

# การศึกษาเปรียบเทียบความรับผิดชอบของผู้นำ ต่อการควบคุมคุณภาพภายในสำนักงานตาม ปัจจัยส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

THE COMPARATIVE STUDY ON LEADERSHIP  
RESPONSIBILITIES FOR QUALITY WITHIN THE  
FIRM REGARDING THAI CERTIFIED PUBLIC  
AUDITORS' INDIVIDUAL FACTORS

เพ็ญธิดา พงษ์ธานี\*

Pentida Pongtanee\*

---

\* รองคณบดีฝ่ายบริหาร คณะการบัญชี มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

\* Deputy Dean for Administrative Affairs, Faculty of Accountancy, Dhurakij Pundit University

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

## บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาเปรียบเทียบความรับผิดชอบของผู้นำต่อการควบคุมคุณภาพภายใน ตามปัจจัยส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่ระบุไว้ในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) เรื่อง การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงินและงานให้ความเชื่อมั่น อันตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง

ในการดำเนินงานวิจัย ประชากรที่ใช้ในการศึกษา คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในสำนักงานที่มีผู้สอบบัญชีรับ อนุญาตปฏิบัติงานคนเดียวในเขตกรุงเทพมหานครและปริมณฑล ผู้วิจัยได้ใช้แบบสอบถามในการเก็บรวบรวมข้อมูล และวิเคราะห์โดยใช้สถิติเชิงพรรณนาและเชิงอนุมาน ทั้งนี้ได้ใช้การวิเคราะห์ความแปรปรวน เพื่อทดสอบความแตกต่าง ของปัจจัยส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่มีผลต่อความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน

ผลจากการวิจัยพบว่า ความแตกต่างของปัจจัยส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต อันได้แก่ เพศ อายุ ประสบการณ์ปฏิบัติงานสอบบัญชี และระดับการศึกษา มีผลกระทบต่อความรับผิดชอบของผู้นำต่อการควบคุมคุณภาพใน นอกจากนี้ยังพบว่า จำนวนลูกค้า และจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี เป็นอีกปัจจัยหนึ่งที่มีผลกระทบต่อความรับผิดชอบของผู้นำต่อการควบคุมคุณภาพภายใน

**คำสำคัญ:** มาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 ความรับผิดชอบของผู้นำต่อการควบคุมคุณภาพภายในสำนักงาน

## Abstract

The purpose of this research is to study on leadership responsibilities for quality within the firm regarding Thai certified public auditors' individual factors as indicated in Thai standard on quality control 1 regarding quality control for firms that perform audits and reviews of financial statements, and other assurance and related services engagements.

In conducting the research, the population of the study was Thai certified public auditors who solely operate an audit firm in Bangkok and metropolitan areas. The researcher developed a questionnaire to collect the data, and analyzed the data by using descriptive statistics and inferential statistics. Analysis of variance was used to test the discrepancies of Thai certified public auditors' individual factors on leadership responsibility for quality within the firm.

The result of the study is that the differences on Thai certified public auditors' individual factors including gender, age, working experience and educational level have an effect on leadership responsibility for quality within the firm. Moreover, it is also found that there are other factors, namely the number of customers and the number of the audit assistants, having an effect on leadership responsibility for quality within the firm.

**Keywords:** TSQC1, Leadership Responsibilities for Quality within the Firm

## บทนำ

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ซึ่งเป็นหน่วยงานที่กำกับดูแลผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีในแต่ละด้าน รวมถึงผู้ประกอบการวิชาชีพสอบบัญชี ได้กำหนดแนวทางเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้นำ (ผู้สอบบัญชี,สำนักงานสอบบัญชี) ต่อการควบคุมคุณภาพ ไว้ในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) เพื่อควบคุมผู้สอบบัญชี และสำนักงานสอบบัญชีให้มีความรับผิดชอบต่อการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีภายในสำนักงาน โดยกำหนดให้ผู้สอบบัญชี และ สำนักงานสอบบัญชี จัดทำนโยบายและวิธีปฏิบัติ รวมถึงเอกสารที่เกี่ยวข้องต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้มีความเหมาะสม โดยสะท้อนถึงการให้ความสำคัญต่อการควบคุมคุณภาพ การกำหนดบุคคลที่รับผิดชอบต่อการควบคุมคุณภาพ และการสื่อสารเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพ โดยให้มีผลบังคับใช้ในปี 2557 เพื่อให้ผู้สอบบัญชี และสำนักงานสอบบัญชีมีมาตรฐานการควบคุมคุณภาพในระดับสำนักงาน และให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่าสำนักงานและบุคลากรของสำนักงานปฏิบัติตามมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง รวมถึงรายงานที่ออกโดยสำนักงานหรือผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานมีความเหมาะสมกับสถานการณ์ ทั้งนี้ส่งผลให้งานสอบบัญชีมีคุณภาพ ทำให้เกิดความเชื่อมั่นแก่ผู้ใช้และผู้ที่เกี่ยวข้องในรายงานทางการเงิน และวิชาชีพสอบบัญชีเป็นที่ยอมรับ และช่วยลดความเสี่ยงในการที่จะเกิดข้อผิดพลาดจากการตรวจสอบซึ่งส่งผลเสียหายต่อตลาดทุนและระบบเศรษฐกิจโดยรวม

ในระหว่างปี 2557 สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ โดยฝ่ายพัฒนาและกำกับดูแลคุณภาพผู้สอบบัญชีได้ทำการตรวจเยี่ยมสำนักงานสอบบัญชีจำนวน 9 สำนักงาน ซึ่งเป็นไปโดยสมัครใจ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อสอบถามและให้คำแนะนำในการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) โดยพบข้อสังเกตเกี่ยวกับความรับผิดชอบต่อผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน คือ (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2557) สำนักงานสอบบัญชีมีการกำหนดนโยบายในแต่ละด้าน แต่ยังไม่ได้กำหนดวิธีปฏิบัติและการนำไปปฏิบัติใช้ให้ครบถ้วนในแต่ละองค์ประกอบ นอกจากนี้ยังพบว่าสำนักงานให้ความสำคัญด้านการแข่งขันทางธุรกิจและการขาดทรัพยากรบุคคลที่มีคุณภาพ และเป็นปัจจัยที่สำคัญที่ทำให้สำนักงานยังดำเนินการในเรื่องการปรับปรุงและพัฒนากระบวนการให้สอดคล้องกับ TSQC1 ไม่ครบถ้วนและสมบูรณ์

ศิลปิน ศรีจันทเพชร (2552) กล่าวว่า ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของนโยบายและวิธีการปฏิบัติด้านการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ ขึ้นอยู่กับขนาดของกิจการ ลักษณะของงานบริการ ลักษณะโครงสร้างขององค์กร ข้อพิจารณาด้านต้นทุนและผลประโยชน์ ซึ่งอาจทำให้สำนักงานสอบบัญชีมีนโยบายและวิธีปฏิบัติในการปฏิบัติงานที่แตกต่างกัน โดยสำนักงานบัญชีควรสื่อสารให้บุคลากรทราบถึงนโยบายและวิธีการปฏิบัติด้านการควบคุมคุณภาพและนำไปปฏิบัติจริง

สมพงษ์ พรอุปถัมภ์ (2554) กล่าวว่า ISQC1 เป็นประเด็นน่าสนใจในประเทศไทยในขณะนี้ เนื่องจากมาตรฐานฉบับนี้มีผลกระทบต่อกระบวนการควบคุมคุณภาพในระดับสำนักงานสอบบัญชี นอกเหนือจากระดับงานสอบบัญชีที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 220 มาตรฐานดังกล่าวกำหนดไว้ 7 ประเด็นสำคัญได้แก่ ความรับผิดชอบต่อผู้นำ ข้อกำหนดจรรยาบรรณ การตอบรับและดำรงไว้ซึ่งความต่อเนื่องของลูกค้า ทรัพยากรบุคคล ผลการปฏิบัติงาน การติดตามผลและการจัดการเอกสารหลักฐานความเข้าใจในการนำไปปฏิบัติยังมีความแตกต่างหลากหลายโดยเฉพาะกับสำนักงานขนาดกลางและขนาดเล็ก การประเมินผลลัพธ์จากการปฏิบัติตามมาตรฐานก็ยังไม่มีความคืบหน้า การบังคับใช้ที่ยังไม่ชัดเจน มีจุดเริ่มต้นจากคำถามที่ว่าหน่วยงานใดจะเป็นผู้กำกับดูแลตามมาตรฐานฉบับนี้ และตามมาด้วยประเด็นถัดมาคือสำนักงานสอบบัญชีทุกแห่งจะต้องปฏิบัติตามมาตรฐานฉบับนี้หรือไม่

ผู้สอบบัญชี รวมถึงผู้ช่วยผู้สอบบัญชี และบุคลากรของสำนักงานสอบบัญชี ควรมีความเข้าใจด้านนโยบายและกระบวนการในการควบคุมคุณภาพของสำนักงานบัญชีที่ตนปฏิบัติงานอยู่และสามารถนำไปปฏิบัติให้เกิดคุณภาพที่เป็นรูปธรรมได้จริง ซึ่งความสามารถในการนำนโยบายและกระบวนการในการควบคุมคุณภาพมาใช้ในทางปฏิบัติของผู้สอบบัญชีรวมถึงผู้ช่วยผู้สอบบัญชีอาจแตกต่างกันออกไป นอกจากนี้

จากการทบทวนวรรณกรรมพบว่า ความรับผิดชอบของผู้นำต่อการควบคุมคุณภาพภายในสำนักงาน อาจแตกต่างกันตามลักษณะทั่วไปของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชี (สุพรรณมา บุญมาวงศ์ , 2551)

ด้วยเหตุนี้ ผู้วิจัยจึงมีความสนใจที่จะทำการศึกษาปัจจัยส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีผลต่อความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน

### วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. เพื่อศึกษาปัจจัยส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
2. เพื่อศึกษาความรับผิดชอบของผู้นำต่อการควบคุมคุณภาพภายในสำนักงาน
3. เพื่อเปรียบเทียบความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงานตามปัจจัยส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

### สมมติฐานการวิจัย

ปัจจัยส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแตกต่างกัน ความรับผิดชอบของผู้นำต่อการควบคุมคุณภาพภายในสำนักงานแตกต่างกัน

### ทบทวนวรรณกรรม

สมาคมนักบัญชีระหว่างประเทศ (International Federation of Accountants: IFAC) ได้กำหนดให้มีมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) เรื่องการควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงินและงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง ในปีพ.ศ.2548 และมีการปรับปรุงเนื้อหาในปีพ.ศ.2552 ซึ่งรัฐบาลไทยโดยสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้เริ่มเผยแพร่ร่างมาตรฐานฉบับนี้ตั้งแต่ปี พ.ศ.2553 และประกาศเป็นมาตรฐานในปีพ.ศ. 2554 และมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2557 โดยมีสาระสำคัญในการกำหนดให้สำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีต้องจัดให้มีระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีเพื่อให้ความเชื่อมั่นสมเหตุสมผลว่าสำนักงานและบุคลากรปฏิบัติตามมาตรฐานทางวิชาชีพและข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง รวมถึงรายงานที่ออกโดยสำนักงานหรือผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานมีความเหมาะสมกับสถานการณ์ หลังจากนั้นในปีพ.ศ.2558 สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้ออกแนวทางปฏิบัติงานตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 สำหรับผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานคนเดียว และ แนวทางปฏิบัติงานสำหรับสำนักงานขนาดกลางและขนาดเล็ก ตามลำดับ

สำหรับในการศึกษาครั้งนี้ ผู้วิจัยมีวัตถุประสงค์ในการศึกษาเปรียบเทียบความรับผิดชอบของผู้นำต่อการควบคุมคุณภาพภายในสำนักงาน มาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ข้อมูลที่ใช้ในการศึกษาจึงเป็นข้อมูลด้านแนวทางปฏิบัติงานตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC1) สำหรับผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานคนเดียว ซึ่งมีลูกค้าส่วนใหญ่เป็นกิจการขนาดกลางและขนาดเล็ก ประกอบกับมีจำนวนทรัพยากรและบุคลากรทางวิชาชีพจำกัด โดยมีรายละเอียดด้านแนวทางดังกล่าวตามข้อกำหนดของสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ดังนี้คือ

### ความรับผิดชอบของผู้นำต่อการควบคุมคุณภาพภายในสำนักงาน

ผู้สอบบัญชี เป็นผู้กำหนดทิศทาง เป้าหมาย และวิธีการที่จะให้ถึงเป้าหมาย รวมถึงเป็นผู้ตัดสินใจในเรื่องที่สำคัญด้านการดำเนินงานทั้งหมดด้านการปฏิบัติงานสอบบัญชี ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องสร้างสภาพแวดล้อมการทำงานที่เอื้อต่อการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ โดยให้ความสำคัญต่อคุณภาพและระบบการควบคุมคุณภาพของงานสอบบัญชี ด้าน 1) กำหนดนโยบายและวิธปฏิบัติ การควบคุมคุณภาพ 2) การมอบหมายความรับผิดชอบในเรื่องการควบคุมคุณภาพ และการสื่อสารและ 3) เอกสารหลักฐานด้านระบบการควบคุมคุณภาพ

### 1) กำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติการควบคุมคุณภาพ

ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดนโยบาย และวิธีปฏิบัติการควบคุมคุณภาพเพื่อเป็นทิศทางและกรอบการดำเนินงานของผู้สอบบัญชี และบุคลากรที่ร่วมปฏิบัติงานบนพื้นฐานที่เน้นคุณภาพเป็นสำคัญ ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานคนเดียวสามารถสร้างความตระหนักในเรื่องคุณภาพ โดยผ่านการจัดทำแผนประจำปี เพื่อประเมินถึงงานที่ต้องทำทรัพยากรที่ต้องมี และเรื่องที่ต้องมุ่งเน้นหรือให้ความสำคัญในการปรับปรุงคุณภาพงาน

### 2) การมอบหมายความรับผิดชอบในเรื่องการควบคุมคุณภาพ และการสื่อสาร

ผู้สอบบัญชีอาจมอบหมายให้บุคคลที่มีคุณสมบัติเหมาะสมมาปฏิบัติด้านควบคุมคุณภาพได้ แต่หากไม่มีบุคลากรอื่นหรือปฏิบัติงานคนเดียว ผู้สอบบัญชีต้องเป็นผู้รับผิดชอบทั้งหมด กรณีที่มีบุคลากรต้องมีการสื่อสารนโยบายและวิธีปฏิบัติด้านการควบคุมคุณภาพให้ทุกคนได้ทราบอย่างทั่วถึง และติดตามผลการปฏิบัติงานว่ามีปฏิบัติตามนโยบายและวิธีปฏิบัติอย่างต่อเนื่องหรือไม่ และนำไปปรับปรุงแผนงานในปีถัดไป

### 3) เอกสารหลักฐานเกี่ยวกับระบบการควบคุมคุณภาพ

ผู้สอบบัญชีต้องจัดให้มีเอกสารหลักฐานในแต่ละองค์ประกอบของระบบการควบคุมคุณภาพอย่างเพียงพอและเหมาะสม และมีการนำไปปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ ซึ่งเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับระบบการควบคุมคุณภาพอาจจะระบุอยู่ในนโยบายและวิธีปฏิบัติแต่ละองค์ประกอบของระบบการควบคุมคุณภาพ

นอกจากนี้ ศิลปพร ศรีจันเพชร (2552) ยังกล่าวว่า สำนักงานสอบบัญชีควรจัดให้มีนโยบายและวิธีการปฏิบัติที่สนับสนุนวัฒนธรรมภายในองค์กรว่าคุณภาพของงานมีความสำคัญต่อการปฏิบัติงาน ผู้สอบบัญชี นโยบายและวิธีการปฏิบัติควรกำหนดให้ผู้บริหารสูงสุดของสำนักงาน หรือหุ้นส่วนบริหารเป็นผู้รับผิดชอบสูงสุดในการจัดให้มีการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชี นอกจากนี้สำนักงานควรจัดให้มีนโยบายและวิธีการปฏิบัติที่กำหนดให้มีบุคลากรที่รับผิดชอบต่อการดำเนินการเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงาน ผู้สอบบัญชีรวมทั้งได้รับมอบอำนาจที่จำเป็นต่อการทำหน้าที่นี้และผู้สอบบัญชีจะต้องรับผิดชอบในคุณภาพโดยรวมของแต่ละงานสอบบัญชีที่ตนได้รับมอบหมาย โดยต้องมีการสื่อสารให้สมาชิกในทีมตรวจสอบทราบถึงความสำคัญของคุณภาพงานสอบบัญชีในการปฏิบัติงานตามมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดที่ทางการและกฎหมายกำหนด การปฏิบัติตามนโยบายและขั้นตอนการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี และการออกรายงานการสอบบัญชีที่เหมาะสมกับสถานการณ์

## วิธีดำเนินการวิจัย

### กระบวนการและวิธีการเลือกกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรและกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ ได้แก่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยที่มีรายชื่อเปิดเผยในเว็บไซต์ของสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์จำนวน 846 ราย ณ วันที่ 18 ธันวาคม 2557 เนื่องจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่เปิดเผยรายชื่อในเว็บไซต์ของสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์มีลักษณะการปฏิบัติงานกระจายอยู่ในสำนักงานสอบบัญชีและบางส่วนเป็นผู้สอบบัญชีอิสระ ซึ่งซึ่งทำให้ผู้วิจัยยังไม่สามารถทราบได้แน่ชัดว่าผู้สอบบัญชีดังกล่าวปฏิบัติงานในสังกัดสำนักงานหรือเป็นผู้สอบบัญชีอิสระ และจากการทบทวนวรรณกรรมยังไม่พบว่ามีการวิจัยหรือบทความเรื่องใดอ้างอิงถึงตัวเลขด้านจำนวนของผู้สอบบัญชีในสำนักงานและผู้สอบบัญชีอิสระทำให้ผู้วิจัยต้องใช้วิธีเลือกกลุ่มตัวอย่างจากประชากรที่มีอยู่ทั้งหมด 846 ตัวอย่าง ซึ่งได้รับแบบสอบถามกลับคืนมาจำนวน 260 ตัวอย่าง คิดเป็นร้อยละ 30.73

### การวัดคุณลักษณะของตัวแปร

ปัจจัยส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นตัวแปรอิสระ ประกอบด้วย เพศ อายุ ประสบการณ์ปฏิบัติงานสอบบัญชี และระดับการศึกษา รวมถึงจำนวนลูกค้า และจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี โดยความรับผิดชอบของผู้หน้าต่อการควบคุมคุณภาพภายในสำนักงาน เป็นตัวแปรตาม

**ผลการวิจัย**

จากผลการศึกษาปัจจัยส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามตารางที่ 1 พบว่าพบว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นเพศหญิงมากกว่าเพศชาย โดยเป็นเพศหญิง 180 คน คิดเป็นร้อยละ 69.2 และเป็นเพศชายจำนวน 80 คน คิดเป็นร้อยละ 30.8 มีอายุระหว่าง 40 ปี - 49 ปี มากที่สุด จำนวน 90 คน คิดเป็นร้อยละ 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 คน คิดเป็นร้อยละ 7.7 ตามลำดับ

มีประสบการณ์ปฏิบัติงานสอบบัญชีระหว่าง 11 ปี - 20 ปี มากที่สุด จำนวน 95 คน คิดเป็นร้อยละ 36.5 รองลงมาคือมีประสบการณ์ระหว่าง 5 ปี - 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 โดยจบการศึกษาในระดับปริญญาโทจำนวน 190 คน คิดเป็นร้อยละ 73.1 และ จบการศึกษาในระดับปริญญาตรี 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 โดยไม่มีผู้ที่รับงานสอบบัญชีเกินกว่า 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** การจำแนกปัจจัยส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ปัจจัยส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต		จำนวน	ร้อยละ
เพศ	<input type="checkbox"/> ชาย	80	30.8
	<input type="checkbox"/> หญิง	180	69.2
	<b>รวม</b>	<b>260</b>	<b>100.0</b>
อายุ	<input type="checkbox"/> น้อยกว่า 30 ปี	20	7.7
	<input type="checkbox"/> 30 ปี - 39 ปี	85	32.7
	<input type="checkbox"/> 40 ปี - 49 ปี	90	34.6
	<input type="checkbox"/> 50 ปี ขึ้นไป	65	25.0
	<b>รวม</b>	<b>260</b>	<b>100.0</b>
ประสบการณ์ปฏิบัติงานสอบบัญชี	<input type="checkbox"/> น้อยกว่า 5 ปี	45	17.3
	<input type="checkbox"/> 5 ปี - 10 ปี	65	25.0
	<input type="checkbox"/> 11 ปี - 20 ปี	95	36.5
	<input type="checkbox"/> 20 ปี ขึ้นไป	55	21.2
	<b>รวม</b>	<b>260</b>	<b>100.0</b>
การศึกษาชั้นสูงสุด	<input type="checkbox"/> ปริญญาตรี	70	26.9
	<input type="checkbox"/> ปริญญาโท	190	73.1
	<b>รวม</b>	<b>260</b>	<b>100.0</b>

ตารางที่ 1 (ต่อ)

ปัจจัยส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต		จำนวน	ร้อยละ
จำนวนลูกค้าของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	<input type="checkbox"/> ต่ำกว่า 50 ราย	160	61.5
	<input type="checkbox"/> 50 – 100 ราย	75	28.8
	<input type="checkbox"/> 101 – 150 ราย	15	5.8
	<input type="checkbox"/> 151 – 200 ราย	10	3.8
<b>รวม</b>		<b>260</b>	<b>100.0</b>
จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชีของผู้สอบบัญชี	<input type="checkbox"/> ไม่มี	95	36.5
	<input type="checkbox"/> 1-5 คน	100	38.5
	<input type="checkbox"/> 6-10 คน	50	19.2
	<input type="checkbox"/> มากกว่า 10 คน	15	5.8
<b>รวม</b>		<b>260</b>	<b>100.0</b>

### 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 (Principle component analysis) และกำหนดให้แต่ละองค์ประกอบไม่มีความสัมพันธ์กันจึงเลือกหมุนแกนแบบมุมฉาก (Orthogonal) ด้วยวิธี Varimax แสดงค่าไอเกน (Eigen values) ที่มีค่าสูงกว่า 1 และแสดงค่าน้ำหนักปัจจัย (Factor loading) มากกว่า 0.5 โดยตัววัดต้องไม่มีค่า Factor Loading มากกว่า 1 ปัจจัย (Giem & Giem, 2003) และหาค่าความเชื่อถือได้ (Reliability) โดยใช้วิธีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาของครอนบาค (Cronbach's Alpha Coefficient) พิจารณาจากค่า Cronbach's Alpha ซึ่งต้องมากกว่า 0.6 จึงจะถือว่ามีความเชื่อถือได้ (Giem & Giem, 2003) ซึ่งผลการทดสอบปัจจัยที่ใช้วัดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่อการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสามารถสรุปได้ดังนี้

จากผลการศึกษาความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่อการควบคุมคุณภาพภายในสำนักงาน ผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์ความเชื่อถือได้ของปัจจัยที่ใช้วัดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่อการควบคุมคุณภาพภายในสำนักงาน โดยทำการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ (Correlation) เบื้องต้นของปัจจัยที่ใช้วัดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่อการควบคุมคุณภาพภายในสำนักงาน จากปัจจัยย่อยทั้งหมดจำนวน 7 ปัจจัย พบว่าปัจจัยที่ใช้วัดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่อการควบคุมคุณภาพภายในสำนักงาน มีความสัมพันธ์กันสูงกว่า 0.3 ที่ระดับนัยสำคัญเท่ากับ 0.05 จำนวน 12 คู่ จากทั้งหมด 42 คู่ จึงตัดปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กันต่ำกว่า 0.3 ออกจากการวิเคราะห์จำนวน 3 ปัจจัย และนำปัจจัยที่ที่มีความสัมพันธ์กันสูงกว่า 0.3 จำนวน 4 ปัจจัย มาใช้ในการวิเคราะห์เพื่อวัดการปฏิบัติตาม TSQC1 ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่อการควบคุมคุณภาพโดยสามารถแสดงค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ ของปัจจัยที่ใช้วัดความสามารถในการปฏิบัติตาม TSQC1 ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่อการควบคุมคุณภาพได้ตามตารางที่ 2

**ตารางที่ 2** ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของปัจจัยที่ใช้วัดความรับผิดชอบของผู้นำต่อการควบคุมคุณภาพภายในสำนักงาน

	Responsibility 1	Responsibility 2	Responsibility 3	Responsibility 4
Responsibility 1	1	.784*	.730*	.555*
Responsibility 2	.784*	1	.510*	.515*
Responsibility 3	.730*	.510*	1	.638*
Responsibility 4	.555*	.515*	.638*	1

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากการศึกษาค่าเฉลี่ยของปัจจัยที่ใช้วัดความรับผิดชอบของผู้นำต่อการควบคุมคุณภาพภายในสำนักงานตามตารางที่ 3 พบว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความรับผิดชอบต่อการควบคุมคุณภาพภายในสำนักงานในระดับสูง ( $\bar{X} = 3.41$ ) โดยมีการพัฒนา/ปรับปรุงคู่มือปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อให้การปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี มีคุณภาพ ถูกต้องและเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีสูงสุด ( $\bar{X} = 3.56$ ) รองลงมาคือ สื่อสารความสำคัญและประโยชน์ของการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพให้ทีมผู้ช่วยผู้สอบบัญชี/บุคลากรได้เข้าใจ ( $\bar{X} = 3.52$ ) จัดทำคู่มือนโยบายและกระบวนการปฏิบัติงานสอบบัญชีครบทั้ง 6 องค์ประกอบตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ( $\bar{X} = 3.31$ ) จัดทำแผนอัตรากำลังคน และจัดจ้างผู้ช่วยผู้สอบบัญชีเพิ่มเติมตามความเหมาะสม ( $\bar{X} = 3.27$ ) ตามลำดับ

**ตารางที่ 3** ค่าเฉลี่ยของปัจจัยที่ใช้วัดความรับผิดชอบของผู้นำต่อการควบคุมคุณภาพภายในสำนักงาน

ความรับผิดชอบของผู้นำ ต่อการควบคุมคุณภาพภายในสำนักงาน	ค่าเฉลี่ย		การแปลความหมาย
	$\bar{X}$	S.D.	
<b>Responsibility 1 :</b> จัดทำคู่มือนโยบายและกระบวนการปฏิบัติงาน สอบบัญชีครบทั้ง 6 องค์ประกอบตาม มาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1)	3.31	1.121	มีความรับผิดชอบปานกลาง
<b>Responsibility 2 :</b> พัฒนา/ปรับปรุงคู่มือปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อ ให้การปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี มีคุณภาพ ถูกต้องและเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี	3.56	0.991	มีความรับผิดชอบสูง
<b>Responsibility 3 :</b> จัดทำแผนอัตรากำลังคน และจัดจ้างผู้ช่วย ผู้สอบบัญชีเพิ่มเติมตามความเหมาะสม	3.27	1.078	มีความรับผิดชอบปานกลาง
<b>Responsibility 4 :</b> สื่อสารความสำคัญและประโยชน์ของ การปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ให้ทีมผู้ช่วยผู้สอบบัญชี/บุคลากรได้เข้าใจ	3.52	1.171	มีความรับผิดชอบสูง
<b>ค่าเฉลี่ยรวม</b>	<b>3.41</b>	<b>1.090</b>	<b>มีความรับผิดชอบสูง</b>

และเมื่อทำการวิเคราะห์องค์ประกอบ (Factor Analysis) ของปัจจัยที่ใช้วัดความรับผิดชอบของผู้นำต่อการควบคุมคุณภาพภายในสำนักงาน พบว่าไม่มีปัจจัยใดที่มีค่าน้ำหนักปัจจัยสูงมากกว่า 1 ปัจจัย โดยสามารถลดจำนวนปัจจัยที่ใช้วัดความรับผิดชอบของผู้นำต่อการควบคุมคุณภาพภายในสำนักงาน เหลือเพียง 1 ปัจจัย ประกอบด้วยปัจจัยย่อย 4 ปัจจัย มีค่า KMO (Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling) เท่ากับ 0.681 ที่ระดับนัยสำคัญเท่ากับ 0.5 ทางและมีค่า Eigen value ของปัจจัยเท่ากับ 2.872 โดยมีค่า Cronbach Alpha เท่ากับ 0.866 และมีค่าน้ำหนักปัจจัยย่อยของแต่ละปัจจัยมากกว่า 0.6 แสดงให้เห็นได้ตามตารางที่ 4

**ตารางที่ 4** ค่าน้ำหนักปัจจัยที่ใช้วัดความสามารถในการปฏิบัติตาม TSQC1 : ด้านความรับผิดชอบของผู้นำต่อการควบคุมคุณภาพ

ปัจจัย	Factor Loading	Eigen Value	% of Variance	Cronbach's Alpha
ความรับผิดชอบของผู้นำต่อการควบคุมคุณภาพ		2.872	71.812	0.866
จัดทำคู่มือนโยบายและกระบวนการปฏิบัติงาน สอบบัญชีครบทั้ง 6 องค์ประกอบตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1)	0.913			
พัฒนาปรับปรุงคู่มือปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อให้การปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี มีคุณภาพ ถูกต้องและเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี	0.831			
จัดทำแผนอัตรากำลังคน และจัดจ้างผู้ช่วยผู้สอบบัญชีเพิ่มเติมตามความเหมาะสม	0.851			
สื่อสารความสำคัญและประโยชน์ของการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ให้ทีมผู้ช่วยผู้สอบบัญชี/บุคลากรได้เข้าใจ	0.789			

KMO: Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy. = 0.681

#### ผลการทดสอบสมมติฐาน

จากผลการทดสอบสมมติฐานที่ได้จากการวิเคราะห์ค่าความแปรปรวน (ANOVA) เพื่อทดสอบความแตกต่างของความรับผิดชอบของผู้นำต่อการควบคุมคุณภาพภายในสำนักงานจำแนกตามเพศของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามตารางที่ 5 พบว่า

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเพศชายและเพศหญิงมีความรับผิดชอบต่อการควบคุมคุณภาพภายในสำนักงานแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติเท่ากับ 0.05 ( $F = 8.138$ ) โดยพบว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเพศหญิงมีความรับผิดชอบต่อการควบคุมคุณภาพภายในสำนักงานสูงกว่าเพศชาย

อายุของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่างกันความรับผิดชอบต่อการควบคุมคุณภาพภายในสำนักงานแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติเท่ากับ 0.05 ( $F = 6.598$ ) โดยพบว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีอายุระหว่าง 30 ปี – 49 ปี มีความรับผิดชอบต่อการควบคุมคุณภาพภายในสำนักงานสูงกว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีอายุ 50 ปี ขึ้นไป

ประสบการณ์ปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่างกันความรับผิดชอบต่อการควบคุมคุณภาพภายในสำนักงานแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติเท่ากับ 0.05 ( $F = 3.459$ ) โดยพบว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีประสบการณ์น้อยกว่า 5ปี มีความรับผิดชอบต่อผู้นำต่อการควบคุมคุณภาพภายในสำนักงานสูงกว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีประสบการณ์ระหว่าง 11-20 ปี

ระดับการศึกษาของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่างกันความรับผิดชอบต่อการควบคุมคุณภาพภายในสำนักงานแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติเท่ากับ 0.05 ( $F = 16.522$ ) โดยพบว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีการศึกษาในระดับปริญญาตรี มีความรับผิดชอบต่อการควบคุมคุณภาพภายในสำนักงานสูงกว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีการศึกษาระดับปริญญาโท

จำนวนลูกค้าของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่างกันความรับผิดชอบของผู้นำต่อการควบคุมคุณภาพภายในสำนักงานแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติเท่ากับ 0.05 ( $F = 2.729$ ) โดยพบว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีจำนวนลูกค้าต่ำกว่า 50 ราย มีความรับผิดชอบต่อการควบคุมคุณภาพภายในสำนักงานสูงกว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีลูกค้า 50 รายขึ้นไป

จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชีต่างกันความรับผิดชอบของผู้นำต่อการควบคุมคุณภาพภายในสำนักงานแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติเท่ากับ 0.05 ( $F = 18.738$ ) โดยพบว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีผู้ช่วยผู้สอบบัญชีมากกว่า 10 คน ขึ้นไปมีความรับผิดชอบต่อการควบคุมคุณภาพภายในสำนักงานสูงกว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีผู้ช่วยผู้สอบบัญชีไม่เกิน 10 คน/ไม่มีเลย นอกจากนี้ยังพบว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีผู้ช่วยผู้สอบบัญชีระหว่าง 6-10 คน มีความรับผิดชอบต่อการควบคุมคุณภาพภายในสำนักงานสูงกว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีผู้ช่วยผู้สอบบัญชีไม่ถึง 6 คน/ไม่มีเลย

**ตารางที่ 5** การวิเคราะห์ค่าความแปรปรวน (ANOVA) เพื่อทดสอบความแตกต่างของความรับผิดชอบของผู้นำต่อการควบคุมคุณภาพภายในสำนักงาน

ปัจจัยส่วนบุคคล ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	ความรับผิดชอบของผู้นำต่อการ ควบคุมคุณภาพภายในสำนักงาน		F	Sig	LSD
	$\bar{X}$	S.D.			
<b>เพศ</b> (1) ชาย (2) หญิง	3.17 3.52	0.861 0.931	8.138	.005*	-
<b>อายุ</b> (1) น้อยกว่า 30 ปี (2) 30ปี - 39 ปี (3) 40ปี-49ปี (4) 50ปี ขึ้นไป	3.31 3.44 3.68 3.03	1.108 0.744 0.785 1.117	6.598	.000*	(2),(3)>(4)
<b>ประสบการณ์ปฏิบัติงานสอบบัญชี</b> (1) น้อยกว่า 5 ปี (2) 5ปี - 10ปี (3) 11ปี - 20ปี (4) 20ปี ขึ้นไป	3.75 3.44 3.22 3.43	0.867 0.699 0.936 1.097	3.459	.017*	(1)>(3)
<b>การศึกษาขั้นสูงสุด</b> (1) ปริญญาตรี (2) ปริญญาโท	3.78 3.27	0.897 0.896	16.522	.000*	-

ตารางที่ 5 (ต่อ)

ปัจจัยส่วนบุคคล ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	ความรับผิดชอบของผู้นำต่อการควบคุมคุณภาพภายในสำนักงาน		F	Sig	LSD
	$\bar{X}$	S.D.			
จำนวนลูกค้าของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต			2.729	.045*	(1) >(2),(3),(4)
(1) ต่ำกว่า 50 ราย	3.53	0.792			
(2) 50 - 100 ราย	3.21	1.208			
(3) 101 - 150 ราย	3.41	0.621			
(4) 151 - 200 ราย	3.00	0.790			
จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชีของผู้สอบบัญชี			18.738	.000*	(4) >(1),(2),(3) (3) >(1),(2)
(1) ไม่มี	3.62	0.825			
(2) 1-5 คน	3.18	0.902			
(3) 6-10 คน	3.75	0.837			
(4) มากกว่า 10 คน	4.75	0.365			

\*มีระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

### สรุปและอภิปรายผล

จากผลการศึกษาความรับผิดชอบของผู้นำต่อการควบคุมคุณภาพภายในสำนักงาน ซึ่งประกอบด้วย 1) จัดทำคู่มือนโยบายและกระบวนการปฏิบัติงานสอบบัญชีครบทั้ง 6 องค์ประกอบตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) 2) พัฒนา/ปรับปรุงคู่มือปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อให้การปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี มีคุณภาพ ถูกต้องและเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี 3) จัดทำแผนอัตรากำลังคน และจัดจ้างผู้ช่วยผู้สอบบัญชีเพิ่มเติมตามความเหมาะสม และ 4) สื่อสารความสำคัญและประโยชน์ของการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพให้ทีมผู้ช่วยผู้สอบบัญชี/บุคลากรได้เข้าใจ พบว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความรับผิดชอบต่อการควบคุมคุณภาพภายในสำนักงานค่อนข้างสูง

สอดคล้องกับสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ (2556)<sup>1</sup> ซึ่งกล่าวว่าผู้นำองค์กร หรือผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานคนเดียว ต้องมีทัศนคติที่ดีต่อคุณภาพงาน การจัดทำนโยบายและวิธีปฏิบัติการควบคุมคุณภาพ การมอบหมายความรับผิดชอบการปฏิบัติการควบคุมคุณภาพให้บุคลากรที่เหมาะสม และสื่อสารนโยบายและวิธีปฏิบัติให้ทุกคนในสำนักงานได้ทราบอย่างทั่วถึง การปรับเปลี่ยนทัศนคติของผู้นำจะช่วยขับเคลื่อนให้เกิดผลสำเร็จในการนำระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ผู้นำซึ่งก็คือตัวของผู้สอบบัญชีเอง ต้องเป็นผู้ริเริ่มและเป็นแบบอย่างในการทำงานตามระบบการควบคุมคุณภาพที่ได้กำหนดเป็นนโยบายและวิธีปฏิบัติที่มีความเหมาะสมและเกี่ยวข้องกับงานที่ตนเองปฏิบัติ นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและบุคลากรต้องทำความเข้าใจในข้อกำหนดของมาตรฐาน ISQC 1 รวมทั้งข้อบังคับอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2557)<sup>2</sup>

<sup>1</sup> FAP NEWSLETTER NO.12

<sup>2</sup> เอกสารเผยแพร่สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ : ข้อเสนอแนะสำหรับการดำเนินการตามมาตรฐาน TSQC1

สอดคล้องกับผลการตรวจเยี่ยมการสอบทานการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ของสำนักงานสอบบัญชี โดยสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ (2557) จากการสอบทานระบบการควบคุมคุณภาพเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน พบว่ามีการกำหนดนโยบายในแต่ละด้าน แต่ยังมีได้กำหนดวิธีปฏิบัติและการนำไปปฏิบัติใช้ให้ครบถ้วนในแต่ละองค์ประกอบ

สอดคล้องกับ เอกพล คงมา และศิลปพร ศรีจันทเพชร (2556) กล่าวว่าผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่เข้าใจถึงบทบาทและหน้าที่ที่สำคัญของผู้นำสำนักงานต่อการกำหนดให้มีการควบคุมคุณภาพ ตลอดจนการมอบหมายความรับผิดชอบและสื่อสารไปยังบุคลากรที่เกี่ยวข้องให้เห็นความสำคัญของการควบคุมคุณภาพได้เป็นอย่างดี

นอกจากนี้การศึกษายังพบว่าปัจจัยส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแตกต่างกัน ความรับผิดชอบของผู้นำต่อการควบคุมคุณภาพภายในสำนักงานแตกต่างกัน โดยสามารถแสดงการสรุปผลการศึกษได้ตามตารางที่ 5 ซึ่งจะเห็นได้อย่างชัดเจนว่าความรับผิดชอบของผู้นำต่อการควบคุมคุณภาพภายในสำนักงาน ขึ้นอยู่กับ เพศ อายุ ประสบการณ์ปฏิบัติงานสอบบัญชี ระดับการศึกษา จำนวนลูกค้าของผู้สอบบัญชี และจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี สะท้อนให้เห็นว่ามีปัจจัยแวดล้อมหลายด้านที่มีผลกระทบต่อความรับผิดชอบของผู้นำต่อการควบคุมคุณภาพภายในสำนักงานภายในสำนักงานให้เกิดความเชื่อมั่นต่อผู้ใช้บริการ

ตารางที่ 6 การสรุปผลการทดสอบสมมติฐาน

ความรับผิดชอบของผู้นำต่อการควบคุมคุณภาพภายในสำนักงาน	ปัจจัยส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต					
	เพศ	อายุ	ประสบการณ์ปฏิบัติงานสอบบัญชี	ระดับการศึกษา	จำนวนลูกค้าของผู้สอบบัญชี	จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี
	✓	✓	✓	✓	✓	✓

✓= แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติเท่ากับ 0.05

สอดคล้องกับ สุพรรณมา บุญมาวงศ์ ( 2551) ซึ่งกล่าวว่าปัจจัยที่มีผลต่อการเลือกใช้บริการสำนักงานหรือผู้สอบบัญชี ประกอบด้วยลักษณะทั่วไปของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ลักษณะและรูปแบบของงบการเงิน กระบวนการในการให้บริการตรวจสอบบัญชี ลักษณะทางกายภาพอื่นๆ

สอดคล้องกับ ปภาวี สุขมณี และคณะ (2553) กล่าวว่าผู้สอบบัญชีในกรมตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ที่มีประสบการณ์การตรวจสอบบัญชีแตกต่างกันจะส่งผลให้ความสามารถในการใช้เทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ รวมไปถึงคุณภาพการสอบบัญชีแตกต่างกันด้วย

สอดคล้องกับ วลัยลักษณ์ สุวรรณวลัยกร และคณะ (2556) ซึ่งกล่าวว่าผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีจะต้องมีความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชีเพียงพอต่อการปฏิบัติงานในวิชาชีพ รวมไปถึงความรู้เกี่ยวกับกฎหมายธุรกิจ เช่น มาตรฐานการตรวจสอบบัญชี รหัส 250 เรื่องการพิจารณากฎหมายและข้อบังคับในการตรวจสอบงบการเงิน กำหนดให้ผู้สอบบัญชีทำความเข้าใจกฎหมายและข้อบังคับที่มีผลบังคับใช้กับกิจการ ในการได้มาซึ่งความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ เป็นต้น ซึ่งสิ่งเหล่านี้เกิดจากการศึกษา ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี

### ข้อเสนอแนะจากผลการวิจัยที่พบและการนำผลการวิจัยไปใช้

จากผลการวิจัยพบว่า ปัจจัยส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชี ประกอบด้วย เพศ อายุ ประสบการณ์ ปฏิบัติงานสอบบัญชี ระดับการศึกษา รวมไปถึงปัจจัยในด้านจำนวนลูกค้า และ จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ล้วนส่งผลต่อความรับผิดชอบของผู้หน้าต่อความสามารถในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี เกี่ยวกับการจัดทำคู่มือนโยบายและกระบวนการปฏิบัติงานสอบบัญชี การพัฒนา/ปรับปรุงคู่มือปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อให้การปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี มีคุณภาพ ถูกต้องและเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี การจัดทำแผนอัตรากำลังคน และจัดจ้างผู้ช่วยผู้สอบบัญชีเพิ่มเติมตามความเหมาะสม และการสื่อสารความสำคัญและประโยชน์ของการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพให้ทีมผู้ช่วยผู้สอบบัญชี/บุคลากรได้เข้าใจ ดังนั้นหากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความตั้งใจที่จะกำหนดนโยบาย และวิธีปฏิบัติสำหรับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของตนเองให้สามารถนำไปใช้ปฏิบัติให้งานสอบบัญชีมีคุณภาพอย่างเป็นรูปธรรม อาจต้องพิจารณาถึงความรู้ความสามารถของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีและควรสนับสนุนให้บุคลากรทุกคนที่เกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชีได้เข้ารับการอบรมในวิชาชีพบัญชีและสอบบัญชีอย่างต่อเนื่องสม่ำเสมอ นอกจากนี้แล้วยังควรคำนึงถึงการกำหนดนโยบายการตอบรับลูกค้าที่ชัดเจนไม่ให้น้อยเกินไป หรือมากเกินไปจนทำให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีขาดคุณภาพ

### 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.
- ชูศักดิ์ จรูญสวัสดิ์. (2551). *การวิเคราะห์ข้อมูลและการใช้สถิติในงานวิจัย*. กรุงเทพฯ: ส.เสริมมิตรการพิมพ์.
- ณัชชาธิชัย จุริย์โรจน์ และ ศิลปพร ศรีจันทเพชร. (2555). การศึกษาปัญหาและผลกระทบจากการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีมาใช้ในประเทศไทย. *วารสารการจัดการสมัยใหม่*, 1(1), 89-106.
- ปภาวี สุขมณี , จุฑามาศ สุนทร , ฉัตรรัชดา วิโรจน์รัตน์ และ ปาลวี พุฒิกุลสาคร. (2553). *ผลกระทบของความเป็นมืออาชีพที่มีต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีในกรมตรวจบัญชีสหกรณ์*. กาศิลินธุ์: มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรีวิทยาเขตกาฬสินธุ์.
- บุญณัฐลี น้าพา. (2551). *การบริหารจัดการความสามารถในงาน*. สืบค้น 1 สิงหาคม 2556, จาก <http://www.bangkokflying.com/th/knowledgeviex.aspx?id=7>
- ราชกิกจนาเบกษา. (2553). *ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่องจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553*. เล่มที่ 127 ตอนพิเศษ 127 ง. น.68-74.
- วัลย์ลักษณ์ สุวรรณวัลย์กร และ มนวิกา ผดุงสิทธิ์. (2556). ความคาดหวังและความพร้อมของวิชาชีพสอบบัญชีไทยในการแข่งขันในประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 9(25), 35-49.
- ศิลปพร ศรีจันทเพชร. (2552). การควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีสำหรับสำหรับสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและขนาดกลาง. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 5(14), 26-28.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2555). *มาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง ข้อกำหนดด้านสมรรถนะสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี*. กรุงเทพฯ. สภาวิชาชีพ.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2557). *รายชื่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาต*. สืบค้นที่ 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](http://www.fap.or.th/images/sub_1359024609) /ผลการตรวจสอบคุณภาพสำนักงานบัญชีโดยรวมปี2557.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). *การใช้แนวทางปฏิบัติงานตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 สำหรับผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานคนเดียว*. กรุงเทพฯ. สภาวิชาชีพ.
- สมพงษ์ พรอุปถัมภ์. (2554). *ISQC1 กับการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีไทย*. *จุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์* ฉบับที่ 130 (ตุลาคม-ธันวาคม2554 )
- สุพรรณนา บุญมาวงศ์.(2551). *ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการใช้บริการตรวจสอบบัญชีในเขตกรุงเทพมหานคร*. (วิจัย). ปทุมธานี: มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี.
- เอกพล คงมา และ ศิลปพร ศรีจันเพชร. (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 coefficientfor 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.