

แนวทางการพัฒนาผู้สอบบัญชีเพื่อให้การสอบบัญชีมีคุณภาพ

โดย

นายเมธี แสงมณี

กรรมการผู้จัดการ

บริษัท บางกอก อินเทอร์เน็ต เนชั่นแนล ออดิท จำกัด

นักศึกษาวิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร

หลักสูตรการป้องกันราชอาณาจักร รุ่นที่ 62

ประจำปีการศึกษา พุทธศักราช 2562 -2563

## หนังสือรับรอง

วิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร สถาบันวิชาการป้องกันประเทศ ได้อนุมัติให้เอกสารวิจัย  
ส่วนบุคคลเรื่อง "แนวทางการพัฒนาผู้สอบบัญชีเพื่อให้การสอบบัญชีมีคุณภาพ" ลักษณะวิชาการเศรษฐกิจ  
ของ นายเมธี แสงมณี เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรการป้องกันราชอาณาจักร รุ่นที่ 62  
ประจำปีการศึกษา พุทธศักราช 2562 - 2563

พลโท

(พิสิทธิ์ ปฐมอม)

ผู้อำนวยการวิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร  
สถาบันวิชาการป้องกันประเทศ

## บทคัดย่อ

**เรื่อง** แนวทางการพัฒนาผู้สอบบัญชีเพื่อให้การสอบบัญชีมีคุณภาพ

**ลักษณะวิชา** การเศรษฐกิจ

**ผู้วิจัย** นายเมธี แสงมณี **หลักสูตร** วปอ. **รุ่นที่** 62

การวิจัยครั้งนี้มีจุดมุ่งหมายเพื่อศึกษาปัญหาเชิงโครงสร้างของงานการตรวจสอบบัญชีในประเทศไทย วิเคราะห์ปัญหา อุปสรรคของกระบวนการได้มาของผู้สอบบัญชีและจำนวนผู้สอบบัญชีกับสถานประกอบการในประเทศไทย และศึกษาแนวทางในการแก้ปัญหาเพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพ กลุ่มตัวอย่างผู้สอบบัญชีในประเทศไทย จำนวน 370 คน เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยเป็นแบบสอบถาม สถิติที่ใช้ได้แก่ ค่าความถี่ ร้อยละ ค่าเฉลี่ย ความเบี่ยงเบนมาตรฐานผลการวิจัยสรุปได้ดังนี้

1. ระดับปัญหาเชิงโครงสร้างของงานการตรวจสอบบัญชีในประเทศไทย ตามความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย โดยรวมมีปัญหาอยู่ในระดับปานกลาง เมื่อพิจารณาเป็นรายด้านพบว่า ด้านความรู้ และด้านทักษะ มีปัญหาอยู่ในระดับปานกลาง ส่วนด้านจริยธรรมทางวิชาชีพมีปัญหาอยู่ในระดับน้อย

2. ปัญหา อุปสรรคของกระบวนการได้มาของผู้สอบบัญชีและจำนวนผู้สอบบัญชีกับสถานประกอบการในประเทศไทย พบว่า ด้านประสบการณ์ผ่านการฝึกหัดงานของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย มีข้อเสนอแนะเพิ่มเติมคือ สถานประกอบการหรือที่ฝึกประสบการณ์ควรมีมาตรฐานเพิ่มขึ้นให้ได้ระดับสากล ควรมีการทดสอบภาษาอังกฤษที่มีมาตรฐานสากล ควรมีการเพิ่มเนื้อหาเกี่ยวกับปัญญาประดิษฐ์และโปรแกรมทางด้านบัญชีที่เป็นระบบสากล ควรเพิ่มทักษะการคิดวิเคราะห์และการแก้ปัญหาให้นักศึกษามากขึ้น ควรพัฒนาผู้สอบบัญชีให้เป็นคนทันสมัยใช้เทคโนโลยีมาช่วยในการทำงานจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีทำงานได้รวดเร็ว และปริมาณเพิ่มมากขึ้น

3. แนวทางการแก้ปัญหาเพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพ พบว่า มีด้านที่ควรพัฒนาอยู่สองด้าน ได้แก่ ด้านความรู้ ประกอบด้วย ความรู้เกี่ยวกับวิชาชีพบัญชี ความรู้เกี่ยวกับกฎหมายและภาษีของธุรกิจที่ตรวจสอบ ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ ความรู้เกี่ยวกับเทคโนโลยีสารสนเทศ ด้านทักษะ ประกอบด้วย การตรวจสอบงบการเงิน ภาษาต่างประเทศ และทักษะการคิดวิเคราะห์ โดยการ การอบรมด้วยสถานการณ์จำลอง การอบรมโดยใช้คอมพิวเตอร์ สื่อการเรียนการสอนอิเล็กทรอนิกส์ การเรียนรู้ด้วยตนเอง และผลการประเมินความเหมาะสมแนวทางในการแก้ปัญหา เพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพ พบว่า โดยรวมมีความเหมาะสมอยู่ในระดับ

## Abstract

**Title**      The guidelines for developing quality auditing  
**Field**      Economics  
**Name**      Mr. Metee Sangmanee      **Course** NDC      **Class** 62

The study aimed to investigate the structural problems of the auditing in Thailand and to analyze the problems and shortcomings in the process that were faced by the auditors and the number of auditors on establishments in Thailand. It was also to study the guidelines for solving problems for the auditor to have quality auditing. The samples for the research were questionnaires that were obtained from the auditor in Thailand. The statistics used were frequency, percentage, mean and standard deviation. The results were as follows;

1. According to the level of structural problems of the auditing in Thailand. From the opinion of the auditors in Thailand, the overall auditing process had problems at moderate level. Considered as an issue, it was found that the knowledge and skills had problems at moderate level. On the other hand, auditing professional ethics was at low level.

2. Obstacles to obtain auditor and number of auditors on establishments in Thailand. It was found that auditors in Thailand are experienced through the trainings obtained by auditors. There were additional suggestions such as the establishment or the place of intern should have increased standards to meet international standards, there should be an international English standards Test, there should be additional content, artificial intelligence and accounting programs to universal. There should be increase critical thinking and problem solving skills for students, auditing should be modernized through the use of technology to help the auditor to work faster and more work completion.

3. Based on the guidelines to solve the problems of the auditor to have quality auditing, it was found that there are two points that should be developed such as knowledge which consist of knowledge of accounting professional, knowledge of laws and taxes of the auditing business, knowledge of auditing businesses, knowledge of skills and information technology. The skills consist of auditing financial statements, Foreign language and critical thinking skills through simulation training, Computer Training, E-learning, learning by yourself and the evaluation of the appropriateness of the guidelines to solve problems for the auditors to have quality auditing was found at high level.

## คำนำ

รายงานการวิจัย เรื่อง แนวทางการพัฒนาผู้สอบบัญชีเพื่อให้การสอบบัญชีมีคุณภาพ ฉบับนี้จัดทำขึ้น เพื่อนำเสนอปัญหาเชิงโครงสร้างของงานการตรวจสอบบัญชีในประเทศไทย ปัญหา อุปสรรคของกระบวนการได้มาของผู้สอบบัญชี และจำนวนผู้สอบบัญชีกับสถานประกอบการในประเทศไทย และแนวทางในการแก้ปัญหาเพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพ สำหรับให้ ผู้สนใจเกี่ยวกับ

แนวทางการพัฒนาผู้สอบบัญชีให้มีคุณภาพได้ตามมาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งใน รายงานการวิจัยได้นำเสนอเนื้อหา ด้านความรู้เกี่ยวกับการสอบบัญชี ทักษะเกี่ยวกับการสอบบัญชี และกระบวนการ

พัฒนาผู้สอบบัญชีให้ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องกับการพัฒนาผู้สอบบัญชินำไปเป็นข้อมูล ประกอบสำหรับการวางแผน การดำเนินงานและการกำกับติดตามการพัฒนาผู้สอบบัญชีของ ประเทศไทยให้มีคุณภาพต่อไป

ผู้วิจัยหวังว่ารายงานการวิจัยเรื่องแนวทางการพัฒนาผู้สอบบัญชีเพื่อให้การสอบบัญชี มีคุณภาพ จะทำให้ผู้สนใจทราบถึงปัญหาเชิงโครงสร้างของงานการตรวจสอบบัญชี ในประเทศไทย

ปัญหาและอุปสรรคของกระบวนการได้มาของผู้สอบบัญชีและจำนวนผู้สอบบัญชีกับ สถานประกอบการในประเทศไทยและแนวทางในการแก้ปัญหาเพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพ

(นายเมธี แสงมณี)

นักศึกษาวิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร

หลักสูตร วปอ. รุ่นที่ 62

ผู้วิจัย

## สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อ	ก
Abstract	ข
คำนำ	ค
สารบัญ	ง
สารบัญตาราง	ฉ
<b>บทที่ 1 บทนำ</b>	<b>1</b>
ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
วัตถุประสงค์ของการวิจัย	4
ขอบเขตของการวิจัย	4
วิธีดำเนินการวิจัย	5
ประโยชน์ที่ได้รับจากการวิจัย	6
คำจำกัดความ	6
<b>บทที่ 2 แนวคิด ทฤษฎี วรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง</b>	<b>8</b>
ยุทธศาสตร์ชาติ 20 ปี (พ.ศ. 2561 - 2580)	8
แผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 12 (พ.ศ. 2560-2564)	13
แนวคิดเกี่ยวกับสมรรถนะการปฏิบัติงาน	17
มาตรฐานการสอบบัญชี	27
กระบวนการได้มาของผู้สอบบัญชี	31
คุณภาพผู้สอบบัญชี	38
การพัฒนานุเคราะห์	41
งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง	46
กรอบแนวคิดของการวิจัย	52
สรุป	53
<b>บทที่ 3 การจัดทำแนวทางการพัฒนาผู้สอบบัญชี</b>	<b>55</b>
ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง	56
เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล	56

## สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
เก็บรวบรวมข้อมูล	58
วิเคราะห์ข้อมูล	59
สรุป	60
<b>บทที่ 4   แนวทางการพัฒนามาตรฐานของผู้สอบบัญชี</b>	<b>62</b>
สัญลักษณ์ที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล	62
การวิเคราะห์ข้อมูล	62
ผลการวิเคราะห์ข้อมูล	63
สรุป	74
<b>บทที่ 5   สรุปและข้อเสนอแนะ</b>	<b>75</b>
สรุป	75
ข้อเสนอแนะ	79
<b>บรรณานุกรม</b>	<b>81</b>
<b>ภาคผนวก</b>	<b>85</b>
ภาคผนวก ก เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย	86
ภาคผนวก ข ผลการหาคุณภาพเครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย	97
ภาคผนวก ค ผลการวิเคราะห์ข้อมูล	100
<b>ประวัติย่อผู้วิจัย</b>	<b>105</b>

## สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
3-1 ขั้นตอนการดำเนินการวิจัย	55
4-1 ข้อมูลทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง	63
4-2 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ระดับปัญหาการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย ตามความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย โดยรวมและรายด้าน	64
4-3 ค่าเฉลี่ยและค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ระดับปัญหาการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย ตามความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย โดยรวมด้านความรู้และรายชื่อ	65
4-4 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ระดับปัญหาการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย ตามความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย โดยรวมด้านทักษะและรายชื่อ	66
4-5 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ระดับปัญหาการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย ตามความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย โดยรวมด้านจริยธรรมทางวิชาชีพและรายชื่อ	67
4-6 ผลการวิเคราะห์และสรุปความคิดเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิ จำนวน 15 คน	68
4-7 ความเหมาะสมของแนวทางการพัฒนาผู้สอบบัญชีเพื่อให้การสอบบัญชีมีคุณภาพ	71



# บทที่ 1

## บทนำ

### ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ พ.ศ. 2472 มาตรา 1197 บัญญัติไว้ว่า งบดุลนั้นต้องจัดให้มีผู้สอบบัญชีคนหนึ่งหรือหลายคนตรวจสอบแล้วนำเสนอเพื่ออนุมัติในที่ประชุมใหญ่ภายในสี่เดือนนับแต่วันที่ลงในงบดุลนั้นหนึ่งให้ส่งสำเนางบดุลไปยังบุคคลทุกคนบรรดามีชื่อในทะเบียนผู้ถือหุ้นของบริษัทแต่ก่อนวันนัดประชุมใหญ่ล่วงหน้าไม่น้อยกว่าสามวันนอกจากนั้นให้มีสำเนางบดุลเปิดเผยไว้ในสำนักงานของบริษัทในระหว่างเวลาเช่นว่านั้น เพื่อให้ผู้ทรงใบหุ้นชนิดออกให้แก่ผู้ถือหุ้นนั้นตรวจสอบได้ด้วย (กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, 2562) ผู้สอบบัญชีที่สภาวิชาชีพบัญชีรับรองให้สามารถตรวจสอบงบการเงินขององค์กรได้จะต้องผ่านการเห็นชอบจากสภาวิชาชีพและมีคุณสมบัติตรวจสอบงบการเงินของบริษัทจำกัดและบริษัทมหาชน ซึ่งต้องรวบรวมหลักฐานทางบัญชี หลักฐานรายการค้าของผู้ที่มีหน้าที่จัดทำบัญชีและนำไปประเมินว่าได้จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินหรือไม่

ดังนั้นผู้สอบบัญชีต้องมีความรู้ ความสามารถ ทักษะ รวมทั้งมีจรรยาบรรณทางวิชาชีพเป็นอย่างดี ซึ่งจะต้องทำให้การสอบบัญชีเกิดความถูกต้อง ได้แก่ ไม่เกิดข้อผิดพลาด บิดเบือนและเป็นไปตามความจริงที่เกี่ยวข้อง ความถูกต้องข้อความทุกประโยค ตัวเลข ผู้ตรวจสอบได้รวบรวมประเมินและ สรุปนำเสนออย่างระมัดระวังและแม่นยำ มีความเที่ยงธรรม ได้แก่ การสื่อสารที่ถูกต้องตามควร ไม่ลำเอียงทั้งจากทัศนคติและผลการประเมินที่เป็นกลาง โดยพิจารณาจากความจริงและสถานการณ์ รอบด้านแล้วทั้งนี้ การสังเกตการณ์ การสรุปและการเสนอแนะของผู้ตรวจสอบต้องได้มาจากการกระทำ ที่ปราศจากอคติ ลำเอียงไม่มีผลประโยชน์ส่วนตัวหรือไม่อยู่ภายใต้อิทธิพลของผู้อื่น ทำให้เกิดความชัดเจน ได้แก่ ความสามารถในการสื่อความให้ผู้อ่านรายงานเข้าใจแสดงลำดับความเป็นเหตุเป็นผลความชัดเจนอาจเกิดขึ้นโดยหลีกเลี่ยงการใช้ภาษาทางวิชาการ ที่ไม่จำเป็นต้องใช้ศัพท์เทคนิคต้องมีคำอธิบายหรือนิยามศัพท์ที่ใช้ ทำให้เกิดความกะทัดรัด ได้แก่ การสื่อสารตรงประเด็น ไม่อ้อมค้อมการตัดทอนข้อความฟุ่มเฟือยที่ไม่จำเป็นออกไป โดยผู้ตรวจสอบยังคงต้องรักษาความต่อเนื่องของแนวคิดที่รายงานไว้ ตลอดจนความถูกต้องของการใช้ภาษาเพื่อให้ผู้อ่านเข้าใจและใช้เวลาน้อย มีความสร้างสรรค์ ได้แก่ การสื่อสารที่ช่วยและจูงใจให้ผู้ปฏิบัติงานและองค์กรมีการปรับปรุงในสิ่งที่จำเป็นโดยเนื้อหา

ควรเป็นประโยชน์ให้บรรยากาศ เชิงบวก และมีความหมายต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร ทำให้เกิดความสมบูรณ์ ได้แก่ การเสนอรายงานที่ครบถ้วนสมบูรณ์ หมายถึง การไม่ขาดสารสนเทศ ที่สำคัญต่อผู้อ่านที่เป็นเป้าหมาย ซึ่งควรประกอบด้านสารสนเทศ และข้อสังเกตที่สนับสนุนข้อสรุป และข้อเสนอแนะที่เพียงพอ และข้อมูลมีความทันกาล ได้แก่ การเสนอรายงานต้องกระทำภายใน เวลาที่ดีให้ผู้เกี่ยวข้องมีโอกาสแก้ไข การเสนอผลการตรวจไม่ควรล่าช้าและควรทำในระดับด่วน เพื่อช่วยให้การแก้ไขมีประสิทธิภาพ (มณฑิรา กิจสัมพันธ์วงศ์, 2550 : 31-32) ; (อรพินท์ วงศ์ก่อ, 2555 : 106-109) และ(ชนาทิพย์ วัฒนสุชาติ, 2556 : 7)

จากการเปลี่ยนแปลงของสังคม โลกาภิวัตน์มีผลทำให้มีการบันทึกบัญชีจากสถานที่ต่าง ๆ ทั่วโลกโดยระบบงานออนไลน์ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี จึงต้องมีการปรับตัวยกระดับคุณภาพ และศักยภาพของตนเองในด้านต่าง ๆ นอกเหนือจากความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานบัญชีแล้วยังคงต้องพัฒนาความรู้ในศาสตร์อื่นที่เกี่ยวข้องเพิ่มมากขึ้น ได้แก่ การบริหาร ภาวะผู้นำ การเงินเศรษฐศาสตร์ ปัจจุบันผู้สอบบัญชีที่ขึ้นทะเบียนกับสภาวิชาชีพมีจำนวน 9,988 คน ผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานอยู่จริงประมาณ 6,000 คน (สภาวิชาชีพบัญชี, 2562) ในจำนวนผู้สอบบัญชีทั้งหมดสามารถไปทำงานในต่างประเทศได้ปีละ 10 คน เทียบเป็นร้อยละ 0.10 ของผู้สอบบัญชีทั้งหมดจะเห็นได้ว่าผู้สอบบัญชีที่ไปทำงานในระดับนานาชาติมีจำนวนน้อย จากเกณฑ์เกี่ยวกับคุณสมบัติของผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีตามข้อกำหนดของสหพันธ์นักบัญชีสากลและแรงผลักดันของ MRA และจากการสำรวจสภาพปัญหา พบว่าผู้สอบบัญชียังมีปัญหา ด้านทักษะวิชาชีพ ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ ด้านทัศนคติ คุณธรรมและจริยธรรม และเกี่ยวกับการเพิ่มสมรรถนะในการประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชี ปัจจัยที่ควรที่จะพัฒนามากที่สุดคือ ทักษะวิชาชีพ ทักษะทัศนคติและคุณธรรม จริยธรรม และจากผลการวิจัยของ อมรศิริ วัฒนศิริ (2559 อ้างถึงใน อมรศิริ ดิสสร, 2560 : 7) ผู้สอบบัญชียังขาดทักษะทางด้าน ภาษาต่างประเทศ และทักษะทางสังคม

ดังนั้นสำหรับแนวทางการพัฒนาผู้สอบบัญชีเพื่อให้การสอบบัญชีมีคุณภาพ ควรพัฒนาผู้สอบบัญชีให้มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับความรู้ทางด้านวิชาชีพบัญชี ความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมาย ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ ความรู้เกี่ยวกับเทคโนโลยีสารสนเทศ ความรู้เกี่ยวกับวัฒนธรรมทักษะการตรวจสอบงบการเงิน ทักษะทางด้านภาษาต่างประเทศ รวมถึงจริยธรรมทางวิชาชีพ ความรับผิดชอบต่อสังคม พฤติกรรมและทัศนคติ สอดคล้องกับงานวิจัยของ อมรศิริ ดิสสร (2560 : 157-161) พบว่า องค์ประกอบของรูปแบบพัฒนาการพัฒนาผู้สอบบัญชีในกลุ่มธุรกิจตรวจสอบบัญชีสู่ระดับสากล มีด้วยกัน 3 ด้าน ได้แก่ ด้านความรู้ มี 5 องค์ประกอบหลัก คือ ความรู้ความเข้าใจทางด้านวิชาชีพบัญชี ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมายและภาษีของธุรกิจที่ตรวจสอบ ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ ความรู้เกี่ยวกับเทคโนโลยีสารสนเทศ ความรู้ เกี่ยวกับวัฒนธรรม

ของธุรกิจที่ตรวจสอบ ด้านทักษะ ได้แก่ ทักษะการตรวจสอบงบการเงินทักษะด้านภาษาต่างประเทศ และ คุณลักษณะจริยธรรมทางวิชาชีพ ได้แก่ จริยธรรมทางวิชาชีพ ความรับผิดชอบต่อสังคม สอดคล้องกับงานวิจัยของสายฝน อุไร (2557: 107-110) พบว่า สมรรถนะการสอบบัญชีด้านความรู้ความสามารถในการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน ด้านความพึงพอใจจากผู้ที่เกี่ยวข้องสมรรถนะการสอบบัญชีด้านทักษะการปฏิบัติงานตรวจสอบ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการปฏิบัติ ด้านกระบวนการปฏิบัติงาน สมรรถนะการสอบบัญชีด้านการวัดผลขีดความสามารถมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการปฏิบัติ โดยรวม ด้านการบรรลุเป้าหมายความสำเร็จ ด้านกระบวนการปฏิบัติงาน ด้านมาตรฐานและความน่าเชื่อถือ และด้านความพึงพอใจจากผู้ที่เกี่ยวข้อง สมรรถนะการสอบบัญชี ด้านคุณลักษณะส่วนบุคคล มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการปฏิบัติ ด้านการบรรลุเป้าหมายความสำเร็จ และสอดคล้องกับงานวิจัยของนิดา ทับศรีรัตน์ (2555 : 93-95) พบว่าการพัฒนาความเป็นมืออาชีพอย่างต่อเนื่อง ด้านการฝึกอบรม มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงลบกับประสิทธิภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความถูกต้อง และด้านความสมบูรณ์ การพัฒนาความเป็นมืออาชีพอย่างต่อเนื่อง ด้านการเพิ่มพูนความรู้อย่างไม่เป็นทางการ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพ การสอบบัญชีโดยรวม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์และด้านความทันกาล การพัฒนาความเป็นมืออาชีพอย่างต่อเนื่อง ด้านการเรียนรู้ตลอดชีวิตมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความชัดเจน และด้านความสมบูรณ์ และการพัฒนาความเป็นมืออาชีพอย่างต่อเนื่อง ด้านการเติบโตของขีดความสามารถ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการสอบบัญชีโดยรวมด้านความถูกต้อง ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล

จากความเป็นมาความสำคัญของปัญหาดังกล่าว ผู้วิจัยจึงมีความสนใจศึกษาปัญหาการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย ความเหมาะสมกระบวนการได้มาของผู้สอบบัญชีและผู้สอบบัญชีกับสถานประกอบการในประเทศไทย และแนวทางการพัฒนาผู้สอบบัญชี เพื่อให้การสอบบัญชีมีคุณภาพ เพื่อนำผลที่ได้มาแนวทางการพัฒนาผู้สอบบัญชีเพื่อคุณภาพการสอบบัญชีในประเทศไทย ซึ่งเป็นข้อมูล ความรู้ และแนวทางใหม่สำหรับผู้ประกอบอาชีพเป็นผู้สอบบัญชี หรือผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องสำหรับการพัฒนาผู้สอบบัญชีต่อไป

## วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. ศึกษาปัญหาเชิงโครงสร้างของงานการตรวจสอบบัญชีในประเทศไทย
2. ศึกษาวิเคราะห์ ปัญหา อุปสรรคของกระบวนการได้มาของผู้สอบบัญชีและจำนวนผู้สอบบัญชีกับสถานประกอบการในประเทศไทย
3. เพื่อศึกษาแนวทางในการแก้ปัญหาเพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพ

## ขอบเขตของการวิจัย

### 1. ขอบเขตด้านเนื้อหา

เนื้อหาสำหรับการวิจัยในครั้งนี้ได้แก่ ปัญหาการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีผู้วิจัย ประยุกต์มาจากสมรรถนะของผู้สอบบัญชี มีด้วยกัน 3 ด้าน ได้แก่ 1. ด้านความรู้ 2. ด้านทักษะ และ 3. จริยธรรมทางวิชาชีพ ได้มาจากแนวคิดของอมรศิริ ดิสสร (2560 : 157-161); สำราญ บุญเจริญ ปริญญาญ์ เอี่ยมศิริเมธีและปาติดา เชนฐ์ขุนทด (2559 : 129) และ สายฝน อุไร (2557 : 107-110) ส่วนกระบวนการได้มาของการเป็นผู้สอบบัญชีมีด้วยกัน 3 ขั้นตอนได้แก่ 1. ประสพการณ์ผ่านการฝึกหัดงาน 2. การทดสอบความรู้ผ่านการทดสอบ 3. การศึกษาสำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรี ได้มาจากนิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร (2545 : 10) สำหรับแนวทางการพัฒนาผู้สอบบัญชี มีด้วยกัน 3 ด้าน ได้แก่ 1. ด้านความรู้ 2. ด้านทักษะ และ 3. ด้านจริยธรรมทางวิชาชีพ และ 3 แนวทางได้แก่ การฝึกอบรม การศึกษา และการพัฒนา ได้มาจากมหาวิทยาลัยรังสิต, 2563 ; รัตนา เนื่องแก้ว, 2548 : 32-35) และ ศุภชัย ยาวะประภาส (2548 : 182)

### 2. ขอบเขตด้านประชากร

2.1 ประชากรที่ใช้ในการศึกษาสำหรับวัตถุประสงค์ข้อที่ 1 เป็นผู้สอบบัญชีผู้รับอนุญาตในประเทศไทยทั้งหมด จำนวน 9,988 คน กลุ่มตัวอย่างจำนวน 370 คน ได้มาโดยการสุ่มอย่างง่าย ด้วยวิธีการจับสลาก

2.2 กลุ่มเป้าหมายที่ใช้ในการศึกษาสำหรับวัตถุประสงค์ข้อที่ 2 และ 3 เป็นผู้บริหารระดับสูงขององค์กรผู้สอบบัญชี จำนวน 15 คน ได้มาโดยการเลือกแบบเจาะจง

### 3. ขอบเขตด้านเวลา

ระยะเวลาที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ตั้งแต่ ธันวาคม 62 - พฤษภาคม 63

## วิธีดำเนินการวิจัย

การดำเนินการวิจัยครั้งนี้ผู้วิจัยใช้การวิจัยแบบผสมเป็นการวิจัยเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพโดยการสำรวจปัญหาเชิงโครงสร้างของงานการตรวจสอบบัญชีในประเทศไทย จากนั้นทำการศึกษาวิเคราะห์ ปัญหา อุปสรรคของกระบวนการได้มาของผู้สอบบัญชีและจำนวนผู้สอบบัญชีกับสถานประกอบการในประเทศไทย ด้วยการสัมภาษณ์ผู้บริหารระดับสูงขององค์กรผู้สอบบัญชี และศึกษาแนวทางในการแก้ปัญหาเพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพด้วยการสอบถามผู้บริหารระดับสูงขององค์กรผู้สอบบัญชีอีกครั้ง

### 1. ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรเป็นผู้สอบบัญชีผู้รับอนุญาตในประเทศไทยทั้งหมด จำนวน 9,988 คน กลุ่มตัวอย่างจำนวน 370 คนได้มาจากตารางสำเร็จรูปของเครจซี่และมอร์แกน (Krejcie & Morgan, 1970 : 607-610) โดยการสุ่มอย่างง่าย ด้วยวิธีการจับสลาก และกลุ่มเป้าหมาย เป็นผู้บริหารระดับสูงขององค์กรผู้สอบบัญชี จำนวน 15 คน ได้มาโดยการเลือกแบบเจาะจง

### 2. เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล

- 2.1 สอบถามเกี่ยวกับปัญหาเชิงโครงสร้างของงานการตรวจสอบบัญชีในประเทศไทย
- 2.2 แบบสอบถามเกี่ยวกับปัญหา อุปสรรคของกระบวนการได้มาของผู้สอบบัญชีและจำนวนผู้สอบบัญชีกับสถานประกอบการในประเทศไทย
- 2.3 แบบประเมินความเหมาะสมของแนวทางในการแก้ปัญหาเพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพ

### 3. การเก็บรวบรวมข้อมูล

- 3.1 ผู้วิจัยได้ทำหน้าที่ขอความอนุเคราะห์ ถึงผู้สอบบัญชีที่เป็นกลุ่มตัวอย่างและผู้บริหารระดับสูงขององค์กรผู้สอบบัญชี
- 3.2 นำหนังสือขอความอนุเคราะห์และแบบสอบถาม พร้อมซองติดแสตมป์ สำหรับการตอบกลับส่งไปยังที่อยู่ของกลุ่มตัวอย่างและรอการส่งกลับประมาณ 2 สัปดาห์ สำหรับผู้บริหารระดับสูงขององค์กรผู้สอบบัญชีผู้วิจัยนำส่งและนำกลับเอง
- 3.3 ตรวจสอบและจัดลำดับแบบสอบถามที่ได้รับการส่งกลับ และมีการโทรศัพท์ทวงถามสำหรับแบบสอบถามที่ยังไม่ส่งกลับ ได้แบบสอบถามกลับมาจำนวน 325 ฉบับคิดเป็นร้อยละ 87.83 สำหรับผู้บริหารระดับสูงขององค์กรผู้สอบบัญชีได้กลับ 15 ฉบับคิดเป็นร้อยละ 100

#### 4. การวิเคราะห์ข้อมูล

4.1 การศึกษาปัญหาเชิงโครงสร้างของงานการตรวจสอบบัญชีในประเทศไทย ทำการวิเคราะห์ด้วยการหาค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และเสนอข้อมูลเป็นตารางประกอบความเรียง

4.2 การวิเคราะห์ปัญหา อุปสรรคของกระบวนการได้มาของผู้สอบบัญชีและจำนวนผู้สอบบัญชีกับสถานประกอบการในประเทศไทย ทำการวิเคราะห์ ด้วยการวิเคราะห์เนื้อหา

4.3 การศึกษาแนวทางในการแก้ปัญหาเพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพ ทำการวิเคราะห์ด้วยการหาค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และเสนอข้อมูลเป็นตารางประกอบความเรียง

#### ประโยชน์ที่ได้รับจากการวิจัย

1. ได้ทราบถึงปัญหาเชิงโครงสร้างของงานการตรวจสอบบัญชีในประเทศไทย
2. ได้ทราบถึงปัญหาและอุปสรรคของกระบวนการได้มาของผู้สอบบัญชีและจำนวนผู้สอบบัญชีกับสถานประกอบการในประเทศไทย
3. ได้แนวทางในการแก้ปัญหาเพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพ ซึ่งเป็นข้อมูล ความรู้ และแนวทางใหม่สำหรับผู้ประกอบอาชีพเป็นผู้สอบบัญชี หรือผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องในการพัฒนาผู้สอบบัญชี

#### คำจำกัดความ

แนวทางในการแก้ปัญหา	หมายถึง	การเพิ่มความรู้ ทักษะ ทักษะคิดและประสบการณ์การทำงานแก่นุคลากรทุกระดับให้เป็นไปในทิศทางเดียวกันเพื่อบุคลากรจะสามารถปฏิบัติงานได้อย่างเต็มที่และมุ่งไปสู่ความสำเร็จตามเป้าหมายขององค์กร ใน 3 ด้าน ได้แก่ ได้แก่ ด้านความรู้ ด้านทักษะ และจริยธรรมทางวิชาชีพ ตามแนวทางการพัฒนาบุคลากร
ปัญหาเชิงโครงสร้าง	หมายถึง	สิ่งที่เกิดจากการปฏิบัติงานที่ทำให้เกิดอุปสรรคในการทำงานเกี่ยวกับการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีได้พบเห็นประกอบด้วย 3 ด้าน ได้แก่ ด้านความรู้ ด้านทักษะจริยธรรมทางวิชาชีพ

ด้านความรู้	หมายถึง	ความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับความรู้ทางด้านวิชาชีพ บัญชีความรู้ ความเข้าใจ เกี่ยวกับกฎหมายและภาษีของ ธุรกิจที่ตรวจสอบ ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ ความรู้เกี่ยวกับเทคโนโลยีสารสนเทศ ความรู้เกี่ยวกับ วัฒนธรรมของธุรกิจที่ตรวจสอบ
ด้านทักษะ	หมายถึง	ทักษะการตรวจสอบงบการเงิน ทักษะทางด้าน ภาษาต่างประเทศ
จริยธรรมทางวิชาชีพ	หมายถึง	จริยธรรมทางวิชาชีพ ความรับผิดชอบต่อสังคมพฤติกรรม ทักษะคดี
กระบวนการได้มาของผู้สอบบัญชี	หมายถึง	ขั้นตอนการมาเป็นผู้สอบบัญชีของผู้สอบบัญชี ในประเทศไทยมี ขั้นตอนที่สำคัญ 3 ขั้นตอนได้แก่ ประสพการณ์ผ่านการฝึกหัดงาน การทดสอบความรู้ ผ่านการทดสอบ และสำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรี

## บทที่ 2

### แนวคิด ทฤษฎี วรรณกรรม และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ผู้วิจัยได้ทำการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องมีจุดมุ่งหมาย เพื่อศึกษาปัญหาการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย ศึกษาความเหมาะสมกระบวนการได้มาของผู้สอบบัญชี และจำนวนผู้สอบบัญชีกับสถานประกอบการในประเทศไทยและศึกษาแนวทางการพัฒนาผู้สอบบัญชีเพื่อให้การสอบบัญชีมีคุณภาพ ซึ่งประกอบด้วยเนื้อหา ดังนี้

1. ยุทธศาสตร์ชาติ 20 ปี (พ.ศ. 2561-2580)
2. แผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 12 (พ.ศ. 2560-2564)
3. แนวคิดเกี่ยวกับสมรรถนะการปฏิบัติงาน
4. มาตรฐานการสอบบัญชี
5. กระบวนการได้มาของผู้สอบบัญชี
6. คุณภาพผู้สอบบัญชี
7. การพัฒนาบุคลากร
8. งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง
9. กรอบแนวคิดของการวิจัย
10. สรุป

#### ยุทธศาสตร์ชาติ 20 ปี (พ.ศ. 2561-2580)

การพัฒนาประเทศไทยนับตั้งแต่แผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 1 เป็นต้นมาได้ส่งผลให้ประเทศมีการพัฒนาในทุกมิติ ด้านเศรษฐกิจประเทศไทยได้รับการยกระดับเป็นประเทศในกลุ่มบนของกลุ่มประเทศระดับรายได้ปานกลาง ด้านสังคมมีการพัฒนาคุณภาพชีวิตของประชาชนส่งผลให้ประเทศไทยหลุดพ้นจากการเป็นประเทศยากจน และด้านสิ่งแวดล้อมประเทศไทยมีข้อได้เปรียบในความหลากหลายเชิงนิเวศ อย่างไรก็ตามประเทศไทยยังมีความท้าทายต่อการพัฒนาที่สำคัญ อาทิอัตราการขยายตัวทางเศรษฐกิจในปี 2560 ที่ร้อยละ 3.6 ถือว่าอยู่ในระดับต่ำกว่าศักยภาพ เมื่อเทียบกับร้อยละ 6.0 ต่อปีในช่วงเวลาเกือบ 6 ทศวรรษที่ผ่านมา โดยมีสาเหตุหลักจากการชะลอตัวของการลงทุนภายในประเทศและสถานการณ์เศรษฐกิจโลกที่ยังไม่ฟื้นตัวได้เต็มที่ โครงสร้างเศรษฐกิจไทยที่ยังไม่สามารถขับเคลื่อนด้วยนวัตกรรมได้อย่างเต็ม



ประสิทธิภาพภาคบริการและภาคเกษตรมีผลิตภาพการผลิตในระดับต่ำ ขาดการนำเทคโนโลยีเข้ามาเพิ่มประสิทธิภาพในการผลิต ประกอบกับแรงงานไทยยังมีปัญหา เรื่องคุณภาพและสมรรถนะที่ไม่สอดคล้องกับความต้องการในการขับเคลื่อนการพัฒนาของประเทศ ศักยภาพและคุณภาพของประชากรไทยทุกช่วงวัยยังคงเป็นปัจจัยท้าทายสำคัญต่อการพัฒนาประเทศ แม้ว่าการเข้าถึงระบบบริการสาธารณะ การศึกษา บริการสาธารณสุข โครงสร้างพื้นฐานและการคุ้มครองทางสังคมอื่นของคนไทยมีความครอบคลุมเพิ่มมากขึ้นแต่ยังคงมีปัญหาเรื่องคุณภาพการให้บริการที่มีมาตรฐานแตกต่างกันระหว่างพื้นที่ ซึ่งเป็นหนึ่งสาเหตุหลักที่ทำให้ประเทศไทยยังคงมีปัญหาความเหลื่อมล้ำในหลายมิติ

ความเปลี่ยนแปลงจากโลกาภิวัตน์และความก้าวหน้าทางวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีที่ได้รับการพัฒนาอย่างก้าวกระโดดจะก่อให้เกิดนวัตกรรมอย่างพลิกผัน เช่น เทคโนโลยีปัญญาประดิษฐ์ อินเทอร์เน็ตในทุกสิ่ง การวิเคราะห์ข้อมูลขนาดใหญ่ หุ่นยนต์และโดรน เทคโนโลยีพันธุกรรมสมัยใหม่ และเทคโนโลยีทางการเงิน ซึ่งตัวอย่างแนวโน้มนำการพัฒนาเทคโนโลยีอย่างก้าวกระโดดเหล่านี้ คาดว่าจะเป็นปัจจัยสนับสนุนหลักที่ช่วยทำให้เศรษฐกิจโลกและเศรษฐกิจไทยมีแนวโน้มที่จะกลับมาขยายตัวได้เข้มแข็งขึ้น แนวโน้มสำคัญที่จำเป็นต้องมีการติดตามอย่างใกล้ชิด เช่น การรวมกลุ่มทางการค้าและการลงทุนที่จะมีความหลากหลายเพิ่มมากขึ้น การแข่งขันที่คาดว่าจะรุนแรงขึ้นในการเพิ่มผลิตภาพและสร้างความหลากหลายของสินค้าและบริการที่ตอบโจทย์รูปแบบชีวิตใหม่ ๆ ความท้าทายต่อการพัฒนาประเทศในหลายมิติทั้งในส่วนของการจ้างงานและอาชีพ สาขการผลิตและบริการใหม่ ความมั่นคงของประเทศอันเกิดจากภัยคุกคามและความเสี่ยงด้านอื่นที่ซับซ้อนขึ้น อาชญากรรมไซเบอร์ รูปแบบการก่อสงครามที่ใช้เทคโนโลยีเป็นเครื่องมือ การเคลื่อนย้ายอย่างเสรีและรวดเร็วของผู้คน เงินทุน ข้อมูลข่าวสาร องค์กรความรู้ เทคโนโลยีและสินค้าและบริการ ความพร้อมเพื่อรองรับการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีและนวัตกรรมแบบพลิกผันที่จะเกิดขึ้นอย่างรวดเร็วโดยเฉพาะอย่างยิ่งหากการเข้าถึงเทคโนโลยี โครงสร้างพื้นฐานและองค์ความรู้สมัยใหม่มีระดับความแตกต่างกันระหว่างกลุ่มประชากร โดยการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีและนวัตกรรมดังกล่าวส่งผลต่อทั้งการจ้างงานและอาชีพที่จะมีรูปแบบและลักษณะงานที่เปลี่ยนไป มีความต้องการแรงงานที่มีสมรรถนะสูงเพิ่มมากขึ้น หลายอาชีพอาจหายไปจากตลาดงานในปัจจุบันและบางอาชีพจะถูกทดแทนด้วยระบบอัตโนมัติ โดยเฉพาะอาชีพที่ต้องการทักษะระดับต่ำ ก่อให้เกิดความเสี่ยงต่อความมั่นคงและคุณภาพชีวิตของประชาชนที่ปรับตัวไม่ทันหรือขาดความรู้และทักษะที่ทันกับยุคสมัยที่เปลี่ยนแปลงไป กระแสโลกาภิวัตน์ที่จะทำให้เกิดการพัฒนาขยายความเป็นเมือง วิถีชีวิตที่เปลี่ยนไปอย่างรวดเร็ว รวมทั้งการเปลี่ยนแปลงทางสภาพภูมิอากาศ

ที่อาจจะมีความแปรปรวนมากขึ้น ปัจจัยทั้งหมดดังกล่าวจะส่งผลให้ปัญหาความยากจนและความเหลื่อมล้ำของประเทศมีความซับซ้อนมากยิ่งขึ้น

จากปัจจัยและแนวโน้มที่คาดว่าจะส่งผลต่อการขับเคลื่อนการพัฒนาประเทศในมิติต่าง ๆ ข้างต้น เห็นได้ว่าบริบทและสภาพแวดล้อมทั้งภายในและภายนอกประเทศมีแนวโน้มที่จะเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว มีพลวัตสูงและมีความซับซ้อนหลากหลายมิติ จะส่งผลต่ออนาคตการพัฒนาประเทศอย่างมาก การพัฒนาประเทศจำเป็นต้องมียุทธศาสตร์การพัฒนาที่ครอบคลุมทุกมิติและทุกด้านของการพัฒนาที่เกี่ยวข้อง มีความร่วมมือในลักษณะประชารัฐจากภาคส่วนต่าง ๆ ในรูปแบบของหุ้นส่วนการพัฒนาที่เป็นการดำเนินงานอย่างบูรณาการ เนื่องจากทุกมิติการพัฒนา มีความเกี่ยวข้องซึ่งกันและกัน โดยประเทศไทยจำเป็นต้องมีทรัพยากรมนุษย์ที่มีคุณภาพ มีความรู้ สมรรถนะ และทักษะที่สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงต่าง ๆ สามารถรู้เท่าทันและปรับตัวให้สามารถดำเนินชีวิตได้อย่างมีความสุข มีอาชีพที่มั่นคง สร้างรายได้ ท่ามกลางความเปลี่ยนแปลง กฎเกณฑ์และกติกาใหม่ ๆ และมาตรฐานที่สูงขึ้น โดยเฉพาะใน โลกที่มีการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วซึ่งจำเป็นต้องมีการพัฒนาระบบและปัจจัยส่งเสริมต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องไปพร้อมกัน ทั้งในส่วนของระบบการเรียนการสอน และการพัฒนาทักษะฝีมือที่สอดคล้องกันกับการพัฒนาของคนในแต่ละช่วงวัย ระบบบริการสาธารณะ โครงสร้างพื้นฐาน รวมทั้งการให้ความสำคัญกับการส่งเสริมเทคโนโลยีและนวัตกรรม เพื่อให้ประเทศไทยสามารถยกระดับเป็นเจ้าของเทคโนโลยีและนวัตกรรมก้าวหน้าของโลก จากการต่อยอดการพัฒนาบนพื้นฐานนโยบายไทยแลนด์ 4.0 ส่งผลให้เกิดการสร้างห่วงโซ่มูลค่าทางเศรษฐกิจในทั้งภาคอุตสาหกรรม ภาคเกษตรและภาคบริการ กระจายผลประโยชน์จากการพัฒนาลดปัญหาความเหลื่อมล้ำและนำไปสู่การเสริมสร้างคุณภาพชีวิตของประชาชนทุกภาคส่วน (ยุทธศาสตร์ชาติ พ.ศ. 2561-2580, 2562 : 1-4)

การสร้างความสามารถในการแข่งขันในช่วง 2 ทศวรรษที่ผ่านมาประเทศไทยเผชิญกับความท้าทายในการพัฒนา เพื่อเสริมสร้างความสามารถทางเศรษฐกิจของประเทศอย่างต่อเนื่อง เช่น ปัจจัยด้านความผันผวนของเศรษฐกิจโลก กฎ ระเบียบระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้องกับการแข่งขันทางการค้า ทักษะ ความสามารถของแรงงาน โครงสร้างประชากรที่เข้าสู่สังคมสูงวัยและเทคโนโลยีที่มีการพัฒนาอย่างรวดเร็วที่ส่งผลให้ภาคเกษตรกรรม อุตสาหกรรม และภาคบริการ ต้องปรับตัวให้สอดคล้องกับความต้องการของผู้บริโภค รูปแบบการค้าที่เปลี่ยนแปลงไปรวมทั้งการเปลี่ยนแปลงเชิงนโยบายการพัฒนาของประเทศต่าง ๆ ในภูมิภาคที่ทำให้เกิดการลงทุนจากนักลงทุนต่างประเทศมากขึ้น โดยเฉพาะประเทศในภูมิภาคเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ จากสถานการณ์การเปลี่ยนแปลงในอนาคต อาทิ เศรษฐกิจโลก โครงสร้างประชากร เทคโนโลยี จะทำให้ประเทศไทยเผชิญความท้าทายมากขึ้นในการเสริมสร้างความสามารถในการแข่งขันของประเทศในระยะต่อไป

โดยยึดเป้าหมายในการยกระดับประเทศไทยให้มีความมั่นคง มั่งคั่ง ยั่งยืน เป็นประเทศพัฒนาแล้ว ด้วยการพัฒนาด้านหลักปรัชญาของเศรษฐกิจพอเพียงจำเป็นต้องปรับโครงสร้างทางเศรษฐกิจ ทั้งระบบเพื่อสร้างภูมิคุ้มกันและส่งผลให้เกิดการยกระดับรายได้ และในขณะเดียวกันการพัฒนาดังกล่าวจะต้องส่งผลให้ความเหลื่อมล้ำลดลง การพัฒนาประเทศในระยะต่อไป จำเป็นอย่างยิ่งที่ประเทศไทยจะต้องสร้างเครื่องยนต์ทางเศรษฐกิจใหม่ที่จะช่วยยกระดับการพัฒนาประเทศไปสู่เป้าหมายที่ตั้งไว้การพัฒนาในช่วง 20 ปีข้างหน้าต้องมุ่งเน้นการวิจัย พัฒนา นวัตกรรม และนำเทคโนโลยีใหม่มาปรับใช้และต่อยอดภาคการผลิตและบริการในปัจจุบัน เพื่อเพิ่มผลิตภาพ และสร้างมูลค่าเพิ่ม รวมทั้งการปรับโครงสร้างภาคการผลิตและบริการในปัจจุบันไปสู่ภาคการผลิตและบริการใหม่ ที่มีศักยภาพ การพัฒนารูปแบบการค้าให้สอดคล้องกับเทคโนโลยีที่เปลี่ยนแปลงไป การส่งเสริมให้เกิดสังคมผู้ประกอบการ การพัฒนาทักษะและความสามารถของแรงงาน ดังนั้นเพื่อยกระดับการพัฒนาประเทศให้เป็นประเทศที่มีรายได้สูงได้อย่างประสบความสำเร็จใน 20 ปี ประเทศไทยจำเป็นต้องมีการขยายตัวและการเติบโตทางเศรษฐกิจที่ต่อเนื่องรวมทั้งมีขีดความสามารถทางการแข่งขันที่เพิ่มขึ้นในเวทีสากล

ยุทธศาสตร์ชาติด้านการสร้างความสามารถในการแข่งขันสำหรับประเทศไทย ต้องมุ่งพัฒนาบนพื้นฐานแนวคิด 3 ประการ ได้แก่ ต่อยอดอดีตโดยมองกลับไปที่รากเหง้าทางเศรษฐกิจ อัตลักษณ์ วัฒนธรรม ประเพณี วิถีชีวิต และจุดเด่นทางทรัพยากรธรรมชาติที่หลากหลาย รวมทั้งความได้เปรียบเชิงเปรียบเทียบของประเทศในด้านอื่น ๆ นำมาประยุกต์ผสมผสานกับเทคโนโลยีและนวัตกรรม เพื่อให้สอดคล้องกับบริบทของเศรษฐกิจและสังคมโลกสมัยใหม่ ปรับปัจจุบันเพื่อปูทางสู่อนาคตผ่านการพัฒนาโครงสร้างพื้นฐานของประเทศในมิติต่าง ๆ ทั้งโครงข่ายระบบคมนาคมและขนส่ง โครงสร้างพื้นฐานวิทยาศาสตร์ เทคโนโลยีและดิจิทัลและการปรับสภาพแวดล้อมให้เอื้อต่อการพัฒนาอุตสาหกรรมและบริการอนาคต และสร้างคุณค่าใหม่ในอนาคตด้วยการเพิ่มศักยภาพของผู้ประกอบการ พัฒนานวัตกรรม รวมถึงปรับ โมเดลธุรกิจเพื่อตอบสนองต่อความต้องการของตลาดผสมผสานกับยุทธศาสตร์ที่รองรับอนาคต บนพื้นฐานของการต่อยอดอดีตและปรับปัจจุบัน พร้อมทั้งการส่งเสริมและสนับสนุนจากภาครัฐจะทำให้ประเทศไทยสามารถสร้างฐานรายได้และการจ้างงานใหม่ ขยายโอกาสทางการค้าและการลงทุนในเวทีโลกควบคู่ไปกับการยกระดับรายได้และการกินดีอยู่ดี รวมถึงการเพิ่มขึ้นของคนชั้นกลางในประเทศได้ในคราวเดียวกัน

ยุทธศาสตร์ชาติด้านการสร้างความสามารถในการแข่งขันต้องกำหนดแนวทางการพัฒนาที่ให้ความสำคัญกับการพัฒนาภาคเอกชนเศรษฐกิจเพื่ออนาคตที่สามารถสร้างมูลค่าเพิ่มได้ทั้งในภาคเกษตร อุตสาหกรรม บริการและการท่องเที่ยว โดยให้ประเทศสามารถ

ยกระดับการผลิตทางการเกษตรเพื่อสร้างมูลค่าให้สูงขึ้น โดยมีอุตสาหกรรมและบริการแห่งอนาคต เป็นกลไกขับเคลื่อนประเทศไทยไปสู่ประเทศพัฒนาแล้ว ด้วยนวัตกรรมและเทคโนโลยีแห่งอนาคต รวมทั้งรักษาการเป็นจุดหมายปลายทางของการท่องเที่ยวระดับโลกขณะเดียวกันจำเป็นต้องพัฒนา ปัจจัยสนับสนุนทั้งในส่วนของโครงสร้างพื้นฐานทางกายภาพในด้าน โครงข่ายคมนาคมพื้นที่และเมือง รวมถึงเทคโนโลยี และโครงสร้างพื้นฐานทางเศรษฐกิจ เพื่ออำนวยความสะดวกและลดต้นทุน ในการเคลื่อนย้ายสินค้า บริการ เงินทุน บุคลากร และเชื่อมโยงประเทศไทยกับประชาคมโลก และรับมือกับการเปลี่ยนแปลงสู่อนาคต

โดยมีเป้าหมายเพื่อให้ประเทศไทยเป็นประเทศที่พัฒนาแล้วเศรษฐกิจเติบโต อย่างมีเสถียรภาพและยั่งยืนและมีขีดความสามารถในการแข่งขันสูงขึ้น โดยเฉพาะอุตสาหกรรมและบริการดิจิทัล ข้อมูล และปัญญาประดิษฐ์ ใช้เทคโนโลยีดิจิทัล ข้อมูลและปัญญาประดิษฐ์ ในการเพิ่มศักยภาพและความสามารถในการแข่งขันของอุตสาหกรรมและบริการ ครอบคลุมระบบ อัดโนมัติและหุ่นยนต์ อิเล็กทรอนิกส์อัจฉริยะ และอินเทอร์เน็ตในทุกสิ่งเพื่อยกระดับประสิทธิภาพ ของภาคเศรษฐกิจไทยทั้งระบบ สร้างแพลตฟอร์ม สำหรับเศรษฐกิจในอนาคตและเพิ่มคุณภาพชีวิต ให้กับประชาชน โดยการสร้างอุตสาหกรรมและบริการดิจิทัล ข้อมูล และปัญญาประดิษฐ์ เพื่อเป็น แรงขับเคลื่อนประเทศไทย และส่งเสริมการลงทุนระหว่างภาครัฐ ภาคเอกชนไทย และบริษัทชั้นนำ ของโลกในอุตสาหกรรมเหล่านี้ เพื่อให้ไทยเป็นศูนย์กลางการผลิตและการวิจัยและพัฒนา การสร้าง ความตระหนักและให้ความรู้แก่ประชาชน และประยุกต์ใช้เทคโนโลยีดิจิทัลข้อมูลและ ปัญญาประดิษฐ์ สำหรับภาคการผลิตและบริการเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพ สร้างนวัตกรรม และดำเนิน ธุรกิจใหม่ การผลักดันให้ผู้ประกอบการได้รับการรับรองมาตรฐานอุตสาหกรรมในระดับสากลและ สร้างคลัสเตอร์อุตสาหกรรม เพื่อขยายธุรกิจไทยในอุตสาหกรรมและบริการดิจิทัล ข้อมูล ปัญญา ประดิษฐ์ระบบอัดโนมัติและหุ่นยนต์และอิเล็กทรอนิกส์อัจฉริยะให้ครอบคลุมตลอดทั้งห่วงโซ่ มูลค่าระดับ โลกาการสนับสนุนการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีของผู้ประกอบการที่สามารถนำไปใช้ ประโยชน์ในเชิงพาณิชย์ได้สร้างความร่วมมือระหว่างภาครัฐ เอกชน และสถาบันการศึกษาต่าง ๆ และสนับสนุนการใช้ข้อมูลเปิดที่ไม่กระทบต่อสิทธิส่วนบุคคลเพื่อประโยชน์ในการศึกษาการวิจัย และพัฒนา และการต่อยอดทางธุรกิจพร้อมทั้งการสร้างและพัฒนาบุคลากรที่มีทักษะความรู้ เพื่อรองรับการเติบโตของอุตสาหกรรมและบริการดิจิทัล ข้อมูล และปัญญาประดิษฐ์ รวมทั้ง อุตสาหกรรมและบริการที่ใช้เทคโนโลยีเหล่านี้และสร้างแรงจูงใจให้บุคลากรที่มีความเชี่ยวชาญ จากทั่วโลกให้มาทำงานในไทย การให้ความช่วยเหลือและเยียวยาผู้ได้รับผลกระทบจากการ เปลี่ยนแปลงที่รุนแรงและรวดเร็วของเทคโนโลยี (ยุทธศาสตร์ชาติ พ.ศ. 2561-2580, 2561 : 20-25)

ความเปลี่ยนแปลงจากโลกาภิวัตน์และความก้าวหน้าทางวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี ที่ได้รับการพัฒนาอย่างก้าวกระโดดจะก่อให้เกิดนวัตกรรมอย่างพลิกผัน เช่น เทคโนโลยี ปัญญาประดิษฐ์ อินเทอร์เน็ตในทุกสิ่ง การวิเคราะห์ข้อมูลขนาดใหญ่ หุ่นยนต์และ โดรน เทคโนโลยี พันธุกรรมสมัยใหม่ และเทคโนโลยีทางการเงิน ยุทธศาสตร์ชาติด้านการสร้างความสามารถในการ แข่งขันสำหรับประเทศไทย ต้องมุ่งพัฒนาบนพื้นฐานแนวคิด 3 ประการ ได้แก่ ต่อยอดอดีต ปรับปัจจุบัน และปูทางสู่ออนาคต ผ่านการพัฒนาโครงสร้างพื้นฐานของประเทศหลายมิติ ทั้งโครงข่ายระบบคมนาคมและขนส่ง โครงสร้างพื้นฐานวิทยาศาสตร์ เทคโนโลยีและดิจิทัล

### แผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 12 (พ.ศ. 2560-2564)

การพัฒนาประเทศในระยะแผนพัฒนาฯ ฉบับที่ 12 เป็นจุดเปลี่ยนที่สำคัญสำหรับการเชื่อมต่อกับยุทธศาสตร์ชาติ 20 ปี ในลักษณะการแปลงยุทธศาสตร์ระยะยาวสู่การปฏิบัติ โดยในแต่ละยุทธศาสตร์ของแผนพัฒนาฯ ฉบับที่ 12 ได้กำหนดประเด็นการพัฒนา พร้อมทั้ง แผนงาน โครงการสำคัญที่ต้องดำเนินการให้เห็นผลเป็นรูปธรรมในช่วง 5 ปีแรกของการขับเคลื่อน ยุทธศาสตร์ชาติ เพื่อเตรียมความพร้อมคน สังคมและระบบเศรษฐกิจของประเทศให้สามารถ ปรับตัวรองรับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงได้อย่างเหมาะสม ขณะเดียวกันยังได้กำหนดแนวคิด และกลไกการขับเคลื่อนและติดตามประเมินผลที่ชัดเจนเพื่อกำกับให้การพัฒนาเป็นไปอย่างมี ทิศทางและเกิดประสิทธิภาพ นำไปสู่การพัฒนาเพื่อประโยชน์สุขที่ยั่งยืนของสังคมไทย อย่างไรก็ตาม ประเทศไทยยังประสบปัญหาคุณภาพในเกือบทุกด้าน เช่น คุณภาพคนต่ำทั้งในด้านความรู้ทักษะ และทัศนคติ มีปัญหาด้านคุณธรรม จริยธรรม ประชากรจำนวนไม่น้อยไม่เคารพสิทธิผู้อื่นและ ไม่ยึดผลประโยชน์ส่วนรวมเป็นสำคัญ จึงซ้ำเติมปัญหาการขาดแคลนปริมาณกำลังแรงงาน ในภาวะที่โครงสร้างประชากรเปลี่ยนแปลงเข้าสู่สังคมสูงวัยอย่างรวดเร็ว นอกจากนี้ประเทศไทย ยังประสบปัญหา คุณภาพบริการสาธารณะ คุณภาพการศึกษาและบริการด้านสาธารณสุข และ การพัฒนาโครงสร้างพื้นฐานและ ระบบ โลจิสติกส์รวมทั้งการบริหารจัดการน้ำยังไม่เป็นระบบ โครงข่ายที่สมบูรณ์และการพัฒนาที่มีความล่าช้า โครงสร้างพื้นฐานยังคงมีปัญหาในหลายด้าน เช่น รูปแบบการขนส่งยังไม่สามารถปรับเปลี่ยนให้มีประสิทธิภาพ ได้ตามเป้าหมายการบริหารจัดการ ยังขาดเอกภาพ รวมทั้งการให้บริการยังไม่ทั่วถึง ไม่มีคุณภาพ กระจัดตัวอยู่ในเมืองและ มีราคาค่าบริการค่อนข้างสูง นอกจากนี้กฎหมายที่เกี่ยวข้องยังเป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาโครงสร้าง พื้นฐานและ โลจิสติกส์การพัฒนาวิทยาศาสตร์ เทคโนโลยีและนวัตกรรมนับว่ามีความล่าช้า เมื่อเปรียบเทียบกับหลายประเทศนับว่าอันดับขีดความสามารถในการแข่งขันของไทยปรับตัวดีขึ้น ช้าและลดลงในบางช่วงเวลาที่เศรษฐกิจผันผวน จากการจัดอันดับความสามารถในการแข่งขัน

โดย International Institute for Management Development (IMD) ของประเทศไทยอยู่ในอันดับที่ 30 จากจำนวนประเทศทั้งหมด 59 ประเทศ ตั้งแต่ปี 2555 เป็นต้นมา และล่าสุดในปี 2559 อันดับได้ปรับดีขึ้น เล็กน้อยเป็นอันดับที่ 28 จากจำนวนประเทศทั้งหมด 61 ประเทศ แสดงให้เห็นว่าความสามารถในการแข่งขันโดยรวมของไทยช่วง 5 ปีของแผนพัฒนาฯ เมื่อเทียบกับต่างประเทศยังปรับตัวดีขึ้นได้น้อยมากสำหรับความยากง่ายในการดำเนินธุรกิจ (Ease of Doing Business: EODB) ล่าสุดในปี 2559 ไทยอยู่ในอันดับที่ 49 จากจำนวนประเทศทั้งหมด 189 ประเทศ จวบจนถึงปัจจุบันกล่าวได้ว่าข้อจำกัดต่อการเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของไทยในช่วงที่ผ่านมาเกิดจากปัจจัยหลักทั้งเรื่องปัญหาคุณภาพคนต่ำ การลงทุนในการวิจัยและพัฒนาเพื่อพัฒนาด้านวิทยาศาสตร์ เทคโนโลยีและนวัตกรรมยังมีน้อย (แผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 12 พ.ศ. 2560-2564, 2559: 8-10)

การเสริมสร้างและพัฒนาศักยภาพทุนมนุษย์การเปลี่ยนแปลงโครงสร้างประชากรไทยที่จะเข้าสู่สังคมสูงวัยอย่างสมบูรณ์เมื่อสิ้นสุดแผนพัฒนาฯ ฉบับที่ 12 โดยที่สัดส่วนผู้สูงอายุจะเพิ่มขึ้นเป็นร้อยละ 19.80 ของจำนวนประชากรทั้งหมด ในขณะที่จำนวนประชากรวัยแรงงานได้เริ่มลดลงมาตั้งแต่ปี 2558 เป็นต้นมาส่งผลให้เกิดการขาดแคลนแรงงานในภาวะคุณภาพแรงงานไทยยังต่ำเนื่องจากปัญหาความล่าช้าในการพัฒนาเทคโนโลยี และปัญหาการบริหารจัดการเป็นข้อจำกัดในการเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันและศักยภาพการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจของประเทศ การสร้างรายได้และการยกระดับคุณภาพชีวิตของประชาชน เมื่อพิจารณาคุณภาพคนพบว่ายังมีปัญหาในแต่ละช่วงวัยและส่งผลกระทบต่อเนื่องถึงกันตลอดช่วงชีวิต ตั้งแต่พัฒนาการไม่สมวัยในเด็กปฐมวัย ผลลัพธ์ทางการศึกษาของเด็กวัยเรียนค่อนข้างต่ำ การพัฒนาความรู้และทักษะของแรงงานไม่ตรงกับตลาดงาน ขณะที่ผู้สูงอายุมีปัญหาสุขภาพและมีแนวโน้มอยู่คนเดียวสูงขึ้น ครอบครัวมีรูปแบบที่หลากหลายและเปราะบางสูงส่งผลต่อการบ่มเพาะให้เด็กเติบโตอย่างมีคุณภาพ ประกอบกับการเคลื่อนไหลของวัฒนธรรมต่างชาติที่เข้ามาในประเทศไทยผ่านสังคมยุคดิจิทัลในขณะที่คนไทยจำนวนไม่น้อยยังไม่สามารถคัดกรองและเลือกรับวัฒนธรรมได้อย่างเหมาะสม ส่งผลต่อวิกฤตค่านิยม ทศนคติ และพฤติกรรมในการดำเนินชีวิต การพัฒนาในระยะต่อไปจึงต้องให้ความสำคัญกับการวางรากฐานการพัฒนาคนให้มีความสมบูรณ์ เริ่มจากกลุ่มเด็กปฐมวัยที่ต้องพัฒนาให้มีสุขภาพกายและใจที่ดี มีทักษะทางสมอง ทักษะการเรียนรู้ และทักษะชีวิต เพื่อให้เติบโตอย่างมีคุณภาพ ควบคู่กับการพัฒนาคนไทยในทุกช่วงวัยให้เป็นคนดีมีสุขภาวะที่ดี มีคุณธรรมจริยธรรม มีระเบียบวินัย มีจิตสำนึกที่ดีต่อสังคมส่วนรวม มีทักษะความรู้และความสามารถปรับตัวเท่าทันกับการเปลี่ยนแปลงรอบตัวที่รวดเร็ว บนพื้นฐานของการมีสถาบันทางสังคมที่เข้มแข็ง ทั้งสถาบันครอบครัว สถาบันการศึกษา สถาบันศาสนา สถาบันชุมชน และภาคเอกชนที่ร่วมกัน

พัฒนาทุนมนุษย์ให้มีคุณภาพสูง อีกทั้งยังเป็นทุนทางสังคมสำคัญในการขับเคลื่อนการพัฒนาประเทศ

โดยมีเป้าหมายการพัฒนาเพื่อให้คนไทยส่วนใหญ่มีทัศนคติและพฤติกรรมตามบรรทัดฐานที่ดีของสังคมเพิ่มขึ้น ทุกช่วงวัยมีทักษะ ความรู้ และความสามารถเพิ่มขึ้น ได้รับการศึกษาที่มีคุณภาพสูงตามมาตรฐานสากล และสามารถเรียนรู้ด้วยตนเองอย่างต่อเนื่อง มีสุขภาวะที่ดีขึ้น มีความเข้มแข็งและมีส่วนร่วมในการพัฒนาประเทศเพิ่มขึ้น โดยเฉพาะสถาบันครอบครัว สถาบันการศึกษา สถาบันทางศาสนา ชุมชน สื่อมวลชนและภาคเอกชน โดยเฉพาะการพัฒนาศักยภาพคนให้มีทักษะความรู้และความสามารถในการดำรงชีวิตอย่างมีคุณค่า และพัฒนาเด็กวัยเรียนและวัยรุ่นให้มีทักษะการคิดวิเคราะห์อย่างเป็นระบบ มีความคิดสร้างสรรค์ มีทักษะการทำงานและการใช้ชีวิตที่พร้อมเข้าสู่ตลาดงาน โดยการปรับกระบวนการเรียนรู้ที่ส่งเสริมให้เด็กมีการเรียนรู้จากการปฏิบัติจริงสอดคล้องกับพัฒนาการของสมองแต่ละช่วงวัยเน้นพัฒนาทักษะพื้นฐานด้านวิทยาศาสตร์ เทคโนโลยีด้านวิศวกรรมศาสตร์ ด้านคณิตศาสตร์ ด้านศิลปะและด้านภาษา ต่างประเทศ สนับสนุนให้เด็กเข้าร่วมกิจกรรมทั้งในและนอกห้องเรียนที่เอื้อต่อการพัฒนาทักษะชีวิตและทักษะการเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง เช่น การอ่าน การบำเพ็ญประโยชน์ทางสังคม การดูแลสุขภาพการทำงานร่วมกันเป็นกลุ่ม การวางแผนชีวิต สร้างแรงจูงใจให้เด็กเข้าสู่การศึกษาในระบบทวิภาคีและสหกิจศึกษาที่มุ่งการฝึกทักษะอาชีพให้พร้อมเข้าสู่ตลาดงาน ส่งเสริมแรงงานให้มีความรู้และทักษะในการประกอบอาชีพที่เป็นไปตามความต้องการของตลาดงาน พัฒนาศูนย์ฝึกอบรมสมรรถนะแรงงานที่ได้มาตรฐานตามระบบคุณวุฒิวิชาชีพและมาตรฐานฝีมือแรงงาน จัดทำมาตรฐานอาชีพในอุตสาหกรรมเป้าหมายที่มีศักยภาพ และให้มีการประเมินระดับทักษะของแรงงานบนฐานสมรรถนะ เร่งพัฒนาระบบข้อมูลความต้องการและการผลิตกำลังคนที่มีการบูรณาการระหว่างหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง และสามารถนำไปใช้คาดการณ์ความต้องการกำลังคนที่สอดคล้องกับทิศทางการตลาดงานในอนาคตจัดตั้งศูนย์บริการข้อมูลและให้คำปรึกษาในการเป็นผู้ประกอบการรายใหม่และอาชีพอิสระทั้งการจัดหาแหล่งเงินทุนและการตลาดที่เหมาะสม และให้สถาบันการศึกษาจัดทำหลักสูตรระยะสั้นพัฒนาทักษะพื้นฐานและทักษะที่จำเป็นสำหรับแรงงานกลุ่มนี้ (แผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 12 พ.ศ. 2560-2564, 2559 : 65-69)

การสร้างความเข้มแข็งทางเศรษฐกิจและแข่งขันได้อย่างยั่งยืนการขับเคลื่อนให้เศรษฐกิจเจริญเติบโตในช่วงแผนพัฒนาฯ ฉบับที่ 12 ต้องเน้นการพัฒนาและใช้วิทยาศาสตร์ เทคโนโลยีและนวัตกรรมขั้นก้าวหน้าที่เข้มข้นมากขึ้น การพัฒนาเศรษฐกิจดิจิทัล การพัฒนาและยกระดับคุณภาพของกำลังคน และความคิดสร้างสรรค์ในการขยายฐานเศรษฐกิจและฐานรายได้ใหม่ควบคู่กับการเพิ่มผลิตภาพของฐานการผลิตและบริการเดิมรวมทั้งการต่อยอดการผลิตและ

บริการเดิมโดยใช้ดิจิทัลและเทคโนโลยีอัจฉริยะ นอกจากนี้ยังต้องให้ความสำคัญกับการใช้ศักยภาพของทรัพยากรชีวภาพ การส่งเสริมการเชื่อมโยงตลอดห่วงโซ่มูลค่าอย่างมีประสิทธิภาพ การพัฒนาพื้นที่เศรษฐกิจใหม่และการพัฒนาตามแนวระเบียงเศรษฐกิจ การผสมผสานภาคบริการเข้ากับการค้าและการเตรียมความพร้อมของภาคบริการให้สามารถรองรับการแข่งขันที่เสรีขึ้น การเสริมสร้างศักยภาพการแข่งขันให้กับวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม รวมทั้งการสร้างสังคมผู้ประกอบการที่ผลิตได้ขายเป็น โดยพิจารณาการเปลี่ยนแปลงความต้องการของผู้บริโภคอย่างรวดเร็วและมาตรฐานสากลของสินค้าและบริการที่สูงขึ้นรวมถึงมาตรฐานด้านสิ่งแวดล้อมรวมทั้งพัฒนาระบบและกลไก ตลอดจนการพัฒนาเชิงพื้นที่เพื่อกระจายโอกาสเศรษฐกิจให้คนในชุมชนและท้องถิ่นและแบ่งปันผลประโยชน์อย่างเป็นธรรมเพื่อลดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจ

โดยมีวัตถุประสงค์ เพื่อสร้างความเข้มแข็งให้เศรษฐกิจขยายตัวอย่างมีเสถียรภาพและยั่งยืนได้แก่ การสร้างความเข้มแข็งของแรงขับเคลื่อนทางเศรษฐกิจให้สนับสนุนเป้าหมายการเพิ่มรายได้ต่อหัวการเพิ่มศักยภาพของฐานการผลิตและฐานรายได้เดิมและสร้างฐานการผลิตและรายได้ใหม่ การสนับสนุนการกระจายการขยายตัวของกิจกรรมทางเศรษฐกิจและการแบ่งปันผลประโยชน์อย่างเป็นธรรม และสนับสนุนเศรษฐกิจที่เป็นมิตรกับสิ่งแวดล้อม การรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ สร้างความเข้มแข็งและรักษาวินัยทางการเงินการคลัง และพัฒนาเครื่องมือทางการเงินที่สนับสนุนการระดมทุนที่มีประสิทธิภาพและเพื่อสร้างความเข้มแข็งให้กับเศรษฐกิจรายสาขา เพื่อยกระดับขีดความสามารถในการแข่งขันของภาคเกษตร อุตสาหกรรม บริการ และการค้าการลงทุน ได้แก่ การส่งเสริมการพัฒนานวัตกรรมในการสร้างมูลค่าและเพิ่มประสิทธิภาพการผลิตของสินค้าและบริการ การส่งเสริมและพัฒนาเศรษฐกิจชีวภาพให้เป็นฐานรายได้ใหม่ที่สำคัญ พัฒนาระบบการบริหารจัดการความเสี่ยงและมีการปรับตัวให้พร้อมรับการเปลี่ยนแปลงของสภาพภูมิอากาศเพื่อให้ฐานการผลิตภาคเกษตรและรายได้เกษตรกรมีความมั่นคงการเร่งผลักดันให้สินค้าเกษตรและอาหารของไทยมีความโดดเด่นในด้านคุณภาพมาตรฐานและความปลอดภัยในตลาดโลก การเพิ่มศักยภาพของอุตสาหกรรมสำคัญเดิมให้สามารถต่อยอดสู่อุตสาหกรรมแห่งอนาคตที่ใช้เทคโนโลยีสมัยใหม่อย่างเข้มข้นและสร้างรากฐานการพัฒนาอุตสาหกรรมใหม่บนฐานของความเป็นมิตรต่อสิ่งแวดล้อม การเพิ่มศักยภาพของฐานบริการเดิมและขยายฐานบริการใหม่ในการปรับตัว คู่เศรษฐกิจฐานบริการที่เข้มแข็งขึ้น รวมทั้งพัฒนาอุตสาหกรรมท่องเที่ยวให้เติบโตอย่างสมดุลและยั่งยืนการพัฒนาปัจจัยสนับสนุนและอำนวยความสะดวกทางการค้าและการลงทุนให้สนับสนุนการเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของผู้ประกอบการไทย รวมทั้งพัฒนาสังคมผู้ประกอบการ การพัฒนาระบบการเงินของประเทศให้สนับสนุนการเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของภาคการผลิตและบริการ



การค้า และการลงทุน และสร้างความเข้มแข็งขององค์กรการเงินฐานรากและระบบสหกรณ์ ให้สนับสนุนบริการทางการเงินในระดับฐานรากและเกษตรกรรายย่อย (แผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 12 พ.ศ. 2560-2564, 2559: 82-83)

สรุปการพัฒนาประเทศในระยะแผนพัฒนาฯ ฉบับที่ 12 เป็นจุดเปลี่ยนที่สำคัญ สำหรับการเชื่อมต่อกับยุทธศาสตร์ชาติ 20 ปี ในลักษณะการแปลงยุทธศาสตร์ระยะยาวสู่การปฏิบัติ มีเป้าหมายการพัฒนา เพื่อให้คนไทยส่วนใหญ่มีทัศนคติ และพฤติกรรมตามบรรทัดฐานที่ดีของสังคมเพิ่มขึ้น ทุกช่วงวัยมีทักษะ ความรู้ และความสามารถเพิ่มขึ้น ได้รับการศึกษาที่มีคุณภาพสูง ตามมาตรฐานสากล และสามารถเรียนรู้ด้วยตนเองอย่างต่อเนื่อง ด้วยการส่งเสริมการพัฒนา นวัตกรรมในการสร้างมูลค่าและเพิ่มประสิทธิภาพการผลิตของสินค้าและบริการ การส่งเสริมและพัฒนาเศรษฐกิจชีวภาพให้เป็นฐานรายได้ใหม่ที่สำคัญ และพัฒนาระบบการบริหารเพื่อจัดการความเสี่ยง

## แนวคิดเกี่ยวกับสมรรถนะการปฏิบัติงาน

### 1. ความหมายของสมรรถนะการปฏิบัติงาน

อานนท์ ศักดิ์วรวิชญ์ (2548 : 61) กล่าวว่า สมรรถนะการปฏิบัติงาน หมายถึง คุณลักษณะของบุคคล ซึ่งได้แก่ ความรู้ ทักษะ ความสามารถและคุณสมบัติต่าง ๆ อัน ได้แก่ ค่านิยม จริยธรรม บุคลิกภาพ คุณลักษณะทางกายภาพและอื่น ๆ ซึ่งจำเป็นและสอดคล้องกับความเหมาะสมกับองค์กร โดยเฉพาะอย่างยิ่งต้องสามารถจำแนกได้ว่าผู้ที่ประสบความสำเร็จในการปฏิบัติงานได้ต้องมีคุณลักษณะเด่น ๆ อะไรหรือลักษณะสำคัญ ๆ อะไรบ้างหรือกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือสาเหตุที่ปฏิบัติงานแล้วไม่ประสบความสำเร็จเพราะขาดคุณลักษณะบางประการ

อาภรณ์ ภู่วิทยพันธ์ (2548 : 22-23) กล่าวว่า สมรรถนะการปฏิบัติงาน หมายถึง ความสามารถหรือศักยภาพหรือสมรรถนะซึ่งเป็นตัวที่กำหนดรายละเอียดของพฤติกรรมการแสดงออกเป็นการตอบคำถามว่าทำอะไรที่จะทำให้งานที่ได้รับมอบหมายประสบผลสำเร็จมากกว่าการตอบคำถามว่าอะไรเป็นสิ่งที่หัวหน้างานคาดหวังหรือต้องการ

กิริติ ยศยิ่งยง (2550 : 33) กล่าวว่า สมรรถนะการปฏิบัติงาน หมายถึง ระดับของความสามารถในการปรับและใช้กระบวนการทัศน์ ทัศนคติ พฤติกรรม ความรู้ และทักษะ เพื่อการปฏิบัติงานให้เกิดคุณภาพ ประสิทธิภาพ และประสิทธิผลสูงสุดในการปฏิบัติหน้าที่ของบุคลากรในองค์กร บุคลากรทุกคนควรมีความสามารถพื้นฐานในหน้าที่เหมือนกันครบถ้วนและ และเท่าเทียมกันและควรพัฒนาตนเองให้มีความสามารถพิเศษที่แตกต่างออกไปนอกเหนือ จากความสามารถของงานในหน้าที่ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับศักยภาพระดับความสามารถ

Cira และ Benjamin (2005 : 48) กล่าวว่า สมรรถนะการปฏิบัติงาน หมายถึง กลุ่มของความรู้ ทักษะ และคุณลักษณะ ที่เกี่ยวข้องกัน ซึ่งมีผลกระทบต่องานหลักของตำแหน่งงานหนึ่ง ๆ โดยกลุ่มความรู้ ทักษะ และคุณลักษณะดังกล่าวสัมพันธ์กับผลงานของตำแหน่งงาน และสามารถวัดผลเทียบกับมาตรฐานที่เป็นที่ยอมรับและเป็นสิ่งที่สามารถเสริมสร้างขึ้นมาได้โดยการฝึกอบรม

McClelland (2007: 14) กล่าวว่า สมรรถนะการปฏิบัติงาน หมายถึง บุคลิกลักษณะที่ซ่อนอยู่ภายในปัจเจกบุคคล ซึ่งสามารถผลักดันให้ปัจเจกบุคคลนั้นสร้างผลการปฏิบัติงานที่ดีหรือตามเกณฑ์ที่กำหนดในงานที่ตนรับผิดชอบ และเป็นสิ่งที่ประกอบขึ้นมาจากความรู้อรรถและทัศนคติหรือแรงจูงใจ

สรุป สมรรถนะการปฏิบัติงาน หมายถึงกลุ่มพฤติกรรมในการปฏิบัติงานที่เกิดจากความรู้อรรถหรือคุณลักษณะเฉพาะตัวของแต่ละบุคคล ซึ่งเป็นปัจจัยสำคัญสำหรับการผลักดันให้บุคคลสามารถปฏิบัติงานในหน้าที่ให้สำเร็จลุล่วงตามเป้าหมายที่กำหนด

## 2. ประเภทของสมรรถนะ

จินดา อัดชู (2546: 12) กล่าวว่า สมรรถนะการปฏิบัติงานประกอบด้วย 5 สมรรถนะ ได้แก่

1. สมรรถนะเชิงความรู้ เป็นความรู้เฉพาะ ความเข้าใจและสิ่งที่ตระหนักถึงในเรื่องนั้น
2. สมรรถนะเชิงเจตคติ เป็นเรื่องเกี่ยวกับค่านิยมเจตคติความสนใจและสุนทรียที่ผู้เรียนจะแสดงออกในการปฏิบัติของตน
3. สมรรถนะเชิงปฏิบัติการ เป็นพฤติกรรมแสดงออกที่เน้นทักษะปฏิบัติที่แสดงให้เห็นว่ามีการลงมือกระทำจริง
4. สมรรถนะเชิงผลผลิต เป็นสมรรถนะที่แสดงให้เห็นถึงความสามารถของการกระทำ เพื่อการเปลี่ยนแปลงอย่างใดอย่างหนึ่งทำให้เกิดสิ่งใดสิ่งหนึ่งขึ้นมา หรือการกระทำในวิชาชีพได้ ประสพผลสำเร็จ
5. สมรรถนะเชิงแสดงออก เป็นความสามารถที่แสดงถึงการนำความรู้และประสบการณ์ไปใช้เพื่อการพัฒนาผลงานหรือให้หาประสบการณ์ที่แปลกออกไปได้อย่างเหมาะสม

ณรงค์วิทย์ แสนทอง (2547 : 10-11) ได้ทำการแบ่งสมรรถนะออกเป็น 3 ประเภท ได้แก่

1. สมรรถนะหลัก (Core Competency) หมายถึง บุคลิกลักษณะของคนที่จะต้องให้เห็นถึงความรู้ ทักษะ ทักษะ ทักษะ ทักษะ และความเชื่อ และอุปนิสัยของคนในองค์กร โดยรวม ที่จะช่วยสนับสนุนในองค์กรบรรลุเป้าหมายตามวิสัยทัศน์ได้

2. สมรรถนะตามสายงาน (Job Competency) หมายถึง บุคลิกลักษณะของคนที่จะต้องให้เห็นถึงความรู้ ทักษะ ทักษะ ทักษะ และความเชื่อ และอุปนิสัยที่จะช่วยส่งเสริมให้คนนั้นสามารถสร้างผลงานในการปฏิบัติงานตำแหน่งนั้นๆ ได้สูงกว่ามาตรฐาน

3. สมรรถนะส่วนบุคคล (Personal Competency) หมายถึง บุคลิกลักษณะของคนที่จะต้องให้เห็นถึงความรู้ ทักษะ ทักษะ ทักษะ และความเชื่อ และอุปนิสัยที่ทำให้คนนั้นมีความสามารถในการทำสิ่งใดสิ่งหนึ่งได้โดดเด่นกว่าคนทั่วไป

อาภรณ์ ภูวิทย์พันธุ์ (2548: 28-30) ได้ระบุว่าสมรรถนะเป็นพฤติกรรมที่แสดงออกของคนที่จะต้องให้เห็นถึงความรู้ (Knowledge) ทักษะ (Skills) และคุณลักษณะเฉพาะของบุคคล (Personal Attributes) ในพฤติกรรมที่แตกต่างกันและจำแนกสมรรถนะออกเป็น 4 ประเภท/ระดับดังนี้

1. สมรรถนะหลัก (Core Competency) หมายถึง ความสามารถหลักซึ่งต้องให้เห็นพฤติกรรมของคนที่จะช่วยสนับสนุนในองค์กรสามารถบรรลุเป้าหมายและภารกิจตามวิสัยทัศน์ที่กำหนดและหมายถึงลักษณะพฤติกรรมของคนที่จะต้องให้เห็นถึงความรู้ ทักษะ และคุณลักษณะเฉพาะของคนในทุกระดับและทุกกลุ่มงานที่องค์กรต้องการให้มี

2. สมรรถนะในการบริหารจัดการ (Managerial Competency) หมายถึง ความสามารถในการจัดการซึ่งต้องให้เห็นถึงทักษะในการบริหารจัดการงานต่าง ๆ และหมายถึงความสามารถที่มีได้ทั้งในระดับผู้บริหารและระดับพนักงาน โดยจะแตกต่างกันตามบทบาทและหน้าที่ความรับผิดชอบ (Role-Based)

3. สมรรถนะประจำสายงาน (Functional Competency) หมายถึง ความสามารถในงานซึ่งต้องให้เห็นถึงความรู้ ทักษะและคุณลักษณะเฉพาะของงานต่าง ๆ (Job-Based) หน้าที่ที่แตกต่างกันความสามารถในงานย่อมแตกต่างกันสามารถเรียก Functional Competency เป็น Job Competency หรือ Technical Competency

4. สมรรถนะส่วนบุคคล (Individual Competency) หมายถึง ความสามารถเฉพาะบุคคลซึ่งต้องให้เห็นถึงความรู้ ทักษะและคุณลักษณะเฉพาะของบุคคลที่เกิดขึ้นจริงตามหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายหน้าที่เหมือนกันไม่จำเป็นว่าคนที่ปฏิบัติงานในหน้าที่นั้นจะต้องมีความสามารถที่เหมือนกัน

จรรยาบรรณ อัครบวร (2549 : 68) ได้สรุปว่า สมรรถนะในตำแหน่งหนึ่งจะประกอบไปด้วย 3 ประเภท ได้แก่

1. สมรรถนะหลัก (Core Competency) คือ พฤติกรรมที่ดีที่ทุกคนในองค์กรต้องมีเพื่อแสดงถึงวัฒนธรรมและหลักนิยมขององค์กร

2. สมรรถนะบริหาร (Professional Competency) คือ คุณสมบัติความสามารถด้านการบริหารที่บุคลากรในองค์กรทุกคนจำเป็นต้องมีในการทำงาน เพื่อให้งานสำเร็จและสอดคล้องกับแผนกลยุทธ์ วิสัยทัศน์ ขององค์กร

3. สมรรถนะเชิงเทคนิค (Technical Competency) คือ ทักษะด้านวิชาชีพที่จำเป็นในการนำไปปฏิบัติงานให้บรรลุผลสำเร็จ โดยจะแตกต่างกันตามลักษณะงาน โดยสามารถจำแนกได้ 2 ส่วนย่อย ได้แก่ สมรรถนะเชิงเทคนิคหลัก (Core technical Competency) และสมรรถนะเชิงเทคนิคเฉพาะ (Specific Technical Competency) สามารถจำแนกเป็น 5 ประเภท ได้แก่

3.1 สมรรถนะส่วนบุคคล (Personal Competencies) หมายถึง สมรรถนะที่แต่ละคนมี เป็นความสามารถเฉพาะตัวคนอื่นไม่สามารถลอกเลียนแบบได้

3.2 สมรรถนะเฉพาะงาน (Job Competencies) หมายถึง สมรรถนะของบุคคลกับการทำงานในตำแหน่งหรือบทบาทเฉพาะตัว

3.3 สมรรถนะองค์กร (Organization Competencies) หมายถึง ความสามารถพิเศษเฉพาะองค์กรนั้นเท่านั้น

3.4 สมรรถนะหลัก (Core Competencies) หมายถึง ความสามารถสำคัญที่บุคคลต้องมีหรือต้องทำเพื่อให้บรรลุผลตามเป้าหมายที่ตั้งไว้

3.5 สมรรถนะในงาน (Functional Competencies) หมายถึง ความสามารถของบุคคลที่มีตามหน้าที่ที่รับผิดชอบ ตำแหน่งหน้าที่อาจเหมือนกันแต่ความสามารถตามหน้าที่ต่างกัน

สุกัญญา รัศมีธรรม โขติ (2549 : 45) จำแนกสมรรถนะได้เป็น 5 ประเภท คือ

1. สมรรถนะส่วนบุคคล (Personal Competencies) หมายถึง สมรรถนะที่แต่ละคนมีเป็นความสามารถเฉพาะตัวคนอื่นไม่สามารถลอกเลียนแบบได้ เช่น ความสามารถของนักดนตรี นักกายกรรมและนักกีฬา เป็นต้น ลักษณะเหล่านี้ยากที่จะเลียนแบบหรือต้องมีความพยายามสูงมาก

2. สมรรถนะเฉพาะงาน (Job Competencies) หมายถึง สมรรถนะของบุคคลกับการทำงานในตำแหน่งหรือบทบาทเฉพาะตัว เช่น อาชีพนักบัญชีก็ต้องมีความสามารถในการวิเคราะห์ตัวเลขการคิดคำนวณความสามารถในการทำบัญชี

3. สมรรถนะองค์กร (Organization Competencies) หมายถึง ความสามารถพิเศษเฉพาะองค์กรนั้นเท่านั้น เช่น บริษัทเนชั่นแนล (ประเทศไทย) จำกัด เป็นบริษัทที่มีความสามารถ

ในการผลิตเครื่องใช้ไฟฟ้าหรือบริษัทฟอร์ด (มอเตอร์) จำกัด มีความสามารถในการผลิตรถยนต์ หรือบริษัททีโอเอ (ประเทศไทย) จำกัดมีความสามารถในการผลิตสี

4. สมรรถนะหลัก (Core Competencies) หมายถึง ความสามารถสำคัญที่บุคคลต้องมีหรือต้องทำเพื่อให้บรรลุผลตามเป้าหมายที่ตั้งไว้ เช่น เลขานุการสำนักงานต้องมีสมรรถนะหลักคือการใช้คอมพิวเตอร์ได้ ติดต่อประสานงานได้ดี เป็นต้น หรือผู้จัดการบริษัทต้องมีสมรรถนะหลักคือ การสื่อสาร การวางแผนและการบริหารจัดการและการทำงานเป็นทีม

เทียน ทองแก้ว (2550 : 5) กล่าวว่า สมรรถนะสามารถจำแนกได้เป็น 5 ประเภทได้แก่

1. สมรรถนะส่วนบุคคล หมายถึง สมรรถนะ ที่แต่ละคนมี เป็นความสามารถเฉพาะตัวคนอื่นไม่สามารถลอกเลียนแบบได้ เช่น การต่อสู้ป้องกันตัว ความสามารถของนักดนตรี นักกายกรรม และนักกีฬา เป็นต้น ลักษณะเหล่านี้ยากที่จะเลียนแบบ หรือต้องมีความพยายามสูง

2. สมรรถนะเฉพาะงาน หมายถึง สมรรถนะของบุคคล กับการทำงานในตำแหน่งหรือบทบาทเฉพาะตัว เช่น อาชีพนักสำรวจต้องมีความสามารถในการวิเคราะห์ ตัวเลข การคิดคำนวณ ความสามารถในการทำบัญชี

3. สมรรถนะองค์กร หมายถึง ความสามารถ พิเศษเฉพาะองค์กรนั้นเท่านั้นเช่น บริษัท เนชั่นเนล (ประเทศไทย) จำกัด เป็นบริษัทที่มีความสามารถในการผลิตเครื่องใช้ไฟฟ้าและบริษัท ฟอร์ด (มอเตอร์) จำกัด มีความสามารถในการผลิตรถยนต์

4. สมรรถนะหลัก หมายถึง ความสามารถสำคัญที่บุคคลต้องมีหรือต้องทำเพื่อให้บรรลุตามเป้าหมายที่ตั้งไว้ เช่น พนักงานเลขานุการสำนักงานต้องมีสมรรถนะหลัก คือ การใช้คอมพิวเตอร์ได้ ติดต่อประสานงานได้ดี

5. สมรรถนะในงาน หมายถึง ความสามารถของบุคคลที่มีตามหน้าที่ที่รับผิดชอบ ตำแหน่งหน้าที่อาจเหมือนแต่ความสามารถตามหน้าที่ต่างกัน เช่น ข้าราชการตำรวจเหมือนกันแต่มีความสามารถต่างกัน บางคนมีสมรรถนะทางการสืบสวนสอบสวน บางคนมีสมรรถนะทางปราบปราม

สรุป ประเภทของสมรรถนะ มีด้วยกันหลายประเภทประกอบด้วย สมรรถนะเชิงความรู้ สมรรถนะเชิงเจตคติ สมรรถนะเชิงปฏิบัติการ สมรรถนะเชิงผลผลิต สมรรถนะเชิงแสดงออก สมรรถนะหลัก สมรรถนะตามสายงาน สมรรถนะส่วนบุคคล สมรรถนะในการบริหารจัดการ สมรรถนะเชิงเทคนิค สมรรถนะองค์กร สมรรถนะเฉพาะงาน และสมรรถนะในงาน

### 3. องค์ประกอบของสมรรถนะ

อาภรณ์ ภู่วิทยพันธ์ (2548 : 22-23) กล่าวว่า สมรรถนะจะแบ่งออกเป็น 3 ประเภท ได้แก่

1. ความรู้ (Knowledge) หมายถึง ข้อมูลหรือสิ่งที่ถูกสั่งสมมาจากการศึกษาทั้งในสถาบันการศึกษา สถาบันฝึกอบรมสัมมนาหรือการศึกษาเรียนรู้ด้วยตนเอง รวมถึงข้อมูลที่ได้รับจากการสนทนาแลกเปลี่ยนความคิดเห็นและประสบการณ์กับผู้รู้ทั้งในสายวิชาชีพเดียวกันและต่างสาขาวิชาชีพ

2. ทักษะ (Skills) หมายถึง สิ่งที่จะต้องพัฒนาและฝึกฝนให้เกิดขึ้น โดยจะต้องใช้ระยะเวลาเพื่อฝึกการปฏิบัติให้เกิดทักษะนั้นขึ้นมา โดยทักษะจะแบ่งออกเป็น 2 ด้าน ได้แก่

2.1 ทักษะการบริหาร/จัดการงาน (Management Skills) หมายถึง ทักษะในการบริหารควบคุมงานซึ่งเกี่ยวข้องกับระบบความคิดและการจัดการในการบริหารงานให้มีประสิทธิภาพเช่น ทักษะในการมีวิสัยทัศน์ทางกลยุทธ์ ซึ่งทักษะดังกล่าวจะแสดงออกถึงการจัดระบบความคิดเพื่อมองไปที่เป้าหมายในอนาคตว่ามีความต้องการอะไรในอนาคต

2.2 ทักษะด้านเทคนิคเฉพาะงาน (Technical Skills) หมายถึง ทักษะที่จำเป็นในการทำงานตามสายงานหรือกลุ่มงานที่แตกต่างกันไป เช่น งานจัดซื้อจะมีหน้าที่ความรับผิดชอบและลักษณะที่แตกต่างไปจากงานผลิต ดังนั้นทักษะที่ต้องการของคนทำงานด้านจัดซื้อได้นั้นจะต้องแตกต่างไปจากงานการผลิตเช่นเดียวกัน

3. คุณลักษณะส่วนบุคคล (Attributes) หมายถึง ความคิดความรู้สึก เจตคติ ทัศนคติ แรงจูงใจ ความต้องการส่วนบุคคล พบว่าคุณลักษณะส่วนบุคคลนั้นจะเป็นสิ่งที่ติดตัวมาและไม่ค่อยจะเปลี่ยนแปลงไปตามกาลเวลาที่เปลี่ยนไป

Spencer and Spencer (1993: 21-23) กล่าวว่า สมรรถนะประกอบด้วย 3 ส่วน ได้แก่ ความรู้ (Knowledge) ทักษะ (Skill) และคุณลักษณะส่วนบุคคล (Attributes)

1. ความรู้ (K : Knowledge) คือ ความรู้เฉพาะในเรื่องที่ต้องรู้เป็นความรู้ที่มีสาระสำคัญเป็นความรู้เฉพาะด้านของบุคคลเป็นความสามารถขั้นต่ำที่เคยมีประสบการณ์มาก่อนเป็นข้อมูลที่ผ่านกระบวนการคิด เชื่อมโยงกับความรู้อื่นจนเกิดเป็นความเข้าใจและนำออกไปใช้ในการแก้ปัญหาเพื่อเป็นประโยชน์ในวิเคราะห์ให้เห็นถึงความเชื่อมโยงและความสัมพันธ์ได้ชัดเจนขึ้นจนกระทั่งสังเคราะห์เป็นแนวความคิดใหม่นำไปสู่การประเมินค่า

2. ทักษะ (Skill) คือ ความสามารถที่แสดงออกและสามารถสังเกตเห็นได้เป็นการเรียนรู้ ด้านทักษะเป็นการปฏิบัติเกี่ยวกับการเคลื่อนไหวของกล้ามเนื้อส่วนต่าง ๆ ของร่างกายเป็นการประสานงานของการใช้อวัยวะได้แก่ การเขียน การอ่าน การพูด การวาดภาพ การเล่นเกมกีฬา

และการทำงาน ทักษะ ทางร่างกายต้องประสานงานกับ สมอ่งเน้น ความคล่องแคล่วรวดเร็วถูกต้อง และชำนาญ ในความเป็นจริงนั้นทักษะรวมอยู่ในการเรียนรู้ทุกอย่างสำหรับการจำแนกระดับ การเรียนรู้ทางด้านทักษะการปฏิบัติได้มีนักวิจัยเสนอแนวทางการสร้างระบบจำแนกพัฒนาการ ทางทักษะ หรือการปฏิบัติไว้อย่างเป็นลำดับขั้นจากง่ายไปหายากลำดับซับซ้อน

3. คุณลักษณะ (Attributes) คือ อุปนิสัยความรู้สึกลึกลงเหล่านี้ติดตัวบุคคลมาตั้งแต่เกิด สะสมอยู่ในตัวบุคคลโดยมีพื้นฐานจากการเลี้ยงดูการอบรมสั่งสอนและประสบการณ์รวมทั้งการมีทัศนคติค่านิยม และความคิดเห็นเกี่ยวกับภาพลักษณ์ของตนเองเช่น คนที่มีความเชื่อมั่นสูงจะเชื่อว่า ตนสามารถแก้ไขปัญหาต่าง ๆ ได้รวมทั้งบุคลิกลักษณะประจำตัวของบุคคล เช่น คนที่มีลักษณะ เป็นผู้นำ เป็นต้น และการที่บุคคลแสดงพฤติกรรมมุ่งสู่เป้าหมาย ซึ่งเป็นแรงขับภายใน หรือ แรงจูงใจ เช่น บุคคลที่มุ่งผลสำเร็จจะพยายามมุ่งมั่นมีความตั้งใจและปรับปรุงวิธีการทำงานของตน ตลอดเวลา

สรุป สมรรถนะ มีด้วยกันหลายประเภทขึ้นอยู่กับ การแบ่งได้แก่ ความรู้ ทักษะ คุณลักษณะ สมรรถนะเชิงผลผลิต เชิงแสดงออก สมรรถนะส่วนบุคคล สมรรถนะเฉพาะงาน สมรรถนะองค์กร สมรรถนะหลัก และสมรรถนะในงาน

#### 4. สมรรถนะของผู้สอบบัญชี

สมรรถนะของผู้สอบบัญชีมีผู้ให้แนวคิดไว้ดังนี้

สายฝน อุไร (2557) กล่าวว่า สมรรถนะการสอบบัญชีมีด้วยกัน 4 ด้านได้แก่

1. ด้านความรู้ความสามารถในการสอบบัญชี ได้แก่ องค์ความรู้ความสามารถ ที่เพียงพอความรู้ความสามารถในการแก้ปัญหา การประยุกต์ใช้ความรู้ความสามารถในด้านการบัญชี การสอบบัญชี และวิชาที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี องค์กรธุรกิจ เทคโนโลยีสารสนเทศที่สอดคล้อง กับมาตรฐานการสอบบัญชี รวมถึงการตัดสินใจ การแสดงความคิดเห็นต่อบการเงินได้อย่างน่าเชื่อถือ ตามมาตรฐานได้กำหนดไว้

2. ด้านทักษะการปฏิบัติงานตรวจสอบ ได้แก่ ทักษะในการวางแผน การตรวจสอบเทคนิคต่าง ๆ ในการปฏิบัติงาน การพัฒนาทักษะการปฏิบัติงานอย่างต่อเนื่อง คล่องแคล่วว่องไว ถูกต้อง ระบุสาเหตุของปัญหา รวมถึงการฝึกฝนทักษะอย่างสม่ำเสมอ และมีประสิทธิภาพภายใต้สภาพแวดล้อมทางวิชาชีพ เพื่อให้สามารถสนองความต้องการของฝ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง

3. ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ ได้แก่ การประยุกต์ใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในการตรวจสอบ การรวบรวมการจัดเก็บข้อมูลการประมวลผลการพิมพ์การสร้างรายงาน การออกแบบระบบ

สารสนเทศทางการสอบบัญชี การเชื่อมโยงความรู้ด้านการสอบบัญชี การสื่อสารข้อมูล การส่งมอบข้อมูล ด้วยความรวดเร็วทันสมัยและความถูกต้อง

4. ด้านการวัดผลขีดความสามารถ ได้แก่ รูปแบบทั้งหมดของการทดสอบ สมรรถนะขีดความสามารถสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ความกระตือรือร้น ในการปฏิบัติงาน การบริหารเวลา การปฏิบัติงานโดยความละเอียดรอบคอบ มีการวางแผน การตรวจสอบไว้ล่วงหน้า

สำราญ บุญเจริญ ปริยาณัฐ เอียบศิริเมธี และ ปาลิดา เชมรัฐขุนทด (2559 : 129) กล่าวว่า สมรรถนะวิชาชีพของผู้จัดทำบัญชีเพื่อรองรับการเปิดเสรีทางการค้าอาเซียน มีด้วยกัน 4 ด้าน ได้แก่ ความรู้ทั่วไปผู้จัดทำบัญชี ทักษะทางด้านปัญญา ความรู้ในการวางแผนและควบคุมทางการเงิน และ จรรยาบรรณวิชาชีพ

อมรศิริ ดิสสร (2560 : 157-161) กล่าวว่า การพัฒนาผู้สอบบัญชีในกลุ่มธุรกิจ ตรวจสอบบัญชีสู่ระดับสากลแบ่งออก 3 ด้าน คือ ด้านความรู้ มี 5 องค์ประกอบหลัก คือ ความรู้ ความเข้าใจ ทางด้านวิชาชีพบัญชี ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมายและภาษีของธุรกิจ ที่ตรวจสอบ ความรู้ เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ ความรู้เกี่ยวกับเทคโนโลยีสารสนเทศ ความรู้ เกี่ยวกับวัฒนธรรมของธุรกิจที่ตรวจสอบ ด้านทักษะ พบว่ามี 2 องค์ประกอบหลัก คือ ทักษะการ ตรวจสอบงบการเงิน ทักษะด้านภาษาต่างประเทศ ด้านคุณลักษณะจริยธรรมทางวิชาชีพมี 3 องค์ประกอบหลัก คือ จริยธรรมทางวิชาชีพ ความรับผิดชอบต่อสังคม พฤติกรรม ทัศนคติ มี รายละเอียดดังนี้

#### 1. ด้านความรู้

1.1 ความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับความรู้ทางด้านวิชาชีพบัญชีเพื่อพัฒนาผู้สอบ บัญชีสู่ระดับสากล ได้แก่ ความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีระดับสากล (IFRS, US GAAP) ความรู้ เกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชี (ISA, IFAC, PCOB) ความรู้ในระบบบัญชีและการควบคุมของ ธุรกิจที่ตรวจสอบ ความรู้เกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามกรอบ ISQC พัฒนาการความรู้ทางบัญชีอย่างต่อเนื่อง ให้ทัดเทียมระดับนานาชาติอย่างต่อเนื่อง ความรู้เกี่ยวกับตลาดทุน ตลาดเงิน เพื่อวิเคราะห์ ฐานะการเงินในปัจจุบันของลูกค้า ได้แก่ การวิเคราะห์อัตราส่วน การวิเคราะห์แนวโน้ม การวิเคราะห์กระแสเงินสดและธุรกรรมทางการเงินรูปแบบต่าง ๆ

1.2 ความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมายและภาษีของธุรกิจที่ตรวจสอบ เพื่อพัฒนาผู้สอบบัญชีสู่ระดับสากล ได้แก่ ความรู้เกี่ยวกับกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับงบ การเงินในแต่ละธุรกิจที่ตรวจสอบในต่างประเทศ ความรู้เกี่ยวกับกฎหมายระหว่างประเทศ ที่เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ ความรู้เกี่ยวกับภาษีในธุรกิจที่ตรวจสอบ และอนุสัญญาภาษีซ้อน



การติดตามการเปลี่ยนแปลงของภาคีด้านต่าง ๆ อย่างต่อเนื่อง การติดตามการเปลี่ยนแปลงของกฎหมายอย่างต่อเนื่อง

1.3 ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ เพื่อพัฒนาผู้สอบบัญชีสู่ระดับสากล ได้แก่ ความรู้ในธุรกิจสภาพแวดล้อมของธุรกิจ และธุรกิจที่เกี่ยวข้อง พร้อมทั้งธรรมเนียมปฏิบัติ ความรู้เกี่ยวกับลักษณะสำคัญของโลกาภิวัตน์ รวมถึงบทบาทของธุรกิจข้ามชาติและตลาดเกิดใหม่ การติดตามการเปลี่ยนแปลงต่าง ๆ จากปีก่อน ได้แก่ ผู้บริหาร โครงสร้างองค์การของลูกค้า เพื่อประเมินความเสี่ยงในงบการเงิน

1.4 ความรู้เกี่ยวกับเทคโนโลยีสารสนเทศ เพื่อพัฒนาผู้สอบบัญชีสู่ระดับสากล ได้แก่ ความรู้ในการใช้โปรแกรมในการตรวจสอบบัญชี เช่น Excel, ACL ความรู้เกี่ยวกับระบบคอมพิวเตอร์การจัดการฐานข้อมูล เพื่อประเมินความเสี่ยงความน่าเชื่อถือของระบบสารสนเทศ เช่น ระบบ ERP Data Analysis และการสืบค้น ความรู้เกี่ยวกับระบบคอมพิวเตอร์เพื่อมอบหมายงานให้กับผู้เชี่ยวชาญ หากมีความจำเป็นต้องใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญ เช่น นักตรวจสอบเทคโนโลยีสารสนเทศ ความรู้และก้าวทันการใช้อุปกรณ์สารสนเทศที่มีการเปลี่ยนแปลงเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพ และประสิทธิผลของการตรวจสอบงบการเงิน ความรู้เกี่ยวกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

1.5 ความรู้เกี่ยวกับวัฒนธรรมของธุรกิจที่ตรวจสอบเพื่อพัฒนาผู้สอบบัญชีสู่ระดับสากล ได้แก่ ความรู้ ความเข้าใจในวัฒนธรรมขององค์การ และธุรกิจที่ตรวจสอบ ความรู้ ความเข้าใจในวัฒนธรรมท้องถิ่น และสามารถปรับตัวให้เข้ากับวัฒนธรรมท้องถิ่นที่แตกต่างไปจากที่คุ้นเคย

## 2. ด้านทักษะ

2.1 ทักษะการตรวจสอบงบการเงินเพื่อพัฒนาผู้สอบบัญชีสู่ระดับสากล ได้แก่ ขึ้นก่อนการรับงาน ประกอบด้วย การอ่านหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีปี ก่อนการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ การตรวจสอบเกี่ยวกับความเป็นอิสระและข้อขัดแย้งเกี่ยวกับผลประโยชน์ ขึ้นการวางแผน ประกอบด้วย การวิเคราะห์เปรียบเทียบเบื้องต้น การสอบถามรายการต่าง ๆ เพื่อนำไปสู่การวางแผนการตรวจสอบที่เหมาะสม การกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ จากกำไร รายได้สินทรัพย์หมุนเวียนและส่วนของผู้ถือหุ้น การทดสอบระบบการควบคุมภายใน เพื่อนำมาประเมินความเสี่ยงของธุรกิจในระบบบัญชีข้อผิดพลาดและการทุจริตการกำหนดขอบเขต การตรวจสอบที่เหมาะสม โดยพิจารณาจากการวิเคราะห์เปรียบเทียบ การควบคุมภายใน สอบถามผู้บริหาร ฯลฯ ขึ้นการปฏิบัติงาน ประกอบด้วย การใช้วิจารณญาณ สังเกต เยี่ยมผู้ประกอบวิชาชีพ

ในการตรวจสอบงบการเงิน เพื่อพิจารณาการตกแต่งงบการเงิน ข้อผิดพลาด และการทุจริต ทักษะ การปฏิบัติงาน และการแก้ปัญหาต่าง ๆ ของธุรกิจอย่างมีหลักเกณฑ์มีเหตุผลที่ชัดเจน โดยมีข้อมูล อ้างอิงจากมาตรฐานบัญชีต่าง ๆ การพิจารณาความเพียงพอ และความน่าเชื่อถือได้ของหลักฐาน การวิเคราะห์ข้อมูล และการสอบทานข้อเท็จจริง หากพบสิ่งผิดปกติอันนำมาซึ่งการตกแต่ง งบการเงิน การจัดระบบงานให้เป็นระดับสากล มีหลักฐานการสั่งงาน และตารางการทำงาน ที่ชัดเจน การปรับเปลี่ยนหมุนเวียนการทำงาน เพื่อเพิ่มประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีให้มีทักษะ เพิ่มขึ้น ขึ้นการสรุปผล ความสามารถเขียนรายงานมีความชัดเจน เหมาะสม นำเสนอให้รอบด้าน เพื่อเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน การคาดการณ์อนาคตของเหตุการณ์ที่ตรวจพบผลกระทบ ที่อาจจะเกิดขึ้น และแจ้งให้ผู้บริหารทราบ การเสนอแนะการควบคุมภายในระบบต่าง ๆ ที่เหมาะสมให้แก่องค์กรหลังจากตรวจสอบงบการเงินเรียบร้อยแล้ว

2.2 ทักษะทางด้านภาษาต่างประเทศ เพื่อพัฒนาผู้สอบบัญชีสู่ระดับสากล ได้แก่ ความสามารถในการติดต่อสื่อสาร การนำเสนอ และการรายงานผลเป็นภาษาอังกฤษ ความสามารถอ่านภาษาอังกฤษและทำความเข้าใจในเนื้อหา จับใจความตรงประเด็น ความสามารถ เขียนรายงานแจ้งผู้บริหาร และผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเป็นภาษาอังกฤษอย่างมืออาชีพ ความสามารถเขียนรายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นภาษาอังกฤษอย่างมีประสิทธิภาพ ความสามารถจัดทำกระดาษทำการเป็นภาษาอังกฤษอย่างถูกต้องเหมาะสม ความสามารถในการ ติดต่อสื่อสารในภาษาของประเทศที่จะไปปฏิบัติงานเพื่อประสานงานเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ

3. ด้านคุณลักษณะ จริยธรรมทางวิชาชีพ ได้แก่ จริยธรรมทางวิชาชีพ เพื่อพัฒนา ผู้สอบบัญชีสู่ระดับสากล ประกอบด้วย ความซื่อสัตย์ สุจริต และศักดิ์ศรีของวิชาชีพ การรักษา ความลับของลูกค้า ความอิสระ โปร่งใส ความเป็นกลาง ความเที่ยงธรรม ความรับผิดชอบต่อสังคม เพื่อพัฒนาผู้สอบบัญชีสู่ระดับสากล การรายงานผลการตรวจสอบงบการเงินตามความจริง เพื่อประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน ในการตัดสินใจลงทุน การสร้างความเชื่อมั่นให้กับผู้รับบริการต่อ ความถูกต้องของงบการเงิน เพื่อนำไปใช้ในการตัดสินใจ การเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอ และ เหมาะสมต่อการตัดสินใจของผู้ที่มีส่วนได้เสีย พฤติกรรม ทักษะคิดเพื่อพัฒนาผู้สอบบัญชีสู่ระดับสากล ประกอบด้วย มีความภาคภูมิใจ และมุ่งมั่นที่ดีต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ มีความกระตือรือร้นที่จะเรียนรู้ ตลอดเวลา มีความเคารพ นับถือ การยอมรับ และมีความยืดหยุ่น มีความอดทน ขยัน ใฝ่รู้ ความเป็นผู้นำ กล้าตัดสินใจ กล้านำเสนอ และการแก้ปัญหาเฉพาะหน้า ใฝ่คุณประโยชน์ อย่างสมเหตุสมผล มีความระมัดระวัง สุขุมรอบคอบ มีวาทศิลป์ มนุษย์สัมพันธ์ดีเข้ากับผู้อื่น มีการ ทำงานเป็นทีม มีความสามารถในการปรับตัวให้เข้ากับสภาพแวดล้อม และความสามารถในการ ทำงานภายใต้สภาวะที่มีความกดดันเป็นอย่างดี มีความคิดริเริ่มสร้างสรรค์ สามารถให้คำปรึกษา

กับลูกค้า เพื่อนร่วมงาน และมีทัศนคติในแง่บวกแบ่งปันความรู้และประสบการณ์ สามารถบริหารเวลา และทรัพยากร เพื่อให้การปฏิบัติงานบรรลุตามเป้าหมายที่กำหนด เปิดใจกว้างรับความรู้ ข้อคิดเห็น และ โอกาสใหม่ ๆ ที่เข้ามา ความสามารถในการสร้างบุคลิกภาพที่ดี และการแต่งกายที่เหมาะสม

สรุป สมรรถนะการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีที่ควรมีประกอบด้วย 3 ด้านหลักสำคัญ ได้แก่ ด้านความรู้ ด้านทักษะ และด้านคุณลักษณะ จริยธรรมทางวิชาชีพ สำหรับการวิจัยครั้งนี้ผู้วิจัยได้นำมาประยุกต์ใช้สำหรับการศึกษาเชิงโครงสร้างของงานการตรวจสอบบัญชีในประเทศไทย

## มาตรฐานการสอบบัญชี

### 1. ความหมายการสอบบัญชี

พะยอม สิงห์เสนห์ (2548 : 1) กล่าวว่า การสอบบัญชี หมายถึง การตรวจสอบสมุดบัญชี เอกสารประกอบการลงบัญชีและหลักฐานอื่น โดยผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีตามแนวทางการปฏิบัติงานวิชาชีพกำหนดเป็นมาตรฐานไว้ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถวินิจฉัยและแสดงความคิดเห็นได้ว่างบการเงินที่กิจการจัดทำขึ้นมีความถูกต้องตามที่ควรหรือไม่

สุชาย ยังประสิทธิ์กุล (2549 : 1-1) กล่าวว่า การสอบบัญชี หมายถึง กระบวนการอย่างมีระบบเพื่อทำการรวบรวมและประเมินหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมและเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจและรายงานผลให้ผู้ใช้งบการเงินทราบ

ฐานิตย์ เกษร (2551 : 38) กล่าวว่า การสอบบัญชี หมายถึง การตรวจสอบสมุดบัญชี เอกสารประกอบการลงบัญชี และหลักฐานอื่น โดยผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ตามแนวทางการปฏิบัติงานที่วิชาชีพได้กำหนดไว้ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีจะสามารถวินิจฉัยและแสดงความคิดเห็นได้ว่างบการเงินที่กิจการจัดทำมีความถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปเพียงใดหรือไม่

นิพันธ์ เห็น โชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทพร (2552 : 1-1) กล่าวว่า การสอบบัญชี หมายถึง กระบวนการรวบรวมและการประเมินหลักฐานเกี่ยวกับข้อมูล สารสนเทศ เพื่อระบุและรายงานเกี่ยวกับระดับความสอดคล้องต้องกันของข้อมูลสารสนเทศกับหลักเกณฑ์ที่กำหนดและการสื่อสารผลลัพธ์ให้ผู้ใช้งบการเงินที่สนใจ และบุญช่วง ศรีธรรายุทธ์ (2554 : 16) กล่าวว่า การสอบบัญชีหมายถึง การตรวจสอบความถูกต้องของงบการเงิน โดยกระบวนการของการรวบรวมเอกสารประกอบการลงบัญชี ตลอดจนการประเมินหลักฐานอย่างน่าเชื่อถือ ตามแนวทางปฏิบัติแห่งวิชาชีพที่กำหนดเป็นมาตรฐานไว้ โดยผู้ที่ทำหน้าที่หรือปฏิบัติหน้าที่ในการสอบบัญชี เรียกว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ประภัสสร จันทะไทย (2554 : 7-8) กล่าวว่า การสอบบัญชี หมายถึง การตรวจสอบงบการเงิน โดยผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ตามแนวทางปฏิบัติงานที่วิชาชีพได้กำหนดเป็น

มาตรฐานไว้ เพื่อที่ผู้สอบบัญชีจะสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินว่างบการเงินนั้น ได้จัดทำขึ้น มีความถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ ซึ่งผู้หน้าที่รวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีให้เพียงพอ และเหมาะสม โดยใช้วิธีการตรวจสอบและประเมินหลักฐานการสอบบัญชีนั้นเพื่อไปสู่การสรุปผล

สรุป การสอบบัญชี หมายถึง กระบวนการในการรวบรวมและการประเมินหลักฐานเกี่ยวกับข้อมูลสารสนเทศโดยเลือกใช้วิธีการตรวจสอบให้เหมาะสมกับกรณี เพื่อสามารถวินิจฉัยเกี่ยวกับระดับความสอดคล้องต่อกันของข้อมูลสารสนเทศกับหลักเกณฑ์ที่กำหนด เพื่อรายงานและแสดงความเห็นต่องบการเงินที่ตรวจสอบ เพื่อให้ผู้ใช้สารสนเทศทางการเงินสามารถนำไปใช้ประโยชน์ในการประกอบการตัดสินใจทางการเงิน

## 2. ความสำคัญของการสอบบัญชี

นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะและศิลาปะพร ศรีจันเพชร (2548 : 1-4) กล่าวว่า ความต้องการเชิงเศรษฐกิจของการสอบบัญชี ผู้ใช้งบการเงินย่อมต้องการสารสนเทศที่เชื่อถือได้ในการตัดสินใจ สารสนเทศที่ไม่น่าเชื่อถือหรือมีความเสี่ยงย่อมส่งผลให้ผู้ใช้ตัดสินใจผิดพลาดไปจากที่ควรจะเป็น ความเสี่ยงในสารสนเทศดังกล่าวมีสาเหตุมาจากปัจจัยดังต่อไปนี้

1. ความห่างไกลของสารสนเทศ ผู้ตัดสินใจจะไม่ได้รับรู้สารสนเทศที่เกิดขึ้นเป็นคนแรก แต่สารสนเทศเหล่านี้ส่งผ่านมาจากผู้อื่นดังนั้น โอกาสที่จะเกิดข้อผิดพลาดอย่างตั้งใจหรือไม่ตั้งใจย่อมมีได้เสมอ

2. ความลำเอียงและมูลเหตุจูงใจของผู้ให้สารสนเทศ ผู้บริหารของกิจการอาจบิดเบือนที่จะนำเสนอสารสนเทศตามที่ควรจะเป็น อาจมีสาเหตุมาจากความกดดันทางการเงินที่มีต่อผู้บริหารนั้น เช่น กิจการประเมินผลงานของผู้บริหาร โดยอิงกับสารสนเทศในงบการเงิน หรือ กิจการอยู่ใน อุตสาหกรรมที่กำลังตกต่ำและล้มเหลว แต่ต้องการสร้างกำไร เพื่อให้ราคาตลาดของหุ้นสูงขึ้น

3. ปริมาณข้อมูลมหาศาล เมื่อกิจการดำเนินธุรกิจสลับซับซ้อนมากขึ้น ปริมาณข้อมูลจะมากขึ้นตาม ลักษณะของการดำเนินธุรกิจ นั่นคือโอกาสที่กิจการจะบันทึกข้อมูลอย่างไม่ถูกต้องย่อมมีมากขึ้น ข้อผิดพลาดเพียงเล็กน้อยหรือไม่มีสาระสำคัญย่อมไม่มีผลกระทบต่อความถูกต้องตามที่ควรของสารสนเทศโดยรวมอย่างไรก็ตามข้อผิดพลาดเล็กน้อยดังกล่าวที่สะสมมากขึ้น อาจมีสาระสำคัญซึ่งส่งผลกระทบต่อความถูกต้องตามควรของสารสนเทศนั้นได้

4. รายการที่ซับซ้อนรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีมีความซับซ้อนมากขึ้น เนื่องจากมีธุรกรรมใหม่ ๆ เกิดขึ้น เช่น เครื่องมือทางการเงินใหม่ ๆ การบันทึกบัญชีให้ถูกต้องเหมาะสมจึงเป็นเรื่องที่ยุ่ยากตามไปด้วย ดังนั้นเมื่อสารสนเทศมีโอกาสที่จะเกิดข้อผิดพลาด ผู้ใช้

อาจมีวิธีการลดความเสี่ยงดังกล่าวได้คือ ผู้ใช้ตรวจทานสารสนเทศด้วยตนเอง ผู้ใช้ร่วมรับความเสี่ยงสารสนเทศกับผู้บริหารด้วยการจัดให้มีการตรวจสอบงบการเงิน

ดังนั้นวิธีที่นิยมใช้มากที่สุดคือการจัดให้มีการตรวจสอบงบการเงิน เพื่อให้ผู้ใช้ได้ใช้งบการเงินที่ตรวจสอบแล้ว ซึ่งอยู่ภายใต้สมมติฐานที่ว่างบการเงินที่ตรวจสอบแล้วย่อมมีความถูกต้องตามควร ไม่ลำเอียงและมีความน่าเชื่อถือได้ในระดับหนึ่ง กฎหมายได้จำกัดสิทธิแก่บุคคลทั่วไปในการตรวจสอบงบการเงินแต่ได้มอบสิทธิดังกล่าวให้เฉพาะผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเท่านั้น

นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ (2549 : 1-2) ได้กล่าวถึง ความสำคัญของการสอบบัญชีไว้ว่า การสอบบัญชีเป็นการตรวจสอบงบการเงินเพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินว่างบการเงินนั้น ได้จัดทำในส่วนสาระสำคัญเป็นไปตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินหรือไม่ การสอบบัญชีควรปฏิบัติจากผู้ที่มีความรู้ความสามารถในหลายด้าน และผู้ที่ปฏิบัติหน้าที่หรือทำหน้าที่ในการสอบบัญชีเรียกว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และเพื่อให้เกิดความเข้าใจเกี่ยวกับการสอบบัญชีให้ชัดเจนยิ่งขึ้นสามารถสรุปประเด็นสำคัญของการสอบบัญชีได้ดังนี้

1. การรวบรวมและการประเมินหลักฐาน เป็นความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการรวบรวมและประเมินหลักฐานซึ่งเป็นข้อมูล สารสนเทศหรือข้อเท็จจริง เพื่อกำหนดว่าข้อมูลสารสนเทศที่ตรวจสอบนั้นแสดงไว้ตามหลักเกณฑ์ ที่กำหนดไว้หลักฐานอาจมีหลายรูปแบบ

2. ข้อมูลสารสนเทศและหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ ข้อมูลสารสนเทศสามารถพิสูจน์ได้ และมีหลักเกณฑ์หรือมาตรฐานที่ ผู้สอบบัญชีสามารถนำมาใช้ประเมินข้อมูลสารสนเทศได้ ข้อมูลสารสนเทศสามารถจำแนกออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่ ข้อมูลสารสนเทศเป็นข้อมูลเชิงตัวเลขจำนวนเงินที่สามารถวัดได้ เช่น งบการเงิน แบบแสดงรายการภาษี และเป็นข้อมูลที่ไม่เป็นตัวเลขจำนวนเงิน เช่น ประสิทธิภาพของระบบ คอมพิวเตอร์ ประสิทธิภาพของการดำเนินการผลิต นอกจากหลักเกณฑ์ที่ใช้ประเมินข้อมูลสารสนเทศที่ตรวจสอบจะเปลี่ยนแปลงไปตามข้อมูลสารสนเทศที่ตรวจสอบ เช่น การตรวจสอบ งบการเงินจะใช้หลักเกณฑ์ที่เรียกว่าหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ถ้าเป็นการตรวจสอบภาษีอากรจะใช้หลักเกณฑ์ที่เรียกว่าประมวลรัษฎากร

3. การรายงาน เป็นขั้นตอนสุดท้ายของกระบวนการสอบบัญชี เป็นการจัดทำรายงานการสอบบัญชีซึ่งใช้ติดต่อสื่อสารข้อสรุปผลการสอบบัญชีจากผู้สอบบัญชีไปยังผู้ใช้ รายงานการสอบบัญชีแต่ละประเภทมีลักษณะแตกต่างกันไป แต่รายงานการสอบบัญชีจะแจ้งให้ผู้ใช้ ทราบถึงระดับความสอดคล้องต้องกันของข้อมูลสารสนเทศที่ตรวจสอบนั้นกับหลักเกณฑ์ที่กำหนด จึงถือเป็นหน้าที่อันสำคัญของผู้สอบบัญชีอิสระที่จะแสดงความเห็นต่องบการเงินอย่างอิสระ ไม่ลำเอียง เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินจะได้ใช้งบการเงินอย่างมั่นใจ

สรุป การสอบบัญชี เป็นการตรวจสอบงบการเงินเพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินว่างบการเงินนั้นได้จัดทำในส่วนสาระสำคัญเป็นไปตามแบบท การบัญชีในการรายงานทางการเงินหรือไม่ การสอบบัญชีควรปฏิบัติจากผู้ที่มีความรู้ความสามารถ ในหลายด้านเพื่อให้เกิดความน่าเชื่อถือสำหรับผู้ใช้งบการเงิน

### 3. มาตรฐานการสอบบัญชี

ณัฐชา วัฒนวิไล และจุฑามาน สิทธิพลวินิชกุล (2012: 16-24) กล่าวว่า มาตรฐาน การศึกษาระหว่างประเทศสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพประกอบด้วย คุณสมบัติของความสามารถของ ผู้สอบบัญชีมืออาชีพที่สำคัญตามเกณฑ์ที่เหมาะสมในการเป็นนักบัญชีมืออาชีพมีศักยภาพของ ผู้สอบสอบบัญชีต้องประกอบด้วย 5 ด้านได้แก่

1. ด้านความรู้ในวิชาชีพ แบ่งความรู้ออกเป็น 4 ประเภทได้แก่ ความรู้ทั่วไป เกี่ยวกับสังคมเศรษฐกิจการเมือง การปกครองทั้งในประเทศและต่างประเทศ สามารถวิเคราะห์ ผลกระทบที่มีต่อธุรกิจ และเศรษฐกิจโดยรวมได้ รวมถึงความรู้ในวัฒนธรรมของโลก ของภูมิภาค และของประเทศตลอดจนความสามารถในการคิดการถามการเขียน และสื่อสารด้วยภาษาที่ง่ายและเข้าใจ

2. ความรู้เกี่ยวกับเศรษฐกิจธุรกิจ และการจัดการ เช่น เศรษฐศาสตร์การเงิน การตลาด การบริหาร การวิเคราะห์เชิงปริมาณ และสถิติ ความรู้เกี่ยวกับเทคโนโลยีสารสนเทศ ความรู้เกี่ยวกับการบัญชี และเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการบัญชี เช่น กฎหมาย บัญชี กฎหมายธุรกิจ ภาษี อากร และ จรรยาบรรณวิชาชีพ

3. ทักษะทางวิชาชีพ ประกอบด้วยทักษะ 5 ประการได้แก่ ทักษะการเรียนรู้อย่าง ชาญฉลาด ประกอบด้วย ความสามารถที่จะระบุได้ สามารถจัดระบบและเข้าใจสารสนเทศจากผู้คน สิ่งพิมพ์และแหล่งข้อมูลต่าง ๆ ความสามารถในการซักถาม การทำวิจัย การคิดอย่างมีเหตุผลและ เชิงวิเคราะห์ การให้เหตุผล การวิเคราะห์อย่างละเอียดรอบคอบ และความสามารถที่ จะระบุปัญหา และแก้ไขปัญหามาในสถานการณ์ที่ไม่คุ้นเคยได้

4. ทักษะด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ประกอบด้วย ทักษะสำหรับศาสตร์การ บัญชี และทักษะทั่วไป ซึ่งประกอบด้วย การคำนวณ การจำลองการตัดสินใจ การวิเคราะห์ความเสี่ยง การวัดมูลค่า การรายงาน และการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ

5. ทักษะด้านบุคคลเกี่ยวข้องกับทัศนคติ และพฤติกรรม ประกอบด้วย ความสามารถในการคิดริเริ่ม การมีอิทธิพลการเรียนรู้ที่เลือกใช้ทรัพยากรที่มีอยู่จำกัด การบริหารจัดการตนเองการจัดลำดับและจัดระบบการปฏิบัติงาน ความสามารถคาดคะเน การพิจารณานำ คุณค่าแห่งวิชาชีพ จริยธรรม และทัศนคติไปใช้ในการตัดสินใจ และการแสวงหาหรือสงสัยเยี่ยงนัก บัญชีมืออาชีพรวมถึงสามารถปรับตัวให้เข้ากับการเปลี่ยนแปลงได้

อมรศิริ คิสสร (2560 : 157 - 161) กล่าวว่า มาตรฐานการตรวจสอบบัญชีผู้ระดับสากลมี 3 ด้านได้แก่

1. ด้านความรู้ มี 5 ด้านประกอบด้วย ความรู้ ความเข้าใจทางด้านวิชาชีพบัญชี ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมายและภาษีของธุรกิจที่ตรวจสอบ ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ ความรู้เกี่ยวกับเทคโนโลยีสารสนเทศ ความรู้เกี่ยวกับวัฒนธรรมของธุรกิจที่ตรวจสอบ
2. ด้านทักษะมี 2 ด้านประกอบด้วย ทักษะการตรวจสอบงบการเงิน ทักษะด้านภาษาต่างประเทศ
3. ด้านคุณลักษณะจริยธรรมทางวิชาชีพ มี 3 ด้านประกอบด้วย จริยธรรมทางวิชาชีพ ความรับผิดชอบต่อสังคม พฤติกรรม ทักษะคิด

สรุป มาตรฐานการสอบบัญชี มีด้วยกันหลายด้านได้แก่ ความรู้ในวิชาชีพ ความรู้เกี่ยวกับเศรษฐกิจธุรกิจ ทักษะทางวิชาชีพ ทักษะด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ทักษะด้านบุคคล เกี่ยวข้องกับทัศนคติ พฤติกรรมและคุณลักษณะจริยธรรมทางวิชาชีพ

### กระบวนการได้มาของผู้สอบบัญชี

กระบวนการได้มาของผู้สอบบัญชีของสหพันธ์นักบัญชีสากล (International Federation of Accountance : IFAC) กำหนดให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติตามเกณฑ์มาตรฐานสากล คุณสมบัติของผู้สอบบัญชีมีรายละเอียดดังนี้

1. ผู้สอบบัญชีจะต้องสำเร็จการศึกษาขั้นต้นทางด้านบัญชีในระดับปริญญาตรีหรือเทียบเท่าจากสถาบันการศึกษาที่เปิดการเรียนการสอนหลักสูตรวิชาการบัญชี ซึ่งกำหนดวิธีการเลือกเข้าศึกษาด้านการบัญชีอย่างมีระบบ และมีการจัดการเกี่ยวกับหลักสูตรการบัญชีที่ทำให้ผู้สำเร็จการศึกษามีความรู้ทางวิชาชีพบัญชีระดับสูงและสามารถพัฒนาตนเองเป็นผู้สอบบัญชีในอนาคตซึ่งแบ่งองค์ความรู้ในหลักสูตรบัญชีเป็น 3 ส่วน คือ การบัญชี การเงิน และความรู้อื่นที่เกี่ยวข้องความรู้เกี่ยวกับธุรกิจขององค์กร
2. ผู้สอบบัญชี ต้องมีทักษะทางวิชาชีพในด้านต่าง ๆ ได้แก่ ทักษะด้านสติปัญญา ทักษะด้านเทคนิคทั่วไป และเทคนิคเฉพาะเกี่ยวกับวิชาชีพ ทักษะส่วนบุคคล ทักษะในการสื่อสาร และการทำงานร่วมกับผู้อื่น และทักษะทางด้านการจัดการทางด้านธุรกิจและองค์กร
3. ผู้สอบบัญชีต้องมีคุณค่าและมีทัศนคติที่ดีอันอยู่บนพื้นฐานของจริยธรรมได้แก่ ความรับผิดชอบต่อสังคม ความซื่อสัตย์ต่อวิชาชีพ ความสามารถในการรักษาความลับ และความ เป็นอิสระ

4. ผู้สอบบัญชี จะต้องมีการสะสมประสบการณ์เชิงปฏิบัติเป็นระยะเวลาานและเข้มข้นเพียงพอ ที่จะแสดงให้เห็นว่า เป็นผู้สอบบัญชีที่มีความรู้และทักษะทางวิชาชีพ รวมทั้งมีความรู้ และทัศนคติที่ดีต่อวิชาชีพอันอยู่บนฐานของความจริงจริยธรรม โดยมีหน่วยงานที่รับผิดชอบควบคุมดูแลอย่างใกล้ชิด และมีกระบวนการตรวจสอบอย่างมีมาตรฐานและสม่ำเสมอ

5. ผู้สอบบัญชีจะต้องสอบผ่านการประเมินความสามารถทางวิชาชีพ ซึ่งจะเป็นการประเมินความรู้และทักษะทางวิชาชีพตลอดจนการมีคุณค่า ทัศนคติทางวิชาชีพ และจริยธรรม

6. ผู้สอบบัญชีจะต้องมีการเรียนรู้อย่างไม่จบสิ้น โดยถือเป็นภาระหน้าที่ที่จะต้องพัฒนาและความสามารถด้านวิชาชีพ โดยมีกฎเกณฑ์และข้อบังคับให้ผู้สอบบัญชีได้มีโอกาสพัฒนาความรู้ ความสามารถด้านวิชาชีพอย่างต่อเนื่องและเป็นรูปธรรม

7. ต้องมีความรู้ความสามารถทั้งทางด้านการตรวจสอบบัญชี บัญชีการเงินและการรายงานตามระดับสูง รวมทั้งทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ ตลอดจนทักษะวิชาชีพที่จำเป็นต่อการตรวจสอบบัญชี การมีคุณค่าบนพื้นฐานของจริยธรรม และทัศนคติที่ดีทางวิชาชีพ รวมถึงการมีประสบการณ์เชิงปฏิบัติ และที่สำคัญต้องสอบผ่านการประเมินความสามารถเป็นผู้สอบบัญชี (อมรศิริ คิสสร, 2560 : 57 - 58, อ้างถึงในสันสกฤต วิจิตรเลขการ, 2549)

คุณสมบัติของผู้สอบบัญชีสามารถแบ่งออกเป็น 2 ประเภทดังต่อไปนี้

1. คุณสมบัติผู้สอบบัญชีตามกฎหมาย ผู้ที่จะขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้จะต้องมีคุณสมบัติดังต่อไปนี้

1.1 เป็นผู้ได้รับปริญญาทางการบัญชี หรือประกาศนียบัตรทางการบัญชีซึ่งคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.) เทียบว่าไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีทางการบัญชี หรือเป็นผู้ได้รับปริญญา หรือประกาศนียบัตรไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีที่มีการศึกษาวิชาการบัญชี ซึ่งทางคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.) เห็นสมควรให้เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้

1.2 เคยปฏิบัติงานเกี่ยวกับการสอบบัญชีมาแล้ว โดยคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.) เห็นว่าทำหน้าที่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ โดยมีเงื่อนไขดังนี้

1.2.1 ผู้สอบบัญชีต้องทำการฝึกหัดงานสอบบัญชีเป็นเวลาต่อเนื่อง ไม่น้อยกว่า 3 ปีบริบูรณ์ และมีเวลาในการฝึกหัดงานไม่น้อยกว่า 3,000 ชั่วโมง ซึ่งการฝึกงานจะกระทำในระหว่างการศึกษ หรือหลังจากรับปริญญาแล้วก็ได้ แต่หากประสงค์จะฝึกหัดงานในระหว่างการศึกษจะต้องสอบผ่านวิชาการบัญชีตามที่คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.) กำหนดเสียก่อน โดยมีจำนวนไม่น้อยกว่า 4 รายวิชา และต้องสอบผ่านวิชาสอบบัญชี



ไม่น้อยกว่า 1 รายวิชาอีกด้วย ซึ่งรวมทุกวิชาแล้วต้องไม่น้อยกว่า 15 หน่วยกิต วิชาการบัญชี ที่คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.) กำหนดให้ต้องศึกษาในหลักสูตรปริญญาตรีเพื่อเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีดังนี้

1. การบัญชีขั้นต้น และการบัญชีขั้นกลาง 3 รายวิชา
2. การบัญชีขั้นสูง 1 รายวิชา
3. การสอบบัญชี 1 รายวิชา
4. การบัญชีต้นทุน 1 รายวิชา
5. การภาษีอากร 1 รายวิชา

รวมทั้งสิ้น 7 วิชา และผู้ที่ฝึกหัดงานสอบบัญชีจะต้องปฏิบัติดังนี้

1. หาสำนักงานสอบบัญชีที่จะเข้าไปฝึกหัดงาน และตรวจสอบกับสำนักงานคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.) ด้วยว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ท่านเข้าฝึกหัดงานด้วยยังเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอยู่หรือไม่

2. ยื่นคำขอแจ้งการฝึกหัดต่อสำนักงานคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.) ตามแบบ ก.บช.2 ในทันทีที่เริ่มฝึกหัดงาน เพราะจะเริ่มนับระยะเวลาและจำนวนชั่วโมงฝึกหัดงานในวันที่ยื่นแบบ ก.บช.2

3. ทุกรอบ 12 เดือนที่ฝึกหัดงาน จะต้องรายงานผลการฝึกหัดต่อสำนักงานคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.) ตามแบบ ก.บช.3 เช่น ฝึกหัดงานวันที่ 15 ก.ย. 54 เมื่อถึงวันที่ 14 ก.ย. 55 จะต้องรายงานผลการฝึกหัดงานตามแบบ ก.บช.3

4. ในระหว่างฝึกหัดงาน ถ้ามีเหตุใด ๆ ให้ต้องเปลี่ยนผู้สอบบัญชีที่รับรองการฝึกหัดงานของท่านจะต้องแจ้งต่อสำนักงานคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.) ตามแบบ ก.บช.6 ภายใน 1 เดือน ถ้าแจ้งเลขกว่า 1 เดือน จะต้องเริ่มนับระยะเวลาและจำนวนชั่วโมงฝึกหัดงานใหม่

5. เมื่อฝึกหัดงานครบ 3 ปี และได้จำนวนชั่วโมงฝึกหัดงานไม่น้อยกว่า 3,000 ชั่วโมง ให้แจ้งต่อสำนักงานคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.) เพื่อปิดการฝึกหัดงานตามแบบ ก.บช.7

1.2.2 ผ่านการทดสอบของคณะกรรมการทดสอบการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการสอบบัญชี 7 วิชา ได้แก่

1. วิชาการบัญชี 1
2. วิชาการบัญชี 2
3. วิชาการสอบบัญชี 1

4. วิชาการสอบบัญชี 2
5. วิชากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี 1
6. วิชากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี 2
7. วิชาสอบบัญชีที่ประมวลผลโดยคอมพิวเตอร์

เกณฑ์การพิจารณาการสอบผ่าน มีดังนี้

1. จะต้องสอบผ่านให้ได้ทั้ง 7 วิชา โดยมีคะแนนในแต่ละวิชาไม่น้อยกว่า 60 คะแนน ข้อสอบจะเป็นปรนัย 40 ข้อ (40 คะแนน) อัตนัย 3 ข้อ (60 คะแนน) เวลาสอบ 3 ชั่วโมง ต่อ 1 วิชา วิชาที่สอบผ่านแล้วสามารถเก็บคะแนนไว้ได้ไม่เกิน 3 ปี นับแต่วันที่ผ่านการทดสอบ

2. คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.) จะจัดสอบปีละ 3 ครั้ง คือ เดือนมิถุนายน กันยายน และธันวาคม ซึ่งจะสอบวันอาทิตย์และเปิดรับสมัครสอบก่อนถึงวันสอบ 2 เดือน โดยเดือนแรกจะเปิดรับสมัคร ส่วนเดือนที่สองคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.) จะใช้พิจารณาคัดเลือกผู้สมัครที่จะมีสิทธิเข้าสอบ

3. ผู้ที่ผ่านการฝึกหัดงานครบถ้วน และผ่านการทดสอบทั้ง 7 วิชา ให้ทำการยื่นคำขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่อสำนักงานคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.) และเมื่อคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.) ออกใบอนุญาตท่านก็จะเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้อย่างสมศักดิ์ศรีด้วยความภาคภูมิใจ

4. มีอายุยี่สิบปีบริบูรณ์

5. มีสัญชาติไทย หรือมีสัญชาติของประเทศที่ยินยอมให้บุคคลสัญชาติไทยเป็นผู้สอบบัญชีในประเทศนั้นได้

6. ไม่เป็นผู้มีความประพฤติเสื่อมเสียหรือบกพร่องในศีลธรรมอันดี

7. ไม่เคยต้องโทษจำคุกในคดีที่คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.) เห็นว่าอาจนำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ

8. ไม่เป็นบุคคลวิกลจริต หรือจิตฟั่นเฟือนไม่สมประกอบ

9. ไม่ประกอบอาชีพอย่างอื่นที่ไม่เหมาะสม หรือทำให้ขาดความเป็นอิสระ

ในหน้าที่ผู้สอบบัญชี ซึ่งความไม่เหมาะสมในการประกอบอาชีพนั้นขึ้นอยู่กับอาชีพและข้อเท็จจริงแต่ละกรณี ซึ่งคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.) ยังไม่เคยปฏิเสธการรับขึ้นทะเบียนเพราะเห็นว่าประกอบอาชีพไม่เหมาะสม หรือทำให้ขาดความเป็นอิสระ

อิสระในหน้าที่ผู้สอบบัญชีแม้ผู้รับราชการก็อาจขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้แต่ในต่างประเทศ เช่น ประเทศอังกฤษถือกันว่าอาชีพนายหน้าซื้อขายหุ้นเป็นอาชีพที่ไม่เหมาะสมที่จะประกอบอาชีพผู้สอบบัญชี เพราะมองว่าเป็นอาชีพที่ขาดความเป็นอิสระในหน้าที่ผู้สอบ (ธัญญา นวลฉวี, 2555 : 34) สามารถสรุปได้ 3 เงื่อนไขหลักที่สำคัญได้แก่

1. ประสบการณ์ผ่านการฝึกหัดงานการสอบบัญชีมาไม่น้อยกว่า 3 ปี รวม 3,000 ชั่วโมง
2. การทดสอบความรู้ผ่านการทดสอบ 6 วิชา เกณฑ์ผ่านวิชาต้องไม่ต่ำกว่าร้อยละ 60 สะสมผลการผ่านการทดสอบได้ไม่เกิน 3 ปี
3. การศึกษาสำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรี

นอกจากคุณสมบัติสามประการดังกล่าวแล้วผู้สอบบัญชีอนุญาตต้องมีคุณลักษณะดังนี้

1. ความซื่อสัตย์และศักดิ์ศรีของวิชาชีพ งานสอบบัญชีเป็นการสอบทานหลักฐานต่าง ๆ เพื่อลงความเห็นว่างบการเงินของกิจการที่ถูกต้องควรเป็นอย่างไรในการปฏิบัติงานดังกล่าวอาจมีข้อขัดแย้งกับผู้มีส่วนได้เสียในงบการเงินของกิจการ ผู้สอบบัญชีจึงต้องปฏิบัติงานด้วยความซื่อสัตย์และเอาใจจริงเอางัง กล้าที่จะเสนอรายงานอย่างตรงไปตรงมา ไม่เกรงกลัวหรือโอนอ่อนผ่อนตามเอื้ออำนวยแก่ผู้มีส่วนได้เสียฝ่ายหนึ่งฝ่ายใด ความซื่อสัตย์และการปฏิบัติงานโดยไม่ลำเอียงของผู้สอบบัญชีนี้เองจะช่วยผดุงศักดิ์ศรีของวิชาชีพให้เป็นที่ยอมรับนับถือในวงการธุรกิจทั่วไป ผู้สอบบัญชีแต่ละคนซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของวิชาชีพย่อมได้รับประโยชน์จากความเชื่อถือในวิชาชีพส่วนรวม
2. มนุษย์สัมพันธ์และการเป็นผู้นำงานของผู้สอบบัญชีมีความเกี่ยวข้องกับเจ้าหน้าที่ฝ่ายบัญชีของกิจการ ผู้บริหารงาน ผู้ถือหุ้น และบุคคลอื่น การติดต่อทางการงานกับบุคคลเหล่านี้ต้องอาศัยมนุษย์สัมพันธ์ที่ดีเป็นอย่างมาก เช่น ในการติดต่อขอหลักฐานเพื่อตรวจสอบอาจทำให้เกิดความรำคาญหรือการโต้แย้งขึ้นได้ นอกจากนั้นงานตรวจสอบจะลุล่วงโดยสะดวกหรือรวดเร็วต้องอาศัยความร่วมมือจากเจ้าหน้าที่ของกิจการช่วยจัดทำรายละเอียดต่าง ๆ ประกอบรายการในบัญชีให้ผู้สอบบัญชีที่ขาดมนุษย์สัมพันธ์ที่ดีจะประสบปัญหาหรืออุปสรรคในการปฏิบัติงานอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ โดยเฉพาะเมื่อคำนึงถึงว่าลูกค้าเป็นผู้พิจารณาแต่งตั้งผู้สอบบัญชีและจ่ายค่าตอบแทนให้แก่ผู้สอบบัญชีด้วย การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีจึงต้องให้เป็นที่พอใจแก่ลูกค้าและในขณะเดียวกันต้องรักษาความอิสระไว้ นอกจากจะต้องมีมนุษย์สัมพันธ์ที่ดีแล้วผู้ปฏิบัติหน้าที่สอบบัญชีต้องมีความสามารถเป็นผู้นำด้วย เพราะโดยลักษณะของงานแล้ว การปฏิบัติงานสนามต้องอาศัยการตัดสินใจเฉพาะหน้าส่วนหนึ่ง และต้องควบคุมการทำงานของผู้ใต้บังคับบัญชาด้วย

3. การวิเคราะห์ข้อมูลและการสอบสวนข้อเท็จจริง ผู้สอบบัญชีต้องมีความสามารถในการวิเคราะห์ปัญหาต่าง ๆ และหาทางแก้ปัญหาเหล่านั้น โดยมีเหตุผลในการตรวจสอบหลักฐานต่าง ๆ ผู้สอบบัญชีควรทราบว่า มีเรื่องใดบ้างที่ผิดปกติและติดตามเรื่องนั้นให้ถึงที่สุดไม่ปล่อยให้ข้อสงสัยผ่านไปอันที่จริงแล้วการตรวจสอบบัญชีเป็นการสอบสวนข้อเท็จจริงอย่างหนึ่งต้องอาศัยความชำนาญและไหวพริบของผู้สอบสวนด้วยในการสอบสวนข้อเท็จจริงนั้นควรระลึกว่าหลักฐานบางอย่างที่ได้ อาจไม่ใช่หลักฐานที่มีความสมบูรณ์ในตัวเอง และหลักฐานบางอย่างมีความสัมพันธ์กับหลักฐานอย่างอื่นอีกด้วย

4. การฝึกอบรม งานสอบบัญชีต้องอาศัยความชำนาญในการสอบสวนข้อเท็จจริงและประสบการณ์เกี่ยวกับธุรกิจประเภทต่าง ๆ ดังนั้นผู้สอบบัญชีจึงต้องสนใจในการฝึกอบรมทั้งในเรื่องที่เกี่ยวกับวิชาชีพโดยตรงและในเรื่องธุรกิจโดยทั่วไปอีกด้วย การศึกษาหาความรู้เพิ่มเติมเป็นสิ่งจำเป็นเพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถปรับตนเองให้ทันกับความก้าวหน้าของธุรกิจได้ ในขณะเดียวกัน ผู้สอบบัญชีควรมีโครงการให้การศึกษาอบรมแก่พนักงานของตนเกี่ยวกับเทคนิคการปฏิบัติงานและปัญหาโดยเฉพาะของธุรกิจประเภทต่างๆ ด้วย การศึกษาอบรมดังกล่าวในปัจจุบันนี้ถือว่ามีความสำคัญเท่าเทียมกันกับการมีมนุษย์สัมพันธ์ที่ดีต่อลูกค้า

5. การเขียนรายงาน สิ่งเชื่อมโยงระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้าหรือบุคคลฝ่ายอื่นที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ รายงานของผู้สอบบัญชี ในการเสนอรายงานแบบยาวก็ดี หรือเสนอข้อสังเกตเกี่ยวกับการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องมีความสามารถในการเขียนรายงานให้ผู้อ่านเข้าใจได้ โดยชัดเจนกรณีที่ผู้สอบบัญชีให้คำปรึกษาหรือให้บริการด้านอื่นแก่ลูกค้าชัดเจนและรัดกุมนี้อาจนำมาใช้ในการทำกระดาษทำการของผู้สอบบัญชีได้ด้วย เพื่อให้การอ้างอิงถึงกระดาษทำการต่างๆ มีประโยชน์อย่างแท้จริง

6. ภาษีอากร งานสอบบัญชีมีความเกี่ยวพันกันกับภาษีอากรด้านอื่นคือภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีโรงเรือน ภาษีสุุดการและภาษีสรรพสามิต ที่สำคัญที่สุดคือ การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยอาศัยยอดกำไรสุทธิในงบการเงิน ซึ่งผู้สอบบัญชีรับรองเป็นหลัก ในขณะเดียวกัน ประมวลรัษฎากรก็ได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการคำนวณกำไรสุทธิ รวมทั้งระบุว่า มีรายการใดบ้างที่กฎหมายไม่ยอมให้หักเป็นค่าใช้จ่าย นอกจากนั้นเจ้าหน้าที่ภาษีอากรยังมีคำวินิจฉัยปัญหาภาษีอากรกรณีต่าง ๆ ไว้อีกด้วย ซึ่งผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องติดตามศึกษาให้ทราบเพื่อใช้ในการตรวจสอบและให้คำแนะนำแก่ลูกค้าอย่างถูกต้องในทางปฏิบัติกิจการที่มีใช้บริษัทมหาชนมักหวังพึ่งผู้สอบบัญชีที่จะปรึกษาหารือเกี่ยวกับภาษีอากร

7. กฎหมายธุรกิจ ในปัจจุบันกฎหมายอื่นเกี่ยวกับธุรกิจใช้บังคับอยู่หลายฉบับ เช่น กฎหมายว่าด้วยการบัญชี กฎหมายควบคุมการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าวประมวลกฎหมายแพ่ง

และพาณิชย์ว่าด้วยหุ้นส่วนบริษัท กฎหมายแรงงาน การควบคุมเงินตราต่างประเทศ การควบคุมอาหารและยา การจัดตั้งโรงงาน การจดทะเบียนสิทธิบัตรเครื่องหมายการค้าและลิขสิทธิ์ ผู้สอบบัญชีควรศึกษาหาความรู้เกี่ยวกับกฎหมายธุรกิจเหล่านี้เพื่อให้สามารถแนะนำวิธีปฏิบัติที่ถูกต้องแก่ลูกค้า

8. เศรษฐศาสตร์และการค้าระหว่างประเทศ ผู้สอบบัญชีควรมีความรู้เกี่ยวกับหลัก เศรษฐศาสตร์ทั้งในส่วนรวมของประเทศและเฉพาะของแต่ละกิจการ ภาวะการเงินของประเทศและระหว่างประเทศ การควบคุมธุรกิจโดยรัฐบาล ปัญหาการค้าระหว่างประเทศและอิทธิพลของบริษัทระหว่างประเทศ

9. การจัดวางระบบและการประเมินผล ในการเสนอข้อสังเกตต่อลูกค้าจากผลการตรวจสอบ หรือในการศึกษาระบบการควบคุมภายในของกิจการ ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องมีความรู้เกี่ยวกับการจัดวางระบบงานตามสมควร เช่น การจัดแบ่งส่วนงาน การปรับปรุงวิธีทำงาน และการกำหนดอัตราค่าจ้างที่ต้องการ เป็นต้น และในกรณีที่ถูกคำต้องการให้ผู้สอบบัญชีรายงานเกี่ยวกับประสิทธิภาพของการบริหารงาน จำเป็นต้องอาศัยการศึกษาอบรมในด้านการประเมินผลงานด้วย

10. ระบบข้อมูลเพื่อการบริหารงาน ในเมื่อผู้บริหารงานได้เริ่มใช้ข้อมูลทางการเงินเพื่อประโยชน์ในการตัดสินใจมากขึ้น ผู้สอบบัญชีควรสามารถให้คำแนะนำแก่กิจการทั้งในด้าน การรวบรวมข้อมูลและการใช้ข้อมูลให้เป็นประโยชน์ ทั้งนี้รวมถึงความรู้เกี่ยวกับการใช้คอมพิวเตอร์เพื่อประมวลผลด้วย

11. ความรู้เกี่ยวกับการบริหารงานทั่วไป เช่น การจัดทำงบประมาณ การควบคุมเครดิต การบริหารพัสดุ การหาแหล่งเงินทุน และการดำเนินงานของตลาดหลักทรัพย์ เป็นต้น เป็นเรื่องซึ่งผู้สอบบัญชีควรให้ความสนใจ เพื่อให้เข้าใจการบริหารงานของกิจการดีขึ้นและสามารถให้คำแนะนำที่เป็นประโยชน์ได้ (พยอม สิงห์เสนห์, 2549 : 30-33)

สรุป การจะมาเป็นผู้สอบบัญชี ต้องผ่าน 3 เงื่อนไขหลักที่สำคัญได้แก่ ประสพการณ์ ผ่านการฝึกหัดงานการสอบบัญชีมาไม่น้อยกว่า 3 ปี รวม 3,000 ชั่วโมง การทดสอบความรู้ผ่านการทดสอบ 6 วิชา เกณฑ์ผ่านวิชาต้องไม่ต่ำกว่าร้อยละ 60 สะสมผลการผ่านการทดสอบได้ไม่เกิน 3 ปี และการศึกษาสำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรี

## คุณภาพผู้สอบบัญชี

### 1. ความหมายของผู้สอบบัญชี

นิพนธ์ และศิลปพร (2557) กล่าวว่า ผู้สอบบัญชี หมายถึง นักบัญชีที่ทำหน้าที่ตรวจสอบบัญชี และแสดงความเห็นไว้ในรายงานการสอบบัญชี และเนื่องจากผลงานของผู้สอบบัญชีมีผลกระทบต่อสาธารณชน ทำให้สภาวิชาชีพบัญชีต้องเข้ามากำกับดูแล โดยกำหนดให้ผู้สอบ

บัญชีต้องได้รับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจากสภาวิชาชีพบัญชีก่อน จึงสามารถปฏิบัติงานได้

วรรณนิภา และคณะ (2557 : 12-23) กล่าวว่า ผู้สอบบัญชี หมายถึง ผู้ที่ทำหน้าที่ตรวจสอบรายงานทางการเงิน เพื่อแสดงความเห็นต่อรายงานทางการเงินว่าถูกต้องตามที่ควร ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ซึ่งแสดงในรายงานการสอบบัญชี โดยต้องผ่านการทดสอบเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามเงื่อนไขที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี และต้องได้รับใบอนุญาตจากสภาวิชาชีพบัญชี จึงสามารถปฏิบัติงานสอบบัญชีได้

สายฝน อุไรและคณะ (2557 : 8) กล่าวว่า ผู้สอบบัญชี หมายถึง นักบัญชีที่ปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบบัญชี และแสดงความเห็นไว้ในรายงานการสอบบัญชี โดยกฎหมายกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องได้รับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจากสภาวิชาชีพบัญชีก่อน จึงสามารถปฏิบัติงานได้ รวมถึงผู้ที่ได้รับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีจากสภาวิชาชีพบัญชีและใบอนุญาตนั้นยังไม่ขาดอายุ มิได้ถูกพักใช้หรือเพิกถอน

อมรศิริ คิสสร (2560 : 15) กล่าวว่า ผู้สอบบัญชี หมายถึง ผู้ที่มีความรู้ ความสามารถ มีความเป็นอิสระทำ หน้าที่ตรวจสอบงบการเงินให้สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และแสดงความเห็นต่องบการเงินที่ผู้บริหารให้การรับรองไว้ในงบการเงิน ว่าถูกต้องตามที่ควร ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

จากความหมายดังกล่าวสรุปว่า ผู้สอบบัญชี หมายถึง ผู้ที่ทำหน้าที่ตรวจสอบรายงานทางการเงิน เพื่อแสดงความเห็นต่อรายงานทางการเงินว่าถูกต้องตามที่ควร ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และแสดงความเห็นไว้ในรายงานการสอบบัญชี และเนื่องจากผลงานของผู้สอบบัญชีมีผลกระทบต่อสาธารณะชน ทำให้สภาวิชาชีพบัญชีต้องเข้ามามีกำกับดูแล โดยกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องได้รับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจากสภาวิชาชีพบัญชี

## 2. ความสำคัญของผู้สอบบัญชี

ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ พ.ศ. 2472 มาตรา 1197 บัญญัติไว้ว่า งบคูลนั้นต้องจัดให้มีผู้สอบบัญชีคนหนึ่งหรือหลายคนตรวจสอบแล้วนำเสนอเพื่ออนุมัติในที่ประชุมใหญ่ภายในสี่เดือนนับแต่วันที่ลงในงบคูลนั้นหนึ่งให้ส่งสำเนางบคูลไปยังบุคคลทุกคน บรรดามีชื่อในทะเบียนผู้ถือหุ้นของบริษัทแต่ก่อนวันนัดประชุมใหญ่ล่วงหน้าไม่น้อยกว่าสามวัน นอกจากนั้นให้มีสำเนางบคูลเปิดเผยไว้ในสำนักงานของบริษัทในระหว่างเวลาเช่นว่านั้นเพื่อให้ผู้ทรงใบหุ้นชนิดออกให้แก่ผู้ถือหุ้นนั้นตรวจสอบได้ด้วย (กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, 2562) ผู้สอบบัญชีที่สภาวิชาชีพบัญชีรับรองให้สามารถตรวจสอบงบการเงินขององค์กรได้จะต้องผ่านการเห็นชอบจากสภาวิชาชีพและมีคุณสมบัติตรวจสอบงบการเงินของบริษัทจำกัดและบริษัทมหาชน ซึ่งต้อง

รวบรวมหลักฐานทางบัญชี หลักฐานรายการค้าของผู้ที่มีหน้าที่จัดทำบัญชีและนำไปประเมินว่าได้จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินหรือไม่ และสรุปผลโดยการแสดงความคิดเห็นออกมาเป็นรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเพื่อรับรองความว่างทางการเงินถูกต้องในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินให้ผู้ใช้งบการเงิน ได้แก่ พนักงาน ผู้บริหาร ลูกค้า เจ้าหนี้ สถาบันการเงินและผู้เกี่ยวข้องนำไปใช้สำหรับการตัดสินใจในเชิงเศรษฐกิจเกี่ยวกับการลงทุน

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตถือเป็นบุคคลที่มีบทบาทสำคัญในการสอบบัญชีเป็นอย่างมากเพราะเป็นบุคคลที่ทำหน้าที่ในการตรวจสอบบัญชี เพื่อแสดงความคิดเห็นต่อบงการเงินและกำหนดให้การประกอบวิชาชีพด้านการสอบบัญชีและด้านการทำบัญชีต้องอยู่ภายใต้การควบคุมของสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ กล่าวคือห้ามมิให้ผู้ใดประกอบวิชาชีพบัญชีสองด้านนี้ เว้นแต่ได้รับอนุญาตหรือขึ้นทะเบียนกับสภาวิชาชีพบัญชีพระบรมราชูปถัมภ์ (นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันเพชร, 2549 : 1)

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตถือเป็นบุคคลที่มีบทบาทสำคัญในการสอบบัญชีเป็นอย่างมากเพราะเป็นบุคคลที่ทำหน้าที่ในการตรวจสอบบัญชี เพื่อแสดงความคิดเห็นต่อบงการเงินและกำหนดให้การประกอบวิชาชีพด้านการสอบบัญชีและด้านการทำบัญชีต้องอยู่ภายใต้การควบคุมของสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์

### 3. ลักษณะของคุณภาพการสอบบัญชี

คุณภาพการสอบบัญชีสามารถวัดได้จากรายงานการสอบบัญชีที่มีลักษณะเชิงคุณภาพที่ดีโดยประยุกต์แนวคิดจากหลักเกณฑ์ และข้อกำหนดตามมาตรฐานการตรวจสอบบัญชีรหัส 2420 ประกอบด้วย

3.1 ด้านความถูกต้อง ได้แก่ ไม่เกิดข้อผิดพลาด บิดเบือนและเป็นไปตามความจริงที่เกี่ยวข้อง ความถูกต้องข้อความทุกประโยค ตัวเลข ผู้ตรวจสอบได้รวบรวมประเมินและสรุป นำเสนออย่างระมัดระวังและแม่นยำ

3.2 ด้านความเที่ยงธรรม ได้แก่ การสื่อสารที่ถูกต้องตามควร ไม่ลำเอียงทั้งจากทัศนคติและผลการประเมินที่เป็นกลาง โดยพิจารณาจากความจริงและสถานการณ์ รอบด้านแล้ว ทั้งนี้ การสังเกตการณ์ การสรุปและการเสนอแนะของผู้ตรวจสอบต้องได้มาจากการกระทำที่ปราศจากอคติ ลำเอียงไม่มีผลประโยชน์ส่วนตัวหรือไม่อยู่ภายใต้อิทธิพลของผู้อื่น

3.3 ด้านความชัดเจน ได้แก่ ความสามารถในการสื่อความให้ผู้อ่านรายงานเข้าใจ แสดงลำดับความเป็นเหตุเป็นผลความชัดเจนอาจเกิดขึ้น โดยหลีกเลี่ยงการใช้ภาษาทางวิชาการที่ไม่จำเป็นต้องใช้ศัพท์เทคนิคต้องมีคำอธิบายหรือนิยามศัพท์ที่ใช้

3.4 ด้านความกะทัดรัด ได้แก่ การสื่อสารตรงประเด็น ไม่อ้อมค้อมการตัดทอนข้อความฟุ่มเฟือยที่ไม่จำเป็นออกไป โดยผู้ตรวจสอบยังคงต้องรักษาความต่อเนื่องของแนวคิดที่รายงานไว้ ตลอดจนความถูกต้องของการใช้ภาษาเพื่อให้ผู้อ่านเข้าใจและใช้เวลาน้อย

3.5 ด้านความสร้างสรรค์ ได้แก่ การสื่อสารที่ช่วยและจูงใจให้ผู้ปฏิบัติงานและองค์กรมีการปรับปรุงในสิ่งที่จำเป็นโดยเนื้อหาควรเป็นประโยชน์ให้บรรยากาศเชิงบวก และมีความหมายต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร

3.6 ด้านความสมบูรณ์ ได้แก่ การเสนอรายงานที่ครบถ้วนสมบูรณ์ หมายถึงการไม่ขาดสารสนเทศที่สำคัญต่อผู้อ่านที่เป็นเป้าหมาย ซึ่งควรประกอบด้วยสารสนเทศและ ข้อสังเกตที่สนับสนุนข้อสรุปและข้อเสนอแนะที่เพียงพอ

3.7 ด้านความทันกาล ได้แก่ การเสนอรายงานต้องกระทำภายในเวลาที่ดีให้ผู้เกี่ยวข้องมีโอกาสแก้ไข การเสนอผลการตรวจไม่ควรล่าช้าและควรทำในระดับด่วนเพื่อช่วยให้การแก้ไขมีประสิทธิภาพ (มณฑิรา กิจสัมพันธ์วงศ์, 2550 : 31-32)

อรพินท์ วงศ์ก่อ (2555 : 106-109) กล่าวว่า มาตรฐานการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีมีด้วยกัน 9 ด้าน ได้แก่ ด้านมาตรฐานทั่วไป ด้านมาตรฐานการปฏิบัติงานภาคสนาม ด้านมาตรฐานการรายงานและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล

ธนาทิพย์ วัฒนสุชาติ (2556 : 7) กล่าวว่า คุณภาพการสอบบัญชี เป็นการแสดงความเห็นในงบการเงินของผู้สอบบัญชีในรายงานการสอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพในการสร้างความเชื่อมั่นใน ส่วนของความถูกต้องและครบถ้วนในสาระสำคัญ เพื่อเป็นประโยชน์ในการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน ประกอบด้วย 6 ด้าน ได้แก่

1. ความถูกต้อง ได้แก่ รายงานการสอบบัญชีต้องมีความถูกต้องไม่ว่าจะเป็นเหตุการณ์หรือข้อความ ตัวเลข รวมทั้งการอ้างอิงทุกครั้งต้องมีเอกสารหลักฐานที่เชื่อถือได้ประกอบและสามารถให้คำอธิบายแล้วพิสูจน์ข้อเท็จจริงได้ทุกเรื่อง ซึ่งผู้สอบบัญชีได้ทำการประเมินข้อมูลเหล่านั้นแล้ว

2. ความชัดเจน ได้แก่ ความสามารถในการสื่อความให้ผู้อ่านรายงานเข้าใจ แสดงลำดับความเป็นเหตุเป็นผล ความชัดเจนอาจเกิดขึ้นโดยหลีกเลี่ยงการใช้ภาษาทางวิชาการที่ไม่จำเป็น หากจำเป็นต้องใช้ศัพท์เทคนิคต้องมีคำอธิบายหรือนิยามศัพท์ที่ใช้

3. ความกะทัดรัด ได้แก่ การใช้ข้อความสั้นแต่ได้ใจความในการจัดทำรายงาน แต่ไม่ได้หมายถึง การจัดทำรายงานให้สั้นเพราะรายงานจะสั้นหรือยาวขึ้นอยู่กับสิ่งที่จะเสนอ ในรายงานนั้นว่ามีมากน้อยเพียงใด



4. ความสร้างสรรค์ ได้แก่ รายงานการสอบบัญชีที่จัดทำขึ้น โดยมีข้อเสนอแนะให้ปรับปรุงในสิ่งที่จำเป็น ควรจัดทำรายงานในเชิงบวกเพื่อเป็นการสร้างสัมพันธภาพอันดีระหว่างผู้สอบบัญชีและเจ้าของกิจการ

5. ความสมบูรณ์ ได้แก่ การเสนอรายงานที่ครบถ้วนสมบูรณ์ ได้แก่ การไม่ขาดสารสนเทศที่สำคัญต่อผู้อ่านที่เป็นเป้าหมาย ซึ่งควรประกอบด้วยสารสนเทศและข้อสังเกตที่สนับสนุนข้อสรุปและข้อแนะนำที่เพียงพอ

6. ความทันกาล ได้แก่ การเสนอรายงานต้องกระทำภายในเวลาที่เหมาะสมเพื่อที่ผู้ใช้ประโยชน์จะได้นำข้อมูลจากรายงานไปพิจารณาดำเนินการให้ทันต่อสถานการณ์โดยเฉพาะในเรื่องที่จำเป็นต้องแก้ไขปรับปรุง

สรุป ลักษณะของคุณภาพการสอบบัญชี ประกอบด้วย ความถูกต้อง ความเที่ยงธรรม ความชัดเจน ความกะทัดรัด ความสร้างสรรค์ ความสมบูรณ์ ความทันกาล ด้านมาตรฐานทั่วไป ด้านมาตรฐานการปฏิบัติงานภาคสนาม ด้านมาตรฐานการรายงานและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

## การพัฒนากุศลกร

### 1. ความหมายของการพัฒนากุศลกร

ศุภชัย ยาวะประภาส (2548 : 6) กล่าวว่า การพัฒนากุศลกร หมายถึง การจัดการประสบการณ์การเรียนรู้อย่างเป็นระบบในเวลาที่กำหนด เพื่อเพิ่มโอกาสให้บุคลากรในองค์กรมีสมรรถนะสูงขึ้นสามารถปฏิบัติหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายได้เป็นผลดี เป็นผลต่อการเจริญเติบโตก้าวหน้าของบุคลากรและองค์กร

อนันต์ ศรีอำไพ (2550 : 205) กล่าวว่า การพัฒนากุศลกร หมายถึง การเพิ่มประสิทธิภาพด้านทักษะ ความชำนาญในการทำงาน ตลอดจนปรับเปลี่ยนทัศนคติของบุคลากรทุกระดับให้เป็นไปในทิศทางเดียวกันเพื่อบุคลากรจะสามารถปฏิบัติงานได้อย่างเต็มที่และมุ่งไปสู่ความสำเร็จตามเป้าหมายขององค์กร

ชาญชัย รัตนสุทธิ (2552 : 18) กล่าวว่า การพัฒนากุศลกร หมายถึง การดำเนินการเพิ่มพูนความรู้ความสามารถและทัศนคติที่ดีต่อการปฏิบัติงานที่ตนรับผิดชอบ ให้ก้าวทันกระแสการเปลี่ยนแปลงของวิทยาการ เทคโนโลยีค่านิยมและวัฒนธรรมทางสังคมให้มีมาตรฐานและเป็นที่ยอมรับของสังคม ตลอดจนปรับเปลี่ยนทัศนคติของระดับบุคคลทุกระดับให้เป็นไปในทิศทางเดียวกัน ให้องค์กรบรรลุเป้าหมายอย่างมีประสิทธิภาพประสบความสำเร็จเป็นที่น่าพอใจแก่องค์กร

จันฉาย ถาวร (2557 : 12) กล่าวว่า การพัฒนาบุคลากร หมายถึง กระบวนการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมเพิ่มคุณภาพการปฏิบัติงานให้แก่บุคลากรในสังกัดทั้งด้านความรู้ ทักษะ และทัศนคติเพื่อให้สามารถปฏิบัติหน้าที่จนบรรลุจุดมุ่งหมายขององค์การอย่างมีประสิทธิภาพ และเกิดประโยชน์สูงสุดต่อองค์การ

เริงฤทธิ์ เชื้อโย (2558 : 84) กล่าวว่า การพัฒนาบุคลากร หมายถึง กระบวนการจัดกิจกรรมด้วยวิธีการต่าง ๆ เพื่อให้บุคลากรได้เพิ่มพูนความรู้ความเข้าใจ ทักษะเจตคติ ให้ก้าวทันกระแสการเปลี่ยนแปลงของวิทยาการ เทคโนโลยีค่านิยมและวัฒนธรรมทางสังคมสามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพและบรรลุเป้าหมายขององค์การ

กระทรวงศึกษาธิการ (2563) กล่าวว่า การพัฒนาบุคลากร หมายถึง การแก้ปัญหาเกี่ยวกับการบริหารงานบุคคลเนื่องจากความเจริญของวิทยาการต่าง ๆ ตลอดจนเทคนิคในการทำงานที่เปลี่ยนแปลงอยู่เสมอ คนที่มีความรู้ความสามารถเหมาะสมกับตำแหน่งหน้าที่ในสมัยหนึ่งอาจกลายเป็นคนที่หย่อนความสามารถไปในอีกสมัยหนึ่ง เพื่อให้ผู้ปฏิบัติงานเป็นผู้ที่มีความรู้ความเหมาะสมกับตำแหน่งหน้าที่อยู่เสมอไม่ว่าวิทยาการและหน้าที่ความรับผิดชอบจะได้เปลี่ยนแปลงไป

สรุป การพัฒนาบุคลากร หมายถึง การเพิ่มความรู้ ทักษะ ทัศนคติและประสิทธิภาพในการทำงานแก่บุคลากรทุกระดับให้เป็นไปในทิศทางเดียวกันเพื่อบุคลากรจะสามารถปฏิบัติงานได้อย่างเต็มที่และมุ่งไปสู่ความสำเร็จตามเป้าหมายขององค์การ

## 2. ความสำคัญของการพัฒนาบุคลากร

ความสำคัญของการพัฒนาบุคลากร ได้มีผู้ให้ความสำคัญไว้ดังนี้

ดิรพล วัฒนประดิษฐ์ (2546 : 20) ได้กล่าวถึงความสำคัญของการพัฒนาบุคลากรไว้ดังนี้

1. การพัฒนาบุคลากรช่วยให้ระบบและวิธีปฏิบัติงานดียิ่งขึ้น
2. เกิดการประหยัดลดค่าใช้จ่ายเพราะหากบุคลากรได้รับการพัฒนาดีแล้วย่อมสามารถปฏิบัติงานได้ถูกต้อง
3. ช่วยลดระยะเวลาเรียนรู้ให้น้อยลงโดยเฉพาะผู้ที่เข้างานใหม่หรือรับตำแหน่งใหม่ซึ่งจะทำให้ลดความเสียหายจากการลองผิดลองถูก
4. เป็นการช่วยแบ่งเบาภาระผู้บังคับบัญชา
5. เป็นวิธีการอย่างหนึ่งที่จะกระตุ้นการทำงานของบุคลากร
6. บุคลากรได้รับความรู้ใหม่ ๆ ทันทต่อเหตุการณ์และความเจริญก้าวหน้าของเทคโนโลยีต่าง ๆ

อนันต์ ศรีอำไพ (2549: 235) ได้กล่าวถึง ความสำคัญของการพัฒนาบุคลากรว่า มีอยู่ 3 ประการได้แก่

1. ความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีบุคลากรต้องมีความก้าวหน้าทันต่อการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีเครื่องมือเครื่องจักรที่ทันสมัย
2. การลงทุนเพื่อพัฒนาบุคลากรนอกจากจะเป็นการสร้างคนเพื่อรองรับความเจริญ
3. การคัดเลือกบุคลากรเข้าทำงานต้องมีการพัฒนาให้สอดคล้องกับสภาพที่เปลี่ยนไป เพื่อรองรับเทคโนโลยีที่เปลี่ยนแปลง การพัฒนาบุคลากรเป็นวิธีหนึ่งที่จะช่วยปรับปรุงสภาพความรู้สึกรู้สึกนึกคิดในทางที่ดีต่อองค์กร

ชาญชัย รัตนสุทธิ (2552 : 21) กล่าวว่า การพัฒนาบุคลากร มีความจำเป็นในทุกหน่วยงานเพราะการดำเนินกิจกรรมต่าง ๆ ได้อย่างมีประสิทธิภาพและสำเร็จตามเป้าหมาย ต้องอาศัยความรู้ความสามารถและทักษะในการปฏิบัติงานของบุคลากรที่เกี่ยวข้อง หากหน่วยงานใดมีการพัฒนาบุคลากรให้มีความรู้ความสามารถและรู้เท่าทันการเปลี่ยนแปลง หน่วยงานนั้นย่อมจะประสบผลสำเร็จและสามารถพัฒนาบรรลุตามเป้าหมายที่ตั้งไว้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ

มหาวิทยาลัยรังสิต (2563) กล่าวว่า คุณภาพของบุคลากรเป็นปัจจัยสำคัญที่จะนำพาองค์กรไปสู่เป้าหมายได้ในฐานะเป็นผู้ปฏิบัติงานที่มีคุณภาพ งานด้านการบริหารทรัพยากรมนุษย์เป็นงานที่มุ่งเลือกสรรคนดี มีความรู้ ความสามารถ เข้ามาปฏิบัติงานและเมื่อเราได้คัดสรรให้บุคลากรเหล่านี้เข้ามาอยู่ในองค์กรแล้ว งานด้านการบริหารทรัพยากรมนุษย์ก็ไม่ได้หยุดอยู่เพียงเท่านั้นหน่วยงานทรัพยากรมนุษย์จะต้อง ดูแล ฝึกอบรม และพัฒนาให้บุคลากรได้รับความรู้ ความสามารถ และประสบการณ์ที่ทันสมัยสอดคล้องกับสภาพการเปลี่ยนแปลงของโลกที่มีการพัฒนาอย่างต่อเนื่อง โดยเฉพาะความรู้ ทักษะใหม่ ๆ ความก้าวหน้าด้านเทคโนโลยีที่จะเป็นพลังเสริมให้บุคลากรปฏิบัติงาน ได้อย่างมีประสิทธิภาพและพร้อมจะปฏิบัติงานที่ท้าทายความรู้ ความสามารถ สร้างความสำเร็จให้แก่องค์กรมากยิ่งขึ้น

สรุป การพัฒนาบุคลากร มีความสำคัญและจำเป็นทุกหน่วยงานเพราะการดำเนินกิจกรรมต่าง ๆ ได้อย่างมีประสิทธิภาพและสำเร็จตามเป้าหมาย ต้องอาศัย ความรู้ ความสามารถและทักษะในการปฏิบัติงานของบุคลากร หน่วยงานใดมีการพัฒนาบุคลากรให้มีความรู้ความสามารถและรู้เท่าทันการเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลา หน่วยงานนั้นย่อมประสบผลสำเร็จและสามารถพัฒนาบรรลุตามเป้าหมาย

### 3. แนวทางการพัฒนาบุคลากร

แนวทางการพัฒนาบุคลากรมีผู้ให้แนวทางไว้ดังนี้

สำนักงานคณะกรรมการข้าราชการพลเรือน ได้ให้แนวทางสำหรับการพัฒนาบุคลากรมี 5 ด้านดังนี้

1. การปฐมนิเทศ เป็นวิธีการอย่างหนึ่งในการพัฒนาบุคลากรในองค์การที่เข้ามาทำงานใหม่หรือผู้ที่รับราชการมานานแล้ว แต่เพิ่งย้ายสับเปลี่ยน หรือหมุนเวียนมาปฏิบัติงานหน้าที่ใหม่ ซึ่งเป็นกิจกรรมอย่างหนึ่งซึ่งมีวัตถุประสงค์สำหรับแนะนำชี้แจงให้ทราบความรู้ทั่วไป กฎระเบียบ สร้างความคุ้นเคยกับผู้ร่วมงานลักษณะ โครงสร้างขององค์การ นโยบายขององค์การ เพื่อให้สมาชิกใหม่เข้าใจวัตถุประสงค์ รวมทั้งเรียนรู้สภาพแวดล้อมขององค์การ เพื่อสร้างความมั่นใจในการปฏิบัติงาน และเป็นประโยชน์ในการทำงานต่อไป

2. การฝึกอบรม เป็นกระบวนการที่มีระเบียบแบบแผนซึ่งมุ่งหมายที่จะพัฒนาบุคลากรให้มีความรู้ความชำนาญ เพื่อวัตถุประสงค์อย่างใดอย่างหนึ่งที่สามารถนำมาใช้เพื่อเปลี่ยนแปลงการกระทำหรือพฤติกรรมในการปฏิบัติงานของบุคคล

3. การส่งเสริมด้านวิชาการ มีวัตถุประสงค์ให้บุคลากรได้รับความรู้กว้างขวางยิ่งขึ้น และสามารถทำได้หลายรูปแบบเน้นในเรื่องของการให้ความรู้

4. การส่งไปศึกษาดูงาน เป็นการเพิ่มพูนวุฒิของบุคลากรให้มีความรู้ยิ่งขึ้นการที่บุคลากรทำงานอยู่ที่ใดนาน ๆ ความรู้ความสามารถอาจล้าสมัยไม่ทันต่อการเปลี่ยนแปลงของเทคโนโลยีใหม่ ๆ จึงต้องส่งบุคลากรไปศึกษาดูงานในหน่วยงานที่มีระบบการทำงานที่ดีและทันสมัย

5. การส่งเสริมให้มีการศึกษาต่อเป็นการพัฒนาบุคลากรอีกวิธีหนึ่งที่จะทำใ้บุคลากร มีความรู้เพิ่มขึ้น หรืออาจได้รับความรู้ใหม่ ซึ่งอาจทำได้ทั้งภายในประเทศและต่างประเทศ (รัตนาน้องแก้ว, 2548: 32-35)

ศุภชัย ยาวะประภาษ (2548 : 182) กล่าวว่า แนวทางการพัฒนาบุคลากรมีด้วยกัน 3 แนวทางได้แก่

1. การให้การศึกษาศึกษา/เรียนรู้เป็นการเตรียมการสำหรับชีวิตการให้การศึกษที่เกี่ยวข้องกับการปลูกฝังคุณค่าและทัศนคติการเดิมความรู้ การใช้วิจารณ์ความเข้าใจและปัญญา การให้การศึกษามักทำผ่านการศึกษาในสถานศึกษาระดับอุดมศึกษา

2. การฝึกอบรมเป็นกิจกรรมที่จัดขึ้นเพื่อเพิ่มผลการปฏิบัติงานของบุคลากรในตำแหน่งหนึ่งในแ่งมุมขององค์การแล้วการฝึกอบรมมักเป็นกิจกรรมที่มุ่งสู่บุคลากรในระดับปฏิบัติหรือหัวหน้างาน

3. การพัฒนาบุคลากร เป็นกระบวนการของการเกี่ยวข้องเชื่อมโยงจากวุฒิภาวะขั้นหนึ่งไปสู่วุฒิภาวะอีกขั้นหนึ่งการปฏิบัติงานระดับดีและพัฒนาสู่ระดับดีเยี่ยม การพัฒนามุ่งขยายโลกทัศน์ของผู้ปฏิบัติงาน

มหาวิทยาลัยรังสิต (2563) ได้ให้แนวทางการพัฒนาบุคลากรไว้ด้วยกัน 3 แนวทาง ได้แก่

1. การฝึกอบรม (Training) คือ เครื่องมือที่ใช้ในการพัฒนาบุคลากรเพื่อให้พฤติกรรมในการทำงานยกระดับเปลี่ยนแปลงไปในทางที่ดี ไม่ว่าจะเป็นความรู้ในงาน (Knowledge) ความเข้าใจ (Understanding) ทักษะ (Skill) ตลอดจนทัศนคติ (Attitude) หรือเรียกย่อว่า K-U-S-A ให้ดีขึ้น และพร้อมที่จะปฏิบัติงานในปัจจุบันได้อย่างมีประสิทธิภาพ

2. การศึกษา (Education) คือ วิธีการพัฒนาทรัพยากรมนุษย์ที่เป็นการเพิ่มพูนความรู้ ทักษะหรือทัศนคติ ตลอดจนความสามารถในการปรับตัวในทุกด้านให้แก่บุคลากรโดยมุ่งเน้นการเตรียมความพร้อมให้กับบุคลากรเพื่อรองรับงานที่จะต้องรับผิดชอบในอนาคต (Future Job)

3. การพัฒนา (Development) คือ การพัฒนาตนเอง และกระบวนการปรับปรุงองค์กรให้มีประสิทธิภาพ เป็นกิจกรรมการเรียนรู้ที่ไม่ได้มุ่งตัวงาน (not focus on a job) แต่เน้นให้เกิดการเปลี่ยนแปลงตามท้องถื่นที่ต้องการ และพร้อมที่จะปฏิบัติงานกับองค์กรในอนาคตเพื่อให้สอดคล้องกับเทคโนโลยีรวมทั้งสิ่งแวดล้อมต่าง ๆ ที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็ว

สรุป แนวทางการพัฒนาบุคลากรส่วนใหญ่มีผู้ให้แนวทางคล้ายกันซึ่งเมื่อจัดกลุ่มแล้วประกอบด้วย 3 วิธีการได้แก่ การฝึกอบรม (Training) การศึกษา (Education) และการพัฒนา (Development) ซึ่งผู้วิจัยนำมาประยุกต์ใช้สำหรับเป็นแนวทางการพัฒนาผู้สอบบัญชีเพื่อให้การสอบบัญชีมีคุณภาพ

#### 4. กระบวนการพัฒนาบุคลากร

นิภาภรณ์ อินนาคกุล (2553 : 28) กล่าวว่า กระบวนการพัฒนาบุคลากร ประกอบด้วยขั้นตอนที่สำคัญ 4 ขั้นตอนคือ

1. ศึกษาความจำเป็นในการพัฒนาบุคลากร
2. วางแผนพัฒนาบุคลากร
3. การดำเนินการตามแผนการพัฒนาบุคลากร
4. การประเมินผลการพัฒนาบุคลากร

พรไพรินทร์ ผาจวง (2555 : 10) กล่าวว่า กระบวนการพัฒนาบุคลากรมีขั้นตอนคือ

1. ศึกษาสภาพปัจจุบัน ปัญหาที่หน่วยงานต้องแก้ไข โดยวิธีการพัฒนาบุคลากร
2. การวางแผนการพัฒนาบุคลากร
3. การดำเนินการพัฒนาบุคลากร
4. การติดตามและประเมินผลการพัฒนาบุคลากร

Castetter (1976: 224) กล่าวว่า ขั้นตอนสำหรับการพัฒนาบุคลากรมี 4 ขั้นตอนคือ

1. การกำหนดความจำเป็นในการพัฒนาบุคลากร
2. การวางแผนการพัฒนาบุคลากร
3. การปฏิบัติกิจกรรมการพัฒนาบุคลากร
4. การประเมินผลการพัฒนาบุคลากร

สรุปกระบวนการพัฒนาบุคลากร ประกอบด้วยขั้นตอนที่สำคัญ 4 ขั้นตอน คือ

1. ศึกษาสภาพปัจจุบัน ปัญหา
2. การวางแผนการพัฒนาบุคลากร
3. การดำเนินการพัฒนาบุคลากร
- และ 4. การติดตามและประเมินผลการพัฒนาบุคลากร

## งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

อรพินท์ วงศ์ก่อ (2555 : 106-109) ได้ศึกษาผลกระทบของมาตรฐานการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีมาตรฐานการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชี โดยรวมและเป็นรายด้านอยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านมาตรฐานทั่วไป ด้านมาตรฐานการปฏิบัติงานภาคสนาม ด้านมาตรฐานการรายงานและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีคุณภาพการสอบบัญชี โดยรวมและเป็นรายด้านอยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล และพบว่า มาตรฐานการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชี ด้านมาตรฐานทั่วไป มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความสร้างสรรค์ และด้านความสมบูรณ์ มาตรฐานการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชี ด้านมาตรฐานการปฏิบัติงานภาคสนามมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล และมาตรฐานการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชี ด้านมาตรฐานการรายงาน มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม

ด้านความชัดเจน ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์และด้านความทันกาล สรุปแล้วพบว่า มาตรฐานการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี

ประภัสสร จันทะไทย (2554 : 83-85) ได้ศึกษาผลกระทบของประสบการณ์ในการสอบบัญชีที่มีต่อผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีประสบการณ์ในการสอบบัญชีโดยรวม และเป็นรายด้านอยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านการรับงานสอบบัญชี ด้านการบริหารงานสอบบัญชี ด้านการปฏิบัติงานสอบบัญชี และด้านการให้คำปรึกษา และมีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีผลการปฏิบัติงานโดยรวมและเป็นรายด้านอยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านปริมาณงานและระยะเวลาปฏิบัติงาน ด้านคุณภาพของงาน และด้านวิธีการที่ใช้ปฏิบัติ พบว่า ประสบการณ์ในการสอบบัญชี ด้านการบริหารงานสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับผลการปฏิบัติงานโดยรวม ด้านคุณภาพของงาน ประสบการณ์ในการสอบบัญชี ด้านการปฏิบัติงานสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับผลการปฏิบัติงานโดยรวม ด้านปริมาณและระยะเวลาปฏิบัติ และด้านวิธีการที่ใช้ปฏิบัติ และ ประสบการณ์ในการสอบบัญชี ด้านการให้คำปรึกษา มีความสัมพันธ์และผลกระทบ เชิงบวกกับผลการปฏิบัติงานโดยรวม ด้านปริมาณและระยะเวลาปฏิบัติ ด้านคุณภาพของงาน และด้านวิธีการที่ใช้ปฏิบัติ สรุปแล้วประสบการณ์ในการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

บุญช่วง ศรีธรรายชญ์ (2554 : 92-96) ได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างความเชี่ยวชาญ การสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีความเชี่ยวชาญการสอบบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้านอยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านทักษะทางวิชาชีพ ด้านประสบการณ์วิชาชีพการสอบบัญชี ด้านจรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชีและด้านการเรียนรู้อย่างไม่จบสิ้น และมีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้านอยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความคิดสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล และพบว่า ความเชี่ยวชาญการสอบบัญชี ด้านทักษะทางวิชาชีพมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความคิดสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล ความเชี่ยวชาญการสอบบัญชี ด้านประสบการณ์วิชาชีพ การสอบบัญชีมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความกะทัดรัด ด้านความคิดสร้างสรรค์ และด้านความทันกาล ความเชี่ยวชาญการสอบบัญชี ด้านจรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับ

คุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจนด้านความกะทัดรัด และด้านความคิดสร้างสรรค์ และความเชี่ยวชาญการสอบบัญชีด้านการเรียนรู้อย่างไม่จบสิ้น มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีด้านความชัดเจน และด้านความทันกาล สรุปแล้ว ความเชี่ยวชาญการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

นิตา ทับศรีรัตน์ (2555 : 93-95) ได้ศึกษาผลกระทบของการพัฒนาความเป็นมืออาชีพอย่างต่อเนื่องที่มีต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยพบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยมีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีการพัฒนาความเป็นมืออาชีพอย่างต่อเนื่องโดยรวมและเป็นรายด้านอยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านการฝึกอบรม ด้านการเพิ่มพูนความรู้อย่างไม่เป็นทางการ ด้านการเรียนรู้ตลอดชีวิต และด้านการเติบโตของขีดความสามารถ รวมทั้งมีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับประสิทธิภาพการสอบบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้านอยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านความถูกต้อง ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความคิดสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล และพบว่า การพัฒนาความเป็นมืออาชีพอย่างต่อเนื่อง ด้านการฝึกอบรม มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงลบกับประสิทธิภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความถูกต้อง และด้านความสมบูรณ์ การพัฒนาความเป็นมืออาชีพอย่างต่อเนื่อง ด้านการเพิ่มพูนความรู้อย่างไม่เป็นทางการ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความคิดสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล การพัฒนาความเป็นมืออาชีพอย่างต่อเนื่อง ด้านการเรียนรู้ตลอดชีวิตมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความชัดเจนและด้านความสมบูรณ์ และการพัฒนาความเป็นมืออาชีพอย่างต่อเนื่อง ด้านการเติบโตของขีดความสามารถ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความถูกต้อง ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล สรุปแล้วการพัฒนาความเป็นมืออาชีพอย่างต่อเนื่องมีความสัมพันธ์และผลกระทบกับประสิทธิภาพการสอบบัญชี

ดรุณี วงษ์ศิลป์ (2555 : 108-111) ได้ศึกษาผลกระทบของความจงรักภักดีต่อวิชาชีพการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีในสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ พบว่า ความจงรักภักดีต่อวิชาชีพการสอบบัญชี ด้านความตระหนักในคุณค่าวิชาชีพการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีด้านความทันกาล ความจงรักภักดีต่อวิชาชีพการสอบบัญชีด้านความรู้สึกเป็นส่วนหนึ่งของวิชาชีพการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม



ด้านความถูกต้อง ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล ความจงรักภักดีต่อวิชาชีพการสอบบัญชี ด้านความเอาใจใส่ต่อวิชาชีพการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความถูกต้อง ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล และ ความจงรักภักดีต่อวิชาชีพการสอบบัญชี ด้านความผูกพันต่อวิชาชีพการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความถูกต้อง ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล สรุปแล้วความจงรักภักดีต่อวิชาชีพการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี

ธนาทิพย์ วัฒนสุชาติ (2556 : 87 -90) ได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างสมรรถนะทางการสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีสมรรถนะทางการสอบบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้าน อยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านเทคนิคการสอบบัญชี ด้านการเข้าใจสภาพของเหตุการณ์ ในกิจกรรมการสอบบัญชี ด้านการติดต่อสื่อสาร ด้านมโนทัศน์ในการสอบบัญชี และด้านการปรับตัวและมีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้านอยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านความถูกต้อง ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์และด้านความทันกาล และพบว่า สมรรถนะทางการสอบบัญชี ด้านเทคนิคการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง ด้านความชัดเจน ด้านความสร้างสรรค์ และด้านความสมบูรณ์ สมรรถนะทางการสอบบัญชี ด้านการเข้าใจสภาพ ของเหตุการณ์ในกิจกรรมการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความทันกาล สมรรถนะทางการสอบบัญชี ด้านการติดต่อสื่อสาร มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความชัดเจนด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล และสมรรถนะทางการสอบบัญชี ด้านการปรับตัว มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง และด้านความสร้างสรรค์ สรุปแล้วสมรรถนะทางการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

พิมพ์วิ ยามะเทวัน (2557 : 92 - 95) ได้ศึกษาผลกระทบของกระบวนการการสอบบัญชีที่ดีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความคิดเห็นต่อกระบวนการการสอบบัญชีที่ดีโดยรวมและเป็นรายด้านอยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านการเสร็จสิ้นการสอบบัญชีและการออกรายงานการสอบบัญชี ด้านการประเมินผลจาก

หลักฐานการสอบบัญชี ด้านการพิจารณาปริมาณงานสอบบัญชี ด้านการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ ด้านการปฏิบัติงานสอบบัญชี ด้านการวางแผนงานสอบบัญชี ด้านการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจของลูกค้า และด้านการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้านอยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความทันกาล ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ ด้านความกะทัดรัด และด้านความชัดเจน และพบว่ากระบวนการการสอบบัญชีที่ดี ด้านการเสร็จสิ้นการสอบบัญชี และการออกรายงานการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล กระบวนการการสอบบัญชีที่ดี ด้านการประเมินผลจากหลักฐานการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความเที่ยงธรรม ความสมบูรณ์และความทันกาล กระบวนการการสอบบัญชีที่ดี ด้านการพิจารณาปริมาณงานสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความเที่ยงธรรม และความทันกาล กระบวนการการสอบบัญชีที่ดี ด้านการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจของลูกค้า มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความถูกต้อง ด้านความชัดเจน และด้านความกะทัดรัด และกระบวนการการสอบบัญชีที่ดี ด้านการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความกะทัดรัด และด้านความสมบูรณ์สรุปแล้ว กระบวนการการสอบบัญชีที่ดีมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี

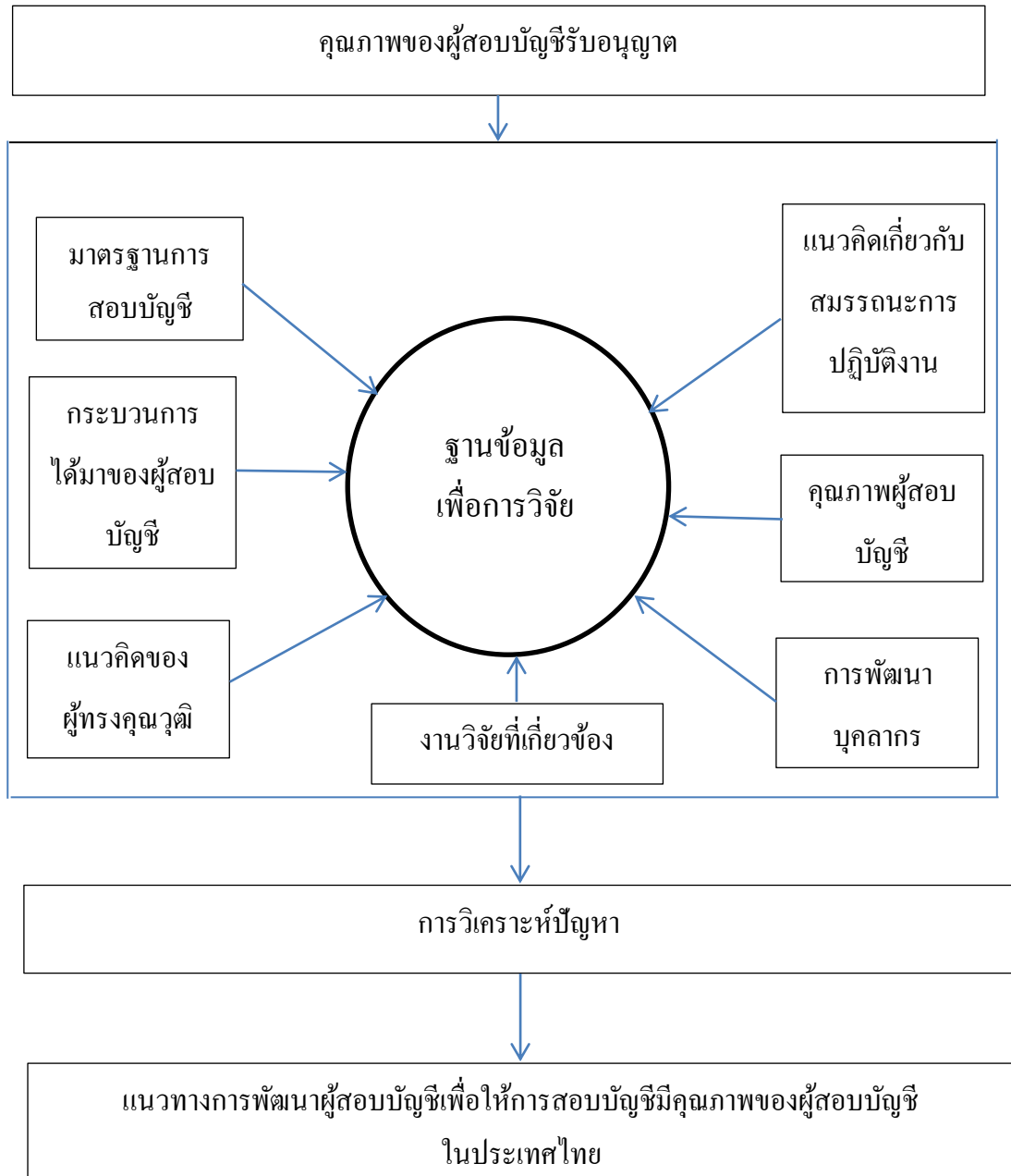
สายฝน อุไร (2557 : 107 - 110) ได้ศึกษาผลกระทบของสมรรถนะการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยพบว่า สมรรถนะการสอบบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้านอยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านคุณลักษณะส่วนบุคคล ด้านความรู้ความสามารถในการสอบบัญชีและด้านทักษะการปฏิบัติงานตรวจสอบ และมีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน โดยรวมและเป็นรายด้านอยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านการบรรลุเป้าหมายความสำเร็จด้านมาตรฐานและความน่าเชื่อถือและด้านกระบวนการปฏิบัติงาน และพบว่า สมรรถนะการสอบบัญชีด้านความรู้ความสามารถในการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการปฏิบัติ ด้านความพึงพอใจจากผู้ที่เกี่ยวข้องสมรรถนะการสอบบัญชีด้านทักษะการปฏิบัติงานตรวจสอบ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการปฏิบัติ ด้านกระบวนการปฏิบัติงาน สมรรถนะการสอบบัญชีด้านการวัดผลขีดความสามารถมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการปฏิบัติโดยรวม ด้านการบรรลุเป้าหมายความสำเร็จ ด้านกระบวนการปฏิบัติงาน

ด้านมาตรฐานและความน่าเชื่อถือ และด้านความพึงพอใจจากผู้ที่เกี่ยวข้อง สมรรถนะการสอบบัญชี ด้านคุณลักษณะส่วนบุคคล มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการปฏิบัติ ด้านการบรรลุเป้าหมายความสำเร็จ สรุปแล้วสมรรถนะการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการปฏิบัติ

อมรศิริ ดิสสร (2560 : 157-161) รูปแบบการพัฒนาผู้สอบบัญชีในกลุ่มธุรกิจตรวจสอบบัญชีสู่ระดับสากล พบว่า องค์ประกอบมี 3 ด้าน คือ ด้านความรู้ มี 5 องค์ประกอบหลัก คือ ความรู้ ความเข้าใจทางด้านวิชาชีพบัญชี ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมายและภาษีของธุรกิจที่ตรวจสอบ ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ ความรู้เกี่ยวกับเทคโนโลยีสารสนเทศ ความรู้เกี่ยวกับวัฒนธรรมของธุรกิจที่ตรวจสอบ ด้านทักษะ พบว่ามี 2 องค์ประกอบหลักคือ ทักษะการตรวจสอบงบการเงิน ทักษะด้านภาษาต่างประเทศ โดยรวมผู้สอบบัญชีในประเทศไทยมีความสามารถอยู่ในระดับปานกลาง ส่วนด้านคุณลักษณะจริยธรรมทางวิชาชีพ มี 3 องค์ประกอบหลัก คือ จริยธรรมทางวิชาชีพ ความรับผิดชอบต่อสังคม พฤติกรรม ทัศนคติในภาพรวมอยู่ในระดับมาก และสามารถนำไปใช้ในการปฏิบัติงานได้จริงในระดับมากที่สุด และผลการประเมินความต้องการจำเป็นในการพัฒนาผู้สอบบัญชีสู่ระดับสากล เรียงจากมากไปน้อย 3 ลำดับ พบว่า ด้านความรู้ ความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมายและภาษีของธุรกิจที่ตรวจสอบ ความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับความรู้ทางด้านวิชาชีพบัญชี ความรู้เกี่ยวกับวัฒนธรรมของธุรกิจที่ตรวจสอบ ด้านทักษะ ทักษะทางด้าน ภาษาต่างประเทศ ทักษะการตรวจสอบงบการเงิน ด้านคุณลักษณะ ทั้ง 3 ด้านผู้สอบบัญชีไม่มีความจำเป็นที่ต้องพัฒนา

สรุป งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง พบว่ามาตรฐานการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชี ประสบการณ์ในการสอบบัญชี ความเชี่ยวชาญการสอบบัญชี การพัฒนาความเป็นมืออาชีพอย่างต่อเนื่อง ความจงรักภักดีต่อวิชาชีพการสอบบัญชี สมรรถนะทางการสอบบัญชี กระบวนการการสอบบัญชีที่ดีมีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีและการพัฒนาผู้สอบบัญชีสู่ระดับสากล พบว่า มี 3 ด้าน ได้แก่ ด้านความรู้ ด้านทักษะและคุณลักษณะจริยธรรมทางวิชาชีพ

## กรอบแนวคิดของการวิจัย



## สรุป

การสร้างความสามารถในการแข่งขันสำหรับประเทศไทย ต้องมุ่งพัฒนามนุษย์พื้นฐาน แนวคิด 3 ประการ ได้แก่ ต่อยอดอดีต ปรับปัจจุบัน และปูทางสู่อนาคต ผ่านการพัฒนาโครงสร้างพื้นฐานของประเทศหลายมิติทั้งโครงข่ายระบบคมนาคมและขนส่ง โครงสร้างพื้นฐานวิทยาศาสตร์ เทคโนโลยีและดิจิทัล เพื่อก่อให้เกิดนวัตกรรม เช่น เทคโนโลยีปัญญาประดิษฐ์ อินเทอร์เน็ตในทุกสิ่ง การวิเคราะห์ข้อมูลขนาดใหญ่ หุ่นยนต์และโดรน เทคโนโลยีพันธุกรรมสมัยใหม่ และเทคโนโลยีทางการเงิน และการพัฒนาประเทศในระยะแผนพัฒนาฯ ฉบับที่ 12 ที่เชื่อมต่อกับยุทธศาสตร์ชาติ 20 ปี ระยะยาวสู่การปฏิบัติมีเป้าหมายการพัฒนา เพื่อให้คนไทยส่วนใหญ่มีทัศนคติ และพฤติกรรมตามบรรทัดฐานที่ดีของสังคมเพิ่มขึ้น ทุกช่วงวัยมีทักษะ ความรู้ และความสามารถเพิ่มขึ้น ได้รับการศึกษาที่มีคุณภาพสูงตามมาตรฐานสากล และสามารถเรียนรู้ด้วยตนเองอย่างต่อเนื่อง ด้วยการส่งเสริมการพัฒนานวัตกรรมในการสร้างมูลค่าและเพิ่มประสิทธิภาพการผลิตของสินค้าและบริการ

สมรรถนะการปฏิบัติงานเป็นกลุ่มพฤติกรรมในการปฏิบัติงานที่เกิดจากความรู้เจตคติ หรือคุณลักษณะเฉพาะตัวของแต่ละบุคคล ซึ่งเป็นปัจจัยสำคัญสำหรับการผลักดันให้บุคคลสามารถปฏิบัติงานในหน้าที่ให้สำเร็จคล่องตามเป้าหมายที่กำหนด สมรรถนะมีด้วยกันหลายประเภทขึ้นอยู่กับ การแบ่งได้แก่ ความรู้ ทักษะ คุณลักษณะ สมรรถนะเชิงผลผลิต เชิงแสดงออก สมรรถนะส่วนบุคคล สมรรถนะเฉพาะงาน สมรรถนะองค์กร สมรรถนะหลัก และสมรรถนะในงาน สำหรับสมรรถนะการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีที่ควรมีประกอบด้วย 3 ได้แก่ ด้านความรู้ ด้านทักษะ และด้านคุณลักษณะ จริยธรรมทางวิชาชีพ

การสอบบัญชีเป็นกระบวนการรวบรวมและการประเมินหลักฐานเกี่ยวกับข้อมูลสารสนเทศโดยเลือกใช้วิธีการตรวจสอบให้เหมาะสมกับกรณี เพื่อสามารถวินิจฉัยเกี่ยวกับระดับความสอดคล้องต้องกันของข้อมูลสารสนเทศกับหลักเกณฑ์ที่กำหนด เพื่อรายงานและแสดงความคิดเห็นต่องบการเงินที่ตรวจสอบ เพื่อให้ผู้ใช้สารสนเทศทางการเงินสามารถนำไปใช้ประโยชน์ในการประกอบการตัดสินใจทางการเงิน สอบบัญชีเป็นการตรวจสอบงบการเงินเพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินว่างบการเงินนั้น ได้จัดทำในส่วนสาระสำคัญเป็นไปตามแบบทการบัญชีในการรายงานทางการเงินหรือไม่ การสอบบัญชีควรปฏิบัติจากผู้ที่มีความรู้ความสามารถในหลายด้าน เพื่อให้เกิดความน่าเชื่อถือสำหรับผู้ใช้งบการเงิน สำหรับมาตรฐานการสอบบัญชีที่สำคัญได้แก่ ความรู้ในวิชาชีพ ทักษะทางวิชาชีพ และคุณลักษณะจริยธรรมทางวิชาชีพ และการจะมาเป็นผู้สอบบัญชีต้องผ่าน 3 เงื่อนไขหลักที่สำคัญได้แก่ ประสบการณ์ผ่านการฝึกหัดงานการสอบบัญชีไม่น้อยกว่า 3 ปี รวม 3,000 ชั่วโมง การทดสอบความรู้ผ่านการทดสอบ 6 วิชา

เกณฑ์ผ่านวิชาต้องไม่ต่ำกว่าร้อยละ 60 สะสมผลการผ่านการทดสอบได้ไม่เกิน 3 ปี และการศึกษาสำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรี

ผู้สอบบัญชีเป็นผู้ที่ทำหน้าที่ตรวจสอบรายงานทางการเงิน เพื่อแสดงความเห็นต่อรายงานทางการเงินว่าถูกต้องตามที่ควร ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และแสดงความเห็นไว้ในรายงานการสอบบัญชีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตถือเป็นบุคคลที่มีบทบาทสำคัญในการสอบบัญชีเป็นอย่างมาก เพราะเป็นบุคคลที่ทำหน้าที่ในการตรวจสอบบัญชี เพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงิน และลักษณะของคุณภาพการสอบบัญชี ประกอบด้วย ความถูกต้อง ความเที่ยงธรรม ความชัดเจน ความกะทัดรัด ความสร้างสรรค์ ความสมบูรณ์ ความทันกาล ด้านมาตรฐานทั่วไป ด้านมาตรฐานการปฏิบัติงานภาคสนาม ด้านมาตรฐานการรายงานและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

การพัฒนาบุคลากรเป็นการเพิ่มความรู้ ทักษะ ทักษะคิดและประสบการณ์การทำงานแก่บุคลากรทุกระดับให้เป็นที่ไปในทิศทางเดียวกันเพื่อบุคลากรจะสามารถปฏิบัติงานได้อย่างเต็มที่และมุ่งไปสู่ความสำเร็จตามเป้าหมายขององค์กร การพัฒนาบุคลากร มีความสำคัญและจำเป็นทุกหน่วยงานเพราะการดำเนินกิจกรรมต่าง ๆ ได้อย่างมีประสิทธิภาพและสำเร็จตามเป้าหมายต้องอาศัย ความรู้ ความสามารถและทักษะในการปฏิบัติงานของบุคลากร และแนวทางการพัฒนาบุคลากร ประกอบด้วย 3 วิธีการหลักได้แก่ การฝึกอบรม การศึกษา และการพัฒนา

จากงานวิจัยพบว่ามาตรฐานการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชี ประสบการณ์ในการสอบบัญชี ความเชี่ยวชาญการสอบบัญชี การพัฒนาความเป็นมืออาชีพอย่างต่อเนื่อง ความจงรักภักดีต่อวิชาชีพการสอบบัญชี สมรรถนะทางการสอบบัญชี กระบวนการการสอบบัญชี ที่มีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชี และการพัฒนาผู้สอบบัญชีสู่ระดับสากล พบว่า มี 3 ด้านได้แก่ ด้านความรู้ ด้านทักษะและคุณลักษณะจริยธรรมทางวิชาชีพ

## บทที่ 3

### การจัดทำแนวทางการพัฒนาผู้สอบบัญชี

การดำเนินการวิจัยในครั้งนี้ใช้วิธีการวิจัยแบบผสม เป็นการวิจัยเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาเชิงโครงสร้างของงานการตรวจสอบบัญชีในประเทศไทย วิเคราะห์ปัญหาอุปสรรคของกระบวนการได้มาของผู้สอบบัญชีและจำนวนผู้สอบบัญชีกับสถานประกอบการในประเทศไทย และศึกษาแนวทางในการแก้ปัญหาเพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพมีขั้นตอนดำเนินการออกเป็น 3 ขั้นตอนดังตารางที่ 3-1

ตารางที่ 3-1 ขั้นตอนการดำเนินการวิจัย

ขั้นตอนที่	กิจกรรม	ผลที่ได้
1. ศึกษาปัญหาเชิงโครงสร้างของงานการตรวจสอบบัญชีในประเทศไทย	1. ศึกษาเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับปัญหาเชิงโครงสร้างของงานตรวจสอบบัญชีในประเทศไทย 2. ผู้สอบบัญชีผู้รับอนุญาตในประเทศไทย	ทราบระดับปัญหาโครงสร้างของงานการตรวจสอบบัญชีในประเทศไทย
2. ศึกษาวิเคราะห์ ปัญหาอุปสรรคของกระบวนการได้มาของผู้สอบบัญชีและจำนวนผู้สอบบัญชีกับสถานประกอบการในประเทศไทย	1. ศึกษาเอกสารเกี่ยวกับปัญหาและอุปสรรคของกระบวนการได้มาของผู้สอบบัญชีและจำนวนผู้สอบบัญชีกับสถานประกอบการในประเทศไทย 2. สัมภาษณ์ผู้บริหารระดับสูงขององค์กรผู้สอบบัญชี จำนวน 15 คน	ทราบปัญหาและอุปสรรคของกระบวนการได้มาของผู้สอบบัญชีและจำนวนความเหมาะสมของผู้สอบบัญชีกับสถานประกอบการในประเทศไทย

### ตารางที่ 3-1 ขั้นตอนการดำเนินการวิจัย (ต่อ)

ขั้นตอนที่	กิจกรรม	ผลที่ได้
3. ศึกษาแนวทางในการแก้ปัญหาเพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพ	1. นำผลที่ได้จากขั้นตอนที่ 1 และ 2 มากำหนดเป็นแนวทางการพัฒนาเพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพ	แนวทางการพัฒนาผู้สอบบัญชีให้มีคุณภาพ

ที่มา : ประมวลผลโดยผู้วิจัย, 2563

### ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

1. ขั้นตอนที่ 1 ศึกษาปัญหาเชิงโครงสร้างของงานการตรวจสอบบัญชีในประเทศไทย ประชากรที่ใช้ในการศึกษา เป็นผู้สอบบัญชีผู้รับอนุญาตในประเทศไทยทั้งหมด จำนวน 9,988 คน กลุ่มตัวอย่างจำนวน 370 คน ได้มาจากตารางสำเร็จรูป ของเครจซี่และมอร์แกน (Krejcie & Morgan, 1970 : 607-610) โดยการสุ่มอย่างง่าย ด้วยวิธีการจับสลาก
2. ขั้นตอนที่ 2 ศึกษาวิเคราะห์ ปัญหา อุปสรรคของกระบวนการได้มาของผู้สอบบัญชี และจำนวนผู้สอบบัญชีกับสถานประกอบการในประเทศไทย  
กลุ่มเป้าหมายที่ใช้ในการศึกษา เป็นผู้บริหารระดับสูงขององค์กรผู้สอบบัญชี จำนวน 15 คน ได้มาโดยการเลือกแบบเจาะจง
3. ขั้นตอนที่ 3 ศึกษาแนวทางในการแก้ปัญหาเพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพ  
กลุ่มเป้าหมายที่ใช้ในการศึกษา เป็นผู้บริหารระดับสูงขององค์กรผู้สอบบัญชี จำนวน 15 คน ได้มาโดยการเลือกแบบเจาะจง

### เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล

1. ขั้นตอนที่ 1 ศึกษาปัญหาเชิงโครงสร้างของงานการตรวจสอบบัญชีในประเทศไทย  
แบบสอบถามเกี่ยวกับปัญหาเชิงโครงสร้างของงานการตรวจสอบบัญชีในประเทศไทย เป็นแบบประมาณค่า 5 ระดับ



2. ขั้นตอนที่ 2 ศึกษาวิเคราะห์ ปัญหา อุปสรรคของกระบวนการได้มาของผู้สอบบัญชี และจำนวนผู้สอบบัญชีกับสถานประกอบการในประเทศไทย

แบบสอบถามเกี่ยวกับปัญหา อุปสรรคของกระบวนการได้มาของผู้สอบบัญชีและจำนวนผู้สอบบัญชีกับสถานประกอบการในประเทศไทย เป็นแบบสอบถามแบบปลายเปิด

3. ขั้นตอนที่ 3 ศึกษาแนวทางในการแก้ปัญหาเพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพ

แบบประเมินความเหมาะสมของแนวทางในการแก้ปัญหาเพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพ

### วิธีการสร้างและตรวจสอบคุณภาพเครื่องมือ

ผู้วิจัยได้ดำเนินการสร้างและตรวจสอบคุณภาพเครื่องมือดังนี้

1. ขั้นตอนที่ 1 ศึกษาปัญหาเชิงโครงสร้างของงานการตรวจสอบบัญชี ในประเทศไทย ผู้วิจัยได้ทำการศึกษาเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี คุณภาพการสอบบัญชี

1.1 ทำการวิเคราะห์ สังเคราะห์เอกสาร เพื่อให้ได้ตัวแปรและนำตัวแปรกำหนด คำจำกัดความ จากนั้นนำคำจำกัดความไปทำเป็นข้อคำถาม

1.2 นำข้อคำถามที่ได้จากข้อ 1.1 ไปให้อาจารย์ที่ปรึกษาตรวจสอบความถูกต้อง เบื้องต้นและทำการปรับแก้ตามคำแนะนำของอาจารย์ที่ปรึกษา

1.3 นำแบบสอบถามที่ปรับแก้ตามคำแนะนำของอาจารย์ที่ปรึกษาแล้วไปทดลอง ใช้กับประชากรที่ไม่ใช่กลุ่มตัวอย่าง จำนวน 30 คน เพื่อหาค่าความเชื่อมั่นของแบบสอบถาม

1.4 นำแบบสอบถามที่ผ่านการหาค่าความเชื่อมั่น ไปจัดพิมพ์แบบสอบถาม ฉบับจริงเพื่อนำไปเก็บข้อมูล

2. ขั้นตอนที่ 2 ศึกษาวิเคราะห์ ปัญหา อุปสรรคของกระบวนการได้มาของผู้สอบบัญชี และจำนวนผู้สอบบัญชีกับสถานประกอบการในประเทศไทย ผู้วิจัยได้ทำการศึกษาเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการได้มาของผู้สอบบัญชีและผู้สอบบัญชีกับสถานประกอบการในประเทศไทย

2.1 ทำการวิเคราะห์ สังเคราะห์เอกสาร เพื่อให้ได้ตัวแปรสำหรับนำมากำหนด เป็นคำถาม

2.2 นำข้อคำถามที่ได้จากข้อ 2.1 ไปให้อาจารย์ที่ปรึกษาตรวจสอบความถูกต้อง เบื้องต้นและทำการปรับแก้ตามคำแนะนำของอาจารย์ที่ปรึกษา

2.3 นำแบบสอบถามที่ปรับแก้ตามคำแนะนำของอาจารย์ที่ปรึกษาแล้ว ไปทดลองใช้กับประชากรที่ไม่ใช่กลุ่มตัวอย่าง จำนวน 10 คน เพื่อหาค่าความเชื่อมั่นของแบบสอบถาม

2.4 นำแบบสอบถามที่ผ่านการหาค่าความเชื่อมั่น ไปจัดพิมพ์แบบสอบถามฉบับจริงเพื่อนำไปเก็บข้อมูล

### 3. ขั้นตอนที่ 3 ศึกษาแนวทางในการแก้ปัญหาเพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพ

3.1 แนวทางในการแก้ปัญหาเพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพ โดยมีเป้าหมาย เพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพ ผู้วิจัยนำปัญหาที่พบอยู่ในระดับปานกลางในการสอบถามจากขั้นตอนที่ 1 มากำหนดเป็นเนื้อหาการพัฒนาผู้สอบบัญชี และจากแนวคิดเกี่ยวกับการกระบวนการพัฒนาบุคลากรกำหนดเป็นแนวทางการพัฒนาผู้สอบบัญชีได้แก่

3.1.1 เป้าหมาย

3.1.2 เนื้อหาการพัฒนาผู้สอบบัญชี

3.1.3 กระบวนการพัฒนาผู้สอบบัญชี

3.2 แบบประเมินความเหมาะสมแนวทางในการแก้ปัญหาเพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพ ได้มาจากแนวทางในการแก้ปัญหาเพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพ

## การเก็บรวบรวมข้อมูล

การเก็บรวบรวมข้อมูลผู้วิจัยได้ดำเนินการดังนี้

1. ขั้นตอนที่ 1 ศึกษาปัญหาเชิงโครงสร้างของงานการตรวจสอบบัญชีในประเทศไทย ผู้วิจัยดำเนินการเก็บรวบรวมข้อมูลดังนี้

1.1 ผู้วิจัยได้ทำหนังสือขอความอนุเคราะห์ ถึงผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่เป็นกลุ่มตัวอย่าง

1.2 นำหนังสือขอความอนุเคราะห์และแบบสอบถาม พร้อมซองติดแสตมป์ สำหรับการตอบกลับส่งไปยังที่อยู่ของกลุ่มตัวอย่างและรอการส่งกลับประมาณ 2 สัปดาห์

1.3 ตรวจสอบและจัดลำดับแบบสอบถามที่ได้รับการส่งกลับ และมีการโทรศัพท์ทวงถามสำหรับแบบสอบถามที่ยังไม่ส่งกลับ ได้แบบสอบถามกลับมาจำนวน 325 ฉบับคิดเป็นร้อยละ 87.83

2. ขั้นตอนที่ 2 ศึกษาวิเคราะห์ ปัญหา อุปสรรคของกระบวนการได้มาของผู้สอบบัญชี และจำนวนผู้สอบบัญชีกับสถานประกอบการในประเทศไทย ผู้วิจัยดำเนินการเก็บรวบรวมข้อมูลดังนี้

2.1 ผู้วิจัยได้ทำหนังสือขอความอนุเคราะห์ ถึงผู้บริหารระดับสูงขององค์กร ผู้สอบ บัญชีที่เป็นกลุ่มเป้าหมาย

2.2 นำหนังสือขอความอนุเคราะห์และแบบสอบถาม นำส่งและรับกลับ ด้วยตนเอง ได้แบบสอบถามกลับคืนมา จำนวน 15 ฉบับคิดเป็นร้อยละ 100

3. ขั้นตอนที่ 3 ศึกษาแนวทางในการแก้ปัญหาเพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพ ผู้วิจัย ดำเนินการเก็บรวบรวมข้อมูลดังนี้

3.1 ผู้วิจัยได้ทำหนังสือขอความอนุเคราะห์ ถึงผู้บริหารระดับสูงขององค์กร ผู้สอบบัญชีที่เป็นกลุ่มเป้าหมาย

3.2 นำหนังสือขอความอนุเคราะห์และแบบสอบถาม นำส่งและรับกลับด้วย ตนเองได้แบบสอบถามกลับคืนมา จำนวน 15 ฉบับคิดเป็นร้อยละ100

### การวิเคราะห์ข้อมูล

การวิเคราะห์ข้อมูลผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์โดยใช้โปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติดังนี้

1. การศึกษาปัญหาเชิงโครงสร้างของงานการตรวจสอบบัญชีในประเทศไทยทำการ วิเคราะห์ด้วยการหาค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และเสนอข้อมูลเป็นตารางประกอบ ความเรียงโดยใช้เกณฑ์การแปลความหมายค่าเฉลี่ยของ บุญชม ศรีสะอาด (2554 : 103)

ค่าเฉลี่ย	ความหมาย
4.51 – 5.00	มีปัญหาการปฏิบัติอยู่ในระดับมากที่สุด
3.51 – 4.50	มีปัญหาการปฏิบัติอยู่ในระดับมาก
2.51 – 3.50	มีปัญหาการปฏิบัติอยู่ในระดับปานกลาง
1.51 – 2.50	มีปัญหาการปฏิบัติอยู่ในระดับน้อย
1.00 – 1.50	มีปัญหาการปฏิบัติอยู่ในระดับน้อยที่สุด

2. การวิเคราะห์ปัญหา อุปสรรคของกระบวนการได้มาของผู้สอบบัญชีและจำนวน ผู้สอบบัญชีกับสถานประกอบการในประเทศไทย ทำการวิเคราะห์ ด้วยการวิเคราะห์เนื้อหา

3. การศึกษาแนวทางในการแก้ปัญหาเพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพ ทำการวิเคราะห์ ด้วยการหาค่าเฉลี่ยส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และเสนอข้อมูลเป็นตารางประกอบความเรียง โดยใช้ เกณฑ์การแปลความหมายค่าเฉลี่ยของ บุญชม ศรีสะอาด (2554 : 103)

ค่าเฉลี่ย	ความหมาย
4.51 – 5.00	มีความเหมาะสมอยู่ในระดับมากที่สุด
3.51 – 4.50	มีความเหมาะสมอยู่ในระดับมาก
2.51 – 3.50	มีความเหมาะสมอยู่ในระดับปานกลาง
1.51 – 2.50	มีความเหมาะสมอยู่ในระดับน้อย
1.00 – 1.50	มีความเหมาะสมอยู่ในระดับน้อยที่สุด

## สรุป

### 1. ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

1.1 ขั้นตอนที่ 1 ศึกษาปัญหาเชิงโครงสร้างของงานการตรวจสอบบัญชีในประเทศไทย กลุ่มตัวอย่างเป็นผู้สอบบัญชีผู้รับอนุญาตในประเทศไทยทั้งหมด จำนวน 370 คน

1.2 ขั้นตอนที่ 2 ศึกษาวิเคราะห์ ปัญหา อุปสรรคของกระบวนการได้มาของผู้สอบบัญชี และจำนวนผู้สอบบัญชีกับสถานประกอบการในประเทศไทย

กลุ่มเป้าหมายเป็นผู้บริหารระดับสูงขององค์กรผู้สอบบัญชี จำนวน 15 คน ได้มาโดยการเลือกแบบเจาะจง

1.3 ขั้นตอนที่ 3 ศึกษาแนวทางในการแก้ปัญหาเพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพ กลุ่มเป้าหมายที่เป็นผู้บริหารระดับสูงขององค์กรผู้สอบบัญชี จำนวน 15 คน ได้มาโดยการเลือกแบบเจาะจง

### 2. เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล

2.1 แบบสอบถามเกี่ยวกับปัญหาเชิงโครงสร้างของงานการตรวจสอบบัญชีในประเทศไทย

2.2 แบบสอบถามเกี่ยวกับปัญหา อุปสรรคของกระบวนการได้มาของผู้สอบบัญชี และจำนวนผู้สอบบัญชีกับสถานประกอบการในประเทศไทย เป็นแบบสอบถามแบบปลายเปิด

2.3 แบบประเมินความเหมาะสมของแนวทางในการแก้ปัญหาเพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพ

### 3. การเก็บรวบรวมข้อมูล

3.1 ผู้วิจัยได้ทำหนังสือขอความอนุเคราะห์ ถึงผู้สอบบัญชีที่เป็นกลุ่มตัวอย่างและผู้บริหารระดับสูงขององค์กรผู้สอบบัญชี

3.2 นำหนังสือขอความอนุเคราะห์และแบบสอบถาม พร้อมซองติดแสตมป์ สำหรับการตอบกลับส่งไปยังที่อยู่ของกลุ่มตัวอย่างและรอการส่งกลับประมาณ 2 สัปดาห์ สำหรับผู้บริหารระดับสูงขององค์กรผู้สอบบัญชีผู้วิจัยนำส่งและนำกลับเอง

3.3 ตรวจสอบและจัดลำดับแบบสอบถามที่ได้รับการส่งกลับ และมีการโทรศัพท์ทวงถามสำหรับแบบสอบถามที่ยังไม่ส่งกลับ ได้แบบสอบถามกลับมาจำนวน 325 ฉบับคิดเป็นร้อยละ 87.83 สำหรับผู้บริหารระดับสูงขององค์กรผู้สอบบัญชีได้กลับ 15 ฉบับคิดเป็นร้อยละ 100

#### 4. การวิเคราะห์ข้อมูล

4.1 การศึกษาปัญหาเชิงโครงสร้างของงานการตรวจสอบบัญชีในประเทศไทย ทำการวิเคราะห์ด้วยการหาค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และเสนอข้อมูลเป็นตารางประกอบความเรียง

4.2 การวิเคราะห์ปัญหา อุปสรรคของกระบวนการได้มาของผู้สอบบัญชีและจำนวนผู้สอบบัญชีกับสถานประกอบการในประเทศไทย ทำการวิเคราะห์ ด้วยการวิเคราะห์เนื้อหา

4.3 การศึกษาแนวทางในการแก้ปัญหาเพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพ ทำการวิเคราะห์ด้วยการหาค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และเสนอข้อมูลเป็นตารางประกอบความเรียง

## บทที่ 4

### แนวทางการพัฒนามาตรฐานของผู้สอบบัญชี

การวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อทราบระดับปัญหาเชิงโครงสร้างของงานการตรวจสอบบัญชีในประเทศไทย ปัญหา อุปสรรคของกระบวนการได้มาของผู้สอบบัญชีและจำนวนผู้สอบบัญชีกับสถานประกอบการในประเทศไทยและทราบแนวทางในการแก้ปัญหาเพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพ มีการนำเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูลการวิจัยตามลำดับขั้นตอนดังนี้

1. สัญลักษณ์ที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล
2. การวิเคราะห์ข้อมูล
3. ผลการวิเคราะห์ข้อมูล
4. สรุป

#### สัญลักษณ์ที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

N	แทน	จำนวนของกลุ่มตัวอย่าง
$\bar{x}$	แทน	ค่าเฉลี่ยกลุ่มตัวอย่าง
S.D.	แทน	ค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานกลุ่มตัวอย่าง

#### การวิเคราะห์ข้อมูล

การวิเคราะห์ข้อมูลผู้วิจัยดำเนินการวิเคราะห์โดยใช้โปรแกรมทางด้านสถิติและวิจัย สำหรับการวิเคราะห์ข้อมูลและการวิเคราะห์เชิงเนื้อหา แบ่งการวิเคราะห์ออกเป็น 4 ตอน ได้แก่

ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง

ตอนที่ 2 ผลการวิเคราะห์ปัญหาเชิงโครงสร้างของงานการตรวจสอบบัญชีในประเทศไทย

ตอนที่ 3 ผลการวิเคราะห์ปัญหา อุปสรรคของกระบวนการได้มาของผู้สอบบัญชีและจำนวนผู้สอบบัญชีกับสถานประกอบการในประเทศไทย

ตอนที่ 4 ผลการวิเคราะห์ความเหมาะสมของแนวทางในการแก้ปัญหาเพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพ

## ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง ซึ่งปรากฏผลดังตาราง 4 - 1 ดังนี้

ตารางที่ 4 - 1 ข้อมูลทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง

ลักษณะตัวแปร	จำนวน (N = 325)	ร้อยละ
กลุ่มตัวอย่าง		
1. การศึกษา		
1.1 ปริญญาตรี	120	36.92
1.2 สูงกว่าปริญญาตรี	205	63.08
2. ประสบการณ์ทำงาน		
2.1 น้อยกว่า 10 ปี	156	48.00
2.2 10 ปีขึ้นไป	169	52.00

ที่มา : ประมวลผลโดยผู้วิจัย, 2563

จากตาราง 4 - 1 พบว่า กลุ่มตัวอย่างที่ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่การศึกษาสูงกว่าปริญญาตรี จำนวน 205 คนคิดเป็นร้อยละ 63.08 ส่วนผู้มีการศึกษาระดับปริญญาตรี จำนวน 120 คนคิดเป็นร้อยละ 36.92 และประสบการณ์ทำงานส่วนใหญ่มากกว่า 10 ปีขึ้นไป จำนวน 169 คนคิดเป็นร้อยละ 52.00 และมีประสบการณ์ทำงานน้อยกว่า 10 ปี จำนวน 156 คนคิดเป็นร้อยละ 48.00

ตอนที่ 2 ผลผลการวิเคราะห์ปัญหาเชิงโครงสร้างของงานการตรวจสอบบัญชีในประเทศไทยปรากฏผลดังตารางที่ 4 - 2 ถึงตาราง 4 - 5 ดังนี้

ตารางที่ 4 - 2 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ระดับปัญหาเชิงโครงสร้างของงานการตรวจสอบบัญชีในประเทศไทย ตามความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย โดยรวมและรายด้าน

ปัญหาการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี	ระดับปัญหา			
	$\bar{x}$	S.D.	ความหมาย	อันดับที่
1. ด้านความรู้	3.21	0.25	ปานกลาง	1
2. ด้านทักษะ	3.18	0.24	ปานกลาง	2
3. ด้านจริยธรรมทางวิชาชีพ	1.87	0.21	น้อย	3
เฉลี่ยรวม	2.75	0.20	ปานกลาง	

ที่มา : ประมวลผลโดยผู้วิจัย, 2563

จากตารางที่ 4 - 2 พบว่า ระดับปัญหาเชิงโครงสร้างของงานการตรวจสอบบัญชีในประเทศไทยตามความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย โดยรวมมีปัญหอยู่ในระดับปานกลาง ( $\bar{x} = 2.75$ ) เมื่อพิจารณาเป็นรายด้าน พบว่า ด้านความรู้ และด้านทักษะ มีปัญหอยู่ในระดับปานกลางส่วนด้านจริยธรรมทางวิชาชีพมีปัญหอยู่ในระดับน้อย



ตารางที่ 4 - 3 ค่าเฉลี่ยและค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ระดับปัญหาเชิงโครงสร้างของงานการตรวจสอบบัญชีในประเทศไทย ตามความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย โดยรวมด้านความรู้และรายชื่อ

ปัญหาการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี	ระดับปัญหา			
	$\bar{x}$	S.D.	ความหมาย	อันดับที่
1. ความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชี	3.18	0.39	ปานกลาง	10
2. ความเกี่ยวกับระบบบัญชีของธุรกิจที่ตรวจสอบ	3.21	0.41	ปานกลาง	8
3. ความรู้เกี่ยวกับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของต่างประเทศ	3.32	0.46	ปานกลาง	2
4. การพัฒนาความรู้ทางบัญชีให้ทัดเทียมระดับนานาชาติ	3.22	0.41	ปานกลาง	7
5. ความรู้เกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีใหม่ๆ	3.31	0.46	ปานกลาง	3
6. ความรู้เกี่ยวกับกฎหมายที่เกี่ยวข้องในธุรกิจที่ตรวจสอบ	3.12	0.49	ปานกลาง	12
7. ความรู้เกี่ยวกับกฎหมายระหว่างประเทศในธุรกิจที่ตรวจสอบ	3.18	0.38	ปานกลาง	10
8. ความรู้เกี่ยวกับอนุสัญญาภาษีซ้อนในธุรกิจที่ตรวจสอบ	3.37	0.48	ปานกลาง	1
9. การติดตามการเปลี่ยนแปลงภาษีและกฎหมายอย่างต่อเนื่อง	3.31	0.46	ปานกลาง	3
10. การติดตามการเปลี่ยนแปลงภาษีและกฎหมายอย่างต่อเนื่อง	3.24	0.43	ปานกลาง	6
11. ความรู้ในธุรกิจของลูกค้าที่ตรวจสอบ	3.12	0.48	ปานกลาง	12
12. ความสามารถในการประเมินความเสี่ยงของลูกค้า	3.12	0.33	ปานกลาง	12
13. ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่เกิดขึ้นตามการเปลี่ยนแปลงของเทคโนโลยี	3.06	0.24	ปานกลาง	13
14. ความรู้ในวัฒนธรรมองค์กรที่ตรวจสอบ	3.25	0.43	ปานกลาง	5
15. ความรู้การใช้โปรแกรมสำหรับการตรวจสอบบัญชี	3.30	0.46	ปานกลาง	4
16. ความรู้เกี่ยวกับระบบสารสนเทศสำหรับการตรวจสอบบัญชี	3.19	0.39	ปานกลาง	9
17. ความรู้เกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงของเทคโนโลยีดิจิทัล	3.13	0.48	ปานกลาง	11
18. ความรู้เกี่ยวกับปัญญาสังประดิษฐ์ (AI) ทางบัญชี	3.12	0.32	ปานกลาง	12
19. ความรู้เกี่ยวกับ Big Data	3.25	0.43	ปานกลาง	5
เฉลี่ย	2.75	0.20	ปานกลาง	

ที่มา : ประมวลผลโดยผู้วิจัย, 2563

จากตารางที่ 4 - 3 พบว่า ระดับปัญหาเชิงโครงสร้างของงานการตรวจสอบบัญชีในประเทศไทยตามความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย โดยรวมด้านความรู้มีปัญหายุ่งในระดัปลานกลาง ( $\bar{x}=2.75$ ) เมื่อพิจารณาเป็นรายข้อพบว่า ทุกข้อมีปัญหายุ่งในระดัปลานกลาง โดยข้อ 8. ความรู้เกี่ยวกับอนุสัญญาภาษีซ้อนในธุรกิจที่ตรวจสอบ มีระดับปัญหามากที่สุด รองลงมาคือ ข้อ 3. ความรู้เกี่ยวกับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของต่างประเทศ ส่วนข้อ 13. ความรู้ในวัฒนธรรมองค์กรที่ตรวจสอบ มีระดับปัญหาน้อยที่สุด

ตารางที่ 4 - 4 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ระดับปัญหาเชิงโครงสร้างของงานการตรวจสอบบัญชีในประเทศไทย ตามความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย โดยรวมด้านทักษะและรายข้อ

ปัญหาการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี	ระดับปัญหา			
	$\bar{x}$	S.D.	ความหมาย	อันดับที่
20. การวิเคราะห์เปรียบเทียบเบื้องต้นการสอบถามรายการ	3.12	0.49	ปานกลาง	6
21. การประเมินความเสี่ยงระบบบัญชี ข้อผิดพลาดและการทุจริต	3.06	0.25	ปานกลาง	9
22. การพิจารณาการตกแต่งงบการเงิน ข้อผิดพลาดและการทุจริต	3.18	0.38	ปานกลาง	4
23. ทักษะการปฏิบัติงาน และการแก้ปัญหาที่ชัดเจน	3.12	0.34	ปานกลาง	6
24. การสอบทานข้อเท็จจริงเมื่อพบสิ่งผิดปกติอันนำมาซึ่งการตกแต่งงบการเงิน	3.07	0.25	ปานกลาง	8
25. การจัดระบบงานได้ตามมาตรฐานสากล	3.14	0.34	ปานกลาง	5
26. ความสามารถเขียนรายงานมีความชัดเจน เหมาะสม	3.18	0.38	ปานกลาง	4
27. การคาดการณ์อนาคตของเหตุการณ์ที่ตรวจพบและผลกระทบที่อาจจะเกิดขึ้น	3.24	0.42	ปานกลาง	3
28. การเสนอแนะการควบคุมภายในที่เหมาะสมให้แก่องค์กร หลังจากตรวจสอบงบการเงินเรียบร้อยแล้ว	3.31	0.46	ปานกลาง	1
29. ความสามารถติดต่อสื่อสารเป็นภาษาอังกฤษได้	3.07	0.26	ปานกลาง	7
30. ความสามารถอ่านและเข้าใจในเนื้อหาภาษาอังกฤษได้	3.24	0.43	ปานกลาง	3
31. ความสามารถเขียนรายงานเป็นภาษาอังกฤษได้	3.30	0.46	ปานกลาง	2

ที่มา : ประมวลผลโดยผู้วิจัย, 2563

จากตารางที่ 4 - 4 พบว่าระดับปัญหาเชิงโครงสร้างของงานการตรวจสอบบัญชีในประเทศไทย ตามความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย โดยรวมด้านทักษะ มีปัญหาอยู่ในระดับปานกลาง ( $\bar{x} = 3.18$ ) เมื่อพิจารณาเป็นรายข้อพบว่า ทุกข้อมีปัญหาอยู่ในระดับปานกลาง โดย ข้อ 28. การเสนอแนะการควบคุมภายในที่เหมาะสมให้แก่องค์กรหลังจากตรวจสอบงบการเงินเรียบร้อยแล้วมีปัญหามากที่สุด รองลงมาคือ ข้อ 21. การประเมินความเสี่ยงระบบบัญชี ข้อผิดพลาดและการทุจริต มีระดับปัญหาน้อยที่สุด

ตารางที่ 4 - 5 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ระดับปัญหาเชิงโครงสร้างของงานการตรวจสอบบัญชีในประเทศไทย ตามความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย โดยรวมด้านจริยธรรมทางวิชาชีพและรายข้อ

ปัญหาการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี	ระดับปัญหา			
	$\bar{x}$	S.D.	ความหมาย	อันดับที่
32. ความซื่อสัตย์ สุจริต	1.32	0.46	น้อยที่สุด	9
33. การรักษาความลับของลูกค้า	1.34	0.47	น้อยที่สุด	8
34. ความเป็นกลางและเที่ยงธรรม	1.38	0.48	น้อยที่สุด	7
35. การรายงานผลการตรวจสอบงบการเงินตามความจริงเพื่อประโยชน์ต่อผู้ใช้	2.00	0.34	น้อย	6
36. การเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอ และเหมาะสมต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน	2.23	0.43	น้อย	1
37. มีทัศนคติที่ดีต่อวิชาชีพ ต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ	2.19	0.39	น้อย	2
38. มีความกระตือรือร้นที่จะเรียนรู้ตลอดเวลา	2.15	0.51	น้อย	4
39. มีความเป็นผู้นำ กล้าตัดสินใจ กล้านำเสนอ และการแก้ปัญหาเฉพาะหน้า	2.12	0.33	น้อย	5
40. มีการทำงานเป็นทีม	2.18	0.39	น้อย	3
เฉลี่ย	1.87	0.21	น้อย	

ที่มา : ประมวลผลโดยผู้วิจัย, 2563

จากตารางที่ 4 - 5 พบว่า ระดับปัญหาเชิงโครงสร้างของงานการตรวจสอบบัญชีในประเทศไทยตามความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย โดยรวมด้านจริยธรรมทางวิชาชีพ มีปัญหาอยู่ในระดับน้อย ( $\bar{x} = 1.87$ ) เมื่อพิจารณาเป็นรายข้อพบว่า ทุกข้อส่วนใหญ่มีปัญหาอยู่ในระดับน้อย ยกเว้นข้อ 32. ความซื่อสัตย์ สุจริต 33. การรักษาความลับของลูกค้า 34. ความเป็นกลางและเที่ยงธรรม มีปัญหาอยู่ในระดับน้อยที่สุด

ตอนที่ 3 ผลการวิเคราะห์ปัญหา อุปสรรคของกระบวนการได้มาของผู้สอบบัญชีและจำนวนผู้สอบบัญชีกับสถานประกอบการในประเทศไทย

ตารางที่ 4 - 6 ผลการวิเคราะห์สรุปปัญหา อุปสรรคตามความคิดเห็นของผู้บริหารระดับสูงขององค์กรผู้สอบบัญชี จำนวน 15 คน

กระบวนการได้มาของผู้สอบบัญชี และจำนวนผู้สอบบัญชีกับสถานประกอบการ	ข้อเสนอแนะของ ผู้บริหารระดับสูงขององค์กรผู้สอบบัญชี
ประสบการณ์ผ่านการฝึกหัดงานของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. สถานประกอบการหรือที่ฝึกประสบการณ์ควรมีมาตรฐานเพิ่มขึ้นให้ได้ระดับสากล</li> <li>2. การฝึกหัดงานของผู้สอบบัญชีควรมีการสร้างเครือข่ายความร่วมมือร่วมกัน เพื่อให้ผู้ฝึกหัดได้ประสบการณ์ที่ทันสมัยและพร้อมปฏิบัติงานเมื่อฝึกจบ</li> <li>3. ผู้สอบบัญชีควรเป็นทั้งนักบัญชี และนักเทคโนโลยีด้านบัญชี</li> </ol>
การทดสอบความรู้ผู้สอบบัญชีในประเทศไทย	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. ควรมีการทดสอบภาษาอังกฤษที่มีมาตรฐานสากล</li> <li>2. ควรมีการทดสอบความรู้และการใช้เทคโนโลยีเกี่ยวกับบัญชี</li> <li>3. ควรมีการเพิ่มเนื้อหาเกี่ยวกับบัญชีวิชาชีพและโปรแกรมทางด้านบัญชีที่เป็นระบบสากล</li> <li>4. ควรปรับเนื้อหาให้ผู้สอบบัญชีมีความเป็นสากลมากขึ้น</li> </ol>

ที่มา : ประมวลผลโดยผู้วิจัย, 2563

ตารางที่ 4 - 6 ผลการวิเคราะห์สรุปปัญหา อุปสรรคตามความคิดเห็นของผู้บริหารระดับสูงขององค์กร ผู้สอบบัญชี จำนวน 15 คน (ต่อ)

กระบวนการ ได้มาของผู้สอบบัญชี และจำนวนผู้สอบบัญชีกับสถานประกอบการ	ข้อเสนอแนะของ ผู้บริหารระดับสูงขององค์กรผู้สอบบัญชี
การศึกษาสำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรี ของผู้สอบบัญชี	1. ควรเพิ่มทักษะทางภาษาเข้าไปในหลักสูตรให้เข้มข้น โดยเฉพาะภาษาอังกฤษให้สามารถอ่านออกเขียนได้ในระดับดีขึ้น 2. ควรเพิ่มความรู้และทักษะด้านเทคโนโลยีดิจิทัลเพิ่มมากขึ้นในระดับดีขึ้น 3. ควรเพิ่มทักษะการคิดวิเคราะห์และการแก้ปัญหาให้นักศึกษามากขึ้น
จำนวนผู้สอบบัญชีกับสถานประกอบการในประเทศไทย	1. ควรพัฒนาผู้สอบบัญชีให้เป็นคนทันสมัย ใช้เทคโนโลยีมาช่วยในการทำงานจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีทำงานได้รวดเร็ว และปริมาณเพิ่มมากขึ้น 2. ผู้สอบบัญชีในประเทศไทยมีปริมาณเพียงพอกับสถานประกอบการ ถ้ารู้จักการนำเทคโนโลยีทางด้านบัญชีมาช่วยในการทำงาน

ที่มา : ประมวลผลโดยผู้วิจัย, 2563

ตอนที่ 4 ผลการกำหนดแนวทางในการแก้ปัญหาเพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพ แนวทางในการแก้ปัญหาเพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพประกอบด้วย 3 องค์ประกอบคือ

1. เป้าหมาย
  - เป้าหมาย เพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพ
2. เนื้อหาการพัฒนาผู้สอบบัญชีมี 2 ด้าน ได้แก่
  - 2.1 ด้านความรู้ ประกอบด้วย
    - 2.1.1 ความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชี
    - 2.1.2 ความเกี่ยวกับระบบบัญชีของธุรกิจที่ตรวจสอบ
    - 2.1.3 ความรู้เกี่ยวกับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของต่างประเทศ
    - 2.1.4 การพัฒนาความรู้ทางบัญชีให้ทัดเทียมระดับนานาชาติ

- 2.1.5 ความรู้เกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีใหม่ ๆ
- 2.1.6 ความรู้เกี่ยวกับกฎหมายที่เกี่ยวข้องในธุรกิจที่ตรวจสอบ
- 2.1.7 ความรู้เกี่ยวกับกฎหมายระหว่างประเทศในธุรกิจที่ตรวจสอบ
- 2.1.8 ความรู้เกี่ยวกับอนุสัญญาภาษีซ้อนในธุรกิจที่ตรวจสอบ
- 2.1.9 การติดตามการเปลี่ยนแปลงภาษีและกฎหมายอย่างต่อเนื่อง
- 2.1.10 การติดตามการเปลี่ยนแปลงภาษีและกฎหมายอย่างต่อเนื่อง
- 2.1.11 ความรู้ในธุรกิจของลูกค้านั้นที่ตรวจสอบ
- 2.1.12 ความสามารถในการประเมินความเสี่ยงของลูกค้า
- 2.1.13 ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่เกิดขึ้นตามการเปลี่ยนแปลงของเทคโนโลยี
- 2.1.14 ความรู้ในวัฒนธรรมองค์กรที่ตรวจสอบ
- 2.1.15 ความรู้การใช้โปรแกรมสำหรับการตรวจสอบบัญชี
- 2.1.16 ความรู้เกี่ยวกับระบบสารสนเทศสำหรับการตรวจสอบบัญชี
- 2.1.17 ความรู้เกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงของเทคโนโลยีดิจิทัล
- 2.1.18 ความรู้เกี่ยวกับปัญญาประดิษฐ์ (AI) ทางบัญชี
- 2.1.19 ความรู้เกี่ยวกับ Big Data

## 2.2 ด้านทักษะ ประกอบด้วย

- 2.2.1 การวิเคราะห์เปรียบเทียบเบื้องต้นการสอบถามรายการ
- 2.2.2 การประเมินความเสี่ยงระบบบัญชี ข้อผิดพลาดและการทุจริต
- 2.2.3 การพิจารณาการตกแต่งงบการเงิน ข้อผิดพลาดและการทุจริต
- 2.2.4 ทักษะการปฏิบัติงาน และการแก้ปัญหาที่ชัดเจน
- 2.2.5 การสอบทานข้อเท็จจริงเมื่อพบสิ่งผิดปกติอันนำมาซึ่งการตกแต่งงบการเงิน
- 2.2.6 การจัดระบบงานได้ตามมาตรฐานสากล
- 2.2.7 ความสามารถเขียนรายงานมีความชัดเจน เหมาะสม
- 2.2.8 การคาดการณ์อนาคตของเหตุการณ์ที่ตรวจพบและผลกระทบที่อาจจะเกิดขึ้น
- 2.2.9 การเสนอแนะการควบคุมภายในที่เหมาะสมให้แก่องค์กรหลังจาก

### ตรวจสอบงบการเงินเรียบร้อย

- 2.2.10 ความสามารถติดต่อสื่อสารเป็นภาษาอังกฤษได้
- 2.2.11 ความสามารถอ่านและเข้าใจในเนื้อหาภาษาอังกฤษได้
- 2.2.12 ความสามารถเขียนรายงานเป็นภาษาอังกฤษได้

### 3. กระบวนการพัฒนาผู้สอบบัญชีมีด้วยกัน 4 ขั้นตอนได้แก่

3.1 ศึกษาสภาพปัจจุบัน ปัญหาของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยการสำรวจด้วยแบบประเมินสมรรถนะเกี่ยวกับการสอบบัญชี

3.2 วางแผนการพัฒนาผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามปัญหาที่พบในขั้นตอนที่ 3.1

3.3 ดำเนินการพัฒนาผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตามแผนด้วยวิธีการที่เหมาะสมได้แก่ การอบรมด้วยสถานการณ์จำลอง การอบรมโดยใช้คอมพิวเตอร์ออนไลน์ สื่อการเรียนการสอน อิเล็กทรอนิกส์ และการเรียนรู้ด้วยตนเอง

3.4 ประเมินผลการพัฒนานาผู้สอบบัญชีด้วยแบบประเมินสมรรถนะเกี่ยวกับการสอบบัญชี

ตอนที่ 4 ผลการวิเคราะห์ความเหมาะสมของแนวทางในการแก้ปัญหาเพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพ

#### ตารางที่ 4 - 7 ความเหมาะสมของแนวทางในการแก้ปัญหาเพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพ

แนวทางการพัฒนาผู้สอบบัญชี	ความเหมาะสม		
	$\bar{X}$	S.D.	ระดับ
ด้านเป้าหมาย			
1. เพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพ	4.40	.50	มาก
ด้านความรู้			
1. ความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชี	4.33	.48	มาก
2. ความรู้เกี่ยวกับระบบบัญชีของธุรกิจที่ตรวจสอบ	4.26	.45	มาก
3. ความรู้เกี่ยวกับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของต่างประเทศ	4.20	.41	มาก
4. การพัฒนาความรู้ทางบัญชีให้ทัดเทียมระดับนานาชาติ	4.40	.50	มาก
5. ความรู้เกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีใหม่ ๆ	4.20	.56	มาก
6. ความรู้เกี่ยวกับกฎหมายที่เกี่ยวข้องในธุรกิจที่ตรวจสอบ	4.20	.41	มาก
7. ความรู้เกี่ยวกับกฎหมายระหว่างประเทศในธุรกิจที่ตรวจสอบ	4.40	.50	มาก
8. ความรู้เกี่ยวกับอนุสัญญาภาษีซ้อนในธุรกิจที่ตรวจสอบ	4.33	.48	มาก
9. การติดตามการเปลี่ยนแปลงภาษีและกฎหมายอย่างต่อเนื่อง	4.26	.45	มาก

ตารางที่ 4 - 7 ความเหมาะสมของแนวทางในการแก้ปัญหาเพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพ (ต่อ)

แนวทางการพัฒนาผู้สอบบัญชี	ความเหมาะสม		
	$\bar{X}$	S.D.	ระดับ
ด้านความรู้			
10. การติดตามการเปลี่ยนแปลงภาษีและกฎหมายอย่างต่อเนื่อง	4.40	.50	มาก
11. ความรู้ในธุรกิจของลูกค้าที่ตรวจสอบ	4.13	.35	มาก
12. ความสามารถในการประเมินความเสี่ยงของลูกค้า	4.20	.41	มาก
13. ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่เกิดขึ้นตามการเปลี่ยนแปลงของเทคโนโลยี	4.33	.48	มาก
14. ความรู้ในวัฒนธรรมองค์กรที่ตรวจสอบ	4.33	.48	มาก
15. ความรู้การใช้โปรแกรมสำหรับการตรวจสอบบัญชี	4.26	.45	มาก
16. ความรู้เกี่ยวกับระบบสารสนเทศสำหรับการตรวจสอบบัญชี	4.33	.48	มาก
17. ความรู้เกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงของเทคโนโลยีดิจิทัล	4.20	.41	มาก
18. ความรู้เกี่ยวกับปัญญาประดิษฐ์ (AI) ทางบัญชี	4.33	.48	มาก
19. ความรู้เกี่ยวกับ Big Data	4.26	.45	มาก
เฉลี่ย	4.29	.23	มาก
ด้านทักษะ			
1. การวิเคราะห์เปรียบเทียบเบื้องต้นการสอบถามรายการ	4.20	.41	มาก
2. การประเมินความเสี่ยงระบบบัญชีข้อผิดพลาดและการทุจริต	4.26	.45	มาก
3. การพิจารณาการตกแต่งงบการเงินข้อผิดพลาดและการทุจริต	4.46	.51	มาก
4. ทักษะการปฏิบัติงานและการแก้ปัญหา	4.26	.45	มาก
5. การสอบทานข้อเท็จจริงเมื่อพบสิ่งผิดปกติอันนำมาซึ่งการตกแต่งงบการเงิน	4.33	.48	มาก
6. การจัดระบบงานได้ตามมาตรฐานสากล	4.40	.50	มาก
7. ความสามารถเขียนรายงานมีความชัดเจนเหมาะสม	4.46	.51	มาก
8. การคาดการณ์อนาคตของเหตุการณ์ที่ตรวจพบและผลกระทบที่อาจจะเกิดขึ้น	4.46	.51	มาก
9. การเสนอแนะการควบคุมภายในที่เหมาะสมให้แก่องค์กร หลังจากตรวจสอบงบการเงินเรียบร้อยแล้ว	4.40	.50	มาก



ตารางที่ 4 - 7 ความเหมาะสมของแนวทางในการแก้ปัญหาเพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพ (ต่อ)

แนวทางการพัฒนาผู้สอบบัญชี	ความเหมาะสม		
	$\bar{X}$	S.D.	ระดับ
10. ความสามารถติดต่อสื่อสารเป็นภาษาอังกฤษ	4.20	.41	มาก
11. ความสามารถอ่านและเข้าใจในเนื้อหาภาษาอังกฤษ	4.46	.51	มาก
12. ความสามารถเขียนรายงานเป็นภาษาอังกฤษ	4.46	.51	มาก
13. ทักษะการคิดวิเคราะห์	4.40	.50	มาก
เฉลี่ย	4.33	.21	มาก
ด้านกระบวนการพัฒนา			
1. ศึกษาสภาพปัจจุบัน ปัญหาของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยการสำรวจด้วยแบบประเมินสมรรถนะเกี่ยวกับการสอบบัญชี	4.33	.48	มาก
2. วางแผนการพัฒนาผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตามปัญหาที่พบในขั้นตอนที่ 3.1	4.26	.45	มาก
3. ดำเนินการพัฒนาผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามแผนด้วยวิธีการที่เหมาะสมได้แก่			
3.1 การอบรมด้วยสถานการณ์จำลอง	4.40	.50	มาก
3.2 การอบรมโดยใช้คอมพิวเตอร์ออนไลน์	4.26	.45	มาก
3.3 สื่อการเรียนการสอนอิเล็กทรอนิกส์	4.40	.50	มาก
3.4 การเรียนรู้ด้วยตนเอง	4.26	.45	มาก
4. ประเมินผลการพัฒนาผู้สอบบัญชีด้วยแบบประเมินสมรรถนะเกี่ยวกับการสอบบัญชี	4.40	.50	มาก
เฉลี่ย	3.33	.40	มาก
เฉลี่ยรวม	4.31	.20	มาก

ที่มา : ประมวลผลโดยผู้วิจัย, 2563

จากตารางที่ 4 - 7 พบว่า ความเหมาะสมของแนวทางในการแก้ปัญหาเพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพ โดยรวม มีความเหมาะสมอยู่ในระดับมาก ( $\bar{X}=4.31$ ) เมื่อพิจารณาเป็นรายด้านพบว่าทุกด้านมีความเหมาะสมอยู่ในระดับมาก และเมื่อพิจารณาเป็นรายข้อพบว่าทุกข้อมีความเหมาะสมสำหรับนำไปเป็นแนวทางการพัฒนาผู้สอบบัญชีเพื่อให้การสอบบัญชีมีคุณภาพ อยู่ในระดับมาก

## สรุป

ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่การศึกษาสูงกว่าปริญญาตรี จำนวน 205 คนคิดเป็นร้อยละ 63.08 ส่วนผู้มีการศึกษาระดับปริญญาตรี จำนวน 120 คนคิดเป็นร้อยละ 36.92 และประสบการณ์ทำงานส่วนใหญ่มากกว่า 10 ปีขึ้นไป จำนวน 169 คน คิดเป็นร้อยละ 52.00 และมีประสบการณ์ทำงานน้อยกว่า 10 ปี จำนวน 156 คนคิดเป็นร้อยละ 48.00 และระดับปัญหาเชิงโครงสร้างของงานการตรวจสอบบัญชีในประเทศไทยตามความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย โดยรวมมีปัญหายุ่งในระดับปานกลาง เมื่อพิจารณาเป็นรายด้าน พบว่า ด้านความรู้ และด้านทักษะ มีปัญหายู่งในระดับปานกลาง ส่วนด้านจริยธรรมทางวิชาชีพมีปัญหายู่งในระดับน้อย สำหรับความเหมาะสมของแนวทางในการแก้ปัญหาเพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพ โดยรวมมีความเหมาะสมอยู่งในระดับมาก เมื่อพิจารณาเป็นรายด้านพบว่า ทุกด้านมีความเหมาะสมอยู่งในระดับมาก และเมื่อพิจารณาเป็นรายข้อพบว่าทุกข้อมีความเหมาะสมสำหรับนำไปเป็นแนวทางการพัฒนาผู้สอบบัญชีเพื่อให้การสอบบัญชีมีคุณภาพอยู่งในระดับมาก

# บทที่ 5

## สรุปและข้อเสนอแนะ

### สรุป

จากการศึกษาปัญหาเชิงโครงสร้างของงานการตรวจสอบบัญชีในประเทศไทย วิเคราะห์ปัญหา อุปสรรคของกระบวนการได้มาของผู้สอบบัญชีและจำนวนผู้สอบบัญชีกับสถานประกอบการในประเทศไทย และแนวทางในการแก้ปัญหาเพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพสรุปได้ดังนี้

1. ระดับปัญหาเชิงโครงสร้างของงานการตรวจสอบบัญชีในประเทศไทยตามความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย โดยรวมมีปัญหาอยู่ในระดับปานกลาง เมื่อพิจารณาเป็นรายด้านพบว่า ด้านความรู้ และด้านทักษะ มีปัญหาอยู่ในระดับปานกลาง ส่วนด้านจริยธรรมทางวิชาชีพมีปัญหาอยู่ในระดับน้อย

2. ปัญหา อุปสรรคของกระบวนการได้มาของผู้สอบบัญชีและจำนวนผู้สอบบัญชีกับสถานประกอบการในประเทศไทย พบว่าด้านประสิทธิภาพผ่านการฝึกหัดงานของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย มีข้อเสนอแนะเพิ่มเติมคือ 1. สถานประกอบการหรือที่ฝึกประสบการณ์ควรมี มาตรฐานเพิ่มขึ้นให้ได้ระดับสากล 2. การฝึกหัดงานของผู้สอบบัญชีควรมีการสร้างเครือข่ายความร่วมมือร่วมกัน เพื่อให้ผู้ฝึกหัดได้ประสบการณ์ที่ทันสมัยและพร้อมปฏิบัติงานเมื่อฝึกจบ 3. ผู้สอบบัญชีควรเป็นทั้งนักบัญชีและนักเทคโนโลยีด้านบัญชี

ด้านการทดสอบความรู้ผู้สอบบัญชีในประเทศไทย มีข้อเสนอแนะเพิ่มเติมคือ 1. ควรมีการทดสอบภาษาอังกฤษที่มีมาตรฐานสากล 2. ควรมีการทดสอบความรู้และการใช้เทคโนโลยีเกี่ยวกับบัญชี 3. ควรมีการเพิ่มเนื้อหาเกี่ยวกับปัญหาสิ่งประดิษฐ์และโปรแกรมทางด้านบัญชีที่เป็นระบบสากล 4. ควรปรับเนื้อหาให้ผู้สอบบัญชีมีความเป็นสากลมากขึ้น

ด้านการศึกษาสำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรีของผู้สอบบัญชี มีข้อเสนอแนะเพิ่มเติมคือ 1. ควรเพิ่มทักษะทางภาษาเข้าไปในหลักสูตรให้เข้มข้น โดยเฉพาะภาษาอังกฤษให้สามารถอ่านออก เขียนได้ในระดับดีขึ้นไป 2. ควรเพิ่มความรู้และทักษะด้านเทคโนโลยีดิจิทัลเพิ่มมากขึ้นในระดับดีขึ้นไป 3. ควรเพิ่มทักษะการคิดวิเคราะห์และการแก้ปัญหาให้นักศึกษามากขึ้น

ด้านจำนวนผู้สอบบัญชีกับสถานประกอบการในประเทศไทย มีข้อเสนอแนะเพิ่มเติมคือ 1. ควรพัฒนาผู้สอบบัญชีให้เป็นคนทันสมัยใช้เทคโนโลยีมาช่วยในการทำงานจะช่วยให้

ผู้สอบบัญชีทำงานได้รวดเร็ว และปริมาณเพิ่มมากขึ้น 2. ผู้สอบบัญชีในประเทศไทยมีปริมาณเพียงพอ กับสถานประกอบการถ้ารู้จักการนำเทคโนโลยีทางด้านบัญชีมาช่วยในการทำงาน

3. แนวทางในการแก้ปัญหาเพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพ พบว่า มีด้านที่ควรพัฒนา อยู่สองด้าน ได้แก่ ด้านความรู้ ประกอบด้วย ความรู้เกี่ยวกับวิชาชีพบัญชี ความรู้เกี่ยวกับกฎหมาย และภาษีของธุรกิจที่ตรวจสอบ ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ ความรู้เกี่ยวกับเทคโนโลยีสารสนเทศ ด้านทักษะ ประกอบด้วย การตรวจสอบงบการเงิน ภาษาต่างประเทศ และทักษะการคิดวิเคราะห์ โดยการการอบรมด้วยสถานการณ์จำลอง การอบรมโดยใช้คอมพิวเตอร์สื่อการเรียนการสอน อิเล็กทรอนิกส์ การเรียนรู้ด้วยตนเอง และผลการประเมินความเหมาะสมของการแก้ปัญหาเพื่อให้ ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพ พบว่า โดยรวมอยู่ในระดับมาก

### อภิปรายผล

จากการศึกษาแนวทางการพัฒนาผู้สอบบัญชีเพื่อให้การสอบบัญชีมีคุณภาพ พบว่า มีประเด็นที่น่าสนใจ ดังนี้

1. ระดับปัญหาเชิงโครงสร้างของงานการตรวจสอบบัญชีในประเทศไทยตามความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย โดยรวมมีปัญหาลู่อยู่ในระดับปานกลาง ทั้งนี้อาจจะเป็น เพราะว่าการเปลี่ยนแปลงของสังคมโลกาภิวัตน์มีผลทำให้มีการบันทึกบัญชีจากสถานที่ต่าง ๆ ทั่วโลกโดยระบบงานออนไลน์ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี จึงต้องมีการปรับตัวยกระดับคุณภาพและ ศักยภาพของตนเองในด้านต่าง ๆ นอกเหนือจากความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานบัญชีแล้วยังคงต้องพัฒนา ความรู้ในศาสตร์อื่นที่เกี่ยวข้องเพิ่มมากขึ้นได้แก่ การบริหาร ภาวะผู้นำ การเงิน เศรษฐศาสตร์ ภาษา และเทคโนโลยี (สภาวิชาชีพบัญชี, 2562) ส่งผลถึงการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในประเทศไทยที่ จะต้องปรับตัวให้ทันกับการเปลี่ยนแปลงจึงทำให้มีปัญหการปฏิบัติงานอยู่ในระดับปานกลาง สอดคล้องกับงานวิจัยของ อมรศิริ ดิสร (2560 : 157-161) รูปแบบการพัฒนาผู้สอบบัญชี ในกลุ่มธุรกิจตรวจสอบบัญชีสู่ระดับสากล พบว่า ความรู้ความเข้าใจทางด้านวิชาชีพบัญชี ความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมายและภาษีของธุรกิจที่ตรวจสอบ ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ ความรู้เกี่ยวกับเทคโนโลยีสารสนเทศ ความรู้เกี่ยวกับวัฒนธรรมของธุรกิจที่ตรวจสอบ ทักษะ การตรวจสอบงบการเงิน ทักษะด้านภาษาต่างประเทศ โดยรวมผู้สอบบัญชีในประเทศไทย มีความสามารถอยู่ในระดับปานกลาง

2. ปัญหา อุปสรรคของกระบวนการได้มาของผู้สอบบัญชีและจำนวนผู้สอบบัญชีกับ สถานประกอบการในประเทศไทย พบว่า ด้านประสบการณ์ผ่านการฝึกหัดงานของผู้สอบบัญชีใน ประเทศไทย มีข้อเสนอแนะเพิ่มเติมคือ 1. สถานประกอบการหรือที่ฝึกประสบการณ์ควรมีมาตรฐาน เพิ่มขึ้นให้ได้ระดับสากล 2. การฝึกหัดงานของผู้สอบบัญชีควรมีการสร้างเครือข่ายความร่วมมือ

ร่วมกัน เพื่อให้ผู้ฝึกหัดได้ประสบการณ์ที่ทันสมัยและพร้อมปฏิบัติงานเมื่อฝึกจบ 3. ผู้สอบบัญชีควรเป็นทั้งนักบัญชี และนักเทคโนโลยีด้านบัญชี

ด้านการทดสอบความรู้ผู้สอบบัญชีในประเทศไทย มีข้อเสนอแนะเพิ่มเติมคือ 1. ควรมีการทดสอบภาษาอังกฤษที่มีมาตรฐานสากล 2. ควรมีการทดสอบความรู้และการใช้เทคโนโลยีเกี่ยวกับบัญชี 3. ควรมีการเพิ่มเนื้อหาเกี่ยวกับปัญญาประดิษฐ์และโปรแกรมทางด้านบัญชีที่เป็นระบบสากล 4. ควรปรับเนื้อหาให้ผู้สอบบัญชีมีความเป็นสากลมากขึ้น

ด้านการศึกษาสำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรีของผู้สอบบัญชี มีข้อเสนอแนะเพิ่มเติมคือ 1. ควรเพิ่มทักษะทางภาษาเข้าไปในหลักสูตรให้เข้มข้น โดยเฉพาะภาษาอังกฤษให้สามารถอ่านออกเขียนได้ในระดับดีขึ้นไป 2. ควรเพิ่มความรู้และทักษะด้านเทคโนโลยีดิจิทัล เพิ่มมากขึ้นในระดับดีขึ้นไป 3. ควรเพิ่มทักษะการคิดวิเคราะห์และการแก้ปัญหาให้นักศึกษามากขึ้น

ด้านจำนวนผู้สอบบัญชีกับสถานประกอบการในประเทศไทย มีข้อเสนอแนะเพิ่มเติมคือ 1. ควรพัฒนาผู้สอบบัญชีให้เป็นคนทันสมัยใช้เทคโนโลยีมาช่วยในการทำงานจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีทำงานได้รวดเร็ว และปริมาณเพิ่มมากขึ้น 2. ผู้สอบบัญชีในประเทศไทยมีปริมาณเพียงพอกับสถานประกอบการถ้ารู้จักการนำเทคโนโลยีทางด้านบัญชีมาช่วยในการทำงาน ทั้งนี้อาจจะเป็นเพราะว่า แนวทางการพัฒนาผู้สอบบัญชีเพื่อให้การสอบบัญชีมีคุณภาพ ควรพัฒนาผู้สอบบัญชีให้มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับความรู้ทางด้านวิชาชีพบัญชี ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมายความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ ความรู้เกี่ยวกับเทคโนโลยีสารสนเทศ ความรู้เกี่ยวกับวัฒนธรรมทักษะการตรวจสอบงบการเงิน ทักษะทางด้านภาษาต่างประเทศ รวมถึงจริยธรรมทางวิชาชีพ ความรับผิดชอบต่อสังคม พฤติกรรมและทัศนคติ จึงทำให้ข้อเสนอแนะส่วนใหญ่จะเน้นการพัฒนาผู้สอบบัญชีในด้านทักษะทางภาษาและการนำเทคโนโลยีมาช่วยในการปฏิบัติงานสอดคล้องกับงานวิจัยของอมรศิริ ดิสสร (2560 : 157-161) พบว่า องค์ประกอบของรูปแบบพัฒนาการพัฒนาผู้สอบบัญชีในกลุ่มธุรกิจตรวจสอบบัญชีผู้ระดับสากล มีด้วยกัน 3 ด้านได้แก่ ด้านความรู้ มี 5 องค์ประกอบหลักคือ ความรู้ ความเข้าใจทางด้านวิชาชีพบัญชี ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมายและภาษีของธุรกิจที่ตรวจสอบ ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบความรู้เกี่ยวกับเทคโนโลยีสารสนเทศ ความรู้เกี่ยวกับวัฒนธรรมของธุรกิจที่ตรวจสอบ ด้านทักษะ ได้แก่ ทักษะการตรวจสอบงบการเงิน ทักษะด้านภาษาต่างประเทศและคุณลักษณะจริยธรรมทางวิชาชีพ ได้แก่ จริยธรรมทางวิชาชีพ ความรับผิดชอบต่อสังคม สอดคล้องกับงานวิจัยของ สายฝน อุไร (2557 : 107-110) ได้ศึกษาผลกระทบของสมรรถนะการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยพบว่า สมรรถนะการสอบบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้านอยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านคุณลักษณะส่วนบุคคล ด้านความรู้ความสามารถในการสอบบัญชีและด้านทักษะการปฏิบัติงานตรวจสอบ และ

มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีประสิทธิภาพการปฏิบัติงานโดยรวมและเป็นรายด้านอยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านการบรรลุเป้าหมายความสำเร็จด้านมาตรฐานและความน่าเชื่อถือและด้านกระบวนการปฏิบัติงาน และพบว่า สมรรถนะการสอบบัญชีด้านความรู้ความสามารถในการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการปฏิบัติ และสอดคล้องกับงานวิจัยของนิคัทับศรีรัตน์ (2555 : 93-95) ได้ศึกษาผลกระทบของการพัฒนาความเป็นมืออาชีพอย่างต่อเนื่องที่มีต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยพบว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยมีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีการพัฒนาความเป็นมืออาชีพอย่างต่อเนื่องโดยรวมและเป็นรายด้านอยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านการฝึกอบรม ด้านการเพิ่มพูนความรู้อย่างไม่เป็นทางการ ด้านการเรียนรู้ตลอดชีวิต และด้านการเติบโตของขีดความสามารถ รวมทั้งมีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับประสิทธิภาพการสอบบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้านอยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านความถูกต้อง ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล และพบว่า การพัฒนาความเป็นมืออาชีพอย่างต่อเนื่อง ด้านการฝึกอบรม มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงลบกับประสิทธิภาพการสอบบัญชี โดยรวม ด้านความถูกต้อง และด้านความสมบูรณ์ การพัฒนาความเป็นมืออาชีพอย่างต่อเนื่อง ด้านการเพิ่มพูนความรู้อย่างไม่เป็นทางการ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพ การสอบบัญชี

3. แนวทางในการแก้ปัญหาเพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพ พบว่า มีด้านที่ควรพัฒนาอยู่สองด้าน ได้แก่ ด้านความรู้ประกอบด้วย ความรู้เกี่ยวกับวิชาชีพบัญชี ความรู้เกี่ยวกับกฎหมายและภาษีของธุรกิจที่ตรวจสอบ ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ ความรู้เกี่ยวกับเทคโนโลยีสารสนเทศ ด้านทักษะ ประกอบด้วย การตรวจสอบงบการเงิน ภาษาต่างประเทศ และทักษะการคิดวิเคราะห์ โดยการอบรมด้วยสถานการณ์จำลอง การอบรมโดยใช้คอมพิวเตอร์ สื่อการเรียนการสอน อิเล็กทรอนิกส์ การเรียนรู้ด้วยตนเอง และผลการประเมินความเหมาะสมของการแก้ปัญหาเพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพ พบว่า โดยรวมอยู่ในระดับมาก ทั้งนี้อาจจะเป็นเพราะว่า แนวทางในแต่ละด้านมีความเหมาะสมและสอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงของเทคโนโลยีในปัจจุบัน สอดคล้องกับงานวิจัยของ อมรศิริ ดิสร (2560: 157-161) พบว่า องค์ประกอบของรูปแบบพัฒนาการพัฒนาผู้สอบบัญชีในกลุ่มธุรกิจตรวจสอบบัญชีผู้ระดับสากล มีด้วยกัน 3 ด้าน ได้แก่ ด้านความรู้ มี 5 องค์ประกอบหลัก คือ ความรู้ ความเข้าใจทางด้านวิชาชีพบัญชี ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมายและภาษีของธุรกิจที่ตรวจสอบ ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ ความรู้เกี่ยวกับเทคโนโลยีสารสนเทศ ความรู้เกี่ยวกับวัฒนธรรมของธุรกิจที่ตรวจสอบ ด้านทักษะ ได้แก่ ทักษะการตรวจสอบงบการเงิน ทักษะด้านภาษาต่างประเทศ และคุณลักษณะจริยธรรมทางวิชาชีพ ได้แก่ จริยธรรมทางวิชาชีพ ความรับผิดชอบต่อสังคม สอดคล้องกับงานวิจัยของสายฝน อุไร (2557 : 107-110)

ได้ศึกษาผลกระทบของสมรรถนะการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยพบว่า สมรรถนะการสอบบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้านอยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านคุณลักษณะส่วนบุคคล ด้านความรู้ความสามารถในการสอบบัญชีและด้านทักษะการปฏิบัติงานตรวจสอบ และมีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีประสิทธิภาพการปฏิบัติงานโดยรวมและเป็นรายด้านอยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านการบรรลุเป้าหมายความสำเร็จ ด้านมาตรฐานและความน่าเชื่อถือและด้านกระบวนการปฏิบัติงานและพบว่า สมรรถนะการสอบบัญชีด้านความรู้ความสามารถในการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการปฏิบัติและสอดคล้องกับงานวิจัยของ นิดา ทับศรีรัตน์ (2555 : 93-95) ได้ศึกษาผลกระทบของการพัฒนาความเป็นมืออาชีพอย่างต่อเนื่องที่มีต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยพบว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยมีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีการพัฒนาความเป็นมืออาชีพอย่างต่อเนื่องโดยรวมและเป็นรายด้านอยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านการฝึกอบรม ด้านการเพิ่มพูนความรู้อย่างไม่เป็นทางการ ด้านการเรียนรู้ตลอดชีวิต และด้านการเติบโตของขีดความสามารถ รวมทั้งมีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับประสิทธิภาพการสอบบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้านอยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านความถูกต้อง ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล และพบว่า การพัฒนาความเป็นมืออาชีพอย่างต่อเนื่อง ด้านการฝึกอบรม มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงลบกับประสิทธิภาพการสอบบัญชี โดยรวม ด้านความถูกต้อง และด้านความสมบูรณ์ การพัฒนาความเป็นมืออาชีพอย่างต่อเนื่อง ด้านการเพิ่มพูนความรู้อย่างไม่เป็นทางการมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการสอบบัญชี

## ข้อเสนอแนะ

### 1. ข้อเสนอแนะในการนำไปใช้

1.1 การวางแผนการพัฒนาคณากรควรมีการประเมินความรู้ ทักษะและคุณลักษณะก่อนการพัฒนาเพื่อจะได้ทราบถึงระดับความสามารถของแต่ละคนในแต่ละด้าน

1.2 หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี ควรนำผลการวิจัยครั้งนี้ไปพัฒนาผู้สอบบัญชีด้านภาษาต่างประเทศ ความรู้ทางวิชาชีพ ทักษะการตรวจสอบงบการเงินและเทคโนโลยีให้มากขึ้น

1.3 หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี ควรให้การสนับสนุนข้อมูลหรือตัวอย่างประกอบการตรวจสอบบัญชีระดับสากล จัดอบรมเทคนิคการตรวจสอบสมัยใหม่ใช้เทคโนโลยี

1.4 การแลกเปลี่ยนผู้สอบบัญชีระหว่างประเทศของกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกัน หรือการสร้างเครือข่ายการพัฒนาผู้สอบบัญชี จะช่วยให้ผู้สอบบัญชีมีการพัฒนาตนเองอยู่ตลอดเวลา

## 2. ข้อเสนอเชิงนโยบาย

2.1 ควรมีการประเมินหรือทดสอบสมรรถนะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตก่อนการ ต่อใบอนุญาต

2.2 ควรมีการกำหนดค่าตอบแทนที่แตกต่างกันตามความสามารถของแต่ละคน

2.3 ควรมีการแบ่งระดับการเป็นผู้บัญชีรับอนุญาตตามความรู้ความสามารถ

## 3. ข้อเสนอแนะเพื่อการวิจัยต่อไป

3.1 ควรมีการศึกษาปัจจัยที่ส่งผลต่อปริมาณและคุณภาพของผู้สอบบัญชี ในประเทศไทย

3.2 ควรมีการพัฒนารูปแบบการพัฒนาผู้สอบบัญชีที่ส่งผลให้เป็นผู้สอบบัญชี มาตรฐานสากล

3.3 ควรมีการพัฒนารูปแบบการพัฒนาผู้สอบบัญชีโดยใช้เทคโนโลยีที่ทันสมัย เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถเรียนรู้ด้วยตนเอง

3.4 ควรมีการประเมินผู้สอบบัญชีอนุญาตตามมาตรฐานของไทยทุก 4-5 ปี



## บรรณานุกรม

### ภาษาไทย

#### หนังสือ

- กীরติ ชัยยิ่งยง. ขีดความสามารถ : Competency Based Approach. พิมพ์ครั้งที่ 2, กรุงเทพฯ : มิสเตอร์ ก้อปปี, 2550.
- จินดา อัดชู. สมรรถนะและลักษณะการทำงาน. กรุงเทพฯ : เนชั่น, 2546.
- จิรประภา อัครบวร. สร้างคนสร้างผลงาน. กรุงเทพฯ : ก.พลพิมพ์, 2549.
- กิตติพล วัฒนาประดิษฐ์. การบริหารงานในโรงเรียน. กรุงเทพฯ : คุณพินอักษรกิจ, 2554.
- เทือน ทองแก้ว. สมรรถนะหลักการและแนวทางปฏิบัติ. กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยราชภัฏสวนดุสิต, 2550.
- นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ. การสอบบัญชี. พิมพ์ครั้งที่ 2, กรุงเทพฯ : ทีพีเอ็น เพรส, 2552.
- ณรงค์วิทย์ แสนทอง. มารู้จัก Competency กันเถอะ. กรุงเทพฯ : เอชอาร์เซ็นเตอร์, 2547.
- บุญชม ศรีสะอาด. การวิจัยเบื้องต้น. พิมพ์ครั้งที่ 9, กรุงเทพฯ : สุวีริยาสาส์น, 2554.
- พยอม สิงห์แสนห์. การสอบบัญชี. กรุงเทพฯ : ชวนพิมพ์, 2548.
- ศุภชัย ยาวะประภาส. การบริหารงานบุคคลภาครัฐไทย : กระแสใหม่และสิ่งท้าทาย. กรุงเทพฯ : บুকโปรโมชันแอนด์เซอร์วิส จำกัด, 2548.
- สุกัญญา รัศมีธรรมโชติ. แนวทางการพัฒนาทรัพยากรมนุษย์ด้วย Competency Based Learning. พิมพ์ครั้งที่ 3, กรุงเทพฯ : ศิริวัฒนา อินเตอร์พริ้นท์, 2549.
- สุชาย ยังประสิทธิ์กุล. การสอบบัญชี. กรุงเทพฯ : ห้างหุ้นส่วนจำกัด ทีพีเอ็น เพรส, 2549.
- อาภรณ์ ภูวิทย์พันธ์ุ. Competency Dictionary. กรุงเทพฯ : เอชอาร์เซ็นเตอร์, 2548.
- \_\_\_\_\_ . คู่มือการสอบบัญชี. พิมพ์ครั้งที่ 2, กรุงเทพฯ : ทีพีเอ็น เพรส. 2549.

#### วารสาร

- จุฑามน สิทธิผลวนิชยกุล. “การพัฒนาศักยภาพวิชาชีพบัญชีไทยเมื่อเปิดเสรีทางเศรษฐกิจ”, Executive Journal. 32(3), 2012. หน้า 16-24.
- ณัฐชา วัฒนวิไล. “การพัฒนาศักยภาพวิชาชีพบัญชีไทยเมื่อเปิดเสรีทางเศรษฐกิจ”, Executive Journal. 32(3). 2012. หน้า 16-24.

- นวลละออง อุทามนตรี. “การพัฒนาบุคลากร : กรณีศึกษามหาวิทยาลัยอุบลราชธานี”, วารสารศิลปศาสตร์ มหาวิทยาลัยอุบลราชธานี. 11(1), 2558. หน้า 30-31.
- ปรียานัฐ เอี่ยมศิริเมธี. “รูปแบบสมรรถนะวิชาชีพของผู้จัดทำบัญชีเพื่อรองรับการเปิดเสรีทางการค้าอาเซียนในจังหวัดนครราชสีมา”, วารสารร่วมพฤษภูมิ มหาวิทยาลัยเกริก. 34(3), 2559. หน้า 129.
- ปาติดา เชษฐสุนทร. “รูปแบบสมรรถนะวิชาชีพของผู้จัดทำบัญชีเพื่อรองรับการเปิดเสรีทางการค้าอาเซียนในจังหวัดนครราชสีมา”, วารสารร่วมพฤษภูมิ มหาวิทยาลัยเกริก. 34(3), 2559. หน้า 129.
- สำราญ บุญเจริญ. “รูปแบบสมรรถนะวิชาชีพของผู้จัดทำบัญชีเพื่อรองรับการเปิดเสรีทางการค้าอาเซียนในจังหวัดนครราชสีมา”, วารสารร่วมพฤษภูมิ มหาวิทยาลัยเกริก. 34(3), 2559. หน้า 129.
- อานนท์ สักดิ์วีระวิชัย. “แนวความคิดเรื่องสมรรถนะเรื่องเก่าที่เราหลงทาง”, จุฬาลงกรณ์วารสาร, 16(64), 2548. หน้า 57-58.

## วิทยานิพนธ์

- ชาญชัย รัตนสุทธิ. “การพัฒนาความเป็นมืออาชีพของครูด้วยกระบวนการเสริมสร้างพลังอำนาจในโรงเรียนสังกัดสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาอุดรธานีเขต 4”. วิทยานิพนธ์ การศึกษาคณะศึกษาศาสตร์, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม, 2552.
- ฐานิตย์ เกษร. “ผลกระทบของการทำงานเป็นทีมและการบริหารความขัดแย้งที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์”. วิทยานิพนธ์ บัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม, 2551.
- ครุณี วงษ์ศิลป์. “ผลกระทบของความจงรักภักดีต่อวิชาชีพการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีในสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ”. ปริญญาบัญชียามหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม, 2555.
- ชนาทิพย์ วัฒนสุชาติ. “ความสัมพันธ์ระหว่างสมรรถนะทางการสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย”. ปริญญาบัญชียามหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม, 2556.
- ธิฎญา นวลมณี. “ผลกระทบของสมรรถนะทางการบัญชีที่มีต่อความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย”. วิทยานิพนธ์ บัญชียามหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม, 2555.

บุญช่วง ศรีธรรมราช. “ความสัมพันธ์ระหว่างความเชี่ยวชาญการสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย”. ปรินญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม, 2554.

ประภัสสร จันทะไทย. “ผลกระทบของประสบการณ์ในการสอบบัญชีที่มีต่อผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย”. ปรินญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม, 2554.

พิมพ์วี ยามะเทวัน. “ผลกระทบของกระบวนการการสอบบัญชีที่ดีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย”. ปรินญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม, 2557.

รัตนา เนื่องแก้ว. “ความต้องการในการพัฒนาบุคลากรสายสนับสนุนวิชาการ คณะแพทยศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์”. ปรินญามหาบัณฑิต สาขาการบริหารทั่วไป, วิทยาลัยการบริหารรัฐกิจ มหาวิทยาลัยบูรพา, 2548.

เริงฤทธิ์ เชื้อไย. “การพัฒนาโปรแกรมพัฒนาสมรรถนะมุ่งผลสัมฤทธิ์ของครูในสถานศึกษาขั้นพื้นฐาน สังกัดสำนักงานคณะกรรมการการศึกษาขั้นพื้นฐาน”. ปรินญาการศึกษาคุณวุฒิบัณฑิต, สาขาวิชาการบริหารและพัฒนาศึกษา มหาวิทยาลัยมหาสารคาม, 2558.

วนิดา ทับศรีรัตน์. “ผลกระทบของการพัฒนาความเป็นมืออาชีพอย่างต่อเนื่องที่มีต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย”. ปรินญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม, 2555.

อมรศิริ ดิสสร. “รูปแบบการพัฒนาผู้สอบบัญชีในกลุ่มธุรกิจตรวจสอบบัญชีสู่ระดับสากล”. บริหารธุรกิจคุณวุฒิบัณฑิต สาขาวิชาการพัฒนาธุรกิจอุตสาหกรรมและทรัพยากรมนุษย์ ภาควิชาการพัฒนารัฐกิจอุตสาหกรรมและทรัพยากรมนุษย์ บัณฑิตวิทยาลัย, มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ, 2560.

อรพินท์ วงศ์ก่อ. “ผลกระทบของมาตรฐานการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย”. ปรินญาบัญชีมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยมหาสารคาม, 2555.

### เอกสารไม่ตีพิมพ์

อนันต์ ศรีอำไพ. “เอกสารประกอบการสอนวิชา 0501702 การบริหารทรัพยากรบุคคลทางการศึกษา”. มหาวิทยาลัยมหาสารคาม, 2549.

## ฐานข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์

พัฒนาธุรกิจการค้า, กรม. “ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 3 ลักษณะ 22 หุ้นส่วนและบริษัท”. (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก : [https://www.dbd.go.th/ewt\\_news.php?nid=951](https://www.dbd.go.th/ewt_news.php?nid=951), 2562.

รังสิต, มหาวิทยาลัย. “การพัฒนากุศลกร”. (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก : <https://www.rsu.ac.th/hrd2/develop/>, 2563.

วรพล โสคติยานุรักษ์. “การพัฒนาคูณภาพบัญชีเพื่อการเติบโตอย่างยั่งยืนของตลาดทุนไทย”. (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก : <https://www.sec.or.th/TH/2557/bangk-25571023.pdf>, 2562.

ศึกษาธิการ, กระทรวง. “การพัฒนากุศลกร”. (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก : [https://www.moe.go.th/moe/th/news/detail.php?NewsID=9320&Key=news\\_research](https://www.moe.go.th/moe/th/news/detail.php?NewsID=9320&Key=news_research), 2563.

## ภาษาต่างประเทศ

Cira, J. Darrell and others. “Competency-based Pay : Concept in Evolution, Compensation and Benefit Review. 15(3), 2005. p.17-21.

Krejcie, R. V. & Morgan, D. W. (1970). “Determining Sample Size for Research Activities”, Education and Psychological Measurement. 607-610. 30(3), 1970. p.607-610

McClelland, D. C. (2007). “Testing for Competence Rather than Intelligence”. American Psychologist, 28(1), 2017. p.1-14.

Spencer, L. M. and Spencer, S. M. Competence at Work. New York : Wiley, 1993.

ภาคผนวก

## ผนวก ก

### เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

#### แบบสอบถามการวิจัย

#### เรื่อง แนวทางการพัฒนาผู้สอบบัญชีเพื่อให้การสอบบัญชีมีคุณภาพ (สำหรับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต)

##### คำชี้แจง

1. แบบสอบถามฉบับนี้เป็นเครื่องมือสำหรับศึกษาปัญหาเชิงโครงสร้างของงานการตรวจสอบบัญชีในประเทศไทย ผลที่ได้จากการวิจัยครั้งนี้จะนำไปใช้ประโยชน์ในการปรับปรุงแนวทางการพัฒนาผู้สอบบัญชีเพื่อคุณภาพการสอบบัญชีในประเทศไทย ซึ่งจะเป็นข้อมูล ความรู้ และแนวทางใหม่สำหรับผู้ประกอบอาชีพเป็นผู้สอบบัญชีหรือผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องในการพัฒนาผู้สอบบัญชี จะไม่ก่อให้เกิดผลเสียต่อท่านแต่อย่างใด จึงขอความอนุเคราะห์ให้ท่านตอบแบบสอบถามตามความเป็นจริงมากที่สุด

2. แบบสอบถามมีทั้งหมด 4 หน้าแบ่งเป็น 2 ตอนประกอบด้วย

ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม ลักษณะเป็นแบบตรวจสอบรายการ

ตอนที่ 2 ปัญหาเชิงโครงสร้างของงานการตรวจสอบบัญชีในประเทศไทย แบ่งออกเป็น 3 ด้านได้แก่ ด้านความรู้ ประกอบด้วย 4 ด้านย่อย จำนวน 19 ข้อ ด้านทักษะ ประกอบด้วย 2 ด้านย่อย จำนวน 12 ข้อ และด้านจริยธรรมทางวิชาชีพ ประกอบด้วย 3 ด้านย่อย จำนวน 9 ข้อ

ระดับปัญหาเชิงโครงสร้างของงานการตรวจสอบบัญชีในประเทศไทย เป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า 5 ระดับผู้ตอบแบบสอบถามจะเลือกตอบได้เพียงระดับเดียวเท่านั้นมีระดับการปฏิบัติตามเกณฑ์ดังนี้

ระดับ 5 หมายถึง มีระดับปัญหาอยู่ในระดับมากที่สุด

ระดับ 4 หมายถึง มีระดับปัญหาปฏิบัติอยู่ในระดับมาก

ระดับ 3 หมายถึง มีระดับปัญหาปฏิบัติอยู่ในระดับปานกลาง

ระดับ 2 หมายถึง มีระดับปัญหาปฏิบัติอยู่ในระดับน้อย

ระดับ 1 หมายถึง มีระดับปัญหาปฏิบัติอยู่ในระดับน้อยที่สุด

## แนวทางการพัฒนาผู้สอบบัญชีเพื่อให้การสอบบัญชีมีคุณภาพ

**ตอนที่ 1** ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม

**คำชี้แจง** โปรดทำเครื่องหมาย / ลงในช่อง ( ) ให้ตรงตามคุณสมบัติของท่าน

1.1 วุฒิกการศึกษา

( ) ปริญญาตรี ( ) สูงกว่าปริญญาตรี

1.2 ประสบการณ์ทำงาน

( ) ต่ำกว่า 10 ปี ( ) 10 ปีขึ้นไป

**ตอนที่ 2** เชิงโครงสร้างของงานการตรวจสอบบัญชีในประเทศไทย

**คำชี้แจง** โปรดทำเครื่องหมาย / ลงในช่องระดับปัญหาที่ตรงกับสภาพปัญหาที่ท่านมีปัญหา

อยู่ในระดับใด

ข้อ	ปัญหาการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี	ระดับปัญหา				
		5	4	3	2	1
<b>ด้านความรู้</b>						
<b>ความรู้เกี่ยวกับวิชาชีพบัญชี</b>						
1	ความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีระดับสากล					
2	ความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชี					
3	ความเกี่ยวกับระบบบัญชีของธุรกิจที่ตรวจสอบ					
4	ความรู้เกี่ยวกับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของต่างประเทศ					
5	การพัฒนาความรู้ทางบัญชีให้ทัดเทียมระดับนานาชาติ					
6	ความรู้เกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีใหม่ๆ					
<b>ความรู้เกี่ยวกับกฎหมายและภาษีของธุรกิจที่ตรวจสอบ</b>						
7	ความรู้เกี่ยวกับกฎหมายที่เกี่ยวข้องในธุรกิจที่ตรวจสอบ					
8	ความรู้เกี่ยวกับกฎหมายระหว่างประเทศในธุรกิจที่ตรวจสอบ					
9	ความรู้เกี่ยวกับอนุสัญญาภาษีซ้อนในธุรกิจที่ตรวจสอบ					
10	การติดตามการเปลี่ยนแปลงภาษีและกฎหมายอย่างต่อเนื่อง					
<b>ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ</b>						
11	ความรู้ในธุรกิจของลูกค้าที่ตรวจสอบ					
12	ความสามารถในการประเมินความเสี่ยงของลูกค้า					

ข้อ	ปัญหาการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี	ระดับปัญหา				
		5	4	3	2	1
<b>ด้านความรู้</b>						
13	ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่เกิดขึ้นตามการเปลี่ยนแปลงของเทคโนโลยี					
14	ความรู้ในวัฒนธรรมองค์กรที่ตรวจสอบ					
<b>ความรู้เกี่ยวกับเทคโนโลยีสารสนเทศ</b>						
15	ความรู้การใช้โปรแกรมสำหรับการตรวจสอบบัญชี					
16	ความรู้เกี่ยวกับระบบสารสนเทศสำหรับการตรวจสอบบัญชี					
17	ความรู้เกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงของเทคโนโลยีดิจิทัล					
18	ความรู้เกี่ยวกับปัญญาประดิษฐ์ (AI) ทางบัญชี					
19	ความรู้เกี่ยวกับ Big Data					
<b>ด้านทักษะ</b>						
<b>การตรวจสอบงบการเงิน</b>						
20	การวิเคราะห์เปรียบเทียบเบื้องต้นการสอบตามรายการ					
21	การประเมินความเสี่ยงระบบบัญชี ข้อผิดพลาดและการทุจริต					
22	การพิจารณาการตกแต่งงบการเงิน ข้อผิดพลาดและการทุจริต					
23	ทักษะการปฏิบัติงาน และการแก้ปัญหาที่ชัดเจน					
24	การสอบทานข้อเท็จจริงเมื่อพบสิ่งผิดปกติ อันนำมาซึ่งการตกแต่งงบการเงิน					
25	การจัดระบบงานได้ตามมาตรฐานสากล					
26	ความสามารถเขียนรายงานมีความชัดเจน เหมาะสม					
27	การคาดการณ์อนาคตของเหตุการณ์ที่ตรวจพบและผลกระทบที่อาจจะเกิดขึ้น					
28	การเสนอแนะการควบคุมภายในที่เหมาะสมให้แก่องค์กร หลังจากตรวจสอบงบการเงินเรียบร้อยแล้ว					
<b>ภาษาต่างประเทศ</b>						
29	ความสามารถติดต่อสื่อสารเป็นภาษาอังกฤษได้					
30	ความสามารถอ่านและเข้าใจในเนื้อหาภาษาอังกฤษได้					



ข้อ	ปัญหาการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี	ระดับปัญหา				
		5	4	3	2	1
31	ความสามารถเขียนรายงานเป็นภาษาอังกฤษได้					
<b>ด้านจริยธรรมทางวิชาชีพ</b>						
<b>จริยธรรม คุณธรรม</b>						
32	ความซื่อสัตย์ สุจริต					
33	การรักษาความลับของลูกค้า					
34	ความเป็นกลางและเที่ยงธรรม					
ความรับผิดชอบต่อสังคม						
35	การรายงานผลการตรวจสอบงบการเงินตามความจริง เพื่อประโยชน์ต่อผู้ใช้					
36	การเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอ และเหมาะสมต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน					
<b>ด้านจริยธรรมทางวิชาชีพ</b>						
<b>พฤติกรรมและทัศนคติ</b>						
37	มีทัศนคติที่ดีต่อวิชาชีพ ต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ					
38	มีความกระตือรือร้น ที่จะเรียนรู้ตลอดเวลา					
39	มีความเป็นผู้นำ กล้าตัดสินใจ กล้านำเสนอ และ การแก้ปัญหาเฉพาะหน้า					
40	มีการทำงานเป็นทีม					

ผู้วิจัยขอขอบพระคุณในความอนุเคราะห์  
สำหรับการตอบแบบสอบถามในครั้งนี้เป็นอย่างสูง

## แบบสอบถามการวิจัย

### เรื่อง แนวทางการพัฒนาผู้สอบบัญชีเพื่อให้การสอบบัญชีมีคุณภาพ (สำหรับผู้บริหารระดับสูงขององค์กรผู้สอบบัญชี)

#### คำชี้แจง

1. แบบสอบถามฉบับนี้เป็นเครื่องมือสำหรับวิเคราะห์ปัญหา อุปสรรคของกระบวนการได้มาของผู้สอบบัญชีและจำนวนผู้สอบบัญชีกับสถานประกอบการในประเทศไทย ผลที่ได้จากการวิจัยครั้งนี้จะนำไปใช้ประโยชน์ในการปรับปรุงแนวทางการพัฒนาผู้สอบบัญชีเพื่อคุณภาพการสอบบัญชีในประเทศไทย ซึ่งจะเป็นข้อมูล ความรู้ และแนวทางใหม่สำหรับผู้ประกอบอาชีพเป็นผู้สอบบัญชี หรือผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องในการพัฒนาผู้สอบบัญชี จะไม่ก่อให้เกิดผลเสียต่อท่านแต่อย่างใด จึงขอความอนุเคราะห์ให้ท่านตอบแบบสอบถามตามความเป็นจริงมากที่สุด
2. แบบสอบถามมีทั้งหมด 3 หน้าแบ่งเป็น 2 ตอนประกอบด้วย
  - ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม ลักษณะเป็นแบบตรวจสอบรายการ
  - ตอนที่ 2 ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับปัญหา อุปสรรคของกระบวนการได้มาของผู้สอบบัญชี และจำนวนผู้สอบบัญชีกับสถานประกอบการในประเทศไทย เป็นแบบสอบถามปลายเปิด ผู้ตอบแบบสอบถามสามารถแสดงความคิดเห็นได้โดยอิสระ





4. จำนวนผู้สอบบัญชีกับสถานประกอบการในประเทศไทยมีส่วนที่เหมาะสมหรือไม่ และมีข้อเสนอแนะเพิ่มเติมอย่างไร

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

ผู้วิจัยขอขอบพระคุณในความอนุเคราะห์  
สำหรับการตอบแบบสอบถามในครั้งนี้เป็นอย่างสูง

## แบบประเมินความเหมาะสม

เรื่อง แนวทางการพัฒนาผู้สอบบัญชีเพื่อให้การสอบบัญชีมีคุณภาพ  
(สำหรับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต)

### คำชี้แจง

ให้ท่านแสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมของแนวทางการพัฒนาผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในแต่ละประเด็นว่ามีความเหมาะสมอยู่ในระดับใด เพื่อที่จะนำไปเป็นข้อมูลสำหรับกำหนดเป็นแนวทางการพัฒนาผู้สอบบัญชี ด้วยเครื่องหมาย / ในช่องระดับความเหมาะสมตามความเป็นจริงมากที่สุด ข้อมูลที่ได้จะเป็นประโยชน์สำหรับการนำไปใช้เป็นแนวทางการพัฒนาผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของประเทศไทย เพื่อให้การสอบบัญชีมีคุณภาพต่อไป

- 5 มีความเหมาะสมอยู่ในระดับมากที่สุด
- 4 มีความเหมาะสมอยู่ในระดับมาก
- 3 มีความเหมาะสมอยู่ในระดับปานกลาง
- 2 มีความเหมาะสมอยู่ในระดับน้อย
- 1 มีความเหมาะสมอยู่ในระดับน้อยที่สุด

แนวทางการพัฒนาผู้สอบบัญชี	ระดับความเหมาะสม				
	5	4	3	2	1
<b>ด้านเป้าหมาย</b>					
1. เพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพ					
<b>ด้านความรู้</b>					
1. ความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชี					
2. ความรู้เกี่ยวกับระบบบัญชีของธุรกิจที่ตรวจสอบ					
3. ความรู้เกี่ยวกับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของต่างประเทศ					
4. การพัฒนาความรู้ทางบัญชีให้ทัดเทียมระดับนานาชาติ					
5. ความรู้เกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีใหม่ ๆ					
6. ความรู้เกี่ยวกับกฎหมายที่เกี่ยวข้องในธุรกิจที่ตรวจสอบ					
7. ความรู้เกี่ยวกับกฎหมายระหว่างประเทศในธุรกิจที่ตรวจสอบ					
8. ความรู้เกี่ยวกับอนุสัญญาภาษีซ้อนในธุรกิจที่ตรวจสอบ					
9. การติดตามการเปลี่ยนแปลงภาษีและกฎหมายอย่างต่อเนื่อง					

แนวทางการพัฒนาผู้สอบบัญชี	ระดับความเหมาะสม				
	5	4	3	2	1
<b>ด้านความรู้</b>					
10. การติดตามการเปลี่ยนแปลงภาษีและกฎหมายอย่างต่อเนื่อง					
11. ความรู้ในธุรกิจของลูกค้าที่ตรวจสอบ					
12. ความสามารถในการประเมินความเสี่ยงของลูกค้า					
13. ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่เกิดขึ้นตามการเปลี่ยนแปลงของเทคโนโลยี					
14. ความรู้ในวัฒนธรรมองค์กรที่ตรวจสอบ					
15. ความรู้การใช้โปรแกรมสำหรับการตรวจสอบบัญชี					
16. ความรู้เกี่ยวกับระบบสารสนเทศสำหรับการตรวจสอบบัญชี					
17. ความรู้เกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงของเทคโนโลยีดิจิทัล					
18. ความรู้เกี่ยวกับปัญญาประดิษฐ์ (AI) ทางบัญชี					
19. ความรู้เกี่ยวกับ Big Data					
<b>ด้านทักษะ</b>					
1. การวิเคราะห์เปรียบเทียบเบื้องต้นการสอบถามรายการ					
2. การประเมินความเสี่ยงระบบบัญชีข้อผิดพลาดและการทุจริต					
3. การพิจารณาการตกแต่งงบการเงินข้อผิดพลาดและการทุจริต					
4. ทักษะการปฏิบัติงานและการแก้ปัญหา					
5. การสอบทานข้อเท็จจริงเมื่อพบสิ่งผิดปกติอันนำมาซึ่งการตกแต่งงบการเงิน					
6. การจัดระบบงานได้ตามมาตรฐานสากล					
7. ความสามารถเขียนรายงานมีความชัดเจนเหมาะสม					
8. การคาดการณ์อนาคตของเหตุการณ์ที่ตรวจพบและผลกระทบที่อาจเกิดขึ้น					
9. การเสนอแนะการควบคุมภายในที่เหมาะสมให้แก่องค์กรหลังจากตรวจสอบงบการเงินเรียบร้อยแล้ว					

แนวทางการพัฒนาผู้สอบบัญชี	ระดับความเหมาะสม				
	5	4	3	2	1
<b>ด้านทักษะ (ต่อ)</b>					
10. ความสามารถติดต่อสื่อสารเป็นภาษาอังกฤษ					
11. ความสามารถอ่านและเข้าใจในเนื้อหาภาษาอังกฤษ					
12. ความสามารถเขียนรายงานเป็นภาษาอังกฤษ					
13. ทักษะการคิดวิเคราะห์					
<b>ด้านกระบวนการพัฒนา</b>					
1. ศึกษาสภาพปัจจุบัน ปัญหาของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยการสำรวจด้วยแบบประเมินสมรรถนะเกี่ยวกับการสอบบัญชี					
2. วางแผนการพัฒนาผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตามปัญหาที่พบในขั้นตอนที่ 3.1					
3. ดำเนินการพัฒนาผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามแผนด้วยวิธีการที่เหมาะสมได้แก่					
3.1 การอบรมด้วยสถานการณ์จำลอง					
3.2 การอบรมโดยใช้คอมพิวเตอร์ออนไลน์					
3.3 สื่อการเรียนการสอนอิเล็กทรอนิกส์					
3.4 การเรียนรู้ด้วยตนเอง					
4. ประเมินผลการพัฒนาผู้สอบบัญชีด้วยแบบประเมินสมรรถนะเกี่ยวกับการสอบบัญชี					



## ผนวก ข

### ผลการหาคุณภาพเครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

#### 1. ผลการวิเคราะห์หาความเชื่อมั่นของเครื่องมือ

##### Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	30	100.0
	Excluded <sup>a</sup>	0	.0
	Total	30	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

##### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.964	40

**Item-Total Statistics**

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
q1	154.0333	562.171	.731	.962
q2	154.1000	567.610	.585	.963
q3	154.0333	552.723	.800	.962
q4	154.0333	560.102	.779	.962
q5	153.7333	586.823	.302	.964
q6	153.6667	584.299	.345	.964
q7	154.1000	562.714	.721	.962
q8	153.9333	564.409	.699	.962
q9	153.6333	579.689	.397	.964
q10	153.6667	582.782	.392	.964
q11	153.6000	583.559	.395	.964
q12	153.7000	581.666	.373	.964
q13	154.3667	552.516	.797	.962
q14	154.6667	544.989	.829	.961
q15	154.1333	556.671	.760	.962
q16	154.4000	551.697	.833	.961
q17	154.5000	567.293	.575	.963
q18	154.3667	574.309	.545	.963
q19	154.1667	568.833	.612	.963
q20	154.5000	572.190	.558	.963
q21	154.3000	574.838	.578	.963
q22	154.2333	585.151	.376	.964
q23	154.1667	575.799	.469	.963
q24	153.8000	587.338	.378	.965
q25	154.2000	544.855	.821	.961
q26	154.2333	548.599	.805	.962

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
q27	154.3000	540.769	.858	.961
q28	154.2667	548.961	.774	.962
q29	154.0333	582.999	.370	.964
q30	154.4000	552.938	.785	.962
q31	153.7667	579.289	.485	.963
q32	154.3333	545.402	.829	.961
q33	154.0333	573.895	.536	.963
q34	154.1000	577.403	.588	.963
q35	153.8667	578.602	.542	.963
q36	153.9000	576.369	.634	.963
q37	154.3333	550.092	.764	.962
q38	154.2667	550.823	.759	.962
q39	153.8000	572.441	.617	.963
q40	153.6333	576.516	.542	.963

**ผนวก ค**  
**ผลการวิเคราะห์ข้อมูล**

1. ผลการวิเคราะห์ข้อมูลปัญหาการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย

**Statistics**

		Edu	Exp
N	Valid	325	325
	Missing	0	0

**Edu**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
	1.00	120	36.9	36.9	36.9
Valid	2.00	205	63.1	63.1	100.0
	Total	325	100.0	100.0	

**Exp**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
	1.00	156	48.0	48.0	48.0
Valid	2.00	169	52.0	52.0	100.0
	Total	325	100.0	100.0	

## Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
q1	325	3.00	4.00	3.1877	.39107
q2	325	3.00	4.00	3.2154	.41172
q3	325	3.00	4.00	3.3262	.46953
q4	325	3.00	4.00	3.2215	.41592
q5	325	3.00	4.00	3.3108	.46352
q6	325	2.00	4.00	3.1262	.49011
q7	325	3.00	4.00	3.1815	.38606
q8	325	3.00	4.00	3.3754	.48497
q9	325	3.00	4.00	3.3108	.46352
q10	325	3.00	4.00	3.2462	.43143
q11	325	2.00	4.00	3.1262	.48377
q12	325	3.00	4.00	3.1292	.33597
q13	325	3.00	4.00	3.0646	.24623
q14	325	3.00	4.00	3.2523	.43501
q15	325	3.00	4.00	3.3077	.46225
q16	325	3.00	4.00	3.1908	.39351
q17	325	2.00	4.00	3.1323	.48212
q18	325	3.00	4.00	3.1231	.32903
q19	325	3.00	4.00	3.2585	.43846
q20	325	2.00	4.00	3.1292	.49245
q21	325	2.00	4.00	3.0646	.25846
q22	325	3.00	4.00	3.1815	.38606
q23	325	2.00	4.00	3.1292	.34504
q24	325	3.00	4.00	3.0708	.25683
q25	325	3.00	4.00	3.1415	.34911
q26	325	3.00	4.00	3.1815	.38606
q27	325	3.00	4.00	3.2400	.42774
q28	325	3.00	4.00	3.3108	.46352

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
q29	325	2.00	4.00	3.0708	.26858
q30	325	3.00	4.00	3.2462	.43143
q31	325	3.00	4.00	3.3046	.46095
q32	325	1.00	2.00	1.3231	.46837
q33	325	1.00	2.00	1.3415	.47496
q34	325	1.00	2.00	1.3846	.48725
q35	325	1.00	3.00	2.0000	.34247
q36	325	1.00	3.00	2.2308	.43636
q37	325	2.00	3.00	2.1938	.39592
q38	325	1.00	3.00	2.1569	.51219
q39	325	2.00	3.00	2.1262	.33253
q40	325	2.00	3.00	2.1877	.39107
t1	325	2.94	3.77	3.2138	.24910
t2	325	2.83	3.67	3.1841	.24349
t3	325	1.33	2.42	1.8771	.21244
tot	325	2.48	3.28	2.7583	.20025
Valid N (listwise)	325				

## 2. ผลการวิเคราะห์ความเหมาะสมของแนวทางการพัฒนาผู้สอบบัญชีในประเทศไทย

## Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
q1	15	4.00	5.00	4.4000	.50709
q2	15	4.00	5.00	4.3333	.48795
q3	15	4.00	5.00	4.2667	.45774
q4	15	4.00	5.00	4.2000	.41404
q5	15	4.00	5.00	4.4000	.50709
q6	15	3.00	5.00	4.2000	.56061
q7	15	4.00	5.00	4.2000	.41404
q8	15	4.00	5.00	4.4000	.50709
q9	15	4.00	5.00	4.3333	.48795
q10	15	4.00	5.00	4.2667	.45774
q11	15	4.00	5.00	4.4000	.50709
q12	15	4.00	5.00	4.1333	.35187
q13	15	4.00	5.00	4.2000	.41404
q14	15	4.00	5.00	4.3333	.48795
q15	15	4.00	5.00	4.3333	.48795
q16	15	4.00	5.00	4.2667	.45774
q17	15	4.00	5.00	4.3333	.48795
q18	15	4.00	5.00	4.2000	.41404
q19	15	4.00	5.00	4.3333	.48795
q20	15	4.00	5.00	4.2667	.45774
q21	15	4.00	5.00	4.2000	.41404
q22	15	4.00	5.00	4.2667	.45774
q23	15	4.00	5.00	4.4667	.51640
q24	15	4.00	5.00	4.2667	.45774
q25	15	4.00	5.00	4.3333	.48795

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
q26	15	4.00	5.00	4.4000	.50709
q27	15	4.00	5.00	4.4667	.51640
q28	15	4.00	5.00	4.4667	.51640
q29	15	4.00	5.00	4.4000	.50709
q30	15	4.00	5.00	4.2000	.41404
q31	15	4.00	5.00	4.4667	.51640
q32	15	4.00	5.00	4.4667	.51640
q33	15	4.00	5.00	4.4000	.50709
q34	15	4.00	5.00	4.3333	.48795
q35	15	4.00	5.00	4.2667	.45774
q36	15	4.00	5.00	4.4000	.50709
q37	15	4.00	5.00	4.2667	.45774
q38	15	4.00	5.00	4.4000	.50709
q39	15	4.00	5.00	4.2667	.45774
q40	15	4.00	5.00	4.4000	.50709
t1	15	4.05	4.79	4.2912	.23187
t2	15	4.00	4.69	4.3333	.21886
t3	15	4.00	5.00	4.3333	.40825
tot	15	4.04	4.71	4.3193	.20449
Valid N (listwise)	15				



## ประวัติย่อผู้วิจัย

- ชื่อ - นามสกุล : นายเมธี แสงมณี
- วัน เดือน ปีเกิด : 17 พฤษภาคม 2510
- การศึกษา : หลักสูตรสถาบันบริหารธุรกิจบัณฑิต (การบัญชี) มหาวิทยาลัยรามคำแหง  
 : บริหารธุรกิจมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์  
 : “ประกาศนียบัตรชั้นสูงการบริหารงานภาครัฐ และกฎหมายมหาชน”  
 สถาบันพระปกเกล้า รุ่นที่ 11  
 : ประกาศนียบัตรไทยกับประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน  
 สถาบันพระปกเกล้า รุ่นที่ 3  
 : หลักสูตรนักบริหารการยุติธรรมทางปกครองระดับสูง  
 วิทยาลัยการยุติธรรมทางปกครอง สำนักศาลปกครอง รุ่นที่ 5  
 : หลักสูตรการบริหารจัดการด้านความมั่นคงขั้นสูงสมาคม  
 วิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร ในพระบรมราชูปถัมภ์ รุ่นที่ 6

### ประวัติการทำงานโดยย่อ

- : วิทยากรบรรยาย
- : สมาคมสโมสรนักลงทุน (BOI)
- : กลุ่มบริษัท SCG
- : กรมสรรพากร
- : กลุ่มบริษัทไทยซัมมิท
- : บริษัท ฝึกอบรมและสัมมนาธรรมนิติ จำกัด
- : กลุ่มบริษัทไทยบริดจสโตน
- : กลุ่มบริษัททอสกานา
- : กลุ่มบริษัทซูเปอร์ เอนเนอร์จี
- ตำแหน่งปัจจุบัน : กรรมการผู้จัดการ บริษัท บางกอก อินเทอร์เน็ต เนชั่นแนล ออดิท จำกัด

# สรุปย่อ

ลักษณะวิชา การเศรษฐกิจ

เรื่อง แนวทางการพัฒนาผู้สอบบัญชีเพื่อให้การสอบบัญชีมีคุณภาพ

ผู้วิจัย นายเมธี แสงมณี หลักสูตร วปอ. รุ่นที่ 62

ตำแหน่ง กรรมการผู้จัดการ บริษัท บางกอก อินเทอร์เน็ต เนชั่นแนล ออดิท จำกัด

## ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ความเปลี่ยนแปลงจากโลกาภิวัตน์และความก้าวหน้าทางวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี ที่ได้รับการพัฒนาอย่างก้าวกระโดดจะก่อให้เกิดนวัตกรรมอย่างพลิกผัน เช่น เทคโนโลยี ปัญญาประดิษฐ์ อินเทอร์เน็ตในทุกสิ่ง การวิเคราะห์ข้อมูลขนาดใหญ่ หุ่นยนต์และโดรน เทคโนโลยี พันธุกรรมสมัยใหม่ และเทคโนโลยีทางการเงิน มีแนวโน้มการพัฒนาเทคโนโลยีอย่างก้าวกระโดด คาดว่าจะเป็นปัจจัยสนับสนุนหลักที่ช่วยทำให้เศรษฐกิจโลก และเศรษฐกิจไทยมีแนวโน้มที่จะ กลับมาขยายตัวได้เข้มแข็งขึ้น แนวโน้มสำคัญที่จำเป็นต้องมีการติดตามอย่างใกล้ชิด ความท้าทาย ต่อการพัฒนาประเทศในหลายมิติทั้งในส่วนของการทำงานและอาชีพสาขาการผลิตและบริการใหม่ ความมั่นคงของประเทศอันเกิดจากภัยคุกคามและความเสี่ยงด้านอื่นที่ซับซ้อนขึ้นอาชญากรรมไซเบอร์ รูปแบบการก่อสงครามที่ใช้เทคโนโลยีเป็นเครื่องมือ การเคลื่อนย้ายอย่างเสรี และรวดเร็วของผู้คน เงินทุน ข้อมูลข่าวสาร องค์กรความรู้ เทคโนโลยีและสินค้าและบริการ ด้วยการเปลี่ยนแปลง ทางเทคโนโลยีและนวัตกรรมดังกล่าวส่งผลต่อการจ้างงาน และอาชีพมีรูปแบบ และลักษณะงาน ที่เปลี่ยนไป มีความต้องการแรงงานที่มีสมรรถนะสูงเพิ่มมากขึ้น หลายอาชีพอาจหายไปจาก ตลาดงานในปัจจุบัน และบางอาชีพจะถูกทดแทนด้วยระบบอัตโนมัติ ดังนั้นผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี เป็นอาชีพหนึ่งที่จะต้องมีการปรับตัวให้ทันกับการเปลี่ยนแปลง

การเปลี่ยนแปลงของสังคมโลกาภิวัตน์มีผลทำให้มีการบันทึกบัญชีจากสถานที่ต่าง ๆ ทั่วโลกโดยระบบงานออนไลน์ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ต้องมีการปรับตัวยกระดับคุณภาพ และ ศักยภาพของตนเองในด้านต่าง ๆ นอกเหนือจากความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานบัญชีแล้วยังคงต้องพัฒนา ความรู้ในศาสตร์อื่นที่เกี่ยวข้องเพิ่มมากขึ้น ได้แก่ การบริหาร ภาวะผู้นำ การเงิน เศรษฐศาสตร์ ปัจจุบันผู้สอบบัญชีที่ขึ้นทะเบียนกับสภาวิชาชีพมี จำนวน 9,988 คน ผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานอยู่จริง ประมาณ 6,000 คน (สภาวิชาชีพบัญชี, 2562) ในจำนวนผู้สอบบัญชีทั้งหมด สามารถไปทำงานใน ต่างประเทศได้ปีละ 10 คนคิดเป็นร้อยละ 0.10 ของผู้สอบบัญชีทั้งหมด จะเห็นได้ว่าผู้สอบบัญชี ที่ไปทำงานในระดับนานาชาติมีจำนวนน้อย เนื่องจากพบว่า ผู้สอบบัญชียังมีปัญหาด้านทักษะ

วิชาชีพ ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ ด้านทัศนคติ คุณธรรมและจริยธรรม ภาษาต่างประเทศ และ ทักษะทางสังคม อมรศิริ ดิสสร (2560 : 157-161) กล่าวว่า ความรู้ ความเข้าใจทางด้านวิชาชีพบัญชี ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมาย และภาษีของธุรกิจที่ตรวจสอบ ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ ความรู้เกี่ยวกับเทคโนโลยีสารสนเทศ ความรู้เกี่ยวกับวัฒนธรรมของธุรกิจที่ตรวจสอบ ทักษะการตรวจสอบงบการเงิน ทักษะด้านภาษาต่างประเทศ โดยรวมผู้สอบบัญชีในประเทศไทย มีความสามารถอยู่ในระดับปานกลาง และอมรา ตรีศรีวัฒน์ ( 2559 อ้างถึงใน อมรศิริ ดิสสร, 2560 : 7) กล่าวว่า ผู้สอบบัญชีซึ่งขาดทักษะทางด้านภาษาต่างประเทศและทักษะทางสังคม สำหรับแนวทางการพัฒนาผู้สอบบัญชีเพื่อให้การสอบบัญชีมีคุณภาพ ควรพัฒนาผู้สอบบัญชีให้มี ความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับความรู้ทางด้านวิชาชีพบัญชี ความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมาย ความรู้ เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ ความรู้เกี่ยวกับเทคโนโลยีสารสนเทศ ความรู้เกี่ยวกับวัฒนธรรมทักษะ การตรวจสอบงบการเงิน ทักษะทางด้านภาษาต่างประเทศ รวมถึงจริยธรรมทางวิชาชีพ ความรับผิดชอบต่อสังคม พฤติกรรมและทัศนคติ

จากความสำคัญและปัญหาดังกล่าว ผู้วิจัยจึงมีความสนใจ ศึกษาปัญหาการปฏิบัติงาน ของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย ความเหมาะสมของกระบวนการได้มาของผู้สอบบัญชีและผู้สอบบัญชี กับสถานประกอบ การในประเทศไทย และแนวทางการพัฒนาผู้สอบบัญชีเพื่อให้การสอบบัญชี มีคุณภาพ เพื่อนำผลที่ได้มา เป็นแนวทางการพัฒนาผู้สอบบัญชีเพื่อคุณภาพการสอบบัญชี ในประเทศไทย ซึ่งเป็นข้อมูล ความรู้ และแนวทางใหม่สำหรับผู้ประกอบอาชีพเป็นผู้สอบบัญชี หรือผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องสำหรับการพัฒนาผู้สอบบัญชี

## วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. ศึกษาปัญหาเชิงโครงสร้างของงานการตรวจสอบบัญชีในประเทศไทย
2. ศึกษาวิเคราะห์ ปัญหา อุปสรรคของกระบวนการได้มาของผู้สอบบัญชีและจำนวน ผู้สอบบัญชีกับจำนวนสถานประกอบการในประเทศไทย
3. เพื่อศึกษาแนวทางในการแก้ปัญหาเพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพ

## ขอบเขตของการวิจัย

### 1. ขอบเขตด้านเนื้อหา

เนื้อหาสำหรับการวิจัยในครั้งนี้ได้แก่ ปัญหาการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีผู้วิจัย ประยุกต์มาจากสมรรถนะของผู้สอบบัญชี มีด้วยกัน 3 ด้านได้แก่ ด้านความรู้ ด้านทักษะ และ

จริยธรรมทางวิชาชีพ ได้มาจากแนวคิดของ อมรศิริ ดิสสร (2560 : 157-161); ตำราญ บุญเจริญ ปรีชาณัฐ เอื้อยศิริเมธี และปาลิตา เศรษฐ์สุนทร (2559 : 129) และ สายฝน อุไร (2557 : 107-110) ส่วนกระบวนการ ได้มาของการเป็นผู้สอบบัญชีมีด้วยกัน 3 ขั้นตอนได้แก่ ประสพการณ์ผ่านการฝึกหัดงาน การทดสอบความรู้ผ่านการทดสอบ การศึกษาสำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรี ได้มาจากนิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทเพชร (2545 : 10) สำหรับแนวทางการพัฒนาผู้สอบบัญชี มีด้วยกัน 3 ด้านได้แก่ ด้านความรู้ ด้านทักษะ และด้านจริยธรรมทางวิชาชีพ และ 3 แนวทาง ได้แก่ การฝึกอบรม การศึกษา และการพัฒนา ได้มาจากมหาวิทยาลัยรังสิต (2563); รัตนา เนื่องแก้ว, 2548 : 32-35) และศุภชัย ยาวะประภาส (2548 : 182)

## 2. ขอบเขตด้านประชากร

ประชากรที่ใช้ในการศึกษาสำหรับวัตถุประสงค์ข้อที่ 1 เป็นผู้สอบบัญชีผู้รับอนุญาต ในประเทศไทยทั้งหมด จำนวน 9,988 คน กลุ่มตัวอย่างจำนวน 370 คน ได้มาโดยการสุ่มอย่างง่าย ด้วยวิธีการจับสลาก และกลุ่มเป้าหมายที่ใช้ในการศึกษาสำหรับวัตถุประสงค์ข้อที่ 2 และ 3 เป็นผู้บริหาร ระดับสูงขององค์กรผู้สอบบัญชี จำนวน 15 คน ได้มาโดยการเลือกแบบเจาะจง

## 3. ขอบเขตด้านเวลา

ระยะเวลาที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ตั้งแต่ ธันวาคม 2562 – พฤษภาคม 2563

## วิธีดำเนินการวิจัย

### 1. ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ขั้นตอนที่ 1 ศึกษาปัญหาเชิงโครงสร้างของงานการตรวจสอบบัญชีในประเทศไทย จากกลุ่มตัวอย่างที่เป็นผู้สอบบัญชี ผู้รับอนุญาตในประเทศไทยทั้งหมด จำนวน 370 คน ส่วนขั้นตอนที่ 2 ศึกษาวิเคราะห์ ปัญหา อุปสรรคของกระบวนการ ได้มาของผู้สอบบัญชี และจำนวนผู้สอบบัญชีกับ สถานประกอบการในประเทศไทย โดยกลุ่มเป้าหมายเป็นผู้บริหารระดับสูงขององค์กรผู้สอบบัญชี จำนวน 15 คน ได้มาโดยการเลือกแบบเจาะจง และขั้นตอนที่ 3 ศึกษาแนวทางในการแก้ปัญหา เพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพ โดยกลุ่มเป้าหมายเป็นผู้บริหารระดับสูงขององค์กรผู้สอบบัญชี จำนวน 15 คน ได้มาโดยการเลือกแบบเจาะจง

### 2. เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล

เครื่องมือเป็นแบบสอบถาม 3 ฉบับคือ แบบสอบถามเกี่ยวกับปัญหาเชิงโครงสร้าง ของงานการตรวจสอบบัญชีในประเทศไทย แบบสอบถามเกี่ยวกับปัญหา อุปสรรคของกระบวนการ ได้มาของผู้สอบบัญชีและจำนวนผู้สอบบัญชีกับสถานประกอบการในประเทศไทย เป็นแบบสอบถาม

แบบปลายเปิด และแบบประเมินความเหมาะสมของแนวทางในการแก้ปัญหาเพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพ

### 3. การเก็บรวบรวมข้อมูล

ผู้วิจัยทำหนังสือขอความอนุเคราะห์ ถึงผู้สอบบัญชีที่เป็นกลุ่มตัวอย่างและผู้บริหารระดับสูงขององค์กรผู้สอบบัญชี จากนั้นนำหนังสือขอความอนุเคราะห์และแบบสอบถามพร้อมซองติดแสตมป์สำหรับการตอบกลับส่งไปยังที่อยู่ของกลุ่มตัวอย่างและรอการส่งกลับประมาณ 2 สัปดาห์ สำหรับผู้บริหารระดับสูงขององค์กรผู้สอบบัญชีผู้วิจัยนำส่งและนำกลับเอง และทำการตรวจสอบและจัดลำดับแบบสอบถามที่ได้รับการส่งกลับ โดยได้แบบสอบถามกลับมาจำนวน 325 ฉบับ คิดเป็น ร้อยละ 87.83 สำหรับผู้บริหารระดับสูงขององค์กรผู้สอบบัญชีได้กลับ 15 ฉบับ คิดเป็นร้อยละ 100

### 4. การวิเคราะห์ข้อมูล

การศึกษาปัญหาเชิงโครงสร้างของงานการตรวจสอบบัญชีในประเทศไทย ทำการวิเคราะห์ด้วยการหาค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และเสนอข้อมูลเป็นตารางประกอบความเรียง ส่วนการวิเคราะห์ปัญหา อุปสรรคของกระบวนการได้มาของผู้สอบบัญชีและจำนวนผู้สอบบัญชีกับสถานประกอบการในประเทศไทย ทำการวิเคราะห์ ด้วยการวิเคราะห์เนื้อหา และการศึกษาแนวทางในการแก้ปัญหาเพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพ ทำการวิเคราะห์ด้วยการหาค่าเฉลี่ยส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และเสนอข้อมูลเป็นตารางประกอบความเรียง และแนวทางในการแก้ปัญหาเพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพ

## ผลการวิจัย

1. ผลการศึกษาปัญหาเชิงโครงสร้างของงานการตรวจสอบบัญชีในประเทศไทย พบว่า ระดับปัญหาเชิงโครงสร้างของงานการตรวจสอบบัญชีในประเทศไทยตามความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย โดยรวมมีปัญหาอยู่ในระดับปานกลาง ส่วนด้านจริยธรรมทางวิชาชีพ มีปัญหาอยู่ในระดับน้อย

2. ปัญหา อุปสรรคของกระบวนการได้มาของผู้สอบบัญชีและจำนวนผู้สอบบัญชีกับสถานประกอบการในประเทศไทย พบว่า ด้านประสบการณ์ผ่านการฝึกหัดงานของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย มีข้อเสนอแนะเพิ่มเติมคือ สถานประกอบการหรือที่ฝึกประสบการณ์ ควรมีมาตรฐานเพิ่มขึ้นให้ได้ระดับสากล การฝึกหัดงานของผู้สอบบัญชีควรมีการสร้าง

เครือข่ายความร่วมมือร่วมกัน เพื่อให้ผู้ฝึกหัดได้ประสบการณ์ที่ทันสมัยและพร้อมปฏิบัติงานเมื่อฝึกจบ และผู้สอบบัญชีควรเป็นทั้งนักบัญชี และนักเทคโนโลยีด้านบัญชี มีข้อเสนอแนะดังนี้

2.1 ด้านการทดสอบความรู้ผู้สอบบัญชีในประเทศไทย ควรมีการทดสอบภาษาอังกฤษที่มีมาตรฐานสากล ควรมีการทดสอบความรู้และการใช้เทคโนโลยีเกี่ยวกับบัญชี ควรมีการเพิ่มเนื้อหาเกี่ยวกับบัญชีสู่ประดิษฐ์และโปรแกรมทางด้านบัญชีที่เป็นระบบสากล และควรปรับเนื้อหาให้ผู้สอบบัญชีมีความเป็นสากลมากขึ้น

2.2 ด้านการศึกษาสำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรีของผู้สอบบัญชี ควรเพิ่มทักษะทางภาษาต่างประเทศเข้าไปในหลักสูตรให้ เข้มข้น โดยเฉพาะภาษาอังกฤษให้สามารถอ่านออก เขียนได้ในระดับดีขึ้น ไป ควรเพิ่มความรู้และทักษะด้านเทคโนโลยีดิจิทัลเพิ่มมากขึ้นในระดับดีขึ้น ไป ควรเพิ่มทักษะการคิดวิเคราะห์และการแก้ปัญหาให้นักศึกษามากขึ้น

2.3 ด้านจำนวนผู้สอบบัญชีกับสถานประกอบการในประเทศไทย ควรพัฒนาผู้สอบบัญชีให้เป็นคนทันสมัยใช้เทคโนโลยีมาช่วยในการทำงานจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีทำงานได้รวดเร็ว และปริมาณเพิ่มมากขึ้น ผู้สอบบัญชีในประเทศไทยมีปริมาณเพียงพอกับสถานประกอบการ ถ้ารู้จักการนำเทคโนโลยีทางด้านบัญชีมาช่วยในการทำงาน

3. แนวทางในการแก้ปัญหาเพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพ พบว่า มีด้านที่ควรพัฒนาอยู่สองด้าน ได้แก่ ด้านความรู้ ประกอบด้วย ความรู้เกี่ยวกับวิชาชีพบัญชี ความรู้เกี่ยวกับกฎหมายและภาษีของธุรกิจที่ตรวจสอบ ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ ความรู้เกี่ยวกับเทคโนโลยีสารสนเทศ ด้านทักษะ ประกอบด้วย การตรวจสอบงบการเงิน ภาษาต่างประเทศ และทักษะการคิดวิเคราะห์ โดยการการอบรมด้วยสถานการณ์จำลอง การอบรมโดยใช้คอมพิวเตอร์สื่อการเรียนการสอน อิเล็กทรอนิกส์ การเรียนรู้ด้วยตนเอง และผลการประเมินความเหมาะสมของการแก้ปัญหา เพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพ พบว่า โดยรวมอยู่ในระดับมาก

## ข้อเสนอแนะ

### 1. ข้อเสนอแนะในการนำไปใช้

1.1 การวางแผนการพัฒนานุคลากรควรมีการประเมินความรู้ ทักษะและคุณลักษณะก่อนการพัฒนาเพื่อจะได้ทราบถึงระดับความสามารถของแต่ละคนในแต่ละด้าน

1.2 หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี ควรนำผลการวิจัยครั้งนี้ไปพัฒนาผู้สอบบัญชีด้านภาษาต่างประเทศ ความรู้ทางวิชาชีพ ทักษะการตรวจสอบงบการเงินและเทคโนโลยีให้มากขึ้น

1.3 หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี ควรให้การสนับสนุนข้อมูลหรือตัวอย่างประกอบการตรวจสอบบัญชีระดับสากล จัดอบรมเทคนิคการตรวจสอบสมัยใหม่โดยใช้เทคโนโลยี

1.4 การแลกเปลี่ยนผู้สอบบัญชีระหว่างประเทศของกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกัน หรือการสร้างเครือข่ายการพัฒนาผู้สอบบัญชี จะช่วยให้ผู้สอบบัญชีมีการพัฒนาตนเองอยู่ตลอดเวลา

## 2. ข้อเสนอแนะเพื่อการวิจัยต่อไป

2.1 ควรมีการศึกษาปัจจัยที่ส่งผลต่อปริมาณและคุณภาพของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย

2.2 ควรมีการพัฒนารูปแบบการพัฒนาผู้สอบบัญชีที่ส่งผลให้เป็นผู้สอบบัญชีมาตรฐานสากล

2.3 ควรมีการพัฒนารูปแบบการพัฒนาผู้สอบบัญชีโดยใช้เทคโนโลยีที่ทันสมัย เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถเรียนรู้ด้วยตนเอง

2.4 ควรมีการประเมินผู้สอบบัญชีอนุญาตตามมาตรฐานของไทยทุก 4-5 ปี

## 3. ข้อเสนอเชิงนโยบาย

3.1 ควรมีการประเมินหรือทดสอบสมรรถนะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตก่อนการต่อไปอนุญาต

3.2 ควรมีการกำหนดค่าตอบแทนที่แตกต่างกันตามความสามารถของแต่ละคน

3.3 ควรมีการแบ่งระดับการเป็นผู้บัญชีรับอนุญาตตามความรู้ความสามารถ