

ความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการปฏิบัติตาม มาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง

CPA's ABILITY TO COMPLY WITH THAI STANDARD ON QUALITY CONTROL (TSQC1) RELEVANT ETHICAL REQUIREMENTS

เพ็ญริดา พงษ์ธานี*

Pentida Pongtanee*

* ผู้ช่วยศาสตราจารย์ และรองคณบดีฝ่ายบริหาร วิทยาลัยบริหารธุรกิจนวัตกรรมและการบัญชี
มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

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

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

บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ปัจจัยที่นำมาใช้ในการศึกษาคือ ความสามารถในการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ที่ระบุไว้ในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ (TSQC1) เรื่องการควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงินและงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการที่เกี่ยวข้อง เป็นตัวแปรตาม ลักษณะส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีเป็นตัวแปรอิสระ และเป็นตัวกำหนดความสามารถในการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ในการวิจัยครั้งนี้ เก็บรวบรวมข้อมูลจากแบบสอบถามที่ส่งให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ปฏิบัติงานในเขตกรุงเทพมหานครและปริมณฑล จำนวน 846 ราย ได้รับแบบสอบถามกลับจำนวน 260 ราย คิดเป็นร้อยละ 30.73

ผลจากการวิจัยพบว่า ลักษณะส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแตกต่างกัน มีความสามารถในการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแตกต่างกัน โดยพบว่า ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ขึ้นอยู่กับ อายุ ประสบการณ์ปฏิบัติงานสอบบัญชี ระดับการศึกษา จำนวนลูกค้า และ จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี

คำสำคัญ: มาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

Abstract

The purpose of this research is to study The CPA's ability to comply with relevant ethical requirements. The factors used in this research consist of an ability to comply with relevant ethical requirements 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 forty - six surveys were sent out to potential respondents to participate in this research, 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 to comply with relevant ethical requirements are different depending on the personal appearance in age , experience , education, number of customers, and number of the assistant auditor.

Keywords: TSQC1, Relevant Ethical Requirements, CPA

บทนำ

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ซึ่งเป็นหน่วยงานที่กำกับดูแลผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีในแต่ละด้าน รวมถึงผู้ประกอบการวิชาชีพสอบบัญชี ได้กำหนดแนวทางเกี่ยวกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (ผู้สอบบัญชี, สำนักงานสอบบัญชี) ไว้ในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) เพื่อควบคุมผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง โดยกำหนดให้ผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีต้องจัดให้มีนโยบายและวิธีปฏิบัติที่ออกแบบมาเพื่อให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่าผู้สอบบัญชีและบุคลากรปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องตามข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ฉบับที่ 19 เรื่องจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553 เกี่ยวกับเรื่อง 1) ความเป็นอิสระ 2) ความขัดแย้งทางผลประโยชน์และ 3) การรักษาความลับ โดยผู้สอบบัญชีและบุคลากรต้องมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับนโยบายและข้อกำหนดเกี่ยวกับจรรยาบรรณ ต้องทราบขั้นตอนและวิธีการดำเนินการกรณที่มีประเด็นที่อาจเกิดขึ้นในเรื่องการขัดแย้งทางผลประโยชน์และการจัดการเกี่ยวกับอุปสรรคต่อความเป็นอิสระที่อาจเกิดขึ้นโดยให้มีผลบังคับใช้ในปี 2557 เพื่อให้ผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีมีมาตรฐานการควบคุมคุณภาพในระดับสำนักงาน และให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่าสำนักงานและบุคลากรของสำนักงานปฏิบัติตามมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง รวมถึงรายงานที่ออกโดยสำนักงานหรือผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานมีความเหมาะสมกับสถานการณ์ ทั้งนี้ส่งผลให้งานสอบบัญชีมีคุณภาพ ทำให้เกิดความเชื่อมั่นแก่ผู้ใช้และผู้ที่เกี่ยวข้องในรายงานทางการเงินและวิชาชีพสอบบัญชีเป็นที่ยอมรับ และช่วยลดความเสี่ยงในการที่จะเกิดข้อผิดพลาดจากการตรวจสอบซึ่งส่งผลเสียหายต่อตลาดทุนและระบบเศรษฐกิจโดยรวม

ในระหว่างปี 2557 สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ โดยฝ่ายพัฒนาและกำกับดูแลคุณภาพผู้สอบบัญชีได้ทำการตรวจเยี่ยมสำนักงานสอบบัญชีจำนวน 9 สำนักงาน ซึ่งเป็นไปโดยสมัครใจโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อสอบถามและให้คำแนะนำในการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) โดยพบข้อสังเกตเกี่ยวกับข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องว่า 1) สำนักงานไม่มีระบบติดตาม และตรวจสอบที่ชัดเจนว่า ผู้สอบบัญชีและบุคลากรทุกคนได้จัดทำหนังสือยืนยันความเป็นอิสระครบถ้วน 2) สำนักงานส่วนใหญ่มีการให้บริการอื่น เช่น การให้คำปรึกษาธุรกิจ /บัญชีภาษี แต่ยังไม่ได้กำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการให้บริการอื่น เพื่อให้มีความชัดเจนในการปฏิบัติที่ระบุถึงบริการต้องห้าม หรือบริการที่ต้องมีการพิจารณาและอนุมัติโดยหัวหน้าสำนักงานอย่างเหมาะสม และ 3) การกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติการจัดเก็บเอกสารหลักฐาน และการเข้าถึงเอกสารหลักฐานดังกล่าวยังไม่ชัดเจน เช่น ไม่ได้กำหนดสิทธิการเข้าถึงแฟ้มข้อมูล ไม่ได้กำหนดให้มีผู้รับผิดชอบในการควบคุมการเบิก-จ่ายแฟ้มเอกสาร เป็นต้น

ทั้งนี้ ศิลปพร ศรีจันทเพชร (2552) กล่าวว่า ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของนโยบายและวิธีการปฏิบัติด้านการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีขึ้นอยู่กับปัจจัยต่างๆ ขึ้นอยู่กับขนาดของกิจการ ลักษณะของงานบริการ ลักษณะโครงสร้างขององค์กร ข้อพิจารณาด้านต้นทุนและผลประโยชน์ ซึ่งอาจทำให้สำนักงานสอบบัญชีมีนโยบายและวิธีปฏิบัติในการปฏิบัติงานที่แตกต่างกัน โดยสำนักงานบัญชีควรสื่อสารให้บุคลากรทราบถึงนโยบายและวิธีการปฏิบัติด้านการควบคุมคุณภาพและนำไปปฏิบัติจริง

สมพงษ์ พรอุบลรัตน์ (2554) กล่าวว่า ISQC1 เป็นประเด็นน่าสนใจในประเทศไทยในขณะนี้ เนื่องจากมาตรฐานฉบับนี้มีผลกระทบกับการควบคุมคุณภาพในระดับสำนักงานสอบบัญชี นอกเหนือจากระดับงานสอบบัญชีที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 220 มาตรฐานดังกล่าวกำหนดไว้ 7 ประเด็นสำคัญได้แก่ 1) ความรับผิดชอบของผู้ทำ 2) ข้อกำหนดจรรยาบรรณ 3) การตอบรับและดำรงไว้ซึ่งความต่อเนื่องของลูกค้าน 4) ทรัพยากรบุคคล 5) ผลการปฏิบัติงาน 6) การติดตามผลและ 7) การจัดการเอกสารหลักฐาน ความเข้าใจในการนำไปปฏิบัติยังมีความแตกต่างหลากหลายโดยเฉพาะกับสำนักงานขนาดกลางและขนาดเล็ก การประเมินผลลัพธ์จากการปฏิบัติตามมาตรฐานก็ยังไม่มีความชัดเจน การบังคับ

ใช้ที่ยังไม่ชัดเจนมีจุดเริ่มต้นจากคำถามที่ว่า หน่วยงานใดจะเป็นผู้กำกับดูแลตามมาตรฐานฉบับนี้ และตามมาด้วยประเด็นถัดมาคือสำนักงานสอบบัญชีทุกแห่งจะต้องปฏิบัติตามมาตรฐานฉบับนี้หรือไม่

ผู้สอบบัญชี รวมถึงผู้ช่วยผู้สอบบัญชี และบุคลากรของสำนักงานสอบบัญชี ควรมีความเข้าใจด้านนโยบายและกระบวนการในการควบคุมคุณภาพของสำนักงานบัญชีที่ตนปฏิบัติงานอยู่และสามารถนำไปปฏิบัติให้เกิดคุณภาพที่เป็นรูปธรรมได้จริง ซึ่งความสามารถในการนำนโยบายและกระบวนการในการควบคุมคุณภาพมาใช้ในทางปฏิบัติของผู้สอบบัญชีรวมถึงผู้ช่วยผู้สอบบัญชีอาจแตกต่างกันออกไป นอกจากนี้จากการทบทวนวรรณกรรมพบว่า ความรับผิดชอบของผู้นำต่อการควบคุมคุณภาพภายในสำนักงาน อาจแตกต่างกันตามลักษณะทั่วไปของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชี (สุพรรณมา บุญมาวงศ์, 2551)

ด้วยเหตุนี้ ผู้วิจัยจึงมีความสนใจที่จะทำการศึกษาความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง จำแนกตามลักษณะส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. เพื่อศึกษาลักษณะส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
2. เพื่อศึกษาความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ
3. เพื่อศึกษาความแตกต่างของลักษณะบุคคลที่มีผลต่อความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ในการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ

สมมติฐานการวิจัย

ลักษณะส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแตกต่างกัน ความสามารถในการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณแตกต่างกัน

ทบทวนวรรณกรรม

สมาคมนักบัญชีระหว่างประเทศ (International Federation of Accountants: IFAC) ได้กำหนดให้มีมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) เรื่องการควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงินและงานให้คำแนะนำอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง ในปี พ.ศ. 2548 และมีการปรับปรุงเนื้อหาในปี พ.ศ. 2552 ซึ่งรัฐบาลไทยโดยสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้เริ่มเผยแพร่ร่างมาตรฐานฉบับนี้ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2553 และประกาศเป็นมาตรฐานในปี พ.ศ. 2554 และมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2557 หลังจากนั้นในปี พ.ศ. 2558 สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้ออกแนวทางปฏิบัติงานตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 สำหรับผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานคนเดียว และ แนวทางปฏิบัติงานสำหรับสำนักงานขนาดกลางและขนาดเล็ก ตามลำดับ โดยมีสาระสำคัญเกี่ยวกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง โดยสำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีต้องจัดให้มีนโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้ความเชื่อมั่นสัมฤทธิ์ผลว่า สำนักงานและบุคลากรปฏิบัติตามมาตรฐานทางวิชาชีพและข้อกำหนด ทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง รวมถึงรายงานที่ออกโดยสำนักงานหรือผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานมีความเหมาะสมกับสถานการณ์

สำหรับในการศึกษาค้นคว้าครั้งนี้ ผู้วิจัยมีวัตถุประสงค์ในการศึกษาความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่ระบุไว้ในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพภายในสำนักงาน ฉบับที่ 1 (TSQC1) ข้อมูลที่ใช้ในการศึกษาจึงเป็นข้อมูลด้านแนวทางปฏิบัติงานตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC1) สำหรับผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานคนเดียว ซึ่งมีลูกค้าส่วนใหญ่เป็นกิจการขนาดกลางและขนาดเล็ก ประกอบกับมีจำนวนทรัพยากรและบุคลากรทางวิชาชีพจำกัด โดยมีรายละเอียดด้านแนวทางดังกล่าวตามข้อกำหนดของสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ดังนี้คือ

ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (Relevant Ethical Requirements)

ผู้สอบบัญชีต้องจัดให้มีนโยบายและวิธีปฏิบัติที่ออกแบบมาเพื่อให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่า ผู้สอบบัญชีและบุคลากรปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องตามข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ฉบับที่ 19 เรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553 เกี่ยวกับเรื่อง 1) ความเป็นอิสระ 2) ความขัดแย้งทางผลประโยชน์ และ 3) การรักษาความลับ โดยผู้สอบบัญชีและบุคลากรต้องมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับนโยบาย และข้อกำหนดเกี่ยวกับจรรยาบรรณต้องทราบขั้นตอนและวิธีการดำเนินการกรณีที่มิประเด็นที่อาจเกิดขึ้นในเรื่องการขัดแย้งทางผลประโยชน์ และการจัดการเกี่ยวกับอุปสรรคต่อความเป็นอิสระที่อาจเกิดขึ้น

1. ความเป็นอิสระ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาสถานการณ์ที่อาจก่อให้เกิดผลกระทบต่อความเป็นอิสระ และมาตรการในการจัดการกับสถานการณ์เหล่านั้น เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติงานได้อย่างอิสระ ไม่มีอคติ และสามารถตั้งข้อสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพได้โดยไม่ตกอยู่ใต้อิทธิพลหรือเงื่อนไขใดๆ และเพื่อให้มั่นใจว่าผู้สอบบัญชีและบุคลากรเข้าใจและปฏิบัติตามนโยบายและข้อกำหนดในเรื่องความเป็นอิสระ ผู้สอบบัญชีและบุคลากรควรปฏิบัติตามดังนี้

1.1 จัดทำฐานข้อมูลรายชื่อลูกค้า และกิจการที่เกี่ยวข้องรวมทั้งกรรมการผู้บริหารสำคัญของกิจการและปรับปรุงให้เป็นปัจจุบันอย่างสม่ำเสมอ เพื่อใช้ตรวจสอบและทบทวนว่าเป็นกิจการที่ผู้สอบบัญชีและบุคลากรมีความเป็นอิสระ

1.2 ทำหนังสือยืนยันความเป็นอิสระอย่างน้อยปีละ 1 ครั้ง รวมทั้งระบุมตรการที่จะดำเนินการเพื่อขจัดหรือลดผลกระทบของอุปสรรคความเป็นอิสระ (ถ้ามี) ให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ เช่น ยุติความสัมพันธ์ทางธุรกิจด้านอื่นที่นอกเหนือจากการให้บริการตรวจสอบบัญชี

2. ความขัดแย้งทางผลประโยชน์ลูกค้าของผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานคนเดียว ส่วนใหญ่เป็นกิจการขนาดเล็ก และมีบุคลากรจำกัด อาจขอรับบริการจากผู้สอบบัญชีในด้านอื่นๆ เช่น บริการให้คำแนะนำด้านการปรับปรุงระบบการควบคุมภายใน บริการออกแบบและวางระบบบัญชี ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางระบบงาน การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือภาษีเงินเดือนและค่าแรง ซึ่งผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าการให้บริการดังกล่าวมีผลกระทบต่อตัวเลขหรือข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีต้องเกี่ยวข้องในการปฏิบัติงานสอบบัญชีหรือไม่ หากมีผลกระทบโดยตรงผู้สอบบัญชีไม่ควรรับงานบริการอื่นๆ เพราะจะทำให้ผู้สอบบัญชีเข้าข่ายการสอบทานผลงานของตนเอง ซึ่งถือเป็นอุปสรรคต่อความเป็นอิสระ

3. การรักษาความลับ ผู้สอบบัญชีและบุคลากรต้องป้องกันและรักษาข้อมูลความลับของลูกค้าตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ ข้อกฎหมาย โดย

3.1 ไม่นำข้อมูลใดๆ ที่มีความลับของลูกค้ามาเปิดเผยต่อสาธารณชน หรือใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตัวหรือบุคคลอื่น เว้นแต่เป็นการเปิดเผยตามสิทธิหรือหน้าที่ที่กำหนดไว้ในกฎหมายหรือในฐานะผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี เช่นการเป็นพยานในศาล หรือการให้ผู้สอบบัญชีคนใหม่สอบทานกระดาศทำการ โดยได้รับอนุญาตจากลูกค้าแล้ว เป็นต้น

3.2 จัดทำหนังสือยืนยันเรื่องการรักษาความลับ

3.3 มีระบบการเก็บรักษากระดาศทำการ และเอกสารที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลของลูกค้า เพื่อเป็นหลักฐานในการตรวจสอบ และป้องกันไม่ให้ผู้ที่ไม่มีอำนาจหรือไม่เกี่ยวข้องสามารถเข้าถึงเอกสารเหล่านี้ได้

นอกจากนี้ศิลปพร ศรีจันเพชร (2552) ยังกล่าวว่า สำนักงานสอบบัญชีควรจัดให้มีนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงาน เพื่อให้มั่นใจได้ว่าสำนักงานสอบบัญชีและพนักงานปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณต่างๆ ที่เกี่ยวข้องโดยเฉพาะในเรื่องความเป็นอิสระ นโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานควรกำหนดให้ผู้สอบบัญชีให้ข้อมูลที่เกี่ยวกับลูกค้า ขอบเขตการให้บริการ เพื่อให้สำนักงานประเมินผลกระทบทั้งหมดต่อความเป็นอิสระและต้องสรุปว่ามีการปฏิบัติตามข้อกำหนดของความเป็นอิสระ เพื่อประเมินว่ามีสถานการณ์และความสัมพันธ์ที่ทำให้ขาดความเป็นอิสระ และประเมินข้อมูลของการไม่ปฏิบัติตามนโยบายของความเป็นอิสระ รวมทั้งดำเนินการแก้ไขหามาตรการป้องกัน หรือถอนตัวจากการเป็นผู้สอบ

บัญชีสำนักงานควรจัดให้มีนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงาน เพื่อให้มั่นใจได้ว่า สำนักงานจะได้รับแจ้งการไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดของความเป็นอิสระ และช่วยสำนักงานดำเนินการที่เหมาะสมในการแก้ไขสถานการณ์นั้น นโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานควรประกอบด้วยข้อกำหนด ดังต่อไปนี้

(1) กำหนดให้บุคลากรแจ้งต่อสำนักงานโดยทันทีว่ามีการฝ่าฝืนข้อกำหนดในเรื่องความเป็นอิสระ
(2) กำหนดให้สำนักงานสื่อสารเกี่ยวกับการฝ่าฝืนข้อกำหนดในเรื่องความเป็นอิสระทันทีแก่ผู้สอบบัญชีและบุคลากรที่เกี่ยวข้อง และต้องมีการดำเนินการที่เหมาะสม

(3) หากจำเป็น ผู้สอบบัญชีและบุคลากรควรสื่อสารให้สำนักงานทราบโดยทันทีเกี่ยวกับการดำเนินการในการแก้ไขปัญหาในเรื่องความเป็นอิสระ

(4) กำหนดให้สำนักงานต้องได้รับหนังสือยืนยันจากพนักงานทุกคน รวมถึงหุ้นส่วนว่าตนได้ปฏิบัติตามนโยบายและวิธีการปฏิบัติของสำนักงานในเรื่องความเป็นอิสระแล้วอย่างน้อยปีละ 1 ครั้ง สำนักงานควรจัดให้มีนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงาน เพื่อกำหนดการป้องกันที่จะช่วยลดข้อจำกัดจากความคุ้นเคยกับลูกค้าลงไปในระดับที่สามารถรับได้ เมื่อใช้บุคลากรคนเดียวกันในระยะเวลานาน เช่น ข้อกำหนดสำหรับการตรวจสอบงบการเงินของบริษัทจดทะเบียน เช่น การหมุนเวียนผู้สอบบัญชีและพนักงานที่รับผิดชอบในการสอบทาน ในระยะเวลาที่เหมาะสมตามข้อกำหนดจรรยาบรรณ

ณัฏฐ์วรวิทย์ชัย สุชัยสุราช (2558) กล่าวว่า ความรู้ทางวิชาชีพ จรรยาบรรณทางวิชาชีพ ประสบการณ์ทำงานทางวิชาชีพ และการพัฒนาทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่องมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีไทยอย่างมีนัยสำคัญ

ประดินันท์ ประดับศิลป์ และคณะ (2557) กล่าวว่า ขนาดของสำนักงานบัญชีมีผลต่อการปฏิบัติงานตามจรรยาบรรณวิชาชีพด้านความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต

วิธีดำเนินการวิจัย

กระบวนการและวิธีการเลือกกลุ่มตัวอย่าง ประชากรและกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยที่มีรายชื่อเปิดเผยในเว็บไซต์ของสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์จำนวน 846 ราย ณ วันที่ 18 ธันวาคม 2557 เนื่องจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่เปิดเผยรายชื่อนี้ในเว็บไซต์ของสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์มีลักษณะการปฏิบัติงานกระจายอยู่ในสำนักงานสอบบัญชีและบางส่วนเป็นผู้สอบบัญชีอิสระ ซึ่งทำให้ผู้วิจัยยังไม่สามารถทราบได้แน่ชัดว่าผู้สอบบัญชีดังกล่าวปฏิบัติงานในสังกัดสำนักงานหรือเป็นผู้สอบบัญชีอิสระ และจากการทบทวนวรรณกรรมยังไม่พบว่า มีงานวิจัยหรือบทความเรื่องใดอ้างอิงถึงตัวเลขด้านจำนวนของผู้สอบบัญชีในสำนักงานและผู้สอบบัญชีอิสระทำให้ผู้วิจัยต้องใช้วิธีเลือกกลุ่มตัวอย่างจากประชากรที่มีอยู่ทั้งหมด 846 ตัวอย่าง ซึ่งได้รับแบบสอบถามกลับคืนมาจำนวน 260 ตัวอย่าง คิดเป็นร้อยละ 30.73

การวัดคุณลักษณะของตัวแปรปัจจัยส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นตัวแปรอิสระประกอบด้วย เพศ อายุ ประสบการณ์ปฏิบัติงานสอบบัญชี และระดับการศึกษา รวมถึงจำนวนลูกค้าและจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี โดยความรับผิดชอบของผู้นำต่อการควบคุมคุณภาพภายในสำนักงาน เป็นตัวแปรตาม

ผลการวิจัย

จากผลการศึกษาปัจจัยส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามตารางที่ 1 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นเพศหญิงมากกว่าเพศชาย โดยเป็นเพศหญิง 180 คน คิดเป็นร้อยละ 69.2 และเป็นเพศชายจำนวน 80 คน คิดเป็นร้อยละ 30.8 มีอายุระหว่าง 40 ปี - 49 ปี มากที่สุดจำนวน 90 คนคิดเป็นร้อยละ 34.6 รองลงมาคืออายุระหว่าง 30 ปี - 39 ปี จำนวน 85 คน คิดเป็นร้อยละ 32.7 มีอายุ 50 ปี ขึ้นไป จำนวน 65 คน คิดเป็นร้อยละ 25 และมีอายุน้อยกว่า 30 ปี จำนวน 20 คนคิดเป็นร้อยละ 7.7 ตามลำดับ

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

จบการศึกษาระดับปริญญาโทมากกว่าระดับปริญญาตรี โดยจบการศึกษาในระดับปริญญาโท จำนวน 190 คน คิดเป็นร้อยละ 73.1 และ จบการศึกษาในระดับปริญญาตรี จำนวน 70 คน คิดเป็นร้อยละ 26.9

ในแต่ละปีรับงานสอบบัญชีต่ำกว่า 50 ราย มากที่สุด จำนวน 160 คน คิดเป็นร้อยละ 61.5 รองลงมา รับงานสอบบัญชี 50 - 100 ราย จำนวน 75 คน คิดเป็นร้อยละ 28.8 รับงานสอบบัญชี 101 - 150 ราย จำนวน 15 คน คิดเป็นร้อยละ 5.8 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 รองลงมา ไม่มีผู้ช่วยผู้สอบบัญชี จำนวน 95 คน คิดเป็นร้อยละ 36.5 มีผู้ช่วยผู้สอบบัญชีระหว่าง 6-10 คน จำนวน 50 คน คิดเป็นร้อยละ 19.2 และ มีจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชีมากกว่า 10 คน จำนวน 15 คน คิดเป็นร้อยละ 5.8 ตามลำดับ

ตารางที่ 1 แสดงการจำแนกปัจจัยส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ปัจจัยส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต		จำนวน	ร้อยละ
เพศ	ชาย	80	30.8
	หญิง	180	69.2
รวม		260	100.0
อายุ	น้อยกว่า 30 ปี	20	7.7
	30ปี - 39 ปี	85	32.7
	40ปี - 49 ปี	90	34.6
	50 ปี ขึ้นไป	65	25.0
รวม		260	100.0
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
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

ตารางที่ 1 แสดงการจำแนกปัจจัยส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (ต่อ)

ปัจจัยส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต		จำนวน	ร้อยละ
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 โดยการวิเคราะห์ปัจจัยเพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร โดยมีข้อกำหนดในการทดสอบเบื้องต้นคือ 1) กลุ่มตัวอย่างที่ตอบแบบสอบถามต้องมากกว่า 150 คน (Pallant, 2001) 2) ความสัมพันธ์ (Correlation) เบื้องต้นระหว่างปัจจัยสูงกว่า 0.3 ขึ้นไป (Wiersma, 1991) 3) พิจารณาค่า KMO ต้องสูงกว่า 0.6 และค่า Bartlett's Test of Sphericity มีนัยสำคัญทางสถิติ (Significance) (Burns, 1990) และ 4) การสกัดองค์ประกอบ (Factor extraction) โดยวิธีวิเคราะห์องค์ประกอบหลัก (Principal 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) และหาความเชื่อถือได้ (Reliability) โดยใช้วิธีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาของครอนบาค (Cronbach's Alpha Coefficient) พิจารณาค่า Cronbach's Alpha ซึ่งต้องมากกว่า 0.6 จึงจะถือว่ามีความเชื่อถือได้ (Gliem & Gliem, 2003) ซึ่งผลการทดสอบปัจจัยที่ใช้วัดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่อการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี สามารถสรุปได้ดังนี้

จากผลการศึกษาความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์ความเชื่อถือได้ของปัจจัยที่ใช้วัดความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง โดยทำการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ (Correlation) เบื้องต้นของปัจจัยที่ใช้วัดความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องจากปัจจัยย่อยทั้งหมดจำนวน 11 ปัจจัยประกอบด้วย 1) กำหนดให้ทีมผู้ช่วยผู้สอบบัญชี/บุคลากรแจ้งผลประโยชน์ด้านการเงินความสัมพันธ์ด้านธุรกิจส่วนตัว ครอบครัวกับลูกค้า ในหนังสือยืนยันความเป็นอิสระ 2) สอบถามทีมผู้ช่วยผู้สอบบัญชี/บุคลากรเกี่ยวกับข้อมูลการให้บริการอื่นแก่ลูกค้า 3) กำหนดนโยบายเกี่ยวกับการรับทีมผู้ช่วยผู้สอบบัญชี 4) กำหนดนโยบายและประเมินความเสี่ยงก่อนรับงานจากลูกค้า 5) กำหนดนโยบายการหมุนเวียนทีมผู้ช่วยผู้สอบบัญชีและผู้สอบทงานสอบบัญชี 6) ตรวจสอบก่อนรับงานลูกค้าว่าขัดแย้งกับนโยบายการรับงานลูกค้าหรือไม่ 7) พิจารณายุติการให้บริการตรวจสอบบัญชีหรือการให้บริการใด ๆ ที่พบว่าขัดแย้งทางผลประโยชน์กับลูกค้า 8) กำหนดให้มีการหมุนเวียนทีมผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบในการตรวจสอบลูกค้ารายเดิมทุกๆ 5 ปี 9) จัดทำทะเบียนคุมรายชื่อลูกค้าและปีที่เริ่มปฏิบัติงานตรวจสอบ 10) กำหนดบทลงโทษทีมผู้ช่วยผู้สอบบัญชี/บุคลากรที่นำความลับของลูกค้าไปเปิดเผยหรือใช้ประโยชน์ส่วนตน และ 11) ทบทวนและประเมินความเสี่ยงก่อนตอบรับงานลูกค้าพบว่า ปัจจัยที่ใช้วัดความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องมีความสัมพันธ์กันสูงกว่า 0.3 ที่ระดับนัยสำคัญเท่ากับ 0.05 จำนวน 56 คู่ จากทั้งหมด 110 คู่ จึงตัดปัจจัยที่มีสหสัมพันธ์กันต่ำกว่า 0.3 ออกจากการวิเคราะห์จำนวน 3 ปัจจัย และนำปัจจัยที่มีสหสัมพันธ์กันสูงกว่า 0.3 จำนวน 8 ปัจจัย มาใช้ในการวิเคราะห์เพื่อวัดความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง

โดยสามารถแสดงค่าเฉลี่ยและค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ ของปัจจัยที่ใช้วัดความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องได้ในตารางที่ 2

ตารางที่ 2 แสดงค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของปัจจัยที่ใช้วัดความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง

	Ethics 1	Ethics 2	Ethics 3	Ethics 4	Ethics 5	Ethics 6	Ethics 7	Ethics8
Ethics 1	1	.814*	.605*	.807*	.608*	.505*	.592*	.721*
Ethics 2	.814*	1	.595*	.764*	.589*	.593*	.600*	.725*
Ethics 3	.605*	.595*	1	.566*	.816*	.842*	.387*	.429*
Ethics 4	.807*	.764*	.566*	1	.639*	.466*	.799*	.828*
Ethics 5	.608*	.589*	.816*	.639*	1	.762*	.393*	.501*
Ethics 6	.505*	.593*	.842*	.466*	.762*	1	.317*	.361*
Ethics 7	.592*	.600*	.387*	.799*	.393*	.317*	1	.657*
Ethics 8	.721*	.725*	.429*	.828*	.501*	.361*	.657*	1

*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากการศึกษาค่าเฉลี่ยของปัจจัยที่ใช้วัดความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ตามตารางที่ 3 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความสามารถในการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องค่อนข้างครบถ้วน ($\bar{X}$ = 3.41) โดยพิจารณาจากการให้บริการตรวจสอบบัญชีหรือการให้บริการใดสูงที่สุด ($\bar{X}$ = 3.96) รองลงมาคือกำหนดนโยบายและประเมินความเสี่ยงก่อนรับงานจากลูกค้า ($\bar{X}$ = 3.90) ตรวจสอบก่อนรับงานลูกค้าว่าขัดแย้งกับนโยบายการรับงานลูกค้าหรือไม่ ($\bar{X}$ = 3.67) กำหนดนโยบายเกี่ยวกับการรับทีมผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ($\bar{X}$ = 3.44) กำหนดบทลงโทษทีมผู้ช่วยผู้สอบบัญชี/บุคลากรของท่านที่นำความลับของลูกค้าไปเปิดเผยหรือใช้ประโยชน์ส่วนตน ($\bar{X}$ = 3.40) กำหนดให้ทีมผู้ช่วยผู้สอบบัญชี/บุคลากรแจ้งผลประโยชน์ด้านการเงินสหสัมพันธ์ด้านธุรกิจส่วนตัว ครอบครัวกับลูกค้าในหนังสือยืนยันความเป็นอิสระ ($\bar{X}$ = 3.21) กำหนดนโยบายการหมุนเวียนทีมผู้ช่วยผู้สอบบัญชีและผู้สอบทานงานสอบบัญชี ($\bar{X}$ = 2.96) และกำหนดให้มีการหมุนเวียนทีมผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบในการตรวจสอบลูกค้ารายเดิม ทุก ๆ 5 ปี ($\bar{X}$ = 2.77) ตามลำดับ

ตารางที่ 3 แสดงค่าเฉลี่ยของปัจจัยที่ใช้วัดความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง

ด้านความเป็นอิสระและการรักษาความลับ	ค่าเฉลี่ย		การแปลความหมาย
	$\bar{X}$	S.D.	
Ethics 1: กำหนดให้ทีมผู้ช่วยผู้สอบบัญชี/บุคลากรแจ้งผลประโยชน์ด้านการเงินสหลัมพันธ์ด้านธุรกิจส่วนตัว ครอบคลุมกับลูกค้าในหนังสือยืนยันความเป็นอิสระ	3.21	1.408	ปฏิบัติได้บ้างไม่ได้บ้างพอๆกัน
Ethics 2: กำหนดนโยบายเกี่ยวกับการรับทีมผู้ช่วยผู้สอบบัญชี	3.44	1.249	ปฏิบัติค่อนข้างครบถ้วน
Ethics 3: กำหนดนโยบายและประเมินความเสี่ยงก่อนรับงานจากลูกค้า	3.90	1.045	ปฏิบัติค่อนข้างครบถ้วน
Ethics 4: กำหนดนโยบายการหมุนเวียนทีมผู้ช่วยผู้สอบบัญชีและผู้สอบทานงานสอบบัญชี	2.96	1.332	ปฏิบัติได้บ้างไม่ได้บ้างพอๆกัน
Ethics 5: ตรวจสอบก่อนรับงานลูกค้าว่าขัดแย้งกับนโยบายการรับงานลูกค้าหรือไม่	3.67	1.141	ปฏิบัติค่อนข้างครบถ้วน
Ethics 6: พิจารณาวิธีการให้บริการตรวจสอบบัญชีหรือการให้บริการใด ๆ ที่พบว่าขัดแย้งทางผลประโยชน์กับลูกค้า	3.96	0.962	ปฏิบัติค่อนข้างครบถ้วน
Ethics 7: กำหนดให้ทีมผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบในการตรวจสอบลูกค้ารายเดิม ทุก ๆ 5 ปี	2.77	1.425	ปฏิบัติได้บ้างไม่ได้บ้างพอๆกัน
Ethics 8: กำหนดบทลงโทษทีมผู้ช่วยผู้สอบบัญชี/บุคลากรที่นำความลับของลูกค้าไปเปิดเผยหรือใช้ประโยชน์ส่วนตน	3.40	1.379	ปฏิบัติได้บ้างไม่ได้บ้างพอๆกัน
ค่าเฉลี่ยรวม	3.41	1.087	ปฏิบัติค่อนข้างครบถ้วน

และเมื่อทำการวิเคราะห์องค์ประกอบ (Factor analysis) ของปัจจัยที่ใช้วัดความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง พบว่า ไม่มีปัจจัยใดที่มีค่าน้ำหนักปัจจัยสูงมากกว่า 1 ปัจจัย โดยสามารถลดจำนวนปัจจัยที่ใช้วัดความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง เหลือเพียง 2 ปัจจัย ประกอบด้วย 1) ความเป็นอิสระ และการรักษาความลับ และ 2) ความขัดแย้งทางผลประโยชน์โดยแต่ละปัจจัยประกอบด้วยปัจจัยย่อยคือ

1. ปัจจัยความเป็นอิสระ และการรักษาความลับ ประกอบด้วยปัจจัยย่อย 5 ปัจจัยได้แก่
 - 1) กำหนดให้ทีมผู้ช่วยผู้สอบบัญชี/บุคลากรแจ้งผลประโยชน์ด้านการเงินสหลัมพันธ์ด้านธุรกิจส่วนตัว ครอบคลุมกับลูกค้าในหนังสือยืนยันความเป็นอิสระ
 - 2) กำหนดนโยบายเกี่ยวกับการรับทีมผู้ช่วยผู้สอบบัญชี
 - 3) กำหนดนโยบายการหมุนเวียนทีมผู้ช่วยผู้สอบบัญชีและผู้สอบทานงานสอบบัญชี
 - 4) กำหนดให้มีการหมุนเวียนทีมผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบในการตรวจสอบลูกค้ารายเดิม ทุก ๆ 5 ปี และ
 - 5) กำหนดบทลงโทษทีมผู้ช่วยผู้สอบบัญชี/บุคลากรที่นำความลับของลูกค้าไปเปิดเผยหรือใช้ประโยชน์ส่วนตน

2. ปัจจัยความขัดแย้งทางผลประโยชน์ประกอบด้วยปัจจัยย่อย 3 ปัจจัย ได้แก่ 1) กำหนดนโยบายและประเมินความเสี่ยงก่อนรับงานจากลูกค้า 2) ตรวจสอบก่อนรับงานลูกค้าว่าขัดแย้งกับนโยบายการรับงานลูกค้าหรือไม่และ 3) พิจารณายุติการให้บริการตรวจสอบบัญชีหรือการให้บริการใดๆที่พบว่าขัดแย้งทางผลประโยชน์กับลูกค้า

โดยปัจจัยที่ใช้เป็นเครื่องมือวัดความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง มีค่า KMO (Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling) เท่ากับ 0.854 ที่ระดับนัยสำคัญเท่ากับ 0.05 และมีค่า Eigen value ของแต่ละปัจจัยเท่ากับ 3.672 และ 2.959 ตามลำดับ โดยแต่ละปัจจัยมีค่า Cronbach Alpha Coefficient เท่ากับ 0.930 และ 0.923 ตามลำดับ และมีค่าน้ำหนักปัจจัยย่อยของแต่ละปัจจัยมากกว่า 0.6 ตามที่แสดงไว้ในตารางที่ 4

ตารางที่ 4 แสดงค่าน้ำหนักปัจจัยที่ใช้วัดความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง

ปัจจัย	Factor Loading	Eigen Value	% of Variance	Cronbach Alpha
ปัจจัยความเป็นอิสระ และการรักษาความลับ		3.672	45.902	0.930
Ethics 1: กำหนดให้ทีมผู้ช่วยผู้สอบบัญชี/บุคลากรแจ้งผลประโยชน์ด้านการเงิน สหสัมพันธ์ด้านธุรกิจส่วนตัว ครอบครัวกับลูกค้าในหนังสือยืนยันความเป็นอิสระ	0.772			
Ethics 2: กำหนดนโยบายเกี่ยวกับการรับทีมผู้ช่วยผู้สอบบัญชี	0.747			
Ethics 4: กำหนดนโยบายการหมุนเวียนทีมผู้ช่วยผู้สอบบัญชีและผู้สอบทานงานสอบบัญชี	0.890			
Ethics 7: กำหนดให้มีการหมุนเวียนทีมผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบผิดชอบในการตรวจสอบลูกค้ารายเดิม ทุก ๆ 5 ปี	0.847			
Ethics 8: กำหนดบทลงโทษทีมผู้ช่วยผู้สอบบัญชี/บุคลากรที่นำความลับของลูกค้าไปเปิดเผยหรือใช้ประโยชน์ส่วนตน	0.846			
ปัจจัยความขัดแย้งทางผลประโยชน์		2.959	36.982	0.923
Ethics 3: กำหนดนโยบายและประเมินความเสี่ยงก่อนรับงานจากลูกค้า	0.903			
Ethics 5: ตรวจสอบก่อนรับงานลูกค้าว่าขัดแย้งกับนโยบายการรับงานลูกค้าหรือไม่	0.841			
Ethics 6: พิจารณายุติการให้บริการตรวจสอบบัญชีหรือการให้บริการใด ๆที่พบว่าขัดแย้งทางผลประโยชน์กับลูกค้า	0.920			
รวม			82.884	

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

ผลการทดสอบสมมติฐาน

จากผลการทดสอบสมมติฐานที่ได้จากการวิเคราะห์ค่าความแปรปรวน (ANOVA) เพื่อทดสอบความแตกต่างในความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องในแต่ละด้านประกอบด้วย 1) ความเป็นอิสระและการรักษาความลับ และ 2) ความขัดแย้งทางผลประโยชน์ จำแนกตามลักษณะส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตามตารางที่ 5 และ 6 สามารถอธิบายได้ดังนี้

ตารางที่ 5 การวิเคราะห์ค่าความแปรปรวน (ANOVA) เพื่อทดสอบความแตกต่างของความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ด้านความเป็นอิสระและการรักษาความลับ

ลักษณะส่วนบุคคล ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	ความเป็นอิสระ และ การรักษาความลับ		F	Sig	LSD
	Mean	S.D.			
เพศ			1.920	0.167	-
(1) ชาย	3.00	1.308			
(2) หญิง	3.22	1.139			
อายุ			4.284	0.006*	(2),(3)> (4)
(1) น้อยกว่า 30 ปี	3.05	1.538			
(2) 30 ปี - 39 ปี	3.36	0.988			
(3) 40 ปี - 49 ปี	3.28	1.054			
(4) 50 ปี ขึ้นไป	2.72	1.406			
ประสบการณ์ปฏิบัติงานสอบบัญชี			8.608	.000*	(1) >(2),(3),(4)
(1) น้อยกว่า 5 ปี	3.93	0.924			
(2) 5 ปี - 10 ปี	3.07	1.004			
(3) 11 ปี - 20 ปี	2.97	1.251			
(4) 20 ปี ขึ้นไป	2.90	1.268			
การศึกษาขั้นสูงสุด			8.973	.003*	-
(1)ปริญญาตรี	3.51	1.191			
(2)ปริญญาโท	3.02	1.172			
จำนวนลูกค้าของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต			2.962	.033*	(1) >(2),(3),(4)
(1) ต่ำกว่า 50 ราย	3.30	1.175			
(2) 50 - 100 ราย	3.00	1.300			
(3) 101 - 150 ราย	2.73	0.258			
(4) 151 - 200 ราย	2.50	1.159			
จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชีของผู้สอบบัญชี			10.985	.000*	(4) >(1),(2),(3) (3) >(1),(2)
(1) ไม่มี	3.03	1.324			
(2) 1-5 คน	2.88	1.056			
(3) 6-10 คน	3.54	0.977			
(4) มากกว่า 10 คน	4.46	0.639			

*มีระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเพศชายและเพศหญิงมีความสามารถในการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องด้านความเป็นอิสระและการรักษาความลับไม่แตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติเท่ากับ 0.05 ($F = 1.920$)

อายุของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่างกันความสามารถในการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องด้านความเป็นอิสระและการรักษาความลับแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติเท่ากับ 0.05 ($F = 4.284$) โดยพบว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีอายุระหว่าง 30 ปี – 49 ปีมีความสามารถในการปฏิบัติตาม TSQC1 เกี่ยวกับข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องด้านความเป็นอิสระและการรักษาความลับครบถ้วนกว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีอายุ 50 ปี ขึ้นไป

ประสบการณ์ปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่างกันมีความสามารถในการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องด้านความเป็นอิสระและการรักษาความลับแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติเท่ากับ 0.05 ($F = 8.608$) โดยพบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีประสบการณ์น้อยกว่า 5 ปี มีความสามารถในการปฏิบัติตาม TSQC1 เกี่ยวกับข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องด้านความเป็นอิสระและการรักษาความลับครบถ้วนกว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีประสบการณ์มากกว่า 5 ปีขึ้นไป

การศึกษาขั้นสูงสุดของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่างกันมีความสามารถในการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องด้านความเป็นอิสระและการรักษาความลับแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติเท่ากับ 0.05 ($F = 8.973$) โดยพบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีการศึกษาในระดับปริญญาตรี มีความสามารถในการปฏิบัติตาม TSQC1 เกี่ยวกับข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องด้านความเป็นอิสระและการรักษาความลับครบถ้วนกว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีการศึกษาระดับปริญญาโท

จำนวนลูกค้าของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่างกันมีความสามารถในการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องด้านความเป็นอิสระและการรักษาความลับแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติเท่ากับ 0.05 ($F = 2.962$) โดยพบว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีจำนวนลูกค้าต่ำกว่า 50 ราย มีความสามารถในการปฏิบัติตาม TSQC1 เกี่ยวกับข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องด้านความเป็นอิสระและการรักษาความลับครบถ้วนกว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีลูกค้า 50 รายขึ้นไป

จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชีต่างกันมีความสามารถในการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องด้านความเป็นอิสระและการรักษาความลับแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติเท่ากับ 0.05 ($F = 10.985$) โดยพบว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีผู้ช่วยผู้สอบบัญชีมากกว่า 10 คนขึ้นไปมีความสามารถในการปฏิบัติตาม TSQC1 เกี่ยวกับข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องด้านความเป็นอิสระและการรักษาความลับครบถ้วนกว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีผู้ช่วยผู้สอบบัญชีไม่เกิน 10 คน/ไม่มีเลย นอกจากนี้ยังพบว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีผู้ช่วยผู้สอบบัญชีระหว่าง 6-10 คน มีความสามารถในการปฏิบัติตาม TSQC1 เกี่ยวกับข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องด้านความเป็นอิสระและการรักษาความลับครบถ้วนกว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีผู้ช่วยผู้สอบบัญชีไม่ถึง 6 คน/ไม่มีเลย

ตารางที่ 6 การวิเคราะห์ค่าความแปรปรวน (ANOVA) เพื่อทดสอบความแตกต่างของความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องด้านความขัดแย้งทางผลประโยชน์

ลักษณะส่วนบุคคล ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	ความขัดแย้งทางผลประโยชน์		F	Sig	LSD
	Mean	S.D.			
เพศ (1) ชาย (2) หญิง	3.93 3.80	0.840 1.034	1.006	0.317	-
อายุ (1) น้อยกว่า 30 ปี (2) 30 ปี - 39 ปี (3) 40 ปี - 49 ปี (4) 50 ปี ขึ้นไป	4.16 4.19 3.59 3.64	0.783 0.671 0.918 1.266	7.878	.000*	(1)>(3),(4) (2) >(3),(4)
ประสบการณ์ปฏิบัติงานสอบบัญชี (1) น้อยกว่า 5 ปี (2) 5 ปี - 10 ปี (3) 11 ปี - 20 ปี (4) 20 ปี ขึ้นไป	4.14 3.92 3.63 3.87	0.694 0.770 1.053 1.185	3.180	.025*	(1)>(3)
การศึกษาขั้นสูงสุด (1) ปริญญาตรี (2) ปริญญาโท	4.19 3.71	0.577 1.063	12.366	.001*	-
จำนวนลูกค้าของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (1) ต่ำกว่า 50 ราย (2) 50 - 100 ราย (3) 101 - 150 ราย (4) 151 - 200 ราย	4.02 3.73 3.00 3.16	0.713 1.387 0.281 0.527	7.964	.000*	(1) >(2),(3),(4)
จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชีของผู้สอบบัญชี (1) ไม่มี (2) 1-5 คน (3) 6-10 คน (4) มากกว่า 10 คน	3.96 3.53 3.90 5.00	0.744 1.118 0.916 0.000	12.282	.000*	(4) >(1),(2),(3) (3) >(2)

*มีระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเพศชายและเพศหญิงมีความสามารถในการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องด้านความขัดแย้งทางผลประโยชน์ไม่แตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติเท่ากับ 0.05 ($F = 1.006$)

อายุของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่างกันความสามารถในการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องด้านความขัดแย้งทางผลประโยชน์แตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติเท่ากับ 0.05 ($F = 7.878$) โดยพบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีอายุไม่เกิน 39 ปี มีความสามารถในการปฏิบัติตาม TSQC1 เกี่ยวข้องข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องด้านความขัดแย้งทางผลประโยชน์ครบถ้วนกว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีอายุ 40 ปี ขึ้นไป

ประสบการณ์ปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่างกันมีความสามารถในการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องด้านความขัดแย้งทางผลประโยชน์แตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติเท่ากับ 0.05 ($F = 3.180$) โดยพบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีประสบการณ์น้อยกว่า 5 ปี มีความสามารถในการปฏิบัติตาม TSQC1 เกี่ยวกับข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องด้านความขัดแย้งทางผลประโยชน์ครบถ้วนกว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีประสบการณ์ระหว่าง 11-20 ปี

การศึกษาขั้นสูงสุดของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่างกันความสามารถในการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องด้านความขัดแย้งทางผลประโยชน์แตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติเท่ากับ 0.05 ($F = 12.366$) โดยพบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีการศึกษาในระดับปริญญาตรี มีความสามารถในการปฏิบัติตาม TSQC1 เกี่ยวกับข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องด้านความขัดแย้งทางผลประโยชน์ครบถ้วนกว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีการศึกษาระดับปริญญาโท

จำนวนลูกค้าของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่างกันความสามารถในการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องด้านความขัดแย้งทางผลประโยชน์แตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติเท่ากับ 0.05 ($F = 7.964$) โดยพบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีจำนวนลูกค้าต่ำกว่า 50 ราย มีความสามารถในการปฏิบัติตาม TSQC1 เกี่ยวกับข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องด้านความขัดแย้งทางผลประโยชน์ครบถ้วนกว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีลูกค้า 50 รายขึ้นไป

จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชีต่างกันมีความสามารถในการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องด้านความขัดแย้งทางผลประโยชน์แตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติเท่ากับ 0.05 ($F = 12.282$) โดยพบว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีผู้ช่วยผู้สอบบัญชีมากกว่า 10 คนขึ้นไปมีความสามารถในการปฏิบัติตาม TSQC1 เกี่ยวกับข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องด้านความขัดแย้งทางผลประโยชน์ครบถ้วนกว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีผู้ช่วยผู้สอบบัญชีไม่เกิน 10 คน/ไม่มีเลย นอกจากนี้ยังพบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีผู้ช่วยผู้สอบบัญชีระหว่าง 6-10 คน มีความสามารถในการปฏิบัติตาม TSQC1 เกี่ยวกับข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องด้านความขัดแย้งทางผลประโยชน์ครบถ้วนกว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีผู้ช่วยผู้สอบบัญชี 1-5 คน

สรุปและอภิปรายผล

จากผลการศึกษาความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ในภาพรวมพบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความสามารถในการปฏิบัติตาม TSQC1 เกี่ยวกับข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณได้ค่อนข้างครบถ้วน แต่เมื่อนำมาวิเคราะห์รายละเอียดพบว่า ความสามารถในการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง สามารถแบ่งออกเป็น 2 ด้าน ประกอบด้วย 1) ความเป็นอิสระและการรักษาความลับ และ 2) ความขัดแย้งทางผลประโยชน์ พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องในด้านความขัดแย้งทางผลประโยชน์ครบถ้วนกว่าด้านความเป็นอิสระและการรักษาความลับ โดยพบว่า ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องในด้านความเป็นอิสระและการรักษาความลับ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสามารถปฏิบัติตามได้บ้างไม่ได้บ้างพอๆ กัน และ ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องในด้านความขัดแย้งทางผลประโยชน์ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสามารถปฏิบัติตามได้ค่อนข้างครบถ้วน

สอดคล้องกับเอกพล คงมา และศิลปพร ศรีจันทพร (2556) กล่าวว่า ผู้สอบบัญชีมีความรู้ความเข้าใจและคาดว่าจะสามารถนำไปปฏิบัติได้จริงในระดับดี โดยเหตุผลที่สนับสนุนข้อมูลดังกล่าวคือ โดยส่วนใหญ่ผู้สอบบัญชีมีความรู้ความเข้าใจในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชีฉบับที่ 19 เรื่องจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553 อยู่ก่อนแล้ว และได้ยึดถือข้อบังคับดังกล่าวในการปฏิบัติงานสอบบัญชีแต่เดิม

สอดคล้องกับ วลัยลักษณ์ สุวรรณวัลย์กร และคณะ (2556) กล่าวว่า ผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี และปฏิบัติหน้าที่ของตนโดยสุจริต ในปัจจุบันบริษัทชั้นนำต่างๆ เช่น บริษัทบอช แอนด์ ลอมป์ (ประเทศไทย) จำกัด และ Johnson Controls, Inc.

ได้ส่งเสริมและสนับสนุนความมีจริยธรรมแก่บุคลากร โดยกำหนดไว้ในแนวทางการปฏิบัติงานขององค์กร เพื่อช่วยเสริมสร้างสภาพแวดล้อมการทำงานที่ดี และการทำงานเป็นทีม ทำให้บุคลากรสามารถสร้างสรรค์และแสดงศักยภาพออกมาได้อย่างเต็มที่

นอกจากนี้ยังพบว่า ความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณขึ้นอยู่กับลักษณะส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชี ได้แก่ อายุ ประสบการณ์ ระดับการศึกษา รวมไปถึงจำนวนลูกค้าของผู้สอบบัญชี และ จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี

ตารางที่ 7 แสดงการสรุปผลการทดสอบสมมติฐาน

การปฏิบัติตาม TSQC1	ลักษณะส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต					
	เพศ	อายุ	ประสบการณ์ปฏิบัติงานสอบบัญชี	ระดับการศึกษา	จำนวนลูกค้าของผู้สอบบัญชี	จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี
ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ในด้านความซื่อสัตย์และการรักษาความลับ	-	✓ (Sig.=0.006)	✓ (Sig.=0.000)	✓ (Sig.=0.003)	✓ (Sig.=0.033)	✓ (Sig.=0.000)
ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องในด้านความขัดแย้งทางผลประโยชน์	-	✓ (Sig.=0.000)	✓ (Sig.=0.025)	✓ (Sig.=0.001)	✓ (Sig.=0.000)	✓ (Sig.=0.000)

✓ = แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติเท่ากับ 0.05

สอดคล้องกับ สุพรรณมา บุญมาวงศ์ (2551) ซึ่งกล่าวว่า ปัจจัยที่มีผลต่อการเลือกใช้บริการสำนักงานหรือผู้สอบบัญชี ประกอบด้วยลักษณะทั่วไปของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ลักษณะและรูปแบบของงบการเงิน กระบวนการในการให้บริการตรวจสอบบัญชีลักษณะทางกายภาพอื่นๆ

สอดคล้องกับ ปภาวี สุขมณี และคณะ (2553) กล่าวว่า ผู้สอบบัญชีในกรมตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ที่มีประสบการณ์การตรวจสอบบัญชีแตกต่างกันจะส่งผลให้ความสามารถในการใช้เทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ รวมไปถึงคุณภาพการสอบบัญชีแตกต่างกันด้วย

สอดคล้องกับ วลัยลักษณ์ สุวรรณวัลย์กร และคณะ (2556) ซึ่งกล่าวว่า ผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีจะต้องมีความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชีเพียงพอต่อการปฏิบัติงานในวิชาชีพ รวมไปถึงความรู้เกี่ยวกับกฎหมายธุรกิจ เช่น มาตรฐานการตรวจสอบบัญชี รหัส 250 เรื่องการพิจารณากฎหมายและข้อบังคับในการตรวจสอบงบการเงิน กำหนดให้ผู้สอบบัญชีทำความเข้าใจกฎหมายและข้อบังคับที่มีผลบังคับใช้กับกิจการ ในการได้มาซึ่งความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ เป็นต้นซึ่งสิ่งเหล่านี้เกิดจากการศึกษา ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี

ข้อเสนอแนะจากผลการวิจัยที่พบและการนำผลการวิจัยไปใช้

จากผลการวิจัยพบว่า ปัจจัยส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชี ประกอบด้วย อายุ ประสบการณ์ปฏิบัติงานสอบบัญชี ระดับการศึกษา รวมไปถึงปัจจัยในด้านจำนวนลูกค้า และ จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ล้วนส่งผลต่อความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องในทุกๆ ด้าน ดังนั้นหากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความตั้งใจที่จะกำหนดนโยบาย และวิธีปฏิบัติสำหรับการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องเพื่อเป็นเครื่องมือในควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของตนเองให้สามารถนำไปใช้ปฏิบัติให้งานสอบบัญชีมีคุณภาพอย่างเป็นรูปธรรม อาจต้องพิจารณาถึงค่านิยมจรรยาบรรณและทัศนคติในวิชาชีพของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีและควรกำหนดให้มีจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่เหมาะสมต่อการปฏิบัติงาน รวมไปถึงการกำหนดให้ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีต้องได้รับการอบรมความรู้ความสามารถในงานตรวจสอบอย่างต่อเนื่องด้วย

บรรณานุกรม

- กัลยา วานิชย์บัญชา. (2546). การใช้ SPSS for windows ในการวิเคราะห์ข้อมูล (พิมพ์ครั้งที่ 6). กรุงเทพฯ: ภาควิชาสถิติ คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- กัลยา วานิชย์บัญชา. (2552). การวิเคราะห์ข้อมูลหลายตัวแปรด้วย SPSS for windows. กรุงเทพฯ: คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่องจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2553. (2553, 3 พฤศจิกายน). *ราชกิจจานุเบกษา*. เล่มที่ 127 ตอนพิเศษ 127ง. หน้า 68-74.
- ชูศักดิ์ จุฑาวัชร. (2551). การวิเคราะห์ข้อมูลและการใช้สถิติในงานวิจัย. กรุงเทพฯ: ส.เสริมมิตรการพิมพ์.
- ณัชชา ร้อยโรจน์ และศิลปพร ศรีจันทะพร. (2555). การศึกษาปัญหาและผลกระทบจากการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีมาใช้ในประเทศไทย. *วารสารการจัดการสมัยใหม่*, 1(1), 89-106.
- นภัทร์วรรณ ไชยสุราช. (2558) ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีไทย. (วิจัย). เชียงราย: วิทยาลัยเชียงราย.
- ปภาวิ สุขมณี, จุฑามาศ สุนทร, ณัฏฐรัชดา วิโรจน์รัตน์ และ ปาลวิ พุฒิกุลสาร. (2553). ผลกระทบของความเป็นมืออาชีพที่มีต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีในกรมตรวจบัญชีสหกรณ์. *กาฬสินธุ์: มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลอีสานวิทยาเขตกาฬสินธุ์*.
- ประดินันท์ ประดับศิลป์ และ ลักษณะ เกตุเดียน. (2557). จรรยาบรรณวิชาชีพของผู้ทำบัญชีที่ปฏิบัติงานในสำนักงานบัญชีในเขตกรุงเทพมหานครต่อการจัดทำบัญชีและนำเสนองบการเงินที่อยู่นอกตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. (วิจัย). กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.
- บุญณัฐส์ น้าพา. (2551). การบริหารจัดการความสามารถในงาน. สืบค้น 1 สิงหาคม 2556, จาก <http://www.bangkokflying.com/th/knowledgeviex.aspx?id=7>
- วลัยลักษณ์ สุวรรณวลัยกร และมนวิภา ผดุงสิทธิ์. (2556). ความคาดหวังและความพร้อมของวิชาชีพสอบบัญชีไทย ในการแข่งขันในประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน. (บทความ). *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 9(25), 35-49.
- ศิลปพร ศรีจันทะพร. (2552). การควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีสำหรับสำหรับสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและขนาดกลาง. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 5(14), 26-28.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2555). มาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง ข้อกำหนดด้านสมรรถนะสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี. กรุงเทพฯ: บริษัท แอคทีฟปริ้นท์ จำกัด.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2557). รายชื่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาต. สืบค้น 18 ธันวาคม 2557, จาก 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/ผลการตรวจสอบคุณภาพสำนักงานบัญชีโดยรวมปี 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.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2558). ข้อเสนอแนะสำหรับการดำเนินการตามมาตรฐาน TSQC1. สืบค้น 3 มีนาคม 2559, จาก http://www.fap.or.th/images/column_1397118366/TSQC1.pdf.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2558). การใช้แนวทางปฏิบัติงานตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 สำหรับผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานคนเดียว. กรุงเทพฯ: บริษัท แอคทีฟปริ้นท์ จำกัด.

- สมพงษ์ พรอุปถัมภ์. (2554). TSQC1 กับการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีไทย. *จุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์*, 33(4), 14-30.
- สุพรรณมา บุญมาวงศ์. (2551). ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการใช้บริการตรวจสอบบัญชีในเขตกรุงเทพมหานคร. (วิจัย). ปทุมธานี: มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี.
- เอกพล คงมา และ ศิลปพร ศรีจันทเพชร. (2556). ปัญหาการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 ไปใช้ในงานสอบบัญชี 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: Allynand Bacon.