

**ทักษะการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับ  
ลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต  
ในการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1  
(TSQC1)**

**THE ACCEPTANCE AND CONTINUANCE OF  
CLIENT RELATIONSHIPS AND SPECIFIC  
ENGAGEMENTS SKILL OF CPA'S ABILITY TO  
COMPLY WITH THAI STANDARD ON QUALITY  
CONTROL (TSQC1)**

Received: November 14, 2019

Revised: March 7, 2020

Accepted: March 9, 2020

เพ็ญธิดา พงษ์ธานี\*  
Pentida Pongtanee\*

---

\* รองคณบดีฝ่ายบริหาร วิทยาลัยบริหารธุรกิจนวัตกรรมและการบัญชี มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

\* Deputy Dean for Administrative Affairs, College of Innovative Business and Accountancy,  
Dhurakij Pundit University

\* Email: pentida.poe@dpu.ac.th

## บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาทักษะการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (Thai Standard on Quality Control: TSQC1) เพื่อประเมินว่านโยบายและวิธีการปฏิบัติการควบคุมคุณภาพที่มีการออกแบบไว้อย่างเพียงพอเหมาะสม และมีการปฏิบัติตามอย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่ ปัจจัยที่นำมาใช้ในการศึกษาคือ ความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการปฏิบัติตาม TSQC1 ด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะที่ระบุไว้ในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ (TSQC1) เรื่องการควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงินและงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการที่เกี่ยวข้อง เป็นตัวแปรตาม ลักษณะส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชี ประกอบด้วย เพศ อายุ ประสบการณ์ การศึกษา จำนวนลูกค้า และ จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชีเป็นตัวแปรอิสระ และเป็นตัวกำหนดความสามารถในการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ในการวิจัยครั้งนี้ เก็บรวบรวมข้อมูลจากแบบสอบถามที่ส่งให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ปฏิบัติงานในเขต กรุงเทพมหานครและปริมณฑล จำนวน 864 ราย ได้รับแบบสอบถามกลับจำนวน 260 ราย คิดเป็นร้อยละ 30.73

ผลจากการวิจัยพบว่า การปฏิบัติความสามารถในการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแตกต่างกัน ขึ้นอยู่กับ อายุ ประสบการณ์ปฏิบัติงานสอบบัญชี ระดับการศึกษา และ จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี

**คำสำคัญ:** มาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

## Abstract

The purpose of this research is to study the acceptance and continuance of client relationships and specific engagements skill of CPA's ability to comply with Thai Standard on Quality Control (TSQC 1). The factors used in this research consist of an ability of CPA's to comply with acceptance and continuance of client relationships and specific engagements as indicated in Thai standard on quality control 1 (TSQC1) regarding quality control for firms that perform audits and reviews of financial statements, and other assurance and related services engagements as dependent factor and personal context of CPA include sex, age, experience, education, number of customers and number of the assistant auditor are independent factor .

This research used survey questionnaire which was sent to the CPA-Thailand in Bangkok and suburban areas. Eight hundred and sixty four surveys were sent out to respondents from which 260 surveys were returned. Thus, the response rate is equal to 30.73%.

The findings in this research are The CPA-Thailand's ability and related factors to comply with acceptance and continuance of client relationships and specific engagements are different depending on age, experience, level education, and number of the assistant auditor.

**Keywords:** TSQC1, Acceptance and Continuance of Client Relationships and Specific Engagements, CPA

## บทนำ

นโยบายและวิธีปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพเป็นส่วนสำคัญของระบบการควบคุมภายในของสำนักงาน การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ เพื่อให้มีความเชื่อมั่นว่าผู้สอบบัญชี และบุคลากรมีทักษะ ความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงาน มีเวลาและทรัพยากรเพียงพอและเหมาะสม สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ซึ่งเป็นหน่วยงานที่กำกับดูแลผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในแต่ละด้าน รวมถึงผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ได้กำหนดแนวทางเกี่ยวกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ เพื่อประเมินว่านโยบายและวิธีปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพว่ามีการออกแบบไว้อย่างเพียงพอเหมาะสม และมีการปฏิบัติตามอย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่ ไว้ในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) เพื่อควบคุมผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ โดยกำหนดให้ผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชี ต้องจัดให้มีนโยบายและวิธีปฏิบัติที่ออกแบบมาเพื่อให้มีความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่าผู้สอบบัญชีและบุคลากรปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ สามารถประเมินได้ว่านโยบายและวิธีปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพถูกออกแบบไว้เพียงพอและเหมาะสม และมีการปฏิบัติตามอย่างมีประสิทธิภาพ

ศิลปพร ศรีจันทพร (2552) กล่าวว่า ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของนโยบายและวิธีการปฏิบัติด้านการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีขึ้นอยู่กับปัจจัยต่างๆ ได้แก่ ขนาดของกิจการ ลักษณะของงานบริการ ลักษณะโครงสร้างขององค์กร ข้อพิจารณาด้านต้นทุนและผลประโยชน์ ซึ่งอาจทำให้สำนักงานสอบบัญชีมีนโยบายและวิธีปฏิบัติในการปฏิบัติงานที่แตกต่างกัน โดยสำนักงานบัญชีควรสื่อสารให้บุคลากรทราบถึงนโยบายและวิธีการปฏิบัติด้านการควบคุมคุณภาพและนำไปปฏิบัติจริง

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ โดยฝ่ายพัฒนาและกำกับดูแลคุณภาพผู้สอบบัญชีได้ทำการตรวจเยี่ยมสำนักงานสอบบัญชีจำนวน 9 สำนักงาน ในระหว่างปี 2557 ซึ่งเป็นไปโดยสมัครใจ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อสอบทานและให้คำแนะนำในการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) โดยพบข้อสังเกตว่าสำนักงานยังมีได้กำหนดวิธีปฏิบัติด้านการติดตามผลที่เหมาะสมกับขนาดการดำเนินงานของสำนักงาน รวมทั้งยังมีได้นำข้อกำหนดด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะไปปฏิบัติ (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2557) โดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้เสนอแนะแนวปฏิบัติว่าในการรับงานสำหรับลูกค้ารายใหม่ สำนักงานต้องพิจารณาความรู้ความสามารถ และกำลังคนที่จะปฏิบัติงานนั้นรวมถึงการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ แล้วจึงเริ่มพิจารณาประเมินความเสี่ยง ในการพิจารณาประเมินความเสี่ยงในขั้นตอนการรับงานนั้น สำนักงานอาจใช้ข้อมูลจากแหล่งต่างๆ ต่อไปนี้เพื่อประกอบการประเมิน ได้แก่ 1) แบบประเมินความเสี่ยงในการรับงาน 2)การสัมภาษณ์ผู้บริหารหรือตัวแทนของกิจการ 3)การวิเคราะห์งบการเงินปีก่อน และรายงานที่เกี่ยวข้อง 4)ในกรณีที่ระดับความเสี่ยงสูง อาจกำหนดให้ต้องมีการปรึกษาหารือกันระหว่างกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบ ผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงาน หรือบุคคลที่ได้รับมอบหมายให้รับผิดชอบในการดำเนินการเกี่ยวกับระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงาน และ 5)แหล่งข้อมูลอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับกิจการ

จากข้อสังเกตที่สภาวิชาชีพบัญชีฯ พบจากการตรวจเยี่ยมสำนักงานสอบบัญชีทั้ง 9 แห่ง ทำให้ผู้วิจัยมีความสนใจที่จะศึกษาความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ จำแนกตามลักษณะส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและปัจจัยที่เกี่ยวข้อง ประกอบด้วย เพศ อายุ ประสบการณ์ การศึกษา จำนวนลูกค้า และ จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี

### วัตถุประสงค์ของการศึกษา

- (1) เพื่อศึกษาลักษณะส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและปัจจัยที่เกี่ยวข้อง
- (2) เพื่อศึกษาความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการปฏิบัติตาม TSQC 1 ด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ
- (3) เพื่อศึกษาความแตกต่างของลักษณะบุคคลและปัจจัยที่เกี่ยวข้อง ที่มีผลต่อความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการปฏิบัติตาม TSQC 1 ด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ

### สมมติฐานการวิจัย

ลักษณะส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและปัจจัยที่เกี่ยวข้อง แตกต่างกัน ความสามารถในการปฏิบัติตาม TSQC 1 ตามข้อกำหนดด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ แตกต่างกัน

### ทบทวนวรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

สมาคมนักบัญชีระหว่างประเทศ (International Federation of Accountants: IFAC) ได้กำหนดให้มีมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) เรื่องการควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงินและงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง ในปี พ.ศ. 2548 และมีการปรับปรุงเนื้อหาในปี พ.ศ. 2552 ซึ่งสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้เริ่มเผยแพร่ร่างมาตรฐานฉบับนี้ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2553 และประกาศเป็นมาตรฐานในปี พ.ศ. 2554 และมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2557 หลังจากนั้นในปี พ.ศ. 2558 สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้ออกแนวทางปฏิบัติงานตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 สำหรับผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานคนเดียว และแนวทางปฏิบัติงานสำหรับสำนักงานขนาดกลางและขนาดเล็ก ตามลำดับ และมีสาระสำคัญเกี่ยวกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ โดยผู้สอบบัญชีต้องจัดให้มีนโยบายและวิธีปฏิบัติในเรื่องการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า เพื่อให้มีความเชื่อมั่นว่าผู้สอบบัญชี และบุคลากรมีทักษะ ความรู้ ความสามารถในการปฏิบัติงาน มีเวลาและทรัพยากรอย่างเพียงพอและเหมาะสม สามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องได้ตลอดจนเพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีการประเมินความเสี่ยงก่อนการตอบรับงานทั้งที่เป็นลูกค้ารายใหม่และลูกค้ารายเดิม อันจะเป็นผลดีต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบ และป้องกันความเสียหายที่อาจจะเกิดขึ้นต่อผู้สอบบัญชี ซึ่งองค์ประกอบสำคัญของการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งงาน คือ 1) ความรู้ ความสามารถของผู้สอบบัญชีและบุคลากร 2) การปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง และ 3) ความซื่อสัตย์สุจริตของลูกค้า

สำหรับในการศึกษาค้นคว้าครั้งนี้ ผู้วิจัยมีวัตถุประสงค์ในการศึกษาความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการปฏิบัติตาม TSQC 1 ด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ จำแนกตามลักษณะส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและปัจจัยที่เกี่ยวข้อง ข้อมูลที่ใช้ในการศึกษาจึงเป็นข้อมูลด้านแนวทางปฏิบัติงานตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC 1) สำหรับผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานคนเดียว ซึ่งมีลูกค้าส่วนใหญ่เป็นกิจการขนาดกลางและขนาดเล็ก ประกอบกับมีจำนวนทรัพยากรและบุคลากรทางวิชาชีพจำกัด โดยมีแนวทางในการปฏิบัติงานตามข้อกำหนดด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะของสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ดังนี้คือ

1. ในการตอบรับงานลูกค้ารายใหม่ และลูกค้ารายเดิม ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามขั้นตอนที่สำคัญคือ 1) ประเมินความเสี่ยงก่อนตอบรับงานลูกค้ารายใหม่ 2) จัดทำหนังสือเสนอคำสอบบัญชีต่อลูกค้า (หากเป็นลูกค้ารายเดิมและไม่มีการเปลี่ยนแปลงค่าบริการสอบบัญชี ไม่ต้องทำก็ได้) 3) ส่งจดหมายสอบถามเหตุผลมารยาทของวิชาชีพบัญชีกับผู้สอบบัญชีรายเดิม (เฉพาะการตอบรับลูกค้ารายใหม่) 4) จัดทำหนังสือตอบรับงานโดยมีเนื้อหาครอบคลุมการพิจารณาถึงความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชีและบุคลากร การปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีและการพิจารณาถึงความซื่อสัตย์ของลูกค้า

2. หากผู้สอบบัญชีมีความจำเป็นต้องยุติความสัมพันธ์กับลูกค้า/ถอนตัวจากการรับงานลูกค้า อันเนื่องมาจากเหตุผลเกี่ยวกับความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชีและบุคลากร หรือการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี หรือ ความซื่อสัตย์ของลูกค้าก็ตาม ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดขั้นตอนการยุติซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าอย่างเหมาะสม โดย

2.1 บันทึกเหตุการณ์และข้อสรุปที่สำคัญที่นำไปสู่การยุติซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า รวมถึงเอกสารการปรึกษาหารือกับที่ปรึกษาทางกฎหมาย (ถ้ามี)

2.2 จัดการประชุมกับผู้บริหารของลูกค้าและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลกิจการเพื่อหารือถึงข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่นำไปสู่การถอนตัว

2.3 พิจารณาถึงผลกระทบจากการยุติซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า ที่เกี่ยวข้องกับข้อกำหนดทางวิชาชีพ ข้อบังคับ และข้อกฎหมายต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง

2.4 ตรวจสอบรายการยอดคงค้างที่ต้องเรียกเก็บจากลูกค้า เมื่อมีการยุติซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้ารายนั้น และดำเนินการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมทางวิชาชีพให้ครบถ้วน

2.5 ดำเนินการปรับปรุงฐานข้อมูลรายชื่อลูกค้าที่ยุติความสัมพันธ์จากรายการลูกค้าปกติ

2.6 ดำเนินการตอบกลับหนังสือสอบถามเหตุผลทางวิชาชีพจากผู้สอบบัญชีรายใหม่ของลูกค้า (ถ้ามี)

2.7 ผู้สอบบัญชีควรบันทึกขั้นตอนดังกล่าวเป็นลายลักษณ์อักษรเพื่อเป็นหลักฐานพร้อมกับส่งหนังสือแจ้งให้ลูกค้าทราบเหตุผลขอยุติความสัมพันธ์

ศิลปพร ศรีจันทเพชร (2552) ยังกล่าวว่า สำนักงานสอบบัญชีควรจัดให้มีนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานในการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า ที่ออกแบบที่จะให้สำนักงานมั่นใจว่าสำนักงานจะรับงานสอบบัญชีกับลูกค้าต่อเมื่อสำนักงานและผู้สอบบัญชีมีความรู้ความสามารถที่จะดำเนินการสอบบัญชีได้ รวมถึงเวลาและทรัพยากรในการปฏิบัติงานและสามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดจรรยาบรรณได้ รวมทั้งต้องพิจารณาความซื่อสัตย์สุจริตของลูกค้า นโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานควรกำหนดให้สำนักงานได้รับข้อมูลที่เป็นในแต่ละสถานการณ์ก่อนที่จะรับงานสอบบัญชีจากลูกค้ารายใหม่หรือเมื่อตัดสินใจที่จะรับงานของลูกค้ารายเดิม และถ้าพบว่ามีขัดแย้งทางผลประโยชน์ในการรับงานของลูกค้า สำนักงานควรระบุว่าเหมาะสมหรือไม่ที่จะรับงานนั้น รวมทั้งถ้ามีการระบุประเด็นแล้ว สำนักงานตกลงที่จะรับงาน สำนักงานจัดทำเอกสารบันทึกวิธีการแก้ไขปัญหาดังกล่าว และหากผู้สอบบัญชีได้ข้อมูลที่จะทำให้ปฏิเสธการรับงาน ก็ควรแจ้งให้สำนักงานทราบในทันทีเพื่อที่จะดำเนินการที่เหมาะสมต่อไป นอกจากนี้ สำนักงานควรระบุสถานการณ์ที่หากสำนักงานได้รับข้อมูลดังกล่าวอาจทำให้ปฏิเสธการรับงาน นโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานควรรวมถึงการพิจารณาความรับผิดชอบต่อวิชาชีพและกฎหมายสำหรับแต่ละสถานการณ์และข้อกำหนดในการรายงานผู้ที่เกี่ยวข้องและความเป็นไปได้ที่จะถอนตัวจากงานสอบบัญชี

กระบวนการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าเป็นกระบวนการสำคัญที่จะช่วยให้สำนักงานสอบบัญชี มั่นใจได้ว่า งานที่สำนักงานสอบบัญชีตอบรับนั้น เป็นงานที่สำนักงานสอบบัญชีมีทักษะความรู้ เวลาและทรัพยากรเพียงพอในการปฏิบัติงาน รวมถึงสามารถตอบสนองต่อความเสี่ยงได้อย่างเหมาะสม และการรับงานสอบบัญชีดังกล่าวไม่ขัดต่อข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ดังนั้น สำนักงานสอบบัญชีควรมีกระบวนการพิจารณาถึงความเพียงพอของทรัพยากรบุคคลเปรียบเทียบกับจำนวนและขนาดของลูกค้าสอบบัญชี เพื่อวางแผนกำลังคนให้รองรับกับปริมาณงานในอนาคตตามแผนธุรกิจของสำนักงานสอบบัญชี โดยนอกเหนือจากการพิจารณาสัดส่วนของลูกค้าบริษัทจดทะเบียนต่อจำนวนผู้สอบบัญชีในตลาดทุนแล้ว สำนักงานสอบบัญชี ควรพิจารณาความเพียงพอของพนักงานในระดับอื่น ๆ ประกอบด้วย (สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, 2561)

ทั้งนี้ จากการตรวจสอบควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีในรอบการตรวจที่สาม ก.ล.ต. พบว่าสำนักงานสอบบัญชีส่วนใหญ่ ได้ปรับปรุงนโยบายที่เกี่ยวข้องกับการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าตามข้อสังเกตจากการตรวจในรอบก่อนแล้ว อย่างไรก็ตาม ก.ล.ต. ยังพบข้อสังเกตบางประการเกี่ยวกับการรวบรวมข้อมูลเพื่อประกอบการประเมินความเสี่ยง ดังนี้

| ข้อสังเกตที่พบ                                                                                                                                                                             | ความเสี่ยง                                                                                                                                                              | ข้อเสนอแนะในการปรับปรุง                                                                                                                                                                                     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| - ออกหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีโดยที่ กระบวนการประเมินความเสี่ยงในการ รับงานยังไม่เสร็จสิ้น<br>- ออกหนังสือตอบรับงานก่อนที่ได้รับ จดหมายตอบกลับเกี่ยวกับเหตุผลทาง มรรยาทจากผู้สอบบัญชีคนก่อน | ไม่ได้พิจารณาข้อมูลและปัจจัย ที่สำคัญต่าง ๆ อย่างครบถ้วน ซึ่งอาจมีความเสี่ยงที่สำนักงานสอบบัญชี จะ ตัดสินใจตอบรับงานสอบบัญชี ที่ มีความเสี่ยงในระดับที่สูงกว่าระดับปกติ | สำนักงานสอบบัญชีควรกำหนดให้มี การรวบรวมข้อมูลที่สำคัญอย่างครบถ้วน ก่อนการตอบรับงานกับลูกค้ารายใหม่ และลูกค้ารายเดิม เพื่อป้องกันกรณี ที่อาจ จะมีความเสี่ยงเกินกว่าระดับที่สำนักงานสอบบัญชีจะสามารถยอมรับได้ |

### วิธีดำเนินการวิจัย

**กระบวนการและวิธีการเลือกกลุ่มตัวอย่าง** ประชากรและกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ที่มีรายชื่อเปิดเผยในเว็บไซต์ของสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์จำนวน 846 ราย ณ วันที่ 18 ธันวาคม 2557 เนื่องจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่เปิดเผยรายชื่อในเว็บไซต์ของสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์มีลักษณะการปฏิบัติงานกระจายอยู่ในสำนักงานสอบบัญชีและบางส่วนเป็นผู้สอบบัญชีอิสระ ซึ่งทำให้ผู้วิจัยยังไม่สามารถทราบได้แน่ชัดว่าผู้สอบบัญชีดังกล่าวปฏิบัติงานในสังกัดสำนักงานหรือเป็นผู้สอบบัญชีอิสระ และจากการทบทวนวรรณกรรมยังไม่พบว่ามีการวิจัยหรือบทความเรื่องใดอ้างอิงถึงตัวเลขนับจำนวนของผู้สอบบัญชีในสำนักงานและผู้สอบบัญชีอิสระทำให้ผู้วิจัยต้องใช้วิธีเลือกกลุ่มตัวอย่างจากประชากรที่มีอยู่ทั้งหมด 846 ตัวอย่าง ซึ่งได้รับแบบสอบถามกลับคืนมาจำนวน 260 ตัวอย่าง คิดเป็นร้อยละ 30.73

**การวัดคุณลักษณะของตัวแปร** ปัจจัยส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นตัวแปรอิสระประกอบด้วย เพศ อายุ ประสบการณ์ปฏิบัติงานสอบบัญชี และระดับการศึกษา รวมถึงจำนวนลูกค้า และจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี โดยความรับผิดชอบของผู้นำต่อการควบคุมคุณภาพภายในสำนักงาน เป็นตัวแปรตาม

ผู้วิจัยได้ทำการตรวจสอบความครบถ้วนของข้อมูลในแบบสอบถามที่เก็บรวบรวมได้ทั้ง 260 ชุด และนำไปทำการวิเคราะห์ข้อมูลโดยมีสถิติที่ใช้ในการวิจัย ดังนี้คือ

1. **สถิติพรรณนา (Descriptive Statistic)** ประกอบด้วยการหาค่าความถี่ (Frequency) ค่าร้อยละ (Percentage) ค่าเฉลี่ย (Mean) และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) ของข้อมูลเพื่อแจกแจงความถี่เกี่ยวกับลักษณะส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และหาค่าเฉลี่ยความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเกี่ยวกับความสามารถในการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ (TSQC 1) ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

2. **สถิติเชิงอนุมาน (Inference Statistics)** เป็นการวิเคราะห์ค่าความแปรปรวน (Analysis of variance) เพื่อทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยความสามารถในการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ (TSQC 1)

3. **การวิเคราะห์ความเชื่อถือได้ของปัจจัยที่ใช้วัดค่าตัวแปร** เป็นการทดสอบความเชื่อถือได้ของปัจจัยที่ใช้วัดค่าตัวแปร โดยการวิเคราะห์ปัจจัย (Factor analysis) เพื่อทดสอบสหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร

## ผลการวิจัย

จากผลการศึกษาปัจจัยส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามตารางที่ 1 พบว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นเพศหญิงมากกว่าเพศชาย โดยเป็นเพศหญิง 180 คน คิดเป็นร้อยละ 69.2 และเป็นเพศชาย จำนวน 80 คน คิดเป็นร้อยละ 30.8 มีอายุระหว่าง 40 - 49 ปี มากที่สุด จำนวน 90 คน คิดเป็นร้อยละ 34.6 รองลงมาคืออายุระหว่าง 30 - 39 ปี จำนวน 85 คน คิดเป็นร้อยละ 32.7 มีอายุ 50 ปี ขึ้นไป จำนวน 65 คน คิดเป็นร้อยละ 25 และมีอายุน้อยกว่า 30 ปี จำนวน 20 คน คิดเป็นร้อยละ 7.7 ตามลำดับ

มีประสบการณ์ปฏิบัติงานสอบบัญชีระหว่าง 11 - 20 ปี มากที่สุด จำนวน 95 คน คิดเป็นร้อยละ 36.5 รองลงมาคือประสบการณ์ระหว่าง 5 - 10 ปี จำนวน 65 คน คิดเป็นร้อยละ 25 มีประสบการณ์ 20 ปี ขึ้นไป จำนวน 55 คน คิดเป็นร้อยละ 21.2 และมีประสบการณ์น้อยกว่า 5 ปี จำนวน 45 คน คิดเป็นร้อยละ 17.3 ตามลำดับ

จบการศึกษาระดับปริญญาโทมากกว่าระดับปริญญาตรี โดยจบการศึกษาระดับปริญญาโท จำนวน 190 คน คิดเป็นร้อยละ 73.1 และ จบการศึกษาระดับปริญญาตรี จำนวน 70 คน คิดเป็นร้อยละ 26.9

ในแต่ละปีรับงานสอบบัญชีต่ำกว่า 50 ราย มากที่สุด จำนวน 160 คน คิดเป็นร้อยละ 61.5 รองลงมาคือรับงานสอบบัญชี 50 - 100 ราย จำนวน 75 คน คิดเป็นร้อยละ 28.8 รับงานสอบบัญชี 101 - 150 ราย จำนวน 15 คน คิดเป็นร้อยละ 15 และ รับงานสอบบัญชี 151 - 200 ราย จำนวน 10 คน คิดเป็นร้อยละ 3.8 ตามลำดับ โดยไม่มีผู้รับงานสอบบัญชีเกินกว่า 200 ราย

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตส่วนใหญ่มีผู้ช่วยผู้สอบบัญชีจำนวนระหว่าง 1-5 คน มากที่สุด จำนวน 100 คน คิดเป็นร้อยละ 38.5 รองลงมาไม่มีผู้ช่วยผู้สอบบัญชี จำนวน 95 คน คิดเป็นร้อยละ 36.5 มีผู้ช่วยผู้สอบบัญชีระหว่าง 6-10 คน จำนวน 50 คน คิดเป็นร้อยละ 19.2 และมีจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชีมากกว่า 10 คน จำนวน 15 คน คิดเป็นร้อยละ 5.8 ตามลำดับ

ตารางที่ 1 แสดงการจำแนกปัจจัยส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและปัจจัยที่เกี่ยวข้อง

| ปัจจัยส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและปัจจัยที่เกี่ยวข้อง |                  | จำนวน | ร้อยละ |
|--------------------------------------------------------------|------------------|-------|--------|
| เพศ                                                          | • ชาย            | 80    | 30.8   |
|                                                              | • หญิง           | 180   | 69.2   |
|                                                              | รวม              | 260   | 100.0  |
| อายุ                                                         | • น้อยกว่า 30 ปี | 20    | 7.7    |
|                                                              | • 30 ปี - 39 ปี  | 85    | 32.7   |
|                                                              | • 40 ปี - 49 ปี  | 90    | 34.6   |
|                                                              | • 50 ปี ขึ้นไป   | 65    | 25.0   |
|                                                              | รวม              | 260   | 100    |
| ประสบการณ์ปฏิบัติงานสอบบัญชี                                 | • น้อยกว่า 5 ปี  | 45    | 17.3   |
|                                                              | • 5 ปี - 10 ปี   | 65    | 25.0   |
|                                                              | • 11 ปี - 20 ปี  | 95    | 36.5   |
|                                                              | • 20 ปี ขึ้นไป   | 55    | 21.2   |
|                                                              | รวม              | 260   | 100.0  |
| การศึกษาขั้นสูงสุด                                           | • ปริญญาตรี      | 70    | 26.9   |
|                                                              | • ปริญญาโท       | 190   | 73.1   |
|                                                              | รวม              | 260   | 100.0  |

ตารางที่ 1 แสดงการจำแนกปัจจัยส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและปัจจัยที่เกี่ยวข้อง (ต่อ)

| ปัจจัยส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและปัจจัยที่เกี่ยวข้อง |                  | จำนวน | ร้อยละ |
|--------------------------------------------------------------|------------------|-------|--------|
| จำนวนลูกค้าของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต                           | • ต่ำกว่า 50 ราย | 160   | 61.5   |
|                                                              | • 50 - 100 ราย   | 75    | 28.8   |
|                                                              | • 101 - 150 ราย  | 15    | 5.8    |
|                                                              | • 151 - 200 ราย  | 10    | 3.8    |
|                                                              | รวม              | 260   | 100.0  |
| จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชีของผู้สอบบัญชี                        | • ไม่มี          | 95    | 36.5   |
|                                                              | • 1 - 5 คน       | 100   | 38.5   |
|                                                              | • 6 - 10 คน      | 50    | 19.2   |
|                                                              | • มากกว่า 10 คน  | 15    | 5.8    |
|                                                              | รวม              | 260   | 100.0  |

### การวิเคราะห์ความเชื่อถือได้ของปัจจัยที่ใช้วัดค่าตัวแปรตาม

ผู้วิจัยได้ทำการทดสอบความเชื่อถือได้ของปัจจัยที่ใช้วัดค่าตัวแปร โดยการวิเคราะห์ปัจจัย เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร โดยมีข้อกำหนดในการทดสอบเบื้องต้นคือ 1) กลุ่มตัวอย่างที่ตอบแบบสอบถามต้องมากกว่า 150 คน (Pallant, 2001) 2) ความสัมพันธ์ (Correlation) เบื้องต้นระหว่างปัจจัยสูงกว่า 0.3 ขึ้นไป (Wiersma, 1991) 3) พิจารณาค่า KMO (Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling) ต้องสูงกว่า 0.6 และค่า Bartlett's test of Sphericity มีนัยสำคัญทางสถิติ (Significance) (Burns, 1990) และ 4) การสกัดองค์ประกอบ (Factor extraction) โดยวิธีวิเคราะห์องค์ประกอบหลัก (Principle component analysis) และกำหนดให้แต่ละองค์ประกอบไม่มีความสัมพันธ์กันจึงเลือกหมุนแกนแบบมุมฉาก (Orthogonal) ด้วยวิธี Varimax แสดงค่าไอเกน (Eigen values) ที่มีค่าสูงกว่า 1 และแสดงค่าน้ำหนักปัจจัย (Factor loading) มากกว่า 0.5 โดยตัววัดต้องไม่มีค่า Factor Loading มากกว่า 1 ปัจจัย (Gliem & Gliem, 2003) และหาค่าความเชื่อถือได้ (Reliability) โดยใช้วิธีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาของครอนบาค (Cronbach's Alpha Coefficient) พิจารณาจากค่า Cronbach's Alpha ซึ่งต้องมากกว่า 0.6 จึงจะถือว่ามีความเชื่อถือได้ (Gliem & Gliem, 2003) ซึ่งผลการทดสอบความเชื่อถือได้ของปัจจัยที่ใช้วัดความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการปฏิบัติตาม TSQC1 ข้อกำหนดด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ พบว่า

ปัจจัยที่ใช้วัดทักษะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในการปฏิบัติตาม TSQC 1 ข้อกำหนดด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ มีสหสัมพันธ์กันสูงกว่า 0.3 ที่ระดับนัยสำคัญเท่ากับ 0.05 จำนวน 42 คู่ จากทั้งหมด 90 คู่ จึงตัดปัจจัยที่มีสหสัมพันธ์กันต่ำกว่า 0.3 ออกจากการวิเคราะห์ จำนวน 3 ปัจจัย และนำปัจจัยที่มีสหสัมพันธ์กันสูงกว่า 0.3 จำนวน 7 ปัจจัย มาใช้ในการวิเคราะห์โดยสามารถแสดงค่าเฉลี่ย และค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ ของปัจจัยที่ใช้วัดความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการปฏิบัติตาม TSQC 1 ด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ ได้ตามตารางที่ 2 และ 3 ตามลำดับ

ตารางที่ 2 แสดงค่าเฉลี่ยของปัจจัยที่ใช้วัดทักษะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการปฏิบัติตาม TSQC1 ด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ

| ทักษะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการ ปฏิบัติตาม TSQC 1<br>ด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ                                                                        | ค่าเฉลี่ย |       | การแปลความหมาย              |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|-------|-----------------------------|
|                                                                                                                                                                                                          | $\bar{X}$ | S.D.  |                             |
| Acceptance 1 : สอบถามไปยังผู้สอบบัญชีรายเดิมของลูกค้าว่ามีเหตุผลทางจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ควรนำมาพิจารณาหรือมีสถานการณ์ใดที่ทำให้ไม่ควรตอบรับงาน                                            | 3.21      | 1.380 | ปฏิบัติ กับไม่ปฏิบัติพอๆกัน |
| Acceptance 2 : สรุปเหตุการณ์สำคัญที่นำไปสู่การยุติความสัมพันธ์กับลูกค้า                                                                                                                                  | 3.46      | 1.234 | ปฏิบัติค่อนข้างครบถ้วน      |
| Acceptance 3 : จัดประชุมกับผู้บริหารของลูกค้าและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลกิจการเพื่อหารือถึงข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่อาจนำไปสู่การถอนตัว                                                               | 3.25      | 1.331 | ปฏิบัติ กับไม่ปฏิบัติพอๆกัน |
| Acceptance 4 : พิจารณาถึงผลกระทบจากการยุติซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าที่เกี่ยวข้องกับข้อกำหนดทางวิชาชีพข้อบังคับและข้อกำหนดที่เกี่ยวข้อง                                                                   | 3.60      | 1.150 | ปฏิบัติค่อนข้างครบถ้วน      |
| Acceptance 5 : ดำเนินการตอบกลับหนังสือสอบถามเหตุผลทางจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจากผู้สอบบัญชีรายใหม่ของลูกค้า                                                                                     | 3.54      | 1.325 | ปฏิบัติค่อนข้างครบถ้วน      |
| Acceptance 6 : จัดทำแผนประมาณการจำนวนชั่วโมงปฏิบัติงานประจำปีซึ่งครอบคลุมข้อมูลของลูกค้าค่าสอบบัญชีวันที่ตอบรับงาน วันครบกำหนดส่งมอบงานจำนวนชั่วโมงปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี/ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีและบุคลากร | 3.46      | 1.102 | ปฏิบัติค่อนข้างครบถ้วน      |
| Acceptance 7 : สรุปจำนวนชั่วโมงที่ใช้ของแต่ละงานตรวจสอบของลูกค้า                                                                                                                                         | 3.48      | 1.154 | ปฏิบัติค่อนข้างครบถ้วน      |
| ค่าเฉลี่ยรวม                                                                                                                                                                                             | 3.52      | 1.182 | ปฏิบัติค่อนข้างครบถ้วน      |

**ตารางที่ 3** แสดงค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของปัจจัยที่ใช้วัดทักษะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการปฏิบัติตาม TSQC 1 ด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ

|             | Acceptance1 | Acceptance2 | Acceptance3 | Acceptance4 | Acceptance5 | Acceptance6 | Acceptance7 |
|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Acceptance1 | 1           | .736*       | .633*       | .528*       | .740*       | .596*       | .518*       |
| Acceptance2 | .736*       | 1           | .823*       | .717*       | .721*       | .538*       | .521*       |
| Acceptance3 | .633*       | .823*       | 1           | .823*       | .558*       | .487*       | .475*       |
| Acceptance4 | .528*       | .717*       | .823*       | 1           | .485*       | .452*       | .554*       |
| Acceptance5 | .740*       | .721*       | .558*       | .485*       | 1           | .570*       | .525*       |
| Acceptance6 | .596*       | .538*       | .487*       | .452*       | .570*       | 1           | .766*       |
| Acceptance7 | .518*       | .521*       | .475*       | .554*       | .525*       | .766*       | 1           |

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

เมื่อทำการวิเคราะห์องค์ประกอบ (Factor analysis) ของปัจจัยที่ใช้วัดทักษะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการปฏิบัติตาม TSQC 1 ด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ พบว่าไม่มีปัจจัยใดที่มีค่าน้ำหนักปัจจัยสูงมากกว่า 1 ปัจจัย โดยสามารถลดจำนวนปัจจัยที่ใช้วัดความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในการปฏิบัติตาม TSQC 1 ด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ เหลือเพียง 1 ปัจจัยคือ ปัจจัยการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ ประกอบด้วยปัจจัยย่อย 7 ปัจจัย ได้แก่ 1) สอบถามไปยังผู้สอบบัญชีรายเดิมของลูกค้าว่ามีเหตุผลทางจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ควรนำมาพิจารณาหรือมีสถานการณ์ใดที่ทำให้ไม่ควรตอบรับงาน 2) สรุปเหตุการณ์สำคัญที่นำไปสู่การยุติความสัมพันธ์กับลูกค้า 3) จัดประชุมกับผู้บริหารของลูกค้าและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลกิจการเพื่อหาหรือถึงข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่อาจนำไปสู่การถอนตัว 4) พิจารณาถึงผลกระทบจากการยุติซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าที่เกี่ยวข้องกับข้อกำหนดทางวิชาชีพข้อบังคับและข้อกำหนดที่เกี่ยวข้อง 5) ดำเนินการตอบกลับหนังสือสอบถามเหตุผลทางจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจากผู้สอบบัญชีรายใหม่ของลูกค้า 6) จัดทำแผนประมาณการจำนวนชั่วโมงการปฏิบัติงานประจำปีซึ่งครอบคลุมข้อมูลของลูกค้า ค่าสอบบัญชีวันที่ตอบรับงาน วันครบกำหนดส่งมอบงานจำนวนชั่วโมงปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี/ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีและบุคลากร และ 7) สรุปจำนวนชั่วโมงที่ใช้ของแต่ละงานตรวจสอบของลูกค้า โดยปัจจัยที่ใช้เป็นเครื่องมือวัดการปฏิบัติตาม TSQC 1 ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเกี่ยวกับการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะมีค่า KMO (Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling) เท่ากับ 0.833 ที่ระดับนัยสำคัญเท่ากับ 0.05 ทางและมีค่า Eigen value ของปัจจัยเท่ากับ 4.659 โดยมีค่า Cronbach Alpha เท่ากับ 0.915 และมีค่าน้ำหนักปัจจัยย่อยของแต่ละปัจจัยมากกว่า 0.6 ตามที่แสดงไว้ในตารางที่ 4

ตารางที่ 4 แสดงค่าน้ำหนักปัจจัยที่ใช้วัดทักษะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการปฏิบัติตาม TSQC 1 ด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ

| ปัจจัย                                                                                                                                                                                                     | Factor Loading | Eigen Value | % of Variance | Cronbach Alpha |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------|-------------|---------------|----------------|
| การปฏิบัติตาม TSQC 1 ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเกี่ยวกับการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ                                                                                |                | 4.659       | 66.564        | 0.915          |
| ปัจจัยย่อย 1 สอบถามไปยังผู้สอบบัญชีรายเดิมของลูกค้าว่ามีเหตุผลทางจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ควรนำมาพิจารณาหรือมีสถานการณ์ใดที่ทำให้ไม่ควรตอบรับงาน                                                | 0.836          |             |               |                |
| ปัจจัยย่อย 2 สรุปเหตุการณ์สำคัญที่นำไปสู่การยุติความสัมพันธ์กับลูกค้า                                                                                                                                      | 0.894          |             |               |                |
| ปัจจัยย่อย 3 จัดประชุมกับผู้บริหารของลูกค้าและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลกิจการเพื่อหาหรือถึงข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่อาจนำไปสู่การถอนตัว                                                                  | 0.848          |             |               |                |
| ปัจจัยย่อย 4 พิจารณาถึงผลกระทบจากการยุติซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าที่เกี่ยวข้องกับข้อกำหนดทางวิชาชีพข้อบังคับและข้อกำหนดที่เกี่ยวข้อง                                                                       | 0.802          |             |               |                |
| ปัจจัยย่อย 5 ดำเนินการตอบกลับหนังสือสอบถามเหตุผลทางจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจากผู้สอบบัญชีรายใหม่ของลูกค้า                                                                                         | 0.807          |             |               |                |
| ปัจจัยย่อย 6 จัดทำแผนประมาณการจำนวนชั่วโมงการปฏิบัติงานประจำปีซึ่งครอบคลุมข้อมูลของลูกค้า ค่าสอบบัญชีวันที่ตอบรับงาน วันครบกำหนดส่งมอบงานจำนวนชั่วโมงปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี/ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีและบุคลากร | 0.763          |             |               |                |
| ปัจจัยย่อย 7 สรุปจำนวนชั่วโมงที่ใช้ของแต่ละงานตรวจสอบของลูกค้า                                                                                                                                             | 0.752          |             |               |                |

หมายเหตุ: KMO: Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy = 0.854

### ผลการทดสอบสมมติฐาน

จากผลการทดสอบสมมติฐานที่ได้จากการวิเคราะห์ค่าความแปรปรวน (ANOVA) เพื่อทดสอบความแตกต่างของความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในการปฏิบัติตาม TSQC1 ด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะจำแนกตามลักษณะส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีรับ อนุญาต ซึ่งได้แก่ เพศ อายุ ประสบการณ์ปฏิบัติงานสอบบัญชี ระดับการศึกษา จำนวนลูกค้า และจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี โดยพบว่า อายุของผู้สอบบัญชี ประสบการณ์ปฏิบัติงานสอบบัญชี ระดับการศึกษา และจำนวนผู้ช่วยของผู้สอบบัญชีต่างกัน ความสามารถในการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ (TSQC1) ด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะต่างกัน ตามตารางที่ 5 ผล

ตารางที่ 5 แสดงการสรุปผลการทดสอบสมมติฐาน

| การปฏิบัติตาม<br>TSQC 1                                                                | ลักษณะส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต |                   |                                      |                   |                                   |                                 |
|----------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------|-------------------|--------------------------------------|-------------------|-----------------------------------|---------------------------------|
|                                                                                        | เพศ                                    | อายุ              | ประสบการณ์<br>ปฏิบัติงาน<br>สอบบัญชี | ระดับ<br>การศึกษา | จำนวน<br>ลูกค้าของผู้<br>สอบบัญชี | จำนวน<br>ผู้ช่วยผู้สอบ<br>บัญชี |
| ด้านการตอบรับงาน<br>และการคงไว้ซึ่งความ<br>สัมพันธ์กับลูกค้าและ<br>งานที่มีลักษณะเฉพาะ | -                                      | ✓<br>(Sig.=0.005) | ✓<br>(Sig.=0.002)                    | -                 | ✓<br>(Sig.=0.001)                 | ✓<br>(Sig.=0.000)               |

✓ = แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติเท่ากับ 0.05

### สรุปและอภิปรายผล

จากผลการศึกษาความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการปฏิบัติตาม TSQC 1 ด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ พบว่า

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตส่วนใหญ่เป็นเพศหญิงมากกว่าเพศชาย มีประสบการณ์ปฏิบัติงานสอบบัญชีระหว่าง 11 – 20 ปี จบการศึกษาระดับปริญญาโทมากกว่าระดับปริญญาตรี ในแต่ละปีรับงานสอบบัญชีเฉลี่ยต่ำกว่า 50 ราย โดยไม่มีผู้รับงานสอบบัญชีเกินกว่า 200 ราย มีผู้ช่วยผู้สอบบัญชีเฉลี่ย 1-5 คน

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความสามารถในการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ (TSQC 1) เกี่ยวกับการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะค่อนข้างครบถ้วน สะท้อนให้เห็นว่า ผู้สอบบัญชีกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติในการพิจารณาตอบรับงานลูกค้าซึ่งจะสามารถช่วยลดความเสี่ยงในการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้กับลูกค้าที่มีปัญหา

สอดคล้องกับเอกพล คงมา และศิลปพร ศรีจันทพร (2556) กล่าวว่าผู้สอบบัญชีมีความรู้ความเข้าใจในการการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ (TSQC 1) ด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะในระดับดี

อายุของผู้สอบบัญชี ประสบการณ์ปฏิบัติงานสอบบัญชี ระดับการศึกษา และจำนวนผู้ช่วยของผู้สอบบัญชีต่างกัน ความสามารถในการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ (TSQC 1) ด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะต่างกัน

สอดคล้องกับ สุพรรณา บุญมาวงศ์ (2551) ซึ่งกล่าวว่าปัจจัยที่มีผลต่อการเลือกใช้บริการสำนักงานหรือผู้สอบบัญชี ประกอบด้วยลักษณะทั่วไปของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ลักษณะและรูปแบบของงบการเงิน กระบวนการในการให้บริการตรวจสอบบัญชี ลักษณะทางกายภาพอื่นๆ

สอดคล้องกับ ปภาวี สุขมณี และคณะ (2553) กล่าวว่าผู้สอบบัญชีในกรมตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ที่มีประสบการณ์การตรวจสอบบัญชีแตกต่างกันจะส่งผลให้ความสามารถในการใช้เทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ รวมไปถึงคุณภาพการสอบบัญชีแตกต่างกันด้วย

สอดคล้องกับ สุพรรณมา บุญมาวงศ์ (2551) กล่าวว่า ผู้สอบบัญชี รวมถึงผู้ช่วยผู้สอบบัญชี และบุคลากรของสำนักงานสอบบัญชี ควรมีความเข้าใจด้านนโยบายและกระบวนการในการควบคุมคุณภาพของสำนักงานบัญชีที่ตนปฏิบัติงานอยู่และสามารถนำไปปฏิบัติให้เกิดคุณภาพที่เป็นรูปธรรมได้จริง ซึ่งความสามารถในการนำนโยบายและกระบวนการในการควบคุมคุณภาพมาใช้ในการปฏิบัติของผู้สอบบัญชีรวมถึงผู้ช่วยผู้สอบบัญชีอาจแตกต่างกันออกไป นอกจากนี้จากการทบทวนวรรณกรรมพบว่า ความรับผิดชอบของผู้นำต่อการควบคุมคุณภาพภายในสำนักงาน อาจแตกต่างกันตามลักษณะทั่วไปของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชี

### ข้อเสนอแนะจากผลการวิจัยที่พบและการนำผลการวิจัยไปใช้

จากผลการวิจัยพบว่า ปัจจัยส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีและปัจจัยที่เกี่ยวข้อง ประกอบด้วย อายุ ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี ระดับการศึกษา และ จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ส่งผลต่อความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ ดังนั้นหากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต รวมไปถึงสำนักงานสอบบัญชีมีความตั้งใจที่จะกำหนดนโยบาย และวิธีปฏิบัติสำหรับการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ เพื่อเป็นเครื่องมือในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของตนเองให้สามารถนำไปใช้ปฏิบัติในงานสอบบัญชีมีคุณภาพอย่างเป็นรูปธรรม อาจต้องพิจารณาการกำหนดให้มีจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่เหมาะสมต่อการปฏิบัติงาน

## บรรณานุกรม

- ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่องจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2553. (2553, 3 พฤศจิกายน). ราชกิจจานุเบกษา. เล่มที่ 127 ตอนพิเศษ 127ง. หน้า 68-74.
- ปภาวี สุขมณี, จุฑามาศ สุนทร, ฉัตรรัชดา วิโรจน์รัตน์ และ ปาลวิ พุฒิกุลสาคร. (2553). ผลกระทบของความเป็นมืออาชีพที่มีต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี ในกรมตรวจบัญชีสหกรณ์. กาฬสินธุ์: มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลอีสาน วิทยาเขตกาฬสินธุ์.
- ศิลปพร ศรีจันทร์เพชร. (2552). การควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีสำหรับสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและขนาดกลาง. วารสารวิชาชีพบัญชี, 5(14), 26-28.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2555). มาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง ข้อกำหนดด้านสมรรถนะสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี. กรุงเทพฯ: แอคทีฟปริ้นท์ .
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2557). รายชื่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาต. สืบค้น 18 ธันวาคม 2557, จาก [https://eservice.fap.or.th/fap\\_registration/cpa\\_contact\\_list.php](https://eservice.fap.or.th/fap_registration/cpa_contact_list.php).
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2557). ผลการตรวจสอบคุณภาพสำนักงานบัญชีโดยรวมปี 2557. สืบค้น 3 มีนาคม 2559, จาก [http://www.fap.or.th/images/sub\\_1359024609/ผลการตรวจสอบคุณภาพสำนักงานบัญชีโดยรวม ปี 2557.pdf](http://www.fap.or.th/images/sub_1359024609/ผลการตรวจสอบคุณภาพสำนักงานบัญชีโดยรวม ปี 2557.pdf).
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2556). Audit Quality Focus - TSQC1. สืบค้น 3 มีนาคม 2559, จาก [http://www.fap.or.th/images/column\\_1386298498/Fap\\_News12\\_spdf?mode=preview](http://www.fap.or.th/images/column_1386298498/Fap_News12_spdf?mode=preview).
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2558). ข้อเสนอแนะสำหรับการดำเนินการตามมาตรฐาน TSQC1. สืบค้น 3 มีนาคม 2559, จาก [http://www.fap.or.th/images/column\\_1397118366/TSQC1.pdf](http://www.fap.or.th/images/column_1397118366/TSQC1.pdf).
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2558). การใช้แนวทางปฏิบัติงานตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 สำหรับผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานคนเดียว. กรุงเทพฯ: แอคทีฟปริ้นท์.
- สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. (2561). รายงานสรุปกิจกรรมการตรวจคุณภาพงานสอบบัญชี 1 มกราคม – 31 ธันวาคม 2561. กรุงเทพฯ: ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย.
- สุพรรณ นุญมาวงศ์. (2551). ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการใช้บริการตรวจสอบบัญชีในเขตกรุงเทพมหานคร. (วิจัย). ปทุมธานี: มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี.
- เอกพล คงมา และ ศิลปพร ศรีจันทร์เพชร. (2556). ปัญหาการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 ไปใช้ในการสอบบัญชี สำหรับสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและผู้สอบบัญชีอิสระ. วารสารวิชาชีพบัญชี, 9(26), 32-43.
- Burns, R. (1990). *Introduction to Research Methods*. Melbourne: Longman Chesire.
- Gliem, J. A., & Gliem, R. R. (2003). *Calculating, interpreting, and reporting Cronbach's alpha reliability coefficient for Likert-type scales*. Midwest Research to Practice Conference in Adult, Continuing, and Community Education. Retrieved October 6, 2010, from <http://hdl.handle.net/1805/344>.
- Pallant, J. (2001). *SPSS Survival Manual: A Stepby-step Guide to Data Analysis*. Buckingham: Open University Press.
- Wiersma, W. (1991). *Research Methods in Education* (5th edition). Sydney: Allyn and Bacon.