 13(1), 19-35.
- Craswell, T.A., Francis, J.R., & Taylor, S.L. (1995). Auditor brand name reputations and industry specializations. *Journal of Accounting and Economics*, 20(3), 297-322.
- Cronbach, J.L. (1951). Coefficient Alpha and Internal Structure of Tests. *Psychometrical*, 16(3), 297-334.
- Davidson, R.,A. & Neu, D. (1993). A note on association between audit firm size and audit quality. *Contemporary accounting research*, 9(2), 479-488.
- DeAngelo, L.E. (1981). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199.
- Eisenhardt, K.M. & Martin, J.A. (2000). Dynamic Capabilities : What are they?. *Strategic Management Journal*, 21(10/11), 1105.



- Eynon, G., Hill, N.T., & Stevens, K.T. (1997). Factors that influence The Moral Reasoning Abilities of Accountants: Implication for Universities and the Profession. *Journal of business ethics*, 16, 1297-1309.
- Fahy, J. (2000). The resource-based view of the firm : some stumbling blocks on the road to understanding sustainable competitive advantage. *Journal of Management*, 17(1), 99.
- Finney, R. Z., Lueg J.E. & Campbell N.D. (2008). Market pioneers, late movers, and the resource-based view (RBV) : A conceptual model. *Journal of business Research*, 61(9), 925-932.
- Geiger, M. & Raghunandan, K. (2002 ). Auditor tenure and audit reporting failures. *Audit : A Journal of Practice & Theory*, 21(1), 67-78.
- Ghosh, A. & Moon, D. (2005). Auditor Tenure and Perceptions of Audit Quality. *The Accounting Review*, 80(2), 585-612.
- Gordon, S. (1993). Mature students learning statistics: The activity theory perspective. *Mathematics Education Research Journal*, 5(1), 34-49.
- Grant, R.M. (1991). The resource-based theory of competitive advantage : Implication for strategy. *California Management Review*, 33(3), 114.
- Hair, J.F., Black, W.C., Babin, B.J., Anderson, R.E. and Tatham, R.L. (2006). Multivariate Data Analysis. *Pearson Education International*.
- Jeong, W.S. & Rho, J. (2004). Big Six Auditors and Audit Quality: The Korean Evidence. *The International Journal of Accounting*. 39(2), 175-196.
- Kohlberg, L. (1976). Moral Stages and Moralization: The Cognitive-Developmental Approach. *Moral Development and Behavior*. Ed by Thomas Lickona, New York: Holt Rinehart and Winston, 31-83.
- Krishnan, M. & Schauer, P.C. (2000). The differentiation of quality among auditors: Evidence from the not-for-profit sector. *Journal of Practice and Theory*, 1(2), 125-186.
- Linn, K.Z., Fraser, A.M. & Hatherly, D.J. (2003). Auditor Analytical Review Judgment: A Performance Evaluation. *British Accounting Review*, 35, 19–34.
- Lorenzoni, G., & Lipparini, A. (1999). The leveraging of interfirm relationships as a distinctive organizational capability: A longitudinal study. *Strategic Management*, 20(4), 317-338.

- Moingeon, B. & Bernard, R. & Emmanuel, M. & Douglass, O.J. (1998). Another look at strategy-structure relationships: the resource-based view. *European Management Journal*, 16(3), 297-305.
- Nicolaou, I.A. (2000). A contingency model of perceived effectiveness in accounting information systems: Organizational coordination and control effects. *International Journal of Accounting Information Systems*, 1, 91-105.
- Nunnally, J.C. & Bernstein. (1994). *Psychometric Theory*, New York: McGraw-Hill.
- Nunnally, J.C. (1978). *Psychometric theory* (2<sup>nd</sup> ed), New York: McGraw-Hill.
- Palmer, K.N., Ziegenfuss, D.E. & Pinsker, R.E. (2004 ). International knowledge, skills, and abilities of auditors/accountants Evidence from recent competency studies. *Managerial Auditing Journal*, 19(7), 889-896.
- Palmrose, Z. (1998). 1987 Competitive Manuscript Co-Winner: An analysis of auditor litigation and audit service quality. *The Accounting Review*, 63(1), 55-73.
- Pena, I. (2002). Knowledge networks as part of an integrated knowledge management approach. *Journal of Knowledge Management*, 6(5), 469-478.
- Riordan, C. O. (2006). Using the VRIO framework in practicing firms taking the resource-based view (RBV). *Accountancy Ireland*, 38, 3.
- Sawkut, R., Seetana<sup>a</sup> B., Sanasse V. & Lamport, M. (2010). Learning Theorises : A Review. *Oxford business & Economics Conference Program*, 28-29, 1-11.
- Titman, S. & Trueman, B. (1986). Information quality and the valuation of new issues. *Journal of Accounting and Economics*, 8(2), 159-172.
- Wernerfelt, B. (1984). A Resource-based view of the firm. *Strategic Management Journal*, 5, 171-180.
- Wittayapoom, K. (2009). Sustaining Audit Success of CPAs in Thailand : Effects of Audit Professionalism through Job Reliability, Individual Image, and Working Reputation. (The degree of Doctor of Philosophy in Accounting, Mahasarakham University).

**ภาคผนวก**

### แบบสอบถาม

เรื่อง คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จใน  
งานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ชุดที่ ( ) ( ) ( )



### แบบสอบถามเพื่อการวิจัย

## เรื่อง คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จของ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

### คำชี้แจง

โครงการวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาเรื่อง “คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย” เพื่อประกอบการศึกษาวิทยานิพนธ์ในระดับปริญญาโทของผู้วิจัย ในหลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์ จังหวัดสงขลา โทรศัพท์ 074-287861

ข้าพเจ้าใคร่ขอความอนุเคราะห์จากท่านผู้ตอบแบบสอบถาม ได้โปรดให้ข้อเท็จจริงในการตอบแบบสอบถามชุดนี้ โดยรายละเอียดของแบบสอบถามประกอบด้วยส่วนคำถาม 6 ส่วน ดังนี้

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม

ส่วนที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี

ส่วนที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชี

ส่วนที่ 4 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความสำเร็จในงานสอบบัญชี

ส่วนที่ 5 ความคิดเห็นเกี่ยวกับการเปิดเสรีบริการวิชาชีพ

ส่วนที่ 6 ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับแนวทางการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีและ

ความสำเร็จในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

คำตอบของท่านจะถูกเก็บรักษาเป็นความลับ และจะไม่มีการใช้ข้อมูลใดๆ ที่เปิดเผยเกี่ยวกับตัวท่านในการรายงานข้อมูล รวมทั้งจะไม่มีการใช้ข้อมูลดังกล่าวกับบุคคลภายนอกอื่นใด โดยไม่ได้รับอนุญาตจากท่าน

ท่านต้องการรายงานสรุปผลการวิจัยหรือไม่

( ) ต้องการ E-mail..... ( ) ไม่ต้องการ

หากท่านต้องการรายงานสรุปผลการวิจัย โปรดระบุ E-mail Address ของท่าน หรือ  
 แนนามบัตรของท่านมา กับแบบสอบถามชุดนี้

ผู้วิจัยขอขอบพระคุณที่ท่านได้สละเวลาในการตอบแบบสอบถามชุดนี้ อย่างถูกต้อง  
 ครบถ้วน และหวังเป็นอย่างยิ่งว่า ข้อมูลที่ได้รับจากท่านจะเป็นประโยชน์อย่างยิ่งต่อการวิจัย ใน  
 ครั้งนี้ และขอขอบพระคุณอย่างสูงมา ณ โอกาสนี้ หากท่านมีข้อสงสัยประการใดเกี่ยวกับแบบสอบถาม  
 โปรดติดต่อผู้วิจัย นางสาวนริษา ทองมณี โทรศัพท์ 086-2982582 หรือ E-mail:  
[jubejube\\_narintha@hotmail.com](mailto:jubejube_narintha@hotmail.com)

(นางสาวนริษา ทองมณี)

นักศึกษาปริญญาโท บัณฑิตมหาบัณฑิต

คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์

**ส่วนที่ 1** ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

**คำชี้แจง** กรุณาทำเครื่องหมาย (✓) ในช่อง  หน้าข้อความที่ตรงกับตัวท่าน

1. เพศ

1. ชาย       2. หญิง

สำหรับเจ้าหน้าที่

Sex

2. อายุ

1. 25-30 ปี     2. 31-35 ปี  
 3. 36-40 ปี    4. 41-45 ปี    5. มากกว่า 46 ปี

Age

3. ระดับการศึกษาสูงสุดของท่าน

- 1.ปริญญาตรี    2. สูงกว่าปริญญาตรี

Educate

4. ประสบการณ์ด้านการสอบบัญชี

1. ต่ำกว่า 3 ปี    2. 3 - 4 ปี  
 3. 5-6 ปี         4. 7-8 ปี         5. 9 ปีขึ้นไป

Experience

5. ท่านประกอบวิชาชีพสอบบัญชีในรูปแบบใด

1. อิสระ         2. สังกัดสำนักงานสอบบัญชี

Type

**ส่วนที่ 2** ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี

**คำชี้แจง** กรุณาทำเครื่องหมาย (✓) ในช่องที่ตรงกับความคิดเห็นของท่านมากที่สุด

คุณลักษณะของผู้สอบบัญชี	ระดับความคิดเห็น					สำหรับเจ้าหน้าที่
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด	
<b>ความรู้ ความสามารถของผู้สอบบัญชี (Auditor's Competency)</b>						
1.ท่านมีความรู้ เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชี และการสอบบัญชี รวมทั้งข้อกำหนด กฎหมายที่เกี่ยวข้องที่จะนำไปใช้ในการ ปฏิบัติงานสอบบัญชีได้เป็นอย่างดี	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Knowledge1
2.ท่านมีความรู้และเข้าใจในกิจการที่ ปฏิบัติงานสอบบัญชี ทำให้เกิดความ เชี่ยวชาญในการประเมินความเสี่ยงและ ปัญหาที่อาจจะเกิดขึ้นภายในกิจการ ได้อย่าง ถูกต้อง	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Knowledge2
3.ท่านมีความรู้และทักษะในการนำ เทคโนโลยีสารสนเทศมาช่วยในการ ปฏิบัติงานสอบบัญชีได้เป็นอย่างดี	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Knowledge3
4.ท่านมีความชำนาญในการระบุปัญหาและ แก้ไขปัญหาในสถานการณ์ต่างๆ ได้เป็น อย่างดี และสามารถนำมาปรับไปใช้เป็น แนวทางสำหรับสถานการณ์ที่มีความ คล้ายคลึงกัน	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Knowledge4
5.ท่านสามารถแสดงความเห็นต่องบ การเงิน ได้อย่างถูกต้องและสอดคล้องกับ สถานการณ์หรือเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจริงของ กิจการ	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Knowledge5



คุณลักษณะของผู้สอบบัญชี	ระดับความคิดเห็น					สำหรับเจ้าหน้าที่
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด	
6. ท่านมีความสามารถในการติดต่อสื่อสารกับกิจการ เพื่อขอความร่วมมือในการปฏิบัติตามคำร้องขอในการปฏิบัติงานสอบบัญชี เช่น การขอข้อมูลหรือหลักฐานการสอบบัญชีเพิ่มเติมตลอดจนเพื่อให้กิจการยินยอมปฏิบัติตามคำแนะนำให้แก้ไขปรับปรุงข้อผิดพลาดในงบการเงิน	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Knowledge6
<b>ประสบการณ์สอบบัญชี (Audit Experience)</b>						
7. ท่านให้ความสำคัญกับการวิเคราะห์ข้อผิดพลาดที่ตรวจพบสำหรับงบการเงินในอดีต เพื่อนำมาใช้เป็นแนวทางในการวางแผนปฏิบัติงานสอบบัญชีในปัจจุบัน	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Experience1
8. ท่านนำข้อผิดพลาดที่ตรวจพบในอดีต มาใช้เป็นข้อมูลในการเพิ่มความระมัดระวังและรอบคอบในการตรวจสอบรายการลักษณะเดียวกันที่อาจจะส่งผลกระทบต่อความถูกต้อง ในการแสดงความเห็นต่องบการเงิน	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Experience2
9. ท่านเชื่อมั่นว่าการสอบทานงานสอบบัญชี และการตรวจสอบกระดาษทำการในอดีต จะช่วยทำให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Experience3
10. ท่านปฏิบัติงานสอบบัญชีในประเภทและอุตสาหกรรมที่หลากหลายในอดีตทำให้เกิดความเชี่ยวชาญในการปฏิบัติงาน	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Experience4

คุณลักษณะของผู้สอบบัญชี	ระดับความคิดเห็น					สำหรับเจ้าหน้าที่
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด	
สอบบัญชีในปัจจุบัน						
11.ท่านเชื่อมั่นว่าการเรียนรู้ด้วยตนเองโดยอาศัยประสบการณ์การทำงานในอดีต เป็นปัจจัยสนับสนุนการพัฒนาศักยภาพการทำงานในปัจจุบัน	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Experience5
<b>การเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง (Continuous Learning)</b>						
12.ท่านมุ่งมั่นในการแสวงหาแนวทางและเทคนิคการตรวจสอบใหม่ๆ ในการค้นหาข้อมูลและหลักฐานสอบบัญชีเพื่อใช้ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินได้อย่างถูกต้องและน่าเชื่อถือ	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Learning1
13.ท่านศึกษาค้นคว้าข้อมูลและติดตามข่าวสารต่างๆ ที่อาจจะมีผลกระทบต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชี รวมทั้งนโยบายของรัฐบาล หน่วยงานกำกับดูแล และสภาวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Learning2
14.ท่านเข้าร่วมรับฟังสัมมนาและแลกเปลี่ยนความคิดเห็นที่เกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชีกับหน่วยงานวิชาชีพ และหน่วยงานอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Learning3
15.ท่านนำข้อคิดเห็นหรือข้อเสนอแนะของลูกค้ามาเป็นข้อมูลเพื่อปรับปรุงข้อบกพร่องจากการปฏิบัติงานสอบบัญชีของท่านอยู่เป็นประจำ	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Learning4

คุณลักษณะของผู้สอบบัญชี	ระดับความคิดเห็น					สำหรับเจ้าหน้าที่
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด	
<b>จริยธรรมทางวิชาชีพ (Professional Ethics)</b>						
16.ท่านปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยยึดถือตามหลักฐานที่ปรากฏ	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Ethic1
17.ท่านปฏิบัติงานสอบบัญชีด้วยความเป็นธรรมและปราศจากความลำเอียงเข้าข้างฝ่ายหนึ่งฝ่ายใดโดยเฉพาะ	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Ethic2
18.ท่านปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยปราศจากอำนาจการควบคุมใดๆทั้งจากภายในและภายนอกกิจการ	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Ethic3
19.ท่านปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยไม่มีเรื่องผลประโยชน์ใดๆ เข้ามาเกี่ยวข้องนอกเหนือจากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Ethic4
20.ท่านปฏิบัติงานสอบบัญชี โดยคำนึงถึงการรักษาความลับของกิจการตลอดจนผลเสียหายที่อาจจะเกิดขึ้นจากการเปิดเผยข้อมูลเป็นสำคัญ	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Ethic5
21.ท่านปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยคำนึงถึงประโยชน์ต่อผู้ถือหุ้น นักลงทุนและหน่วยงานภาครัฐ โดยใช้กระบวนการตรวจสอบที่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนด	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Ethic6
22.ท่านปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยใช้วิจารณญาณอย่างรอบคอบและมีเหตุผลในการปฏิบัติงานสอบบัญชีเพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุด	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Ethic7

คุณลักษณะของผู้สอบบัญชี	ระดับความคิดเห็น					สำหรับเจ้าหน้าที่
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด	
23. ท่านมุ่งแสวงหาแนวทางใหม่ๆ ในการพัฒนาความรู้เพื่อสนับสนุนการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Ethic8
24. ท่านมีการวางแผนการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้สอดคล้องกับมาตรฐานในการปฏิบัติงานเสมอ	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Ethic9
25. ท่านปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยยึดถือตามมารยาทของผู้สอบบัญชีอย่างเคร่งครัด	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Ethic10

### ส่วนที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชี

คำชี้แจง กรุณาทำเครื่องหมาย (✓) ในช่องที่ตรงกับความคิดเห็นของท่านมากที่สุด

คุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality)	ระดับความคิดเห็น					สำหรับเจ้าหน้าที่
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด	
<b>ความถูกต้อง</b>						
1. ท่านนำเสนอรายงานการสอบบัญชีทุกครั้งที่มีการตรวจสอบบัญชี โดยให้ความสำคัญในความถูกต้องของข้อมูลเสมอ	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Correct1
2. ท่านได้ปฏิบัติงานสอบบัญชีและนำเสนอรายงานการสอบบัญชีเป็นไปตามความเป็นจริงรวมทั้งเสนอรายงานเป็นไปอย่างถูกต้องเสมอ	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Correct2

คุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality)	ระดับความคิดเห็น					สำหรับเจ้าหน้าที่
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด	
3.ท่านมีการรวบรวม ประเมิน สรุปและนำเสนอรายงานการสอบบัญชีให้เป็นไป ด้วยความระมัดระวัง	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Correct3
<b>ความชัดเจน</b>						
4.ท่านสามารถใช้ภาษาที่ชัดเจนในการสื่อสารให้ผู้ใช้อข้อมูลสามารถเข้าใจสาระสำคัญของรายงานการสอบบัญชีได้	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Clarity1
5.ท่านให้ความสำคัญเกี่ยวกับความชัดเจนของรายงานการสอบบัญชีเพื่อป้องกันความเข้าใจผิดพลาดของผู้ใช้อข้อมูลเสมอ	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Clarity2
6.ท่านหลีกเลี่ยงการใช้ภาษาทางวิชาการที่ไม่จำเป็น เพราะจะทำให้ผู้ใช้อข้อมูลเกิดความไม่เข้าใจ	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Clarity3
7.ทุกครั้งที่ท่านมีความจำเป็นต้องใช้ศัพท์เทคนิคท่านจะต้องมีคำอธิบายหรือคำนิยามศัพท์ไว้เสมอ	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Clarity4
<b>ความกะทัดรัด</b>						
8.ท่านให้ความสำคัญกับการนำเสนอรายงานการสอบบัญชีที่ตรงประเด็นสามารถเข้าใจง่าย	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Brief1
9.ท่านให้ความสำคัญในการเสนอข้อมูลที่มีความกะทัดรัด ได้ใจความเพื่อให้ผู้ใช้อข้อมูลสามารถเข้าใจได้ง่าย	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Brief2
10.การนำเสนอรายงานการสอบบัญชีท่านจะพิจารณาตัดทอน คำที่ฟุ่มเฟือยที่ไม่จำเป็นออกไป แต่ยังคงไว้ซึ่งความ	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Brief3

คุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality)	ระดับความคิดเห็น					สำหรับเจ้าหน้าที่
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด	
ต่อเนื่องของแนวคิดที่รายงานการสอบบัญชีไว้เสมอ						
<b>ความคิดสร้างสรรค์</b>						
11. การแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชีนั้นท่านจะให้ความสำคัญกับการให้ข้อมูลซึ่งแสดงหรือควรแสดงข้อมูลในทางสร้างสรรค์	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Creative1
12. ท่านสามารถนำข้อเสนอแนะต่างๆ เพื่อเป็นประโยชน์ต่อกิจการที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีอย่างสม่ำเสมอ	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Creative2
13. ท่านมุ่งเน้นเสนอรายงานที่มีเนื้อหาที่เป็นประโยชน์เพื่อช่วยให้มีการปรับปรุงในทางที่ดีขึ้นเสมอ	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Creative3
14. ท่านให้ความสำคัญกับข้อความในรายงานการสอบบัญชีที่แสดงความคิดเห็นที่จูงใจให้กิจการที่ตรวจสอบ เกิดความรู้สึกรู้สึกต้องการแก้ไขปัญหา หรือปฏิบัติตามข้อเสนอแนะที่ท่านเสนอในรายงานการสอบบัญชี	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Creative4
<b>ความสมบูรณ์</b>						
15. ท่านให้ความสำคัญในรายงานการสอบบัญชีที่นำเสนอโดยมุ่งเน้นถึงความครบถ้วนสมบูรณ์ของข้อมูล	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Replete1
16. ท่านปฏิบัติงานสอบบัญชี โดยทำการค้นหาหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอเพื่อให้ได้ข้อมูลที่ครบถ้วนและ	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Replete2

คุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality)	ระดับความคิดเห็น					สำหรับเจ้าหน้าที่
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด	
สมบูรณ์						
17. ท่านให้ความสำคัญกับความครบถ้วนของข้อมูลสารสนเทศที่สำคัญในการนำไปใช้เพื่อตัดสินใจของกิจการที่ตรวจสอบ	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Replete3
<b>ความทันกาล</b>						
18. ท่านมีการนำเสนอข้อมูลที่สามารถนำไปใช้ได้ทันเวลาโดยคำนึงถึงควมมีคุณภาพของการสอบบัญชีอยู่เสมอ	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Timely1
19. ท่านจัดทำรายงานการสอบบัญชีที่มีความครบถ้วนสมบูรณ์และทันเวลาเพียงพอประกอบวิชาชีพ โดยได้ปฏิบัติงานอย่างสม่ำเสมอ	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Timely2
20. ท่านปฏิบัติงานสอบบัญชีในการนำเสนอรายงานการสอบบัญชีเพื่อใช้ในการตัดสินใจที่มีประสิทธิผลภายในระยะเวลาที่เหมาะสม	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Timely3
21. ท่านให้ความสำคัญในการพิจารณาเปรียบเทียบผลประโยชน์ที่ได้รับจากการนำเสนอรายงานการสอบบัญชีที่ทันเวลากับความเชื่อถือได้ของรายงานการสอบบัญชานั้นเสมอ	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Timely4

**ส่วนที่ 4** ความคิดเห็นเกี่ยวกับความสำเร็จในงานสอบบัญชี

**คำชี้แจง** กรุณาทำเครื่องหมาย (✓) ในช่องที่ตรงกับความคิดเห็นของท่านมากที่สุด

ความสำเร็จของผู้สอบบัญชี (Audit Success)	ระดับความคิดเห็น					สำหรับเจ้าหน้าที่
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด	
<b>การบริหารเวลา</b>						
1.ท่านสามารถนำเสนอรายงานการสอบบัญชีตรงตามเวลาที่กำหนด	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Management1
2.ท่านปฏิบัติงานสอบบัญชีได้แล้วเสร็จตรงตามกำหนดเวลาหรือใช้เวลาน้อยกว่าที่กำหนด	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Management2
<b>คุณภาพของงาน</b>						
3.ท่านได้รับการไว้วางใจจากผู้ซึ่งบการเงินว่าผลการปฏิบัติงานสอบบัญชีของท่านสามารถนำไปใช้ในการตัดสินใจได้อย่างถูกต้องและมีประสิทธิภาพ	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Quality1
4.ท่านปฏิบัติงานสอบบัญชีที่มีกระบวนการตรวจสอบเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดไว้และได้รับการยอมรับจากลูกค้าในการปฏิบัติงานสอบบัญชีอย่างมีคุณภาพ	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Quality2
5.ท่านปฏิบัติงานสอบบัญชีได้อย่างครบถ้วนตรงตามวัตถุประสงค์ลดความซ้ำซ้อนของงานหรือการกระทำที่สูญเปล่า ซึ่งนำไปสู่การประหยัดเวลาและทรัพยากรที่ใช้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชี	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Quality3



ความสำเร็จของผู้สอบบัญชี (Audit Success)	ระดับความคิดเห็น					สำหรับเจ้าหน้าที่
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด	
6.ท่านมักได้รับลูกค้าใหม่ๆ ซึ่งเกิดจากการแนะนำลูกค้ารายเดิมของท่าน ว่ามีการปฏิบัติงานสอบบัญชีอย่างมีคุณภาพ โดยใช้กระบวนการตรวจสอบที่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดไว้	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Quality4
<b>ความมีชื่อเสียง</b>						
7.ท่านมักได้รับการกล่าวถึงในฐานะที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีได้อย่างมีคุณภาพจนสามารถนำไปเป็นตัวอย่างได้	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Reputation1
8.ท่านได้รับการยอมรับจากเพื่อนร่วมวิชาชีพสำหรับคำแนะนำปรึกษาในการปฏิบัติงานสอบบัญชีอยู่เป็นประจำ	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Reputation2

**ส่วนที่ 5** ความคิดเห็นเกี่ยวกับการเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชี

**คำชี้แจง** กรุณาทำเครื่องหมาย (✓) ในช่องที่ตรงกับความคิดเห็นของท่านมากที่สุด

การเปิดเสรีบริการวิชาชีพ (Free Flow of Professionals)	ระดับความคิดเห็น					สำหรับเจ้าหน้าที่
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด	
1.การเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชีทำให้ผู้สอบบัญชีได้รับการแข่งขันทางการตลาดสำหรับการเสนอบริการสอบบัญชีที่มีคุณภาพแก่ลูกค้าเพิ่มมากขึ้น	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Asean1
2.การเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชีทำให้กฎระเบียบข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพสอบบัญชี ซึ่งจะช่วยในการส่งเสริมและพัฒนาคุณภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Asean2
3.การเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชีทำให้ผู้สอบบัญชีมีความตื่นตัวและกระตือรือร้นในการพัฒนาตนเอง ซึ่งจะช่วยส่งเสริมการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Asean3
4.การเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชีทำให้ผู้สอบบัญชีได้รับการพัฒนาทางด้านภาษาเพิ่มมากขึ้น	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Asean4
5.การเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชีทำให้ผู้สอบบัญชีได้รับการพัฒนาทางด้านและมาตรฐานการสอบบัญชีที่ได้รับการยอมรับในระดับสากล	5	4	3	2	1	<input type="checkbox"/> Asean5

**ส่วนที่ 6** ข้อคิดเห็นและข้อเสนอแนะเกี่ยวกับแนวทางการพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จ  
ในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

ขอขอบพระคุณทุกท่าน

## ประวัติผู้เขียน

ชื่อ สกุล นางสาวนริษา ทองมณี  
 รหัสประจำตัวนักศึกษา 5410521314  
 วุฒิกการศึกษา

วุฒิ	ชื่อสถาบัน	ปีที่สำเร็จการศึกษา
บัญชีบัณฑิต	มหาวิทยาลัยวลัยลักษณ์	2547

## ตำแหน่งและสถานที่ทำงาน

Senior Accountant

บริษัท อาร์ เอส เอ็ม แอดไวเซอร์ (ไทยแลนด์) จำกัด

ชั้น 26 อาคารสาทรซิตี้ทาวเวอร์ เลขที่ 175 ถนนสาทรใต้ เขตทุ่งมหาเมฆ แขวงสาทร

กรุงเทพมหานคร 10120

## ผลงานการตีพิมพ์/ผลงานทางวิชาการ

นริษา ทองมณี. (2556, 25 พฤษภาคม). คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบ

บัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. (การประชุม

วิชาการระดับชาติด้านการบริหารจัดการ ครั้งที่ 5 ประจำปี 2556, คณะวิทยาการจัดการ,

มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์).