

ประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

Auditing Efficiency of the Certified Public Accountants in Thailand

ประทีป วะจิตองรัตนา*

Prateep Wajeetongratana*

บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์ (1) เพื่อศึกษาอิทธิพลของมาตรฐานการสอบบัญชี ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี และการปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่มีผลต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย และ (2) เพื่อศึกษาอิทธิพลของประสิทธิภาพการสอบบัญชีที่มีผลต่อความสำเร็จในการทำงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย งานวิจัยครั้งนี้เป็นการวิจัยแบบผสมผสาน คือ การดำเนินการวิจัยเชิงคุณภาพโดยใช้วิธีการสัมภาษณ์แบบเจาะลึก ร่วมกับการดำเนินการวิจัยเชิงปริมาณโดยการเก็บรวบรวมข้อมูลด้วยแบบสอบถาม ประชากรในการวิจัยครั้งนี้ คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยที่เปิดเผยข้อมูลกับสภาวิชาชีพ จำนวน 1,384 คนโดยผู้วิจัยใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างแบบหลายขั้นตอน และวิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้เทคนิคการวิเคราะห์โมเดลสมการโครงสร้าง และทำการสนทนากลุ่มย่อย เพื่อยืนยันผลการวิจัย จากการวิจัยพบว่า ปัจจัยเหตุมาตรฐานการสอบบัญชี ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี และการปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน มีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 และพบอีกว่าประสิทธิภาพการสอบบัญชี มีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อความสำเร็จในการทำงานของผู้สอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

คำสำคัญ : ความสำเร็จในการทำงานของผู้สอบบัญชี ประสิทธิภาพการสอบบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี การปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

Abstract

The purposes of this research were (1) to examine the impact of auditing standards, auditors experience and financial reporting standard update on audit efficiency of the certified public accountants in Thailand; and (2) to measure the influence of audit efficiency on the auditors work success of the certified public accountants in Thailand. The research method was the mixed method applying both qualitative and quantitative approaches. The qualitative method was conducted by using in-depth interview while the data in quantitative method was collected by using questionnaires. The population in this study were 1,384 certified public accountants in Thailand. The sampling method was a multi-stage sampling technique. Data from questionnaires were analyzed by using Structural Equation Modeling (SEM) whereas the data from focus group interview was used to confirm the model. The results indicated

*ผู้ช่วยศาสตราจารย์ อาจารย์คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏสวนสุนันทา

*Assistant Professor, D.M.S., Lecturer, Faculty of Management Science, Suan Sunandha Rajabhat University

that the auditing standards, auditors' experience, and financial reporting standard update had direct effects to auditing efficiency at the 0.01 level statistically significance. The study also found that the auditing efficiency had direct effect to the auditors' work success at the 0.01 level of statistically significance.

Keywords: Auditors Work Success, Auditing Efficiency, Auditing Standards, Auditors Experience, Financial Reporting Standard Update

ความสำคัญของปัญหาของการวิจัย

ปัจจุบันสภาพแวดล้อมทางธุรกิจในระดับมหภาคได้มีการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว ไม่ว่าจะเป็นสภาพแวดล้อมด้านการเมือง กฎหมาย เศรษฐกิจ สังคม และวัฒนธรรม อีกทั้งความรุนแรงของการแข่งขันรวมถึงการผ่อนปรนกฎเกณฑ์ทางการค้าเสรีและความเป็นโลกาภิวัตน์ ที่ส่งผลทำให้หน่วยงานและองค์กรทั้งภาครัฐและเอกชนต้องมีการปรับตัวและประเมินผลทางด้านการเงินที่ชัดเจน โดยเริ่มตั้งแต่การประเมินประสิทธิภาพการสอบบัญชี (Auditing Efficiency) ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ต้องมีคุณสมบัติที่เกี่ยวข้อง 3 ประการ คือ ความประหยัด (Economy) ประสิทธิภาพ (Efficiency) และประสิทธิผล (Effectiveness) หรือที่เรียกว่า "3Es" (Glendinning, 2007; Guthrie, 1987; Hossain, 2010; Pendlebury & Shreim, 1990) อันได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องมีความรู้ด้านมาตรฐานการสอบบัญชี (Auditing Standard) มีประสบการณ์ในด้านการวางระบบบัญชี การปฏิบัติงานสอบบัญชี และการให้คำปรึกษาด้านบัญชี เพื่อให้แน่ใจว่าจะได้รายงานทางการเงินที่มีคุณภาพ และสามารถนำไปใช้ในการตัดสินใจในการวางแผนและลงทุนได้ โดยที่ผู้บริหารและผู้ประกอบการมองว่า การดำเนินการตรวจสอบประสิทธิภาพรายงานทางการเงินนั้น จะทำให้การจัดสรรงบประมาณประจำปี มีความถูกต้อง น่าเชื่อถือ สมบูรณ์ และได้มาตรฐานมากขึ้น (พิพัฒน์ นนทนาธรณ์ และ สุรมน ไทยเกษม, 2558) และเนื่องจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้นมีบทบาทที่สำคัญ ในการพัฒนาองค์กรทั้งภายในและภายนอก ทั้งทางตรงและทางอ้อม ผู้มีส่วนได้เสียในรายงานทางการเงิน ได้แก่ นักลงทุน ลูกค้า รัฐบาล สาธารณชน ฯลฯ จะใช้ข้อมูลทางการเงินในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ (ชูศักดิ์ เพชรกระจ่าย, 2559)

DeFond และ Zhang (2014) กล่าวว่า ในปัจจุบันมาตรฐานการสอบบัญชีมีการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงให้มี

ประสิทธิภาพมากขึ้น อันจะมีผลต่อความสัมพันธ์ด้านประสิทธิภาพขององค์กร และมีส่วนยกระดับมาตรฐานสภาวิชาชีพบัญชี นอกจากนี้ ยังช่วยเพิ่มมูลค่าเพิ่มให้กับผู้มีส่วนได้เสียที่ใช้รายงานทางการเงินจากผู้สอบบัญชีอีกด้วย (Tsalavoutas & Dionysiou, 2014) ดังนั้น ประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีอนุญาตจึงเข้ามามีบทบาทสำคัญและเสมือนเป็นเครื่องหมายรับรองคุณภาพจากสภาวิชาชีพบัญชี ซึ่งมีความสำคัญอย่างยิ่งในการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ เพราะรายงานทางการเงินของหน่วยงานที่มีประสิทธิภาพนั้น มีความสัมพันธ์กับการจ่ายค่าธรรมเนียมให้แก่รัฐบาล ซึ่งจะส่งผลต่อโครงสร้างภาษีที่มีความสอดคล้องกับรายได้จริงของแต่ละหน่วยงาน ซึ่งประสิทธิภาพการสอบบัญชีจะสะท้อนให้เห็นถึงความสมบูรณ์และความเข้าใจในคุณสมบัติของตัวเลขทางบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และยังส่งผลต่อความน่าเชื่อถือของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและความน่าเชื่อถือของหน่วยงานอีกด้วย (Habib & Azim, 2008) ดังนั้น ผู้วิจัยจึงได้ประยุกต์ใช้ทฤษฎีประสิทธิภาพการสอบบัญชีของ Brown (2016) ที่ประกอบไปด้วย ประสิทธิภาพ ด้านความถูกต้อง ด้านความน่าเชื่อถือ ด้านความสมบูรณ์ ด้านเป็นไปตามมาตรฐาน และมุ่งศึกษาปัจจัยเหตุที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชีด้านมาตรฐานการสอบบัญชี โดยประยุกต์ใช้ทฤษฎีของ DiGabriele (2009) ที่ประกอบไปด้วย มาตรฐานการสอบบัญชี ด้านจรรยาบรรณทางวิชาชีพ ด้านหลักฐานในการสอบบัญชี ด้านการวางแผนงานสอบบัญชี ด้านความเสี่ยงในการสอบบัญชีและด้านการประยุกต์ใช้มาตรฐานการสอบบัญชี นอกจากนี้ ยังศึกษาด้านทฤษฎีประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี (Auditors Experience) ของ Gaballa และ Ning (2011) ที่ประกอบไปด้วย ประสบการณ์ด้านการวางระบบบัญชี การปฏิบัติงานสอบบัญชีและด้านการให้คำปรึกษาด้านบัญชี รวมถึง ทฤษฎีการปรับปรุงมาตรฐานการรายงาน

ทางการเงิน (Financial Reporting Standard Update) ของ Richards และ van Staden (2015) ที่ประกอบไปด้วย ด้านความรู้ความเข้าใจของผู้สอบบัญชี ความพร้อมในการจัดเตรียมข้อมูล ต้นทุนในการเตรียมข้อมูล ผลกระทบต่อการเงินของกิจการ การสื่อสารกับพนักงานในหน่วยงานเช่นในเรื่องที่เกี่ยวกับ งบกระแสเงินสด การนำเสนอของทางการเงิน การด้อยค่าของสินทรัพย์และการคำนวณรายได้ เป็นต้น และผลของประสิทธิภาพการสอบบัญชีที่ส่งผลต่อความสำเร็จในการทำงานของผู้สอบบัญชี (Auditors Work Success) ผู้วิจัยใช้ทฤษฎีของ Anderson (2012) ที่ประกอบไปด้วย การบรรลุจุดมุ่งหมายในด้านเวลาการปฏิบัติงาน คุณภาพของงานและด้านปริมาณงานในการสร้างความพึงพอใจแก่ผู้มีส่วนเกี่ยวข้อง ด้วยเหตุนี้จึงเป็นที่มาของการศึกษาวิจัยเรื่อง ประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย โดยมีวัตถุประสงค์ เพื่อศึกษาอิทธิพลของมาตรฐานการสอบบัญชี ประสิทธิภาพของผู้สอบบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่มีผลต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย และเพื่อศึกษาอิทธิพลของประสิทธิภาพการสอบบัญชีที่มีผลต่อความสำเร็จในการทำงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

การวิจัยเรื่อง ประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ผู้วิจัยมีวัตถุประสงค์ในการวิจัยดังนี้

1. เพื่อศึกษาอิทธิพลของมาตรฐานการสอบบัญชี ประสิทธิภาพของผู้สอบบัญชี และการปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่มีต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย
2. เพื่อศึกษาอิทธิพลของประสิทธิภาพการสอบบัญชีที่มีผลต่อความสำเร็จในการทำงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

สมมติฐานของการวิจัย

การวิจัยเกี่ยวกับประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ในครั้งนี้ ผู้วิจัยได้ทำการกำหนดสมมติฐานการวิจัย ดังนี้

สมมติฐานข้อที่ 1: มาตรฐานการสอบบัญชีมีอิทธิพล

ต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

สมมติฐานข้อที่ 2: ประสิทธิภาพของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

สมมติฐานข้อที่ 3: ประสิทธิภาพการสอบบัญชีมีอิทธิพลต่อความสำเร็จในการทำงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ทบทวนวรรณกรรม

ผู้วิจัยได้ศึกษา แนวคิด ทฤษฎี และบูรณาการผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง เพื่อทำการวิเคราะห์ สังเคราะห์ และเรียบเรียงรายละเอียดของแนวคิด ทฤษฎีและงานวิจัยเพื่อนำไปใช้เป็นความรู้ในการกำหนดตัวแปรและกรอบแนวคิดการวิจัย โดยนำเสนอตามลำดับ ดังนี้

1. ประสิทธิภาพการสอบบัญชี (Auditing Efficiency)

ประเด็นของประสิทธิภาพการสอบบัญชียังนั้นได้รับความสนใจจากนักลงทุนและนักวิชาการตลอดระยะเวลา 15 ปี ที่ผ่านมา โดย DeFond และ Zhang (2014) และ Habib และคณะ (2014) กล่าวว่า ประสิทธิภาพการสอบบัญชี นั้นเป็นเรื่องของการตรวจสอบคุณภาพรายงานทางการเงิน โดยอ้างอิงจาก กฎระเบียบที่สำคัญเพื่อที่จะก่อให้เกิดประโยชน์แก่นักลงทุนและผู้ถือหุ้น โดยที่ผู้ที่มีส่วนได้เสียเหล่านั้นจะสามารถจัดสรรทรัพยากรในการลงทุนได้อย่างมีประสิทธิภาพ เนื่องจากรายงานทางการเงินต้องได้รับการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และประสิทธิภาพการสอบบัญชียังนั้นจะวัดจากความถูกต้องของรายงานทางการเงิน และความน่าเชื่อถือที่มีต่อสาธารณชน จนนำไปสู่การตัดสินใจลงทุนโดยพิจารณาจากงบการเงินที่มีประสิทธิภาพนั่นเอง อย่างไรก็ตาม Brown (2016) ได้ทำการศึกษาเรื่องตัวชี้วัดประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีขึ้นต้นในวิสคอนซิน สหรัฐอเมริกา โดยมุ่งตรวจสอบประสิทธิภาพการสอบบัญชีผ่านตัวชี้วัดคุณภาพตามกรอบ AQ (PCAOB, 2015) โดยแสดงให้เห็นว่า ผู้เชี่ยวชาญด้านการสอบบัญชี ที่มีทักษะความรู้และประสบการณ์ในการปฏิบัติงานสอบบัญชี รวมถึงการให้คำปรึกษาด้านบัญชี จะให้ความสำคัญในเรื่องของประสิทธิภาพการสอบบัญชีที่วัดผลได้ชัดเจนและเกิดประโยชน์อย่างเป็นรูปธรรมแก่ผู้

ใช้งบการเงิน ซึ่งรายงานทางการเงินต้องมีลักษณะ ถูกต้อง น่าเชื่อถือ มีความสมบูรณ์ เป็นไปตามมาตรฐาน รวมถึงทันต่อเวลาในการใช้งบการเงิน และยังพบอีกว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์และความชำนาญจะมีชั่วโมงการอบรมด้านวิชาชีพบัญชีอย่างต่อเนื่องและมีการจัดสรรเวลาในการสอบบัญชีอย่างมีประสิทธิภาพอีกด้วย อย่างไรก็ตาม ยังมีนักวิชาการที่สนับสนุนแนวคิดของ Brown ที่เห็นสอดคล้องว่า ดัชนีชี้วัดประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีนั้น ควรจะพิจารณาถึง ความถูกต้อง ความน่าเชื่อถือ ความสมบูรณ์ เป็นไปตามมาตรฐาน และความทันเวลา ของรายงานทางการเงินเป็นสำคัญ (Judge et al., 2001; Bowling et al., 2015)

2. มาตรฐานการสอบบัญชี (Auditing Standards)

จากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการสอบบัญชี พบว่า Ohiocka และ Akhalumeh (2013) ได้ศึกษาเกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชีที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไนจีเรีย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาการประยุกต์ใช้มาตรฐานการสอบบัญชีในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในประเทศไนจีเรีย การวางแผนและการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีรวมถึงจรรยาบรรณด้านการสอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไนจีเรีย เรื่องความถูกต้องและความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงินของหน่วยงานในประเทศไนจีเรีย ซึ่งผลการวิจัยเปิดเผยว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่มีสภาวิชาชีพรับรอง ไม่ว่าจะเป็นการตรวจสอบหลักฐานการสอบบัญชี ด้านการวางแผนการสอบบัญชี รวมถึงด้านการประยุกต์ใช้มาตรฐานการสอบบัญชียังส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญโดยเฉพาะอย่างยิ่งในประเทศไนจีเรีย ความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงินและเป็นไปตามมาตรฐาน ซึ่งสร้างความเชื่อมั่นให้แก่ผู้ใช้รายงานทางการเงิน และยังพบอีกว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์และมีความเชี่ยวชาญจะส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีอีกด้วย

3. ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี (Auditors Experience)

จากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี พบว่า Caham และ Sun

(2015) ได้ศึกษาเกี่ยวกับประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชีของหน่วยงาน โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงพฤติกรรมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีประสบการณ์ในด้านของการวางระบบบัญชี และการให้คำปรึกษาด้านบัญชี ที่ส่งผลกระทบต่อความสมบูรณ์และมาตรฐานของรายงานทางการเงินในประเทศจีน ซึ่งผลการวิจัยพบว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ด้านการวางระบบบัญชี จะมีผลการปฏิบัติงานและขั้นตอนการทำงานที่ชัดเจน รวมถึงมีการรวบรวมหลักฐานในการสอบบัญชีอย่างเป็นระบบ และยังสามารถช่วยในเรื่องของการลดความเสี่ยงทางการเงิน นอกจากนี้ ยังพบอีกว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ด้านการให้คำปรึกษาด้านบัญชียังสามารถประเมินผลการดำเนินงานของหน่วยงานและให้คำปรึกษาแก่ผู้ประกอบการหรือเจ้าของบริษัทและบอกรายละเอียดเกี่ยวกับเงื่อนไขด้านเวลาและขอบเขตซึ่งเป็นตัวชี้วัดประสิทธิภาพในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีประสบการณ์ได้เป็นอย่างดี ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Berberich (2005) ที่ทำการศึกษาเกี่ยวกับเทคนิคและวิธีการสอบทานบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีประสบการณ์ในการพัฒนาธุรกิจให้มีความยั่งยืน โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงวิธีการในการวางระบบบัญชี การปฏิบัติงานสอบบัญชี และการให้คำปรึกษาด้านบัญชี ที่ส่งผลกระทบต่อการพัฒนาองค์กรในด้านต่างๆ รวมไปถึงประสิทธิภาพในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์เหล่านั้นในประเทศแคนาดา ซึ่งผลการวิจัยพบว่า ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีในด้านของ การปฏิบัติงานสอบบัญชี ช่วยเพิ่มทักษะในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสามารถแก้ไขปัญหาหรือประเด็นสำคัญในการวางระบบบัญชี ของบริษัทได้เป็นอย่างดีและจะส่งผลเป็นไปตามมาตรฐานในการสอบบัญชีรวมถึงช่วยสร้างความน่าเชื่อถือให้แก่รายงานทางการเงินได้ และยังพบเพิ่มเติมอีกว่าผู้สอบบัญชีที่เข้ารับการฝึกอบรมต่อเนื่องและมีประสบการณ์ในการให้คำปรึกษาแก่หน่วยงานต่างๆ จะสามารถแสดงความเห็นที่ช่วยลดความเสี่ยงทางด้านการเงินให้แก่บริษัทอีกด้วย

4. การปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (Financial Reporting Standard Update)

จากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับการปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน พบว่า Vrentzou

(2016) ได้ศึกษาเกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ส่งผลต่อการบันทึกข้อมูลทางบัญชีที่นำเสนอในรูปแบบรายงานทางการเงินของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงการปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ประกอบไปด้วย ความรู้ความเข้าใจ ความพร้อมในการจัดเตรียมข้อมูล ต้นทุนในการเตรียมข้อมูลส่งผลต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชี ซึ่งผลการวิจัยพบว่า การปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงินในรูปแบบการนำเสนองบการเงินนั้นส่งผลต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในด้านของความเป็นมาตรฐานอย่างมีนัยสำคัญ และนอกจากนี้ยังพบอีกว่าการปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงินยังส่งผลต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชีในด้านของความถูกต้องและความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงินอีกด้วย

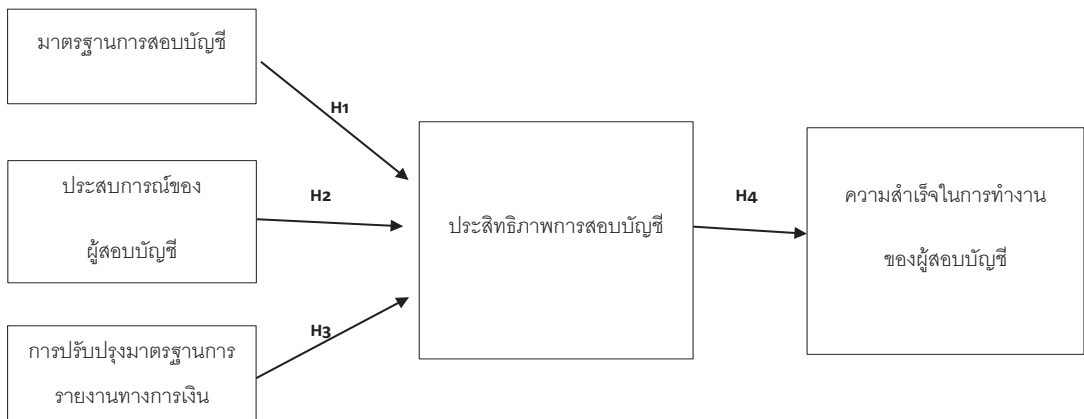
5. ความสำเร็จในการทำงานของผู้สอบบัญชี (Auditors Work Success)

Anderson (2012) ได้ศึกษาในเรื่องคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีที่ประสบความสำเร็จ โดยใช้เครื่องมือในการวัดประสิทธิภาพความสำเร็จของผู้สอบบัญชีจากแนวคิด Balance Scorecard ของ Kaplan & Norton (2004) เป็นแนวทาง โดยมีประสิทธิภาพของรายงานทางการเงินที่ได้จากหน่วยงานชั้นนำต่างๆ เป็นข้อมูลเชิงประจักษ์ โดยปกติแล้วจะวัดความสำเร็จในการทำงานของผู้สอบบัญชี

เป็น 3 ด้าน ได้แก่ การบรรลุจุดมุ่งหมายอย่างมีประสิทธิภาพ ด้านเวลาในการสอบบัญชี ด้านคุณภาพงานสอบบัญชี และด้านปริมาณงานสอบบัญชี ที่สร้างความพึงพอใจให้แก่ผู้มีส่วนเกี่ยวข้อง ดังนั้น Balance Scorecard จึงเป็นแนวคิดที่ครอบคลุมตัวบ่งชี้ความสำเร็จทั้งในระยะสั้นและระยะยาวของความสำเร็จในการทำงานของผู้สอบบัญชีกับวิสัยทัศน์และเป้าหมายขององค์กร ซึ่งเป็นไปในทิศทางเดียวกับนักวิชาการหลายท่าน (Ziegenfuss, 2000a; Burke, 2007; Morgan, 2007) ที่อธิบายว่าการวัดผลความสำเร็จในการทำงานของผู้สอบบัญชีนั้น มีความผันแปรไปตามประสิทธิภาพในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีเอง เช่น ถ้าการสอบบัญชีเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีของสภาวิชาชีพบัญชี มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ก็จะส่งผลไปยังความสำเร็จในการทำงานของผู้สอบบัญชีในด้านการบรรลุจุดมุ่งหมาย และสร้างความพึงพอใจให้แก่ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องด้วย

กรอบแนวคิดการวิจัย

กรอบแนวคิดการวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยมีวัตถุประสงค์ที่จะศึกษาถึงอิทธิพลของปัจจัยเหตุและผลของประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย โดยผู้วิจัยได้ทำการทบทวนวรรณกรรมงานวิจัยของต่างประเทศและในประเทศ เพื่อนำมาพัฒนาเป็นกรอบแนวคิด แสดงได้ดังภาพ 1



ภาพ 1 กรอบแนวคิดการวิจัย เรื่อง ประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ขอบเขตของการวิจัย

การวิจัยเรื่อง ประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ผู้วิจัยได้กำหนดขอบเขตในการวิจัย ดังนี้

ขอบเขตด้านเนื้อหา

การวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยมุ่งเน้นศึกษาถึงปัจจัยเหตุที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ซึ่งสามารถอธิบายได้ดังนี้ ประสิทธิภาพการสอบบัญชี (Brown, 2016) ประกอบไปด้วย ประสิทธิภาพด้านความถูกต้อง ด้านความน่าเชื่อถือ ด้านความสมบูรณ์ ด้านความเป็นไปตามมาตรฐาน และมาตรฐานการสอบบัญชี (DiGabriele, 2009) ประกอบไปด้วย มาตรฐานการสอบบัญชีด้านจรรยาบรรณทางวิชาชีพ ด้านหลักฐานในการสอบบัญชี ด้านการวางแผนงานสอบบัญชี ด้านความเสี่ยงในการสอบบัญชี และด้านการประยุกต์ใช้มาตรฐานการสอบบัญชี รวมถึงประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี (Gaballa & Ning, 2011) ประกอบไปด้วย ประสบการณ์ด้านการวางระบบบัญชี การปฏิบัติงานสอบบัญชี และการให้คำปรึกษาด้านบัญชี ส่วนการปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (Richards & van Staden, 2015) ประกอบไปด้วย ความรู้ความเข้าใจ ความพร้อมในการจัดเตรียมข้อมูล ต้นทุนในการเตรียมข้อมูล ผลกระทบต่องบการเงินของกิจการ การสื่อสารกับพนักงานในหน่วยงาน นอกจากนี้ ความสำเร็จในการทำงานของผู้สอบบัญชี (Anderson, 2012) ประกอบไปด้วย การบรรลุจุดมุ่งหมายอย่างมีประสิทธิภาพด้านเวลาในการสอบบัญชี ด้านคุณภาพงานสอบบัญชี และด้านปริมาณงานสอบบัญชี

ขอบเขตด้านพื้นที่

ผู้วิจัยได้กำหนดขอบเขตด้านพื้นที่ในการวิจัยครั้งนี้ ครอบคลุมพื้นที่ในประเทศไทยโดยแบ่งเป็นทั้งหมด 8 เขต ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตปริมณฑล ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตภาคกลาง ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตภาคตะวันออก ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตภาคเหนือ และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตภาคใต้ (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2560)

ขอบเขตด้านประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากร ที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยที่เปิดเผยข้อมูลกับสภาวิชาชีพบัญชี จำนวน 1,384 คน (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2560)

ขอบเขตด้านเวลา

การวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยดำเนินการศึกษาแนวคิด ทฤษฎี และวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ตั้งแต่ พ.ศ. 2559 – 2560 โดยดำเนินการเก็บข้อมูลการวิจัยในระหว่างเดือนธันวาคม พ.ศ. 2559 ถึง เดือนเมษายน พ.ศ. 2560

วิธีดำเนินการวิจัย

การวิจัยเรื่อง ประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย เป็นการวิจัยแบบผสมผสาน คือ การดำเนินการวิจัยเชิงคุณภาพ ร่วมกับ การดำเนินการวิจัยเชิงปริมาณ (Creswell, 2009) ผู้วิจัยได้ทำการศึกษาใน 3 ส่วนด้วยกันคือ (1) ศึกษากับผู้บริหารและผู้มีส่วนเกี่ยวข้องกับการวัดประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย โดยใช้วิธีการสัมภาษณ์แบบเจาะลึก (Berry, 1999) (2) ศึกษากับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จำนวน 1,384 คน (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2560) ซึ่งเป็นการวิจัยเชิงปริมาณ โดยใช้วิธีการสำรวจ (Fowler Jr., 2013) โดยใช้แบบสอบถาม และ (3) การวิจัยเชิงคุณภาพ โดยใช้วิธีการสนทนากลุ่มย่อย (Rabiee, 2004) โดยศึกษาถึงเหตุและผลของประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

เมื่อมีการเก็บรวบรวมข้อมูลเรียบร้อยแล้ว ผู้วิจัยใช้การวิเคราะห์โมเดลสมการเชิงโครงสร้างกับประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย โดยที่ผู้วิจัยทำการศึกษาทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับตัวแปรมาพัฒนาเป็นกรอบแนวคิดการวิจัยและกำหนดให้เป็นโมเดลการวิจัยที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ด้วยโปรแกรมลิสเรล เพื่อตรวจสอบความกลมกลืนของโมเดลการวิจัยกับข้อมูลเชิงประจักษ์ โดยที่ผู้วิจัยทำการตรวจสอบความสอดคล้องของโมเดลกับข้อมูลเชิงประจักษ์

จากดัชนี ค่า Chi-Square, χ^2 /df, CFI, GFI, AGFI, RMSEA และ SRMR

ผลการวิจัย

ผลการสัมภาษณ์เชิงลึก

ผู้วิจัยได้สัมภาษณ์แบบเจาะลึกเป็นการเก็บข้อมูลจากกลุ่มผู้ให้ข้อมูลหลัก โดยใช้การคัดเลือกแบบเฉพาะเจาะจง ที่เป็นผู้บริหารและผู้มีส่วนเกี่ยวข้องกับการวัดประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จำนวน 3 ท่าน จากนั้นนำข้อมูลที่ได้มาวิเคราะห์และสรุปผล โดยผลการสัมภาษณ์เชิงลึกสรุปได้ดังนี้

ผู้ให้ข้อมูลหลัก คนที่ 1 : ให้ทัศนะเกี่ยวกับประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีว่า เป็นองค์ประกอบที่สำคัญของการสร้างความเชื่อมั่นให้แก่ลูกค้าและนักลงทุนที่จะตัดสินใจลงทุน เนื่องมาจากรายงานทางการเงินที่ได้จากการสอบบัญชีที่มีคุณภาพนั้นจะสะท้อนให้เห็นถึง ความถูกต้องและความสมบูรณ์ของงบการเงินของบริษัทที่เป็นจริงและเป็นไปตามมาตรฐานที่เกี่ยวข้อง ผู้ให้ข้อมูลหลัก คนที่ 2 : ให้ข้อมูลเกี่ยวกับประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีว่า ผู้สอบบัญชีในปัจจุบันนั้นมีประสิทธิภาพในการสอบบัญชีเป็นที่น่าเชื่อถือ เนื่องจากมีการตรวจสอบรายงานทางการเงินที่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องสะท้อนให้เห็นถึงฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงานขององค์กรที่เป็นจริง ทั้งในประเด็นของความถูกต้อง ความน่าเชื่อถือ ความสมบูรณ์ และความเป็นมาตรฐานของรายงานทางการเงิน ผู้ให้ข้อมูลหลัก คนที่ 3 :

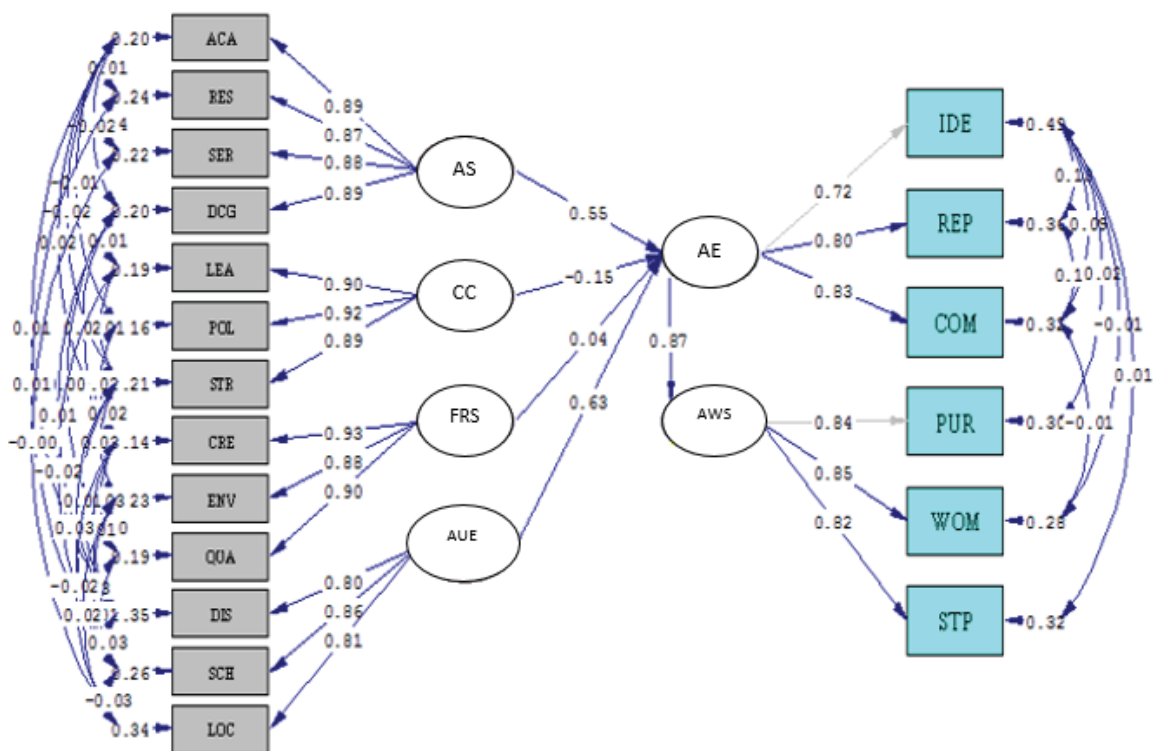
กล่าวว่าประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีที่ดีนั้นต้องบรรลุวัตถุประสงค์ตามเป้าหมายทางการสอบบัญชี กล่าวคือ ผลลัพธ์ที่ได้จากการตรวจสอบงบการเงินจะได้รายงานทางการเงินที่มีความถูกต้อง น่าเชื่อถือ และทันต่อเวลาที่กำหนด เพื่อที่จะเปิดเผยต่อสาธารณชนและผู้มีส่วนเกี่ยวข้อง ซึ่งจะใช้เป็นข้อมูลประกอบการตัดสินใจในการลงทุน

สรุป ประสิทธิภาพการสอบบัญชี คือ ความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการปฏิบัติงานการสอบบัญชีตามจรรยาบรรณและมาตรฐานของวิชาชีพ อันจะนำไปสู่การบรรลุดัชนีชี้วัดคุณภาพของรายงานทางการเงินที่ประกอบไปด้วย ความถูกต้อง ความน่าเชื่อถือ ความสมบูรณ์ ความเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี และมีความทันต่อเวลา โดยผู้สอบบัญชีนั้นจะต้องมีความเป็นอิสระทางความคิดในการสอบบัญชี

ผลการวิเคราะห์เส้นทาง

ผลการวิเคราะห์อิทธิพลเชิงสาเหตุของประสิทธิภาพการสอบบัญชี

ผู้วิจัยทำการวิเคราะห์อิทธิพลเชิงสาเหตุของประสิทธิภาพการสอบบัญชี เพื่อทำการตอบคำถามการวิจัยและสมมติฐานการวิจัย โดยผู้วิจัยนำเสนอผลของอิทธิพลทางตรง (Direct Effects: DE) และอิทธิพลรวม (Total Effects: TE) ซึ่งสามารถนำเสนอผลการวิเคราะห์ได้ดังนี้



Chi-Square=74.16, df=66, P-value=0.22941, RMSEA=0.008

ภาพ 2 แสดงอิทธิพลเชิงสาเหตุของประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ผลการทดสอบสมมติฐานข้อที่ 1 พบว่า มาตรฐานการสอบบัญชี มีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 โดยที่ประสิทธิภาพการสอบบัญชี ได้รับอิทธิพลรวมจากมาตรฐานการสอบบัญชี เท่ากับ 0.550 ซึ่งทั้งหมดเป็นอิทธิพลทางตรงเท่ากับ 0.550

ผลการทดสอบสมมติฐานข้อที่ 2 พบว่า ประสิทธิภาพของผู้สอบบัญชี มีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชี โดยที่ประสิทธิภาพการสอบบัญชี ได้รับอิทธิพลรวมจากประสิทธิภาพของผู้สอบบัญชี เท่ากับ 0.63 ซึ่งทั้งหมดเป็นอิทธิพลทางตรง เท่ากับ 0.63 อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

ผลการทดสอบสมมติฐานข้อที่ 3 พบว่า ประสิทธิภาพการสอบบัญชีมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อความสำเร็จในการทำงานของผู้สอบบัญชี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 โดยที่ความสำเร็จในการทำงานของผู้สอบบัญชี

ได้รับอิทธิพลรวมจากประสิทธิภาพการสอบบัญชี เท่ากับ 0.87 ซึ่งทั้งหมดเป็นอิทธิพลทางตรงเท่ากับ 0.87

อภิปรายผล

ผลการวิเคราะห์พบว่าปัจจัยเหตุประสพการณ์ของผู้สอบบัญชี มีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชีมากที่สุด อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 โดยที่ประสิทธิภาพการสอบบัญชี ได้รับอิทธิพลรวมจากประสพการณ์ของผู้สอบบัญชี เท่ากับ 0.63 ซึ่งทั้งหมดเป็นอิทธิพลทางตรงเท่ากับ 0.63 สอดคล้องกับงานวิจัยของ Cahani และ Sun (2015) ที่ได้ศึกษาเกี่ยวกับประสพการณ์ของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชีของหน่วยงาน โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงพฤติกรรมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีประสพการณ์ในด้านของการวางระบบบัญชี และการให้คำปรึกษาด้านบัญชี ที่ส่งผลต่อความสมบูรณ์และมาตรฐานของรายงานทางการเงิน

ในประเทศจีน ซึ่งผลการวิจัยพบว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ด้านการวางระบบบัญชี จะมีผลการปฏิบัติงานและขั้นตอนการทำงานที่ชัดเจน รวมถึงมีการรวบรวมหลักฐานในการสอบบัญชีอย่างเป็นระบบ และยังสามารถช่วยในเรื่องของการลดความเสี่ยงทางการเงิน นอกจากนี้ยังพบอีกว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ด้านการให้คำปรึกษาด้านบัญชียังสามารถประเมินผลการดำเนินงานของหน่วยงานและให้คำปรึกษาแก่ผู้ประกอบการหรือเจ้าของบริษัทและบอกรายละเอียดเกี่ยวกับเงื่อนไขด้านเวลาและขอบเขตซึ่งเป็นตัวชี้วัดประสิทธิภาพในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีประสบการณ์ได้เป็นอย่างดี

และพบอีกว่าประสิทธิภาพการสอบบัญชี มีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อความสำเร็จในการทำงานของผู้สอบบัญชี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 โดยที่ความสำเร็จในการทำงานของผู้สอบบัญชี ได้รับอิทธิพลรวมจากประสิทธิภาพการสอบบัญชี เท่ากับ 0.87 ซึ่งทั้งหมดเป็นอิทธิพลทางตรง เท่ากับ 0.87

ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Alfraih (2016) ที่ทำการศึกษาในเรื่องของประสิทธิภาพและคุณภาพการสอบบัญชีในประเทศคูเวต ซึ่งพบว่า กฎหมายระบุให้บริษัทต้องมีการแต่งตั้งให้มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจากภายนอกองค์กรและต้องมาจากบริษัทตรวจสอบบัญชีที่ได้มาตรฐานสูง อย่างเช่น Big4 ซึ่งบริษัทดังกล่าวมีมติการประเมินประสิทธิภาพการสอบบัญชี ที่ครอบคลุมในส่วนของความถูกต้อง ความน่าเชื่อถือ ความสมบูรณ์ เป็นไปตามมาตรฐาน รวมถึงอยู่ในขอบระยะเวลาที่กำหนด ซึ่งจะส่งผลทำให้รายงานทางการเงินขององค์กรมีประสิทธิภาพเพิ่มมากขึ้นและส่งผลกระทบต่อความสำเร็จในการทำงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในด้านของ การบรรลุจุดมุ่งหมายขององค์กรอย่างมีประสิทธิภาพ อีกทั้งยังสามารถสร้างความพึงพอใจให้แก่ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องทุกฝ่ายและนำไปสู่การปฏิบัติงานที่เป็นมาตรฐาน และสอดคล้องกับงานวิจัยของ (Glendinning 2007; Guthrie 1987; Hossain 2010; Shreim, 1990) ที่ระบุว่าผลพวงจากการสอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพ ในด้านความถูกต้อง ความน่าเชื่อถือ ความสมบูรณ์ และเป็นไปตามมาตรฐานของรายงานทางการเงิน เป็นปัจจัยที่สำคัญที่ส่งผลต่อความสำเร็จใน

การทำงานของผู้สอบบัญชีเอง ในด้านการบรรลุจุดมุ่งหมายอย่างมีประสิทธิภาพ และสะท้อนให้เห็นถึงการปฏิบัติงานว่าเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี รวมถึงสร้างความพึงพอใจและความเชื่อมั่นให้แก่ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในการนำข้อมูลไปใช้ตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้นั่นเอง

ข้อเสนอแนะ:

1. ข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย

เนื่องจาก มาตรฐานการสอบบัญชี ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี และการปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน มีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ดังนั้น ผู้บริหารและผู้มีส่วนได้เสียทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้องควรให้ความสำคัญกับปัจจัยเหตุดังกล่าวเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการตรวจสอบงบการเงินของบริษัทตามมาตรฐานการสอบบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่มีการเปลี่ยนแปลงไป

2. ข้อเสนอแนะสำหรับปฏิบัติ

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตควรที่จะพัฒนาตนเองโดยการเข้ารับการฝึกอบรมสัมมนาเกี่ยวกับประสิทธิภาพการสอบบัญชี โดยคำนึงถึงความมีประสิทธิภาพในด้านจรรยาบรรณทางวิชาชีพ การตรวจสอบและเก็บรวบรวมหลักฐานทางการสอบบัญชี การวางแผนงานสอบบัญชี เป็นต้น รวมถึงเพิ่มความสามารถด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ เพื่อสร้างความปลอดภัยของระบบประมวลผลขององค์กรให้มีประสิทธิภาพและเชื่อถือได้

3. ข้อเสนอแนะสำหรับการทำวิจัยครั้งต่อไป

การวิจัยครั้งต่อไป ผู้วิจัยควรดำเนินการศึกษาแนวคิด ทฤษฎีต่างๆ และทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องจากแหล่งข้อมูลทุติยภูมิ จากวรรณกรรมต่างประเทศและในประเทศ เพื่อให้ได้รับความรู้พื้นฐานใหม่ๆ ในการวิจัย และนำมาใช้ในการพัฒนากรอบแนวคิดการวิจัย เพื่อนำมาใช้ในการศึกษาถึงปัจจัยเหตุใหม่ๆ ที่เป็นปัจจัยเหตุอันจะส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย เช่น ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี นโยบายการบัญชีของกิจการ เป็นต้น

เอกสารอ้างอิง

- ชูศักดิ์ เพชรกระจ่าง. (2559). *ภาวะผู้นำการเปลี่ยนแปลงเชิงจริยธรรม วัฒนธรรมองค์การ องค์การแห่งการเรียนรู้ และ ประสิทธิภาพโรงเรียนสังกัดสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาประถมศึกษาในจังหวัดนครสวรรค์: การวิเคราะห์เส้นทาง*. วารสารสมาคมนักวิจัย, 21(3): 62-74.
- พิพัฒน์ นนทนาธรณ์ และ สุรมน ไทยเกษม. (2558). *อิทธิพลของภาวะผู้นำที่รับผิดชอบต่อสังคมและพฤติกรรมการเป็น สมาชิกที่ดีขององค์การที่ส่งผลต่อการมีส่วนร่วมในกิจกรรมด้านความรับผิดชอบต่อสังคมของพนักงานธนาคาร อาคารสงเคราะห์*. วารสารสมาคมนักวิจัย, 20(3): 61-71.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2560). *พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี*. กรุงเทพฯ: สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์.

References

- Alfraih, M.M. (2016). Accounting students' perceptions of effective faculty attributes. *Journal of International Education in Business*, 9(2), 123-142.
- Anderson. A. W. (2012). *The Characteristics of a Successful Auditor*. Anderson's Audit Express.
- Auemkajang Chusak. (2559). Leadership, Ethical Change, Learning Culture Organization and School Effectiveness of Primary education in Nakhon Sawan province. The Researchers Association of Thailand, 21(3): 62-74. (in Thai).
- Berberich, G.P. (2005). *The Effects of Audit Methodology and Audit Experience on the Development of Auditors?* A doctoral thesis of the University of Waterloo, Ontario, Canada.
- Berry, R. S. (1999). *Collecting Data by In-depth Interviewing*. Published PhD thesis: University of Exeter.
- Bowling, G., Slovin, M.B, & Glascock, J.L. (2015). Firm size and the information content of bank loan announcements. *Journal of Banking & Finance*, 16(6), 1057-1071.
- Brown, V. L. (2016). Audit quality indicators: perceptions of junior-level auditors. *Managerial Auditing Journal*, 31(8/9), 949-980.
- Burke, (2007). *Risk and management accounting: best practice guidelines for enterprise-wide internal control procedures* (Vol. 2, No. 11). Elsevier.
- Cahan, S. F. & Sun, J. (2015). The effect of audit experience on audit fees and audit quality. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30(1), 78-100.
- Creswell, (2009). The application of mixed methods designs to trauma research. *Journal of Traumatic Stress*, 22(6), 612-621.
- DeFond and Zhang, (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2), 275-326.
- DiGabriele, J. A. (2009). Implications of regulatory prescriptions and audit standards on the evolution of forensic accounting in the audit process. *Journal of Applied Accounting Research*, 10(2), 109-121.
- Federation of Accounting Professions. (2016). *Accounting Profession Act*. Bangkok. Federation of Accounting Professions. (in Thai).

- Fowler Jr, F. J. (2013). *Survey Research Methods*. Sage publications.
- Gaballa, A. S. & Ning, Z. (2011). An analytical study of the effects of experience on the performance of the external auditor. *In International Conference on Business and Economics Research* (Vol. 1, pp. 169-173).
- Glendinning. (2007). The perception of public sector auditors on performance audit in Malaysia: an exploratory study. *Asian Review of Accounting*, 24(1), 90-104.
- Guthrie, 1987. (1987). A quarter of a century of performance auditing in the Australian federal public sector: A malleable masque. *Abacus*, 35(3), 302-332.
- Habib, L.J.A., Parker, S. & Peters, G.F. (2014). Earnings management, litigation risk, and asymmetric audit fee responses. *Auditing: A Journal of Practice & theory*, 25(1), 85-98.
- Habib, A. & Azim, I. (2008). Corporate governance and the value-relevance of accounting information: Evidence from Australia. *Accounting Research Journal*, 21(2), 167-194.
- Hossain, (2010). Corporate governance, legal environment, and auditor choice in emerging markets. *Review of pacific basin financial markets and policies*, 13(01), 91-126.
- Judge, T. A, Hodge, F.D. (2001). Hyperlinking unaudited information to audited financial statements: Effects on investor judgments. *The Accounting Review*, 76(4), 675-691.
- Kaplan, R. & Norton, D. (2004). *Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*. Published by Soundview Executive Book Summaries, P.O. Box 1053, Concordville, Pennsylvania 19331 USA.
- Morgan, (2007). Audit report lags in the Belgian non-profit sector: an empirical analysis. *Accounting and Business Research*, 43(2), 138-158.
- Nuntanatorn Pipat and Thaikasem Suramon. (2560). The influence of responsible leadership on society and good organizational membership behavior that influences participation in Social Responsibility of Government Housing Bank Employees. The Researchers Association of Thailand, 20(3): 61-71. (in Thai).
- Ohiokha, F. I. & Akhalumeh, P. B. (2013). Auditing standards and auditors performance: The Nigerian experience. *European Journal of Accounting Auditing and Finance Research*, 1(1): 29-35.
- Pendlebury and Shreim, (1990) UK auditors 'attitudes to effectiveness auditing. *Financial Accountability & Management*, 6(3), 177-189.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2015), *Concept Release on Audit Quality Indicators*, PCAOB Release No. 2015-005, PCAOB, Washington, DC, available at: http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket%20041/Release_2015_005.pdf
- Rabiee, F. (2004). Focus-group interview and data analysis. *Proceedings of the Nutrition Society*, 63(04), 655-660.
- Richards, G., & van Staden, C. (2015). The readability impact of international financial reporting standards. *Pacific Accounting Review*, 27(3), 282-303.
- Shreim, (1990). UK auditors 'attitudes to effectiveness auditing. *Financial Accountability & Management*, 6(3), 177-189.
- Tsalavoutas, I. & Dionysiou, D. (2014). Value relevance of IFRS mandatory disclosure requirements. *Journal of Applied Accounting Research*, 15(1), 22-42.

- Vrentzou, E. (2016). *The Global Financial Reporting Language*. The Global Financial Reporting Language on May 2016.
- Ziegenfuss, D. E. (2000). Developing an internal auditing department balanced scorecard. *Managerial Auditing Journal*, 15(1/2), 12-19.