ผลกระทบของมาตรฐานการบริหารคุณภาพที่มีต่อผลการดำเนินงานของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย

The Impact of Quality Management Standard on the Performance of Audit Firms in Thailand

พรรณนภา เชื้อบาง
Pharnnapha Chuebang

Article History
Receive: March 20, 2025
Revised: June 17, 2025
Accepted: June 23, 2025

บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อประเมินระดับความพร้อมรวมถึงปัญหาและอุปสรรคของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทยในการนำองค์ประกอบทั้ง 8 ด้านของมาตรฐานการบริหารคุณภาพการสอบบัญชีไปปฏิบัติใช้ และทดสอบผลกระทบของแต่ละองค์ประกอบของมาตรฐานการบริหารคุณภาพการสอบบัญชีที่มีต่อผลการดำเนินงานด้านประสิทธิภาพและประสิทธิผล วิธีดำเนินการวิจัยเป็นการวิจัยเชิงปริมาณ ใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือเก็บรวบรวมข้อมูล กลุ่มตัวอย่าง คือ สำนักงานสอบบัญชีที่เป็นบริษัทจำกัด จำนวน 212 แห่ง สุ่มตัวอย่างแบบง่ายโดยใช้ตารางเลขสุ่ม วิเคราะห์ข้อมูลโดยสถิติเชิงพรรณนา และการวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ ผลการวิจัยพบว่า สำนักงานสอบบัญชีมีความพร้อมในภาพรวมระดับมาก ($\overline{X}$ = 4.48) โดยเฉพาะข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ขณะเดียวกันปัญหาและอุปสรรคที่พบอยู่ในระดับมาก ($\overline{X}$ = 3.64 และ $\overline{X}$ = 3.54) โดยเฉพาะกระบวนการประเมินความเสี่ยงของสำนักงาน นอกจากนี้มาตรฐานการบริหารคุณภาพการสอบบัญชีด้านข้อกำหนด ด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง การปฏิบัติงาน ทรัพยากร กระบวนการติดตามผลและแก้ไขส่งผลกระทบเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานด้านประสิทธิภาพ ในขณะที่การกำกับดูแลและผู้นำกับกระบวนการติดตามผลและแก้ไขส่งผลกระทบเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานด้านประสิทธิผลอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 ซึ่งจะช่วยเสริมสร้างความเข้าใจเกี่ยวกับบทบาทของมาตรฐานการบริหารคุณภาพการสอบบัญชีที่เหมาะสมและสอดคล้องกับบริบทของประเทศไทย

คำสำคัญ : มาตรฐานการบริหารคุณภาพ; ผลการดำเนินงาน; ประสิทธิภาพ; ประสิทธิผล; สำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย

อาจารย์ คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏอุตรดิตถ์, Lecturer, Faculty of Management Sciences, Uttaradit Rajabhat University
*Corresponding author E-Mail: pchuebang@gmail.com

NPU JOURNAL

ABSTRACT

This study aims to assess the level of readiness as well as problems and obstacles of audit firms in Thailand in implementing the eight components of the Thai Standard on Quality Management (TSQM) for audit services, and to examine the impact of each component of TSQM on the efficiency and effectiveness of performance. This research was quantitative. The data was collected using questionnaires. The sample consisted of 212 limited companies providing audit services in Thailand, selected through simple random sampling using random number tables. Data were analyzed using descriptive statistics and multiple regression analysis. The findings revealed that the overall readiness of audit firms was at a high level ($\bar{X}$ = 4.48), particularly in relevant ethical requirements, while problems and obstacles were also identified at a high level ($\bar{X}$ = 3.64 and $\bar{X}$ = 3.54), especially in the firm's risk assessment processes and TSQM components including relevant ethical requirements, engagement performance, resources, and monitoring and remediation processes positively influenced efficiency performance, while governance and leadership along with monitoring and remediation processes positively influenced effectiveness performance significantly at .05, which will enhance understanding of the role of quality management standards for audit services that appropriate and consistent with the Thai context.

Keywords : Quality Management Standard; Performance; Efficiency; Effectiveness; Audit Firms in Thailand

บทนำ

การบริหารคุณภาพในสำนักงานสอบบัญชีมีความสำคัญยิ่งในยุคที่ข้อมูลทางการเงินและการบริหารความเสี่ยงมีการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว ด้วยความคาดหวังที่สูงขึ้นจากผู้มีส่วนได้ส่วนเสียรวมถึงนักลงทุน หน่วยงานกำกับดูแล และสาธารณชน สำนักงานสอบบัญชีจึงจำเป็นต้องมีมาตรฐานการบริหารคุณภาพที่ชัดเจนเพื่อให้สามารถให้บริการที่มีคุณภาพและน่าเชื่อถือ การเกิดขึ้นของวิกฤตทางการเงินในอดีต เช่น วิกฤตการเงินโลกในปี 2550-2551 ที่มีการให้สินเชื่อที่อยู่อาศัยโดยมีเงื่อนไขต่ำแก่ผู้ซื้อบ้านที่มีรายได้น้อยในสหรัฐอเมริกา การรับความเสี่ยงที่มากเกินไปของสถาบันการเงินทั่วโลกรวมถึงเครือข่ายอนุพันธ์ทางการเงินจำนวนมากที่เชื่อมโยงกับหลักทรัพย์ที่ได้รับการค้ำประกันด้วยสินเชื่อที่อยู่อาศัยได้เผยให้เห็นถึงข้อบกพร่องในการตรวจสอบบัญชีและการบริหารคุณภาพซึ่งนำไปสู่การเรียกร้องให้มีการปรับปรุงมาตรฐาน และกระบวนการในสำนักงานสอบบัญชี (Hussey, 2020) นอกจากนี้การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีและการเพิ่มขึ้นของข้อมูลที่ซับซ้อนยังทำให้สำนักงานสอบบัญชีต้องปรับตัวและพัฒนาวิธีการใหม่ๆ เพื่อให้สามารถรักษาคุณภาพการบริการได้ เช่น งานของ Kokina et al. (2020) กล่าวว่าการนำ AI มาใช้ในกระบวนการสอบบัญชีช่วยเพิ่มประสิทธิภาพและความแม่นยำในการวิเคราะห์ข้อมูลที่ซับซ้อนได้ งานวิจัยหลังปี 2020 เน้นย้ำถึงความสำคัญของการมีมาตรฐานการบริหารคุณภาพในสำนักงานสอบบัญชีเป็นการช่วยเสริมสร้างความเชื่อมั่น ลดความเสี่ยง และพัฒนากระบวนการทำงานให้ทันสมัยและมีประสิทธิภาพ เช่น Prasertsup (2020) ศึกษาผลกระทบของมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ TSQC1 ต่อคุณภาพการสอบบัญชี พบว่าการปฏิบัติตามมาตรฐานส่งผลต่อความน่าเชื่อถือและความโปร่งใสในการตรวจสอบบัญชีของทั้งสำนักงานระดับนานาชาติ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4) Tran et al. (2025) ศึกษาผลกระทบของขนาดสำนักงานตรวจสอบต่อคุณภาพการตรวจสอบพบว่าการตรวจสอบคุณภาพสูงช่วยให้มั่นใจในการปฏิบัติตามมาตรฐานการกำกับดูแลและปรับปรุงความเชื่อมั่นของผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย Chutirat (2021) วิเคราะห์การตัดสินใจเลือกใช้บริการสำนักงานสอบบัญชีในยุคเทคโนโลยี พบว่า มาตรฐานการบริหารคุณภาพส่งผลต่อการเลือกใช้บริการ และช่วยลดความเสี่ยงในการทำงานผิดพลาด เป็นต้น

สำหรับประเทศไทยสภาวิชาชีพบัญชีเริ่มดำเนินการเผยแพร่ร่างมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (Thai Standard on Quality Control: TSQC1) ว่าด้วยเรื่องการควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงินและงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่องโดยมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2557 มีองค์ประกอบที่สำคัญ 6 ด้าน คือ 1. การกำกับดูแลและผู้นำ 2. ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง 3. การตอบรับและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ 4. การปฏิบัติงาน 5. ทรัพยากรบุคคล และ 6. กระบวนการติดตามและแก้ไข ต่อมาภายหลังประกาศใช้พบว่ามีปัญหาในการนำไปปฏิบัติใช้เป็นอย่างมาก โดยเฉพาะ

สำนักงานสอบบัญชีที่มีขนาดเล็กถึงขนาดกลางซึ่งมีความพร้อมในด้านบุคลากร งบประมาณ และเทคโนโลยีน้อยกว่าสำนักงานสอบบัญชีที่มีขนาดใหญ่ อีกทั้งการมีขนาดที่แตกต่างกันของสำนักงานตรวจสอบบัญชียังส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานตรวจสอบบัญชีอีกด้วย (Prasertsup, 2020) และเนื่องจากมาตรฐานฉบับนี้มีผลกระทบกับการควบคุมคุณภาพในระดับสำนักงานบัญชีที่ต้องมีการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมการปฏิบัติงาน และระบบการบริหารงานของสำนักงานสอบบัญชีมากพอสมควร โดยในทางปฏิบัติยังมีเรื่องความไม่ชัดเจน การไม่มีคำตอบในการประเมินผลลัพธ์ การปฏิบัติตามมาตรฐานที่ยังคลุมเครือ หน่วยงานกำกับดูแลได้จัดทำคู่มือการปฏิบัติงาน ดำเนินการจัดสัมมนาเชิงปฏิบัติการ เผยแพร่ข้อมูลบนเว็บไซต์ของสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์แล้วก็ยังมีผู้สอบบัญชีเพียงส่วนน้อยหรือผู้สอบบัญชีในตลาดทุนเท่านั้นที่ให้ความสนใจและติดตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพดังกล่าว รวมถึงหน่วยงานที่รับผิดชอบด้านคุณภาพงานสอบบัญชีที่ทางสภาวิชาชีพจัดตั้งขึ้นก็ยังขาดบุคลากรที่มีทักษะความรู้ความสามารถในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพอยู่เป็นจำนวนมาก จึงเป็นเหตุทำให้สำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางและขนาดเล็กละเลยในการปฏิบัติตามมาตรฐานฉบับนี้ และแม้ว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ ในประเทศไทยจะมีการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพได้อย่างมีประสิทธิภาพ แต่สำนักงานสอบบัญชีขนาดกลาง และขนาดเล็กมักประสบปัญหาด้านการขาดแคลนทรัพยากร และการขาดความรู้ความเข้าใจในมาตรฐานเหล่านี้ ส่งผลให้การปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพยังคงมีข้อบกพร่อง โดยเฉพาะในเรื่องของการฝึกอบรมบุคลากรและการติดตามผล (Khamphachanh & Kittipichai, 2021) IAASB จึงได้จัดทำมาตรฐานการบริหารคุณภาพระดับสำนักงาน ISQM มาทดแทน ISQC1 เพื่อให้เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมเกี่ยวกับการบริหารคุณภาพของงานที่ให้บริการโดย Federation of Accounting Professions (2023) จะนำมาใช้ในประเทศไทยในวันที่ 15 ธันวาคม 2566

ความสำคัญและจำเป็นของการศึกษาผลกระทบของมาตรฐานการบริหารคุณภาพ (TSQM) ต่อผลการดำเนินงานของสำนักงานสอบบัญชี ถือเป็นการปฏิวัติแนวทางการบริหารคุณภาพโดยเปลี่ยนจากระบบควบคุมคุณภาพแบบเชิงตอบสนองไปสู่ระบบบริหารคุณภาพแบบเชิงรุกที่ใช้ความเสี่ยงเป็นฐาน (IAASB, 2021) การเปลี่ยนแปลงครั้งสำคัญนี้คาดว่าจะส่งผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อประสิทธิภาพและประสิทธิผลของสำนักงานสอบบัญชี แต่ยังขาดการศึกษาเชิงประจักษ์ที่ยืนยันผลกระทบดังกล่าว ในอดีตมีการศึกษาเรื่องมาตรฐานการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีมาพอสมควรแต่ยังมีข้อสรุปที่ไม่ชัดเจนว่าผลกระทบที่เกิดขึ้น ต่อผลการดำเนินงานของสำนักงานสอบบัญชีจะเป็นผลดีหรือผลเสียมากกว่ากัน ประกอบกับมีการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานที่นำมาใช้เพิ่มเติมจากมาตรฐานเดิมได้แก่ 1. กระบวนการประเมินความเสี่ยงสำนักงาน และ 2. สารสนเทศและการสื่อสาร จึงทำให้ผู้วิจัยสนใจที่จะศึกษาว่ามาตรฐานการบริหารคุณภาพ (TSQM) ที่สภาวิชาชีพนำมาใช้ในประเทศไทยเพื่อทดแทนมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี (TSQC1) ฉบับเก่าว่าจะสามารถลดปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติงานของสำนักงานสอบบัญชี รวมถึงหน่วยงานกำกับดูแลต้องเตรียมความพร้อมอย่างไรเมื่อนำมาใช้เพื่อให้การบริหารคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีมีการตรวจสอบที่ได้มาตรฐานและรักษาไว้ซึ่งผลประโยชน์สาธารณะ ส่งผลให้สำนักงานสอบบัญชีมีผลการดำเนินงานที่ดี การศึกษาครั้งนี้มุ่งตอบคำถามการวิจัยหลัก 2 ประการ คือ 1. สำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทยมีระดับความพร้อมในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบริหารคุณภาพการสอบบัญชีเพียงใด รวมถึงมีปัญหาและอุปสรรคใดบ้างในการดำเนินการดังกล่าว และ 2. มาตรฐานการบริหารคุณภาพการสอบบัญชีส่งผลกระทบต่อผลการดำเนินงานด้านประสิทธิภาพและประสิทธิผลของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทยในระดับใด และลักษณะของผลกระทบดังกล่าวเป็นอย่างไร

วัตถุประสงค์การวิจัย

1. เพื่อประเมินระดับความพร้อมรวมถึงปัญหาและอุปสรรคของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทยในการนำองค์ประกอบทั้ง 8 ด้านของมาตรฐานการบริหารคุณภาพการสอบบัญชีไปปฏิบัติใช้

2. เพื่อทดสอบผลกระทบของแต่ละองค์ประกอบของมาตรฐานการบริหารคุณภาพการสอบบัญชีที่มีต่อผลการดำเนินงานด้านประสิทธิภาพและประสิทธิผลของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย

เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

มาตรฐานการบริหารคุณภาพ

มาตรฐานการบริหารคุณภาพ (Thai Standard Quality Management: TSQM) หมายถึง ความรับผิดชอบของสำนักงานสอบบัญชีในการจัดให้มีระบบการบริหารคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบหรือสอบทานงบการเงินหรืองานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่องมีองค์ประกอบ 8 ด้าน สังเคราะห์จาก Federation of

Accounting Professions (2023) ได้แก่ 1. กระบวนการประเมินความเสี่ยงของสำนักงาน หมายถึง ขั้นตอนการปฏิบัติงานในการออกแบบและนำกระบวนการประเมินความเสี่ยงมาใช้เพื่อวิเคราะห์ปัจจัยหรือสถานการณ์ต่างๆ ที่เป็นสาเหตุให้การดำเนินงานตามวัตถุประสงค์ด้านคุณภาพ การระบุ และการประเมินความเสี่ยงด้านคุณภาพ การออกแบบ และการนำการตอบสนองมาใช้เพื่อจัดการกับความเสี่ยงด้านคุณภาพเพื่อป้องกันสถานการณ์ต่างๆ ที่เป็นสาเหตุทำให้การปฏิบัติงานไม่สำเร็จตามวัตถุประสงค์อย่างมีประสิทธิภาพ 2. การกำกับดูแลและผู้นำ หมายถึง การกำหนดวัตถุประสงค์ด้านคุณภาพที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแล และหน้าที่ความรับผิดชอบของหัวหน้าสำนักงานบัญชีผ่านทางวัฒนธรรมที่มีอยู่ในสำนักงาน รวมถึงโครงสร้างองค์กร การมอบหมายอำนาจหน้าที่ความรับผิดชอบที่เหมาะสมเพื่อสนับสนุนการปฏิบัติงาน และการดำเนินการระบบบริหารคุณภาพของสำนักงาน รวมถึงการวางแผน การจัดสรร และการมอบหมายทรัพยากร การสร้างวัฒนธรรมที่รับผิดชอบต่อสาธารณะ การให้ความสำคัญต่อจรรยาบรรณ คุณค่า และทัศนคติทางวิชาชีพโดยมีความสำเร็จขององค์กรเป็นเป้าหมาย 3. ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง หมายถึง การกำหนดวัตถุประสงค์ด้านคุณภาพของสำนักงานเป็นข้อความที่ระบุเป็นหลักเกณฑ์ หรือวิธีการให้บุคลากรหรือบุคคลอื่นรวมถึงสำนักงานเครือข่ายที่เกี่ยวข้องต้องปฏิบัติหรือดำเนินการเกี่ยวกับความรับผิดชอบตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ และข้อกำหนดด้านความเป็นอิสระที่เป็นประมวลความประพฤติที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีกำหนดขึ้นเพื่อรักษา และส่งเสริมเกียรติคุณ ชื่อเสียง และฐานะของสมาชิกโดยอาจเขียนเป็นลายลักษณ์อักษรหรือไม่ก็ได้ 4. การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ หมายถึง การใช้ดุลยพินิจอย่างเหมาะสมเกี่ยวกับการพิจารณาตอบรับงาน และแจ้งกลับให้ลูกค้ารับทราบโดยขึ้นอยู่กับสารสนเทศที่ได้รับเกี่ยวกับลักษณะ และสถานการณ์ของงาน รวมถึงความซื่อสัตย์ คุณค่าทางจริยธรรมของลูกค้าที่มาใช้บริการว่า มีความเพียงพอที่จะสนับสนุนการตัดสินใจ อีกทั้งความสามารถของสำนักงานที่จะปฏิบัติงานตามมาตรฐานวิชาชีพ ข้อกำหนดทางกฎหมาย ข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง รวมถึงการจัดลำดับความสำคัญด้านการเงิน การดำเนินงานของสำนักงานที่จะไม่นำไปสู่การตัดสินใจที่ไม่เหมาะสมว่าจะตอบรับงานหรือคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าหรืองานที่มีลักษณะเฉพาะหรือไม่ 5. การปฏิบัติงาน หมายถึง การกระทำตามภาระหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายโดยการกำหนดวัตถุประสงค์ด้านคุณภาพการปฏิบัติงาน ความเข้าใจ หน้าที่ความรับผิดชอบในงานบริหาร และการมีส่วนร่วมอย่างเพียงพอเหมาะสมตลอดทั้งงาน การใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ การปรึกษาหารือ การนำข้อสรุปที่ตกลงไปปฏิบัติ รวมถึงการรวบรวมเอกสารหลักฐานของงานอย่างทันเวลาภายหลังวันที่ในรายงาน และจัดเก็บอย่างเหมาะสม 6. ทรัพยากร หมายถึง การกำหนดวัตถุประสงค์ด้านคุณภาพเกี่ยวกับการพัฒนา การใช้ การดำรงไว้ การจัดสรร และการมอบหมายทรัพยากรที่สำนักงานมีเพื่อใช้ในการให้บริการ เช่น ทรัพยากรบุคคล ทรัพยากรทางเทคโนโลยี ทรัพยากรทางปัญญา เครื่องมือ อุปกรณ์ ยานพาหนะ อาคารสถานที่ และผู้ให้บริการอย่างทันเวลาเพื่อสนับสนุนการออกแบบ การนำไปปฏิบัติ และการดำเนินการระบบบริหารคุณภาพ 7. สารสนเทศและการสื่อสาร หมายถึง การกำหนดวัตถุประสงค์ด้านการผลิตหรือการใช้สารสนเทศเกี่ยวกับระบบบริหารคุณภาพ ซึ่งเป็นผลลัพธ์ของการประมวลผล การดำเนินการ และการจัดประเภทข้อมูลโดยรวมความรู้ด้านการบริหารคุณภาพเข้าไปต่อผู้รับสารสนเทศนั้น เพื่อสื่อสารสารสนเทศทั้งในรูปแบบของถ้อยคำ ข้อความ หรือหนังสือจากภายใน และภายนอกสำนักงานอย่างทันเวลา เพื่อช่วยการออกแบบ การนำไปปฏิบัติ และการดำเนินการระบบบริหารคุณภาพได้ตามวัตถุประสงค์อย่างมีประสิทธิภาพ และ 8.กระบวนการติดตามและแก้ไข หมายถึง การกำหนดขั้นตอนการปฏิบัติงานในการติดตามผล และแก้ไขให้ดีขึ้นตั้งแต่เริ่มต้นจนสำเร็จตามวัตถุประสงค์เพื่อให้สารสนเทศที่เกี่ยวข้องมีความน่าเชื่อถือ ทันเวลา และมีการตอบสนองอย่างเหมาะสมต่อข้อบกพร่องที่พบจนกระทั่งข้อบกพร่องดังกล่าวได้รับการแก้ไขอย่างทันเวลา และมีประสิทธิภาพโดยใช้เวลาและทรัพยากรน้อยที่สุด

การพัฒนามาตรฐานการบริหารคุณภาพเกิดขึ้นเพื่อตอบสนองต่อสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงและปรับปรุงประสิทธิผลของมาตรฐานการควบคุมคุณภาพที่มีอยู่เดิม โดยมาตรฐานการบริหารคุณภาพมุ่งเน้นการจัดการคุณภาพระดับสำนักงาน ผ่านแนวทางที่เน้นความเสี่ยงและเป็นเชิงรุก (IAASB, 2020) การเปลี่ยนแปลงจากการควบคุมคุณภาพไปสู่การบริหารคุณภาพสะท้อนถึงการเปลี่ยนผ่านจากการตอบสนองเชิงป้องกันไปสู่การจัดการเชิงรุกเพื่อให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงทางโครงสร้างของธุรกิจ (FRC, 2022) ทั้งนี้ ACCA (2023) ระบุว่ามาตรฐานการบริหารคุณภาพกำหนดให้สำนักงานต้องออกแบบระบบการบริหารคุณภาพที่เหมาะสมกับลักษณะและสถานการณ์ของสำนักงานแต่ละแห่ง โดยผ่านกระบวนการประเมินความเสี่ยงที่ครอบคลุมการกำหนดวัตถุประสงค์ด้านคุณภาพ การระบุและประเมินความเสี่ยงด้านคุณภาพ และการออกแบบและปฏิบัติตามมาตรการต่างๆ เพื่อรับมือกับความเสี่ยงเหล่านั้น

ผลการดำเนินงานของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย

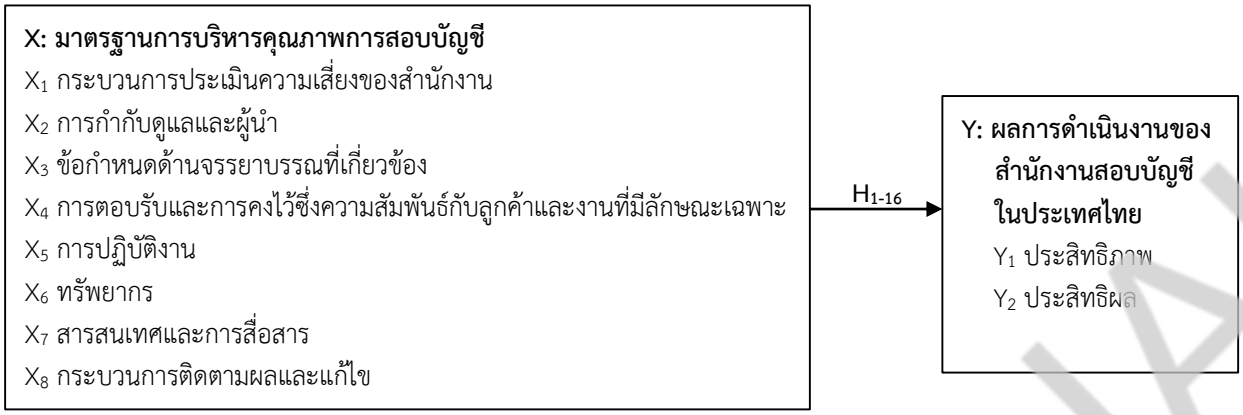
ผลการดำเนินงานของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย (Firm Performance) หมายถึง การบรรลุวัตถุประสงค์ด้านการบริหารคุณภาพสำหรับสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทยที่ให้บริการด้านการตรวจสอบหรือสอบทานงบการเงิน หรืองานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่องอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลในเชิงคุณภาพและเชิงปริมาณ สังเคราะห์จากมาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 (Federation of Accounting Professions, 2023 ; Kariyawasam & Wijesinghe, 2021 ; Liu & Zhang, 2022) ประกอบด้วย 1. ผลการดำเนินงานด้านประสิทธิภาพ (Efficiency) หมายถึง การบริหารคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบหรือการสอบทานงบการเงิน หรืองานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่องด้านกระบวนการประเมินความเสี่ยงของสำนักงาน การกำกับดูแลและผู้นำ ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องการตอบรับและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ การปฏิบัติงาน ทรัพยากร สารสนเทศและการสื่อสาร กระบวนการติดตามและแก้ไขโดยใช้เวลาและต้นทุนน้อยที่สุด มีคุณภาพมากที่สุด และ 2. ผลการดำเนินงานด้านประสิทธิผล (Effectiveness) หมายถึง การบริหารคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบหรือการสอบทานงบการเงิน หรืองานให้ความเชื่อมั่นอื่น ตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่องด้านกระบวนการประเมินความเสี่ยงของสำนักงาน การกำกับดูแลและผู้นำข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง การตอบรับและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะการปฏิบัติงาน ทรัพยากร สารสนเทศและการสื่อสาร กระบวนการติดตามและแก้ไขทำให้สามารถบรรลุเป้าหมายขององค์กรได้อย่างยั่งยืนทั้งในเชิงปริมาณและคุณภาพ

ทฤษฎีที่สามารถใช้เพื่ออธิบายความสัมพันธ์ระหว่างมาตรฐานการบริหารคุณภาพการสอบบัญชีกับผลการดำเนินงานด้านประสิทธิภาพและประสิทธิผล คือ The Resource-Based View (RBV) Theory ทฤษฎีนี้มีแนวคิดหลักที่เน้นว่าองค์กรควรใช้ทรัพยากรภายใน เช่น บุคลากร ความรู้ เทคโนโลยี และวัฒนธรรมองค์กรเป็นฐานในการสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขัน โดยทรัพยากรที่จะสร้างความได้เปรียบอย่างยั่งยืนต้องมีคุณลักษณะสำคัญ 4 ประการ ได้แก่ มีคุณค่า (Valuable) หายาก (Rare) ยากต่อการเลียนแบบ (Inimitable) และสามารถจัดการได้อย่างมีประสิทธิภาพ (Organized to Capture Value) การวิเคราะห์จากภายในจะช่วยให้องค์กรกำหนดกลยุทธ์ที่สอดคล้องกับจุดแข็ง และส่งเสริมการเติบโตอย่างยั่งยืนในระยะยาว (Barney, 1991 ; Barney & Hesterly, 2019) เป็นการเน้นการใช้ทรัพยากรภายในองค์กรให้เกิดประโยชน์สูงสุด โดยเฉพาะในกรณีของสำนักงานสอบบัญชีที่มีการปฏิบัติตามมาตรฐานการบริหารคุณภาพถือเป็นทรัพยากรที่สำคัญในการสร้างความแตกต่างด้านการแข่งขันโดยจะช่วยให้สำนักงานสอบบัญชีมีการให้บริการที่ดี มีทรัพยากรที่จำเป็นในการพัฒนาและปรับปรุงประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการให้บริการได้อย่างยั่งยืน นอกจากนี้ยังมีทฤษฎี Total Quality Management (TQM) ที่พัฒนาโดยนักทฤษฎีชั้นนำอย่าง Deming, Juran และ Crosby มีความเกี่ยวข้องอย่างมากกับมาตรฐานการบริหารคุณภาพงานสอบบัญชีสมัยใหม่ การประยุกต์ใช้หลักการ 8 ประการของ TQM กับมาตรฐานการบริหารคุณภาพสามารถอธิบายได้ว่าการปฏิบัติตามมาตรฐานการบริหารคุณภาพจะส่งผลต่อประสิทธิภาพและประสิทธิผลของงานสอบบัญชีผ่านกลไกของการมุ่งเน้นลูกค้า การมีส่วนร่วมของพนักงาน การปรับปรุงกระบวนการอย่างต่อเนื่อง และการตัดสินใจโดยอาศัยข้อมูลจริง จึงนำมาสู่การศึกษาตัวแปรตามกรอบแนวคิดและสมมติฐานการวิจัย

กรอบแนวคิดการวิจัย

จากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องนำมาสู่การทดสอบผลกระทบของมาตรฐานการบริหารคุณภาพการสอบบัญชีที่มีต่อผลการดำเนินงานด้านประสิทธิภาพและประสิทธิผลของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย โดยแสดงความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรที่ต้องการศึกษา ดังภาพที่ 1

NPU JOURNAL



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดการวิจัย

สมมติฐานการวิจัย

H_{1-2} มาตรฐานการบริหารคุณภาพงานสอบบัญชีด้านกระบวนการประเมินความเสี่ยงของสำนักงานส่งผลกระทบเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานด้านประสิทธิภาพและประสิทธิผลของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย

H_{3-4} มาตรฐานการบริหารคุณภาพงานสอบบัญชีด้านการกำกับดูแลและผู้นำส่งผลกระทบเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานด้านประสิทธิภาพและประสิทธิผลของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย

H_{5-6} มาตรฐานการบริหารคุณภาพงานสอบบัญชีด้านข้อกำหนดด้านจริยธรรมที่เกี่ยวข้องส่งผลกระทบเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานด้านประสิทธิภาพและประสิทธิผลของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย

H_{7-8} มาตรฐานการบริหารคุณภาพงานสอบบัญชีด้านการตอบรับและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะส่งผลกระทบเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานด้านประสิทธิภาพและประสิทธิผลของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย

H_{9-10} มาตรฐานการบริหารคุณภาพงานสอบบัญชีด้านการปฏิบัติงานส่งผลกระทบเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานด้านประสิทธิภาพและประสิทธิผลของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย

H_{11-12} มาตรฐานการบริหารคุณภาพงานสอบบัญชีด้านทรัพยากรส่งผลกระทบเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานด้านประสิทธิภาพและประสิทธิผลของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย

H_{13-14} มาตรฐานการบริหารคุณภาพงานสอบบัญชีด้านสารสนเทศและการสื่อสารส่งผลกระทบเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานด้านประสิทธิภาพและประสิทธิผลของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย

H_{15-16} มาตรฐานการบริหารคุณภาพงานสอบบัญชีด้านกระบวนการติดตามและแก้ไขส่งผลกระทบเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานด้านประสิทธิภาพและประสิทธิผลของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย

วิธีดำเนินงานวิจัย

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากร คือ สำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทยที่ขึ้นทะเบียนกับกรมพัฒนาธุรกิจการค้าและจดทะเบียนเป็นบริษัทจำกัด จำนวน 2,276 แห่ง (Department of Business Development, 2023) โดยมีผู้ให้ข้อมูลสำคัญ (Key Informants) คือ ผู้บริหารสำนักงานสอบบัญชี

กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ คือ สำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทยที่ขึ้นทะเบียนกับกรมพัฒนาธุรกิจการค้าและจดทะเบียนเป็นบริษัทจำกัด จำนวน 341 แห่ง (Yamane, 1973) สุ่มตัวอย่างแบบง่ายโดยใช้ตารางเลขสุ่ม เก็บข้อมูลจากผู้บริหารสำนักงานสอบบัญชีทางไปรษณีย์ ได้รับตอบกลับมาสมบูรณ์ 212 แห่ง คิดเป็นอัตราตอบกลับร้อยละ 62.17 มากกว่าร้อยละ 20 จึงถือว่าเพียงพอต่อการนำข้อมูลไปใช้ในการวิเคราะห์สำหรับงานวิจัยเชิงสำรวจโดยทั่วไป (Aaker et al., 2001) และเป็นไปตามข้อตกลงเบื้องต้นของการวิเคราะห์สถิติ Regression คือ ตัวแปรตามมีการแจกแจงเป็นโค้งปกติพิจารณาจากกลุ่มตัวอย่างตั้งแต่ 200 ตัวอย่าง ขึ้นไป (Hair et al., 2019 ; Kline, 2011)

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย คือ แบบสอบถาม ประกอบด้วย ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม มีลักษณะเป็นแบบตรวจสอบรายการ (Check-list) 6 ข้อ ได้แก่ เพศ อายุ วุฒิการศึกษา สาขาวิชาที่สำเร็จการศึกษาสูงสุด ตำแหน่งงานในปัจจุบัน ประสบการณ์ทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี หรือให้คำปรึกษา และข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทยที่ขึ้นทะเบียนกับกรมพัฒนาธุรกิจการค้า มีลักษณะเป็นแบบตรวจสอบรายการ 6 ข้อ ได้แก่ ประเภทการจัดตั้งสำนักงานสอบบัญชี ประเภทของสำนักงานสอบบัญชี ระยะเวลาในการก่อตั้งสำนักงานสอบบัญชีและให้คำปรึกษา จำนวนพนักงาน จำนวนทุนจดทะเบียน และรายได้เฉลี่ยต่อปี ความคิดเห็นเกี่ยวกับมาตรฐานการบริหารคุณภาพการสอบบัญชี ลักษณะแบบสอบถามเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) 54 ข้อ ครอบคลุมมาตรฐานการบริหารคุณภาพการสอบบัญชี 8 ด้าน ได้แก่ 1) กระบวนการประเมิน ความเสี่ยงของสำนักงาน 5 ข้อ 2) การกำกับดูแลและผู้นำ 8 ข้อ 3) ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง 7 ข้อ 4) การตอบรับและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ 6 ข้อ 5) การปฏิบัติงาน 5 ข้อ 6) ทรัพยากร 11 ข้อ 7) สารสนเทศและการสื่อสาร 5 ข้อ และ 8) กระบวนการติดตามและแก้ไข 7 ข้อ ความคิดเห็นเกี่ยวกับผลการดำเนินงานของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทยด้านประสิทธิภาพ 8 ข้อ และประสิทธิผล 8 ข้อ ลักษณะของข้อคำถาม ประกอบด้วย ข้อความที่เป็นการให้ความสำคัญในแต่ละเรื่องแต่ละคำตอบมีให้เลือกตามแบบของ ลิเคิร์ท (Likert Scale) มี 5 ระดับ คือ เห็นด้วยมากที่สุด เห็นด้วยมาก เห็นด้วยปานกลาง เห็นด้วยน้อย และเห็นด้วยน้อยที่สุด

ผู้วิจัยได้นำแบบสอบถามที่สร้างขึ้นให้ผู้เชี่ยวชาญจำนวน 3 ท่าน ตรวจสอบความถูกต้องและคุณภาพด้านความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหา (Content Validity) เมื่อได้รับแบบสอบถามกลับคืนมาจึงดำเนินการคำนวณหาค่าดัชนีความสอดคล้อง (IOC) พบว่าได้ค่าอยู่ระหว่าง 0.87-1.00 ดังนั้นผลการตรวจสอบความเที่ยงตรงของเนื้อหาของแบบสอบถามจึงสามารถนำไปใช้เก็บข้อมูลได้เนื่องจากข้อคำถามมีค่าดัชนีความสอดคล้องมากกว่า 0.50 (Snyder & Wilson, 2020) จากนั้นนำแบบสอบถามที่ผ่านการประเมินจากผู้เชี่ยวชาญไปทดสอบการใช้ (Try-Out) กับสำนักงานบัญชีที่ไม่ได้สุ่มมาเป็นกลุ่มตัวอย่าง 30 แห่ง เพื่อทดสอบความเที่ยงตรง (Validity) ของข้อคำถามโดยใช้การวิเคราะห์ Factor Analysis พบว่าค่า Factor Loading ของตัวแปรอิสระและตัวแปรตามเป็นไปตามเกณฑ์ คือ มีค่า Factor Loading มากกว่า 0.40 แสดงว่าข้อคำถามมีความเหมาะสม (Nunnally & Bernstein, 1994) การทดสอบอำนาจจำแนกเป็นรายข้อ (Discriminant Power) ใช้เทคนิค Item-total Correlation พบว่าค่าอำนาจจำแนกของตัวแปรอิสระและตัวแปรตามเป็นไปตามเกณฑ์ คือ มากกว่า 0.30 แสดงว่าข้อคำถามมีอำนาจจำแนกที่ดีพอ Kline (2015) นอกจากนี้การตรวจสอบความเชื่อมั่น (Reliability) ของข้อคำถามดำเนินการโดยใช้สัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha Coefficient) ตามวิธีครอนบาค (Cronbach) พบว่าค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาของตัวแปรอยู่ระหว่าง 0.94-0.99 เป็นไปตามเกณฑ์ คือ มีค่ามากกว่า 0.70 แสดงว่าข้อคำถามสามารถนำไปใช้ได้ (Nunnally & Bernstein, 1994)

การเก็บรวบรวมข้อมูล

การเก็บรวบรวมข้อมูลดำเนินการตั้งแต่เดือนธันวาคม 2566 ถึง เดือนสิงหาคม 2567 โดยผู้วิจัยได้ดำเนินการส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์ 3 ครั้ง ในแต่ละครั้งมีระยะห่างกัน 3 เดือน มีการทดสอบอคติของการไม่ตอบกลับ (Non-Response Bias Test) โดยการเปรียบเทียบความแตกต่าง (t-test) ของตัวแปรคุณลักษณะมาตรฐานการบริหารคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ผลการดำเนินงานด้านประสิทธิภาพและประสิทธิผล ความพร้อม ปัญหา และอุปสรรคในการนำมาตรฐานการบริหารคุณภาพการสอบบัญชีมาปฏิบัติใช้ของกลุ่มตอบกลับเร็วกับกลุ่มตอบกลับช้าซึ่งถือเป็นตัวแทนของกลุ่มที่ไม่ตอบ ผลการวิเคราะห์พบว่าค่า p-value > 0.05 บ่งชี้ว่าไม่มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญระหว่างกลุ่มทั้งสอง สอดคล้องกับแนวคิด Separate Cause Model ที่นำเสนอโดย Felderer (2024) อธิบายว่าตัวแปรที่ศึกษาไม่มีความสัมพันธ์กับแนวโน้มการตอบสนอง ดังนั้นจึงไม่น่าจะเกิด Non-response bias ที่มีนัยสำคัญ และก่อนเก็บข้อมูลผู้วิจัยได้ดำเนินการตามขั้นตอนของคณะกรรมการจริยธรรมการวิจัยในมนุษย์โดยได้รับเอกสารรับรองเลขที่ COE No.005/2023 ลงวันที่ 23 พฤศจิกายน 2566

การวิเคราะห์ข้อมูล

สถิติเชิงพรรณนาใช้อธิบายข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับประชากรและกลุ่มตัวอย่าง ได้แก่ การแจกแจงความถี่ ร้อยละ ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน โดยเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยกับเกณฑ์การแปลผลดังนี้ ค่าเฉลี่ย 4.51-5.00 หมายถึง เห็นด้วย

มากที่สุด 3.51-4.50 หมายถึง เห็นด้วยมาก 2.51-3.50 หมายถึง เห็นด้วยปานกลาง 1.51-2.50 หมายถึง เห็นด้วยน้อย 1.00-1.50 หมายถึง เห็นด้วยน้อยที่สุด (Srisaat, 2002)

สถิติเชิงอ้างอิงใช้ทดสอบสมมติฐาน ได้แก่ การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ สามารถเขียนเป็นสมการพยากรณ์ได้ดังนี้ $Y=b_0+b_1x_1+b_2x_2+b_3x_3+b_4x_4+b_5x_5+b_6x_6+b_7x_7+b_8x_8$ กำหนดให้ Y คือ ผลการดำเนินงานของสำนักงานสอบบัญชี, b_0 คือ ค่าคงที่ b_{1-8} คือ ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอยของตัวแปรอิสระ x_{1-8} การวิเคราะห์ความเบ้และความโด่งของตัวแปรตามเพื่อประเมินการแจกแจงแบบปกติของข้อมูล (Normality) พบว่าความเบ้ (Skewness) $Y_1=-6.01< 3$, $Y_2=-4.11<3$ และความโด่ง (Kurtosis) $Y_1=1.25<10$, $Y_2=-0.65<10$ ถือว่าข้อมูลไม่เบ้หรือโด่งจนเกินจะรับได้ และมีกลุ่มตัวอย่างตั้งแต่ 200 ตัวอย่างขึ้นไป (Hair et al., 2019 ; Kline, 2011)

ผลการวิจัยและอภิปรายผลการวิจัย

ผลการวิจัยเกี่ยวกับลักษณะทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถามจากสำนักงานสอบบัญชีในด้านลักษณะส่วนบุคคลพบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง มีช่วงอายุระหว่าง 41-50 ปี สะท้อนถึงการมีผู้หญิงเข้าสู่วิชาชีพการบัญชีและการสอบบัญชี ในสัดส่วนที่สูงรวมถึงการมีประสบการณ์ทำงานที่สั่งสมมาเป็นระยะเวลานาน สำเร็จการศึกษาในระดับปริญญาตรีโดยมีสาขาวิชาเอกทางด้านการบัญชีสอดคล้องกับลักษณะงานและความเชี่ยวชาญที่จำเป็นในวิชาชีพนี้ สำหรับตำแหน่งหน้าที่ในองค์กรผู้ตอบแบบสอบถามดำรงตำแหน่งในระดับบริหารและผู้นำองค์กร ได้แก่ หุ้นส่วน กรรมการบริษัท กรรมการผู้จัดการ ผู้จัดการสายงานสอบบัญชี และเจ้าของกิจการ ซึ่งแสดงให้เห็นถึงระดับความรับผิดชอบและอำนาจในการตัดสินใจที่สำคัญในองค์กร ประสบการณ์การทำงานของผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีระยะเวลามากกว่า 25 ปี ซึ่งเป็นระยะเวลาที่แสดงถึงความเชี่ยวชาญและความเข้าใจลึกซึ้งในด้านการตรวจสอบและการให้คำปรึกษา ประสบการณ์ที่ยาวนานดังกล่าวสามารถสะท้อนถึงความมั่นคงในวิชาชีพและความสามารถในการปรับตัวต่อการเปลี่ยนแปลงของมาตรฐานและกฎระเบียบในวิชาชีพ ในด้านลักษณะขององค์กร ผลการวิจัยพบว่าสำนักงานบัญชีส่วนใหญ่ได้รับการจัดประเภทเป็นสำนักงานบัญชีคุณภาพ โดยมีระยะเวลาในการดำเนินงานอยู่ระหว่าง 11-20 ปี แสดงถึงความมั่นคงและประสบการณ์ในการให้บริการ ขนาดขององค์กรส่วนใหญ่เป็นองค์กรขนาดเล็กถึงขนาดกลาง โดยมีจำนวนพนักงานน้อยกว่า 21 คน สะท้อนถึงลักษณะของอุตสาหกรรมการบัญชีและการสอบบัญชีในประเทศไทย ที่ประกอบด้วยสำนักงานขนาดเล็กเป็นส่วนใหญ่ ในด้านการเงิน ทุนจดทะเบียนของสำนักงานส่วนใหญ่อยู่ในช่วง 1-5 ล้านบาท สอดคล้องกับขนาดขององค์กรและลักษณะการดำเนินงาน ส่วนรายได้เฉลี่ยต่อปีอยู่ในช่วง 1.9-5 ล้านบาท แสดงถึงศักยภาพทางการเงินและขนาดของการดำเนินธุรกิจที่สอดคล้องกับลักษณะของสำนักงานบัญชีขนาดเล็กถึงขนาดกลาง

1. การประเมินระดับความพร้อมรวมถึงปัญหาและอุปสรรคของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทยในการนำองค์ประกอบทั้ง 8 ด้านของมาตรฐานการบริหารคุณภาพการสอบบัญชีไปปฏิบัติใช้ ดังตารางที่ 1

ตารางที่ 1 ระดับความพร้อมรวมถึงปัญหาและอุปสรรคในการนำมาตรฐานการบริหารคุณภาพมาปฏิบัติใช้ (n = 212)

การนำมาตรฐานการบริหารคุณภาพมาปฏิบัติใช้	ความพร้อม			ปัญหา			อุปสรรค		
	$\bar{X}$	S.D.	ความหมาย	$\bar{X}$	S.D.	ความหมาย	$\bar{X}$	S.D.	ความหมาย
1. กระบวนการประเมินความเสี่ยงของสำนักงาน	4.42	0.70	มาก	3.75	1.22	มาก	3.60	1.17	มาก
2. การกำกับดูแลและผู้นำ	4.48	0.68	มาก	3.60	1.25	มาก	3.54	1.29	มาก
3. ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง	4.55	0.59	มากที่สุด	3.62	1.31	มาก	3.50	1.32	ปานกลาง
4. การตอบรับและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าฯ	4.48	0.59	มาก	3.64	1.27	มาก	3.56	1.22	มาก
5. การปฏิบัติงาน	4.52	0.61	มากที่สุด	3.70	1.36	มาก	3.43	1.31	ปานกลาง
6. ทรัพยากร	4.50	0.61	มาก	3.57	1.32	มาก	3.52	1.25	มาก
7. สารสนเทศและการสื่อสาร	4.39	0.70	มาก	3.61	1.35	มาก	3.62	1.25	มาก
8. กระบวนการติดตามผลและแก้ไข	4.52	0.60	มากที่สุด	3.63	1.28	มาก	3.56	1.31	มาก
ภาพรวม	**4.48**	**0.63**	**มาก**	**3.64**	**1.29**	**มาก**	**3.54**	**1.27**	**มาก**

จากตารางที่ 1 พบว่าสำนักงานสอบบัญชีมีระดับความพร้อมในการนำมาตรฐานการบริหารคุณภาพมาปฏิบัติใช้ในระดับมาก โดยองค์ประกอบที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุด ได้แก่ ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ในขณะที่องค์ประกอบที่มีค่าเฉลี่ยต่ำสุด คือ สารสนเทศและการสื่อสาร โดยระดับความพร้อมที่สูงดังกล่าวสะท้อนถึงการตระหนักรู้ของผู้ประกอบวิชาชีพเกี่ยวกับความสำคัญของมาตรฐานการบริหารคุณภาพ สอดคล้องกับแนวคิดของ International Federation of Accountants (2022) ที่ระบุว่า สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่มักมีความพร้อมสูงในการนำมาตรฐานไปใช้เนื่องจากมีโครงสร้างการบริหารที่เป็นระบบ มีบุคลากร ที่มีความรู้ความสามารถ และสามารถเข้าถึงทรัพยากรที่จำเป็นได้ง่ายกว่า

การวิเคราะห์ด้านปัญหาพบว่าสำนักงานสอบบัญชีมีปัญหาในการนำมาตรฐานการบริหารคุณภาพมาปฏิบัติใช้ในระดับมาก โดยปัญหาที่มีความรุนแรงสูงสุด คือ กระบวนการประเมินความเสี่ยงของสำนักงาน ในขณะที่ปัญหาที่มีความรุนแรงน้อยที่สุดคือ ทรัพยากร ปัญหาดังกล่าวสอดคล้องกับการศึกษาของ Caseware (2024) ที่ชี้ให้เห็นถึงความซับซ้อนของการปฏิบัติตามมาตรฐานการบริหารคุณภาพซึ่งเป็นความท้าทายสำคัญสำหรับสำนักงานสอบบัญชีโดยเฉพาะสำนักงานขนาดเล็กที่มีทรัพยากรจำกัดในการจัดสรรเพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดที่ซับซ้อน ในบริบทของประเทศไทย ข้อจำกัดด้านทรัพยากรโดยเฉพาะการขาดแคลนบุคลากรที่มีความเชี่ยวชาญในการบริหารคุณภาพการสอบบัญชีเป็นปัญหาสำคัญที่ทำให้สำนักงานสอบบัญชีไม่สามารถนำมาตรฐานไปปฏิบัติได้อย่างเต็มที่ สอดคล้องกับรายงานของ TFAC (2021) ที่ระบุว่าการขาดแคลนทรัพยากรมนุษย์ที่มีความรู้เฉพาะด้านเป็นอุปสรรคสำคัญในการดำเนินการตรวจสอบคุณภาพ

ผลการศึกษาด้านอุปสรรคพบว่าสำนักงานสอบบัญชีมีอุปสรรคในการนำมาตรฐานการบริหารคุณภาพมาปฏิบัติใช้ในระดับมาก โดยอุปสรรคที่มีความรุนแรงสูงสุด คือ สารสนเทศและการสื่อสาร ในขณะที่อุปสรรคที่มีความรุนแรงน้อยที่สุด คือ การปฏิบัติงาน อุปสรรคเหล่านี้อาจเกิดจากปัจจัยหลายประการ ได้แก่ การต่อต้านการเปลี่ยนแปลงของผู้สอบบัญชีและสำนักงานบางแห่งที่มีแนวคิดแบบดั้งเดิมและไม่ต้องการเปลี่ยนแปลงกระบวนการทำงาน ส่งผลให้การนำมาตรฐานการบริหารคุณภาพไปใช้เกิดความล่าช้า (PCAOB, 2023) นอกจากนี้ต้นทุนที่เพิ่มขึ้นจากการดำเนินการตามมาตรฐานการบริหารคุณภาพที่จำเป็นต้องมีการลงทุนในระบบบริหารคุณภาพ ซึ่งเป็นภาระทางการเงินสำหรับสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก (International Federation of Accountants, 2022) รวมถึงการขาดแคลนการฝึกอบรมและการสนับสนุนจากหน่วยงานกำกับดูแล แม้ว่ามาตรฐานการบริหารคุณภาพจะได้รับการสนับสนุนจากองค์กรวิชาชีพบัญชี แต่ก็ยังขาดหลักสูตรฝึกอบรมและแนวทางปฏิบัติที่ช่วยให้สำนักงานสอบบัญชีสามารถนำมาตรฐานไปใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ

กล่าวโดยสรุปการศึกษานี้แสดงให้เห็นถึงความขัดแย้งระหว่างระดับความพร้อมที่สูงกับปัญหาและอุปสรรคที่ยังคงอยู่ในระดับมาก บ่งบอกถึงความจำเป็นในการพัฒนายุทธศาสตร์ที่เหมาะสมเพื่อลดปัญหาและอุปสรรคดังกล่าว โดยเฉพาะการพัฒนาระบบสนับสนุนสำหรับสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและขนาดกลาง การจัดการฝึกอบรมเชิงลึก และการสร้างแนวทางปฏิบัติที่ชัดเจนเป็นรูปธรรม หากหน่วยงานที่เกี่ยวข้องสามารถให้การสนับสนุนที่เพียงพอ โดยเฉพาะต่อสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก จะช่วยให้มาตรฐานการบริหารคุณภาพถูกนำไปใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพและนำไปสู่การพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีในประเทศไทยระยะยาว

2. การทดสอบผลกระทบของแต่ละองค์ประกอบของมาตรฐานการบริหารคุณภาพการสอบบัญชีที่มีต่อผลการดำเนินงานด้านประสิทธิภาพและประสิทธิผลของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย ดังตารางที่ 2-3

ตารางที่ 2 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ของมาตรฐานการบริหารคุณภาพงานสอบบัญชีและผลการดำเนินงาน

ตัวแปร	X_1	X_2	X_3	X_4	X_5	X_6	X_7	X_8	Y_1	Y_2
$\bar{X}$	4.42	4.55	4.44	4.49	4.52	4.50	4.42	4.50	4.50	4.46
S.D.	0.56	0.47	0.59	0.53	0.57	0.55	0.58	0.57	0.56	0.56
X_1	-	0.80*	0.73*	0.77*	0.74*	0.75*	0.64*	0.71*	0.53*	0.51*
X_2		-	0.82*	0.83*	0.78*	0.80*	0.64*	0.74*	0.53*	0.59*
X_3			-	0.75*	0.73*	0.75*	0.59*	0.67*	0.56*	0.48*
X_4				-	0.85*	0.82*	0.67*	0.81*	0.62*	0.56*
X_5					-	0.88*	0.74*	0.83*	0.69*	0.59*
X_6						-	0.82*	0.88*	0.72*	0.64*
X_7							-	0.84*	0.66*	0.60*

ตารางที่ 2 (ต่อ)

ตัวแปร	X_1	X_2	X_3	X_4	X_5	X_6	X_7	X_8	Y_1	Y_2
X_8								-	0.74*	0.70*
Y_1									-	0.85*
Y_2										-

*****มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05

จากตารางที่ 2 พบว่า ตัวแปรมาตรฐานการบริหารคุณภาพงานสอบบัญชีในแต่ละด้านมีความสัมพันธ์กับตัวแปรผลการดำเนินงานของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทยด้านประสิทธิภาพและประสิทธิผลโดยรวมอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 โดยงานวิจัยเชิงสำรวจนิยมตั้งค่าระดับนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 (Kohout, 1974) เมื่อพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์แบบเพียร์สันพบว่าตัวแปรอิสระแต่ละด้านมีความสัมพันธ์กันในเชิงบวกโดยอาจเกิดปัญหา Multicollinearity ดังนั้นในตารางที่ 3 ผู้วิจัยได้ทำการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระโดยพิจารณาจากค่า Variance Inflation Factor (VIF) พบว่ามีค่าน้อยกว่า 10 แสดงว่าตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันแต่ไม่ก่อให้เกิดปัญหา Multicollinearity ซึ่งเป็นปัญหาที่ผู้วิจัยอาจไม่สามารถ แยกได้ว่าตัวแปรอิสระใดที่มีอิทธิพลต่อตัวแปรตาม (Black, 2006)

ตารางที่ 3 การวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณโดยใช้ตัวแปรตามเป็นผลการดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

X	(Y_1) ผลการดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพ							(Y_2) ผลการดำเนินงานที่มีประสิทธิผล						
	H	B	SE	Beta	t	Sig	VIF	H	B	SE	Beta	t	Sig	VIF
a		-0.07	0.05		-1.29	0.20			0.01	0.06		0.25	0.80	
X_1	H_1	-0.09	0.09	-0.09	-1.04	0.30	3.24	H_2	-0.04	0.10	-0.04	-0.39	0.70	3.16
X_2	H_3	-0.34	0.11	-0.34	-3.00	0.00*	5.13	H_4	0.36	0.12	0.36	2.90	0.00*	4.82
X_3	H_5	0.21	0.10	0.21	2.15	0.03*	3.69	H_6	-0.15	0.11	-0.15	-1.41	0.16	3.76
X_4	H_7	-0.01	0.12	-0.01	-0.12	0.91	5.35	H_8	-0.23	0.13	-0.24	-1.79	0.08	5.59
X_5	H_9	0.30	0.13	0.30	2.44	0.02*	6.02	H_{10}	0.16	0.14	0.16	1.18	0.24	6.05
X_6	H_{11}	0.34	0.15	0.35	2.24	0.03*	9.63	H_{12}	-0.05	0.17	-0.05	-0.31	0.76	9.54
X_7	H_{13}	-0.28	0.13	-0.28	-2.19	0.03*	6.44	H_{14}	-0.04	0.12	-0.04	-0.36	0.72	4.30
X_8	H_{15}	0.59	0.13	0.60	4.59	0.00*	6.87	H_{16}	0.68	0.14	0.69	4.81	0.00*	6.60
F=30.24, p=0.00, R^2=0.60, Adj.R^2=0.58								F=19.19, p=0.00, R^2=0.48, Adj.R^2=0.46						

*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05

จากตารางที่ 3 สามารถสร้างสมการพยากรณ์ผลการดำเนินงานด้านประสิทธิภาพและประสิทธิผลโดยรวมได้ดังนี้

$$Y_1 = -0.07 - 0.09X_1 - 0.34X_2 + 0.21X_3 - 0.01X_4 + 0.30X_5 + 0.34X_6 - 0.28X_7 + 0.59X_8$$

สมการข้างต้นสามารถพยากรณ์ผลการดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพโดยรวมได้อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 (F=30.24, p=0.00) มีค่าสัมประสิทธิ์ของการพยากรณ์ปรับปรุง Adj R^2 = 0.58

$$Y_2 = 0.01 - 0.04X_1 + 0.36X_2 - 0.15X_3 - 0.23X_4 + 0.16X_5 - 0.05X_6 - 0.04X_7 + 0.68X_8$$

สมการข้างต้นสามารถพยากรณ์ผลการดำเนินงานที่มีประสิทธิผลโดยรวมได้อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 (F= 19.19, p=0.00) มีค่าสัมประสิทธิ์ของการพยากรณ์ปรับปรุง Adj R^2 = 0.46

จากผลการวิจัยพบว่ามาตรฐานการบริหารคุณภาพการสอบบัญชีด้านกระบวนการประเมินความเสี่ยงของสำนักงาน (X_1) ไม่ส่งผลกระทบเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานด้านประสิทธิภาพและประสิทธิผลของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย สอดคล้องกับงานของ Owusu-Afriyie et al. (2024) กล่าวว่า สำนักงานสอบบัญชีหลายแห่งยังขาดเทคโนโลยีที่ทันสมัยในการสนับสนุนกระบวนการประเมินความเสี่ยงรวมถึงขาดการฝึกอบรมที่เหมาะสมซึ่งเป็นอุปสรรคสำคัญต่อการปฏิบัติตามมาตรฐานคุณภาพการสอบบัญชี และสอดคล้องกับงานของ Chen et al. (2020) ระบุว่าการฝึกอบรมและการพัฒนาทักษะที่เพียงพอในด้านการประเมินความเสี่ยงเป็นปัจจัยสำคัญที่ส่งผลต่อคุณภาพของการสอบบัญชี จึงทำให้มาตรฐานการบริหารคุณภาพการสอบบัญชีด้านกระบวนการประเมินความเสี่ยงของสำนักงานไม่ส่งผลกระทบเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานของสำนักงานสอบบัญชีด้านประสิทธิภาพและประสิทธิผล ดังนั้นผลการวิจัยจึงปฏิเสธสมมติฐานที่ 1 และ 2

มาตรฐานการบริหารคุณภาพงานสอบบัญชีด้านการกำกับดูแลและผู้นำ (X_2) ส่งผลกระทบเชิงลบต่อผลการดำเนินงานด้านประสิทธิภาพของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย สอดคล้องกับงานของ Pengjinda et al. (2025) พบว่ากระบวนการกำกับดูแล การตัดสินใจโดยผู้นำ และการติดตามงานมีอิทธิพลเชิงบวกต่อประสิทธิภาพแต่หากระบบเหล่านี้มีความเข้มงวดเกินไป ไม่สอดคล้องกับขนาดหรือทรัพยากรสำนักงานอาจทำให้เกิดข้อเสียด้านเวลา ต้นทุน และลดความคล่องตัวในการดำเนินงาน ดังนั้นผลการวิจัยจึงปฏิเสธสมมติฐานที่ 3

มาตรฐานการบริหารคุณภาพงานสอบบัญชีด้านการกำกับดูแลและผู้นำ (X_2) ส่งผลกระทบเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานด้านประสิทธิผลของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย สอดคล้องกับงานของ Fedyk & Hodson (2023) พบว่าภาวะผู้นำที่มุ่งเน้นคุณภาพและการกำกับดูแลที่มีประสิทธิภาพในสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับผลการดำเนินงานของสำนักงาน นอกจากนี้ Law & Shen (2022) ยังระบุว่าการมีโครงสร้างการกำกับดูแลที่แข็งแกร่งและผู้นำที่ให้ความสำคัญกับคุณภาพเป็นปัจจัยสำคัญที่ส่งผลต่อประสิทธิผลและประสิทธิภาพของงานสอบบัญชี อีกทั้ง Rajgopal et al. (2021) ได้ชี้ให้เห็นว่าการกำกับดูแลที่ดีในสำนักงานสอบบัญชีไม่เพียงแต่ช่วยเพิ่มคุณภาพของงานสอบบัญชี แต่ยังส่งผลต่อความเชื่อมั่นของผู้ใช้รายงานทางการเงินและประสิทธิผลโดยรวมของสำนักงาน ดังนั้นผลการวิจัยจึงยอมรับสมมติฐานที่ 4

มาตรฐานการบริหารคุณภาพงานสอบบัญชีด้านข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (X_3) ส่งผลกระทบเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานด้านประสิทธิภาพของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย สอดคล้องกับงานของ Rakkansilp et al. (2022) ระบุว่าองค์ประกอบของจรรยาบรรณ เช่น ความเอาใจใส่ในข้อมูล ความรู้ความสามารถ การรักษาความลับ และความซื่อสัตย์มีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของนักบัญชี ดังนั้นผลการวิจัยจึงยอมรับสมมติฐานที่ 5

มาตรฐานการบริหารคุณภาพงานสอบบัญชีด้านข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (X_3) ไม่ส่งผลกระทบเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานด้านประสิทธิผลของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย อาจเป็นเพราะงานสอบบัญชีในประเทศไทยมีการแข่งขันสูงโดยเฉพาะด้านราคา การศึกษาของ Hiransalee (2023) พบว่าบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยมีแนวโน้มเลือกใช้บริการสอบบัญชีจากสำนักงานที่เสนอราคาต่ำมากกว่าการพิจารณาคุณภาพหรือการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณประกอบกับความกดดันทางเศรษฐกิจทำให้สำนักงานสอบบัญชีต้องลดต้นทุนการดำเนินงาน การลงทุนในระบบการบริหารคุณภาพด้านจรรยาบรรณที่ซับซ้อนและมีต้นทุนสูงจึงถูกมองว่าเป็นภาระมากกว่าการสร้างมูลค่าส่งผลให้ประสิทธิผลของสำนักงานสอบบัญชีไม่เพิ่มขึ้นตามที่คาดหวัง ดังนั้นผลการวิจัยจึงปฏิเสธสมมติฐานที่ 6

มาตรฐานการบริหารคุณภาพงานสอบบัญชีด้านการตอบรับและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ (X_4) ไม่ส่งผลกระทบเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานด้านประสิทธิภาพของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย สอดคล้องกับงานวิจัยของ Brown-Liburd et al. (2020) กล่าวว่า การเน้นความสัมพันธ์กับลูกค้ามากเกินไปอาจทำให้ผู้สอบบัญชีสูญเสียความเป็นอิสระและลดทอนความระมัดระวังทางวิชาชีพ งานของ Al Farooque et al. (2020) กล่าวว่า วัฒนธรรมไทยที่เน้นความสัมพันธ์และการหลีกเลี่ยงความขัดแย้งอาจทำให้การปฏิบัติตามมาตรฐานการตอบรับและการคงไว้ซึ่งลูกค้าไม่เข้มงวดเท่าที่ควรเนื่องจากกลัวว่าจะสูญเสียลูกค้า ดังนั้นผลการวิจัยจึงปฏิเสธสมมติฐานที่ 7

มาตรฐานการบริหารคุณภาพงานสอบบัญชีด้านการตอบรับและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ (X_4) ไม่ส่งผลกระทบเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานด้านประสิทธิผลของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย เนื่องจากความซับซ้อนของกระบวนการและภาระในการปฏิบัติตามมาตรฐานที่กำหนดให้มีการประเมินที่ซับซ้อนมากขึ้นสำนักงานต้องประเมินความซื่อสัตย์และค่านิยมด้านจริยธรรมของลูกค้าและผู้บริหารรวมทั้งความสามารถของสำนักงานในการปฏิบัติตามข้อกำหนดทางกฎหมายและวิชาชีพ (ACCA Global, 2022) ความซับซ้อนนี้อาจทำให้สำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและกลางในประเทศไทยใช้เวลาและทรัพยากรมากเกินไปในกระบวนการประเมินโดยไม่เห็นผลลัพธ์ที่ชัดเจนต่อประสิทธิผลการดำเนินงาน ดังนั้นผลการวิจัยจึงปฏิเสธสมมติฐานที่ 8

มาตรฐานการบริหารคุณภาพงานสอบบัญชีด้านการปฏิบัติงาน (X_5) ส่งผลกระทบเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานด้านประสิทธิภาพของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย สอดคล้องกับงานของ Suttipun (2021) ที่พบว่าการรายงานประเด็นสำคัญในการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อคุณภาพการสอบบัญชีในประเทศไทย แสดงให้เห็นว่าการปฏิบัติตามมาตรฐานคุณภาพอย่างเข้มงวดส่งผลให้เกิดการปรับปรุงคุณภาพการดำเนินงาน นอกจากนี้ยังสอดคล้องกับการศึกษาของ Ditkaew & Suttipun (2023) ที่ระบุว่าการใช้เทคโนโลยีในการวิเคราะห์ข้อมูลการสอบบัญชีช่วยเพิ่มคุณภาพการสอบบัญชีและความต่อเนื่องในการทบทวนงานสอบบัญชีในประเทศไทย ซึ่งการปฏิบัติตามมาตรฐานการบริหารคุณภาพ

ช่วยลดข้อผิดพลาดและเสริมสร้างความเชื่อมั่นจากลูกค้าและผู้มีส่วนได้ส่วนเสียส่งผลดีต่อภาพลักษณ์และความสามารถในการแข่งขันของสำนักงานสอบบัญชี ดังนั้นผลการวิจัยจึงยอมรับสมมติฐานที่ 9

มาตรฐานการบริหารคุณภาพงานสอบบัญชีด้านการปฏิบัติงาน (X_5) ไม่ส่งผลกระทบเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานด้านประสิทธิผลของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย สอดคล้องกับงานของ Samagaio & Felício (2023) ที่พบว่าข้อกำหนดด้านการปฏิบัติงาน เช่น การวางแผน การควบคุมงาน และการทบทวนผลงาน กลายเป็นภาระที่เพิ่มความกดดันด้านเวลา และส่งผลเชิงลบต่อคุณภาพการสอบบัญชี โดยเฉพาะในองค์กรที่มีบุคลากรจำกัดและเทคโนโลยีที่ไม่เพียงพอต่อการสนับสนุนกระบวนการสอบบัญชี ดังนั้นผลการวิจัยจึงปฏิเสธสมมติฐานที่ 10

มาตรฐานการบริหารคุณภาพงานสอบบัญชีด้านทรัพยากร (X_6) ส่งผลกระทบเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานด้านประสิทธิภาพของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย สอดคล้องกับงานของ Thirathon & Mitrapanont (2022) กล่าวว่าการจัดสรรทรัพยากรที่เพียงพอและการให้การสนับสนุนที่เหมาะสมส่งผลต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในอย่างมีนัยสำคัญ ดังนั้นผลการวิจัยจึงยอมรับสมมติฐานที่ 11

มาตรฐานการบริหารคุณภาพงานสอบบัญชีด้านทรัพยากร (X_6) ไม่ส่งผลกระทบเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานด้านประสิทธิผลของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย อาจเป็นเพราะความซับซ้อนของมาตรฐานและปัญหาในการนำไปปฏิบัติเป็นอุปสรรคสำคัญโดยข้อกำหนดของมาตรฐานการจัดการคุณภาพใหม่มีความกว้างขวางเกินกว่าที่จะครอบคลุมการเปลี่ยนแปลง ที่สำคัญทั้งหมดได้โดยความซับซ้อนนี้ทำให้สำนักงานสอบบัญชีโดยเฉพาะขนาดเล็กและกลางประสบปัญหาในการทำความเข้าใจและปฏิบัติตามมาตรฐานอย่างครบถ้วน และการที่มาตรฐานการบริหารคุณภาพเน้นแนวทางเชิงรุกแตกต่างจากมาตรฐานการควบคุมคุณภาพที่เน้นการตอบสนองเชิงรับจึงยิ่งเพิ่มความท้าทายในการปรับตัว (ICAEW, 2022) และงานของ Caseware (2024) กล่าวว่า สำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทยส่วนใหญ่เป็นขนาดเล็กถึงกลางมีข้อจำกัดในการลงทุนด้านเทคโนโลยี การฝึกอบรมบุคลากร และการพัฒนาระบบที่มาตรฐานกำหนด ดังนั้นผลการวิจัยจึงปฏิเสธสมมติฐานที่ 12

มาตรฐานการบริหารคุณภาพงานสอบบัญชีด้านสารสนเทศและการสื่อสาร (X_7) ส่งผลกระทบเชิงลบต่อผลการดำเนินงานด้านประสิทธิภาพของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย สอดคล้องกับการศึกษาของ Thottoli et al. (2022) ที่ชี้ให้เห็นว่าความท้าทายหลักที่ผู้สอบบัญชีเผชิญ คือ ต้นทุนการนำเครื่องมือสอบบัญชีเฉพาะทางมาใช้และการฝึกอบรมบุคลากร รวมถึงความซับซ้อนของระบบที่ทำให้การนำเทคโนโลยีมาใช้มีอุปสรรค ดังนั้นผลการวิจัยจึงปฏิเสธสมมติฐานที่ 13

มาตรฐานการบริหารคุณภาพงานสอบบัญชีด้านสารสนเทศและการสื่อสาร (X_7) ไม่ส่งผลกระทบเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานด้านประสิทธิผลของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย สอดคล้องกับงานของ Hansai (2020) พบว่าคุณภาพของระบบซึ่งเป็นองค์ประกอบหลักของมาตรฐานด้านสารสนเทศและการสื่อสารในระบบคุณภาพงานสอบบัญชีไม่ส่งผลเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อผลการดำเนินงานของสำนักงานบัญชีโดยเฉพาะในมิติของคุณภาพบริการ การตอบสนองต่อผู้รับบริการ และการบริหารงานภายใน ดังนั้นผลการวิจัยจึงปฏิเสธสมมติฐานที่ 14

มาตรฐานการบริหารคุณภาพงานสอบบัญชีด้านกระบวนการติดตามผลและแก้ไข (X_8) ส่งผลกระทบเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานด้านประสิทธิภาพของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย สอดคล้องกับงานของ Pengjinda et al. (2025) พบว่าปัจจัยสำคัญ ได้แก่ กระบวนการติดตามและแก้ไขมีอิทธิพลเชิงบวกต่อประสิทธิภาพในการดำเนินงานของสำนักงานสอบบัญชีจากการศึกษาระบบการจัดการคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางและเล็กในกรุงเทพมหานคร ดังนั้นผลการวิจัยจึงยอมรับสมมติฐานที่ 15

มาตรฐานการบริหารคุณภาพงานสอบบัญชีด้านกระบวนการติดตามผลและแก้ไข (X_8) ส่งผลกระทบเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานด้านประสิทธิผลของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย สอดคล้องกับงานของ Kitiwong & Sarapaivanich (2024) กล่าวว่า รายงานการสอบบัญชีใหม่ที่มีการปรับปรุงกระบวนการติดตามและรายงานช่วยปรับปรุงคุณค่าการให้ข้อมูลและลดช่องว่างระหว่างมาตรฐานและประสิทธิภาพได้อย่างมีประสิทธิผล ดังนั้นผลการวิจัยจึงยอมรับสมมติฐานที่ 16

จากผลการวิจัยข้างต้นมีทฤษฎีที่สามารถอธิบายความสัมพันธ์ระหว่างมาตรฐานการบริหารคุณภาพงานสอบบัญชีที่มีผลกระทบเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานด้านประสิทธิภาพและประสิทธิผล คือ ทฤษฎีการจัดการคุณภาพรวม (Total Quality Management - TQM) ซึ่งเน้นการพัฒนากระบวนการอย่างต่อเนื่อง การมีส่วนร่วมของทุกฝ่ายในองค์กรและการปรับปรุงกระบวนการเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการปฏิบัติงาน ทฤษฎี TQM มีหลักการสำคัญที่สอดคล้องกับการบริหารคุณภาพงานสอบบัญชี ได้แก่ การมุ่งเน้นลูกค้า การปรับปรุงอย่างต่อเนื่อง การมีส่วนร่วมของพนักงาน

ทุกระดับ และการจัดการกระบวนการ (Deming, 1986) การประยุกต์ใช้หลักการ TQM ในสำนักงานสอบบัญชีได้รับการสนับสนุนจากงานวิจัยหลายชิ้น โดย Suttipun (2021) พบว่า การนำเรื่องสำคัญในการตรวจสอบบัญชี (KAMs) มาใช้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบริหารคุณภาพมีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญกับคุณภาพการสอบบัญชี สะท้อนให้เห็นถึงการปรับปรุงกระบวนการอย่างต่อเนื่องตามหลักการ TQM นอกจากนี้ทฤษฎี Resource-Based View (RBV) โดย Barney (1991) ชี้ให้เห็นว่าทรัพยากรภายในของสำนักงานสอบบัญชี เช่น บุคลากรที่มีความเชี่ยวชาญ กระบวนการที่จัดตั้งขึ้น และการเป็นผู้นำที่แข็งแกร่งเป็นสิ่งสำคัญในการบรรลุผลลัพธ์ที่มีคุณภาพสูง ในบริบทของมาตรฐานการบริหารคุณภาพการสอบบัญชี ทฤษฎี RBV ชี้ให้เห็นว่าทรัพยากรเหล่านี้สามารถขับเคลื่อนประสิทธิภาพและประสิทธิผลที่ดีขึ้น โดยการนำมาตรฐานที่แข็งแกร่งมาใช้ สำนักงานสอบบัญชีสามารถใช้ศักยภาพเฉพาะของตนในการเสริมสร้างประสิทธิภาพลดข้อผิดพลาด และเพิ่มประสิทธิภาพในองค์กร

สรุปผลการวิจัย

ผลการวิจัยพบว่าสำนักงานสอบบัญชีมีระดับความพร้อมในการนำมาตรฐานการบริหารคุณภาพมาปฏิบัติใช้อยู่ในระดับมาก สะท้อนถึงการตระหนักรู้และการเตรียมการของผู้ประกอบวิชาชีพต่อการเปลี่ยนแปลงที่จำเป็นในการยกระดับคุณภาพการปฏิบัติงาน อย่างไรก็ตามการศึกษายังเผยให้เห็นถึงความท้าทายที่สำคัญโดยพบว่าระดับปัญหาในการนำมาตรฐานการบริหารคุณภาพมาปฏิบัติใช้อยู่ในระดับมาก บ่งบอกถึงความยากลำบากในการแปลงความพร้อมทางทฤษฎีให้เป็นการปฏิบัติที่เป็นรูปธรรม นอกจากนี้ยังพบว่าอุปสรรคในการนำมาตรฐานการบริหารคุณภาพงานสอบบัญชีมาปฏิบัติใช้ของสำนักงานสอบบัญชีอยู่ในระดับมากเช่นเดียวกันแสดงให้เห็นถึงข้อจำกัดด้านโครงสร้าง ทรัพยากร และปัจจัยสนับสนุนที่จำเป็นต่อการดำเนินการอย่างมีประสิทธิภาพ ผลการศึกษานี้จึงเผยให้เห็นถึงช่องว่างระหว่างการเตรียมความพร้อมกับการปฏิบัติจริง ซึ่งเป็นประเด็นสำคัญที่ต้องการการพัฒนากลยุทธ์เฉพาะเจาะจงเพื่อลดปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้น โดยเฉพาะการสร้างระบบสนับสนุนที่เหมาะสมและการพัฒนาขีดความสามารถของบุคลากรให้สอดคล้องกับความต้องการของมาตรฐานการบริหารคุณภาพ

การวิเคราะห์ความสัมพันธ์เชิงสาเหตุระหว่างองค์ประกอบของมาตรฐานการบริหารคุณภาพการสอบบัญชีและผลการดำเนินงานแสดงให้เห็นถึงรูปแบบที่แตกต่างกันระหว่างประสิทธิภาพและประสิทธิผลการดำเนินงาน โดยผลกระทบต่อประสิทธิภาพการดำเนินงานพบว่าสี่องค์ประกอบหลัก ได้แก่ ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง การปฏิบัติงาน ทรัพยากร และกระบวนการติดตามผลและแก้ไข มีผลกระทบเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญ ผลการศึกษานี้สะท้อนถึงความสำคัญของการมีพื้นฐานด้านจริยธรรมที่แข็งแกร่ง ระบบการปฏิบัติงานที่เป็นระเบียบ การจัดสรรทรัพยากรอย่างเหมาะสม และกลไกการควบคุมคุณภาพ ที่มีประสิทธิภาพในการเสริมสร้างประสิทธิภาพการดำเนินงาน ในทางตรงกันข้ามการกำกับดูแลและผู้นำและสารสนเทศและการสื่อสาร มีผลกระทบเชิงลบต่อประสิทธิภาพการดำเนินงาน ซึ่งอาจเกิดจากความซับซ้อนในการจัดการด้านการกำกับดูแล หรือการขาดประสิทธิภาพในระบบสารสนเทศและการสื่อสารที่อาจก่อให้เกิดความล่าช้าหรือความสับสนในการปฏิบัติงาน นอกจากนี้ยังพบว่ากระบวนการประเมินความเสี่ยงของสำนักงาน และการตอบรับและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า และงานที่มีลักษณะเฉพาะไม่มีผลกระทบต่อประสิทธิภาพการดำเนินงานอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ สำหรับผลกระทบต่อประสิทธิผลการดำเนินงานพบว่ามีเพียงสององค์ประกอบเท่านั้นที่มีผลกระทบเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญ คือ การกำกับดูแลและผู้นำ และกระบวนการติดตามและแก้ไข ผลการศึกษานี้เน้นย้ำถึงความสำคัญของภาวะผู้นำที่เข้มแข็งและระบบการควบคุมคุณภาพที่มีประสิทธิภาพในการสร้างผลลัพธ์ที่ต้องการตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ ในขณะเดียวกันการตอบรับและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ มีผลกระทบเชิงลบต่อประสิทธิผลการดำเนินงานอาจเกิดจากความซับซ้อนในการจัดการความสัมพันธ์ที่หลากหลายหรือการขาดแคลนความเชี่ยวชาญในการจัดการกับงานที่มีความเฉพาะเจาะจงสูง องค์ประกอบอื่นๆ ที่เหลือ ได้แก่ กระบวนการประเมินความเสี่ยง ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง การปฏิบัติงาน ทรัพยากร และสารสนเทศและการสื่อสาร ไม่มีผลกระทบต่อประสิทธิผลการดำเนินงานอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

ประโยชน์ที่ได้รับจากการวิจัย

1. ประโยชน์ในเชิงทฤษฎี คือ ช่วยเสริมสร้างความเข้าใจเกี่ยวกับบทบาทของมาตรฐานการบริหารคุณภาพการสอบบัญชีในการพัฒนาการดำเนินงานของสำนักงานสอบบัญชี โดยช่วยอธิบายถึงผลกระทบของการบังคับใช้มาตรฐานที่มีต่อการเพิ่มประสิทธิภาพในการทำงาน เช่น ความรวดเร็ว ความถูกต้อง และความแม่นยำในการดำเนินงาน รวมถึงผลกระทบ

ในด้านประสิทธิผล เช่น การสร้างความเชื่อมั่นแก่ผู้ใช้งานรายงานการสอบบัญชี และการเพิ่มขีดความสามารถในการตรวจสอบข้อมูลทางการเงินขององค์กรต่างๆ งานวิจัยนี้ยังสามารถเป็นแนวทางในการพัฒนามาตรฐานที่เหมาะสมกับบริบทของประเทศไทย และการปรับปรุงการฝึกอบรมและการประเมินผลการดำเนินงานของสำนักงานสอบบัญชีให้มีความเหมาะสมมากยิ่งขึ้น

2. ประโยชน์ในเชิงปฏิบัติ คือ การนำผลการวิจัยไปใช้ในการพัฒนามาตรฐานการบริหารคุณภาพการสอบบัญชีที่เหมาะสมและสอดคล้องกับบริบทของประเทศไทย เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการดำเนินงานของสำนักงานสอบบัญชี เช่น การปรับปรุงกระบวนการทำงานให้รวดเร็วและแม่นยำยิ่งขึ้น ลดข้อผิดพลาดในการสอบบัญชี และเพิ่มคุณภาพของการบริการที่นำเสนอให้แก่ลูกค้า นอกจากนี้งานวิจัยยังสามารถใช้เป็นเครื่องมือในการพัฒนาและฝึกอบรมบุคลากรในสำนักงานสอบบัญชีให้มีความรู้และทักษะที่จำเป็นต่อการปฏิบัติงานตามมาตรฐานการบริหารคุณภาพได้อย่างมีประสิทธิผล ซึ่งจะช่วยเสริมสร้างความเชื่อมั่นของผู้ใช้งานรายงานการสอบบัญชีและส่งผลดีต่อภาพลักษณ์ของสำนักงานสอบบัญชีในระยะยาว

ข้อเสนอแนะเพื่อการวิจัย

ข้อเสนอแนะเพื่อนำผลการวิจัยไปใช้

ข้อเสนอแนะเชิงนโยบายต่อสภาวิชาชีพบัญชีและหน่วยงานกำกับดูแล: ควรพัฒนาแนวทางปฏิบัติที่เฉพาะเจาะจงสำหรับการนำมาตรฐานคุณภาพมาใช้ในบริบทของประเทศไทย โดยคำนึงถึงขนาด ทรัพยากร และความซับซ้อนที่แตกต่างกันของสำนักงานสอบบัญชี แนวทางปฏิบัติดังกล่าวควรมีตัวอย่างที่เป็นรูปธรรม เครื่องมือประเมินความเสี่ยง และแม่แบบเอกสารที่สำนักงานสามารถนำไปปรับใช้ได้ ข้อเสนอแนะเชิงปฏิบัติต่อผู้บริหารสำนักงานสอบบัญชี : ควรมองการนำมาตรฐานคุณภาพมาใช้เป็นการลงทุนระยะยาวที่จะสร้างมูลค่าเพิ่มให้กับสำนักงานมากกว่าการมองเป็นเพียงภาระทางกฎระเบียบ การสร้างระบบการบริหารคุณภาพที่บูรณาการกับกระบวนการทำงานประจำจะช่วยเพิ่มประสิทธิภาพ ลดความเสี่ยง และสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขัน ข้อเสนอแนะเชิงวิชาการต่อวงการวิจัยและนักวิชาการ : ควรดำเนินการวิจัยระยะยาวเพื่อศึกษาผลกระทบของมาตรฐานคุณภาพในระยะยาว การติดตามการเปลี่ยนแปลงของผลการดำเนินงานของสำนักงานสอบบัญชีในช่วงเวลา 3-5 ปี หลังจากการนำมาตรฐานมาใช้จะให้ข้อมูลที่มีคุณค่ามากกว่าการศึกษาเพียงครั้งเดียว

ข้อเสนอแนะเพื่อการวิจัยครั้งต่อไป

การวิจัยครั้งต่อไปควรมีการศึกษาผลกระทบของมาตรฐานการบริหารคุณภาพการสอบบัญชีต่อผลลัพธ์ในด้านต่างๆ อย่างละเอียด เช่น การวิเคราะห์ความแตกต่างระหว่างสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่และขนาดเล็กในการนำมาตรฐานไปใช้ รวมถึงการศึกษาผลกระทบระยะยาวของการปฏิบัติตามมาตรฐานคุณภาพต่อความพึงพอใจของลูกค้าและความเชื่อมั่นในผลการสอบบัญชี อีกทั้งควรขยายการวิจัยไปยังสำนักงานสอบบัญชีในภูมิภาคต่างๆ ของประเทศไทย เพื่อศึกษาความแตกต่างในบริบททางเศรษฐกิจและสังคมที่อาจส่งผลต่อการดำเนินงานของสำนักงานสอบบัญชี นอกจากนี้ยังสามารถศึกษาแนวทางในการปรับปรุงมาตรฐานคุณภาพให้สอดคล้องกับเทคโนโลยีและการเปลี่ยนแปลงในสภาพแวดล้อมทางธุรกิจที่กำลังพัฒนา

ข้อจำกัดการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้มีข้อจำกัดในด้านความหลากหลายของขนาดสำนักงานสอบบัญชีโดยความแตกต่างดังกล่าวอาจส่งผลต่อการตีความและการนำผลการวิจัยไปใช้เนื่องจากสำนักงานแต่ละขนาดมีทรัพยากร ความสามารถ และความท้าทายในการนำมาตรฐานมาปฏิบัติใช้ที่แตกต่างกัน นอกจากนี้อัตราการตอบกลับของแบบสอบถามต่ำกว่าที่คาดหวังเนื่องจากธรรมชาติของธุรกิจ ที่มีความยุ่งยากและข้อจำกัดด้านเวลาของผู้ปฏิบัติงาน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในช่วงฤดูกาลตรวจสอบการไม่ตอบกลับอาจทำให้กลุ่มตัวอย่างไม่สามารถแทนตัวประชากรได้อย่างเหมาะสม และการเก็บข้อมูลในช่วงเวลาหลังจากที่มาตรฐานคุณภาพเริ่มมีผลบังคับใช้ไม่นานอาจทำให้สำนักงานสอบบัญชีหลายแห่งยังอยู่ในระหว่างการปรับตัวในการนำมาตรฐานมาปฏิบัติใช้อย่างเต็มรูปแบบผลการดำเนินงานที่วัดได้อาจยังไม่สะท้อนถึงผลกระทบที่แท้จริงของการนำมาใช้

NPU JOURNAL

References

Aaker, D. A., Kumar, V. & Day, G. S. (2001). Marketing research. John Wiley & Sons.

ACCA Global. (2022). *International Standards on Quality Management - part 1 (ISQM 1).* Retrieved June 2025, from https://www.accaglobal.com/gb/en/student/exam-support-resources/professional-exams-study-resources/p7/technical-articles/isqm-1.html

ACCA. (2023). International standards on quality management - part 1 (ISQM 1). *ACCA Global*. Retrieved June 2025, from https://www.accaglobal.com/gb/en/student/exam-support-resources/professional-exams-study-resources/p7/technical-articles/isqm-1.html

Al Farooque, O., Buachoom, W. & Sun, L. (2020). Board, audit committee, ownership and financial performance-emerging trends from Thailand. *Pacific Accounting Review*, *32*(1), 54-81. https://doi.org/10.1108/PAR-10-2018-0079

Barney, J. B. (1991). Firm resources and sustained competitive advantage. *Journal of Management*, *17*(1), 99–120. https://doi.org/10.1177/014920639101700108

Barney, J. B. & Hesterly, W. S. (2019). *Strategic management and competitive advantage: Concepts and cases* (6th ed.). Pearson.

Black, K. (2006). *Business statistics for contemporary decision making* (4th ed.). John Wiley & Sons.

Brown-Liburd, H., Cohen, J. & Trompeter, G. (2020). How does audit firm emphasis on client relationship quality influence auditors' inferences about and responses to potential persuasion in client communications?. *Accounting, Organizations and Society*, *85*, 101099. https://doi.org/10.1016/j.aos. 2020.101099

Caseware. (2024). *ISQM 1: A new era in audit quality management.* Retrieved June 2025, from https://www.caseware.com/us/resources/blog/isqm-1-a-new-era-in-audit-quality-management/

Chen, L., Duh, R., Wu, C. & Yu, L. (2020). Higher academic qualifications, professional training and operating performance of audit firms. *Sustainability*, *12*(3), 1254. https://doi.org/10.3390/su12031254

Chutirat, J. (2021). *Audit firm attributes influencing a limited company in Bangkok to use auditing services during digital disruption* (Unpublished master's thesis). Thammasat University, Bangkok, Thailand.

Deming, W. E. (1986). *Out of the crisis*. MIT Press.

Department of Business Development. (2023). *List of accounting firms in each province*. Retrieved February 2023, from https://www.dbd.go.th

Ditkaew, K. & Suttipun, M. (2023). The impact of audit data analytics on audit quality and audit review continuity in Thailand. *Asian Journal of Accounting Research*, *8*(3), 269-278. https://doi.org/10.1108/AJAR-04-2022-0114

Federation of Accounting Professions. (2023). *Thai standard on quality management No. 1*. Retrieved August 2023, from https://acpro-std.tfac.or.th/standard

Fedyk, A. & Hodson, J. (2023). Is artificial intelligence improving the audit process?. *Review of Accounting Studies*, *28*(3), 938-985. https://doi.org/10.1007/s11142-022-09697-x

Felderer, B. (2024). *Nonresponse bias analysis*. GESIS - Leibniz Institute for the Social Sciences (GESIS-Survey Guidelines). https://doi.org/10.15465/gesis-sg_en_047

FRC. (2022). Quality management: What the new standards mean. ICAEW Insights. Retrieved June 2025, from https://www.icaew.com/insights/viewpoints-on-the-news/2022/may-2022/qm-quality-management-what-the-new-standards-mean

Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J. & Anderson, R. E. (2019). *Multivariate data analysis* (8th ed.). Pearson.

Hansai, S. (2020). *Compelling factors in the delivery of quality information systems servicing accounting firms* (Unpublished master's thesis). Dhurakij Pundit University, Bangkok, Thailand.

Hiransalee, P. (2023). The impact of good internal control system on the operational efficiency of listed companies in the Stock Exchange of Thailand. *Journal of Roi Kaensarn Academi*, *8*(5), 33-48. https://so02.tci-thaijo.org/index.php/JRKSA/article/view/260812/176060

Hussey, J. (2020). *Managing quality in audit firms: Responding to the financial crises and changing expectations*. Routledge. https://doi.org/10.4324/9780367332084

ICAEW. (2022). *Quality management ISQM 1.* Retrieved June 2025, from https://www.icaew.com/technical/audit-and-assurance/audit/quality-management-in-audit-firms/quality-management-isqm

IAASB. (2020). *International Standard on Quality Management (ISQM) 1, Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements*. IFAC. Retrieved June 2025, from https://www.iaasb.org/publications/international-standard-quality-management-isqm-1-quality-management-firms-perform-audits-or-reviews

IAASB. (2021). *International Standard on Quality Management (ISQM) 1, Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements*. Retrieved August 2023, from https://www.iaasb.org/publications/international-standard-quality-management-isqm-1-quality-management-firms-perform-audits-or-reviews

International Federation of Accountants. (2022). *International standard on quality management (ISQM1): Quality management for firms that perform audits or reviews of financial statements, or other assurance or related services engagements*. Retrieved August 2023, from https://www.ifac.org

Kariyawasam, S. & Wijesinghe, N. (2021). Audit quality, firm performance, and the role of internal controls in the audit process. *International Journal of Accounting & Information Management*, *29*(3), 391-411. https://doi.org/10.1108/IJAIM-01-2020-0109

Kitiwong, W. & Sarapaivanich, N. (2024). The new audit report with key audit matters: Lessons from Thailand's first implementation. *Accounting & Finance*, *64*(4), 1001-1036. https://doi.org/10.1111/acfi.13199

Khamphachanh, N. & Kittipichai, J. (2021). The impact of quality control standards on audit firms' practices in Thailand. *Asian Journal of Accounting and Governance*, *12*(1), 45-58. https://doi.org/10.1016/j.ajag.2021.05.004

Kline, P. (2015). *Handbook of psychological testing* (2nd ed.). Routledge.

Kline, R. B. (2011). *Principles and practice of structural equation modeling* (3rd ed.). The Guilford Press.

Kohout, F. J. (1974). Statistics for social scientists: A coordinated learning system. John Wiley & Sons.

Kokina, J., Mancha, R. & Pachamanova, D. (2020). The role of artificial intelligence in accounting: New challenges and opportunities. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, *17*(1), 7-27. https://doi.org/10.2308/jeta-52685

Law, K. K. & Shen, M. (2022). How does artificial intelligence shape audit firms? *Management Science*, *68*(10), 7583-7606. https://doi.org/10.1287/mnsc.2022.04040

Liu, Z. & Zhang, Y. (2022). Audit quality and firm performance in emerging markets: Evidence from China and Thailand. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, *46*(1), 1-14. https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2022.100573

Nunnally, J. C. & Bernstein, I. H. (1994). *Psychometric theory* (3rd ed.). McGraw-Hill.

NPU JOURNAL

Owusu-Afriyie, R., Awunyo-Vitor, D., Gyimah, P. & Appiah, K. O. (2024). Monitoring and audit quality: Does quality standards compliance matter? *Cogent Business & Management*, *11*(1), Article 2416095. https://doi.org/10.1080/23311975.2024.2416095

PCAOB. (2023). *Quality control standards: Implementation challenges and strategies for audit firms*. Retrieved August 2023, from https://www.pcaobus.org

Pengjinda, S., Suakaew, U. & Manassong, C. (2025). Quality management affecting the performance of medium and small auditing offices in Bangkok. *Rajapark Journal, 19*(63), 466-480. https://so05.tci-thaijo.org/index.php/RJPJ/article/view/279067

Prasertsup, W. (2020). Quality control of audit firms in Thailand: Moving towards International Standard on Quality Management (ISQM1). *Santapol College Academic Journal*, *6*(2), 243-253. https://so05.tci-thaijo.org/index.php/scaj/article/view/240734

Rajgopal, S., Srinivasan, S. & Zheng, X. (2021). Measuring audit quality. *Review of Accounting Studies*, *26*(2), 559-619. https://doi.org/10.1007/s11142-020-09570-9

Rakkansilp, S., Sawaengwarot, A. & Budsalee, P. (2022). The relationship between professional accounting ethics and the work performance of accountants in Northeast Thailand. *Journal of Humanities and Social Sciences, Nakhon Phanom University*, *20*(1), 228-248. https://so03.tci-thaijo.org/index.php/jhusoc/article/view/258302

Samagaio, A. & Felício, T. (2023). The determinants of internal audit quality. European Journal of Management and Business Economics, *32*(4), 417-435. https://doi.org/10.1108/EJMBE-06-2022-0193

Snyder, P. J. & Wilson, H. G. (2020). Assessing content validity: A practical guide for measuring survey questions. *Journal of Research Methods*, *34*(2), 123-136. https://doi.org/10.1016/j.jrm.2020.02.004

Srisaat, B. (2002). *Basic research* (7th ed.). Suviriyasarn.

Suttipun, M. (2021). Impact of key audit matters (KAMs) reporting on audit quality: Evidence from Thailand. *Journal of Applied Accounting Research*, *22*(5), 869-882. https://doi.org/10.1108/JAAR-10-2020-0210

TFAC. (2021). *IAASB publishes ISQM 1 and ISQM 2 First time implementation guide.* Retrieved June 2025, from https://www.tfac.or.th/Article/Detail/143838

Thirathon, U. & Mitrapanont, K. (2022). Effects of a governing body on internal audit quality: Empirical evidence from Thailand. *Creative Business and Sustainability Journal, 44*(2), 61-79. http://ajba.um.edu.my

Thottoli, M. M., Ahmed, E. R. & Thomas, K. V. (2022). Emerging technology and auditing practice: Analysis for future directions. *European Journal of Management Studies*, *27*(1), 99-119. https://doi.org/10.1108/EJMS-06-2021-0058

Tran, T. G. T., Pham, Q. T., Tran, T. T. P. & Bui, T. T. H. (2025). The impact of audit firm size on audit quality -An empirical study of the Vietnamese stock market. SAGE Open, *15*(1), 1-16. https://doi.org/10.1177/21582440251336005

Yamane, T. (1973). *Statistics: An introductory analysis*. Harper & Row.

NPU JOURNAL