

**คุณภาพและปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพการปฏิบัติงาน
ของสำนักงานบัญชีขนาดกลางและขนาดย่อมของไทย**
**QUALITY AND FACTORS AFFECTING QUALITY CONTROL PRACTICES
OF THAI SMALL AND MEDIUM ACCOUNTING FIRMS**

ดร.ปาริชาติ มณีมัย

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำสาขาวิชาการบัญชี มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์ วิทยาเขตตรัง

ภัทรพงศ์ เจริญกิจจารุกกร

อาจารย์ประจำสาขาวิชาการบัญชี มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์ วิทยาเขตตรัง

ภัทร์ชนน ชูเศษ

นักศึกษาระดับปริญญาตรี สาขาวิชาการบัญชี มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์ วิทยาเขตตรัง

อริยญา แซ่ทั้ง

นักศึกษาระดับปริญญาตรี สาขาวิชาการบัญชี มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์ วิทยาเขตตรัง

รติพร รักษาวงศ์

นักศึกษาระดับปริญญาตรี สาขาวิชาการบัญชี มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์ วิทยาเขตตรัง

ฐาปนี เปรมจิตร์

นักศึกษาระดับปริญญาตรี สาขาวิชาการบัญชี มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์ วิทยาเขตตรัง

บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาคุณภาพการปฏิบัติงานและปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพการปฏิบัติงานตามแนวปฏิบัติด้านการควบคุมคุณภาพของสำนักงานบัญชีขนาดกลางและขนาดย่อมของไทย เก็บรวบรวมข้อมูลโดยใช้แบบสอบถามจากสำนักงานบัญชีขนาดกลางและขนาดย่อมทั่วประเทศ จำนวน 365 ตัวอย่าง ผลการศึกษา พบว่าสำนักงานบัญชีไทยมีผลการดำเนินงานตามแนวปฏิบัติด้านการควบคุมคุณภาพโดยรวมทุกองค์ประกอบอยู่ในระดับมาก สามารถเรียงลำดับจากมากไปหาน้อยได้ดังนี้ 1) ด้านข้อกำหนดทางจรรยาบรรณ 2) ด้านการจัดการเอกสาร 3) ด้านกระบวนการที่เกี่ยวข้องกับลูกค้า 4) ด้านการปฏิบัติงาน 5) ด้านการจัดการทรัพยากร 6) ด้านการติดตามตรวจสอบ และ 7) ด้านความรับผิดชอบของผู้บริหาร นอกจากนี้ยังพบว่า ปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพการดำเนินงานตามแนวปฏิบัติด้านการควบคุมคุณภาพของสำนักงานบัญชี ประกอบด้วย 1) ปัจจัยด้านผู้บริหารระดับสูง ได้แก่ อายุ และระดับการศึกษาของหัวหน้าสำนักงาน โดยระดับการศึกษาจะส่งผลในเชิงบวกต่อคุณภาพการปฏิบัติงานของสำนักงานบัญชี ในขณะที่อายุของหัวหน้าสำนักงานส่งผลในเชิงลบ 2) ปัจจัยด้านทรัพยากรขององค์กร ได้แก่ ด้านทรัพยากรทางการเงิน ฐานลูกค้า และบริการของสำนักงานบัญชี ซึ่งเป็นปัจจัยที่ส่งผลในเชิงบวกต่อการดำเนินงานตามแนวปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพของสำนักงานบัญชี และ 3) ปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมภายนอก ได้แก่ ทักษะคติของลูกค้าต่อคุณภาพของสำนักงานบัญชี สภาพการแข่งขันในอุตสาหกรรม กฎหมายและระเบียบข้อบังคับ ตลอดจนการเปิดเสรีทางเศรษฐกิจ ล้วนเป็นปัจจัยที่มีอิทธิพลในการส่งเสริมให้เกิดคุณภาพในการดำเนินงานตามแนวปฏิบัติด้านการควบคุมคุณภาพของสำนักงานบัญชี

คำสำคัญ : มาตรฐานคุณภาพการปฏิบัติงาน สำนักงานบัญชี ธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม

ABSTRACT

The objective of this study is to examine the quality control practices and factors determining quality control practices of Thai small and medium accounting firms. The data was gathered through a structured questionnaire which had been sent to 365 small and medium accounting firms all over the country. The results of this study reveal that Thai accounting firms possess a high level of quality control practices in overall aspects. The results of quality control practices are ranged from the highest to the lowest levels; respectively. 1) relevant ethical requirements, 2) documentation, 3) acceptance and continuance of client relationships and specific engagements, 4) engagement performance, 5) human resources, 6) monitoring, and 7) leadership responsibilities for quality within the firm. With regard to the determining factors of quality control practices of accounting firms, the results show that 1) characteristics of top manager namely age and education level have negative and positive influences on the quality control practices of accounting firms, 2) organizational resources that is financial capital, the number of customers as well as firm services are positively related to the

quality control practices of accounting firms; and 3) external factors which are customers' attitudes towards quality, industry rivalry and competition, regulations and policies, and economic liberalization significantly drive quality control practices of accounting firms.

Keywords: Quality Control Practices, Accounting Firm, Small and Medium Enterprises

บทนำ

การรวมตัวกันเป็นประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนของกลุ่มประเทศในเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ (ASEAN Economic Community: AEC) ก่อให้เกิดการเปิดเสรีด้านการบริการ การค้าและการลงทุน ซึ่งถือเป็นโอกาสสำคัญของธุรกิจไทย ในการขยายตลาดไปยังกลุ่มประเทศอาเซียนและประเทศที่เป็นพันธมิตรกับอาเซียน ได้แก่ จีน ญี่ปุ่น อินเดีย ออสเตรเลีย เป็นต้น อย่างไรก็ตาม แม้ว่าตลาดจะมีขนาดใหญ่ขึ้น แต่การแข่งขันก็ทวีความรุนแรงขึ้นเช่นกัน เนื่องจากคู่แข่งจากประเทศในกลุ่มอาเซียนจะสามารถเข้าถึงตลาดในประเทศได้โดยง่าย แม้ว่าที่ผ่านมารัฐกิจไทยจะได้รับการยอมรับในเรื่องคุณภาพการผลิต ผลิตภัณฑ์และบริการ แต่ยังคงพบว่าผู้ประกอบการธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมของไทยส่วนใหญ่ ยังขาดประสิทธิภาพในการบริหารจัดการ ในการเพิ่มขีดความสามารถทางการแข่งขัน ดังนั้น การเปิดประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนจึงเป็นสิ่งท้าทายของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมของไทย ในการเตรียมความพร้อมเพื่อรับมือกับโอกาสและการแข่งขัน ทั้งในด้านการรักษาลูกค้าในประเทศและการขยายไปยังตลาดต่างประเทศ

การจัดทำบัญชีนับว่ามีความสำคัญอย่างยิ่งสำหรับทุกองค์กร เนื่องจากข้อมูลทางบัญชีเป็นสิ่งที่แสดงถึงความเป็นไปของธุรกิจ ช่วยให้ผู้ประกอบการทราบถึงผลการดำเนินงานและฐานะการเงิน และยังสามารถใช้ข้อมูลสารสนเทศดังกล่าวในการกำหนดนโยบายและกำหนดทิศทางการยุทธ์เพื่อวางแผนและตัดสินใจในการดำเนินงาน และการประเมินความสำเร็จของธุรกิจ นอกจากนี้ ข้อมูลทางบัญชียังเป็นเครื่องมือสำคัญที่จะทำให้ผู้ประกอบการได้ทราบถึงปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นกับธุรกิจของตน เพื่อให้สามารถแก้ปัญหาได้ทันเวลาที่ แต่อย่างไรก็ตาม ผู้ประกอบการธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมส่วนใหญ่ยังขาดความรู้ทางบัญชี หรือขาดความเชื่อมั่นในคุณภาพของพนักงานบัญชี จึงต้องอาศัยบริการจากสำนักงานบัญชีภายนอก ดังนั้น สำนักงานบัญชีจึงมีบทบาทสำคัญอย่างยิ่งในการสนับสนุนให้ธุรกิจมีการจัดทำบัญชีและรายงานทางการเงินได้อย่างถูกต้อง ก่อให้เกิดประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ประกอบการและผู้ใช้ข้อมูลในงบการเงิน ในปี 2558 พบว่ามีธุรกิจที่จดทะเบียนกับกรมพัฒนาธุรกิจการค้าให้บริการด้านการจัดทำบัญชี การบัญชีและการ

ตรวจสอบบัญชี และการให้คำปรึกษาด้านภาษี รวมจำนวนทั้งสิ้น 5,039 รายทั่วประเทศ (กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, 2558) โดยลูกค้าของสำนักงานบัญชีส่วนใหญ่เป็นธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ดังนั้น กรมพัฒนาธุรกิจการค้าซึ่งเป็นหน่วยงานกำกับดูแลการประกอบธุรกิจโดยตรง ตั้งแต่การรับบริการจดทะเบียนจัดตั้งธุรกิจ การส่งเสริมและการกำกับดูแลธุรกิจให้มีธรรมาภิบาล มีภารกิจเร่งด่วนที่จะต้องดำเนินการสร้างความพร้อมเพื่อรองรับการเป็นประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน คือ การยกระดับสำนักงานบัญชีไทยสู่เกณฑ์มาตรฐานคุณภาพ¹ เพื่อให้ข้อมูลทางบัญชีและรายงานทางการเงินของธุรกิจมีความถูกต้องและน่าเชื่อถือ อันจะเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้ข้อมูลทางการเงิน ซึ่งสำนักงานบัญชีที่ได้รับการรับรองคุณภาพจากกรมพัฒนาธุรกิจการค้า จะต้องผ่านเกณฑ์การตรวจประเมินอย่างเข้มข้นจากองค์การมาตรฐานสากล (ISO) หรือหน่วยตรวจประเมินอิสระที่กรมพัฒนาธุรกิจการค้าให้ความเห็นชอบ

ในปี 2557 พบว่า มีสำนักงานบัญชีที่เข้าร่วมโครงการสำนักงานบัญชีคุณภาพกับกรมพัฒนาธุรกิจการค้า และผ่านการตรวจประเมินตามข้อกำหนดการรับรองคุณภาพเพียง 114 ราย (กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, 2557) คิดเป็นร้อยละ 2.3 ของจำนวนสำนักงานบัญชีทั้งหมด ซึ่งยังมีจำนวนน้อยมาก และถือว่าเป็นสถานการณ์ที่น่าเป็นห่วงสำหรับการเตรียมความพร้อมด้านการบริการทางวิชาชีพบัญชีของไทย ในการเข้าสู่การแข่งขันเมื่อมีการเปิดประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน อีกทั้งการรวมตัวกันเป็นประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนไม่เพียงแต่ส่งผลกระทบต่อภาคการผลิตและบริการ แต่ยังส่งผลกระทบโดยตรงต่อการให้บริการด้านวิชาชีพบัญชี

¹ สำนักงานบัญชีคุณภาพ หมายถึง สำนักงานบัญชีที่มีการพัฒนาการปฏิบัติงานที่สอดคล้องกับมาตรฐานในการปฏิบัติงาน ซึ่งได้รับการรับรองเป็นสำนักงานบัญชีคุณภาพจากกรมพัฒนาธุรกิจการค้า (กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, 2557)

เนื่องจากวิชาชีพบัญชีเป็นหนึ่งในสาขาอาชีพที่กำหนดให้มีการเคลื่อนย้ายบริการและแรงงานฝีมือได้อย่างเสรีตามกรอบข้อตกลงที่ยอมรับร่วมกันของประเทศต่าง ๆ ในประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน ดังนั้น การส่งเสริมให้ธุรกิจบริการด้านบัญชีดำเนินงานตามแนวปฏิบัติด้านการควบคุมคุณภาพ จะเป็นการยกระดับมาตรฐานของสำนักงานบัญชีไทยสู่สากล อันจะช่วยเพิ่มศักยภาพในการแข่งขันของสำนักงานบัญชีขนาดกลางและขนาดย่อมของไทย

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

การศึกษาคุณภาพและปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพการปฏิบัติงานของสำนักงานบัญชีขนาดกลางและขนาดย่อมของไทย มีวัตถุประสงค์ดังนี้

1. เพื่อสำรวจคุณภาพการปฏิบัติงานตามแนวปฏิบัติด้านการควบคุมคุณภาพของสำนักงานบัญชีขนาดกลางและขนาดย่อม ตามหลักเกณฑ์ของกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์

2. เพื่อศึกษาปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพการปฏิบัติงานของสำนักงานบัญชีขนาดกลางและขนาดย่อมตามแนวปฏิบัติด้านการควบคุมคุณภาพของกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์

ทบทวนวรรณกรรม

แนวปฏิบัติด้านการควบคุมคุณภาพของสำนักงานบัญชี

กรมพัฒนาธุรกิจการค้า (2555) ได้ให้คำนิยามของ “ระบบคุณภาพของสำนักงานบัญชี” ว่าหมายถึงระบบที่มีการกำหนดนโยบาย ทิศทางและวัตถุประสงค์ เพื่อดำเนินการควบคุมองค์กรในเรื่องคุณภาพด้านการจัดทำบัญชีและกิจกรรมที่เกี่ยวข้องให้เป็นไปตามกฎหมายและมาตรฐานการบัญชี โดยแนวปฏิบัติด้านการควบคุมคุณภาพของสำนักงานบัญชี (Quality Control Practices) ถือเป็นมาตรฐานคุณภาพในการปฏิบัติงานของสำนักงานบัญชี ประกอบด้วย องค์ประกอบมาตรฐานคุณภาพ 7 ด้าน (กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, 2557; International Federation of Accountants, 2011).

องค์ประกอบที่ 1 ด้านความรับผิดชอบของผู้บริหารของสำนักงานบัญชี ผู้บริหารสูงสุดจะต้อง 1. มีความมุ่งมั่นในการพัฒนาและนำระบบคุณภาพสำนักงานบัญชีไปปฏิบัติ

รวมทั้งมีการปรับปรุงอย่างต่อเนื่อง 2. ให้ความสำคัญแก่ลูกค้า โดยจะต้องทำให้มั่นใจว่าความต้องการของลูกค้าได้ถูกนำมาพิจารณาและกระทำให้บรรลุผลโดยมุ่งหวังในอันที่จะส่งเสริมความพึงพอใจของลูกค้า และต้องเป็นไปตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชี มาตรฐานการบัญชี และจรรยาบรรณ 3. กำหนดนโยบายคุณภาพที่มีความเหมาะสมกับวัตถุประสงค์ของสำนักงานบัญชี มีความมุ่งมั่นที่จะดำเนินการให้เป็นไปตามข้อกำหนดของกฎหมาย มาตรฐานการบัญชีและจรรยาบรรณ และใช้นโยบายคุณภาพเป็นกรอบในการจัดทำแผนธุรกิจ มีการสื่อสารนโยบายคุณภาพทั่วทั้งสำนักงาน และทบทวนให้เหมาะสมตลอดเวลา 4. จัดทำแผนธุรกิจและแผนการเงินประจำปีเป็นลายลักษณ์อักษร 5. กำหนดอำนาจหน้าที่ความรับผิดชอบของเจ้าหน้าที่เป็นลายลักษณ์อักษร มีการสื่อสารทั่วทั้งสำนักงาน และจะต้องมีการสื่อสารภายในสำนักงานด้วยวิธีการที่เหมาะสมและมีประสิทธิภาพ อีกทั้งต้องมีการทบทวนการบริหารงานของสำนักงานบัญชีอย่างสม่ำเสมอ และ 6. ให้ความร่วมมือกับภาครัฐในด้านการกำกับดูแลและการเผยแพร่ข้อมูลข่าวสารที่เป็นประโยชน์จากภาครัฐสู่ลูกค้า

องค์ประกอบที่ 2 ด้านข้อกำหนดทางจรรยาบรรณของสำนักงานบัญชี หัวหน้าสำนักงานต้องกำกับดูแลให้บุคลากรในสำนักงานบัญชีปฏิบัติตามข้อบังคับของสภาวิชาชีพบัญชี (ฉบับที่ 19) เรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553 ซึ่งประกอบด้วย 1. ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต 2. ความรู้ ความสามารถ และมาตรฐานในการปฏิบัติงาน 3. การรักษาความลับ 4. ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ 5. ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคลหรือนิติบุคคล ที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้ และ 6. ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ และจรรยาบรรณทั่วไป

องค์ประกอบที่ 3 ด้านกระบวนการที่เกี่ยวข้องกับลูกค้าของสำนักงานบัญชี ประกอบด้วย 1. การกำหนดหลักเกณฑ์ในการคิดค่าบริการธรรมเนียม 2. การจัดทำสัญญาที่ชัดเจนและได้รับการยอมรับจากลูกค้า 3. การกำหนดระยะเวลาจัดเก็บค่าธรรมเนียมที่ชัดเจน 4. การออกหลักฐานการรับเงินให้ลูกค้าทุกครั้ง 5. ในกรณีที่ลูกค้ามอบหมายให้สำนักงานบัญชีเป็นผู้กระทำการใด ๆ แทน เช่น การนำส่งภาษี การนำส่งเงินสมทบกองทุนประกันสังคม เป็นต้น

สำนักงานบัญชีต้องนำเสนอและดำเนินการให้ครบถ้วนตามที่ลูกค้ามอบหมาย และ 6. การดูแลทรัพย์สินของลูกค้า โดยการจัดทำหลักฐานการส่งมอบและรับมอบสินทรัพย์ รวมถึงการดูแลรักษาและการจัดเก็บทรัพย์สินของลูกค้า

องค์ประกอบที่ 4 ด้านการจัดการทรัพยากรของสำนักงานบัญชี เป็นการจัดการเครื่องมืออุปกรณ์และทรัพยากรบุคคล โดย 1. สำนักงานบัญชีต้องจัดหาและบำรุงรักษาเครื่องมืออุปกรณ์ที่จำเป็นในการทำบัญชีเพื่อให้สามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ และมีการจัดระเบียบในสถานที่ทำงาน เพื่อก่อให้เกิดสภาพการทำงานที่ดีปลอดภัย มีระเบียบเรียบร้อย อันจะนำไปสู่การเพิ่มผลผลิตที่สูงขึ้น และ 2. บุคลากรในสำนักงานบัญชีต้องมีความสามารถตามตำแหน่งหน้าที่งาน ผู้ทำบัญชีต้องมีคุณสมบัติตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 และพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 มีการชี้แจงหรือจัดอบรมการปฏิบัติงานแก่บุคลากรใหม่ และจัดให้บุคลากรในสำนักงานได้ฝึกอบรมเพิ่มเติมอย่างต่อเนื่องตามข้อกำหนดของกฎหมาย โดยบุคลากรของหน่วยงานต้องได้รับการสื่อสาร และเสริมสร้างจิตสำนึกที่ดีจากสำนักงานบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับความต้องการของลูกค้า กฎหมาย และกฎระเบียบที่เกี่ยวข้อง ในกรณีที่ให้ผู้ทำบัญชีจากภายนอกสำนักงานบัญชีต้องมีมาตรการในการควบคุมผู้ทำบัญชีนั้นให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชี มาตรฐานการบัญชี และจรรยาบรรณ

องค์ประกอบที่ 5 ด้านการปฏิบัติงานของสำนักงานบัญชี สำนักงานบัญชีต้องดำเนินการ ดังนี้ 1. จัดทำบัญชีให้ถูกต้องและเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด 2. มีคู่มือการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีและปฏิบัติตามคู่มือนั้น 3. ชี้แจงบุคลากรให้เข้าใจถึงวัตถุประสงค์ที่ชัดเจนของงาน และมีการฝึกอบรมเพิ่มเติมตามความจำเป็น เพื่อให้สามารถปฏิบัติงานบรรลุได้ตามวัตถุประสงค์ 4. จัดให้มีการกำกับดูแลความคืบหน้าของงาน และคอยแก้ไขปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นกับงานนั้น และ 5. มีการแต่งตั้งและมอบหมายให้มีผู้ทำการทบทวนผลงานรวมทั้งนำไปปรับปรุงแก้ไขก่อนส่งมอบให้กับลูกค้า

องค์ประกอบที่ 6 ด้านการติดตาม ตรวจสอบของสำนักงานบัญชี สำนักงานบัญชีต้องดำเนินการ ดังนี้ 1. ต้องมีกระบวนการตรวจสอบการปฏิบัติงานของตนเองตามช่วงเวลาที่เหมาะสม เพื่อให้ทราบถึงผลการปฏิบัติงานว่า

เป็นไปตามแผนธุรกิจและข้อกำหนดของกฎหมาย โดยการตรวจสอบนี้จะกระทำโดยตนเองหรือบุคคลภายนอกก็ได้ 2. หากพบปัญหาจากการติดตาม ตรวจสอบ สำนักงานบัญชีจะต้องดำเนินการวิเคราะห์หาสาเหตุและกำหนดแนวทางแก้ไข เพื่อให้มั่นใจว่าปัญหาดังกล่าวจะไม่เกิดขึ้นซ้ำ 3. ต้องมีกระบวนการรับเรื่องร้องเรียนของลูกค้า รวมถึงการวิเคราะห์หาสาเหตุ การปฏิบัติการแก้ไขและแจ้งกลับไปยังลูกค้า และ 4. ต้องบันทึกผลการดำเนินงานตามข้อ 1-4 และเก็บรักษาไว้ตามระยะเวลาที่เหมาะสม

องค์ประกอบที่ 7 ด้านการจัดการเอกสารของสำนักงานบัญชี สำนักงานบัญชีต้องดำเนินการ 1. มีวิธีในการติดตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพให้เป็นปัจจุบัน 2. จัดเก็บข้อมูลของลูกค้าและของตนเองในลักษณะที่ป้องกันความเสียหาย สูญหาย หรือเสื่อมสภาพ และกำหนดระยะเวลาจัดเก็บตามกฎหมายที่เกี่ยวข้อง และ 3. ในกรณีที่มีการเก็บข้อมูลในรูปของสื่ออิเล็กทรอนิกส์ ต้องมีการสำรองข้อมูลตามรอบระยะเวลาและสถานที่ที่เหมาะสม

มาตรฐานคุณภาพการปฏิบัติงานของสำนักงานบัญชี ทั้ง 7 องค์ประกอบข้างต้น จะช่วยเพิ่มประสิทธิภาพและคุณภาพการให้บริการของสำนักงานบัญชี จากผลการศึกษาของเพ็ญธิดา พงษ์ธานี (2552) ยืนยันว่ามาตรฐานคุณภาพด้านความรับผิดชอบของผู้บริหารสำนักงานบัญชี มาตรฐานคุณภาพด้านข้อกำหนดทางจรรยาบรรณของสำนักงานบัญชี มาตรฐานคุณภาพด้านกระบวนการที่เกี่ยวข้องกับลูกค้าของสำนักงานบัญชี มาตรฐานคุณภาพด้านการปฏิบัติงานของสำนักงานบัญชี และมาตรฐานคุณภาพด้านการติดตามตรวจสอบของสำนักงานบัญชี ส่งผลให้เกิดคุณภาพการบริการของสำนักงานบัญชี ในแง่การตอบสนองต่อลูกค้า การให้ความเชื่อมั่นต่อลูกค้า การดูแลเอาใจใส่ต่อลูกค้า ภาพลักษณ์ของสำนักงานบัญชี รวมถึงความน่าเชื่อถือของสำนักงานบัญชี

ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อมาตรฐานคุณภาพการปฏิบัติงานตามแนวปฏิบัติด้านการควบคุมคุณภาพสำนักงานบัญชี

ปัจจัยด้านผู้บริหารระดับสูง

ปัจจัยสำคัญที่มีอิทธิพลต่อนโยบายและแนวปฏิบัติงานขององค์กรต่าง ๆ คือ ผู้บริหารระดับสูงขององค์กร โดยผู้บริหารระดับสูงจะมีอิทธิพลต่อผู้ตามและต่อกระบวนการ

ทั้งหมดขององค์กรเพื่อที่จะบรรลุถึงผลลัพธ์ที่วางเอาไว้ขององค์กร (Bertrand & Schoar, 2003) แนวคิดทฤษฎีภาวะผู้นำระดับสูง (Upper Echelon Theory) ได้อธิบายถึงคุณลักษณะของผู้บริหารระดับสูง ซึ่งประกอบด้วย เพศ อายุ ภูมิหลังด้านการศึกษา ประสบการณ์ และอื่น ๆ ว่ามีบทบาทสำคัญต่อการกำหนดนโยบาย กระบวนการ และแนวปฏิบัติในการทำงานขององค์กร (Hambrick & Mason, 1984; Hiebl, 2014) นอกจากนี้ Goleman (2000) ยืนยันว่าลักษณะภาวะผู้นำที่ต่างกันยังมีผลกระทบต่อองค์กรในมิติที่แตกต่างกัน ดังนั้นงานวิจัยนี้จึงได้กำหนดสมมติฐานว่าคุณลักษณะของหัวหน้าสำนักงานบัญชีมีอิทธิพลต่อคุณภาพในการดำเนินงานตามแนวปฏิบัติด้านการควบคุมคุณภาพของสำนักงานบัญชี

H₁ คุณลักษณะของหัวหน้าสำนักงานมีความสัมพันธ์กับคุณภาพการปฏิบัติงานของสำนักงานบัญชี

ปัจจัยด้านทรัพยากรขององค์กร

ความสำเร็จของการดำเนินการตามนโยบายหรือแผนงานขององค์กรขึ้นอยู่กับปัจจัยภายในที่สำคัญ คือ ทรัพยากรขององค์กรที่จะสนับสนุนการดำเนินงานตามนโยบายและแผนงานเพื่อให้องค์กรบรรลุเป้าหมาย ทรัพยากรที่สำคัญขององค์กร ประกอบด้วย ทรัพยากรด้านการเงิน ทรัพยากรมนุษย์ ลูกค้า ผลิตภัณฑ์และบริการขององค์กร องค์กรความรู้ รวมถึงทรัพยากรอื่นๆ โดยทฤษฎีฐานทรัพยากรขององค์กร (Resource Based View of the Firm: RBV) เสนอแนวคิดที่ว่า ทรัพยากรเป็นสิ่งที่มีความสามารถเพิ่มมูลค่าเป็นตัวเงินได้ (Value) ทรัพยากรเป็นสิ่งที่หายาก (Rare) ไม่สามารถเลียนแบบให้เหมือนได้ (Cost to imitate) และ ทรัพยากรไม่สามารถใช้สิ่งใดมาทดแทน (Nonsubstitutable) ถือเป็นปัจจัยพื้นฐานสำคัญที่จะเพิ่มมูลค่าและสร้างความได้เปรียบในการแข่งขัน อันจะส่งผลต่อการดำเนินงานในระยะยาวขององค์กร (Barney, 1991) โดยทฤษฎีนี้มุ่งเน้นการสร้างสมรรถนะระหว่างจุดแข็งและจุดอ่อนขององค์กรกับโอกาสและอุปสรรคที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงสภาพแวดล้อมภายนอก ดังนั้น องค์กรจะต้องวางแผนการใช้ทรัพยากรที่มีอยู่เพื่อตอบสนองต่อการเปลี่ยนแปลงต่าง ๆ งานวิจัยนี้จึงได้กำหนดสมมติฐานว่า การกำหนดนโยบายและการดำเนินงานตามแนวปฏิบัติด้านการควบคุมคุณภาพของสำนักงานบัญชี

ขึ้นอยู่กับฐานทรัพยากรต่าง ๆ ของสำนักงานบัญชี ได้แก่ ทุนจดทะเบียน พนักงานหรือผู้ทำบัญชี ฐานลูกค้าของสำนักงานบัญชี และบริการของสำนักงานบัญชี

H₂ ฐานทรัพยากรขององค์กรมีความสัมพันธ์กับคุณภาพการปฏิบัติงานของสำนักงานบัญชี

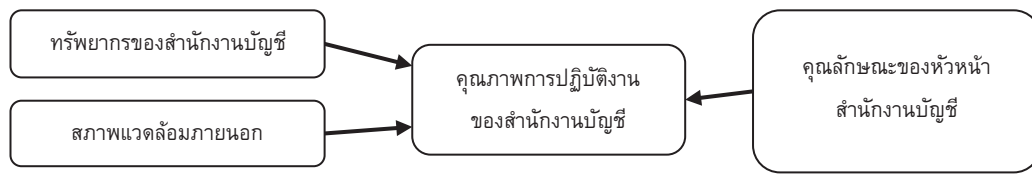
ปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมภายนอก

ผลกระทบอันเกิดจากการเปลี่ยนแปลงสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ และแรงกดดันอันเกิดจากสภาพแวดล้อมภายนอกที่ธุรกิจไม่สามารถควบคุมได้ถือเป็นปัจจัยสำคัญที่ผลักดันให้ธุรกิจต้องกำหนดนโยบายและปรับเปลี่ยนทิศทางการดำเนินงานขององค์กรให้สอดคล้องกับสภาพแวดล้อมภายนอกที่เปลี่ยนแปลงไปหรือเพื่อรองรับต่อแรงกดดันจากภายนอก จากการทบทวนวรรณกรรมพบว่า ปัจจัยภายนอกที่ส่งผลกระทบต่อองค์กร ได้แก่ สภาพเศรษฐกิจ ทัศนคติของลูกค้า การแข่งขันในตลาดหรืออุตสาหกรรม เทคโนโลยี กฎหมายและระเบียบข้อบังคับ และการเปิดเสรีทางเศรษฐกิจ เป็นต้น (Bstieler, 2005; Gordon & Naryanan, 1984) ดังนั้น งานวิจัยนี้จึงได้กำหนดสมมติฐานว่าปัจจัยภายนอกที่สำคัญ ได้แก่ ทัศนคติของลูกค้าต่อความมีคุณภาพของสำนักงานบัญชี สภาพการแข่งขันในอุตสาหกรรมให้บริการด้านบัญชี กฎหมายและระเบียบข้อบังคับของหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง รวมถึงการเปิดเสรีทางเศรษฐกิจ มีอิทธิพลให้สำนักงานบัญชีขนาดกลางและขนาดย่อมต้องกำหนดนโยบายคุณภาพและกระบวนการทำงานเพื่อก้าวสู่การปฏิบัติงานตามมาตรฐานคุณภาพ

H₃ แรงกดดันจากภายนอกมีความสัมพันธ์กับคุณภาพการปฏิบัติงานของสำนักงานบัญชี

กรอบแนวคิดในการวิจัย

จากการทบทวนวรรณกรรมข้างต้น พอสรุปได้ว่าปัจจัยสำคัญที่มีผลต่อมาตรฐานคุณภาพการปฏิบัติงานของสำนักงานบัญชีขนาดกลางและขนาดย่อม ได้แก่ ปัจจัยด้านหัวหน้าสำนักงานบัญชี ปัจจัยด้านฐานทรัพยากรของสำนักงานบัญชี และปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมภายนอก ดังนั้น งานวิจัยนี้จึงได้กำหนดกรอบแนวคิดไว้ดังนี้



ภาพที่ 1 กรอบแนวความคิดในการวิจัย

วิธีการวิจัย

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรที่ใช้ในการศึกษาครั้งนี้ คือ สำนักงานบัญชีขนาดกลางและขนาดย่อมที่จดทะเบียนกับกรมพัฒนาธุรกิจการค้าและยังไม่ได้ผ่านการรับรองเป็นสำนักงานบัญชีคุณภาพหรือยังไม่เข้าร่วมโครงการสำนักงานบัญชีคุณภาพกับกรมพัฒนาธุรกิจการค้า จำนวน 4,925 ราย (กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, 2557) โดยสำนักงานบัญชีขนาดกลางและขนาดย่อม² เป็นสำนักงานที่ให้บริการด้านการทำบัญชีและที่เกี่ยวข้อง ซึ่งอาจจัดตั้งในรูปแบบบุคคลธรรมดา คณะบุคคลหรือนิติบุคคล โดยผู้วิจัยได้กำหนดขนาดกลุ่มตัวอย่าง ตามสูตรของ Krejcie and Morgan (1970) โดยกำหนดค่าความคลาดเคลื่อน 0.05 ได้จำนวน 357 ตัวอย่าง และเนื่องจากข้อจำกัดด้านงบประมาณและเวลา ผู้วิจัยจึงใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างตามความสะดวก (Convenience Sampling) อย่างไรก็ดีตาม ผู้วิจัยได้ทำการสุ่มตัวอย่างในลักษณะกระจายทั่วทุกภาคของประเทศไทย เพื่อให้ได้ข้อมูลที่ได้เป็นตัวแทนของประชากรมากที่สุด

การเก็บรวบรวมข้อมูล

การวิจัยนี้เป็นการวิจัยเชิงสำรวจ (Survey Research) เพื่อให้ศึกษาคุณภาพและปัจจัยที่ส่งผลต่อมาตรฐานคุณภาพการปฏิบัติงานของสำนักงานบัญชีขนาดกลางและขนาดย่อมของไทย ตามแนวปฏิบัติด้านการควบคุมคุณภาพสำนักงานบัญชี กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ โดยเก็บรวบรวมข้อมูลจากการส่งแบบสอบถามออนไลน์เพื่อสอบถามหัวหน้าสำนักงานบัญชีทั่วประเทศในช่วงระหว่างเดือนตุลาคมถึงพฤศจิกายน พ.ศ. 2557

² สำนักงานบัญชีขนาดกลาง หมายถึง สำนักงานบัญชีที่มีการจ้างพนักงานระหว่าง 51-200 คน มีทรัพย์สินถาวรระหว่าง 50-200 ล้านบาท และสำนักงานบัญชีขนาดย่อม หมายถึง สำนักงานบัญชีที่มีการจ้างพนักงานไม่เกิน 50 คน และมีทรัพย์สินถาวรไม่เกิน 50-200 ล้านบาท (สถาบันพัฒนาวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม, 2556)

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย คือ แบบสอบถาม ซึ่งแบ่งเป็น 5 ส่วน คือ

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับหัวหน้าสำนักงานบัญชี

ส่วนที่ 2 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับสำนักงานบัญชี

ส่วนที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับแรงกดดันจากภายนอกต่อการเป็นสำนักงานบัญชีคุณภาพ

ส่วนที่ 4 การดำเนินงานตามองค์ประกอบของระบบคุณภาพสำนักงานบัญชี

ส่วนที่ 5 เป้าหมายในการเข้าสู่การเป็นสำนักงานบัญชีคุณภาพ

การวัดค่าตัวแปร

ตัวแปรต้น (Independent Variable)

1. คุณลักษณะของหัวหน้าสำนักงานบัญชี ประกอบด้วย เพศ อายุ และระดับการศึกษา โดยตัวแปรเพศวัดค่าตัวแปรโดยกำหนดให้ เพศชาย = 0 และ เพศหญิง = 1 ตัวแปรอายุ กำหนดให้ อายุต่ำกว่า 30 ปี = 1 อายุ 30-35 ปี = 2 อายุ 36-40 ปี = 3 อายุ 41-45 ปี = 4 อายุ 46-50 ปี = 5 และอายุ 50 ปีขึ้นไป = 6 และระดับการศึกษาสูงสุดวัดค่าตัวแปรโดยกำหนดให้ ระดับการศึกษาต่ำกว่าปริญญาตรี = 1 ปริญญาตรี = 2 ปริญญาโท = 3 ปริญญาเอก = 4

2. ทรัพยากรของสำนักงานบัญชี ประกอบด้วย ทุนจดทะเบียน จำนวนพนักงานบัญชีที่ปฏิบัติงานเต็มเวลา จำนวนลูกค้าที่รับทำบัญชี และบริการของสำนักงานบัญชี โดยตัวแปรจำนวนทุนจดทะเบียน วัดค่าโดยกำหนดให้ ทุนจดทะเบียนต่ำกว่าหรือเท่ากับ 1 แสนบาท = 1 มากกว่า 1 แสนบาท – 5 แสนบาท = 2 มากกว่า 5 แสนบาท – 1 ล้านบาท = 3 มากกว่า 1 ล้านบาท – 5 ล้านบาท = 4 มากกว่า 5 ล้านบาท – 10 ล้านบาท = 5 ตั้งแต่ 10 ล้านบาทขึ้นไป = 6 ตัวแปรจำนวนพนักงานบัญชีปฏิบัติงานเต็มเวลา วัดค่าโดยกำหนดให้ จำนวนพนักงานน้อยกว่า 10 คน = 1 จำนวนพนักงาน 10-20 คน = 2 จำนวนพนักงาน 21-30 คน = 3 จำนวนพนักงาน 31-40 คน = 4 จำนวนพนักงาน 41-50 คน = 5 และจำนวนพนักงาน 50 คนขึ้นไป = 6 ตัวแปรจำนวนลูกค้าที่รับทำบัญชี วัดค่าโดยกำหนดให้ จำนวนลูกค้าน้อยกว่า 30 ราย = 1 จำนวนลูกค้า 31-60 ราย = 2 จำนวนลูกค้า

61-100 ราย = 3 และจำนวนลูกค้า 100 รายขึ้นไป = 4 และตัวแปรรูปแบบการให้บริการของสำนักงานบัญชี กำหนดให้การให้บริการรับทำบัญชี = 1 บริการทำบัญชี และรับตรวจสอบบัญชี = 2 บริการรับทำบัญชี และ รับให้บริการอื่น ๆ เช่น วางระบบบัญชี ปรึกษาด้านกฎหมาย = 3 บริการรับทำบัญชี รับตรวจสอบบัญชี และให้บริการอื่น ๆ เช่น วางระบบบัญชี ปรึกษาด้านกฎหมาย = 4

3. สภาพแวดล้อมภายนอก ได้แก่ ทัศนคติของลูกค้าต่อการเป็นสำนักงานบัญชีคุณภาพ สภาพการแข่งขันในอุตสาหกรรม กฎหมาย ระเบียบและข้อบังคับ รวมถึงการเปิดเสรีทางเศรษฐกิจ หรือ การรวมตัวเป็นประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน โดยผู้วิจัยใช้มาตรวัดแบบลิเคิร์ต (Likert Scale) เพื่อศึกษาความคิดเห็นเกี่ยวกับแรงกดดันจากภายนอก โดยกำหนดให้คะแนน 5 = เห็นด้วยอย่างยิ่ง 4 = เห็นด้วย 3 = ไม่แน่ใจ 2 = ไม่เห็นด้วย และ 1 = ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง

ตัวแปรตาม (Dependent Variable) คือ มาตรฐานคุณภาพการปฏิบัติงานของสำนักงานบัญชี 7 ด้าน ซึ่งผู้วิจัยวัดค่าตัวแปรโดยใช้ข้อคำถามจากเกณฑ์ประเมินมาตรฐานองค์ประกอบคุณภาพสำนักงานบัญชีของกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ ซึ่งสอดคล้องกับแนวปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพสำนักงานบัญชีที่กำหนดโดย International Federation of Accountants (2011) วัดค่าโดยใช้มาตรวัดแบบลิเคิร์ต (Likert Scale) กำหนดให้คะแนน 5 = มีคุณภาพ

มากที่สุด 4 = มีคุณภาพมาก 3 = คุณภาพปานกลางหรือพอใช้ 2 = มีคุณภาพน้อย และ 1 = มีคุณภาพน้อยที่สุด

การแปลผลใช้เกณฑ์การแปลความหมายเพื่อการจัดระดับค่าเฉลี่ย โดยแบ่งออกเป็นช่วงได้ดังนี้

ค่าเฉลี่ย 4.50-5.00 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ปัจจัยสำคัญหรือระดับความมีคุณภาพมากที่สุด

ค่าเฉลี่ย 3.50-4.49 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ปัจจัยสำคัญหรือระดับความมีคุณภาพมาก

ค่าเฉลี่ย 2.50-3.49 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ปัจจัยสำคัญหรือระดับความมีคุณภาพปานกลาง

ค่าเฉลี่ย 1.50-2.49 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ปัจจัยสำคัญหรือระดับความมีคุณภาพน้อยค่าเฉลี่ย

1.00-1.49 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ปัจจัยสำคัญหรือระดับความมีคุณภาพน้อยที่สุด

การวิเคราะห์ข้อมูล

ข้อมูลที่รวบรวมจากแบบสอบถาม นำมาวิเคราะห์สถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ ค่าความถี่ (Frequency) และค่าร้อยละ (Percentage) ค่าเฉลี่ย (Mean) ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) และการทดสอบสมมติฐานเพื่อวิเคราะห์หาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระและตัวแปรตามด้วยวิธีการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) โดยใช้แบบจำลองในการศึกษา ดังนี้

$$QCP = \beta_0 + \beta_1SEX + \beta_2AGE + \beta_3EDU + \beta_4CAP + \beta_5NUM_FTE + \beta_6NUM_CUS + \beta_7SERVICE + \beta_8ATTITUDE + \beta_9COMPET + \beta_{10}LAW + \beta_{11}AEC + \epsilon$$

โดยกำหนดให้

QCP = การดำเนินงานตามมาตรฐานคุณภาพสำนักงานบัญชี

SEX = เพศของหัวหน้าสำนักงานบัญชี

AGE = อายุของหัวหน้าสำนักงานบัญชี

EDU = ระดับการศึกษาของหัวหน้าสำนักงานบัญชี

CAP = ทุนจดทะเบียน

NUM_FTE = จำนวนพนักงานบัญชีปฏิบัติงานเต็มเวลา

NUM_CUS = จำนวนลูกค้าที่รับทำบัญชี

SERVICE = บริการของสำนักงานบัญชี

ATTITUDE = ทัศนคติของลูกค้า

COMPET = การแข่งขันในอุตสาหกรรม

LAW = กฎหมาย ระเบียบและข้อบังคับ

AEC = การเปิดเสรีทางเศรษฐกิจหรือการรวมตัวเป็นประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน

ϵ = ค่าความคลาดเคลื่อน

ผลการศึกษาพบว่า มีสำนักงานบัญชีร่วมตอบแบบสอบถาม จำนวน 365 ราย มีสถานที่ตั้งกระจายอยู่ตามภูมิภาคต่าง ๆ ในประเทศไทย ประกอบด้วย ภาคกลาง จำนวน 109 ราย คิดเป็นร้อยละ 29.9 กรุงเทพมหานคร จำนวน 107 ราย คิดเป็นร้อยละ 29.3 ภาคใต้ จำนวน 64 ราย คิดเป็นร้อยละ 17.5 ภาคเหนือ จำนวน 53 ราย คิดเป็นร้อยละ 14.5 ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ จำนวน 13 ราย คิดเป็นร้อยละ 3.6 ภาคตะวันออก จำนวน 10 ราย คิดเป็น ร้อยละ 2.7 และภาคตะวันตก จำนวน 9 ราย คิดเป็นร้อยละ 2.5 ตามลำดับ

ข้อมูลทั่วไป

ผลการศึกษาข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับสำนักงานบัญชี ประกอบด้วย ทุนจดทะเบียน จำนวนพนักงานปฏิบัติงานเต็มเวลา จำนวนลูกค้าที่รับทำบัญชี บริการของสำนักงานบัญชี สามารถแสดงค่าความถี่และร้อยละของข้อมูลทั่วไป ดังตารางที่ 1

ผลการศึกษา

ตารางที่ 1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับสำนักงานบัญชี

	จำนวน	ร้อยละ
ทุนจดทะเบียน		
ต่ำกว่าหรือเท่ากับ 1 แสนบาท	79	21.6
มากกว่า 1 แสนบาท – 5 แสนบาท	186	51.0
มากกว่า 5 แสนบาท – 1 ล้านบาท	82	22.5
มากกว่า 1 ล้านบาท – 5 ล้านบาท	15	4.1
มากกว่า 5 ล้านบาท	3	0.8
จำนวนพนักงานบัญชีปฏิบัติงานเต็มเวลา		
น้อยกว่า 10 คน	107	29.3
10 – 20 คน	159	43.6
21 – 30 คน	71	19.5
31 – 40 คน	17	4.6
41 – 50 คน	6	1.6
50 คนขึ้นไป	5	1.4
จำนวนลูกค้าที่รับทำบัญชี		
น้อยกว่า 30 ราย	58	15.9
31 – 60 ราย	93	25.5
61 – 100 ราย	109	29.9
100 รายขึ้นไป	105	28.7
บริการของสำนักงานบัญชี		
รับทำบัญชี	136	37.3
รับทำบัญชีและรับตรวจสอบบัญชี	128	35.0
รับทำบัญชี และให้บริการอื่นๆ	50	13.7
รับทำบัญชี รับตรวจสอบบัญชี และให้บริการอื่นๆ	51	14.0

จากตารางที่ 1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับสำนักงานพบว่า สำนักงานบัญชีส่วนใหญ่มีทุนจดทะเบียนมากกว่า 1 แสนบาท-5 แสนบาท จำนวน 186 ราย คิดเป็นร้อยละ 51.0 รองลงมา คือ ทุนจดทะเบียนมากกว่า 5 แสนบาท – 1 ล้านบาท จำนวน 82 ราย คิดเป็นร้อยละ 22.5 ทุนจดทะเบียนต่ำกว่าหรือเท่ากับ 1 แสนบาท จำนวน 79 ราย คิดเป็นร้อยละ 21.6 ทุนจดทะเบียนมากกว่า 1 ล้านบาทขึ้นไป จำนวน 18 ราย คิดเป็นร้อยละ 4.9 ตามลำดับ ซึ่งสำนักงานบัญชีมากที่สุดมีจำนวนพนักงานบัญชีปฏิบัติงานเต็มเวลา 10-20 คน จำนวน 159 ราย คิดเป็นร้อยละ 43.6 รองลงมา คือ มีพนักงานบัญชีปฏิบัติงานเต็มเวลาน้อยกว่า 10 คน จำนวน 107 ราย คิดเป็นร้อยละ 29.3 และมีพนักงานบัญชีปฏิบัติงานเต็มเวลา 21-30 คน จำนวน 71 ราย คิดเป็นร้อยละ 19.5 และมีจำนวนพนักงานบัญชีปฏิบัติงานมากกว่า 30 คน จำนวน 28 ราย คิดเป็นร้อยละ 7.6 โดยจำนวนลูกค้าที่รับทำบัญชีส่วนใหญ่อยู่ระหว่าง 61-100 รายมากที่สุด

จำนวน 109 รายคิดเป็นร้อยละ 29.9 รองลงมา คือ มีลูกค้าจำนวน 100 รายขึ้นไป จำนวน 105 รายคิดเป็นร้อยละ 28.7 มีลูกค้าจำนวน 31-60 ราย จำนวน 93 ราย คิดเป็นร้อยละ 25.5 และมีลูกค้าจำนวนน้อยกว่า 30 ราย จำนวน 58 ราย คิดเป็นร้อยละ 15.9 ส่วนบริการของสำนักงานบัญชีพบว่า สำนักงานบัญชีมากที่สุดรับทำบัญชีเพียงอย่างเดียว จำนวน 136 ราย คิดเป็นร้อยละ 37.3 รองลงมา คือ รับทำบัญชีและรับตรวจสอบบัญชี จำนวน 128 รายคิดเป็นร้อยละ 35.0 รับทำบัญชี รับตรวจสอบบัญชีและรับให้บริการอื่น ๆ เช่น วางระบบบัญชี รับปรึกษาด้านกฎหมาย จำนวน 51 รายคิดเป็นร้อยละ 14.0 ตามลำดับ และรับทำบัญชีและรับให้บริการอื่น ๆ เช่น วางระบบบัญชี ปรึกษาด้านกฎหมาย จำนวน 50 รายคิดเป็นร้อยละ 13.7

ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับหัวหน้าสำนักงาน ซึ่งประกอบด้วย เพศ อายุ และระดับการศึกษา สามารถแสดงค่าความถี่และร้อยละ ดังตารางที่ 2

ตารางที่ 2 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับหัวหน้าสำนักงานบัญชี

	จำนวน	ร้อยละ
เพศ		
หญิง	214	58.6
ชาย	151	41.4
อายุ		
ต่ำกว่า 30 ปี	101	27.7
30 – 35 ปี	61	16.7
36 – 40 ปี	51	14.0
41 – 45 ปี	88	24.1
46 – 50 ปี	47	12.9
มากกว่า 50 ปี	17	4.6
ระดับการศึกษา		
ต่ำกว่าปริญญาตรี	33	9.0
ปริญญาตรี	185	50.7
ปริญญาโท	119	32.6
ปริญญาเอก	28	7.7

จากตารางที่ 2 พบว่า หัวหน้าสำนักงานบัญชีส่วนใหญ่ เป็นเพศหญิง จำนวน 214 คน คิดเป็นร้อยละ 58.6 และเพศชาย จำนวน 151 คน คิดเป็นร้อยละ 41.4 หัวหน้าสำนักงานมากที่สุดมีอายุต่ำกว่า 30 ปี จำนวน 101 ราย คิดเป็นร้อยละ 27.7 รองลงมาคือ ช่วงอายุ 41-45 ปี จำนวน 88 ราย คิดเป็นร้อยละ 24.1 ช่วงอายุ 30-35 ปี จำนวน 61 ราย คิดเป็นร้อยละ 16.7 ช่วงอายุ 46-50 ปี จำนวน 47 ราย คิดเป็นร้อยละ 12.9 ช่วงอายุ 36-40 ปี จำนวน 51 ราย คิดเป็นร้อยละ 14.0 และช่วงอายุที่มากกว่า 50 ปี จำนวน 17 ราย คิดเป็นร้อยละ 4.6 หัวหน้า

สำนักงานส่วนใหญ่สำเร็จการศึกษาสูงสุด ระดับปริญญาตรี จำนวน 185 ราย คิดเป็นร้อยละ 50.7 รองลงมา คือ ระดับปริญญาโท จำนวน 119 ราย คิดเป็นร้อยละ 32.6 ระดับต่ำกว่าปริญญาตรี จำนวน 33 ราย คิดเป็นร้อยละ 9.0 และระดับปริญญาเอกน้อยที่สุด จำนวน 28 ราย คิดเป็นร้อยละ 7.7 ตามลำดับ

ผลการศึกษาคุณภาพการปฏิบัติงานของสำนักงานบัญชี

ผลการศึกษาคุณภาพการปฏิบัติงานของสำนักงานบัญชี แบ่งตามองค์ประกอบคุณภาพทั้ง 7 ด้าน แสดงดังตารางที่ 3

ตารางที่ 3 คุณภาพการปฏิบัติงานของสำนักงานบัญชีขนาดกลางและขนาดย่อมของไทย

องค์ประกอบคุณภาพสำนักงานบัญชี	Min	Max	Mean	SD	แปลผล
1. ความรับผิดชอบของผู้บริหารสำนักงานบัญชี	2.0	5.0	4.27	0.69	มาก
2. ข้อกำหนดทางด้านจรรยาบรรณของสำนักงานบัญชี	1.0	5.0	4.38	0.68	มาก
3. กระบวนการที่เกี่ยวข้องกับลูกค้าของสำนักงานบัญชี	1.0	5.0	4.33	0.69	มาก
4. การจัดการทรัพยากรของสำนักงานบัญชี	1.0	5.0	4.32	0.70	มาก
5. การปฏิบัติงานของสำนักงานบัญชี	1.0	5.0	4.33	0.69	มาก
6. การติดตามตรวจสอบของสำนักงานบัญชี	1.0	5.0	4.31	0.70	มาก
7. การจัดการเอกสารของสำนักงานบัญชี	1.0	5.0	4.35	0.68	มาก
ค่าเฉลี่ยรวม	1.14	5.0	4.33	0.69	มาก

จากตารางที่ 3 พบว่าสำนักงานบัญชีขนาดกลางและขนาดย่อมของไทยมีคุณภาพการปฏิบัติงานตามมาตรฐานคุณภาพในทุกองค์ประกอบโดยรวมอยู่ในระดับมาก มีค่าเฉลี่ย 4.33 โดยมีมาตรฐานคุณภาพในด้านข้อกำหนดทางจรรยาบรรณของสำนักงานบัญชีมากที่สุด ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.38 รองลงมา คือ มาตรฐานคุณภาพด้านการจัดเอกสารของสำนักงานบัญชี มาตรฐานคุณภาพด้าน

กระบวนการที่เกี่ยวข้องกับลูกค้าของสำนักงานบัญชี มาตรฐานคุณภาพด้านการปฏิบัติงานของสำนักงานบัญชี มาตรฐานคุณภาพด้านการจัดการทรัพยากรของสำนักงานบัญชี มาตรฐานคุณภาพด้านการติดตามตรวจสอบของสำนักงานบัญชี และมาตรฐานคุณภาพด้านความรับผิดชอบต่อผู้บริหารสำนักงานบัญชี โดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.35, 4.33, 4.33, 4.32, 4.31 และ 4.28 ตามลำดับ

ผลการวิเคราะห์ปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพการปฏิบัติงานของสำนักงานบัญชี

ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยด้านผู้บริหารสำนักงานบัญชี ปัจจัยด้านทรัพยากรของ

สำนักงาน และปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมภายนอกกับมาตรฐานคุณภาพการปฏิบัติงานของสำนักงานบัญชี 7 ด้าน แสดงดังตารางที่ 4

ตารางที่ 4 ปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพการปฏิบัติงานของสำนักงานบัญชีขนาดกลางและขนาดย่อมของไทย

องค์ประกอบคุณภาพของสำนักงานบัญชี	1	2	3	4	5	6	7
ปัจจัยด้านผู้บริหารระดับสูง							
เพศ	-0.046 (0.329)	0.045 (0.362)	0.054 (0.266)	0.012 (0.788)	-0.005 (0.919)	-0.019 (0.668)	-0.032 (0.510)
อายุ	-0.026 (0.179)	-0.029 (0.144)	-0.041 ^{**} (0.041)	-0.031 [*] (0.074)	-0.037 [*] (0.054)	-0.037 ^{**} (0.040)	-0.048 ^{**} (0.018)
ระดับการศึกษา	0.099 ^{**} (0.017)	0.107 ^{**} (0.015)	0.109 ^{**} (0.012)	0.094 ^{**} (0.014)	-0.002 (0.958)	0.005 (0.901)	0.072 (0.101)
ปัจจัยด้านทรัพยากรของสำนักงานบัญชี							
ทุนจดทะเบียน	0.006 (0.862)	0.022 (0.532)	0.009 (0.791)	0.002 (0.944)	0.061 [*] (0.066)	0.071 ^{**} (0.021)	0.033 (0.339)
จำนวนพนักงานบัญชี	0.003 (0.910)	-0.033 (0.244)	-0.009 (0.748)	-0.016 (0.518)	0.022 (0.413)	0.009 (0.711)	0.027 (0.331)
จำนวนลูกค้าที่รับทำบัญชี	0.066 ^{**} (0.021)	0.045 (0.136)	0.064 ^{**} (0.032)	0.055 ^{**} (0.034)	0.035 (0.225)	0.020 (0.551)	0.018 (0.444)
บริการของสำนักงาน	0.046 [*] (0.053)	0.020 (0.415)	-0.006 (0.816)	0.006 (0.722)	-0.034 (0.153)	-0.013 (0.568)	-0.007 (0.791)
ปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมภายนอก							
ทัศนคติของลูกค้า	0.065 [*] (0.077)	-0.005 (0.902)	-0.016 (0.667)	0.051 (0.134)	-0.012 (0.737)	0.014 (0.689)	-0.002 (0.965)
สภาวะแข่งขันในอุตสาหกรรม	0.017 (0.639)	0.005 (0.888)	0.026 (0.489)	0.009 (0.777)	0.072 ^{**} (0.044)	0.069 ^{**} (0.041)	0.044 (0.242)
กฎหมายระเบียบและข้อบังคับ	0.094 ^{***} (0.009)	0.064 [*] (0.090)	0.064 [*] (0.083)	0.039 (0.229)	0.200 ^{***} (0.000)	0.204 ^{***} (0.000)	0.165 ^{***} (0.000)
การเปิดเสรีทางเศรษฐกิจ	0.075 ^{**} (0.037)	0.062 [*] (0.099)	0.093 ^{**} (0.013)	0.058 [*] (0.080)	0.160 ^{***} (0.000)	0.141 ^{***} (0.000)	0.129 ^{***} (0.001)
R-Square	0.121	0.063	0.084	0.078	0.216	0.241	0.156
Adjusted R-Square	0.093	0.034	0.056	0.049	0.192	0.218	0.130
F-Statistic	4.40 ^{***}	2.17 ^{**}	2.95 ^{***}	2.72 ^{***}	8.86 ^{***}	10.20 ^{***}	5.93 ^{***}

หมายเหตุ :- * ระดับนัยสำคัญ 0.10 ** ระดับนัยสำคัญ 0.05 *** ระดับนัยสำคัญ 0.01

จากตารางที่ 4 แสดงให้เห็นว่าปัจจัยทั้ง 3 ด้าน ได้แก่ ปัจจัยด้านผู้บริหารระดับสูง ปัจจัยด้านทรัพยากรของสำนักงานบัญชี และปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมภายนอกส่งผลต่อมาตรฐานคุณภาพการปฏิบัติงานของสำนักงานบัญชีขนาดกลางและขนาดย่อม โดยผลการวิเคราะห์สามารถสรุปได้ ดังนี้

1) ปัจจัยด้านผู้บริหารระดับสูงที่มีผลต่อคุณภาพการปฏิบัติงานของสำนักงานบัญชี พบว่า ระดับการศึกษาของผู้บริหารสำนักงานบัญชีส่งผลในเชิงบวกต่อคุณภาพการดำเนินงานตามมาตรฐานคุณภาพ ด้านความรับผิดชอบของผู้บริหารของสำนักงานบัญชี มาตรฐานคุณภาพด้านข้อกำหนดทางจรรยาบรรณ มาตรฐานคุณภาพด้านกระบวนการที่

เกี่ยวข้องกับลูกค้า มาตรฐานคุณภาพด้านการจัดการทรัพยากรของสำนักงานบัญชี อย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ 0.05 ในขณะที่อายุของหัวหน้าสำนักงานบัญชีส่งผลในเชิงลบต่อมาตรฐานคุณภาพการปฏิบัติงาน ด้านกระบวนการที่เกี่ยวข้องกับลูกค้า ด้านการจัดการทรัพยากร ด้านการปฏิบัติงาน ด้านการติดตามตรวจสอบ และด้านการจัดทำเอกสารของสำนักงานบัญชีที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 และ 0.10

2) ปัจจัยด้านทรัพยากรของสำนักงานบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพการปฏิบัติงานของสำนักงานบัญชี พบว่า ปัจจัยด้านจำนวนลูกค้าที่รับทำบัญชี ส่งผลในเชิงบวกต่อมาตรฐานคุณภาพการปฏิบัติงานด้านความรับผิดชอบของผู้บริหาร ด้านกระบวนการที่เกี่ยวข้องกับลูกค้า และด้านการจัดการทรัพยากรของสำนักงานบัญชีที่ระดับ 0.05 ในขณะที่บริการของสำนักงานบัญชีส่งผลในเชิงบวกต่อมาตรฐานคุณภาพการปฏิบัติงานด้านความรับผิดชอบของผู้บริหาร ที่ระดับนัยสำคัญ 0.10

3) ปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมภายนอกที่ส่งผลต่อคุณภาพการปฏิบัติงานของสำนักงานบัญชี พบว่า ทศนคติของลูกค้าต่อมาตรฐานคุณภาพการปฏิบัติงานของสำนักงานบัญชี สภาพการแข่งขันในอุตสาหกรรม กฎหมายและระเบียบข้อบังคับ และการเปิดเสรีทางเศรษฐกิจส่งผลต่อคุณภาพการปฏิบัติงานในด้านความรับผิดชอบของผู้บริหารของสำนักงานบัญชีในทิศทางเดียวกัน กล่าวคือ ทศนคติของลูกค้าต่อสำนักงานบัญชีคุณภาพส่งผลให้เกิดมาตรฐานคุณภาพการปฏิบัติงาน ด้านความรับผิดชอบของผู้บริหาร ณ ระดับนัยสำคัญ 0.10 สภาพการแข่งขันในอุตสาหกรรมส่งผลเชิงบวกต่อมาตรฐานคุณภาพการปฏิบัติงานด้านการปฏิบัติงานของสำนักงานบัญชี และมาตรฐานคุณภาพด้านการติดตามตรวจสอบของสำนักงานบัญชีที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 ในขณะที่กฎหมายและระเบียบข้อบังคับส่งผลต่อมาตรฐานคุณภาพการปฏิบัติงานของสำนักงานบัญชีในทุกด้าน ณ ระดับนัยสำคัญ 0.10, 0.05 และ 0.01 ยกเว้นด้านการจัดการทรัพยากรของสำนักงานบัญชี และการเปิดเสรีทางเศรษฐกิจส่งผลต่อมาตรฐานคุณภาพการปฏิบัติงานของสำนักงานบัญชีในทุกด้าน ณ ระดับนัยสำคัญ 0.10, 0.05 และ 0.01

ผลจากการศึกษาด้านความพร้อมของหัวหน้าสำนักงานบัญชีขนาดกลางและขนาดย่อมในการก้าวสู่การเป็นสำนักงานบัญชีคุณภาพ พบว่า สำนักงานบัญชีส่วนใหญ่มีความพร้อมและมีการกำหนดเป้าหมายในการเข้าสู่เป็นสำนักงานบัญชีคุณภาพ โดยมีการวางแผนในการเข้าร่วมโครงการสำนักงานบัญชีคุณภาพกับกรมพัฒนาธุรกิจการค้า รวมถึงมีแผนที่จะนำธุรกิจไปสู่มาตรฐานคุณภาพในระดับสากล เช่น ISO แต่อย่างไรก็ตาม แม้หัวหน้าสำนักงานส่วนใหญ่มีความสนใจที่จะเข้าร่วมโครงการสำนักงานบัญชีคุณภาพกับกรมพัฒนาธุรกิจการค้า แต่

ยังมีอุปสรรคในประเด็นของการมีค่าใช้จ่ายในการเข้าร่วมโครงการค่อนข้างสูง รวมถึงความยุ่งยากในการที่จะต้องเข้ารับการตรวจประเมินคุณภาพตามเงื่อนไขของกรมพัฒนาธุรกิจการค้าทุกปี นอกจากนี้ยังพบว่าสำนักงานบัญชีบางแห่งยังขาดความพร้อมในการดำเนินงานตามองค์ประกอบมาตรฐานคุณภาพการปฏิบัติงานของสำนักงานบัญชี

การอภิปรายผลและข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาจะเห็นได้ว่าสำนักงานบัญชีขนาดกลางและขนาดย่อมของไทยส่วนใหญ่ให้ความสำคัญกับกระบวนการควบคุมคุณภาพการปฏิบัติงาน และมีมาตรฐานคุณภาพการปฏิบัติงานของสำนักงานบัญชีคุณภาพโดยรวมทุกองค์ประกอบอยู่ในระดับมาก ซึ่งสอดคล้องกับผลการศึกษาของเพ็ญธิดา พงศ์ธานี (2552) ที่ทำการศึกษาคูณภาพการปฏิบัติงานของสำนักงานบัญชีไทยในปี 2552 แต่อย่างไรก็ตามคุณภาพในการดำเนินงานของแต่ละสำนักงานมีความแตกต่างกัน ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับปัจจัยภายในและปัจจัยภายนอกองค์กร ได้แก่ คุณลักษณะของผู้บริหารสำนักงาน ทรัพยากรของสำนักงาน และสภาพแวดล้อมภายนอก โดยสำนักงานบัญชีที่ผู้บริหารมีระดับการศึกษาสูงจะให้ความสำคัญกับนโยบายคุณภาพและกระบวนการควบคุมคุณภาพด้านต่าง ๆ ของสำนักงาน ในขณะที่หัวหน้าสำนักงานบัญชีที่อายุน้อยจะให้ความสำคัญกับคุณภาพการปฏิบัติงานมากกว่าหัวหน้าสำนักงานที่มีอายุมากกว่า นอกจากนี้ทรัพยากรของสำนักงานบัญชี ได้แก่ เงินทุน ฐานลูกค้า และบริการของสำนักงาน ล้วนเป็นปัจจัยสำคัญที่ส่งเสริมและสนับสนุนคุณภาพการปฏิบัติงานด้านต่าง ๆ ของสำนักงานบัญชี นอกจากนี้ผลการวิจัยยังพบว่าแรงขับเคลื่อนสำคัญให้เกิดความมีคุณภาพในการปฏิบัติงานของสำนักงานบัญชีขนาดกลางและขนาดย่อมของไทย คือ ปัจจัยสภาพแวดล้อมภายนอก ซึ่งได้แก่ กฎหมาย ระเบียบและข้อบังคับ ทศนคติของลูกค้าต่อคุณภาพของสำนักงานบัญชี สภาพการแข่งขันในอุตสาหกรรม และการเปิดเสรีทางเศรษฐกิจ อย่างไรก็ตาม แม้ว่าสำนักงานบัญชีขนาดกลางและขนาดย่อมของไทยส่วนใหญ่ ยังไม่ได้รับการรับรองให้เป็นสำนักงานบัญชีคุณภาพอย่างเป็นทางการจากกรมพัฒนาธุรกิจการค้า แต่ผลการศึกษาชี้ให้เห็นว่าสำนักงานบัญชีส่วนใหญ่มีความตระหนักในการยกระดับคุณภาพของสำนักงานบัญชีให้มีมาตรฐาน โดยการนำนโยบายและกระบวนการควบคุมคุณภาพมาใช้ในการปฏิบัติงานทุกด้านเพื่อนำเสนอบริการทางบัญชีที่มีคุณภาพแก่ลูกค้า รวมถึงได้มีการวางแผนในการนำองค์กรเพื่อก้าวสู่การเป็นสำนักงานบัญชีที่มีมาตรฐานระดับสากล ดังนั้น กรมพัฒนาธุรกิจการค้าและหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เช่น สภาวิชาชีพบัญชี จึงควรส่งเสริมและสนับสนุน อำนวยความสะดวก รวมถึงการลดข้อจำกัดใน

การเข้าร่วมโครงการสำนักงานบัญชีคุณภาพ เพื่อให้สำนักงานบัญชีขนาดกลางและขนาดย่อมได้มีโอกาสเข้าร่วมโครงการและได้รับการรับรองคุณภาพอย่างเป็นทางการจากกรมพัฒนาธุรกิจการค้า อันจะนำไปสู่การเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของสำนักงานบัญชีไทยในระดับสากลต่อไป

การศึกษาวิจัยครั้งนี้มีการกระจายตัวของกลุ่มตัวอย่างเป้าหมายไม่มากนัก ข้อมูลที่ได้จากกลุ่มตัวอย่างอาจจะไม่ครอบคลุมประชากรทั้งหมด ทั้งนี้เนื่องมาจาก

ข้อจำกัดด้านระยะเวลาและงบประมาณ ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นสำนักงานบัญชีที่ตั้งอยู่ในเขตภาคกลาง ภาคใต้ และภาคเหนือ ตามลำดับ สำหรับผู้ที่สนใจอาจจะนำข้อมูลจากการวิจัยในครั้งนี้ไปเป็นแนวทางในการศึกษาเพิ่มเติมเพื่อให้ครอบคลุมกลุ่มตัวอย่างกว้างขวางมากยิ่งขึ้น นอกจากนี้ การศึกษาในช่วงระยะเวลาที่ต่างกันอาจทำให้ทราบถึงความคืบหน้าในการเข้าเป็นสำนักงานบัญชีคุณภาพของสำนักงานบัญชีในประเทศไทย

บรรณานุกรม

- กรมพัฒนาธุรกิจการค้า. (2557). รายชื่อและที่ตั้งของสำนักงานบัญชีที่ผ่านการรับรองคุณภาพสำนักงานบัญชี. สืบค้นเมื่อ 7 กันยายน 2557, จาก: http://www.dbd.go.th/ewt_news.php?nid=5303
- กรมพัฒนาธุรกิจการค้า. (2557). หลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการรับรองคุณภาพสำนักงานบัญชี พ.ศ.2557. สืบค้นเมื่อ 3 มีนาคม 2557, จาก: http://www.dbd.go.th/search_result.php
- กรมพัฒนาธุรกิจการค้า. (2557). การรับรองคุณภาพสำนักงานบัญชี. สืบค้นเมื่อ 7 กันยายน 2557, จาก: http://www.dbd.go.th/ewt_news.php?nid=2813&filename=law
- กรมพัฒนาธุรกิจการค้า. (2556). ข้อกำหนดการรับรองคุณภาพสำนักงานบัญชี. สืบค้นเมื่อ 16 ธันวาคม 2556, จาก: http://www.dbd.go.th/search_result.php
- ณัฐชา วัฒนวิไล และจุฑามาส สิทธิผลวนิชกุล. (2555). การพัฒนาศักยภาพวิชาชีพบัญชีไทยเมื่อเปิดเสรีทางเศรษฐกิจ. วารสารนักบริหาร 32(3). 16-25.
- นภาพร หงส์ภักดี. (2554). การเตรียมความพร้อมเพื่อเป็นสำนักงานบัญชีคุณภาพ. *Executive Journal* 25. 54-60.
- เพ็ญธิดา พงษ์ธานี. (2552). ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการบริการของสำนักงานบัญชีในประเทศไทย. กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.
- สถาบันพัฒนาวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม. (2556). นิยาม SMEs. สืบค้นเมื่อ 18 ธันวาคม 2556, จาก: <http://www.ismed.or.th>
- Barney, J. B. (1991). Firm Resource and Sustained Competitive Advantage. *Journal of Management*, 17(1). 99-120.
- Bass, B.M. & Avolio, B.J.(1993/2000). *Transformational Leadership: A Response to Critiques. in M. Chemers&R.*
- Ayman(Eds.), *Leadership Theory and Research: Perspective and Directions* (pp.49-80). New York, NY: Academic Press.
- Bertrand, M. & A. Schoar. (2003). Managing with Style: the Effect of Managers on Firm Policies. *The quarterly Journal of Economics*, 118(4). 1169-1208.
- Bstieler, L. (2005). The Moderating Effect of Environmental Uncertainty on New Product Development and Time Efficiency. *Journal of Product Innovation Management*, 22(3). 267-284.
- Goleman. D. (2000). Leadership that Gets Results. *Harvard Business Review* . 78(2). 78-90.
- Gordon, L.A.& Naryanan, V.K. (1984). Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Organizational Structure: an Empirical Investigation. *Accounting, Organizations and Society*, 19(1). 330-348
- Hambrick, D.C & Mason, P.A. (1984). Upper echelons: The Organization as a Reflection of It' top Managers. *Academy of Management Review*, 9(2). 193-206.
- Hiebl, M. (2014). Upper Echelons Theory in Management Accounting and Control Research. *Journal of Management Control*, 24. 223-240.
- International Federation of Accountants. (2011). *Guide to Quality Control for Small and Medium Sized Practices*. 3rd ed., New York.
- Ismail, I., Haron, H., Ibrahim, D. N. & Isa, S. M. (2006). Service Quality, Client Satisfaction and Loyalty towards Audit Firms Perceptions of Malaysian Public Listed Companies. *Managerial Auditing Journal*, 21(7). 738-756.
- Krejcie, R. V. & Morgan, D. W. (1970). Determining Sample Size for Research Activities. *Educational and Psychological Measurement*, 30(3). 607-610.