

## บทความวิจัย

# ปัจจัยที่ส่งผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีไทย

ณภัทรวรรณ ไชยสุรราช<sup>1</sup>

วัชรวิ มนัสสนิท<sup>2</sup>

### บทคัดย่อ

การวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัจจัยที่ส่งผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีไทย โดยมีปัจจัยที่เกี่ยวข้องมี 4 ตัวแปรอิสระ ได้แก่ (1) ความรู้ทางวิชาชีพ (2) จรรยาบรรณทางวิชาชีพ (3) ประสบการณ์ทำงานทางวิชาชีพ และ (4) การพัฒนาทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง โดยประชากรของงานวิจัยครั้งนี้ คือ ผู้สอบบัญชีที่เป็นสมาชิกของสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ซึ่งกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้มีจำนวน 390 ราย โดยนำมาวิเคราะห์ด้วยวิธีการสร้างสมการถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรตามสมมติฐาน ผลการวิจัยพบว่า ปัจจัยหรือตัวแปรอิสระ 4 ด้าน ซึ่งได้แก่ ความรู้ทางวิชาชีพ จรรยาบรรณทางวิชาชีพ ประสบการณ์ทำงานทางวิชาชีพ และการพัฒนาทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีไทยอย่างมีนัยสำคัญ

**คำสำคัญ:** ความรู้ทางวิชาชีพ จรรยาบรรณทางวิชาชีพ ประสบการณ์ทำงานทางวิชาชีพ การพัฒนาทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง ทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีไทย

<sup>1</sup> อาจารย์ หลักสูตรบัญชีบัณฑิต คณะบริหารธุรกิจ วิทยาลัยเซียงราย Email: naphatwarun.acc@gmail.com

<sup>2</sup> อาจารย์ หลักสูตรบริหารธุรกิจบัณฑิต คณะบริหารธุรกิจ วิทยาลัยเซียงราย Email: watnatnit@hotmail.com

## RESEARCH ARTICLE

# Factors Affecting Professional Skills of Thai Certified Public Accountants

Naphatwarun Chaisurach<sup>1</sup>

Watcharee Manatsanit<sup>2</sup>

### Abstract

The purpose of this research is to study the factors that affect professional skills of Thai certified public accountants (CPA). The relational factors consisted of 4 independent variables namely (1) professional knowledge, (2) professional ethics, (3) professional working experience, and (4) continuing professional development. The population used in this research consisted of Thai CPA who were members of council of the federation of accounting professions under the royal patronage of His Majesty the King. The sample used in this research consisted of 390 Thai CPAs. Statistics used in data analysis was multiple regression analysis for testing relations among variables according to hypothesis.

This research found that 4 independent variables namely professional knowledge, professional ethics, professional working

---

<sup>1</sup> Lecturer, Bachelor of Accountancy Program, Faculty of Business Administration, Chiangrai College,  
Email : naphatwarun.acc@gmail.com

<sup>2</sup> Lecturer, Bachelor of Business Administration Program, Faculty of Business Administration,  
Chiangrai College, Email: watnatnit@hotmail.com

experience and continuing professional development positively affected professional skills of Thai CPA significantly.

**Keywords:** Professional Knowledge, Professional Ethics, Professional Working Experience, Continuing Professional Development, Professional Skill of Thai Certified Public Accountant (CPA)

## บทนำ

ในการตัดสินใจประกอบธุรกิจไม่ว่าจะเป็นธุรกิจขนาดเล็ก หรือธุรกิจขนาดใหญ่ก็ตาม ย่อมต้องประกอบอยู่ภายใต้กฎหมายที่ถูกต้อง เพราะการเปลี่ยนสถานะจากการเป็นบุคคลธรรมดาเป็นนิติบุคคลนั้น จะต้องปฏิบัติตามกฎหมายทางธุรกิจที่ทางกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กรมสรรพากร และสภาวิชาชีพบัญชี หรือหน่วยงานอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องให้ถูกต้อง จะเห็นว่าการประกอบธุรกิจหลังจากการจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลนั้น จะต้องมีความเกี่ยวข้องกับหลาย ๆ หน่วยงาน นอกจากนี้ผู้ประกอบการเองยังต้องทำให้ธุรกิจดำเนินการได้อย่างต่อเนื่อง มีผลกำไรและเจริญเติบโตก้าวหน้าไปในอนาคตแบบมีเป้าหมาย ซึ่งการเริ่มประกอบธุรกิจนั้น ผู้ประกอบการเองอาจจะยังไม่มีความรู้ความสามารถที่จะควบคุมวางแผน หรือตัดสินใจได้ถูกต้องในด้านต่าง ๆ ได้ทั้งหมด หากไม่มีบุคคลที่มีความรู้ความสามารถเป็นที่ปรึกษาให้ธุรกิจปฏิบัติตามข้อบังคับหรือกฎหมายที่ถูกต้องจากหน่วยงานต่าง ๆ ช่วยประเมิน ตรวจสอบผลการดำเนินงานของธุรกิจ เพื่อที่ผู้ประกอบการจะสามารถนำมาประกอบในด้านการบริการงาน บริหารความเสี่ยง ทางด้านการเงินหรือด้านอื่น ๆ ซึ่งบทบาทดังกล่าวนี้ ผู้ประกอบการล้วนให้ความสำคัญเป็นอย่างยิ่ง ที่จะต้องการบุคคลที่มีความรู้ความสามารถดังกล่าว ซึ่งต้องเป็นบุคคลที่มีความเชี่ยวชาญความเป็นมืออาชีพและมีประสบการณ์เป็นอย่างมากที่จะสามารถนำความรู้ด้านต่าง ๆ ที่หน่วยงานทางกฎหมายธุรกิจกำหนดนั้น มาประยุกต์เพื่อประเมิน และตรวจสอบธุรกิจให้เป็นไปตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ บุคคลนั้นก็คือผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หรือที่เราเรียกว่า ผู้สอบบัญชี นั่นเองเพราะผู้สอบบัญชีถือเป็นบุคคลที่ผู้ประกอบการให้ความเชื่อมั่นในความรู้ความสามารถ แนวคิดและหลักการเทคนิคต่าง ๆ ที่จะประเมิน ตรวจสอบรูปแบบของรายงานงบการเงิน ซึ่งจะสามารถช่วยในการประเมินตัวเลข และตรวจสอบงบการเงินเพื่อ

ทำให้ทราบผลการดำเนินของธุรกิจ เพื่อนำมาประกอบในการวางแผน และตัดสินใจ ให้เป็นไปตามที่ผู้ประกอบการต้องการได้

ปัจจุบันบทบาทของผู้สอบบัญชีได้เปลี่ยนไปจากอดีต เพราะผู้สอบบัญชีในปัจจุบันจำเป็นต้องมีทักษะความเป็นมืออาชีพมากขึ้นกว่าก่อนเพื่อที่จะนำความรู้ ความสามารถมาคิดวิเคราะห์ วางแผน ประเมินตัวเลข และตรวจสอบงบการเงินเพื่อให้ทันต่อการบริหารจัดการธุรกิจด้านต่าง ๆ ของผู้ประกอบการ ซึ่งผู้สอบบัญชีเป็นบุคคลภายใต้การกำกับดูแลวิชาชีพบัญชีของสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ และทางสภาวิชาชีพ ก็ได้เล็งเห็นความสำคัญในเรื่องของทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชี เพราะผู้สอบบัญชีในปัจจุบันจำเป็นต้องมีความรู้และทักษะต่าง ๆ ทางวิชาชีพที่จะสามารถตอบความคาดหวังของผู้ประกอบการและสามารถที่จะแข่งขันกับการเปลี่ยนแปลงต่าง ๆ ในประเทศและต่างประเทศได้ และการพัฒนาทักษะดังกล่าวนั้นก็ควรเป็นไปตามมาตรฐานสากลที่ทั่วโลกยอมรับกัน โดยสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์เป็นหนึ่งในสมาชิกของสมาพันธ์นักบัญชีโลก (International of Federation of Accountants - IFAC) ซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อพัฒนาและเสริมสร้างผู้สอบบัญชีทั่วโลกด้วยมาตรฐานที่สอดคล้องกัน เพื่อให้บริการทางวิชาชีพที่มีคุณภาพสูงอย่างสม่ำเสมอในการตอบสนองประโยชน์สาธารณะเพิ่มความแข็งแกร่งของวิชาชีพบัญชีทั่วโลก และสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ได้นำมาตราฐานการศึกษาาระหว่างประเทศ (International Education Standard for Professional Accountants: IES) ซึ่งมีทั้งหมด 8 ฉบับ และมีมาตรฐาน 4 ฉบับที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนาทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีโดยตรง กล่าวคือ IES 2 ด้านความรู้ทางวิชาชีพ, IES 4 ด้านจรรยาบรรณทางวิชาชีพ, IES 5 ด้านประสบการณ์ทำงานทางวิชาชีพ และ IES 7 ด้านการพัฒนาทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2548)

จากเหตุผลดังกล่าวข้างต้น ผู้วิจัยจึงสนใจศึกษาปัจจัยที่ส่งผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีไทย โดยในการวิจัยในครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อทดสอบปัจจัยที่ส่งผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีไทย ซึ่งปัจจัยดังกล่าวประกอบด้วยความรู้ทางวิชาชีพ จรรยาบรรณทางวิชาชีพ ประสบการณ์ทำงานทางวิชาชีพ และการพัฒนาทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง ว่าส่งผลอย่างไร เพื่อจะได้นำผลการวิจัยไปใช้ในการพัฒนาทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานสากล และนำไปใช้ในการวางแผนพัฒนาทักษะความเป็นมืออาชีพเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานให้กับผู้สอบบัญชีของไทย

### วัตถุประสงค์ของการวิจัย

เพื่อศึกษาปัจจัยที่ส่งผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีไทย

### แนวคิดทฤษฎีที่เกี่ยวข้องและการทบทวนวรรณกรรม

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ (2548) ได้ระบุใน มาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศ ซึ่งมี 8 ฉบับ และมี 4 ฉบับที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนาทักษะความเป็นมืออาชีพโดยตรง กล่าวคือ IES 2 ด้านความรู้ทางวิชาชีพ, IES 4 ด้านจรรยาบรรณทางวิชาชีพ, IES 5 ด้านประสบการณ์ทำงานทางวิชาชีพ และ IES 7 ด้านการพัฒนาทางวิชาชีพบัญชีอย่างต่อเนื่อง ซึ่งมีความสอดคล้องกับงานวิจัยของ เฉลิมขวัญ ครุบุญญงค์ (2557) ระบุว่า คุณสมบัติหรือผู้สอบบัญชีมืออาชีพ ควรประกอบด้วย การมีความรู้ทางวิชาชีพ จรรยาบรรณทางวิชาชีพและการพัฒนาทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง ซึ่งในงานวิจัยของ สงกรานต์ ไกยวงษ์ (2553) พบว่า ความสัมพันธ์ทักษะความเป็นมืออาชีพนั้นต้องประกอบไปด้วย ความรู้ทางวิชาชีพ ประสบการณ์ทางวิชาชีพและการพัฒนาทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง โดย บุญช่วง ศรีธรราชฎูร์ (2554) ระบุว่า ความเชี่ยวชาญและความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีต้องมีจรรยาบรรณทางวิชาชีพ ประสบการณ์ทางวิชาชีพและการ

พัฒนาทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่องด้วย จากการทบทวนแนวคิดและการทบทวนวรรณกรรมต่าง ๆ เกี่ยวกับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชี จึงนำมาบูรณาการกรอบแนวคิดได้ปัจจัยตัวแปรที่มีความสัมพันธ์กับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีไทย โดยได้แก่ ปัจจัยด้านความรู้ทางวิชาชีพ ปัจจัยด้านจรรยาบรรณทางวิชาชีพ ปัจจัยด้านประสบการณ์ทำงานทางวิชาชีพบัญชี และปัจจัยด้านการพัฒนาอย่างต่อเนื่องทางวิชาชีพ

### 1. ปัจจัยด้านความรู้ทางวิชาชีพ

ความรู้ทางวิชาชีพบัญชีในงานวิจัยนี้ หมายถึง ผู้สอบบัญชีจะต้องมีความรู้ทางวิชาชีพโดยต้องครอบคลุมทั้งหมด 3 ด้าน ได้แก่ (1) ความรู้ด้านทางบัญชีการเงินและความรู้ที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชี (2) ความรู้ด้านองค์กรธุรกิจ (3) ความรู้ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2548) โดยผลงานวิจัยของ สงกรานต์ ไกยวงษ์ (2553) ซึ่งมีความสอดคล้องกับงานวิจัยของ วีรยุทธ สุขมาก (2556) พบว่า ความรู้ทางวิชาชีพทั้ง 3 ด้านนั้น โดยต้องรวมถึงความรู้ด้านจรรยาบรรณด้วย เนื่องจากความรู้ด้านจรรยาบรรณมีความสำคัญเป็นอย่างมากต่อองค์กรและล้วนมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับทักษะความเป็นมืออาชีพหรือการเพิ่มมูลค่าของผู้สอบบัญชี (สมบุญ ฤมากร, 2557) ทั้งนี้ยังมีผลต่อความสำเร็จของการทำงานของผู้สอบบัญชี (ชีพวิชญ์ คำภิรมย์, 2554) เพราะหากผู้สอบบัญชีได้รับการพัฒนาเกี่ยวกับความรู้ทางบัญชี ความรู้องค์กรและธุรกิจเพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถนำไปบูรณาการกับทักษะและความรู้จรรยาบรรณในวิชาชีพบัญชีในด้านอื่น ๆ ให้เกิดประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชี โดยทัศนคติในวิชาชีพที่ดีก็จะเพิ่มสมรรถนะของผู้สอบบัญชีด้วยเช่นกัน (เพ็ญธิดา พงษ์ธานี, 2557)

## 2. ปัจจัยด้านจรรยาบรรณทางวิชาชีพ

จรรยาบรรณทางวิชาชีพบัญชีในงานวิจัยนี้ หมายถึง ผู้สอบบัญชีจะต้องมีความซื่อสัตย์สุจริต ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม มีมาตรฐานในการปฏิบัติงาน รักษาความลับ รวมถึงมีความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการและผู้ถือหุ้น ตลอดจนเพื่อนร่วมวิชาชีพด้วยกัน (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2548) ซึ่งจากหลายงานวิจัยได้มีการระบุถึงความสำคัญของจรรยาบรรณทางวิชาชีพบัญชีไว้เป็นลำดับแรก (วิชชุลดดา เวชกุล, 2553) เนื่องจากผู้ว่าจ้างมีความคาดหวังต่อคุณลักษณะที่พึงประสงค์ของผู้สอบบัญชีในเรื่องค่านิยมทางวิชาชีพ จรรยาบรรณและทัศนคติเป็นอันดับแรกมากที่สุด และวรธรรมน ทองรักษ์ (2554) ระบุว่าจรรยาบรรณทางวิชาชีพบัญชีมีความสัมพันธ์ที่ส่งผลต่อปัจจัยด้านความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงินรวมถึงทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชี และล้วนแต่มีความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพการทำงานทางวิชาชีพ (โดมทอง ถานอาดนา, 2548 และเฉลิมขวัญ คุรุบุญยงค์, 2557) และจรรยาบรรณทางวิชาชีพยังแสดงให้เห็นถึงความเชี่ยวชาญคุณภาพงานสอบบัญชี และทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีด้วย (นันทวรรณ วงศ์ไชย, 2552 และบุญช่วง ศรีธรรมาษฎร์, 2554) เพราะหากผู้สอบบัญชีเจอสถานการณ์ที่ขัดแย้งต่อจรรยาบรรณทางวิชาชีพก็จะสามารถนำไปแก้ไขปัญหาและควบคุมตรวจสอบได้อย่างมีจรรยาบรรณ (Judy S.L Tsui, 1996) เพื่อสามารถลดโอกาสความผิดพลาดและสิ่งล่อใจในการปฏิบัติหน้าที่ (George J. Staubus, 2005) เพื่อแสดงถึงความมีจรรยาบรรณที่มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับทักษะความเป็นมืออาชีพอย่างสูงสุด

## 3. ปัจจัยด้านประสบการณ์ทำงานทางวิชาชีพบัญชี

ประสบการณ์ทำงานทางวิชาชีพบัญชีในงานวิจัยนี้ หมายถึงผู้สอบบัญชีจะต้องมีการสะสมประสบการณ์เชิงปฏิบัติเป็นระยะเวลาเพียงพอ อย่างน้อยต้องขึ้นทะเบียนฝึกงานด้านสอบบัญชีกับสภาวิชาชีพบัญชี เป็นเวลา 3 ปี หรือ

3,000 ชั่วโมง (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2548) ในงานวิจัยของ  
ปรัศนี กายพันธ์ และนธิ เหมมันต์ (2557) พบว่า การมีประสบการณ์ในการ  
ปฏิบัติงานทางด้านสอบบัญชีมาแล้ว 5-10 ปี จะสามารถทำให้เกิดทักษะความเป็น  
มืออาชีพของผู้สอบบัญชีมากขึ้น เพราะระยะเวลาดังกล่าวจะช่วยพัฒนาความรู้ใน  
การตรวจสอบบัญชีได้จากประสบการณ์จริงและมีอิทธิพลมากในการตัดสินใจ  
ตรวจสอบ (S.E. Bonner, 1997) และงานวิจัยของ สงกรานต์ ไกวงษ์ (2553) ยัง  
พบว่า จะต้องมีความรู้ด้านความรู้ในการตรวจสอบ ความหลากหลายของ  
ธุรกิจที่ตรวจสอบ จำนวนธุรกิจที่ทำการตรวจสอบและระยะเวลาที่ทำงานด้าน  
ตรวจสอบบัญชีที่จะแสดงให้เห็นว่าเป็นผู้สอบบัญชีที่มีความรู้ความสามารถและมี  
ทักษะทางวิชาชีพ ซึ่งในการสะสมประสบการณ์มีผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและ  
ทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชี (จินดา จอกแก้ว, 2551) แต่ซึ่งหาก  
ผู้สอบบัญชีมีประสบการณ์การสอบบัญชีในธุรกิจที่มีความแตกต่างกันก็จะช่วย  
เพิ่มประสบการณ์ให้มีคุณภาพการสอบบัญชีแตกต่างกัน (หนึ่งฤทัย เขียวหวาน,  
2556) ทำให้เกิดเป็นความเชี่ยวชาญการสอบบัญชี ซึ่งส่งผลต่อคุณภาพงานสอบ  
บัญชี ความสำเร็จในการทำงาน (บุญช่วง ศรีธรรมาภรณ์, 2554) และความเป็นมือ  
อาชีพของผู้สอบบัญชี (ชัชวิทย์ คำภิรมย์, 2554 และสงกรานต์ ไกวงษ์, 2553)  
และยังพบว่า ประสบการณ์ทำงานทางวิชาชีพสามารถนำความรู้และทักษะที่  
พัฒนาด้วยประสบการณ์การตรวจสอบนำไปสู่การปฏิบัติงานที่ดีขึ้น ทำให้รู้  
ข้อผิดพลาดมากขึ้น มีความรู้ในเรื่องข้อผิดพลาดที่ถูกต้องมากขึ้น (Sarah E.  
Bonner, 1990)

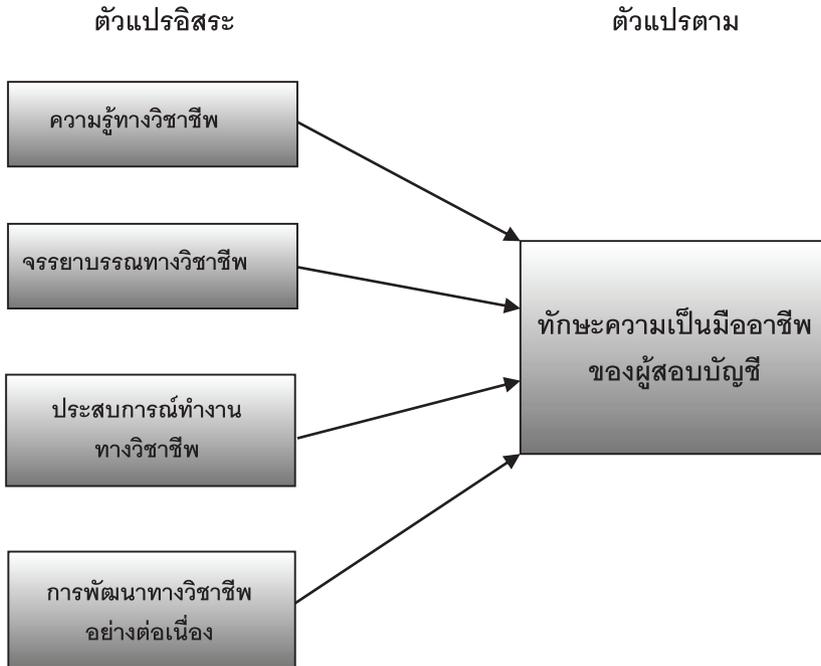
#### 4. ปัจจัยด้านการพัฒนาอย่างต่อเนื่องทางวิชาชีพ

การพัฒนาอย่างต่อเนื่องทางวิชาชีพในงานวิจัยนี้ หมายถึง ผู้สอบบัญชี  
ต้องได้รับการฝึกฝนในการประกอบวิชาชีพบัญชี โดยจะต้องมีหน้าที่วาง  
ความสามารถและปรับปรุงพัฒนาความรู้เพิ่มเติมของตนให้ทันสมัยอย่างต่อเนื่อง

และเป็นรูปธรรม โดยมีหน่วยงานที่รับผิดชอบ กำกับดูแลและมีกระบวนการติดตามอย่างมีมาตรฐานตาม IES 7 (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2548) และข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชีว่าด้วยหลักเกณฑ์ และวิธีการเข้ารับการฝึกอบรมหรือเข้าร่วมประชุมสัมมนาของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พ.ศ. 2556 โดยต้องเข้าอบรมพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ 18 ชั่วโมงต่อปี (พระราชบัญญัติการบัญชี, 2543)

ผลงานวิจัยของ ปรีศณี กายพันธ์ และนรี เหมมันต์ (2557) ระบุว่า การเข้าอบรมความรู้ทางด้านวิชาชีพบัญชี 10-20 ชั่วโมงต่อปีนั้น จะช่วยสร้างความรู้พร้อมทางทักษะทางวิชาชีพบัญชีมากขึ้น ช่วยพัฒนาให้ผู้สอบบัญชีมีความขยันอดทน พัฒนาค้นหาอย่างต่อเนื่อง มีการติดตามงานจากผู้เกี่ยวข้องอย่างสม่ำเสมอ สามารถทำงานภายใต้ความกดดันสูงได้ และสามารถแก้ไขปัญหาเฉพาะหน้าได้ ต้องมีภาวะความเป็นผู้นำได้ดี และสามารถควบคุมสถานการณ์ได้ อีกทั้งการพัฒนาวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง (เฉลิมขวัญ คุรุบุญยงค์, 2557) และงานวิจัยของ สุมินทร เป้าธรรม (2556) ระบุว่า องค์ความรู้ที่ควรเพิ่มการฝึกอบรม เพิ่มทักษะและความรู้ความสามารถให้แก่ผู้สอบบัญชี ทั้งนี้ องค์ความรู้ที่ควรสร้างแรงจูงใจตั้งเป้าหมาย และมุ่งมั่นที่จะปฏิบัติงานทางวิชาชีพให้สำเร็จตามเป้าหมายที่วางไว้ด้วย ในงานของ ณฐา ธรเจริญกุล (2557) กล่าวว่า โดยการเข้าอบรมพัฒนาทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่องนั้นอาจจะศึกษาต่อในรายวิชาที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชีหรือการเป็นวิทยากรผู้บรรยายก็ได้ซึ่งล้วนถือเป็นการพัฒนาทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่องที่มีความสัมพันธ์กับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชี (สงกรานต์ ไกยวงษ์, 2553)

### กรอบแนวคิดในการวิจัย



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดในการวิจัย

### สมมติฐานของการวิจัย

กรอบแนวคิดในการวิจัยและการทบทวนวรรณกรรมต่าง ๆ ได้มีการพัฒนาเป็นสมมติฐาน ได้ดังนี้

สมมติฐานที่ 1: ความรู้ทางวิชาชีพมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชี

สมมติฐานที่ 2: จรรยาบรรณทางวิชาชีพมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชี

สมมติฐานที่ 3: ประสิทธิภาพการทำงานทางวิชาชีพมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชี

สมมติฐานที่ 4: การพัฒนาทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่องมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชี

### เครื่องมือการวิจัย

ในการศึกษางานวิจัยในครั้งนี้ มีเครื่องมือที่ใช้สำหรับการวิจัยเป็นแบบสอบถาม (Questionnaires) ได้สร้างวัตถุประสงค์มาจากการศึกษาแนวความคิด ทฤษฎี และผลงานวิจัย เอกสารต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องตามกรอบแนวคิดที่กำหนดขึ้น โดยแบ่งลักษณะของคำถามในแบบสอบถามเป็น 2 ลักษณะ คือ คำถามปลายเปิดเพื่อให้ผู้ตอบแบบสอบถามได้แสดงความคิดเห็นหรือข้อเสนอแนะที่มีประโยชน์ในการศึกษาวิจัยครั้งนี้ และคำถามแบบปลายปิด เป็นคำถามแบบมีตัวเลือกเพื่อให้เลือกตอบ ทั้งนี้แบบสอบถามงานวิจัยนี้ส่วนใหญ่จะเป็นคำถามแบบปลายปิด โดยรูปแบบของแบบสอบถามที่ใช้ในการเก็บข้อมูลแบ่งเป็น 7 ส่วน ดังนี้

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชี

ส่วนที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความรู้ทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชี

ส่วนที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับจรรยาบรรณทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชี

ส่วนที่ 4 ความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพการทำงานทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชี

ส่วนที่ 5 ความคิดเห็นเกี่ยวกับการพัฒนาทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่องของผู้สอบบัญชี

ส่วนที่ 6 ความคิดเห็นเกี่ยวกับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชี

ส่วนที่ 7 คำถามปลายเปิดเกี่ยวกับข้อเสนอแนะเกี่ยวกับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชี

โดยผู้วิจัยกำหนดให้คะแนนคำถามแบบมาตราส่วนประมาณค่า 5 ระดับ (Rating Scale) ตามรูปแบบของไลเคิร์ต (Likert's Scale) ที่ตรงกับความคิดเห็นในความเป็นจริงมากที่สุด โดยให้เลือกคำตอบเพียงคำตอบเดียว และมีเกณฑ์การให้คะแนนของความเห็นไว้ 5 ระดับ ดังตารางที่ 1

ตารางที่ 1

การกำหนดระดับคะแนนที่ใช้ในแบบสอบถาม

ระดับความคิดเห็น	ระดับคะแนน
ระดับความคิดเห็นมากที่สุด	5
ระดับความคิดเห็นมาก	4
ระดับความคิดเห็นปานกลาง	3
ระดับความคิดเห็นน้อย	2
ระดับความคิดเห็นน้อยที่สุด	1

### วิธีการดำเนินการวิจัย

ขั้นตอนที่ 1 การศึกษาเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับความรู้จรรยาบรรณ ประสบการณ์ทำงานการพัฒนาทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่องและทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีไทยจากการศึกษา เอกสาร ทฤษฎี แนวคิด ตำรา งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง เพื่อเป็นแนวทางในการกำหนดกรอบแนวคิดและสร้างแบบสอบถาม

ขั้นตอนที่ 2 จัดทำแบบสอบถามตามกรอบแนวคิดที่ได้กำหนดไว้ โดยการทดสอบความน่าเชื่อถือของแบบสอบถาม (Reliability) ผู้วิจัยนำแบบสอบถามไปทดลองใช้ (Try-out) กับผู้สอบบัญชีที่ไม่ใช่กลุ่มตัวอย่างจำนวน 30 คน โดยการหาค่าความเชื่อมั่น (Reliability Test) ของแบบสอบถามเป็นรายด้าน โดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha Coefficient) ตรวจสอบค่าต่าง ๆ ให้ได้ผลเป็นค่าความ

เชื่อมั่นที่มีความเชื่อถือสูงและเป็นที่ยอมรับโดยทั่วไป ได้ผลค่าสัมประสิทธิ์อัลฟ่าที่ทดสอบอยู่ระหว่าง 0.85-0.94 ซึ่งมีค่าสัมประสิทธิ์มากกว่า 0.80 (Bailey, 1987:68) ถือเป็นค่าที่ยอมรับได้ แล้วนำมาจัดทำเป็นแบบสอบถามฉบับสมบูรณ์เพื่อนำไปใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่างต่อไป

ขั้นตอนที่ 3 ดำเนินการจัดทำแบบสอบถามส่งไปยังกลุ่มประชากรที่เป็นสมาชิกของสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ หลังจากได้รับแบบสอบถามอัตราการตอบกลับต้องไม่ต่ำกว่าแนวคิดของ Taro Yamane คือ จำนวน 383 ราย นั่นจึงจะถือว่ายอมรับได้ ซึ่งผู้ศึกษาเก็บรวบรวมข้อมูลจากแบบสอบถามซึ่งได้รับการตอบรับจำนวนทั้งสิ้น 390 ฉบับ จากนั้นนำข้อมูลจากแบบสอบถามที่ได้รับไปวิเคราะห์ข้อมูลต่อไป

ขั้นตอนที่ 4 ในการวิเคราะห์ข้อมูลที่รวบรวมได้จากแบบสอบถาม โดยทำการวิเคราะห์ด้วยโปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติ โดยแบ่งออกเป็น 2 ส่วน ได้ดังนี้

ส่วนที่ 1 การทดสอบสมมติฐานโดยใช้สถิติเชิงพรรณนา (Description Statistics) โดยวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชี ใช้การวิเคราะห์ข้อมูลด้วยการแจกแจงความถี่ (Frequency Distributions) และการหาร้อยละ (Percentage) และวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับความคิดเห็นในของรายด้านปัจจัยด้านความรู้ทางวิชาชีพ ด้านจรรยาบรรณทางวิชาชีพ ด้านประสบการณ์ทำงานทางวิชาชีพ และด้านการพัฒนาทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง โดยใช้การวิเคราะห์ข้อมูลด้วยการหาค่าเฉลี่ย (Mean) ค่าความเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) โดยนำเสนอข้อมูลในรูปแบบตารางควบคู่กับการบรรยาย และสรุปผลดำเนินการศึกษา โดยมี การแปลความหมายคะแนนเฉลี่ยของผลการวิเคราะห์ข้อมูล โดยใช้เกณฑ์การวิเคราะห์ระดับความคิดเห็นตามแนวของ บุญชม ศรีสะอาด (2545, น.102-103) ดังตารางที่ 2 ดังนี้

## ตารางที่ 2

### การแปลความหมายคะแนนเฉลี่ยของผลการวิเคราะห์ข้อมูล

ระดับความคิดเห็น	ระดับคะแนนค่าเฉลี่ย
ระดับความคิดเห็นมากที่สุด	4.51-5.00
ระดับความคิดเห็นมาก	3.51-4.50
ระดับความคิดเห็นปานกลาง	2.51-3.50
ระดับความคิดเห็นน้อย	1.51-2.50
ระดับความคิดเห็นน้อยที่สุด	1.00-1.50

ส่วนที่ 2 การทดสอบสมมติฐานโดยใช้สถิติเชิงอนุมาน (Inferential Statistics) ทำการวิเคราะห์ข้อมูลหาความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยประกอบด้วยความรู้ทางวิชาชีพ จรรยาบรรณทางวิชาชีพ ประสิทธิภาพการทำงานทางวิชาชีพ และการพัฒนาทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง กับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีไทยโดยใช้การวิเคราะห์สหสัมพันธ์เชิงพหุคูณ (Multiple Correlation Analysis) และการวิเคราะห์โดยใช้สมการถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression Analysis)

### ผลการวิจัยและอภิปรายผล

การวิเคราะห์ข้อมูลจากความคิดเห็นเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยด้านความรู้ทางวิชาชีพ จรรยาบรรณทางวิชาชีพ ประสิทธิภาพการทำงานทางวิชาชีพ และการพัฒนาทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่องกับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีไทย ผู้ศึกษาเก็บรวบรวมข้อมูลจากแบบสอบถามซึ่งได้รับการตอบรับจำนวนทั้งสิ้น 390 ฉบับ โดยมีผลการวิจัย ดังนี้

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีในการศึกษาวิจัยนี้ กลุ่มตัวอย่างของประชากรที่ทำการวิจัย ได้แก่ ผู้สอบบัญชีที่เป็นสมาชิกสภาวิชาชีพ

บัญชีฯ รวมทั้งสิ้นจำนวน 390 คน พบว่า ส่วนใหญ่มีระดับการศึกษาอยู่ในระดับปริญญาโท จำนวน 221 ราย คิดเป็นร้อยละ 56.67 รองลงมาคือ ระดับปริญญาตรี จำนวน 136 ราย คิดเป็นร้อยละ 34.87 และระดับปริญญาเอกจำนวน 33 ราย คิดเป็นร้อยละ 8.46 ในด้านประสบการณ์ทำงานด้านการสอบบัญชีส่วนใหญ่มีประสบการณ์ระหว่าง 6 -10 ปี จำนวน 128 ราย คิดเป็นร้อยละ 32.82 รองลงมาคือ 10-20 ปี จำนวน 103 ราย คิดเป็นร้อยละ 26.41 ระหว่าง 20 ปีขึ้นไป มีจำนวน 86 ราย คิดเป็นร้อยละ 22.05 และระหว่าง 3-5 ปี มีจำนวน 86 ราย คิดเป็นร้อยละ 18.72

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับความคิดเห็นปัจจัยด้านความรู้ทางวิชาชีพ ด้านจรรยาบรรณทางวิชาชีพ ด้านประสบการณ์ทำงานทางวิชาชีพ และด้านการพัฒนาทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง โดยใช้การวิเคราะห์ข้อมูลด้วยการหาค่าเฉลี่ย (Mean) ค่าความเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) ระดับความคิดเห็นโดยรวมอยู่ในระดับมากโดยมีค่าเฉลี่ยที่ 4.22 เมื่อพิจารณาเป็นรายด้าน พบว่าระดับความคิดเห็นมากที่สุด ได้แก่ ด้านจรรยาบรรณทางวิชาชีพมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.58 จัดอยู่ในระดับมาก รองลงมา ได้แก่ ด้านประสบการณ์ทำงานทางวิชาชีพ โดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.34 จัดอยู่ในระดับมาก ด้านความรู้ทางวิชาชีพ โดยมีค่าเฉลี่ย 4.07 อยู่ในระดับมาก และด้านการพัฒนาทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่องมีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 3.90 จัดอยู่ในระดับมากเช่นกัน

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลหาความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยด้านความรู้ทางวิชาชีพ จรรยาบรรณทางวิชาชีพ ประสบการณ์ทำงานทางวิชาชีพ และการพัฒนาทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง กับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีไทยโดยใช้การวิเคราะห์สหสัมพันธ์เชิงพหุคูณ (Multiple Correlation Analysis) พบว่า ผู้สอบบัญชีมีค่าเฉลี่ยด้านความรู้ทางวิชาชีพ ได้ค่าสหสัมพันธ์ที่มีต่อค่าเฉลี่ยด้านรวมของทักษะความเป็นมืออาชีพเท่ากับ 0.53 ค่าเฉลี่ยด้านจรรยาบรรณทางวิชาชีพ ได้ค่า

สหสัมพันธ์ที่มีต่อค่าเฉลี่ยด้านรวมของทักษะความเป็นมืออาชีพเท่ากับ 0.51 ค่าเฉลี่ยด้านประสบการณ์ทำงานวิชาชีพ ได้ค่าสหสัมพันธ์ที่มีต่อค่าเฉลี่ยด้านรวมของทักษะความเป็นมืออาชีพเท่ากับ 0.67 ค่าเฉลี่ยการพัฒนาทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง ได้อันดับสหสัมพันธ์ที่มีต่อค่าเฉลี่ยด้านรวมของทักษะความเป็นมืออาชีพเท่ากับ 0.51 ดังนั้น ปัจจัยทั้ง 4 ด้าน จึงมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ดังตารางที่ 3

ตารางที่ 3

แสดงค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์

ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์		KP	EP	WP	TP
SP	Pearson Correlation	.531**	.505**	.674**	.514**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000

\*\* Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

ผลที่ได้จากการวิจัยแสดงถึงความสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระทั้ง 4 ด้าน มีความสัมพันธ์เชิงบวกและส่งผลต่อกับตัวแปรตามคือทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีอยู่ในระดับสูง คิดเป็นเปอร์เซ็นต์ได้ถึง 73.20 % ส่วนที่เหลืออีก 26.80 % นั้น เกิดจากอิทธิพลของตัวแปรด้านอื่น ๆ ที่ไม่ใช่ตัวแปรอิสระทั้ง 4 ด้าน ที่กล่าวมา และพบว่า มีความสัมพันธ์เชิงบวกและเป็นไปในทิศทางเดียวกัน ( $R = 0.732$ , Adjusted R Square = 0.531)

จากผลการวิเคราะห์สมการถดถอยเชิงพหุคูณเพื่อหาความสัมพันธ์ระหว่างความรู้ จรรยาบรรณ ประสบการณ์ทำงาน การพัฒนาทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่องและทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีไทย โดยพบว่า ตัวแปรที่มีอิทธิพลสูงสุดกับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีไทย คือ ประสบการณ์ทำงานทางวิชาชีพ (WP) ซึ่งมีค่า Beta = 0.448 รองลงมา คือ การพัฒนาทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง (TP) ซึ่งมีค่า Beta = 0.217 และจรรยาบรรณทางวิชาชีพ

(EP) ซึ่งมีค่า Beta = 0.134 และสุดท้าย คือ ความรู้ทางวิชาชีพ (KP) ซึ่งมีค่า Beta = 0.103 ซึ่งสามารถอธิบายผลได้ว่า หากต้องการให้มีทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีไทยนั้น ตัวแปรที่มีอิทธิพลสูงสุด ได้แก่ ประสบการณ์ทำงานทางวิชาชีพ รองลงมาการพัฒนางานทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่องและจรรยาบรรณทางวิชาชีพ และตัวแปรสุดท้ายที่มีอิทธิพล คือความรู้ทางวิชาชีพ ดังตารางที่ 4

ตารางที่ 4

ตารางแสดงผลค่าสัมประสิทธิ์สัมพรรคถอยเชิงพหุคูณ (Coefficients<sup>a</sup>)

Model	Unstandardized		Standardized	t	Sig.	Collinearity	
	Coefficients		Coefficients			Statistics	
	B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
(Constant)	.616	.184		3.348	.001		
KP	.094	.043	.103	2.163	.031	.537	1.862
EP	.140	.046	.134	3.060	.002	.627	1.595
WP	.441	.045	.448	9.803	.000	.577	1.734
TP	.177	.035	.217	5.054	.000	.654	1.528

a. Dependent Variable: SP

จากผลการวิเคราะห์ข้อมูล สามารถนำตัวแปรอิสระทั้ง 4 ด้าน มาใช้ในการพยากรณ์ถึงทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีไทย ได้อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 (sig < 0.05) ซึ่งสามารถเขียนในรูปแบบของสมการเพื่อนำไปใช้ในการพยากรณ์ทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีไทย ได้ตามรูปแบบของสมการถดถอยเชิงพหุคูณ โดยสามารถแทนค่าเพื่อเขียนสมการได้ ดังนี้

$$SP = 0.616 + 0.094(KP) + 0.140(EP) + 0.441(WP) + 0.177(TP)$$

ผลการประเมินจากสมมติฐานในการวิจัย ซึ่งได้แสดงผลการวิจัยในรูปแบบการประเมินผลที่ได้จากการวิเคราะห์ข้อมูลวิจัยกับสมมติฐานในการวิจัยจำนวน 4 สมมติฐาน สามารถสรุปได้ ดังนี้

สมมติฐานที่ 1 ผลวิจัยพบว่า ความรู้ทางวิชาชีพมีความสัมพันธ์เชิงบวกและส่งผลต่อกับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีไทย ( $Beta = 0.103$ ) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ดังนั้น จึงยอมรับสมมติฐานการวิจัย

สมมติฐานที่ 2 ผลวิจัยพบว่า จรรยาบรรณทางวิชาชีพมีความสัมพันธ์เชิงบวกและส่งผลต่อกับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีไทย ( $Beta = 0.134$ ) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ดังนั้น จึงยอมรับสมมติฐานการวิจัย

สมมติฐานที่ 3 ผลวิจัยพบว่า ประสบการณ์ทำงานทางวิชาชีพมีความสัมพันธ์เชิงบวกและส่งผลต่อกับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีไทย ( $Beta = 0.448$ ) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ดังนั้น จึงยอมรับสมมติฐานการวิจัย

สมมติฐานที่ 4 ผลวิจัยพบว่า การพัฒนาทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่องมีความสัมพันธ์เชิงบวกและส่งผลต่อกับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีไทย ( $Beta = 0.217$ ) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ดังนั้น จึงยอมรับสมมติฐานการวิจัย

### **บทสรุปและข้อเสนอแนะ**

การวิจัยครั้งนี้มีผู้สอบบัญชีที่เป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชีจำนวนกลุ่มตัวอย่างทั้งหมด 390 รายนั้น ส่วนใหญ่มีระดับการศึกษาอยู่ในระดับปริญญาโท มีประสบการณ์ทำงานด้านการสอบบัญชีส่วนใหญ่มีประสบการณ์ระหว่าง 6 -10 ปีขึ้นไป โดยงานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยกับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีไทย ซึ่งในการทดสอบสมมติฐานการวิจัย ผลการวิจัยพบว่า ปัจจัยหรือตัวแปรอิสระทั้ง 4 ด้าน ได้แก่ ปัจจัยด้านความรู้ทาง

วิชาชีพ ปัจจัยด้านจรรยาบรรณทางวิชาชีพ ปัจจัยด้านประสบการณ์ทำงานทางวิชาชีพ และปัจจัยด้านการพัฒนาทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่องมีความสัมพันธ์เชิงบวกและส่งผลต่อกับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีไทยอย่างมีนัยสำคัญและเป็นไปในทิศทางเดียวกัน ซึ่งหากผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีหรือสภาวิชาชีพบัญชีต้องการใช้ประโยชน์จากงานวิจัยฉบับนี้ โดยต้องการให้ผู้สอบบัญชีไทยมีทักษะความเป็นมืออาชีพนั้น สามารถนำปัจจัยหรือตัวแปรอิสระทั้ง 4 ด้านไปใช้ในการพยากรณ์เพื่อหาค่าทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีไทยได้อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 และในการประเมินผลสมมติฐานจากการวิจัยทั้ง 4 สมมติฐานที่ผู้วิจัยได้ตั้งสมมติฐานไว้ในเบื้องต้นนั้น ผลปรากฏว่ามีกรยอมรับสมมติฐานทุกสมมติฐานที่ตั้งไว้ โดยพบว่า ตัวแปรอิสระทุกตัวแปรมีความสัมพันธ์เชิงบวกและส่งผลต่อกับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีไทยอย่างมีนัยสำคัญ โดยสามารถอธิบายแต่ละปัจจัยในรายด้านได้ดังนี้

1. ปัจจัยด้านประสบการณ์ทำงานทางวิชาชีพ (มีความสำคัญมากที่สุด) ซึ่งผลการวิจัยพบว่า ประสบการณ์ทำงานทางวิชาชีพมีความสัมพันธ์เชิงบวกและส่งผลต่อกับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีไทย ผลงานวิจัยนี้สอดคล้องกับงานวิจัยของ สงกรานต์ ไกยวงษ์ (2553) พบว่า ประสบการณ์ทางวิชาชีพในด้านความหลากหลายของธุรกิจที่ตรวจสอบและเป็นเวลานาน มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีไทย และยังสอดคล้องกับหนึ่งฤทัย เที่ยวหวาน (2556) ระบุว่า การมีประสบการณ์การสอบบัญชีที่แตกต่างกันมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความเป็นมืออาชีพอย่างมีนัยสำคัญ ซึ่งคล้ายกับงานวิจัยของ ปรีศณี กายพันธ์ และคณะ (2557) กล่าวว่า การมีประสบการณ์ในการปฏิบัติงานทางด้านบัญชีมาแล้ว 5-10 ปี มีผลและความสัมพันธ์ต่อทักษะความเป็นมืออาชีพของนักวิชาชีพบัญชี และงานวิจัยของ Sarah E. Bonner (1990) ยังพบว่า ประสบการณ์ทำงานทางวิชาชีพสามารถนำความรู้และทักษะที่พัฒนาด้วย

ประสบการณ์การตรวจสอบนำไปสู่การปฏิบัติงานที่ดีขึ้น ทำให้ข้อผิดพลาดมากขึ้น มีความรู้ในเรื่องข้อผิดพลาดที่ถูกต้องมากขึ้น

2. ปัจจัยด้านการพัฒนาทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง (มีความสำคัญเป็นอันดับที่สอง) ซึ่งผลการวิจัยพบว่า การอบรมพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่องมีความสัมพันธ์เชิงบวกและส่งผลกระทบต่อทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีไทย ผลงานวิจัยนี้สอดคล้องกับงานวิจัยของ ปรีศนีย์ กายพันธ์ และคณะ (2557) ที่ระบุว่า การพัฒนาทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่องและการศึกษาดูด้วยตนเองอย่างต่อเนื่องนั้น ถือเป็นสิ่งที่ช่วยพัฒนาผู้สอบบัญชีให้มีความรู้ความสามารถเพื่อให้สอดคล้องกับการปฏิบัติงานในสภาวะปัจจุบันและจะช่วยสร้างความพร้อมทางทักษะความเป็นมืออาชีพ และยังสอดคล้องกับงานวิจัยของ ณฐา ธรเจริญกุล (2557) และสงกรานต์ ไกยวงษ์ (2553) ระบุว่า การเข้าอบรมพัฒนาทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่องนั้นอาจจะศึกษาต่อในรายวิชาที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชีหรือการเป็นวิทยากรผู้บรรยายก็ได้ซึ่งล้วนถือเป็นการพัฒนาทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่องที่มีความสัมพันธ์กับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชี

3. ปัจจัยด้านจรรยาบรรณทางวิชาชีพ (มีความสำคัญเป็นอันดับที่สาม) ซึ่งผลการวิจัยพบว่า จรรยาบรรณทางวิชาชีพมีความสัมพันธ์เชิงบวกและส่งผลกระทบต่อทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีไทย งานวิจัยนี้สอดคล้องกับงานของ โดมทอง ถานอาดนา (2548) และนันทวรรณ วงศ์ไทย (2552) ระบุว่า จรรยาบรรณทางวิชาชีพในทุกด้านล้วนแต่มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพงานสอบบัญชีและทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีโดยรวม และเฉลิมขวัญ คุรุบุญยงค์ (2557) ระบุว่า จรรยาบรรณทางวิชาชีพเป็นคุณสมบัติของนักบัญชีที่ผู้ประกอบการธุรกิจต่าง ๆ มีความต้องการทั้งสิ้น

4. ปัจจัยด้านความรู้ทางวิชาชีพ (มีความสำคัญเป็นอันดับที่สี่) ซึ่งผลการวิจัยพบว่า ความรู้ทางวิชาชีพมีความสัมพันธ์เชิงบวกและส่งผลกระทบต่อ

ทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีไทย ซึ่งผลงานวิจัยนี้สอดคล้องกับงานวิจัยของ สงกรานต์ ไกยวงษ์ (2553) และวีรยุทธ สุขมาก (2556) โดยเฉพาะความรู้ทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศและจรรยาบรรณ และมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อการเพิ่มมูลค่าของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (สมบุญรณ์ ภูมิาร, 2557)

### ข้อเสนอแนะจากการวิจัย

จากการวิจัยครั้งนี้ สามารถนำไปพัฒนาผู้สอบบัญชีและวิชาชีพบัญชี ได้ดังนี้

1. สมาชิวิชาชีพบัญชี ควรมีการจัดอบรมพัฒนาทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่องให้แก่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีโดยควรเพิ่มหลักสูตรการอบรมที่ส่งเสริมพัฒนาทักษะที่เกี่ยวข้องกับความรู้ทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศเข้ามาด้วย เนื่องจากเป็นความรู้ที่พบว่า มีความสำคัญต่อการปฏิบัติงานทางวิชาชีพบัญชีและทักษะความเป็นมืออาชีพ

2. ผู้สอบบัญชีหรือผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ควรให้ความสำคัญในด้านการสะสมประสบการณ์ทำงานทางวิชาชีพ ด้านการพัฒนาทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่องด้านจรรยาบรรณทางวิชาชีพ และด้านความรู้ทางวิชาชีพ เนื่องจากมีความสำคัญต่อทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชี

3. สถาบันการศึกษาควรปลูกฝังบัณฑิตสาขาการบัญชีให้มีคุณธรรม จริยธรรม ทศนคติ ค่านิยม และจรรยาบรรณทางวิชาชีพในทางที่ดี รวมถึงควรส่งเสริมให้มีการเรียนรู้ศึกษาค้นคว้าความรู้ใหม่ ๆ มีความคิดริเริ่มสร้างสรรค์ ตลอดจนศึกษาเทคโนโลยีสารสนเทศใหม่ ๆ เพื่อบัณฑิตจะสามารถนำมาใช้ในการทำงานทางวิชาชีพได้ในอนาคต

## ข้อเสนอแนะเพื่อการวิจัยครั้งต่อไป

จากผลงานวิจัยในครั้งนี้ที่ทักชะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชี ซึ่งประกอบด้วย 4 ปัจจัย ได้แก่ ปัจจัยด้านความรู้ทางวิชาชีพ ปัจจัยด้านจรรยาบรรณทางวิชาชีพ ปัจจัยด้านประสบการณ์ทำงานทางวิชาชีพ และปัจจัยด้านการพัฒนาทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง ซึ่งล้วนแต่มีความสัมพันธ์และส่งผลต่อทักชะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชี ดังนั้น ผู้ที่มีความสนใจสามารถนำผลวิจัยนี้ไปเป็นแนวทางทำวิจัยครั้งต่อไปโดยสามารถใช้กับผู้ประกอบวิชาชีพในกลุ่มตัวอย่างอื่น เช่น ผู้ทำบัญชี ผู้สอบบัญชีภาษีอากร นักวิชาการบัญชีการเงิน เป็นต้น ซึ่งจะสามารถสร้างประโยชน์และคุณค่าเพื่อพัฒนากลุ่มวิชาชีพบัญชีของไทยได้ต่อไป

## เอกสารอ้างอิง

- จินดา จอกแก้ว. (2551). ปัจจัยที่มีผลต่อคุณภาพงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร : กรณีศึกษาในเขตกรุงเทพมหานคร. *วารสารร่วมพุทธ*, 31(1), 150-151.
- เฉลิมขวัญ คุรุบุญยงค์. (2557). *คุณสมบัติของนักบัญชีที่พึงประสงค์สำหรับอุตสาหกรรมญี่ปุ่นในประเทศไทย*(รายงานวิจัย). สถาบันเทคโนโลยีไทย-ญี่ปุ่น.
- ชัชวิษณุ คำภิรมย์. (2554). ผลกระทบของความรู้ความสามารถทางการบัญชี และประสบการณ์ ด้านการสอบบัญชี ที่มีต่อความสำเร็จในการทำงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไทย(วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- ณัฐา ธรเจริญกุล. (2557). ความต้องการของผู้ทำบัญชีที่มีต่อกิจกรรมการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพบัญชีในเขต บางนาและพื้นที่ใกล้เคียง. *วารสารวิชาการสมาคมสถาบันอุดมศึกษาเอกชนแห่งประเทศไทย*, 20(2), 90-98.

- โดมทอง ถานอาดนา. (2548). ความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพ และประสิทธิภาพการทำงานของนักบัญชีธุรกิจ SMEs ในเขต ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ. (การค้นคว้าอิสระปริญญามหาบัณฑิต). มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- นันทวรรณ วงศ์ไชย. (2552). ผลกระทบของความเป็นมืออาชีพและจรรยาบรรณ วิชาชีพที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขต กรุงเทพมหานคร (วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต). มหาวิทยาลัย มหาสารคาม.
- บุญช่วง ศรีธีรราชภูรี. (2554). ความสัมพันธ์ระหว่างความเชี่ยวชาญการสอบ บัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย (วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต). มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- ปรัดณี กายพันธ์ และนธิ เหมมันต์. (2557). นักบัญชีไทยกับประชาคมเศรษฐกิจ อาเซียน. วารสารคณะการจัดการ, 3(3), 14-21.
- เพ็ญธิดา พงษ์ธานี. (2557). ผลของความรู้ทักษะคุณค่าจรรยาบรรณและ ทักษะคติในวิชาชีพที่มีต่อสมรรถนะของผู้สอบบัญชีภาษีอากร. (รายงานวิจัย). มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์.
- วรรณมน ทองรักษ์. (2555). ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับความน่าเชื่อถือของงบ การเงินของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม(SMEs) ในมุมมอง นักวิเคราะห์สินเชื่อ(การค้นคว้าอิสระปริญญามหาบัณฑิต). มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- วิษณุธดา เวชกุล. (2553). ความคาดหวังของผู้ว่าจ้างที่มีต่อคุณลักษณะของ นักบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต). มหาวิทยาลัยขอนแก่น.

- วีรยุทธ สุขมาก. (2556). *ความคิดเห็นของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเกี่ยวกับ ปัจจัยที่มีผลต่อการเพิ่มมูลค่าของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเพื่อ เตรียมความพร้อมสู่ประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน(AEC) (วิทยานิพนธ์ ปริญญาโทมหาบัณฑิต)*. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยศรีปทุม.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2556). *รายงานประจำปี 2556*. สืบค้น 1 มกราคม 2558, จาก [http://eservice.fap.or.th/files/annual\\_report/annual-report\\_2556-2557.pdf](http://eservice.fap.or.th/files/annual_report/annual-report_2556-2557.pdf)
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2548). *มาตรฐานการศึกษาระหว่าง ประเทศสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี*. สืบค้น 1 มกราคม 2558, จาก [http://fap.or.th.a33.readyplanet.net/images/column\\_1359010350/7.pdf](http://fap.or.th.a33.readyplanet.net/images/column_1359010350/7.pdf)
- สุมินทร เป้าธรรม. (2556). *ความสัมพันธ์ระหว่างการรับรู้คุณค่าของงานความ ผูกพันในวิชาชีพและพฤติกรรมกรรมการเป็นสมาชิกที่ดีของวิชาชีพของผู้สอบ บัญชีภาษีอากรในประเทศไทย*. *วารสารวิทยาการจัดการ*, 30(1), 128-137.
- สงกรานต์ ไกยวงษ์. (2553). *ปัจจัยที่ส่งผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบ บัญชีภาษีอากรและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต*. *วารสารสุทธิปริทัศน์*, 24(72), 34-52.
- สมบุญณ์ กุมาร. (2557). *คุณสมบัติของนักบัญชีที่พึงประสงค์ของสถาน ประกอบการในจังหวัดน่าน*. *วารสารศรีนครินทรวิโรฒวิจัยและพัฒนา (สาขามนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์)*, 6(12), 122-137.

หนึ่งฤทัย เขียวหวาน. (2556). ผลกระทบของจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีและ  
ความเป็นมืออาชีพที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับ  
อนุญาตในจังหวัดนนทบุรี (การค้นคว้าอิสระปริญญามหาบัณฑิต).  
กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยศรีปทุม.

George J.Staubus. (2005). Ethics Failures in Corporate Financial  
Reporting. *Journal of Business Ethics*, 57(1), 5-15.

Judy S.L Tsui. (1996). *Auditors'behaviour in an audit conflict situation:  
A research note on the role of locus of control and ethical  
reasoning* . *Accounting, Organizations and Society*, 21(1), 41-51.

S.E.Bonner. (1997). *Accounting, Audit category knowledge as a  
precondition to learning from experience*. *Organizations and  
Society*, 22(5), 387-410.