



ศักยภาพของสำนักงานบัญชีในเขตภาคเหนือตอนล่าง สำหรับการเป็นสำนักงานบัญชีคุณภาพ สุภาพร ดอกไม้ทอง* และวรวิทย์ เพ็ชรรัตน์

The Potential of Accounting Firms in Lower-Northern Region For the Accredited Accounting Firms

Supaporn Dokmaithong* and Warawit Phetruen

ภาควิชาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจ เศรษฐศาสตร์และการสื่อสาร มหาวิทยาลัยนเรศวร พิษณุโลก 65000

Accounting Department, Faculty of Business, Economics and Communication, Naresuan University, Phitsanulok, 65000

*Corresponding author. E-mail address: supaporn@nu.ac.th

Received: 27 June 2016; Accepted: 11 August 2016

บทคัดย่อ

การวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาศักยภาพของสำนักงานบัญชีในเขตภาคเหนือตอนล่างในการเป็นสำนักงานบัญชีคุณภาพ โดยพิจารณาการปฏิบัติตามเกณฑ์ควบคุมคุณภาพของกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ กลุ่มตัวอย่างเป็นสำนักงานบัญชีในเขต 9 จังหวัด ภาคเหนือตอนล่างที่ยังไม่ได้ขอการรับรองคุณภาพและเก็บข้อมูลโดยใช้แบบสอบถาม จากการศึกษา พบว่า กลุ่มตัวอย่างมีคุณภาพโดยรวมอยู่ในระดับดี เมื่อแยกพิจารณาตามองค์ประกอบแต่ละด้านของระบบควบคุมคุณภาพ พบว่า มีคุณภาพอยู่ในระดับ ดี ถึง ดีมาก ซึ่งสามารถพิจารณาได้ว่ากลุ่มตัวอย่างมีศักยภาพในการเป็นสำนักงานบัญชีคุณภาพ การวิเคราะห์เพิ่มเติมถึงปัจจัยที่มีผลต่อคุณภาพโดยศึกษา 3 ปัจจัย ประกอบด้วย ประสิทธิภาพในการประกอบธุรกิจ รูปแบบการประกอบธุรกิจ และขนาดของสำนักงาน จากการวิเคราะห์ถดถอยเชิงพหุ พบว่า ประสิทธิภาพในการประกอบธุรกิจส่งผลกระทบต่อคุณภาพโดยรวม และเมื่อพิจารณาคุณภาพแยกตามแต่ละองค์ประกอบของระบบควบคุมคุณภาพ พบว่า ประสิทธิภาพในการประกอบธุรกิจส่งผลกระทบต่อคุณภาพในหลายด้าน คือ คุณภาพด้านความรับผิดชอบของผู้บริหาร ด้านข้อกำหนดทางด้านจรรยาบรรณ ด้านกระบวนการที่เกี่ยวกับลูกค้า และด้านการปฏิบัติงาน นอกจากนี้ยังพบว่า การประกอบธุรกิจในรูปแบบนิติบุคคล มีผลกระทบต่อคุณภาพด้านกระบวนการที่เกี่ยวกับลูกค้า และด้านการปฏิบัติงาน ในทางตรงกันข้าม ขนาดของสำนักงานส่งผลกระทบต่อคุณภาพด้านการปฏิบัติตามข้อกำหนดทางด้านจรรยาบรรณของสำนักงาน

คำสำคัญ: คุณภาพ สำนักงานบัญชีคุณภาพ ภาคเหนือตอนล่าง การควบคุมคุณภาพ ศักยภาพ

Abstract

The purpose of this research is to study the potential of accounting firms in the lower-northern region for an accredited accounting firm. We base the study on the quality control system of the Department of Business Development, the Ministry of Commerce. A sample consists of accounting firms in nine provinces of the lower-northern region that has not been accredited. We find that the overall quality score is in good level. Considering each quality control element, we find that the scores are between good to very good levels. It is possible to consider that the sample has a potential for accreditation. An additional regression analysis for factors affecting the quality including firm experience, business form, and firm size shows that firm experience has a significantly positive effect on the overall quality. Considering each quality control element, we find that firm experience has a significantly positive effect on several elements regarding management responsibility, ethical requirements, client engagement process, and engagement performance. In addition, we find that running an accounting firm as a corporate entity has a significantly positively effect on client engagement process, and engagement performance. However, firm size has a significantly negative effect on quality regarding ethical requirements.

Keywords: Quality, Accredited Accounting Firm, Lower-Northern Region, Quality Control, Potential



บทนำ

ในปี พ.ศ.2558 ประเทศไทยได้ก้าวเข้าสู่การเป็นประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (ASEAN Economic Community: AEC) และธุรกิจสำนักงานบัญชีเป็นธุรกิจให้บริการซึ่งอยู่ภายใต้ข้อตกลงการเปิดเสรีทางการค้า ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอาจจำเป็นต้องเตรียมความพร้อมเพื่อสร้างความแตกต่าง การเพิ่มมูลค่า และสร้างความเชื่อมั่นให้กับลูกค้า เพื่อให้ธุรกิจของตนสามารถแข่งขันได้ การควบคุมคุณภาพของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ถือเป็นปัจจัยหนึ่งที่จะส่งเสริมศักยภาพนักบัญชีไทยให้สามารถแข่งขันในระดับภูมิภาคได้ (Wangcharoendate, 2014; Vatanavilai and Sithipolvanichgul, 2012) ดังนั้น สำนักงานบัญชีจำเป็นต้องคำนึงถึงคุณภาพการบริการ เพื่อสร้างภาพลักษณ์และความน่าเชื่อถือให้แก่ลูกค้าผู้ใช้บริการ อีกทั้ง ยังเป็นการยกระดับคุณภาพให้เป็นมาตรฐานสากล เพื่อเข้าสู่การแข่งขันในตลาด AEC ได้

ประเทศไทยนั้น มีสำนักงานที่ให้บริการด้านการทำบัญชีรวมจำนวนทั้งสิ้น 6,366 สำนักงาน (Department of Business Development, 2015) ประกอบด้วย สำนักงานบริการรับทำบัญชีที่อยู่ในส่วนกลาง ร้อยละ 66 และในส่วนภูมิภาค ร้อยละ 34 โดยประกอบธุรกิจในรูปแบบบุคคลธรรมดา (ร้อยละ 48) อย่างไรก็ตามกลับพบว่า จำนวนสำนักงานบัญชีที่ได้รับการรับรองเป็นสำนักงานบัญชีคุณภาพจากกรมพัฒนาธุรกิจการค้า ณ วันที่ 30 เมษายน 2558 มีเพียงจำนวน 114 สำนักงาน ซึ่งคิดเป็นเพียง ร้อยละ 1.79 จากสำนักงานบัญชีทั้งหมด การไม่ขอรับรองคุณภาพอาจเกิดจากสำนักงานบัญชีในต่างจังหวัดส่วนใหญ่มีขนาดเล็ก ซึ่ง Hongpukdee (2012) มีความเห็นว่า สำนักงานบัญชีขนาดเล็กอาจมีปัญหาด้านความพร้อมของบุคลากร ทั้งนี้ ในเขตภาคเหนือตอนล่าง 9 จังหวัด ได้แก่ พิษณุโลก อุตรดิตถ์ ตาก เพชรบูรณ์ สุโขทัย กำแพงเพชร นครสวรรค์ พิจิตร และอุทัยธานี มีสำนักงานบัญชีคุณภาพ จำนวนทั้งสิ้น 8 สำนักงาน ซึ่งนับว่ามีจำนวนน้อยและอาจส่งผลกระทบต่อภาพลักษณ์และความน่าเชื่อถือของธุรกิจสำนักงานบัญชี อีกทั้ง ยังอาจส่งผลกระทบต่อความสามารถทางการแข่งขันในตลาด AEC อีกด้วย

จากตารางที่ 1 แม้ว่าจำนวน SMEs ของประเทศไทยจะมีสัดส่วนถึงประมาณร้อยละ 99 ของจำนวนธุรกิจทั้งหมด และเป็นส่วนสำคัญต่อเศรษฐกิจทั้งในด้านการจ้างงานและแก้ปัญหาความยากจน (Office of Small and Medium Enterprise Promotion, 2011) SMEs มักประสบปัญหาสำคัญ คือ การขาดทรัพยากรบุคคลที่มีความรู้ความสามารถ

ทางด้านบัญชี (United Nations Conference on Trade and Development, 2000) อีกทั้ง ยังมีข้อจำกัดในเรื่องเงินทุนเพื่อใช้ในการว่าจ้างบุคลากรที่มีความสามารถ (Jennings and Beaver, 1997) ดังนั้น มี SMEs เป็นจำนวนมากทั้งในและต่างประเทศต้องใช้บริการของสำนักงานบัญชีในการจัดทำข้อมูลทางบัญชี ยกตัวอย่างเช่น ในประเทศไทย Tongsookhowong and Sutthachai (2010) พบว่า จำนวน SMEs ในภาคตะวันออกเฉียงเหนือมีการว่าจ้างสำนักงานบัญชีในการจัดทำบัญชีต่าง ๆ ถึงร้อยละ 64 ของกลุ่มตัวอย่าง ซึ่ง Dorasamy, Marimuthu, Jayabalan, Raman and Kaliannan (2010) เห็นว่า การที่ SMEs ว่าจ้างสำนักงานบัญชีนั้น อาจเป็นเพราะต้องการใช้เวลาไปกับการมุ่งเน้นการดำเนินกิจกรรมหลักทางธุรกิจของตน

การใช้บริการสำนักงานบัญชีมีประสิทธิผลในการทำบัญชีที่มากกว่า ให้ประโยชน์กับ SMEs ในหลายด้าน นอกเหนือจากการจัดทำบัญชีประจำวันหรือรายงานทางภาษี เช่น ลดความเสี่ยงในการถูกตรวจสอบจากสรรพากร อีกทั้ง SMEs ก็ไม่จำเป็นต้องติดต่อประสานงานในประเด็นทางด้านบัญชีกับหน่วยงานของรัฐที่เกี่ยวข้องโดยตรง เป็นต้น

ตารางที่ 1 จำนวน SMEs ในประเทศไทย

พ.ศ.	จำนวน		ร้อยละของ
	SMEs	ธุรกิจ	SMEs
2556	2,715,348	2,722,261	99.75
2557	2,735,632	2,742,641	99.74

ที่มา: รายงานจำนวนผู้ประกอบการ, สำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม

เพื่อเป็นการส่งเสริมให้สำนักงานบัญชีที่ให้บริการด้านการทำบัญชี ซึ่งอาจพิจารณาได้ว่า เป็นกลไกสำคัญในการจัดเตรียมข้อมูลทางการบัญชีให้กับ SMEs มีการปฏิบัติงานได้อย่างมีคุณภาพตามมาตรฐานสากล และเป็นที่ยอมรับต่อสาธารณชน กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ จึงกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการรับรองคุณภาพการปฏิบัติงานของสำนักงานบัญชี เพื่อให้ผู้ประกอบการสำนักงานบัญชีมีการพัฒนาการปฏิบัติงานให้มีคุณภาพ มาตั้งแต่ปี พ.ศ.2550 ซึ่งเปิดโอกาสให้สำนักงานบัญชีที่มีความพร้อมสามารถขอรับรองเป็นสำนักงานบัญชีคุณภาพได้ตามความสมัครใจ โดยต้องมีระบบควบคุมคุณภาพสำหรับการปฏิบัติงาน 7 ด้านตามหลักเกณฑ์ของกรมพัฒนาธุรกิจการค้า และรวมถึงมีระบบบริหารคุณภาพ ISO 9001 โดยสิทธิประโยชน์ที่สำนักงานบัญชีซึ่งผ่านการประเมิน

คุณภาพจะได้รับหนังสือรับรองสำนักงานบัญชีคุณภาพ ที่มีอายุ 3 ปี และจะได้รับการเผยแพร่ชื่อและที่ตั้งของสำนักงานบัญชีให้สาธารณชนทราบ

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาศักยภาพของสำนักงานบัญชีในเขตภาคเหนือตอนล่างในการเป็นสำนักงานบัญชีคุณภาพ รวมถึงการศึกษาปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการปฏิบัติงานของสำนักงานบัญชี ผลการวิจัยอาจใช้เป็นข้อมูลประกอบการตัดสินใจของสำนักงานบัญชีที่ยังไม่ได้ขอการรับรองคุณภาพ อีกทั้ง หน่วยงานที่เกี่ยวข้องอาจสามารถใช้ผลจากการวิจัยเป็นแนวทางในการส่งเสริมและพัฒนาสำนักงานบัญชีไทยให้มีคุณภาพมากยิ่งขึ้น

ทบทวนวรรณกรรม

Parasuraman, Zeithaml and Berry (1988) ได้เสนอกรอบแนวคิดในการพิจารณาคุณภาพของการบริการจากมุมมองของลูกค้าไว้ 5 มิติ เรียกว่า “SERVQUAL” ประกอบด้วย ความน่าเชื่อถือ (Reliability), ความเชื่อมั่น (Assurance), ทรัพย์สิน (Tangibles), ความเห็นอกเห็นใจ (Empathy) และการตอบสนอง (Responsiveness) ในส่วนของอุตสาหกรรมบริการนั้น Walker and Johnson (2006) เสนอว่า คุณภาพ หมายถึง บริการที่ให้แล้วเป็นไปตามความต้องการหรือเกินกว่าความคาดหวังของลูกค้าและส่งผลกระทบต่อความพึงพอใจของลูกค้าที่ได้รับบริการ งานวิจัยของ Yoothong (2013) พบว่า สำนักงานบัญชีที่ได้รับการรับรองคุณภาพจากกรมพัฒนาธุรกิจการค้าแล้ว ใช้กลยุทธ์ในการรักษาลูกค้าด้วยการเน้นคุณภาพการบริการ ซึ่งมีส่วนสำคัญอยู่ที่การจัดทำข้อมูลทางการเงินได้ถูกต้องตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ทันเวลา และไม่เกิดปัญหากับหน่วยงานกำกับดูแล นอกจากนี้ จากการศึกษาการว่าจ้างสำนักงานบัญชีของบริษัทในเขตกรุงเทพมหานคร ของ Kongpradit & Taechoyotin (2010) พบว่า “คุณค่าในสายตาของลูกค้า” (Perceived value) เป็นปัจจัยสำคัญในการใช้บริการสำนักงานบัญชีอย่างต่อเนื่อง และสร้างความพึงพอใจในบริการ โดยคุณค่าในสายตาของลูกค้าประกอบด้วยคุณภาพการให้บริการ ความไว้วางใจ ความคุ้มค่า ความสัมพันธ์อันดีระหว่างสำนักงานบัญชีกับลูกค้า การตอบสนองความต้องการได้ดี มีความพร้อมในการเดินทางมาพบลูกค้า มีความสามารถ และมีทัศนคติที่ดีต่องาน Hallowell (1996) เสนอว่า คุณค่าในสายตาของลูกค้า นั้น อาจหมายถึง สัดส่วน

ของคุณภาพของงานบริการที่ลูกค้าได้รับต่อราคาที่ใช้บริการต้องจ่าย

คุณภาพการให้บริการยังนำไปสู่การยกระดับบริการอื่นๆ อีก ยกตัวอย่างเช่น งานวิจัยของ Gooderham, Tobiasen, Doving and Nordhaug (2004) พบว่า ในประเทศนอร์เวย์ คุณภาพของนักบัญชีในสำนักงานบัญชี (โดยพิจารณาจากความสามารถด้านบัญชีและด้านการให้คำปรึกษาในมุมมองของผู้ใช้บริการ) เป็นปัจจัยสำคัญที่นำไปสู่การเป็นที่ปรึกษาทางธุรกิจ นอกจากนี้ Everaert, Sarens and Rommel (2010) พบว่า ในประเทศเบลเยียม ระดับความไว้วางใจของผู้บริหารของ SMEs ต่อผู้ทำบัญชีภายนอกมีความสัมพันธ์ต่อการว่าจ้างสำนักงานบัญชี จากวรรณกรรมดังกล่าวมาจะเห็นได้ว่า คุณภาพการให้บริการอาจพิจารณาได้หลายมิติแต่สิ่งที่สอดคล้องกัน ก็คือ คุณภาพการให้บริการของสำนักงานบัญชีถือเป็นปัจจัยสำคัญในการสร้างความพึงพอใจ การรักษาลูกค้า การยกระดับไปสู่บริการอื่นๆ

ประเทศไทยนั้น สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ได้นำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ของสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (International Federation of Accountants) คือ The International Standard on Quality Control 1 (ISQC 1) หรือมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 มาบังคับใช้แล้ว โดยมาตรฐานดังกล่าวเป็น มาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นอื่น ตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง (Federation of Accounting Profession, n.d.) ซึ่งมาตรฐานดังกล่าว ไม่ได้กำหนดนิยามของคุณภาพการให้บริการไว้ แต่กำหนดให้สำนักงานต้องจัดให้มีและคงไว้ซึ่งระบบการควบคุมคุณภาพ ซึ่งรวมถึงนโยบายและวิธีปฏิบัติตามแต่ละองค์ประกอบ ดังต่อไปนี้

- 1) ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน (Leadership responsibilities for quality within the firm)
- 2) ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (Relevant ethical requirements)
- 3) การตอบรับและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า และงานที่มีลักษณะเฉพาะ (Acceptance and continuance of client relationships and specific engagements)
- 4) ทรัพยากรบุคคล (Human resources)
- 5) การปฏิบัติงาน (Engagement performance)
- 6) การติดตามผล (Monitoring)



โดยอาจพิจารณาได้ว่า หากสำนักงานที่ให้บริการด้านการสอบบัญชีมีการปฏิบัติงานตามข้อกำหนดในมาตรฐานฉบับนี้ หน่วยงานกำกับดูแลจะพิจารณาว่า สำนักงานสอบบัญชีดังกล่าวมีคุณภาพ ซึ่งมุมมองของผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีต่อการนำ ISQC 1 มาบังคับใช้นั้นก็มีการศึกษาไว้เช่นกัน โดย Ruangsaengrob and Srijunpetch (2009) พบว่า ผู้สอบบัญชีกลุ่มตัวอย่างที่ไม่ได้สังกัดบริษัทสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big-4) สนับสนุนการกำหนดให้ใช้ ISQC 1 ในการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีไปในทางเดียวกัน และให้ความเห็นว่า การใช้ ISQC 1 จะส่งผลให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีมีคุณภาพที่ดีขึ้น

กรมพัฒนาธุรกิจการค้าได้เข้ามามีบทบาทในการที่จะพัฒนารัฐกิจที่ให้บริการทางภาษี โดยกำหนดหลักเกณฑ์ในการให้การรับรองสำนักงานบัญชีคุณภาพ ด้วยแนวทางการควบคุมคุณภาพสำนักงานบัญชี จากสองแนวทาง คือ 1) ISQC1 และ 2) ISO 9001: ระบบบริหารงานคุณภาพ (Quality Management Principle: QMP) ซึ่งตามเอกสารแนบท้าย ประกาศกรมพัฒนาธุรกิจการค้า เรื่อง หลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการรับรองคุณภาพสำนักงานบัญชี พ.ศ.2558 ระบุว่า ระบบคุณภาพสำนักงานบัญชี หมายถึง “ระบบที่มีการกำหนดนโยบายและวัตถุประสงค์ และการดำเนินการให้บรรลุวัตถุประสงค์ เพื่อกำหนดทิศทางและควบคุมองค์กรในเรื่องคุณภาพด้านการจัดทำบัญชีและกิจกรรมที่เกี่ยวข้องให้เป็นไปตามกฎหมายและมาตรฐานการบัญชี” (Department of Business Development, 2015) การควบคุมคุณภาพ 7 องค์ประกอบ มีดังนี้

1. ด้านความรับผิดชอบของผู้บริหาร
2. ด้านข้อกำหนดทางด้านจรรยาบรรณ
3. ด้านกระบวนการที่เกี่ยวข้องกับลูกค้า
4. ด้านการจัดการทรัพยากร
5. ด้านการปฏิบัติงาน
6. ด้านการติดตาม ตรวจสอบ
7. ด้านการจัดการเอกสาร

ประเด็นเกี่ยวกับคุณภาพของสำนักงานบัญชีมีการศึกษาวิจัยเพียงเล็กน้อยและเป็นการศึกษากลุ่มตัวอย่างในเขตกรุงเทพมหานครและปริมณฑลเป็นส่วนใหญ่ ยกตัวอย่างเช่น งานวิจัยของ Pongtane (2009) ซึ่งศึกษาปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการบริการของสำนักงานบัญชีในประเทศไทยในเขตกรุงเทพมหานครและปริมณฑล โดยอ้างอิงปัจจัยต่าง ๆ จากหลักเกณฑ์มาตรฐานการรับรอง

สำนักงานบัญชีคุณภาพของกรมพัฒนาธุรกิจการค้า 7 องค์ประกอบ ดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้น พบว่า 1) นโยบายและกระบวนการของสำนักงานบัญชีในด้านความรับผิดชอบของผู้บริหารต่อนโยบายและกระบวนการของสำนักงานบัญชี 2) ความสามารถในการปฏิบัติตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของสำนักงานบัญชี 3) ความสามารถในการควบคุมการเกี่ยวข้องกับลูกค้าของสำนักงานบัญชี 4) ความสามารถในการปฏิบัติงานของสำนักงานบัญชี และ 5) ความสามารถในการติดตามตรวจสอบของสำนักงานบัญชี มีผลกระทบเชิงบวกอย่างเป็นสาระสำคัญต่อคุณภาพการบริการของสำนักงานบัญชี นอกจากนี้ยังพบว่า ปัจจัยเกี่ยวกับความรู้ความสามารถของผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชี และค่านิยมด้านจรรยาบรรณ ก็ส่งผลกระทบเชิงบวกอย่างเป็นสาระสำคัญต่อคุณภาพการให้บริการด้วย จากผลการศึกษาดังกล่าวจะเห็นได้ว่า หากพิจารณาคุณลักษณะของสำนักงานผู้ให้บริการความรู้ในวิชาชีพและจรรยาบรรณของผู้ทำบัญชีมีความสำคัญเป็นอันดับแรก ๆ ต่อคุณภาพของสำนักงานบัญชี

นอกจากนี้หากพิจารณาเฉพาะในด้านจรรยาบรรณแล้ว Sahatevasukont (2009) ซึ่งศึกษาจรรยาบรรณของสำนักงานบัญชีในเขตกรุงเทพมหานครและปริมณฑลเช่นกัน พบหลักฐานว่า สำนักงานบัญชีที่จัดตั้งในรูปแบบของนิติบุคคลมีจรรยาบรรณในวิชาชีพมากกว่าสำนักงานบัญชีที่จัดตั้งในรูปแบบของคณะบุคคลหรือบุคคลธรรมดา นอกจากนี้ ผู้วิจัยยังพบอีกว่า สำนักงานบัญชีที่ประกอบกิจการมาเป็นระยะเวลานาน กล่าวคือ มากกว่า 10 ปี มีจรรยาบรรณมากกว่าสำนักงานบัญชีที่ประกอบธุรกิจมาเป็นระยะเวลาสั้นกว่า 10 ปี

ในส่วนของสำนักงานบัญชีที่ได้รับการรับรองเป็นสำนักงานบัญชีคุณภาพแล้วนั้น ยังพบว่า มีปัญหาการดำเนินงานอยู่บ้างจากงานวิจัยของ Yoothong (2013) พบว่า สำนักงานบัญชีดังกล่าวยังมีปัญหาในการบริหารจัดการอยู่โดยเฉพาะด้านคุณภาพบุคลากรและด้านปริมาณงาน ซึ่งหากเทียบเคียงกับเกณฑ์การควบคุมคุณภาพทั้ง 7 องค์ประกอบแล้ว อาจพิจารณาได้ว่า สำนักงานบัญชีคุณภาพก็ยังคงมีปัญหาการควบคุมคุณภาพด้านจัดการทรัพยากรในส่วนของคุณภาพและด้านการปฏิบัติงาน อยู่ระดับหนึ่ง Nutiyakul, Wongsasri, Chatuchai and Chonpichien (2008) เสนอว่า แนวทางการพัฒนางานบริการด้านบัญชีที่ให้บริการกับ SMEs อันดับแรก คือ การมีพนักงานที่มีความรู้ความสามารถที่เพียงพอ นอกจากนี้ Hongpukdee (2012) ได้แสดงความเห็นว่า การควบคุมคุณภาพสำนักงานบัญชีอาจมีความเหมาะสมกับ

สำนักงานบัญชีขนาดใหญ่มากกว่าสำนักงานบัญชีขนาดเล็ก เพราะมีความพร้อมด้านบุคลากรและทรัพยากรต่างๆ มากกว่า

วิธีการดำเนินการวิจัย

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรในการวิจัย ได้แก่ สำนักงานบัญชีที่ยังไม่ได้ขอรับการรับรองเป็นสำนักงานบัญชีคุณภาพที่ตั้งอยู่ในเขต 9 จังหวัดภาคเหนือตอนล่าง ได้แก่ พิษณุโลก อุตรดิตถ์ ตาก เพชรบูรณ์ สุโขทัย กำแพงเพชร นครสวรรค์ พิจิตร และอุทัยธานี จำนวน 107 สำนักงาน จากรายชื่อสำนักงานบัญชีในเว็บไซต์ของกรมพัฒนาธุรกิจการค้า ณ วันที่ 30 พฤษภาคม 2558 โดยผู้วิจัยเลือกทั้งหมดเป็นกลุ่มตัวอย่าง เพื่อการจัดเก็บข้อมูล

การเก็บข้อมูล

เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บข้อมูล เป็นแบบสอบถาม (Questionnaire) ซึ่งมีลักษณะเป็นแบบสอบถามที่มีลักษณะเป็นคำถามทั้งแบบปลายปิดและปลายเปิด ประกอบด้วย

1. ข้อมูลทั่วไปของสำนักงานบัญชี
2. การปฏิบัติงานของสำนักงานบัญชีตามองค์ประกอบของระบบควบคุมคุณภาพ ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการรับรองคุณภาพสำนักงานบัญชี พ.ศ.2558 ของกรมพัฒนาธุรกิจการค้า
3. ข้อเสนอแนะอื่น ๆ

ผู้วิจัยกำหนดระดับการปฏิบัติงานตามองค์ประกอบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพเป็น 5 ระดับ เช่นเดียวกับ Pongtanee (2009) ดังนี้

- 5 หมายถึง มีการปฏิบัติโดยสม่ำเสมอ
- 4 หมายถึง มีการปฏิบัติบ่อยครั้ง
- 3 หมายถึง มีการปฏิบัติเป็นบางครั้ง
- 2 หมายถึง มีการปฏิบัติเป็นส่วนน้อย
- 1 หมายถึง ไม่มีการปฏิบัติ

การพิจารณาระดับคุณภาพของการปฏิบัติงานของสำนักงานบัญชีในด้านต่างๆ ผู้วิจัยเทียบเคียงจากเกณฑ์การประเมินคุณภาพของสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ที่ใช้ในการประเมินคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบให้ตรวจสอบบริษัทมหาชน (www.sec.or.th/TH/RaisingFunds/EquityDebt/Documents/account_firm_level.ppt) อย่างไรก็ตาม เกณฑ์การให้คะแนนดังกล่าว มีลักษณะการให้คะแนนแบบลงโทษ กล่าวคือ จะให้คะแนนสูงสำหรับการไม่ปฏิบัติ

ตามมาตรฐานหรือปฏิบัติน้อย และให้คะแนนต่ำสำหรับการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ผู้วิจัยได้ทำการกลับค่าคะแนนประเมินตนเองของสำนักงานในการปฏิบัติงานตามเกณฑ์ควบคุมคุณภาพทั้ง 7 ด้านเพื่อให้สอดคล้องกับเกณฑ์การให้คะแนน 5 ระดับของ Pongtanee (2009) กล่าวคือ ถ้ามีการปฏิบัติตามมาตรฐานจะให้คะแนนสูง หรือถ้าไม่ปฏิบัติหรือปฏิบัติตามเกณฑ์ควบคุมมาตรฐานน้อย จะให้คะแนนต่ำ ซึ่งเกณฑ์การวัดระดับคุณภาพการปฏิบัติงานเพื่อใช้ประเมินคุณภาพสำหรับงานวิจัยนี้ เป็นดังนี้

คะแนนเฉลี่ย	คำอธิบาย
เฉลี่ย 4.51 ขึ้นไป	ผ่าน ระดับดีมาก
เฉลี่ย 3.51 – 4.50	ผ่าน ระดับดี
เฉลี่ย 2.51 – 3.50	ผ่าน ระดับยอมรับได้
เฉลี่ย 2.01 – 2.50	ผ่าน แต่ต้องปรับปรุง
เฉลี่ยน้อยกว่า 2.00	ไม่ผ่าน ต้องปรับปรุง

เพื่อลดผลกระทบของความลำเอียงจากการตอบแบบสอบถามตามความปรารถนาของสังคม (Socially Desirable Responding) ซึ่งผู้ตอบแบบสอบถามอาจมีความโน้มเอียงไปในทางบวก หนังสือแนะนำและแบบสอบถามมีการยืนยันถึงการรักษาความลับของข้อมูลต่างๆ อีกทั้ง การจัดส่งยังเป็นลักษณะที่ไม่สามารถสืบค้นย้อนกลับไปยังสำนักงานของผู้ตอบได้ มีการชี้แจงถึงการนำเสนอผลการศึกษาในรูปค่าเฉลี่ยและความคิดเห็นที่ไม่ระบุถึงตัวบุคคลแต่อย่างใด Nederhof (1985) กล่าวว่า การส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์หรือการปกปิดตัวตนของผู้ถูกสอบถามอาจช่วยลดความลำเอียงจากการตอบตามความปรารถนาของสังคมได้ อย่างไรก็ตาม การส่งแบบสอบถามลักษณะนี้มีข้อจำกัด คือ ผู้วิจัยไม่สามารถติดตามสำนักงานที่ยังไม่ตอบแบบสอบถามได้ แบบสอบถามได้รับการตรวจสอบความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหา โดยใช้ดัชนีความสอดคล้องระหว่างข้อคำถามกับจุดประสงค์ (Index of Item-Objective Congruence: IOC) จากผู้เชี่ยวชาญ 3 ท่าน โดยข้อคำถามทุกข้อมีคะแนนมากกว่า 0.50 คะแนน

ผลการศึกษา

ผู้วิจัยทำการเก็บรวบรวมข้อมูลเป็นระยะเวลา 3 เดือน มีการตอบกลับจากกลุ่มตัวอย่าง จำนวน 40 ฉบับ หลังจาก



การตรวจสอบแบบสอบถามทุกฉบับแล้ว ได้ทำการตัดแบบสอบถามที่มีแนวโน้มของการมีพฤติกรรมตอบแบบสุดโต่ง (Extreme Response Style) 1 ฉบับ และแบบสอบถามที่มีข้อมูลการตอบไม่สมบูรณ์ 1 ฉบับ ดังนั้น แบบสอบถามที่ใช้ในการวิเคราะห์มีจำนวนสุทธิ 38 ฉบับ คิดเป็นร้อยละ 35.51 ของกลุ่มตัวอย่าง (38 ฉบับ ต่อ 107 ฉบับ)

จากตารางที่ 2 พบว่า สำนักงานบัญชีกลุ่มตัวอย่างประมาณครึ่งหนึ่ง (ร้อยละ 53) มีประสบการณ์ในการประกอบธุรกิจทางด้านบัญชีมากกว่า 15 ปี อย่างไรก็ตาม การประกอบธุรกิจในรูปแบบบุคคลธรรมดาหรือคณะบุคคลเป็นส่วนใหญ่ (ร้อยละ 74) และกลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่มีจำนวนลูกจ้างไม่เกิน 100 ราย (ร้อยละ 68 ซึ่งประกอบด้วย

สำนักงานที่มีลูกจ้างไม่เกิน 30 ราย คิดเป็นร้อยละ 8 มีลูกจ้างระหว่าง 31-50 ราย คิดเป็นร้อยละ 16 และมีลูกจ้างระหว่าง 51-100 ราย คิดเป็นร้อยละ 42)

จากตารางที่ 3 ผลการประเมินคุณภาพการปฏิบัติงานจากการตอบแบบสอบถามของสำนักงานบัญชีทั้ง 38 แห่ง พบว่า โดยรวมอยู่ในระดับ ดี มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.12 คะแนน เมื่อพิจารณาแยกตามองค์ประกอบแต่ละด้าน พบว่า ด้านข้อกำหนดทางด้านจรรยาบรรณมีคะแนนค่าเฉลี่ยสูงสุดที่ 4.55 คะแนน ซึ่งถือว่ามีความดีมาก และเป็นเพียงด้านเดียวที่ได้คะแนนในระดับดีมาก ข้อกำหนดคุณภาพด้านอื่น ๆ มีคะแนนเฉลี่ยอยู่ระหว่าง 3.80-4.47 ซึ่งถือว่ามีความดีในระดับดี

ตารางที่ 2 ข้อมูลทั่วไปของสำนักงาน

	จำนวน	ร้อยละ
ระยะเวลาการประกอบธุรกิจ		
ไม่เกิน 5 ปี	2	5
6-10 ปี	3	8
11-15 ปี	13	34
มากกว่า 15 ปี	20	53
รวม	38	100
รูปแบบการประกอบธุรกิจ		
บุคคลธรรมดา / คณะบุคคล	28	74
ห้างหุ้นส่วนจำกัด / ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล	3	8
บริษัทจำกัด	7	18
รวม	38	100
จำนวนลูกจ้างของสำนักงาน		
ไม่เกิน 30 ราย	3	8
30 - 50 ราย	6	16
51 - 100 ราย	16	42
มากกว่า 100 ราย	13	34
รวม	38	100

ผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์เพิ่มเติม ด้วยการวิเคราะห์ถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regression Analysis) เพื่อศึกษาปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพของสำนักงาน ซึ่งตัวแปรต้นที่ทำการศึกษาประกอบด้วย 3 ตัวแปร ได้แก่ 1) ประสบการณ์ในการประกอบธุรกิจ 2) รูปแบบการประกอบธุรกิจของสำนักงาน และ 3) ขนาดของสำนักงาน เนื่องจากข้อมูลตัวแปรต้นที่สนใจเป็นนามบัญญัติ (Nominal Scale) และมีกลุ่มย่อยหลายกลุ่ม ผู้วิจัยได้ทำการจัดกลุ่มตัวแปรทั้ง 3 รายการใหม่เพื่อสร้างตัวแปรหุ่นแบบ 2 กลุ่ม (Dichotomous Variable) ของแต่ละตัวแปร เพื่อให้ได้ข้อมูลกลุ่มย่อยที่มีระยะเวลา

การประกอบธุรกิจมากและน้อย เป็นนิติบุคคลและไม่เป็นนิติบุคคล และสำนักงานขนาดใหญ่และขนาดเล็ก สำหรับระยะเวลาการประกอบธุรกิจ และขนาดของสำนักงานนั้น ผู้วิจัยพยายามกำหนดกลุ่มย่อยในแต่ละตัวแปรให้สมดุลกันมากที่สุด เพื่อไม่ให้เกิดกลุ่มย่อยที่เล็กเกินไปจนอาจไม่เป็นตัวแทนของกลุ่มย่อยนั้นอันจะส่งผลต่อความน่าเชื่อถือของผลการวิเคราะห์ สมการเชิงถดถอยเป็นดังนี้

$$DEP = a + b_1(EXP) + b_2(FORM) + b_3(SIZE) + e$$

โดย DEP = ตัวแปรตามซึ่งเป็นคะแนนคุณภาพโดยรวม (TQ) และคุณภาพด้านต่าง ๆ ทั้ง 7 ด้าน (Q1-Q7), EXP

= ประสบการณ์ในการประกอบธุรกิจ โดยพิจารณาจากระยะเวลาประกอบธุรกิจของสำนักงาน ซึ่งกำหนดให้แทนค่า 1 สำหรับสำนักงานที่ประกอบธุรกิจมาเป็นระยะเวลามากกว่า 15 ปี และ 0 สำหรับสำนักงานที่ประกอบธุรกิจมาแล้วน้อยกว่าหรือเท่ากับ 15 ปี, FORM = รูปแบบการประกอบธุรกิจ โดยกำหนดให้แทนค่า 1 สำหรับสำนักงานที่ประกอบธุรกิจ

ในรูปนิติบุคคล และ 0 สำหรับสำนักงานที่ไม่เป็นนิติบุคคล และ SIZE = ขนาดของสำนักงาน โดยกำหนดให้แทนค่า 1 สำหรับสำนักงานที่มีจำนวนลูกค้าน้อยกว่า 100 ราย และ 0 สำหรับสำนักงานที่มีจำนวนลูกค้าน้อยกว่าหรือเท่ากับ 100 ราย

ตารางที่ 3 ผลการประเมินคุณภาพของสำนักงานบัญชี

การควบคุมคุณภาพด้านต่าง ๆ	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน	ผลการประเมินคุณภาพ
ด้านความรับผิดชอบของผู้บริหาร (Q1)	3.92	0.70	ระดับดี
ด้านข้อกำหนดทางด้านจรรยาบรรณ (Q2)	4.55	0.46	ระดับดีมาก
ด้านกระบวนการที่เกี่ยวข้องกับลูกค้า (Q3)	4.11	0.75	ระดับดี
ด้านการจัดการทรัพยากร (Q4)	4.39	0.55	ระดับดี
ด้านการปฏิบัติงาน (Q5)	3.80	0.91	ระดับดี
ด้านการติดตาม ตรวจสอบ (Q6)	3.81	0.79	ระดับดี
ด้านการจัดการเอกสาร (Q7)	4.47	0.58	ระดับดี
คะแนนคุณภาพโดยรวม (TQ)	4.12	0.54	ระดับดี

ตารางที่ 4 ผลการวิเคราะห์ถดถอยเชิงพหุ

N = 38	ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอย (p-value)							
	TQ	Q1	Q2	Q3	Q4	Q5	Q6	Q7
EXP	0.33* (0.092)	0.37† (0.148)	0.33** (0.041)	0.38† (0.147)	0.16 (0.423)	0.74** (0.021)	0.14 (0.631)	0.25 (0.225)
FORM	0.20 (0.345)	0.09 (0.743)	0.03 (0.842)	0.64** (0.033)	-0.06 (0.791)	0.63* (0.077)	0.04 (0.902)	0.22 (0.338)
SIZE	-0.12 (0.506)	-0.15 (0.525)	-0.20† (0.192)	-0.20 (0.436)	-0.19 (0.328)	0.27 (0.374)	-0.09 (0.760)	-0.26 (0.202)
Constant	3.93*** (0.000)	3.76*** (0.000)	4.44*** (0.000)	3.81*** (0.000)	4.39*** (0.000)	3.15*** (0.000)	3.75*** (0.000)	4.37*** (0.000)
Adjusted R ²	2.43%	-0.15%	10.86%	8.67%	-2.18%	9.86%	-7.63%	2.72%

หมายเหตุ: ***, **, * หมายถึง มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 1%, 5%, และ 10% ตามลำดับ,

† หมายถึง มีนัยสำคัญทางสถิติที่ 10% จากการทดสอบสมมติฐานแบบทางเดียว (One-tailed test)

จากตารางที่ 4 พบว่า ประสบการณ์ในการประกอบธุรกิจ (EXP) มีผลกระทบเชิงบวกต่อคุณภาพโดยรวม (TQ) ของสำนักงานบัญชี โดยมีสาระสำคัญที่ 10% (ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอยเท่ากับ 0.33) แสดงว่า กลุ่มตัวอย่างที่มีการประกอบธุรกิจมากกว่า 15 ปี มีคุณภาพโดยรวมมากกว่าอย่างมีสาระสำคัญ เมื่อเทียบกับกลุ่มที่ประกอบธุรกิจมาแล้วน้อยกว่า 15 ปี รูปแบบการประกอบธุรกิจ (FORM) และจำนวนลูกค้า (SIZE) ไม่มีผลอย่างมีสาระสำคัญต่อคุณภาพโดยรวมของกลุ่มตัวอย่าง

เมื่อพิจารณาคุณภาพในแต่ละองค์ประกอบ พบว่า ประสบการณ์ในการประกอบธุรกิจ (EXP) ของสำนักงานมี

ผลกระทบเชิงบวกที่เป็นสาระสำคัญที่ 10% สำหรับการวิเคราะห์แบบทางเดียว (ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอยเท่ากับ 0.37) ต่อคุณภาพด้านความรับผิดชอบของผู้บริหาร (Q1) นอกจากนี้ ประสบการณ์ในการประกอบธุรกิจ (EXP) มีผลกระทบเชิงบวกที่เป็นสาระสำคัญที่ 5% (ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอยเท่ากับ 0.33) ในขณะที่ขนาดกิจการ (SIZE) มีผลกระทบเชิงลบที่เป็นสาระสำคัญที่ 10% สำหรับการวิเคราะห์แบบทางเดียว (ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอยเท่ากับ -0.20) ต่อคุณภาพในด้านข้อกำหนดทางด้านจรรยาบรรณ (Q2) กล่าวคือ กลุ่มตัวอย่างที่มีประสบการณ์การประกอบธุรกิจมานานกว่า 15 ปี มีคุณภาพด้านจรรยาบรรณมากกว่า



กลุ่มตัวอย่างที่มีประสบการณ์น้อยกว่า 15 ปี กลุ่มตัวอย่างที่มีลูกค้ายากกว่า 100 ราย มีคุณภาพที่น้อยกว่าอีกกลุ่มตัวอย่างที่มีลูกค้ายากกว่า 100 ราย นอกจากนี้ยังพบว่า ประสบการณ์ในการประกอบกิจการ (EXP) และรูปแบบการประกอบธุรกิจ (FORM) มีผลกระทบต่อคุณภาพเชิงบวกที่เป็นสาระสำคัญทางสถิติที่ 10% สำหรับการวิเคราะห์แบบทางเดียว (ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอยเท่ากับ 0.38) และ 5% (ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอยเท่ากับ 0.64) ตามลำดับ ต่อคุณภาพด้านกระบวนการที่เกี่ยวข้องกับลูกค้า (Q3) กล่าวคือ กลุ่มตัวอย่างที่มีประสบการณ์ในการประกอบธุรกิจมานานกว่า 15 ปี และกลุ่มตัวอย่างที่เป็นนิติบุคคล จะมีคุณภาพด้านกระบวนการที่เกี่ยวข้องกับลูกค้ามากกว่ากลุ่มตัวอย่างที่ประกอบธุรกิจมานานน้อยกว่า 15 ปี และไม่ได้ประกอบธุรกิจในรูปแบบนิติบุคคล ผลการวิเคราะห์ในด้านปฏิบัติงาน (Q5) ให้ผลเป็นไปในทางเดียวกันกับคุณภาพด้านกระบวนการที่เกี่ยวข้องกับลูกค้า (Q3) คือ ประสบการณ์การประกอบธุรกิจที่มากกว่า และรูปแบบการประกอบธุรกิจในรูปแบบนิติบุคคลให้ผลกระทบต่อคุณภาพ โดยมีสาระสำคัญทางสถิติที่ 5% (ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอยเท่ากับ 0.74) และ 10% (ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอยเท่ากับ 0.63) ตามลำดับ จากการวิเคราะห์ในด้านที่เหลืออีก 3 ด้านคือ ด้าน การจัดการทรัพยากร (Q4) ด้านการติดตาม ตรวจสอบ (Q6) และด้านการจัดการเอกสาร (Q7) ไม่พบตัวแปรใดที่มีผลกระทบต่อคุณภาพอย่างเป็นสาระสำคัญ

นอกจากนี้ยังมีข้อเสนอแนะของกลุ่มตัวอย่างบางส่วน ซึ่งผู้วิจัยสรุปเหตุผลของการไม่ขอรับการรับรองเป็นสำนักงานบัญชีคุณภาพ ได้ดังนี้ 1) การดำเนินการเพื่อขอการรับรองเพิ่มค่าใช้จ่ายให้กับสำนักงาน 2) ไม่มั่นใจถึงแนวทางปฏิบัติของสรรพากรต่อลูกค้าของสำนักงานบัญชีที่ได้รับการรับรองคุณภาพ 3) การได้รับการรับรองอาจไม่มีผลต่อจำนวนลูกค้า เนื่องจากลูกค้ายังไม่เห็นความสำคัญของข้อมูลบัญชี และระบบควบคุมคุณภาพมากนัก

อภิปรายผลการศึกษา

การศึกษา พบว่า การปฏิบัติงานของสำนักงานกลุ่มตัวอย่างในเขตภาคเหนือตอนล่างมีคุณภาพอยู่ในระดับดีถึงดีมาก ซึ่งหากพิจารณาเทียบกับเกณฑ์การพิจารณาคุณภาพของ ก.ล.ต. แล้วนับว่าผ่านการประเมินคุณภาพ ซึ่งนับว่า กลุ่มตัวอย่างมีศักยภาพในการเป็นสำนักงานบัญชีคุณภาพ และจากการศึกษาปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพ พบว่า

ประสบการณ์ในการประกอบธุรกิจของสำนักงานเป็นปัจจัยสำคัญต่อคุณภาพของสำนักงานในภาพรวม และต่อคุณภาพตามองค์ประกอบการควบคุมคุณภาพในหลายด้าน กล่าวคือ สำนักงานที่มีประสบการณ์การประกอบธุรกิจมานานกว่า 15 ปี มีคุณภาพมากกว่าสำนักงานที่ประกอบธุรกิจมานานน้อยกว่า 15 ปี เมื่อวิเคราะห์คุณภาพแยกตามองค์ประกอบของระบบควบคุมคุณภาพ พบว่า ประสบการณ์การประกอบธุรกิจที่มากกว่ายังส่งผลต่อคุณภาพ ด้านความรับผิดชอบของผู้บริหาร ด้านข้อกำหนดทางด้านจรรยาบรรณ ด้านกระบวนการที่เกี่ยวข้องกับลูกค้า ด้านการปฏิบัติงาน นอกจากนี้ยังพบว่า การประกอบธุรกิจในรูปแบบนิติบุคคลมีผลต่อคุณภาพด้านกระบวนการที่เกี่ยวข้องกับลูกค้า และด้านการปฏิบัติงานดีกว่าสำนักงานที่ไม่ใช่นิติบุคคล

คะแนนคุณภาพด้านข้อกำหนดทางด้านจรรยาบรรณที่อยู่ในระดับดีมากนั้น แสดงให้เห็นถึงการให้ความสำคัญด้านจรรยาบรรณเป็นอันดับแรก ๆ ซึ่งมีความสอดคล้องกับงานวิจัยของ Pongtanee (2009) ที่พบว่า สำนักงานบัญชีในเขตกรุงเทพมหานครและปริมณฑลเห็นว่าค่านิยมจรรยาบรรณของสำนักงานบัญชีมีผลกระทบต่อเชิงบวกในอันดับต้น ๆ ต่อคุณภาพของสำนักงาน งานวิจัยนี้ยังพบอีกว่า จำนวนลูกค้าที่มากกว่าส่งผลในเชิงลบต่อคุณภาพด้านจริยธรรม ซึ่งอาจเกิดจากการรับงานเป็นจำนวนมากเกินกว่าขีดความสามารถของผู้บริหารและบุคลากร จึงส่งผลกระทบต่อคุณภาพของงาน นอกจากนี้โดยรูปแบบการดำเนินกิจการไม่มีผลซึ่งไม่สอดคล้องกับสำนักงานบัญชีในเขตกรุงเทพมหานครและปริมณฑลจากงานวิจัยของ Sahatevasukont (2009) ที่พบว่า รูปแบบการดำเนินธุรกิจแบบนิติบุคคลมีจรรยาบรรณมากกว่าสำนักงานที่ไม่ใช่นิติบุคคล

สรุปผลการศึกษา

การวิจัยนี้ศึกษาศักยภาพของสำนักงานบัญชีในเขตภาคเหนือตอนล่างในการเป็นสำนักงานบัญชีคุณภาพตามหลักเกณฑ์ของกรมพัฒนาธุรกิจการค้า การศึกษา พบว่า กลุ่มตัวอย่างมีคุณภาพโดยรวมและคุณภาพด้านต่าง ๆ อยู่ในระดับดี ถึงดีมาก ซึ่งอาจสรุปได้ว่า กลุ่มตัวอย่างสำนักงานบัญชีในเขต 9 จังหวัด ภาคเหนือตอนล่างมีศักยภาพในการเป็นสำนักงานบัญชีคุณภาพ ปัจจัยสำคัญที่ส่งผลกระทบต่อเชิงบวกต่อการควบคุมคุณภาพในหลายๆด้าน ได้แก่ ประสบการณ์การประกอบธุรกิจของสำนักงาน และการประกอบธุรกิจ

ในรูปแบบนิติบุคคล ในทางตรงกันข้ามขนาดสำนักงานส่งผลกระทบต่อคุณภาพด้านข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ

ข้อเสนอแนะ

จากผลการวิจัย ผู้วิจัยเห็นว่า 1) สำนักงานบัญชีที่มีศักยภาพ โดยเฉพาะสำนักงานบัญชีที่มีการสั่งสมประสบการณ์การประกอบธุรกิจที่นานกว่า และเป็นนิติบุคคลควรขอรับการรับรองเป็นสำนักงานบัญชีคุณภาพ เพื่อสร้างความน่าเชื่อถือในวงการวิชาชีพ อีกทั้งเพื่อเป็นแรงกระตุ้นให้กับสำนักงานบัญชีที่ยังขาดความพร้อมได้ตื่นตัวในการพัฒนาคุณภาพของสำนักงานบัญชีต่อไป 2) กรมพัฒนาธุรกิจการค้าซึ่งเป็นหน่วยงานที่เกี่ยวข้องโดยตรงอาจต้องมีการพิจารณาทบทวนปัจจัยที่มีผลต่อการตัดสินใจขอรับรองเป็นสำนักงานบัญชีคุณภาพ เช่น ค่าใช้จ่ายในการตรวจประเมิน เป็นต้น รวมทั้งกระตุ้นให้สำนักงานบัญชีเห็นถึงความสำคัญในการประกอบธุรกิจสำนักงานบัญชีในยุค AEC ที่ต้องเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันในรูปแบบต่างๆ ตลอดจนการเพิ่มแรงจูงใจให้สำนักงานบัญชีเข้าร่วมโครงการมากขึ้น 3) เนื่องจาก SMEs ยังไม่เห็นความสำคัญของข้อมูลบัญชี ซึ่งจะส่งผลให้ละเลยประเด็นด้านคุณภาพในการปฏิบัติงานของสำนักงานที่ว่าง กรมพัฒนาธุรกิจการค้าจึงควรสนับสนุนส่งเสริมให้เกิดความเข้าใจแก่ SMEs ถึงประโยชน์ของข้อมูลทางบัญชีต่อการประกอบธุรกิจ อันจะส่งผลให้ SMEs มีการพิจารณาเรื่องคุณภาพของสำนักงานบัญชีซึ่งอาจเป็นแรงกระตุ้นให้สำนักงานบัญชีเข้าสู่การรับรองคุณภาพต่อไป

กิตติกรรมประกาศ

งานวิจัยนี้ได้รับการสนับสนุนงบประมาณจากกองทุนวิจัยมหาวิทยาลัยนครสวรรค์ ปี 2559 คณะผู้วิจัยใคร่ขอขอบคุณคณะกรรมการวิจัย และผู้บริหารคณะทุกท่าน ตลอดจนผู้เกี่ยวข้องทุกฝ่ายที่ให้การสนับสนุนและช่วยเหลือให้งานวิจัยนี้สำเร็จลุล่วงได้ด้วยดี

References

Department of Business Development. (2015). *Notification of the Department of Business Development on Rules and Conditions for Quality Assurance for Accounting Firms BE 2558 (2015)*. Retrieved from <http://www.dbd.go.th>

Dorasamy, M., Marimuthu, M., Jayabalan, J., Raman, M., & Kaliannan, M. (2010). Critical factors in outsourcing of accounting functions in Malaysian small medium-sized enterprises (SMEs). *Kajian Malaysia*, 28(2), 39–46.

Everaert, P., Sarens, G., & Rommel, J. (2010). Using transaction cost economics to explain outsourcing of accounting. *Small Business Economics*, 35(1), 93–112. doi: <http://dx.doi.org/10.1007/s11187-008-9149-3>

Federation of Accounting Profession. (n.d.). *The Standard on Quality Control 1: Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements and Other Assurance and Related Services Engagements*. Retrieved from <http://www.fap.or.th>

Gooderham, P. N., Tobiassen, A., Doving E., & Nordhaug, O. (2004). Accountants as sources of business advice for small firms. *International Small Business Journal*, 22(1), 5–22.

Hallowell, R. (1996). The relationships of customer satisfaction, customer loyalty, and profitability: An empirical study. *International Journal of Service Industry Management*, 7(4), 27–42. Retrieved from <http://search.proquest.com/docview/233642856?accountid=49790>

Hongpukdee, N. (2012). Preparing to be a Quality Accounting Firm. *Executive Journal*, 32(4), 54–60.

Jennings, P., & Beaver, G. (1997). The performance and competitive advantage of small firms: a management perspective. *International Small Business Journal*, 15(2), 63+. Retrieved from <http://go.galegroup.com/ps/i.do?id=GALE%7CA147521641&v=2.1&u=uninet13&it=r&p=GPS&sw=w&asid=d278c7e14d1310e2c6214a6f3d40826e>



- Kongpradit, P., & Taechoyotin, W. (2010). Factors effecting the repurchase intention for accounting outsourcing. *Journal of Accounting Profession*, 6(15), 88-93.
- Nederhof, A. J. (1985). Methods of coping with social desirability bias: A review. *European Journal of Social Psychology*, 15(3), 263-280.
- Nutiyakul, A., Wongsasri, P., Chatuchai, W., & Chonpichien, J. (2008). The Development of Accounting Firms' Services for Entrepreneurs of Small and Medium Enterprises in Bangkok Metropoli. *SDU Research Journal*, 4(3), 1-13.
- Office of Small and Medium Enterprise Promotion. (2011). *Thailand's Third SMEs Promotion Master Plan (2012-2016)*. Retrieved from <http://www.sme.go.th/SiteCollectionDocuments/แผนการส่งเสริมSMEs/03/แผนแม่บทฯ ฉบับที่ 3.pdf>
- Parasuraman, A., Zeithaml, V. A., & Berry, L. L. (1988). SERVQUAL: A multiple-item scale for measuring consumer perceptions of service quality. *Journal of Retailing*, 64(1), 12-40.
- Pongtanee, P. (2009). *Factors that Affect the Service Quality of Accounting Firms in Thailand* (Research report). Bangkok: Dhurakij Pundit University.
- Ruangsangrob, P., & Srijunpetch, S. (2009). Problems in implementation of International Standard on quality control for auditing firms. *Journal of Accounting Profession*, 5(13), 83-95.
- Sahatevasukont, B. (2009). *Practical Code of Ethics of Accounting Firms in Bangkok and Metropolitans* (Research report). Bangkok: Krirk University.
- Tongsokhowong, A., & Sutthachai, S. (2010). The Usefulness of Financial Report in SMEs in Northeast Thailand. *Journal of Ubon Ratchathani University*, 12(2), 79-85.
- United Nations Conference on Trade and Development. (2000). *Promoting transparency and financial disclosure: accounting by small and medium-sized enterprises*. Retrieved from <http://www.unctad.org/en/docs/c2isar13.en.pdf>
- Vatanavilai, N., & Sithipolvanichgul, J. (2012). The Potential Development of Thai Accounting Profession on Economic Liberalization. *Executive Journal*, 32(3), 16-25.
- Walker, K., & Johnson, E. (2006). Delivering Quality Accounting Services: Are Your Accounting Services Giving Maximum Help to Your Customers? A Study Performed within a Large Corporation Illustrates How You Can Measure the Quality of Your Accounting Support and Identify Service Expectation Gaps. *Management Accounting Quarterly*, 7(4), 9-17.
- Wangcharoendate, S. (2014). ASEAN Economic Community: Perspectives on the Potential Development of Thai Accounting Profession. *University of the Thai Chamber of Commerce Journal*, 34(4), 109-119.
- Yoothong, S. (2013). Formats and Problems of Services of Accounting Firms in Thailand. *Srinakharinwirot Business Journal*, 4(2), 89-102.