



ผลกระทบการควบคุมคุณภาพตามกรอบมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1)
ที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี ของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4)
ในมุมมองผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และ
ตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ในประเทศไทย

Effects of Quality Control in accordance with Quality Control Standard No. 1 (TSQC1)
on Audit Quality of International Auditing Firms (Big 4) and Local Auditing Firms (Non-Big 4)
in view of auditors approved by the Securities and Exchange Commission in Thailand

วันสิริ ประเสริฐทรัพย์

งานวิจัยนี้ได้รับทุนสนับสนุนจากงบประมาณเงินรายได้หน่วยงาน ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2562

คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร



ผลกระทบการควบคุมคุณภาพตามกรอบมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1)
ที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี ของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4)
ในมุมมองผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และ
ตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ในประเทศไทย

Effects of Quality Control in accordance with Quality Control Standard No. 1 (TSQC1)
on Audit Quality of International Auditing Firms (Big 4) and Local Auditing Firms (Non-Big 4)
in view of auditors approved by the Securities and Exchange Commission in Thailand

วันสิริ ประเสริฐทรัพย์

งานวิจัยนี้ได้รับทุนสนับสนุนจากงบประมาณเงินรายได้หน่วยงาน ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2562

คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร

ชื่องานวิจัย	ผลกระทบการควบคุมคุณภาพตามกรอบมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี ของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4) ในมุมมองผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ในประเทศไทย
ผู้วิจัย	วันสิริ ประเสริฐทรัพย์
คณะ	บริหารธุรกิจ
ปี	2562

บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์ เพื่อศึกษาการควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) และคุณภาพการสอบบัญชี ทดสอบความแตกต่างการควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) และคุณภาพการสอบบัญชี และทดสอบความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกของการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) กับคุณภาพงานสอบบัญชี ในภาพรวมของสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non - Big 4 การวิจัยครั้งนี้ใช้ แจกแบบสอบถามและสัมภาษณ์เชิงลึก เป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวม ประชากรที่ใช้ในการวิจัย ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ในประเทศไทย จำนวน 228 คน แบบสอบถามตอบกลับมาจำนวน 115 คน คิดเป็นร้อยละ 50 สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ สถิติเชิงพรรณนา t-test การวิเคราะห์ความสัมพันธ์จากค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์เพียร์สัน และสมการถดถอยพหุคูณแบบขั้นตอน

ผลการศึกษาพบว่า การควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ทั้งในภาพรวมและรายองค์ประกอบ ของสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non - Big 4 มีการปฏิบัติครบถ้วน สำนักงานสอบบัญชี Big 4 มีค่าเฉลี่ยสูงกว่าสำนักงานสอบบัญชี Non - Big 4 คะแนนเฉลี่ยสูงสุดองค์ประกอบข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง คุณภาพการสอบบัญชีทั้งในภาพรวมและรายด้าน สำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non - Big 4 มีการปฏิบัติได้ครบถ้วน สำนักสอบบัญชี Big 4 มีค่าเฉลี่ยสูงกว่าสำนักงานสอบบัญชี Non - Big 4 คะแนนเฉลี่ยสูงสุดด้านความชัดเจน จากการทดสอบสมมติฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ของสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non - Big 4 เป็นไปตามสมมติฐาน มีความแตกต่างกันทุกองค์ประกอบ ในขณะที่คุณภาพการสอบบัญชี เป็นไปตามสมมติฐานเพียงด้านเดียว คือ คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความชัดเจน ไม่มีความแตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ การควบคุมคุณภาพ

ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีและจากสมการ ทำนายพบว่า การจะยกระดับคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี ต้องให้ความสำคัญกับการควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) องค์ประกอบด้านการปฏิบัติงานและข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง

คำสำคัญ : การควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1), คุณภาพการสอบบัญชี, สำนักงานสอบบัญชี



Research Title Effects of Quality Control in accordance with Quality Control Standard No. 1 (TSQC1) on Audit Quality of International Auditing Firms (Big 4) and Local Auditing Firms (Non-Big 4) in view of auditors approved by the Securities and Exchange Commission in Thailand

Researcher Vansiri Prasoetthap

Faculty Business Administration

Year 2562

Abstract

The objectives of this research is for study of Quality Control in accordance with Quality Control Standard No.1 (TSQC1) and Audit Quality, test the difference of Quality Control in accordance with Quality Control Standard No.1 (TSQC1) and Audit Quality, test the relationship and positive impact of quality control of audit firm in accordance with Quality Control Standard No.1 (TSQC1) with Overview Audit Quality of Big 4 and Non-Big 4 Auditing Firms. This research is done by give out questionnaires and in-depth interviews method which used populations of 228 auditors certified by the Securities and Exchange Commission in Thailand by receiving 115 replied questionnaires which considered as 50 percent and using Descriptive Statistics, T-test Statistics, Pearson's Correlation Coefficient and Stepwise Multiple Regression Analysis

The results say that Quality Control in accordance with Quality Control Standard No.1 (TSQC1) in overview and individual element of Big 4 and Non-Big 4 Auditing Firms completely applied. Big 4 Auditing Firms have higher average than Non-Big 4 Auditing Firms, highest average is for ethical requirement. Audit Quality both in overview and individual element, Big 4 and Non-Big 4 Auditing Firms completely applied. Big 4 Auditing Firms have higher average than Non-Big 4 Auditing Firms, highest average is for clearness. From test hypothesis of quality control of auditing firm in accordance with Quality Control Standard No.1 (TSQC1) of Big 4 and Non-Big 4 Auditing Firms is according to assumptions by having differences in all elements while Audit Quality is according to assumptions only one element which is clearness, no difference in statistical significant. Quality Control in accordance with

Quality Control Standard No.1 (TSQC1) has relationship and positive impact with Audit Quality and from prediction equation find that enhance of audit quality of auditing firm should emphasize to Quality Control in accordance with Quality Control Standard No.1 (TSQC1) in engagement performance and ethical requirement.

Keyword: Quality Control in accordance with Quality Control Standard No. 1 (TSQC1), Audit Quality, Auditing Firms



กิตติกรรมประกาศ

งานวิจัย เรื่องการศึกษาผลกระทบการควบคุมคุณภาพตามกรอบมาตรฐานควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC1) ที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี ของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) ในมุมมองผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบ จากสำนักงาน คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์ และตลาดหลักทรัพย์ (กลต.) ฉบับนี้ ผู้วิจัยขอขอบคุณ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร คณะบริหารธุรกิจ ที่ได้สนับสนุนทุนการวิจัยครั้งนี้ และงานวิจัยจะ สำเร็จลุล่วงไม่ได้ หากไม่ได้รับความเมตตาอย่างยิ่งจาก สำนักงานสอบบัญชี 27 แห่ง ผู้สอบบัญชีรับ อนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ในการให้ ข้อมูลตอบแบบสอบถาม และสัมภาษณ์เชิงลึก จนสำเร็จลุล่วงด้วยดี

ผู้วิจัยขอขอบคุณ ผู้เชี่ยวชาญ ซึ่งประกอบด้วย ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ศิลปพร ศรีจันเพชร ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. พิรยุทธ เจริญสุขมงคล และผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สวียา ประรณาดิ ในการ ตรวจเครื่องมือวิจัย และให้คำแนะนำด้วยความเอาใจใส่อย่างยิ่ง และขอขอบพระคุณ ผู้สอบบัญชี รับอนุญาตทุกท่าน ที่ให้ความร่วมมือในการทดลองใช้เครื่องมือวิจัย จนประสบผลสำเร็จเป็นอย่างดี

ท้ายนี้ผู้วิจัย ขอกราบขอบพระคุณบิดา มารดา ผู้มีพระคุณ ให้การศึกษา อบรมเลี้ยงดู และเป็นกำลังใจ อีกทั้งขอขอบคุณเพื่อน ๆ ที่ให้การสนับสนุนและช่วยเหลือด้วยดีเสมอมา และ ขอขอบพระคุณเจ้าของเอกสารและงานวิจัยทุกท่าน ที่ผู้วิจัยค้นคว้านำมาอ้างอิงในการทำวิจัย จนกระทั่งงานวิจัยฉบับนี้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.วันสิริ ประเสริฐทรัพย์

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อ	ก
Abstract	ค
กิตติกรรมประกาศ	จ
สารบัญ	ฉ
สารบัญตาราง	ช
สารบัญภาพประกอบ	ฎ
บทที่ 1 บทนำ	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย	4
1.3 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	5
1.4 ขอบเขตของการวิจัย	5
1.5 สมมติฐานการวิจัย	7
1.6 กรอบแนวความคิดในการวิจัย	11
1.7 นิยามศัพท์	13
บทที่ 2 แนวคิดทฤษฎีและผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง	15
2.1 แนวคิดทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง	15
2.2 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง	40
บทที่ 3 วิธีดำเนินการวิจัย	91
3.1 ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง	91
3.2 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย	94
3.3 วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล	99
3.4 การวิเคราะห์ข้อมูล	100
3.5 สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล	101
บทที่ 4 ผลการวิเคราะห์ข้อมูล	104
การเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูล	104
ตอนที่ 1 แสดงผลข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม	105
ตอนที่ 2 แสดงผลข้อมูลทั่วไปของสำนักงานสอบบัญชี	110
ตอนที่ 3 แสดงผลข้อมูลการควบคุมคุณภาพ	
ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1)	114

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
ตอนที่ 4 แสดงผลข้อมูลคุณภาพการสอบบัญชี	127
ตอนที่ 5 แสดงผลการวิเคราะห์ความแตกต่างการควบคุมคุณภาพ สำนักงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ของสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non-Big 4	139
ตอนที่ 6 แสดงผลการวิเคราะห์ความแตกต่างคุณภาพการสอบบัญชี ของสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non-Big 4	141
ตอนที่ 7 แสดงผลความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพ สำนักงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) กับคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี	143
ตอนที่ 8 แสดงผลการวิเคราะห์สมการทำนายคุณภาพการสอบบัญชี ของสำนักงานสอบบัญชี	145
ตอนที่ 9 ตารางสรุปผลการทดสอบสมมติฐาน	146
ตอนที่ 10 ข้อเสนอแนะจากแบบสอบถาม	152
ตอนที่ 11 ผลการสัมภาษณ์เชิงลึก	160
บทที่ 5 สรุปผลการวิจัย อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ	170
5.1 สรุปผลการวิจัย	171
5.2 อภิปรายผล	179
5.3 ข้อเสนอแนะ	194
บรรณานุกรม	208
ภาคผนวก	216
ภาคผนวก ก แบบสอบถาม	217
ภาคผนวก ข แบบสัมภาษณ์	234
ภาคผนวก ค รายชื่อสำนักงานสอบบัญชี และรายชื่อผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต. ที่สังกัด	237
ภาคผนวก ง ประวัติผู้เชี่ยวชาญตรวจสอบเครื่องมือ	250
ประวัติผู้วิจัย	265

สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
2.1 รายงานของผู้สอบบัญชี-ความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป	22
2.2 กรอบแนวคิดคุณภาพ	36
2.3 สรุปรวบรวมการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานคุณภาพ TSQC 1	42
2.4 สรุปรวบรวมการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชี	58
2.5 สรุปรวบรวมการทดสอบความแตกต่างของขนาดและคุณภาพการสอบบัญชี	71
2.6 สรุปรวบรวมความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพกับคุณภาพการสอบบัญชี	75
3.1 จำนวนประชากรและจำนวนตัวอย่าง	92
3.2 จำนวนแบบสอบถามที่ตอบกลับ	93
3.3 จำนวนตัวอย่างในการสัมภาษณ์เชิงลึก	94
3.4 จำนวนคำถามของการควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1)	95
3.5 จำนวนคำถามของคุณภาพการสอบบัญชี	95
3.6 รายชื่อผู้เชี่ยวชาญในการประเมินเครื่องมือแบบสอบถาม	96
3.7 แสดงค่าสัมประสิทธิ์ของ Cronbach's ตามปัจจัยต่างๆ	98
3.8 แสดงค่าสัมประสิทธิ์ของ Cronbach's ตามปัจจัยต่างๆ	99
4.1 แสดงจำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่าง จำแนกตามข้อมูลทั่วไป	106
4.2 แสดงจำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่าง จำแนกตามข้อมูลทั่วไปของสำนักงานสอบบัญชี	110
4.3 แสดงค่าสถิติพื้นฐานของข้อมูลการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ในภาพรวม และรายองค์ประกอบ	114
4.3.1 แสดงค่าสถิติพื้นฐานของข้อมูลการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ในภาพรวม และรายองค์ประกอบ แยกตาม Big 4 และ Non-Big 4	116
4.3.2 ระดับการควบคุมเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) องค์ประกอบความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน	118
4.3.3 ระดับการควบคุมเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) องค์ประกอบข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง	120

สารบัญตาราง (ต่อ)

ตารางที่	หน้า
4.3.4 ระดับการควบคุมเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) องค์ประกอบการทำงานสอบบัญชี	121
4.3.5 ระดับการควบคุมเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) องค์ประกอบทรัพยากรบุคคล	123
4.3.6 ระดับการควบคุมเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) องค์ประกอบปฏิบัติงาน	124
4.3.7 ระดับการควบคุมเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) องค์ประกอบติดตามผล	126
4.4 แสดงค่าสถิติพื้นฐานของข้อมูลคุณภาพการสอบบัญชีในภาพรวมและรายด้าน	127
4.4.1 แสดงค่าสถิติพื้นฐานของข้อมูลคุณภาพการสอบบัญชีในภาพรวมและรายด้าน แยกตามประเภทสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และสำนักงานสอบบัญชี Non Big 4	129
4.4.2 ระดับคุณภาพเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง	131
4.4.3 ระดับคุณภาพเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความเที่ยงธรรม	132
4.4.4 ระดับคุณภาพเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความชัดเจน	133
4.4.5 ระดับคุณภาพเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความรัดกุม	134
4.4.6 ระดับคุณภาพเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความสร้างสรรค์	135
4.4.7 ระดับคุณภาพเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความสมบูรณ์	136
4.4.8 ระดับคุณภาพเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความทันกาล	137
4.5 แสดงผลการวิเคราะห์เพื่อเปรียบเทียบความแตกต่างการควบคุมคุณภาพสำนักงาน ตรวจสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ของสำนักงานสอบบัญชี ระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4) ในภาพรวมและรายองค์ประกอบ	139
4.6 แสดงผลการวิเคราะห์เพื่อเปรียบเทียบความแตกต่างคุณภาพการสอบบัญชี ของสำนักงานสอบบัญชีกับระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4) ในภาพรวมและรายองค์ประกอบ	141

สารบัญตาราง (ต่อ)

ตารางที่	หน้า
4.7 แสดงผลความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ของสำนักงานสอบบัญชี กับคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีโดยรวม	143
4.8 ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอยมาตรฐาน (Standardized Regression Coefficients) ของคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีโดยรวม เมื่อใส่องค์ประกอบ ของการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC1) ทุกตัวเข้าไปในสมการ	145
4.9 ตารางสรุปผลการทดสอบสมมติฐานการวิจัย	146
4.10 สรุปข้อเสนอแนะจากแบบสอบถาม	152
4.11 ข้อเสนอแนะแนวทางในการยกระดับคุณภาพการสอบบัญชีตลาดทุน	157
4.12 ผลการสัมภาษณ์เชิงลึก ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต.	161
5.1 ข้อเสนอแนะแนวทางในการยกระดับคุณภาพการสอบบัญชีตลาดทุน	200



สารบัญภาพประกอบ

ภาพที่	หน้า
1.1 กรอบแนวความคิดในการวิจัย	12
2.1 ความหมายรายงานของผู้สอบบัญชี	18
4.1 แสดงคะแนนเฉลี่ยของการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC1)	115
4.2 แสดงคะแนนเฉลี่ยของการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC1) แยกระหว่าง Non Big 4 และ Big 4	117
4.3 แสดงคะแนนเฉลี่ยของข้อมูลคุณภาพการสอบบัญชี	128
4.4 แสดงคะแนนเฉลี่ยของข้อมูลคุณภาพการสอบบัญชี แต่ละด้าน แยกตามประเภท สำนักงานสอบบัญชี Big 4 และสำนักงานสอบบัญชี Non Big 4	130



บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ประเทศไทยเข้าสู่ประชาคมอาเซียน ถือได้ว่าเป็นความท้าทายอย่างหนึ่งที่ยิ่งใหญ่ของประเทศไทยต้องเตรียมความพร้อม ดังนั้นหนึ่งในกุญแจสำคัญของการที่ธุรกิจไทยจะประสบความสำเร็จในประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน หรือประสบความสำเร็จภายใต้การเปลี่ยนแปลงในปัจจุบัน คือ การสื่อสารกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย ทุกฝ่ายอย่างตรงไปตรงมา โปร่งใส รอบด้าน และมีประสิทธิภาพ (คณีย จันทร์เจ้าฉาย. 2556: ออนไลน์) รวมถึงบริการบัญชี ที่มีการเปิดเสรีการให้บริการวิชาชีพบัญชี สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์แห่งประเทศไทยในฐานะผู้กำกับดูแลวิชาชีพบัญชี มีการพัฒนาและปรับตัวให้มีคุณภาพมากยิ่งขึ้น เพื่อเพิ่มความเชื่อมั่นในด้านคุณภาพและมาตรฐานการบริการ ทำให้เกิดความได้เปรียบทางการแข่งขันกับประเทศสมาชิก ดังนั้นการส่งเสริมจึงต้องคำนึงถึงมาตรฐานที่เป็นสากล เพื่อยกระดับมาตรฐานและสามารถรองรับการเปิดเสรีด้านการค้าและการบริการที่จะมีภาคธุรกิจหรือเงินลงทุนจากต่างประเทศเพิ่มมากขึ้น

สำนักงานสอบบัญชีจึงถือได้ว่าเป็นองค์กรหนึ่ง ที่ได้รับผลกระทบในการปรับตัวให้สอดคล้องสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงไป และมีบทบาทสำคัญในการรองรับความต้องการของภาคธุรกิจต่างๆ ในขณะเดียวกัน ต้องสร้างความเชื่อถือให้กับองค์กรธุรกิจที่จะเข้ามาใช้บริการ ในปัจจุบัน สำนักงานสอบบัญชีเป็นกลไกสำคัญที่จะทำให้เกิดความเชื่อมั่นต่อผู้ใช้งบการเงินในการนำข้อมูลงบการเงินไปใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ดังนั้นคุณภาพการสอบบัญชีในการตรวจสอบให้พบสิ่งที่ผิดปกติอย่างเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน ในการรายงานสิ่งที่ตรวจพบได้อย่างถูกต้อง เพียงพอและเหมาะสม กระบวนการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีจึงมีความสำคัญเป็นอย่างยิ่ง สภาวิชาชีพบัญชีจึงได้ประกาศมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC1) กำหนดให้มีการจัดระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี เพื่อให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่าสำนักงานสอบบัญชีและบุคลากรปฏิบัติตามมาตรฐานทางวิชาชีพมีคุณภาพ มีกระบวนการตรวจสอบที่มีมาตรฐาน และรายงานที่ออกโดยสำนักงานสอบบัญชีหรือผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานนั้นๆ มีความเหมาะสมกับสถานการณ์ สำนักงานสอบบัญชีทุกแห่งที่มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง ไม่ว่าจะเป็นสำนักงานสอบบัญชีบัญชีระหว่างประเทศหรือขนาดใหญ่ (Big 4) และในประเทศหรือขนาดกลางและเล็ก (Non - Big 4) มีคุณภาพและมาตรฐานการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ทัดเทียมกันและไม่ให้เกิดช่องว่างระหว่างสำนักงานแต่ละขนาด เพื่อเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขัน ให้ก้าวสู่สากล

คุณภาพการสอบบัญชี คือ ผลลัพธ์จากรายงานการสอบบัญชีที่มีคุณภาพ ที่มีการสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชี ผู้กำกับดูแล ผู้ใช้งบการเงินและผู้ลงทุน อย่างมีประสิทธิภาพ เกิดความโปร่งใส โดยวัดคุณภาพการสื่อสารรายงาน จากการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี อย่างเคร่งครัด แสดงถึงรายงานการเงินนั้น ไม่มีข้อผิดพลาด ที่มีสาระสำคัญ และผู้ที่มีส่วนได้เสีย สามารถนำไปใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้อย่างมีประสิทธิภาพ สภาวิชาชีพในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้ประกาศมาตรฐานการสอบบัญชีรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่เริ่มใช้ตั้งแต่วันที่ 31 ธันวาคม 2559 เพื่อเพิ่มความเชื่อมั่นงานตรวจสอบ เพิ่มความโปร่งใส ให้ข้อมูลที่มีคุณค่า สื่อสารรายงานของผู้สอบบัญชีอย่างมีประสิทธิภาพต่อผู้ใช้งบการเงินและผู้ลงทุน เน้นเรื่องที่สำคัญ สำหรับการตรวจสอบงบการเงินบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งมีความสำคัญอย่างมากต่อบริษัทในตลาดทุน จะกระทบต่อภาพรวมเศรษฐกิจของประเทศไทย และผู้มีส่วนได้เสียจำนวนมาก ต้องใช้รายงานการเงินในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจจากการตรวจสอบรายงานการเงินของผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย สังกัดสำนักงานสอบบัญชีทั้งขนาดใหญ่ กลางและเล็ก ดังนั้นสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ได้เล็งเห็นความสำคัญ การควบคุมคุณภาพกระบวนการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้เกิดคุณภาพ จะทำให้เกิดคุณภาพการสอบบัญชี มีผลกระทบต่อคุณภาพรายงานการเงินที่ผู้มีส่วนได้เสียนำไปใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจอย่างมาก สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ได้นำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) มาบังคับใช้กับสำนักงานสอบบัญชีที่ตรวจสอบบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ดังนั้นสำนักงานสอบบัญชี ต้องมีกระบวนการทำงานที่มีมาตรฐาน ทำให้เกิดคุณภาพการสอบบัญชีระยะยาว นั้นหมายความว่าคุณภาพการสอบบัญชีสำนักงานสอบบัญชีตลาดทุน ควรจะมีคุณภาพที่ดีไม่แตกต่างกันไม่ว่าจะสำนักงานสอบบัญชีจะมีขนาดแตกต่างกัน และจากผลการตรวจสอบระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีในประเทศไทยของสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ข้อมูล ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2560 ของสำนักงานสอบบัญชี 8 แห่งจากทั้งหมด 27 แห่ง สำนักงานสอบบัญชีมีการปฏิบัติเป็นไปตามข้อกำหนด ผลการตรวจสอบคุณภาพงานสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีภาพรวมและแต่ละองค์ประกอบส่วนใหญ่ดีขึ้นอย่างต่อเนื่อง แสดงว่า คุณภาพการสอบบัญชีสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non - Big 4 ไม่ควรมีความแตกต่างกัน ภายใต้กฎหมายและมาตรฐานฉบับเดียวกัน

จากที่กล่าวมาข้างต้น ผู้วิจัยมีความสนใจทำวิจัย ผลกระทบการควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) 6 องค์ประกอบ ได้แก่ ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน ข้อกำหนดจรรยาบรรณ การตอบรับงานสอบบัญชี ทรัพยากรบุคคล การปฏิบัติงาน และการติดตามผล สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และสำนักงานสอบบัญชีในประเทศ (Non - Big 4) แตกต่างกัน และจะมีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีไม่แตกต่างกัน ตามกรอบแนวคิดคุณภาพการสอบบัญชี ของ International and Assurance Standards Board (IAAB) นั้นหมายความว่าคุณภาพการสอบบัญชี ของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และสำนักงานสอบบัญชีในประเทศ (Non - Big 4) ควรจะมีคุณภาพและมาตรฐานการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ทัดเทียมกันและไม่ให้เกิดช่องว่างระหว่างสำนักงานแต่ละขนาด อย่างไรก็ตามมีงานวิจัยที่ผ่านมาได้ศึกษาความแตกต่างคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) พบว่าคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี Big 4 ดีกว่า Non - Big 4 เช่น Choi et al (2010) และพลอยไพลิน ต้นติสกล, ศิริลักษณ์ สุทธิชัย (2560) ในประเทศไทยมีงานวิจัยพลอยไพลิน ต้นติสกล และศิริลักษณ์ สุทธิชัย (2560) ได้ศึกษาคุณภาพการสอบบัญชีในมุมมองผู้ใช้บริการ พบว่าสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) มีคุณภาพสูงกว่าสำนักงานสอบบัญชีในประเทศ (Non - Big 4) อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยเชื่อว่า หลังจากมีการประกาศใช้มาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ตั้งแต่ 1 มกราคม 2557 รวมถึงข้อกำหนดและมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชีไม่แตกต่างกัน น่าจะส่งผลให้คุณภาพการสอบบัญชีสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และสำนักงานสอบบัญชีในประเทศ (Non - Big 4) มีคุณภาพการสอบบัญชีตลาดทุนไม่แตกต่างกัน ซึ่งสอดคล้องงานวิจัยต่างประเทศ Lawrence et. Al. (2011) ในประเทศไทยสอดคล้อง อรกานต์ สัจจุกุล (2554) และกนกอร และคณะ (2556) ได้ศึกษาคุณภาพการสอบบัญชีสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และสำนักงานสอบบัญชีในประเทศ (Non Big 4) มีคุณภาพไม่แตกต่างกัน โดยศึกษาจากรายงานการเงินบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ คุณภาพการสอบบัญชีจากรายการคงค้างในบัญชี อย่างไรก็ตามไม่มีงานวิจัยใดได้ทำการสำรวจการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) มีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีที่มีขนาดแตกต่างกันในมุมมองผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งเป็นผู้ปฏิบัติงานสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และสำนักงานสอบบัญชี Non - Big 4 ตรวจสอบบริษัทตลาดทุนที่จะได้รับผลกระทบต่อการใช้รายงานการเงินในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจมากที่สุดและงานวิจัยนี้ได้เลือกผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ที่ได้ปฏิบัติงานในสำนักงานสอบบัญชีทั้ง Big 4 และ Non - Big 4 สังกัดในสำนักงานสอบบัญชีถึง 27 แห่ง

(สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2561) ที่มีความสำคัญอย่างยิ่งต่อคุณภาพการสอบบัญชี

ผลจากวิจัยนี้ สามารถให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์เสนอต่อหน่วยงานผู้กำกับดูแล เช่น สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์แห่งประเทศไทย คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และสำนักงานสอบบัญชีตลาดทุน ปรับปรุงและพัฒนา เพื่อยกระดับคุณภาพการสอบบัญชีสู่สากลต่อไปส่งผลให้งานสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีมีคุณภาพทำให้เกิดความเชื่อมั่นแก่ผู้ใช้งายงานทางการเงินและผู้ที่เกี่ยวข้อง ทำให้วิชาชีพสอบบัญชีเป็นที่ยอมรับ และช่วยลดความเสี่ยงในการเกิดข้อผิดพลาดจากการตรวจสอบ ซึ่งจะส่งผลเสียหายต่อตลาดทุนและระบบเศรษฐกิจโดยรวม เป็นประโยชน์ต่อการเพิ่มขีดความสามารถในการยกระดับการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีสู่ความเป็นองค์กรที่ได้รับมาตรฐานสากลและความก้าวหน้าในวิชาชีพบัญชีต่อไป

1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1.2.1 เพื่อศึกษาการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC1) ของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) ในมุมมองผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ในประเทศไทย

1.2.2 เพื่อศึกษาคุณภาพการสอบบัญชี ของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) ในมุมมองผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ในประเทศไทย

1.2.3 เพื่อทดสอบความแตกต่างการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) ในมุมมองผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ในประเทศไทย

1.2.4 เพื่อทดสอบความแตกต่างคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) ในมุมมองผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ในประเทศไทย

1.2.5 เพื่อทดสอบความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกของการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) กับคุณภาพงานสอบบัญชี ในมุมมองผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ในประเทศไทย

1.3 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1.3.1 ทราบถึงผลกระทบงานสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีเมื่อปฏิบัติตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ในด้านต่างๆ

1.3.2 เป็นแนวทางในการพัฒนาสำนักงานสอบบัญชีเพื่อนำไปสู่ผลการดำเนินงานที่มีคุณภาพและเป็นที่ยอมรับทั้งในและต่างประเทศเพิ่มมากขึ้น

1.3.3 เพื่อให้ผู้ที่สนใจ สามารถนำผลที่ได้จากการวิจัยนี้ไปใช้เพื่อเป็นข้อมูลพื้นฐานให้เกิดประโยชน์ในการศึกษาวิจัยในครั้งต่อไป

1.3.4 เพื่อให้สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้ทราบถึงผลหลังมีการบังคับใช้มาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) จริง เพื่อนำไปเป็นแนวทางหรือข้อมูลในการส่งเสริม พัฒนา หรือปรับปรุงแก้ไข เพื่อให้มาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดในการนำไปใช้ปฏิบัติจริง

1.4 ขอบเขตของการวิจัย

1.4.1 ขอบเขตของเนื้อหา

การศึกษาวิจัยครั้งนี้มุ่งศึกษาการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) 6 องค์ประกอบดังต่อไปนี้ (1) ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน (2) ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (3) การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า (4) ทรัพยากรบุคคล (5) การปฏิบัติงาน และ (6) การติดตามผล ของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) ที่ตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเท่านั้น ในมุมมองผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ในประเทศไทย เนื่องจากเป็นผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีในสำนักงานสอบบัญชีที่ตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ที่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี และปฏิบัติงานตรวจสอบรายงานการเงินสรุปผลรายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ดังนั้นการควบคุมคุณภาพ เพื่อให้กระบวนการตรวจสอบมีคุณภาพ ส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชี โดยคุณภาพการสอบบัญชี มีหลักเกณฑ์การวัดคุณภาพ 7 ข้อ ดังต่อไปนี้ 1. ความถูกต้อง 2. ความเที่ยงธรรม 3. ความชัดเจน 4. ความรัดกุม 5. ความคิดสร้างสรรค์ 6. ความครบถ้วน และ 7. ความทันกาล

1.4.2 ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

1.4.2.1 กลุ่มประชากรที่ใช้ในการวิจัยในครั้งนี้ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) สังกัด จำนวน 228 คน ข้อมูล วันที่ 7 มีนาคม 2561 (สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, 2561) เนื่องจากผู้สอบบัญชีทั้งหมดสังกัดสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) ที่มีการตรวจสอบบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ คณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ให้สำนักงานสอบบัญชีตลาดทุนต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 และการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีที่สังกัดในสำนักงานสอบบัญชีดังกล่าว จะมีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชี ดังนั้นผู้วิจัยต้องการทราบถึงผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีสำนักงานสอบบัญชีที่ตรวจสอบบริษัทในตลาดทุน เป็นผู้ปฏิบัติ เห็นปัญหาจริง เพื่อยกระดับคุณภาพการสอบบัญชีตลาดทุนให้ได้มาตรฐานสากล จึงได้กำหนดขอบเขตประชากรจากผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

1.4.2.2 กลุ่มตัวอย่าง การเลือกตัวอย่างจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ทั้งหมด จำนวน 228 คน ข้อมูล ณ วันที่ 7 มีนาคม 2561 สังกัดสำนักงานสอบบัญชี จำนวน 27 แห่ง (สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, 2561)

1.4.2.2.1 ตัวแปรที่ศึกษา

1) ตัวแปรต้น

1.1) ได้แก่ ขนาดสำนักงานสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีสังกัด

1.1.1) สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4)

1.1.2) สำนักงานสอบบัญชีในประเทศ (Non Big 4)

1.2) ได้แก่ การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่

1 (TSQC1) ทั้ง 6 องค์ประกอบคือ

1.2.1) ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน

1.2.2) ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง

1.2.3) การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า

1.2.4) ทรัพยากรบุคคล

1.2.5) การปฏิบัติงาน

1.2.6) การติดตามผล

2) ตัวแปรตาม

2.1) ได้แก่ การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ทั้ง 6 องค์ประกอบคือ

2.1.1) ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน

2.1.2) ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง

2.1.3) การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า

2.1.4) ทรัพยากรบุคคล

2.1.5) การปฏิบัติงาน

2.1.6) การติดตามผล

2.2) ได้แก่ คุณภาพการสอบบัญชี

2.2.1) ความถูกต้อง

2.2.2) ความเที่ยงธรรม

2.2.3) ความชัดเจน

2.2.4) ความรัดกุม

2.2.5) ความคิดสร้างสรรค์

2.2.6) ความครบถ้วน

2.2.7) ความทันกาล

1.5 สมมติฐานการวิจัย

จากการทบทวนวรรณกรรม และนำมาสู่ข้อสมมติฐานงานวิจัย ดังนี้

1.5.1 สมมติฐานข้อ 1 (H1) การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) ทั้ง 6 องค์ประกอบ (1) ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน (2) ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (3) การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า (4) ทรัพยากรบุคคล (5) การปฏิบัติงาน และ (6) การติดตามผล ในมุมมองผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในภาพรวม และรายข้อแตกต่างกัน

H1₀ การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) ไม่แตกต่างกัน

H1_A การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายใน สำนักงานบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non- Big 4) สำนักงาน แตกต่างกัน

H1_B การควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง สำนักงานบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non- Big 4) สำนักงาน แตกต่างกัน

H1_C การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า สำนักงานบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non- Big 4) สำนักงาน แตกต่างกัน

H1_D การควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบ ทริพยากรบุคคล สำนักงานบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4)และในประเทศ (Non- Big 4) สำนักงาน สำนักงานบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4)และในประเทศ (Non- Big 4) สำนักงาน แตกต่างกัน

H1_E การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) การปฏิบัติงาน สำนักงานบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non- Big 4) สำนักงาน แตกต่างกัน

H1_F การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) การติดตามผล สำนักงานบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non- Big 4) สำนักงาน แตกต่างกัน

1.5.2 สมมติฐานข้อ 2 (H2) คุณภาพการสอบบัญชี สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) ตามหลักเกณฑ์การวัดคุณภาพ 7 ข้อ ดังต่อไปนี้ 1. ความถูกต้อง 2. ความเที่ยงธรรม 3. ความชัดเจน 4. ความรัดกุม 5. ความคิดสร้างสรรค์ 6. ความครบถ้วน และ 7. ความทันกาล ในมุมมองผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ในประเทศไทย ในภาพรวมและรายข้อไม่แตกต่างกัน

H2_O คุณภาพการสอบบัญชี สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) ไม่แตกต่างกัน ในมุมมอง ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

H2_A คุณภาพการสอบบัญชี ความถูกต้อง (Accuracy) ระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) แตกต่างกัน ในมุมมอง ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

H2_b คุณภาพการสอบบัญชี ความเป็นธรรม (Objectiveness) สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศและในประเทศ แตกต่างกัน ในมุมมอง ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

H2_c คุณภาพการสอบบัญชี ความชัดเจน (Clearness) ระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) แตกต่างกัน ในมุมมอง ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

H2_d คุณภาพการสอบบัญชี ความกะทัดรัด (Conciseness) สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) แตกต่างกัน ในมุมมอง ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

H2_e คุณภาพการสอบบัญชี ความคิดสร้างสรรค์ (Constructiveness) สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศและในประเทศ แตกต่างกัน ในมุมมอง ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

H2_f คุณภาพการสอบบัญชี ความครบถ้วน (Completeness) สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) แตกต่างกัน ในมุมมอง ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

H2_g คือ คุณภาพการสอบบัญชี ความทันต่อเวลา (Timeliness) สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) แตกต่างกัน ในมุมมอง ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

1.5.3 สมมติฐานข้อ 3 (H3) การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ทั้ง 6 องค์ประกอบ ดังนี้ (1) ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน (2) ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (3) การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า (4) ทรัพยากรบุคคล (5) การปฏิบัติงาน และ (6) การติดตามผล สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม 7 ข้อ ดังนี้ 1. ความถูกต้อง 2. ความเที่ยงธรรม 3. ความชัดเจน 4. ความรัดกุม 5. ความคิดสร้างสรรค์ 6. ความครบถ้วน และ 7. ความทันกาล ในมุมมองผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ในประเทศไทย

H3₀ การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) ไม่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพการสอบบัญชี ในมุมมอง ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

H3_A การควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายใน สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ในมุมมอง ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

H3_B การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ในมุมมอง ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

H3_C การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ในมุมมอง ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

H3_D การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ทรัพยากรบุคคล สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) ในมุมมอง ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

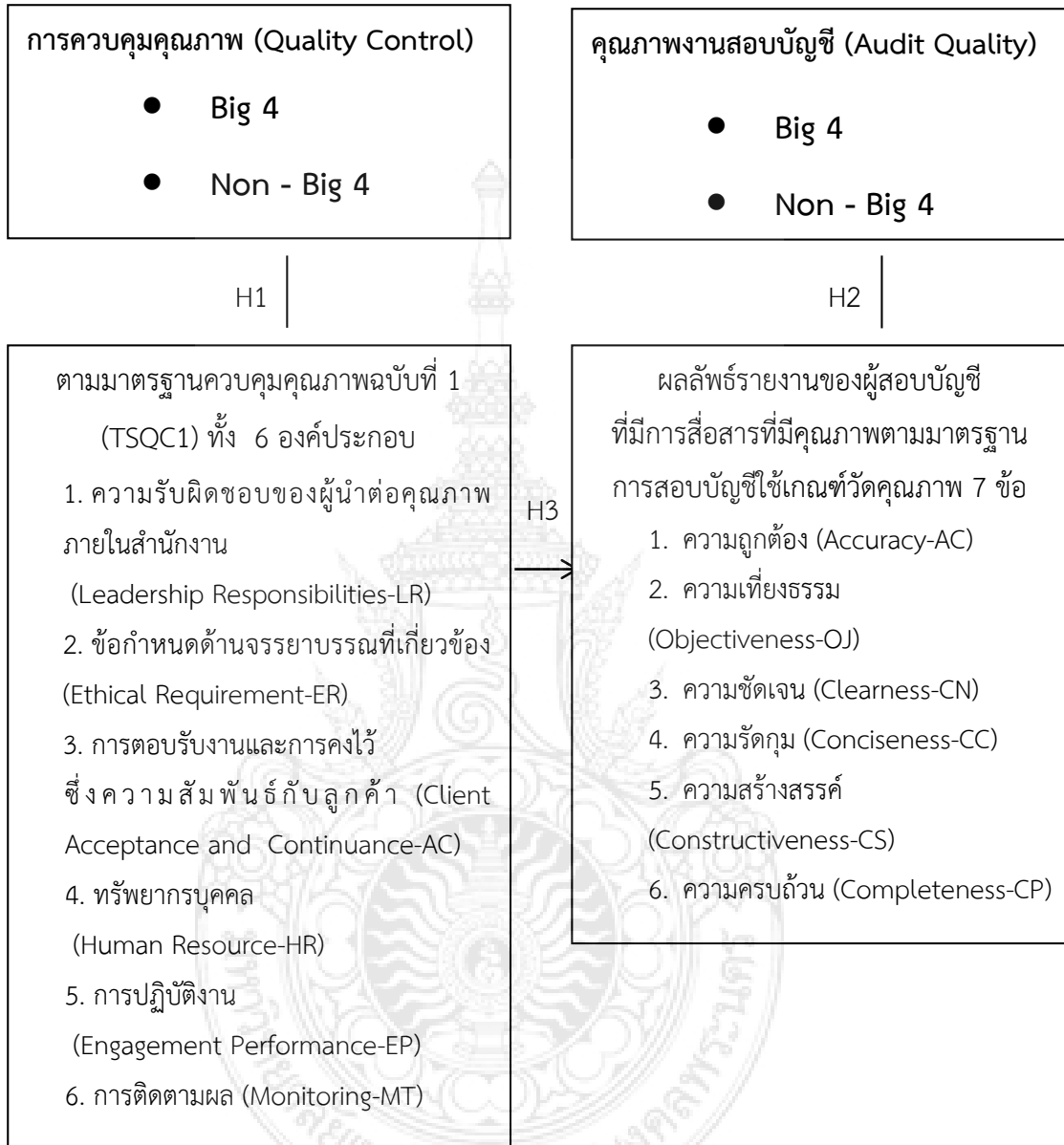
H3_E การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) การปฏิบัติงาน สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ในมุมมอง ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

H3_F การควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) การติดตามผล สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ในมุมมอง ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

1.6 กรอบแนวความคิดในการวิจัย

ผู้วิจัยใช้กรอบแนวคิดเกี่ยวกับผลกระทบการควบคุมคุณภาพตามกรอบมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี ของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) ในมุมมองผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบ จากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ดังนี้

จากแนวคิด การทบทวนวรรณกรรม และวัตถุประสงค์งานวิจัยข้างต้น สามารถสรุปกรอบแนวคิดในการวิจัยดังนี้



ภาพ 1.1 กรอบแนวความคิดในการวิจัย

1.7 นิยามศัพท์

1.7.1 สำนักงานสอบบัญชี (Auditing Firms) หมายถึง สำนักงานที่มีการให้บริการด้านการตรวจสอบบัญชี สอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นอื่น ตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง เช่น การตรวจสอบข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับอนาคต การรวบรวมข้อมูลทางการเงิน งานให้คำปรึกษาหรือคำแนะนำ

1.7.2 สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) หมายถึง จำนวน 4 สำนักงาน บริษัทให้บริการด้านวิชาชีพที่ใหญ่ที่สุด 4 แห่งของโลก ประกอบธุรกิจด้านการตรวจสอบบัญชี บริการให้ความเชื่อมั่น ภาษีอากร การบริหารจัดการ ที่ปรึกษาทางธุรกิจ คณิตศาสตร์ประกันภัย บริการด้านการเงิน และบริการด้านกฎหมาย ซึ่งกลุ่มบริษัททั้ง 4 สำนักงานนี้เป็นผู้ให้บริการตรวจสอบบัญชีแก่บริษัทมหาชนจำกัด (บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์) และบริษัทจำกัดจำนวนมากมายี่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ในการตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ได้แก่

1. บริษัทไพร์ซวอเตอร์เฮาส์ คูเปอร์ เอบีเอส จำกัด PwC (Pricewaterhouse Cooper)
2. บริษัท ดีลอยด์ทอชโทมัสสตู ซายยส์ จำกัด DTT (Deloitte Touche Tohmatsu)
3. บริษัทสำนักงาน อีวาย จำกัด EY (Ernst &Young) และ
4. บริษัท เคพีเอ็มจี จำกัด KPMG

1.7.3 สำนักงานสอบบัญชีในประเทศ (Non - Big 4) หมายถึง สำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางและเล็ก ที่ไม่ใช่สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ ทั้งหมด 23 สำนักงาน เป็นสำนักงานที่มีผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ในการตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

1.7.4 มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC1 (Thai Standard on Quality Control 1) หมายถึง การควบคุมคุณภาพสำนักบริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง มี 6 องค์ประกอบ คือ

1. ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน
2. ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง
3. การตอบรับงานและการคงไว้ ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า
4. ทรัพยากรบุคคล
5. การปฏิบัติงาน
- และ 6.การติดตามผล

1.7.5 คุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality) หมายถึง คุณภาพของรายงานของผู้สอบบัญชีที่มีข้อความและเนื้อหาสาระเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี มีการสื่อสารที่มีความถูกต้องเที่ยงธรรม ชัดเจน รัดกุม สร้างสรรค์ ครบถ้วน และทันกาล

1.7.5.1 ความถูกต้อง (Accuracy) หมายถึงการนำเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีจากผลการตรวจสอบความเป็นจริง การรวบรวม ประเมินหลักฐานและสรุปนำเสนออย่างระมัดระวัง รอบคอบเที่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ นำเสนอข้อมูลอย่างมีเหตุผล ต้องปราศจากข้อผิดพลาดและความบิดเบือนและข้อสงสัยต่อความจริงที่เกิดขึ้น และสื่อสารรายงานของผู้สอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องอย่างเคร่งครัด

1.7.5.2 ความเที่ยงธรรม (Objectiveness) หมายถึงการสรุปผลจากการตรวจสอบและนำเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีเป็นธรรมไม่ลำเอียง ไม่มีความสัมพันธ์ส่วนตัว และไม่ถือคติและเป็นผลจากการประเมินข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องทั้งหมด

1.7.5.3 ความชัดเจน (Clearness) หมายถึงการสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชีที่เข้าใจง่าย มีเหตุผล หลีกเลี่ยงการใช้ศัพท์เทคนิคที่ไม่จำเป็น ลำดับเนื้อหาต่อเนื่องและให้สารสนเทศที่สำคัญทั้งหมดที่มีอยู่ รวมถึงการนำเสนอวรรคเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่อง วรรคเรื่องสำคัญ วรรคเน้นข้อมูล และเหตุการณ์ วรรคเรื่องอื่น และวรรคข้อมูลอื่น

1.7.5.4 ความรัดกุม (Conciseness) หมายถึง การสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชีตรงประเด็นและหลีกเลี่ยงการขยายความที่ไม่จำเป็น การให้รายละเอียดที่เกินความต้องการ ต้องไม่ขัดข้องกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง

1.7.5.5 ความคิดสร้างสรรค์ (Constructiveness) หมายถึง การสื่อสารที่รายงานของผู้สอบบัญชีมีประโยชน์ต่อผู้บริหาร ผู้กำกับดูแล และผู้ใช้งบการเงินในการชี้นำไปสู่การปรับปรุงที่จำเป็น เพื่อให้ได้รับข้อมูลที่มีคุณค่า ในวรรคเรื่องสำคัญ วรรคเน้นข้อมูลหรือเหตุการณ์ ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจสภาพแวดล้อม ประเด็นความเสี่ยง การใช้ดุลยพินิจผู้บริหารในงบการเงิน การควบคุมภายใน และการลดโอกาสเกิดข้อผิดพลาดในอนาคต

1.7.5.6 ความครบถ้วน (Completeness) หมายถึง การสื่อสารรายงานของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจเยี่ยง ผู้ประกอบวิชาชีพ สื่อสารสารสนเทศที่สำคัญและเกี่ยวข้อง เป็นไปตามวัตถุประสงค์การตรวจสอบให้มีข้อมูล เนื้อหา ครบถ้วน รวมทั้งมีข้อสังเกตการณ์สนับสนุนข้อแนะนำและข้อสรุปต่างๆให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดความเข้าใจสามารถนำไปใช้ในการตัดสินใจได้อย่างมีประสิทธิภาพ

1.7.5.7 ความทันกาล (Timeliness) หมายถึง การสื่อสารรายงานของผู้สอบบัญชีจากผลการตรวจสอบที่พบความผิดพลาดในรายงานการเงิน ข้อบกพร่องระบบการควบคุมภายใน การดำเนินงานต่อเนื่อง เรื่องสำคัญในรายงานผู้สอบบัญชี ที่สร้างโอกาสและรวดเร็วโดยขึ้นอยู่กับความสำคัญของประเด็นเพื่อให้มีเวลาดำเนินการแก้ไขอย่างเหมาะสม

บทที่ 2

แนวคิดทฤษฎีและผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาในครั้งนี้ผู้วิจัยได้ทำการศึกษาข้อมูลจากเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับคุณสมบัติของผู้สอบบัญชี การตรวจสอบบัญชี มาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) และคุณภาพการสอบบัญชีดังต่อไปนี้

2.1 แนวคิด ทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

2.2 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

2.1 แนวคิดทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

2.1.1 ทฤษฎีตัวแทน (Agency Theory)

ความสัมพันธ์ระหว่างตัวการ (Principal) และตัวแทน (Agency) โดยเริ่มต้นความสัมพันธ์ของตัวการ คือ ผู้ถือหุ้น และตัวแทน คือ ผู้บริหาร ที่มักจะมีความขัดแย้งในเรื่องส่วนได้เสีย เนื่องจากข้อมูลที่ไม่สมบูรณ์ที่มีอยู่ระหว่างผู้บริหาร และผู้ถือหุ้น ข้อมูลที่ไม่สมบูรณ์ หมายถึง ผู้บริหารนั้นจะมีข้อมูลมากเกี่ยวกับสถานะทางการเงินที่แท้จริงและผลลัพธ์ของการปฏิบัติงานในกิจการมากกว่าผู้ถือหุ้นที่ไม่อยู่ดำเนินการเอง ถ้าทั้งสองฝ่ายพยายามหาประโยชน์สูงสุดแก่ตนเองเท่ากับผู้บริหารไม่ทำหน้าที่ที่ดีที่สุดในการหาผลประโยชน์ให้แก่ผู้ถือหุ้น

อย่างไรก็ตาม เมื่อผู้บริหารมีความรับผิดชอบในการจัดทำงบการเงินเพื่อรายงานฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงาน และผู้ถือหุ้นไม่สามารถสังเกตการกระทำของผู้บริหารได้ จึงแต่งตั้งผู้สอบบัญชี ซึ่งมีบทบาทสำคัญในการตรวจสอบงบการเงินที่ผู้บริหารจัดทำขึ้น โดยผู้สอบบัญชีจะเป็นเสมือนเครื่องมือติดตามการทำงานของผู้บริหารหรือตัวการ ดังนั้นผู้สอบบัญชีที่จะมาตรวจสอบรายงานการเงินที่ผู้บริหารจัดทำขึ้น ลดปัญหา Agency problem ผู้สอบบัญชีต้องมีการตรวจสอบที่มีมาตรฐาน เพื่อให้เกิดคุณภาพการสอบบัญชี ทำให้เกิดความเชื่อมั่นต่อคุณภาพรายงานที่ผู้ถือหุ้น และผู้มีส่วนได้เสียนำไปใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ

2.1.2 ทฤษฎีผู้มีส่วนได้เสีย (Stakeholder Theory)

ทฤษฎีผู้มีส่วนได้เสีย คือ กลุ่มและบุคคลผู้ซึ่งอาจมีผลต่อหรือได้รับผลกระทบจากความสำเร็จของภารกิจขององค์กร สอดคล้องกับในมุมมองของ Freeman (2010) ผู้นำต้องสร้างระบบงานที่จะทำให้เกิดมูลค่าเพิ่ม (Value Creation) ให้ผู้มีส่วนได้เสีย จึงกล่าวโดยสรุปได้ว่าทฤษฎีผู้มีส่วนได้เสีย (Stakeholder Theory) เป็นทฤษฎีที่มีความสัมพันธ์ผู้บริหารสำนักงานสอบบัญชีกับผู้สอบบัญชี ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC 1) ที่สภาวิชาชีพบัญชีกำหนด และการกำกับดูแลสำนักงานคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ที่ได้

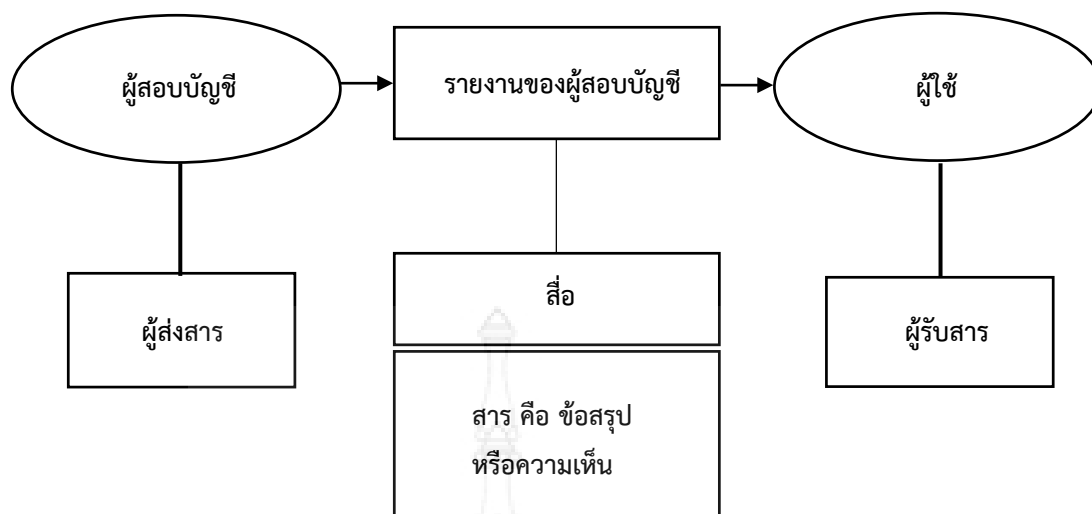
กำหนดหลักเกณฑ์ผู้สอบบัญชีที่จะตรวจบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ได้นั้น ต้องได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต. ต้องมีหลักเกณฑ์คุณสมบัติเป็นไปตามที่กำหนดรายบุคคล และสำนักงานสอบบัญชีที่สังกัด ดังนั้นผู้รับบริการหรือลูกค้าของสำนักงานสอบบัญชี ซึ่งเป็นผู้มีส่วนได้เสีย ในการใช้ข้อมูลรายงานการเงินและความเห็นจากผู้สอบบัญชี ในการตัดสินใจ จากการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีที่สังกัด คุณภาพการสอบบัญชี ขึ้นอยู่กับสำนักงาน ระดับผู้บริหารองค์กรสำนักงานสอบบัญชี ที่จะทำให้อำนาจสำนักงานมีการปฏิบัติงานตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) เพื่อให้กระบวนการตรวจสอบนั้นมีคุณภาพ ส่งผลต่อผลลัพธ์รายงานการสอบบัญชีที่มีคุณภาพ ดังนั้นคุณภาพรายงานการเงินจากการตรวจสอบที่มีคุณภาพ มีความสำคัญมากต่อ ผู้มีส่วนได้เสีย ที่จะเกิดความเชื่อมั่นในการนำรายงานการเงินไปใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้อย่างเหมาะสม ผู้บริหารสำนักงานสอบบัญชี จะต้องเร่งยกระดับคุณภาพการสอบบัญชี การควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ให้ได้ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) และสื่อสารข้อสรุปในรายงานของผู้สอบบัญชีจากผลการตรวจสอบที่ดีมีคุณค่า มีประสิทธิผล และโปร่งใส เพื่อให้เกิดคุณภาพการสอบบัญชีสำนักงานสอบบัญชีตลาดทุน ไม่แตกต่างกันถึงแม้ขนาดแตกต่างกัน

2.1.3 ทฤษฎีการสื่อสาร

จันทนา สาขากร นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทเพชร (2557, 2-11) การสื่อสาร ตามแนวคิดการควบคุมภายใน COSO องค์ประกอบที่ 4 ข้อมูลสารสนเทศ และการสื่อสาร ข้อมูลสารสนเทศ หมายถึง ข้อมูลข่าวสารที่ใช้ในการบริหาร เป็นข้อมูลเกี่ยวกับการเงินและไม่ใช่การเงินรวมทั้งข้อมูลข่าวสารอื่น ๆ ทั้งจากแหล่งภายในและภายนอก ข้อมูลข่าวสารที่ดีควรมีลักษณะ เหมาะสมการใช้ คือเนื้อหาจำเป็นต่อการตัดสินใจ มีความถูกต้อง สมบูรณ์ สะท้อนความเป็นจริง และรายละเอียดครบถ้วน เป็นปัจจุบัน ทันเวลา และเหมาะสมกับการเข้าถึง แต่มีระบบป้องกันสำหรับผู้ไม่ให้เข้าถึงการสื่อสาร หมายถึง การสื่อสารกับบุคคลภายในและภายนอกองค์กร ข้อมูลสารสนเทศจะมีประโยชน์เมื่อองค์กรมีระบบการสื่อสารที่สามารถส่งถึงผู้สมควรได้รับและนำไปใช้ประโยชน์ได้ การสื่อสารที่ดีต้องเป็นการสื่อสาร 2 ทาง คือมีการรับส่งข้อมูลโต้ตอบได้ รวมทั้งมีการจัดลำดับความสำคัญ และมีระบบการสื่อสารที่ดีจะส่งผลถึงการบริหารงานของผู้บริหาร โดยเฉพาะข่าวสารที่เป็นสัญญาณบอกเหตุ อันจะทำให้ผู้บริหารสามารถแก้ไขปัญหาได้ทันกาล และบริหารงานให้บรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร ปัจจัยสำคัญที่ทำให้การสื่อสารเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล แนวการประเมินประสิทธิภาพของการติดต่อสื่อสารเป็นลักษณะที่เป็น การติดต่อสื่อสารที่ดีมีประสิทธิภาพ ตามหลักเกณฑ์ตามมาตรฐานสากลสำหรับการปฏิบัติงานวิชาชีพ การตรวจสอบภายใน มาตรฐานด้านการปฏิบัติงาน รหัส 2420 ของสถาบันผู้ตรวจสอบภายใน The Institute of Internal Auditors (IIA) (อุษณา ภัทรมนตรี, 2560) เกณฑ์การสื่อสารผลการปฏิบัติการในรูปรายงานที่ดีมี 7 ข้อ 1. ถูกต้อง (Correctness) ถูกต้อง (Accurate) ต้องปราศจาก

ข้อผิดพลาดและความบิดเบือนและข้อสงสัยต่อความจริงที่เกิดขึ้น 2. เที่ยงธรรม (Objectivity) เป็นธรรมไม่ลำเอียงและไม่มีอคติและเป็นผลจากการประเมินข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องทั้งหมดที่มีอยู่ 3. ชัดเจน (Clear) การสื่อสารที่เข้าใจง่าย มีเหตุผล หลีกเลี่ยงการใช้ศัพท์เทคนิคที่ไม่จำเป็น และให้สารสนเทศที่สำคัญทั้งหมดที่มีอยู่ให้เกิดความเข้าใจตรงกันสามารถปฏิบัติได้ ถูกต้องตามวัตถุประสงค์ ระบุผู้ที่เกี่ยวข้อง เวลา สถานที่ เหตุผล เป็นต้น 4. รัดกุม (Concise) การสื่อสารตรงประเด็นและหลีกเลี่ยงการขยายความที่ไม่จำเป็น การให้รายละเอียดที่เกินความต้องการ 5. สร้างสรรค์ (Constructive) การสื่อสารที่มีประโยชน์ต่อผู้รับบริการและองค์การในการขึ้นไปสู่การปรับปรุงที่จำเป็น 6. ครบถ้วน (Complete) การสื่อสารที่ไม่ขาดสิ่งที่สำคัญและจำเป็นต่อกลุ่มเป้าหมาย ไม่ตกหล่นสารสนเทศที่สำคัญและเกี่ยวข้อง รวมทั้งมีข้อสังเกตการณ์สนับสนุนข้อแนะนำและข้อสรุปต่างๆ การติดต่อสื่อสารที่มีความสมบูรณ์ เป็นความพยายามทำให้การถ่ายทอดครบถ้วนตามที่ต้องการ ให้ผู้รับเข้าใจ ได้แก่ การระบุวัตถุประสงค์ วิธีการและสิ่งที่เกิดขึ้นตามมา และ 7. ทันกาล (Timely) คือการสื่อสารที่สร้างโอกาสและรวดเร็วโดยขึ้นอยู่กับความสำคัญของประเด็นเพื่อให้ฝ่ายบริหารมีเวลาดำเนินการแก้ไขอย่างเหมาะสม การสื่อสารที่มีประสิทธิภาพนั้น มีองค์ประกอบสำคัญอยู่ 4 ปัจจัย ได้แก่ 1. ผู้ส่งข่าวสาร 2. ผู้รับข่าวสาร 3. ข้อมูลเนื้อหาสาระของข่าวสาร 4. วิธีการส่งสาร หัวใจสำคัญของการสื่อสาร คือ การสื่อสาร 2 ทาง (2 way communication) ที่ผู้ส่งข่าวสารและผู้รับข่าวสาร มีความเข้าใจในเนื้อหาของข่าวสารตรงกัน มีการพูดคุยกัน ทำให้ข่าวสารมีความเข้าใจ รวมถึง วิธีการสื่อสาร เพื่อให้เข้าถึงกลุ่มผู้รับข่าวสารอย่างทั่วถึง การสอบบัญชี รายงานผู้สอบบัญชี เป็นการสื่อสารที่เป็นลายลักษณ์อักษร จากผลลัพธ์การปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชี คุณภาพการสื่อสารที่ดี คือคุณภาพรายงานการสอบบัญชีที่มีสื่อสารที่ดีให้ผู้ถือหุ้น ผู้บริหาร ผู้กำกับดูแล และผู้มีส่วนได้เสียสามารถใช้รายงานการเงินที่เป็นผลจากกระบวนการตรวจสอบที่มีคุณภาพส่งผลให้รายงานการเงินไม่มีข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญในการใช้ตัดสินใจเกิดความเชื่อมั่นต่อผู้ใช้ข้อมูลคุณภาพการสื่อสารที่ดีสอดคล้องผู้การสื่อสารผลการตรวจสอบที่ดีเป็นไปตามหลักเกณฑ์ตามมาตรฐานสากลสำหรับการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายใน มาตรฐานด้านการปฏิบัติงาน รหัส 2420 ของสถาบันผู้ตรวจสอบภายใน The Institute of Internal Auditors (IIA) (อุษณา ภัทรมนตรี, 2560) เกณฑ์การสื่อสารผลการปฏิบัติภารกิจ ที่ดีมี 7 ข้อ ถูกต้อง เที่ยงธรรม ชัดเจน รัดกุม สร้างสรรค์ ครบถ้วน และทันกาล

นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และคณะ (2560, 1-1) ได้ให้ความหมายรายงานของผู้สอบบัญชี (Auditor's Report) หมายถึง การติดต่อสื่อสารที่เป็น ลายลักษณ์อักษรอย่างชัดเจนและเป็นทางการเกี่ยวกับข้อสรุปจากการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีไปยังผู้มีส่วนได้เสีย หรือ เป็นผลงานชิ้นสุดท้ายของผู้สอบบัญชีที่นำเสนอต่อผู้ใช้ เพื่อให้ข้อสรุปเกี่ยวกับความเชื่อมั่นหรือความเชื่อถือได้ในงบการเงินที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้ใช้ได้อย่างถูกต้อง



ภาพที่ 2.1 ความหมายรายงานของผู้สอบบัญชี

แหล่งที่มา : นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และคณะ, 2560.อ่านและเขียนรายงานของผู้สอบบัญชี,1-1.

นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และคณะ (2560, 1-2) กล่าวถึงความสำคัญของรายงานของผู้สอบบัญชี เป็นสื่อที่ใช้ในการอธิบายถึงสิ่งที่ผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติงานไปแล้วและข้อสรุปที่ได้รับจากการรวบรวมและประเมินหลักฐานการสอบบัญชี รายงานของผู้สอบบัญชียังระบุถึงขอบเขตของการปฏิบัติงานตรวจสอบ ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการแสดงความเห็นต่องบการเงิน รวมทั้งถ้อยคำที่ระบุถึงความรับผิดชอบของผู้บริหารต่อความถูกต้องและครบถ้วนของข้อมูลในงบการเงินที่ตรวจสอบ รายงานของผู้สอบบัญชีถือเป็นขั้นตอนสุดท้ายของกระบวนการสอบบัญชี

ดังนั้นงานวิจัยนี้ ผู้สอบบัญชีต้องมีการสื่อสารผลการตรวจสอบ ในรูปรายงานผู้สอบบัญชี เพื่อสื่อสารให้แก่ผู้ใช้งบการเงิน ว่างบการเงินไม่มีข้อมูลที่ขัดต่อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะการทุจริตหรือข้อผิดพลาด เพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นในการใช้งบการเงินในการตัดสินใจได้อย่างมีประสิทธิภาพ สภาวิชาชีพในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้ปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชีประกาศใช้ รายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ ที่มีคุณภาพต้องมีเนื้อหาการสื่อสารที่เพิ่มคุณค่า ความโปร่งใส และมีประสิทธิผล ต่อผู้บริหาร ผู้กำกับดูแล ผู้มีส่วนได้เสีย ตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องดังนี้

สภาวิชาชีพในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้ประกาศมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) เรื่องการแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน

รายงานแบบใหม่ส่งผลต่อความเชื่อมั่นต่องานตรวจสอบและงบการเงิน เพิ่มความโปร่งใส และการให้ข้อมูลที่มีคุณค่า ดังนี้

- มีการสื่อสารเพิ่มมากขึ้นระหว่างผู้สอบบัญชี กับผู้ลงทุนและผู้กำกับดูแล
- ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลให้ความสนใจต่อการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินเรื่อง
ที่ผู้สอบบัญชีระบุไว้ในรายงานการสอบบัญชี
- ผู้สอบบัญชีต้องใส่ใจในเรื่องที่ต้องสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชีทำให้มีความสงสัย
เยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเพิ่มขึ้น
- เรื่องที่บังคับสำหรับการตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ต้องเพิ่มวรรค
ใหม่เพื่อสื่อสาร เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ(Key Audit Matters-KAM)
- นำวรรคความเห็นเป็นวรรคแรกต่อด้วยวรรคเกณฑ์แสดงความเห็นยกเว้นกฎหมาย
กำหนดไว้เป็นอย่างอื่น
- เพิ่มการรายงานเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่อง
- ข้อความยืนยันความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีและการได้ปฏิบัติตามจรรยาบรรณ
- เพิ่มคำอธิบายเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีและลักษณะที่สำคัญการตรวจสอบ
- วรรคใหม่เกี่ยวกับข้อมูลอื่น

สภาวิชาชีพในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้ประกาศมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260

(ปรับปรุง) การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแล กล่าวว่ามีมาตรฐานกำหนดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี
เป็นความรับผิดชอบ เกี่ยวกับการสื่อสารการตรวจสอบงบการเงินกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแล ให้ตระหนัก
ถึงความสำคัญการสื่อสารสองทางอย่างมีประสิทธิภาพโดยมีข้อกำหนดเฉพาะสื่อสารผู้มีหน้าที่กำกับ
ดูแลถึงข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายใน และความมีประสิทธิภาพในการช่วย
ให้การปฏิบัติงานสอบบัญชี ทำให้เข้าใจสภาพแวดล้อมกิจการ และระบุแหล่งที่มาหลักฐานการสอบ
บัญชีได้อย่างเหมาะสม นอกจากนี้ช่วยผู้มีหน้าที่กำกับดูแลในการสอดส่องกระบวนการจัดทำรายงาน
การเงิน ลดความเสี่ยงในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงิน ในกรณี
ที่กิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารผู้มีหน้าที่กำกับดูแลว่าผู้ปฏิบัติงาน
ตรวจสอบและผู้ปฏิบัติงานอื่นในสำนักงานสอบบัญชี และสำนักงานสอบบัญชีเครือข่ายของสำนัก
งานสอบบัญชี ได้ปฏิบัติตามจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับความอิสระ เรื่องที่ต้องสื่อสาร
โดยมีประเด็นสำคัญดังนี้

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่ต้องระบุในหนังสือรับงานสอบบัญชี ในการปฏิบัติงาน
ตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีมุ่งเน้นการแสดงความเห็นต่องบการเงิน กฎหมายหรือข้อบังคับ
ตามข้อตกลงกับกิจการ

ขอบเขตและช่วงเวลาของการสอบบัญชีที่ได้วางแผน ประเด็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ วิธีการผู้สอบบัญชีในการระบุความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง วิธีการตรวจสอบการควบคุมภายใน ความมีสาระสำคัญมาใช้ ลักษณะขอบเขตของผู้เชี่ยวชาญ และความรู้ที่จำเป็นต่อการปฏิบัติงานตามที่วางแผนไว้ หรือประเมินผลการตรวจสอบรวมถึงใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญ และความ คิดเห็นเบื้องต้นของผู้สอบบัญชีเรื่องที่มีแนวโน้มเอาใจใส่พิเศษจากผู้สอบบัญชีในการสอบบัญชีเป็น เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

การสื่อสารเรื่องสำคัญที่เกิดขึ้นในระหว่างการตรวจสอบงบการเงิน เป็นความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการกำหนดและสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 เรื่องสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี แก่มุมเชิงคุณภาพที่สำคัญวิธีปฏิบัติทางการบัญชี

อุปสรรคที่พบในระหว่างการสอบบัญชี เรื่องสำคัญที่ต้องหารือกับผู้บริหาร รวมถึงสถานการณ์ต่อรูปแบบและเนื้อหาของรายงานของผู้สอบบัญชี

สภาวิชาชีพในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้ประกาศมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 (ปรับปรุง) เรื่องสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี กล่าวว่า การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เพื่อส่งเสริมคุณค่าของการสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชีโดยให้ข้อมูล การปฏิบัติงานตรวจสอบที่มีความโปร่งใสมากขึ้น และช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจกิจการและเรื่องที่เกี่ยวข้องกับดุลยพินิจที่สำคัญของผู้บริหารในงบการเงิน การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแยกต่างหากในวรรค “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งรายงานของผู้สอบบัญชี เรื่องที่จะอยู่ในวรรคนี้ต้องเป็นเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบงบการเงินในงบการเงินงวดปัจจุบัน โดยไม่ใช้การทดแทนการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนไป หรือการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน ซึ่งการแสดงวรรคเรื่องสำคัญในรายงานของผู้สอบบัญชีเฉพาะกรณีบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ คือตลาดทุน โดยให้ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความโปร่งใสในการตรวจสอบบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เรื่องที่จะนำเสนอในวรรคเรื่องสำคัญ

เรื่องที่สื่อสารกับผู้กำกับดูแล เลือกรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี คำนึงถึงด้านต่างๆ และผลกระทบของเหตุการณ์หรือรายการที่มีความสำคัญต่องบการเงินที่เกิดขึ้นใน งบการเงินงวดที่ตรวจสอบ (ชาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์, 2558) ดังนี้

- เรื่องที่ผู้สอบบัญชีประเมินความเสี่ยงสูงในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง เรื่องที่มีนัยสำคัญ
- เรื่องช่วยการทำความเข้าใจสภาพแวดล้อมกิจการที่ตรวจสอบในการวางแผน

- เรื่องที่ต้องใช้วิจารณ์ญาณสูง เช่นเรื่อง que ผู้บริหารใช้วิจารณ์ญาณอย่างมาก หรือเป็นเรื่องประมาณการ ดังนั้นการหาหลักฐานให้เหมาะสมและเพียงพอในการสรุปความเห็นต่องบการเงินเป็นเรื่องสำคัญ เช่น เรื่องที่ผู้บริหารใช้วิจารณ์ญาณซับซ้อน ต้องใช้สมาชิกกระดับสูงของทีมตรวจสอบมาเกี่ยวข้องมากในการตรวจสอบ หรือต้องใช้ผู้เชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือด้านการตรวจสอบนอกทีมตรวจสอบมาช่วย
- เรื่องที่ประสบปัญหาในการตรวจสอบจนผู้สอบบัญชีต้องติดต่อกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของกิจการ เช่นรายการที่เกี่ยวข้องกัน การเข้าถึงข้อมูลทีมตรวจสอบของบริษัทในกลุ่มได้
- เรื่องที่ผู้สอบบัญชีต้องปรึกษากับผู้อื่นที่อยู่ในหรือนอกสำนักงานสอบบัญชีตนเอง
- เรื่องที่ผู้สอบบัญชีต้องสนใจอย่างมากอื่นที่ไม่ใช่การเปิดเผยในหมายเหตุ เช่น การใช้ระบบ IT ใหม่มีผลต่อกลยุทธ์ในการตรวจสอบ
- นโยบายการบัญชีที่มีความสำคัญต่อการเข้าใจงบการเงินของผู้ใช้งบการเงิน หรือการเปลี่ยนแปลงนโยบายที่ไม่สอดคล้องธุรกิจอื่นในอุตสาหกรรมเดียวกัน

ผู้สอบบัญชีอาจไม่นำเสนอเรื่องสำคัญหากเข้าข้อใดข้อหนึ่งดังนี้ มีกฎหมายหรือข้อบังคับไม่ให้เปิดเผย หรือ สามารถคาดเดาได้อย่างสมเหตุสมผลว่าเกิดผลกระทบทางลบมากกว่าประโยชน์ต่อสาธารณะ โดยอาจปรึกษาทางกฎหมาย

สภาวิชาชีพในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้ประกาศมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) เรื่องการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป

การแสดงความเห็นที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเพื่ออธิบายถึงผลกระทบของการแสดงความเห็นที่ขัดต่อข้อเท็จจริงต่องบการเงิน หรือความเป็นไปได้ที่จะเกิด ผลกระทบของการแสดงความเห็นที่ขัดต่อข้อเท็จจริงต่องบการเงิน (ถ้ามี)ซึ่งไม่ถูกค้นพบเนื่องจากไม่สามารถหาหลักฐานตรวจสอบที่เหมาะสมอย่างเพียงพอผลกระทบที่แผ่กระจายไปยังงบการเงินซึ่งอยู่ในดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี ได้แก่

- (1) ไม่จำกัดเฉพาะองค์ประกอบ บัญชี หรือรายการใดซึ่งแสดงอยู่ในงบการเงิน
- (2) ถ้าจำกัดเฉพาะองค์ประกอบ บัญชี หรือรายการใดซึ่งถือเป็นสัดส่วนที่สำคัญอย่างมากต่องบการเงินหรือ
- (3) เกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลซึ่งถือเป็นข้อมูลพื้นฐานเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินทำความเข้าใจงบการเงิน

ตารางที่ 2.1 รายงานของผู้สอบบัญชี-ความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป

ลักษณะของเหตุการณ์ที่ทำให้เกิดการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป	ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการแผ่กระจายของผลกระทบหรือความเป็นไปได้ที่จะเกิดผลกระทบต่องบการเงิน	
	มีสาระสำคัญแต่ไม่แผ่กระจาย	มีสาระสำคัญและแผ่กระจาย
งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ	การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข	การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง
ไม่สามารถหาหลักฐานการตรวจสอบที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ	การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข	การไม่แสดงความเห็น

สภาวิชาชีพในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้ประกาศมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง) เรื่องวรรคเน้นข้อมูลหรือเหตุการณ์

วรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ หมายถึง วรรคที่อยู่ในรายงานของผู้สอบบัญชีที่กล่าวถึงเรื่องที่ได้แสดงหรือเปิดเผยไว้แล้วอย่างเหมาะสมในงบการเงิน ซึ่งภายใต้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีแล้ว เป็นเรื่องที่มีความสำคัญและจำเป็นต่อความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงินเกี่ยวกับงบการเงิน

วรรคเรื่องอื่น หมายถึง วรรคที่อยู่ในรายงานของผู้สอบบัญชีที่กล่าวถึงเรื่องนอกเหนือจากที่ได้แสดงหรือเปิดเผยไว้แล้วในงบการเงิน ซึ่งภายใต้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีแล้ว เป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงินเกี่ยวกับการตรวจสอบความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี หรือรายงานของผู้สอบบัญชี

การเน้นข้อมูลที่สำคัญ

- ผู้สอบบัญชีจะต้องระบุหัวข้อ “ข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น” ซึ่งจะแสดงไว้ต่อจากวรรคความเห็น ในรายงานผู้สอบบัญชี
- ผู้สอบบัญชีต้องอ้างอิงถึงเหตุประกอบงบการเงินที่เกี่ยวข้อง อย่างไรก็ตามความเห็นของผู้สอบบัญชีต้องไม่ถูกแก้ไขในส่วนที่สัมพันธ์กับเรื่องที่เน้น
- ผู้สอบบัญชีอาจเพิ่ม ข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้นนั้น ทั้งในรายการแบบมีและไม่มีเงื่อนไข

สถานการณ์ที่อาจจำเป็นต้องเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์

- เมื่อแม่บทการรายงานทางการเงินที่กำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับไม่เป็นที่ยอมรับ แต่เป็นข้อเท็จจริงที่กำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ
- ต้องการให้ผู้ใช้งบการเงินตระหนักว่างบการเงินได้จัดทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์โดยเฉพาะ
- เมื่อข้อเท็จจริงเป็นที่ประจักษ์ต่อผู้สอบบัญชีภายหลังจากวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีและผู้สอบบัญชีเปลี่ยนแปลงหรือออกรายงานของผู้สอบบัญชีใหม่ เช่น เหตุการณ์ภายหลังจากวันที่ในงบการเงิน
- ความไม่แน่นอนเกี่ยวกับผลที่จะเกิดขึ้นในอนาคตของคดีความหรือการดำเนินการทางกฎหมายที่สำคัญ
- การนำมาตราฐานการบัญชีฉบับใหม่มาใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ
- เหตุการณ์ร้ายที่สำคัญที่ได้มีผลกระทบที่สำคัญต่อฐานะการเงินของกิจการ

วรรคเรื่องอื่น

- ผู้สอบบัญชีใช้หัวข้อ “เรื่องอื่น” หรือหัวข้ออื่นที่เหมาะสมในการสื่อสารเรื่องอื่น
- เรื่องอื่นอาจรวมถึง
 - ผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในการแสดงความเห็นต่อบงการเงินได้ และผู้สอบบัญชีไม่สามารถถอนตัวจากการตรวจสอบได้
 - กฎหมายหรือข้อบังคับในประเทศที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติหน้าที่อยู่กำหนดให้ผู้สอบบัญชีบรรยาย อย่างละเอียดเกี่ยวกับเรื่องต่างๆ ในเรื่องความรับผิดชอบในการตรวจสอบงบการเงิน

สภาวิชาชีพในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้ประกาศมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง) เรื่องการดำเนินงานต่อเนื่อง

งบการเงินโดยทั่วไป จัดทำขึ้นตามกรอบแนวคิดการรายงานทางการเงินซึ่งสมมติให้มีการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องแต่บางครั้ง

- ผู้บริหารมีความตั้งใจที่จะเลิกดำเนินการหรือเลิกกิจการ
- ผู้บริหารต้องประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ
- ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในการรวบรวมหลักฐานเพื่อประเมินการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ และให้ข้อสรุปว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือไม่

- การเพิ่มการรายงานเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่อง เมื่อมีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ รายงานของผู้สอบบัญชีมีการเพิ่มวรรคต่างหากภายใต้หัวข้อ “ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่อง” และให้เปิดเผยข้อมูลให้เพียงพอ เพิ่มถ้อยคำในวรรคขอให้สังเกตในหมายเหตุประกอบงบการเงินและระบุว่าเหตุการณ์นั้นแสดงให้เห็นถึงความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ และความเห็นของผู้สอบบัญชีมิได้เป็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

- กรณีที่งบการเงินเปิดเผยไม่เพียงพอเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขหรือแสดงความเห็นว่างบไม่ถูกต้องโดยต้องระบุว่า ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขว่า มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการละงบการเงินนั้น มีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวไม่เพียงพอ

- ในกรณีที่งบการเงินจัดทำขึ้นตามเกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องซึ่งผู้สอบบัญชีเห็นว่าไม่เหมาะสม ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นว่างบไม่ถูกต้อง โดยไม่ต้องคำนึงว่าได้มีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการใช้เกณฑ์ในการดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารหรือไม่

- หากผู้บริหารเห็นว่าเกณฑ์ในการดำเนินงานต่อเนื่องนั้นไม่เหมาะสมและเลือกที่จะจัดทำงบการเงินตามเกณฑ์ที่เป็นทางเลือกอื่น เช่น เกณฑ์การชำระบัญชี ผู้สอบบัญชีสามารถพิจารณาความเหมาะสมของเกณฑ์ดังกล่าวและดูว่ามีการเปิดเผยที่เพียงพอและเหมาะสม อาจแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขได้แต่อาจพิจารณาความเหมาะสมหรือความจำเป็นที่จะเพิ่มวรรคนั้นข้อมูลและเหตุการณ์ตาม TSA706

สภาวิชาชีพในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้ประกาศมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) เรื่องความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่น

- ข้อมูลอื่นหมายถึงข้อมูลที่ไม่ใช่หรือใช้ข้อมูลทางการเงินที่รวมอยู่ในรายงานประจำปีของกิจการ

- ผู้สอบบัญชีต้องอ่านข้อมูลอื่นเพื่อพิจารณาว่ามีความขัดแย้งกับข้อมูลในงบการเงินหรือไม่ และตอบสนองโดยร้องขอให้ผู้บริหารแก้ข้อมูลอื่นหรือพิจารณาถึงสาระสำคัญและรายงานในรายงานของผู้สอบบัญชี

- รายงานของผู้สอบบัญชีต้องรวมส่วนที่แยกแสดงภายใต้หัวข้อ “ข้อมูลอื่น” หรือหัวข้ออื่นตามความเหมาะสม ณ วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี เมื่อ

- ผู้สอบบัญชีได้รับหรือคาดว่าจะได้รับข้อมูลอื่นสำหรับการตรวจสอบงบการเงินของกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์หรือ

- ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลอื่นบางส่วนหรือทั้งหมดสำหรับการตรวจสอบงบการเงินของกิจการอื่นที่ไม่ใช่กิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

- วรรคข้อมูลอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชีต้องมีรายละเอียด
 - ข้อความแสดงถึงความรับผิดชอบของผู้บริหารต่อข้อมูลอื่น
 - การระบุว่า (1) ข้อมูลอื่น (ถ้ามี) ได้รับโดยผู้สอบบัญชีก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี และ (2) สำหรับการตรวจสอบงบการเงินของกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ข้อมูลอื่น (ถ้ามี) ที่คาดว่าจะได้ภายหลัง วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี
 - ข้อความแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีไม่ครอบคลุมถึงข้อมูลอื่นและผู้สอบบัญชีจึงไม่แสดงความเห็น (จะไม่แสดงความเห็น) จากการตรวจสอบหรือให้ความเชื่อมั่นต่อข้อมูลอื่น

ดังนั้นในการวัดคุณภาพรายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต คือการสื่อสารผลการตรวจสอบจากการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่เป็นไปตามมาตรฐานคุณภาพ TSQC ฉบับที่ 1 ในรูปรายงานของผู้สอบบัญชีที่มีการให้ข้อมูลที่มีคุณค่า โปร่งใส และใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจอย่างมีประสิทธิภาพ โดยปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องสามารถประยุกต์แนวคิดเกณฑ์วัดคุณภาพจำนวน 7 ข้อ มาตรฐานด้านการปฏิบัติงาน รหัส 2420 ของสถาบันผู้ตรวจสอบภายใน The Institute of Internal Auditors (IIA) (2560) และนำเนื้อหาามาตรฐานการสอบบัญชี ที่เกี่ยวข้องรายงานของผู้สอบบัญชีมา กำหนดข้อคำถาม ในการวัดคุณภาพการสอบบัญชีจากคุณภาพรายงานการสอบบัญชีที่มีการสื่อสารที่มีประสิทธิผล และโปร่งใส ที่ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี ของสำนักงานสอบบัญชีตรวจสอบตลาดทุนที่มีขนาดแตกต่างกัน จากการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพ TSQC 1 กับคุณภาพรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่ ที่มีการปรับปรุงให้มีการสื่อสารที่มีประสิทธิผล และโปร่งใส โดยเฉพาะบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ กับวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

2.1.4 สำนักงานสอบบัญชี

2.1.4.1 ความหมายสำนักงานสอบบัญชี

สำนักงานสอบบัญชี (ลัดดาวัลย์ ยอดบัว และกนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินธุ์, 2560) หมายถึง หน่วยงานที่ให้บริการหลักในการสอบบัญชีหรือการตรวจสอบงบการเงินและขยายขอบเขตการบริการไปยังบริการพิสูจน์ความจริง (Attestation) การบริการให้ความเชื่อมั่น (Assurance) แก่องค์กรธุรกิจ

สำนักงานสอบบัญชี ผู้วิจัยสรุปได้ว่า หมายถึง สำนักงานที่มีการให้บริการด้านการตรวจสอบบัญชี สอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นอื่น ตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง เช่น การตรวจสอบข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคต การรวบรวมข้อมูลทางการเงิน งานให้คำปรึกษา หรือคำแนะนำ

2.1.4.2 การแบ่งประเภทสำนักงานสอบบัญชี

1) การแบ่งประเภทสำนักงานสอบบัญชีโดยทั่วไป

งานวิจัยทางการสอบบัญชีโดยส่วนใหญ่จะทำการแบ่งประเภทของสำนักงานสอบบัญชีโดยใช้คุณลักษณะด้านขนาดของสำนักงาน ซึ่งแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่หรือสำนักงานสอบบัญชี Big4¹ ประกอบด้วย สำนักงานสอบบัญชี

2) การแบ่งประเภทสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ได้มีการแบ่งประเภทของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทยออกเป็น 3 ประเภท ตามการตรวจระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทยดังนี้ ประเภทแรกคือ สำนักงานสอบบัญชี Big4 ซึ่งเป็นสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่จำนวน 4 สำนักงาน ประกอบด้วย (1) บริษัท เคพีเอ็มจี ภูมิภาคเอเชีย จำกัด (KPMG), (2) บริษัท ดีลอยท์ ทูช โธมัทสு ไชยยศ สอบบัญชี จำกัด (Deloitte), (3) บริษัท ไฟร์ซวอเตอร์เฮาส์ คูเปอร์ เอบีเอเอส จำกัด (PwC), และ (4) บริษัท สำนักงาน เอ็นส์ทแอนด์ยัง จำกัด (Ernst & Young) สำนักงานขนาดใหญ่ในการให้ความเชื่อมั่นและการสอบบัญชี (Audit and assurance services) ที่มีการให้บริการสอบบัญชีในระดับมีอาชีพและมีมาตรฐานการปฏิบัติงานเป็นที่ยอมรับในระดับโลก

ประเภทที่สอง สำนักงานสอบบัญชีขนาดกลาง ที่เป็นสมาชิกของสำนักงานต่างชาติ (Other International firms) ได้แก่ บริษัท แกรนท์ ธอนตัน จำกัด, บริษัท เบเคอร์ ทิลลี ออดิท แอนด์ แอ็ดไวเซอร์รี เซอร์วิสเชส (ประเทศไทย) จำกัด, บริษัท ปีดีโอ ริชฟิลด์ จำกัด, บริษัท อาร์ เอสเอ็ม ออดิท เซอร์วิสเชส (ประเทศไทย) จำกัด สำนักงานสอบบัญชีประเภทนี้เป็นบริษัทสมาชิกของสำนักงานสอบบัญชีต่างชาติที่มีการปฏิบัติงานภายใต้ชื่อสำนักงานเดียวกันและมีการรับเอามาตรฐานการปฏิบัติงานจากสำนักงานต่างชาตินมาใช้ควบคุมคุณภาพของสำนักงานโดยทั่วไป บริษัทสมาชิกแต่ละแห่งจะมีความเป็นอิสระซึ่งกันและกัน มีการแบ่งแยกออกจากกันทั้งในเรื่องกฎหมายการเงิน และการบริหาร แต่ละบริษัทจะต้องปฏิบัติงานภายใต้กฎหมายของแต่ละประเทศเป็นถิ่นฐานส่วนการดำเนินงานและการจัดการขึ้นอยู่กับเจ้าของบริษัทซึ่งเป็นผู้รับผิดชอบต่อหนี้สินที่เกิดขึ้น โดยที่บริษัทสมาชิกไม่ได้เป็นส่วนตามกฎหมายของสำนักงานต่างชาติ ดังนั้นสำนักงานต่างชาตินั้นไม่จำเป็นต้องรับผิดชอบต่อการบริการหรือกิจกรรมต่าง ๆ ของบริษัทสมาชิก อย่างไรก็ตามบริษัทสมาชิกจะต้องปฏิบัติงานด้วยเพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานที่สำนักงานต่างชาติกำหนด

¹ ในอดีต Big5 ซึ่งประกอบด้วย Arthur Andersen, Deloitte & Touch, Ernst & Young, KPMG Peat Marwick, และ PricewaterhouseCoopers และในปัจจุบันหลังจากการล่มสลายของ Arthur Andersen ทำให้กลุ่มสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่เหลือเพียง 4 สำนักงาน รวมเรียกสำนักงานสอบบัญชีกลุ่มนี้ว่า Big4 Deloitte, สำนักงานสอบบัญชี PricewaterhouseCoopers สำนักงานสอบบัญชี Ernst & Young และสำนักงานสอบบัญชี KPMG และอีกประเภทคือ สำนักงานสอบบัญชี Non-Big4 หรือ สำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ ซึ่งหมายถึงสำนักงานสอบบัญชีที่มีขนาดกลางจนถึงขนาดเล็ก (Behn et al., 2008; Lawrence et al., 2011)

ประเภทที่สาม คือ สำนักงานสอบบัญชีท้องถิ่น (Local firms) เป็นสำนักงานที่ได้รับการก่อตั้งและบริหารงานโดยคนไทย มีสำนักงานสอบบัญชีท้องถิ่น ได้ทำสัญญาเข้าร่วมเป็นสมาชิกเครือข่ายสำนักงานต่างประเทศ ได้แก่ บริษัท บัญชีกิจ จำกัด ที่ได้ร่วมเป็นเครือข่ายประเทศญี่ปุ่น บริษัท นากามิเนะ-บัญชีกิจ จำกัด บริษัท สอบบัญชี ดี ไอ เอ อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด และบริษัท สำนักงานปีติเสวี จำกัด เป็นสมาชิกเครือข่าย Moore Stephens International Limited (MSIL) เป็นหนึ่งในเครือข่ายในบริการทางบัญชีในระดับโลก โดยปัจจุบันมีเครือข่ายอยู่หลายประเทศทั่วโลก สามารถให้บริการแก่ลูกค้าทั้งที่เป็นบริษัทที่ดำเนินธุรกิจเฉพาะในประเทศ และบริษัทข้ามชาติต่างๆ และสำนักงานขนาดเล็กอื่น ๆ เป็นสำนักงานสอบบัญชีของคนไทย ไม่ได้เป็นพันธมิตรร่วมกับต่างชาติ เช่น บริษัท กรินทร์ ออดิท จำกัด บริษัท บัญชีกิจ จำกัด สำนักงาน ดร.วิรัช แอนด์ แอสโซซิเอตส์ จำนวน 18 สำนักงาน เป็นต้น

สำหรับงานวิจัยของผู้วิจัย ได้แบ่งประเภทของสำนักงานสอบบัญชีในงานวิจัยนี้ตามงานวิจัยทางการสอบบัญชีโดยทั่วไป ได้แก่ สำนักงานสอบบัญชี (Big 4) และสำนักงานสอบบัญชีในประเทศ (Non-Big4) เพื่อประโยชน์ในการเปรียบเทียบความแตกต่างของคุณภาพงานสอบบัญชี อีกทั้งการแบ่งประเภทของสำนักงานสอบบัญชีโดยสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ยังมีความไม่ชัดเจนประเด็นการแบ่งประเภทสำนักงานสอบบัญชีที่เป็นสมาชิกของสำนักงานต่างชาติ รวมถึงข้อจำกัดของข้อมูลการนำมาตราฐานการปฏิบัติงานระหว่างประเทศมาปฏิบัติใช้ ที่ถือเป็นความลับทางธุรกิจ ทั้งนี้จำนวนของสำนักงานสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย จากข้อมูล ณ วันที่ 6 มิถุนายน 2560 นอกจากสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) จำนวน 4 สำนักงาน ยังมีสำนักงานสอบบัญชีในประเทศ (Non Big 4) รวมถึงสำนักงานสอบบัญชีที่เป็นสมาชิกของสำนักงานต่างชาติและสำนักงานสอบบัญชีท้องถิ่นอีกทั้งหมด 23 สำนักงาน รวมทั้งสิ้น 27 สำนักงาน² เป็นสำนักงานที่มีผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ในการตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

2.1.5 คุณสมบัติของผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต.

ผู้สอบบัญชีที่จะได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต. ในการตรวจสอบบริษัทในตลาดทุนจะต้องมีคุณสมบัติตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด เป็นไปตามประกาศสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ที่ สช. 9/2558 เรื่อง การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีในตลาดทุน (ฉบับที่ 2) (สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, 2558) สรุปได้ดังนี้

² ข้อมูลจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (รายละเอียดเพิ่มเติมในภาคผนวก ข)

คุณสมบัติของผู้สอบบัญชีรายบุคคล เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ใบอนุญาตไม่สิ้นผล เป็นหัวหน้าสำนักงาน เป็นหุ้นส่วน หรือตำแหน่งเทียบเท่าหัวหน้าสำนักงานหรือหุ้นส่วน ปฏิบัติงานสอบบัญชีมาเป็นเวลาอย่างน้อย 10 ปี ลงลายมือชื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินไม่น้อยกว่า 3 ปี ในช่วง 5 ปีก่อนยื่นคำขอ ลงลายมือชื่อแสดงความเห็นต่องบการเงิน 3 กิจการในปีล่าสุดก่อนปีที่ยื่นคำขอ โดยกิจการดังกล่าว ต้องมีขนาดและความซับซ้อนของธุรกรรมในระดับที่เพียงพอและไม่ได้ประกอบธุรกิจเดียวกันทั้งหมด สังกัดสำนักงานสอบบัญชีเพียง 1 แห่ง ที่มีคุณสมบัติตามที่กำหนด ไม่มีลักษณะต้องห้ามตามที่กำหนด

ลักษณะต้องห้ามของผู้สอบบัญชี ถูกพิทักษ์ทรัพย์ ล้มละลาย ไร้หรือเสมือนไร้ความสามารถ อยู่ระหว่างถูกสั่งพักใช้ใบอนุญาตประกอบวิชาชีพสอบบัญชี เคยมีประวัติถูกเพิกถอนใบอนุญาตประกอบวิชาชีพบัญชี เว้นแต่จะได้รับใบอนุญาตครั้งใหม่มาแล้วเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 3 ปีก่อนยื่นคำขอ เคยถูกสั่งพักใช้ใบอนุญาตประกอบวิชาชีพสอบบัญชีในช่วง 3 ปีก่อนยื่นคำขอ เว้นแต่เหตุที่ถูกสั่งพักใช้ใบอนุญาตเป็นเหตุเดียวกับที่สำนักงานสั่งพักหรือเพิกถอนการให้ความเห็นชอบเป็นผู้สอบบัญชีในตลาดทุน อยู่ระหว่างถูกสั่งพักหรือเพิกถอนการเป็นผู้สอบบัญชีในตลาดทุน หรืออยู่ระหว่างที่สำนักงาน ก.ล.ต. ไม่รับพิจารณาคำขอ อยู่ระหว่างถูก ก.ล.ต. หรือหน่วยงานกำกับดูแลสถาบันการเงิน กล่าวโทษ ดำเนินคดี ต้องคำพิพากษาให้จำคุก เว้นแต่ พันโทษมากกว่า 3 ปี เฉพาะความผิด ดังนี้ ทุจริตที่เกี่ยวกับการประกอบวิชาชีพบัญชี ความผิดเกี่ยวกับเอกสารหรือบัญชี ความผิดเกี่ยวกับการสอบบัญชี การกระทำความไม่เป็นธรรมเกี่ยวกับการซื้อขายหลักทรัพย์ ต้องไม่มีพฤติกรรมต้องห้ามดังนี้ ขาดจรรยาบรรณวิชาชีพ หรือฝ่าฝืนข้อกำหนดของกฎหมายวิชาชีพหรือกฎหมายหลักทรัพย์ หรือมีส่วนร่วมหรือสนับสนุนการกระทำความผิดดังกล่าวของบุคคลอื่น จงใจแสดงข้อความอันเป็นเท็จ หรือปกปิดความจริงที่เป็นสาระสำคัญอันควรแจ้งในเอกสารที่ต้องเปิดเผยต่อประชาชนหรือที่ยื่นต่อ ก.ล.ต. หรือมีส่วนร่วมหรือสนับสนุนการกระทำความผิดดังกล่าวของบุคคลอื่น ไม่สุจริตหรือหลอกลวงผู้อื่น หรือมีส่วนร่วมหรือสนับสนุนการกระทำความผิดดังกล่าวของบุคคลอื่น ทั้งนี้ ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีมีพฤติกรรมดังกล่าวเกินกว่า 10 ปีแล้ว หรือเป็นพฤติกรรมที่ไม่ได้มีลักษณะร้ายแรงถึงขนาดไม่สมควรได้รับความไว้วางใจหรือความน่าเชื่อถือให้เป็นผู้สอบบัญชีในตลาดทุน ก.ล.ต. อาจไม่ยกขึ้นเป็นเหตุในการไม่ให้ความเห็นชอบได้ หน้าที่ภายหลังได้รับความเห็นชอบ ปฏิบัติงานตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด ปฏิบัติงานและแสดงความเห็นต่องบการเงินด้วยความรับผิดชอบตามจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี และข้อกำหนดกฎหมายว่าด้วยวิชาชีพบัญชี และข้อกำหนดเพิ่มเติมตามกฎหมายหลักทรัพย์ ผู้สอบบัญชีที่เป็นหัวหน้าสำนักงานสอบบัญชีต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ดังนี้ ปฏิบัติงานสอบบัญชีเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินด้วยความรับผิดชอบตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี และตามข้อกำหนดของกฎหมายว่าด้วยวิชาชีพบัญชีและข้อกำหนดเพิ่มเติม ดำเนินการให้บริการเงินของบริษัทที่มีหุ้นเป็นหลักทรัพย์จดทะเบียนและบริษัทที่ขออนุญาตเสนอขายหุ้นที่ออกใหม่ผ่านการพิจารณาของผู้สอบทาน

การควบคุมคุณภาพงาน ก่อนลงลายมือชื่อเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงิน จัดทำบทสรุปประเภท รายงานของผู้สอบบัญชีจากการตรวจสอบหรือการสอบทานงบการเงิน ตามแบบ 61-4 ที่จัดไว้บน เว็บไซต์ของสำนักงาน และจัดส่งให้แก่บริษัทพร้อมกับรายงานของผู้สอบบัญชี จัดทำคำชี้แจงหรือนำส่งข้อมูล หรือดำเนินการอื่นใดในการให้ความร่วมมือกับสำนักงานเพื่อปฏิบัติให้เป็นไปตาม กฎหมายในส่วนที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีในตลาดทุนตามที่สำนักงานร้องขอ

คุณสมบัติของสำนักงานสอบบัญชีที่สังกัด มีระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตาม มาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 มีจำนวนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่ ปฏิบัติงานเต็มเวลาตามที่กำหนด

ดังนั้น สำนักงานสอบบัญชีที่มีผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการ หลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในการตรวจสอบตลาดทุน ต้องปฏิบัติตามมาตรฐาน การควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 เพื่อให้กระบวนการตรวจสอบรายงานการเงินบริษัทตลาดทุน นั้นมี คุณภาพ ส่งผลให้รายงานผู้สอบบัญชีนั้นมีคุณภาพการสอบบัญชี ทำให้ผู้มีส่วนได้เสียนำไปใช้ในการ ตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ งานวิจัยนี้ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง คือผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจาก คณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยสังกัดสำนักงานสอบบัญชีที่ต้องปฏิบัติ ตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 ตามข้อกำหนดของสำนักงานคณะกรรมการกำกับ หลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

2.1.6 การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน (TSA220)

การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบต่อคุณภาพโดยรวม ของงานตรวจสอบโดยนำวิธีปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพไปปฏิบัติในระดับของงานตรวจสอบ เพื่อให้ ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่างานตรวจสอบเป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดทาง กฎหมายที่เกี่ยวข้อง และรายงานของผู้สอบบัญชีที่ออกมีความเหมาะสมกับสถานการณ์นั้น ๆ ข้อกำหนดในระบบการควบคุมคุณภาพ (สภาวิชาชีพการบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2555) มีดังนี้

ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพของงานตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน ตรวจสอบต้องมีกระทำและสื่อสารที่เหมาะสมให้แก่สมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ เกี่ยวกับ ความรับผิดชอบต่อคุณภาพโดยรวมของงานตรวจสอบ

ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยง ธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต ความรู้ ความสามารถ และมาตรฐานในการปฏิบัติงาน การรักษา ความลับ ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ ผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคลหรือนิติบุคคลผู้ประกอบ วิชาชีพปฏิบัติหน้าที่ให้ เพื่อนร่วมวิชาชีพ และจรรยาบรรณทั่วไป ความเป็นอิสระ

การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบต้องพอใจว่าได้มีการปฏิบัติตามวิธีปฏิบัติที่เหมาะสม เกี่ยวกับการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานตรวจสอบ และต้องพิจารณาว่าข้อสรุปที่ได้จากเรื่องดังกล่าวมีความเหมาะสม หากผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบได้รับข้อมูลก่อนการตอบรับงานซึ่งอาจทำให้สำนักงานปฏิเสธงานตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบต้องแจ้งข้อมูลดังกล่าวต่อสำนักงานทันที เพื่อให้สำนักงานและผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบสามารถดำเนินการที่จำเป็นได้

การมอบหมายงานของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบต้องพอใจว่ากลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ และผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีที่มีได้เป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ (ถ้ามี) โดยรวม แล้วมีความรู้ความสามารถที่เหมาะสมที่จะปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง และสามารถออกรายงานของผู้สอบบัญชีที่เหมาะสมกับสถานการณ์นั้น ๆ ได้

การปฏิบัติงานตรวจสอบ ได้แก่ การกำหนดทิศทาง การควบคุมดูแลและการปฏิบัติงาน การสอบทาน การปรึกษาหารือ การสอบทานการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบ ความคิดเห็นที่แตกต่าง

การติดตามผล หมายถึงผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบต้องพิจารณาผลของกระบวนการติดตามผลของสำนักงาน จากข้อมูลล่าสุดที่เผยแพร่ภายในสำนักงานและสำนักงานเครือข่ายอื่น ๆ (ถ้ามี) และต้องพิจารณาว่าข้อบกพร่องที่ระบุในข้อมูลดังกล่าวอาจมีผลกระทบต่องานตรวจสอบหรือไม่ต่าง

ดังนั้นการควบคุมคุณภาพการตรวจสอบ นอกจากผู้สอบบัญชีจะปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับที่ 220 ได้นั้น คือสำนักงานสอบบัญชีที่มีผู้สอบบัญชีสังกัดต้องควบคุมให้ผู้สอบบัญชีในสังกัดปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 รวมถึงผู้สอบบัญชีอิสระคนเดียวกัน

2.1.7 มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ (TSQC1: Thai Standard on Quality Control)

ตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 9/2554 มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ (Thai Standard on Quality Control-TSQC) ได้กำหนดมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) เรื่อง การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง โดยให้มีผลบังคับใช้ในปี 2557 เพื่อให้สำนักงานสอบบัญชีมีมาตรฐานการควบคุมคุณภาพในระดับสำนักงาน และให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่าสำนักงานและบุคลากรของสำนักงานปฏิบัติตามมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง รวมถึงรายงานที่ออกโดยสำนักงานหรือผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานมีความเหมาะสมกับสถานการณ์ ทั้งนี้ส่งผลให้งานสอบบัญชีมีคุณภาพ ทำให้เกิดความเชื่อมั่นแก่ผู้ใช้และ

ผู้ที่เกี่ยวข้องในรายงานทางการเงิน และวิชาชีพสอบบัญชีเป็นที่ยอมรับ และช่วยลดความเสี่ยงในการที่จะเกิดข้อผิดพลาดจากการตรวจสอบซึ่งส่งผลเสียหายต่อตลาดทุนและระบบเศรษฐกิจโดยรวม (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2554)

องค์ประกอบที่สำคัญที่มาตรฐานฉบับนี้กำหนดมี 6 เรื่อง ดังนี้

ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน คือ สำนักงานต้องจัดให้มีนโยบายและวิธีปฏิบัติเพื่อให้ตระหนักว่าคุณภาพเป็นสิ่งจำเป็นในการปฏิบัติงาน บทบาทของหัวหน้าสำนักงานสอบบัญชี เพื่อให้สำนักงานมีคุณภาพตามที่กำหนด ซึ่งสิ่งที่ผู้นำองค์กรของสำนักงานสอบบัญชีต้องปฏิบัติเริ่มจากการมีทัศนคติที่ดีต่อคุณภาพงาน การจัดทำนโยบายและวิธีปฏิบัติการควบคุมคุณภาพ การจัดทำนโยบายและวิธีปฏิบัติการควบคุมคุณภาพ การมอบหมายความรับผิดชอบการปฏิบัติควบคุมคุณภาพให้บุคลากรที่เหมาะสม และสื่อสารนโยบายและวิธีปฏิบัติให้ทุกคนในสำนักงานสอบบัญชีได้ทราบอย่างทั่วถึง

ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง คือ สิ่งที่กำหนดความประพฤติและวิธีปฏิบัติของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ต้องยึดถือ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นจากผู้รับบริการ ความเชื่อถือได้ในผลงาน ความเป็นมืออาชีพทางวิชาชีพบัญชี และคุณภาพของงานวิชาชีพบัญชี ดังนั้นเมื่อปฏิบัติตามจรรยาบรรณอย่างยึดมั่น จะส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชี สำหรับขอบเขตข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพที่ต้องปฏิบัติมีดังนี้ ความเป็นอิสระ การรักษาความลับ ความขัดแย้งทางผลประโยชน์ การหมุนเวียนบุคลากร ทั้งนี้จะต้องกำหนดให้สำนักงานสอบบัญชีและบุคลากรของสำนักงานสอบบัญชีปฏิบัติตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

การตอบรับงานสอบบัญชี คือ การพิจารณาตอบรับงานกับลูกค้ารายใหม่ หรือคงไว้ซึ่งลูกค้ารายเดิม โดยสามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดทางจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง รวมถึงความเป็นอิสระจากลูกค้า สำนักงานต้องมีกระบวนการและวิธีปฏิบัติในการตอบรับงานสอบบัญชี รวมถึงการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ โดยต้องพิจารณาปัจจัยต่างๆ ดังนี้ ความซื่อสัตย์สุจริตของลูกค้า ทักษะความรู้ความสามารถและประสบการณ์ที่จำเป็นในการปฏิบัติงานของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ รวมทั้งประเมินทรัพยากรและเวลาในการปฏิบัติงาน สำนักงานสอบบัญชีควรใช้แบบสอบถามมาตรฐาน (Checklist) ในการประเมินความเสี่ยงของลูกค้าแต่ละรายก่อนตัดสินใจรับงานหรือคงไว้ซึ่งงาน

ทรัพยากรบุคคล คือ ปัจจัยสำคัญต่อความสำเร็จของสำนักงานสอบบัญชี มาตรฐานการควบคุมคุณภาพจึงเน้นกระบวนการให้ได้บุคลากรที่มีทักษะความรู้ความสามารถ และความยึดมั่นในหลักจรรยาบรรณที่เพียงพอ สำนักงานต้องออกแบบวิธีปฏิบัติเพื่อให้สำนักงานมีบุคลากรที่มีคุณภาพ โดยพิจารณาในเรื่องการวางแผนกำลังคนให้สัมพันธ์กับปริมาณงานที่จะต้องปฏิบัติอย่างเหมาะสม แนวทางการสรรหาและคัดเลือกที่มีประสิทธิภาพ การมอบหมายความรับผิดชอบในงานแต่ละงานให้เหมาะสม การกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติในการพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง การประเมินผล การปฏิบัติงานและการบังคับใช้นโยบายการควบคุมคุณภาพ

การปฏิบัติงาน คือ การกำหนดวิธีปฏิบัติงานให้เป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพ และข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง สำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีต้องกำหนดนโยบายและวิธีการปฏิบัติด้านการปฏิบัติงานในเรื่องนี้ การวางแผนงาน การควบคุมงาน และการสอบทานงาน การปรึกษาหารือ และความคิดเห็นที่แตกต่าง การสอบทานการควบคุมคุณภาพงาน

การติดตามผล คือ การติดตามผลเกี่ยวกับนโยบาย วิธีปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพที่สำนักงานสอบบัญชีได้กำหนดไว้ เพื่อให้ความเชื่อมั่นว่ามีระบบที่เพียงพอและการปฏิบัติงานมีประสิทธิภาพ ระบบการติดตามผลจัดทำขึ้นเพื่อความมั่นใจว่านโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับระบบควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีมีการออกแบบที่เหมาะสมและเพียงพอและมีการปฏิบัติตามอย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่ ซึ่งทำให้การพัฒนาระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีและการทำงานของบุคลากรมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น การติดตามผลแบ่งออกเป็น 2 ระดับคือ การติดตามผลในระดับสำนักงาน และการติดตามผลในระดับงาน

จากแนวคิดเกี่ยวกับมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับ 1 หรือ TSQC1 กับการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีไทยและมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ทำให้ทราบถึงปัจจัยที่สำคัญที่จะพัฒนาผู้สอบบัญชีอนุญาต เพื่อใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาสำนักงานสอบบัญชี ทั้งนี้ผู้วิจัยได้นำแนวคิดดังกล่าวมากำหนดเป็นตัวแปรในการวิจัย และนำข้อมูลดังกล่าวไปประยุกต์ใช้เป็นข้อคำถามในการวิจัย เพื่อให้ทราบถึงการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับ 1 หรือ TSQC1 ของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และ สำนักงานสอบบัญชีในประเทศ (Non Big 4) และผลกระทบการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับ 1 หรือ TSQC1 ของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และสำนักงานสอบบัญชีในประเทศ (Non Big 4) ที่มีคุณภาพการสอบบัญชี

2.1.8 คุณภาพงานสอบบัญชี

ความหมายคุณภาพการสอบบัญชี มีความหลากหลาย ขึ้นอยู่กับแต่ละมุมมองจากงานวิจัย คุณภาพการสอบบัญชี อาจมองได้จากผลลัพธ์จากการตรวจสอบ และการรายงานของผู้สอบบัญชีที่มีความเหมาะสมต่อสถานการณ์ เช่น DeAngelo (1981) อ้างถึงในงานวิจัย ฌ็องนิซา ฟูเฟื่องสมบัติ (2559) คุณภาพงานสอบบัญชี คือ ความน่าจะเป็นของผู้สอบบัญชีที่สามารถตรวจพบข้อผิดพลาดในงบการเงินและรายงานข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้น Rani Hoitash (2007) ได้กล่าวว่า คุณภาพการสอบบัญชี ประกอบด้วยความถูกต้อง ความเที่ยงธรรม ความชัดเจน และความกะทัดรัดของรายงานทางการเงิน ในขณะที่ Lawrence et al. (2011) คุณภาพการสอบบัญชี มี 3 ลักษณะ คือ รายการคงค้างจากดุลยพินิจผู้บริหาร ต้นทุนจากเงินลงทุน และความถูกต้องของการคาดการณ์ของนักวิเคราะห์

คุณภาพงานสอบบัญชี ตามกรอบแนวคิดเรื่อง A Framework for Audit Quality, Key Elements that Create an Environment for Audit Quality จัดทำโดย International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ขึ้นอยู่กับคุณภาพของกระบวนการตรวจสอบ ที่จะส่งเสริมให้เกิดคุณภาพงานสอบบัญชีทั้งในระดับงาน (engagement) สำนักงาน (audit firm) และภาพรวมระดับประเทศ (national level) สำหรับการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินซึ่งสามารถสรุปได้ดังนี้ (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2557)

- ปัจจัยนำเข้า (Input) กลุ่มผู้ปฏิบัติงานต้องมีจรรยาบรรณวิชาชีพ มีความอิสระเที่ยงธรรม ซื่อสัตย์สุจริต ระมัดระวังรอบคอบและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ สำนักงานสอบบัญชีเป็นปัจจัยสำคัญ รวมถึงระบบการประเมินผล การสอนงาน และอบรมบุคลากรให้เกิดความเชี่ยวชาญ
- กระบวนการ (Process) การตรวจสอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีกฎระเบียบต่างๆ และระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีต้องเป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ TSQC 1
- ผลลัพธ์ (Output) ผู้สอบบัญชีจัดทำรายงานให้แก่ผู้ถือหุ้นเกี่ยวกับความเชื่อมั่นในงบการเงินหรือการรายงานแก่ผู้มีหน้าที่กำกับ เช่น คณะกรรมการตรวจสอบ
- การปฏิสัมพันธ์ระหว่างผู้ที่เกี่ยวข้องกับรายงานทางการเงิน (Key Interactions within the Financial Reporting Supply Chain) การสื่อสารทั้งแบบเป็นทางการและไม่เป็นทางการระหว่างผู้มีส่วนเกี่ยวข้องกับรายงานทางการเงิน(ตั้งแต่ผู้จัดทำ ผู้อนุมัติ ผู้ตรวจสอบ ผู้วิเคราะห์ จนถึงผู้นำข้อมูลทางการเงินไปใช้) อันส่งผลกระทบต่อการพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชี ตัวอย่างเช่น

- การรายงานผลการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับระบบการควบคุมภายในของกิจการต่อผู้บริหาร จะนำไปสู่การปรับปรุงระบบ ทำให้รายงานทางการเงินของกิจการมีคุณภาพมากขึ้น ซึ่งจะส่งผลต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชี

- การสื่อสารอย่างสม่ำเสมอของผู้สอบบัญชีกับคณะกรรมการ จะช่วยให้การปฏิบัติหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบมีประสิทธิภาพ และคณะกรรมการตรวจสอบมีการสอบถามในเรื่องความเพียงพอและเหมาะสมของทีมงานบุคลากรที่ปฏิบัติงานตรวจสอบ

- การสอบถามของผู้ถือหุ้นต่อผู้สอบบัญชีในประเด็นที่สำคัญในระหว่างการประชุมสามัญผู้ถือหุ้นประจำปีจะทำให้ผู้สอบบัญชีเพิ่มความระมัดระวังในการตรวจสอบมากขึ้น

- หน่วยงานกำกับดูแลธนาคารหรือประกันภัย อาจมีข้อมูลบางอย่างที่หากผู้สอบบัญชีได้ทราบ อาจมีผลกระทบต่อขอบเขตการตรวจสอบ หรือการสรุปผลและการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี เป็นต้น

● ปัจจัยแวดล้อม (Contextual Factors) ปัจจัยแวดล้อมต่างๆ มีผลต่อคุณภาพของรายงานทางการเงิน ซึ่งจะส่งผลต่อคุณภาพงานตรวจสอบบัญชีทั้งทางตรงและทางอ้อม ตัวอย่างเช่น

- แนวปฏิบัติทางธุรกิจและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ความเคร่งครัดของการบังคับใช้กฎหมายและกฎระเบียบที่เกี่ยวข้องกับรายงานทางการเงินและผู้เกี่ยวข้อง

- กรอบการรายงานทางการเงิน (Financial Reporting Framework) เป็นปัจจัยที่สำคัญและกระทบต่อคุณภาพของรายงานทางการเงิน ความซับซ้อนทำให้ยากแก่ความเข้าใจที่คณะกรรมการตรวจสอบหรือฝ่ายบริหารจะสามารถกำกับดูแลรายงานทางการเงินได้อย่างมีประสิทธิภาพ หรือการระบุเป็นหลักการกว้างทำให้ผู้บริหารสามารถใช้ดุลยพินิจได้อย่างอิสระ

- ธรรมชาติของกิจการ การมีการกำกับดูแลโดยคณะกรรมการตรวจสอบจะช่วยให้มีความมั่นใจในความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน และทัศนคติของผู้บริหารสูงสุดหรือกรรมการที่มีต่อการตรวจสอบเป็นปัจจัยที่สำคัญกล่าวคือในบางกรณีจะพยายามลดค่าสอบบัญชีให้ต่ำเนื่องจากมองว่าเป็นเพียงสิ่งที่ต้องปฏิบัติตามกฎหมาย

- วัฒนธรรมในสังคม เช่น การพิจารณาระหว่างความโปร่งใสในรายงานทางการเงินและความลับของกิจการสิ่งนี้อาจกระทบในเรื่องความเที่ยงธรรมและการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพและผู้ที่เกี่ยวข้อง

- ความน่าเชื่อถือให้บุคลากรที่มีคุณภาพเข้าสู่วิชาชีพ เป็นต้น

กรอบแนวคิดนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมความตระหนักในเรื่ององค์ประกอบสำคัญที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพงานสอบบัญชีกระตุ้นให้ผู้มีส่วนได้เสียหาทางเพิ่มคุณภาพงานสอบบัญชี และส่งเสริมให้มีการสื่อสารระหว่างผู้มีส่วนได้เสียมากขึ้นเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชี โดยที่สำนักงานสอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 และผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการตรวจสอบและมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ รวมถึงจรรยาบรรณกฎระเบียบอื่นที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพ

ในปัจจุบันไม่มีคำนิยามเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีที่ชัดเจนและยอมรับกันโดยทั่วไป จึงทำให้หลายๆ งานวิจัยมีการนิยามความหมายที่แตกต่างกันไป ในการวัดคุณภาพการสอบบัญชี

ในการนิยามความหมายคุณภาพการสอบบัญชีสำหรับการวิจัยนี้ ผู้วิจัยเชื่อว่ากระบวนการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีในสำนักงานสอบบัญชีที่สังกัดที่มีมาตรฐาน จะส่งผลต่อคุณภาพรายงานของผู้สอบบัญชีเป็นอย่างดีไปอย่างเหมาะสม ดังนั้นสำนักงานสอบบัญชีจะเกิดคุณภาพการสอบบัญชีตามกรอบแนวคิด ต้องควบคุมคุณภาพสำนักงาน และผู้สอบบัญชีในสำนักงานสอบบัญชีให้ปฏิบัติตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 เพื่อให้เกิดคุณภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีและเมื่อกระบวนการมีคุณภาพ จะส่งผลให้ผลลัพธ์รายงานการสอบบัญชีที่มีการสื่อสารต่อผู้ใช้งบการเงิน และผู้ลงทุน ในบริษัทตลาดทุนที่มีผลกระทบมาตรฐานมาตรฐานการสอบบัญชีเดียวกัน ไม่มีความแตกต่างคุณภาพการสอบบัญชีในสำนักงานสอบบัญชีที่มีขนาดแตกต่างกัน โดยคุณภาพการสอบบัญชี วัดจากคุณภาพรายงานของผู้สอบบัญชี 7 ข้อ ตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง

2.1.9 ตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชี

ตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชี หน่วยงานในต่างประเทศ เริ่มมีการพัฒนา ตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชี มาใช้ในการประเมินคุณภาพการสอบบัญชี เช่น The Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) Release No. 2015-005 (2015, 13) ตัวชี้วัดที่เป็นไปได้ 28 ตัวชี้วัด ทั้งตัวชี้วัด input และ ตัวชี้วัด output เป็นข้อมูลเชิงปริมาณ (Quantitative) และอย่างไรก็ตาม มีข้อมูลเชิงคุณภาพ (Qualitative) สนับสนุนด้วย โดยแบ่งเป็นระดับการตอบรับงาน (Engagement levels) และระดับบริษัท (Firm levels) ตามกรอบแนวคิดคุณภาพ 3 ประเด็น คือ ความเป็นมืออาชีพการสอบบัญชี (Audit Professionals) กระบวนการสอบบัญชี (Audit Process) และผลลัพธ์การสอบบัญชี (Audit Results) ดังนี้

ตารางที่ 2.2 กรอบแนวคิดคุณภาพ

<p>ความเป็นมืออาชีพ AUDIT PROFESSIONALS</p>	<p>Availability ความพร้อมใช้งาน</p>	<p>1. Staffing Leverage ความเสี่ยงของผู้สอบบัญชี ให้เกิดประโยชน์สูงสุด</p>
		<p>2. ภาระงานของผู้เป็นหุ้นส่วน</p>
		<p>3. ภาระงานผู้จัดการและผู้สอบบัญชี</p>
		<p>4. เทคนิคด้านการบัญชีและการตรวจสอบ ทรัพย์สิน</p>
		<p>5. บุคคลที่มีความเชี่ยวชาญและความรู้</p>
	<p>Competence ความสามารถ</p>	<p>6. ประสบการณ์การสอบบัญชีของบุคลากร</p>
		<p>7. ความเชี่ยวชาญทางด้านอุตสาหกรรมที่ บุคลากรตรวจสอบ</p>
		<p>8. การหมุนเวียนบุคลากรในการตรวจสอบ</p>
		<p>9. จำนวนงานตรวจสอบที่ศูนย์บริการตรวจสอบ</p>
		<p>10. จำนวนชั่วโมงฝึกอบรมต่อการตรวจสอบ บัญชีระดับมืออาชีพ</p>
<p>Focus จุดเน้น</p>	<p>11. จำนวนชั่วโมงการตรวจสอบและพื้นที่เสี่ยง</p>	
	<p>12. การจัดสรรเวลาการตรวจสอบให้เป็นไปตาม ขั้นตอนการตรวจสอบ</p>	
<p>กระบวนการตรวจสอบ AUDIT PROCESS</p>	<p>บรรยากาศผู้นำ Tone at the Top and Leadership</p>	<p>13. ผลการสำรวจความคิดเห็นความอิสระของ บุคลากรบริษัท</p>
	<p>แรงจูงใจ Incentives</p>	<p>14. การให้คะแนนคุณภาพและการตอบแทน</p>
		<p>15. ค่าสอบบัญชี ความพยายาม และความเสี่ยง ของลูกค้า</p>
	<p>ความอิสระ Independence</p>	<p>16. การปฏิบัติตามข้อกำหนดความอิสระ</p>
	<p>โครงสร้างพื้นฐาน Infrastructure</p>	<p>17. การลงทุนในโครงสร้างพื้นฐานสนับสนุนการ ตรวจสอบคุณภาพ</p>
	<p>การติดตามและแผนแก้ไข Monitoring and Remediation</p>	<p>18. ผลการตรวจสอบคุณภาพภายในของผู้สอบ บัญชี.</p>
		<p>19. ผลการตรวจสอบ PCAOB</p>
	<p>20. การทดสอบสมรรถนะทางเทคนิค</p>	

ผลลัพธ์การตรวจสอบ AUDIT RESULTS	งบการเงิน Financial Statements	21. ความถี่และผลกระทบของการปรับงบการเงิน เพื่อให้เกิดข้อผิดพลาด
		22. การทุจริตและการประพฤติมิชอบในกร รายงานทางการเงินอื่น ๆ
		23. พิจารณาคุณภาพการตรวจสอบจากตัววัด คุณภาพการรายงานทางการเงิน
	ระบบการควบคุมภายใน Internal Control	24. รายงานจุดอ่อนของการควบคุมภายในอย่าง ทั่วทั้งที่
	การดำเนินงานต่อเนื่อง Going Concern	25. การรายงานประเด็นปัญหาการดำเนินงาน ต่อเนื่องอย่างทั่วทั้งที่
	การสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีและ คณะกรรมการตรวจสอบ Communications between Auditors and Audit Committee	26. ผลการสำรวจความคิดเห็นความอิสระของ กรรมการตรวจสอบ
	การบังคับใช้และการฟ้องร้อง Enforcement and Litigation	27. แนวโน้มในการดำเนินการตามกฎหมายของ PCAOB และ SEC
		28. แนวโน้มในคดีเอกชน

แหล่งที่มา : Federation of European Accountants. (2016). Overview of Audit Quality Indicators Initiatives. Update to December 2015 Edition. Information Paper. Audit & Assurance; July.

การกำหนดตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชี เพื่อใช้ในการประเมินคุณภาพการสอบบัญชีของ สำนักงานสอบบัญชี โดยเฉพาะสำนักงานสอบบัญชีที่ตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ แห่งประเทศไทย ในการประเมินคุณภาพการสอบบัญชี เกิดการแข่งขันคุณภาพการสอบบัญชี ยกระดับคุณภาพการสอบบัญชี และกำหนดค่าสอบบัญชีที่เหมาะสม ปัจจุบันประเทศไทย ไม่มีการ พัฒนาตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชี จึงทำให้หน่วยงานกำกับดูแล ไม่ว่าจะเป็นสำนักงาน คณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรม ราชูปถัมภ์ ควบคุมคุณภาพการตรวจสอบของสำนักงานสอบบัญชี ให้เป็นไปตามมาตรฐานคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC 1)

ดังนั้นถ้าต้องการทราบคุณภาพการสอบบัญชี ผลจากการปฏิบัติงานสอบบัญชีภายใต้มาตรฐานการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ฉบับเดียวกันในการตรวจสอบบริษัทตลาดทุน จะส่งผลกระทบต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ผลลัพธ์การสอบบัญชี (Audit Results) คือคุณภาพรายงานผู้สอบบัญชี ซึ่งจะสะท้อนตัววัดคุณภาพการสอบบัญชี ที่มีการสื่อสารข้อผิดพลาด รายงานการเงิน การควบคุมภายใน การดำเนินงานต่อเนื่อง การสื่อสารรายงานของผู้สอบบัญชี โดยเฉพาะวรรคเรื่องสำคัญที่เพิ่มข้อมูลการสื่อสารกับผู้กำกับดูแล การปฏิบัติตามข้อกำหนดและข้อบังคับ นำเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ที่มีประสิทธิผล โปร่งใสต่อผู้ใช้งบการเงิน ผู้ลงทุน เพิ่มการสื่อสารกับผู้กำกับดูแล ตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง

จะเห็นได้ว่าคุณภาพการสอบบัญชี คือ คุณภาพรายงานการสอบบัญชีที่มีการสื่อสารที่มีประสิทธิผล และเพิ่มความโปร่งใส ต่อผู้ใช้งบการเงินและผู้ลงทุนแสดงถึงงบการเงินนั้นไม่มีข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญ และผู้ที่มีส่วนได้เสีย เกิดความเชื่อมั่นนำไปใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ไม่ผิดพลาด รายงานการสอบบัญชีมีผลกระทบโดยตรงต่อคุณภาพงานสอบบัญชี และถ้าระบบการควบคุมคุณภาพสามารถนำมาใช้ในสำนักงานสอบบัญชีจริง คุณภาพของรายงานจะเป็นตัวสะท้อนถึงคุณภาพการสอบบัญชี ผลลัพธ์รายงานการสอบบัญชีที่มีการสื่อสารที่มีคุณภาพ ปัจจุบันได้มีการปรับปรุงการใช้รายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่ ที่ต้องมีการสื่อสารที่มีประสิทธิผล ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 (ปรับปรุง) เรื่องสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี (ปรับปรุง) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) เรื่องการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (ปรับปรุง) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง) เรื่องการดำเนินงานต่อเนื่อง มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแล และมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 720 (ปรับปรุง) เรื่องความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่น จากการทบทวนวรรณกรรมทั้งในและต่างประเทศ รวมถึงประยุกต์หลักเกณฑ์จากมาตรฐานสากลสำหรับการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายใน มาตรฐานด้านการปฏิบัติงาน รหัส 2420 ของสถาบันผู้ตรวจสอบภายใน The Institute of Internal Auditors (IIA) คุณภาพการสื่อสาร การสื่อสารผลการปฏิบัติการต้องถูกต้อง เที่ยงธรรม ชัดเจน รัดกุม สร้างสรรค์ ครบถ้วน และทันกาล ดังนั้นคุณภาพการสอบบัญชีคือคุณภาพการสื่อสารรายงาน 7 ข้อ และนำเนื้อหามาตรฐานการสอบบัญชี ที่เกี่ยวข้องกับการรายงานของผู้สอบบัญชี มากำหนดข้อคำถามในการวัดคุณภาพการสอบบัญชีจากคุณภาพรายงานการสอบบัญชีที่มีการสื่อสารที่มีประสิทธิผล และโปร่งใส ที่ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีตรวจสอบตลาดทุนที่มีขนาดแตกต่างกัน จากการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพ TSQC 1

กับคุณภาพรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่ ที่มีการปรับปรุงให้มีการสื่อสารที่มีประสิทธิภาพ และโปร่งใส โดยเฉพาะบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ก็นวรงค์เรื่องสำคัญในการตรวจสอบดังนี้

ถูกต้อง (Accurate) การนำเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีจากผลการตรวจสอบต้องปราศจากข้อผิดพลาดและความบิดเบือนและซื่อสัตย์ต่อความจริงที่เกิดขึ้น และสื่อสารรายงานของผู้สอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องอย่างเคร่งครัด

เที่ยงธรรม (Objectivity) การสรุปผลจากการตรวจสอบและนำเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีเป็นธรรมไม่ลำเอียงและไม่มีอคติและเป็นผลจากการประเมินข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องทั้งหมดที่มีอยู่

ชัดเจน (Clear) การสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชีที่เข้าใจง่าย มีเหตุผล หลีกเลี่ยงการใช้ศัพท์เทคนิคที่ไม่จำเป็น และให้สารสนเทศที่สำคัญทั้งหมดที่มีอยู่ รวมถึงการนำเสนอวาระเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่อง วาระเรื่องสำคัญ วาระเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ วาระเรื่องอื่น และวาระข้อมูลอื่น

รัดกุม (Concise) การสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชี ตรงประเด็นและหลีกเลี่ยงการขยายความที่ไม่จำเป็น การให้รายละเอียดที่เกินความต้องการ ต้องไม่ขัดข้องกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง

สร้างสรรค์ (Constructive) การสื่อสารที่รายงานของผู้สอบบัญชีมีประโยชน์ต่อผู้บริหาร ผู้กำกับดูแล และผู้ใช้งบการเงินในการนำไปสู่การปรับปรุงที่จำเป็น เพื่อให้ได้รับข้อมูลที่มีคุณค่าในวาระเรื่องสำคัญ วาระเน้นข้อมูลหรือเหตุการณ์ ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจสภาพแวดล้อม ประเด็นความเสี่ยง การใช้ดุลยพินิจผู้บริหารในงบการเงิน การควบคุมภายใน และการลดโอกาสเกิดข้อผิดพลาดในอนาคต

ครบถ้วน (Complete) การสื่อสารรายงานของผู้สอบบัญชีผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ สื่อสารสารสนเทศที่สำคัญและเกี่ยวข้อง เป็นไปตามวัตถุประสงค์การตรวจสอบให้ครบถ้วน รวมทั้งมีข้อสังเกตการณ์สนับสนุนข้อแนะนำและข้อสรุปต่างๆ

ทันกาล (Timely) คือการสื่อสารรายงานของผู้สอบบัญชีจากผลการตรวจสอบที่พบความผิดพลาดในรายงานการเงิน ข้อบกพร่องระบบการควบคุมภายใน การดำเนินงานต่อเนื่อง เรื่องสำคัญในรายงานผู้สอบบัญชี ที่สร้างโอกาสและรวดเร็วโดยขึ้นอยู่กับความสำคัญของประเด็นเพื่อให้มีเวลาดำเนินการแก้ไขอย่างเหมาะสม

2.2 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

จากการทบทวนวรรณกรรมจากฐานข้อมูลทั้งในและต่างประเทศที่เกี่ยวข้องนิยาม ตัวแปร และ สมมติฐานดังนี้

2.2.1 ตัวแปรผลกระทบการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 สำนักงานสอบบัญชี

2.2.1.1 แนวคิดการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชี

สภาวิชาชีพบัญชี (2554) การควบคุมคุณภาพการสอบบัญชี หมายถึง ความสามารถ และประสิทธิภาพในการตรวจสอบให้พบสิ่งผิดปกติที่อย่างเป็นสาระสำคัญในงบการเงินและมีอิสระในการรายงานสิ่งที่ตรวจพบนั้นได้อย่างถูกต้อง เพียงพอและเหมาะสม ดังนั้น การควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีจึงมีความสำคัญอย่างยิ่งที่จะทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถตรวจพบสิ่งผิดปกติในงบการเงินสามารถรายงานสิ่งที่ตรวจพบได้อย่างถูกต้อง เพียงพอ และเหมาะสม อันจะทำให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดความเชื่อมั่นในสำนักงานสอบบัญชีและงบการเงินที่ใช้เป็นข้อมูลในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้

2.2.1.2 มาตรฐานการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชี ฉบับที่ 1 TSQC1: Thai Standard on Quality Control) สภาวิชาชีพในพระบรมราชูปถัมภ์ (2554) กล่าวว่า องค์ประกอบ การควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีมี 6 องค์ประกอบดังนี้

1. ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน

สำนักงานต้องจัดให้มีนโยบายและวิธีปฏิบัติเพื่อให้ตระหนักว่าคุณภาพเป็นสิ่งจำเป็นในการปฏิบัติงาน บทบาทของหัวหน้าสำนักงานสอบบัญชี เพื่อให้สำนักงานมีคุณภาพตามที่กำหนด ซึ่งสิ่งที่ผู้นำองค์กรของสำนักงานสอบบัญชีต้องปฏิบัติเริ่มจากการมีทัศนคติที่ดีต่อคุณภาพงาน การจัดทำนโยบายและวิธีปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพ การจัดทำนโยบายและวิธีปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพ การมอบหมายความรับผิดชอบการปฏิบัติควบคุมคุณภาพให้บุคลากรที่เหมาะสม และสื่อสารนโยบายและวิธีปฏิบัติให้ทุกคนในสำนักงานสอบบัญชีได้ทราบอย่างทั่วถึง

2. ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง

สิ่งที่กำหนดความประพฤติและวิธีปฏิบัติของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ต้องยึดถือ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นจากผู้รับบริการ ความเชื่อถือได้ในผลงาน ความเป็นมืออาชีพทางวิชาชีพบัญชี และคุณภาพของงานวิชาชีพบัญชี ดังนั้นเมื่อปฏิบัติตามจรรยาบรรณอย่างยึดมั่น จะส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชี สำหรับขอบเขตข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องตาม มาตรฐานการควบคุมคุณภาพที่ต้องปฏิบัติมีดังนี้ ความเป็นอิสระ การรักษาความลับ ความขัดแย้งทางผลประโยชน์ การหมุนเวียนบุคลากร ทั้งนี้จะต้องกำหนดให้สำนักงานสอบบัญชีและบุคลากรของสำนักงานสอบบัญชีปฏิบัติตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

3. การตอบรับงานสอบบัญชี

การพิจารณาตอบรับงานกับลูกค้ารายใหม่ หรือคงไว้ซึ่งลูกค้ารายเดิม โดยสามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดทางจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง รวมถึงความเป็นอิสระจากลูกค้า สำนักงานต้องมีกระบวนการและวิธีปฏิบัติในการตอบรับงานสอบบัญชี รวมถึงการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ โดยต้องพิจารณาปัจจัยต่างๆ ดังนี้ ความซื่อสัตย์สุจริตของลูกค้า ทักษะความรู้ความสามารถและประสบการณ์ที่จำเป็นในการปฏิบัติงานของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ รวมทั้งประเมินทรัพยากรและเวลาในการปฏิบัติงาน สำนักงานสอบบัญชีควรใช้แบบสอบถามมาตรฐาน (Checklist) ในการประเมินความเสี่ยงของลูกค้าแต่ละรายก่อนตัดสินใจรับงานหรือคงไว้ซึ่งงาน

4. ทรัพยากรบุคคล

ปัจจัยสำคัญต่อความสำเร็จของสำนักงานสอบบัญชี มาตรฐานการควบคุมคุณภาพจึงเน้นกระบวนการให้ได้บุคลากรที่มีทักษะความรู้ความสามารถ และความยึดมั่นในหลักจรรยาบรรณที่เพียงพอ สำนักงานต้องออกแบบวิธีปฏิบัติเพื่อให้สำนักงานมีบุคลากรที่มีคุณภาพ โดยพิจารณาในเรื่องการวางแผนกำลังคนให้สัมพันธ์กับปริมาณงานที่จะต้องปฏิบัติอย่างเหมาะสม แนวทางการสรรหาและคัดเลือกที่มีประสิทธิภาพ การมอบหมายความรับผิดชอบในงานแต่ละงานให้เหมาะสม การกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติในการพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง การประเมินผลการปฏิบัติงานและการบังคับใช้นโยบายการควบคุมคุณภาพ

5. การปฏิบัติงาน

การกำหนดวิธีปฏิบัติงานให้เป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพ และข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง สำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีต้องกำหนดนโยบายและวิธีการปฏิบัติด้านการปฏิบัติงานในเรื่องนี้ การวางแผนงาน การควบคุมงาน และการสอบทานงาน การปรึกษาหารือ และความคิดเห็นที่แตกต่าง การสอบทานการควบคุมคุณภาพงาน

6. การติดตามผล

การติดตามผลเกี่ยวกับนโยบาย วิธีปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพที่สำนักงานสอบบัญชีได้กำหนดไว้ เพื่อให้ความเชื่อมั่นว่ามีระบบที่เพียงพอและการปฏิบัติงานมีประสิทธิภาพ ระบบการติดตามผลจัดทำขึ้นเพื่อความมั่นใจว่านโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับระบบควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีมีการออกแบบที่เหมาะสมและเพียงพอและมีการปฏิบัติตามอย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่ ซึ่งทำให้การพัฒนาระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีและการทำงานของบุคลากรมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น การติดตามผลแบ่งออกเป็น 2 ระดับคือ การติดตามผลในระดับสำนักงาน และการติดตามผลในระดับงาน

2.2.1.3 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับตัวแปรการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานการควบคุม คุณภาพฉบับที่ 1 สำนักงานสอบบัญชี

จากการทบทวนวรรณกรรมทั้งในประเทศและต่างประเทศ สรุปได้ดังตารางต่อไปนี้

ตารางที่ 2.3 สรุปวรรณกรรมตัวแปรการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานคุณภาพ TSQC 1

ชื่อเรื่อง/ ชื่อผู้แต่ง/ปี	วิธีการ ดำเนินงานวิจัย	กลุ่มตัวอย่าง และวิธีการสุ่ม	เครื่องมือที่ใช้ สำหรับการวิจัย	ตัวแปรที่ใช้สำหรับ การศึกษา	ผลการศึกษาที่ได้
ปัญหาการนำ มาตรฐานการ ควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ไปใช้ใน งานสอบบัญชี สำหรับสำนัก งานสอบบัญชี ขนาดเล็กและ ผู้สอบบัญชีอิสระ เอกพล คงมา และ ศศิธร ศรีจัน เพชร (2556)	วิจัยเชิงปริมาณ ผสมเชิง คุณภาพ	ผู้สอบบัญชีที่มี อยู่ในสำนักงาน ขนาดเล็กและ ผู้สอบบัญชี อิสระที่ ปฏิบัติงานคน เดียว	แบบสอบถาม และสัมภาษณ์	1. ความรับผิดชอบของ ผู้นำต่อคุณภาพภายใน สำนักงาน (Leadership Responsibilities) 2. ข้อกำหนดด้าน จรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (Ethical Requirement) 3. การตอบรับงาน และการคงไว้ ซึ่ง ความสัมพันธ์กับลูกค้า (Client Acceptance and Continuance) 4. ทรัพยากรบุคคล (Human Resource) 5. การปฏิบัติงาน (Engagement Performance) 6. การติดตามผล (Monitoring)	ส่วนใหญ่ผู้สอบบัญชีมี ความรู้ความเข้าใจใน มาตรฐานการควบคุม คุณภาพฉบับที่ 1 ดีอยู่ แล้ว เนื่องจากได้มีการ ปฏิบัติตามมาตรฐานการ สอบบัญชีและข้อบังคับ ด้านจรรยาบรรณของผู้ ประกอบวิชาชีพบัญชีที่มี อยู่ก่อนแล้วซึ่งมีเพียง องค์ประกอบบางด้าน เช่น การติดตามผลที่อาจ จำเป็นต้องให้ความรู้ให้ มีการฝึกอบรมเพิ่มเติม เพื่อที่จะสามารถนำ มาตรฐานดังกล่าวมาใช้ ปฏิบัติจริงอย่าง ครอบคลุม
ปัญหาและ ผลกระทบจากการ นำมาตรฐานการ ควบคุมคุณภาพ มาใช้ของสำนัก งานสอบบัญชี ขนาดเล็กและ ขนาดกลาง	วิจัยเชิงคุณภาพ	ผู้สอบบัญชี รับอนุญาตที่ ได้รับความ เห็นชอบจาก สำนักงาน คณะกรรมการ ตลาด หลักทรัพย์แห่ง ประเทศไทย ไม่ รวมถึงสำนัก	วิธีการสัมภาษณ์	1. ความรับผิดชอบของ ผู้นำต่อคุณภาพภายใน สำนักงาน (Leadership Responsibilities) 2. ข้อกำหนดด้าน จรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (Ethical Requirement) 3. การตอบรับงาน และการคงไว้ ซึ่ง ความสัมพันธ์กับลูกค้า	สำนักงานสอบบัญชีที่ ได้รับความเห็นชอบมี ความพร้อม ยกเว้น สำนักงานสอบบัญชี ขนาดเล็กและขนาดกลาง อื่นยังไม่มีความพร้อม ประเด็นที่มีปัญหาและ อุปสรรคในการนำ มาตรฐานการควบคุม คุณภาพมาใช้ส่วนใหญ่จะ

ชื่อเรื่อง/ ชื่อผู้แต่ง/ปี	วิธีการ ดำเนินงานวิจัย	กลุ่มตัวอย่าง และวิธีการสุ่ม	เครื่องมือที่ใช้ สำหรับการวิจัย	ตัวแปรที่ใช้สำหรับ การศึกษา	ผลการศึกษาที่ได้
เพ็ญพักต์ นนทะภา และ ศิลาพร ศรีจัน เพชร. (2557)		งานสอบบัญชี นานาชาติขนาดใหญ่ Big 4		(Client Acceptance and Continuance) 4. ทรัพยากรบุคคล (Human Resource) 5. การปฏิบัติงาน (Engagement Performance) 6. การติดตามผล (Monitoring)	เป็น การ ตี ต ตาม ทรัพยากรบุคคล และ การปฏิบัติงานเรื่องการ แต่งตั้ง ผู้ ส อบ ทาน คุณภาพงานสอบบัญชี เนื่องจากขาดแคลน บุคลากร เวลาจำกัด และ การเพิ่มต้นทุนสูงขึ้น
ควา ม มี ประสิทธิผลของ คุณภาพงานสอบ บัญชี และการ ประ ส บ ความสำเร็จของ สำนักงานสอบ บัญชี สนใจ บุญหมื่นไวย , เลิศ ลัก ษ ณ์ กาญจนาวัฒนา และ นว ล ป ร าง แจบไรสง (2557)	วิจัยเชิงปริมาณ	สำ นั ก ง า น สอบบัญชีใน ประเทศไทย 129 แห่ง	แบบสอบถาม	ตัวแปรอิสระ 1. ปัจจัยภายนอก 2 ปัจจัย ได้แก่ การบังคับใช้กฎข้อบังคับ และแรงกดดันจากลูกค้า 2. ความมีประสิทธิผล ของคุณภาพการสอบ บัญชี TSQC 1 ตัวแปรตาม 1. ความมีประสิทธิผล ของคุณภาพการสอบ บัญชี TSQC 1 2. ก า ร ป ร ะ ส บ ความสำเร็จของสำนั ก งานสอบบัญชี	ปัจจัยภายนอก การ บังคับใช้กฎข้อบังคับ และแรงกดดันจากลูกค้า ส่งผลกระทบต่อ ความมีประสิทธิผลของ คุณภาพการสอบบัญชี โดยรวม และควมมีประสิทธิผล ของคุณภาพการสอบ บัญชี ด้านทรัพยากร และด้าน การติดตาม มีผลกระทบต่อความสำเร็จของสำนั ก งานสอบบัญชี
ปัญ ห า และ อุปสรรคในการ ควบคุมคุณภาพ สำนักงานสอบ บัญชีที่ส่งผลต่อ คุณภาพ : รายงาน การตรวจสอบของ สำนักงานสอบ	วิจัยเชิงปริมาณ ด้วยวิธีการ สำรวจโดย ใช้ ส ถิ ติ Correlation	สำนักงานสอบ บัญชีขนาดเล็ก ในประเทศไทย	แบบสอบถาม	ตัวแปรอิสระ มาตรฐาน การควบคุมคุณภาพ TSQC 1 1. ความรับผิดชอบของ ผู้นำต่อคุณภาพภายใน สำนักงาน (Leadership Responsibilities)	ปัญหาและอุปสรรคใน การควบคุมคุณภาพ สำนักงานสอบบัญชีที่ ส่งผลต่อคุณภาพรายงาน การตรวจสอบบัญชี สำนักงานสอบบัญชี ขนาดเล็กในประเทศไทย โดยรวมระดับมาก และ รายด้านระดับมาก ได้แก่

ชื่อเรื่อง/ ชื่อผู้แต่ง/ปี	วิธีการ ดำเนินงานวิจัย	กลุ่มตัวอย่าง และวิธีการสุ่ม	เครื่องมือที่ใช้ สำหรับการวิจัย	ตัวแปรที่ใช้สำหรับ การศึกษา	ผลการศึกษาที่ได้
<p>บัญชีขนาดเล็กใน ประเทศไทย</p> <p>ปนัดดา กาญจนมิ่ง (2558)</p>				<p>2. ข้อกำหนดด้าน จรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (Ethical Requirement)</p> <p>3. การตอบรับงาน และการคงไว้ ซึ่ง ความสัมพันธ์กับลูกค้า (Client Acceptance and Continuance)</p> <p>4. ทรัพยากรบุคคล (Human Resource)</p> <p>5. การปฏิบัติงาน (Engagement Performance)</p> <p>6. การติดตามผล (Monitoring)</p> <p>ตัวแปรตาม</p> <p>คุณภาพรายงานการ ตรวจสอบ ได้แก่ ความถูกต้อง (Accuracy) ความเที่ยงธรรม (Objectivity) ความชัดเจน (Clearness) ความกระชับ (Conciseness) ความคิดสร้างสรรค์ (Creativity) ความสมบูรณ์ (Completeness) ความทันเวลา (Timeliness)</p>	<p>ด้านความรับผิดชอบของ ผู้บริหารต่อคุณภาพ ภายในสำนักงาน ด้าน การตอบรับและการคงไว้ ซึ่งความสัมพันธ์กับ ลูกค้า และด้านการ ติดตามดูแล ผลการ ทดสอบความสัมพันธ์ ปัจจัยทั่วไป ไม่มี ความสัมพันธ์กับปัญหา ในการควบคุมคุณภาพ สำนักงานสอบบัญชีและ ต่อคุณภาพรายงานการ ตรวจสอบบัญชี แต่ ปัญหาด้านการควบคุม คุณภาพสำนักงานสอบ บัญชี ด้านการติดตาม ดูแล ด้าน ความ รับผิดชอบของผู้บริหาร ต่อคุณภาพภายใน สำนักงาน และด้านการ ตอบรับและการคงไว้ซึ่ง ความสัมพันธ์กับลูกค้า มีความสัมพันธ์เชิงลบ คุณภาพรายงานการ ตรวจสอบบัญชีโดยรวม</p>

ชื่อเรื่อง/ ชื่อผู้แต่ง/ปี	วิธีการ ดำเนินงานวิจัย	กลุ่มตัวอย่าง และวิธีการสุ่ม	เครื่องมือที่ใช้ สำหรับการวิจัย	ตัวแปรที่ใช้สำหรับ การศึกษา	ผลการศึกษาที่ได้
ปัญหาและผลกระทบจากการปฏิบัติงานตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 สำหรับสำนักงานงานสอบบัญชีขนาดกลางและขนาดเล็กในประเทศไทย สุวิทย์ เต็มสุข เจริญ ดวงกมล ดุจดารา อรพินท์ วงศ์ก่อ และมนตรี ช่วยชู (2559)	วิจัยเชิงปริมาณ ด้วยวิธีการสำรวจโดยใช้สถิติวิเคราะห์สหสัมพันธ์ พหุคูณและการถดถอยเชิงพหุคูณ	ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ไม่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย	แบบสอบถาม	ตัวแปรอิสระ มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ TSQC 1 1. ความรับผิดชอบของผู้รับผิดชอบต่อคุณภาพภายในสำนักงาน (Leadership Responsibilities) 2. ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (Ethical Requirement) 3. การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า (Client Acceptance and Continuance) 4. ทรัพยากรบุคคล (Human Resource) 5. การปฏิบัติงาน (Engagement Performance) 6. การติดตามผล (Monitoring) ตัวแปรตาม ปัญหาและผลกระทบที่เกิดจากการปฏิบัติงานตามมาตรฐาน TSQC 1 1. ความรู้ ความเข้าใจในการปฏิบัติตามมาตรฐาน 2. รายได้จากการบริการและต้นทุนที่เสียไป 3. การชี้แจงให้เจ้าของกิจการหรือผู้ทำบัญชีเข้าใจถึงการปฏิบัติงานตามมาตรฐาน	พบว่า ในมุมมองของผู้สอบบัญชีในสำนักงานขนาดกลางและขนาดเล็ก ตลอดจนผู้สอบบัญชีอิสระคนเดียว ที่ไม่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พบว่าผลลัพธ์ที่ได้คาดว่าจะเป็นแนวทางต่อหน่วยงานกำกับดูแลนำข้อมูลไปใช้ในการปรับปรุงมาตรฐานการควบคุมคุณภาพให้เหมาะสมกับระดับและขนาดของสำนักงานสอบบัญชีและด้านอื่นต่อไป

ชื่อเรื่อง/ ชื่อผู้แต่ง/ปี	วิธีการ ดำเนินงานวิจัย	กลุ่มตัวอย่าง และวิธีการสุ่ม	เครื่องมือที่ใช้ สำหรับการวิจัย	ตัวแปรที่ใช้สำหรับ การศึกษา	ผลการศึกษาที่ได้
กา ร ศี ก ษ า เปรียบเทียบความ รับผิดชอบของ ผู้บริหารต่อการ ควบคุมคุณภาพ ภายใน จำแนก ตามปัจจัยส่วน บุคคลของผู้สอบ บัญชีรับอนุญาต เพ็ญธิดา พงษ์ธานี (2016)	วิจัยเชิงปริมาณ เปรียบเทียบ ค ว า ม รับผิดชอบต่อผู้ นำ ต่อการควบคุม คุณภาพภายใน สำนักงานตาม ปัจจัย ส่วน บุ ค ค ล ข อ ง ผู้สอบบัญชีรับ อนุญาต	ผู้สอบบัญชีรับ อนุญาต	แบบสอบถาม	ตัวแปรอิสระ ปัจจัยส่วนบุคคลของผู้ สอบบัญชีรับอนุญาต ตัวแปรตาม ความรับผิดชอบต่อ การควบคุมคุณภาพ ภายในสำนักงาน	ความแตกต่างของปัจจัย ส่วนบุคคลของผู้สอบ บัญชีรับอนุญาต ได้แก่ เพศ อายุ ประสบการณ์ และระดับการศึกษามี ผลกระทบต่อความ รับผิดชอบต่อผู้ นำ ต่อการควบคุมคุณภาพ และ จำนวนลูกค้าและจำนวน ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี เป็นอีก ปัจจัยหนึ่งที่มีผลกระทบต่อ ความรับผิดชอบต่อผู้ นำ ต่อการควบคุมคุณภาพ
การนำ ISQC1มา ใช้ในการควบคุม คุณภาพการสอบ บัญชี หลักฐาน ธุรกิจขนาดกลาง และขนาดเล็กใน มาเลเซีย Implementatio n of Audit Quality Control System: Preliminary Evidence from Small and Medium Audit Practices in Malaysia Aida Hazlin Ismail , Zuraaidah	วิจัยเชิงคุณภาพ	ผู้ใช้บริการ จากจอร์แดน	วิธีการสัมภาษณ์ เชิงลึก	มาตรฐาน ISQC1 1. ความรับผิดชอบต่อ ผู้ นำ ต่อคุณภาพภายใน สำนักงาน Leadership Responsibilities) 2. ข้อกำหนดด้าน จรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (Ethical Requirement) 3. การตอบรับงานและ การคงไว้ ซึ่ง ความสัมพันธ์กับลูกค้า (Client Acceptance and Continuance 4. ทรัพยากรบุคคล (Human Resource) 5. การปฏิบัติงาน (Engagement Performance) 6. การติดตามผล (Monitoring)	ปัญหาที่พบระหว่างการ นำมาตรฐานการควบคุม คุณภาพ ไป ใช้ ใน สำนักงานคือ (1) ปัญหา เกี่ยวกับผู้ นำ หรือผู้ที่มี หน้าที่รับผิดชอบในการ นำไป ปฏิบัติ ISQC1 เพราะจำนวนพนักงานมี น้อย (2) เสียเวลาการ กรอกแบบฟอร์มและ Checklist เพื่อให้เป็นไป ตาม ISQC1 (3) เป็นเรื่อง ยาก ที่ ส มา ชิก ใน สำนักงานหรือพนักงาน จะเข้าใจแนวคิดของการ นำ ISQC1 ไปปฏิบัติใน สำนักงานสอบบัญชี (4) อาจต้องใช้เวลามากใน การติดตามผลและการ ปฏิบัติเพื่อให้เป็นไปตาม

ชื่อเรื่อง/ ชื่อผู้แต่ง/ปี	วิธีการ ดำเนินงานวิจัย	กลุ่มตัวอย่าง และวิธีการสุ่ม	เครื่องมือที่ใช้ สำหรับการวิจัย	ตัวแปรที่ใช้สำหรับ การศึกษา	ผลการศึกษาที่ได้
Mohd –Sanusi, Yusarina Mat Isa, Syazliana Kasim, Kamaruzaman Muhamad and Nor’Azan Mastuki (2008)					ระบบการควบคุม คุณภาพ
Ang Sum Yung and Nurmazilah Dato Malizan (2013)	วิจัยเชิงปริมาณ	ผู้สอบบัญชี และผู้ทำบัญชี ในประเทศ มาเลเซีย	แบบสอบถาม	มาตรฐาน ISQC1 1. ความรับผิดชอบของ ผู้นำต่อคุณภาพภายใน สำนักงาน (Leadership Responsibilities) 2. ข้อกำหนดด้าน จรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (Ethical Requirement) 3. การตอบรับงาน และการคงไว้ ซึ่ง ความสัมพันธ์กับลูกค้า (Client Acceptance and Continuance) 4. ทรัพยากรบุคคล (Human Resource) 5. การปฏิบัติงาน (Engagement Performance) 6. การติดตามผล (Monitoring)	องค์ประกอบทรัพยากร บุคคล ทั้งในด้านความรู้ และประสบการณ์เป็น ปัจจัยหนึ่งทำให้เกิด คุณภาพการสอบบัญชี ส่วนทรัพยากรองค์การ ประเภทวัฒนธรรม องค์กร เครือข่าย สำนักงาน และทรัพยากร ด้านการเงิน เป็นส่วน หนึ่งที่สำคัญต่อคุณภาพ การสอบบัญชี
การนำมาตรฐาน สากลมาใช้ในการ ควบคุมคุณภาพ 1 (ISQC 1): ความ	วิจัยเชิงคุณภาพ	สำนักงานสอบ บัญชีในสิงคโปร์	วิธีการสัมภาษณ์	มาตรฐาน ISQC1 1. ความรับผิดชอบของ ผู้นำต่อคุณภาพภายใน	ข้อเสนอแนะอยู่ 6 ประการ ดังนี้ (1) การปรับเปลี่ยน ทัศนคติ (changing mindset) ผู้นำ มี

ชื่อเรื่อง/ ชื่อผู้แต่ง/ปี	วิธีการ ดำเนินงานวิจัย	กลุ่มตัวอย่าง และวิธีการสุ่ม	เครื่องมือที่ใช้ สำหรับการวิจัย	ตัวแปรที่ใช้สำหรับ การศึกษา	ผลการศึกษาที่ได้
<p>ทำทหาย การ แก้ปัญหาและ ผลประโยชน์</p> <p>Implementing the International Standard on Quality Control 1 (ISQC 1): Challenges, Solutions, and Benefits</p> <p>Jason Pang (2014)</p>				<p>สำนักงาน (Leadership Responsibilities)</p> <p>2. ข้อกำหนดด้าน จรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (Ethical Requirement)</p> <p>3. การตอบรับงาน และการคงไว้ ซึ่ง ความสัมพันธ์กับลูกค้า (Client Acceptance and Continuance)</p> <p>4. ทรัพยากรบุคคล (Human Resource)</p> <p>5. การปฏิบัติงาน (Engagement Performance)</p> <p>6. การติดตามผล (Monitoring)</p>	<p>ความสำคัญอย่างยิ่ง (2) การศึกษาหาความรู้และ ทำความเข้าใจ (acquiring knowledge) ผู้สอบบัญชีและบุคลากร ต้องทำความเข้าใจใน ข้อกำหนดของมาตรฐาน ISQC1 รวมทั้งข้อบังคับ อื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง รวมถึง การเข้ารับการอบรมและ สัมมนาแลกเปลี่ยนความ คิดเห็นในการปฏิบัติงาน ระหว่างผู้สอบบัญชี ด้วยกัน (3) การสร้าง ความตระหนักเรื่อง คุณภาพ (generating awareness) (4) การ จัดสรรทรัพยากร (allocating resources) (5) ประโยชน์จากการใช้ บุคคลจากภายนอก (leveraging support) (6) การกำหนดระยะเวลา (determining timeline) เพื่อ เป็น แนวทางในการ ดำเนินการและให้ สามารถปฏิบัติงานได้ ตามกำหนดของระบบ การควบคุมคุณภาพได้ ตามแผน</p>

ชื่อเรื่อง/ ชื่อผู้แต่ง/ปี	วิธีการ ดำเนินงานวิจัย	กลุ่มตัวอย่าง และวิธีการสุ่ม	เครื่องมือที่ใช้ สำหรับการวิจัย	ตัวแปรที่ใช้สำหรับ การศึกษา	ผลการศึกษาที่ได้
<p>ผลกระทบของการปฏิบัติตามมาตรฐานสากลด้านการควบคุมคุณภาพ 1 ISQC 1 ต่อผลการปฏิบัติงานของบริษัท ตรวจสอบบัญชีในจอร์แดน</p> <p>The impact of the implementation International Standard on Quality Control 1 ISQC 1 on the audit firm performance in Jordan</p> <p>Ahmad Omar Hardan, Nor Raihan Mohamad and Zalailah Salleh (2016)</p>	วิจัยเชิงคุณภาพ	สำนักงานสอบบัญชีในจอร์แดน	วิธีการสัมภาษณ์	<p>ตัวแปรอิสระ</p> <p>มาตรฐาน ISQC 1</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน (Leadership Responsibilities) 2. ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (Ethical Requirement) 3. การตอบรับงานและการคงไว้ ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า (Client Acceptance and Continuance) 4. ทรัพยากรบุคคล (Human Resource) 5. การปฏิบัติงาน (Engagement Performance) 6. การติดตามผล (Monitoring) <p>ตัวแปรตาม</p> <p>ผลการดำเนินงานสำนักงานสอบบัญชีจอร์แดน</p>	ผลการปฏิบัติงานสำนักงานสอบบัญชี และผลที่มีต่อพฤติกรรมผู้สอบบัญชี และการปรับปรุงการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี ดังนั้น การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐาน ISQC 1 และการเชื่อมต่อกับผลการปฏิบัติงานสำนักงานสอบบัญชี

จากแนวคิดเกี่ยวกับการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 หรือ TSQC1 มาควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีไทยทั้งสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และสำนักงานสอบบัญชีในประเทศ (Non - Big 4) ที่มีการกำกับดูแล ติดตาม และตรวจสอบ จากสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ และสำนักงานคณะกรรมการตลาดหลักทรัพย์ โดยเป็นไปตามกรอบแนวคิดเรื่อง A Framework for Audit Quality, Key Elements that Create an Environment for Audit Quality จัดทำโดย International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) กรอบแนวคิดนี้จึงได้อธิบายถึงองค์ประกอบต่างๆ ที่จะส่งเสริมให้เกิดคุณภาพงานสอบบัญชีทั้งในระดับงาน (engagement) สำนักงาน (audit firm) และภาพรวมระดับประเทศ (national level) หนึ่งในองค์ประกอบนั้น คือ กระบวนการ (Process) การตรวจสอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี กฎระเบียบต่างๆ และระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีต้องเป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ TSQC 1 ดังนั้น การควบคุมคุณภาพกระบวนการสอบบัญชี (Audit Process) ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพ จะส่งผลให้เกิดคุณภาพการสอบบัญชีเป็นที่ยอมรับในระดับสากล ทั้งนี้ผู้วิจัยได้นำแนวคิดดังกล่าว มากำหนดเป็นตัวแปรอิสระและตัวแปรตามในการวิจัย ทั้ง 6 ข้อ เพราะเชื่อว่าทุกข้อเป็นส่วนสำคัญจะทำให้สำนักงานสอบบัญชีปฏิบัติงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และสำนักงานสอบบัญชีในประเทศ (Non - Big 4) ปฏิบัติงานสอบบัญชีได้อย่างมีคุณภาพ อย่างไรก็ตาม การนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพมาใช้สำนักงานสอบบัญชี Big 4 ซึ่งมีความพร้อมบุคลากรมากกว่า Non - Big 4 ดังนั้น การควบคุมคุณภาพอาจมีความแตกต่างกัน แต่ยังคงมีผลลัพธ์การสอบบัญชี ที่มีคุณภาพการสอบบัญชีไม่แตกต่างกัน เพราะใช้มาตรฐานการบัญชี การสอบบัญชี กฎหมายเดียวกัน ผู้วิจัยนำเนื้อหามาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ทั้ง 6 องค์ประกอบ มาตั้งเป็นข้อคำถามในการวิจัย เพื่อให้ทราบถึงระดับการควบคุมคุณภาพมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ของสำนักงานสอบบัญชี ระหว่างประเทศ Big 4 และสำนักงานสอบบัญชี Non - BIG 4 ตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพทั้ง 6 ข้อ จำนวนข้อคำถาม จำนวน 36 ข้อ ที่มีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชี ของสำนักงานสอบบัญชีที่ดีและมีมาตรฐานเท่าเทียมกัน ได้แก่

1. ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน (Leadership Responsibilities)

สำนักงานต้องจัดให้มีนโยบายและวิธีปฏิบัติเพื่อให้ตระหนักว่าคุณภาพ

- การจัดทำคู่มือ นโยบายและวิธีปฏิบัติการควบคุมคุณภาพ
- การมอบหมายความรับผิดชอบการปฏิบัติควบคุมคุณภาพให้บุคลากรที่เหมาะสม

เหมาะสม

- การสื่อสารนโยบายและวิธีปฏิบัติให้ทุกคนในสำนักงานสอบบัญชีได้ทราบอย่างทั่วถึง

สรุปข้อคำถามได้จำนวน 5 ข้อดังนี้

1. ผู้บริหาร/ผู้นាំมีการจัดทำคู่มือการควบคุมคุณภาพของสำนักงานที่รวบรวมเกี่ยวกับนโยบายและวิธีปฏิบัติเป็นลายลักษณ์อักษร โดยมีเนื้อหาครอบคลุมตามข้อกำหนดของมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC1)

2. ผู้บริหาร/ผู้นាំมีการสื่อสารนโยบายและวิธีปฏิบัติสำหรับการควบคุมคุณภาพไปยังบุคลากรอย่างทั่วถึงและสม่ำเสมอ

3. ผู้บริหาร/ ผู้นាំมีการมอบหมายให้บุคลากรรับผิดชอบแต่ละองค์ประกอบของระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงาน

4. ผู้บริหาร/ ผู้นាំมีการสนับสนุนและกระตุ้นให้บุคลากรตระหนักถึงความสำคัญในการปรึกษาหารือ และมีส่วนร่วมในการแสดงความคิดเห็นที่เป็นประโยชน์ต่องานตรวจสอบ

5. ผู้บริหาร/ ผู้นាំมีการกำหนดนโยบายและแจ้งให้บุคลากรทุกคนของสำนักงานทราบว่าผลประเมินการทำงานจะมุ่งเน้นไปที่คุณภาพของการสอบบัญชี ซึ่งเป็นส่วนสำคัญในการกำหนดพิจารณาค่าตอบแทนหรือการเลื่อนตำแหน่งของบุคลากร

2. ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (Ethical Requirement)

สำนักงานสอบบัญชีและบุคลากรของสำนักงานสอบบัญชีปฏิบัติตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี กำหนดความประพฤติและวิธีปฏิบัติของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ที่ต้องยึดถือ โดยมีขอบเขตข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพที่ต้องปฏิบัติมีดังนี้ ความเป็นอิสระ การรักษาความลับ ความขัดแย้งทางผลประโยชน์ และการหมุนเวียนบุคลากร

- การกำหนดนโยบาย และวิธีปฏิบัติ ข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีครอบคลุม ความเป็นอิสระ การรักษาความลับ ความขัดแย้งทางผลประโยชน์ และการหมุนเวียนบุคลากร

- การบันทึกลงนามความเป็นอิสระทุกปี

- การกำหนดแนวการสอบบัญชี (Audit program) สอบถามเป็นหลักฐานเพื่อยืนยันความเป็นอิสระในช่วงการวางแผนการตรวจสอบและสรุปผลการตรวจรายบุคคลเฉพาะบริษัทเก็บไว้ในแฟ้มกระดาษทำการ

- การบันทึกสอบถามข้อมูลเกี่ยวกับงานบริการอื่นกับบริษัทในเครือ เพื่อเป็นหลักฐานการพิจารณาความเป็นอิสระและความขัดแย้งทางผลประโยชน์

- การกำหนดนโยบายและจัดทำทะเบียนคุมการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีที่
รับผิดชอบงานตรวจสอบและผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพ

สรุปข้อคำถามได้จำนวน 4 ข้อดังนี้

1. บุคลากรของสำนักงานมีการลงนามยืนยันความเป็นอิสระเป็นประจำทุกปี
2. มีการกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติเพื่อระบุและประเมินความเป็นอิสระของ
ผู้สอบบัญชี/บุคลากรผู้ปฏิบัติหน้าที่สอบบัญชีตลอดช่วงเวลาของงานสำหรับทุกงานที่ให้ความเชื่อมั่น
เช่นการแจ้งผลประโยชน์ทางการเงิน ความสัมพันธ์ทางธุรกิจหรือความสัมพันธ์ส่วนตัว นโยบายการ
รับพนักงานจากลูกค้า นโยบายงานบริการต้องห้าม นโยบายหมุนเวียนผู้สอบบัญชีและผู้สอบทานการ
ควบคุมคุณภาพ นโยบายให้ความสำคัญคุณภาพมากกว่าการได้รับงานหรือรักษางานไว้

3. มีการบันทึกสอบถามข้อมูลเกี่ยวกับงานบริการอื่นกับบริษัทในเครือ เพื่อเป็น
หลักฐานการพิจารณาความเป็นอิสระและความขัดแย้งทางผลประโยชน์

4. มีการกำหนดนโยบายและจัดทำทะเบียนคุมการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีที่
รับผิดชอบงานตรวจสอบและผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพที่ปฏิบัติงานต่อเนื่องเป็นระยะเวลาานานที่
ชัดเจน

3. การตอบรับงานและการคงไว้ ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า (Client Acceptance and Continuance

สำนักงานสอบบัญชีมีการพิจารณาตอบรับงานกับลูกค้ารายใหม่ หรือคงไว้ซึ่ง
ลูกค้ารายเดิม โดยสามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดทางจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง รวมถึงความเป็นอิสระ
จากลูกค้า ดังนี้

- การกำหนดนโยบายตอบรับงานกับลูกค้ารายใหม่ หรือคงไว้ซึ่งลูกค้ารายเดิม
- การจัดทำกระบวนการและวิธีปฏิบัติในการตอบรับงานสอบบัญชี รวมถึงการ
คงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ โดยต้องพิจารณาปัจจัยต่างๆ ดังนี้ ความ
ซื่อสัตย์สุจริตของลูกค้า ทักษะความรู้ความสามารถและประสบการณ์ที่จำเป็นในการปฏิบัติงานของ
กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ รวมทั้งประเมินทรัพยากรและเวลาในการปฏิบัติงาน

- การใช้แบบสอบถามมาตรฐาน (Checklist) ในการประเมินความเสี่ยงของ
ลูกค้าแต่ละรายก่อนตัดสินใจรับงานหรือคงไว้ซึ่งงาน

- การจัดทำหลักฐานการบันทึกการยุติความสัมพันธ์กับลูกค้าในระหว่างปีเมื่อ
ลูกค้าเลิกใช้บริการสำนักงานสอบบัญชีระหว่างปี

สรุปข้อคำถามได้จำนวน 6 ข้อดังนี้

1. มีการกำหนดนโยบายและวิธีการตอบตกลงเพื่อตอบรับงานจากลูกค้ารายใหม่
และลูกค้ารายเดิมก่อนตกลงรับงาน

2. มีการค้นหาข้อมูลเกี่ยวกับความซื่อสัตย์สุจริตของผู้บริหารของบริษัทลูกค้า ก่อนการตอบรับงาน เพื่อเก็บรวบรวมข้อมูลสำหรับใช้เป็นหลักฐานอ้างอิงในการประเมินความเสี่ยง ก่อนตกลงรับงาน

3. มีการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องก่อนการรับงานสำหรับลูกค้ารายใหม่ เช่น ฐานะการเงิน การดำรงอยู่กิจการ ระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน

4. มีการติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชีก่อนสอบถามถึงเหตุผลทางวิชาชีพในการ ตัดสินใจก่อนตกลงรับงานสอบบัญชี

5. มีการจัดทำหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีหลังจากได้รับการอนุมัติการรับงาน โดยผู้มีอำนาจ และได้รับคำยืนยันความเป็นอิสระจากบริษัทในเครือ/ กิจการที่เกี่ยวข้องกันและ เกี่ยวข้องกับพนักงาน

6. เมื่อลูกค้าเลิกใช้บริการสำนักงานสอบบัญชีของท่านในช่วงระหว่างปี มีการ จัดทำหลักฐานการบันทึกการยุติความสัมพันธ์กับลูกค้าในระหว่างปี

4. ทรัพยากรบุคคล (Human Resource)

สำนักงานสอบบัญชีมีกระบวนการให้ได้บุคลากรที่มีทักษะความรู้ความสามารถ และความยึดมั่นในหลักจรรยาบรรณที่เพียงพอ สำนักงานต้องออกแบบวิธีปฏิบัติเพื่อให้สำนักงานมี บุคลากรที่มีคุณภาพ โดยพิจารณาในเรื่องดังนี้

- การวางแผนกำลังคนให้สัมพันธ์กับปริมาณงานที่จะต้องปฏิบัติอย่างเหมาะสม
- กำหนดแนวทางการสรรหาและคัดเลือกที่มีประสิทธิภาพ
- การมอบหมายความรับผิดชอบในงานแต่ละงานให้เหมาะสม
- การกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติในการพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง
- การประเมินผลการปฏิบัติงานและ
- การบังคับใช้นโยบายการควบคุมคุณภาพ

สรุปข้อคำถามได้จำนวน 8 ข้อดังนี้

1. มีการจัดทำแผนความต้องการทรัพยากรบุคคลสอดคล้องกับปริมาณงานอย่าง เป็นทางการ และมีข้อมูลเอกสารประกอบ

2. มีนโยบายและวิธีการสรรหาพนักงานที่ชัดเจน เช่นมีแบบประเมินการ สัมภาษณ์

3. มีการปฐมนิเทศพนักงานใหม่ เพื่อแนะนำวิธีการปฏิบัติงานตรวจสอบ

4. มีการสื่อสารกำหนดเกณฑ์ขั้นต่ำ รายละเอียดเนื้อหาและจำนวนชั่วโมงให้ ผู้บริหาร/ผู้นำ/ผู้สอบบัญชีและบุคลากรได้รับการอบรมความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพอย่างสม่ำเสมอ เป็นไปตามที่กำหนด

5. มีการเก็บรักษาประวัติการอบรมและสรุปชั่วโมงการฝึกอบรมพนักงานการ
อบรมความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ

6. มีการติดตามพนักงานที่ไม่ได้เข้าอบรม เพื่อให้มั่นใจว่า พนักงานดังกล่าวมี
ความรู้ในการปฏิบัติงานอย่างเพียงพอ

7. มีการมอบหมายงานที่เหมาะสมในการพิจารณาปริมาณงานจำนวนพนักงาน
ประสบการณ์ และความเชี่ยวชาญในธุรกิจต่างๆ

8. มีการประเมินผลการปฏิบัติงานของบุคลากรอย่างน้อยปีละหนึ่งครั้ง และนำ
เรื่องคุณภาพงานเป็นตัวชี้วัดในการประเมินผลงาน

5. การปฏิบัติงาน (Engagement Performance)

การกำหนดวิธีปฏิบัติงานให้เป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพ และข้อกำหนดทาง
กฎหมายที่เกี่ยวข้อง สำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีต้องกำหนดนโยบายและวิธีการปฏิบัติด้าน
การปฏิบัติงานในเรื่องดังนี้

- การวางแผนงาน
- การควบคุมงาน
- การสอบทานงาน
- การปรึกษาหารือ และความคิดเห็นที่แตกต่าง และ
- การสอบทานการควบคุมคุณภาพงาน

สรุปข้อคำถามได้จำนวน 10 ข้อดังนี้

1. มีการวางแผนการตรวจสอบก่อนปฏิบัติงานสอบบัญชี
2. มีการเก็บบันทึกข้อมูล และร่องรอยการตรวจสอบในกระดาษทำการที่
เพียงพอต่อการนำมาใช้เป็นข้อมูลสำหรับการตรวจสอบ

3. มีการสอบทานกระดาษทำการที่สำคัญ ในการตรวจสอบรายการบัญชีที่มี
ความเสี่ยงสูง

4. มีการรวบรวมแฟ้มงานตรวจสอบขั้นสุดท้ายของแต่ละงานสอบบัญชีให้เสร็จ
สมบูรณ์ภายในระยะเวลาที่กำหนด

5. มีขั้นตอนและวิธีการแก้ไขปัญหาในเรื่องที่มีข้อโต้แย้ง/ความเห็นไม่ตรงกัน
อย่างเพียงพอและเหมาะสม

6. มีการกำหนดนโยบายและข้อกำหนดที่ชัดเจนว่าเรื่องใดต้องมีการปรึกษาหารือ

7. มีการแต่งตั้งที่ปรึกษาและกำหนดคุณสมบัติอย่างเหมาะสม

8. มีการจัดทำหลักฐานประกอบการปรึกษาอย่างเหมาะสม และมีการสื่อสารให้
บุคลากรในสำนักงานทราบ

9. มีการสอบทานการควบคุมคุณภาพงานของแต่ละงานเพื่อให้มั่นใจว่าได้รับการรักษา
มาตรฐานของงานสอบบัญชีให้สูงที่สุด

10. มีการแต่งตั้งและกำหนดคุณสมบัติผู้รับผิดชอบในการสอบทานการควบคุม
คุณภาพงาน (Engagement Quality Control Reviewer – EQCR) อย่างเหมาะสม

6. การติดตามผล (Monitoring)

สำนักงานสอบบัญชีมีระบบการติดตามผลจัดทำขึ้นเพื่อความมั่นใจว่านโยบาย
และวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับระบบควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีเพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นอย่าง
สมเหตุสมผลว่ามีประสิทธิภาพเป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC1) ดังนี้

- การออกแบบระบบการติดตามผลที่เหมาะสมและเพียงพอ
- การจัดทำแผนการดำเนินการติดตามผล
- การสื่อสารผลให้บุคลากรที่เกี่ยวข้องทราบ

สรุปข้อความได้จำนวน 3 ข้อดังนี้

1. มีการออกแบบระบบติดตามผลในแต่ละระดับงานสอบบัญชีทั้งในระดับ
สำนักงาน (Firm Level) และในระดับงาน (Engagement Level) ที่ชัดเจน และมีเอกสาร
ประกอบการพิจารณาเพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่ามีประสิทธิภาพเป็นไปตาม
มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC1)

2. ทีมงานติดตามผลมีการจัดทำแผนการดำเนินการติดตามผลการแก้ไข
ข้อบกพร่อง และมีการสื่อสารให้บุคลากรที่เกี่ยวข้องทราบ

3. มีการจัดประชุมผู้รับผิดชอบในแต่ละด้าน เพื่อการปรับปรุงและหาแนวทาง
แก้ปัญหาหรือข้อบกพร่องร่วมกัน

2.2.2 ตัวแปรการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชี

2.2.2.1 นิยามของคุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality)

คุณภาพงานสอบบัญชี ตามกรอบแนวคิดเรื่อง A Framework for Audit
Quality, Key Elements that Create an Environment for Audit Quality จัดทำโดย
International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2557) องค์ประกอบต่างๆ
ที่จะส่งเสริมให้เกิดคุณภาพงานสอบบัญชีทั้งในระดับงาน (engagement) สำนักงาน (audit firm)
และภาพรวมระดับประเทศ (national level) ได้แก่ 1. ปัจจัยนำเข้า (Input) กลุ่มผู้ปฏิบัติงานต้องมี
จรรยาบรรณวิชาชีพ มีความอิสระ เที่ยงธรรม ซื่อสัตย์สุจริต ระมัดระวังรอบคอบและสงสัยเยี่ยง
ผู้ประกอบวิชาชีพ สำนักงานสอบบัญชีเป็นปัจจัยสำคัญ รวมถึงระบบการประเมินผล การสอนงาน
และอบรมบุคลากรให้เกิดความเชี่ยวชาญ 2. กระบวนการ (Process) การตรวจสอบบัญชีต้องปฏิบัติ
ตามมาตรฐานการสอบบัญชี กฎระเบียบต่างๆ และระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี

ต้องเป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ TSQC 1 3. ผลลัพธ์ (Output) ผู้สอบบัญชีจัดทำรายงานให้แก่ผู้ถือหุ้นเกี่ยวกับความเชื่อมั่นในงบการเงินหรือการรายงานแก่ผู้มีหน้าที่กำกับดูแล

4. การปฏิสัมพันธ์ระหว่างผู้ที่เกี่ยวข้องกับรายงานทางการเงิน (Key Interactions within the Financial Reporting Supply Chain) การสื่อสารทั้งแบบเป็นทางการและไม่เป็นทางการระหว่างผู้มีส่วนเกี่ยวข้องกับรายงานทางการเงิน และ 5. ปัจจัยแวดล้อม (Contextual Factors) องค์ประกอบสำคัญทั้ง 5 จะทำให้เกิดคุณภาพงานสอบบัญชี และส่งเสริมให้มีการสื่อสารระหว่างผู้มีส่วนได้เสียมากขึ้น ในขณะที่ Diana Mostafa Mohamed (2013, 116-114) คุณภาพการสอบบัญชี วัดได้จากความถูกต้องของงบการเงิน ความชัดเจน และความเที่ยงธรรม รวมถึงความสมบูรณ์ของงบการเงินในประเทศไทย ปนัดดา กาญจนมิ่ง (2558, 5) คุณภาพรายงานการตรวจสอบบัญชี (Quality of Auditing Reports) หมายถึง ข้อความและสาระที่เป็นประโยชน์หรือน่าสนใจ ครอบคลุมสาระสำคัญที่ต้องการรายงานทั้งหมด และเน้นในสิ่งที่ควรเน้น ใช้ศัพท์ และภาษาที่เข้าใจง่าย แต่มีความกระชับ กะทัดรัด ชัดเจน มีข้อความจูงใจให้ผู้อ่านเกิดความสนใจที่จะนำข้อเสนอแนะไปพิจารณาดำเนินการประกอบด้วย ความถูกต้อง (Accuracy) หมายถึง รายงานการตรวจสอบอย่างถูกต้อง ไม่มีข้อผิดพลาด เป็นข้อเท็จจริง และไม่บิดเบือน ข้อมูลที่นำเสนอในรายงานต้องมีการรวบรวมประเมินสรุปผล และได้มีการสอบทานเพื่อนำเสนอรายงานด้วยความระมัดระวัง และรอบคอบ ความเที่ยงธรรม (Objectivity) หมายถึง รายงานการตรวจสอบ ต้องมีความเป็นธรรมและยุติธรรม เรื่องที่ตรวจสอบพบข้อสรุป และข้อเสนอแนะ ต้องเขียนขึ้นโดยปราศจากอคติ ไม่ได้เขียนขึ้นเพื่อประโยชน์ส่วนตัวหรือโดยอยู่ภายใต้อิทธิพลใดๆ ความชัดเจน (Clearness) หมายถึง รายงานการตรวจสอบภายในต้องเข้าใจง่ายเป็นเหตุเป็นผล ความชัดเจนจะเกิดขึ้นจากการเขียน โดยหลีกเลี่ยงการใช้ศัพท์เทคนิคที่เข้าใจยากและระบุเฉพาะข้อมูลที่สำคัญ สอดคล้องกับประเด็นที่รายงาน ความกระชับ (Conciseness) หมายถึง รายงานการตรวจสอบต้องตรงประเด็นหลีกเลี่ยงคำและรายละเอียดที่ไม่จำเป็นปราศจากคำเฟ้อ หรือซ้ำซ้อน ความสำเร็จ (Creativity) หมายถึง รายงานการตรวจสอบที่สร้างสรรค์จะช่วยลูกค้าหรือองค์กรให้ดีขึ้น เนื้อหาและสาระสำคัญที่นำเสนอต้องเป็นประโยชน์ และช่วยให้บรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร ความสมบูรณ์ (Completeness) หมายถึง รายงานการตรวจสอบต้องมีรายละเอียดครบถ้วนเพียงพอที่จะสนับสนุนเรื่องที่ตรวจสอบ ข้อเสนอแนะ และข้อสรุป หรือความเห็น ความทันเวลา (Timeliness) หมายถึง รายงานการตรวจสอบเมื่อทำเสร็จต้องส่งทันทีในกรณีที่พบเรื่องสำคัญระหว่างตรวจสอบต้องมีการรายงานทันที เพื่อให้ผู้รับการตรวจสอบสามารถนำไปแก้ไขปรับปรุงได้ทันเวลา เช่นเดียวกัน อุษณา ภัทรมนตรี (2560, 12-3) การสื่อสารรายงานผลการตรวจสอบ ตามมาตรฐานการปฏิบัติ งานวิชาชีพการตรวจสอบภายใน มาตรฐานด้านการปฏิบัติงาน รหัส 2420 ของสถาบันผู้ตรวจ สอบภายใน The Institute of Internal Auditors (IIA) คุณภาพการสื่อสาร การสื่อสารผลการปฏิบัติการกิจต้องถูกต้อง เที่ยงธรรม ชัดเจน รัดกุม สร้างสรรค์

ครบถ้วน และทันกาล ดังนั้นสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้ประกาศรายงานผู้สอบบัญชี แบบใหม่ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีการสื่อสารรายงานผู้สอบบัญชีที่เพิ่มมูลค่า มีประสิทธิภาพ โปร่งใส เพิ่มการสื่อสารผู้กำกับดูแลเช่น คณะกรรมการตรวจสอบ โดยเฉพาะวรรคเรื่องสำคัญ เพื่อให้เกิด คุณภาพรายงานการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องรายการ สอบบัญชี ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) การแสดงความเห็นและการรายงานต่อ งบการเงิน มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 (ปรับปรุง) เรื่องสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบใน รายงานของผู้สอบบัญชี (ปรับปรุง) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) เรื่องการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (ปรับปรุง) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง) เรื่องการดำเนินงานต่อเนื่อง มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) การสื่อสารกับผู้มีส่วนที่กำกับดูแล และมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 720 (ปรับปรุง) เรื่องความ รับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่น เพื่อให้รายงานการสอบบัญชีที่มีการสื่อสารที่มี ประสิทธิภาพ และโปร่งใส

ดังนั้น สำหรับงานวิจัยนี้ นิยามคุณภาพการสอบบัญชี คือ ผลลัพธ์การสอบบัญชี (Audit Output) หรือความเชื่อถือต่อผลการตรวจสอบ ที่จะเป็นผลสะท้อนคุณภาพการสอบบัญชี ใน การสื่อสารข้อสรุปเป็นลายลักษณ์อักษรอย่างเป็นทางการในรูปรายงานของผู้สอบบัญชี เพื่อให้ความ เชื่อมั่นแก่ผู้ใช้งบการเงินและผู้มีส่วนที่กำกับดูแล ในการนำงบการเงินไปใช้ในการตัดสินใจได้อย่าง เหมาะสม ว่างบการเงินไม่มีข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างเป็นสาระสำคัญ สอดคล้องกรอบแนวคิด คุณภาพการสอบบัญชี A Framework for Audit Quality, Key Elements that Create an Environment for Audit Quality คือ ผลลัพธ์การสอบบัญชี ทำให้เกิดคุณภาพการสอบบัญชี ดังนั้น การสื่อสารรายงานการสอบบัญชีที่มีคุณภาพที่ดี จากผลการตรวจสอบที่มีข้อความ และเนื้อหาสาระ เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลต่อ ผู้กำกับดูแล ผู้มีส่วนได้เสียใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจอย่างมีประสิทธิภาพ โดยการวัดคุณภาพรายงาน การสอบบัญชี ต้องมีความถูกต้อง ความเที่ยงธรรม ความชัดเจน ความรัดกุม ความสร้างสรรค์ ความ ครบถ้วน และความทันกาล โดยมีเนื้อหาตามมาตรฐานการสอบบัญชี เพื่อเพิ่มการสื่อสารข้อมูลที่มี คุณค่า เกิดประสิทธิภาพและมีความโปร่งใส

2.2.2.2 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับตัวแปรคุณภาพการสอบบัญชี

จากการทบทวนวรรณกรรมคุณภาพการสอบบัญชี โดยการวัดผลลัพธ์จากการตรวจสอบบัญชี ทั้งในประเทศไทยและต่างประเทศ สรุปได้ตารางดังนี้

ตารางที่ 2.4 สรุปวรรณกรรมตัวแปรคุณภาพการสอบบัญชี

ชื่อเรื่อง/ ชื่อผู้แต่ง/ปี	วิธีการ ดำเนินงานวิจัย	กลุ่มตัวอย่าง และวิธีการสุ่ม	เครื่องมือที่ใช้ สำหรับการวิจัย	ตัวแปรที่ใช้สำหรับ การศึกษา	ผลการศึกษาที่ได้
ผลกระทบของการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีที่ดีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย นุชรี มาสกา สุวรรณหวิงเจริญเดช และไพลิน นิลนิยม (2556)	วิจัยเชิงปริมาณ ด้วยวิธีการสำรวจโดยใช้สถิติการวิเคราะห์สหสัมพันธ์พหุคูณ และการถดถอยพหุคูณ	ผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย	แบบสอบถาม	ตัวแปรอิสระ การปฏิบัติงานการสอบบัญชีที่ดี ได้แก่ ด้านความรู้ความสามารถ และความเป็นอิสระ และด้านการจัดทำรายงานทางการสอบบัญชี ตัวแปรตาม คุณภาพการสอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย มี 7 ด้าน ได้แก่ ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล	การปฏิบัติงานการสอบบัญชีที่ดี ด้านการเก็บรวบรวมและประเมินหลักฐาน ด้านความรู้ความสามารถ และความเป็นอิสระ และด้านการจัดทำรายงานทางการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม
ความสัมพันธ์ระหว่างการบริหารงานสอบบัญชีเชิงกลยุทธ์มีกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย จุฑารัตน์ คุณทุม และคณะ (2556)	วิจัยเชิงปริมาณ ด้วยวิธีการสำรวจโดยใช้สถิติวิเคราะห์สหสัมพันธ์พหุคูณและการถดถอยเชิงพหุคูณ	ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย	แบบสอบถาม	ตัวแปรอิสระ การบริหารเชิงกลยุทธ์ 1. การจัดเตรียมงาน 2. การจัดทำหนังสือตอบรับงาน 3. การวิเคราะห์ความเสี่ยง 4. การวางแผนการตรวจสอบ	ไม่พบความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญระหว่างคุณภาพงานสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่และขนาดเล็ก

ชื่อเรื่อง/ ชื่อผู้แต่ง/ปี	วิธีการ ดำเนินงานวิจัย	กลุ่มตัวอย่าง และวิธีการสุ่ม	เครื่องมือที่ใช้ สำหรับการวิจัย	ตัวแปรที่ใช้สำหรับ การศึกษา	ผลการศึกษาที่ได้
				5. การตรวจสอบ ระหว่างกาล 6. การตรวจสอบขั้น สุดท้าย 7. การจัดทำรายงาน ตัวแปรตาม คุณภาพการสอบบัญชี7 ด้าน ได้แก่ 1. ความถูกต้อง (Accuracy) 2. ความเที่ยงธรรม (Objectivity) 3. ความชัดเจน (Clearness) 4. ความกระชับ (Conciseness) 5. ความสร้างสรรค์ (Creativity) 6. ความสมบูรณ์ (Completeness) 7. ความทันเวลา (Timeliness)	
ความสัมพันธ์ ระหว่างการควบคุม การสอบบัญชีกับ คุณภาพการสอบ บัญชีของสำนัก งานสอบบัญชีใน ประเทศไทย	วิจัยเชิงปริมาณ ด้วยวิธีการ สำรวจโดยใช้ สถิติวิเคราะห์ สหสัมพันธ์ พหุคูณและการ ถดถอยเชิง พหุคูณ	สำนั ก ง า น สอบบัญชีใน ประเทศไทย	แบบสอบถาม	ตัวแปรอิสระ การควบคุมคุณภาพ การสอบบัญชี ตัวแปรตาม วัดคุณภาพการสอบ บัญชี จาก 7 ด้าน ด้าน ความถูกต้อง ด้าน ความเที่ยงธรรม ด้าน ความชัดเจน ด้านความ กะทัดรัด ด้านความ สร้างสรรค์ ด้านความ	การควบคุมการสอบ บัญชี ด้านข้อกำหนด วิชาชีพที่เกี่ยวข้อง ด้านการแบ่งงาน และ ด้านความรับผิดชอบ ของผู้นำต่อคุณภาพ ภายในสำนักงาน มี ความสัมพันธ์และ ผลกระทบเชิงบวกกับ คุณภาพการสอบบัญชี

ชื่อเรื่อง/ ชื่อผู้แต่ง/ปี	วิธีการ ดำเนินงานวิจัย	กลุ่มตัวอย่าง และวิธีการสุ่ม	เครื่องมือที่ใช้ สำหรับการวิจัย	ตัวแปรที่ใช้สำหรับ การศึกษา	ผลการศึกษาที่ได้
วันรักษ์ โสภภาพ, การุณย์ ประทุม และพรทิพย์ ชุ่มเมืองปัก (2557)				สมบูรณ และด้านความ ทันกาล	
ความเห็นของ ผู้ปฏิบัติงาน ตรวจสอบที่มีต่อ การควบคุม คุณภาพการสอบ บัญชีและคุณภาพ การสอบบัญชีของ สำนักงานตรวจเงิน แผ่นดิน สุนิสรา จันทร์เที่ยง (2557)	วิจัยเชิงปริมาณ และเชิงคุณภาพ เชิงการสำรวจ โดยใช้สถิติ Correlation	กลุ่มตัวอย่าง นักวิชาการตรวจ เงินแผ่นดิน ระดับชำนาญ การและการ ปฏิบัติการ	แบบสอบถาม และสัมภาษณ์	ตัวแปรอิสระ - ลักษณะ ประชากรศาสตร์ - การควบคุมคุณภาพการ สอบบัญชี ตามTSQC 1 1. ความรับผิดชอบของ ผู้นำต่อคุณภาพภายใน สำนักงาน Leadership Responsibilities) 2. ข้อกำหนดด้าน จรรยาบรรณที่ เกี่ยวข้อง (Ethical Requirement) 3. การตอบรับงาน และการคงไว้ซึ่ง ความสัมพันธ์กับลูกค้า (Client Acceptance and Continuance 4. ทรัพยากรบุคคล Human Resource) 5. การปฏิบัติงาน (Engagement Performance) 6. การติดตามผล (Monitoring)	

ชื่อเรื่อง/ ชื่อผู้แต่ง/ปี	วิธีการ ดำเนินงานวิจัย	กลุ่มตัวอย่าง และวิธีการสุ่ม	เครื่องมือที่ใช้ สำหรับการวิจัย	ตัวแปรที่ใช้สำหรับ การศึกษา	ผลการศึกษาที่ได้
				<p>ตัวแปรตาม</p> <p>ได้แก่ ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้าน ความกะทัดรัด ด้าน ความสร้างสรรค์ ด้าน ความสมบูรณ์ และด้าน ความทันกาล</p>	
<p>ปัญหาและอุปสรรค ในการควบคุม คุณภาพสำนั กงานสอบบัญชีที่ ส่งผลต่อรายงาน การตรวจสอบของ สำนั กงานสอบบัญชี ขนาดเล็กใน ประเทศไทย</p> <p>ปนัดดา กาญจนมิ่ง (2558)</p>	<p>วิจัยเชิงปริมาณ ด้วยวิธีการ สำรวจโดยใช้สถิติ Correlation</p>	<p>สำนั กงานสอบ บัญชีขนาดเล็ก ในประเทศไทย</p>	<p>แบบสอบถาม</p>	<p>ตัวแปรอิสระมาตรฐาน การควบคุมคุณภาพ TSQC 1</p> <p>ตัวแปรตาม คุณภาพรายงานการ ตรวจสอบ ได้แก่ ความถูกต้อง (Accuracy) ความเที่ยงธรรม (Objectivity) ความชัดเจน (Clearness) ความกระชับ (Conciseness) ความสร้างสรรค์ (Creativity) ความสมบูรณ์ (Completeness) ความทันเวลา (Timeliness)</p>	<p>ปัญหาและอุปสรรคใน การควบคุมคุณภาพ สำนั กงานสอบบัญชีที่ ส่งผลต่อคุณภาพ รายงานการตรวจสอบ บัญชีสำนั กงานสอบ บัญชีขนาดเล็กใน ประเทศไทยโดยรวม ระดับมาก และรายด้าน ระดับมาก ได้แก่ด้าน ความรับผิดชอบของ ผู้บริหารต่อคุณภาพ ภายในสำนั กงาน ด้านการตอบรับและ การคงไว้ซึ่ง ความสัมพันธ์กับลูกค้า และด้านการติดตาม ดูแล ผลการทดสอบ ความสัมพันธ์ปัจจัย ทั่วไปไม่มีความสัมพันธ์ กับปัญหาในการควบคุม คุณภาพสำนั กงานสอบ บัญชีและต่อคุณภาพ รายงานการตรวจสอบ บัญชี แต่ปัญหาด้านการ</p>

ชื่อเรื่อง/ ชื่อผู้แต่ง/ปี	วิธีการ ดำเนินงานวิจัย	กลุ่มตัวอย่าง และวิธีการสุ่ม	เครื่องมือที่ใช้ สำหรับการวิจัย	ตัวแปรที่ใช้สำหรับ การศึกษา	ผลการศึกษาที่ได้
					ควบคุมคุณภาพสำนัก งานสอบบัญชี ด้านการ ติดตามดูแล ด้านความ รับผิดชอบของผู้บริหาร ต่อคุณภาพภายใน สำนักงาน และด้าน การตอบรับและการ คงไว้ซึ่งความสัมพันธ์ กับลูกค้า มีความ สัมพันธ์เชิงลบ คุณภาพรายงานการ ตรวจสอบบัญชีโดยรวม
ความสัมพันธ์ ระหว่างระบบ มาตรฐานการ ควบคุมคุณภาพ งานสอบบัญชีกับ คุณภาพการสอบ บัญชีในกรมตรวจ บัญชีสหกรณ์ ดวงเนตร ชูผล (2558)	วิจัยเชิงปริมาณ	ความสัมพันธ์ ระหว่างระบบ มาตรฐานการ ควบคุมคุณภาพ งานสอบบัญชีกับ คุณภาพการสอบ บัญชี ในกรม ตรวจสหกรณ์	แบบสอบถาม	ตัวแปรอิสระ ระบบมาตรฐานการ ควบคุมคุณภาพ งานสอบบัญชี (Cooperation Auditing Quality Control : CAQC) 1. ความเป็นอิสระ 2. ความรู้ ความสามารถ และ ความชำนาญ 3. การมอบหมายและ แบ่งงาน 4. การวางแผนการ สอบบัญชี 5. การตรวจสอบและ การจัดทำหลักฐาน 6. การสอบทาน 7. การรายงานการสอบ บัญชี	ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่มี ความคิดเห็นระบบ มาตรฐานการควบคุม คุณภาพงานสอบบัญชี (Cooperation Auditing Quality Control : CAQC) และคุณภาพงานสอบ บัญชีโดยรวมระดับมาก ผู้สอบบัญชีมี ประชากรศาสตร์ แตกต่างกันมีระดับ ความคิดเห็นระบบ มาตรฐานการควบคุม คุณภาพงานสอบบัญชี (Cooperation Auditing Quality Control : CAQC) และ คุณภาพงานสอบบัญชี ไม่แตกต่างกัน

ชื่อเรื่อง/ ชื่อผู้แต่ง/ปี	วิธีการ ดำเนินงานวิจัย	กลุ่มตัวอย่าง และวิธีการสุ่ม	เครื่องมือที่ใช้ สำหรับการวิจัย	ตัวแปรที่ใช้สำหรับ การศึกษา	ผลการศึกษาที่ได้
				<p>ตัวแปรตาม คุณภาพงานสอบบัญชี</p> <p>ตัวแปรตาม วัดคุณภาพการสอบ บัญชี จาก 7 ด้าน ด้าน ความถูกต้อง ด้าน ความเที่ยงธรรม ด้าน ความชัดเจน ด้านความ กะทัดรัด ด้านความ สร้างสรรค์ ด้านความ สมบูรณ์ และด้านความ ทันกาล</p>	<p>ผู้สอบบัญชีที่มีอายุ และพื้นที่ปฏิบัติงาน แตกต่างกัน มีระดับ ความคิดเห็นระบบ มาตรฐานการควบคุม คุณภาพงานสอบบัญชี (Cooperation Auditing Quality Control : CAQC) และคุณภาพงานสอบ บัญชีแตกต่างกันที่ ระดับนัยสำคัญ .05</p> <p>การควบคุมคุณภาพ ตามระบบมาตรฐานการ ควบคุมคุณภาพ งานสอบบัญชี (Cooperation Auditing Quality Control : CAQC) มี ความสัมพันธ์และ ผลกระทบเชิงบวกกับ คุณภาพงานสอบบัญชี ทุกด้าน เว้นแต่ความรู้ ความสามารถและความ ชำนาญไม่ส่งผลกระทบต่อ กับคุณภาพการสอบ บัญชี</p>
ความเป็นมืออาชีพ กับคุณภาพการ สอบบัญชีของ ผู้สอบบัญชี รับอนุญาต แห่ง ประเทศไทย	วิจัยเชิงปริมาณ ด้วยวิธีการ สำรวจโดยใช้ สถิติวิเคราะห์ สหสัมพันธ์ พหุคูณและการ	ผู้สอบบัญชีรับ อนุญาต แห่ง ประเทศไทย	แบบสอบถาม	ตัวแปรอิสระ ความเป็นมืออาชีพด้าน การเรียนรู้อย่างชาญ ฉลาด ด้านเทคนิคและ การปฏิบัติหน้าที่ ด้าน	ความเป็นมืออาชีพ ด้านการเรียนรู้อย่าง ชาญฉลาด ด้านเทคนิค และการปฏิบัติหน้าที่ ด้านความสัมพันธ์ และการติดต่อสื่อสาร มี

ชื่อเรื่อง/ ชื่อผู้แต่ง/ปี	วิธีการ ดำเนินงานวิจัย	กลุ่มตัวอย่าง และวิธีการสุ่ม	เครื่องมือที่ใช้ สำหรับการวิจัย	ตัวแปรที่ใช้สำหรับ การศึกษา	ผลการศึกษาที่ได้
ณัฐธิดา จินมอญ (2559)	ถ ด ถ อ ย เ ช ঁ ঙ พหุคูณ			ความสัมพันธ์และการ ติดต่อสื่อสาร ตัวแปรตาม คุณภาพ 7 ด้าน ด้าน ความถูกต้อง ด้าน ความเที่ยงธรรม ด้าน ความชัดเจน ด้านความ กะทัดรัด ด้านความ สร้างสรรค์ ด้านความ สมบูรณ์ และด้านความ ทันกาล	ความสัมพันธ์เชิงบวก และ มี อิ ทิ พ ล ต่ อ คุณภาพการสอบบัญชี ส่วนทักษะการจัดการ องค์กรไม่มีอิทธิพลต่อ คุณภาพการสอบบัญชี
การปฏิบัติตาม จรรยาบรรณ วิชาชีพสอบบัญชี และคุณภาพการ สอบบัญชีของ ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ พจนี ศรีสุนน , สมใจ บุญหมื่น ไวย (2560)	วิจัยเชิงปริมาณ ใช้สถิติเชิง พรรณนาการ วิเคราะห์ สหสัมพันธ์ พหุคูณและการ วิเคราะห์การ ถดถอยพหุคูณ	ส ท ห ร ณ์ ใน ส ำ น ั ก ง ำ น ต ร ว จ ส อ บ สหกรณ์เขต 5 จำนวน 255 คน จาก มี น ำ ค ม - เมษายน 2017	แบบสอบถาม	จรรยาบรรณวิชาชีพ เป็นอิสระ ตัวแปรที่รวมถึง (1) ความโปร่งใสอิสระ ยุติธรรมและความ ซื่อสัตย์ (2) มืออาชีพ ความสามารถ (3) การ รักษาความลับ (4) ความรับผิดชอบสำหรับ ผู้ที่สหกรณ์ผู้ตรวจสอบ บัญชีทำงานและ (5) พฤติกรรมมืออาชีพ และคุณภาพการ ตรวจสอบนั้นขึ้นอยู่กับ ตัวแปรประกอบด้วย (1) ความแม่นยำ (2) ความเที่ยงธรรม (3) ความชัดเจน (4) ความ รัดกุม (5) การสร้าง (6) เสรีจลื่นและ (7) กำหนดเวลา	องค์ประกอบของ จรรยาบรรณวิชาชีพ พฤติกรรมและความ รับผิดชอบในวิชาชีพที่ ผู้ตรวจสอบสหกรณ์ ทำงาน การรักษา คว ำ ม ล ั บ แ ล ะ ความสามารถทาง วิชาชีพมีผลเชิงบวก คุณภาพการตรวจสอบ ของผู้สอบบัญชีสหกรณ์

ชื่อเรื่อง/ ชื่อผู้แต่ง/ปี	วิธีการ ดำเนินงานวิจัย	กลุ่มตัวอย่าง และวิธีการสุ่ม	เครื่องมือที่ใช้ สำหรับการวิจัย	ตัวแปรที่ใช้สำหรับ การศึกษา	ผลการศึกษาที่ได้
ปัจจัยเชิงสาเหตุที่มี ผลต่อคุณภาพการ สอบ บัญชี ของ ผู้สอบบัญชีภาษี อากรในประเทศไทย ปยุตนุช ปิ่นกุ่มภีร์ กนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินิทธิ (2560)	วิจัยเชิงปริมาณ ด้วยวิธีการ สำรวจโดยใช้การ ทดสอบ t-test f-test และ การ วิเคราะห์วิถี (Path Analysis)	ผู้สอบบัญชี ภาษีอากรใน ประเทศไทย	แบบสอบถาม	ตัวแปรอิสระ 1. ปัจจัยคุณลักษณะ อาชีพ 1.1 จรรยาบรรณ 1.2 การใช้วิจารณ์งาน 1.3 ประยุกต์ใช้ มาตรฐานการสอบ บัญชี 2. ปัจจัยหลักการเลือก ตัวอย่าง 2.1 วัตถุประสงค์การ ตรวจสอบ 2.2 ประชากรและ หน่วยตัวอย่าง 2.3 ขนาดตัวอย่าง 2.4 การประเมินผลการ ทดสอบตัวอย่าง ตัวแปรตาม คุณภาพการสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีภาษี อากร 6 ด้าน ได้แก่ ด้านความสมบูรณ์ ด้าน ความทันกาล ด้าน ความเที่ยงธรรม ด้าน ความถูกต้อง ด้าน ความกะทัดรัด และ ด้านความชัดเจน	ปัจจัยเชิงสาเหตุหลักที่มี ผลต่อคุณภาพการสอบ บัญชีภาษีอากรใน ประเทศไทยคือปัจจัย ทางคุณลักษณะวิชาชีพ ด้านจรรยาบรรณ วิชาชีพมากที่สุด รองลงมา ด้านการใช้ วิจารณ์งานสงสัยเยี่ยง ผู้ประกอบวิชาชีพ และ ต่ำสุดคือด้านการ ประยุกต์ใช้มาตรฐาน การสอบบัญชีที่รับรอง ทั่วไปและในส่วนของ ปัจจัยหลักการเลือก ตัวอย่างการสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีภาษี อากรในประเทศไทย ปัจจัยที่มีผลมากที่สุดไป น้อยที่สุด คือ ด้าน วัตถุประสงค์ของการ ตรวจสอบ ด้าน ประชากรและหน่วย ตัวอย่าง ด้านขนาด ตัวอย่าง และด้านที่น้อย ที่สุดคือ ด้าน ประเมินผลการทดสอบ ตัวอย่าง

ชื่อเรื่อง/ ชื่อผู้แต่ง/ปี	วิธีการ ดำเนินงานวิจัย	กลุ่มตัวอย่าง และวิธีการสุ่ม	เครื่องมือที่ใช้ สำหรับการวิจัย	ตัวแปรที่ใช้สำหรับ การศึกษา	ผลการศึกษาที่ได้
การศึกษาคุณภาพ การสอบบัญชีของ สำนักงานสอบบัญชี ระหว่างประเทศ (Big 4) และใน ประเทศ (Non-Big 4) ของผู้ใช้บริการ สอบบัญชีใน ประเทศไทย พลอยไพลิน ตันติสกล, ศิริลักษณ์ สุทธิชัย (2560)	วิจัยเชิงปริมาณ	ผู้ใช้บริการ สำนักงานสอบ สอบบัญชี บริษัท จดทะเบียนใน ตลาดหลักทรัพย์ จำนวน 85 บริษัท	แบบสอบถาม	ตัวแปรอิสระ ข้อมูลทั่วไป ตัวแปรตาม AQA จากแนวคิด Behn et.al.(1997) จำนวน 12 ด้าน และ ข้อบ่งชี้คุณภาพจาก The Center for Audit Quality (2014) จำนวน 3 ด้านรวม 15 ด้าน	คุณภาพการสอบบัญชี ของ Big 4 มีคุณภาพสูง กว่า Non Big 4 และ คุณภาพการสอบบัญชี Big 4 และ Non Big 4 และมีความแตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทาง สถิติ
“เรื่องสำคัญในการ ตรวจสอบ” ในหน้า รายงานของผู้สอบ บัญชี กับการ ตอบสนองของ ตลาดหลักทรัพย์ แห่งประเทศไทย ศิลาพร ศรีจัน เพชร. (2560)	วิจัยเชิงปริมาณ ท ด ส อ บ สมมติฐาน (1) ความสัมพันธ์ ระหว่าง การ ตอบสนองของ ตลาดด้านราคา ต่อข้อมูลในงบ การเงิน (2) ความสัมพันธ์ ระหว่าง การ ตอบสนองของ ตลาด ต่อ “เรื่อง สำคัญในการ ตรวจสอบ” ใน หน้ารายงานของ ผู้สอบบัญชี	ใช้ ข้อมูลงบ การเงินรายปี ของ บริษัทที่จด ทะเบียนในตลาด หลักทรัพย์แห่ง ประเทศไทย โดยรวบรวม ข้อมูลตั้งแต่ ปี พ.ศ.2558 จนถึง ปี พ.ศ. 2559	ข้อมูลงบการเงิน ตั้งแต่ ปี พ.ศ. 2558 จนถึง ปี พ.ศ. 2559 โดยเก็บข้อมูล 1. กระแสเงินสด สุทธิจากการ ดำเนินงาน 2. กำไรสุทธิ 3. สินทรัพย์รวม 4. ระดับการก่อ หนี้ 5. ราคาซื้อ-ขาย ตราสารทุน 6. อัตรา ผลตอบแทน ต่อสินทรัพย์	ตัวแปรอิสระ “เรื่องสำคัญในการ ตรวจสอบ” ในหน้า รายงานของผู้สอบบัญชี แบบใหม่ มีความ สัมพันธ์ เชิงบวกกับการ ตอบสนองของตลาด ตัวแปรตาม ระดับการตอบสนองนัก ลงทุนที่มีต่องบการเงิน (1) การตอบสนองของ ตลาดด้านปริมาณ (2) การตอบสนอง ของ ตลาดด้านราคา	“เรื่องสำคัญในการ ตรวจสอบ” ในหน้า รายงานของผู้สอบบัญชี แบบใหม่ มีความ สัมพันธ์ เชิงบวกกับการ ตอบสนองของตลาด ด้านปริมาณอย่างมี นัยสำคัญ แต่ไม่มีความ สัมพันธ์เชิงบวกกับการ ตอบสนอง ของตลาด ด้านราคาอย่างมี นัยสำคัญ

ชื่อเรื่อง/ ชื่อผู้แต่ง/ปี	วิธีการ ดำเนินงานวิจัย	กลุ่มตัวอย่าง และวิธีการสุ่ม	เครื่องมือที่ใช้ สำหรับการวิจัย	ตัวแปรที่ใช้สำหรับ การศึกษา	ผลการศึกษาที่ได้
ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ภัชพรพรรณ กรรโณ และประเวศ เพ็ญวุฒิกุล. (2561)	วิจัยเชิงปริมาณ สถิติพรรณนา สถิติอนุมาน คือ การวิเคราะห์ ถดถอยพหุคูณ	ผู้สอบบัญชีรับ อนุญาตแห่ง ประเทศไทย จำนวน 319 คน	แบบสอบถาม	ตัวแปรอิสระ ปัจจัยการสื่อสารเรื่อง สำคัญในการตรวจสอบ ตัวแปรตาม คุณภาพการเปิดเผย การสื่อสารเรื่องสำคัญ ในการตรวจสอบใน รายงานของผู้สอบบัญชี รับอนุญาต	ปัจจัยการสื่อสารเรื่อง สำคัญในการตรวจสอบ มีผลกระทบต่อคุณภาพ การเปิดเผยการสื่อสาร เรื่องสำคัญ การ ตรวจสอบในรายงาน ของผู้สอบบัญชีรับ อนุญาต
ความสัมพันธ์ ระหว่างความพึง พอใจของลูกค้า ตรวจสอบกับ คุณสมบัติการ ตรวจสอบคุณภาพ: กรณี บริษัทจดทะเบียน ใน มาเลเซีย Taklah Mohd Iskandar, Mohd. Mohid Rahmat, and Hashaah Ismail (2010)	วิจัยเชิงปริมาณ ด้วยวิธีการ สำรวจโดยใช้สถิติ Correlation	บริษัทจดทะเบียน ในตลาด หลักทรัพย์ ประเทศ มาเลเซีย	แบบสอบถาม	- คุณภาพสำนักงาน สอบบัญชี มี 4 เรื่อง 1. ประสิทธิภาพในการ ตรวจสอบ 2. การตอบสนองความ ต้องการลูกค้า 3. ความอิสระ และ 4. ความมุ่งมั่น - คุณภาพการสอบ บัญชีของทีมงาน ตรวจสอบ ได้แก่ 1. ประสิทธิภาพที่มีต่อ ลูกค้า 2. ความอิสระ 3. ความเกี่ยวข้อง ข้อตกลงรับงาน 4. การปฏิบัติงาน ตรวจสอบ 5. จรรยาบรรณ และ 6. ความรู้ที่เกี่ยวข้องกับ บัญชีและมาตรฐานการ สอบบัญชี	ความพึงพอใจใน คุณภาพกับสำนัก งานสอบบัญชีสูงกว่า คุณภาพทีมงาน ตรวจสอบและความพึง พอใจของลูกค้าที่มีต่อ คุณภาพการสอบบัญชี ของสำนักงานสอบบัญชี Big 4 Non และ Big 4 ไม่มีความแตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ .05

ชื่อเรื่อง/ ชื่อผู้แต่ง/ปี	วิธีการ ดำเนินงานวิจัย	กลุ่มตัวอย่าง และวิธีการสุ่ม	เครื่องมือที่ใช้ สำหรับการวิจัย	ตัวแปรที่ใช้สำหรับ การศึกษา	ผลการศึกษาที่ได้
ระยะเวลาการ ตรวจสอบและ ขนาดของ บริษัท ส่งผลต่อคุณภาพ การตรวจสอบ หรือไม่: หลักฐาน เชิงประจักษ์จาก จอร์แดน Ali bedalqader Al-Thuneibat, Ream Tawfiq Ibrahim Al Issa, Rana Ahmad Ata Baker (2010)	วิจัยเชิงปริมาณ โดยทดสอบ สมมติฐาน พิจารณา คุณภาพการสอบ บัญชีจาก รายการคงค้าง ในงบการเงิน จากดุลยพินิจ ผู้บริหาร	บริษัทที่มีการ ซื้อขายหุ้น สาธารณะใน ตลาดหลักทรัพย์ จอร์แดนตลอด ทั้งปี 2002- 2006	ข้อมูลงบการ เงินบริษัทจด ทะเบียนใน ตลาดหลักทรัพย์ จอร์แดน	ตัวแปรอิสระ ระยะเวลา และขนาด สำนักงานสอบบัญชี ตัวแปรตาม คุณภาพงานสอบบัญชี วัดจากคุณภาพของบ การเงินของบริษัท ลูกค้าของสำนั กงานสอบบัญชี และใช้ รายการคงค้างทาง บัญชีส่วนที่เกิดจาก ดุลยพินิจของผู้บริหาร รายการคงค้างทาง บัญชีส่วนที่เกิดจาก ดุลยพินิจของผู้บริหาร (Discretionary accrual), เป็นตัวแทน คุณภาพงานสอบบัญชี	ขนาดของสำนั กงานสอบบัญชีไม่มี ความสัมพันธ์กับ คุณภาพการสอบบัญชี
มีความแตกต่าง ระหว่างสำนั กงานสอบบัญชี Big 4 และ Non Big 4 ใหญ่ในพรีอักษี คุณภาพการสอบ บัญชี ที่มีต่อ ลักษณะลูกค้า Alastair Lawrence, Migue l Minutti- Meza, Ping Zhang (2011)	วิจัยเชิงปริมาณ ด้วยทดสอบด้วย วิธีการจับคู่โดย ใช้คะแนนความ โน้มเอียง (Propensity- score matching model)	สำนักงานสอบ บัญชี Big4 และ Non-Big4	แบบสอบถาม	ตัวแปรอิสระ เพศ ขนาดสำนักงานสอบ บัญชี คุณลักษณะของลูกค้า ตัวแปรตาม คุณภาพงานสอบบัญชี ใน 3 ลักษณะ, คือ รายการคงค้างทาง บัญชีส่วนที่เกิดจาก ดุลยพินิจของผู้บริหาร (Discretionary accrual), ต้นทุนจาก การลงทุน the ex ante cost-of-equity	พบความแตกต่าง ระหว่างเพศชายและ เพศหญิงต่อการรับรู้ พฤติกรรมความเป็น ผู้นำผลกระทบจากการ สอบบัญชี สามารถ สะท้อนลักษณะของ ลูกค้าได้โดยเฉพาะ ขนาดของบริษัทลูกค้า แต่ไม่พบความแตกต่าง อย่างน้อยสำคัญระหว่าง คุณภาพงานสอบบัญชี ของสำนักงานสอบบัญชี Big4 และ Non-Big4

ชื่อเรื่อง/ ชื่อผู้แต่ง/ปี	วิธีการ ดำเนินงานวิจัย	กลุ่มตัวอย่าง และวิธีการสุ่ม	เครื่องมือที่ใช้ สำหรับการวิจัย	ตัวแปรที่ใช้สำหรับ การศึกษา	ผลการศึกษาที่ได้
				capital และความถูกต้องของการคาดการณ์ของนักวิเคราะห์ (Analyst forecast accuracy)	อย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ.05
ผู้สอบบัญชีรายใหญ่ 4 รายและคุณภาพยอดคงค้างในบังกลาเทศ M. Humayun Kabir, Divesh Sharma, Md Ainul Islam, Amirus Salat (2011)	การวิจัยเชิงปริมาณ และการทดสอบสมมติฐาน	บริษัทในตลาดหลักทรัพย์ 382 บริษัท ต่อปี ระหว่างปี 2000-2003	ข้อมูลงบการเงินบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์บังกลาเทศ	ตัวแปรอิสระ ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี ตัวแปรตาม คุณภาพงานสอบบัญชีวัดจากคุณภาพของงบการเงินของบริษัทลูกค้าของสำนักงานสอบบัญชี และใช้รายการคงค้างทางบัญชีส่วนที่เกิดจากดุลยพินิจของผู้บริหาร รายการคงค้างทางบัญชีส่วนที่เกิดจากดุลยพินิจของผู้บริหาร (Discretionary accrual),	ขนาดของสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับคุณภาพการสอบบัญชีกลุ่มตัวอย่างในประเทศบังกลาเทศ
คุณภาพการสอบบัญชีและความพึงพอใจลูกค้า Rita Yuniarti, and Willey Mara Zumara (2013)	การวิจัยเชิงปริมาณ และการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรและสังเกตความสัมพันธ์ของตัวแปรเหล่านี้จากสมมติฐานที่สร้างขึ้นอย่างเป็น	หัวหน้าการเงิน หัวหน้าหน่วยตรวจสอบภายใน และพนักงานในเขตอุตสาหกรรม Kujang Cikampek	แบบสอบถาม	ตัวแปรอิสระ คุณภาพการสอบบัญชี - ประสิทธิภาพในการตรวจสอบปีก่อน - ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรม - การตอบสนองต่อความต้องการของลูกค้า - ความสามารถทางเทคนิคมาตรฐานการสอบบัญชี	ประสิทธิภาพในการตรวจสอบปีก่อน - ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรม - การตอบสนองต่อความต้องการของลูกค้า - ความสามารถทางเทคนิคมาตรฐานการสอบบัญชี - มาตรฐานจริยธรรมสูง

ชื่อเรื่อง/ ชื่อผู้แต่ง/ปี	วิธีการ ดำเนินงานวิจัย	กลุ่มตัวอย่าง และวิธีการสุ่ม	เครื่องมือที่ใช้ สำหรับการวิจัย	ตัวแปรที่ใช้สำหรับ การศึกษา	ผลการศึกษาที่ได้
	ระบบผ่านการ ทดสอบทางสถิติ			<p>บัญชีและมาตรฐานการ สอบบัญชี</p> <ul style="list-style-type: none"> - มาตรฐานจริยธรรม สูง - ความเป็นอิสระ - ความมีประสิทธิผล ของคณะกรรมการ ตรวจสอบ - ผู้บริหาร (หุ้นส่วน / ผู้จัดการ) มีการตอบรับ งาน - คุณภาพการสอบ บัญชี <p>ตัวแปรตาม</p> <ul style="list-style-type: none"> - ความพึงพอใจของ ลูกค้า 	<p>มีผลต่อความพึงพอใจ ของลูกค้าอย่างมี นัยสำคัญ ในขณะที่</p> <ul style="list-style-type: none"> - ความสามารถทาง เทคนิค <p>มาตรฐานบัญชีและ มาตรฐานการสอบบัญชี</p> <ul style="list-style-type: none"> - ความเป็นอิสระ <p>มีความสัมพันธ์กับความ มีประสิทธิผลของ คณะกรรมการ ตรวจสอบ</p> <ul style="list-style-type: none"> - ผู้บริหาร (หุ้นส่วน / ผู้จัดการ) มีการตอบรับ งานและ <p>มีข้อสงสัยเกี่ยวกับผู้ ประกอบวิชาชีพการ ตอบรับงาน ไม่ส่งผล กระทบต่อความพึง พอใจของลูกค้าอย่างมี นัยสำคัญ</p> <p>ดังนั้น คุณภาพการสอบ บัญชีมีผลกระทบต่อ ความพึงพอใจ</p>
<p>ความเป็นอิสระของ ผู้สอบบัญชีคุณภาพ การตรวจสอบและ การหมุนเวียน ผู้สอบบัญชีที่บังคับ ในอียิปต์</p> <p>Diana Mostafa Mohamed (2013)</p>	<p>วิจัยเชิงปริมาณ ด้วยวิธีการ สำรวจ</p>	<p>บริษัทยักษ์ใหญ่ ทางด้านการ ตรวจสอบบัญชี หรือ Big Four ในประเทศ อียิปต์</p>	<p>แบบสอบถาม ปรับมาจาก Multifactor Leadership</p>	<p>ตัวแปรอิสระ</p> <p>ปัจจัยด้านความเป็น อิสระของผู้สอบบัญชี</p> <p>ตัวแปรตาม</p> <p>คุณภาพการสอบบัญชี วัดจากความถูกต้อง ชัดเจน เที่ยงธรรม รวมถึงความสมบูรณ์ ของงบการเงิน</p>	<p>ความเป็นอิสระของ ผู้สอบบัญชีในมิติของ จริยธรรมนั้นส่งผล ทางตรงเชิงบวกต่อ คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความถูกต้องของ รายงานทางการเงินและ ด้านของความทันกาล ของรายงานทางการเงิน</p>

2.2.2.3 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการทดสอบความแตกต่างระหว่างขนาด และคุณภาพ

การสอบบัญชี

จากการทบทวนวรรณกรรม ทั้งในประเทศไทยและต่างประเทศ สรุปได้ตารางดังนี้

ตารางที่ 2.5 สรุปวรรณกรรมการทดสอบความแตกต่างของขนาดและคุณภาพการสอบบัญชี

ชื่อเรื่อง/ ชื่อผู้แต่ง/ปี	วิธีการ ดำเนินงานวิจัย	กลุ่มตัวอย่าง และวิธีการสุ่ม	เครื่องมือที่ใช้ สำหรับการวิจัย	ตัวแปรที่ใช้สำหรับ การศึกษา	ผลการศึกษาที่ได้
คุณภาพการสอบ บัญชี และการ จัดการกำไร กนกอร แก้วประภา , รติยา ไชยลา หงษ์ และอรพรรณ ชินวัง (2556)	วิจัยเชิงปริมาณ	บริษัทจดทะเบียนใน ตลาดหลักทรัพย์ ในกลุ่มสินค้า อุตสาหกรรม จำนวน 77 บริษัท ในช่วงปี พ.ศ. 2554- 2555	ข้อมูลบริษัท จดทะเบียนใน ตลาดหลักทรัพย์ แห่งประเทศไทย กลุ่มสินค้า ในช่วงปี พ.ศ. 2554-2555	ตัวแปรอิสระ คุณภาพการสอบบัญชี ของกลุ่ม Big 4 และ กลุ่ม Non-Big 4 ใช้ขนาดของสำนัก งานสอบบัญชี (Big 4 or Non-Big 4) เป็น ตัวแทน ตัวแปรตาม ระดับการจัดการกำไร ใช้รายการพึงรับพึง จ่ายตามดุลยพินิจ ของฝ่ายบริหาร Discretionary Accruals : DCA) เป็น ตัวแทน	กลุ่มบริษัทจดทะเบียน ที่ได้รับการสอบบัญชี โดยกลุ่ม Big-4 มีระดับ ค่าเฉลี่ยของ DCA น้อย กว่ากลุ่มบริษัทจดทะเบียน ที่ได้รับการ สอบบัญชี การศึกษาคั้งนี้ไม่พบ หลักฐานที่ยืนยันว่า คุณภาพของการสอบ บัญชีโดยกลุ่ม Big-4 จะ ลดระดับการจัดการ กำไรได้มากกว่ากลุ่ม Non-Big 4 อย่างมีนัย สำคัญทางสถิติ 0.05
ความแตกต่างของ คุณภาพงานสอบ บัญชีระหว่างสำนัก งานสอบบัญชี Big4 และ Non-Big4 สามารถบอก ลักษณะของลูกค้ำ ได้หรือไม่: หลักฐาน จาก บริษัทจดทะเบียน ในตลาด หลักทรัพย์แห่ง ประเทศไทย	วิจัยเชิงปริมาณ ทดสอบ สมมติฐาน ว่าขนาดของ สำนักงานสอบ บัญชีนั้นแตกต่าง ตาม คุณลักษณะของ ลูกค้ำโดยใช้ คะแนนความ โน้มเอียง (Propensity- score	บริษัทจดทะเบียนใน ตลาดหลักทรัพย์ แห่งประเทศไทย พ.ศ. 2544 ถึงปี พ.ศ. 2553 รวม ระยะเวลาทั้งสิ้น 10 ปี	ข้อมูลงบการเงิน บริษัทจดทะเบียน ในตลาด หลักทรัพย์ใน ประเทศไทย	ตัวแปรอิสระ ขนาดสำนักงานสอบ บัญชี Big4 และ Non- Big4 ตัวแปรตาม ลักษณะของลูกค้ำ	ไม่พบความแตกต่าง อย่างมีนัยสำคัญ ระหว่างคุณภาพของ งานสอบบัญชี ของ สำนักงานสอบบัญชี ขนาดใหญ่และขนาด เล็ก อย่างไรก็ตาม ผลกระทบจากสำนัก งานสอบบัญชีสามารถ สะท้อนต่อลักษณะของ บริษัทลูกค้ำโดยเฉพาะ ในส่วนของคุณลักษณะ ทางด้านขนาดของ

ชื่อเรื่อง/ ชื่อผู้แต่ง/ปี	วิธีการ ดำเนินงานวิจัย	กลุ่มตัวอย่าง และวิธีการสุ่ม	เครื่องมือที่ใช้ สำหรับการวิจัย	ตัวแปรที่ใช้สำหรับ การศึกษา	ผลการศึกษาที่ได้
อรกานต์ ผดุง สัจจกุล และดิชพงศ์ พงศ์ ภัทรชัย (2558)	Matching Model) และ การจับคู่โดย ใช้คุณลักษณะ ของลูกค้า (Attribute- based Matching Model)				บริษัทลูกค้าของสำนัก งานสอบบัญชี
การศึกษาคุณภาพ การสอบบัญชีของ สำนักงานสอบบัญชี ระหว่างประเทศ (Big 4) และใน ประเทศ (Non-Big 4) ของผู้ใช้บริการ สอบบัญชีใน ประเทศไทย พลอยไพลิน ตันติสกล, ศิริลักษณ์ สุทธิชัย (2560)	วิจัยเชิงปริมาณ และทดสอบสถิติ T-test ทดสอบความ แตกต่างของ คุณภาพ ระหว่าง สำนักงานสอบ บัญชีระหว่าง ประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big4) บัญชีในมุมมอง ของผู้ใช้บริการ	ผู้ใช้บริการสอบ บัญชีในบริษัท จดทะเบียนใน ตลาดหลักทรัพย์ แห่งประเทศไทย จำนวน 85 บริษัท	แบบสอบถาม	ตัวแปรอิสระ ข้อมูลทั่วไป ขนาดสำนักงานสอบ บัญชี Big4 และ Non- Big4 ตัวแปรตาม คุณภาพของสำนัก งานสอบบัญชี AQA จากแนวคิด Behn et.al.(1997) จำนวน 12 ด้าน และข้อบ่งชี้ คุณภาพจาก The Center for Audit Quality(2014) จำนวน 3 ด้านรวม 15 ด้าน	ในมุมมองของ ผู้ใช้บริการ Big 4 มี คุณภาพการสอบบัญชี ที่สูงกว่าNon-Big 4 ใน ด้านความเข้าใจใน อุตสาหกรรมของลูกค้า , การตอบสนองความ ต้องการของลูกค้า, ความสามารถของ ผู้สอบบัญชี, จรรยาบรรณใน วิชาชีพการตรวจสอบ ,และการใช้ข้อมูลจาก ผู้เชี่ยวชาญด้านอื่น และผลการทดสอบ T- test พบว่าการสอบ บัญชีของ Big 4 และ Non-Big 4 มีความ แตกต่างกันอย่างมี นัยสำคัญทางสถิติ

ชื่อเรื่อง/ ชื่อผู้แต่ง/ปี	วิธีการ ดำเนินงานวิจัย	กลุ่มตัวอย่าง และวิธีการสุ่ม	เครื่องมือที่ใช้ สำหรับการวิจัย	ตัวแปรที่ใช้สำหรับ การศึกษา	ผลการศึกษาที่ได้
ระยะเวลาการ ตรวจสอบและ ขนาดของ บริษัท ส่งผลกระทบต่อคุณภาพ การตรวจสอบ หรือไม่: หลักฐาน เชิงประจักษ์จาก จอร์แดน Ali bedalqader Al-Thuneibat, Ream Tawfiq Ibrahim Al Issa, Rana Ahmad Ata Baker (2010)	เชิงปริมาณ ทดสอบ สมมติฐาน ระยะเวลาใน การให้บริการ และขนาดของ สำนักงานสอบ บัญชีมีผลต่อ คุณภาพการ สอบบัญชี	บริษัททางการเงิน ในตลาด หลักทรัพย์ ปี 2002-2006	ข้อมูลทางการเงิน ในตลาด หลักทรัพย์ ประเทศ จอร์แดน	ตัวแปรอิสระ ระยะเวลา และขนาด สำนักงานสอบบัญชี ตัวแปรตาม คุณภาพงานสอบบัญชี วัดจากคุณภาพของงบ การเงินของบริษัทลูกค้ำ ของสำนักงานสอบบัญชี และใช้รายการคงค้าง ทางบัญชีส่วนที่เกิดจาก ดุลยพินิจของผู้บริหาร (Discretionary accrual) เป็นตัวแทน คุณภาพงานสอบบัญชี	ระยะเวลาการ ตรวจสอบและขนาด ของ บริษัท ส่งผลต่อ คุณภาพการตรวจสอบ หรือไม่: หลักฐานเชิง ประจักษ์จากจอร์แดน
ผู้สอบบัญชีรายใหญ่ 4 รายและคุณภาพ ยอดคงค้างในบัง กลาเทศ M. Humayun Kabir, Divesh Sharma, Md Ainul Islam, Amirus Salat (2011)	เชิงปริมาณและ ทดสอบ สมมติฐาน คุณภาพการ สอบบัญชีและ ความพึงพอใจ ของลูกค้า	บริษัทในตลาด หลักทรัพย์ จำนวน 382 บริษัท ประเทศ บังกลาเทศ ระหว่างปี 2000-2003	ข้อมูลทางการเงิน บริษัทจดทะเบียนใน ตลาดหลักทรัพย์ ประเทศ บังกลาเทศ	ตัวแปรอิสระ ขนาดของสำนัก งานสอบบัญชี ตัวแปรตาม คุณภาพงานสอบบัญชี วัดจากคุณภาพของงบ การเงินของบริษัทลูกค้ำ ของสำนักงานสอบบัญชี และใช้รายการคงค้าง ทางบัญชีส่วนที่เกิดจาก ดุลยพินิจของผู้บริหาร รายการคงค้างทางบัญชี ส่วนที่เกิดจากดุลยพินิจ ของ ผู้ บ ริ ห า ร (Discretionary accrual)	ขนาดของสำนัก งานสอบบัญชีมี ความสัมพันธ์กับ คุณภาพการสอบบัญชี กลุ่มตัวอย่างใน ประเทศบังกลาเทศ

ชื่อเรื่อง/ ชื่อผู้แต่ง/ปี	วิธีการ ดำเนินงานวิจัย	กลุ่มตัวอย่าง และวิธีการสุ่ม	เครื่องมือที่ใช้ สำหรับการวิจัย	ตัวแปรที่ใช้สำหรับ การศึกษา	ผลการศึกษาที่ได้
ความแตกต่างของ คุณภาพการสอบ บัญชีระหว่าง สำนัก งานสอบบัญชี Big 4 และ Non-Big 4 สามารถบอก ลักษณะของลูกค้ำ ได้หรือไม่ Lawrence, A., Minutti-Meza, M., & Zhang, P. (2011).	เชิงปริมาณ ท ด ส อ บ สมมติฐาน ว่าขนาดของ สำนักงานสอบ บัญชี นั้น แตกต่างกันตาม คุณลักษณะของ ลูก ค้ำ ด้วย หรือไม่ Proxies คุณภาพการ สอบบัญชี 3 ค่า คือ 1. รายการ คงค้างจากดุลย พินิจผู้บริหาร 2. ตั น ทุ น ของเงินลงทุน 3. ความถูกต้อง ของ การ คาดการณ์ของ นักวิเคราะห์	บ ริ ษั ท จ ด ทะเบียนใน ตลาดหลักทรัพย์ ใน ประเทศ สหรัฐอเมริกา	ข้อมูลงบการเงิน บ ริ ษั ท จ ด ทะเบียนใน ตลาดหลักทรัพย์ ป ระ ะ เ ท ศ สหรัฐอเมริกา	ตัวแปรอิสระ ขนาดสำนักงานสอบ บัญชี Big4 และ Non- Big4 ตัวแปรตาม คุณภาพของสำนัก งานสอบบัญชี	คุณภาพงานสอบบัญชี ของสำนักงานสอบ บัญชี Big4 และ Non- Big4 ใน ประเทศ สหรัฐอเมริกานั้นไม่ แตกต่างกันอย่างไม่มี นัยสำคัญ

2.2.2.4 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ระหว่าง การควบคุมคุณภาพและ คุณภาพการสอบบัญชี

จากการทบทวนวรรณกรรม ทั้งในประเทศไทยและต่างประเทศ สรุปได้ตารางดังนี้

ตารางที่ 2.6 สรุปวรรณกรรมความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพกับคุณภาพการสอบบัญชี

ชื่อเรื่อง/ ชื่อผู้แต่ง/ปี	วิธีการ ดำเนินงานวิจัย	กลุ่มตัวอย่าง และวิธีการสุ่ม	เครื่องมือที่ใช้ สำหรับการวิจัย	ตัวแปรที่ใช้สำหรับ การศึกษา	ผลการศึกษาที่ได้
ผลกระทบของการ ปฏิบัติงานทางการ สอบบัญชีที่ดีที่มีต่อ คุณภาพการสอบ บัญชีของผู้สอบ บัญชีภาษีอากรใน ประเทศไทย นุชรี มาสกา สุวรรณหวังเจริญ เดช และไพลิน นิล นิยม (2556)	วิจัยเชิงปริมาณ ด้วยวิธีการ สำรวจโดยใช้ สถิติ การ วิเคราะห์ สหสัมพันธ์ พหุคูณ และการ ถดถอยพหุคูณ	ผู้สอบบัญชีภาษี อากรในประเทศไทย	แบบสอบถาม	ตัวแปรอิสระ การปฏิบัติงานการสอบ บัญชีที่ดี ได้แก่ ด้าน ความรู้ความสามารถ และความเป็นอิสระ และด้านการจัดทำ รายงานทางการสอบ บัญชี ตัวแปรตาม คุณภาพการสอบบัญชี ภาษีอากรในประเทศไทย มี 7 ด้าน ได้แก่ ด้าน ความถูกต้อง ความเที่ยง ธรรม ความชัดเจน ความกะทัดรัด ความ สร้างสรรค์ ความ สมบูรณ์ และด้านความ ทันกาล	การปฏิบัติงานการ สอบบัญชีที่ดี ด้านการ เก็บรวบรวมและ ประเมินหลักฐาน ด้าน ความรู้ความสามารถ และความเป็นอิสระ และด้านการจัดทำ รายงานทาง การสอบบัญชีมี ความสัมพันธ์และ ผลกระทบเชิงบวกกับ คุณภาพการสอบบัญชี โดยรวม
ความสัมพันธ์ ระหว่างการบริหาร งานสอบบัญชี เชิงกลยุทธ์มีกับ คุณภาพการสอบ บัญชีของผู้สอบ บัญชีรับอนุญาต แห่งประเทศไทย จุฑารัตน์ คุณทุม และคณะ (2556)	วิจัยเชิงปริมาณ ด้วยวิธีการ สำรวจโดยใช้ สถิติวิเคราะห์ สหสัมพันธ์ พหุคูณและการ ถดถอยเชิง พหุคูณ	ผู้สอบบัญชีรับ อนุญาตแห่ง ประเทศไทย	แบบสอบถาม	ตัวแปรอิสระ การบริหารเชิงกลยุทธ์ 1. การจัดเตรียมงาน 2. การจัดทำหนังสือ ตอบรับงาน 3. การวิเคราะห์ความ เสี่ยง 4. การวางแผนการ ตรวจสอบ 5. การตรวจสอบ ระหว่างกาล	ไม่พบความแตกต่าง อย่างมีนัยสำคัญ ระหว่างคุณภาพ งานสอบบัญชีของ สำนักงานสอบบัญชี ขนาดใหญ่และขนาด เล็ก

ชื่อเรื่อง/ ชื่อผู้แต่ง/ปี	วิธีการ ดำเนินงานวิจัย	กลุ่มตัวอย่าง และวิธีการสุ่ม	เครื่องมือที่ใช้ สำหรับการวิจัย	ตัวแปรที่ใช้สำหรับ การศึกษา	ผลการศึกษาที่ได้
				6. การตรวจสอบขั้น สุดท้าย 7. การจัดทำรายงาน ตัวแปรตาม คุณภาพการสอบบัญชี7 ด้าน ได้แก่ 1. ความถูกต้อง (Accuracy) 2. ความเที่ยงธรรม (Objectivity) 3. ความชัดเจน (Clearness) 4. ความกระชับ (Conciseness) 5. ความสร้างสรรค์ (Creativity) 6. ความสมบูรณ์ (Completeness) 7. ความทันเวลา (Timeliness)	
ความสัมพันธ์ ระหว่างการควบคุม การสอบบัญชีกับ คุณภาพการสอบ บัญชีของสำนัก งานสอบบัญชีใน ประเทศไทย วันรักษ์ โสภาพร, การ์ณย์ ประทุม และพรทิพย์ ชุ่มเมืองปัก (2557)	วิจัยเชิงปริมาณ ด้วยวิธีการ สุ่มอย่างง่ายโดยใช้ สถิติวิเคราะห์ สหสัมพันธ์ พหุคูณและการ ถดถอยเชิง พหุคูณ	สำนักงาน สอบบัญชีใน ประเทศไทย	แบบสอบถาม	ตัวแปรอิสระ การควบคุมคุณภาพการ สอบบัญชี ตัวแปรตาม วัตถุประสงค์การสอบ บัญชี จาก 7 ด้าน ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และ ด้านความทันกาล	การควบคุมการสอบ บัญชี ด้านข้อกำหนด วิชาชีพที่เกี่ยวข้อง ด้านการแบ่งงาน และ ด้านความรับผิดชอบ ของผู้นำต่อคุณภาพ ภายในสำนักงาน มี ความสัมพันธ์และ ผลกระทบเชิงบวกกับ คุณภาพการสอบบัญชี

ชื่อเรื่อง/ ชื่อผู้แต่ง/ปี	วิธีการ ดำเนินงานวิจัย	กลุ่มตัวอย่าง และวิธีการสุ่ม	เครื่องมือที่ใช้ สำหรับการวิจัย	ตัวแปรที่ใช้สำหรับ การศึกษา	ผลการศึกษาที่ได้
<p>ความเห็นของผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่มีต่อการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีและคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน</p> <p>สุนิสา จันทร์เที่ยง (2557)</p>	<p>วิจัยแบบผสมเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพเชิงการสำรวจโดยใช้สถิติ Correlation</p>	<p>กลุ่มตัวอย่าง นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดิน ระดับชำนาญการและการปฏิบัติการ</p>	<p>แบบสอบถามและสัมภาษณ์</p>	<p>ตัวแปรอิสระ</p> <ul style="list-style-type: none"> - ลักษณะประชากรศาสตร์ - การควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีตาม TSQC1 <ol style="list-style-type: none"> 1. ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน (Leadership Responsibilities) 2. ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (Ethical Requirement) 3. การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า (Client Acceptance and Continuance) 4. ทรัพยากรบุคคล (Human Resource) 5. การปฏิบัติงาน (Engagement Performance) 6. การติดตามผล (Monitoring) <p>ตัวแปรตาม</p> <p>ได้แก่ ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล</p>	<p>ความเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพและคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมระดับมาก ด้านข้อกำหนดจรรยาบรรณ การปฏิบัติงานตรวจสอบและงานอื่นด้านการบริหารงานตรวจสอบและงานอื่นด้านทรัพยากรบุคคล ด้านความรับผิดชอบของผู้บริหารสูงสุดต่อคุณภาพงานและด้านการติดตามผล ผลการทดสอบสมมติฐาน ผู้ปฏิบัติงานช่วงอายุต่างกันมีระดับความคิดเห็นคุณภาพการสอบบัญชีแตกต่างกัน ณ ระดับนัยสำคัญ การควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี</p>

2.2.2.5 การวัดตัวแปรคุณภาพการสอบบัญชี

จากการศึกษาและทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality) จากฐานข้อมูลทั้งในและต่างประเทศพบว่าการวัดคุณภาพจากการทบทวนวรรณกรรมที่ผ่านมา มีความหลากหลาย การวัดคุณภาพการสอบบัญชี มี 3 มุมมอง ดังนี้

มุมมองที่ 1 การวัดคุณภาพการสอบบัญชีจากการนำเข้า (Input) พิจารณาจากระดับงาน (Engagement Level) เช่น ชั่วโมงการตรวจสอบ ชั่วโมงการฝึกอบรม งานที่มอบหมาย ค่าสอบบัญชี การติดตามการตรวจสอบตามความเสี่ยง ความเชี่ยวชาญการตรวจสอบในอุตสาหกรรม การวัดจากระดับบริษัท (Firm Level) เช่น ประสบการณ์ในการตรวจสอบปีก่อน ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรม การตอบสนองต่อความต้องการของลูกค้า ความสามารถทางเทคนิคมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชี มาตรฐานจริยธรรมสูง ความเป็นอิสระ ความมีประสิทธิผลของคณะกรรมการตรวจสอบ ผู้บริหาร (หุ้นส่วน/ผู้จัดการ) มีการตอบรับงาน เป็นต้น (Rita Yuniarti, and Willey Mara Zumara, 2013)

มุมมองที่ 2 การวัดคุณภาพการสอบบัญชีจากกระบวนการ (Process) พิจารณาจากกระบวนการสอบบัญชีเป็นหลัก เช่น การตรวจระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของสำนักงาน ก.ล.ต. โดยจะดูพิจารณาจากกระบวนการปฏิบัติงานภายในสำนักงานสอบบัญชีเป็นหลัก ว่าคุณภาพงานสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี ที่ตรวจสอบบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ TSQC 1¹ (วันรักษ์ โสภาพร, การุณย์ ประทุม และ พรทิพย์ ชุ่มเมืองปัก, 2557)

มุมมองที่ 3 การวัดคุณภาพการสอบบัญชีจากผลลัพธ์ (Outcome) พิจารณาจากการแก้ไขงบการเงิน การแสดงความเห็นผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่อง การดูจำนวนและลักษณะข้อผิดพลาดที่ตรวจพบ ²PCAOB (Denise Dickins, Rebecca G., Fay, and John Reish, 2014) รายงานของผู้สอบบัญชี เกี่ยวกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบส่งผลกระทบต่อการตัดสินใจของนักลงทุน (ศิลาพร ศรีจันเพชร, 2560) การนำเสนอเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีมีผลต่อคุณภาพการเปิดเผย (ภัชพรพรรณ กรรณโณ และประเวศ เพ็ญวุฒิกุล, 2561) และจากคุณภาพรายงานทางการเงิน (Diana Mostafa Mohamed, 2013) เป็นต้น

ดังนั้นการวัดคุณภาพงานสอบบัญชีด้วยผลลัพธ์ของงานสอบบัญชีให้ผลที่ชัดเจนมากกว่าการวัดคุณภาพงานสอบบัญชีด้วยกระบวนการปฏิบัติงานสอบบัญชี (อรกานต์ ผดุงสัจจกุล, 2558) อีกทั้งจากงานวิจัยทางด้านการสอบบัญชีที่มีการใช้ Proxies หลากหลาย เช่นการวัดคุณภาพการสอบบัญชีจากรายการคงค้างทางบัญชีเกิดจากดุลยพินิจของผู้บริหาร (อรกานต์ ผดุงสัจจกุล, 2558; Lawrence et al., 2011; M. Humayun Kabir, Divesh Sharma, Md Ainul Islam, Amirus Salat, 2011) ต้นทุนของเงินลงทุน (Lawrence et al., 2011) คุณภาพรายงานทางการเงิน (Diana

Mostafa Mohamed, 2013) คุณภาพรายงานของผู้สอบบัญชีจากผลลัพธ์ของผู้สอบบัญชี คือ รายงานผู้สอบบัญชีที่รายงานข้อเท็จจริงเกี่ยวกับงบการเงินของกิจการที่ตรวจสอบได้อย่างถูกต้อง (สุวิทย์ เต็มสุขเจริญและคณะ, 2559) รายงานของผู้สอบบัญชี เกี่ยวกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ส่งผลกระทบต่อการตัดสินใจของนักลงทุน (ศิลาพร ศรีจันเพชร, 2560) และการนำเสนอเรื่องสำคัญ ในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีมีผลต่อคุณภาพการเปิดเผย (ภัชพรพรรณ กรรณโณ และ ประเวศ เพ็ญวุฒิกุล, 2561)

จากหลายงานวิจัยที่มีการวัดคุณภาพการสอบบัญชีจากผลลัพธ์การสอบบัญชี คุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality) ประกอบไปด้วย ความถูกต้อง (Accuracy) ความเที่ยงธรรม (Objectiveness) ความชัดเจน (Clearness) ความกะทัดรัด (Conciseness) ความสมบูรณ์ (Completion) ความครบถ้วน (Completeness) และความทันต่อเวลา (Timeliness) ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ เดอแองเจโล DeAngelo (1981a, 1981b, 183-199) อ้างถึงใน อรกานต์ ผดุงสัจจกุล (2554) และประทีป วชิทองวัฒนา (2558) ที่ประกอบไปด้วย ความถูกต้อง (Accuracy) ความเที่ยงธรรม (Objectiveness) ความชัดเจน (Clearness) ความกะทัดรัด (Conciseness) ความสมบูรณ์ (Completion) และความทันต่อเวลา (Timeliness) ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัย

ไดอาน่า มุสตาฟา โมฮัมเมด Diana Mostafa Mohamed (2013, 116-144) ศึกษาเรื่องของความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีในประเทศอียิปต์โดย กลุ่มตัวอย่างเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทขนาดใหญ่ทางการตรวจสอบบัญชีหรือ Big Four ในประเทศอียิปต์โดยการศึกษาในครั้งนี้มีองค์ประกอบในการวัดคุณภาพการสอบบัญชี โดยวัดจากความถูกต้องของงบการเงิน ความชัดเจนและความเที่ยงธรรม รวมถึงความสมบูรณ์ของ งบการเงินที่ได้ ผลการวิจัยพบว่าความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในมิติของจริยธรรมนั้นส่งผลทางตรงเชิงบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความถูกต้องของรายงานทางการเงิน และด้านของ ความทันกาลของรายงานทางการเงิน อีกด้วย วันรัชช์ โสภภาพ การุณย์ ประทุมและพรทิพย์ ชุ่มเมืองปัก (2557, 96-106) ทำการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมการสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบ บัญชี พบว่าการควบคุมการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี จาก 7 ด้าน ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความ สร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล และสุนิสา จันท์เที่ยง (2557) ศึกษาความเห็น ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่มีต่อการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีและคุณภาพการสอบบัญชี

¹ มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ (Thai Standard on Quality Control-TSQC1) ตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 9/2554 เรื่อง การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทาน งบการเงินและงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง

² Public Company Accounting Oversight Board, USA.

ของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน วัดคุณภาพการสอบบัญชีด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล สอดคล้อง ัญญัติฯ จินตามอญ วัฒนา ยืนยง และปานฉัตร อาการักษ์ (2559) ศึกษาความเป็นมืออาชีพกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย พบว่าความเป็นมืออาชีพมีความสัมพันธ์มีความสัมพันธ์เชิงบวกและมีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชี 7 ด้าน ความถูกต้อง ความเที่ยงธรรม ความชัดเจน ความกะทัดรัด ความสร้างสรรค์ ความสมบูรณ์ และ ความถูกต้องสอดคล้อง ปุณยบุษ ปันกุมภีร์ กนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินินิธิ (2560) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมการสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย การควบคุมการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์ และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ได้แก่ ความถูกต้อง ความเที่ยงธรรม ความชัดเจน ความกะทัดรัด ความสมบูรณ์ และความถูกต้อง สอดคล้องหลักเกณฑ์จากมาตรฐานสากลสำหรับการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายใน มาตรฐานด้านการปฏิบัติงาน รหัส 2420 ของสถาบันผู้ตรวจสอบภายใน The Institute of Internal Auditors (IIA) คุณภาพการสื่อสาร การสื่อสาร ผลการปฏิบัติภารกิจต้องถูกต้อง เที่ยงธรรม ชัดเจน รัดกุม สร้างสรรค์ ครบถ้วน และทันกาล

ดังนั้น ผู้วิจัยสรุปได้ว่า คุณภาพการสอบบัญชีคือ คุณภาพรายงานการตรวจสอบ ที่มีข้อความและสาระสำคัญ เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง มีคุณภาพการสื่อสาร รายงานผู้สอบบัญชี 7 ข้อ ดังนี้ ถูกต้อง (Accurate) ต้องปราศจากข้อผิดพลาดและความบิดเบือนและ ชื่อสัตย์ต่อความจริงที่เกิดขึ้น เที่ยงธรรม (Objectivity) เป็นธรรมไม่ลำเอียงและไม่มีอคติและเป็นผลจากการประเมินข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องทั้งหมดที่มีอยู่ ชัดเจน (Clear) การสื่อสารที่เข้าใจง่าย มีเหตุผล หลีกเลี่ยงการใช้ศัพท์เทคนิคที่ไม่จำเป็น และให้สารสนเทศที่สำคัญทั้งหมดที่มีอยู่ รัดกุม (Concise) การสื่อสารตรงประเด็นและหลีกเลี่ยงการขยายความที่ไม่จำเป็น การให้รายละเอียด ที่เกินความต้องการ สร้างสรรค์(Constructive) การสื่อสารที่มีประโยชน์ต่อผู้รับบริการและองค์การ ในการชี้นำไปสู่การปรับปรุงที่จำเป็น ครบถ้วน (Complete) การสื่อสารที่ไม่ขาดสิ่งที่สำคัญและ จำเป็นต่อกลุ่มเป้าหมาย ไม่ตกหล่นสารสนเทศที่สำคัญและเกี่ยวข้อง รวมทั้งมีข้อสังเกตการณ์ สนับสนุนข้อแนะนำและข้อสรุปต่างๆ ทันกาล (Timely) คือการสื่อสารที่สร้างโอกาสและรวดเร็วโดย ขึ้นอยู่กับความสำคัญของประเด็นเพื่อให้ฝ่ายบริหารมีเวลาดำเนินการแก้ไขอย่างเหมาะสม การที่ สื่อสารรายงานการสอบบัญชีที่มีคุณภาพ ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) การแสดงความเห็นและการรายงานต่อการเงิน มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 (ปรับปรุง) เรื่องสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี (ปรับปรุง) มาตรฐาน การสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) เรื่องการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานผู้สอบบัญชี รับอนุญาต (ปรับปรุง) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง) เรื่องการดำเนินงานต่อเนื่อง

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) การสื่อสารกับผู้มีส่วนที่กำกับดูแล และมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 720 (ปรับปรุง) เรื่องความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่น เพื่อให้รายงานการสอบบัญชีที่มีการสื่อสารที่มีประสิทธิผล และโปร่งใส ในการรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่

การวัดคุณภาพการสอบบัญชี ตัวแปรตาม ประกอบด้วย 7 เรื่อง ประกอบไปด้วย ความถูกต้อง (Accuracy) ความเที่ยงธรรม (Objectiveness) ความชัดเจน (Clearness) ความกะทัดรัด (Conciseness) ความสมบูรณ์ (Completion) ความครบถ้วน (Completeness) และความทันต่อเวลา (Timeliness) และนำเนื้อหาามาตรฐานการสอบบัญชี ที่เกี่ยวข้องรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ มากำหนดข้อคำถาม ในการวัดคุณภาพการสอบบัญชีจากคุณภาพรายงานการสอบบัญชี 20 ข้อคำถาม ดังนี้

ความถูกต้อง (Accuracy) การนำเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีจากผลการตรวจสอบความเป็นจริง การรวบรวม ประเมินหลักฐานและสรุปนำเสนออย่างระมัดระวังรอบคอบเพียงพอ ประกอบวิชาชีพ นำเสนอข้อมูลอย่างมีเหตุผล ต้องปราศจากข้อผิดพลาดและความบิดเบือน และข้อสงสัยต่อความจริงที่เกิดขึ้น และสื่อสารรายงานของผู้สอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องอย่างเคร่งครัด สรุปข้อคำถาม 3 ข้อดังนี้

1. มีการตรวจสอบและนำเสนอรายงานผู้สอบบัญชีเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีอย่างเคร่งครัด
2. นำเสนอรายงานการสอบบัญชีจากผลการตรวจสอบ ได้อย่างถูกต้องตามข้อเท็จจริง ระมัดระวังรอบคอบ โดยใช้ดุลยพินิจเพียงพอประกอบวิชาชีพ ในการแสดงความเห็นรายงานผู้สอบบัญชีอย่างเหมาะสม
3. นำเสนอรายงานการสอบบัญชีที่มีการเปิดเผยข้อมูลอย่างตรงไปตรงมาตามข้อเท็จจริงที่ได้จากการตรวจพบความไม่ถูกต้องรายการข้อมูลที่ขัดต่อข้อกำหนด และมาตรฐานรายงานทางการเงิน

ความเที่ยงธรรม (Objectiveness) การสรุปผลจากการตรวจสอบและนำเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีเป็นธรรมไม่ลำเอียง ไม่มีความสัมพันธ์ส่วนตัว และไม่มีอคติและเป็นผลจากการประเมินข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องทั้งหมด สรุปข้อคำถาม 4 ข้อดังนี้

1. มีการปฏิบัติงานสอบบัญชีและนำเสนอรายงานการสอบบัญชี โปร่งใส ตามมาตรฐานการสอบบัญชี อย่างมีความเที่ยงธรรม เป็นกลาง ซื่อสัตย์สุจริต โดยไม่ปกปิดหรือบิดเบือนข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
2. นำเสนอรายงานสอบบัญชีที่สะท้อนความเป็นจริงเกี่ยวกับสภาพการดำเนินงานของลูกค้าต่อสาธารณะชน

3. นำเสนอข้อตรวจพบและรายงานให้ทราบถึงการทุจริตและข้อผิดพลาดอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินตามความจริง

4. นำเสนอรายงานผลการค้นพบข้อบกพร่องของระบบบัญชีของกิจการที่ตรวจสอบตามความเป็นจริง

ความชัดเจน (Clearness) การสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชีที่เข้าใจง่าย มีเหตุผล หลีกเลี่ยงการใช้ศัพท์เทคนิคที่ไม่จำเป็น ลำดับเนื้อหาต่อเนื่องและให้สารสนเทศที่สำคัญทั้งหมดที่มีอยู่ รวมถึงการนำเสนอพรรคเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่อง พรรคเรื่องสำคัญ พรรคเน้นข้อมูล และเหตุการณ์ พรรคเรื่องอื่น และพรรคข้อมูลอื่น สรุปข้อคำถาม 4 ข้อดังนี้

1. มีการปฏิบัติงานตรวจสอบได้ครบถ้วนตามวัตถุประสงค์การตรวจสอบ และสรุปผลเพื่อจัดทำรายงานการสอบบัญชีได้ชัดเจนและเป็นไปตามวัตถุประสงค์อย่างถูกต้องและครบถ้วน

2. นำเสนอรายงานการสอบบัญชี สื่อสารพรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters) ที่มีการจัดลำดับความสำคัญเนื้อหาที่มีความชัดเจน ตรงประเด็น โดยใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพเรื่องที่สำคัญที่สุดที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีมากขึ้น

3. นำเสนอรายงานผู้สอบบัญชี สื่อสารพรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ (Emphasized of Matters) ได้ชัดเจน และตรงประเด็น

4. นำเสนอความเห็นในรายงานผู้สอบบัญชี โดยการสื่อสารข้อสรุปจากการตรวจพบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ หรือแผ่กระจาย ได้อย่างชัดเจน และตรงประเด็นในพรรคเกณฑ์การแสดงความเห็นให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี

ความรัดกุม (Conciseness) การสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชี ตรงประเด็นและหลีกเลี่ยงการขยายความที่ไม่จำเป็น การให้รายละเอียดที่เกินความต้องการ ต้องไม่ขัดข้อกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง สรุปข้อคำถาม 2 ข้อดังนี้

1. นำเสนอความเห็นและสื่อสารข้อมูลในรายงานการสอบบัญชีเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี ที่กะทัดรัด กระชับ เข้าใจง่าย และได้ใจความ

2. นำเสนอรายงานการสอบบัญชี และสื่อสารเนื้อหาในพรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters) ที่ต้องกะทัดรัด กระชับ และสื่อสารให้เข้าใจง่าย ในการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพเพื่อให้ข้อมูลมีคุณค่าต่อผู้บริหาร ผู้กำกับดูแลและผู้ลงทุนมากขึ้น

ความคิดสร้างสรรค์ (Constructiveness) การสื่อสารที่รายงานของผู้สอบบัญชีมีประโยชน์ต่อผู้บริหาร ผู้กำกับดูแล และผู้ใช้งบการเงินในการชี้นำไปสู่การปรับปรุงที่จำเป็น เพื่อให้ได้รับข้อมูลที่มีคุณค่า ในวรรคเรื่องสำคัญ วรรคเน้นข้อมูลหรือเหตุการณ์ ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจ สภาพแวดล้อม ประเด็นความเสี่ยง การใช้ดุลยพินิจผู้บริหารในงบการเงิน การควบคุมภายใน และการลดโอกาสเกิดข้อผิดพลาดในอนาคต สรุปข้อคำถาม 3 ข้อดังนี้

1. นำเสนอรายงาน ที่มีการสื่อสารเนื้อหาที่เป็นประโยชน์ เพิ่มมูลค่า ในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters) เกี่ยวกับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ เรื่องที่ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจสำคัญในการตรวจสอบ ประเมินการที่มีความไม่แน่นอนสูง ความยากในการตรวจสอบ และความเสี่ยงจากการทุจริต เพื่อให้ผู้บริหาร ผู้กำกับดูแล ผู้ใช้งบการเงิน สามารถนำไปใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้อย่างมีประสิทธิภาพ

2. มีการตรวจพบและรายงานในแง่เชิงคุณภาพให้ทราบจุดอ่อนของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในกิจการ

3. มีการเสนอแนะป้องกันและลดความเสี่ยงในการดำเนินงานของลูกค้ำที่อาจจะเกิดขึ้นในอนาคต

ความครบถ้วน (Completeness) การสื่อสารรายงานของผู้สอบบัญชีผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจอย่างผู้ประกอบวิชาชีพ สื่อสารสารสนเทศที่สำคัญและเกี่ยวข้อง เป็นไปตามวัตถุประสงค์การตรวจสอบให้มีข้อมูล เนื้อหา ครบถ้วน รวมทั้งมีข้อสังเกตการณ์สนับสนุนข้อแนะนำ และข้อสรุปต่างๆให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดความเข้าใจสามารถนำไปใช้ในการตัดสินใจได้อย่างมีประสิทธิภาพ สรุปข้อคำถาม 2 ข้อดังนี้

1. มีการตรวจสอบหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเหมาะสมและเพียงพอ เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่ครบถ้วนและสมบูรณ์ในการสรุปผลเพื่อแสดงความเห็นในรายงานผู้สอบบัญชี

2. มีการรายงานผลการตรวจสอบครบถ้วนตามวัตถุประสงค์การตรวจสอบและมาตรฐานการสอบบัญชี เพื่อให้ได้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการนำไปใช้ตัดสินใจและป้องกันข้อผิดพลาดที่อาจจะเกิดขึ้น

ความทันกาล (Timeliness) คือการสื่อสารรายงานของผู้สอบบัญชีจากผลการตรวจสอบที่พบความผิดพลาดในรายงานการเงิน ข้อบกพร่องระบบการควบคุมภายใน การดำเนินงาน ต่อเนื่อง เรื่องสำคัญในรายงานผู้สอบบัญชี ที่สร้างโอกาสและรวดเร็วโดยขึ้นอยู่กับความสำคัญของประเด็นเพื่อให้มีเวลาดำเนินการแก้ไขอย่างเหมาะสม สรุปข้อคำถาม 2 ข้อดังนี้

1. นำเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีอย่างถูกต้องและครบถ้วนเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีภายในกำหนดเวลาและตอบสนองความต้องการผู้ใช้งบการเงินได้อย่างทันกาล

2. นำเสนอผลปฏิบัติงานสอบบัญชีได้ทันเวลาตามที่ลูกค้าได้กำหนด โดยยังคงมุ่งเน้นถึงควมมีคุณภาพของการสอบบัญชี

2.2.3 การตั้งสมมติฐานการวิจัย

จากการทบทวนวรรณกรรมตามที่กล่าวข้างต้น และนำมาสู่ข้อสมมติฐานงานวิจัย และเพื่อตอบคำถามงานวิจัยจึงมีข้อสมมติฐานทางสถิติดังนี้

2.2.3.1 สมมติฐานข้อ 1 การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) ทั้ง 6 องค์ประกอบ (1) ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน (2) ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (3) การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า (4) ทรัพยากรบุคคล (5) การปฏิบัติงาน และ (6) การติดตามผล แตกต่างกันในมุมมองผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

สมมติฐานหลัก (Null Hypothesis : H_0) คือ การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) ไม่แตกต่างกัน

สมมติฐานรอง (Alternative Hypothesis : H_{1A}) คือ การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายใน สำนักงานบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non- Big 4) สำนักงาน แตกต่างกัน

สมมติฐานรอง (Alternative Hypothesis : H_{1B}) คือ การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง สำนักงานบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non- Big 4) สำนักงาน แตกต่างกัน

สมมติฐานรอง (Alternative Hypothesis : H_{1C}) คือ การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า สำนักงานบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non- Big 4) สำนักงาน แตกต่างกัน

สมมติฐานรอง (Alternative Hypothesis : H_{1D}) คือ การควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบ ทรัพยากรบุคคล สำนักงานบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non- Big 4) สำนักงาน สำนักงานบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non- Big 4) สำนักงาน แตกต่างกัน

สมมติฐานรอง (Alternative Hypothesis : H_{1E}) คือ การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) การปฏิบัติงาน สำนักงานบัญชีระหว่างประเทศ (Big4) และในประเทศ (Non- Big 4) สำนักงาน แตกต่างกัน

สมมติฐานรอง (Alternative Hypothesis : H_{1F}) คือ การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) การติดตามผล สำนักงานบัญชีระหว่างประเทศ (Big4) และในประเทศ (Non- Big 4) สำนักงาน แตกต่างกัน

ผู้วิจัยตั้งสมมติฐานข้อ 1 สอดคล้องจากผลการตรวจระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีในประเทศไทยของสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ข้อมูล ณ วันที่ 30 ธันวาคม 2558 ได้ทำการตรวจสอบระบบคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี 16 สำนักงาน จากทั้งหมด 27 สำนักงาน ผลการตรวจสอบคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี Big 4 อยู่ในระดับที่สูงกว่า Non - Big 4 รวมถึงความสอดคล้องต่อมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ทั้ง 6 องค์ประกอบ ซึ่งสอดคล้องการตั้งสมมติฐานงานวิจัย เพ็ญพักต์ นนทะกา และศิลปพร ศรีจันเพชร (2557) ผลกระทบตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ 6 องค์ประกอบ โดยศึกษาเฉพาะสำนักงานในประเทศไทย ไม่ได้มีการศึกษาผลกระทบสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) จึงไม่ได้มีการเปรียบเทียบความแตกต่างสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศและในประเทศ 6 องค์ประกอบ นอกจากนี้มีกรณีมองผลกระทบสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศและในประเทศ เป็นงานวิจัยเชิงคุณภาพ ไม่มีการทดสอบสมมติฐาน ผู้วิจัยจึงศึกษาในมุมมองผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เป็นผู้มีความสำคัญต่อการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพเชื่อว่าผลกระทบการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non- Big 4) แตกต่างกัน

2.2.3.2 สมมติฐานข้อ 2 คุณภาพการสอบบัญชีสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) ตามเกณฑ์การสื่อสารที่ดี 7 ข้อ (1) ความถูกต้อง (Accuracy) (2) ความเที่ยงธรรม (Objectiveness) (3) ความชัดเจน (Clearness) (4) ความกะทัดรัด (Conciseness) (5) ความสมบูรณ์ (Completion) (6) ความครบถ้วน (Completeness) และ (7) ความทันต่อเวลา (Timeliness) ไม่แตกต่างกัน ในมุมมองผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

สมมติฐานหลัก (Null Hypothesis : H_0) คือ คุณภาพการสอบบัญชี สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) ไม่แตกต่างกัน ในมุมมองผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

สมมติฐานรอง (Alternative Hypothesis : H_{2A}) คือ คุณภาพการสอบบัญชี ความถูกต้อง (Accuracy) ระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) แตกต่างกัน ในมุมมอง ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

สมมติฐานรอง (Alternative Hypothesis : H_{2B}) คือ คุณภาพการสอบบัญชี ความเที่ยงธรรม (Objectiveness) สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศและในประเทศ แตกต่างกันในมุมมอง ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

สมมติฐานรอง (Alternative Hypothesis : H_{2C}) คือ คุณภาพการสอบบัญชี ความชัดเจน (Clearness) ระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) แตกต่างกันในมุมมอง ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

สมมติฐานรอง (Alternative Hypothesis : H_{2D}) คือ คุณภาพการสอบบัญชี ความกะทัดรัด (Conciseness) สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) แตกต่างกันในมุมมอง ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

สมมติฐานรอง (Alternative Hypothesis : H_{2E}) คือ คุณภาพการสอบบัญชี ความคิดสร้างสรรค์ (Constuctiveness) สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศและในประเทศ แตกต่างกันในมุมมองผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

สมมติฐานรอง (Alternative Hypothesis : H_{2F}) คือ คุณภาพการสอบบัญชี ความครบถ้วน (Completeness) สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) แตกต่างกันในมุมมองผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

สมมติฐานรอง (Alternative Hypothesis : H_{2G}) คือ คุณภาพการสอบบัญชี ความทันต่อเวลา (Timeliness) สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) แตกต่างกันในมุมมองผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

การตั้งสมมติฐานข้อ 2 ผู้วิจัยเชื่อว่าผลวิจัยที่ผ่านมามีทั้งโต้แย้งและเห็นด้วย และเนื่องจากปัจจุบันประเทศไทยโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้นำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 มาบังคับใช้สำนักงานสอบบัญชี โดยมีวัตถุประสงค์ที่จะยกระดับคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีให้มีมาตรฐานทัดเทียมสากล นั้นหมายถึงสำนักงานสอบบัญชี ที่มิตตรวจสอบ ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานเพื่อให้การตรวจสอบมีคุณภาพ ส่งผลให้เกิดคุณภาพการสอบบัญชี รวมไปถึงคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ต้องการให้เกิดคุณภาพการสอบบัญชีตลาดทุน จึงให้สำนักงานสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาด

หลักทรัพย์สังกัด ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 เพื่อให้เกิดคุณภาพการสอบบัญชี ให้มีมาตรฐานคุณภาพระดับสากล เนื่องจากคุณภาพการสอบบัญชี มีผลกระทบต่อผู้มีส่วนได้เสีย จำนวนมาก ดังนั้นคุณภาพการสอบบัญชีจากผลลัพธ์การตรวจสอบเป็นตัววัดผลเชิงประจักษ์ของผู้ลงทุนและผู้มีส่วนได้เสีย จากผลลัพธ์รายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีการสื่อสารที่มีคุณภาพ ตามมาตรฐานการสอบบัญชี แสดงความเห็นต่อรายงานการเงินที่ผู้มีส่วนได้เสียนำไปใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจอย่างมีประสิทธิภาพ สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้มีการปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ ให้ข้อมูลที่มีคุณค่ามากขึ้น สื่อสารได้มีประสิทธิภาพ โปร่งใส เน้นการสื่อสารรายงานที่มีคุณภาพ โดยเฉพาะเพิ่มบางวรรคสำหรับการตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ให้ผู้สอบบัญชีได้มีการสื่อสารผู้กำกับดูแล ผู้ลงทุน และผู้มีส่วนได้เสียมากขึ้น ถึงคุณภาพรายงานทางการเงิน ที่เกิดจากกระบวนการตรวจสอบรายงานทางการเงินที่มีคุณภาพส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีในการรายงานผลการตรวจสอบ สร้างความเชื่อมั่นนำข้อมูลไปใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น

ผู้วิจัยเชื่อว่าภายใต้มาตรฐานการควบคุมคุณภาพและมาตรฐานการสอบบัญชีภายในประเทศไทยสำหรับบริษัทตลาดทุนที่มีการกำกับอย่างเคร่งครัดจากสำนักงานคณะกรรมการตลาดหลักทรัพย์ นั้นหมายถึงสำนักงานสอบบัญชีไม่ว่าจะขนาดเล็ก กลาง หรือใหญ่ มีคุณภาพไม่แตกต่างกัน ถึงแม้ผลการตรวจระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีในประเทศไทยของสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ คุณภาพสำนักงานสอบบัญชี Big 4 อยู่ในระดับที่สูงกว่า Non - Big 4 รวมถึงความสอดคล้องต่อมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ทั้ง 6 องค์ประกอบ อย่างไรก็ตามการตรวจระบบการควบคุมคุณภาพเป็นการวัดคุณภาพกระบวนการตรวจสอบ แต่คุณภาพการสอบบัญชีเป็นผลลัพธ์รายงานการสอบบัญชีที่เป็นเชิงประจักษ์ ภายใต้กฎหมายและมาตรฐานฉบับเดียวกันในประเทศไทย คุณภาพสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non - Big 4 ไม่ควรมีความแตกต่างกัน สอดคล้องงานวิจัยต่างประเทศ Lawrence et. Al.,(2011) ในประเทศไทย สอดคล้องงานวิจัย อรกานต์ (2558) คุณภาพการสอบบัญชี ไม่แตกต่างกันสำนักงาน Big 4 และ Non - Big 4 จากการดูข้อมูลงบการเงินบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ วัดคุณภาพจากรายการคงค้างในงบการเงิน นอกจากนี้สอดคล้องงานวิจัย ปันดดา กาญจนมิ่ง (2558) ปัจจัยทั่วไปของสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กในประเทศไทย ไม่มีผลต่อคุณภาพรายงานการตรวจสอบ แต่ไม่สอดคล้องงานวิจัย พลอยไพลิน ตันติสกล ศิริลักษณ์ ศุทธชัย (2560) คุณภาพสำนักงานสอบบัญชี Big 4 มากกว่า Non - Big 4 ในมุมมองผู้ใช้งบการเงิน สำหรับงานวิจัยนี้ ผู้วิจัยจะศึกษา ในมุมมองผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ แห่งประเทศไทย จากสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศและในประเทศ เป็นผู้มีบทบาทสำคัญต่อการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ และปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานเดียวกัน

ในการตรวจสอบบริษัทในตลาดทุน ดังนั้นคุณภาพการสอบบัญชีสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ และในประเทศไม่ควรีคุณภาพการสอบบัญชีที่แตกต่างกัน

2.2.3.3 สมมติฐานข้อ 3 การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) ทั้ง 6 องค์ประกอบ (1) ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน (2) ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (3) การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า (4) ทรัพยากรบุคคล (5) การปฏิบัติงาน และ (6) การติดตามผล มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ในมุมมองผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

สมมติฐานหลัก (Null Hypothesis : H_0) คือ การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) ไม่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพการสอบบัญชี ในมุมมองผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

สมมติฐานรอง (Alternative Hypothesis : H_{3A}) คือ การควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายใน สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ในมุมมองผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

สมมติฐานรอง (Alternative Hypothesis : H_{3B}) คือ การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ในมุมมองผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

สมมติฐานรอง (Alternative Hypothesis : H_{3C}) คือ การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ในมุมมองผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

สมมติฐานรอง (Alternative Hypothesis : H_{3D}) คือ การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ทรัพยากรบุคคล สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) ในมุมมองผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

สมมติฐานรอง (Alternative Hypothesis : H_{3E}) คือ การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) การปฏิบัติงาน สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ในมุมมองผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

สมมติฐานรอง (Alternative Hypothesis : H_{3F}) คือ การควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) การติดตามผล สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ในมุมมองผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

การตั้งสมมติฐานข้อ 3 ผู้วิจัยเชื่อว่ากระบวนการตรวจสอบได้รับการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพ เมื่อกระบวนการสอบบัญชีมีคุณภาพ ควรส่งผลเชิงบวกต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี คือ รายงานผู้สอบบัญชีจะมีคุณภาพที่ดีตามไปด้วย สอดคล้องกับคุณภาพการสอบบัญชีเรื่อง A Framework for Audit Quality, Key Elements that Create an Environment for Audit Quality จัดทำโดย International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2557) ที่ว่ากระบวนการสอบบัญชีที่มีคุณภาพ ทำให้ผลลัพธ์การสอบบัญชี คือ รายงานของผู้สอบบัญชีมีคุณภาพด้วยเช่นกัน รวมถึงสอดคล้องแนวคิดตัวชี้วัดคุณภาพตาม Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) Release No. 2015-005 (2015, 13) ตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชี ที่เป็นไปได้ 3 ตัว งานวิจัยเน้นไปที่ 2 ใน 3 ตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชี คือ กระบวนการสอบบัญชี (Audit Process) และผลลัพธ์การสอบบัญชี (Audit Results) และสอดคล้องแนวคิดระบบการตรวจติดตามการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีตลาดทุนตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 ของคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ สำหรับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ที่เชื่อว่า กระบวนการสอบบัญชีเกิดคุณภาพ จะส่งต่อข้อสรุปที่ได้จากการตรวจสอบในการสื่อสารผ่านความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีจะมีคุณภาพการสอบบัญชี ทำให้เกิดความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลต่อผู้ลงทุน ผู้มีส่วนได้เสียและผู้กำกับดูแลในการใช้รายงานการเงินเพื่อการตัดสินใจอย่างมีประสิทธิภาพ สอดคล้องงานวิจัยจุฑารัตน์ คุณทุม และคณะ (2556) การบริหารงานสอบบัญชีเชิงกลยุทธ์มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชี เช่นเดียวกับ

งานวิจัย สุนิสา จันทร์เที่ยง (2557) ได้ศึกษาความเห็นของผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่มีต่อการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีและคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี วันรักษ์ โสภาพร การุณย์ ประทุม และพรทิพย์ ชุ่มเมืองปัก (2557) พบว่าการควบคุมการสอบบัญชี ด้านข้อกำหนดวิชาชีพที่เกี่ยวข้อง ด้านการแบ่งงาน และด้านความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ทั้งนี้ผลการวิจัยดังกล่าวเป็นผลก่อนการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพมาบังคับใช้จริง ดังนั้นจากแนวคิดการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีตามกรอบการทบทวนวรรณกรรม ผู้วิจัยเชื่อว่าการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศและในประเทศ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ในมุมมองผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เป็นผู้มีความสำคัญต่อการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีและการสื่อสารรายงานของผู้สอบบัญชี



บทที่ 3

วิธีดำเนินการวิจัย

การวิจัย เรื่อง ผลกระทบการควบคุมคุณภาพตามกรอบมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี ของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) ในมุมมองผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบ จากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) การศึกษางานวิจัยเพื่อหาคำตอบเป็นการประมวลความคิด หลักการ และจากทฤษฎีต่างๆ รวมถึงวรรณกรรมทั้งในและต่างประเทศ เพื่อสร้างกรอบแนวคิด การศึกษาเป็นแบบผสม ประกอบด้วย การศึกษาเชิงปริมาณ (Quantitative Research) เป็นการศึกษาเชิงปริมาณที่มีข้อมูลอยู่ในลักษณะตัวเลข และต้องใช้วิธีการสถิติทดสอบ โดยมีการใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือ และการศึกษาเชิงคุณภาพ (Qualitative Research) เพื่อใช้สนับสนุนการศึกษาเชิงปริมาณ โดยการสัมภาษณ์แบบเจาะลึก (In-depth interview) เพื่อทราบทัศนคติของผู้ให้สัมภาษณ์ แล้วนำข้อมูลที่ได้มาวิเคราะห์และประมวลผลพร้อมกับการทดสอบสมมติฐาน ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

- 3.1 ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง
- 3.2 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย
- 3.3 การเก็บรวบรวมข้อมูล
- 3.4 การวิเคราะห์ข้อมูล
- 3.5 สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

3.1 ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

การศึกษาเรื่อง ผลกระทบการควบคุมคุณภาพตามกรอบมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี ของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) ในมุมมองผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบ จากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) มีประชากรและกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัย ดังต่อไปนี้

3.1.1 ประชากร คือ ผู้สอบบัญชีผ่านความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ข้อมูล ณ วันที่ 7 มีนาคม 2561 จำนวน 228 คน (สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, 2561)

3.1.2 กลุ่มตัวอย่าง

3.1.2.1 กลุ่มตัวอย่างการศึกษาเชิงปริมาณ ตอบแบบสอบถามจากประชากรทั้งหมดที่ใช้ในการศึกษาครั้งนี้ได้แก่ ผู้สอบบัญชี ที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ข้อมูล ณ วันที่ 7 มีนาคม 2561 จำนวน 228 คน ดังตารางที่ 3.1

ตารางที่ 3.1 จำนวนประชากรและจำนวนตัวอย่าง

ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต.	ประชากร	ตัวอย่าง
Big 4	135	135
Non Big 4	93	93
รวม	228	228

แหล่งที่มา : <http://market.sec.or.th/public/orap/AUDITOR01.aspx?lang=th>

จากตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษา จึงมีจำนวนรวมทั้งสิ้น 228 คน ผู้วิจัยได้ใช้วิธีการส่งแบบสอบถามด้วยตนเอง ในช่วงต้นเดือนมีนาคม 2562 มีผู้สอบบัญชีฯ ตอบกลับน้อยมาจำนวน 23 คน จึงมีการโทรศัพท์ติดตามการตอบกลับแบบสอบถาม มีผู้สอบบัญชีฯ ตอบกลับมาเพิ่ม 14 คน รวมจำนวน 37 คน กรณีที่ไม่มีการตอบกลับ ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต. ที่มีการเปิดเผยข้อมูลการติดต่อเช่น EMAIL หรือเบอร์โทรศัพท์ จะมีการส่งแบบสอบถามอีกครั้งหนึ่งทาง EMAIL LINE และMESSAGE มีบริษัทตอบกลับมาเพิ่ม 12 คน รวมจำนวน 49 คนหลังจากวันที่ 20 มีนาคม 2562 เมื่อจำนวนการไม่ตอบกลับยังมีจำนวนมาก จึงส่งแบบสอบถามออนไลน์ Google Docs มีผู้สอบบัญชีฯ ตอบกลับมาเพิ่ม 66 คน รวมจำนวน 115 คน โดยมีผู้สอบบัญชีฯ ตอบกลับรวมทั้งสิ้น 115 คน คิดเป็นร้อยละ 50 ของจำนวนตัวอย่างทั้งหมด เป็นสำนักงานสอบบัญชี BIG 4 จำนวน 61 คน คิดเป็นร้อยละ 27 และสำนักงานสอบบัญชี Non Big 4 จำนวน 54 คน คิดเป็นร้อยละ 24 สำหรับงานวิจัยเชิงสำรวจ ถือว่าอยู่ในระดับที่ยอมรับได้ (Aker ET AL., 2011) ดังตารางที่ 3.2

ตารางที่ 3.2 จำนวนแบบสอบถามที่ตอบกลับ

ผู้ตอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต.	ประชากร	ตัวอย่าง	การตอบกลับแบบสอบถาม	
			จำนวน	ร้อยละ
Big 4	135	135	61	27%
Non Big 4	93	93	54	24%
รวม	228	228	115	50%

3.1.2.2 กลุ่มตัวอย่างการศึกษาเชิงคุณภาพ เลือกตัวอย่างสัมภาษณ์เชิงลึกโดยใช้วิธีจัดประเภท Stratified Sampling ตามประเภทสำนักงานสอบบัญชีที่มีผู้ตอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) จำนวน 27 บริษัท คือ สำนักงานสอบบัญชีสำนักสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) จำนวน 4 บริษัท และสำนักงานสอบบัญชี ในประเทศ (Non Big 4) จำนวน 23 บริษัท จากนั้นกำหนดตัวอย่างตามขนาดของกลุ่ม นำจำนวนตัวอย่างทั้งหมดมาหาสัดส่วนของตัวอย่างแต่ละกลุ่ม (Proportionate) โดยกำหนดจากสัดส่วนสำนักงานสอบบัญชี Big 4: Non Big 4 คือ 4:23 หรือสัดส่วน 1:5 คน ดังนั้น ถ้าต้องการสัมภาษณ์ Big 4 จำนวน 2 คน สัดส่วน เป็น 2:10 นั่นคือ จากสำนักสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) จำนวน 2 คน และสำนักงานสอบบัญชี ในประเทศ (Non Big 4) จำนวน 10 คน และสุ่มอย่างเฉพาะเจาะจง เลือกผู้ตอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) จากสำนักสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) 2 คน และสำนักงานสอบบัญชีในประเทศ (Non Big 4) จำนวน 10 คน รวมตัวอย่างในการสัมภาษณ์จำนวน 12 คน จากประชากรทั้งหมดที่ใช้ในการศึกษาครั้งนี้ ได้แก่ ผู้ตอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ข้อมูล ณ วันที่ 7 มีนาคม 2561 จำนวน 228 คน เพื่อยืนยันคำตอบในงานวิจัยที่อาจเกิดจากอคติของผู้ตอบจึงสัมภาษณ์เชิงลึกเพิ่มเติม ดังตารางที่ 3.3

ตารางที่ 3.3 จำนวนตัวอย่างในการสัมภาษณ์เชิงลึก

ผู้สอบบัญชีที่ได้รับ ความเห็นชอบจาก ก.ล.ต.	จำนวนสำนักงาน สอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชี ที่ได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต.สังกัด	สัดส่วน ประชากร		จำนวน ตัวอย่าง
		ร้อยละ	อัตราส่วน	
Big 4	4	15%	1	2
Non Big 4	23	85%	5	10
รวม	27	100%		12

แหล่งที่มา : ข้อมูล ณ วันที่ 7 มีนาคม 2561

3.2 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

3.2.1 เครื่องมือวิจัย เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ ใช้แบบสอบถาม (Questionnaire) สร้างตามวัตถุประสงค์และกรอบ แนวความคิดที่กำหนดขึ้น โดยแบ่งออกเป็น 4 ตอน ดังนี้

ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีลักษณะแบบตัวเลือก โดยครอบคลุมข้อมูลเกี่ยวกับตำแหน่ง เพศ อายุ ระดับการศึกษา ตำแหน่ง ประสบการณ์ทำงานด้านตรวจสอบบัญชี จำนวนลูกค้าที่ตรวจสอบบัญชีต่อปี จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี จำนวนชั่วโมงฝึกอบรม ระยะเวลาในการทำงานกับสำนักงานสอบบัญชี รายได้เฉลี่ยต่อปี ระยะเวลาที่ได้เป็นผู้สอบบัญชีได้รับความเห็นชอบ ก.ล.ต.

ตอนที่ 2 ข้อมูลทั่วไปของสำนักงานสอบบัญชี ระยะเวลาในการดำเนินการของสำนักงานสอบบัญชี จำนวนพนักงาน จำนวนผู้สอบบัญชีได้รับความเห็นชอบ ก.ล.ต. จำนวนลูกค้า ประเภทธุรกิจที่ตรวจสอบ และสำนักงานสอบบัญชีอยู่ใน Big 4 หรือไม่

ตอนที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) โดยครอบคลุมการควบคุมคุณภาพ 6 องค์ประกอบดังต่อไปนี้ (1) ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน (2) ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (3) การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า (4) ทรัพยากรบุคคล (5) การปฏิบัติงาน และ (6) การติดตามผล ในมุมมองผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ในประเทศไทย ลักษณะของแบบสอบถามเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Likert Rating Scale) แบ่งออกเป็น 5 ระดับ มากที่สุด มาก ปานกลาง น้อย น้อยที่สุด

ตารางที่ 3.4 จำนวนคำถามของการควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1)

TSQC1	จำนวนข้อ	TSQC1	จำนวนข้อ
(1) ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน	5	(4) ทรัพยากรบุคคล	9
(2) ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง	5	(5) การปฏิบัติงาน	10
(3) การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า	6	(6) การติดตามผล	3
รวม			38

ตอนที่ 4 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี (AQ) แบบสอบถาม โดยแบ่งเนื้อหาออกเป็น 7 ข้อ ได้แก่ (1) ความถูกต้อง (2) ความเที่ยงธรรม (3) ความชัดเจน (4) ความรัดกุม (5) ความสร้างสรรค์ (6) ความครบถ้วน และ (7) ความทันกาล ลักษณะของ แบบสอบถามเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Likert Rating Scale) แบ่งออกเป็น 5 ระดับ มากที่สุด มาก ปานกลาง น้อย น้อยที่สุด

ตารางที่ 3.5 จำนวนคำถามของคุณภาพการสอบบัญชี

AQ	จำนวนข้อ	AQ	จำนวนข้อ
(1) ความถูกต้อง	3	(5) ความสร้างสรรค์	3
(2) ความเที่ยงธรรม	5	(6) ความครบถ้วน	2
(3) ความชัดเจน	4	(7) ความทันกาล	3
(4) ความกะทัดรัด	2	รวม	22

ตอนที่ 5 ข้อเสนอแนะการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 ที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี และแนวทางในการยกระดับคุณภาพการสอบบัญชี ลักษณะแบบสอบถามเป็นแบบปลายเปิด

3.2.2 การสร้างเครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

1. ศึกษาข้อมูลเกี่ยวกับผลกระทบของการควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC1) ที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีในมุมมองผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจาก สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ในประเทศไทย

2. สร้างเครื่องมือ เพื่อเก็บข้อมูลในการศึกษาวิจัย ตามกรอบแนวคิดของการวิจัย พิจารณาความถูกต้องและเที่ยงตรงของเครื่องมือ หรือแบบสอบถามที่ผู้วิจัยสร้างขึ้น

3. แสดงหลักฐานความเที่ยงตรงของแบบสอบถาม โดยนำแบบสอบถามที่ตรวจแก้ เรียบร้อยแล้วไปให้ ผู้ทรงคุณวุฒิที่มีความชำนาญด้านเครื่องมือในการวิจัยตรวจสอบแบบสอบถาม เพื่อให้แก้ไขและปรับปรุงข้อความให้ เหมาะสม พร้อมทั้งพิจารณาความเหมาะสมสอดคล้องของ รายการที่ถามในแบบสอบถาม กับวัตถุประสงค์ของการ วิจัย โดยใช้ดัชนีความสอดคล้อง (IOC) ผลการทดสอบดังนี้

การทดสอบความเที่ยงตรง (Content Validity) จะใช้การทดสอบความเที่ยงตรงตาม เนื้อหา (Content Validity) ของแบบสอบถามที่ใช้ในการวิจัย จะต้องมื่อนี้อาตรงกับเรื่องที่ได้ ทำการศึกษาวิจัย และตรงกับวัตถุประสงค์ของการศึกษา โดยจะต้องสามารถวัดเนื้อหาที่ต้องการวัดได้ อย่างถูกต้อง ทั้งนี้การศึกษาครั้งนี้ได้ให้ผู้เชี่ยวชาญในสาขาวิชาการบัญชี และเป็นผู้ประกอบวิชาชีพ สอบบัญชี ผู้เชี่ยวชาญทางด้านเครื่องมือวิจัย เป็นผู้ตรวจสอบความถูกต้องของเนื้อหา ปริมาณของข้อ คำถาม โดยประกอบไปด้วย 3 ท่าน ได้แก่

ตารางที่ 3.6 รายชื่อผู้เชี่ยวชาญในการประเมินเครื่องมือแบบสอบถาม

ผู้เชี่ยวชาญในการประเมินเครื่องมือแบบสอบถาม	ตำแหน่งหรือความเชี่ยวชาญ
1. ผศ.ดร. ศิลปพร ศรีจันทเพชร	ผู้เชี่ยวชาญสาขาการบัญชี และเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
2. ผศ.ดร. สวียา ประรณาดิ	ผู้เชี่ยวชาญสาขาการบัญชี และเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
3. ผศ.ดร. พีรยุทธ เจริญกิจมงคล	ผู้เชี่ยวชาญเครื่องมือวิจัย

โดยใช้ค่าดัชนีความสอดคล้องระหว่างข้อคำถามกับวัตถุประสงค์ (Item-Objective Congruence Index : IOC) (Rovinelli & Hambleton, 1997, Miller, 2003)

การหาค่าดัชนี IOC แบ่งคะแนนออกเป็น 3 ระดับ ดังนี้

มีความสอดคล้องหรือวัดได้ มีระดับคะแนนเท่ากับ +1

ไม่แน่ใจว่ามีความสอดคล้องหรือวัดได้ มีระดับคะแนนเท่ากับ 0

ไม่มีความสอดคล้องหรือไม่สามารถวัดได้ มีระดับคะแนน -1

ผู้วิจัยได้จัดทำแบบประเมินแบบจำลองดัชนีวัดผลสำเร็จส่งมอบให้ผู้เชี่ยวชาญในสาขาวิชาการบัญชี และเครื่องมือวิจัย ตรวจสอบความถูกต้องของเนื้อหา ปริมาณ และประเมินความสอดคล้องของข้อคำถามกับวัตถุประสงค์ จากนั้นนำมาหาค่าความสอดคล้องโดยใช้สูตร ดังต่อไปนี้

$$IOC = \frac{\sum R}{N}$$

เมื่อ R = ผลคูณของคะแนนกับจำนวนผู้เชี่ยวชาญ

n = จำนวนผู้เชี่ยวชาญ

เมื่อได้ทำการคำนวณค่าดัชนี IOC จากสูตรเรียบร้อยแล้ว จะนำไปเปรียบเทียบกับเกณฑ์มาตรฐานความเที่ยงตรง (Tepraprasit & Yuvanont, 2015) โดยการประเมินผลดัชนี IOC ของแบบจำลองดัชนีวัดผลสำเร็จกับจุดประสงค์มีดังนี้

ค่าเฉลี่ย 0.00-0.49 ความสอดคล้องของแบบจำลองดัชนีวัดผลสำเร็จในเกณฑ์ต่ำ

ค่าเฉลี่ย 0.05-0.69 ความสอดคล้องของแบบจำลองดัชนีวัดผลสำเร็จในเกณฑ์ยอมรับ

ค่าเฉลี่ย 0.70-0.79 ความสอดคล้องของแบบจำลองดัชนีวัดผลสำเร็จในเกณฑ์ดี

ค่าเฉลี่ย 0.80-1.00 ความสอดคล้องของแบบจำลองดัชนีวัดผลสำเร็จในเกณฑ์ดีมาก

เมื่อได้ผลเรียบร้อยแล้วผู้วิจัยจะตัดข้อคำถามที่มีความสอดคล้องของแบบจำลองดัชนีวัดผลสำเร็จอยู่ในเกณฑ์ต่ำ และข้อคำถามที่มีทำการปรับปรุงความสอดคล้องของแบบจำลองดัชนีวัดผลสำเร็จอยู่ในเกณฑ์ยอมรับให้อยู่ในเกณฑ์ดีขึ้นไป โดยผลการทดสอบความเที่ยงตรงตามเนื้อหา (Content Validity) อยู่ในเกณฑ์ “ดีมาก”

4. ปรับปรุงแบบสอบถามตามคำแนะนำของผู้เชี่ยวชาญครั้งสุดท้ายก่อนนำไปทดลองใช้

5. นำแบบสอบถามที่ปรับปรุงไปทดลองใช้ (Try Out) กับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยที่ไม่ใช่กลุ่มตัวอย่าง คำนวณค่าความเชื่อมั่น (Reliability) ของแบบสอบถาม โดยใช้สัมประสิทธิ์แอลฟา ของครอนบัท (Cronbach) ได้ค่าความเชื่อมั่นจากคำถามเรื่องผลกระทบของการควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) และค่าความเชื่อมั่นจากคำถามเรื่องคุณภาพการสอบบัญชี ข้อคำถามในแต่ละข้อมีค่าสูงเพียงพอที่จะใช้ในการวิจัย

การทดสอบความน่าเชื่อถือหรือความเที่ยง (Reliability) เมื่อได้แบบสอบถามที่มีการปรับปรุงจากคำแนะนำของผู้เชี่ยวชาญ และได้ทำการทดสอบความตรง (Validity) ด้วยการวิเคราะห์หาค่า IOC จากผู้เชี่ยวชาญจำนวน 3 ท่าน ผู้วิจัยจึงได้นำแบบสอบถามไปทำการทดสอบ (Try Out) เพื่อแสดงความเชื่อถือได้ (Reliability) กับกลุ่มตัวอย่างจำนวน 30 ตัวอย่าง เพื่อทดสอบว่าคำถามแต่ละข้อในแต่ละตอนของการศึกษาของแบบสอบถาม สามารถสื่อความหมายได้ตรงตามที่ต้องการหรือไม่ คำถามที่ใช้เหมาะสมหรือไม่ ยากหรือง่ายต่อความเข้าใจ จากนั้นนำแบบสอบถามในส่วนที่เป็น

มาตรฐานส่วนประเมินค่า (Rating Scale) มาทดสอบหาความน่าเชื่อถือ (Reliability) โดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์ครอนบาชอัลฟา (Cronbach 's Alpha) ถ้าค่าสัมประสิทธิ์ของความน่าเชื่อถือเข้าใกล้ 1.0 มากเท่าไรยิ่งดีเท่านั้น โดยปกติค่าสัมประสิทธิ์ความน่าเชื่อถือน้อยกว่า 0.6 ถือว่า “ไม่ดี” ค่าสัมประสิทธิ์ความน่าเชื่อถือ เกินกว่า 0.8 ถือว่า “ดี” วิธีการวิหาคความเชื่อมั่นสูตรสัมประสิทธิ์แอลฟาของ Cronbach (Zikmund et al, 2012) ดังนี้

$$\alpha = \frac{n}{n-1} \left[1 - \frac{\sum S^2i}{S^2t} \right]$$

โดย

α คือ สัมประสิทธิ์ความเชื่อมั่นของเครื่องมือวัด

n คือ จำนวนข้อคำถามทั้งหมด

S^2i คือ ความแปรปรวนของข้อคำถามแต่ละข้อ

S^2t คือ ความแปรปรวนของคะแนนรวม

จากการทดสอบความเชื่อมั่นของข้อมูลหรือแบบสอบถาม ผู้วิจัยขอเสนอผลการทดสอบค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาของ Cronbach จากการทำ Pilot Test 30 จะต้องได้สัมประสิทธิ์แอลฟาของ Cronbach เกินกว่า 0.8 ผลการทดสอบความน่าเชื่อถือ (Reliability) มีค่าความเชื่อมั่น .976 และ .967 ภาพรวมและรายข้อ ระหว่าง .891 - .976 และ .823 - .967 เกินกว่า 0.8 ดังนั้น ความน่าเชื่อถือที่มีต่อความสม่ำเสมอของการวัดในงานวิจัยนี้ จึงถือว่า “ดี” (ดังตาราง 3.7)

ตารางที่ 3.7 แสดงค่าสัมประสิทธิ์ของ Cronbach's ตามปัจจัยต่างๆ

ตัวแปร	Cronbach's alpha coefficient
1. ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน	.928
2. ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง	.892
3. การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า	.891
4. ทรัพยากรบุคคล	.919
5. การปฏิบัติงาน	.947
6. การติดตามผล	.947
รวม	.976

ตารางที่ 3.8 แสดงค่าสัมประสิทธิ์ของ Cronbach's ตามปัจจัยต่างๆ

ตัวแปร	Cronbach's alpha coefficient
1. ความถูกต้อง	.956
2. ความเที่ยงธรรม	.948
3. ความชัดเจน	.907
4. ความรัดกุม	.885
5. ความสร้างสรรค์	.823
6. ความสมบูรณ์	.935
รวม	.967

6. การสัมภาษณ์เชิงลึก (In -depth Interview) กำหนดคำถามแบบมีโครงสร้าง มุ่งเน้นประเด็นความเห็น การควบคุมภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 ของผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยตรวจสอบตลาดทุน สังกัดสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ และในประเทศ ที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี เพื่อใช้เป็นข้อมูลสนับสนุน ยืนยันข้อตรวจพบจากการศึกษาเชิงปริมาณ

3.3 วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล

การเก็บรวบรวมข้อมูล เป็นการรวบรวมข้อมูลตอบสนองวัตถุประสงค์ ทั้งเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพประกอบกัน โดยเก็บข้อมูลจากเอกสารโดยใช้ข้อมูลการศึกษาวิจัยจาก หนังสือ ตำรา วารสาร บทความ วิทยานิพนธ์ เอกสาร งานวิจัย สิ่งพิมพ์อื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง และเก็บข้อมูลโดยใช้แบบสอบถาม สัมภาษณ์เชิงลึกแบ่งเป็น จากแหล่งทุติยภูมิ และปฐมภูมิ ดังนี้

3.3.1 แหล่งข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data) เป็นข้อมูลที่ได้มาจากการรวบรวมข้อมูลวรรณกรรม แนวคิด ทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง การวิเคราะห์ข้อมูล การสรุปผล การตีความและรายงานผลการเขียนรายงานวิจัย จากเอกสาร หนังสือ ตำรา วิทยานิพนธ์ บทความวิชาการ แนวคิด ทฤษฎี สื่อสิ่งพิมพ์ เอกสารที่ได้จากสื่ออิเล็กทรอนิกส์ และเอกสารงานวิจัย สัมมนาต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง เพื่อใช้เป็นแนวทางในการศึกษา

3.3.2 แหล่งข้อมูลปฐมภูมิ (Primary Data) เป็นข้อมูลที่ได้จากแบบสอบถามด้วยตนเอง และใช้แบบสอบถามออนไลน์ด้วย Google Docs โดยส่งเข้าอีเมล กรณีไม่มีการตอบกลับจากแบบสอบถามด้วยตนเอง ถึงผู้สอบบัญชีของสำนักงานบัญชีตรวจสอบบัญชีของบริษัทที่มีผู้สอบบัญชีผ่านความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) จำนวน 228 คน ข้อมูล ณ วันที่ 7 มีนาคม 2561 (สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. 2561) และการสัมภาษณ์เชิงลึก

3.4 การวิเคราะห์ข้อมูล

งานวิจัยนี้เป็นการศึกษาเพื่อหาคำตอบจากการประมวลความคิด หลักการ และทฤษฎีต่างๆ รวมถึงวรรณกรรมทั้งในและต่างประเทศ เพื่อสร้างกรอบแนวคิด การศึกษาเป็นแบบผสม ประกอบด้วย การศึกษาเชิงปริมาณ (Quantitative Research) เป็นการศึกษาเชิงปริมาณที่มีข้อมูลอยู่ในลักษณะตัวเลข และต้องใช้วิธีการสถิติทดสอบ โดยมีการใช้แบบสอบถาม (Questionnaires) เป็นเครื่องมือ และการศึกษาเชิงคุณภาพ (Qualitative Research) เพื่อใช้สนับสนุนการศึกษาเชิงปริมาณ โดยการสัมภาษณ์แบบเจาะลึก (In-depth interview) การวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้จากการทำวิจัยดังนี้

3.4.1 วิจัยเชิงคุณภาพในรูปแบบการพรรณนา เพื่อทราบทัศนคติของผู้ให้สัมภาษณ์ โดยคำตอบที่ได้จากการสัมภาษณ์เชิงลึก มาวิเคราะห์เนื้อหา ตามกรอบแนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง และ

3.4.2 วิจัยเชิงปริมาณ เมื่อทำการเก็บรวบรวมข้อมูลครบถ้วนแล้ว ผู้วิจัยจะทำการตรวจสอบความถูกต้องสมบูรณ์ของแบบสอบถาม เพื่อคำนวณค่าสถิติที่ใช้ในการวิจัยโดยใช้โปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติ จากนั้นทำการวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อนำข้อมูลที่ได้มาเสนอ ดังนี้

3.4.2.1 การวิเคราะห์ข้อมูลเชิงพรรณนา (Descriptive analysis) ใช้เพื่อวิเคราะห์ข้อมูลเบื้องต้นของกลุ่มตัวอย่าง โดยนำเสนอเป็นตารางแจกแจงความถี่ ค่าร้อยละ (Percentage) ค่าเฉลี่ย (Means) และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) เพื่อใช้อธิบายข้อมูลเบื้องต้นเกี่ยวกับกลุ่มตัวอย่างในเรื่องดังต่อไปนี้

1) ข้อมูลจากแบบสอบถามตอนที่ 1 และตอนที่ 2 คือ ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถามและข้อมูลทั่วไปของสำนักงานบัญชี ได้แก่ ตำแหน่ง เพศ อายุ ระดับการศึกษา ตำแหน่งประสบการณ์ทำงานด้านตรวจสอบบัญชี จำนวนลูกค้าที่ตรวจสอบบัญชีต่อปี จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี จำนวนชั่วโมงฝึกอบรม ระยะเวลาในการทำงานกับสำนักงานสอบบัญชี รายได้เฉลี่ยต่อปี ระยะเวลาที่ได้เป็นผู้สอบบัญชีได้รับความเห็นชอบ ก.ล.ต. ระยะเวลาในการดำเนินการของสำนักงานสอบบัญชี จำนวนพนักงาน จำนวนผู้สอบบัญชีได้รับความเห็นชอบ ก.ล.ต. จำนวนลูกค้า ประเภทธุรกิจที่ตรวจสอบ และสำนักงานสอบบัญชีอยู่ใน Big 4 หรือไม่ มาแจกแจงความถี่ (Frequency) และนำเสนอเป็นค่าร้อยละ (Percentage)

2) นำข้อมูลจากแบบสอบถามตอนที่ 3 และตอนที่ 4 คือความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) และความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี มาหาค่าเฉลี่ย (Mean) และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation)

3.4.2.2 การวิเคราะห์ข้อมูลเชิงอนุมาน (Inferential Statistics) เป็นการทดสอบความสัมพันธ์ ตัวแปรอิสระและตัวแปรตาม โดยมีการทดสอบสมมติฐาน ดังนี้

1) การทดสอบความแตกต่าง (Independent – Sample T-test)

สถิติที่ใช้ในการทดสอบสมมติฐานเพื่อศึกษาข้อมูลทั่วไปของสำนักงานสอบบัญชีของผู้ตอบแบบสอบถาม ที่แตกต่างกันจากการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ที่ และคุณภาพการสอบบัญชีแตกต่างกัน จะทดสอบสมมติฐานโดยใช้สถิติวิเคราะห์ค่า t - test Independent samples T - test) แตกต่างกัน

2) การวิเคราะห์สหสัมพันธ์แบบพหุคูณ (Multiple Correlation Analysis) และการวิเคราะห์ถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression Analysis)

2.1) การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) กับคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี ด้วยค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์เพียร์สัน (Pearson 's Correlation Coefficient, r)

2.2) การวิเคราะห์สมการทำนายคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี ด้วยสหสัมพันธ์แบบพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) โดยการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณแบบขั้นตอน (Stepwise Multiple Regression Analysis) เพื่อศึกษาอำนาจในการอธิบายคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี

3.4.2.3 คำถามปลายเปิดข้อเสนอแนะอื่นเพิ่มเติม เพื่อให้ผู้ตอบแบบสอบถามแสดงความคิดเห็นและข้อเสนอแนะเพิ่มเติมเกี่ยวกับผลกระทบที่เกิดขึ้นจากมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) โดยใช้วิธีรวบรวมข้อมูลแล้วนำข้อมูลที่ได้มาสรุปรวบรวมประเด็นสำคัญเพื่อเสนอในภาพรวม

3.5 สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

การวิเคราะห์ข้อมูลที่รวบรวมได้จากแบบสอบถาม ด้วยโปรแกรมคอมพิวเตอร์สำเร็จรูป โดยแบ่งได้ดังนี้

1. การวิเคราะห์สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) การนำข้อมูลจากการสัมภาษณ์เชิงคุณภาพมาวิเคราะห์เนื้อหาโดยอาศัยกรอบแนวคิดทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง สำหรับการรวบรวมข้อมูลวิจัยจากแบบสอบถามเชิงปริมาณนำข้อมูลมาตรวจสอบความสมบูรณ์ แยกตัวแปรอิสระและตัวแปรตาม นำมาวิเคราะห์ เช่นหาค่าความถี่ ร้อยละ ค่าเฉลี่ย (Mean) และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation)

2. การวิเคราะห์เชิงอนุมาน (Inferential Statistics) ใช้ทดสอบความแตกต่าง (Independent – Sample T-test) และการวิเคราะห์สหสัมพันธ์แบบพหุคูณ (Multiple Correlation Analysis) และการวิเคราะห์ถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression Analysis)

รายละเอียดการวิเคราะห์ดังนี้

1. การวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของประชากรและสำนักงานสอบบัญชี ใช้สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) โดยการหาค่าความถี่ (Frequency) และร้อยละ (Percentage)

2. การวิเคราะห์ความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) และคุณภาพการสอบบัญชีใช้สถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ ค่าเฉลี่ย (Mean) และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) การนำเสนอข้อมูลในรูปแบบตารางควบคู่กับการบรรยายและสรุปผลการวิจัยได้กำหนดให้คะแนนคำตอบของแบบสอบถาม ดังนี้ โดยค่าเฉลี่ยของระดับคะแนนโดยรวมและในแต่ละด้านได้ทำการแปลความหมาย ดังนี้

ค่าเฉลี่ย 1.00-1.80 น้อยที่สุด

ค่าเฉลี่ย 1.81-2.60 น้อย

ค่าเฉลี่ย 2.61-3.40 ปานกลาง

ค่าเฉลี่ย 3.41-4.20 มาก

ค่าเฉลี่ย 4.21-5.00 มากที่สุด

3. การเปรียบเทียบความแตกต่างการควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4) และคุณภาพการสอบบัญชีบริษัทตลาดทุน ของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศและในประเทศได้ใช้สถิติ T-test วิเคราะห์หาความแตกต่างระหว่าง Big 4 และ Non-Big 4 โดยภาพรวมและแยกพิจารณาความแตกต่าง แต่ละด้านเพื่อสะท้อนให้เห็นผลกระทบการควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) และคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีทั้งสองประเภท

4. การทดสอบความสัมพันธ์เชิงบวกการควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) กับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ของสำนักงานสอบบัญชี

4.1 การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ (Multiple Correlation Analysis) โดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์เพียร์สัน (Pearson 's Correlation Coefficient, r) และ

4.2 การวิเคราะห์สมการทำนายคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี ด้วยสหสัมพันธ์แบบพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) โดยการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ (Stepwise Multiple Regression Analysis) เพื่อศึกษาอำนาจในการอธิบายคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีการวิเคราะห์ถดถอยเชิงพหุคูณ เขียนเป็นสมการได้ดังนี้

$$\text{Audit Quality (AQ)} = \beta_0 + \beta_1 \text{LR} + \beta_2 \text{ER} + \beta_3 \text{CA} + \beta_4 \text{HR} + \beta_5 \text{EP} + \beta_6 \text{MT} + \epsilon$$

มีสัญลักษณ์และอักษรย่อดังนี้

β ค่าสัมประสิทธิ์ความถดถอยมาตรฐาน

LR ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน

(Leadership Responsibilities)

ER ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (Ethical Requirement)

CA การตอบรับงานและการคงไว้ ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า

(Client Acceptance and Continuance)

HR ทรัพยากรบุคคล (Human Resource)

EP การปฏิบัติงาน (Engagement Performance)

MT การติดตามผล (Monitoring)

E ความคลาดเคลื่อน



บทที่ 4

ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

การวิเคราะห์ข้อมูล สำหรับงานวิจัยเรื่อง ผลกระทบการควบคุมคุณภาพตามกรอบมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี ของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) ในมุมมองของผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) เป็นงานวิจัยแบบผสม (Mixed Method Research) โดยการศึกษาเชิงปริมาณ โดยใช้แบบสอบถาม และเชิงคุณภาพ โดยการสัมภาษณ์เชิงลึก (In-depth Interview) มีวัตถุประสงค์ดังนี้

1. เพื่อศึกษาการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4)
2. เพื่อศึกษาคุณภาพการสอบบัญชี ของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4)
3. เพื่อทดสอบความแตกต่างการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4)
4. เพื่อทดสอบความแตกต่างคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4)
5. เพื่อทดสอบความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกของการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) กับคุณภาพงานสอบบัญชี

ผู้วิจัยได้รวบรวมข้อมูลจากการตอบแบบสอบถามจากผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ที่สมบูรณ์กลับคืนจำนวน 115 ชุด คิดเป็นร้อยละ 50% แล้วนำข้อมูลที่ได้มาวิเคราะห์และประมวลผลพร้อมกับการทดสอบสมมติฐานโดยใช้โปรแกรมสำเร็จรูปสำเร็จรูปทางสถิติ โดยผู้วิจัยนำเสนอผลการวิเคราะห์ดังต่อไปนี้

- ตอนที่ 1 แสดงผลข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม
- ตอนที่ 2 แสดงผลข้อมูลทั่วไปของสำนักงานสอบบัญชี
- ตอนที่ 3 แสดงผลข้อมูลการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1)
- ตอนที่ 4 แสดงผลข้อมูลคุณภาพการสอบบัญชี

ตอนที่ 5 แสดงผลการวิเคราะห์ความแตกต่างการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4) ในมุมมองผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ในประเทศไทย

ตอนที่ 6 แสดงผลการวิเคราะห์ความแตกต่างคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4) ในมุมมองผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ในประเทศไทย

ตอนที่ 7 แสดงผลความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ของสำนักงานสอบบัญชี กับคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี

ตอนที่ 8 แสดงผลการวิเคราะห์สมการทำนายคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี

ตอนที่ 9 ตารางสรุปผลการทดสอบสมมติฐาน

ตอนที่ 10 ข้อเสนอแนะจากแบบสอบถาม

ตอนที่ 11 ผลการสัมภาษณ์เชิงลึก

4.1 การเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูล

ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม จำนวน 115 คน ซึ่งประกอบด้วย เพศ อายุ ระดับการศึกษาขั้นสูงสุด ตำแหน่งในองค์กร ประสบการณ์ทำงานด้านตรวจสอบบัญชี จำนวนลูกค้าที่ ทำนตรวจสอบบัญชี จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี จำนวนชั่วโมงในการฝึกอบรมฯ ระยะเวลาในการทำงาน กับสำนักงานสอบบัญชี รายได้เฉลี่ยต่อปี ระยะเวลาในการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ระยะเวลาที่เป็น ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบ ก.ล.ต. โดยใช้สถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ จำนวน ร้อยละ รายละเอียดดังต่อไปนี้

ตาราง 4.1 แสดงจำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่าง จำแนกตามข้อมูลทั่วไป

N=115		
ข้อมูลทั่วไป	จำนวน	ร้อยละ
เพศ		
หญิง	68	59.13
ชาย	47	40.87
อายุ		
น้อยกว่า 30 ปี	-	-
30 - 39 ปี	11	9.57
40 - 49 ปี	54	46.96
มากกว่า 50 ปี	50	43.48
ระดับการศึกษาขั้นสูงสุด		
ปริญญาตรี	30	26.09
ปริญญาโท	81	70.43
ปริญญาเอก	4	3.48
ตำแหน่งในองค์กร		
ผู้บริหารระดับสูง/เจ้าของกิจการ (ผู้นำ)	77	66.96
ผู้บริหารระดับกลาง/กรรมการผู้จัดการ (ผู้นำ)	28	24.35
ผู้จัดการ (ผู้นำ)	9	7.83
หัวหน้ากลุ่มงาน/หัวหน้าฝ่าย (บุคลากร)	1	.87
พนักงานระดับปฏิบัติการ (บุคลากร)	-	-
ประสบการณ์ทำงานด้านตรวจสอบบัญชี		
น้อยกว่า 5 ปี	33	28.70
6-10 ปี	22	19.13
11-15 ปี	53	46.09
16-20 ปี	2	1.74
มากกว่า 20 ปี	5	4.35
รวม	115	100.00

ตาราง 4.1 แสดงจำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่าง จำแนกตามข้อมูลทั่วไป (ต่อ)

N=115		
ข้อมูลทั่วไป	จำนวน	ร้อยละ
จำนวนลูกค้าที่ท่านตรวจสอบบัญชี		
น้อยกว่า 50 ราย	33	28.70
50-100 ราย	22	19.13
101-150 ราย	53	46.09
151-200 ราย	2	1.74
200 รายขึ้นไป	5	4.35
จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่ท่านมี		
ไม่มี	1	.87
1-5 คน	2	1.74
6-10 คน	9	7.83
11-15 คน	9	7.83
มากกว่า 15 คน	94	81.74
จำนวนชั่วโมงในการฝึกอบรมฯ		
น้อยกว่า 20 ชั่วโมง	-	-
21-30 ชั่วโมง	1	.87
31-40 ชั่วโมง	7	6.09
41-50 ชั่วโมง	16	13.91
มากกว่า 50 ชั่วโมง	91	79.13
ระยะเวลาในการทำงานกับสำนักงานสอบบัญชี		
น้อยกว่า 5 ปี	3	2.61
6-10 ปี	4	3.48
11-15 ปี	16	13.91
16-20 ปี	16	13.91
มากกว่า 20 ปี	76	66.09
รวม	115	100.00

ตาราง 4.1 แสดงจำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่าง จำแนกตามข้อมูลทั่วไป (ต่อ)

N=115		
ข้อมูลทั่วไป	จำนวน	ร้อยละ
รายได้เฉลี่ยต่อปี		
ต่ำกว่า 500,000 บาท	4	3.48
500,001-1,000,000 บาท	3	2.61
1,000,000-1,500,000 บาท	9	7.83
1,500,001-2,000,000 บาท	26	22.61
มากกว่า 2,000,000 บาท	73	63.48
ระยะเวลาในการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต		
น้อยกว่า 5 ปี	-	-
6-10 ปี	8	6.96
11-15 ปี	16	13.91
16-20 ปี	15	13.04
มากกว่า 20 ปี	76	66.09
ระยะเวลาเป็นผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบ ก.ล.ต.		
น้อยกว่า 5 ปี	30	26.09
6-10 ปี	13	11.30
11-15 ปี	10	8.70
16-20 ปี	59	51.30
มากกว่า 20 ปี	3	2.61
รวม	115	100.00

จากตารางที่ 4.1 พบว่า

เพศ กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง จำนวน 68 คน คิดเป็นร้อยละ 59.13 และเพศชาย จำนวน 47 คน คิดเป็นร้อยละ 40.87 ตามลำดับ

อายุ กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่มีอายุระหว่าง 40-49 ปี จำนวน 54 คน คิดเป็นร้อยละ 46.96 รองลงมา อายุมากกว่า 50 ปี จำนวน 50 คน คิดเป็นร้อยละ 43.48 และอายุระหว่าง 30-39 ปี จำนวน 11 คน คิดเป็นร้อยละ 9.57 ตามลำดับ

ระดับการศึกษาขั้นสูงสุด กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่มีการศึกษาระดับปริญญาโท จำนวน 81 คน คิดเป็นร้อยละ 70.43 รองลงมาระดับปริญญาตรี จำนวน 30 คน คิดเป็นร้อยละ 26.09 และปริญญาเอกจำนวน 4 คน คิดเป็นร้อยละ 3.48 ตามลำดับ

ตำแหน่งในองค์กร กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่เป็นบริหารระดับสูง/เจ้าของกิจการ (ผู้นำ) จำนวน 77 คน คิดร้อยละ 66.96 รองลงมาผู้บริหารระดับกลาง/กรรมการผู้จัดการ (ผู้นำ) จำนวน 28 คน คิดเป็นร้อยละ 24.35 ผู้จัดการ (ผู้นำ) จำนวน 9 คน คิดเป็นร้อยละ 7.83 และหัวหน้ากลุ่มงาน/หัวหน้าฝ่าย (บุคลากร) จำนวน 1 คน คิดเป็นร้อยละ .87 ตามลำดับ

ประสบการณ์ทำงานด้านตรวจสอบบัญชี กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่มีประสบการณ์ทำงานด้านตรวจสอบบัญชีระหว่าง 11-15 ปี จำนวน 53 คน คิดเป็นร้อยละ 46.09 รองลงมา น้อยกว่า 5 ปี จำนวน 33 คน คิดเป็นร้อยละ 28.70 และระหว่าง 6-10 ปี จำนวน 22 คน คิดเป็นร้อยละ 19.13 เป็นต้น

จำนวนลูกค้าที่ตรวจสอบบัญชี กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่มีจำนวนลูกค้าที่ท่านตรวจสอบบัญชี 101-150 ราย จำนวน 53 คน คิดเป็นร้อยละ 46.09 รองลงมา น้อยกว่า 50 ราย จำนวน 33 คน คิดเป็นร้อยละ 28.70 และ 50-100 ราย จำนวน 22 คน คิดเป็นร้อยละ 19.13 เป็นต้น

จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่มีผู้ช่วยผู้สอบบัญชี จำนวน มากกว่า 15 คน จำนวน 94 คน คิดเป็นร้อยละ 81.74 รองลงมา 6-10 คน และ 11-15 คน มีจำนวนละ 9 คน คิดเป็นร้อยละ 7.83 เป็นต้น

จำนวนชั่วโมงในการฝึกอบรมฯ กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่ใช้ชั่วโมงในการฝึกอบรมฯ มากกว่า 50 ชั่วโมง จำนวน 91 คน คิดเป็นร้อยละ 79.13 รองลงมา 41-50 ชั่วโมง จำนวน 16 คน คิดเป็นร้อยละ 13.91 และ 31-40 ชั่วโมง จำนวน 7 คน คิดเป็นร้อยละ 6.09 เป็นต้น

ระยะเวลาในการทำงานกับสำนักงานสอบบัญชี กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่ใช้ระยะเวลาในการทำงานกับสำนักงานสอบบัญชี มากกว่า 20 ปี จำนวน 76 คน คิดเป็นร้อยละ 66.09 รองลงมา 6-10 ปี และ 11-15 ปี จำนวน 16 คน คิดเป็นร้อยละ 13.91 เป็นต้น

รายได้เฉลี่ยต่อปี กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่มีรายได้เฉลี่ยต่อปี มากกว่า 2,000,000 บาท จำนวน 73 คน คิดเป็นร้อยละ 63.48 รองลงมา 1,500,001-2,000,000 บาท จำนวน 26 คน คิดเป็นร้อยละ 22.61 และ 1,000,000-1,500,000 บาท จำนวน 9 คน คิดเป็นร้อยละ 7.83 เป็นต้น

ระยะเวลาในการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่ได้เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมาเป็นระยะเวลา มากกว่า 20 ปี จำนวน 76 คน คิดเป็นร้อยละ 66.09 รองลงมา 11-15 ปี และ 16-20 ปี จำนวน 16 คน คิดเป็นร้อยละ 13.91 และ 16-20 ปี จำนวน 15 คน คิดเป็นร้อยละ 13.04 เป็นต้น

ระยะเวลาเป็นผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบคณะกรรมการฯ กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่ได้เป็นผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบคณะกรรมการฯ 16-20 ปี จำนวน 59 คน คิดเป็นร้อยละ 51.30 รองลงมา น้อยกว่า 5 ปี จำนวน 30 คน คิดเป็นร้อยละ 26.09 และ 6-10 ปี จำนวน 13 คน คิดเป็นร้อยละ 11.30 เป็นต้น

ตอนที่ 2 แสดงผลข้อมูลทั่วไปของสำนักงานสอบบัญชี

แสดงผลข้อมูลทั่วไปของสำนักงานสอบบัญชี จำนวน 115 คน ซึ่งประกอบด้วย ระยะเวลาในการดำเนินงานของสำนักงานสอบบัญชี จำนวนพนักงานในสำนักงานสอบบัญชี จำนวนทุนจดทะเบียนของสำนักงานสอบบัญชี จำนวนผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบฯ จำนวนลูกค้าของสำนักงานสอบบัญชีต่อปี ประเภทธุรกิจที่สำนักงานสอบบัญชี (ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ) สำนักงานสอบบัญชีอยู่ใน Big 4 หรือไม่ สำนักงานสอบบัญชี ไม่อยู่ใน Big 4 โดยใช้สถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ จำนวนร้อยละ รายละเอียดดังต่อไปนี้

ตาราง 4.2 แสดงจำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่าง จำแนกตามข้อมูลทั่วไปของสำนักงานสอบบัญชี

N=115		
ข้อมูลทั่วไป	จำนวน	ร้อยละ
ระยะเวลาในการดำเนินงานของสำนักงานสอบบัญชี		
น้อยกว่า 5 ปี	3	2.61
6-10 ปี	2	1.74
11-15 ปี	10	8.70
16-20 ปี	17	14.78
มากกว่า 20 ปี	83	72.17
จำนวนพนักงานในสำนักงานสอบบัญชี		
น้อยกว่า 10 คน	-	-
11-20 คน	-	-
21-30 คน	5	4.35
31-40 คน	-	-
41-50 คน	2	1.74
มากกว่า 50 คน	108	93.91

ข้อมูลทั่วไป	จำนวน	ร้อยละ
จำนวนทุนจดทะเบียนของสำนักงานสอบบัญชี		
ต่ำกว่า 1,000,000 บาท	4	3.48
1,000,001-2,000,000 บาท	36	31.30
2,000,001-3,000,000 บาท	3	2.61
3,000,001-4,000,000 บาท	-	-
4,000,001-5,000,000 บาท	3	2.61
มากกว่า 5,000,000	69	60.00
รวม	115	100.00

ตาราง 4.2 แสดงจำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่าง จำแนกตามข้อมูลทั่วไปของสำนักงานสอบบัญชี (ต่อ)

N=115		
ข้อมูลทั่วไป	จำนวน	ร้อยละ
จำนวนผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบฯ		
น้อยกว่า 2 คน	-	-
2-5 คน	37	32.17
6-10 คน	11	9.57
11-20 คน	11	9.57
21-30 คน	-	-
มากกว่า 30 คน	56	48.70
จำนวนลูกค้าของสำนักงานสอบบัญชีต่อปี		
น้อยกว่า 50 ราย	5	4.35
50-100 ราย	12	10.43
101-150 ราย	-	-
151-200 ราย	11	9.57
200 รายขึ้นไป	87	75.65
สำนักงานสอบบัญชีอยู่ใน Big 4 หรือไม่		
Big 4	61	53.04
ไม่อยู่ Big 4 (ให้ทำข้อต่อไป)	54	46.96

ข้อมูลทั่วไป	จำนวน	ร้อยละ
สำนักงานสอบบัญชี ไม่อยู่ใน Big 4		
เป็นสมาชิกสำนักงานต่างประเทศ	14	25.93
ไม่เป็นสมาชิกสำนักงานต่างประเทศ	40	74.07
รวม	54	100.00

ตาราง 4.2 แสดงจำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่าง จำแนกตามข้อมูลทั่วไปของสำนักงานสอบบัญชี (ต่อ)

N=115		
ข้อมูลทั่วไป	จำนวน	ร้อยละ
ประเภทธุรกิจที่สำนักงานสอบบัญชี (ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ)		
(1) เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร (2) สินค้าอุปโภคบริโภค (3) ธุรกิจการเงิน (4) สินค้าอุตสาหกรรม (5) อสังหาริมทรัพย์สิ่งก่อสร้าง (6) ทรัพยากร (7) บริการ และ (8) เทคโนโลยี (9) อื่นๆ		
เลือกทุกประเภท (1-8)	60	52.17
เลือก (1-8) และโรงพยาบาล	6	5.22
เลือก (1-7)	4	3.48
เลือก (1-5, 7-8)	3	2.61
เลือก (2-5, 7-8)	6	5.22
เลือก (1-2, 4-5, 7)	4	3.48
เลือก (4-5,7-8)	3	2.61
เลือก (1-5, 7-8) และประกัน	3	2.61
เลือก (1-2, 4-5, 7-8)	4	3.48
เลือก (1-2, 4,7-8)	3	2.61
เลือก (1-2, 4-8)	3	2.61
เลือก (2,3,5,7)	5	4.35
เลือก (2 และ 3)	2	1.74
เลือก (2-8)	5	4.35
เลือก (2,4 และ 7)	1	.87
เลือก (1-2,4-5,7-8)	3	2.61
รวม	115	100.00

จากตารางที่ 2 พบว่า

ระยะเวลาในการดำเนินงานของสำนักงานสอบบัญชี กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่ มีระยะเวลาในการดำเนินงานของสำนักงานสอบบัญชี มากกว่า 20 ปี จำนวน 83 คน คิดเป็นร้อยละ 72.17 รองลงมา 16-20 ปี จำนวน 17 คน คิดเป็นร้อยละ 14.78 และ 11-15 ปี จำนวน 10 คน คิดเป็นร้อยละ 8.70 เป็นต้น

จำนวนพนักงานในสำนักงานสอบบัญชี กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่ มีพนักงานในสำนักงานสอบบัญชีมากกว่า 50 คน จำนวน 108 คน คิดเป็นร้อยละ 93.91 รองลงมา 21-30 คน จำนวน 5 คน คิดเป็นร้อยละ 4.35 และ 41-50 คน จำนวน 2 คน คิดเป็นร้อยละ 1.74 ตามลำดับ

จำนวนทุนจดทะเบียนของสำนักงานสอบบัญชี กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่มีทุนจดทะเบียนของสำนักงานสอบบัญชี มากกว่า 5,000,000 บาท จำนวน 69 คน คิดเป็นร้อยละ 60.00 รองลงมา 1,000,001-2,000,000 บาท จำนวน 36 คน คิดเป็นร้อยละ 31.30 และ ต่ำกว่า 1,000,000 บาท จำนวน 4 คน คิดเป็นร้อยละ 3.48 เป็นต้น

จำนวนผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบ ก.ล.ต. กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่ มีผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบฯ มากกว่า 30 คน จำนวน 56 คน คิดเป็นร้อยละ 48.70 รองลงมา 2-5 คน จำนวน 37 คน คิดเป็นร้อยละ 32.17 ส่วน 6-10 คน และ 11-20 คน มีจำนวนละ 11 คน คิดเป็นร้อยละ 9.57 ตามลำดับ

จำนวนลูกค้าของสำนักงานสอบบัญชีต่อปี กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่ มีลูกค้าของสำนักงานสอบบัญชีต่อปี 200 รายขึ้นไป จำนวน 87 คน คิดเป็นร้อยละ 75.65 รองลงมา 50-100 ราย จำนวน 12 คน คิดเป็นร้อยละ 10.43 ส่วน 151-200 ราย จำนวน 11 คน คิดเป็นร้อยละ 9.57 และ น้อยกว่า 50 ราย จำนวน 5 คน คิดเป็นร้อยละ 4.35 ตามลำดับ

สำนักงานสอบบัญชีอยู่ใน Big 4 หรือไม่ กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่มีสำนักงานสอบบัญชี อยู่ใน Big 4 จำนวน 61 คน คิดเป็นร้อยละ 53.04 และไม่อยู่ใน Big 4 จำนวน 54 คน คิดเป็นร้อยละ 46.96

สำหรับกลุ่มตัวอย่างที่มีสำนักงานสอบบัญชี ไม่อยู่ใน Big 4 จำนวน 54 คน ส่วนใหญ่ไม่เป็นสมาชิกสำนักงานต่างประเทศ จำนวน 40 คน คิดเป็นร้อยละ 74.07 และเป็นสมาชิกสำนักงานต่างประเทศ จำนวน 14 คน คิดเป็นร้อยละ 25.93 ตามลำดับ

ประเภทธุรกิจที่สำนักงานสอบบัญชี กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่ มีประเภทธุรกิจทั้ง 8 ประเภทได้แก่ (1) เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร (2) สินค้าอุปโภคบริโภค (3) ธุรกิจการเงิน (4) สินค้าอุตสาหกรรม (5) อสังหาริมทรัพย์สิ่งก่อสร้าง (6) ทรัพยากร (7) บริการ และ (8) เทคโนโลยี จำนวน 60 คน คิดเป็นร้อยละ 52.17 เป็นต้น

ตอนที่ 3 แสดงผลข้อมูลการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1)

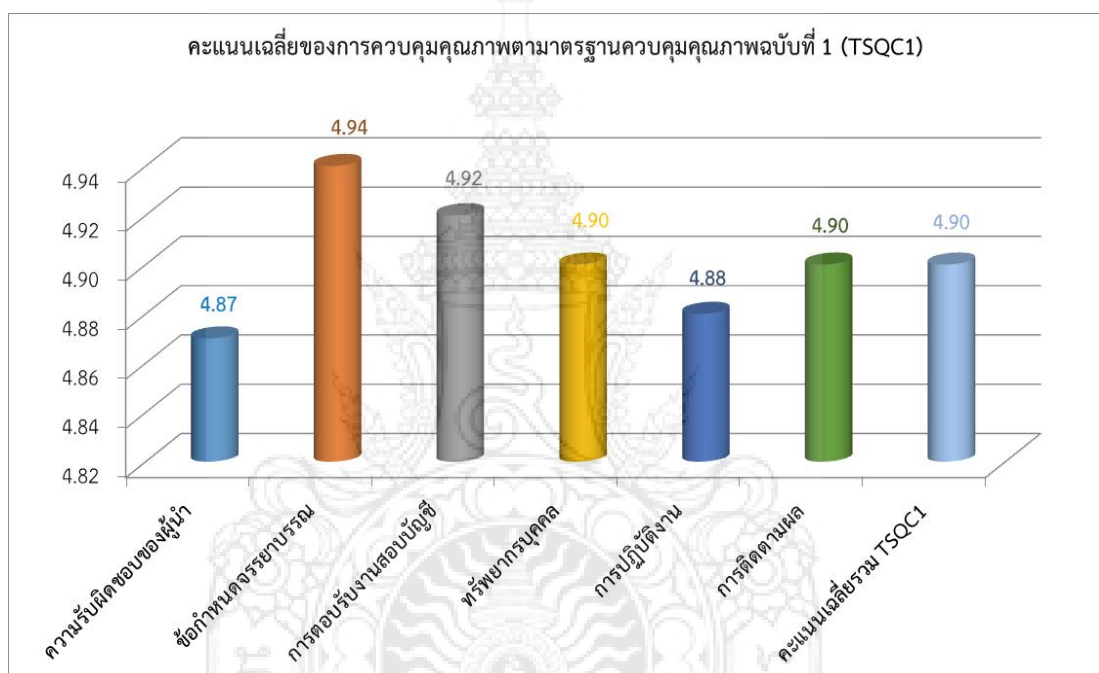
ข้อมูลการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ประกอบด้วย ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง การตอบรับงานสอบบัญชี ทรัพยากรบุคคล การปฏิบัติงาน และการติดตามผล โดยใช้การวิเคราะห์สถิติพื้นฐาน ได้แก่ คะแนนเฉลี่ยต่ำสุด (Min.) คะแนนเฉลี่ยสูงสุด (Max.) คะแนนเฉลี่ย (Mean) และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (SD.) รายละเอียดดังนี้

คะแนนเฉลี่ย	ระดับ
1.00-1.80	ไม่ได้ปฏิบัติ
1.81 – 2.60	ปฏิบัติค่อนข้างไม่ครบถ้วน
2.61 – 3.40	ปฏิบัติได้บ้างไม่ได้บ้างพอกัน
3.41 – 4.20	ปฏิบัติค่อนข้างครบถ้วน
4.21 – 5.00	ปฏิบัติครบถ้วน

ตารางที่ 4.3 แสดงค่าสถิติพื้นฐานของข้อมูลการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ในภาพรวม และรายองค์ประกอบ

TSQC1	Min.	Max.	Mean	SD.	ระดับ
ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน (LR)	3.60	5.00	4.87	.297	ปฏิบัติครบถ้วน
ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (ER)	3.50	5.00	4.94	.236	ปฏิบัติครบถ้วน
การตอบรับงานสอบบัญชี (CA)	4.17	5.00	4.92	.168	ปฏิบัติครบถ้วน
ทรัพยากรบุคคล (HR)	4.25	5.00	4.90	.185	ปฏิบัติครบถ้วน
การปฏิบัติงาน (EP)	4.00	5.00	4.88	.250	ปฏิบัติครบถ้วน
การติดตามผล (ML)	3.33	5.00	4.90	.291	ปฏิบัติครบถ้วน
คะแนนเฉลี่ยรวม (TSQC1)	4.11	5.00	4.90	.171	ปฏิบัติครบถ้วน

จากตารางที่ 4.3 พบว่า คะแนนเฉลี่ยของการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ในภาพรวมและรายองค์ประกอบมีคะแนนเฉลี่ยอยู่ในระดับการปฏิบัติครบถ้วนทุกข้อ โดยคะแนนเฉลี่ยในภาพรวม (TSQC1) มีคะแนนเฉลี่ยเท่ากับ 4.90 และพิจารณาในรายด้านพบว่า ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง มีคะแนนเฉลี่ยสูงที่สุดเท่ากับ 4.94 รองลงมา การตอบรับงานสอบบัญชี คะแนนเฉลี่ยเท่ากับ 4.92 สำหรับทรัพยากรบุคคล และการติดตามผล มีคะแนนเฉลี่ยเท่ากับ 4.90 ส่วนการปฏิบัติงาน มีคะแนนเฉลี่ยเท่ากับ 4.88 และความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน มีคะแนนเฉลี่ยน้อยที่สุดเท่ากับ 4.87 ดังภาพที่ 4.1

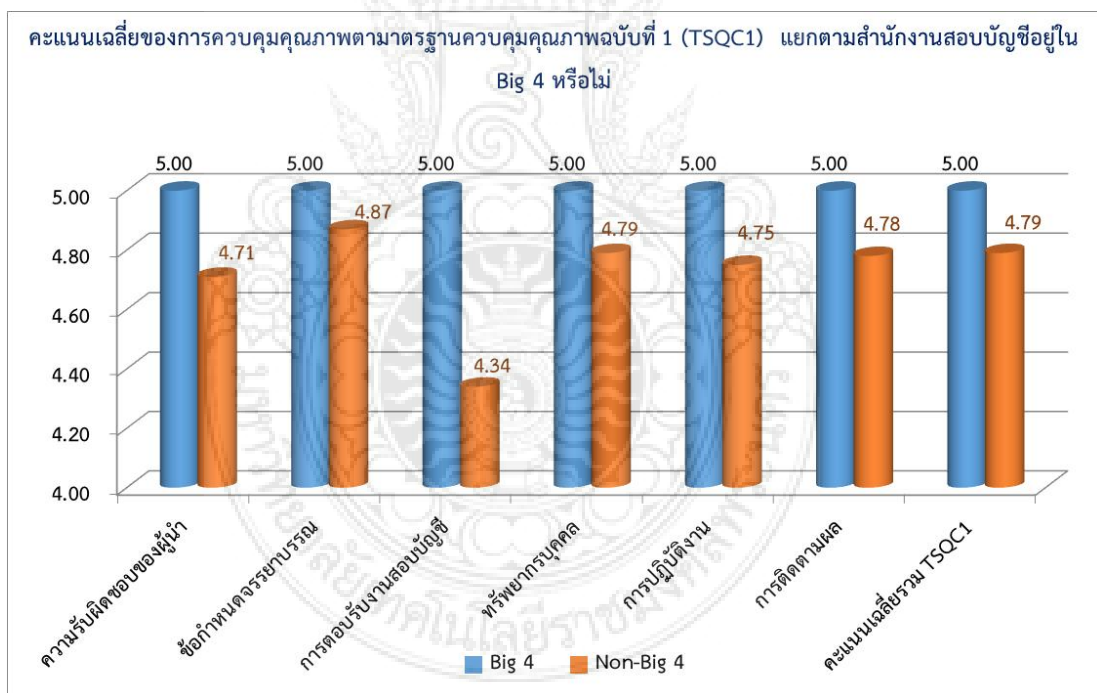


ภาพที่ 4.1 แสดงคะแนนเฉลี่ยของการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1)

ตารางที่ 4.3.1 แสดงค่าสถิติพื้นฐานของข้อมูลการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ในภาพรวม และรายองค์ประกอบ แยกตาม Big 4 และ Non-Big 4

TSQC1	Big 4 (N=61)		Non-Big 4 (N=54)		รวม		ระดับ
	Mean	SD.	Mean	SD.	Mean	SD.	
ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน (LR)	5.00	.000	4.71	.382	4.87	.297	ปฏิบัติครบถ้วน
ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (ER)	5.00	.000	4.87	.332	4.94	.236	ปฏิบัติครบถ้วน
การตอบรับงานสอบบัญชี (CA)	5.00	.000	4.34	.217	4.92	.168	ปฏิบัติครบถ้วน
ทรัพยากรบุคคล (HR)	5.00	.000	4.79	.224	4.90	.185	ปฏิบัติครบถ้วน
การปฏิบัติงาน (EP)	5.00	.000	4.75	.320	4.88	.250	ปฏิบัติครบถ้วน
การติดตามผล (ML)	5.00	.000	4.78	.394	4.90	.291	ปฏิบัติครบถ้วน
คะแนนเฉลี่ยรวม (TSQC1)	5.00	.000	4.79	.195	4.90	.171	ปฏิบัติครบถ้วน

จากตารางที่ 4.3.1 พบว่าการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ในภาพรวม และรายองค์ประกอบ ทั้ง Big 4 และ Non-Big 4 มีการปฏิบัติครบถ้วน สำนักงานสอบบัญชี Big 4 มีคะแนนเฉลี่ยรวมสูงกว่า สำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 โดยสำนักงานสอบบัญชี Big 4 คะแนนเฉลี่ยรวม เท่ากับ 5 สำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 คะแนนเฉลี่ยรวม เท่ากับ 4.79 เมื่อพิจารณาการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) รายองค์ประกอบ พบว่าสำนักงานสอบบัญชี Big 4 มีคะแนนเฉลี่ยรวมสูงกว่า สำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 ทุกองค์ประกอบ โดยสำนักงานสอบบัญชี Big 4 มีคะแนนเฉลี่ยทุกองค์ประกอบ เท่ากับ 5 สำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 จะมีคะแนนเฉลี่ยรายองค์ประกอบสูงสุดเท่ากับ 4.87 องค์ประกอบ ด้านข้อกำหนดจรรยาบรรณ มีคะแนนค่าเฉลี่ย เท่ากับ 4.87 ด้านทรัพยากรบุคคลมีคะแนนค่าเฉลี่ย เท่ากับ 4.79 ด้านติดตามผล มีคะแนนค่าเฉลี่ย เท่ากับ 4.78 ด้านปฏิบัติงานมีคะแนนค่าเฉลี่ย เท่ากับ 4.75 ด้านความรับผิดชอบของผู้นำ มีคะแนนค่าเฉลี่ย เท่ากับ 4.71 และน้อยที่สุดองค์ประกอบด้านการตอบรับงานสอบบัญชี มีคะแนนค่าเฉลี่ย เท่ากับ 4.34 ตามลำดับ แสดงได้ดังภาพที่ 4.2



ภาพที่ 4.2 แสดงคะแนนเฉลี่ยของการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) แยกระหว่าง Non Big 4 และ Big 4

ข้อมูลเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ของ สำนักงานสอบบัญชี Big 4 และสำนักงานสอบบัญชี Non Big 4 แต่ละองค์ประกอบ ดังตารางที่ 4.3.2 ถึง ตารางที่ 4.3.7

ตารางที่ 4.3.2 ระดับการควบคุมเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) องค์ประกอบความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน

การควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน	ค่าเฉลี่ย (\bar{x})	ส่วน เบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	ระดับการควบคุม
1. ผู้บริหาร/ ผู้นำมีการจัดทำคู่มือการควบคุมคุณภาพของสำนักงานที่รวบรวมเกี่ยวกับนโยบายและวิธีปฏิบัติเป็นลายลักษณ์อักษร โดยมีเนื้อหาครอบคลุมตามข้อกำหนดของมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC1)	4.89	0.345	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน
2. ผู้บริหาร/ผู้นำมีการสื่อสารนโยบายและวิธีปฏิบัติสำหรับการควบคุมคุณภาพไปยังบุคลากรอย่างทั่วถึงและสม่ำเสมอ	4.82	0.451	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน
3. ผู้บริหาร/ผู้นำมีการมอบหมายให้บุคลากรรับผิดชอบแต่ละองค์ประกอบของระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงาน	4.88	0.328	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน
4. ผู้บริหาร/ผู้นำมีการสนับสนุนและกระตุ้นให้บุคลากรตระหนักถึงความสำคัญในการปรึกษาหารือ และมีส่วนร่วมในการแสดงความคิดเห็นที่เป็นประโยชน์ต่องานตรวจสอบ	4.90	0.295	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน
5. ผู้บริหาร/ผู้นำมีการกำหนดนโยบายและแจ้งให้บุคลากร ทุกคนของสำนักงานทราบว่าผลประเมินการทำงานจะมุ่งเน้นไปที่คุณภาพของการสอบบัญชี ซึ่งเป็นส่วนสำคัญในการกำหนดพิจารณาค่าตอบแทนหรือการเลื่อนตำแหน่งของบุคลากร	4.84	0.388	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน
โดยรวม	4.87	0.297	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน

จากตาราง 4.3.2 พบว่าการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ในแต่ละองค์ประกอบ มีคะแนนเฉลี่ย 4.87 มีการปฏิบัติได้ครบถ้วน เมื่อพิจารณาคะแนนเฉลี่ยสูงสุด และคะแนนเฉลี่ยต่ำสุด ขอเสนอการวิเคราะห์ในแต่ละองค์ประกอบดังนี้

องค์ประกอบความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน เมื่อพิจารณาข้อย่อยในภาพรวม มีคะแนนเฉลี่ย 4.87 ระดับการควบคุมปฏิบัติได้ครบถ้วน แสดงว่าส่วนใหญ่ ผู้บริหารสูงสุดและหุ้นส่วนสำนักงาน ให้ความสำคัญ และตระหนัก ถึงความรับผิดชอบเพียงพอ มีข้อย่อย 5 ข้อ พบว่า มีคะแนนเฉลี่ยจากต่ำสุด ไปหาสูงสุด 3 อันดับแรก แต่อยู่ในระดับการควบคุมปฏิบัติได้ครบถ้วน เพื่อนำไปเร่งรัด ผลักดันในการพัฒนาต่อไป โดยเฉพาะสำนักงานสอบบัญชี ในประเทศ (Non Big 4) กรณีข้อย่อย ที่มีค่าเฉลี่ยต่ำสุด ที่ปฏิบัติได้ครบถ้วน ได้แก่ การสื่อสารนโยบายและวิธีปฏิบัติสำหรับการควบคุมคุณภาพไปยังบุคลากรอย่างทั่วถึงและสม่ำเสมอ ($\bar{x}= 4.82$) การกำหนดนโยบายและแจ้งให้บุคลากรทุกคนของสำนักงาน ทราบผลประเมินการทำงานจะมุ่งเน้นไปที่คุณภาพของการสอบบัญชี ซึ่งเป็นส่วนสำคัญในการกำหนดพิจารณาค่าตอบแทนหรือการเลื่อนตำแหน่งของบุคลากร ($\bar{x}= 4.84$) และการมอบหมายให้มีผู้รับผิดชอบในแต่ละองค์ประกอบ ($\bar{x}= 4.88$) จาก 3 ข้อดังกล่าวนี้ จะพบในสำนักงาน สอบบัญชี ใน ประเทศ (Non Big 4) ที่มีข้อจำกัดบุคลากร และเวลา แต่เรื่องดังกล่าวเป็นส่วนสำคัญ ที่จะส่งเสริมให้เกิดวัฒนธรรม เกี่ยวกับคุณภาพภายในสำนักงาน ดังนั้นการที่จะยกระดับคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีในประเทศ (Non Big 4) ไม่ให้เกิดความแตกต่างคุณภาพ สำนักงานสอบบัญชี (Big 4) ผู้บริหาร/ผู้นำ ต้องมีการสื่อสารนโยบายและวิธีปฏิบัติที่ชัดเจน และกำหนดให้คุณภาพการสอบบัญชีเป็นปัจจัยในการกำหนดค่าตอบแทนหรือการเลื่อนตำแหน่งและมอบหมายผู้รับผิดชอบในแต่ละองค์ประกอบให้ชัดเจน

ตารางที่ 4.3.3 ระดับการควบคุมเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) องค์ประกอบข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง

การควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง	ค่าเฉลี่ย (\bar{x})	ส่วน เบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	ระดับการควบคุม
1. บุคลากรของสำนักงานมีการลงนามยืนยันความเป็นอิสระเป็นประจำทุกปี	5	0.000	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน
2. มีการกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติเพื่อระบุและประเมินความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี/บุคลากรผู้ปฏิบัติหน้าที่สอบบัญชีตลอดช่วงเวลาของงานสำหรับทุกงานที่ให้ความเชื่อมั่น เช่น การแจ้งผลประโยชน์ทางการเงิน ความสัมพันธ์ทางธุรกิจหรือความสัมพันธ์ส่วนบุคคล นโยบายการรับพนักงานจากลูกค้า นโยบายงานบริการ ต้องห้าม นโยบายหมุนเวียนผู้สอบบัญชีและผู้สอบทาน การควบคุมคุณภาพ นโยบายให้ความสำคัญคุณภาพมากกว่าการได้รับงานหรือรักษางานไว้	4.97	0.184	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน
3. มีการบันทึกสอบถามข้อมูลเกี่ยวกับงานบริการอื่นกับบริษัทในเครือ เพื่อเป็นหลักฐานการพิจารณาความเป็นอิสระและความขัดแย้งทางผลประโยชน์	4.84	0.745	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน
4. มีการกำหนดนโยบายและจัดทำทะเบียนกรรมการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบและผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพที่ปฏิบัติงานต่อเนื่องเป็นระยะเวลานานที่ชัดเจน	4.94	0.240	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน
โดยรวม	4.94	0.236	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน

ตารางที่ 4.3.3 ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง มีข้อย่อย 4 ข้อ พบว่า มีคะแนนเฉลี่ยภาพรวม 4.94 ปฏิบัติได้ครบถ้วน แสดงว่าส่วนใหญ่สำนักงานสอบบัญชี ให้ความสำคัญ และตระหนักข้อกำหนดจรรยาบรรณ โดยเฉพาะการลงนามยืนยันความเป็นอิสระทุกปี เมื่อพิจารณาในภาพรวมรายข้อย่อย มีคะแนนเฉลี่ยต่ำสุดไปหาสูงสุด ระดับการควบคุมปฏิบัติได้ครบถ้วน ได้แก่ การบันทึกสอบถามข้อมูลเกี่ยวกับงานบริการอื่นกับบริษัทในเครือ (\bar{x} = 4.84) การกำหนดนโยบายและจัดทำทะเบียนคุมการหมุนเวียนผู้สอบบัญชี (\bar{x} = 4.94) และการกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติในการระบุและประเมินความอิสระผู้สอบบัญชี/บุคลากรตลอดช่วงเวลาในการทำงาน (\bar{x} = 4.97) เพื่อเป็นหลักฐานการพิจารณาความเป็นอิสระและความขัดแย้งทางผลประโยชน์ ปัญหานี้จะพบในสำนักงานสอบบัญชีในประเทศ (Non Big 4) สำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก ที่อาจมีข้อจำกัดเรื่องทรัพยากรและการที่มีรายได้จำกัด ทำให้อาจมีการปฏิบัติบางขั้นตอนไม่ครบถ้วน อย่างไรก็ตาม จรรยาบรรณเรื่องความอิสระ ควรให้ความสำคัญ เพราะส่งผลต่อการปฏิบัติงาน และการแสดงความคิดเห็นที่กระทบต่อผู้มีส่วนได้เสียสาธารณะ

ตารางที่ 4.3.4 ระดับการควบคุมเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) องค์ประกอบการตอบรับงานสอบบัญชี

การควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) การตอบรับงานสอบบัญชี	ค่าเฉลี่ย (\bar{x})	ส่วน เบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	ระดับการควบคุม
1. มีการกำหนดนโยบายและวิธีการตอบตกลงเพื่อตอบรับงานจากลูกค้ารายใหม่และลูกค้ารายเดิมก่อนตกลงรับงาน	4.99	0.093	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน
2. มีการค้นหาข้อมูลเกี่ยวกับความซื่อสัตย์สุจริตของผู้บริหารของบริษัทลูกค้าก่อนการตอบรับงาน เพื่อเก็บรวบรวมข้อมูลสำหรับใช้เป็นหลักฐานอ้างอิงในการประเมินความเสี่ยงก่อนตกลงรับงาน	4.92	0.270	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน
3. มีการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องก่อนการรับงานสำหรับลูกค้ารายใหม่ เช่น ฐานะการเงิน การดำรงอยู่ กิจการ ระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน	4.97	0.184	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน
4. มีการติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชีคนก่อนสอบถามถึงเหตุผลทางวิชาชีพในการตัดสินใจก่อนตกลงรับงานสอบบัญชี	4.93	0.343	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน

การควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) การตอบรับงานสอบบัญชี	ค่าเฉลี่ย (\bar{x})	ส่วน เบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	ระดับการควบคุม
5. มีการจัดทำหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีหลังจากได้รับการอนุมัติการรับงานโดยผู้มีอำนาจ และได้รับคำยืนยันความเป็นอิสระจากบริษัทในเครือ/กิจการที่เกี่ยวข้องกัน และเกี่ยวข้องกับพนักงาน	4.96	0.384	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน
6. เมื่อลูกค้าเลิกใช้บริการสำนักงานสอบบัญชีของท่านในช่วงระหว่างปี มีการจัดทำหลักฐานการบันทึกการยุติความสัมพันธ์กับลูกค้าในระหว่างปี	4.78	0.046	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน
โดยรวม	4.92	0.168	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน

ตารางที่ 4.3.4 การตอบรับงานสอบบัญชี มีข้อย่อย 6 ข้อ พบว่า มีคะแนนเฉลี่ยภาพรวม 4.92 ปฏิบัติได้ครบถ้วน แสดงว่าส่วนใหญ่สำนักงานสอบบัญชี มีการประเมินความเสี่ยงในการพิจารณารับงานครั้งแรกและต่อเนื่องในระบบคอมพิวเตอร์ เพราะเป็นส่วนสำคัญในการนำไปสู่การวางแผน เพื่อกำหนดกลยุทธ์การตรวจสอบได้อย่างเหมาะสม แต่เมื่อพิจารณาในภาพรวมรายข้อย่อย ระดับการควบคุมปฏิบัติได้ครบถ้วน ถ้าพิจารณาจากข้อย่อย ที่มีค่าเฉลี่ยต่ำสุด ไปค่าเฉลี่ยสูงสุด 3 อันดับแรก ระดับการควบคุมที่ปฏิบัติครบถ้วน ได้แก่ เมื่อลูกค้าเลิกใช้บริการสำนักงานสอบบัญชีของท่านในช่วงระหว่างปี มีการจัดทำหลักฐานการบันทึกการยุติความสัมพันธ์กับลูกค้าในระหว่างปี (\bar{x} = 4.78) มีการค้นหาข้อมูลเกี่ยวกับความซื่อสัตย์สุจริตของผู้บริหารก่อนตอบรับลูกค้าเพื่อเป็นข้อมูลในการประเมินความเสี่ยง (\bar{x} = 4.92) มีการติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชีคนก่อนสอบถามถึงเหตุผลทางวิชาชีพในการตัดสินใจก่อนตกลงรับงานสอบบัญชี (\bar{x} = 4.93) ปัญหานี้จะพบในสำนักงานสอบบัญชีในประเทศ (Non Big 4) สำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก ที่อาจมีข้อจำกัดเรื่องเวลา กลัวการสูญเสียลูกค้า และความสนิทสนม ทำให้อาจมีการปฏิบัติบางขั้นตอนไม่ครบถ้วน อย่างไรก็ตามการตอบรับงาน มีความสำคัญเพราะก่อนการรับงานต้องเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 210 รวมถึงจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี

ตารางที่ 4.3.5 ระดับการควบคุมเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) องค์ประกอบทรัพยากรบุคคล

การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ทรัพยากรบุคคล	ค่าเฉลี่ย (\bar{x})	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (S.D.)	ระดับการควบคุม
1. มีการจัดทำแผนความต้องการทรัพยากรบุคคล สอดคล้องกับปริมาณงานอย่างเป็นทางการ และมีข้อมูลเอกสารประกอบ	4.82	0.410	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน
2. มีนโยบายและวิธีการสรรหาพนักงานที่ชัดเจน เช่น มีแบบประเมินการสัมภาษณ์	4.95	0.223	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน
3. มีการปฐมนิเทศพนักงานใหม่ เพื่อแนะนำวิธีการปฏิบัติงานตรวจสอบ	4.92	0.301	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน
4. มีการสื่อสารกำหนดเกณฑ์ขั้นต่ำ รายละเอียดเนื้อหา และจำนวนชั่วโมงให้ผู้บริหาร/ผู้นำ/ผู้สอบบัญชี และบุคลากรได้รับการอบรมความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพอย่างสม่ำเสมอเป็นไปตามที่กำหนด	4.94	0.274	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน
5. มีการเก็บรักษาประวัติการอบรมและสรุปชั่วโมงการฝึกอบรมพนักงานการอบรมความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ	4.97	0.160	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน
6. มีการติดตามพนักงานที่ไม่ได้เข้าอบรม เพื่อให้มั่นใจว่าพนักงานดังกล่าวมีความรู้ในการปฏิบัติงานอย่างเพียงพอ	4.84	0.365	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน
7. มีการมอบหมายงานที่เหมาะสมในการพิจารณาปริมาณงานจำนวนพนักงาน ประสิทธิภาพ และความเชี่ยวชาญในธุรกิจต่างๆ	4.84	0.37300	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน
8. มีการประเมินผลการปฏิบัติงานของบุคลากรอย่างน้อยปีละหนึ่งครั้ง และนำเรื่องคุณภาพงานเป็นตัวชี้วัดในการประเมินผลงาน	4.94	0.240	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน
โดยรวม	4.9	0.185	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน

ตารางที่ 4.3.5 ทรัพยากรบุคคล มีข้อย่อย 8 ข้อ คะแนนเฉลี่ยภาพรวม 4.9 ปฏิบัติได้ครบถ้วน แสดงว่าส่วนใหญ่สำนักงานสอบบัญชี มีการบริหารทรัพยากร ตั้งแต่การวางแผนกำลังคน การรับสมัครสรรหา คัดเลือก การฝึกอบรม และการประเมินผลที่ดี แต่เมื่อพิจารณาในรายข้อย่อย มีคะแนนเฉลี่ยระดับการควบคุมปฏิบัติได้ครบถ้วน ค่าเฉลี่ยต่ำสุด ไปหาสูงสุด 3 อันดับแรก ได้แก่ การจัดทำแผนความต้องการทรัพยากรบุคคลสอดคล้องกับปริมาณงานอย่างเป็นทางการ (\bar{x} = 4.82) การมอบหมายงานที่เหมาะสมในการพิจารณาปริมาณงานจำนวนพนักงาน ประสบการณ์ และความเชี่ยวชาญในธุรกิจต่างๆ (\bar{x} = 4.84) และการติดตามพนักงานที่ไม่ได้เข้าอบรม เพื่อให้มั่นใจว่า พนักงานดังกล่าวมีความรู้ในการปฏิบัติงานอย่างเพียงพอ (\bar{x} = 4.84) ปัญหาที่พบในสำนักงานสอบบัญชีในประเทศ (Non Big 4) ที่อาจมีข้อจำกัดเรื่องงบประมาณ ทรัพยากร และการที่มีรายได้จำกัด อย่างไรก็ตามทรัพยากรบุคคลเป็นส่วนสำคัญในการปฏิบัติงาน การที่ไม่มีบุคคลที่มีความรู้ในการดำรงตำแหน่งผู้สอบทานคุณภาพ (Engagement Quality Review : EQCR) อาจทำให้งานเกิดปัญหา และงานไม่เสร็จตามเวลา การมอบหมายงานที่เหมาะสมกับปริมาณงาน และติดตามให้พนักงานมีการอบรมอย่างเพียงพอและต่อเนื่อง

ตารางที่ 4.3.6 ระดับการควบคุมเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) องค์ประกอบการปฏิบัติงาน

การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) การปฏิบัติงาน	ค่าเฉลี่ย (\bar{x})	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (S.D.)	ระดับการควบคุม
1. มีการวางแผนการตรวจสอบก่อนปฏิบัติงานสอบบัญชี	4.90	0.307	ปฏิบัติได้ครบถ้วน
2. มีการเก็บบันทึกข้อมูล และร่องรอยการตรวจสอบในกระดาษทำการที่เพียงพอต่อการนำมาใช้เป็นข้อมูลสำหรับการตรวจสอบ	4.90	0.307	ปฏิบัติได้ครบถ้วน
3. มีการสอบทานกระดาษทำการที่สำคัญ ในการตรวจสอบรายการบัญชีที่มีความเสี่ยงสูง	4.95	0.223	ปฏิบัติได้ครบถ้วน
4. มีการรวบรวมแฟ้มงานตรวจสอบขั้นสุดท้ายของแต่ละงานสอบบัญชีให้เสร็จสมบูรณ์ภายในระยะเวลาที่กำหนด	4.86	0.372	ปฏิบัติได้ครบถ้วน
5. มีขั้นตอนและวิธีการแก้ไขปัญหาในเรื่องที่มีข้อโต้แย้ง/ความเห็นไม่ตรงกัน อย่างเพียงพอและเหมาะสม	4.89	0.318	ปฏิบัติได้ครบถ้วน

การควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) การปฏิบัติงาน	ค่าเฉลี่ย (\bar{x})	ส่วน เบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	ระดับการควบคุม
6. มีการกำหนดนโยบายและข้อกำหนดที่ชัดเจนว่าเรื่องใดต้องมีการปรึกษาหารือ	4.86	0.348	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน
7. มีการแต่งตั้งที่ปรึกษาและกำหนดคุณสมบัติอย่างเหมาะสม	4.83	0.424	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน
8. มีการจัดทำหลักฐานประกอบการปรึกษาอย่างเหมาะสม และมีการสื่อสารให้บุคลากรในสำนักงานทราบ	4.82	0.431	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน
9. มีการสอบทานการควบคุมคุณภาพงานของแต่ละงาน เพื่อให้มั่นใจว่าได้รับการรักษามาตรฐานของงานสอบบัญชีให้สูงที่สุด	4.89	0.318	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน
10. มีการแต่งตั้งและกำหนดคุณสมบัติผู้รับผิดชอบในการสอบทานการควบคุมคุณภาพงาน (Engagement Quality Control Reviewer – EQCR) อย่างเหมาะสม	4.97	0.184	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน
โดยรวม	4.88	0.250	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน

ตารางที่ 4.3.6 การปฏิบัติงาน มีข้อย่อย 10 ข้อ พบว่า คะแนนเฉลี่ยภาพรวม 4.88 ปฏิบัติได้ครบถ้วน แสดงว่าส่วนใหญ่สำนักงานสอบบัญชี การที่มีความอิสระ มีการบริหารทรัพยากรบุคคลที่ดี การปฏิบัติงานจะเป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพ แต่เมื่อพิจารณาในข้อย่อย มีคะแนนเฉลี่ยระดับการควบคุมปฏิบัติได้ครบถ้วน ถ้าพิจารณาจากคะแนนเฉลี่ยจากต่ำสุด ไปหาสูงสุด 3 อันดับแรก ได้แก่ การจัดทำหลักฐานประกอบการปรึกษาอย่างเหมาะสม และมีการสื่อสารให้บุคลากรในสำนักงานทราบ (\bar{x} = 4.82) มีการแต่งตั้งที่ปรึกษาและกำหนดคุณสมบัติอย่างเหมาะสม (\bar{x} = 4.83) การจัดทำหลักฐานประกอบการปรึกษาอย่างเหมาะสม การรวบรวมแฟ้มงานตรวจสอบขั้นสุดท้ายของแต่ละงานสอบบัญชีให้เสร็จสมบูรณ์ภายในระยะเวลาที่กำหนด (\bar{x} = 4.86) และการกำหนดนโยบายและข้อกำหนดที่ชัดเจนว่าเรื่องใดต้องมีการปรึกษาหารือ (\bar{x} = 4.86) ปัญหานี้จะพบในสำนักงานสอบบัญชีในประเทศ (Non Big 4) ที่มีขนาดเล็ก อาจมีข้อจำกัดเรื่อง บุคลากรไม่เพียงพอ โดยเฉพาะบางสำนักงานสอบบัญชีมีเพียง 3 คน การตั้งผู้สอบทานคุณภาพงาน เป็นส่วนสำคัญในการปฏิบัติงาน รวมถึงข้อจำกัดเรื่องเวลา อาจทำให้งานเกิดปัญหา ความผิดพลาดได้ และงานไม่เสร็จตามเวลา

ตารางที่ 4.3.7 ระดับการควบคุมเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) องค์ประกอบการติดตามผล

การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) การติดตามผล	ค่าเฉลี่ย (\bar{x})	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (S.D.)	ระดับการควบคุม
1. มีการออกแบบระบบติดตามผลในแต่ละระดับงานสอบบัญชีทั้งในระดับ สำนักงาน (Firm Level) และในระดับงาน (Engagement Level) ที่ชัดเจน และมีเอกสารประกอบการพิจารณาเพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่ามีประสิทธิภาพเป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC1)	4.91	0.283	ปฏิบัติได้ครบถ้วน
2. ทีมงานติดตามผลมีการจัดทำแผนการดำเนินการติดตามผลการแก้ไขข้อบกพร่อง และมีการสื่อสารให้บุคลากรที่เกี่ยวข้องทราบ	4.91	0.283	ปฏิบัติได้ครบถ้วน
3. มีการจัดประชุมผู้รับผิดชอบในแต่ละด้าน เพื่อการปรับปรุงและหาแนวทางแก้ปัญหาหรือข้อบกพร่องร่วมกัน	4.86	0.417	ปฏิบัติได้ครบถ้วน
โดยรวม	4.90	0.291	ปฏิบัติได้ครบถ้วน

ตารางที่ 4.3.7 การติดตามผล มีข้อย่อย 3 ข้อ พบว่า คะแนนเฉลี่ยภาพรวม 4.90 ปฏิบัติได้ครบถ้วน แสดงว่าส่วนใหญ่สำนักงานสอบบัญชี มีการติดตามงาน ที่ดีเมื่อพิจารณาในรายข้อย่อย มีคะแนนเฉลี่ยระดับการควบคุมปฏิบัติได้ครบถ้วน จากต่ำสุดไปหาสูงสุด 3 อันดับแรก ได้แก่ มีการจัดประชุมผู้รับผิดชอบในแต่ละด้าน เพื่อการปรับปรุงและหาแนวทางแก้ปัญหาหรือข้อบกพร่องร่วมกัน (\bar{x} = 4.86) มีการออกแบบระบบติดตามผลในแต่ละระดับงานสอบบัญชีทั้งในระดับ สำนักงาน และในระดับงานที่ชัดเจน มีเอกสารประกอบการพิจารณา และมีทีมงานติดตามผลจัดทำแผนการดำเนินการติดตามผลการแก้ไขข้อบกพร่อง (\bar{x} = 4.91) และสื่อสารให้บุคลากรที่เกี่ยวข้องทราบ (\bar{x} = 4.91) ปัญหานี้จะพบในสำนักงานสอบบัญชีในประเทศ (Non Big 4) ที่มีขนาดเล็ก อาจมีข้อจำกัดเรื่อง บุคลากรไม่เพียงพอ อาจทำให้งานเกิดปัญหา ความผิดพลาดได้ และงานไม่เสร็จตามเวลา ถ้าในทางปฏิบัติทุกสำนักงานสอบบัญชีทำได้ จะทราบปัญหาและแนวทางแก้ไขให้กับลูกค้าทันเวลา ทำให้เกิดคุณภาพการสอบบัญชีดียิ่งขึ้น

ตอนที่ 4 แสดงผลข้อมูลคุณภาพการสอบบัญชี

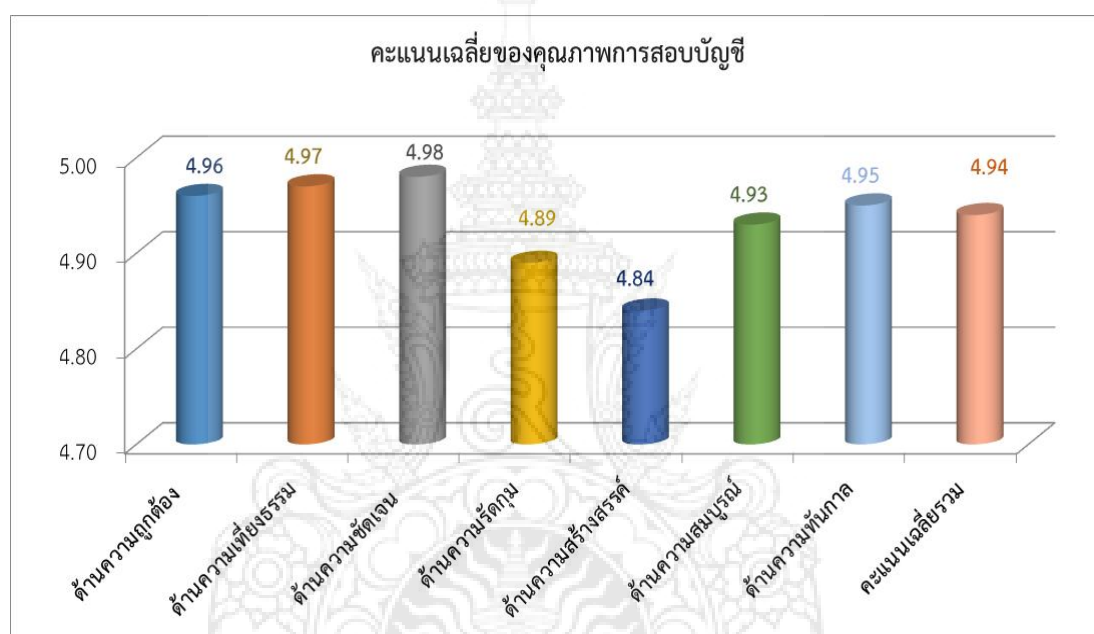
ข้อมูลคุณภาพการสอบบัญชี ประกอบด้วย ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความรัดกุม ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล โดยใช้การวิเคราะห์โดยใช้สถิติพื้นฐาน ได้แก่ คะแนนเฉลี่ยต่ำสุด (Min.) คะแนนเฉลี่ยสูงสุด (Max.) คะแนนเฉลี่ย (Mean) และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (SD.) รายละเอียด

คะแนนเฉลี่ย	ระดับ
1.00-1.80	ไม่ได้ปฏิบัติ
1.81 – 2.60	ปฏิบัติค่อนข้างไม่ครบถ้วน
2.61 – 3.40	ปฏิบัติได้บ้างไม่ได้บ้างพอๆกัน
3.41 – 4.20	ปฏิบัติค่อนข้างครบถ้วน
4.21 – 5.00	ปฏิบัติครบถ้วน

ตารางที่ 4.4 แสดงค่าสถิติพื้นฐานของข้อมูลคุณภาพการสอบบัญชีในภาพรวมและรายด้าน

คุณภาพการสอบบัญชี	Min.	Max.	Mean	SD.	ระดับ
ด้านความถูกต้อง (AC)	4.00	5.00	4.96	.188	ปฏิบัติ ครบถ้วน
ด้านความเที่ยงธรรม (OJ)	4.00	5.00	4.97	.175	ปฏิบัติ ครบถ้วน
ด้านความชัดเจน (CN)	4.00	5.00	4.98	.140	ปฏิบัติ ครบถ้วน
ด้านความรัดกุม (CC)	4.00	5.00	4.89	.295	ปฏิบัติ ครบถ้วน
ด้านความสร้างสรรค์ (CS)	3.33	5.00	4.84	.349	ปฏิบัติ ครบถ้วน
ด้านความสมบูรณ์ (CP)	4.00	5.00	4.93	.234	ปฏิบัติ ครบถ้วน
ด้านความทันกาล (TL)	4.00	5.00	4.95	.198	ปฏิบัติ ครบถ้วน
คะแนนเฉลี่ยรวม (คุณภาพการสอบบัญชี)	3.90	5.00	4.94	.166	ปฏิบัติ ครบถ้วน

จากตารางที่ 4.4 พบว่า ข้อมูลคุณภาพการสอบบัญชีในภาพรวมและรายองค์ประกอบอยู่ในระดับการปฏิบัติครบถ้วนทุกข้อ โดยคะแนนเฉลี่ยรวม (คุณภาพการสอบบัญชี) มีคะแนนเฉลี่ยเท่ากับ 4.94 เมื่อพิจารณารายองค์ประกอบพบว่า ด้านความชัดเจน มีคะแนนเฉลี่ยสูงสุด เท่ากับ 4.98 รองลงมา ด้านความเที่ยงธรรม มีคะแนนเฉลี่ยเท่ากับ 4.97 ด้านความถูกต้อง มีคะแนนเฉลี่ยเท่ากับ 4.96 ด้านความทันกาล มีคะแนนเฉลี่ยเท่ากับ 4.95 ด้านความสมบูรณ์ มีคะแนนเฉลี่ยเท่ากับ 4.93 ด้านความรัดกุม มีคะแนนเฉลี่ยเท่ากับ 4.89 และด้านความสร้างสรรค์มีคะแนนเฉลี่ยน้อยที่สุดเท่ากับ 4.84 ตามลำดับ แสดงได้ดังภาพที่ 4.3

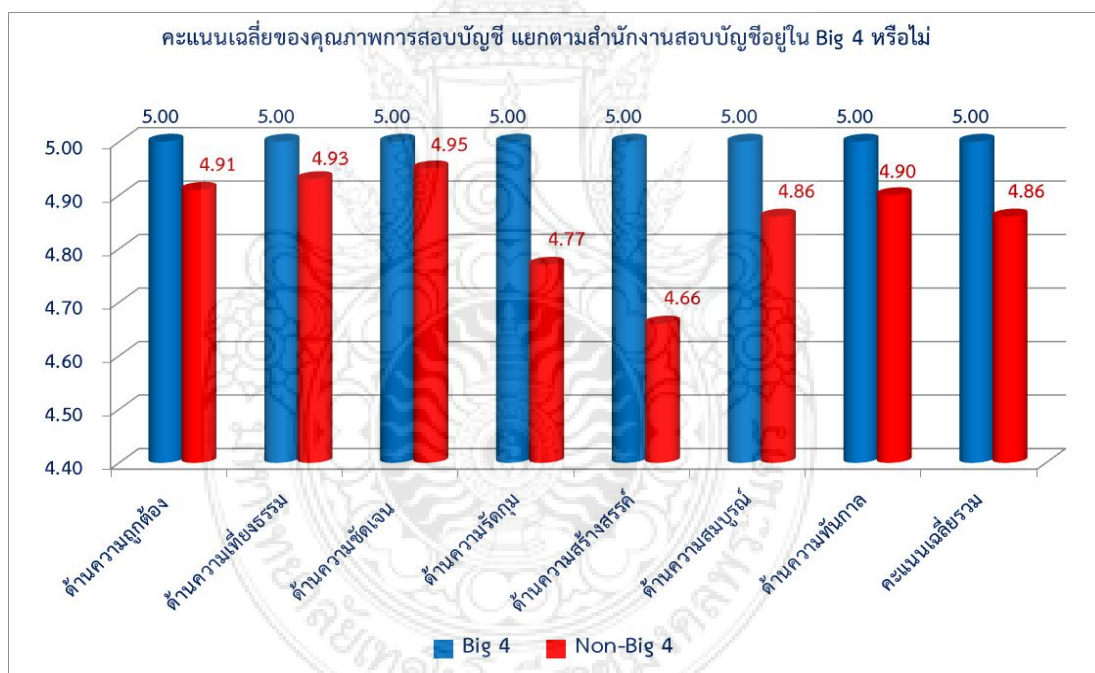


ภาพที่ 4.3 แสดงคะแนนเฉลี่ยของคุณภาพการสอบบัญชี

ตารางที่ 4.4.1 แสดงค่าสถิติพื้นฐานของข้อมูลคุณภาพการสอบบัญชีในภาพรวมและรายด้านแยกตามประเภทสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และสำนักงานสอบบัญชี Non Big 4

TSQC1	Big 4 (N=61)		Non-Big 4 (N=54)		รวม		ระดับคุณภาพ
	Mean	SD.	Mean	SD.	Mean	SD.	
ด้านความถูกต้อง (AC)	5.00	.000	4.91	.268	4.96	.188	ปฏิบัติครบถ้วน
ด้านความเที่ยงธรรม (OJ)	5.00	.000	4.93	.251	4.97	.175	ปฏิบัติครบถ้วน
ด้านความชัดเจน (CN)	5.00	.000	4.95	.202	4.98	.140	ปฏิบัติครบถ้วน
ด้านความรัดกุม (CC)	5.00	.000	4.77	.397	4.89	.295	ปฏิบัติครบถ้วน
ด้านความสร้างสรรค์ (CS)	5.00	.000	4.66	.446	4.84	.349	ปฏิบัติครบถ้วน
ด้านความสมบูรณ์ (CP)	5.00	.000	4.86	.328	4.93	.234	ปฏิบัติครบถ้วน
ด้านความทันกาล (TL)	5.00	.000	4.90	.281	4.95	.198	ปฏิบัติครบถ้วน
คะแนนเฉลี่ยรวม (คุณภาพการสอบบัญชี)	5.00	.000	4.86	.222	4.94	.166	ปฏิบัติครบถ้วน

จากตารางที่ 4.4.1 พบว่า ข้อมูลคุณภาพการสอบบัญชีในภาพรวมและรายด้าน ทั้ง Big 4 และ Non-Big 4 มีการปฏิบัติครบถ้วน สำนักงานสอบบัญชี Big 4 มีคะแนนเฉลี่ยรวมสูงกว่า สำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 โดยสำนักงานสอบบัญชี Big 4 คะแนนเฉลี่ยรวม เท่ากับ 5 สำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 คะแนนเฉลี่ยรวม เท่ากับ 4.86 เมื่อพิจารณาคุณภาพการสอบบัญชี รายด้าน ทั้ง Big 4 และ Non-Big 4 พบว่าสำนักงานสอบบัญชี Big 4 มีคะแนนเฉลี่ยสูงกว่า สำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 ทุกด้าน โดยสำนักงานสอบบัญชี Big 4 มีคะแนนเฉลี่ยทุกด้านเท่ากับ 5 สำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 จะมีคะแนนเฉลี่ยรายด้านสูงสุดเท่ากับ 4.95 ด้านความชัดเจน ด้านความเที่ยงธรรม มีคะแนนค่าเฉลี่ย เท่ากับ 4.93 ด้านความถูกต้อง มีคะแนนค่าเฉลี่ย เท่ากับ 4.91 ด้านความทันกาล มีคะแนนค่าเฉลี่ย เท่ากับ 4.90 ด้านความสมบูรณ์ มีคะแนนค่าเฉลี่ย เท่ากับ 4.86 ด้านความรัดกุม มีคะแนนค่าเฉลี่ย เท่ากับ 4.77 และน้อยที่สุดด้านความสร้างสรรค์ มีคะแนนค่าเฉลี่ย เท่ากับ 4.66 ตามลำดับ แสดงได้ดังภาพที่ 4.4



ภาพที่ 4.4 แสดงคะแนนเฉลี่ยของข้อมูลคุณภาพการสอบบัญชี แต่ละด้าน แยกตามประเภท สำนักงานสอบบัญชี Big 4 และสำนักงานสอบบัญชี Non Big 4

ข้อมูลคุณภาพการสอบบัญชี ของสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และสำนักงานสอบบัญชี Non Big 4 แยกในแต่ละด้าน ดังตารางที่ 4-2 ถึง ตารางที่ 4-8

ตารางที่ 4.4.2 ระดับคุณภาพเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง

คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง	ค่าเฉลี่ย (\bar{x})	ส่วน เบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	ระดับคุณภาพ
1. มีการตรวจสอบและนำเสนอรายงานผู้สอบบัญชี เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีอย่างเคร่งครัด	4.96	0.205	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน
2. นำเสนอรายงานการสอบบัญชีจากผลการตรวจสอบ ได้อย่างถูกต้องตามข้อเท็จจริง รั้มีดระวังรอบคอบ โดย ใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ในการแสดง ความเห็นรายงานผู้สอบบัญชีอย่างเหมาะสม	4.96	0.205	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน
3. นำเสนอรายงานการสอบบัญชีที่มีการเปิดเผยข้อมูล อย่างตรงไปตรงมาตามข้อเท็จจริงที่ได้จากการตรวจพบ ความไม่ถูกต้องรายการข้อมูลที่ขัดต่อข้อกำหนด และ มาตรฐานรายงานทางการเงิน	4.97	0.184	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน
โดยรวม	4.96	0.188	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน

จากตาราง 4.4.2 พบว่าคุณภาพการสอบบัญชี ของสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และสำนักงานสอบบัญชี Non Big 4 แยก ด้านความถูกต้อง มีคะแนนเฉลี่ย 4.96 ที่ระดับการปฏิบัติงานได้ครบถ้วน เรียงลำดับคะแนนเฉลี่ยมากที่สุด มาน้อยที่สุด เพื่อนำมาเป็นข้อมูลในการพัฒนาคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี Non Big 4 ได้แก่ มีการตรวจสอบและนำเสนอรายงานผู้สอบบัญชีเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีอย่างเคร่งครัด ($\bar{x} = 4.96$) นำเสนอรายงานการสอบบัญชีจากผลการตรวจสอบ ได้อย่างถูกต้องตามข้อเท็จจริง รั้มีดระวังรอบคอบ โดยใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ในการแสดงความเห็นรายงานผู้สอบบัญชีอย่างเหมาะสม ($\bar{x} = 4.96$) และการนำเสนอรายงานการสอบบัญชีที่มีการเปิดเผยข้อมูลอย่างตรงไปตรงมาตามข้อเท็จจริงที่ได้จากการตรวจพบความไม่ถูกต้องรายการข้อมูลที่ขัดต่อข้อกำหนด และมาตรฐานรายงานทางการเงิน ($\bar{x} = 4.97$)

ตารางที่ 4.4.3 ระดับคุณภาพเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความเที่ยงธรรม

คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความเที่ยงธรรม	ค่าเฉลี่ย (\bar{x})	ส่วน เบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	ระดับคุณภาพ
1. มีการปฏิบัติงานสอบบัญชีและนำเสนอรายงานการสอบบัญชี โปร่งใส ตามมาตรฐานการสอบบัญชี อย่างมีความเที่ยงธรรม เป็นกลาง ซื่อสัตย์สุจริต โดยไม่ปกปิดหรือบิดเบือนข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ	4.97	0.1847	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน
2. นำเสนอรายงานสอบบัญชีที่สะท้อนความเป็นจริงเกี่ยวกับสภาพการดำเนินงานของลูกค้าต่อสาธารณะชน	4.98	0.160	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน
3. นำเสนอข้อตรวจพบและรายงานให้ทราบถึงการทุจริตและข้อผิดพลาดอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินตามความจริง	4.97	0.184	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน
4. นำเสนอรายงานผลการค้นพบข้อบกพร่องของระบบบัญชีของกิจการที่ตรวจสอบตามความเป็นจริง	4.96	0.205	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน
โดยรวม	4.97	0.175	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน

จากตาราง 4.4.3 พบว่าคุณภาพการสอบบัญชี ของสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และสำนักงานสอบบัญชี Non Big 4 แยกด้านความเที่ยงธรรม มีคะแนนเฉลี่ย 4.97 ที่ระดับการปฏิบัติงานได้ครบถ้วน เมื่อพิจารณาในแต่ละข้อ โดยเรียงลำดับคะแนนเฉลี่ยน้อยที่สุด มากที่สุด ได้แก่ นำเสนอรายงานผลการค้นพบข้อบกพร่องของระบบบัญชีของกิจการที่ตรวจสอบตามความเป็นจริง ($\bar{x} = 4.96$) มีการปฏิบัติงานสอบบัญชีและนำเสนอรายงานการสอบบัญชี โปร่งใส ตามมาตรฐานการสอบบัญชี อย่างมีความเที่ยงธรรม เป็นกลาง ซื่อสัตย์สุจริต โดยไม่ปกปิดหรือบิดเบือนข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ นำเสนอข้อตรวจพบและรายงานให้ทราบถึงการทุจริตและข้อผิดพลาดอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินตามความจริง ($\bar{x} = 4.97$) และนำเสนอรายงานสอบบัญชีที่สะท้อนความเป็นจริงเกี่ยวกับสภาพการดำเนินงานของลูกค้าต่อสาธารณะชน ($\bar{x} = 4.98$)

ตารางที่ 4.4.4 ระดับคุณภาพเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความชัดเจน

คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความชัดเจน	ค่าเฉลี่ย (\bar{x})	ส่วน เบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	ระดับคุณภาพ
1. มีการปฏิบัติตามตรวจสอบได้ครบถ้วนตาม วัตถุประสงค์การตรวจสอบ และสรุปผลเพื่อจัดทำ รายงานการสอบบัญชีได้ชัดเจนและเป็นไปตาม วัตถุประสงค์อย่างถูกต้องและครบถ้วน	4.98	0.160	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน
2. นำเสนอรายงานการสอบบัญชี สื่อสารวรรคเรื่อง สำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters) ที่มีการ จัดลำดับความสำคัญเนื้อหาที่มีความชัดเจน ตรงประเด็น โดยใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพเรื่องที่สำคัญที่สุด ที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามตรวจสอบของผู้สอบบัญชี มากขึ้น	4.97	0.160	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน
3. นำเสนอรายงานผู้สอบบัญชี สื่อสารวรรคเน้นข้อมูล และเหตุการณ์ (Emphasized of Matters) ได้ชัดเจน และตรงประเด็น	4.98	0.131	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน
4. นำเสนอความเห็นในรายงานผู้สอบบัญชี โดยการ สื่อสารข้อสรุปจากการตรวจพบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง อันเป็นสาระสำคัญ หรือแผ่กระจาย ได้อย่างชัดเจน และ ตรงประเด็น ในวรรคเกณฑ์การแสดงความเห็นให้เป็นไป ตามมาตรฐานการสอบบัญชี	4.97	0.160	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน
โดยรวม	4.98	0.140	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน

จากตาราง 4.4.4 พบว่าคุณภาพการสอบบัญชี ของสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และสำนักงานสอบบัญชี Non Big 4 แยก ด้านความชัดเจน มีคะแนนเฉลี่ย 4.98 ระดับคุณภาพปฏิบัติงานได้ครบถ้วน เมื่อพิจารณา ในแต่ละโดยเรียงลำดับคะแนนเฉลี่ยน้อยที่สุด มากที่สุด ได้แก่ การนำเสนอรายงานการสอบบัญชี สื่อสารวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters) ที่มีการจัดลำดับความสำคัญเนื้อหาที่มีความชัดเจน ตรงประเด็น โดยใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพเรื่องที่สำคัญที่สุดที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีมากขึ้น ($\bar{x} = 4.97$) นำเสนอความเห็นในรายงานผู้สอบบัญชี โดยการสื่อสารข้อสรุปจากการตรวจพบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ หรือแผ่กระจาย ได้อย่างชัดเจน และตรงประเด็น ในวรรคเกณฑ์การแสดงความคิดเห็นให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี ($\bar{x} = 4.97$) และมีการปฏิบัติงานตรวจสอบได้ครบถ้วนตามวัตถุประสงค์การตรวจสอบ ($\bar{x} = 4.98$) และสรุปผลเพื่อจัดทำรายงานการสอบบัญชีได้ชัดเจนและเป็นไปตามวัตถุประสงค์อย่างถูกต้องและครบถ้วน และนำเสนอรายงานผู้สอบบัญชี สื่อสารวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ (Emphasized of Matters) ได้ชัดเจน และตรงประเด็น ($\bar{x} = 4.98$)

ตารางที่ 4.4.5 ระดับคุณภาพเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความรัดกุม

คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความรัดกุม	ค่าเฉลี่ย (\bar{x})	ส่วน เบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	ระดับคุณภาพ
1. นำเสนอความเห็นและสื่อสารข้อมูลในรายงานการสอบบัญชีเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่กะทัดรัด กระชับ เข้าใจง่าย และได้ใจความ	4.88	0.328	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน
2. นำเสนอรายงานการสอบบัญชี และสื่อสารเนื้อหาในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters) ที่ต้องกะทัดรัด กระชับ และสื่อสารให้เข้าใจง่าย ในการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพเพื่อให้ข้อมูลมีคุณค่าต่อผู้บริหาร ผู้กำกับดูแลและผู้ลงทุนมากขึ้น	4.90	0.295	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน
โดยรวม	4.89	0.295	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน

จากตาราง 4-5 พบว่าคุณภาพการสอบบัญชี ของสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และสำนักงานสอบบัญชี Non Big 4 แยกด้านความรัดกุม มีคะแนนเฉลี่ย 4.89 ระดับคุณภาพปฏิบัติงานได้ครบถ้วน เมื่อพิจารณาในแต่ละข้อ โดยเรียงลำดับคะแนนเฉลี่ยน้อยที่สุดมามากที่สุด ได้แก่นำเสนอความเห็นและสื่อสารข้อมูลในรายงานการสอบบัญชีเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่กะทัดรัด กระชับ เข้าใจง่าย และได้ใจความ ($\bar{x} = 4.88$) และนำเสนอรายงานการสอบบัญชี และสื่อสารเนื้อหาในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters) ที่ต้องกะทัดรัด กระชับ และสื่อสารให้เข้าใจง่าย ในการใช้ดุลยพินิจเรียงผู้ประกอบวิชาชีพเพื่อให้ข้อมูลมีคุณค่าต่อผู้บริหาร ผู้กำกับดูแลและผู้ลงทุนมากขึ้น ($\bar{x} = 4.90$)

ตารางที่ 4.4.6 ระดับคุณภาพเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความสร้างสรรค์

คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความสร้างสรรค์	ค่าเฉลี่ย (\bar{x})	ส่วน เบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	ระดับคุณภาพ
1. นำเสนอรายงาน ที่มีการสื่อสารเนื้อหาที่เป็นประโยชน์ เพิ่มมูลค่า ในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters) เกี่ยวกับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ เรื่องที่ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจสำคัญในการตรวจสอบ ประเมินการที่มีความไม่แน่นอนสูง ความยากในการตรวจสอบ และความเสี่ยงจากการทุจริต เพื่อให้ผู้บริหาร ผู้กำกับดูแล ผู้ใช้งบการเงิน สามารถนำไปใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้อย่างมีประสิทธิภาพ	4.90	0.307	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน
2. มีการตรวจพบและรายงานในแง่เชิงคุณภาพให้ทราบ จุดอ่อนของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในกิจการ	4.84	0.388	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน
3. มีการเสนอแนะป้องกันและลดความเสี่ยงในการดำเนินงานของลูกค้าที่อาจจะเกิดขึ้นในอนาคต	4.78	0.509	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน
โดยรวม	4.84	0.234	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน

จากตาราง 4.4.6 พบว่าคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และสำนักงานสอบบัญชี Non Big 4 แยกด้านความสร้างสรรค์ มีคะแนนเฉลี่ย 4.84 ระดับคุณภาพปฏิบัติงานได้ครบถ้วน เมื่อพิจารณาในแต่ละข้อโดยเรียงลำดับคะแนนเฉลี่ยน้อยที่สุดมามากที่สุด ได้แก่ มีการเสนอแนะป้องกันและลดความเสี่ยงในการดำเนินงานของลูกค้าที่อาจจะเกิดขึ้นในอนาคต ($\bar{x} = 4.78$) มีการตรวจพบและรายงานในแง่เชิงคุณภาพให้ทราบจุดอ่อนของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในกิจการ ($\bar{x} = 4.84$) และนำเสนอรายงานที่มีการสื่อสารเนื้อหาที่เป็นประโยชน์ เพิ่มมูลค่าในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters) เกี่ยวกับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ เรื่องที่ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจสำคัญในการตรวจสอบ ประเมินการที่มีความไม่แน่นอนสูง ความยากในการตรวจสอบ และความเสี่ยงจากการทุจริต เพื่อให้ผู้บริหาร ผู้กำกับดูแล ผู้ใช้งบการเงิน สามารถนำไปใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้อย่างมีประสิทธิภาพ ($\bar{x} = 4.90$)

ตารางที่ 4.4.7 ระดับคุณภาพเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความสมบูรณ์

คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความสมบูรณ์	ค่าเฉลี่ย (\bar{x})	ส่วน เบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	ระดับคุณภาพ
1. มีการตรวจสอบหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเหมาะสม และเพียงพอ เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่ครบถ้วนและสมบูรณ์ในการสรุปผลเพื่อแสดงความเห็นในรายงานผู้สอบบัญชี	4.93	0.256	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน
2. มีการรายงานผลการตรวจสอบครบถ้วนตามวัตถุประสงค์การตรวจสอบและมาตรฐานการสอบบัญชี เพื่อให้ได้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการนำไปใช้ตัดสินใจ และป้องกันข้อผิดพลาดที่อาจจะเกิดขึ้น	4.94	0.240	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน
โดยรวม	4.93	0.234	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน

จากตาราง 4-7 พบว่าคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และสำนักงานสอบบัญชี Non Big 4 แยกด้านความสมบูรณ์ มีคะแนนเฉลี่ย 4.93 ระดับคุณภาพปฏิบัติงานได้ครบถ้วน เมื่อพิจารณาในแต่ละข้อโดยเรียงลำดับคะแนนเฉลี่ยน้อยที่สุดมามากที่สุด ได้แก่ มีการตรวจสอบหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเหมาะสมและเพียงพอ เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่ครบถ้วนและสมบูรณ์ในการสรุปผลเพื่อแสดงความเห็นในรายงานผู้สอบบัญชี ($\bar{x} = 4.93$) และมีการรายงานผลการตรวจสอบครบถ้วนตามวัตถุประสงค์การตรวจสอบและมาตรฐานการสอบบัญชี เพื่อให้ได้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการนำไปใช้ตัดสินใจและป้องกันข้อผิดพลาดที่อาจจะเกิดขึ้น ($\bar{x} = 4.94$)

ตารางที่ 4.4.8 ระดับคุณภาพเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความทันกาล

คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความทันกาล	ค่าเฉลี่ย (\bar{x})	ส่วน เบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	ระดับคุณภาพ
1. นำเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีอย่างถูกต้องและครบถ้วนเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีภายในกำหนดเวลาและตอบสนองความต้องการผู้ใช้งบการเงินได้อย่างทันกาล	4.97	0.184	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน
2. นำเสนอผลปฏิบัติงานสอบบัญชีได้ทันเวลาตามที่ลูกค้าได้กำหนด โดยยังคงมุ่งเน้นถึงควมมีคุณภาพของการสอบบัญชี	4.94	0.240	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน
โดยรวม	4.95	0.198	ปฏิบัติได้ ครบถ้วน

จากตาราง 4.4.8 พบว่าคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และสำนักงานสอบบัญชี Non Big 4 แยกด้านความทันกาล มีคะแนนเฉลี่ย ระดับคุณภาพปฏิบัติงานได้ครบถ้วน เมื่อพิจารณาในแต่ละข้อโดยเรียงลำดับคะแนนเฉลี่ยน้อยที่สุดมามากที่สุด ได้แก่ นำเสนอผลปฏิบัติงานสอบบัญชีได้ทันเวลาตามที่ลูกค้าได้กำหนด โดยยังคงมุ่งเน้นถึงคุณภาพของการสอบบัญชี ($\bar{x} = 4.94$) และนำเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีอย่างถูกต้องและครบถ้วนเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีภายในกำหนดเวลาและตอบสนองความต้องการผู้ใช้งบการเงินได้อย่างทันกาล ($\bar{x} = 4.97$)

จากตาราง 4.4.2 ถึงตารางที่ 4.4.8 พบว่าคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และสำนักงานสอบบัญชี Non Big 4 แยกแต่ละด้าน มีคะแนนเฉลี่ย 4.94 ระดับคุณภาพปฏิบัติงานได้ครบถ้วน แสดงว่าสำนักงานสอบบัญชีตระหนักถึงความสำคัญคุณภาพการสอบบัญชีทุกด้าน โดยการวัดผลจากผลลัพธ์จากกระบวนการตรวจสอบตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ TSQC1 คือ รายงานของผู้สอบบัญชี เป็นหลักฐานเชิงประจักษ์ต่อบุคคลภายนอก ส่งผลกระทบต่อการตัดสินใจของผู้ลงทุนและผู้มีส่วนได้เสีย รวมถึงการปฏิบัติให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องอย่างเคร่งครัด ด้านที่มีระดับคุณภาพปฏิบัติได้ครบถ้วน แต่มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด คือ ด้านความคิดสร้างสรรค์เกี่ยวกับการตรวจพบและรายงานในแง่เชิงคุณภาพให้ทราบจุดอ่อนของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในกิจการ การเสนอแนะป้องกันและลดความเสี่ยงในการดำเนินงานของลูกค้าที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต ข้อดังกล่าวนี้ จะพบในสำนักงานสอบบัญชีในประเทศ (Non Big 4) ที่มีข้อจำกัดบุคคลที่ไม่เพียงพอ ระยะเวลา ต้นทุน ที่ไม่อาจจะปรับเพิ่มค่าสอบบัญชีได้อาจทำให้ต้องสูญเสียลูกค้า ดังนั้น ถ้าสำนักงานสอบบัญชี Non Big 4 ปฏิบัติได้ จะช่วยลดปัญหาข้อผิดพลาด และการทุจริต ส่งเสริมความสัมพันธ์ที่ดีต่อลูกค้าต่อไปได้ในอนาคต

ตอนที่ 5 แสดงผลการวิเคราะห์ความแตกต่างการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ของสำนักงานสอบบัญชี ระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4) ในมุมมองผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ในประเทศไทย

การวิเคราะห์ความแตกต่างการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4) ในมุมมองผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ในประเทศไทย โดยการวิเคราะห์ Independent Samples T-Test ดังตารางที่ 4.5

ตารางที่ 4.5 แสดงผลการวิเคราะห์เพื่อเปรียบเทียบความแตกต่างการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ของสำนักงานสอบบัญชี ระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4) ในภาพรวมและรายองค์ประกอบ

TSQC1	Big	Mean	SD.	t-test	p-value
ความรับผิดชอบของผู้นำต่อ คุณภาพภายในสำนักงาน (LR)	Big 4	5.00	.000	5.836***	.000
	Non-Big 4	4.71	.382		
ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (ER)	Big 4	5.00	.000	3.161**	.002
	Non-Big 4	4.87	.332		
การตอบรับงานสอบบัญชี (CA)	Big 4	5.00	.000	5.777***	.000
	Non-Big 4	4.84	.217		
ทรัพยากรบุคคล (HR)	Big 4	5.00	.000	7.272***	.000
	Non-Big 4	4.79	.224		
การปฏิบัติงาน (EP)	Big 4	5.00	.000	6.022***	.000
	Non-Big 4	4.75	.320		
การติดตามผล (MT)	Big 4	5.00	.000	4.409***	.000
	Non-Big 4	4.78	.394		
คะแนนเฉลี่ยรวม (TSQC1)	Big 4	5.00	.000	8.618***	.000
	Non-Big 4	4.79	.195		

หมายเหตุ ** และ *** มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01 และ .001

จากตารางที่ 4.5 พบว่า ในภาพรวมและรายองค์ประกอบทุกด้านการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ของสำนักงานสอบบัญชี ระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4) มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01 และ .001 ซึ่ง Big 4 มีคะแนนเฉลี่ยสูงกว่า Non Big 4 ทุกรายองค์ประกอบ รายละเอียดดังต่อไปนี้

ในภาพรวม การควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ของสำนักงานสอบบัญชีในภาพรวม ระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4) มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .001 ($t=8.618^{***}$, $p\text{-value} = .000$) โดย Big 4 มีคะแนนเฉลี่ยสูงกว่า Non-Big 4 (Mean= 5.00 และ 4.79 ตามลำดับ)

เมื่อพิจารณารายรายองค์ประกอบ

1. ด้านความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน พบว่า ระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4) มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .001 ($t=5.836^{***}$, $p\text{-value} = .000$) โดย Big 4 มีคะแนนเฉลี่ยสูงกว่า Non-Big 4 (Mean= 5.00 และ 4.71 ตามลำดับ)

2. ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง พบว่า ระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4) มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01 ($t=3.161^{**}$, $p\text{-value} = .002$) โดย Big 4 มีคะแนนเฉลี่ยสูงกว่า Non-Big 4 (Mean= 5.00 และ 4.87 ตามลำดับ)

3. การตอบรับงานสอบบัญชี พบว่า ระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4) มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .001 ($t=5.777^{***}$, $p\text{-value} = .000$) โดย Big 4 มีคะแนนเฉลี่ยสูงกว่า Non-Big 4 (Mean= 5.00 และ 4.84 ตามลำดับ)

4. ทรัพยากรบุคคล พบว่า ระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4) มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .001 ($t=7.272^{***}$, $p\text{-value} = .000$) โดย Big 4 มีคะแนนเฉลี่ยสูงกว่า Non-Big 4 (Mean= 5.00 และ 4.79 ตามลำดับ)

5. การปฏิบัติงาน พบว่า ระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4) มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .001 ($t=6.022^{***}$, $p\text{-value} = .000$) โดย Big 4 มีคะแนนเฉลี่ยสูงกว่า Non-Big 4 (Mean= 5.00 และ 4.75 ตามลำดับ)

6. การติดตามผล พบว่า ระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4) มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .001 ($t=4.409^{***}$, $p\text{-value} = .000$) โดย Big 4 มีคะแนนเฉลี่ยสูงกว่า Non-Big 4 (Mean= 5.00 และ 4.78 ตามลำดับ)

สรุปจากสมมติฐานข้อ 1 (H1) การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) ทั้ง 6 องค์ประกอบ (1) ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน (2) ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (3) การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า (4) ทรัพยากรบุคคล (5) การปฏิบัติงาน และ (6) การติดตามผล ในมุมมองผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในภาพรวมและรายข้อแตกต่างกัน พบว่า เป็นไปตามสมมติฐาน

ตอนที่ 6 แสดงผลการวิเคราะห์ความแตกต่างคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4) ในมุมมองผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ในประเทศไทย

การวิเคราะห์ความแตกต่างคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4) ในมุมมองผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ในประเทศไทย โดยการวิเคราะห์ Independent Samples T-Test ดังตารางที่ 6.6

ตารางที่ 4.6 แสดงผลการวิเคราะห์เพื่อเปรียบเทียบความแตกต่างคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีกับระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4) ในภาพรวมและรายองค์ประกอบ

คุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี	Big	Mean	SD.	t-test	p-value
ด้านความถูกต้อง (AC)	Big 4	5.00	.000	2.516*	.013
	Non-Big 4	4.91	.268		
ด้านความเที่ยงธรรม (OJ)	Big 4	5.00	.000	2.310*	.023
	Non-Big 4	4.93	.251		
ด้านความชัดเจน (CN)	Big 4	5.00	.000	1.966	.052
	Non-Big 4	4.95	.204		
ด้านความรัดกุม (CC)	Big 4	5.00	.000	4.556***	.000
	Non-Big 4	4.77	.397		

คุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี	Big	Mean	SD.	t-test	p-value
ด้านความสร้างสรรค์ (CS)	Big 4	5.00	.000	5.946***	.000
	Non-Big 4	4.66	.446		
ด้านความสมบูรณ์ (CP)	Big 4	5.00	.000	3.307**	.001
	Non-Big 4	4.86	.328		
ด้านความทันกาล (TL)	Big 4	5.00	.000	2.831**	.005
	Non-Big 4	4.90	.281		
คะแนนเฉลี่ยรวม (คุณภาพการสอบบัญชี)	Big 4	5.00	.000	4.800***	.000
	Non-Big 4	4.86	.222		

หมายเหตุ *, **, *** มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05, .01 และ .001

จากตารางที่ 4.6 พบว่า ในภาพรวมและรายองค์ประกอบทุกด้านคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4) มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .001 ($t = 4.800^{***}$, $p\text{-value} = .000$) ซึ่ง Big 4 มีคะแนนเฉลี่ยสูงกว่า Non Big 4 ทุกรายองค์ประกอบ รายละเอียดดังต่อไปนี้ (Mean= 5.00 และ 4.86 ตามลำดับ)

เมื่อพิจารณารายองค์ประกอบ

1. ด้านความถูกต้อง พบว่า ระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4) มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 ($t = 2.516^*$, $p\text{-value} = .013$) โดย Big 4 มีคะแนนเฉลี่ยสูงกว่า Non-Big 4 (Mean= 5.00 และ 4.91 ตามลำดับ)

2. ด้านความเที่ยงธรรม พบว่า ระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4) มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 ($t = 2.310^*$, $p\text{-value} = .023$) โดย Big 4 มีคะแนนเฉลี่ยสูงกว่า Non-Big 4 (Mean= 5.00 และ 4.93 ตามลำดับ)

3. ด้านความชัดเจน พบว่า ระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4) ไม่มีความแตกต่างกัน

4. ด้านความรัดกุม พบว่า ระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4) มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .001 ($t = 4.556^{***}$, $p\text{-value} = .000$) โดย Big 4 มีคะแนนเฉลี่ยสูงกว่า Non-Big 4 (Mean= 5.00 และ 4.77 ตามลำดับ)

5. ด้านความสร้างสรรค์ พบว่า ระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4) มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .001 ($t = 5.946^{***}$, $p\text{-value} = .000$) โดย Big 4 มีคะแนนเฉลี่ยสูงกว่า Non-Big 4 (Mean= 5.00 และ 4.66 ตามลำดับ)

6. ด้านความสมบูรณ์ พบว่า ระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4) มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01 ($t=3.307^{**}$, $p\text{-value}= .001$) โดย Big 4 มีคะแนนเฉลี่ยสูงกว่า Non-Big 4 (Mean= 5.00 และ 4.86 ตามลำดับ)

7. ด้านความทันกาล พบว่า ระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4) มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01 ($t=2.831^{**}$, $p\text{-value}= .005$) โดย Big 4 มีคะแนนเฉลี่ยสูงกว่า Non-Big 4 (Mean= 5.00 และ 4.90 ตามลำดับ)

สรุปจากข้อสมมติฐานข้อ 2 (H2) คุณภาพการสอบบัญชี สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) ตามหลักเกณฑ์การวัดคุณภาพ 7 ข้อ ดังต่อไปนี้ 1. ความถูกต้อง 2. ความเที่ยงธรรม 3. ความชัดเจน 4. ความรัดกุม 5. ความคิดสร้างสรรค์ 6. ความครบถ้วน และ 7. ความทันกาล ในมุมมองผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (กลต.) ในประเทศไทย ในภาพรวมและรายข้อไม่แตกต่างกัน พบว่า เป็นไปตามสมมติฐานเพียงด้านเดียว นั่นคือ คุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี ด้านความชัดเจน

ตอนที่ 7 แสดงผลความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) กับคุณภาพการสอบบัญชี ของสำนักงานสอบบัญชี

การหาความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) กับคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี ด้วยค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์เพียร์สัน (Pearson 's Correlation Coefficient, r)

ตารางที่ 4.7 แสดงผลความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ของสำนักงานสอบบัญชี กับคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีโดยรวม

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8) คุณภาพ การสอบ บัญชี
(1) TSQC1		.761**	.569**	.553**	.756**	.881**	.688**	.684**
(2) ความ รับผิดชอบ (LR)			.373**	.282**	.426**	.575**	.555**	.452**

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8) คุณภาพ การสอบ บัญชี
(3) ข้อกำหนด จรรยาบรรณฯ (ER)				.192*	.542**	.332**	.201*	.538**
(4) การตอบรับ งานสอบบัญชี (CA)					.283**	.422**	.355**	.300**
(5) ทรัพยากร บุคคล (HR)						.554**	.379**	.549**
(6) การ ปฏิบัติงาน (EP)							.568**	.631**
(7) การติดตาม ผล (MT)								.376**
Mean	4.90	4.87	4.94	4.92	4.90	4.88	4.90	4.94
SD.	.171	.297	.236	.168	.185	.250	.291	.166

หมายเหตุ *, ** มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 และ .01

จากตารางที่ 4.7 พบว่า การควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ของสำนักงานสอบบัญชี กับคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีในภาพรวมมีความสัมพันธ์เชิงบวกและมีความสัมพันธ์อยู่ในระดับปานกลาง ($r = .684^{**}$)

เมื่อพิจารณารายองค์ประกอบพบว่า การควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ด้านความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง การตอบรับงานสอบบัญชี ทรัพยากรบุคคล การปฏิบัติงาน และการติดตามผล ด้านการตอบรับงานสอบบัญชี มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีในภาพรวม ($r = .452^{**}, .538^{**}, .300^{**}, .549^{**}, .631^{**}$ และ $.376^{**}$)

สรุปจากสมมติฐานข้อ 3 (H3) การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ทั้ง 6 องค์ประกอบ ดังนี้ (1) ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน (2) ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (3) การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า (4) ทรัพยากรบุคคล (5) การปฏิบัติงาน และ (6) การติดตามผล สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม 7 ข้อ ดังนี้ 1. ความถูกต้อง 2. ความเที่ยงธรรม 3. ความชัดเจน 4. ความรัดกุม 5. ความสร้างสรรค์ 6. ความครบถ้วน และ 7. ความทันกาล ในมุมมองของผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ในประเทศไทย พบว่า เป็นไปตามสมมติฐาน

ตอนที่ 8 แสดงผลการวิเคราะห์สมการทำนายคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี และทำนายการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1)

สำหรับการวิเคราะห์สมการทำนายคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี ด้วยสหสัมพันธ์แบบพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) โดยการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ (Stepwise Multiple Regression Analysis) เพื่อศึกษาอำนาจในการอธิบายคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีรายละเอียดดังต่อไปนี้

ตารางที่ 4.8 ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอยมาตรฐาน (Standardized Regression Coefficients) ของคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีโดยรวม เมื่อใส่องค์ประกอบของการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ทุกตัวเข้าไปในสมการ

องค์ประกอบ TSQC1	คุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม (AQ)					
	% ทำนาย	B	SE _b	β	T	p-value
ค่าคงที่		2.014	.270	.508	7.474***	.000
การปฏิบัติงาน (EP)	39.20	.336	.046	.369	7.315**	.000
ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (ER)	51.00	.259	.049		5.313***	.000

หมายเหตุ * มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05

ตัวทำนาย ได้แก่ 1) ด้านความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน 2) ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง 3) การตอบรับงานสอบบัญชี 4) ทรัพยากรบุคคล 5) การปฏิบัติงาน และ 6) การติดตามผล

จากตารางที่ 4.8 พิจารณาการทำนายคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี พบว่า มีองค์ประกอบของการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) 2 องค์ประกอบที่เป็นตัวทำนายสำคัญของคุณภาพการสอบบัญชี ของสำนักงานสอบบัญชี ได้แก่ การปฏิบัติงาน (Engagement Performance-EP) และข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (Ethical Requirement-ER) โดยมีปริมาณการทำนายร้อยละ 39.20 และ 51.00 ซึ่งเขียนเป็นสมการทำนายได้ดังนี้

$$\text{คุณภาพการสอบบัญชี (AQ)} = 2.014 + .336\text{EP} + .259 \text{ER}$$

ตอนที่ 9 สรุปผลการทดสอบสมมติฐาน

จากการทดสอบสมมติฐานวิจัยทั้งหมด นำมาสรุปได้ดังตารางที่ 4.9

ตารางที่ 4.9 ตารางสรุปผลการทดสอบสมมติฐานการวิจัย

สมมติฐาน	ผลการทดสอบ	สรุปผลการทดสอบ
สมมติฐานข้อ 1 H1 การควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) สำนักงานบัญชี Big 4 และ Non- Big 4 ทั้ง 6 องค์ประกอบ ภาพรวม และรายข้อแตกต่างกัน		เป็นไปตามสมมติฐาน การควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) สำนักงานบัญชี Big 4 และ Non- Big 4 ทั้ง 6 องค์ประกอบในภาพรวมและรายข้อไม่แตกต่างกัน
H1 _o การควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ทั้ง 6 องค์ประกอบ ในภาพรวมและรายข้อไม่แตกต่างกัน		
H1 _A การควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายใน (LR) สำนักงานบัญชี Big 4 และ Non- Big 4 แตกต่างกัน	ยอมรับ H1 _A	การควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายใน สำนักงานบัญชี Big 4 และ Non- Big 4 แตกต่างกัน

สมมติฐาน	ผลการทดสอบ	สรุปผลการทดสอบ
H1 _B การควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (ER) สำนักงานบัญชี Big 4 และ Non-Big 4 แตกต่างกัน	ยอมรับ H1 _B	การควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง สำนักงานบัญชี Big 4 และ Non-Big 4 แตกต่างกัน
H1 _C การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า (CA) สำนักงานบัญชี Big 4 และ Non- Big 4 แตกต่างกัน	ยอมรับ H1 _C	การควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า สำนักงานบัญชี Big 4 และ Non- Big 4 แตกต่างกัน
H1 _D การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านทรัพยากรบุคคล (HR) สำนักงานบัญชี (Big 4) และ (Non- Big 4) แตกต่างกัน	ยอมรับ H1 _D	การควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบ ด้านทรัพยากรบุคคล สำนักงานบัญชี (Big 4) และ (Non- Big 4) แตกต่างกัน
H1 _E การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงาน (EP) สำนักงานบัญชี Big 4 และ Non- Big 4 แตกต่างกัน	ยอมรับ H1 _E	การควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงาน สำนักงานบัญชี Big 4 และ Non-Big 4 แตกต่างกัน
H1 _F การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการติดตามผล (MT) สำนักงานบัญชี Big 4 และ Non- Big 4 แตกต่างกัน	ยอมรับ H1 _F	การควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการติดตามผล สำนักงานบัญชี Big 4 และ Non-Big 4 แตกต่างกัน

สมมติฐาน	ผลการทดสอบ	สรุปผลการทดสอบ
สมมติฐานข้อ 2 (H2) คุณภาพการสอบบัญชี สำนักงานสอบบัญชี (Big 4) และ (Non - Big 4) ตามหลักเกณฑ์การวัดคุณภาพ 7 ด้าน ในภาพรวมและรายข้อ ไม่แตกต่างกัน		สมมติฐานข้อ 2 (H2) เป็นไปตามสมมติฐานเพียง 1 ข้อ คือ คุณภาพการสอบบัญชี สำนักงานสอบบัญชี (Big 4) และ (Non - Big 4) ไม่มีความแตกต่างกัน คือ ด้านความชัดเจน
H2 _o คุณภาพการสอบบัญชี สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) ไม่แตกต่างกัน		
H2 _A คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง (AC) สำนักงานบัญชี Big 4 และ Non- Big 4 แตกต่างกัน	ยอมรับ H2 _A	คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง (Accuracy) สำนักงานบัญชี Big 4 และ Non-Big 4 แตกต่างกัน
H2 _B คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความเที่ยงธรรม (OJ) สำนักงานบัญชี Big 4 และ Non- Big 4 แตกต่างกัน	ยอมรับ H2 _B	คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความเที่ยงธรรม (Objectiveness) สำนักงานบัญชี Big 4 และ Non-Big 4 แตกต่างกัน
H2 _C คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความชัดเจน (CN) สำนักงานบัญชี Big 4 และ Non- Big 4 แตกต่างกัน	ยอมรับ H2 _o ปฏิเสธ H2 _C	คุณภาพการสอบบัญชี สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) ด้านความชัดเจน ไม่แตกต่างกัน
H2 _D คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความรัดกุม(CC) สำนักงานบัญชี Big 4 และ Non- Big 4 แตกต่างกัน	ยอมรับ H2 _D	คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความกะทัดรัด (Conciseness) สำนักงานบัญชี Big 4 และ Non-Big 4 แตกต่างกัน

สมมติฐาน	ผลการทดสอบ	สรุปผลการทดสอบ
H2 _E คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความคิดสร้างสรรค์ (CS) สำนักงานบัญชี Big 4 และ Non- Big 4 แตกต่างกัน	ยอมรับ H2 _E	คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความคิดสร้างสรรค์ (Constructiveness) สำนักงานบัญชี Big 4 และ Non- Big 4 แตกต่างกัน
H2 _F คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความครบถ้วน (CP) สำนักงานบัญชี Big 4 และ Non- Big 4 แตกต่างกัน	ยอมรับ H2 _F	คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความครบถ้วน (Completeness) สำนักงานบัญชี Big 4 และ Non- Big 4 แตกต่างกัน
H2 _G คือ คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความทันกาล (TL) สำนักงานบัญชี Big 4 และ Non- Big 4 แตกต่างกัน	ยอมรับ H2 _G	คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความทันต่อเวลา (Timeliness) สำนักงานบัญชี Big 4 และ Non- Big 4 แตกต่างกัน
สมมติฐานข้อ 3 (H3) การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ทั้ง 6 องค์ประกอบ สำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non - Big 4 มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม		เป็นไปตามสมมติฐาน ข้อ 3 (H3) การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ทั้ง 6 องค์ประกอบ สำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non - Big 4 มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม
H3 _o การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) สำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non - Big 4 ไม่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพการสอบบัญชี		

สมมติฐาน	ผลการทดสอบ	สรุปผลการทดสอบ
H3 _A การควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้าน ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายใน (LR) สำนักงานบัญชี Big 4 และ Non- Big 4 มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี	ยอมรับ H3 _A	การควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้าน ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายใน สำนักงานบัญชี Big 4 และ Non-Big 4 มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี
H3 _B การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้าน ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (ER) สำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non - Big 4 มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี	ยอมรับ H3 _B	การควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้าน ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง สำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non - Big 4 มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี
H3 _C การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) การ ตอบรับงาน และการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า (CA) สำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non - Big 4 มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี	ยอมรับ H3 _C	การควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้าน การตอบรับงาน และการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า สำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non - Big 4 มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี
H3 _D การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้าน ทรัพยากรบุคคล (HA) สำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non - Big 4 มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี	ยอมรับ H3 _D	การควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้าน ทรัพยากรบุคคล สำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non - Big 4 มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี

สมมติฐาน	ผลการทดสอบ	สรุปผลการทดสอบ
H3 _E การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงาน (EP) สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการสอบ	ยอมรับ H3 _E	การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการปฏิบัติงาน สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการสอบ
H3 _F การควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการติดตามผล (MT)สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการสอบ	ยอมรับ H3 _F	การควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ด้านการติดตามผล สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการสอบ

จากตารางข้อสรุปสมมติฐานงานวิจัย ทั้ง 3 ข้อ เป็นไปตามสมมติฐานของผู้วิจัย 2 ข้อ คือ สมมติฐานข้อ 1 H1 การควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ทั้ง 6 องค์ประกอบ ในภาพรวมและรายข้อแตกต่างกัน และสมมติฐานข้อ 3 (H3) การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ทั้ง 6 องค์ประกอบ สำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non - Big 4 มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม สำหรับสมมติฐาน ข้อ 2 คุณภาพการสอบบัญชี สำนักงานสอบบัญชี (Big 4) และ (Non - Big 4) ตามหลักเกณฑ์การวัดคุณภาพ 7 ข้อ ในภาพรวมและรายข้อไม่แตกต่างกัน พบว่าผลลัพธ์มีความแตกต่างกันในทุกด้าน ยกเว้นด้านความชัดเจน เป็นไปตามสมมติฐานเพียง 1 ด้าน คือ ความชัดเจน ที่คุณภาพการสอบบัญชี สำนักงานสอบบัญชี (Big 4) และ (Non - Big 4) ไม่แตกต่างกัน

งานวิจัยนี้ต้องการศึกษาว่า การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) มีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชี เมื่อพิจารณาจากการวิเคราะห์การทำนายคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี การทดสอบด้วยสหสัมพันธ์แบบพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) โดยการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ (Stepwise Multiple Regression Analysis) พบว่า มีองค์ประกอบของการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) 2 องค์ประกอบ ที่เป็นตัวทำนายสำคัญของคุณภาพการสอบบัญชี ของสำนักงานสอบบัญชี ได้แก่ การปฏิบัติงาน (EP) และข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (ER) องค์ประกอบทั้ง 2 สามารถทำนายคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี ร้อยละ 39.20 และ 51.00 ตามลำดับ ซึ่งเขียนเป็นสมการทำนายได้ดังนี้

$$\text{คุณภาพการสอบบัญชี (AQ)} = 2.014 + .336EP + .259 ER$$

ตอนที่ 10 ข้อเสนอแนะจากแบบสอบถาม

จากการส่งแบบสอบถาม 228 ชุด ได้รับการตอบกลับ 115 ชุด มีการตอบแบบสอบถาม ตอนที่ 5 คำถามปลายเปิด ทั้ง 4 ข้อคำถาม จำนวน 45 ชุด สรุปได้ดังตารางที่ 4.10

ตารางที่ 4.10 ข้อเสนอแนะจากแบบสอบถาม

ข้อเสนอแนะจากแบบสอบถาม	คำตอบจากผู้เขียนคำถามปลายเปิดจำนวน 45 คน		หมายเหตุ
1. การดำเนินการเพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพเป็นการเพิ่มภาระให้กับสำนักงานสอบบัญชีหรือไม่	เพิ่มภาระ 25	ไม่เพิ่มภาระ 20*	ส่วนใหญ่เห็นว่าไม่เป็นภาระ การตรวจสอบบัญชีบริษัทตลาดทุนคุณภาพการสอบบัญชีมีความสำคัญ และการจะบอกว่ามีคุณภาพหรือไม่ มาตรฐานจะช่วยเป็นหลักประกันการทำงานที่มีคุณภาพ สร้างความเชื่อมั่นต่อผู้ใช้บริการ และผู้ใช้งบการเงินในการนำไปใช้ในการตัดสินใจได้ดียิ่งขึ้น *บางส่วนที่ตอบเพิ่มภาระ แต่ยังเห็นว่าสำคัญต้องทำเพราะเป็นประโยชน์ และสามารถยกระดับสำนักงานสอบบัญชี และงานตรวจสอบได้ และมองว่าอาจ

ข้อเสนอแนะจาก แบบสอบถาม	คำตอบจากผู้เขียน คำถามปลายเปิด จำนวน 45 คน		หมายเหตุ
			เป็นอุปสรรคสำหรับสำนักงานสอบบัญชี ขนาดเล็ก
2. การนำมาตรฐานการ ควบคุมคุณภาพมา ปฏิบัติ ทำให้มีคุณภาพ การสอบบัญชีเพิ่มขึ้น หรือไม่	คุณภาพ เพิ่มขึ้น 44	ไม่เพิ่มขึ้น 1	<p>คุณภาพการสอบบัญชีเพิ่มขึ้น</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. มีการกำหนดนโยบายและคู่มือในการปฏิบัติงาน เป็นลายลักษณ์อักษรและชัดเจน มีการสอบทานการควบคุมคุณภาพงาน มีการอบรมพนักงานอย่างต่อเนื่อง 2. สำนักงานมีการพิจารณารับงาน สามารถรับลูกค้าที่สำนักงานพิจารณาแล้วว่าจะมีความเสี่ยงในระดับที่ยอมรับได้ และมีการประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment) การตอบสนองความเสี่ยงได้อย่างตรงจุด 3. บุคลากรมีการพัฒนา มีการอบรมตามจำนวนชั่วโมง และหลักสูตรที่เหมาะสม เป็นต้น 4. มีการปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานTSQC1 ช่วยให้มีการทบทวนและระมัดระวังในการปฏิบัติงานมากยิ่งขึ้น 5. ทำให้ผู้ช่วยผู้ตรวจสอบบัญชีและผู้ตรวจสอบบัญชีทำตามมาตรฐานที่กำหนดไว้ มีแนวทางการทำงานที่ชัดเจน เป็นไปตามมาตรฐานสอบบัญชี และมาตรฐานบัญชี

ข้อเสนอแนะจาก แบบสอบถาม	คำตอบจากผู้เขียน คำถามปลายเปิด จำนวน 45 คน	หมายเหตุ
		<p>6. ช่วยให้งานสอบบัญชีมีคุณภาพมีการติดตามงานและประเมินผลงานของบุคลากรได้มีประสิทธิภาพ</p> <p>7. การทำตามระบบควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี จะเป็นตัวในการกลั่นกรองคุณภาพของงานตั้งแต่เริ่มต้นจนถึงสิ้นสุดกระบวนการตรวจสอบ</p> <p>8. การประเมินความเสี่ยงตั้งแต่เริ่มต้นการรับงาน จนถึงการตรวจสอบ และทำให้ได้รับความเชื่อถือ และความมั่นใจมากขึ้นจากลูกค้า และผู้ใช้งบการเงิน</p> <p>9. การนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพมาใช้ทำให้คุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานเพิ่มขึ้นในทุกๆ ด้าน อย่างเห็นได้ชัด เช่น</p> <p>9.1 Client Acceptance & Continuous: มีแบบฟอร์มการประเมินความเสี่ยงในด้านต่างๆ รวมถึงเรื่องสำคัญที่ต้องให้ความสำคัญเป็นพิเศษในการพิจารณารับงานที่ชัดเจนยิ่งขึ้น ไม่อ้างอิงจากประสบการณ์และดุลยพินิจของ Partner เพียงอย่างเดียว</p> <p>9.2 Engagement: มีหลักการทำงานปฏิบัติงานในหลายๆ เรื่องที่ชัดเจนยิ่งขึ้นผ่าน Audit Manual ทำให้การทำงานของแต่ละสายงานมีมาตรฐานเดียวกัน</p> <p>9.3 Monitoring: มีผู้สอบทานคุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่งเป็นส่วนที่เพิ่มขึ้นเมื่อ</p>

ข้อเสนอแนะจาก แบบสอบถาม	คำตอบจากผู้เขียน คำถามปลายเปิด จำนวน 45 คน		หมายเหตุ
			<p>นำ ISQC1 มาถือปฏิบัติ ทำให้มีการปรับปรุงการทำงานในด้านต่างๆ อย่างสม่ำเสมอ</p> <p>10. ทำให้การทำงานเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี และงานสอบบัญชีมีคุณภาพดีขึ้น</p> <p>11. ช่วยให้การแสดงความเห็นต่องบการเงินมีความรัดกุม รอบคอบมากยิ่งขึ้น</p> <p>12. การปฏิบัติงานมีหลักฐานชัดเจน มีการปรึกษาหารือ และออกรายงานการตรวจสอบได้ถูกต้องตรงประเด็น</p> <p>13. ทำให้มีเอกสารประกอบการพิจารณาในเรื่องต่างๆ มีมากขึ้น</p>
<p>3. การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 ในการตรวจสอบบัญชีตลาดทุน สำนักงานสอบบัญชีขนาดต่างกัน ควรใช้มาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 แตกต่างกันหรือไม่</p>	<p>ไม่ควรแตกต่าง 42</p>	<p>ควรแตกต่างกัน 3</p>	<p>ส่วนใหญ่ ไม่ควรต่างกัน</p> <p>1. การตรวจสอบบัญชีในตลาดทุน ความคาดหวังของผู้ลงทุนหรือผู้ใช้งบการเงินทุกคน คือ ต้องการใช้งบการเงินที่ผ่านการสอบบัญชีจากสำนักงานที่มีมาตรฐานตามที่สำนักงาน ก.ล.ต. กำหนด เพื่อให้เกิดความมั่นใจในการนำข้อมูลไปใช้ในการตัดสินใจต่างๆ และสำนักงานสอบบัญชีที่ต้องการจะตรวจสอบบัญชีของบริษัทในตลาดทุน มีความเข้าใจเป็นอย่างดีแล้วว่า TSQC1 คืออะไร และมีแนวปฏิบัติอย่างไร หากสำนักงานฯ ต้องการจะตรวจสอบบัญชีของบริษัทในตลาดทุน ต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และข้อกำหนดเพื่อให้สำนักงาน ก.ล.ต.</p>

ข้อเสนอแนะจาก แบบสอบถาม	คำตอบจากผู้เขียน คำถามปลายเปิด จำนวน 45 คน	หมายเหตุ
		<p>สามารถรักษามาตรฐานและคุณภาพการสอบบัญชีในภาพรวมได้ทั้งระบบ ดังนั้นจึงไม่ควรมีการควบคุมคุณภาพที่แตกต่างกันตามขนาด Audit firm</p> <p>2. การรับงานตรวจสอบบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ สำนักงานสอบบัญชีควรมีความพร้อม และนำหลักปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบที่เป็นที่ยอมรับในสากลมาใช้ถือปฏิบัติ การรับงานตรวจสอบบัญชีตลาดทุนนั้นเป็นการให้ความเชื่อมั่นต่อผู้ลงทุน หากยังมาจำกัดว่าเป็นผู้สอบบัญชีขนาดเล็ก แล้วเลือกที่จะไม่ปฏิบัติตาม หรือมีข้อยกเว้น ก็จะทำให้คุณภาพของการตรวจสอบไม่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ซึ่งจะส่งผลให้การตรวจสอบไม่เป็นที่น่าเชื่อถือ</p> <p>3. ขนาดของสำนักงานไม่ควรมีส่วนเกี่ยวข้องกับความแตกต่างในการนำระบบคุณภาพสำนักงานใช้ หากแต่จะต่างตรงที่ความรู้และความสามารถในการรับงาน</p> <p>4. บริษัทที่ได้รับการตรวจสอบบัญชีอยู่ในตลาดทุนซึ่งมีส่วนได้เสียสาธารณะ ไม่ควรแตกต่างกันตามขนาดสำนักงานสอบบัญชี แต่สามารถกำหนดวิธีปฏิบัติที่ไม่ซับซ้อนหรือมีระบบควบคุมที่ต่างกันได้ เนื่องจากมีลูกค้าไม่มาก</p>

ข้อเสนอแนะจาก แบบสอบถาม	คำตอบจากผู้เขียน คำถามปลายเปิด จำนวน 45 คน	หมายเหตุ
		<p>5. ผู้ใช้งบการเงินคือกลุ่มเดียวกัน ความต้องการระดับความเชื่อมั่นของนักลงทุนของการตรวจสอบบัญชีตลาดทุนต้องการในระดับที่ไม่แตกต่างกัน ดังนั้นควรใช้มาตรฐานการควบคุมคุณภาพเดียวกัน</p> <p>6. ในหลักการสำคัญๆ ไม่ควรแตกต่างกัน แต่ในรายละเอียดบางส่วนของแต่ละ Element อาจแตกต่างกันได้บ้าง</p> <p>กรณี que เห็นว่าควรแตกต่างกันมีเพียง 2 คน โดยเหตุผลว่า</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. สำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กถึงขนาดกลางมีจำนวนผู้สอบบัญชีในตลาดทุนไม่มาก และปริมาณลูกค้าที่เป็นงบตลาดก็มีปริมาณน้อยเมื่อเทียบกับจำนวนบริษัทในตลาดทุนทั้งหมด 2. สำนักงานสอบบัญชีขนาดย่อมและขนาดเล็กไม่มีเครื่องมือที่สมบูรณ์แบบเทียบเท่า สำนักงานสอบบัญชี Big 4

4. ข้อเสนอแนะแนวทางในการยกระดับคุณภาพการสอบบัญชีตลาดทุน

สามารถแบ่งข้อเสนอแนะ 4 ประเด็น

ตารางที่ 4.11 ข้อเสนอแนะแนวทางในการยกระดับคุณภาพการสอบบัญชีตลาดทุน

ข้อ	ประเด็น	ข้อเสนอแนะ
1.	ลูกค้ำ	<ul style="list-style-type: none"> ● นอกจากจะเน้นยกระดับคุณภาพเฉพาะผู้สอบบัญชีตลาดทุน ควรมุ่งเน้นการยกระดับคุณภาพของผู้บริหาร และกระบวนการจัดทำงบการเงินให้มีคุณภาพควบคู่ไปด้วย เนื่องจากเป็นการยกระดับตั้งแต่ต้นทางของข้อมูล ซึ่งจะช่วยให้กระบวนการตรวจสอบบัญชีตลาดทุนมีมาตรฐานที่ดีขึ้น ใช้นเวลาน้อยลง และช่วยประหยัดต้นทุนของสำนักงานสอบบัญชีด้วย
2.	หน่วยงานกำกับดูแลร่วมมือกันกลต. และสภาวิชาชีพบัญชีฯ	<ul style="list-style-type: none"> ● ควรให้ความรู้และแนวทางการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพกับสำนักงานบัญชีขนาดกลางถึงขนาดเล็ก ● เสริมสร้างและส่งเสริมด้านจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีให้เป็นที่ประจักษ์แก่ผู้ลงทุน เพื่อให้ผลงานสอบบัญชีมีคุณภาพน่าเชื่อถือ ● ควรมีการจัดทำคู่มือการปฏิบัติงานเพื่อเป็นแนวทางให้สำนักงานขนาดเล็กปฏิบัติตาม ● จัดให้มีการสอบทานการปฏิบัติตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพให้เหมาะสมกับขนาดของสำนักงานและสามารถปฏิบัติได้จริง ● จัดอบรมสัมมนาให้กับผู้สอบบัญชีตลาดทุน และผู้ช่วยอย่างต่อเนื่องในทุกๆ ด้าน เช่น ด้านมาตรฐานบัญชี ด้านตรวจสอบบัญชี ด้านความเข้าใจทางธุรกิจ และด้านการเงิน ฯลฯ ● ควรจัดให้มีการอบรมความรู้ทางด้านธุรกิจให้กับผู้สอบบัญชีทุกท่าน ● ควรให้มีหน่วยงานช่วยพัฒนาการใช้คอมฯ มาช่วยในการตรวจสอบ เช่น จัดทำโปรแกรมคอมฯ จัดทำรูปแบบกระดาษทำการมาตรฐานฯ สำหรับสำนักงานขนาดเล็ก เป็นต้น ● ควรให้การสนับสนุน Update ความรู้ ให้กับสำนักงานกลุ่ม Non Big 4 อย่างต่อเนื่อง ● ควรมีการตรวจสอบ TSQC1 ทุก firm รวมทั้งบริษัทนอกตลาดทุนเช่นกัน เพื่อยกระดับงานสอบบัญชีและค่าสอบบัญชีในตลาด ● ควรหมั่นให้ความรู้ และนำเสนอเทคโนโลยีให้กับผู้สอบบัญชีที่ไม่ใช่ Big 4

ชื่อ	ประเด็น	ข้อเสนอแนะ
		<ul style="list-style-type: none"> ● ทำให้เกิดความเข้าใจแนวทางปฏิบัติสำหรับสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางและขนาดเล็ก สำหรับประเด็นการตรวจสอบที่มีความซับซ้อนจากหน่วยงานกำกับดูแล (ก.ล.ต.) ในเชิงที่สามารถปฏิบัติได้ ไม่เพียงแต่เป็นคำพูดตามภายในมาตรฐานเท่านั้น ● ควรให้คำแนะนำ สนับสนุน เรื่องการนำมาตรฐานควบคุมคุณภาพมาปฏิบัติ แก่สำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางและขนาดเล็ก เช่น การจัดอบรม ออกคู่มือ รวมถึงตัวอย่างเอกสารที่ใช้ในการควบคุมคุณภาพ
2.1	ก.ล.ต.	<ul style="list-style-type: none"> ● ควรสร้างความเข้าใจให้กับบริษัทในตลาดทุนเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี และค่าใช้จ่ายและความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้นกับผู้สอบบัญชี ● ควรตรวจสอบบริษัทตลาดทุนอย่างจริงจัง รวมถึง ควรมีความเข้มงวดมากขึ้นกับบริษัทที่ไม่มีความพร้อมในการเข้าตลาดฯ ● ควรจะให้ความรู้แก่ผู้บริหารว่างบการเงิน เป็นความรับผิดชอบของผู้บริหาร มิใช่ผู้สอบบัญชี ผู้บริหารเป็นผู้จัดทำงบการเงิน ความเข้าใจผิดต่างๆ เหล่านี้ทำให้เกิดความสับสนแก่ผู้ลงทุน
2.2	สภาวิชาชีพบัญชี	<ul style="list-style-type: none"> ● สภาวิชาชีพบัญชีควรออกแบบวิธีการตรวจสอบ และ แบบฟอร์มในการปฏิบัติงาน เพื่อให้สามารถปฏิบัติงานได้อย่างถูกต้อง ● จัดทำรูปแบบกระดาษทำการมาตรฐานฯ
3.	สำนักงานสอบบัญชี	<ul style="list-style-type: none"> ● ควรเข้มงวดให้หัวหน้าสำนักงานเคร่งครัดในการปฏิบัติตามมาตรฐาน TSQC1 ● สำนักงานสอบบัญชีควรปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ และมีการสื่อสารให้ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีมีความเข้าใจและปฏิบัติตามได้อย่างถูกต้อง เพื่อเป็นการยกระดับคุณภาพการสอบบัญชีตั้งแต่ขั้นผู้ปฏิบัติงานจนถึงระดับหุ้นส่วน เพื่อให้งานตรวจสอบมีคุณภาพ และเป็นการยกระดับคุณภาพการสอบบัญชีตลาดทุน

ข้อ	ประเด็น	ข้อเสนอแนะ
		<ul style="list-style-type: none"> ● ค่าสอบบัญชีควรกำหนดให้เหมาะสมกับงานและความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี และสามารถมีงบประมาณไปพัฒนาบุคลากรให้มีคุณภาพทัดเทียมกับสากลได้ด้วย ● ไม่ควรแย่งลูกค้า โดยการลดค่าสอบบัญชี และควรตรวจสอบให้ได้คุณภาพ สามารถช่วยให้ข้อเสนอแนะลูกค้าถึงปัญหา เช่น ระบบการควบคุมภายใน จะทำให้ลูกค้าเห็นคุณค่าของผู้สอบบัญชีมากขึ้น
4.	อื่นๆ	<ul style="list-style-type: none"> ● Audit Firm ที่ไม่ใช่ Big 4 ต้องยอมรับว่าอาจมีหลายเรื่องที่สำนักงานไม่สามารถไปถึงระดับ Big 4 ได้ เนื่องจากข้อจำกัดในเรื่องของทรัพยากร การลงทุน รวมถึงการ support ทางเทคโนโลยีจากต่างประเทศ ดังนั้น การร่วมมือกันของ Firm ไทย ในการพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชี ไม่ว่าจะเป็นเรื่องการพัฒนา Audit Manual ส่วนรวม E-Working Paper สามารถใช้ร่วมกันได้ทุก Firm เป็นต้น เพื่อช่วยเพิ่มศักยภาพและประสิทธิภาพในการทำงานโดยใช้ต้นทุนที่เหมาะสม ● ต้องให้ความสำคัญกับมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ เพื่อให้ผลงานของผู้สอบบัญชีมีความน่าเชื่อถือ โดยต้องส่งเสริมให้สำนักงานฯ ตระหนักถึงคุณภาพและปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพอย่างเข้มงวด และสม่ำเสมออย่างต่อเนื่อง ● หลังจากมีมาตรฐานให้กับผู้สอบบัญชีแล้ว ควรจะมีมาตรฐานกำหนดที่เข้มงวดขึ้นสำหรับผู้ประกอบการ (บมจ.ในตลาดทุน) ด้วย เนื่องจากบมจ.จะพึ่งพาผู้สอบบัญชีเป็นส่วนใหญ่

ตอนที่ 11 ผลการสัมภาษณ์เชิงลึก ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต.

ประเด็นคำถามในการสัมภาษณ์ ผลกระทบของการควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี จำนวน 12 ข้อ ผู้ถูกสัมภาษณ์เชิงลึก เป็นผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต. จำนวน 12 คน จากสำนักงานสอบบัญชี Big 4 จำนวน 2 คน และสำนักงานสอบบัญชี Non Big 4 จำนวน 10 คน สรุปดังนี้

ตารางที่ 4.12 ผลการสัมภาษณ์เชิงลึก ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต.

ข้อความ	ผู้ถูกสัมภาษณ์ เชิงลึก	ผลการสัมภาษณ์
1. ท่านคิดว่าการทำงานที่สำนักงานสอบบัญชีปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพทำให้มีคุณภาพการสอบบัญชีมากขึ้นเพียงใด	คนที่ 1 -2 Big 4 และคนที่ 1 – 10 Non Big 4 คนที่ 1 – 10 Non Big 4	คุณภาพการสอบบัญชีเพิ่มมากขึ้น กระบวนการตรวจสอบที่เป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพในการสรุปเพื่อแสดงความเห็น ทำให้รายงานการเงินมีความถูกต้องและน่าเชื่อถือมากยิ่งขึ้น แต่อย่างไรก็ตาม สำนักงานสอบบัญชี Non Big 4 มีข้อจำกัดหลายอย่างเช่น ปัญหาเงินลงทุนเกี่ยวกับเครื่องมือในการตรวจสอบ การให้ความสำคัญของผู้นำ ในเรื่องคุณภาพการสอบบัญชี กับการแข่งขันเพื่อหารายได้รวมถึงการต่อราคาสอบบัญชีเมื่อเทียบกับสำนักงานสอบบัญชี Big 4และบุคลากรที่เป็นผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่มีการเข้าออกสูงมาก
2. ท่านคิดว่าสำนักงานสอบบัญชีได้รับผลกระทบหรือไม่อย่างไร จากการที่สภาวิชาชีพฯ และก.ล.ต. ควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ (TSQC1)	คนที่ 1 – 10 Non Big 4	ได้รับผลกระทบ เนื่องจากมีข้อจำกัด เครื่องมือเช่น โปรแกรมการเลือกตัวอย่าง การทำงานแข่งขันเวลา แต่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐาน และการปรับค่าสอบบัญชี เป็นไปได้ยากสำหรับสำนักงานสอบบัญชี Non Big 4 รวมถึงบุคลากรที่มี Turn over สูง
3. ท่านคิดว่าองค์ประกอบใดในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ที่จะเป็นปัญหาและอุปสรรคมากที่สุดต่อการนำมาปฏิบัติ	คนที่ 1 – 10 Non Big 4 คนที่ 1-2 Big 4 และ คนที่ 1 – 10 Non Big 4	ด้านการปฏิบัติงาน เกี่ยวกับเครื่องมือ ในการตรวจสอบ เนื่องจากมีข้อจำกัด งบประมาณในการลงทุน ด้านข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ตามมาตรฐานTSQC1 นโยบายการรับบริการจากลูกค้าที่มีข้อกำหนดใน Engagement สำนักงานสอบบัญชี จะไม่ให้ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจาก

ข้อความ	ผู้ถูกสัมภาษณ์ เชิงลึก	ผลการสัมภาษณ์
		<p>ก.ล.ต. รับบริการสอบบัญชีจากลูกค้าภายนอก เพื่อไม่ให้เกิดการขัดแย้งผลประโยชน์ ส่งผลทำให้ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต. ที่เคยรับงานจากลูกค้าภายนอก ไม่สามารถทำได้ จึงสูญเสียรายได้ ดังนั้นถ้าผู้นำไม่ต้องการสูญเสียผู้สอบบัญชีที่มีคุณภาพ มีประสบการณ์ ต้องให้ความสำคัญบุคลากรในการทำงานที่ต้องส่งเสริม สนับสนุน พัฒนาสวัสดิการที่ดี การมอบหมายงาน ปริมาณงาน เวลา จำนวนผู้ช่วยผู้ตรวจสอบบัญชี ต่อผู้สอบบัญชี รวมถึงการนำคุณภาพงาน พิจารณาค่าตอบแทนหรือเงินเดือนหรือมีการเลื่อนตำแหน่งได้อย่างเหมาะสม และเป็นธรรม</p> <p>ดังนั้นผู้บริหารหรือผู้นำ ต้องทำให้บุคลากรมีความสุขในการทำงาน จะส่งผลดีต่อคุณภาพการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีด้วยเช่นกัน</p>
<p>4. ปัญหาอุปสรรคใดที่ท่านคิดว่าเป็นประเด็นหลักของคุณภาพการสอบบัญชี</p>	<p>คนที่ 1 – 10 Non Big 4</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. เครื่องมือ ในการตรวจสอบ ที่มีความทันสมัย เนื่องจากมีข้อจำกัดงบประมาณในการลงทุน 2. บุคลากรที่มีคุณภาพ เนื่องจากการเข้าออกของผู้ช่วยผู้ตรวจสอบบัญชีสูงมาก ด้วยข้อจำกัดเวลาและปริมาณงานที่มาก จึงทำให้ควบคุมคุณภาพการตรวจสอบ ให้มีคุณภาพได้ไม่ทั่วถึง บุคลากรจึงมีความสำคัญมากดังที่ว่า “บุคลากรที่มีคุณภาพสามารถพัฒนาเครื่องมือที่มีคุณภาพมาใช้ ทำให้การปฏิบัติงานตรวจสอบมีคุณภาพได้” 3. ความสำคัญของผู้นำของสำนักงานสอบบัญชี ในการลงทุนเกี่ยวกับเครื่องมือ การให้ความสำคัญเรื่องการสื่อสารนโยบาย ผลการตรวจสอบ รวมถึงการประชุม เพื่อหาแนวทางแก้ไขไม่ให้เกิดขึ้น

ข้อความ	ผู้ถูกสัมภาษณ์ เชิงลึก	ผลการสัมภาษณ์
5. ท่านคิดว่าการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีท่านมีความสม่ำเสมอในคุณภาพการสอบบัญชีหรือไม่อย่างไร	คนที่ 1 – 10 Non Big 4	ผู้ช่วยผู้ตรวจสอบบัญชีที่มี Turn over การเข้าออกสูง ส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีมีความไม่สม่ำเสมอ
6. ท่านคิดว่าการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีมีการปฏิบัติตามมากน้อยเพียงใด 6.1 ประเด็นในการปรึกษาหารือที่ถือว่าเป็นเรื่องยากหรือง่ายขึ้นอยู่กับแต่ละบุคคลในแต่ละสถานการณ์ไม่สามารถระบุประเด็นความยากง่ายในนโยบายและวิธีปฏิบัติ ท่านคิดว่าสำนักงานสอบบัญชีควรปฏิบัติเช่นไรเพื่อลดปัญหา 6.2 มาตรฐานการควบคุมคุณภาพกำหนดว่าวันที่ในรายงานไม่ควรเป็น	คนที่ 1 – 10 Non Big 4	6.1 ปัจจุบันสำนักงานสอบบัญชีมีที่ปรึกษา แต่ผู้สอบบัญชีไม่ค่อยมาปรึกษา อาจเป็นเพราะไม่แน่ใจว่าประเด็นใดควรหารือ ดังนั้นควรมีการกำหนดประเด็นในการหารือ ตามความเสี่ยง เพื่อลดการใช้ดุลยพินิจในการพิจารณา อาจส่งผลทำให้เกิดข้อผิดพลาดจากการตรวจสอบ 6.2 มาตรฐานกำหนดไว้แล้วต้องการไม่ให้เกิดข้อผิดพลาดในการตรวจสอบ จึงควรมีการสอบทานงานทุกงาน ดังนั้นถ้าการสอบทานไม่เสร็จสิ้นหรือไม่มีการสอบทานงานทุกงาน ส่งผลต่อการแสดงความเห็นไม่เหมาะสม ในรายงานของผู้สอบบัญชีทำให้รายงานทางการเงินที่อาจมีข้อผิดพลาด ส่งผลกระทบต่อ ผู้มีส่วนได้เสียนำไปใช้ในการตัดสินใจผิดพลาดด้วย 6.3 วันที่ในการสอบทานเป็นวันที่ก่อนออกรายงานทั้งๆ ที่การสอบทานงานกระทำหลังวันออกรายงาน อาจทำให้เกิดข้อผิดพลาดในการตรวจสอบ และในทางปฏิบัติจริงๆ การสอบทานต้องรีบเร่งแข่งกับเวลา โดยผู้สอบทาน มีการดูงบการเงินเท่านั้น อาจไม่มีเวลาเพียงพอในการดูกระดาษทำการ ดังนั้นถึงแม้วันที่สอบทานก่อนวันที่ในรายงาน แต่การสอบทานโดยไม่ดูกระดาษทำการ ส่งผลต่อ

ข้อความ	ผู้ถูกสัมภาษณ์ เชิงลึก	ผลการสัมภาษณ์
<p>วันที่ก่อนวันที่การสอบ ทาน การควบคุม คุณภาพเสร็จสิ้น แต่ในทางปฏิบัติ สำนักงานอาจ สอบทานงานไม่เสร็จ สิ้นก่อนออกรายงานได้ ท่านมีความคิดเห็น เรื่องนี้อย่างไร</p> <p>6.3 สำนักงานสอบ บัญชีสอบทานงานไม่ ทันเวลา หรืออาจจะบุ วันที่สอบทานเป็นวันที่ ก่อนออกรายงาน ทั้งๆ ที่การสอบทานงาน หลังวันออกรายงาน ประเด็นดังกล่าวใน ความคิดของท่าน สำคัญมากน้อยเพียงใด</p> <p>6.4 ท่านคิดว่ามีปัญหา และอุปสรรคในกรณีมี การกำหนดให้แต่งตั้ง ผู้สอบทานการควบคุม คุณภาพ</p>		<p>ความผิดพลาดจากการตรวจสอบ จึงควรให้ ความสำคัญการสอบทานงาน ไม่ใช่แค่ใส่วันที่การ สอบทานให้สอดคล้องกับมาตรฐานแต่ปฏิบัติไม่ได้ จริง และต้องให้ความสำคัญการสอบทานกระดาษทำ การก่อนลงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี ที่จะส่งผล ต่อคุณภาพการสอบบัญชีอย่างยิ่งด้วย</p> <p>6.4 สำนักงานสอบบัญชี แต่งตั้งผู้สอบทานคุณภาพ ที่มีการจ้างบุคคลภายนอกมาร่วมกับบุคคลภายใน มีการสอบทานงาน ก่อนการลงวันที่ในรายงานของ ผู้สอบบัญชี ปริมาณงานค่อนข้างเยอะ จึงมีการสอบ ทานงานไม่ทั่วถึง โดยส่วนใหญ่จะเน้นการตรวจสอบ เฉพาะงบการเงินที่รับเข้ามาใหม่เป็นหลัก</p>

ข้อความ	ผู้ถูกสัมภาษณ์ เชิงลึก	ผลการสัมภาษณ์
7. ท่านคิดว่าการดำเนินการให้เป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีเป็นการเพิ่มภาระหน้าที่ให้สำนักงานสอบบัญชีหรือไม่ ท่านคิดว่าสภาวิชาชีพ และ ก.ล.ต. ควรมาดำเนินการอย่างไรบ้างในการให้ความช่วยเหลือ	คนที่ 1 – 10 Non Big 4	เป็นภาระที่เพิ่มที่ควรทำ เนื่องจากส่งผลต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชี สภาวิชาชีพ และ ก.ล.ต. ควรให้ความชัดเจนมาตรฐานการควบคุมคุณภาพบางประเด็นให้เป็นรูปธรรม และเร่งรัดในการจัดทำเครื่องมือในการตรวจสอบให้สำนักงานสอบบัญชี Non Big 4 ที่มีข้อจำกัดเงินลงทุนเพื่อไม่ให้เกิดความแตกต่างคุณภาพการสอบบัญชีระหว่าง สำนักงานสอบบัญชี Big 4 และสำนักงานสอบบัญชี Non Big 4
8. จากการที่สภาวิชาชีพร่วมมือ กับ ก.ล.ต. มีการประเมินการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ TSQC1 ท่านมีข้อเสนอแนะหรือไม่อย่างไรเกี่ยวกับขั้นตอน วิธีการ	คนที่ 1, 4, 7 และ 10 Non Big 4	ผลการตรวจประเมินที่เป็นประเด็น ควรชี้แจง และร่วมหาแนวทางแก้ไข รวมถึง วิธีการแก้ไขที่เป็นรูปธรรม เพราะจากบางประเด็นที่เป็นผลการตรวจประเมิน ยังไม่มีการแก้ไข อาจเป็นผลจากยังขาดความเข้าใจที่ชัดเจนจากมาตรฐาน ในเชิงประจักษ์ จึงควรทำเสนอแนะแนวทางตัวอย่างให้เป็นเชิงประจักษ์ มากยิ่งขึ้นมากกว่านำคำตามมาตรฐาน

ข้อความ	ผู้ถูกสัมภาษณ์ เชิงลึก	ผลการสัมภาษณ์
<p>9. การที่สำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทยมีการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ TSQC1 ท่านคิดว่าคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีที่ตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยโดยรวมเป็นอย่างไรบ้าง</p>		<p>มีคุณภาพการสอบบัญชีดีขึ้น เช่นการแต่งตั้งที่ปรึกษา การแต่งตั้งผู้สอบทานงาน การติดตามงาน ส่งผลดีต่อการลดโอกาสการตรวจสอบผิดพลาด รวมถึงการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีที่ไม่เหมาะสม</p>
<p>10. ท่านคิดว่าการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 ในการตรวจสอบบัญชีตลาดทุน สำนักงานสอบบัญชีขนาดต่างกัน ควรจะใช้มาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 แตกต่างกันหรือไม่ เพราะอะไร</p>	<p>คนที่ 1-2 Big 4 และ คนที่ 1 – 10 Non Big 4</p>	<p>ไม่ควรแตกต่างกัน แต่ ก.ล.ต. และสภาวิชาชีพบัญชีฯ ต้องเร่งพัฒนาเครื่องมือ เพื่อแก้ไขปัญหาสำนักงานสอบบัญชี Non Big 4 ที่มีข้อจำกัดเงินลงทุน เพื่อไม่ให้เกิดความแตกต่างคุณภาพการสอบบัญชีระหว่าง สำนักงานสอบบัญชี Big 4 และสำนักงานสอบบัญชี Non Big 4</p>

ข้อความ	ผู้ถูกสัมภาษณ์ เชิงลึก	ผลการสัมภาษณ์
11. ในความคิดเห็นของท่านคิดว่าคุณภาพการสอบบัญชีเกี่ยวข้องกับขนาดของสำนักงานสอบบัญชีหรือไม่อย่างไร	<p>คนที่ 1, 4-6, 9 Non Big 4</p> <p>คนที่ 1-2 Big 4 และ คนที่ 2, 7- 8, 10 Non Big 4</p> <p>คนที่ 3 Non Big 4</p>	<p>11.1 เกี่ยวข้องกับขนาดของสำนักงานสอบบัญชี โดยเฉพาะด้านการปฏิบัติงาน เกี่ยวกับเครื่องมือในการตรวจสอบ ในรูป E-Audit เนื่องจากสำนักงานสอบบัญชี Non Big 4 ข้อยกเว้นเงินลงทุนเกี่ยวกับเครื่องมือใช้ในการตรวจสอบให้ทันสมัย บุคลากรจำกัด และหมุนเวียนสูง ด้านจรรยาบรรณ ที่ต้องให้ความสำคัญ รับรองทุกปีถึงบริการอื่น และความรับผิดชอบของผู้ดำเนินการให้ความสำคัญกับการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1</p> <p>11.2 ไม่ควรเกี่ยวข้องกับขนาดสำนักงานสอบบัญชี เพราะการตรวจสอบถึงแม้ไม่มี TSQC1 ในการตรวจสอบ สรุปผล และตัดสินใจในการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบรายงานการเงินเป็นไปตามมาตรฐานรายงานทางการเงิน และการนำเสนอรายงาน ต้องเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับเดียวกัน</p> <p>11.3 คุณภาพการสอบบัญชีในการแสดงความเห็นถึงแม้สำนักงานมีขนาดต่างกัน ไม่ควรมีคุณภาพการสอบบัญชี ที่มีความแตกต่างกัน คุณภาพการสอบบัญชีภายใต้มาตรฐานการสอบบัญชี มาตรฐานรายงานทางการเงินเดียวกัน คุณภาพจะไม่แตกต่างในกรณีบริษัทที่ตรวจสอบไม่มีความซับซ้อน ยกเว้นธุรกิจต้องใช้ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้าน เช่น ธุรกิจประกันภัย ดังนั้นสำนักงานสอบบัญชี Non Big 4 ยังมีข้อจำกัดบุคลากร ที่มีความเชี่ยวชาญงบประมาณการลงทุนเกี่ยวกับเครื่องมือในการตรวจสอบ การตอบรับงานสอบบัญชีจึงต้องพิจารณาความเสี่ยงและความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชี รับอนุญาตที่ได้รับความคิดเห็นชอบ จาก ก.ล.ต. ของ</p>

ข้อความ	ผู้ถูกสัมภาษณ์ เชิงลึก	ผลการสัมภาษณ์
		สำนักงานสอบบัญชี เพื่อให้การตรวจสอบมีการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีได้อย่างน่าเชื่อถือ และเกิดคุณภาพการสอบบัญชีระหว่างสำนักงานสอบบัญชี Non Big 4 และสำนักงานสอบบัญชี Big 4 ไม่แตกต่างกันภายใต้ธุรกิจไม่ซับซ้อน
12. ท่านมีข้อเสนอแนะแนวทางในการยกระดับคุณภาพการสอบบัญชีตลาดทุน	คนที่ 1-2 Big 4 และ คนที่ 1 – 10 Non Big 4	<p>1. การที่หน่วยงานกำกับดูแล ก.ล.ต.และสภาวิชาชีพบัญชีฯ ร่วมกัน เร่งรัดการร่วมมือสำนักงานสอบบัญชี Non Big 4 ในการพัฒนาเครื่องมือการตรวจสอบ ให้สามารถพัฒนาการตรวจสอบในรูปแบบ E-Audit เพื่อนำมาใช้ในสำนักงานสอบบัญชี Non Big 4 ให้เป็นรูปธรรมโดยเร็ว จะส่งผลดีต่อองค์ประกอบด้านการปฏิบัติงาน ทำให้คุณภาพการตรวจสอบและการแสดงความเห็นที่เหมาะสม คุณภาพการสอบบัญชีสำนักงานสอบบัญชี Non Big 4 และสำนักงานสอบบัญชี Big 4 จะได้ไม่มีความแตกต่างกัน</p> <p>2. การปฏิบัติให้เป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ควรมีการอธิบาย หรือตัวอย่าง หรือ Template ให้เป็นรูปธรรม เพื่อให้เกิดความเข้าใจปฏิบัติได้จริง และผลการตรวจประเมินคุณภาพ ก.ล.ต.ควรชี้แจงเพื่อให้เกิดความเข้าใจให้เป็นรูปธรรม นำไปสู่การแก้ไขได้จริง</p> <p>3. สภาวิชาชีพบัญชีฯ ควรอบรมให้ความรู้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากก.ล.ต. เกี่ยวกับความรู้มาตรฐานใหม่ๆ เทคนิควิธีการตรวจสอบ มาตรฐานการสอบบัญชี เกี่ยวกับการนำเสนอการเขียนรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการใช้ดุลยพินิจ นำเสนอรายงานในวรรคเรื่องสำคัญ เนื่องจากผู้สอบบัญชีอาจยังไม่เข้าใจ</p>

ข้อความ	ผู้ถูกสัมภาษณ์ เชิงลึก	ผลการสัมภาษณ์
	คนที่ 5, 7-9 Non Big 4	<p>ที่ดีพอ ดังนั้นการนำเสนอข้อมูลที่มีคุณค่า จะส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชี</p> <p>4. สำนักงานสอบบัญชี โดยเฉพาะผู้นำ ควรให้ความสำคัญในการสื่อสารเรื่องคุณภาพ เพื่อให้บุคลากรมีความเข้าใจ รวมถึงการอบรมเชิงปฏิบัติการให้ความรู้ผู้สอบบัญชีในการนำเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีจากผู้ทรงคุณวุฒิให้เกิดการสื่อสารที่มีคุณภาพ การให้ความสำคัญบุคลากรในเรื่องค่าตอบแทน เงินเดือน และผลประโยชน์</p> <p>5. ก.ล.ต. ควรทำความเข้าใจบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่ต้องให้ความสำคัญ ในการจัดทำงบการเงินที่เป็นความรับผิดชอบของผู้บริหาร มิใช่ผู้สอบบัญชี หรือสำนักงานสอบบัญชีเท่านั้น คณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ควรอ่านรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยเฉพาะวรรคเรื่องสำคัญ จะนำไปสู่การแก้ไข ลดข้อผิดพลาด ในรายงานการเงินของบริษัท เช่นข้อบกพร่องระบบการควบคุมภายใน รายการที่ต้องใช้ดุลยพินิจ ได้ดียิ่งขึ้น ส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่ดียิ่งขึ้น ทำให้เกิดความเชื่อมั่นต่อผู้มีส่วนได้เสียในการนำรายงานการเงินไปใช้ในการตัดสินใจได้ดียิ่งขึ้น</p>

บทที่ 5

สรุปผลการวิจัย อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

การศึกษาวิจัยครั้งนี้เป็นการศึกษาผลกระทบการควบคุมคุณภาพตามกรอบมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี ของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) ในมุมมองผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ที่ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) คุณภาพการสอบบัญชี ของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) จากนั้นทดสอบความแตกต่างการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) คุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) และทดสอบความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกของการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) กับคุณภาพงานสอบบัญชี ในมุมมองผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ในประเทศไทย

การศึกษานี้เป็นงานวิจัยแบบผสม (Mixed Method Research) โดยการศึกษาเชิงปริมาณ ใช้แบบสอบถาม และเชิงคุณภาพ ใช้การสัมภาษณ์เชิงลึก (In-depth Interview) การศึกษาเชิงปริมาณ โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากประชากร คือ ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต. ทั้งหมด 228 ชุด โดยมีบริษัทตอบกลับรวมทั้งสิ้น 115 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 50 ของจำนวนตัวอย่างทั้งหมด เป็นสำนักงานสอบบัญชี BIG 4 จำนวน 61 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 27 และสำนักงานสอบบัญชี Non - Big 4 จำนวน 54 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 24 สำหรับงานวิจัยเชิงสำรวจ ถือว่าอยู่ในระดับที่ยอมรับได้ (Aker ET AL., 2011) จากนั้นนำข้อมูลมาวิเคราะห์ด้วยโปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติ สำหรับค่าสถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลในครั้งนี้ ได้แก่ การแจกแจงความถี่ ค่าสถิติร้อยละ ค่าเฉลี่ย ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน ค่า t-test ณ ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05 การทดสอบความสัมพันธ์ ด้วยค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์เพียร์สัน (Pearson 's Correlation Coefficient, r และสมการทำนายคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี สหสัมพันธ์แบบพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) โดยการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ (Stepwise Multiple Regression Analysis) (ศิริชัย พงษ์วิชัย, 2562) เพื่อนำผลการวิจัยมานำเสนอต่อไป

- 5.1 สรุปผลการวิจัย
- 5.2 อภิปรายผล
- 5.3 ข้อเสนอแนะ

5.1 สรุปผลการวิจัย

จากการศึกษา เรื่อง ผลกระทบการควบคุมคุณภาพตามกรอบมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี ของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) ในมุมมองผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) สามารถสรุปผลการวิจัย แยกเป็น 4 ส่วนดังนี้

ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม พบว่า ส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง ร้อยละ 59.13 และเพศชาย ร้อยละ 40.87 อายุ ส่วนใหญ่มีอายุระหว่าง 40-49 ปี ร้อยละ 46.96 รองลงมา อายุมากกว่า 50 ปี คิดเป็นร้อยละ 43.48 และอายุระหว่าง 30-39 ปี คิดเป็นร้อยละ 9.57 ระดับการศึกษา ขั้นสูงสุด ส่วนใหญ่ มีการศึกษาระดับปริญญาโท ร้อยละ 70.43 รองลงมาระดับปริญญาตรี ร้อยละ 26.09 และปริญญาเอก ร้อยละ 3.48 ตำแหน่งในองค์กร ส่วนใหญ่เป็นผู้บริหารระดับสูง/เจ้าของกิจการ (ผู้นำ) ร้อยละ 66.96 รองลงมาเป็นผู้บริหารระดับกลาง/กรรมการผู้จัดการ (ผู้นำ) คิดเป็นร้อยละ 24.35 ผู้จัดการ (ผู้นำ) ร้อยละ 7.83 และเป็นหัวหน้ากลุ่มงาน/หัวหน้าฝ่าย (บุคลากร) คิดเป็นร้อยละ 0.87 ประสบการณ์ทำงานด้านตรวจสอบบัญชี ส่วนใหญ่มีประสบการณ์ทำงานด้านตรวจสอบบัญชี ระหว่าง 11-15 ปี ร้อยละ 46.09 รองลงมาน้อยกว่า 5 ปี ร้อยละ 28.70 และระหว่าง 6-10 ปี ร้อยละ 19.13 จำนวนลูกค้าต่อผู้สอบบัญชี ส่วนใหญ่มีจำนวนลูกค้า 101-150 ราย ร้อยละ 46.09 รองลงมา น้อยกว่า 50 ราย ร้อยละ 28.70 และ 50-100 ราย ร้อยละ 19.13 จำนวนผู้ช่วยของผู้สอบบัญชี ส่วนใหญ่มีผู้ช่วยผู้สอบบัญชี จำนวน มากกว่า 15 คน ร้อยละ 81.74 รองลงมา 6-10 คน และ 11-15 คน ร้อยละ 7.83 จำนวนชั่วโมงในการฝึกอบรม ส่วนใหญ่ใช้ชั่วโมงในการฝึกอบรมฯ มากกว่า 50 ชั่วโมง ร้อยละ 79.13 รองลงมา 41-50 ชั่วโมง ร้อยละ 13.91 และ 31-40 ชั่วโมง ร้อยละ 6.09 ระยะเวลาในการทำงานกับสำนักงานสอบบัญชี ส่วนใหญ่ใช้ระยะเวลาในการทำงานกับสำนักงานสอบบัญชี มากกว่า 20 ปี ร้อยละ 66.09 รองลงมา 16-20 ปี และ 11-15 ปี ร้อยละ 13.91 รายได้เฉลี่ยต่อปี ส่วนใหญ่มีรายได้เฉลี่ยต่อปี มากกว่า 2,000,000 บาท ร้อยละ 63.48 รองลงมา 1,500,001-2,000,000 บาท ร้อยละ 22.61 และ 1,000,000-1,500,000 บาท ร้อยละ 7.83 ระยะเวลาเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ส่วนใหญ่ได้เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมาเป็นระยะเวลา มากกว่า 20 ปี ร้อยละ 66.09 รองลงมา 11-15 ปี ร้อยละ 13.91 และ 16-20 ปี ร้อยละ 13.04 ระยะเวลาเป็นผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ส่วนใหญ่ 16-20 ปี ร้อยละ 51.30 รองลงมา น้อยกว่า 5 ปี ร้อยละ 26.09 และ 6-10 ปี ร้อยละ 11.30 ตามลำดับ

ตอนที่ 2 ข้อมูลทั่วไปของสำนักงานสอบบัญชี พบว่า ระยะเวลาในการดำเนินงานของสำนักงานสอบบัญชี กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่ใช้ระยะเวลาในการดำเนินงานของสำนักงานสอบบัญชี มากกว่า 20 ปี ร้อยละ 72.17 รองลงมา 16-20 ปี ร้อยละ 14.78 และ 11-15 ปี ร้อยละ 8.70 จำนวนพนักงานในสำนักงานสอบบัญชี ส่วนใหญ่ มีพนักงานในสำนักงานสอบบัญชีมากกว่า 50 คน ร้อยละ 93.91 รองลงมา 21-30 คน ร้อยละ 4.35 และ 41-50 คน ร้อยละ 1.74 จำนวนทุนจดทะเบียนของสำนักงานสอบบัญชี ส่วนใหญ่มีทุนจดทะเบียนของสำนักงานสอบบัญชี มากกว่า 5,000,000 บาท ร้อยละ 60.00 รองลงมา 1,000,001-2,000,000 บาท ร้อยละ 31.30 และ ต่ำกว่า 1,000,000 บาท ร้อยละ 3.48 จำนวนผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ส่วนใหญ่มีผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบฯ มากกว่า 30 คน ร้อยละ 48.70 รองลงมา 2-5 คน ร้อยละ 32.17 ส่วน 6-10 คน และ 11-20 คน ร้อยละ 9.57 จำนวนลูกค้าของสำนักงานสอบบัญชีต่อปี ส่วนใหญ่ มีลูกค้าของสำนักงานสอบบัญชีต่อปี 200 รายขึ้นไป ร้อยละ 75.65 รองลงมา 50-100 ราย ร้อยละ 10.43 ส่วน 151-200 ราย ร้อยละ 9.57 และ น้อยกว่า 50 ราย ร้อยละ 4.35 สำนักงานสอบบัญชี ส่วนใหญ่มีสำนักงานสอบบัญชีอยู่ใน Big 4 ร้อยละ 53.04 และไม่อยู่ใน Big 4 ร้อยละ 46.96 สำหรับกลุ่มตัวอย่างที่มีสำนักงานสอบบัญชี ไม่อยู่ใน Big 4 ส่วนใหญ่ไม่เป็นสมาชิกสำนักงานต่างประเทศ ร้อยละ 74.07 และเป็นสมาชิกสำนักงานต่างประเทศ ร้อยละ 25.93 ประเภทธุรกิจที่สำนักงานสอบบัญชี ส่วนใหญ่ มีประเภทธุรกิจทั้ง 8 ประเภทได้แก่ (1) เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร (2) สินค้าอุปโภคบริโภค (3) ธุรกิจการเงิน (4) สินค้าอุตสาหกรรม (5) อสังหาริมทรัพย์สิ่งก่อสร้าง (6) ทรัพยากร (7) บริการ และ (8) เทคโนโลยี ร้อยละ 52.17

ตอนที่ 3 ข้อมูลการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ประกอบด้วย ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องกับการตอบรับงานสอบบัญชี ทรัพยากรบุคคล การปฏิบัติงาน และการติดตามผล สำนักงานสอบบัญชี Big 4 และสำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 ในภาพรวม และรายองค์ประกอบ พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามมีความคิดเห็นดังนี้

การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ในภาพรวม และรายองค์ประกอบ สำนักงานสอบบัญชี Big 4 และสำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 มีการปฏิบัติครบถ้วน สำนักงานสอบบัญชี Big 4 มีคะแนนเฉลี่ยรวมภาพรวมและรายองค์ประกอบทั้งหมด สูงกว่า สำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ในภาพรวม องค์ประกอบด้านข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง มีคะแนนเฉลี่ยสูงสุด รองลงมา ด้านการตอบรับงานสอบบัญชี ด้านทรัพยากรบุคคลและด้านการติดตามผลเท่ากัน ด้านการปฏิบัติงาน และน้อยที่สุดด้านความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายใน

เมื่อพิจารณาการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) รายองค์ประกอบ สำนักงานสอบบัญชี Big 4 ปฏิบัติได้ครบถ้วนทุกองค์ประกอบ ในขณะที่สำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 จะมีคะแนนเฉลี่ยน้อยกว่าสำนักงานสอบบัญชี Big 4 ทุกองค์ประกอบ เรียงลำดับคะแนนเฉลี่ยสูงสุด ไปหาน้อยที่สุด ตามลำดับ ได้แก่ องค์ประกอบด้านข้อกำหนดจรรยาบรรณ ด้านทรัพยากรบุคคล ด้านติดตามผล ด้านปฏิบัติงาน ด้านความรับผิดชอบของผู้นำ และน้อยที่สุดองค์ประกอบด้านการตอบรับงานสอบบัญชี

จากงานวิจัยจะเห็นว่าการปฏิบัติงานตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ที่ปฏิบัติได้ครบถ้วน และได้รับผลกระทบไม่แตกต่างกันระหว่าง Big 4 และ Non - Big 4 คือ องค์ประกอบด้านข้อกำหนดจรรยาบรรณ แสดงให้เห็นว่า สำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non Big 4 ให้ความสำคัญกับจรรยาบรรณ ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี สูงมากในการตรวจสอบงบการเงิน บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่ผลการตรวจสอบมีผลกระทบวงกว้างต่อสาธารณะ การไม่มีความขัดแย้งผลประโยชน์ การสับเปลี่ยนผู้สอบบัญชี อยุ่ไรก็ดี คะแนนเฉลี่ยที่น้อยที่สุด แต่ยังอยู่ในระดับสูงสามารถปฏิบัติได้ครบถ้วน ในภาพรวม คือความรับผิดชอบต่อผู้นำ นั้นหมายถึง การจะกระตุ้น ส่งเสริม ในการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชี ให้ความสำคัญที่องค์ประกอบความรับผิดชอบต่อผู้นำ สอดคล้องแนวคิดของสภาวิชาชีพบัญชี ในการจัดทำร่าง TSQM เพื่อนำมาใช้เน้นให้ผู้บริหารสำนักงานสอบบัญชีมาร่วมในทุกกระบวนการของคุณภาพ ในขณะที่ สำนักงานสอบบัญชี Non - Big 4 คือ ด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า อาจเป็นผลจากความพร้อมของบุคลากร เวลา ต้นทุนที่มีจำกัด สำนักงานสอบบัญชีจึงไม่ปฏิบัติตามบางขั้นตอน และอาจกลัวการสูญเสียลูกค้า จึงส่งผลกระทบด้านการตอบรับงาน มากที่สุด อยุ่ไรก็ดีความสำคัญอยู่ที่ความรับผิดชอบต่อผู้นำจะให้ความสำคัญเรื่องคุณภาพมากน้อยเพียงใดด้วย จึงขอสรุปผลแต่ละองค์ประกอบภาพรวมโดยเรียงลำดับตามค่าเฉลี่ยสูงที่สุดมาน้อยที่สุดได้ดังนี้

ด้านข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง มีผลกระทบโดยรวมในการปฏิบัติได้ครบถ้วน ซึ่งค่าเฉลี่ยสูงสุด ได้แก่ มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่1 (TSQC1) ทำให้พนักงานได้รับทราบข้อกำหนดจรรยาบรรณที่ต้องปฏิบัติตามอย่างเคร่งครัด การฝึกอบรม การติดตามผล และการบริหารจัดการในกรณีที่ไม่ได้ปฏิบัติตาม และการใช้พนักงาน outsource มีความจำเป็นต้องกำหนดแนวปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของพนักงานดังกล่าวอย่างเพียงพอ เพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณด้วยเช่นกัน

ด้านการตอบรับงานสอบบัญชี มีผลกระทบโดยรวมในการปฏิบัติได้ครบถ้วน ซึ่งค่าเฉลี่ยสูงสุดอันดับที่สอง การพิจารณารับงาน ต้องพิจารณาตั้งแต่ความรู้ ความสามารถ ทรัพยากรบุคคล เวลา และความซื่อสัตย์ของลูกค้า หากลูกค้าเลิกใช้บริการสำนักงานสอบบัญชีของท่านในช่วงระหว่างปี จำเป็นที่จะต้องมีการจัดทำหลักฐานการบันทึกการยุติความสัมพันธ์กับลูกค้าในระหว่างปีด้วย และไม่ควรมีการออกหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีก่อนได้รับการอนุมัติการรับงานโดยผู้มีอำนาจ และก่อนได้รับคำยืนยันความเป็นอิสระจากบริษัทในเครือ/ กิจการที่เกี่ยวข้องกันและเกี่ยวข้องกับพนักงาน ในระดับมากที่สุด

ด้านทรัพยากรบุคคล มีผลกระทบโดยรวมในการปฏิบัติได้ครบถ้วน ซึ่งค่าเฉลี่ยสูงสุด อันดับสามที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุด ได้แก่ มีการติดตามและดำเนินการกับพนักงานที่ไม่ได้เข้าอบรม เพื่อให้มั่นใจว่าพนักงานดังกล่าวมีความรู้ในการปฏิบัติงานอย่างเพียงพอ และผู้บริหาร/ผู้นำ/ผู้สอบบัญชีและบุคลากรได้รับการอบรมความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพอย่างสม่ำเสมอโดยเนื้อหาและจำนวนชั่วโมงเป็นไปตามที่กำหนด

ด้านการติดตามผล มีผลกระทบโดยรวมในการปฏิบัติได้ครบถ้วน ซึ่งค่าเฉลี่ยสูงสุด อันดับสามเช่นเดียวกับด้านทรัพยากรบุคคล ได้แก่ ทีมงานติดตามผลจะต้องมีการจัดทำแผนการดำเนินการติดตามผลการแก้ไขข้อบกพร่อง ภายหลังจากที่สื่อสารให้บุคลากรที่เกี่ยวข้องทราบ

ด้านการปฏิบัติงาน มีผลกระทบโดยรวมในการปฏิบัติได้ครบถ้วน ซึ่งค่าเฉลี่ยสูงสุด อันดับสี่ ได้แก่ มีการวางแผนการตรวจสอบก่อนปฏิบัติงานสอบบัญชี การบันทึกข้อมูล และร่องรอยการตรวจสอบในกระดาษทำการจะต้องบันทึกเก็บข้อมูลที่เพียงพอต่อการนำมาใช้เป็นข้อมูลสำหรับการตรวจสอบ และการตรวจสอบรายการบัญชีที่มีความเสี่ยงสูง จะต้องมีการสอบทานกระดาษทำการที่สำคัญ

ด้านความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน โดยรวมในการปฏิบัติได้ครบถ้วน ซึ่งค่าเฉลี่ยสูงสุด อันดับสุดท้าย ได้แก่ ผู้บริหาร/ผู้นำมีการสนับสนุนและกระตุ้นให้พนักงานตระหนักถึงความสำคัญในการรักษาหรือ และการแสดงความคิดเห็นที่เป็นประโยชน์ต่องานตรวจสอบ ผู้บริหารองค์กรต้องมีการปฏิบัติที่เป็นตัวอย่างที่ดี สนับสนุนให้เกิดวัฒนธรรมเรื่องของคุณภาพ กำหนดนโยบาย วิธีปฏิบัติ การฝึกอบรม การสื่อสารที่ดี มีการประชุม เมื่อเกิดปัญหาต้องวิเคราะห์หาสาเหตุ ในการยกระดับคุณภาพ และนำคุณภาพมาเชื่อมโยงกับการประเมินเงินเดือนและค่าตอบแทน

ตอนที่ 4 แสดงผลข้อมูลคุณภาพการสอบบัญชี ประกอบด้วย ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความรัดกุม ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล สำนักงานสอบบัญชี Big 4 และสำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 ในภาพรวมและรายด้าน พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามมีความคิดเห็นดังนี้

คุณภาพการสอบบัญชีในภาพรวมและรายด้าน ทั้ง Big 4 และ Non-Big 4 มีการปฏิบัติครบถ้วน สำนักงานสอบบัญชี Big 4 มีคะแนนเฉลี่ยรวมสูงกว่า สำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 โดยสำนักงานสอบบัญชี Big 4 มีการปฏิบัติตามครบถ้วนตามเกณฑ์คุณภาพการสอบบัญชีทุกด้าน เมื่อพิจารณาคุณภาพการสอบบัญชี รายด้าน ทั้ง Big 4 และ Non-Big 4 พบว่า คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความชัดเจนสูงสุด รองลงมา ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความถูกต้อง ด้านความทันกาล ด้านความสมบูรณ์ ด้านความรัดกุม และน้อยที่สุดด้านความคิดสร้างสรรค์ ตามลำดับ สำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 มีคะแนนเฉลี่ยน้อยกว่า สำนักงานสอบบัญชี Big 4 ทุกด้าน โดยสำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 มีคะแนนเฉลี่ยสูงสุดจากมากที่สุด ไปหาน้อยที่สุดตามลำดับ ดังนี้ คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความชัดเจน ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความถูกต้อง ด้านความทันกาล ด้านความสมบูรณ์ ด้านความรัดกุม และน้อยที่สุด ด้านความคิดสร้างสรรค์ ตามลำดับ

จากผลงานวิจัยสรุปว่าการปฏิบัติงานสำนักงานสอบบัญชีทั้ง Big 4 และ Non-Big 4 มีการปฏิบัติครบถ้วนทุกด้าน โดยเฉพาะด้านความชัดเจน เป็นการแสดงให้เห็นว่าคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากผลลัพธ์เชิงประจักษ์ ที่มีต่อบุคคลภายนอก คือคุณภาพรายงานของผู้สอบบัญชี นั้น เป็นผลมาจากการปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการรายงาน ผู้สอบบัญชีจึงเห็นว่าการสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชี ทำให้เกิดความชัดเจนในการสื่อสารมากยิ่งขึ้น ระหว่างผู้กำกับดูแล ผู้ซึ่งบการเงิน สอดคล้องกับสภาวิชาชีพบัญชีฯ ที่นำมามาตรฐานการสอบบัญชีมาใช้ให้เกิดความชัดเจนมากยิ่งขึ้น เช่น วรรคเรื่องสำคัญ วรรคความไม่แน่นอน วรรคเน้นเหตุการณ์หรือข้อมูล วรรคข้อมูลอื่นและวรรคเรื่องอื่น โดยเฉพาะวรรคเรื่องสำคัญ จะเป็นประโยชน์ต่อ ผู้กำกับดูแล เช่น ข้อบกพร่องระบบการควบคุมภายใน และข้อเสนอแนะ แนวทางการตรวจสอบรายการบัญชีซับซ้อน ที่มีความยากและต้องใช้ดุลยพินิจในการนำเสนอ ดังนั้นการที่ ก.ล.ต. ร่วมมือกับสภาวิชาชีพบัญชีฯ จัดสัมมนาเชิงปฏิบัติการหรืออบรมให้ความรู้เกี่ยวกับการสื่อสารรายงานของผู้สอบบัญชี และมีตัวอย่างในการนำเสนอ เพื่อสามารถประยุกต์ใช้ได้เหมาะสม จะส่งผลให้สำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 มีการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชี ไม่แตกต่างจาก สำนักงานสอบบัญชี Big 4 และกรรมการตรวจสอบ สามารถนำข้อมูลจากหน้ารายงานของผู้สอบบัญชี ไปปรับปรุงคุณภาพรายงานทางการเงิน ส่งผลให้ผู้มีส่วนได้เสียนำข้อมูลจากรายงานทางการเงินไปใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้ดียิ่งขึ้น

ตอนที่ 5 การวิเคราะห์ข้อมูลเชิงอนุमानเพื่อทดสอบสมมติฐาน การควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ของสำนักงานสอบบัญชี ระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4) ในมุมมองผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ในประเทศไทยมีความแตกต่างทั้งในภาพรวมและรายองค์ประกอบ

ผลจากการวิเคราะห์ ในภาพรวมและรายองค์ประกอบทุกด้านการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ของสำนักงานสอบบัญชี ระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4) มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ที่ระดับ .01 และ .001 ซึ่ง Big 4 มีคะแนนเฉลี่ยสูงกว่า Non - Big 4 ในภาพรวมและทุกรายองค์ประกอบ ได้แก่ ด้านความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน ด้านข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ด้านการตอบรับงานสอบบัญชี ด้านทรัพยากรบุคคล ด้านการปฏิบัติงาน และด้านการติดตามผล เป็นไปตามสมมติฐานที่ตั้งไว้

จากผลงานวิจัยสรุปได้ว่า การควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ระหว่างสำนักงานสอบบัญชี ระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4) ทั้ง 6 องค์ประกอบมีผลกระทบแตกต่างกัน เนื่องด้วยสำนักงานสอบบัญชี ในประเทศ (Non-Big 4) มีข้อจำกัด บุคลากร เงินทุน เทคโนโลยี ชื่อเสียง ต้นทุน ดังนั้นการที่จะทำให้สำนักงานสอบบัญชีที่ตรวจสอบตลาดทุน มีกลุ่มผู้ใช้กลุ่มเดียวกัน ความแตกต่างของสำนักงานสอบบัญชีไม่ควรส่งผลให้คุณภาพการสอบบัญชีต่างกัน นั้นหมายถึงหน่วยงานกำกับดูแล ต้องเร่ง ส่งเสริม พัฒนา การให้ความรู้ สัมมาเชิงปฏิบัติการ อบรม ให้ความช่วยเหลือในสำนักงานสอบบัญชี Non Big 4 เพื่อให้สามารถปฏิบัติงานได้ตามมาตรฐาน มีคุณภาพการสอบบัญชี ไม่ต่างกัน ถึงแม้บุคลากรจะน้อยกว่า และสำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 ต้องจัดทำคู่มือและแนวการสอบบัญชีที่สอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชีให้ครบถ้วนและนำไปปฏิบัติตามอย่างเคร่งครัด ร่วมมือกันในการพัฒนาโปรแกรมการตรวจสอบ การจัดทำกระดาษทำการมาตรฐาน การนำเทคโนโลยีมาใช้ในการปฏิบัติงาน รวมถึงการสอบทานคุณภาพงาน เป็นต้น

ตอนที่ 6 การวิเคราะห์ข้อมูลเชิงอนุมานเพื่อทดสอบสมมติฐานคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4) ในมุมมองผู้สอบบัญชี ที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ในประเทศไทย ไม่มีความแตกต่างทั้งในภาพรวมและรายองค์ประกอบ

ผลจากการวิเคราะห์ ในภาพรวม และรายด้านคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี ระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4) มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05

เมื่อพิจารณาคคุณภาพการสอบบัญชีรายด้าน ได้แก่ ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความรัดกุม ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล ในขณะที่ด้านความชัดเจนไม่มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 เป็นไปตามสมมติฐานเพียงด้านเดียว นั่นคือ คุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี ระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4) ไม่มีความแตกต่างกัน ด้านความชัดเจน

จากงานวิจัยสรุปได้ว่า คุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี ระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4) โดยภาพรวมปฏิบัติครบถ้วน ไม่มีความแตกต่างกัน ในด้านความชัดเจน นั้น สอดคล้องกับวัตถุประสงค์การปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับรายงานของผู้สอบบัญชี เพื่อให้การรายงานมีความชัดเจน สร้างความเข้าใจให้แก่ผู้ใช้งบการเงิน มีการสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้กำกับดูแลมากขึ้น วรรณเรื่องสำคัญ รวมถึงการส่งสัญญาณเตือนผู้ใช้งบการเงิน ในกรณีมีปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่อง เป็นต้น

อย่างไรก็ตามในการยกระดับคุณภาพการสอบบัญชี โดยเฉพาะสำนักงานสอบบัญชี (Non-Big 4) ต้องทำให้คุณภาพการสอบบัญชีด้านอื่นๆ ไม่มีความแตกต่างกันถึงแม้ขนาดต่างกัน เนื่องจากกลุ่มตลาดทุนมีผู้ใช้งบการเงินกลุ่มเดียวกัน ดังนั้น สำนักงานสอบบัญชี ต้องเร่งแก้ไข ตั้งแต่การปฏิบัติตามมาตรฐานอย่างเคร่งครัด จำนวนบุคลากร ความอบรมให้ความรู้ กรณีที่ขาดแคลนบุคลากรทางด้านเทคนิค อาจต้องใช้บริการภายนอก แต่ต้องไม่ลืมว่าต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณเช่นกัน การแต่งตั้งผู้สอบทาน อาจต้องเกิดความร่วมมือกันในสำนักงานด้วยกัน หรือสภาวิชาชีพบัญชีฯ ต้องเป็นศูนย์กลางในการมีผู้สอบทานให้ความช่วยเหลือสำนักงานสอบบัญชี (Non-Big 4) ให้มีคุณภาพการสอบบัญชีทุกด้านไม่แตกต่างจากสำนักงานสอบบัญชี ระหว่างประเทศ (Big 4)

ตอนที่ 7 การวิเคราะห์ข้อมูลเชิงอนุมานเพื่อทดสอบสมมติฐาน ความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ของสำนักงานสอบบัญชี

การควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ของสำนักงานสอบบัญชี กับคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีในภาพรวมมีความสัมพันธ์เชิงบวกและมีความสัมพันธ์อยู่ในระดับปานกลาง ($r = .684^{**}$)

เมื่อพิจารณารายองค์ประกอบพบว่า การควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ด้านความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ด้านการตอบรับงานสอบบัญชี ด้านทรัพยากรบุคคล ด้านการปฏิบัติงาน และด้านการติดตามผล มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีในภาพรวม ($r = .482^{**}, .538^{**}, .300^{**}, .549^{**}, .631^{**}$ และ $.376^{**}$)

ผลจากการทดสอบการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ทั้ง 6 องค์ประกอบ ดังนี้ (1) ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน (2) ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (3) การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า (4) ทรัพยากรบุคคล (5) การปฏิบัติงาน และ (6) การติดตามผล สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม 7 ข้อ ดังนี้ 1. ความถูกต้อง 2. ความเที่ยงธรรม 3. ความชัดเจน 4. ความรัดกุม 5. ความคิดสร้างสรรค์

6. ความครบถ้วน และ 7. ความทันกาล ในมุมมองผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (กลต.) ในประเทศไทย เป็นไปตามสมมติฐาน ที่ว่าการควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี

ตอนที่ 8 สมการทำนายคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี และทำนายการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1)

ตัวทำนาย ได้แก่ 1) ด้านความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน 2) ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (Ethical Requirement-ER) 3) การตอบรับงานสอบบัญชี 4) ทรัพยากรบุคคล 5) การปฏิบัติงาน (Engagement Performance-EP) และ 6) การติดตามผล

จากผลการทดสอบ การทำนายคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี พบว่า มีองค์ประกอบของการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) 2 องค์ประกอบที่เป็นตัวทำนายสำคัญของคุณภาพการสอบบัญชี ของสำนักงานสอบบัญชี ได้แก่ การปฏิบัติงาน (Engagement Performance-EP) และข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (Ethical Requirement-ER) โดยมีปริมาณการทำนายร้อยละ 39.20 และ 51.00 ซึ่งเขียนเป็นสมการทำนายได้ดังนี้

$$\text{คุณภาพการสอบบัญชี (AQ)} = 2.014 + .336EP + .259 ER$$

จากสมมติฐานงานวิจัย ทั้ง 3 ข้อ เป็นไปตามสมมติฐานของผู้วิจัย 2 ข้อ คือ สมมติฐานข้อ 1 H1 การควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) ทั้ง 6 องค์ประกอบ ในภาพรวม และรายข้อแตกต่างกัน และสมมติฐานข้อ 3 (H3) การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ทั้ง 6 องค์ประกอบ สำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non - Big 4 มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม สำหรับสมมติฐาน ข้อ 2 คุณภาพการสอบบัญชี สำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non - Big 4 ตามหลักเกณฑ์การวัดคุณภาพ 7 ข้อ ในภาพรวม และรายข้อไม่แตกต่างกัน ผลมีความแตกต่างกันในทุกด้าน ยกเว้นด้านความชัดเจน เป็นไปตามสมมติฐานเพียง 1 ด้าน คือ ความชัดเจน ที่คุณภาพการสอบบัญชี สำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non - Big 4 ไม่แตกต่างกัน

ผลจากศึกษา การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) มีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชี ของสำนักงานสอบบัญชี โดยพบว่า องค์ประกอบของการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) 2 องค์ประกอบ ที่เป็นตัวทำนายสำคัญของคุณภาพการสอบบัญชี ของสำนักงานสอบบัญชี ได้แก่ การปฏิบัติงาน (EP) และข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (ER) องค์ประกอบทั้ง 2 สามารถทำนายคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี ร้อยละ 39.20 และ 51.00 ตามลำดับ ซึ่งเขียนเป็นสมการทำนายได้ดังนี้

คุณภาพการสอบบัญชี (AQ) = 2.014+.336EP +.259 ER

จากสมการดังกล่าว แสดงให้เห็นว่า จากการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) สำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non - Big 4 ในองค์ประกอบ ด้านการปฏิบัติงาน และด้านข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี

5.2 อภิปรายผล

5.2.1 การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ประกอบด้วย ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ด้านการตอบรับและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า ทรัพยากรบุคคล การปฏิบัติงาน และการติดตามผล พบว่าการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ในภาพรวมและรายองค์ประกอบ สำนักงานสอบบัญชี Big 4 และสำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 มีการปฏิบัติครบถ้วน สอดคล้องกับงานวิจัย ดวงเนตร ชูผล (2558) ที่กล่าวว่าระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี และคุณภาพงานสอบบัญชี ระดับมาก เช่นเดียวกับ และสุนิสา จันทร์เที่ยง (2557) การควบคุมคุณภาพและคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมระดับมาก ด้านข้อกำหนดจรรยาบรรณ การปฏิบัติงานตรวจสอบและงานอื่น ด้านการบริหารงานตรวจสอบและงานอื่น ด้านทรัพยากรบุคคล ด้านความรับผิดชอบต่อผู้บริหารสูงสุดต่อคุณภาพงานและด้านการติดตามผล สำนักงานสอบบัญชี Big 4 มีคะแนนเฉลี่ยภาพรวมและรายองค์ประกอบการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) สูงกว่า สำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 สอดคล้องงานวิจัย ปณิตดา กาญจนมิ่ง (2558) ปัญหาและอุปสรรคในการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานการตรวจสอบบัญชี สำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กในประเทศไทยโดยรวมระดับมาก และรายด้านระดับมาก โดยผลกระทบองค์ประกอบด้านข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง มีคะแนนเฉลี่ยสูงสุด รองลงมา ด้านการตอบรับงานสอบบัญชี ด้านทรัพยากรบุคคลและด้านการติดตามผลเท่ากัน ด้านการปฏิบัติงาน และน้อยที่สุดด้านความรับผิดชอบต่อผู้นำต่อคุณภาพภายใน

ในกรณีที่องค์ประกอบด้านข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องของสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และสำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 ภาพรวม มีการปฏิบัติตามครบถ้วน มีคะแนนเฉลี่ยสูงสุด เนื่องจากจรรยาบรรณวิชาชีพเป็นสิ่งสำคัญที่ต้องปฏิบัติตามอย่างเคร่งครัด สำนักงานสอบบัญชีต้องมีมาตรการที่จะมั่นใจว่าบุคลากรปฏิบัติตามข้อกำหนดจรรยาบรรณอย่างครบถ้วนและสม่ำเสมอ โดยสำนักงานจะกำหนดจรรยาบรรณ ปฏิบัติให้เป็นไปตามข้อบังคับของสภาวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2561 เรื่องจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี

ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงานสอบบัญชี ภาพรวม มีการปฏิบัติได้ครบถ้วน มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด มาจากกรณีสำนักงานสอบบัญชี Non Big 4 ที่มีขนาดเล็ก หัวหน้าสำนักงานมีอิทธิพลสำคัญต่อวัฒนธรรมภายในองค์กร หากหัวหน้ากำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติในการแสดงให้เห็นถึงคุณภาพเป็นสิ่งสำคัญในการปฏิบัติงาน ส่งผลต่อคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีและคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมที่ดี หัวหน้าสำนักงานสอบบัญชี ต้องให้ความสำคัญในการจัดทำคู่มือการควบคุมคุณภาพของสำนักงานที่รวบรวมเกี่ยวกับนโยบายและวิธีปฏิบัติเป็นลายลักษณ์อักษร การสื่อสารนโยบายและวิธีปฏิบัติสำหรับการควบคุมคุณภาพไปยังบุคลากรอย่างทั่วถึงและสม่ำเสมอ และการกำหนดนโยบายและแจ้งให้บุคลากร ทราบผลประเมินการทำงานจะมุ่งเน้นไปที่คุณภาพของการสอบบัญชี ซึ่งเป็นส่วนสำคัญในการกำหนดพิจารณาค่าตอบแทนหรือการเลื่อนตำแหน่งของบุคลากร และเวลา ทำให้มีการสื่อสาร ที่จะส่งเสริมให้เกิดวัฒนธรรม เกี่ยวกับคุณภาพภายในสำนักงาน สอดคล้องงานวิจัย เพ็ญธิดา พงษ์ธานี (2016) จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี เป็นอีกปัจจัยหนึ่งที่มีผลกระทบต่อความรับผิดชอบ ผู้นำต่อการควบคุมคุณภาพ เช่นเดียวกับ งานวิจัย ปณิตดา กาญจนมิ่ง (2558) พบว่าด้านความรับผิดชอบของผู้บริหารต่อคุณภาพภายในสำนักงาน เป็นปัญหาและอุปสรรคในการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพรายงานการตรวจสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กในประเทศไทยอยู่ในระดับมาก และงานวิจัยต่างประเทศของ Jason Pang (2014) ซึ่งได้ศึกษาเรื่อง Critical Aspects to Optimize SSQC1 Implementation-for Sole Practitioners during the Infant Stages ผู้นำมีความสำคัญอย่างมากในการขับเคลื่อนองค์กร ซึ่งผู้นำหรือผู้สอบบัญชีต้องให้ความสำคัญกับการควบคุมคุณภาพ มาใช้ในสำนักงานสอบบัญชี หาแนวทางที่จะพัฒนาบุคลากรในสำนักงาน และระบบงาน (การตอบรับงานสอบบัญชี การปฏิบัติงาน การติดตามผล) เพื่อประโยชน์ในการพัฒนาองค์กรสำนักงานสอบบัญชี และ Ismail et al. (2008) พบว่าผู้นำหรือผู้ที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการนำไปปฏิบัติ ISQC1 เพราะจำนวนพนักงานมีน้อย เป็นปัญหาระหว่างการนำมาตราฐานการควบคุมคุณภาพไปใช้ในสำนักงาน ดังนั้นการที่จะยกระดับคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีในประเทศ (Non - Big 4) ไม่ให้เกิดความแตกต่างคุณภาพ สำนักงานสอบบัญชี (Big 4) ผู้บริหาร/ผู้นำ ต้องจัดทำคู่มือ มีการสื่อสารนโยบายและวิธีปฏิบัติที่ชัดเจน และกำหนดให้คุณภาพการสอบบัญชีเป็นปัจจัยในการกำหนดค่าตอบแทนหรือการเลื่อนตำแหน่ง

การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) เมื่อพิจารณารายองค์ประกอบ แยกตามประเภทของสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non-Big 4 ทั้ง 2 ประเภทสามารถปฏิบัติได้ครบถ้วนทุกองค์ประกอบ โดยที่สำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 จะมีคะแนนเฉลี่ยน้อยกว่าสำนักงานสอบบัญชี Big 4 ทุกองค์ประกอบเรียงลำดับคะแนนเฉลี่ยสูงสุด ไปหาน้อยที่สุด ตามลำดับ ได้แก่ องค์ประกอบด้านข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ด้านทรัพยากรบุคคล ด้านติดตามผล ด้านปฏิบัติงาน ด้านความรับผิดชอบของผู้นำที่มีต่อคุณภาพภายในสำนักงานสอบบัญชี และน้อยที่สุด องค์ประกอบด้านการตอบรับและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า

องค์ประกอบด้านข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ของสำนักงานสอบบัญชี Non - Big 4 ถึงแม้ค่าเฉลี่ยจะน้อยกว่า สำนักงานสอบบัญชี Big 4 แต่สามารถมีค่าเฉลี่ยในองค์ประกอบนี้สูงที่สุดในการปฏิบัติได้อย่างครบถ้วน หรือมีผลกระทบในการปฏิบัติตามองค์ประกอบด้านข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องน้อยที่สุด ด้วยคุณสมบัติพื้นฐานบุคลากรทางด้านตรวจสอบบัญชีจะต้องยึดถือหลักจรรยาบรรณ จึงทำให้ผลกระทบในข้อนี้้น้อยกว่าข้ออื่นๆ สอดคล้องกับผลการศึกษาของ เอกพล คงมา และศิลปพร ศรีจันเพชร (2556) ได้ทำการศึกษาเรื่อง ปัญหาการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ไปใช้ในงานสอบบัญชีสำหรับสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและผู้สอบบัญชีอิสระ ส่วนใหญ่นั้น ผู้สอบบัญชีมีความรู้ความเข้าใจในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 เนื่องจากมีการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีและข้อบังคับด้านจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่มีอยู่เดิม แสดงให้เห็นว่า สำนักงานสอบบัญชีไม่ว่าจะมีความแตกต่างในเรื่องขนาดที่ต่างกัน ในการตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ที่มีผลกระทบต่อผู้มีส่วนได้เสียจากผลการตรวจสอบที่ต้องมีความอิสระเป็นเรื่องสำคัญ ส่วนที่มีปัญหาในการไม่ปฏิบัติ เช่น การบันทึกสอบถามข้อมูลเกี่ยวกับงานบริการอื่นกับบริษัทในเครือ เพื่อเป็นหลักฐานการพิจารณาความเป็นอิสระและความขัดแย้งทางผลประโยชน์ อาจเป็นเพราะสำนักงานสอบบัญชี Non - Big 4 ขนาดเล็ก ที่มีข้อจำกัดเรื่องทรัพยากร และการที่มีรายได้จำกัด ทำให้อาจมีการปฏิบัติบางขั้นตอนไม่ครบถ้วน ไม่ว่าจะเป็นการหมุนเวียนผู้สอบบัญชี และการจัดเก็บข้อมูลการหมุนเวียน อย่างไรก็ตาม จรรยาบรรณเรื่องความอิสระ สำหรับสำนักงานสอบ Non - Big 4 ควรมีการปฏิบัติตามให้ครบถ้วน เพื่อให้การตรวจสอบของสำนักงานสอบบัญชีมีคุณภาพไม่ต่างกัน ถึงแม้ขนาดต่างกัน สร้างความเชื่อมั่นต่อผู้ลงทุนทั้งในประเทศและต่างประเทศ

ในขณะที่ค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด คือ องค์กรประกอบด้านการตอบรับและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า หรือมีผลกระทบในการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 ของสำนักงานสอบบัญชี Non - Big 4 ที่เป็นสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก อาจมีบางส่วนที่มีการปฏิบัติค่อนข้างไม่ครบถ้วน หรือไม่ปฏิบัติ เนื่องจากกระบวนการตอบรับ เป็นงานที่ต้องใช้ทักษะ ความรู้ ความสามารถ ทรัพยากร และเวลา ดังนั้น สำนักงานสอบบัญชี Non - Big 4 ขนาดเล็ก ที่มีบุคลากรและเวลา ที่จำกัด จึงทำให้ การปฏิบัติตามขั้นตอนไม่ครบ เช่น การติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชีคนก่อนสอบถามถึงเหตุผลทางวิชาชีพในการตัดสินใจก่อนตกลงรับงานสอบบัญชี การจัดทำหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีหลังจากได้รับการอนุมัติการรับงานโดยผู้มีอำนาจ และได้รับคำยืนยันความเป็นอิสระจากบริษัทในเครือ กิจการที่เกี่ยวข้องกัน และเกี่ยวข้องกับพนักงาน และเมื่อลูกค้าเลิกใช้บริการสำนักงานสอบบัญชีระหว่างปี มีการจัดทำหลักฐานการบันทึกการยุติความสัมพันธ์กับลูกค้า สอดคล้องงานวิจัย ปณิตดา กาญจนมิ่ง (2558) ปัญหาและอุปสรรคในการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานการตรวจสอบบัญชีสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กในประเทศไทยรายด้านระดับมาก ได้แก่การคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า ดังนั้น สำนักงานสอบบัญชี Non Big 4 ต้องคำนึงความอิสระ ความเสี่ยง และจรรยาบรรณในการตอบตกลงรับงาน เพื่อลดการสูญเสียลูกค้า คงความสัมพันธ์ลูกค้าในระยะยาว และการประเมินความเสี่ยงที่มีผลต่อการตอบสนองความเสี่ยง อาจส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานตรวจสอบ การสรุปผล ที่อาจแสดงความเห็นไม่เหมาะสม (Audit Risk) และความถูกต้องของรายงานทางการเงิน

จากงานวิจัย จะพบว่า สำนักงานสอบบัญชี Big 4 จะไม่มีปัญหาในการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) สามารถปฏิบัติได้ครบถ้วน เพราะมีความพร้อม ทรัพยากรบุคคล เงินลงทุน และเทคโนโลยี รวมถึงความร่วมมือจากสำนักงานสอบบัญชี Big 4 ประเทศ ต่างๆ รวมถึง สำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 ที่เป็นสมาชิกระหว่างประเทศ เช่น บริษัท แกรนท์ ธอนตัน จำกัด บริษัท ดี ไอ เอ อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด สอดคล้องกับงานวิจัย เพ็ญพักต์ นนทะกา และศิลปพร ศรีจันเพชร. (2557) สำนักงานสอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต. จะมีความพร้อม ในขณะที่สำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 จากงานวิจัยจะได้รับผลกระทบในการปฏิบัติตามไม่ครบถ้วนจากมากไปหาน้อย ได้แก่ ด้านทรัพยากรบุคคล ด้านการติดตาม และด้านปฏิบัติงาน ตามลำดับ แต่ไม่มากเหมือนในงานวิจัยอดีตที่ผ่านมา เพราะช่วงเวลาในการนำมาตรฐานมาใช้ ที่ทำให้สำนักงานสอบบัญชี มีการปรับตัวได้ดียิ่งขึ้น

ด้านทรัพยากรบุคคล งานสอบบัญชีที่มีคุณภาพ สำนักงานสอบบัญชี ต้องมีทรัพยากรบุคคลที่มีความรู้ความสามารถ เวลา รวมถึงการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง สำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 ที่มีขนาดเล็ก อาจมีข้อจำกัดเรื่องทรัพยากรบุคคล เวลา และต้นทุน จึงทำให้การปฏิบัติตามขั้นตอนไม่ครบถ้วน การปฐมนิเทศพนักงานใหม่ การสื่อสารและให้มีการอบรมความรู้อย่างต่อเนื่อง สอดคล้องกับงานวิจัย สมใจ บุญหมื่นไวย, เลิศลักษณ์ กาญจนาวัฒนา และนวลปราง แจบไธสง (2557) ความมีประสิทธิภาพของคุณภาพการสอบบัญชี ด้านทรัพยากรบุคคล มีผลกระทบต่อความสำเร็จของสำนักงานสอบบัญชี ในขณะที่ เพ็ญพักต์ นนทะภา และศิลปพร ศรีจันเพชร. (2557) พบว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและขนาดกลางอื่นยังไม่มีความพร้อม ส่วนใหญ่จะเป็น ทรัพยากรบุคคล เนื่องจากขาดแคลนบุคลากร เวลาจำกัด และการเพิ่มต้นทุนสูงขึ้น ดังนั้นสำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 ที่มีขนาดเล็ก ควรให้ความสำคัญทรัพยากรบุคคล ในการพัฒนาความรู้ ความสามารถ มีการติดตามและดำเนินการ กรณีการฝึกอบรมที่ไม่ครบถ้วน การสื่อสาร และการนำคุณภาพมาเป็นเกณฑ์ในการประเมินผลงาน เพราะอาจส่งผลให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานไม่ได้คุณภาพตามมาตรฐาน

ด้านการติดตามผล เป็นกระบวนการที่จะช่วยให้เกิดความมั่นใจว่านโยบาย และวิธีปฏิบัติ เกี่ยวกับคุณภาพครบถ้วนและสามารถนำไปปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพ สำนักงานสอบบัญชีในประเทศ (Non Big 4) ที่มีขนาดเล็ก อาจมีข้อจำกัดเรื่อง บุคลากรไม่เพียงพอ การติดตามในการจัดประชุมผู้รับผิดชอบในแต่ละด้าน เพื่อการปรับปรุงและหาแนวทางแก้ปัญหาหรือข้อบกพร่องร่วมกัน เป็นไปตามผลการตรวจเยี่ยมการสอบทานการปฏิบัติงานตามมาตรฐาน TSQC1 ปี 2557 สภาวิชาชีพบัญชี ฯ โดยฝ่ายพัฒนา และกำกับดูแลคุณภาพผู้สอบบัญชี และจากข้อสังเกตผลการตรวจคุณภาพงานสอบบัญชีโดยรวม ก.ล.ต. ปี 2559 และ 2560 พบว่าบางแห่งไม่มีการกำหนดแนวทางการติดตามผลในระดับสำนักงาน แนวปฏิบัติในการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีหลัก และการติดตามผลในระดับงาน บางแห่งไม่มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการประเมินผลกระทบและระดับความรุนแรงของข้อสังเกต ส่งผลต่อระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีและคุณภาพงานสอบบัญชี เช่นเดียวกับงานวิจัย สมใจ บุญหมื่นไวย, เลิศลักษณ์ กาญจนาวัฒนา และนวลปราง แจบไธสง (2557) พบว่าความมีประสิทธิภาพการสอบบัญชีโดยรวมและความมีประสิทธิภาพการสอบบัญชี ด้านการติดตาม มีผลกระทบต่อความสำเร็จของสำนักงานสอบบัญชี ในขณะที่ เพ็ญพักต์ นนทะภา และศิลปพร ศรีจันเพชร. (2557). สำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและขนาดกลางอื่นยังไม่มีความพร้อม ส่วนใหญ่จะเป็นด้านการติดตามผล เนื่องจากขาดแคลนบุคลากร เวลาจำกัด และการเพิ่มต้นทุนสูงขึ้น ปนัดดา กาญจนมิ่ง (2558) ด้านการติดตามดูแลเป็นปัญหาและอุปสรรคในการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานการตรวจสอบบัญชีสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กในประเทศไทยโดยรวมระดับมาก สอดคล้องกับงานวิจัย เอกพล คงมา และศิลปพร ศรีจันเพชร (2556) ที่กล่าวว่า การติดตามผล อาจจำเป็นต้องให้ความรู้ มีการฝึกอบรมเพิ่มเติม เพื่อที่จะสามารถนำมาตามมาตรฐานดังกล่าวมาใช้ปฏิบัติจริง สำนักงาน

สอบบัญชี Non-Big 4 ที่มีขนาดเล็ก การขาดแคลนบุคลากร จะเป็นอุปสรรคสำคัญ เนื่องจากบุคคลที่จะติดตามผลการปฏิบัติงาน ต้องมีอำนาจหน้าที่ในการแสดงความคิดเห็น การสั่งการ หรืออาจต้องใช้ความเป็นอาวุโสในการปฏิบัติงาน หรืออาจจะต้องมีการร่วมมือระหว่าง สำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 ขนาดเล็ก ในการสอบทานซึ่งกันและกัน แต่อาจเกิดปัญหาประเด็นการรักษาความลับ และส่วนได้เสีย อย่างไรก็ดี ปัจจุบันสำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 ที่มีขนาดเล็ก มีการแก้ปัญหา บุคลากรไม่เพียงพอ โดยจ้างบุคลากรจากภายนอก ที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญ มาร่วมเป็นทีมติดตามผล ร่วมกับบุคลากรภายในหน่วยงาน จะส่งผลดีต่อคุณภาพการสอบบัญชี แต่อาจไม่สามารถทำได้ในทุกสำนักงานสอบบัญชี เนื่องจากข้อจำกัดค่าใช้จ่ายในการจ้าง กับค่าสอบบัญชี ดังนั้นสำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 ต้องเร่งพัฒนาคนให้มีความพร้อมและมีคุณสมบัติในการติดตามผล และหน่วยงานกำกับดูแลโดยสภาวิชาชีพบัญชี ฯ ให้การส่งเสริมสนับสนุน จัดอบรมหรือสัมมนาเชิงปฏิบัติการในการเป็นผู้ติดตามผล เพื่อแก้ปัญหาสำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 ในการพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชีให้ดียิ่งขึ้น ไม่ให้เกิดความแตกต่างถึงแม้ขนาดสำนักงานสอบบัญชีขนาดแตกต่างกัน

ด้านการปฏิบัติงาน เป็นองค์ประกอบที่สำคัญ ที่จะทำให้สำนักงานสอบบัญชีมั่นใจว่าผู้สอบบัญชีและบุคลากร ปฏิบัติงานเป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพและกฎหมายกำหนด สำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 ที่มีขนาดเล็ก อาจมีข้อจำกัดเรื่อง บุคลากรไม่เพียงพอ รวมถึงข้อจำกัดเรื่องเวลา การรวบรวมแฟ้มงานตรวจสอบขั้นสุดท้ายของแต่ละงานสอบบัญชีให้เสร็จสมบูรณ์ภายในระยะเวลาที่กำหนด มีการแต่งตั้งที่ปรึกษาและกำหนดคุณสมบัติอย่างเหมาะสม การจัดทำหลักฐานประกอบการปรึกษาอย่างเหมาะสม และมีการสื่อสารให้บุคลากรในสำนักงาน เป็นส่วนสำคัญในการปฏิบัติงาน อาจทำให้งานเกิดปัญหา ความผิดพลาดได้ และงานไม่เสร็จตามเวลา สอดคล้องงานวิจัย เพ็ญพักต์ นนทะภา และศิลปพร ศรีจันทเพชร (2557). สำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและขนาดกลางอื่นยังไม่มีความพร้อม ส่วนใหญ่จะเป็นการดำเนินการปฏิบัติงานเรื่องการแต่งตั้งผู้สอบทานคุณภาพงานสอบบัญชี เนื่องจากขาดแคลนบุคลากร เวลาจำกัด และการเพิ่มต้นทุนสูงขึ้นในการจ้างบุคคลภายนอกที่มีความรู้ความสามารถรวมถึงประเด็นการปรึกษาหารือ ที่ต้องช่วยกันเพื่อป้องกันโอกาสเกิดข้อผิดพลาดในเรื่องที่เกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจ สิ่งที่จะเป็นปัญหาเรื่องใดบ้างที่ต้องปรึกษา รวมถึงบุคคลประเภทใดในการให้คำปรึกษา ดังนั้นหน่วยงานกำกับดูแล สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ควรให้ความชัดเจน และจัดอบรมการใช้ดุลยพินิจในการปรึกษา มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาขอคำปรึกษา ประเภทบุคคลที่จะขอคำปรึกษา ในการใช้ดุลยพินิจ เป็นกรอบแนวทาง และการสอบทานคุณภาพ อาจต้องร่วมมือกันระหว่างสำนักงานสอบบัญชี ขนาดเล็ก ในการสอบทานซึ่งกันและกัน ซึ่งอาจมีประเด็นปัญหาการรักษาความลับหรือสภาวิชาชีพบัญชีฯ เป็นศูนย์กลางในการสอบทานคุณภาพกลาง เพื่อแก้ไขปัญหาคุณภาพการสอบบัญชีที่แตกต่างกัน

5.2.2 คุณภาพการสอบบัญชี ประกอบด้วย ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความรัดกุม ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล สำนักงานสอบบัญชี Big 4 และสำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 ในภาพรวมและรายด้าน พบว่า มีการปฏิบัติครบถ้วน สำนักงานสอบบัญชี Big 4 มีคะแนนเฉลี่ยรวมสูงกว่า สำนักงานสอบบัญชี Non -Big 4 โดยสำนักงานสอบบัญชี Big 4 มีการปฏิบัติงานครบถ้วนตามเกณฑ์คุณภาพการสอบบัญชีทุกด้าน สอดคล้องงานวิจัย พลอยไพลิน ต้นติสกล, ศิริลักษณ์ สุทธิชัย (2560) คุณภาพการสอบบัญชีของ Big 4 มีคุณภาพ สูงกว่า Non - Big 4

เมื่อพิจารณาคุณภาพการสอบบัญชี รายด้าน ทั้ง Big 4 และ Non-Big พบว่า คุณภาพการสอบบัญชี แต่ละด้าน มีระดับคุณภาพแต่ละด้าน ปฏิบัติได้ครบถ้วน ด้านความชัดเจนสูงสุด รองลงมา ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความถูกต้อง ด้านความทันกาล ด้านความสมบูรณ์ ด้านความรัดกุม และน้อยที่สุดด้านความคิดสร้างสรรค์ ตามลำดับ สำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 มีคะแนนเฉลี่ยน้อยกว่า สำนักงานสอบบัญชี Big 4 ทุกด้าน แต่มีระดับคุณภาพแต่ละด้าน ปฏิบัติได้ครบถ้วน โดยสำนักงานสอบบัญชี Non - Big 4 มีคะแนนเฉลี่ยสูงสุดจากมาก ไปหาน้อยที่สุดหรือระดับคุณภาพจากมากที่สุด ไปหาน้อยที่สุด ตามลำดับ ดังนี้ คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความชัดเจน ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความถูกต้อง ด้านความทันกาล ด้านความสมบูรณ์ ด้านความรัดกุม และน้อยที่สุด ด้านความสร้างสรรค์ ตามลำดับ จากงานวิจัยจะเห็นได้ว่า ระดับคุณภาพการสอบบัญชีทั้งภาพรวม ของสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non - Big 4 และพิจารณาเฉพาะ สำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 การวัดคุณภาพจากผลลัพธ์ของคุณภาพรายงานของผู้สอบบัญชี ที่มีการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีอย่างเคร่งครัด มีระดับคุณภาพสูงสุด คือด้านความชัดเจน

คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความชัดเจน มีระดับคุณภาพมากที่สุด ตรงกับวัตถุประสงค์ของสภาวิชาชีพบัญชีฯ ได้ปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวกับรายงานของผู้สอบบัญชี โดยกำหนดให้เพิ่มวรรคเรื่องสำคัญ ผลลัพธ์ที่คาดว่าจะเกิดขึ้น คือข้อมูลเชิงคุณภาพที่มากขึ้น และมุ่งหมายให้มีการเพิ่มคุณค่าและความโปร่งใส ให้กับหน้ารายงานผู้สอบบัญชีและงบการเงิน และการที่ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต. การแสดงความเห็นจากผลการตรวจสอบมีความสำคัญ อย่างยิ่งต่อผู้มีส่วนได้เสียและผู้ลงทุน ดังนั้น ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีอย่างเคร่งครัด ส่งผลให้เกิดคุณภาพการสอบบัญชี รายงานของผู้สอบบัญชี มีการสื่อสารที่มีความชัดเจน ทั้งต่อผู้กำกับดูแล และผู้ใช้งบการเงิน สอดคล้องงานวิจัย ภัชพรพรรณ กรรโณ และประเวศ เพ็ญวุฒิมกุล (2560) ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี ด้านความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานสอบบัญชี ด้านความรับผิดชอบต่อการสื่อสาร เรื่องการเปิดเผยข้อมูล และด้านการประสานงานและการกำกับดูแลต่อผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแล ส่งผลต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และงานวิจัย ปิยะพันธ์ ทยานิติ (2561) กล่าวว่า การจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชีในปัจจุบัน

ผู้สอบบัญชีต้องมีการใส่ใจเป็นพิเศษในการปฏิบัติงานตรวจสอบและพิจารณาโดยใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ ในการตรวจสอบงบการเงินของงวดปัจจุบัน ทั้งเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงิน ได้มีความเข้าใจรายงาน ของผู้สอบบัญชีมากขึ้น ช่วยให้ผู้บริหารกับผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแลเพิ่มความสนใจและให้ความร่วมมือในการนำเสนอข้อมูลในงบการเงิน ซึ่งได้มีการอ้างอิงในรายงานผู้สอบบัญชี รวมถึงเป็นการเพิ่มมูลค่าและความโปร่งใสในการนำเสนอมากขึ้น

คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความคิดสร้างสรรค์ มีระดับคุณภาพน้อยที่สุด แต่อยู่ในระดับปฏิบัติได้ครบถ้วน อาจเนื่องจาก รายงานของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี เน้นการสื่อสารมากยิ่งขึ้นระหว่างผู้สอบบัญชี ผู้กำกับดูแล และผู้ใช้งบการเงิน โดยเฉพาะวรรคเรื่องสำคัญ ต้องสื่อสารกับผู้กำกับดูแล ในการให้ข้อมูลเชิงสร้างสรรค์ เช่น การนำเสนอจุดอ่อนที่พบและข้อเสนอแนะในการปรับปรุงระบบการควบคุมภายใน รายการในงบการเงินที่ผู้บริหารใช้ดุลยพินิจ รายงานต้องนำเสนอ การระบุความเสี่ยง ประเมินความเสี่ยง แนวทางในการตรวจสอบ เป็นต้น แต่การนำเสนอขึ้นขึ้นอยู่กับดุลยพินิจผู้สอบบัญชี ขึ้นอยู่กับบุคคลในการตัดสินใจ สอดคล้องงานวิจัย ศิริรัตน์ เมธีสุภาพ (2561) ปัญหาการเขียน KAM คือความยากในการใช้ดุลยพินิจ และเทคนิครูปแบบการเขียน ดังนั้นถ้าผู้สอบบัญชี สามารถใช้ดุลยพินิจในการนำเสนอเรื่องสำคัญ มากยิ่งขึ้น และมีความเข้าใจเทคนิคการเขียน จะทำให้เกิดการเปิดเผยอย่างโปร่งใส ทันเวลาและให้สัญญาณเตือนภัยกับผู้ใช้งบการเงินในการรับมือวิกฤติการณ์ทางการเงินได้ทันเวลา รวมถึงวรรคความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญต่องบการเงิน วรรคเน้นเหตุการณ์และข้อมูลที่จำเป็นต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน ต้องใช้ความรู้ความเข้าใจ การตัดสินใจ ใช้เวลาในการสื่อสาร อาจส่งผลกระทบต่อสำนักงานสอบบัญชี Non Big 4 ขนาดเล็กที่มีข้อจำกัดบุคลากรที่น้อย ต้องเร่งกับเวลา และข้อจำกัดเรื่องต้นทุน ส่งผลให้คุณภาพการสอบบัญชีแตกต่างกันระหว่างสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non - Big 4 ดังนั้นการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีด้านความคิดสร้างสรรค์ที่ปฏิบัติได้ครบถ้วนแล้วให้ดียิ่งขึ้นไม่แตกต่างกันระหว่างสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non - Big 4 ขึ้นอยู่กับผลจากการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี ตาม TSQC 1 องค์กรประกอบ ด้านทรัพยากรบุคคล ที่ต้องให้ผู้สอบบัญชีมีการฝึกอบรมให้เกิดความรู้ความเข้าใจ องค์กรประกอบด้านการปฏิบัติงาน ผลจากหลักฐานในการปฏิบัติงานตรวจสอบที่พบที่ระมัดระวังรอบคอบ กรณีที่มีปัญหาที่มีที่ปรึกษาในการระดมความคิดเห็น มีการแต่งตั้งผู้สอบทานคุณภาพงาน จะทำให้คุณภาพการสอบบัญชีสำนักงานสอบบัญชี Non - Big 4 ดียิ่งขึ้น แต่กรณีข้อจำกัด สำนักงานสอบบัญชี Non - Big 4 บุคลากรไม่เพียงพอ ดังนั้นหน่วยงานกำกับดูแล ได้แก่สภาวิชาชีพบัญชีฯ ต้องมีการจัดหลักสูตรอบรมการเขียนรายงานของผู้สอบบัญชี การจัดทำแนวทางในการเขียนเชิงสร้างสรรค์ การตั้งศูนย์กลางในการสอบทานคุณภาพงาน การกำหนดแนวทางในการขอคำปรึกษา ก.ล.ต. ต้องมีการสอบทานคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีในตลาดหลักทรัพย์ ให้ครบถ้วน และสม่ำเสมอ ส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมตลาดทุนในประเทศไทย

5.2.3 การทดสอบสมมติฐาน ความแตกต่างการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ของสำนักงานสอบบัญชี ระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4) ในมุมมองผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ในประเทศไทย

ผลการทดสอบสมมติฐาน พบว่ามีความแตกต่างทั้งในภาพรวมและรายองค์ประกอบ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01 และ .001 ซึ่ง Big 4 มีคะแนนเฉลี่ยสูงกว่า Non - Big 4 ในภาพรวมและทุกรายองค์ประกอบ ได้แก่ ด้านความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน ด้านข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ด้านการตอบรับงานสอบบัญชี ด้านทรัพยากรบุคคล ด้านการปฏิบัติงาน และด้านการติดตามผล ซึ่งเป็นไปตามสมมติฐานที่ตั้งไว้

ผลกระทบจากการใช้มาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) สำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non - Big 4 มีความแตกต่าง โดย Big 4 มีคะแนนเฉลี่ยสูงกว่า สำนักงานสอบบัญชี Non - Big 4 มีผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการใช้มาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ในระดับมากที่สุด โดยค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด เรียง 3 อันดับแรก ได้แก่ องค์ประกอบความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน รองลงมา องค์ประกอบการปฏิบัติงาน ผลกระทบจากการที่มีภาระงานเพิ่มมากขึ้น โดยเฉพาะการวางแผนการตรวจสอบก่อนปฏิบัติงานสอบบัญชี ซึ่งจะต้องดำเนินการตามข้อกำหนดของมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) และองค์ประกอบการติดตามผล เป็นผลจากการขาดบุคลากร สอดคล้องงานวิจัย ปันดดา กาญจนมิ่ง (2558) ปัญหาด้านการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ด้านการติดตามดูแล ด้านความรับผิดชอบของผู้บริหารต่อคุณภาพภายในสำนักงาน แต่ต่างกันด้านการตอบรับและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า เป็นผลมาจากกลุ่มตัวอย่างที่ต่างกัน ซึ่งให้ความสำคัญกับการสูญเสียลูกค้าระดับมากกว่าการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามมาตรฐาน การวางแผนงาน การตรวจสอบการจัดทำกระดาษทำการ การมีที่ปรึกษากรณีมีปัญหา เนื่องจากผลกระทบต่อผู้มีส่วนได้เสียไม่ค่อยมีผลแตกต่างจากกลุ่มตัวอย่างในงานวิจัยที่กระทบส่วนได้เสียต่อสาธารณะ และเศรษฐกิจโดยรวม

จากผลวิจัยผู้นำต้องให้ความสำคัญในเรื่องการสร้างวัฒนธรรมคุณภาพ เร่งแก้ไขปัญหาการปฏิบัติงาน ให้ได้มาตรฐานและการติดตามผลให้เกิดขึ้นในเชิงปฏิบัติจริง โดยการที่หน่วยงานกำกับดูแล ก.ล.ต และสภาวิชาชีพบัญชีฯ ร่วมมือกัน โดยการตรวจสอบต้องจริงจัง ให้ความช่วยเหลือในส่วนสำคัญ ศูนย์กลางการสอบทาน แนวทางในการให้คำปรึกษา และจัดอบรม สัมมนาเชิงปฏิบัติการให้เกิดความเข้าใจ และสามารถปฏิบัติได้จริง รวมถึงการติดตามผลที่เกิดเป็นรูปธรรม นำไปสู่การแก้ไข พัฒนา และยกระดับคุณภาพการสอบบัญชีให้ได้มาตรฐานต่อไป ดังนั้นการแก้ไขสภาวิชาชีพบัญชีฯ ในการจัดทำร่างมาตรฐานการจัดการคุณภาพ (TSQM) มาแก้ปัญหาในการให้ผู้นำมีส่วนสำคัญกับคุณภาพในทุกกระบวนการ จะส่งผลดียิ่งขึ้นต่อคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี และก.ล.ต ในการให้

ความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานรายงานทางการเงินใหม่ๆ คุณภาพการสอบบัญชี การอ่านหน้ารายงานของผู้สอบบัญชี เพื่อนำไปใช้ในการปรับปรุงคุณภาพรายงานทางการเงินให้ดียิ่งขึ้น

5.2.4 การทดสอบสมมติฐาน ความแตกต่างคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีกับระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4) ในภาพรวมและรายองค์ประกอบตามหลักเกณฑ์การวัดคุณภาพ 7 ข้อ ดังต่อไปนี้ 1. ความถูกต้อง 2. ความเที่ยงธรรม 3. ความชัดเจน 4. ความรัดกุม 5. ความคิดสร้างสรรค์ 6. ความครบถ้วน และ 7. ความทันกาล ในมุมมองของผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต) ในประเทศไทย ในภาพรวมและรายข้อไม่แตกต่างกัน

ผลการทดสอบสมมติฐานพบว่า เป็นไปตามสมมติฐานเพียงด้านเดียว นั่นคือ

ไม่พบความแตกต่างอย่างนัยสำคัญระหว่างคุณภาพงานสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non - Big 4 ปัจจัยทั่วไปของสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กในประเทศไทย ไม่มีผลต่อคุณภาพรายงานการตรวจสอบ ดังนั้น การรายงานของผู้สอบบัญชี ที่เป็นผลลัพธ์จากการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ส่งผลให้เกิดการสื่อสารที่มีคุณภาพในรายงานของผู้สอบบัญชี ด้านความชัดเจน ตรงกับวัตถุประสงค์ของสภาวิชาชีพบัญชีฯ ได้ปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวกับรายงานของผู้สอบบัญชี เพื่อให้เกิดการสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชี กับผู้กำกับดูแล และผู้มีส่วนได้เสียที่มีความชัดเจน โปร่งใส เมื่อผู้สอบบัญชีปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี ส่งผลให้เกิดคุณภาพการสอบบัญชี จากการนำเสนอรายงานของผู้สอบบัญชี ที่มีการสื่อสารชัดเจน ทำให้เกิดความมั่นใจทั้งต่อผู้กำกับดูแล และผู้มีส่วนได้เสีย ในการนำงบการเงินไปใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ

ในด้านอื่น ได้แก่ ความถูกต้อง ความเที่ยงธรรม ความรัดกุม ความคิดสร้างสรรค์ ความครบถ้วน และความทันกาล ไม่เป็นไปตามสมมติฐาน ที่ว่าคุณภาพการสอบบัญชี ไม่มีความแตกต่างกันของสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non - Big 4 สอดคล้องงานวิจัย พลอยไพลิน ต้นติสกล ศิริลักษณ์ ศุทธชัย (2560) คุณภาพสำนักงานสอบบัญชี Big 4 มากกว่า Non - Big 4 ในมุมมองผู้ใช้งบการเงิน สอดคล้องงานวิจัย พลอยไพลิน ต้นติสกล, ศิริลักษณ์ สุทธิชัย (2560) คุณภาพการสอบบัญชีของ Big 4 มีคุณภาพ สูงกว่า Non Big 4 และคุณภาพการสอบบัญชี Big 4 และ Non - Big 4 มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ และงานวิจัยต่างประเทศ Kabir et al. ขนาดสำนักงานสอบบัญชี มีความสัมพันธ์กับคุณภาพการสอบบัญชี แต่ไม่สอดคล้องกับงานวิจัย อรกานต์ ผดุงสัจกุล (2558) คุณภาพการสอบบัญชี ไม่แตกต่างกันสำนักงาน Big 4 และ Non - Big 4 จากการดูข้อมูลงบการเงินบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ วัดคุณภาพจากรายการคงค้างในงบการเงิน และป็นัดดา กาญจนมิ่ง (2558) และงานวิจัยต่างประเทศ Al-Thuneibat et al (2011) พบว่า ขนาดของสำนักงานสอบบัญชีไม่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพการสอบ และ Lawrence et al. (2011) ไม่พบความแตกต่างอย่างนัยสำคัญระหว่างคุณภาพงานสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non - Big 4 สาเหตุความ

ไม่สอดคล้องช่วงเวลาในการทำวิจัย กลุ่มตัวอย่างที่แตกต่างกันวัฒนธรรมแต่ละประเทศต่างกัน กลุ่มตัวอย่างที่เป็นผู้สอบบัญชี Non - Big 4 ตรวจสอบบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กับที่ไม่ได้ตรวจสอบบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย การวัดตัวแปรคุณภาพการสอบบัญชีที่แตกต่างกัน และจากการที่มาตรฐานการสอบบัญชีที่ประกาศใช้ใหม่นั้น บางวรรคในการนำเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่ต้องใช้ดุลยพินิจความเป็นมืออาชีพในการตรวจสอบ เช่น วรรคเรื่องสำคัญ เป็นต้น ความแตกต่างคุณภาพการสอบบัญชี ที่เกิดขึ้นมากที่สุดในสำนักงานสอบบัญชี Non - Big 4 ด้านความคิดสร้างสรรค์ ดังนั้นสำนักงานสอบบัญชี รวมถึงหน่วยงานกำกับดูแล เช่น สภาวิชาชีพบัญชี ฯ ต้องเร่งรัด และพัฒนา มีการฝึกอบรม สัมมนาเชิงปฏิบัติ มีตัวอย่างที่หลากหลาย เพื่อเป็นแนวทาง รวมถึงมีการให้คำปรึกษาในการนำเสนอรายงานของผู้สอบบัญชี เพื่อไม่ให้เกิดความแตกต่างคุณภาพการสอบบัญชีจากมาตรฐานการสอบบัญชีเดียวกันและผู้รับบริการกลุ่มเดียวกันสร้างความเชื่อมั่นนักลงทุนทั้งไทยและต่างประเทศ

5.2.5 ผลการทดสอบสมมติฐาน ความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี อยู่ในระดับปานกลาง ($r = .684^{}$)**

เมื่อพิจารณารายองค์ประกอบพบว่า การควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ด้านความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ด้านการตอบรับงานสอบบัญชี ด้านทรัพยากรบุคคล ด้านการปฏิบัติงาน และด้านการติดตามผล มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีในภาพรวม ($r = .452^{**}, .538^{**}, .300^{**}, .549^{**}, .631^{**}$ และ $.376^{**}$)

ผลจากการทดสอบการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ทั้ง 6 องค์ประกอบ ดังนี้ (1) ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน (2) ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (3) การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า (4) ทรัพยากรบุคคล (5) การปฏิบัติงาน และ (6) การติดตามผล สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม 7 ข้อ ดังนี้ 1. ความถูกต้อง 2. ความเที่ยงธรรม 3. ความชัดเจน 4. ความรัดกุม 5. ความคิดสร้างสรรค์ 6. ความครบถ้วน และ 7. ความทันกาล ในมุมมองของผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ในประเทศไทย เป็นไปตามสมมติฐานที่ว่า การควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ทั้ง 6 องค์ประกอบ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีโดยรวม สอดคล้องงานวิจัย สุนิสา จันทร์เที่ยง (2557) การควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี และดวงเนตร ชูผล (2558) การควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการ

ควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (Cooperation Auditing Quality Control : CAQC) มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพงานสอบบัญชีทุกด้าน เว้นแต่ความรู้ ความสามารถและความชำนาญ ไม่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี เมื่อพิจารณาองค์ประกอบ ความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) ดังนี้

ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน สอดคล้องงานวิจัย วันรัชช์ โสภภาพ, การุณย์ ประทุม และพรทิพย์ ชุ่มเมืองปัก (2557) ด้านความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี และดวงเนตร ชูผล (2558) การควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (Cooperation Auditing Quality Control : CAQC) องค์ประกอบด้านความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพงานสอบบัญชี แต่มีความแตกต่างจากงานวิจัย ปนัดดา กาญจนมิ่ง (2558) ปัญหาด้านการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ด้านความรับผิดชอบของผู้บริหารต่อคุณภาพภายในสำนักงาน มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงลบกับคุณภาพงานสอบบัญชี

ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง สอดคล้องงานวิจัย ดวงเนตร ชูผล (2558) การควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (Cooperation Auditing Quality Control : CAQC) องค์ประกอบด้านข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพงานสอบบัญชี สอดคล้องงานวิจัย นุชรี มาสกา สุวรรณหวั่ง เจริญเดช และไพลิน นิลนิยม (2556) ความเป็นอิสระ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี และงานวิจัยต่างประเทศ Al-Thuneibat et al (2011) พบว่า ขนาดของสำนักงานสอบบัญชีไม่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพการสอบ และLawrence et al. hamed (2013) พบว่าความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในมิติของจริยธรรมส่งผลทางตรงเชิงบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชี

การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า สอดคล้องงานวิจัย ดวงเนตร ชูผล (2558) การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี องค์ประกอบการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพงานสอบบัญชีแต่มีความแตกต่างจากงานวิจัยปนัดดา กาญจนมิ่ง (2558) ที่กล่าวว่า ปัญหาด้านการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้ามีความสัมพันธ์เชิงลบ คุณภาพรายงานการตรวจสอบบัญชีโดยรวม

ทรัพยากรบุคคล สอดคล้องงานวิจัย Yung and Malizan (2013) องค์ประกอบทรัพยากรบุคคล ทั้งในด้านความรู้และประสบการณ์เป็นปัจจัยหนึ่งทำให้เกิดคุณภาพการสอบบัญชี เช่นเดียวกับ งานวิจัย สมใจ และคณะ (2557) กล่าวว่า ด้านทรัพยากรบุคคล ส่งผลกระทบต่อความสำเร็จของสำนักงานสอบบัญชี เนื่องจากทรัพยากรบุคคลเป็นองค์ประกอบที่สำคัญที่ช่วยผลักดันให้เกิดความสำเร็จในองค์กรได้ สำนักงานสอบบัญชีต้องจัดให้บุคลากรมีความรู้ ความสามารถ มีทักษะ และมีมาตรฐานวิชาชีพ และข้อกำหนดเกี่ยวกับกฎหมายที่เกี่ยวข้องและจรรยาบรรณ จะทำให้มั่นใจได้ว่าสำนักงานสอบบัญชีจะปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพ แตกต่างจากงานวิจัย ดวงเนตร ชูผล (2558) ความรู้ ความสามารถและความชำนาญไม่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี เป็นผลจากกลุ่มตัวอย่าง และตัวแปรวัดคุณภาพการสอบบัญชี ดังนั้นคุณภาพการสอบบัญชีจากคุณภาพรายงานของผู้สอบบัญชีที่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี เพิ่มวรรคในการสื่อสาร ใช้ดุลยพินิจ ในการนำเสนอและตัดสินใจประเด็นใดในการนำเสนอ ไม่ว่าจะวรรคเรื่องราวสำคัญ ต้องใช้ความคิดสร้างสรรค์ วรรคไม่แน่นอน ต้องให้สัญญาเตือนแก่ผู้ใช้งบการเงิน วรรคเน้นข้อมูลหรือเหตุการณ์ที่ต้องใช้ดุลยพินิจตัดสินใจเสนอข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบ และการตัดสินใจแสดงความคิดเห็นในรูปแบบต่างจากการใช้ดุลยพินิจ สารสำคัญ และสาระสำคัญและแผ่กระจาย ซึ่งส่งผลกระทบต่อ ความเห็นเปลี่ยนไป ส่งผลกระทบต่อตัดสินใจผู้กำกับดูแล ผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจอย่างมาก ดังนั้นทรัพยากรบุคคล เป็นส่วนสำคัญที่สำนักงานสอบบัญชีต้องวางแผนกำลังคน การพัฒนา ส่งเสริม ให้สวัสดิการที่ดี มีระบบการประเมินผลงานตามคุณภาพงานที่ทำ เมื่อบุคลากรมีเพียงพอกับปริมาณงาน มีความรู้ ความชำนาญ ปฏิบัติตามมาตรฐานฉบับเดียวในประเทศเดียวกัน คุณภาพการสอบบัญชี จะไม่แตกต่างกัน ถึงแม้สำนักงานสอบบัญชีขนาดจะแตกต่างกัน

การปฏิบัติงาน สอดคล้องงานวิจัย จุฑารัตน์ คุณทุม และคณะ (2556) การบริหารงานสอบบัญชีเชิงกลยุทธ์มีความสัมพันธ์และผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี และดวงเนตร ชูผล (2558) องค์ประกอบด้านการปฏิบัติงาน มีความสัมพันธ์และผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี การปฏิบัติงาน เป็นกระบวนการตรวจสอบ ที่สำคัญ ตั้งแต่การวางแผนการตรวจสอบ การจัดทำกระดาดำทำการ การปรึกษา การสอบทาน เป็นส่วนสำคัญที่จะนำมาสู่การสรุปผล เพื่อแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชี

การติดตามผล สอดคล้องงานวิจัย ดวงเนตร ชูผล (2558) องค์ประกอบด้านการติดตาม มีความสัมพันธ์และผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี เช่นเดียวกับงานวิจัย สมใจ และคณะ (2557) กล่าวว่า ด้านการติดตามผล จะมีผลกระทบต่อความสำเร็จของสำนักงานสอบบัญชี เนื่องจากสำนักงานสอบบัญชีจะมีกระบวนการตรวจสอบปฏิบัติงานที่เหมาะสม ทำให้ทราบได้ว่าการปฏิบัติงานเป็นไปตามแผนและข้อกำหนดข้อกำหนดกฎหมายหรือไม่ รวมทั้งการปฏิบัติตามข้อตกลงของลูกค้ำ การติดตามผลทำให้ทราบสาเหตุปัญหา สามารถแก้ไขปัญหาค้นพบที่ การติดตามผล จะทำให้มั่นใจ

ได้ว่าลดข้อร้องเรียนกับลูกค้า และยังคงรักษาลูกค้าไว้ แต่มีความแตกต่างจากงานวิจัยปนัดดา กาญจนมิ่ง (2558) ปัญหาด้านการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ด้านการติดตามดูแล มีความสัมพันธ์เชิงลบ คุณภาพรายงานการตรวจสอบบัญชีโดยรวม

ผลการทดสอบสมมติฐาน มีความแตกต่างจากงานวิจัย ปนัดดา กาญจนมิ่ง (2558) ปัญหาด้านการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ด้านการติดตามดูแล ด้านความรับผิดชอบของผู้บริหารต่อคุณภาพภายในสำนักงาน และด้านการตอบรับและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้ามีความสัมพันธ์เชิงลบ คุณภาพรายงานการตรวจสอบบัญชีโดยรวม เนื่องจากกลุ่มตัวอย่างงานวิจัยไม่ได้อยู่ในกลุ่มในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ส่วนใหญ่จะเป็นสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางและเล็ก ไม่มีความกดดันในเรื่องการกำกับดูแล และผลกระทบต่อผู้มีส่วนได้เสีย และปัญหาด้านการติดตามดูแล ด้านความรับผิดชอบผู้บริหาร และด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้ามีความสัมพันธ์เชิงลบ เนื่องจาก การติดตามดูแล เพิ่มภาระต้นทุนที่สูง การกำหนดนโยบายไม่สามารถปฏิบัติได้จริง ด้านความรับผิดชอบของผู้บริหารต่อคุณภาพภายในสำนักงาน การสื่อสารที่อาจไม่มีประสิทธิภาพ พนักงานอาจขาดความเข้าใจ ไม่ได้ให้ความสำคัญวัฒนธรรมองค์กรเรื่องคุณภาพ ระบบประเมินผลไม่จูงใจ และการตอบรับและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า ความสนิทสนมกลัวจะเสียลูกค้า เมื่อเกิดปัญหา 3 ด้าน ส่งผลให้การปฏิบัติงานตามคุณภาพรายงานการตรวจสอบลดลง ในขณะงานวิจัยนี้กลุ่มตัวอย่างในงานวิจัย ผู้สอบบัญชีที่ตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเท่านั้น สำนักงานสอบบัญชีจะมีความพร้อมเป็นสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ และในประเทศ ที่มีผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต.การตรวจสอบจะกระทบต่อผู้มีส่วนได้เสีย และมีหน่วยงานการกำกับดูแลหลายหน่วยงาน มีมาตรฐานต้องปฏิบัติตาม จากทั้งในและต่างประเทศอย่างเคร่งครัด มีการตรวจสอบการปฏิบัติงานตามมาตรฐานจาก ก.ล.ต. ดังนั้นการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ทั้ง 6 องค์ประกอบ สำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non - Big 4 จะส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีมากยิ่งขึ้น ทำให้เกิดความเชื่อมั่นต่อรายงานการเงินในการตัดสินใจลงทุนทั้งในและต่างประเทศ

5.2.6 สมการทำนายคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี ตัวทำนายการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) 2 องค์ประกอบที่เป็นตัวทำนายสำคัญของคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) ได้แก่ การปฏิบัติงาน (Engagement Performance-EP) และข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (Ethical Requirement-ER) แสดงให้เห็นว่าผลกระทบการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ใน 2 องค์ประกอบ จะส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ได้แก่ การปฏิบัติงาน และข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

องค์ประกอบด้านการปฏิบัติงาน สอดคล้องงานวิจัย นุชรี มาสกา สุวรรณหวังเจริญเดช และไพลิน นิลนิยม (2556) การปฏิบัติงานการสอบบัญชีที่ดี ด้านการเก็บรวบรวมและประเมินหลักฐาน ด้านความรู้ความสามารถและความเป็นอิสระ และด้านการจัดทำรายงานทางการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ปุณยนุช ปิ่นกุ่มภีร์ กนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินธิ์ (2560) ที่กล่าวว่า ปัจจัยเชิงสาเหตุหลักที่มีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีภาคีอากรในประเทศไทย ด้านการใช้วิจารณ์ญาณสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ และการประยุกต์ใช้มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป งานวิจัยธิดา จินมอญ, วัฒนา ยืนยง และปานฉัตร อาภากรักษ์ (2559) ความเป็นมืออาชีพ ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ มีความสัมพันธ์เชิงบวก และมีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชี และสอดคล้อง งานวิจัย สมใจ และคณะ (2557) ที่กล่าวว่า คุณภาพการสอบบัญชี ปัจจุบันถูกควบคุมทั้งในประเทศและต่างประเทศ สมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (IFAC) สภาวิชาชีพบัญชี สำนักงาน ก.ล.ต. และกรมพัฒนาธุรกิจการค้า หน่วยงานกำกับดูแล ต่างมุ่งเน้นให้เกิดคุณภาพการสอบบัญชีจากการปฏิบัติงานที่มีมาตรฐานของสำนักงานสอบบัญชี เพื่อยกระดับคุณภาพการสอบบัญชี และสร้างความเชื่อมั่นนักลงทุนทั้งในประเทศและต่างประเทศ

องค์ประกอบด้านข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง สอดคล้องงานวิจัย Diana Mostafa Mohamed (2013) ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในมิติของจริยธรรมนั้นส่งผลทางตรงเชิงบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีด้านความถูกต้องของรายงานทางการเงินและด้านของความทันกาลของรายงานทางการเงิน และงานวิจัย ปุณยนุช ปิ่นกุ่มภีร์ กนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินธิ์ (2560) ที่กล่าวว่า ปัจจัยเชิงสาเหตุหลักที่มีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีภาคีอากรในประเทศไทยคือปัจจัยทางคุณลักษณะวิชาชีพด้านจรรยาบรรณวิชาชีพมากที่สุด การปฏิบัติงานสอบบัญชีให้เกิดคุณภาพการสอบบัญชีสำคัญ ความอิสระ การไม่มีเรื่องขัดแย้งผลประโยชน์ ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ และการสรุปผลในการแสดงความเห็น เป็นเรื่องสำคัญ เพราะการปฏิบัติงาน แล้วนำผลมาสรุปเพื่อความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชี ที่เป็นข้อมูลเชิงประจักษ์ ที่ผู้กำกับดูแลผู้ลงทุนนำไปใช้ในการตัดสินใจ ถ้าทำภายใต้ความอคติไม่เที่ยงธรรม ส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชี ดังนั้นสำนักงานสอบบัญชีต้องตระหนักถึงความสำคัญในเรื่องจรรยาบรรณและผู้นำหรือผู้บริหารต้องให้ความสำคัญในการยืนยันความอิสระ ไม่มีการทำบริการอื่นที่ขัดแย้งผลประโยชน์ เพื่อรักษาไว้คุณภาพการสอบบัญชี

5.3 ข้อเสนอแนะ

5.3.1 ข้อเสนอแนะที่ได้จากการวิจัย

ในภาพรวม สรุปได้ว่า เมื่อมีการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ TSQC1 สำนักงานสอบบัญชี ส่วนใหญ่ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต. ตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เกิดคุณภาพการสอบบัญชีเพิ่มมากขึ้น แต่ยังคงมีคุณภาพการสอบบัญชีแตกต่างกันระหว่าง ระหว่างสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และสำนักงานสอบบัญชี Non - Big 4 โดยเฉพาะสำนักงานสอบบัญชี Non - Big 4 ขนาดเล็กที่มีข้อจำกัด ทรัพยากรบุคคล เงินทุนที่ตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

จากงานวิจัยจะเห็นว่าถึงแม้จะใช้การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ TSQC1 เดียวกัน คุณภาพการสอบบัญชี ระหว่างสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และสำนักงานสอบบัญชี Non Big 4 แตกต่างในทุกด้าน ยกเว้นคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความชัดเจน แสดงให้เห็นถึงสำนักงานสอบบัญชีให้ความสำคัญในการสรุปผลแสดงความเห็นให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี ที่มีการปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชีของสภาวิชาชีพบัญชี ฯ เรื่องการรายงานของผู้สอบบัญชี ทำให้ผู้สอบบัญชีมีการนำเสนอรายงานของผู้สอบบัญชี ที่มีความชัดเจน เพิ่มวรรคสาระสำคัญของระหว่างผู้สอบบัญชี ผู้กำกับดูแล เพิ่มวรรคที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน ไม่ว่าจะวรรคความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ วรรคข้อมูลอื่น วรรคเรื่องอื่น ในการนำเสนอให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี จึงมีความชัดเจน ไม่แตกต่างกัน

การจะยกระดับคุณภาพการสอบบัญชีไม่มีความแตกต่างกันระหว่าง สำนักงานสอบบัญชี ระหว่างประเทศ (Big 4) และสำนักงานสอบบัญชีในประเทศ (Non - Big 4) นั้นสำนักงานสอบบัญชี ระหว่างประเทศ (Big 4) มีความพร้อมในทุกด้าน ทรัพยากร บุคลากร งบประมาณ เทคโนโลยี และการส่งเสริมสนับสนุนจาก Big 4 ในต่างประเทศ ดังนั้นการที่จะพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีไม่มีความแตกต่างกัน ทั้งที่ผู้ใช้งบการเงินเป็นกลุ่มเดียวกัน สำนักงานสอบบัญชี ในประเทศ (Non - Big 4) ต้องเร่งรัดแก้ไข ปรับปรุงพัฒนา รวมถึงหน่วยงานกำกับดูแลทั้ง ก.ล.ต และสภาวิชาชีพฯ ต้องส่งเสริมสนับสนุน ให้มีการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 โดยเฉพาะองค์ประกอบข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง และการปฏิบัติงาน สอดคล้องผลการตรวจประเมินคุณภาพงานสอบบัญชี ที่จะส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่เพิ่มมากขึ้น

การที่สำนักงานสอบบัญชี ควรให้ความสำคัญกับจรรยาบรรณเป็นหลัก ไม่ว่าจะ เป็นความเป็นอิสระของสำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชี เพราะเป็นตัวกำหนดให้มีการปฏิบัติงานเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี และหากขาดความเป็นอิสระแล้วจะไม่มี ความโปร่งใส ใดๆ กับงานสอบบัญชี ความรู้ ความสามารถ และมาตรฐานการรับรู้ เพราะเป็นสิ่งที่ เป็นผลต่อคุณภาพของงานตรวจสอบ ความซื่อสัตย์ สุจริต และความเที่ยงธรรม เพราะว่ามีผลกระทบต่อความน่าเชื่อถือของการรวบรวม หลักฐานต่างๆ รวมถึงการใช้ดุลพินิจในการจัดบันทึก ข้อมูลต่างๆ ในการทำงานและเป็นหลักใหญ่ที่ ครอบคลุม จริยธรรมทั้งหมดของผู้ปฏิบัติงาน

นอกจากนี้องค์ประกอบด้านการปฏิบัติงาน มาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) เร่งรัด ส่งเสริม แก้ไข และพัฒนา จะช่วยลดปัญหาการปฏิบัติงานตามมาตรฐานสอบบัญชีมาก มีความ ระมัดระวังในการปฏิบัติงานมากยิ่งขึ้น ไม่ว่าจะ เป็น การปรึกษา การสอบทานคุณภาพงาน การติดตามงาน และการประชุมเพื่อหาแนวทางแก้ไข เพื่อหาข้อสรุปร่วมกัน

อย่างไรก็ตาม การดำเนินการให้เป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ บางส่วนอาจจะเห็นว่าเป็น การเพิ่มภาระให้กับสำนักงานสอบบัญชี โดยเฉพาะด้านบุคลากรที่เกี่ยวข้องกับการจัดให้มีมาตรฐาน การควบคุมคุณภาพ เพิ่มต้นทุนในการบริหารจัดการสำนักงาน แต่มีข้อดีมากกว่า ในการช่วยให้การ ทำงานมีประสิทธิภาพเพิ่มขึ้น ทำให้มีลูกค้าหรือรายได้เพิ่มมากขึ้น เนื่องจากมีภาพลักษณ์ที่ดี มีการปฏิบัติตามมาตรฐานที่กำหนด

ดังนั้น การจะพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีให้ไม่มีความแตกต่างกัน ผู้วิจัยจึงมีข้อเสนอแนะ 3 ประเด็นดังนี้

1) สำนักงานสอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับ

หลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ทั้งสำนักงานสอบบัญชี ระหว่างประเทศ (Big 4) และใน ประเทศ (Non - Big 4)

- ผู้บริหารหรือผู้นำของสำนักงานสอบบัญชี ควรให้ความสำคัญคุณภาพ ในการกำหนด นโยบาย วิธีปฏิบัติ การสื่อสาร รวมถึงการประเมินผลโดยพิจารณาจากคุณภาพงาน เพื่อให้การปฏิบัติ ตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีเป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานควบคุม คุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) โดยเฉพาะสำนักสอบบัญชี (Non - Big 4) ควรเร่งรัด แก้ไข ผลักดัน องค์ประกอบจรรยาบรรณ และการปฏิบัติงาน เพื่อให้เกิดคุณภาพการสอบบัญชีที่ไม่แตกต่างกันกับ สำนักงานสอบบัญชี ระหว่างประเทศ (Big 4)

- การร่วมมือกันระหว่างสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางและเล็ก ในการ Share ทรัพยากร ที่ใช้ร่วมกัน เช่น เทคโนโลยีการตรวจสอบ บุคลากรที่ทำหน้าที่สอบทาน เป็นต้น

- สนับสนุน ส่งเสริมและติดตามให้บุคลากร มีการพัฒนาความรู้ ความสามารถ และพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง รวมถึงความพร้อมในการเป็นผู้สอบทานคุณภาพงาน ผู้ติดตามผล รวมถึงความมั่นคง และความก้าวหน้าในการทำงานเพื่อลดปัญหาการเข้าออกของบุคลากรส่งผลกระทบต่อคุณภาพงาน

2) สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ซึ่งเป็นผู้บังคับใช้

- ควรให้การสนับสนุนในด้านต่างๆ เพิ่มเติม เช่น ช่วยสนับสนุนจัดให้มีเครื่องมือ เพื่อช่วยให้สำนักงานมีมาตรฐานการควบคุมคุณภาพให้เป็นแนวทางเดียวกันมากกว่านี้ เพื่อลดภาระในการลงทุนในทรัพยากรที่เกี่ยวข้อง ช่วยให้การดำเนินงานตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) สะดวกและง่ายขึ้น

- จัดอบรมหรือสัมมนาเชิงปฏิบัติการเกี่ยวกับมาตรฐานรายงานทางการเงินและมาตรฐานใหม่ๆ ที่จะมีการบังคับใช้ในอนาคต

- จัดอบรมหรือสัมมนาเชิงปฏิบัติการเกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชีที่จะมีผลบังคับใช้ในอนาคต รวมถึงการเขียนรายงานของผู้สอบบัญชี วรรคเรื่องสำคัญ เพื่อให้กรรมการตรวจสอบ สามารถนำข้อมูลจากรายงานไปใช้ในการพัฒนาคุณภาพรายงานทางการเงินให้ดียิ่งขึ้น

- จัดโครงการพัฒนาบุคลากรให้เป็นผู้สอบทานคุณภาพงาน และผู้ติดตามผล

- จัดโครงการอบรมให้ความรู้เกี่ยวกับวิวัฒนาการเทคโนโลยีมาใช้ในการตรวจสอบข้อมูลจำนวนมากและซับซ้อน (big data) ต้องมีการวิเคราะห์ข้อมูล (data analytic) ในการตรวจสอบบัญชี รวมถึงวิธีการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพ จากธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์และการประมวลผลจากซอฟต์แวร์ที่ซับซ้อน เพื่อให้ผลการตรวจสอบมีคุณภาพดียิ่งขึ้น

- ควรมีการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) จากผลกระทบที่ได้มีการนำไปปฏิบัติแล้วยังคงเจอปัญหาหรืออุปสรรคอยู่ เพื่อให้มาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) มีความสอดคล้องและเกิดประโยชน์สูงสุดต่อผู้สอบบัญชีและทุกหน่วยองค์กรของสำนักงานสอบบัญชีต่อไป ดังนั้นปัจจุบันสภาวิชาชีพ ฯ อยู่ระหว่างการปรับปรุงมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ TSQC1 โดยจะนำ ISQM 1¹ มาแทน โดยการเน้นความสำคัญความรับผิดชอบของผู้นำระดับสำนักงาน และระดับงาน ISQM 2² มาแทน TSA 220 ที่จะนำไปสู่การแก้ไขปัญหาองค์ประกอบอื่นได้

¹ International Standard on Auditing (ISQM 1), Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements

² International Standard on Auditing (ISQM 2), Quality Management for an Audit of Financial Statements

ไม่ว่าจะเป็นองค์ประกอบด้านการปฏิบัติงาน ด้านข้อกำหนดจรรยาบรรณ รวมถึงด้านทรัพยากรบุคคล ที่จะส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมเพิ่มมากขึ้น

3) สำนักงานคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (ก.ล.ต.)

- ควรให้ความสำคัญการสร้างความเข้มแข็งให้ผู้มีส่วนได้เสีย (Stakeholders) ในการส่งเสริมการให้ความรู้ในการจัดสัมมนาอย่างต่อเนื่อง ให้กับผู้มีส่วนได้เสีย ได้แก่กรรมการบริษัท กรรมการตรวจสอบ สมุห์บัญชี ผู้สอบบัญชี รวมถึงผู้ตรวจสอบภายใน ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เกี่ยวกับมาตรฐานรายงานทางการเงิน ที่จะบังคับใช้ในอนาคต การยกระดับคุณภาพรายงานทางการเงิน การให้ความรู้เกี่ยวกับประโยชน์จากการอ่านรายงานของผู้สอบบัญชี วรรคเรื่องสำคัญ รวมถึงรายการบัญชีที่ผู้สอบบัญชีเสนอปรับปรุง ให้สามารถนำผลการตรวจไปใช้ในการส่งเสริมคุณภาพรายงานทางการเงิน รวมถึงเทคโนโลยีที่จะเกิดขึ้นในอนาคต เพื่อพัฒนาระบบเทคโนโลยีสารสนเทศมาใช้เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการดำเนินงาน

- สนับสนุนให้สำนักงานสอบบัญชีนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพมาปฏิบัติอย่างกว้างขวางและจริงจัง ตรวจสอบการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพให้ครบทุกสำนักงานที่ตรวจบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เพื่อให้เห็นปัญหา สนับสนุน ส่งเสริมและร่วมมือในการแก้ไขเพื่อยกระดับคุณภาพ สำนักงานสอบบัญชีโดยเฉพาะขนาดกลางและขนาดเล็กต่อไป

- ร่วมกับสภาวิชาชีพบัญชีฯ ในการสนับสนุน สำนักงานสอบบัญชี Non Big 4 ในการจัดให้มีเครื่องมือการสอบบัญชี และโครงการพัฒนาผู้สอบทานคุณภาพงาน (EQCR) และผู้ติดตาม

5.3.2 ข้อเสนอแนะจากผู้ตอบแบบสอบถาม

จากแบบสอบถามในตอนที่ 5 เป็นคำถามผลกระทบการควบคุมคุณภาพตามกรอบมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี ของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) ในมุมมองผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) สรุปได้ 3 ข้อดังนี้

5.3.2.1 การดำเนินการเพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ส่วนใหญ่เห็นว่าไม่เป็นการเพิ่มภาระให้กับสำนักงานสอบบัญชี เนื่องจาก การตรวจสอบบัญชีบริษัทตลาดทุน คุณภาพการสอบบัญชีมีความสำคัญ และการจะบอกว่ามีคุณภาพหรือไม่ มาตรฐานจะช่วยเป็นหลักประกันการทำงานที่มีคุณภาพ สร้างความเชื่อมั่นต่อผู้ใช้บริการ และผู้ใช้งบการเงินในการนำไปใช้ในการตัดสินใจได้ดียิ่งขึ้น บางส่วนที่ตอบเพิ่มภาระ แต่ยังคงเห็นความสำคัญต้องทำเพราะเป็นประโยชน์ และสามารถยกระดับสำนักงานสอบบัญชีและงานตรวจสอบได้ เพียงแต่อาจเป็นอุปสรรคสำหรับสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก

5.3.2.2 การนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพมาปฏิบัติ ทุกคนเห็นว่าทำให้มีคุณภาพการสอบบัญชีเพิ่มขึ้น ดังนี้

1. ทำให้มีการกำหนดนโยบายและคู่มือในการปฏิบัติงาน เป็นลายลักษณ์อักษร และชัดเจน มีการสอบทานการควบคุมคุณภาพงาน มีการอบรมพนักงานอย่างต่อเนื่อง
2. สำนักงานสอบบัญชี มีการพิจารณารับงาน โดยจะรับลูกค้าที่มีความเสี่ยงในระดับที่ยอมรับได้ มีการประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment) และการตอบสนองความเสี่ยงได้อย่างเหมาะสม
3. บุคลากรมีการพัฒนา มีการอบรม ตามจำนวนชั่วโมง และหลักสูตรที่เหมาะสม
4. มีการปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐาน TSQC1 ช่วยให้มีการทบทวนและระมัดระวังในการปฏิบัติงานมากยิ่งขึ้น
5. ทำให้ผู้ช่วยผู้ตรวจสอบบัญชีและผู้ตรวจสอบบัญชีทำตามมาตรฐานที่กำหนดไว้ มีแนวทางการทำงานที่ชัดเจน เป็นไปตามมาตรฐานสอบบัญชี และมาตรฐานบัญชี
6. ช่วยให้งานสอบบัญชีมีคุณภาพ มีการติดตามงานและประเมินผลงานของบุคลากรได้มีประสิทธิภาพ
7. ช่วยกลั่นกรองคุณภาพของงานตรวจสอบบัญชี ตั้งแต่เริ่มต้นจนถึงสิ้นสุด กระบวนการตรวจสอบ
8. การประเมินความเสี่ยงตั้งแต่เริ่มต้นการรับงาน จนถึงการตรวจสอบ และทำให้ได้รับความเชื่อถือ และความมั่นใจจากลูกค้า และผู้ใช้งบการเงินมากขึ้น
9. การนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพมาใช้ทำให้คุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานเพิ่มขึ้นในทุกๆ ด้าน อย่างเห็นได้ชัด เช่น
 - 9.1 Client Acceptance & Continuous มีแบบฟอร์มการประเมินความเสี่ยงในด้านต่างๆ รวมถึงเรื่องสำคัญที่ต้องให้ความสำคัญเป็นพิเศษในการพิจารณารับงานที่ชัดเจนยิ่งขึ้น ไม่อ้างอิงจากประสบการณ์และดุลยพินิจของ Partner เพียงอย่างเดียว
 - 9.2 Engagement มีหลักการปฏิบัติงานในหลายๆ เรื่องที่ชัดเจนยิ่งขึ้น ผ่าน Audit Manual ทำให้การทำงานของแต่ละสายงานมีมาตรฐานเดียวกัน
 - 9.3 Monitoring มีผู้สอบทานคุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่งเป็นส่วนที่เพิ่มขึ้นเมื่อนำ TISQC1 มาถือปฏิบัติ ทำให้มีการปรับปรุงการทำงานในด้านต่างๆ อย่างสม่ำเสมอ
10. ทำให้การทำงานเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี และงานสอบบัญชีมีคุณภาพดีขึ้น
11. ช่วยให้การแสดงความเห็นต่องบการเงินมีความรัดกุม และรอบคอบมากยิ่งขึ้น
12. การปฏิบัติงานมีหลักฐานชัดเจน มีการปรึกษาหารือ และออกรายงานการตรวจสอบได้ถูกต้องตรงประเด็น
13. ทำให้มีเอกสารประกอบการพิจารณาในเรื่องต่างๆ มีมากขึ้น

5.3.2.3. การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 ในการตรวจสอบบัญชี ตลาดทุน สำนักงานสอบบัญชีขนาดต่างกัน ส่วนใหญ่เห็นว่าไม่ควรใช้มาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 แตกต่างกัน โดยให้เหตุผลดังนี้

1. การตรวจสอบบัญชีในตลาดทุน ความคาดหวังของผู้ลงทุนหรือผู้ใช้งบการเงินทุกคน คือ ต้องการใช้งบการเงินที่ผ่านการสอบบัญชีจากสำนักงานที่มีมาตรฐานตามที่ ก.ล.ต. กำหนด เพื่อให้เกิดความมั่นใจในการนำข้อมูลไปใช้ในการตัดสินใจต่างๆ และสำนักงานสอบบัญชีที่ต้องการจะตรวจสอบบัญชีของบริษัทในตลาดทุน ต้องมีความเข้าใจเป็นอย่างดีแล้วว่า TSQC1 คืออะไร และมีแนวปฏิบัติอย่างไร หากสำนักงานสอบบัญชี ต้องการจะตรวจสอบบัญชีของบริษัทในตลาดทุน ต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และข้อกำหนดเพื่อให้สำนักงาน ก.ล.ต. สามารถรักษามาตรฐานและคุณภาพการสอบบัญชีในภาพรวมได้ทั้งระบบ ดังนั้น จึงไม่ควรมีการควบคุมคุณภาพที่แตกต่างกันตามขนาดของสำนักงานสอบบัญชี

2. การรับงานตรวจสอบบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ สำนักงานสอบบัญชีควรจะมีความพร้อม และนำหลักปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบที่เป็นที่ยอมรับในสากลมาใช้ถือปฏิบัติ การรับงานตรวจสอบบัญชีตลาดทุนนั้นเป็นการให้ความเชื่อมั่นต่อผู้ลงทุน หากยังมาจำกัดว่าเป็นผู้สอบบัญชีขนาดเล็ก แล้วเลือกที่จะไม่ปฏิบัติตาม หรือมีข้อยกเว้น ก็จะทำให้คุณภาพของการตรวจสอบไม่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ส่งผลให้การตรวจสอบไม่เป็นที่น่าเชื่อถือ

3. ขนาดของสำนักงานไม่ควรมีส่วนเกี่ยวข้องกับความแตกต่างในการนำระบบคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีมาใช้ หากแต่จะต่างตรงที่ความรู้และความสามารถในการรับงาน

4. บริษัทที่ได้รับการตรวจสอบบัญชีอยู่ในตลาดทุนซึ่งมีส่วนได้เสียสาธารณะ ไม่ควรแตกต่างกันตามขนาดสำนักงานสอบบัญชี แต่สามารถกำหนดวิธีปฏิบัติที่ไม่ซับซ้อนหรือมีระบบควบคุมที่ต่างกันได้ เนื่องจากมีลูกค้าไม่มาก

5. ผู้ใช้งบการเงินคือกลุ่มเดียวกัน ความต้องการระดับความเชื่อมั่นของนักลงทุนของการตรวจสอบบัญชีตลาดทุนต้องการในระดับที่ไม่แตกต่างกัน ดังนั้นควรใช้มาตรฐานการควบคุมคุณภาพเดียวกัน

6. ในหลักการสำคัญๆ ไม่ควรแตกต่างกัน แต่ในรายละเอียดบางส่วนของแต่ละองค์ประกอบ อาจแตกต่างกันได้บ้าง

ในกรณี que เห็นว่าควรแตกต่างกันมีเพียงส่วนน้อยมากโดยเพราะเหตุผลดังนี้

1. สำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กถึงขนาดกลางมีจำนวนผู้สอบบัญชีในตลาดทุนไม่มาก เมื่อเทียบกับจำนวนบริษัทในตลาดทุนทั้งหมด

2. สำนักงานสอบบัญชีขนาดย่อมและขนาดเล็กไม่มีเครื่องมือที่สมบูรณ์แบบเทียบเท่าสำนักงานสอบบัญชี Big 4

5.3.2.4. ข้อเสนอแนะแนวทางในการยกระดับคุณภาพการสอบบัญชีตลาดทุนแบ่ง
4 ประเด็น ดังนี้

ตารางที่ 5.1 ข้อเสนอแนะแนวทางในการยกระดับคุณภาพการสอบบัญชีตลาดทุน

ข้อ	ประเด็น	ข้อเสนอแนะ
1.	ลูกค้ำ คือ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์	<ul style="list-style-type: none"> นอกจากจะเน้นยกระดับคุณภาพเฉพาะผู้สอบบัญชีตลาดทุน ควรมุ่งเน้นการยกระดับคุณภาพของผู้บริหาร และกระบวนการจัดทำงบการเงินให้มีคุณภาพควบคู่ไปด้วย เนื่องจากเป็นการยกระดับตั้งแต่ต้นทางของข้อมูล ซึ่งจะช่วยให้กระบวนการตรวจสอบบัญชีตลาดทุนมีมาตรฐานที่ดีขึ้น ใช้เวลาน้อยลง และช่วยประหยัดต้นทุนของสำนักงานสอบบัญชีด้วย
2.	หน่วยงานกำกับดูแลร่วมมือกันระหว่าง ก.ล.ต. และสภาวิชาชีพบัญชีฯ	<ul style="list-style-type: none"> ควรให้ความรู้และแนวทางการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพกับสำนักงานบัญชีขนาดกลางถึงขนาดเล็ก เสริมสร้างและส่งเสริมด้านจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีให้เป็นที่ประจักษ์แก่ผู้ลงทุน เพื่อให้ผลงานสอบบัญชีมีคุณภาพน่าเชื่อถือ ควรมีการจัดทำคู่มือการปฏิบัติงานเพื่อเป็นแนวทางให้สำนักงานขนาดเล็กปฏิบัติตาม จัดให้มีการสอบทานการปฏิบัติตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพให้เหมาะสมกับขนาดของสำนักงานและสามารถปฏิบัติได้จริง จัดอบรมสัมมนาให้กับผู้สอบบัญชีตลาดทุน และผู้ช่วยอย่างต่อเนื่องในทุกๆ ด้าน เช่น ด้านมาตรฐานบัญชี ด้านตรวจสอบบัญชี ด้านความเข้าใจทางธุรกิจ และด้านการเงิน ฯลฯ ควรจัดให้มีการอบรมความรู้ทางด้านธุรกิจให้กับผู้สอบบัญชี ควรให้มีหน่วยงานช่วยพัฒนาการใช้คอมฯ มาช่วยในการตรวจสอบ เช่น จัดทำโปรแกรมคอมฯ จัดทำรูปแบบกระดาษทำการมาตรฐานฯ สำหรับสำนักงานขนาดเล็ก เป็นต้น ควรให้การสนับสนุน Update ความรู้ ให้กับสำนักงานสอบบัญชีในประเทศ (Non Big 4) อย่างต่อเนื่อง ควรมีการตรวจสอบ TSQC1 ทุก firm รวมทั้งบริษัทนอกตลาดทุนเช่นกัน เพื่อยกระดับงานสอบบัญชีและค่าสอบบัญชีในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ชื่อ	ประเด็น	ข้อเสนอแนะ
		<ul style="list-style-type: none"> ● ควรหมั่นให้ความรู้ และนำเสนอเทคโนโลยีให้กับผู้สอบบัญชีที่ไม่ใช่ สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) ทำให้เกิดความเข้าใจแนวทางปฏิบัติสำหรับสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางและขนาดเล็ก (Non - Big 4) สำหรับประเด็นการตรวจสอบที่มีความซับซ้อนจากหน่วยงานกำกับดูแล ในเชิงที่สามารถปฏิบัติได้ ไม่เพียงแต่เป็นคำพูดภายในมาตรฐานเท่านั้น ● ควรให้คำแนะนำ สนับสนุน เรื่องการนำมาตรฐานควบคุมคุณภาพมาปฏิบัติ แก่สำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางและขนาดเล็ก เช่น การจัดอบรม ออกคู่มือ รวมถึงตัวอย่างเอกสารที่ใช้ในการควบคุมคุณภาพ ● ต้องให้ความสำคัญกับมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ เพื่อให้ผลงานของผู้สอบบัญชีมีความน่าเชื่อถือ โดยต้องส่งเสริมให้สำนักงานสอบบัญชี ตระหนักถึงคุณภาพและปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพอย่างเข้มงวด และสม่ำเสมออย่างต่อเนื่อง ● จัดอบรมให้ความรู้แก่ผู้มีส่วนได้เสีย เพื่อสื่อสารเกี่ยวกับการคุณภาพรายงานทางการเงินในการจัดทำให้เป็นไปตามมาตรฐานรายงานทางการเงินและมาตรฐานวิชาชีพที่เกี่ยวข้อง
2.1	ก.ล.ต.	<ul style="list-style-type: none"> ● ควรสร้างความเข้าใจให้กับบริษัทในตลาดทุนเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี และค่าใช้จ่ายและความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้นกับผู้สอบบัญชี ● ควรตรวจสอบบริษัทตลาดทุนอย่างจริงจัง รวมถึง ควรมีความเข้มงวดมากขึ้นกับบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่ไม่มีความพร้อมในการเข้าตลาดฯ ● ควรจะให้ความรู้แก่ผู้บริหาร กรรมการตรวจสอบ สมุห์บัญชี ผู้ตรวจสอบภายใน ของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ว่างบการเงิน เป็นความรับผิดชอบของผู้บริหาร มีผู้สอบบัญชี ผู้บริหารเป็นผู้จัดทำงบการเงิน ความเข้าใจผิดต่างๆ เหล่านี้ทำให้เกิดความสับสนแก่ผู้ลงทุน

ข้อ	ประเด็น	ข้อเสนอแนะ
2.2	สภาวิชาชีพบัญชีฯ	<ul style="list-style-type: none"> ● สภาวิชาชีพบัญชีฯ ควรออกแบบวิธีการตรวจสอบ และแบบฟอร์มในการปฏิบัติงาน เพื่อให้สามารถปฏิบัติงานได้อย่างถูกต้อง ● จัดทำรูปแบบกระดาษทำการเป็นแบบมาตรฐานฯ ● เร่งรัดปรับปรุงมาตรฐานการจัดการคุณภาพ ISQM1 มาใช้ เพื่อให้สำนักงานสอบบัญชี โดยเฉพาะความรับผิดชอบของผู้นำเข้ามามีส่วนในทุกกระบวนการเกี่ยวกับคุณภาพ จะส่งผลดีต่อองค์ประกอบอื่นที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี องค์ประกอบด้านปฏิบัติงาน องค์ประกอบข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง และลดปัญหาความแตกต่างของขนาดสำนักงานสอบบัญชี ในการยกระดับคุณภาพการสอบบัญชีต่อไป
3.	สำนักงานสอบบัญชี	<ul style="list-style-type: none"> ● ควรเข้มงวดให้หัวหน้าสำนักงานเคร่งครัดในการปฏิบัติตามมาตรฐาน TSQC1 ● สำนักงานสอบบัญชีควรปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ และมีการสื่อสารให้ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีมีความเข้าใจและปฏิบัติตามได้อย่างถูกต้อง เพื่อเป็นการยกระดับคุณภาพการสอบบัญชีตั้งแต่ขั้นผู้ปฏิบัติงานจนถึงระดับหุ้นส่วน เพื่อให้งานตรวจสอบมีคุณภาพ และเป็นการยกระดับคุณภาพการสอบบัญชีตลาดทุน ● ค่าสอบบัญชีควรกำหนดให้เหมาะสมกับงานและความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี และสามารถมีงบประมาณไปพัฒนาบุคลากรให้มีคุณภาพทัดเทียมกับสากลได้ด้วย เพราะค่าสอบบัญชีที่ไม่สะท้อนข้อเท็จจริงในการตรวจสอบที่ต้องใช้เวลา มากกว่าเดิม ทำให้ผู้สอบบัญชีจำกัดเวลาปฏิบัติงาน ตรวจสอบให้น้อยที่สุด ลดจำนวนบุคลากร หรือใช้บุคลากรที่อาจไม่มีประสบการณ์ส่งผลกระทบต่อคุณภาพโดยรวม

ข้อ	ประเด็น	ข้อเสนอแนะ
		<ul style="list-style-type: none"> ไม่ควรแย่งลูกค้า โดยการลดค่าสอบบัญชี และควรตรวจสอบให้ได้คุณภาพ สามารถช่วยให้ข้อเสนอแนะลูกค้าถึงปัญหา เช่น ระบบการควบคุมภายใน จะทำให้ลูกค้าเห็นคุณค่าของผู้สอบบัญชีมากขึ้น
4.	อื่นๆ	<ul style="list-style-type: none"> Audit Firm ที่ไม่ใช่ Big 4 ต้องยอมรับว่าอาจมีหลายเรื่อง ที่สำนักงานไม่สามารถไปถึงระดับ Big 4 ได้ เนื่องจากข้อจำกัดในเรื่องของทรัพยากร การลงทุน รวมถึงการ support ทางเทคโนโลยีจากต่างประเทศ ดังนั้น การร่วมมือกันของ Firm ไทย ในการพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชี ไม่ว่าจะเป็นเรื่องการพัฒนา Audit Manual ส่วนรวม E-Working Paper สามารถใช้ร่วมกันได้ทุก Firm เป็นต้น เพื่อช่วยเพิ่มศักยภาพและประสิทธิภาพในการทำงานโดยใช้ต้นทุนที่เหมาะสม หลังจากมีมาตรฐาน ให้กับผู้สอบบัญชีแล้ว ควรมีมาตรฐาน กำหนดความเข้มงวด สำหรับผู้ประกอบการ (บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย) เพื่อลดการพึ่งพาผู้สอบบัญชีเป็นส่วนใหญ่

5.3.3 ข้อเสนอแนะจากการสัมภาษณ์เชิงลึก

จากการสัมภาษณ์เชิงลึก งานวิจัยเรื่องผลกระทบของการควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี มีข้อสรุปและข้อเสนอแนะดังนี้

5.3.3.1 การที่สำนักงานสอบบัญชีปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ทำให้มีคุณภาพการสอบบัญชีเพิ่มมากขึ้น เช่น การแต่งตั้งที่ปรึกษา เพื่อปรึกษาประเด็นที่มีข้อสงสัย การแต่งตั้งผู้สอบทานคุณภาพงาน ทำให้ลดโอกาสเกิดข้อผิดพลาดก่อนนำเสนอรายงานสู่สาธารณะชน รวมถึงการประเมินความเป็นอิสระ ทำให้หลายสำนักงานสอบบัญชี ได้แก้ไขสัญญาจ้างที่ต้องไม่รับงานสอบบัญชีข้างนอก รวมถึงการสับเปลี่ยนผู้สอบบัญชี เป็นต้น แต่อย่างไรก็ดี สำนักงานสอบบัญชี Non - Big 4 จะได้รับผลกระทบมากกว่าสำนักงานสอบบัญชี Big 4 จึงมีข้อเสนอแนะในประเด็นสำคัญ สำนักงานสอบบัญชี Non - Big 4 ดังนี้

1) ด้านการปฏิบัติงาน ความพร้อมของเครื่องมือที่จะใช้ในการตรวจสอบ ในการเลือกตัวอย่าง e-audit working paper ที่จะทำให้เกิดความรวดเร็ว ความแม่นยำ และมีประสิทธิภาพ

2) ด้านความรับผิดชอบผู้นำในการต้องให้ความสำคัญการสื่อสารเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชี การบริหารทรัพยากรบุคคล โดยให้ปริมาณงาน คุณภาพงาน มีความสัมพันธ์ค่าตอบแทน การเลื่อนเงินเดือน การปฏิบัติงาน มีการแต่งตั้งที่ปรึกษา ผู้สอบทาน คุณภาพงาน การตรวจติดตาม จากบุคคลที่มีความเหมาะสม รวมถึงการประชุม หาแนวทางแก้ไข กรณี มีผลการตรวจประเมิน รวมถึงผลการสอบทานและการติดตามผล

3) ด้านทรัพยากรบุคคล ผู้ช่วยผู้ตรวจสอบบัญชีที่มีการเข้าออกบ่อย ในขณะที่ เวลาการตรวจสอบ กับปริมาณงานที่อยู่ในความรับผิดชอบไม่สัมพันธ์กัน ส่งผลต่อความสม่ำเสมอ คุณภาพการสอบบัญชี ดังนั้นการอบรมบุคลากรเป็นส่วนสำคัญในการเริ่มงาน เริ่มตั้งแต่ความเข้าใจในการใช้ดุลยพินิจในการตัดสินใจประเด็นใดควรขอคำปรึกษา มาตรฐานรายงานทางการเงินที่ประกาศใช้ใหม่ๆ มาตรฐานการสอบบัญชี เกี่ยวกับการปฏิบัติงาน การนำเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในวรรคเรื่องสำคัญ จะเขียนอย่างไรให้เกิดคุณค่าและเป็นประโยชน์ต่อคณะกรรมการตรวจสอบ ผู้มีส่วนได้เสีย ในการนำไปสู่การแก้ไขและปรับปรุงให้รายงานการเงินมีคุณภาพ และสร้างความเชื่อมั่น ต่อผู้ลงทุนได้ดียิ่งขึ้น ปัญหาด้านทรัพยากรบุคคล จะนำไปสู่ปัญหาด้านการปฏิบัติงาน และส่งผลต่อ คุณภาพการสอบบัญชี ดังนั้นสำนักงานสอบบัญชีต้องให้ความสำคัญกับบุคลากรตรวจสอบที่มีคุณภาพ เพราะบุคลากรตรวจสอบที่มีคุณภาพ สามารถพัฒนาเครื่องมือการตรวจสอบมาใช้ด้วยตนเอง ส่งผลต่อ การปฏิบัติงานที่มีประสิทธิภาพ ทำให้เกิดคุณภาพการสอบบัญชี

4) ด้านข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ในเรื่องความอิสระ การขัดแย้ง ผลประโยชน์ การรับงานภายนอกของผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต. สำนักงานสอบบัญชี ต้องปฏิบัติตาม เพื่อให้การตรวจสอบมีการแสดงความเห็นอย่างเที่ยงธรรม ไม่มีความขัดแย้ง ผลประโยชน์ โดยมีการบันทึกสอบถามความเป็นอิสระจากบริการอื่นทุกปี เช่น การทำบัญชี ที่ปรึกษา การรับงานสอบบัญชีจากภายนอก ควรกำหนดไว้ใน Engagement และการสับเปลี่ยนผู้สอบบัญชี เป็นต้น

5.3.3.2 การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 ในการตรวจสอบบัญชี ตลาดทุน สำนักงานสอบบัญชี ขนาดต่างกัน ไม่ควรจะใช้มาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 แตกต่าง กัน เพราะกลุ่มผู้ใช้งบการเงินกลุ่มเดียวกัน คือสาธารณะชน ดังนั้น การจ้างสำนักงานสอบบัญชีต่างกัน การควบคุมคุณภาพต้องไม่ต่างกัน ดังนั้น สำนักงานสอบบัญชี Non - Big 4 ควรมีการปรับปรุง ดังนี้

1) บุคลากรที่มีคุณภาพ การนำผลการประเมินผูกติดกับคุณภาพงานตรวจสอบ การฝึกอบรมให้ความรู้ ไม่ว่าจะเกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจในการตัดสินใจ การปรึกษาหารือ การนำเสนอ รายงานในวรรคเรื่องสำคัญ วรรคข้อมูลหรือเหตุการณ์ที่เน้น วรรคข้อมูลอื่น วรรคเรื่องอื่น รวมถึงการ ตัดสินใจในการแสดงความเห็น ให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี

2) เครื่องมือหรือเทคโนโลยีในการตรวจสอบที่ทันสมัย ช่วยทำให้ข้อจำกัดเรื่องจำนวนบุคลากรไม่สัมพันธ์ปริมาณงาน ความรวดเร็ว และมีประสิทธิภาพในการตรวจสอบ

3) ผู้นำต้องให้ความสำคัญ ในการสื่อสารนโยบายและวิธีปฏิบัติ และนำมากำหนดในการประเมินการทำงานกับค่าตอบแทน รวมถึงการแต่งตั้งที่ปรึกษา ผู้สอบทานคุณภาพงาน และทีมติดตามผล เพื่อให้เกิดการหารือ ลดโอกาสเกิดข้อผิดพลาด ในกรณีที่มีความผิดพลาด ต้องประชุมหาแนวทางแก้ไข

5.3.3.3 อุปสรรคในการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี จะส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี มากที่สุดมีความเห็นไม่ต่างกันทั้งผู้สอบบัญชี Big 4 และ Non - Big 4 คือ ด้านการปฏิบัติงาน ประเด็นข้อเสนอแนะ โดยเฉพาะสำนักงานสอบบัญชี Non Big 4 มีดังนี้

1) ประเด็นในการปรึกษาหารือที่ถือว่าเป็นเรื่องยากหรือง่ายขึ้นอยู่กับแต่ละบุคคล ในแต่ละสถานการณ์ ไม่สามารถระบุประเด็นความยากง่ายในนโยบายและวิธีปฏิบัติ สำนักงานสอบบัญชี ควรมีการกำหนดประเด็นการปรึกษาหารือ ตามความเสี่ยง ของสำนักงานสอบบัญชี เพื่อเป็นแนวทางในการปฏิบัติ เพื่อลดปัญหาในการใช้ดุลยพินิจ

2) มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ กำหนดว่าวันที่ในรายงานไม่ควรเป็นวันที่ก่อนวันที่การสอบทานการควบคุมคุณภาพเสร็จสิ้น แต่ในทางปฏิบัติสำนักงานสอบบัญชี อาจสอบทานงานไม่ทันเวลา แต่ระบุวันสอบทานเป็นวันที่ก่อนออกรายงาน ทั้งนี้ การสอบทานงานหลังวันออกรายงาน ส่งผลให้ไม่ได้มีการสอบทานงาน อาจทำให้เกิดข้อผิดพลาด ดังนั้นผู้สอบทานงานควรสอบทานงานทุกงาน โดยเฉพาะงานรับมาใหม่ทั้งหมด การสอบทานงานควรสอบทานกระดาษทำการ และงบการเงิน

5.3.3.4 จากการสัมภาษณ์ ต่างเห็นว่า คุณภาพการสอบบัญชีไม่ควรมีความแตกต่างกันตามขนาดของสำนักงานสอบบัญชี เพราะกลุ่มผู้มีส่วนได้เสียเป็นบุคคลกลุ่มเดียวกัน ดังนั้นต้องเร่งในการยกระดับคุณภาพการสอบบัญชีตลาดทุนของ สำนักงานสอบบัญชี Non Big 4 ดังนี้

1) หน่วยงานกำกับดูแล ก.ล.ต. และสภาวิชาชีพบัญชีฯ ร่วมกัน

- เร่งรัดการร่วมมือระหว่างสำนักงานสอบบัญชี Non - Big 4 ในการพัฒนาเทคโนโลยี เครื่องมือการตรวจสอบ ให้สามารถพัฒนาการตรวจสอบในรูปแบบ E-Audit เพื่อนำมาใช้ในสำนักงานสอบบัญชี Non - Big 4 ให้เป็นรูปธรรมโดยเร็ว จะส่งผลดีต่อองค์ประกอบด้านการปฏิบัติงาน เพราะปัจจุบัน ข้อมูลในการตรวจสอบเป็น Big data การนำข้อมูลจำนวนมาก มาใช้ในการวิเคราะห์ (Data Analytic) เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพในการตรวจสอบ คือ การนำเทคโนโลยี หรือโปรแกรมการตรวจสอบที่ทันสมัยมาช่วย ทำให้คุณภาพการตรวจสอบและการแสดงความเห็นที่เหมาะสม ทำให้คุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบงานสอบบัญชี Non - Big 4 และสำนักงานสอบบัญชี Big 4 ไม่มีความแตกต่างกัน

- ควรมีแนวทาง หรือตัวอย่าง ให้เป็นรูปธรรม การปฏิบัติให้เป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ สามารถปฏิบัติได้จริง และผลการตรวจประเมินคุณภาพ ก.ล.ต. ควรชี้แจงเพื่อให้เกิดความเข้าใจให้เป็นรูปธรรม นำไปสู่การแก้ไขได้จริง

2) สภาวิชาชีพบัญชี

- ครอบบรม ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต. เกี่ยวกับความรู้ที่เกี่ยวกับมาตรฐานใหม่ๆ มาตรฐานการสอบบัญชี เกี่ยวกับรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในการใช้ดุลยพินิจ นำเสนอรายงานในวรรคเรื่องสำคัญ วรรคข้อมูลหรือเหตุการณ์ที่เน้นวรรคความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่อง วรรคเรื่องอื่น โดยเฉพาะวรรคเรื่องสำคัญ เนื่องจากผู้สอบบัญชีอาจยังมีความไม่เข้าใจ ที่ดีพอ ดังนั้นการนำเสนอข้อมูลที่มีคุณค่าส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชี และคุณภาพรายงานทางการเงิน สร้างความเชื่อมั่นต่อผู้มีส่วนได้เสียในการใช้ ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ

- การควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ TSQC1 ในหลายๆ องค์ประกอบที่มีปัญหาที่สำนักงานสอบบัญชี ที่ส่งต่อคุณภาพการสอบบัญชี ดังนั้น การที่สภาวิชาชีพฯ อยู่ระหว่างการปรับปรุง IQSM1 มาแทน TSQC1 สามารถนำมาปรับใช้ให้เหมาะสมตามขนาดของสำนักงานสอบบัญชี เพื่อไม่ให้เกิดความแตกต่างคุณภาพการสอบบัญชี เน้นความสำคัญ ความรับผิดชอบผู้นำที่มีต่อกระบวนการคุณภาพ ควรเร่งรัด เพราะจะส่งผลดีต่อองค์ประกอบอื่น ทั้งด้านปฏิบัติงาน ด้านข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ทรัพยากรบุคคล การติดตามผล ที่มีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม

3) สำนักงานสอบบัญชี โดยเฉพาะผู้นำสำนักงานสอบบัญชี ควรให้ความสำคัญในการสื่อสารเรื่องคุณภาพ เพื่อให้บุคลากรมีความเข้าใจ กำหนดเป็นนโยบาย และแจ้ง ถึงคุณภาพของงานมีผลต่อการประเมินเงินเดือน ค่าตอบแทน และการเลื่อนตำแหน่ง รวมถึงการอบรมเชิงปฏิบัติการ ในการให้ความรู้ผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับมาตรฐานรายงานทางการเงิน การนำเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีจากผู้ทรงคุณวุฒิให้เกิดการสื่อสารที่มีคุณภาพ

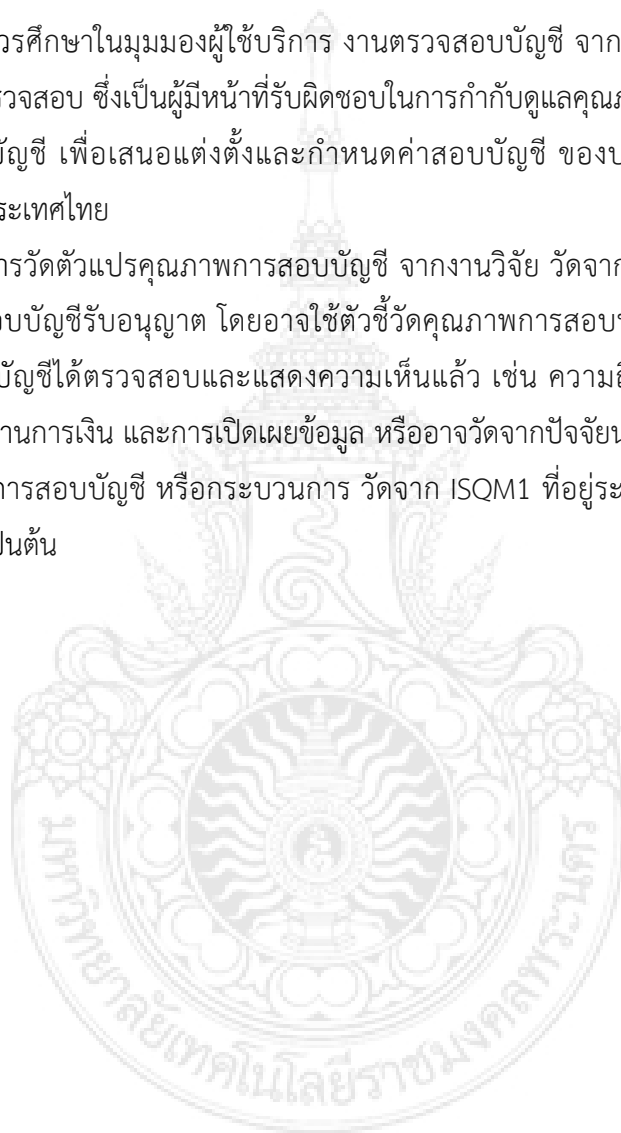
4) ก.ล.ต. ควรสร้างความเข้มแข็งให้กับผู้มีส่วนได้เสีย ได้แก่ กรรมการบริษัท กรรมการตรวจสอบ สมุห์บัญชี โดยการทำความเข้าใจบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่ต้องให้ความสำคัญในการจัดทำงบการเงินที่เป็นความรับผิดชอบของผู้บริหาร มีใช้ผู้สอบบัญชี หรือสำนักงานสอบบัญชีเท่านั้น คณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ควรอ่านรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยเฉพาะวรรคเรื่องสำคัญ จะนำไปสู่การแก้ไข ลดข้อผิดพลาด ในรายงานทางการเงินของบริษัท เช่น ข้อบกพร่องระบบการควบคุมภายใน รายการที่ต้องใช้ดุลยพินิจ ส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่ดียิ่งขึ้น และคุณภาพรายงานทางการเงิน ทำให้เกิดความเชื่อมั่นต่อผู้มีส่วนได้เสียในการนำรายงานการเงินไปใช้ในการตัดสินใจได้ดียิ่งขึ้น

5.3.4 ข้อเสนอแนะในการวิจัยครั้งต่อไป

1. การวิจัยในครั้งนี้กลุ่มประชากรจำนวนแค่ 27 บริษัท ที่ได้รับการรับรองจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) เท่านั้น ดังนั้นควรศึกษาในกลุ่มประชากรที่ครอบคลุมทั้งหมดของสำนักงานสอบบัญชีทั่วประเทศที่ได้นำมาตราฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ไปปฏิบัติแล้วเช่นกัน

2. ควรศึกษาในมุมมองผู้ใช้บริการ งานตรวจสอบบัญชี จากสำนักงานสอบบัญชี ได้แก่ คณะกรรมการตรวจสอบ ซึ่งเป็นผู้มีส่วนที่รับผิดชอบในการกำกับดูแลคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี เพื่อเสนอแต่งตั้งและกำหนดค่าสอบบัญชี ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

3. การวัดตัวแปรคุณภาพการสอบบัญชี จากงานวิจัย วัดจากผลลัพธ์การตรวจสอบ คือ รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยอาจใช้ตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชี จากคุณภาพรายงานการเงินที่ผู้สอบบัญชีได้ตรวจสอบและแสดงความเห็นแล้ว เช่น ความถี่และผลกระทบการแก้ไขข้อผิดพลาดรายงานการเงิน และการเปิดเผยข้อมูล หรืออาจวัดจากปัจจัยนำเข้า ทรัพยากรบุคคล เช่น อัตราหมุนเวียนการสอบบัญชี หรือกระบวนการ วัดจาก ISQM1 ที่อยู่ระหว่างการปรับปรุงนำมาใช้แทน TSQC 1 เป็นต้น



บรรณานุกรม

- กนกอร แก้วประภา, รติยา ไชยลาหงส์ และ อรพรรณ ชังวัง. (2556). คุณภาพการสอบบัญชีและการจัดการกำไร. วารสารมหาวิทยาลัยนเรศวร, 2556; 21(2), 37-44.
- กัญฐณา ดิษฐ์แก้ว. (2558). ปัจจัยเชิงสาเหตุที่มีผลต่อการใช้ดุลยพินิจในการวางแผนการสอบบัญชีและส่งผลไปยังคุณภาพการสอบบัญชี: การวิจัยเชิงประจักษ์ในบริษัทของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย. วารสารการบัญชีและการจัดการ. ปีที่ 7 (ฉบับที่ 2 เมษายน - มิถุนายน 2558), 185-198.
- กัลยา วานิชย์บัญชา. (2560). สถิติสำหรับงานวิจัย. พิมพ์ครั้งที่ 11. กรุงเทพฯ : ภาควิชาสถิติ คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- จันทนา สาขากร, นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทเพชร. (2557). การควบคุมภายในและการตรวจสอบภายใน. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพฯ : ห้างหุ้นส่วนจำกัด ทีพีเอ็น เพรส.
- จตุรรัตน์ คุณทุม, สุวรรณ หวังเจริญเดชและไพลิน นิลนิยม. (2556). ความสัมพันธ์ระหว่างการบริหารงานสอบบัญชีเชิงกลยุทธ์กับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. วารสารการบัญชีและการจัดการ. 5(12) , 135-147.
- ชาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์. (2558). ประเด็นสำคัญและการประยุกต์แนวคิดเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ. วารสารวิชาชีพบัญชี ปีที่ 11 (ฉบับที่ 32 ธันวาคม 2558), 110-127.
- ณัชชารีย์ จุรีย์โรจน์ และ ศิลปพร ศรีจันทเพชร. 2555. ปัญหาและผลกระทบจากการนำมาตราฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีมาใช้ในประเทศไทย. วารสารการจัดการสมัยใหม่, ปีที่ 10 (ฉบับที่ 1), 1-11.
- ณัฐธิดา จินมอย, วัฒนา ยืนยง และ ปานฉัตร อาภารักษ์ (2559). ความเป็นมืออาชีพกับ คุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีแห่งประเทศไทย . วารสารการจัดการสมัยใหม่ ปีที่ 2 (กรกฎาคม – ธันวาคม 2559) , 102-114.
- ณัฐนิชา พู่เฟื่องสมบัติ. (2559). คุณภาพการสอบบัญชีและการตกแต่งกำไร. (รายงานการศึกษาอิสระปริญญาโทมหาบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชีธุรกิจแบบบูรณาการ. กรุงเทพฯ: คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์). สืบค้นเมื่อ 9 พฤษภาคม 2561, จาก Ethesisarchive.library.tu.th/thesis/2016/TU_2016_5802110105_5719_4432.pdf.
- दनัย จันท์เจ้าฉาย. (2556). การก้าวเข้าสู่ประชาคมอาเซียนของประเทศไทย. สืบค้นเมื่อ 4 มิถุนายน 2558, จาก [http://www.dccconsultants.co.th/site/news/2012-05-31\(3\).html](http://www.dccconsultants.co.th/site/news/2012-05-31(3).html)
- ดวงกมล ชูผล. (2558). ความสัมพันธ์ระหว่างระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชี ในกรมตรวจสหกรณ์. (ปริญญาบัญชืมหาบัณฑิต). กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์.

- คารณิ เอื้อชนะจิต. (2556). ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อความสำเร็จทางการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. (รายงานผลการวิจัยทุนอุดหนุนวิจัย) กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์).
- นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันเพชร. (2559). การสอบบัญชี. กรุงเทพฯ : ห้างหุ้นส่วนจำกัด ทีพีเอ็น เพรส.
- นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันเพชร. (2560). อ่านและเขียนรายงานของผู้สอบบัญชี. พิมพ์ครั้งที่ 1: กรุงเทพฯ : ห้างหุ้นส่วน จำกัด ทีพีเอ็น เพรส.
- นุชรี มาสกา, สุวรรณ หวังเจริญเดช และ ไพธิน นิลนิยม. (2556). ผลกระทบการปฏิบัติงานการสอบบัญชีที่ดีมีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย. วารสารการบัญชีและการจัดการ. ปีที่ 5, ฉบับที่ 2 (เม.ย. – มิ.ย. 2556), มหาวิทยาลัยสารคาม, 137 -147.
- เบญญาภา สิงห์ทองชัย และคณะ. (2560). ผลกระทบของแรงกดดันทางสังคมที่มีต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานตรวจสอบและคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย. วารสารการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม. 5(4) ตุลาคม – ธันวาคม 2556. 201 – 218.
- บัณฑิตกา กาญจนมิ่ง. (2558). ความเห็นของผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่มีต่อการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีและคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน (รายงานการศึกษาวิทยานิพนธ์ปริญญาโท สาขาบัญชี. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์).
- ประทีป วชิทองรัตน์. (2560). ประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. วารสารสมาคมนักวิจัย ปีที่ 22 (ฉบับที่ 2 พฤษภาคม – สิงหาคม 2560) , 252-263.
- ปาริชาติ มณีมัย และคณะ. (2559). คุณภาพและปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการปฏิบัติงานของสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางและขนาดย่อม. วารสารการจัดการสมัยใหม่ ปีที่ 14 (ฉบับที่ 1 มกราคม – พฤศจิกายน 2559) , 117 - 128.
- บุญยงษ์ ปิ่นกุ่มภีร์ และ กนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินธิ์. (2560). ปัจจัยเชิงสาเหตุที่มีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย. [รายงานการศึกษาระดับปริญญาโท สาขาบัญชี. กรุงเทพฯ: คณะบัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุม. เศรษฐศาสตร์และบริหารธุรกิจปริทัศน์ ปีที่ 1 ฉบับที่ 1 มกราคม – มิถุนายน 2560, 72- 96.
- ฝ่ายต่างประเทศ. (2556). จดหมายข่าวสภาวิชาชีพการบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ฉบับที่ 9. กรุงเทพฯ. ฝ่ายพัฒนาและกำกับดูแลคุณภาพผู้สอบบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (2559). กรุงเทพฯ: สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์.

พลอยไพลิน ต้นติสกล และ ศิริลักษณ์ ศุทธชัย. (2560). ศึกษาคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ และในประเทศไทย ของผู้ใช้บริการสอบบัญชีในประเทศไทย ในมุมมองผู้ใช้บริการสอบบัญชี. (รายงานการศึกษาอิสระปริญญาโท สาขาวิชาการบัญชี. กรุงเทพฯ: คณะบริหารธุรกิจและการบัญชี มหาวิทยาลัยขอนแก่น). การประชุมวิชาการเสนอผลงานวิจัยบัณฑิตศึกษา ระดับชาติและนานาชาติ 2560 วันที่ 10 มีนาคม 2560 ณ มหาวิทยาลัยขอนแก่น, 1319 - 1327.

เพ็ญธิดา พงษ์ธานี. (2558). ความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการปฏิบัติงานมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ. สุทธิปริทัศน์. 31(99), 129-146.

ภัทรพรรณ กรรโณ และประเวศ เพ็ญอุทัยกุล. (2560). ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญ ในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. วารสารมหาจุฬานาครธรรม. 5 (3) กันยายน – ธันวาคม 2561, 926-942.

วันรักษ์ โสภาพร, การุณย์ ประทุม และ พรทิพย์ ชุมเมืองปัก. (2557). ความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมการสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย. (รายงานการศึกษาอิสระปริญญาโท สาขาวิชาการบัญชี. กรุงเทพฯ: คณะบัญชีและการจัดการ, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).

วันสิริ ประเสริฐทรัพย์. (2562). การพัฒนาตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชี (AQIs) เพื่อยกระดับคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีไทยสู่สากล. วารสารร่วมพฤษ. 37(1), 55-66.

วีระพงษ์ กิตติวงศ์. (2561). ผลการตรวจสอบสำนักงานสอบบัญชีของก.ล.ต. ที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี. วารสารวิชาชีพบัญชี. 14(43) กันยายน 2561, 1-25.

ศจีรัตน์ เมธีสุภาพ. (2561). ลักษณะของการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ: ดุลยพินิจในการเขียนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของกลุ่มผู้สอบบัญชีในกลุ่มสำนักงานบัญชี Big 4. สุทธิปริทัศน์. 32(104) ตุลาคม – ธันวาคม 2561, 210-222.

ศิริชัย พงษ์วิชัย. (2561). การวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติด้วยคอมพิวเตอร์ เน้นสำหรับงานวิจัย. พิมพ์ครั้งที่ 11. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

ศิลปพร ศรีจันเพชร. (2560). “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” ในหน้ารายงานผู้สอบบัญชีกับการตอบสนองของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. วารสารวิชาชีพบัญชี. 13(38), 22-38.

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2554). มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 การควบคุมคุณภาพ การให้บริการสอบบัญชีและงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง. กรุงเทพมหานคร.

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2555). มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 เรื่อง ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี. กรุงเทพมหานคร.

- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2555). มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 เรื่อง วัตถุประสงค์ โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี. กรุงเทพมหานคร.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2555). มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 เรื่อง การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน. กรุงเทพมหานคร.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2555). มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265 เรื่องการสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารของกิจการ. กรุงเทพมหานคร.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2555). มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 580 (ปรับปรุง) หนังสือรับรอง. กรุงเทพมหานคร.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2556). คู่มือการปฏิบัติงานตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 สำหรับสำนักงานขนาดกลางและขนาดเล็ก. พิมพ์ครั้งที่ 2 พฤศจิกายน 2556.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2557). คุณภาพการสอบบัญชี. FAP Newsletter No. 8 (2557), 6-8.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2559). มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) เรื่อง การสื่อสารกับผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในการ กำกับดูแล. กรุงเทพมหานคร.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2559). มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) เรื่องการระบุและประเมินความเสี่ยงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ. กรุงเทพมหานคร.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2559). มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 510 (ปรับปรุง) เรื่องหนังสือรับรอง. กรุงเทพมหานคร.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2559). มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง) เรื่องการดำเนินงานต่อเนื่อง. กรุงเทพมหานคร.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2559). มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) เรื่องการแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน มาตรฐานการสอบเกี่ยวเนื่อง. กรุงเทพมหานคร.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2559). มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 (ปรับปรุง) เรื่องการสื่อสารเรื่องสำคัญในการ ตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต. กรุงเทพมหานคร.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2559). มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) เรื่องการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต. กรุงเทพมหานคร.

- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2559). มาตรฐานการสอบบัญชี 720 (ปรับปรุง) เรื่องความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่น. กรุงเทพมหานคร.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2559). เรื่องนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด. กรุงเทพมหานคร.
- สมใจ บุญหมื่นไวย, เลิศลักษณ์ กาญจนาวัฒนา และ นवलปราง แจบไธสง. (2557). ความมีประสิทธิภาพของการสอบบัญชีและการประสบความสำเร็จของสำนักงานสอบบัญชี. ใน การประชุมวิชาการและนำเสนอผลงานวิจัยระดับชาติประจำปี 2557 “บทบาทมหาวิทยาลัยเพื่อรับใช้สังคม ... จุดเปลี่ยนประเทศสังคมไทย” โดยความร่วมมือระหว่างมหาวิทยาลัยราชภัฏนครราชสีมา. กับสำนักงานกองทุนสนับสนุนงานวิจัย (สกว.) และภาคีเครือข่ายในพื้นที่จังหวัดนครราชสีมา : คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏนครราชสีมา.
- สมพงษ์ พรอุปถัมภ์. (2554). ISQC1 กับการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีไทย. จุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์. ปีที่ 33. ฉบับที่ 130 ตุลาคม – ธันวาคม 2554 , 14-29.
- สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. (2560). รายงานสรุปกิจกรรมการตรวจคุณภาพการสอบบัญชี. 1 มกราคม 2560- 31 ธันวาคม 2560. สืบค้นเมื่อวันที่ 6 มิถุนายน 2561, จาก <http://www.sec.or.th>
- สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. (2560). รายชื่อผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. สืบค้นเมื่อวันที่ 26 สิงหาคม 2560, จาก <http://market.sec.or.th/public/orap/AUDITOROR01.aspx?lang=th>
- สำรวจความคิดเห็นเกี่ยวกับการปฏิบัติงานสอบบัญชี. ฝ่ายพัฒนาและกำกับดูแลคุณภาพ ผู้สอบบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2556). สรุปข้อสังเกตจากรายงานการสอบทานตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ (ISQC 1) ของหน่วยงานกำกับดูแลในต่างประเทศ.
- สุนิสา จันทร์เที่ยง. (2557). ความเห็นของผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่มีต่อการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีและคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน (รายงานการศึกษาอิสระปริญญามหาบัณฑิต สาขาบัญชี. กรุงเทพฯ: คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี).
- สุวิทย์ เต็มสุขเจริญ ดวงกมล ดุจดารา อรพินท์ วงศ์ก่อ และมนตรี ช่วยชู. (2559). ได้ศึกษาปัญหาและผลกระทบจากการปฏิบัติงานตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 สำหรับสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางและขนาดเล็กในประเทศไทย.

- อรกานต์ ผดุงสังกุล และดิชพงศ์ พงศ์ภัทรชัย (2558). ความแตกต่างของคุณภาพงานสอบบัญชี ระหว่างสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non-Big 4 สามารถบอกลักษณะของลูกค้าได้หรือไม่ หลักฐานจากบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. วารสารวิชาชีพบัญชี. 11(12), 34-53.
- อุษณา ภัทรมนตรี. (2560). การตรวจสอบภายในสมัยใหม่. พิมพ์ครั้งที่ 6. กรุงเทพฯ. คุณภาพ ฉบับที่ 1 ไปใช้ในงานสอบบัญชีสำหรับสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและผู้สอบบัญชีอิสระ. วารสาร วิชาชีพบัญชี. 9(26) ธันวาคม 2556, 43-32.
- เอกพล คงมา และศิลปพร ศรีจันเพชร. (2556). ปัญหาการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ไปใช้ในงานสอบบัญชีสำหรับสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและผู้สอบบัญชีอิสระ. วารสาร วิชาชีพบัญชี. 9(26), 32-46.
- Aaker, A.D., Kumar, V., and Day, S. G. Marketing Research. 7th ed. New York.; John Wiley and Sons. (2011).
- Accounting Association Annual Conference. Dubai, United Arab Emirates Ang Soon Yong and Nurmazilah Dato Mahzan. (2013). "Adoption of Clarified International Standard of Auditing (ISA) and International Standard of Quality Control (ISQC) Among Small and Medium Practice (SMP) in Malaysia." The 14th four A Annual Conference 2013, Penang, Malaysia, October, 28-30.
- Ahmad Omar Hardan, Nor Raihan Mohamad and Zalailah Selleh. (2016). The impact of the implementation International Standard on Quality Control 1 ISQC 1 on the audit firm performance in Jordan. Universiti Malaysia Terengganu.
- Al-Thuneibat, A.A., Issa, R.T., Daller, R.A. (2011). Do audit tenure and firm size contribute to audit quality? *Managerial Auditing Journal*, 26(4), 317-334.
- Ang Sum Yung and Nurmazilah Dato Malizan. (2013). "Adoption of Clarified International Standard of Auditing (ISA) and International Standard of Quality Control (ISQC) Among Small and Medium Practice (SMP) in Malaysia." The 14th FourA Annual Conference 2013, Penang, Malaysia, October, 28-30.
- Arens, A. A., Elder, R. J. & Beasley, M. S. (2012). *Auditing and Assurance Service An Integrated Approach*. (14th Edition). England: Pearson Education Limited.

- Center For Audit Quality. CAQ APPROACH TO AUDIT QUALITY INDICATORS. [online] 2014 [cited 2015 Jul 20]. Available from <http://www.thecaq.org/reports-and-publications/caq-approach-to-audit-quality-indicators/caq-approach-to-audit-quality-indicators>.
- Choi, J., Kim , (Francis) C., Kim, J., and Zang, Y. Audit office size, audit quality, and audit pricing. *A Journal of Practice & Theory* 2010; 29(1), 73-97.
- Diana Mostafa Mohamed, Magda Hussien Habib. (2013). "Auditor independence, audit quality and the mandatory auditor rotation in Egypt", *Education, Business and Society: Contemporary Middle Eastern Issues*, Vol. 6 Issue: 2, 116-144.
- Fawzi Al Sawalqa. (2014). External Audit Services Quality and Client Satisfaction: Evidence from Jordan. *Research Journal of Finance and Accounting* ; 39(2014), 223-236.
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2019). International Standard on Quality Management. Retrieved July 1, 2019, from: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Proposed-ISQM-1-Explanatory-Memorandum.pdf>.
- International Federation of Accountants. (2009). International Standard on Quality Control 1: Quality Control for Firms That Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements.
- International Federation of Accountants. (2011). Guide to Quality Control for Small and Medium-Sized Practices, Third Edition, August 2011.
- Jason Pang. (2014). Critical Aspects to Optimise SSQC1 Implementation-for Sole Practitioners during the Infant Stages. *IS Chartered Accountant*. March 2014, 48-51.
- Jean C. Bedard, Karia M. Johntone and Edward F. Smith. (2010). Audit Quality Indicators: A Status Update on Possible Public Disclosures and Insights from Audit Practice. *Current Issues in Auditing*. Volume 4, Issues 1: C12-C19.
- Kabir, M.H., Shama, D., Islam, M.A., & Salat, A. (2011). Big 4 Auditor affiliation and accrual quality in Bangladesh. *Managerial Auditor Journal*, 26(2), 161-181.
- Lawrence, A., Meza, M.M., and Zhang, P. (2011). Can Big 4 versus Non-Big 4 differences in Audit-Quality Proxies be Attributed to Client Characteristics?. *The Accounting Review* 2011; 80(1), 256-286.

- Michael C. JENSEN and William H. MECKLING. (1976). THEORY OF THE FIRM: MANAGERIAL BEHAVIOR, AGENCY COSTS AND OWNERSHIP STRUCTURE. *Journal of Financial Economics* ,305-360.
- Public Company Accounting Oversight Board. (2015). The 28 Potential Quality Indicators. PCAOB Release No. 2015-005, 13.
- Qasim Mohammad Zureigat. (2011). The Effect of Ownership Structure on Audit Quality: Evidence from Jordan. *International Journal of Business and Social Science*; 2(10), 38-46.
- R. Edward Freeman. (2010). *A Stakeholder Approach*. Cambridge University.
- Rita Yuniarti and Willy Mara Zumara (2013). Audit Quality Attributes and Audit Client Satisfaction. *International Journal of Humanities and Management Sciences (IJHMS)* 1 (1), ISSN 2320–4044 (Online), 96-100. Available from :
<http://www.isaet.org/images/extraimages/IJHMS%200101223.pdf>.
- Takiah Mohd, Iskandar, Mohd. Mohid Rahmat, and Hashanah Ismail. (2010). The Relationship Between Audit Client Satisfaction and Audit Quality Attributes: Case of Malaysian Listed Companies. *Int.Journal of Economics and Management* ; 4(1)(2010), 155-180. (2011).



ภาคผนวก



ภาคผนวก ก
แบบสอบถาม





งานวิจัย งบประมาณเงินรายได้ ประจำปี 2562
คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร

แบบสอบถาม

เรื่อง ผลกระทบของการควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี ของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) ในมุมมองผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ในประเทศไทย

คำชี้แจง

1. แบบสอบถามชุดนี้เป็นแบบสอบถามเพื่อการวิจัยเรื่อง ผลกระทบของการควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี ของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) ในมุมมองผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ในประเทศไทย ผู้วิจัยใครขอความอนุเคราะห์และความร่วมมือในการตอบแบบสอบถามจากท่าน คำตอบของท่านมีความสำคัญอย่างยิ่งต่อการวิเคราะห์ข้อมูลที่ใช้ในการวิจัย เพื่อให้การวิจัยในครั้งนี้มีความเที่ยงตรงและเกิดประโยชน์อย่างแท้จริง กรุณาตอบข้อมูลในแบบสอบถามให้ครบทุกข้อคำถาม และส่งกลับคืนภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ได้รับแบบสอบถาม

2. แบบสอบถามข้อมูลชุดนี้แบ่งออกเป็น 5 ส่วน ประกอบด้วย
- ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย
 - ส่วนที่ 2 และข้อมูลทั่วไปของสำนักงานสอบบัญชี
 - ส่วนที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1)
 - ส่วนที่ 4 ความคิดเห็นเกี่ยวกับเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี
 - ส่วนที่ 5 ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับผลกระทบของการควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี

ผู้วิจัยขอขอบพระคุณที่ท่านได้สละเวลาตอบคำถามทุกข้ออย่างถูกต้อง หากมีข้อสงสัยประการใดที่เกี่ยวกับแบบสอบถามชุดนี้ โปรดติดต่อข้าพเจ้าผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.วันสิริ ประเสริฐทรัพย์ หมายเลขโทรศัพท์ 081-9029339 E-mail: vansiri.p@rmutp.ac.th

แบบสอบถามการวิจัย

เรื่อง ผลกระทบของการควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี ของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) ในมุมมองผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ในประเทศไทย

คำชี้แจง โปรดทำเครื่องหมาย ✓ เพียงหนึ่งข้อเท่านั้น ลงในช่องระดับความคิดเห็นที่สอดคล้องกับความเป็นจริงของท่านมากที่สุด

ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

1. เพศ

- หญิง ชาย

2. อายุ

- น้อยกว่า 30 ปี 30-39 ปี
 40-49 ปี มากกว่า 50 ปี

3. ระดับการศึกษาขั้นสูงสุด

- ระดับปริญญาตรี ระดับปริญญาโท
 ระดับปริญญาเอก

4. ตำแหน่งในองค์กร

- ผู้บริหารระดับสูง/เจ้าของกิจการ (ผู้นำ)
 ผู้บริหารระดับกลาง/กรรมการผู้จัดการ (ผู้นำ)
 ผู้จัดการ (ผู้นำ)
 หัวหน้ากลุ่มงาน/หัวหน้าฝ่าย (บุคลากร)
 พนักงานระดับปฏิบัติการ (บุคลากร)
 อื่น ๆ (โปรดระบุ).....

5. ประสบการณ์ทำงานด้านตรวจสอบบัญชี

- | | |
|----------------------------------------|-----------------------------------|
| <input type="checkbox"/> น้อยกว่า 5 ปี | <input type="checkbox"/> 6-10 ปี |
| <input type="checkbox"/> 11-15 ปี | <input type="checkbox"/> 16-20 ปี |
| <input type="checkbox"/> มากกว่า 20 ปี | |

6. จำนวนลูกค้าที่ท่านตรวจสอบบัญชีต่อปี

- | | |
|------------------------------------------|--------------------------------------|
| <input type="checkbox"/> น้อยกว่า 50 ราย | <input type="checkbox"/> 50-100 ราย |
| <input type="checkbox"/> 101-150 ราย | <input type="checkbox"/> 151-200 ราย |
| <input type="checkbox"/> 200 รายขึ้นไป | |

7. จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่ท่านมี

- | | |
|----------------------------------------|-----------------------------------|
| <input type="checkbox"/> ไม่มี | <input type="checkbox"/> 1- 5 คน |
| <input type="checkbox"/> 6-10 คน | <input type="checkbox"/> 11-15 คน |
| <input type="checkbox"/> มากกว่า 15 คน | |

8. จำนวนชั่วโมงในการฝึกอบรมการบัญชีและสอบบัญชีของท่านต่อปี

- | | |
|----------------------------------------------|----------------------------------------|
| <input type="checkbox"/> น้อยกว่า 20 ชั่วโมง | <input type="checkbox"/> 21-30 ชั่วโมง |
| <input type="checkbox"/> 31-40 ชั่วโมง | <input type="checkbox"/> 41-50 ชั่วโมง |
| <input type="checkbox"/> มากกว่า 50 ชั่วโมง | |

9. ระยะเวลาในการทำงานกับสำนักงานสอบบัญชีของท่าน

- | | |
|----------------------------------------|-----------------------------------|
| <input type="checkbox"/> น้อยกว่า 5 ปี | <input type="checkbox"/> 6-10 ปี |
| <input type="checkbox"/> 11-15 ปี | <input type="checkbox"/> 16-20 ปี |
| <input type="checkbox"/> มากกว่า 20 ปี | |

10. รายได้เฉลี่ยของท่านต่อปี

- | | |
|--------------------------------------------------|--------------------------------------------------|
| <input type="checkbox"/> ต่ำกว่า 500,000 บาท | <input type="checkbox"/> 500,001-1,000,000 บาท |
| <input type="checkbox"/> 1,000,001-1,500,000 บาท | <input type="checkbox"/> 1,500,001-2,000,000 บาท |
| <input type="checkbox"/> มากกว่า 2,000,000 บาท | |

4. จำนวนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในสำนักงานสอบบัญชี

- | | |
|----------------------------------------|----------------------------------------|
| <input type="checkbox"/> น้อยกว่า 2 คน | <input type="checkbox"/> 2-5 คน |
| <input type="checkbox"/> 6 - 10 คน | <input type="checkbox"/> 11-20 คน |
| <input type="checkbox"/> 21-30 คน | <input type="checkbox"/> มากกว่า 30 คน |

5. จำนวนลูกค้าของสำนักงานสอบบัญชีที่ท่านต่อปี

- | | |
|------------------------------------------|--------------------------------------|
| <input type="checkbox"/> น้อยกว่า 50 ราย | <input type="checkbox"/> 50-100 ราย |
| <input type="checkbox"/> 101-150 ราย | <input type="checkbox"/> 151-200 ราย |
| <input type="checkbox"/> 200 รายขึ้นไป | |

6. ประเภทธุรกิจที่สำนักงานสอบบัญชีของท่านตรวจสอบ ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ

- | | |
|---------------------------------------------------------|---------------------------------------------|
| <input type="checkbox"/> เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร | <input type="checkbox"/> สินค้าอุปโภคบริโภค |
| <input type="checkbox"/> ธุรกิจการเงิน | <input type="checkbox"/> สินค้าอุตสาหกรรม |
| <input type="checkbox"/> อสังหาริมทรัพย์และสิ่งก่อสร้าง | <input type="checkbox"/> ทรพยากร |
| <input type="checkbox"/> บริการ | <input type="checkbox"/> เทคโนโลยี |
| <input type="checkbox"/> อื่นๆ | |

7. สำนักงานสอบบัญชีอยู่ใน Big 4 หรือไม่

- | | |
|--------------------------------|-------------------------------------------------------------|
| <input type="checkbox"/> Big 4 | <input type="checkbox"/> ไม่อยู่ Big 4 (ขอให้ไปทำต่อ ข้อ 8) |
|--------------------------------|-------------------------------------------------------------|

8. สำนักงานสอบบัญชีของท่าน ไม่อยู่ Big 4 เป็นสมาชิกสำนักงานสอบบัญชีต่างประเทศหรือไม่

- | | |
|-------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------|
| <input type="checkbox"/> เป็นสมาชิกสำนักงานต่างประเทศ | <input type="checkbox"/> ไม่เป็นสมาชิกสำนักงานต่างประเทศ |
|-------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------|

ตอนที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1)

การควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1)	ระดับการควบคุม				
	ปฏิบัติครบถ้วน	ปฏิบัติค่อนข้างครบถ้วน	ปฏิบัติได้บ้างไม่ได้บ้างพอๆ กัน	ปฏิบัติค่อนข้างไม่ครบถ้วน	ไม่ปฏิบัติเลย
ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน					
1. ผู้บริหาร/ ผู้นำมีการจัดทำคู่มือการควบคุมคุณภาพของสำนักงานที่รวบรวมเกี่ยวกับนโยบายและวิธีปฏิบัติเป็นลายลักษณ์อักษร โดยมีเนื้อหาครอบคลุมตามข้อกำหนดของมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC1)					
2. ผู้บริหาร/ ผู้นำมีการสื่อสารนโยบายและวิธีปฏิบัติสำหรับการควบคุมคุณภาพไปยังบุคลากรอย่างทั่วถึงและสม่ำเสมอ					
3. ผู้บริหาร/ ผู้นำมีการมอบหมายให้บุคลากรรับผิดชอบแต่ละองค์ประกอบของระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงาน					
4. ผู้บริหาร/ ผู้นำมีการสนับสนุนและกระตุ้นให้บุคลากรตระหนักถึงความสำคัญในการปรึกษาหารือ และมีส่วนร่วมในการแสดงความคิดเห็นที่เป็นประโยชน์ต่องานตรวจสอบ					
5. ผู้บริหาร/ ผู้นำมีการกำหนดนโยบายและแจ้งให้บุคลากรทุกคนของสำนักงานทราบว่าผลประเมินการทำงานจะมุ่งเน้นไปที่คุณภาพของการสอบบัญชี ซึ่งเป็นส่วนสำคัญในการกำหนดพิจารณา ค่าตอบแทนหรือการเลื่อนตำแหน่งของบุคลากร					

การควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC1)	ระดับการควบคุม				
	ปฏิบัติ ครบถ้วน	ปฏิบัติ ค่อนข้าง ครบถ้วน	ปฏิบัติ ได้บ้าง ไม่ได้บ้าง พอๆ กัน	ปฏิบัติ ค่อนข้าง ไม่ ครบถ้วน	ไม่ ปฏิบัติ เลย
ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง					
6. บุคลากรของสำนักงานมีการลงนามยืนยันความ เป็นอิสระเป็นประจำทุกปี					
7. มีการกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติเพื่อระบุและ ประเมินความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี/บุคลากรผู้ ปฏิบัติหน้าที่สอบบัญชีตลอดช่วงเวลาของงาน สำหรับทุกงานที่ให้ความเชื่อมั่น เช่นการแจ้ง ผลประโยชน์ทางการเงิน ความสัมพันธ์ทางธุรกิจ หรือความสัมพันธ์ส่วนตัว นโยบายการรับพนักงาน จากลูกค้า นโยบายงานบริการต้องห้าม นโยบาย หมุนเวียนผู้สอบบัญชีและผู้สอบทานการควบคุม คุณภาพ นโยบายให้ความสำคัญคุณภาพมากกว่า การได้รับงานหรือรักษางานไว้					
8. มีการบันทึกสอบถามข้อมูลเกี่ยวกับงานบริการ อื่นกับบริษัทในเครือ เพื่อเป็นหลักฐานการพิจารณา ความเป็นอิสระและความขัดแย้งทางผลประโยชน์					
9. มีการกำหนดนโยบายและจัดทำทะเบียนคุมการ หมุนเวียนผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบ และผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพที่ปฏิบัติงาน ต่อเนื่องเป็นระยะเวลาานานที่ชัดเจน					
การตอบรับงานสอบบัญชี					
10. มีการกำหนดนโยบายและวิธีการตอบตกลงเพื่อ ตอบรับงานจากลูกค้ารายใหม่และลูกค้ารายเดิม ก่อนตกลงรับงาน					

การควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC1)	ระดับการควบคุม				
	ปฏิบัติ ครบถ้วน	ปฏิบัติ ค่อนข้าง ครบถ้วน	ปฏิบัติ ได้บ้าง ไม่ได้บ้าง พอๆ กัน	ปฏิบัติ ค่อนข้าง ไม่ ครบถ้วน	ไม่ ปฏิบัติ เลย
11. มีการค้นหาข้อมูลเกี่ยวกับความซื่อสัตย์สุจริต ของผู้บริหารของบริษัทลูกค้าก่อนการตอบรับงาน เพื่อเก็บรวบรวมข้อมูลสำหรับใช้เป็นหลักฐานอ้างอิง ในการประเมินความเสี่ยงก่อนตกลงรับงาน					
12. มีการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องก่อนการรับ งานสำหรับลูกค้ารายใหม่ เช่น ฐานะการเงิน การ ดำรงอยู่กิจการ ระบบบัญชีและระบบการควบคุม ภายใน					
13. มีการติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชีคนก่อน สอบถามถึงเหตุผลทางวิชาชีพในการตัดสินใจก่อน ตกลงรับงานสอบบัญชี					
14. มีการจัดทำหนังสือตอบรับงานสอบบัญชี หลังจากได้รับการอนุมัติการรับงานโดยผู้มีอำนาจ และได้รับคำยืนยันความเป็นอิสระจากบริษัทใน เครือ/ กิจการที่เกี่ยวข้องกันและเกี่ยวข้องกับ พนักงาน					
15. เมื่อลูกค้าเลิกใช้บริการสำนักงานสอบบัญชีของ ท่านในช่วงระหว่างปี มีการจัดทำหลักฐานการ บันทึกการยุติความสัมพันธ์กับลูกค้าในระหว่างปี					
ทรัพยากรบุคคล					
16. มีการจัดทำแผนความต้องการทรัพยากรบุคคล สอดคล้องกับปริมาณงานอย่างเป็นทางการ และมี ข้อมูลเอกสารประกอบ					
17. มีนโยบายและวิธีการสรรหาพนักงานที่ชัดเจน เช่นมีแบบประเมินการสัมภาษณ์					

การควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC1)	ระดับการควบคุม				
	ปฏิบัติ ครบถ้วน	ปฏิบัติ ค่อนข้าง ครบถ้วน	ปฏิบัติ ได้บ้าง ไม่ได้บ้าง พอๆ กัน	ปฏิบัติ ค่อนข้าง ไม่ ครบถ้วน	ไม่ ปฏิบัติ เลย
18. มีการปฐมนิเทศพนักงานใหม่ เพื่อแนะนำวิธีการปฏิบัติงานตรวจสอบ					
19. มีการสื่อสารกำหนดเกณฑ์ขั้นต่ำ รายละเอียดเนื้อหาและจำนวนชั่วโมงให้ผู้บริหาร/ผู้นำ/ผู้สอบบัญชีและบุคลากรได้รับการอบรมความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพอย่างสม่ำเสมอเป็นไปตามที่กำหนด					
20. มีการเก็บรักษาประวัติการอบรมและสรุปชั่วโมงการฝึกอบรมพนักงานการอบรมความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ					
21. มีการติดตามพนักงานที่ไม่ได้เข้าอบรม เพื่อให้มั่นใจว่า พนักงานดังกล่าวมีความรู้ในการปฏิบัติงานอย่างเพียงพอ					
22. มีการมอบหมายงานที่เหมาะสมในการพิจารณาปริมาณงานจำนวนพนักงาน ประสิทธิภาพ และความเชี่ยวชาญในธุรกิจต่างๆ					
23. มีการประเมินผลการปฏิบัติงานของบุคลากรอย่างน้อยปีละหนึ่งครั้ง และนำเรื่องคุณภาพงานเป็นตัวชี้วัดในการประเมินผลงาน					
การปฏิบัติงาน					
24. มีการวางแผนการตรวจสอบก่อนปฏิบัติงานสอบบัญชี					
25. มีการเก็บบันทึกข้อมูล และร่องรอยการตรวจสอบในกระดาษทำการที่เพียงพอต่อการนำมาใช้เป็นข้อมูลสำหรับการตรวจสอบ					
26. มีการสอบทานกระดาษทำการที่สำคัญ ในการตรวจสอบรายการบัญชีที่มีความเสี่ยงสูง					

การควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC1)	ระดับการควบคุม				
	ปฏิบัติ ครบถ้วน	ปฏิบัติ ค่อนข้าง ครบถ้วน	ปฏิบัติ ได้บ้าง ไม่ได้บ้าง พอๆ กัน	ปฏิบัติ ค่อนข้าง ไม่ ครบถ้วน	ไม่ ปฏิบัติ เลย
27. มีการรวบรวมแผนงานตรวจสอบขั้นสุดท้ายของแต่ละงานสอบบัญชีให้เสร็จสมบูรณ์ภายในระยะเวลาที่กำหนด					
28. มีขั้นตอนและวิธีการแก้ไขปัญหาในเรื่องที่มีข้อโต้แย้ง/ความเห็นไม่ตรงกัน อย่างเพียงพอและเหมาะสม					
29. มีการกำหนดนโยบายและข้อกำหนดที่ชัดเจนว่าเรื่องใดต้องมีการปรึกษาหารือ					
30. มีการแต่งตั้งที่ปรึกษาและกำหนดคุณสมบัติอย่างเหมาะสม					
31. มีการจัดทำหลักฐานประกอบการปรึกษาอย่างเหมาะสม และมีการสื่อสารให้บุคลากรในสำนักงานทราบ					
32. มีการสอบทานการควบคุมคุณภาพงานของแต่ละงานเพื่อให้มั่นใจว่าได้รักษามาตรฐานของงานสอบบัญชีให้สูงที่สุด					
33. มีการแต่งตั้งและกำหนดคุณสมบัติผู้รับผิดชอบในการสอบทานการควบคุมคุณภาพงาน (Engagement Quality Control Reviewer – EQCR) อย่างเหมาะสม					

การควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC1)	ระดับการควบคุม				
	ปฏิบัติ ครบถ้วน	ปฏิบัติ ค่อนข้าง ครบถ้วน	ปฏิบัติ ได้บ้าง ไม่ได้บ้าง พอๆ กัน	ปฏิบัติ ค่อนข้าง ไม่ ครบถ้วน	ไม่ ปฏิบัติ เลย
การติดตามผล					
34. มีการออกแบบระบบติดตามผลในแต่ละระดับ งานสอบบัญชีทั้งในระดับ สำนักงาน (Firm Level) และในระดับงาน (Engagement Level) ที่ชัดเจน และมีเอกสารประกอบการพิจารณาเพื่อให้เกิดความ เชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่ามีประสิทธิภาพเป็นไป ตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC1)					
35. ทีมงานติดตามผลมีการจัดทำแผนการ ดำเนินการติดตามผลการแก้ไขข้อบกพร่อง และมี การสื่อสารให้บุคลากรที่เกี่ยวข้องทราบ					
36. มีการจัดประชุมผู้รับผิดชอบในแต่ละด้าน เพื่อ การปรับปรุงและหาแนวทางแก้ปัญหาหรือ ข้อบกพร่องร่วมกัน					

ตอนที่ 4 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี

คุณภาพการสอบบัญชี	ระดับคุณภาพ				
	ปฏิบัติครบถ้วน	ปฏิบัติค่อนข้างครบถ้วน	ปฏิบัติได้บ้างไม่ได้บ้างพอๆกัน	ปฏิบัติค่อนข้างไม่ครบถ้วน	ไม่ปฏิบัติเลย
ด้านความถูกต้อง					
1. มีการตรวจสอบและนำเสนอรายงานผู้สอบบัญชีเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีอย่างเคร่งครัด					
2. นำเสนอรายงานการสอบบัญชีจากผลการตรวจสอบ ได้อย่างถูกต้องตามข้อเท็จจริง รมั้ดระวังรอบคอบ โดยใช้ดุลยพินิจเฝ้าผู้ประกอบวิชาชีพ ในการแสดงความเห็นรายงานผู้สอบบัญชีอย่างเหมาะสม					
3. นำเสนอรายงานการสอบบัญชีที่มีการเปิดเผยข้อมูลอย่างตรงไปตรงมาตามข้อเท็จจริงที่ได้จากการตรวจพบความไม่ถูกต้องรายการข้อมูลที่ขัดต่อข้อกำหนด และมาตรฐานรายงานทางการเงิน					
ด้านความเที่ยงธรรม					
4. มีการปฏิบัติงานสอบบัญชีและนำเสนอรายงานการสอบบัญชี โปร่งใส ตามมาตรฐานการสอบบัญชีอย่างมีความเที่ยงธรรม เป็นกลาง ซื่อสัตย์สุจริต โดยไม่ปกปิดหรือบิดเบือนข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ					
5. นำเสนอรายงานสอบบัญชีที่สะท้อนความเป็นจริงเกี่ยวกับสภาพการดำเนินงานของลูกค้าต่อสาธารณะชน					
6. นำเสนอข้อตรวจพบและรายงานให้ทราบถึงการทุจริตและข้อผิดพลาดอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินตามความจริง					

คุณภาพการสอบบัญชี	ระดับคุณภาพ				
	ปฏิบัติครบถ้วน	ปฏิบัติค่อนข้างครบถ้วน	ปฏิบัติได้บ้างไม่ได้บ้างพอๆ กัน	ปฏิบัติค่อนข้างไม่ครบถ้วน	ไม่ปฏิบัติเลย
7. นำเสนอรายงานผลการค้นพบข้อบกพร่องของระบบบัญชีของกิจการที่ตรวจสอบตามความเป็นจริง					
ด้านความชัดเจน					
8. มีการปฏิบัติงานตรวจสอบได้ครบถ้วนตามวัตถุประสงค์การตรวจสอบ และสรุปผลเพื่อจัดทำรายงานการสอบบัญชีได้ชัดเจนและเป็นไปตามวัตถุประสงค์อย่างถูกต้องและครบถ้วน					
9. นำเสนอรายงานการสอบบัญชี สื่อสารวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters) ที่มีการจัดลำดับความสำคัญเนื้อหาที่มีความชัดเจนตรงประเด็น โดยใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพเรื่องที่สำคัญที่สุดที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีมากขึ้น					
10. นำเสนอรายงานผู้สอบบัญชี สื่อสารวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ (Emphasized of Matters) ได้ชัดเจน และตรงประเด็น					
11. นำเสนอความเห็นในรายงานผู้สอบบัญชี โดยการสื่อสารข้อสรุปจากการตรวจพบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ หรือแผ่กระจายได้อย่างชัดเจน และตรงประเด็น ในวรรคเกณฑ์การแสดงความเห็นให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี					

คุณภาพการสอบบัญชี	ระดับคุณภาพ				
	ปฏิบัติครบถ้วน	ปฏิบัติค่อนข้างครบถ้วน	ปฏิบัติได้บ้างไม่ได้บ้างพอๆ กัน	ปฏิบัติค่อนข้างไม่ครบถ้วน	ไม่ปฏิบัติเลย
ด้านความรัดกุม					
12. นำเสนอความเห็นและสื่อสารข้อมูลในรายงานการสอบบัญชีเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่กะทัดรัด กระชับ เข้าใจง่าย และได้ใจความ					
13. นำเสนอรายงานการสอบบัญชี และสื่อสารเนื้อหาในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters) ที่ต้องกะทัดรัด กระชับ และสื่อสารให้เข้าใจง่าย ในการใช้ดุลยพินิจให้ผู้ประกอบวิชาชีพเพื่อให้ข้อมูลมีคุณค่าต่อผู้บริหาร ผู้กำกับดูแลและผู้ลงทุนมากขึ้น					
ด้านความสร้างสรรค์					
14. นำเสนอรายงานที่มีการสื่อสารเนื้อหาที่เป็นประโยชน์เพิ่มมูลค่า ในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters) เกี่ยวกับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ เรื่องที่ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจสำคัญในการตรวจสอบ ประเมินการที่มีความไม่แน่นอนสูง ความยากในการตรวจสอบ และความเสี่ยงจากการทุจริต เพื่อให้ผู้บริหาร ผู้กำกับดูแล ผู้ใช้งบการเงิน สามารถนำไปใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้อย่างมีประสิทธิภาพ					
15. มีการตรวจพบและรายงานในแง่เชิงคุณภาพให้ทราบจุดอ่อนของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในกิจการ					
16. มีการเสนอแนะป้องกันและลดความเสี่ยงในการดำเนินงานของลูกค้าน่าที่จะเกิดขึ้นในอนาคต					

คุณภาพการสอบบัญชี	ระดับคุณภาพ				
	ปฏิบัติครบถ้วน	ปฏิบัติค่อนข้างครบถ้วน	ปฏิบัติได้บ้างไม่ได้บ้างพอๆ กัน	ปฏิบัติค่อนข้างไม่ครบถ้วน	ไม่ปฏิบัติเลย
ด้านความสมบูรณ์					
17. มีการตรวจสอบหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเหมาะสมและเพียงพอ เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่ครบถ้วนและสมบูรณ์ในการสรุปผลเพื่อแสดงความเห็นในรายงานผู้สอบบัญชี					
18. มีการรายงานผลการตรวจสอบครบถ้วนตามวัตถุประสงค์การตรวจสอบและมาตรฐานการสอบบัญชี เพื่อให้ได้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการนำไปใช้ตัดสินใจและป้องกันข้อผิดพลาดที่อาจจะเกิดขึ้น					
ด้านความทันกาล					
19. นำเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีอย่างถูกต้องและครบถ้วนเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีภายในกำหนดเวลาและตอบสนองความต้องการผู้ใช้งบการเงินได้อย่างทันกาล					
20. นำเสนอผลปฏิบัติงานสอบบัญชีได้ทันเวลาตามที่ลูกค้าได้กำหนด โดยยังคงมุ่งเน้นถึงความมีคุณภาพของการสอบบัญชี					

ตอนที่ 5 ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับผลกระทบของการควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC1) ที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี ดังนี้

1. ท่านคิดว่าการดำเนินการเพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ จะเป็นการเพิ่มภาระให้กับสำนักงานสอบบัญชีหรือไม่

.....

.....

.....

.....

.....

2. การที่สำนักงานสอบบัญชีของท่านนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพมาปฏิบัติตาม ทำให้มีคุณภาพการสอบบัญชีเพิ่มขึ้นหรือไม่ อย่างไร

.....

.....

.....

.....

.....

3. ท่านคิดว่าการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 ในการตรวจสอบบัญชีตลาดทุน สำนักงานสอบบัญชีขนาดต่างกัน ควรจะใช้มาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 แตกต่างกันหรือไม่ เพราะอะไร

.....

.....

.....

.....

.....

4. ข้อเสนอแนะแนวทางในการยกระดับคุณภาพการสอบบัญชีตลาดทุน

.....

.....

.....

.....

.....

***** ขอขอบพระคุณทุกท่านที่สละเวลาในการตอบแบบสอบถามทุกข้อ *****

ภาคผนวก ข
แบบสัมภาษณ์



แบบสัมภาษณ์

ผลกระทบของการควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1)

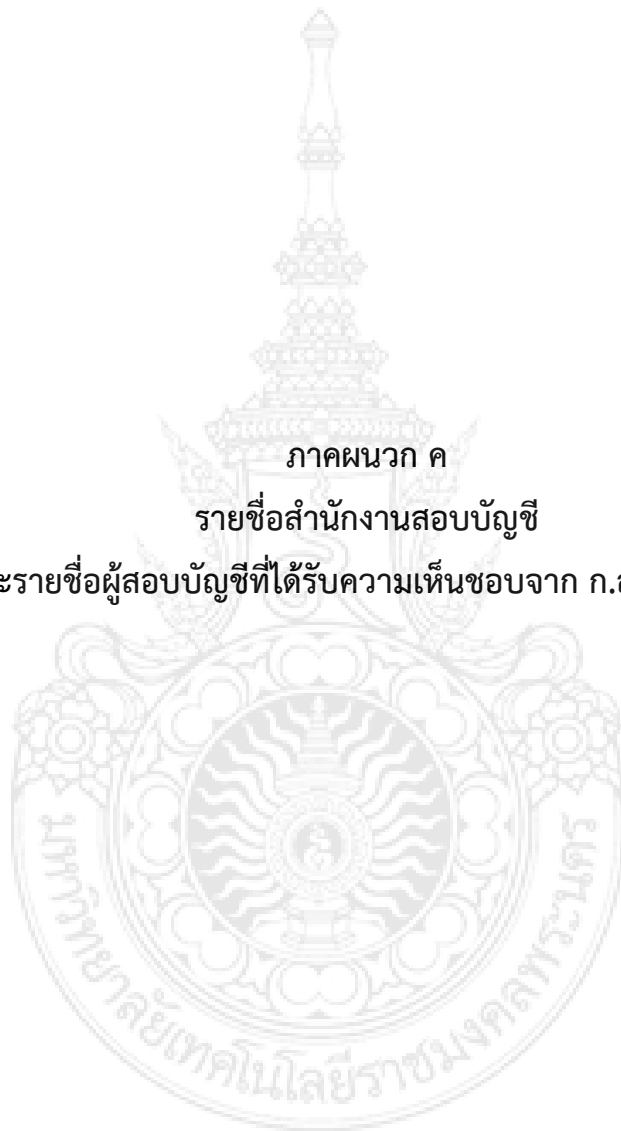
ที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี

ชื่อผู้ถูกสัมภาษณ์.....สำนักงานสอบบัญชี.....

ข้อความ	ผลการสัมภาษณ์
1. ท่านคิดว่า การที่สำนักงานสอบบัญชีปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ทำให้มีคุณภาพการสอบบัญชีมากขึ้นเพียงใด	
2. สำนักงานสอบบัญชีของท่านได้รับผลกระทบหรือไม่ อย่างไร จากการที่สภาวิชาชีพฯ และ ก.ล.ต. ควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ (TSQC1)	
3. ท่านคิดว่าองค์ประกอบใดในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ที่จะเป็นปัญหาและอุปสรรคมากที่สุดต่อการนำมาปฏิบัติ	
4. ปัญหาอุปสรรคใดที่ท่านคิดว่าเป็นประเด็นหลักของคุณภาพการสอบบัญชี	
5. ท่านคิดว่า การปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีท่านมีความสม่ำเสมอในคุณภาพการสอบบัญชีหรือไม่ อย่างไร	
6. ท่านคิดว่า การควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีมีการปฏิบัติตามมากขึ้นเพียงใด 6.1 ประเด็นในการปรึกษาหารือที่ถือว่าเป็นเรื่องยากหรือง่ายขึ้นอยู่กับแต่ละบุคคลในแต่ละสถานการณ์ ไม่สามารถระบุประเด็นความยากง่ายในนโยบายและวิธีปฏิบัติ ท่านคิดว่าสำนักงานสอบบัญชีควรปฏิบัติเช่นไรเพื่อลดปัญหา 6.2 มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ กำหนดว่าวันที่ในรายงานไม่ควรเป็นวันที่ก่อนวันที่การสอบทานการควบคุมคุณภาพเสร็จสิ้น แต่ในทางปฏิบัติสำนักงานอาจสอบทานงานให้เสร็จสิ้นก่อนออกรายงานได้ท่านมีความคิดเห็นเรื่องนี้อย่างไร	

ข้อความคำถาม	ผลการสัมภาษณ์
<p>6.3 สำนักงานสอบบัญชีสอบทานงานไม่ทันเวลา หรืออาจระบุ วันสอบทานเป็นวันที่ก่อนออกรายงาน ทั้งๆ ที่การสอบทานงานหลังวันออกรายงาน ประเด็นดังกล่าวในความคิดของท่านสำคัญมากน้อยเพียงใด</p> <p>6.4 ท่านคิดว่ามีปัญหาและอุปสรรคในกรณีมีการกำหนดให้แต่งตั้งผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพ</p>	
<p>7. ท่านคิดว่า การดำเนินการให้เป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีเป็นการเพิ่มภาระหน้าที่ให้สำนักงานสอบบัญชีหรือไม่</p> <p>ท่านคิดว่าสภาวิชาชีพ และ กสต. ควรมาดำเนินการอย่างไรบ้างในการให้ความช่วยเหลือ</p>	
<p>8. จากการที่สภาวิชาชีพร่วมมือ กับกสต. มีการประเมินการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ TSQC1 ท่านมีข้อเสนอแนะหรือไม่ อย่างไรเกี่ยวกับขั้นตอน วิธีการ</p>	
<p>9. การที่สำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทยมีการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ TSQC1 ท่านคิดว่าคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีที่ตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยโดยรวมเป็นอย่างไรบ้าง</p>	
<p>10. ท่านคิดว่า การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 ในการตรวจสอบบัญชีตลาดทุน สำนักงานสอบบัญชีขนาดต่างกัน ควรจะใช้มาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 แตกต่างกันหรือไม่ เพราะอะไร</p>	
<p>11. ในความคิดเห็นของท่านคิดว่าคุณภาพการสอบบัญชีเกี่ยวข้องกับขนาดของสำนักงานสอบบัญชีหรือไม่อย่างไร</p>	
<p>12. ท่านมีข้อเสนอแนะแนวทางในการยกระดับคุณภาพการสอบบัญชีตลาดทุนอย่างไร</p>	

ภาคผนวก ค
รายชื่อสำนักงานสอบบัญชี
และรายชื่อผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต. ที่สั่งกีด



**รายชื่อสำนักงานสอบบัญชี
และรายชื่อผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต. ที่สังกัด**

ลำดับ ที่	สำนักงานสอบบัญชี	ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบ จาก ก.ล.ต.
1	บริษัท กรินทร์ ออดิท จำกัด อาคารบุญมิตร ชั้น 6 ห้องบี 1 เลขที่ 138 ถนนสีลม แขวงสุริยวงศ์ เขตบางรัก กรุงเทพมหานคร 10500 โทร : +66 2634 2484-6 Fax : +66 2634 2668 Email : audit@karinaudit.co.th	1. นายเจษฎา หังสพฤกษ์
		2. นายจิโรจ ศิริโรโรจน์
		3. นางสาว กรรณิการ์ วิภาณุรัตน์
2	บริษัท แกรนท์ ธอนตัน จำกัด อาคารแคปปิตอล ทาวเวอร์ อลซีชั่น เฟส ชั้น 18 เลขที่ 87/1 ถนนวิทญู แขวงลุมพินี เขตปทุมวัน กรุงเทพมหานคร 10330 โทร : +66 2205 8222 Fax : +66 2654 3339 sumalee.chokdeeanant@th.gt.com	1. นายสมคิด เตียตระกูล
		2. นางสาวกัญญาณัฐ ศรีรัตน์ชัชวาลย์
		3. นายธีรศักดิ์ ฉั่วศรีสกุล
		4. นางสาวศันสนีย์ พูลสวัสดิ์
		5. นายนรินทร์ จูระมงคล
3	บริษัท เคพีเอ็มจี ภูมิไชย สอบบัญชี จำกัด เอ็มไพร์ทาวเวอร์ ชั้น 50-51 เลขที่ 1 ถนนสาทรใต้ แขวงยานนาวา เขตสาทร กรุงเทพมหานคร 10120 โทร : +66 2677 2000 Fax : +66 2677 2222 Email : charoen@kpmg.co.th	1. นายวินิจ ศิลามงคล
		2. นายไวโรจน์ จินตามณิพิทักษ์
		3. นางศิริเพ็ญ สุขเจริญยิ่งยง *
		4. นางสาวบงกช อ่ำแสงี่ยม
		5. นางสาวอรรวรรณ ศิริรัตน์วงศ์
		6. นางวิไล บุรณกิตติโสภณ *
		7. นายเจริญ ผู้สัมฤทธิ์เลิศ
		8. นางสาววรรณภาพร จงพีรเดชานนท์
		9. นายเอกสิทธิ์ ชูธรรมสถิตย์
		10. นางสาวพรรณทิพย์ กุลสันติธำรงค์
		11. นายวีระชัย รัตนจรัสกุล

ลำดับ ที่	สำนักงานสอบบัญชี	ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบ จาก ก.ล.ต.
		12. นางสาวสุรีย์รัตน์ ทองอรุณแสง
		13. นางสาวนิตยา เชษฐโชติรส *
		14. นายศักดิ์ดา เกาทัณฑ์ทอง
		15. นางสาววิภาวรรณ ปัทวันวิเวก
		16. นายธนิต โอสภาเลิศ
		17. นางสาวพรทิพย์ ริมดุสิต
		18. นางสาวมารีษา ธาราธรรมพกุล
		19. นางสาวอรวรรณ ชุณหกิจไพศาล
		20. นางมัญชฎา สิงห์สุขสวัสดิ์
		21. นายวิวัฒน์ กอสมานชัยกิจ
		22. นายวัชร ภัทรพิทักษ์
		23. นายชาญชัย สกุลเกิดสิน
		24. นางสาวนภาพร สาธิตธรรมพร
		25. นางสาวเนาวรัตน์ นิธิเกียรติพงศ์
		26. นายสุกิจ วงศ์ถาวรวัฒน์
		27. นายบุญฤทธิ ถนนมเจริญ
		28. นางสาวธัญลักษณ์ เกตุแก้ว
		29. นางสาวสิรินุช วิมลสถิตย์
		30. นางสาววิไลวรรณ ผลประเสริฐ
		31. นายบัณฑิต ตั้งภากรณ์
		32. นางสาวสุจิตรา มะเสนา
		33. นางศศิธร พงศ์อดิศักดิ์
		34. นายณัฐพงศ์ ตันติจิตตานนท์
		35. นางสาวชนารัตน์ จันทร์หาวา
		36. นางสาวนาวิวรรณ ชัยบันทัด
		37. นายสุเมธ แจ่มสามสี
		38. นางสาวอรพินท์ สีนถาวรกุล
		39. นายโชคชัย งามวุฒิกุล

ลำดับ ที่	สำนักงานสอบบัญชี	ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบ จาก ก.ล.ต.
		40. นางสาวปัทมวรรณ วัฒนกุล 41. นางสาวดุชนีย์ ยิ้มสุวรรณ 42. นางสาวสาวิตรี องค์กริริมงคล 43. นางสาวกนกอร ฎิริปัญญาพานิช 44. นายยุทธพงศ์ สุนทรินคะ
4	บริษัท ซี ดับเบิ้ลยู ดับเบิ้ลยู พี จำกัด อาคารพญาไทพลาซ่า ชั้น 31 เลขที่ 128/334-335 ถนนพญาไท แขวงทุ่งพญาไท เขตราชเทวี กรุงเทพมหานคร 10400 โทร : +66 2216 2265,+66 2216 2268 Ext. 9,+66 2216 2279 Fax : +66 2216 2286 Email : cwwpaudit@gmail.com, audit@cwwpaudit.com	1. นางสาววรรณภา พุทธเสถียร 2. นางสาวจันทรา ว่องศรีอุดมพร 3. นายเชิดสกุล อ้นมงคล 4. นางสาววารภรณ์ อินทรประสิทธิ์
5	บริษัท ดีลอยท์ ทูซ โธมัส ไซยยศ สอบบัญชี จำกัด เลขที่ 11/1 อาคารเอไอเอ สาทร ทาวเวอร์ ชั้นที่ 23-27 ถนนสาทรใต้ แขวงยานนาวา เขตสาทร กรุงเทพมหานคร 10120 โทร : +66 2034 0000 Fax : +66 2034 0100 somroek_krishnamra@deloitte.co.th	1. นายศุภมิตร เตชะมนตรีกุล 2. นายเพิ่มศักดิ์ วงศ์พัชรปกรณ์ 3. นางสาวธนาวรรณ อนูรัตน์บดี 4. นายนิติ จິงนิจนรินทร์ 5. นางสาววิมลพร บุณย์เชื้อย 6. นายมณูญ มนุสุข 7. นายชวลา เทียนประเสริฐกิจ * 8. นางสาวดวงฤดี ชูชาติ 9. นายชูพงษ์ สุรชุตติกาล 10. นายเกียรตินิยม คุณดีสุข 11. นางสาวเพ็ญศรี ธรรมวโรดม 12. นางนิสากร ทรงมณี 13. นางสาวจันทิรา จันทราชัยโชติ 14. นายสุวัจชัย เมฆะอำนวยชัย

ลำดับ ที่	สำนักงานสอบบัญชี	ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบ จาก ก.ล.ต.
		15. นายยงยุทธ เลิศสุรพิบูล 16. นายวัลลภ วิไลวรวิทย์
6	บริษัท บัญชีกิจ จำกัด อาคารโมเดิร์นทาวน์ ชั้นที่ 9-10 เลขที่ 87/102-103 ซอยเอกมัย 3 ถนนสุขุมวิท แขวงคลองตัน เขตคลองเตย กรุงเทพมหานคร 10110 โทร : +66 2382 0414 Fax : +66 2381 5849,+66 2382 0417 Email : info@bunchikij.com	1. นายพรชัย กิตติปัญญางาม 2. นางสาวนีย์ กิตติปัญญางาม 3. นายธนากร ฝึกไฝผล 4. นางสาวสุตาพร ทะวาปี 5. นายเทวา ดำแดง
7	บริษัท บีพีอาร์ ออดิท แอนด์ แอดไวเซอร์ จำกัด อาคารชาร์เตอร์ สแควร์ ชั้น 12 เอ ห้อง 08 เลขที่ 152 ถนนสาทรเหนือ แขวงสีลม เขตบางรัก กรุงเทพมหานคร 10500 โทร : +66 2634 5398 Fax : +66 2634 5399 Email : boonlert@bpraudit.co.th	1. นายบุญเลิศ แก้วพันธุ์พุกฤษ์ 2. นางสาวรุ่งตะวัน บุญศักดิ์เฉลิม 3. นางสาวปิยนุช เกษมศุภกร
8	บริษัท เบเคอร์ ทิลลี่ ออดิท แอนด์ แอดไวเซอร์ รี เซอร์วิสเชส (ประเทศไทย) จำกัด สาทรซิตี ทาวเวอร์ ชั้น 21/1 เลขที่ 175 ถนนสาทรใต้ แขวงทุ่งมหาเมฆ เขตสาทร กรุงเทพมหานคร 10120 โทร : +66 2679 5400 Fax : +66 2679 5008,+66 2679 5500 Email : apichart@bakertillythailand.co.th	1. นางสาววิมลศรี จงอุดมสมบัติ 2. นายอภิชาติ สายะสิต 3. นางสาววลีรัตน์ อัครศรีสวัสดิ์

ลำดับ ที่	สำนักงานสอบบัญชี	ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบ จาก ก.ล.ต.
9	บริษัท พีวี ออดิท จำกัด อาคารรวงวานิช บี ชั้น 14 เลขที่ 100/19 ถนนพระราม 9 แขวงห้วยขวาง เขตห้วยขวาง กรุงเทพมหานคร 10310 โทร : +66 2645 0080 Fax : +66 2645 0020 Email : pva@pvaudit.co.th, thirdthong@pvaudit.co.th, prawit@pvaudit.co.th	1. นายเทอดทอง เทพมังกร 2. นายประวิทย์ วิจารณ์ธนาบุตร 3. นางสาวชมภูษุช แซ่แต้ 4. นายอุดม ธนรัตน์พงศ์ 5. นางสาวชุติมา วงษ์ศราพันธ์ชัย
10	บริษัท ไฟร์ซวอเตอร์เฮาส์คูเปอร์ส เอพีเอเอส จำกัด อาคารบางกอกซิตีทาวเวอร์ ชั้นที่ 15 เลขที่ 179/74-80 ถนนสาทรใต้ แขวงทุ่งมหาเมฆ เขตสาทร กรุงเทพมหานคร 10120 โทร : +66 2344 1000,+66 2824 5000 Fax : +66 2286 5050 Email : marketing_thailand@th.pwc.com	1. นางอุณากร พงศ์ธาดา 2. นายสมชาย จิณโณวาท 3. นางณัฐพร พันธุ์อุดม 4. นางอินทีย์ สิกิจวัฒน์นะ 5. นายขจรเกียรติ อรุณไพโรจน์กุล 6. นายสุตวิณ ปัญญาวงศ์ขันติ 7. นายชาญชัย ชัยประสิทธิ์ 8. นางอนุทัย ภูมิสุรกุล 9. นายวิเชียร กิ่งมนตรี 10. นายพิสิฐ ทางธนกุล * 11. นายประสิทธิ์ เยื้องศรีกุล 12. นายไพบูล ตันกุล 13. นางสาววารภรณ์ วรธิตกุล 14. นายชัยศิริ เรืองฤทธิ์ชัย 15. นางสาวอมรรัตน์ เพิ่มพูนวัฒนาสุข 16. นางสาวสุชมาภรณ์ วงศ์อริยาพร 17. นางสาวสุกฤณา แยมสกุล 18. นายกฤษณ์ ชัชวาลวงศ์ 19. นายไพศาล บุญศิริสุขะพงษ์ 20. นางสาวนภนุช อภิชาติเสถียร

ลำดับ ที่	สำนักงานสอบบัญชี	ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบ จาก ก.ล.ต.
		21. นายบุญเลิศ กมลชนกกุล * 22. นางสาวบุษบา กุลศิริธรรม 23. นายบุญเรือง เลิศวิเศษวิทย์ 24. นายธีรยุทธ ปัญญาทวีทรัพย์ 25. นางสาวสินสิริ ทังสมบัติ 26. นายพงทวิ รัตนะโกเศศ 27. นายสง่า โชนิตติสวัสดิ์
11	บริษัท มาซาร์ส จำกัด เอ็มไพร์ ทาวเวอร์ ชั้น 12 ห้อง 1206 ถนนสาทรใต้ แขวงยานนาวา เขตสาทร กรุงเทพมหานคร 10120 โทร : +662 6670 1100 Fax : +62 6670 1101	1. นายสมภพ ผลประसार 2. นางสาววรรณวัฒน์ เหมชะญาติ
12	บริษัท สยาม ทูธ สอบบัญชี จำกัด อาคารปรีชาคอมเพล็กซ์ อาคาร A ชั้น 8 เลขที่ 338 ถนนรัชดาภิเษก แขวงสามเสนนอก เขตห้วยขวาง กรุงเทพมหานคร 10310 โทร : +66 2275 9599,+669 4559 3894	1. นางสาวศิริดา จารุตกานนท์ 2. นายบรรจง พิชญประสารณ์ 3. นางสาวเขมนันท์ ใจชื่น 4. นายไกรสิทธิ์ ศิลปมงคลกุล
13	บริษัท สอบบัญชี ดี ไอ เอ อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด เลขที่ 316/32 ซอยสุขุมวิท 22 ถนนสุขุมวิท แขวงคลองเตย เขตคลองเตย กรุงเทพมหานคร 10110 โทร : +66 2259 5300-2 Fax : +66 2260 1553,+66 2259 8959 Email : dia@diaaudit.com	1. นางสาววิมล กฤตยาเกียรติ 2. นางสาวสมจินตนา พลศิริรัตน์ 3. นายจุมพฏ ไพรัตน์นกร 4. นายนพฤกษ์ พิษณุวงษ์ 5. นางสาวสุภาภรณ์ มั่งจิตร

ลำดับ ที่	สำนักงานสอบบัญชี	ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบ จาก ก.ล.ต.
14	บริษัท สอบบัญชีธรรมนิติ จำกัด อาคารธรรมนิติ ชั้น 6-7 ซอยเพิ่มทรัพย์ (ประชาชื่น 20) เลขที่ 178 ถนนประชาชื่น แขวงบางซื่อ เขตบางซื่อ กรุงเทพมหานคร 10800 โทร : +66 2596-0500 Ext. 1-7 Fax : +66 2555 0665,+66 2596-0563 Email : center@daa.co.th	1. นายพีระเดช พงษ์เสถียรศักดิ์ 2. นายพจน์ อัครสันติชัย 3. นายธนวุฒิ พิบูลย์สวัสดิ์ 4. นางสาววันนิสา งามบัวทอง 5. นางสาวสุลลิต อาดสว่าง 6. นายสุวัฒน์ มณีกนกสกุล 7. นางสาวโสธยา ตินตะสุวรรณ 8. นางสาวพจนรัตน์ ศิริพิพัฒน์ 9. นางสาวธัญพร ตั้งธโนปจัย 10. นางสาวอริสา ชุมวิสูตร 11. นางสาวรุ่งนภา แสงจันทร์
15	บริษัท สำนักงาน ดร. วิรัช แอนด์ แอสโซซิเอทส์ จำกัด อาคารมณีนยาเซ็นเตอร์นอช ชั้น 7 เลขที่ 518/3 ถนนเพลินจิต แขวงลุมพินี เขตปทุมวัน กรุงเทพมหานคร 10330 โทร : +66 2250 0634,+66 2252 2860 Fax : +66 2252 2860 Email : virach5183@yahoo.com	1. นายวิรัช อภิเมธีอารัง 2. นายชัยกรณ์ อุ่นปิติพงษ์ 3. นายอภิรักษ์ อติอนุวรรตน์ 4. นายปรีชา สวน
16	บริษัท สำนักงาน อีวาย จำกัด เลอรัชดา ออฟฟิศ คอมเพล็กซ์ เลขที่ 193/136-137 ชั้น 33 ถนนรัชดาภิเษกตัดใหม่ เขตคลองเตย กรุงเทพมหานคร 10110 โทร : +66 2264 0777,+66 2661 9190 Fax : +66 2264 0789-90 Email : ernstyoung.thailand@th.ey.com	1. นายโสภณ เพิ่มศิริวัลลภ 2. นายณรงค์ พันดาวงษ์ 3. นางสาวทิพวัลย์ นานานุวัฒน์ 4. นางสาวรุ่งนภา เลิศสุวรรณกุล 5. นางสาวรัตนา จาละ 6. นางสาวศิราภรณ์ เอื้ออนันต์กุล 7. นางสาววิสสุตา จริยธนากร 8. นายศุภชัย ปัญญาวัฒน์ 9. นางสาวสุมาลี รีวราบัณฑิต 10. นายชยพล ศุภเศรษฐนนท์

ลำดับ ที่	สำนักงานสอบบัญชี	ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบ จาก ก.ล.ต.
		11. นางนงลักษณ์ พุ่มน้อย
		12. นางสาวกมลทิพย์ เลิศวิทย์วรเทพ
		13. นางสาวฝน อินทร์แก้ว
		14. นายวิชาติ โลเกศกระวี
		15. นางกิงกาญจน์ อัครรังสฤกษ์
		16. นางสาวสุพรรณณี ตรียนันทกุล
		17. นางสาวสมใจ คุณปสุต
		18. นายเต็มพงษ์ โอบนพันธุ์
		19. นางสาวพิมพ์ใจ มานิตขจรกิจ
		20. นางชลรส สันตือศวราภรณ์
		21. นางสาววราพร ประภาศิริกุล
		22. นางสาวศิริวรรณ สุรเทพินทร์
		23. นางสาวสาธิตา รัตนานุรักษ์
		24. นางสาวรินดา หิรัญประเสริฐวุฒิ
		25. นางสาวอรรวรรณ เตชวัฒน์ศิริกุล
		26. นางสาวณริศรา ไชยสุวรรณ
		27. นางยุพดี สัจจะวรรณกุล
		28. นางสาวกัญรีพรรณ เจริญสุข
		29. นางสาวรัชดา ยงสวัสดิ์วานิชย์
		30. นายกฤษดา เลิศวนา
		31. นางสาวสิริกร เพลินพิศศิริ
		32. นางพูนนารถ เผ่าเจริญ
		33. นางสาวธัญลักษณ์ ชื่อนิธิกุล
		34. นางสาวมณี รัตนบรรณกิจ
		35. นางสาววรรณวิไล เพชรสร้าง
		36. นางสาวศิริรัตน์ ศรีเจริญทรัพย์
		37. นางสาววรุ ขันการนาวิ
		38. นางสาวรสพร เดชอาคม

ลำดับ ที่	สำนักงานสอบบัญชี	ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบ จาก ก.ล.ต.
		39. นายณัฐวุฒิ สันติเพชร 40. นางสาวพินผกา อัครนุพงศ์ 41. นายปรีชา อรุณนารา 42. นายฉัตรชัย เกษมศรีธนาวัฒน์ 43. นางสาวสุนนา พันธุ์พงษ์สานนท์ 44. นางสาวกรรองแก้ว ลิมป์กิตติกุล 45. นางสาวศิริวรรณ นิตย์ดำรง 46. นางสาวโกสุมภ์ ชะเอม 47. นางสาววิไลลักษณ์ เลหาศรีสกุล 48. นางสาวอิตราภรณ์ วิสุทธิญาณ
17	บริษัท สำนักงาน เอ เอ็ม ซี จำกัด อาคารสีลมคอมเพล็กซ์ ชั้น 19 ยูนิต 4 เลขที่ 191 ถนนสีลม แขวงสีลม เขตบางรัก กรุงเทพมหานคร 10500 โทร : +66 2231 3980-7 Fax : +66 2231 3988 Email : amc@amc-mri.com	1. นายอำพล จำนงค์วัฒน์ 2. นางสาวประภาศรี ลีลาสุภา 3. นายนริศ เสาวลักษณ์สกุล
18	บริษัท สำนักงานปิติเสวี จำกัด เลขที่ 8/4 ชั้น 1,3 ซอยวิภาวดีรังสิต 44 ถนนวิภาวดีรังสิต แขวงลาดยาว เขตจตุจักร กรุงเทพมหานคร 10900 โทร : +66 2941 3584-6,+66 2941 3656-7 Fax : +66 2941 3658 Email : pitisevi@cscoms.com, secretary@pitisevi.com	1. นางสาวชวนา วิวัฒน์พนชาติ 2. นางสาววันเพ็ญ อุ่นเรือน 3. นางสาวพรทิพย์ อมรชัยเลิศพัฒนา

ลำดับ ที่	สำนักงานสอบบัญชี	ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบ จาก ก.ล.ต.
19	<p>บริษัท สำนักงานสอบบัญชี ซี แอนด์ เอ จำกัด เลขที่ 53 ถนนนราธิวาสราชนครินทร์ แขวงช่องนนทรี เขตยานนาวา กรุงเทพมหานคร 10120 โทร : +66 2678 0750-4 Fax : +66 2678 0661 Email : cna@cnaaudit.com, chintana@cnaaudit.com</p>	<p>1. นางสาวจินตนา มหาวณิช *</p> <p>2. นางจินตนา เตชะมนตรีกุล</p>
20	<p>บริษัท อาร์เอสเอ็ม ออดิท เซอร์วิส เซส (ประเทศไทย) จำกัด อาคารสาทรซิตี้ทาวเวอร์ เลขที่ 175 ถนนสาทรใต้ แขวงทุ่งมหาเมฆ เขตสาทร กรุงเทพมหานคร 10120 โทร : +66 2670 9002-6 Fax : +66 2670 9927-8 Email : askus@rsmthailand.com</p>	<p>1. นายสุรชัย ดำเนินวงศ์</p> <p>2. นางสาวเลียม ชินพันธ์</p> <p>3. นางสาวสุนิสา เสมา</p>
21	<p>บริษัท เอ็นพีเอส สยาม สอบบัญชี จำกัด 555/5-6 ซอยสุขุมวิท 63 (เอกมัย) ถนนสุขุมวิท แขวงคลองตันเหนือ เขตวัฒนา กรุงเทพมหานคร 10110 โทร : +66 2711 5300 Fax : +66 2711 5866 Email : maliwan@npssiam.co.th</p>	<p>1. นายณรงค์ หลักฐาน</p> <p>2. นางสาวมะลิวรรณ พาหุวัฒน์กร</p> <p>3. นายชัยกฤต วรกีภรณ์</p>

ลำดับ ที่	สำนักงานสอบบัญชี	ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบ จาก ก.ล.ต.
22	บริษัท เอ็ม อาร์ แอนด์ แอสโซซิเอท จำกัด อาคารเจ้าพระยาทาวเวอร์ ห้อง 706 เลขที่ 89 ซอยวัดสวนพลู ถนนเจริญกรุง แขวงบางรัก เขตบางรัก กรุงเทพมหานคร 10500 โทร : +66 2630 7500 Fax : +66 2630 7506 methee@mrassociates.co.th,wipa @mrassociates.co.th	<ol style="list-style-type: none"> 1. นายพิศิษฐ์ ชีวะเรืองโรจน์ 2. นายเมธี รัตนศรีเมธา 3. นางสาววราภรณ์ วารีเศวตสุวรรณ 4. นายอัครเดช เปลียนสกุล * 5. นางสาวกรทิพย์ วาณิชวิเศษกุล
23	บริษัท เอส พี ออดิท จำกัด อาคาร เค.เอส.แอล. ทาวเวอร์ ชั้น 18 (A) เลขที่ 503/21 ถนนศรีอยุธยา แขวงถนนพญาไท เขตราชเทวี กรุงเทพมหานคร 10400 โทร : +66 2642 6172-4 Fax : +66 2642 6253 Email : spaudit@spaudit.co.th	<ol style="list-style-type: none"> 1. นางสาวชูชาน เอี่ยมวณิชชา 2. นายสุชาติ พานิชย์เจริญ 3. นางสาวชินตา ชมเมิน 4. นางสาววันดี เอี่ยมวณิชชา 5. นางสาวยุพิน ชุ่มใจ 6. นายเกียรติศักดิ์ วาณิชยานนท์
24	บริษัท เอเอ็นเอส ออดิท จำกัด อาคารรวงวานิช 100/72 ชั้น 22 เลขที่ 100/2 ถนนพระราม 9 แขวงห้วยขวาง เขตห้วยขวาง กรุงเทพมหานคร 10320 โทร : +66 2645 0109 Fax : +66 2645 0110 Email : atipong@ans.co.th	<ol style="list-style-type: none"> 1. นายเสถียร วงศ์สนันท์ 2. นายอติพงศ์ อติพงศ์สกุล 3. นายวิชัย รุจิตานนท์ 4. นางสาวกุลธิดา ภาสุรกุล 5. นางสาวพัชรี ศิริวงษ์ศิลป์ 6. นายยุทธพงษ์ เชื้อเมืองพาน

ลำดับ ที่	สำนักงานสอบบัญชี	ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบ จาก ก.ล.ต.
25	บริษัท เอเอสที มาสเตอร์ จำกัด อาคารทองหล่อทาวเวอร์ เลขที่ 790/12 ซอยทองหล่อ 18 ถนนสุขุมวิท 55 แขวงคลองตัน เขตคลองเตย กรุงเทพมหานคร 10110 โทร : +66 2714 8842 Fax : +66 2185 0225 Email: pradit@astmaster.co.th,nongram @astmaster.co.th	1. นายประดิษฐ์ รอดลอยทุกข์ 2. นางสาวนงราม เลหาอารีติลก
26	บริษัท เอเอสวี แอนด์ แอสโซซิเอตส์ จำกัด เลขที่ 47 ซอย53 ถนนพระราม 3 แขวงบางโพงพาง เขตยานนาวา กรุงเทพมหานคร 10120 โทร : +66 2294 8504 Fax : +66 2294 2345 Email : anusornk@asv.co.th, kwunjaik@asv.co.th, admin@asv.co.th	1. นายอนุสรณ์ เกียรติกังวาฬไกล 2. นางขวัญใจ เกียรติกังวาฬไกล
27	สำนักงาน เอ. เอ็ม. ที. แอสโซซิเอท สีสลมพลาซ่า เลขที่ 491/27 ถนนสีลม เขตบางรัก กรุงเทพมหานคร 10500 โทร : +66 2234 1676 Fax : +66 2237 2133 Email : kesree@amt-asso.com	1. นายชัยยุทธ อังศุวิทยา 2. นางณัฐสรณ์ สโรชนันท์จิ้น 3. นางสาวตรีณี สมกำเนิด 4. นางสาวจารุณี น่วมแม่

ภาคผนวก ง
ประวัติผู้เชี่ยวชาญตรวจเครื่องมือ



ประวัติผู้เชี่ยวชาญตรวจเครื่องมือ

ดร.ศิลปพร ศรีจันเพชร

ประวัติการศึกษา

- บัญชีบัณฑิต (เกียรตินิยม) คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- บัญชีมหาบัณฑิต คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- MBA (International Business) , George Washington University, USA
- Ph.D. (Accounting) , Manchester Business School, University of Manchester, UK
- ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA)
- IFRS Certificate, The Institute of Chartered Accountant in England and Wales (ICAEW)

ประสบการณ์ทำงาน

- ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำ ภาควิชาบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ (พ.ศ.2540 – ปัจจุบัน)
- รองคณบดี และผู้อำนวยการโครงการปริญญาโททางการบัญชี (MAP) คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- กรรมการและผู้อำนวยการฝ่ายบัญชีและการเงิน (CFO) กลุ่มบริษัท จาร์ดีนแมธทีสัน (ประเทศไทย) จำกัด
- ประสบการณ์งานสอบบัญชี Senior Manager สำนักงานสอบบัญชี ไพร์ซวอเตอร์เฮ้าส์

ผลงานในวิชาชีพ

- กรรมการในคณะกรรมการหลายชุดของสภาวิชาชีพบัญชีฯ และสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย เช่น
 - คณะกรรมการวิชาชีพบัญชี ด้านการสอบบัญชี (พ.ศ.2560 – 2563 , 2557 – 2560 , 2548 – 2554)
 - คณะอนุกรรมการด้านพัฒนาวิชาชีพบัญชี (พ.ศ.2555 - 2557)
 - คณะอนุกรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี (พ.ศ.2560 – 2563 และ 2548 – 2554)

- คณะทำงานจัดทำมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (พ.ศ.2549 – 2554)
- คณะทำงานศึกษาและติดตามมาตรฐานการบัญชีสากล (พ.ศ.2552 – 2554)
- ประคองทำงานสนับสนุนงานกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี (พ.ศ.2549 – 2554)
- ประธานคณะทำงานติดตามมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชีสากล (พ.ศ.2549 – 2551)
- คณะอนุกรรมการการศึกษาความแตกต่างมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะและการบัญชีภาษีอากร (พ.ศ.2554 – 2556)
- คณะกรรมการและเลขานุการของคณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี (พ.ศ.2540 – 2544)
- คณะทำงานมาตรฐานการบัญชี (พ.ศ.2540 – 2544)
- คณะกรรมการตรวจสอบภายในและคณะกรรมการบัญชีนิติศัพท์บัญชี (พ.ศ.2538 – 2540)
- กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิจากหน่วยงานภายนอก คณะกรรมการพิจารณาการปฏิบัติตามระเบียบเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร กรมสรรพากร
- คณะทำงานในการพัฒนาผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีเพื่อตลาดทุนไทย สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (กลต.)
- คณะกรรมการประเมินสมรรถภาพและความเชี่ยวชาญข้าราชการรัฐสภาสามัญเพื่อแต่งตั้งให้ดำรงตำแหน่งประเภทวิชาการ ระดับเชี่ยวชาญ (ด้านการเงินและการบัญชี) สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร
- อนุกรรมการศึกษาเพื่อพัฒนาการตรวจเงินแผ่นดินสู่สากล สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน
- ที่ปรึกษาการจัดทำคู่มือแผนการตรวจสอบ สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน
- คณะบรรณาธิการ วารสารบริหารธุรกิจ และวารสารวิชาชีพบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- คณะบรรณาธิการ วารสารจุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์ คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

- คณะบรรณาธิการผู้พิจารณาถ้อยแถลงคุณภาพบทความ วารสารการจัดการ คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช
- ผู้ทรงคุณวุฒิพิจารณาผลงานลงตีพิมพ์ในวารสารเกษตรศาสตร์ธุรกิจประยุกต์ มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์
- วิทยากรของสภาวิชาชีพบัญชีฯ และเป็นสมาชิกสามัญสภาวิชาชีพบัญชี
- คณะกรรมการตรวจสอบ สถาบันพัฒนาวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม

ผลงานทางวิชาการหนังสือ

- อ่านและเขียนรายงานของผู้สอบบัญชี พ.ศ.2560
- การสอบบัญชี พ.ศ.2559
- การบัญชีเพื่อการวางแผนและควบคุม พ.ศ.2559
- กระดาษทำการของผู้สอบบัญชีภาษีอากร พ.ศ.2559
- กระดาษทำการของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พ.ศ.2558
- การควบคุมภายในและการตรวจสอบภายใน พ.ศ.2557
- การสอบบัญชีและการให้ความเชื่อมั่น ระดับปริญญาตรีและ ปวส. พ.ศ.2557
- คำอธิบายมาตรฐานบัญชี NPAEs พ.ศ.2556
- คู่มือมาตรฐานบัญชี NPAEs พ.ศ.2554
- การวางแผนและควบคุมทางการบัญชี พ.ศ.2556

บทความวิจัยและบทความวิชาการในวารสารวิชาชีพบัญชี จุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์ สรรพการ
สาส์น วารสารบริหารธุรกิจ

ผศ.ดร.สวียา ประรณาดิ

ตำแหน่งทางวิชาการ : ผู้ช่วยศาสตราจารย์

สังกัด : มหาวิทยาลัยราชภัฏนครราชสีมา

ประวัติการศึกษา

- ปริญญาตรี บัณฑิต (บช.บ.) คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
ปีที่จบการศึกษา 2539
- ปริญญาโท บัณฑิต (บช.ม.) สาขาการบัญชีการเงิน คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี
จุฬาลงกรณ์ มหาวิทยาลัยปีที่จบการศึกษา 2545
- ปริญญาเอก Ph.D. in Business Administration (Ph.D.BA.) - Strategic Management
(International Program), Bangkok University in full collaborative program
with University of Nebraska-Lincoln, USA. Graduated in 2011.

ประสบการณ์งานวิชาการ

การสอน

อาจารย์ประจำโปรแกรมวิชาการบัญชีหลักสูตรบัณฑิต หลักสูตรบริหารธุรกิจ
มหาบัณฑิต และหลักสูตรบริหารธุรกิจดุษฎีบัณฑิต คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏ
นครราชสีมา

อาจารย์พิเศษมหาวิทยาลัยวงษ์ชวลิตกุล หลักสูตรบริหารธุรกิจบัณฑิต

อาจารย์พิเศษวิทยาลัยนครราชสีมา หลักสูตรบัณฑิต

รายวิชาที่สอนในหลักสูตรบัณฑิต หลักสูตรบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต และหลักสูตร
บริหารธุรกิจดุษฎี บัณฑิต มีดังนี้

- | | |
|---------------------------|-----------------------------------------|
| - หลักการบัญชี | - การรายงานทางการเงิน |
| - หลักการบัญชีขั้นต้น 1 | - การตรวจสอบภายในและการควบคุมภายใน |
| - หลักการบัญชีขั้นต้น 2 | - การบริหารธุรกิจและการบัญชีขั้นต้น |
| - การสอบบัญชี | - นักบริหารกับมิติทางการลงทุน |
| - ระบบสารสนเทศทางการบัญชี | - การเป็นผู้ประกอบการสมัยใหม่ (วิชาการ) |
| - การวิเคราะห์งบการเงิน | - การจัดการธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมใน |
| - การบัญชีระหว่างประเทศ | ศตวรรษที่ 21 |
| - การวางระบบบัญชี | |

ผู้ทรงคุณวุฒิ

- กองบรรณาธิการวารสารราชพฤกษ์
- การอ่านบทความวิจัยให้กับงานประชุมวิชาการและวารสารวิชาการต่างๆ
- การพิจารณารายงานผลการดำเนินงานของหลักสูตรบัญชีบัณฑิต และบัญชีมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี
- กรรมการสอบวิทยานิพนธ์ สาขาบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยวงษ์ชวลิตกุล และหลักสูตร บัญชีมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี
- คณะตัดสินผลการแข่งขัน “นวัตกรรมการบัญชีบริหารสู่สากล” (Management Accounting Innovation moving towards World Class) ของนักศึกษาระดับปริญญาตรีใน โครงการความร่วมมือ ไทย-ลาว จัดโดยมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี

วิทยากรทางด้านบัญชี

กิจกรรม

- “การบัญชีสำหรับผู้ประกอบการ” ในโครงการเสริมสร้างผู้ประกอบการใหม่ (NEC) จัดโดย กรมส่งเสริมอุตสาหกรรม
- “การปรับตัวเพื่อเตรียมความพร้อมสู่อาเซียน” โครงการพัฒนาหัวหน้างานกรมตรวจบัญชี สหกรณ์
- “บัญชีครัวเรือน” ในโครงการบัญชีสัญจรและบริการความรู้บัญชีสู่ชุมชน
- “การจัดทำและนำเสนองบการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ” มหาวิทยาลัย ราชภัฏบุรีรัมย์ และมหาวิทยาลัยวงษ์ชวลิตกุล
- “เทคนิคการอ่านงบการเงิน” ให้แก่ ผู้บริหารโรงพยาบาลค่ายในเขตภาคเหนือและ ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ

ประสบการณ์ที่เกี่ยวข้องในสาขาวิชาชีพ :

ปี พ.ศ.	บริษัท/หน่วยงาน	ประสบการณ์การทำงาน / การให้คำปรึกษาแก่ภาคธุรกิจ
พ.ศ. 2539-2541	บริษัท ไพรชิวอเตอร์เฮาส์คูเปอร์ส จำกัด	ผู้ช่วยผู้ตรวจสอบบัญชี (Senior Auditor)
พ.ศ. 2541- ปัจจุบัน	ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	ตรวจสอบบัญชีนิติบุคคล/ มูลนิธิ/สมาคมต่างๆ
พ.ศ. 2557 - ปัจจุบัน	ที่ปรึกษาบริษัทเอกชน และห้างหุ้นส่วน จำกัด ในจังหวัดนครราชสีมา	ที่ปรึกษาด้านบัญชี การบริหารจัดการ

ผลงานวิชาการ :

จันทิมา งานโคกกรวด และ สวียา ประรณาดิ. (2555). : **หลักการบัญชี**: เอกสารประกอบการสอน วิชาการเป็นผู้ประกอบการสมัยใหม่. คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏนครราชสีมา.

สวียา ประรณาดิ. (2557). **สมุดบัญชีครัวเรือน**. โปรแกรมวิชาการบัญชี คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏนครราชสีมา.

สวียา ประรณาดิ (2558). **การตรวจสอบภายในและการควบคุมภายใน**. นครราชสีมา: โครงการตำราเฉลิมพระเกียรติสมเด็จพระเทพรัตนราชสุดาฯ สยามบรมราชกุมารี เนื่องในวโรกาสพระชนมายุครบ 5 รอบ ปีพุทธศักราช 2558. มหาวิทยาลัยราชภัฏนครราชสีมา.

สวียา ประรณาดิ. (2558). **เอกสารประกอบการสอน วิชาหลักการบัญชีขั้นต้น 2**. มหาวิทยาลัยราชภัฏนครราชสีมา.

ประสบการณ์ด้านการวิจัย

ผู้ร่วมวิจัย : ช่องทางการจัดจำหน่ายของศูนย์หนังสือจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2544

ผู้วิจัย: Knowledge Management Strategy and Effectiveness of Organizational Innovation: An Empirical Study in Thailand.

ผู้วิจัย: แนวทางการพัฒนาการดำเนินธุรกิจอย่างมีความรับผิดชอบต่อสังคมตามปรัชญาเศรษฐกิจพอเพียงของ SMEs ในจังหวัดนครราชสีมา

ผู้ร่วมวิจัย : การวิจัยเชิงปฏิบัติการแบบมีส่วนร่วมการจัดการความรู้ระบบการบริหารจัดการงานวิจัยเพื่อการวิจัย และพัฒนาเชิงพื้นที่อย่างยั่งยืนจากการขับเคลื่อนเชิงบูรณาการภารกิจการวิจัยและบริการวิชาการแก่ท้องถิ่น มหาวิทยาลัยราชภัฏนครราชสีมา : กรณีศึกษาการวิจัยและพัฒนาวิสาหกิจชุมชนจังหวัดนครราชสีมา

ที่ปรึกษา : โครงการวิจัย การพัฒนารูปแบบการจัดทำบัญชีครัวเรือนอย่างยั่งยืน พื้นที่ตำบลวังกาใหญ่
อำเภอพิมาย จังหวัดนครราชสีมา

ผู้ร่วมวิจัย: โครงการวิจัยเพื่อพัฒนาชุดฝึกปฏิบัติทางการบัญชี2560

ผู้ร่วมวิจัย: โครงการวิจัยเพื่อพัฒนาชุดฝึกปฏิบัติทางการบัญชีภาษีมูลค่าเพิ่ม 2561

การเผยแพร่ผลงานวิจัย

ณัฐภา เกิดมงคล และ สวียา ประรณาดิ. (2560). การศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยส่วนผสมทางการตลาด และพฤติกรรมการตัดสินใจซื้อข้าวไรซ์เบอร์รี่ของผู้บริโภค ในเขตอำเภอเมือง จังหวัดนครราชสีมา. การประชุมวิชาการและนำเสนอผลงานวิจัยระดับชาติและนานาชาติ NIRC ครั้งที่ 3 NGRC ครั้งที่ 45 และ IGRC ครั้งที่ 8 บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยราชภัฏนครราชสีมา “ขับเคลื่อนงานวิจัยโดยนวัตกรรมจากภูมิปัญญา” 2-3 ธันวาคม 2560. 52-61.

นิตา สุภาชิต และ สวียา ประรณาดิ. (2560). การศึกษาความรู้ความเข้าใจมาตรการบัญชีเล่มเดียวกับทัศนคติของผู้ประกอบการธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ในพื้นที่จังหวัดนครราชสีมา. การประชุมวิชาการและนำเสนอผลงานวิจัยระดับชาติและนานาชาติ NIRC ครั้งที่ 3 NGRC ครั้งที่ 45 และ IGRC ครั้งที่ 8 บัณฑิต วิทยาลัย มหาวิทยาลัยราชภัฏนครราชสีมา “ขับเคลื่อนงานวิจัยโดยนวัตกรรมจากภูมิปัญญา” 2-3 ธันวาคม 2560. 32-39.

ปนัดดา เกื่อนกลางดอน และ สวียา ประรณาดิ. (2560). การศึกษาพฤติกรรมผู้บริโภคกับกระบวนการตัดสินใจซื้ออาหารแปรรูปจากสุกรของนักท่องเที่ยวชาวไทยจากร้านจำหน่ายของฝาก ในเขตอำเภอเมือง จังหวัดนครราชสีมา. การประชุมวิชาการและนำเสนอผลงานวิจัยระดับชาติและนานาชาติ NIRC ครั้งที่ 3 NGRC ครั้งที่ 45 และ IGRC ครั้งที่ 8 บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยราชภัฏนครราชสีมา “ขับเคลื่อนงานวิจัย โดยนวัตกรรมจากภูมิปัญญา” 2-3 ธันวาคม 2560. 62-69.

รามณรงค์ นิลกำแหง และ สวียา ประรณาดิ. (2559). พฤติกรรมการใช้บริการร้านอาหารบุฟเฟต์ของโรงแรมใน เขตอำเภอเมือง จังหวัดนครราชสีมา ที่ส่งผลต่อปัจจัยส่วนประสมทางการตลาดบริการ. การประชุมวิชาการ และนำเสนอผลงานวิจัยระดับชาติครั้งที่ 6 คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏนครราชสีมา “ศาสตร์แห่งวิทยาการจัดการเพื่อรับใช้สังคม 3 ทศวรรษแห่งการตามรอยแม่ของแผ่นดิน” 19 สิงหาคม 2559. 91- 92.

วัชระ สอนจันทิก และ สวียา ประรณาดิ. (2559). ความผูกพันต่อองค์กรของบุคลากรโรงเรียนรุ่งอรุณวิทยา อำเภอปากช่อง จังหวัดนครราชสีมา. การประชุมวิชาการและนำเสนอผลงานวิจัยระดับชาติครั้งที่ 6 คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏนครราชสีมา “ศาสตร์แห่งวิทยาการจัดการเพื่อรับใช้สังคม 3 ทศวรรษ แห่งการตามรอยแม่ของแผ่นดิน” 19 สิงหาคม 2559. 213-214.

Saweeya Prathanadi. (2010). Knowledge Management Strategy and Effectiveness of Organizational Innovation: An Empirical Study in Thailand. The Pan-Pacific Business Association Conference. Daejeon, South Korea.

Saweeya Prathanadi. (2015). Knowledge Management Strategy of Thai Manufacturing Firms. (Good Paper Award). The 6th International Conference of Suan Sunandha Rajabhat University, Bangkok, Thailand “Moving Towards World Class Research” on April 28 -29, 2015. 89-104.



ผศ.ดร.พีรยuth เจริญสุขมงคล

Peerayuth Charoensukmongkol, Ph.D.

Assistant Professor

Instructor at the International College

National Institute of Development Administration,

19th Floor, Navamindrachiraj Building, Serithai Road Klong-Chan, Bangkok,
Bangkok, Thailand, 10240.

Email: peerayuth.c@nida.ac.th, peerayuth@outlook.com

Website: <http://www.peerayuth.com>

Education

- Ph.D. in International Business with Management concentration
Texas A&M International University, Laredo, Texas, USA.....December 2012
- Masters of Business Administration
Masters of Science in E-Commerce
Texas A&M University-Commerce, Commerce, Texas, USA.....December 2005
- Bachelors in Business Administration majoring in Business Computer
Assumption University, Bangkok, Thailand.....October 2002

Class Taught

- | | |
|----------------|-------------------------------------------|
| Master's level | ● Research Methodology in Management |
| Ph.D. level | ● Advanced Research Methods in Management |
| | ● Seminar in International Management |

Research Interests

- | | |
|-----------------------------|----------------------------|
| ● Cross-cultural management | ● Organizational behaviors |
| ● Managerial psychology | ● Strategic management |
| ● Social media behavior | ● Cultural intelligence |
| ● Mindfulness | ● Corruption |

Research Article Publication

1. Charoensukmongkol, P., & Aumeboonsuke, V. (in press). Does mindfulness enhance stock trading performance?: The Moderating and Mediating Effects of Impulse Control Difficulties, *International Journal of Work Organisation and Emotion*.
2. Charoensukmongkol, P., & Sasatanun, P. (in press), Social media use for CRM and business performance satisfaction: The moderating roles of social skills and social media sales intensity, *Asia Pacific Management Review*.
3. Sasatanun, P., & Charoensukmongkol, P. (in press). Antecedents and Outcomes Associated with Social Media Use in Customer Relationship Management of Microenterprises, *International Journal of Technoentrepreneurship*.
4. Tanchaitranon, N., & Charoensukmongkol, P. (in press). Global Networks' and the Foreign Migrant Workforce's Effects on Thai SMEs' Satisfaction with Their Export Performance: The Mediating Role of International Knowledge, *International Journal of Globalisation and Small Business*.
5. Nongpong, S., & Charoensukmongkol, P. (2016). I don't care much as long as I am also on Facebook: Impacts of social media use of both partners on romantic relationship problems, *The Family Journal*, 24(4), 351-358.
6. Charoensukmongkol, P. (2016). The Role of Mindfulness on Employee Psychological Reactions to Mergers and Acquisitions, *Journal of Organizational Change Management*, 29(5), 816 – 831.
7. Charoensukmongkol, P. (2016). Exploring Personal Characteristics Associated with Selfie Liking, *Cyberpsychology: Journal of Psychosocial Research on Cyberspace*, 10(2), article 7. doi: 10.5817/CP2016-2-7.
8. Charoensukmongkol, P. (2016). Contribution of Mindfulness to Individuals' Tendency to Believe and Share Social Media Content, *Journal of Technology and Human Interaction*, 12(3), 46-63.
9. Charoensukmongkol, P., Murad, M., and Gutierrez-Wirsching, S. (2016). The Role of Coworker and Supervisor Support on Job Burnout and Job Satisfaction, *Journal of Advances in Management Research*, 13(1), 4-22.

10. Charoensukmongkol, P. (2016). The interconnections between bribery, political network, government supports, and their consequences on export performance of small and medium enterprises in Thailand, *Journal of International Entrepreneurship*, 1-18, doi:10.1007/s10843-016-0164-1
11. Charoensukmongkol, P., Daniel, J.L., and Chatelain-Jardon, R. (2015). The Contribution of Workplace Spirituality on Organizational Citizenship Behavior, *Advances in Business Research*, 6, 1-14.
12. Charoensukmongkol, P. (2015), Social Media Use and Job Performance - Moderating Roles of Workplace Factors, *International Journal of Cyber Behavior, Psychology, and Learning*, 5(2), 61-76.
13. Sriwilai, K., & Charoensukmongkol, P. (2015), Face it, don't Facebook it: Impacts of Social Media Addiction on Mindfulness, Coping Strategies and the Consequence on Emotional Exhaustion, Stress and Health, doi: 10.1002/smi.2637
14. Charoensukmongkol, P. (2015). Cultural Intelligence of Entrepreneurs and International Network Ties: The Case of Small and Medium Manufacturing Firms in Thailand, *Management Research Review*, 38(4), 421 – 436.
15. Charoensukmongkol, P. (2015), Mindful Facebooking: the Moderating Role of Mindfulness on the Relationship between Social Media Use intensity at Work and Burnout, *Journal of Health Psychology*, 1-15.
16. Charoensukmongkol, P. (2014), Cultural Intelligence and Export Performance of Small and Medium Enterprises in Thailand: Mediating Roles of Organizational Capabilities, *International Small Business Journal*, 1-18. DOI: 10.1177/0266242614539364
17. Charoensukmongkol, P. (2014), Benefits of Mindfulness Meditation on Emotional Intelligence, General Self-Efficacy, and Perceived Stress: Evidence from Thailand, *Journal of Spirituality in Mental Health*, 16(3), 171-192.
18. Charoensukmongkol, P. (2014). The Effect of Software Piracy on Research and Development Intensity at the Country Level: Do Developed Countries and Emerging Economies Suffer the Same Impact?, *Global Business and Economics Review*, 16(3), 253-268.

19. Charoensukmongkol, P. (2014). Effects of Support and Job Demands on Social Media Use and Work Outcomes, *Computers in Human Behavior*, 36, 340–349.
20. Murad, M., Charoensukmongkol, P., & Bakay, A. (2014). Are U.S. Academics and Professionals Ready for IFRS? An Explanation Using Technology Acceptance Model and Theory of Planned Behavior, *Journal of International Business Research*, 12(2) 47-60.
21. Charoensukmongkol, P. (2013). The Contributions of Mindfulness Meditation on Burnout, Coping Strategy, and Job Satisfaction: Evidence from Thailand, *Journal of Management and Organization*, 19(5), 44-558.
22. Charoensukmongkol, P., Daniel, J.L., & Chatelain-Jardon, R. (2013). Enhancing Workplace Spirituality through Emotional Intelligence, *Journal of Applied Management and Entrepreneurship*, 18(4), 3-17.
23. Charoensukmongkol, P. & Murad, M. (2012), Does Investment in ICT Curb or Create More Corruption? A Cross-Country Analysis, *Public Organization Review*, 14(1), 51-63
24. Charoensukmongkol, P., Daniel, J.L., Sexton, S., & Kock, N.F. (2012). Analyzing Software Piracy from Supply and Demand Factors: The Competing Roles of Corruption and Economic Wealth, *International Journal of Technoethics*, 3(1), 28- 42.
25. Charoensukmongkol, P., & Elkassabgi, A. (2011). The Inverse U-curve Relationship between Software Piracy and Technological Outputs in Developed Nations, *Management Research Review*, 34(9), 968 – 979.
26. Charoensukmongkol, P., & Sexton, S. (2011). The Effect of Corruption on Exports and Imports in Latin America and the Caribbean, *Latin American Business Review*, 12(2), 83-98
27. Smith, M.L., Charoensukmongkol, P., Elkassabgi, A., & Lee, K.H. (2009). Aspects of Accounting Codes of Ethics in Canada, Egypt, and Japan, *Internal Auditing*, November/December, 26-34.

Best Research Paper Awards

- "Do Thai People Actually Benefit from Superstitious Behaviors? Evidence from Stock Traders in Thailand".

National Institute of Development Administration,
April 2015

- "The Contributions of Mindfulness Meditation on Burnout, Coping Strategy, and Job Satisfaction: Evidence from Thailand",

National Institute of Development Administration
April 2014

- "The Role of Emotional Intelligence During Organizational Transformation: How Change Agents Influence Employees' Openness to Change.", Lamar Bruni Vergara Academic Conference, Texas A&M International University, April 2009

Academic Services

Research presentation

- "Social media use in a workplace: Some motivations and outcomes"

Presented at:

NIDA Academic Forum, Thailand, May 2013.

- "Benefits of Mindfulness Meditation on Psychological Wellbeing and Work-related outcomes"

Presented at:

o University of Innsbruck, Austria, April 2014.

o NIDA Academic Forum, Thailand, March 2014.

Special guest lecturer

- Writing a research article for publication:

Presented at:

o National Institute of Development Administration, March 2014-2015.

o Rajamangala University of Technology Suvarnabhumi, June 2015.

Keynote speaker

- Guide to publication:

Presented at

- o The International Conference on Human Resource and Organization Management and Development (HROMD) 2015 at the National Institute of Development Administration, September 2015.

International teaching/training

- Teaching Research Methodology in Management:
 - o School of Political Sciences and Public Administration, Southwest University, Chongqing, China, March 28-29, 2016.
- Offering joint Ph.D. workshop
 - o RheinMain University of Applied Sciences, September 27-30, 2015

Editorial board member:

- NIDA Development Journal

Reviewer:

- Behaviour & Information Technology
- Government Information Quarterly
- Journal of Business Economics & Management
- Journal of Career Development
- Journal of Health Psychology
- International Journal of Work Organization and Emotion
- Management Research Review
- NIDA Development Journal
- Psychiatry Research

Article editor:

- SAGE Open

ประวัติผู้วิจัย



ประวัติผู้วิจัย

ชื่อ นามสกุล	ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. วันสิริ ประเสริฐทรัพย์ Assistant Professor Dr. Vansiri Prasoetthap
ตำแหน่งทางวิชาการ	ผู้ช่วยศาสตราจารย์ สาขาวิชาการบัญชี
คุณวุฒิทางวิชาชีพ	ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA)
ประวัติการศึกษา	- บัญชีบัณฑิต (บช.บ.), จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2538 บัญชีมหาบัณฑิต (บช.ม.), จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2545 - Ph.D. in Business Economic, University of Pune, 2553
ตำแหน่งปัจจุบัน	- ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ประจำสาขาวิชาบัญชี คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร - กรรมการประจำคณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร
งานอื่นที่ทำในปัจจุบัน	- ผู้ตรวจสอบบัญชีอิสระ และที่ปรึกษา บริษัทเอกชน
ประวัติการทำงานบริหารในอดีต	พ.ศ. 2557 – 2559 <ol style="list-style-type: none"> 1. รองอธิการบดีฝ่ายการคลังและทรัพย์สิน มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร 2. กรรมการสภามหาวิทยาลัยเทคโนโลยี ราชมงคลพระนคร พ.ศ. 2555 – 2557 <ol style="list-style-type: none"> 1. ผู้ช่วยอธิการบดี ช่วยปฏิบัติหน้าที่ด้าน วิชาการและงานสภามท.พระนคร 2. เลขานุการสภามหาวิทยาลัย เทคโนโลยีราชมงคลพระนคร 3. ผู้ช่วยเลขานุการสภามหาวิทยาลัยเทคโนโลยี ราชมงคลพระนคร
ประสบการณ์วิชาชีพบัญชี	พ.ศ. 2538 – 2541 ผู้สอบบัญชีอาวุโส (Senior Auditor) บริษัท ไพรซ์วอเตอร์เฮาส์คูเปอร์ส จำกัด (Pricewaterhouse Coopers) พ.ศ. 2541 – ปัจจุบัน ผู้ตรวจสอบบัญชีอิสระ บริษัทเอกชน มูลนิธิ พ.ศ. 2559 – ปัจจุบัน ที่ปรึกษาด้านบัญชีและภาษี

การฝึกอบรมหลักสูตรผู้บริหาร	<p>1. อบรมหลักสูตร การพัฒนานักบริหารมหาวิทยาลัยสายวิชาการ ระดับสูง รุ่นที่ 26 (นบม.26) ระหว่างวันที่ 6 กรกฎาคม – 27 สิงหาคม 2558 จัดโดยสำนักงานคณะกรรมการการอุดมศึกษา ณ โรงแรมปทุมวัน ปริ้นเซส ต่างจังหวัด และประเทศเยอรมนี</p> <p>2. หลักสูตร นักบริหารการเงินการคลังภาครัฐระดับสูง รุ่นที่ 2 (บงส. 2) ระหว่างวันที่ 17 มกราคม – 13 มิถุนายน 2558 จัดโดย กรมบัญชีกลาง ณ กรมบัญชีกลาง และเบลเยียม-ฝรั่งเศส</p> <p>3. อบรมศึกษาดูงานหลักสูตร เสริมสร้างผู้นำ รุ่น 4 (มูลนิธิเสริมสร้างขีดความสามารถมนุษย์) อบรมหลักสูตร Executive Management หัวข้อ เรื่อง “The Management & Development of a Modern Higher Education Institution” ณ โรงเรียนคานาอาน ประเทศสาธารณรัฐเกาหลี</p> <p>4. อบรมหลักสูตร Executive Management หัวข้อ เรื่อง “The Management & Development of a Modern Higher Education Institution” รุ่นที่ ๒ โครงการความร่วมมือทางวิชาการ แบบ Co-funding จาก “Temasek Foundation Support in Development a Society in Thailand” ณ Nanyang Polytechnic International ประเทศสิงคโปร์ โดยทุนประเภท 1(ก) ระหว่างวันที่ 8-21 มิถุนายน 2555</p>
ประสบการณ์สอน ในรายวิชาต่างๆ	
ระดับปริญญาตรี	<p>การสอบบัญชีและงานให้ความเชื่อมั่น การสอบบัญชี การตรวจสอบภายในและการควบคุมภายใน</p> <p>สัมมนาการสอบบัญชี ระบบบัญชี ปัญหาการสอบบัญชี</p>
ระดับปริญญาโท	<p>ปัญหาการบัญชีภาษีอากรขั้นสูง การบัญชีบริหาร การบริการให้ความเชื่อมั่นวิชาชีพขั้นสูง สัมมนาบัญชีบริหาร การวางแผน ภาษีอากรเชิงกลยุทธ์</p>

ผู้ทรงคุณวุฒิ

พ.ศ. 2555 – 2557	ผู้ทรงคุณวุฒิพิจารณาบทความวิจัย มหาวิทยาลัยราชพฤกษ์
พ.ศ. 2559 – 2560	ผู้เชี่ยวชาญตรวจเครื่องมือวิจัย นักวิจัย มหาวิทยาลัยราชพฤกษ์และนักศึกษาปริญญาโท คณะบริหารธุรกิจ มทร.พระนคร
พ.ศ. 2561	ผู้ทรงคุณวุฒิประเมินบทความเพื่อตีพิมพ์ การประชุมวิชาการและนำเสนอผลงานวิจัย ระดับชาติ ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ
พ.ศ. 2562	ผู้เชี่ยวชาญตรวจเครื่องมือวิจัย นักศึกษาปริญญาเอก คณะบริหารธุรกิจ มทร.พระนคร กรรมการประเมินผลการสอน เพื่อขอกำหนด ตำแหน่งวิชาการ

ผลงานทางวิชาการ

บทความวิชาการ	1. วันสิริ ประเสริฐทรัพย์. (2019, January – April). การพัฒนาตัวชี้วัด คุณภาพการสอบบัญชี (AQIs) เพื่อยกระดับคุณภาพการสอบบัญชี ของสำนักงานสอบบัญชีไทยสู่สากล. วารสารร่มพฤกษ์. 37 (1), 56-66.
	2. วันสิริ ประเสริฐทรัพย์. (2557, กุมภาพันธ์). ฝืนงบการเงิน. พระนครวิชาการ, 6(2), 27-31.
หนังสือ	3. วันสิริ ประเสริฐทรัพย์. (2562). รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต: แนวทางและกรณีศึกษา. กรุงเทพมหานคร : บริษัท ไอ. เอส. พรินติ้ง เฮ้าส์ จำกัด.
	4. วันสิริ ประเสริฐทรัพย์. (2550). แนวคิดและกรณีศึกษาปัญหา การสอบบัญชี. กรุงเทพมหานคร : อักษรสยามการพิมพ์.
เอกสารประกอบการสอน	5. วันสิริ ประเสริฐทรัพย์. (2560). เอกสารประกอบการสอนวิชาการสอบ บัญชี. กรุงเทพมหานคร : สาขาวิชาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร.
งานวิจัย	6. วันสิริ ประเสริฐทรัพย์. (2550). การพัฒนาความเข้าใจของผู้เรียน วิชาการสอบบัญชี เรื่องความเสี่ยงกับการวางแผนงานสอบบัญชี โดยใช้การทดสอบปากเปล่า.

ผลงานวิชาการอื่น
E-Courseware

7. วันสิริ ประเสริฐทรัพย์. (2550). ปัญหาการสอบบัญชี. [online]
Available: [http://www.bcc.rmutp.ac.th/teacher/vansiri,
2550.](http://www.bcc.rmutp.ac.th/teacher/vansiri,2550)

