

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาเรื่องปัจจัยที่มีผลต่อคุณภาพของผู้สอบบัญชีในยุคไทยแลนด์ 4.0 ผู้ศึกษาได้ศึกษาเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องและได้นำเสนอตามหัวข้อต่อไปนี้

- 2.1 คุณภาพการสอบบัญชี (Auditing Quality)
- 2.2 ความเป็นเลิศทางการสอบบัญชี (Audit Excellence)
- 2.3 กลยุทธ์การปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีสมัยใหม่ (Modern Audit Practice Strategy)
- 2.4 การควบคุมการสอบบัญชี (Audit Control)
- 2.5 ปัจจัยที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี
- 2.6 แนวคิดและคุณภาพของผู้สอบบัญชีที่ดี
- 2.7 ปัจจัยภายนอกที่มีต่อคุณภาพงบการเงิน
- 2.8 แนวคิดไทยแลนด์ 4.0
- 2.9 การวิเคราะห์ SWOT และ TOWS Matrix
- 2.10 การวิเคราะห์สมการถดถอย (Regression analysis)
- 2.11 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

2.1 คุณภาพการสอบบัญชี (Auditing Quality)

คุณภาพการสอบบัญชี หมายถึง ผลลัพธ์ในส่วนรายงานการสอบบัญชี ซึ่งแสดงสาระสำคัญเกี่ยวกับผลการดำเนินงานหรืองบการเงินที่ปราศจากความผิดพลาด มีความเป็นจริง ครบถ้วนและเป็นประโยชน์ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้รายงานทางการเงิน โดยประยุกต์จากแนวคิดหลักเกณฑ์และข้อกำหนดตามมาตรฐานการตรวจสอบ รหัส 2420 (สมาคมผู้ตรวจสอบภายใน: 2547) มีองค์ประกอบ ดังนี้

1. ด้านความถูกต้อง (Accuracy) หมายถึง การไม่เกิดข้อผิดพลาด บิดเบือนและเป็นไปตามความจริงที่เกี่ยวข้อง ความถูกต้อง ข้อความทุกประโยค ตัวเลข ผู้ตรวจสอบได้รวบรวมประเมินและสรุปนำเสนออย่างระมัดระวังและแม่นยำแล้ว

2. ด้านความเที่ยงธรรม (Objectiveness) หมายถึง การสื่อสารที่ถูกต้องตามควร (Fair) ไม่ลำเอียงทั้งจากทัศนคติและผลการประเมินที่เป็นกลาง โดยพิจารณาจากความจริงและสถานการณ์รอบด้านแล้วทั้งนี้ การสังเกตการณ์การสรุปและการเสนอแนะของผู้ตรวจสอบต้องได้มาจากการกระทำที่ปราศจากอคติ ลำเอียง ไม่มีผลประโยชน์ส่วนตัวหรือไม่อยู่ภายใต้อิทธิพลของผู้อื่น

3. ด้านความชัดเจน (Clearness) หมายถึง ความสามารถในการสื่อความให้ผู้อ่านรายงานเข้าใจ แสดงลำดับความเป็นเหตุเป็นผลความชัดเจนอาจเกิดขึ้น โดยหลีกเลี่ยงการใช้ภาษาทางวิชาการที่ไม่จำเป็น หากจำเป็นต้องใช้ศัพท์เทคนิคต้องมีคำอธิบายหรือนิยามศัพท์ที่ใช้

4. ด้านความกะทัดรัด (Conciseness) หมายถึง การสื่อสารตรงประเด็นไม่อ้อมค้อม การตัดทอนข้อความและคำฟุ่มเฟือยที่ไม่จำเป็นออกไปโดยผู้ตรวจสอบยังคงต้องรักษาความต่อเนื่องของแนวความคิดที่รายงานไว้ ตลอดจนความถูกต้องของการใช้ภาษาเพื่อให้ผู้อ่านเข้าใจและใช้เวลาน้อย

5. ด้านความคิดสร้างสรรค์ (Creation) หมายถึง การสื่อสารที่ช่วยและจูงใจให้ผู้ปฏิบัติงานและองค์กรมีการปรับปรุงในสิ่งที่จำเป็น โดยเนื้อหาควรเป็นประโยชน์ให้บรรยากาศเชิงบวกและมีความหมายต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร

6. ด้านความสมบูรณ์ (Completion) หมายถึง การเสนอรายงานที่ครบถ้วนสมบูรณ์หมายถึง การไม่ขาดสารสนเทศที่สำคัญต่อผู้อ่านที่เป็นเป้าหมาย ซึ่งควรประกอบด้วยสารสนเทศและข้อสังเกตที่สนับสนุนข้อสรุปและข้อเสนอแนะที่เพียงพอ

7. ด้านความทันเวลา (Timeliness) หมายถึง การเสนอรายงานต้องกระทำภายในเวลาที่ดีให้ผู้เกี่ยวข้องมีโอกาสแก้ไข การเสนอผลการตรวจไม่ควรล่าช้าและควรทำในระดับด่วนเพื่อช่วยให้การแก้ไขมีประสิทธิภาพ

2.2 ความเป็นเลิศทางการสอบบัญชี (Audit Excellence)

ความเป็นเลิศทางการสอบบัญชี หมายถึง การวินิจฉัย การรับรู้และประเมินผลการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีว่ามีการปฏิบัติงานที่ถูกต้อง มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลสามารถบรรลุเป้าหมายในผลที่คาดหวังของความสำเร็จทั้ง 4 ด้าน ดังนี้ (สมใจ ลักษณะ , 2552:262 – 263)

1. การบรรลุเป้าหมาย (Goal Accomplishment) หมายถึง การพิจารณาว่าการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชี การประเมินหลักฐานและการรายงานผลการตรวจสอบของการสอบบัญชีว่าตรงเป้าหมาย ความต้องการเพียงใด

2. การจัดหาและใช้ทรัพยากร (System Resource) หมายถึง การปฏิบัติงานได้ตามเป้าหมายความสำเร็จนั้น จะต้องจัดหาอย่างไรและใช้ปัจจัยทรัพยากรได้ครบถ้วนเพียงพอเพียงใด เป็นการพิจารณาประสิทธิภาพของการใช้ทรัพยากรในลักษณะที่ทรัพยากรเพียงพอสำหรับการดำเนินงานตามแผนที่กำหนดไว้และทรัพยากรถูกใช้อย่างมีประสิทธิภาพได้มาตรฐาน มีความถูกต้องเหมาะสมเพียงใด ไม่เกิดการสูญเปล่าในการใช้ทรัพยากรในการปฏิบัติงาน

3. กระบวนการปฏิบัติงาน (Processes and Operations) หมายถึง การปฏิบัติงานให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี ปฏิบัติหน้าที่ตามบทบาท วิชาชีพ ปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพได้งานครบถ้วน ใช้เวลาน้อย มีการใช้นวัตกรรมใหม่ๆ และมีเทคโนโลยีช่วยปฏิบัติงานทำงานเต็มศักยภาพ ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ร่วมงานมีความราบรื่นไม่มีข้อขัดแย้ง

4. ด้านความพึงพอใจจากผู้ที่เกี่ยวข้อง (Participants' Satisfaction) หมายถึง การรับรู้ถึงความสำเร็จในกระบวนการปฏิบัติงานด้านต่างๆของตน ต้องนำมาซึ่งความพึงพอใจความรู้สึกหรือทัศนคติที่ดีของผู้เกี่ยวข้องต่าง ๆตามไปด้วย

2.3 กลยุทธ์การปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีสมัยใหม่ (Modern Audit Practice Strategy)

กลยุทธ์การปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีสมัยใหม่ หมายถึง การพัฒนากลยุทธ์ใหม่ๆ ในการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชี โดยการใช้วิธีการที่เหมาะสม ทำในสิ่งที่ถูกและควรทำ เหมาะสมกับสถานการณ์สำหรับลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขตของ การตรวจสอบที่คาดไว้ ปฏิบัติงานตามหน้าที่และความรับผิดชอบในฐานะผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรฐานแห่งวิชาชีพและข้อกำหนดและสอดคล้องกับ ความคาดหวังของลูกค้า ประกอบด้วย (สุชาย ยังประสิทธิ์กุล, 2550: 1-30 – 1-43)

1. การเตรียมงานและวางแผน (Preparing and Planning) หมายถึง การรวบรวมข้อมูลต่างๆ ที่เกี่ยวกับลูกค้า เช่น ข้อมูลทางอุตสาหกรรม ที่ลูกค้าดำเนินการอยู่ ข้อมูลการเงินในอดีตของลูกค้า ระบบบัญชีและการควบคุมภายในการจัดแบ่งส่วนงาน และศึกษาทำความเข้าใจในธุรกิจของลูกค้า ตลอดจนวิเคราะห์ความเสี่ยงในการรับงานสอบบัญชี เพื่อใช้ประกอบในการพิจารณารับงานสอบบัญชีของลูกค้าแต่ละราย หากข้อมูลของลูกค้ามีความเสี่ยงมากหรือในการตรวจสอบต้องใช้ความรู้ ความชำนาญเป็นพิเศษเกินความสามารถผู้สอบบัญชีควรพิจารณาปฏิเสธการรับงานดังกล่าว

2. การตรวจสอบและรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชี (Testing and Collecting Audit Evidence) หมายถึง การทดสอบการควบคุม ซึ่งจะทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถประเมินกิจการที่ตน ตรวจสอบว่ามีระบบควบคุมภายในที่ดีหรือไม่ ซึ่งระบบการควบคุมภายในที่ดีจะมีผลต่อความถูกต้องของข้อมูลในงบการเงินเป็นอย่างมาก จากนั้นจึงรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีที่จะทำให้ ตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน เพื่อใช้ในการสรุป แสดงความเห็นต่องบการเงิน ได้อย่างสมเหตุสมผล

3. การสรุปผลการตรวจสอบและรายงานการสอบบัญชี (Concluding and Issuing the Audit Report) หมายถึง การประเมินข้อสรุปของผู้สอบบัญชีโดยการสอบทานงานและรวบรวมข้อมูลจาก หลักฐานที่ได้จากการทดสอบการควบคุมและการตรวจสอบเนื้อหาสาระ และสรุปผลการ ตรวจสอบออกมาเป็นรายงานการสอบบัญชี

2.4 การควบคุมการสอบบัญชี (Audit Control)

การควบคุมการสอบบัญชี หมายถึง การที่สำนักงานสอบบัญชีกำหนดให้มีนโยบายและวิธีการต่างๆ ในการควบคุมการสอบบัญชีให้มีคุณภาพเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรอง ทั่วไป ซึ่งรวมถึงการควบคุมคุณภาพเฉพาะในแต่ละงานและตลอดจนการควบคุมคุณภาพโดยทั่วไป ในระดับสำนักงาน โดยประยุกต์จากแนวคิดการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของ นิพันธ์ เห็น โชคชัยชนะและศิลปพร ศรีจันเพชร (2550: 2-20) ประกอบด้วย

1. ด้านข้อกำหนดของวิชาชีพที่เกี่ยวข้อง (Relevant Professional Requirements) หมายถึง การมีวัฒนธรรมองค์กร ที่จะต้องยึดมั่นในหลักความเป็นอิสระ ความซื่อสัตย์ในการปฏิบัติงาน ความเที่ยงธรรม มรรยาทต่อลูกค้า มรรยาทต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ ตลอดจนมรรยาททั่วไป

2. ด้านความรู้และความชำนาญ (Expertise and Knowledge) หมายถึง ความรู้และรักษามาตรฐานของความรู้ทางวิชาชีพและความสามารถทางวิชาชีพที่พึงมีในการจ้างบุคลากรการพัฒนาวิชาชีพและการเลื่อนตำแหน่ง เพื่อให้บุคลากรสามารถปฏิบัติงานที่ตนรับผิดชอบตามหลักจรรยาบรรณที่จำเป็นในการทำงานสอบบัญชี

3. ด้านการมอบหมายงาน (Job Assignment) หมายถึง การมีวิธีมอบหมายงานตรวจสอบให้กับบุคลากรที่ผ่านการฝึกอบรมทางวิชาการและมีความชำนาญในสถานการณ์ต่างๆตามความเหมาะสม

4. ด้านการแบ่งงาน (Job Delegation) หมายถึง การมีวิธีการสั่งการควบคุมงานและการสอบทานงานอย่างเพียงพอในทุกระดับ เพื่อให้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่าการปฏิบัติของบุคลากรมีคุณภาพที่ได้มาตรฐานและอย่างเหมาะสม

5. ด้านการขอคำปรึกษาหารือ (Consultation) หมายถึง การมีนโยบายและแนวปฏิบัติในการขอคำปรึกษาหารือจากผู้เชี่ยวชาญที่เหมาะสมทั้งจากภายในและภายนอกสำนักงานสอบบัญชี เมื่อมีความจำเป็นเกี่ยวกับการปฏิบัติตามมาตรฐานวิชาชีพ กฎระเบียบและข้อบังคับตามกฎหมาย และเพียงพอที่สามารถให้สำนักงานและผู้สอบบัญชีออกรายงานที่เหมาะสมตามสถานการณ์ได้

6. ด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งลูกค้า (Acceptance and Continuance of Client Relationships and Specific Engagements) หมายถึง การประเมินกิจการที่คาดว่าจะ是客户รายใหม่และสอบทานลูกค้าปัจจุบันอย่างสม่ำเสมอเพื่อประกอบการตัดสินใจตอบรับงานหรือคงไว้ซึ่งลูกค้า โดยพิจารณาถึงความเป็นอิสระและความสามารถของสำนักงานสอบบัญชีที่จะให้บริการลูกค้าอย่างเหมาะสมและความซื่อสัตย์สุจริตของผู้บริหารของกิจการลูกค้า

7. ด้านการติดตาม (Monitoring) หมายถึง การติดตามนโยบายและวิธีการปฏิบัติในการควบคุมการสอบบัญชี ว่ามีความเพียงพอและถือปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพอยู่เสมอ

8. ด้านความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน (Leadership Responsibilities for Quality within the Firm) หมายถึง การมีนโยบายและวิธีการปฏิบัติงานที่ชัดเจนในการเสริมสร้างและสนับสนุนให้เกิดวัฒนธรรมภายในองค์กรที่ทำให้สมาชิกองค์กรตระหนักว่าคุณภาพงานมีความสำคัญต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชี

2.5 ปัจจัยที่มีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชี

Wooten (2003) ได้ทำการรวบรวมและปัจจัยที่มีผลต่อคุณภาพของงานสอบบัญชีโดยอ้างอิงจากผลงานวิจัยของ De Angelo (1981) สรุปว่าปัจจัยที่มีผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีมีดังนี้

1. ปัจจัยด้านขนาดของสำนักงานสอบบัญชี

ยังมีผลการศึกษาที่หลากหลายเกี่ยวกับความแตกต่างของคุณภาพงานสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่กับสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก De Angelo (1981) มีแนวคิดที่ว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่มีคุณภาพดีกว่าเนื่องจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ต้องรักษาชื่อเสียงไว้และนอกจากนี้ยังมีทรัพยากรมากเพียงพอในการเพิ่มทักษะของกับพนักงานให้สูงขึ้น แต่มีงานวิจัยบางเรื่องที่พบว่า ความจริงแล้วคุณภาพของงานสอบบัญชีระหว่างสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่และขนาดเล็กไม่ได้แตกต่างกัน (Fuerman and Kraten, 2009) แต่การรับรู้ที่ว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่มีคุณภาพของงานสอบบัญชีที่สูงกว่ายังคงมีอยู่เนื่องจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่เป็นที่รู้จักและมีชื่อเสียงในเรื่องคุณภาพของงานสอบบัญชีรวมถึงในประเทศไทย (กชกร ตรังวัชรกุล, 2547)

2. ปัจจัยด้านสำนักงานสอบบัญชี

2.1 ทรัพยากรมนุษย์ของสำนักงาน งานสอบบัญชีที่มีคุณภาพดีนั้นอาจเกิดจากการที่สำนักงานสอบบัญชีมีทีมงานตรวจสอบ ที่มีความรู้เกี่ยวกับวิชาชีพที่ก้าวหน้าเป็นปัจจุบัน มีความสามารถและมีความเชี่ยวชาญในการปฏิบัติงานทางวิชาชีพเป็นอย่างดี ซึ่งการที่ทรัพยากรมนุษย์ของสำนักงานจะมีคุณภาพดีนั้นส่วนหนึ่งย่อมขึ้นอยู่กับกระบวนการจ้างงานและการฝึกอบรมที่มีประสิทธิภาพของสำนักงานสอบบัญชี

2.2 กระบวนการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี สำนักงานสอบบัญชีที่มีระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีและมีกระบวนการปฏิบัติงานตรวจสอบที่เข้มงวดและเหมาะสม จะสามารถช่วยลดความเสี่ยงจากการตรวจสอบให้น้อยลงได้

2.3 ประสิทธิภาพการตรวจสอบในอุตสาหกรรมที่ธุรกิจของลูกค้าดำเนินงานอยู่ การที่สำนักงานสอบบัญชีมีลูกค้าซึ่งดำเนินงานอยู่ในอุตสาหกรรมประเภทเดียวกันเป็นจำนวนมาก จะช่วยให้ผู้สอบบัญชีมีความเข้าใจอย่างลึกซึ้งในการระบุความเสี่ยงของบริษัทซึ่งดำเนินงานอยู่ในอุตสาหกรรมดังกล่าว

3. ปัจจัยด้านทีมงานตรวจสอบ

3.1 ความเอาใจใส่ในการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีผู้เป็นส่วนและผู้จัดการ มีผลการวิจัยที่พบว่า ความเอาใจใส่ในการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีผู้เป็นส่วน (Partner) และผู้จัดการ (Manager) มีความสัมพันธ์กับคุณภาพของงานสอบบัญชี

3.2 การปฏิบัติงานเชิงผู้ประกอบวิชาชีพ สมาชิกในทีมงานตรวจสอบที่ปฏิบัติงานเชิงผู้ประกอบวิชาชีพ (มีความรู้ความสามารถ มีจรรยาบรรณในการประกอบวิชาชีพ) มีแนวโน้มที่จะปฏิบัติงานตรวจสอบได้อย่างถูกต้องและไม่แสดงความเห็นต่องบการเงินที่มีได้ทำการตรวจสอบอย่างสมบูรณ์ เช่นเดียวกับสมาชิกในทีมงานตรวจสอบที่ใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเชิงผู้ประกอบวิชาชีพ ที่มีแนวโน้มว่าจะไม่ยอมรับหลักฐานการตรวจสอบที่ไม่เพียงพอและไม่เหมาะสม

3.3 ประสิทธิภาพการตรวจสอบในบริษัทลูกค้า ทีมงานตรวจสอบที่ทำการตรวจสอบงบการเงินของบริษัทลูกค้าเป็นระยะเวลาอันมีแนวโน้มที่จะมีความรู้ความเข้าใจอย่างดีในกระบวนการดำเนินธุรกิจของบริษัทลูกค้า และทราบถึงจุดแข็งและจุดอ่อนในระบบการบัญชีของบริษัทลูกค้า ซึ่งจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถระบุถึงจุดที่มีความเสี่ยงสูงและจุดที่เคยเกิดข้อผิดพลาดซึ่งได้ตรวจพบในปีก่อน ๆ เพื่อจะได้ให้ความสนใจในจุดดังกล่าวเป็นพิเศษ และวางแผนการตรวจสอบได้อย่างเหมาะสม

3.4 ประสิทธิภาพการตรวจสอบในอุตสาหกรรมที่ธุรกิจของลูกค้าดำเนินงานอยู่ การที่ทีมงานตรวจสอบมีประสบการณ์การตรวจสอบบริษัทลูกค้าที่ดำเนินงานอยู่ในอุตสาหกรรมเดียวกันเป็นจำนวนมาก จะทำให้ทีมงานตรวจสอบมีความรู้ ความชำนาญในการตรวจสอบบริษัทที่อยู่ในอุตสาหกรรมดังกล่าว ทีมงานจะมีความเข้าใจในจุดอ่อน ความเสี่ยง และเหตุการณ์ต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรมนั้นเป็นอย่างดี ซึ่งจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีมีความเชื่อมั่นในการประเมินหลักฐานการตรวจสอบของบริษัทดังกล่าว

Lennox (1998) พบว่าบริษัทใช้การเปลี่ยนผู้สอบบัญชีเพื่อหลีกเลี่ยงการได้รับรายงานของผู้สอบบัญชีเป็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ซึ่งมีข้อสองสมมติฐานที่ว่า ผู้บริหารไม่ต้องการที่จะได้รับรายงานของผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไป และผู้บริหารมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจแต่งตั้งผู้สอบบัญชี ดังนั้นผู้บริหารจึงพยายามที่จะใช้วิธีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีเพื่อหลีกเลี่ยงการได้รับรายงานของผู้สอบบัญชีเป็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป หากพิจารณาแล้วเห็นว่าผู้สอบบัญชีคนใหม่มีโอกาสไม่สูงที่จะให้รายงานแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ซึ่งพฤติกรรมนี้เรียกว่า Opinion Shopping

Geiger and Rama (2006) ศึกษาเกี่ยวกับความถูกต้องของการออกรายงานของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ โดยศึกษาจากความผิดพลาดของการแสดงความเห็น (Audit-Reporting Errors) ซึ่งแบ่งความผิดพลาดออกเป็น 2 แบบ ได้แก่ Type I Errors คือ ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขต่องบการเงินว่าบริษัทมีปัญหาเกี่ยวกับดำเนินงานต่อเนื่อง แต่บริษัทสามารถดำเนินงานต่อไปได้ Type II errors คือ ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขแต่บริษัทล้มละลายในภายหลัง ผลการศึกษาสรุปว่ามีความแตกต่างกันของการแสดง

ความเห็นผิดพลาดโดยสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 4) มีอัตราความผิดพลาดของการแสดง
ความเห็น ทั้ง Type I Error และ Type II Errors น้อยกว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก (Non Big 4)

Myers, Schmidt and Wilkins (2011) พบว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก (Non big 4) มี
การแสดงความเห็นเกี่ยวกับปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่องมากขึ้นทั้งในลูกค้าที่ประสบความสำเร็จ
ล้มเหลวและไม่ประสบความสำเร็จล้มเหลว ส่งผลให้การแสดงความเห็นผิดพลาดแบบ Type II errors
ลดลงแต่ขณะเดียวกันก็ทำให้เกิดการเพิ่มขึ้นของการแสดงความเห็นผิดพลาดแบบ Type I Errors
สำหรับสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 4) นั้นการแสดงความเห็นผิดพลาดแบบ Type I ลดลง
และในขณะเดียวกันก็ไม่ส่งผลต่อการเพิ่มขึ้นของการแสดงความเห็นผิดพลาดแบบ Type II

แต่ในขณะเดียวกัน Foroghi and Shahshahani (2012) ได้ศึกษาในประเทศอินเดียโดยกลุ่ม
ตัวอย่างเป็นบริษัทที่จดทะเบียนใน Tehran พบว่าไม่มีความสัมพันธ์กันระหว่างขนาดสำนัก
งานสอบบัญชีกับความถูกต้องของการออกรายงานเกี่ยวกับปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่อง

Francis and Yu (2009) ได้สนับสนุนข้อสมมติฐานที่ว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่มี
คุณภาพสูง โดยเฉพาะอย่างยิ่งสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่มีแนวโน้มที่จะออกรายงานเกี่ยวกับ
ปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการสูง และลูกค้าของสำนักงานขนาดใหญ่จะมีพฤติกรรมใน
การตกแต่งกำไรน้อย

Matsumura et al. (1997) พบว่าลูกค้าสามารถหลีกเลี่ยงการได้รับรายงานผู้สอบบัญชีที่
แสดงถึงปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่องด้วยการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี นอกจากนี้ยังพบว่าลูกค้าเต็มใจที่
จะเปลี่ยนผู้สอบบัญชีมากยิ่งขึ้นเมื่อความเห็นเกี่ยวกับรูปแบบของการออกรายงานไม่ตรงกัน

Carey and Simnett (2006) ได้ทำการศึกษาในประเทศออสเตรเลีย ขณะที่ยังไม่มีการ
กำหนดให้มีการหมุนเวียนผู้สอบบัญชี พบว่า การให้บริการสอบบัญชีที่ยาวนานจะทำให้ผู้สอบ
บัญชีมีแนวโน้มที่จะแสดงความเห็นปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการลดลง และทำให้ผล
ประกอบการสูงกว่าหรือน้อยกว่าที่ควรจะเป็น และได้สรุปว่าการลดลงของคุณภาพงานสอบบัญชีมี
ความสัมพันธ์กับระยะเวลาที่ให้บริการสอบบัญชีที่ยาวนาน

Knechel and Vanstraelen (2007) พบว่าระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีที่ยาวนานขึ้นไม่ได้
ทำให้ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีลดลงและในขณะเดียวกันก็ไม่สามารถช่วยให้ผู้สอบบัญชี
สามารถคาดคะเนการล้มละลายของบริษัทได้ดียิ่งขึ้น ดังนั้นหลักฐานที่มียังไม่หนักแน่นพอที่จะ
สรุปว่าระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีมีผลต่อการเพิ่มขึ้น หรือลดลงของคุณภาพงานสอบบัญชี

2.6 แนวคิดและคุณภาพของผู้สอบบัญชีที่ดี

สุวิชา เรื่องพรวิสุทธิ (2559) ได้กล่าวไว้ว่า คุณภาพของผู้ตรวจสอบบัญชี มีองค์ประกอบ ดังนี้

ทักษะทางวิชาชีพสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

คุณสมบัติของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

1. อายุยี่สิบปีบริบูรณ์ / สัญชาติไทย
2. ผ่านการฝึกงานสอบบัญชี ไม่น้อยกว่า 3 ปี และ ไม่น้อยกว่า 3 ปี นับจากวันยื่นคำขอแจ้งการฝึกหัดงาน / ฝึกหัดงาน ไม่น้อยกว่า 3,000 ชั่วโมง

3. จบปริญญาตรีหรือประกาศนียบัตร ไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีทางการบัญชี

4. ผ่านการทดสอบความรู้และไม่เคยทุจริตในการทดสอบความรู้ด้านบัญชี แบ่งเป็นหกวิชา คือ

- วิชาการบัญชี 1/2

- วิชาการสอบบัญชี 1/2

- วิชากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี 1/2

แต่ละวิชาคะแนน ไม่น้อยกว่าร้อยละ 60

5. ไม่มีความประพฤติที่เสื่อมเสีย / ไม่เป็นคนวิกลจริต ไม่ประกอบอาชีพที่ไม่เหมาะสม ทำให้ขาดความเป็นอิสระต่อหน้าที่ และไม่เคยถูกเพิกถอนใบอนุญาตมาก่อน

6. ต้องจ่ายค่าธรรมเนียม Capabilities

ข้อกำหนดด้านสมรรถนะ

สำหรับผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีองค์กรสมาชิกควรกำหนดให้แต่ละบุคคล :

(ก) มีคุณสมบัติเหมาะสมที่จะเป็นผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

(ข) มีคุณวุฒิปริญญาตรี หรือเทียบเท่า

(ค) มีคุณสมบัติตรงกับความต้องการอื่นๆ

* ในที่ซึ่งองค์กรสมาชิกไม่จำเป็นต้องจบในระดับปริญญาตรีองค์กรสมาชิกนั้นต้องพิสูจน์ให้เห็นว่า ทักษะทางสติปัญญาและทักษะส่วนบุคคลได้ทำการพัฒนาให้ถึงระดับที่กำหนดไว้โดยวิธีอื่นๆ ความรู้หลักของโปรแกรมการศึกษาทางวิชาชีพบัญชี ประกอบด้วย องค์ความรู้ ความรู้ทางการบัญชี การเงิน และความรู้ที่เกี่ยวข้องได้แก่

1. การบัญชีการเงินและการรายงานทางการเงิน
2. การบัญชีบริหารและการควบคุมทางการบริหาร
3. ภาษีอากร
4. กฎหมายธุรกิจและกฎหมายพาณิชย์
5. การตรวจสอบบัญชีและการให้ความเชื่อมั่นทางวิชาชีพบัญชี
6. ค่านิยมทางวิชาชีพและจริยธรรมทางวิชาชีพ

ความรู้ทางองค์กรและธุรกิจ

1. เศรษฐศาสตร์
2. สภาพแวดล้อมทางธุรกิจ
3. บรรษัทภิบาล
4. จรรยาบรรณการประกอบธุรกิจ
5. ตลาดทางการเงิน
6. วิธีการเชิงปริมาณ
7. พฤติกรรมองค์กร
8. การจัดการและการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์
9. การตลาด
10. ธุรกิจระหว่างประเทศและโลกาภิวัตน์

ความรู้ทางเทคโนโลยีสารสนเทศ

1. ความรู้ทั่วไปทางเทคโนโลยีสารสนเทศ
2. ความรู้ทางการควบคุมเทคโนโลยีสารสนเทศ
3. สมรรถนะของผู้ใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ
4. สมรรถนะด้านสารสนเทศในฐานะของผู้จัดการหรือผู้ประเมินหรือผู้ออกแบบสารสนเทศ บทบาทใดบทบาทหนึ่งหรือหลายบทบาทรวมกัน

ความรู้ทางด้านการวางแผนเชิงกลยุทธ์ การจัดการ โครงการ การจัดการบุคลากร และทรัพยากรและการตัดสินใจ

ความสามารถที่จะจัดและแบ่งหน้าที่งาน ที่จะจูงใจและพัฒนาบุคลากร รวมถึงการมีภาวะผู้นำและการพิจารณาและตัดสินใจ ได้อย่างผู้มีวิชาชีพ

ทักษะทางปัญญา จัดเป็น 6 ระดับ คือ ความรู้ ความเข้าใจ การนำไปใช้ การวิเคราะห์ การสังเคราะห์ และการประเมิน สิ่งที่สำคัญทักษะทางปัญญาทำให้ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีสามารถแก้ไขปัญหา ตัดสินใจ และใช้ดุลยพินิจที่ดีแก้ไขสถานการณ์ที่ซับซ้อนขององค์กรได้

ทักษะทางวิชาการเชิงปฏิบัติและหน้าที่งาน ประกอบด้วยทักษะทั่วไปและทักษะเฉพาะเจาะจงสำหรับผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี ซึ่งรวมถึงความชำนาญทางตัวเลข ความชำนาญด้านเทคโนโลยีสารสนเทศการวิเคราะห์แบบจำลองการตัดสินใจ การจัดการความเสี่ยง การวัดและการรายงาน และความรู้ด้านกฎหมายและกฎเกณฑ์ข้อบังคับ

ทัศนคติและพฤติกรรมของผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี การพัฒนาทักษะเหล่านี้จะช่วยการเรียนรู้และการปรับคุณลักษณะเฉพาะบุคคล ซึ่งรวมถึง

- การจัดการตนเอง
- ความคิดริเริ่ม อิทธิพล และการเรียนรู้ด้วยตัวเอง
- ความสามารถที่จะเลือกและเรียงลำดับทรัพยากรที่มีจำกัด และจัดแรงงานให้เสร็จตามกำหนดเวลา

กำหนดเวลา

- ความสามารถที่จะเข้าร่วมและปรับตัวให้เข้ากับการเปลี่ยนแปลง
- พิจารณาการปรับใช้ค่านิยมทางวิชาชีพบัญชี จรรยาบรรณ และทัศนคติ ให้เข้ากับการตัดสินใจ

ตัดสินใจ

ทักษะทางคุณลักษณะเฉพาะบุคคล และทักษะทางปฏิสัมพันธ์ระหว่างบุคคลและการสื่อสาร จะช่วยในการทำงานร่วมกับคนอื่น รับและส่งผ่านสารสนเทศได้ การตัดสินใจอย่างมีเหตุผลและมีประสิทธิภาพ ประกอบด้วย

- การทำงานร่วมกับผู้อื่นเพื่อแก้ไขปัญหาความขัดแย้ง
- การทำงานเป็นทีม
- การปฏิสัมพันธ์กับผู้ที่วัฒนธรรมหรือความคิดเห็นต่างกัน
- การเจรจาเพื่อได้ข้อตกลงที่ยอมรับได้
- การทำงานในวัฒนธรรมที่ต่างกัน ได้อย่างมีประสิทธิภาพ
- การนำเสนอ การพูดคุย การรายงานอย่างมีประสิทธิภาพ ผ่านการเขียนและพูด

วิลมาส (2557) ได้กล่าวไว้ว่าคุณสมบัติของนักบัญชีที่ดีควรมีดังนี้

1. ชื่อสัตย์ มีจรรยาบรรณวิชาชีพ เนื่องจากนักบัญชีจะรับทราบตัวเลขความเคลื่อนไหวทางการเงินของบริษัทอยู่ตลอดเวลา นักบัญชีที่ดีจะไม่เปิดเผยข้อมูลต่างๆ ทางการเงินของบริษัทเด็ดขาด
2. ขยัน อดทน รับผิดชอบงานในหน้าที่ให้สำเร็จลุล่วงตามกำหนดเวลา จึงเป็นเรื่องปกติที่จะเห็นนักบัญชีกลับบ้านดึกกว่าแผนกอื่นเสมอ
3. ละเอียดยรอบคอบ ถี่ถ้วน ในการมอบหรือรับมอบเอกสารเกี่ยวกับการเงิน ควรเรียกเก็บหลักฐานทางการเงิน และตรวจสอบความถูกต้องทุกครั้ง ควรจัดเก็บเอกสารการเงิน การบัญชีทุกฉบับไว้ในที่ปลอดภัย ตามระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด
4. มีความรู้แน่นภาคทฤษฎี และประยุกต์ใช้ให้เข้ากับธุรกิจได้ นักบัญชีจำเป็นต้องนำทฤษฎีมาใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลตัวเลขได้อย่าง ถูกต้องแม่นยำ ในขณะที่เดียวกันก็ต้องมีความเข้าใจในธุรกิจของบริษัท และนำทฤษฎีมาประยุกต์ใช้ให้เหมาะกับธุรกิจได้ด้วย
5. สร้างแรงกดดันให้ตนเอง ในการทำงานควรมีการกำหนดเป้าหมายที่ชัดเจน และหาวิธีที่จะทำให้ได้ตามเป้า นอกจากนี้ นักบัญชียังสามารถพัฒนาตนเองได้ตลอดเวลา ด้วยการกำหนดเวลาในการทำงานให้สั้นลง หรือขอทำงานที่ยากขึ้นเรื่อยๆ
6. กล้านำเสนอ แนวคิดและวิธีการใหม่ๆ ที่เป็นประโยชน์ต่อบริษัท รวมทั้งรับแจ้งผู้มีอำนาจทราบทันที เมื่อพบการทุจริต หรือความเสียหายใดๆ
7. ทบทวนตนเองทุกปี ตั้งคำถามว่าตนเองต้องการอะไร และในปีที่ผ่านมาทำอะไรไปแล้วบ้าง ยังมีอะไรที่ต้องทำอีกบ้าง มีอะไรที่ผิดพลาดบ้าง เพื่อหาทางแก้ไข และปรับปรุงตนเองให้ดีขึ้น ไม่ให้เกิดความผิดพลาดอีกเป็นครั้งที่สอง
8. เปิดรับเทคโนโลยี ข้อมูล ข่าวสาร และสิ่งใหม่ๆ ตลอดเวลา นักบัญชีควรมองหาโอกาสพูดคุยพบปะกับคนในวิชาชีพเดียวกัน เพื่อแลกเปลี่ยนความคิด และเข้าใจวิธีการทำงานของคนอื่น รวมทั้งหมั่นศึกษากฎหมายเกี่ยวกับการบัญชี และภาษีอากรที่เกี่ยวข้องอยู่เสมอ

2.7 ปัจจัยภายนอกที่ส่งผลต่อคุณภาพของงบการเงิน (สุภิกา รักประสูติ 2015)

1. ผลบังคับของกฎหมายจากผู้กำหนดนโยบาย

มาตรฐานการบัญชีปรับปรุงอย่างต่อเนื่องเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินใช้ประโยชน์จากรายงานอย่างต่อเนื่อง และในปี พ.ศ. 2557 สภาวิชาชีพบัญชีฯ ปรับแก้บทการการบัญชี เปลี่ยนชื่อเป็นกรอบแนวคิดการรายงานทางการเงิน และปรับปรุงลักษณะเชิงคุณภาพจากเดิม ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและความน่าเชื่อถือ มาเป็นความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม เพื่อให้งบการเงินมีคุณภาพมากยิ่งขึ้น งานวิจัยก่อนหน้าของ Lin, Chen and Tang

(2001) มีการประเมินระบบบัญชีธุรกิจระบบใหม่ของประเทศจีน ซึ่งมาตรฐานการบัญชี สำหรับธุรกิจระบบใหม่ มีลักษณะแตกต่างกันตามลักษณะของธุรกิจอุตสาหกรรม 13 อุตสาหกรรม ภาครัฐส่งเสริมให้มีการกำหนดรายละเอียดแนวทางปฏิบัติทางการบัญชีมากขึ้น หลังจากที่ รัฐบาลแนะนำให้ธุรกิจใช้ ในปี ค.ศ.1993 งานวิจัยนี้ประเมินการรับรู้ของผู้มีส่วนได้เสียเกี่ยวกับ ผลกระทบของการปรับใช้ระบบบัญชีของธุรกิจระบบใหม่ พบว่าโดยทั่วไป ผู้มีส่วนได้เสียจะเห็น ด้วยกับระบบบัญชีของธุรกิจระบบใหม่ โดยให้ข้อมูลว่าระบบบัญชีของธุรกิจระบบใหม่ มีส่วนช่วยในการพัฒนาความสามารถความเข้าใจ ความสามารถเปรียบเทียบกันได้และธุรกิจมีการใช้ประโยชน์ จากข้อมูลทางการบัญชีเพื่อการตัดสินใจ อย่างไรก็ตามมีความเห็นที่ตรงกันในการส่งเสริมให้มีการลดทางเลือกทางการบัญชีให้น้อยลงเพื่อการรับรู้ที่เหมาะสมเกี่ยวกับการกำหนดรูปแบบมาตรฐานการบัญชีในบริบทของธุรกิจประเทศจีน จากงานวิจัยดังกล่าวสรุปได้ว่า ความพร้อมและความเข้มงวดของนโยบายภาครัฐและผู้ที่ทำหน้าที่ในการกำกับดูแลในการปรับปรุงกฎหมายเพื่อออกกฎระเบียบในการปรับปรุงคุณภาพการเปิดเผยข้อมูลเพื่อปกป้องผลประโยชน์ของนักลงทุนจะส่งผลให้เกิดคุณภาพ ของงบการเงินมากขึ้น และความเข้าใจง่าย ไม่ซับซ้อน และไม่ยุ่งยากในทางปฏิบัติของรูปแบบ มาตรฐานจะส่งผลให้เกิดคุณภาพของงบการเงินมากขึ้น

นอกจากนี้ จากการศึกษาเกี่ยวกับระดับการเปิดเผยข้อมูลพบว่าบริษัทจดทะเบียน ส่วนใหญ่ปฏิบัติตามที่มาตรฐานและกฎหมายกำหนด Naser and Nuseibeh (2003) ประเมินคุณภาพ ของการเปิดเผยข้อมูลบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่ไม่ใช่กลุ่มธุรกิจการเงิน พบว่าระดับการเปิดเผยข้อมูลส่วนใหญ่เป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด (ยกเว้นกลุ่มที่เกี่ยวกับอิเล็กทรอนิกส์) สำหรับการศึกษากการเปิดเผยข้อมูลด้วยความสมัครใจทั้งที่เกี่ยวข้องและไม่เกี่ยวข้องกับที่กฎหมายกำหนด พบว่าบริษัทเปิดเผยมากกว่าขั้นต่ำที่กฎหมายกำหนด และข้อมูลดังกล่าวช่วยผู้ใช้งบการเงิน ในการตัดสินใจมากขึ้น เช่นนักวิเคราะห์การเงินจะค้นหาข้อมูลง่ายขึ้นในการประเมินสภาพคล่องของกิจการถ้าหากกิจการจำแนกสินทรัพย์หมุนเวียนและสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน นอกจากนี้ความสม่ำเสมอในการรายงานจะช่วยให้บริษัทที่อยู่ในอุตสาหกรรมเดียวกันสามารถเปรียบเทียบกันได้

2. สภาพแวดล้อมทางวัฒนธรรม

วัฒนธรรมมีอิทธิพลต่อการพัฒนาระบบรายงานการเงินในระดับชาติ ประเทศออสเตรเลีย แคนาดา นิวซีแลนด์ สหรัฐอเมริกา และสหราชอาณาจักร มีค่านิยมทางบัญชีเรื่องความระมัดระวัง และการรักษาความลับต่ำ (มองโลกแง่ดีและโปร่งใสมาก) ประเทศที่มีวัฒนธรรมละตินอเมริการวม เม็กซิโกและโคลัมเบีย มีความระมัดระวังและการรักษาความลับสูง ทำให้เปิดเผยข้อมูลจำกัด (การรักษาความลับสูง) คาดว่าจะยึดแนวคิดความระมัดระวังสูงช่วยในการวัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สิน (Gray, 1988 อ้างถึงใน Doupanik & Perera, 2015, p.39)

ความแตกต่างทางวัฒนธรรมส่งผลให้ความสามารถเปรียบเทียบกันได้ลดลงสำหรับเรื่องความสามารถเปรียบเทียบกันได้ Zeff (2007) พบว่า แนวคิดดังกล่าวเป็นเรื่องยากในการทำความเข้าใจเรื่องภายในประเทศต่างๆ เพราะเมื่อนำมาตรฐาน IAS มาใช้ ประเทศต่างๆ ประมาณ 8,000 บริษัทของสหภาพยุโรป เตรียมการเพื่อจัดทำงบการเงินรวมภายใต้มาตรฐาน IAS โดย Zeff ให้ข้อเสนอแนะว่า การเปรียบเทียบกันได้อาจจะไม่บรรลุวัตถุประสงค์ในเรื่องความเป็นหนึ่งเดียวเนื่องจากประเทศต่างๆมีวัฒนธรรมที่แตกต่างกัน 4 ประการคือ วัฒนธรรมทางการเงินและธุรกิจ วัฒนธรรมทางการบัญชี วัฒนธรรมทางการตรวจสอบ และวัฒนธรรมในเรื่องกฎระเบียบข้อบังคับ ซึ่งความแตกต่างทางวัฒนธรรมดังกล่าวจะเป็นสาเหตุให้ไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าวข้างต้นได้

3. ระบบกฎหมาย เศรษฐกิจและอื่นๆ

สิ่งแวดล้อมเกี่ยวกับระบบกฎหมายและเศรษฐกิจส่งผลต่อแนวปฏิบัติทางการบัญชี ตลอดจนการปรับใช้ IFRS อย่างเต็มรูปแบบของประเทศต่างๆ ปัจจัยด้านการกฎหมายซึ่งประกอบด้วย 2 ระบบ คือระบบกฎหมายจารีตประเพณี (Common Law) และระบบกฎหมายลายลักษณ์อักษร (Code Law) ที่มีผลต่อการพัฒนาการบัญชีในประเทศกฎหมายจารีตประเพณีใช้แนวทางการปฏิบัติจากตัวอย่างที่มีมาก่อนหรือกฎหมาย จากกรณีศึกษาใช้มากในอังกฤษหรือประเทศอื่นที่ใช้ภาษาอังกฤษในการสื่อสาร กฎหมายทางการบัญชี มีรายละเอียดในการปฏิบัติและมีคำแนะนำเฉพาะเรื่องแหล่งข้อกำหนดทางการบัญชีกำหนดโดยวิชาชีพหรือหน่วยงานอิสระที่ไม่ใช่รัฐ สำหรับกฎหมายลายลักษณ์อักษร กฎระเบียบทางการบัญชีกำหนดโดยหน่วยงานภาครัฐ กฎหมายทางการบัญชีมักกำหนดเรื่องทั่วไป ไม่กำหนดรายละเอียดเฉพาะ ต้องใช้แนวทางการปฏิบัติทางการบัญชีจากแหล่งอื่น Doupanik and Perera (2015)

ปัจจัยด้านการเมืองและเศรษฐกิจของประเทศซึ่งมีความแตกต่าง มีอิทธิพลที่ส่งผลกระทบต่อแนวปฏิบัติและวิธีการเปิดเผยข้อมูล จากการศึกษาของ Al-Akra, Ali and Marshdeh (2009) ในประเทศจอร์แดน พบว่าการแปรรูปจากรัฐวิสาหกิจเป็นเอกชนมีอิทธิพลที่สำคัญที่ทำให้เกิดการเปิดเผยข้อมูลและการกำกับดูแล ความพร้อมของรัฐบาลในการปรับปรุงกฎหมายเพื่อปกป้องนักลงทุน และการออกกฎระเบียบใหม่ๆ ในการเปิดเผยข้อมูลซึ่งมีส่วนสำคัญในการปรับปรุงคุณภาพการเปิดเผยข้อมูล จากการศึกษาดังกล่าวนี้อเองที่ทำให้เห็นว่าประเทศจอร์แดนเป็นประเทศที่มีกฎหมายของประเทศที่เรียกว่า Common-Law Country นอกจากนั้น ปัจจัยที่เกี่ยวกับภาชีวัฒนธรรม ศาสนา ความเป็นประเทศอาณานิคม ลักษณะองค์กร ความเป็นเจ้าของธุรกิจ และระบบการศึกษาซึ่งพบว่า อิทธิพลของความเป็นอาณานิคมมีความสำคัญในการช่วยอธิบายแนวปฏิบัติด้านการบัญชีในประเทศ จอร์แดนได้มากกว่าวัฒนธรรมและศาสนา

สำหรับปัจจัยอื่นที่เกี่ยวข้องของ Chaney, Faccio and Parsley (2011) ได้ศึกษาเกี่ยวกับ คุณภาพของข้อมูลทางการบัญชีของบริษัทที่มีความเกี่ยวข้องกับการเมือง เนื่องจากผู้วิจัยมีความเชื่อว่า คุณภาพของข้อมูลทางการบัญชีขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหารที่มีทางเลือกในการใช้เกณฑ์คงค้าง บางครั้งอาจปิดบังผลการปฏิบัติงานของตนเอง บางครั้งเพื่อเพิ่มผลประโยชน์ให้กับตนเอง และบริษัทที่มีความเกี่ยวข้องกับการเมือง จะทำให้ข้อมูลทางบัญชีไม่มีคุณภาพ จากการศึกษาดังกล่าว พบว่า คุณภาพของการรายงานข้อมูลทางการบัญชีของบริษัทที่มีความเกี่ยวข้องกับการเมืองมีระบบการ รายงานที่ต่ำกว่าบริษัทที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกับการเมือง จะเห็นว่าบริษัทที่เกี่ยวข้องทางการเมืองจะมีลักษณะของงบการเงินที่ยากต่อการอธิบายหรือพยากรณ์คุณภาพของข้อมูลทางการบัญชีแม้ว่าจะมีการควบคุมตัวแปรระดับประเทศเช่นการคอร์รัปชัน หรือสิทธิของผู้ถือหุ้น หรือปัจจัยเฉพาะอื่นๆของบริษัท(เช่น โครงสร้างผู้ถือหุ้น ขนาดของธุรกิจ ความเจริญเติบโต มูลค่าของธุรกิจ เป็นต้น) จึงสรุปว่าสาเหตุหนึ่งที่บริษัทใช้เกณฑ์คงค้างที่ไม่มีคุณภาพส่งผลให้ข้อมูลในการรายงานทางบัญชีไม่มี คุณภาพ เนื่องจากบริษัทมีความเกี่ยวข้องกับทางการเมือง

2.8 แนวคิดไทยแลนด์ 4.0

ประเทศไทย 4.0 เป็นวิสัยทัศน์เชิงนโยบายการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศไทยหรือโมเดลพัฒนาเศรษฐกิจของรัฐบาล ภายใต้การนำของรัฐบาลที่เข้ามาบริหารประเทศบนวิสัยทัศน์ที่ “มั่นคง มั่งคั่ง และยั่งยืน” ที่มีภารกิจสำคัญในการขับเคลื่อนปฏิรูปประเทศด้านต่าง ๆ เพื่อปรับแก้จัดระบบ ปรับทิศทาง และสร้างหนทางพัฒนาประเทศให้เจริญ สามารถรับมือกับโอกาสและภัยคุกคามแบบใหม่ ๆ ที่เปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว รุนแรงในศตวรรษที่ 21 ได้ (ดร.สุวิทย์ เมษินทรีย์ รัฐมนตรีช่วยว่าการกระทรวงพาณิชย์)

พัฒนาการประเทศไทยแลนด์ 4.0

ลายประเทศกำหนดโมเดลเศรษฐกิจรูปแบบใหม่เพื่อสร้างความมั่นคงในศตวรรษที่ 21 อาทิ สหรัฐอเมริกาพูดถึง A nation of Makers อังกฤษกำลังผลักดันประเทศสู่ Design of Innovation จีนประกาศโมเดล Made in China 2025 ส่วนอินเดียกำลังขับเคลื่อน Made in India หรือเกาหลีใต้วางโมเดลเศรษฐกิจเป็น Creative Economy และมองมาประเทศไทยก็คล้ายลาวยังประกาศโมเดลเศรษฐกิจเป็น Power of ASEAN

ประเทศไทย 1.0 ยุคทองของเกษตรกรรม เช่น ผลผลิตและขาย พี่ชไร่ พี่สวน หมู หมาก กา ไก่ เป็นต้น

ประเทศไทย 2.0 ยุคอุตสาหกรรมเบา เช่น การผลิตและขายรองเท้า เครื่องหนัง เครื่องดื่ม เครื่องประดับ เครื่องเขียน กระเป๋า เครื่องนุ่งห่ม เป็นต้น

ประเทศไทย 3.0 เป็นอุตสาหกรรมหนัก เช่น การผลิตและขาย ส่งออกเหล็กกล้า รถยนต์ กลั่นน้ำมัน แยกก๊าซธรรมชาติ ปูนซีเมนต์ เป็นต้น

นับตั้งแต่ประเทศไทยขับเคลื่อนเศรษฐกิจของประเทศด้วยนโยบายต่าง ๆ พบว่ามีการอัตราการขยายตัวทางเศรษฐกิจสูงสุดเฉลี่ยถึง 7% ต่อปี แต่มาถึงหลังปี 2540 อัตราการขยายตัวทางเศรษฐกิจลดลงมาเป็น 3-4% ต่อปี

เหตุผลสำคัญเพราะ

1. ไทยไม่เคยปรับ โครงสร้างเศรษฐกิจอย่างจริงจังมาก่อน
2. ไม่เคยมีการพัฒนาเทคโนโลยีของตัวเอง
3. แรงงานยังมีทักษะไม่ดีพอจนกลายเป็นปัญหาความเหลื่อมล้ำของโอกาส

ด้วยเหตุนี้ รัฐบาลจำเป็นต้องปรับเปลี่ยนทิศทางการขับเคลื่อนของประเทศ แนวด้วยความคิดประเทศไทย 4.0 เพื่อผลักดันประเทศให้หลุดพ้นกับดัก 3 กับดักที่กำลังเผชิญ คือ

1. กับดักประเทศรายได้ปานกลาง (Middle Income Trap)
2. กับดักความเหลื่อมล้ำ (Inequality Trap)
3. กับดักความไม่สมดุลของการพัฒนา (Imbalance Trap)

ไทยแลนด์ 4.0 ยุคเศรษฐกิจที่ขับเคลื่อนด้วยนวัตกรรม

ประเทศไทย 4.0 จะปรับเปลี่ยนโครงสร้างเศรษฐกิจจากที่กล่าวมาข้างต้นไปสู่ยุคเศรษฐกิจที่ขับเคลื่อนด้วยนวัตกรรมหรือ Value-Based Economy” โดยมีฐานคิดหลัก คือ

1. เปลี่ยนจากการผลิตสินค้าโภคภัณฑ์ไปสู่สินค้าเชิงนวัตกรรม
2. เปลี่ยนจากการขับเคลื่อนประเทศด้วยภาคอุตสาหกรรมไปสู่การขับเคลื่อนด้วย

เทคโนโลยี ความคิดสร้างสรรค์ และนวัตกรรม

3. เปลี่ยนจากการเน้นภาคการผลิตสินค้า ไปสู่การเน้นภาคบริการมากขึ้น

ดังนั้นประเทศไทย 4.0 ประเทศไทยจะต้องเปลี่ยนผ่านทั้งระบบใน 4 องค์ประกอบสำคัญ คือ

1. เปลี่ยนจากการเกษตรแบบดั้งเดิมในปัจจุบัน (Traditional Farming) ไปสู่การเกษตรสมัยใหม่ ที่เน้นการบริหารจัดการและเทคโนโลยี (Smart Farming) โดยเกษตรกรต้องร่ำรวยขึ้น และเป็นเกษตรกรแบบเป็นผู้ประกอบการ (Entrepreneur)

2. เปลี่ยนจาก Traditional SMEs หรือ SMEs ที่มีอยู่และรัฐต้องให้ความช่วยเหลืออยู่ตลอดเวลาไปสู่การเป็น Smart Enterprises และ Start ups ที่มีศักยภาพสูง

3. เปลี่ยนจาก Traditional Services ซึ่งมีการสร้างมูลค่าค่อนข้างต่ำไปสู่ High Value Services

4. เปลี่ยนจากแรงงานทักษะต่ำไปสู่แรงงานที่มีความรู้ ความเชี่ยวชาญ และทักษะสูง

5 กลุ่มเทคโนโลยีและอุตสาหกรรมเป้าหมายสู่ไทยแลนด์ 4.0

ประเทศไทย 4.0 ถือเป็นการพัฒนาเครื่องยนต์เพื่อขับเคลื่อนการเติบโตทางเศรษฐกิจชุดใหม่ (New Engines of Growth) ด้วยการเปลี่ยนแปลงความได้เปรียบเชิงเปรียบเทียบของประเทศที่มีอยู่ 2 ด้าน คือ ความหลากหลายเชิงชีวภาพ และความหลากหลายเชิงวัฒนธรรม ให้เป็นความได้เปรียบในเชิงแข่งขัน โดยการเติมเต็มด้วยวิทยาการ ความคิดสร้างสรรค์ นวัตกรรม วิทยาศาสตร์ เทคโนโลยี การวิจัยและพัฒนา แล้วต่อยอดความได้เปรียบเชิงเปรียบเทียบเป็น 5 กลุ่มเทคโนโลยีและอุตสาหกรรมเป้าหมาย ประกอบด้วย

1. กลุ่มอาหาร เกษตร และเทคโนโลยีชีวภาพ (Food, Agriculture & Bio-Tech) อาทิ เทคโนโลยีการเกษตร (Agri tech) เทคโนโลยีอาหาร (Food tech) เป็นต้น

2. กลุ่มสาธารณสุข สุขภาพ และเทคโนโลยีทางการแพทย์ (Health, Wellness & Bio-Med) อาทิ เทคโนโลยีสุขภาพ (Health tech) เทคโนโลยีการแพทย์ (Med tech) สปา (Spa) เป็นต้น

3. กลุ่มเครื่องมือ อุปกรณ์อัจฉริยะ หุ่นยนต์ และระบบเครื่องกลที่ใช้ระบบอิเล็กทรอนิกส์ควบคุม (Smart Devices, Robotics & Mechatronics) อาทิ เทคโนโลยีหุ่นยนต์ (Robotech) เป็นต้น

4. กลุ่มดิจิทัล เทคโนโลยีอินเทอร์เน็ตที่เชื่อมต่อและบังคับอุปกรณ์ต่างๆ ปัญญาประดิษฐ์และเทคโนโลยีสมองกลฝังตัว (Digital, IOT, Artificial intelligence & Embedded Technology) อาทิ เทคโนโลยีการเงิน (Fintech) อุปกรณ์เชื่อมต่อออนไลน์โดยไม่ต้องใช้คน (IoT) เทคโนโลยีการศึกษา (Edtech) อี-มาร์เก็ตเพลส (E-Market place) อี-คอมเมิร์ซ (E-Commerce) เป็นต้น

5. กลุ่มอุตสาหกรรมสร้างสรรค์ วัฒนธรรม และบริการที่มีมูลค่าสูง (Creative, Culture & High Value Services) อาทิ เทคโนโลยีการออกแบบ (Designtech) ธุรกิจไลฟ์สไตล์ (Lifestyle Business) เทคโนโลยีการท่องเที่ยว (Traveltech) การเพิ่มประสิทธิภาพการบริการ (Service Enhancing) เป็นต้น

3 กลไกขับเคลื่อนประเทศไทย 4.0

กลไกขับเคลื่อน (Engines of Growth) ชุดใหม่ ประกอบด้วย

1) Productive Growth Engine

เป้าหมายสำคัญเพื่อปรับเปลี่ยนประเทศไทยสู่ประเทศที่มีรายได้สูง (High Income Country) ที่ขับเคลื่อนด้วยนวัตกรรม ปัญญา เทคโนโลยี และความคิดสร้างสรรค์

กลไกดังกล่าว ประกอบไปด้วยการสร้างเครือข่ายความร่วมมือในรูปแบบประชารัฐ การบริหารจัดการสมัยใหม่ และการสร้างคลัสเตอร์ทางด้านเทคโนโลยี การพัฒนาขีดความสามารถด้านการวิจัยและพัฒนา การพัฒนาโมเดลธุรกิจที่ขับเคลื่อนด้วยนวัตกรรม กิจการร่วมทุนรัฐและเอกชนใน โครงการขนาดใหญ่ รวมถึงการบ่มเพาะธุรกิจด้านเทคโนโลยี เป็นต้น ซึ่งถือเป็นการตอบโจทยความพยายามในการก้าวข้ามกับดักรัฐบาลรายได้ปานกลางที่ไทยกำลังเผชิญอยู่

2) Inclusive Growth Engine

เพื่อให้ประชาชนได้รับประโยชน์และเป็นการกระจายรายได้ โอกาส และความมั่งคั่งที่เกิดขึ้น โดยกลไกนี้ ประกอบด้วยการสร้างคลัสเตอร์เศรษฐกิจระดับกลุ่มจังหวัด การพัฒนาเศรษฐกิจระดับฐานรากในชุมชน การส่งเสริมวิสาหกิจเพื่อสังคม เพื่อตอบโจทยประเด็นปัญหาและความท้าทายทางสังคมในมิติต่างๆ การสร้างสภาพแวดล้อมที่เอื้ออำนวยต่อการทำธุรกิจ การส่งเสริมและสนับสนุนให้วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเข้มแข็งและสามารถ แข่งขันได้ในเวทีโลก การสร้างงานใหม่ๆ เพื่อรองรับการเปลี่ยนแปลงในอนาคต การยกระดับขีดความสามารถ การเสริมสร้างทักษะและการเติมเต็มศักยภาพของประชาชนให้ทันกับพลวัตการ เปลี่ยนแปลงจากภายนอก และการจ่ายภาษีให้แก่ผู้มีรายได้ต่ำกว่าเกณฑ์ที่กำหนดแบบมีเงื่อนไข (Negative Income Tax) เพื่อแก้ไขกับดักรายได้ต่ำที่เกิดขึ้นในปัจจุบัน

3) Green Growth Engine

การสร้างความมั่งคั่งของไทยในอนาคต จะต้องคำนึงถึงการพัฒนาและใช้เทคโนโลยีที่เป็นมิตรต่อสิ่งแวดล้อม เพื่อตอบโจทยการหลุดออกจากกับดักรายได้ปานกลางที่ไม่สมดุลของการพัฒนา ระหว่างคนกับสภาพแวดล้อม โดยกลไกนี้ประกอบด้วย การมุ่งเน้นการใช้พลังงานทดแทน การปรับแนวคิดจากเดิมที่คำนึงถึงความได้เปรียบเรื่องต้นทุน (Cost Advantage) เป็นหลัก มาสู่การคำนึงถึงประโยชน์ที่ได้จากการลดความสูญเสียที่เกิดขึ้นทั้งระบบ (Lost Advantage) หัวใจสำคัญอยู่ที่การพัฒนากระบวนการผลิตให้ส่งผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมน้อยที่สุด อันจะเกิดประโยชน์กับประเทศและประชาคมโลกด้วยในเวลาเดียวกัน

ทั้ง 3 กลไกขับเคลื่อน ประเทศไทย 4.0 ถือเป็นการปฏิรูปประเทศไทยไปสู่ความมั่งคั่งอย่างมั่นคงและยั่งยืน เพื่อให้หลุดพ้นจากกับดักรัฐบาลที่มีรายได้ปานกลาง ซึ่งถือเป็นเปลี่ยนโมเดลเศรษฐกิจจากการพึ่งพาการลงทุนต่างประเทศ มีการลงทุนการวิจัยและพัฒนาตัวเองน้อยมาก โดยมุ่งเน้นการพัฒนาการศึกษาคน สร้างการวิจัยและพัฒนา โครงสร้างเศรษฐกิจ ให้ไทยสามารถอยู่

ได้ในศตวรรษที่ 21 ซึ่งรัฐบาลต้องกล้าพอที่จะถอดกับดักจากการดึงเงินลงทุนต่างประเทศ เอาเทคโนโลยีของต่างชาติมา และต้องยืนอยู่บนขาตัวเองในระดับหนึ่ง

โดยสรุป ประเทศไทย 4.0

กระบวนการพัฒนาประเทศไทยภายใต้แนวคิดประเทศไทย 4.0 เป็นอีกนโยบายหนึ่งที่เป็น การวางรากฐานการพัฒนาประเทศไทยในระยะยาว เป็นจุดเริ่มต้นในการขับเคลื่อนไปสู่การเป็นประเทศ ที่มั่งคั่ง มั่นคง และยั่งยืน ตามวิสัยทัศน์รัฐบาล เป็นรูปแบบที่มีการผลักดันการปฏิรูปโครงสร้าง เศรษฐกิจ การปฏิรูปการวิจัยและการพัฒนา และการปฏิรูปการศึกษาไปพร้อมๆ กัน เป็นการผนึก กำลังของทุกภาคส่วนภายใต้แนวคิด ประชาธิปไตยที่ผนึกกำลังกับเครือข่ายพันธมิตรทางธุรกิจ การวิจัย พัฒนา และบุคลากรทั้งในประเทศและระดับโลก

หากยังคงยึดความคิดเดิมๆ ปัญหาของการหลุดพ้นกับดักประเทศรายได้ปานกลางจะไม่สามารถเกิดขึ้นได้เลย ดังจะเห็นได้จากตัวเลขทางเศรษฐกิจตลอด 50 ปีที่ผ่านมา เราในฐานะต้นทุน ทรัพยากรมนุษย์ที่สำคัญของประเทศพร้อมแล้วหรือยังต่อการขับเคลื่อนประเทศไทยให้บรรลุตาม โมเดลประเทศไทย 4.0

2.9 การวิเคราะห์ SWOT และ TOWS Matrix

1) การวิเคราะห์สภาพแวดล้อมภายในและภายนอก (SWOT analysis)

การวิเคราะห์สภาวะแวดล้อมภายนอกและภายใน (อุทิศ ขาวเขียว, 2546 : 72-97) เพื่อเข้าใจ สภาวะแวดล้อมในช่วงปัจจุบันที่เป็นอยู่ขององค์กร และ/หรือเพื่อเข้าใจสภาวะแวดล้อมของ กระบวนการพัฒนา (เรื่องนั้นๆ) ในช่วงการดำเนินการพัฒนาตามแผนกลยุทธ์ (ช่วงปัจจุบันของ แผนฯ ประมาณ 3 – 5 ปี) อย่างลึกซึ้งเป็นการวิเคราะห์ห้อย่าง “รู้เขารู้เรา” การวิเคราะห์สภาวะ แวดล้อมนี้เป็นขั้นตอนการทำแผนกลยุทธ์ที่รู้จักกันค่อนข้างมาก มักเรียกกันว่า SWOT analysis ที่ เป็นการวิเคราะห์จุดแข็ง (Strength) จุดอ่อน (Weakness) ของสภาพแวดล้อมภายใน และการ วิเคราะห์โอกาส (Opportunity) ภาวะคุกคามหรือข้อจำกัด (Threat) ของสภาวะแวดล้อมจาก ภายนอก

SWOT ย่อจากอักษรนำหน้าของทั้งสี่สภาวะแวดล้อมดังกล่าว การวิเคราะห์นี้เป็นพื้นฐาน ของการกำหนดเป้าประสงค์ (ผ่านกระบวนการจินตนาการ SWOT ในอนาคต เพื่อกำหนดวิสัยทัศน์ พันธกิจ และวัตถุประสงค์ของแผน) และการวิเคราะห์นี้ยังเป็นข้อมูลพื้นฐานแก่การกำหนดประเด็น ยุทธศาสตร์ของแผน การวางแผนกลยุทธ์จึงจำเป็นต้องมีการวิเคราะห์สภาวะแวดล้อม เพื่อเป็น การระดมสมอง ระดมข้อมูลสภาวะแวดล้อม ให้ทราบว่าแท้จริงองค์กรมีภาวะความพร้อมและ

สมรรถนะด้านปัจจัยการบริหารแค่นั้น และกำลังจะต้องเผชิญกับเงื่อนไขสำคัญทั้งที่เอื้อและที่เป็นอุปสรรคเพียงไร

การวิเคราะห์สถานะแวดล้อมภายนอกและภายในต้องใช้ความอดทน ระยะเวลา และทรัพยากร ตลอดจนค่าใช้จ่าย โดยปกติ การวางแผนกลยุทธ์แต่ละครั้งจึงมักจะมีการวิเคราะห์สถานะแวดล้อมเพียงเท่าที่จำเป็น อย่างไรก็ตามการวางแผนสามารถดำเนินการวิเคราะห์สถานะแวดล้อมได้หลายครั้งหากจำเป็น เพราะการวิเคราะห์ SWOT ทำได้ในหลายภาวะ เช่น

1) การวิเคราะห์สถานะแวดล้อม (SWOT) เพื่อทำความเข้าใจสถานะแวดล้อมทั่วไป โดยรวมสามารถดำเนินการ โดยการสำรวจสถานะแวดล้อมทั้งภายนอกและภายในที่ชัดเจนเท่าที่จะทำได้ เพื่อช่วยให้มีการตัดสินใจเลือกแนวคิดและทิศทางดำเนินการ (Concept) เบื้องต้น ได้อย่างทันกาลภายใต้สภาวะการรวมดังกล่าว อาทิ การกำหนดเป้าประสงค์เบื้องต้น

2) การวิเคราะห์สถานะแวดล้อมเพื่อประเมินความยากง่ายในการดำเนินธุรกิจหลักขององค์กรภายใต้ภาวะการแข่งขันที่เล็งไม่ได้ อันเป็นพันธกิจ (พันธกิจสมมติ) ขององค์กร การวิเคราะห์นี้จะช่วยให้ทราบสถานะแวดล้อมว่า องค์กรตกอยู่ในสถานการณ์ใดในการปฏิบัติพันธกิจสมมตินั้นๆ การวิเคราะห์จะสามารถประมวลสถานะแวดล้อม เพื่อการตัดสินใจเลือกแนวทางยุทธศาสตร์หรือกลยุทธ์ (Process) เบื้องต้นที่เหมาะสมกับสถานะแวดล้อมให้บรรลุภายใต้สภาวะการแข่งขันได้

3) การวิเคราะห์สถานะแวดล้อมเพื่อการวางแผนทางปรับปรุงกลไก (Tools) ขององค์กร และหรือกระบวนการพัฒนาเรื่องนั้นๆ เพื่อการขับเคลื่อนเร่งรัดกระบวนการพัฒนา เป็นการวิเคราะห์สภาพแวดล้อม โดยเฉพาะอย่างยิ่งด้านปัจจัยเสริมและปัจจัยถ่วงต่อกระบวนการทำงานขององค์กรและ/หรือกระบวนการพัฒนา ในการปฏิบัติแผนงานโครงการด้านต่างๆ ให้คล่องอย่างเร่งรัดได้

การวิเคราะห์สถานะแวดล้อม จำเป็นจะต้องวิเคราะห์จากข้อเท็จจริง (ที่ควรหาข้อมูลสนับสนุนได้ในภายหลัง) ทั้งนี้ การศึกษาวิจัยและข้อมูลจากการสัมภาษณ์จะช่วยให้สามารถยกร่างและประเมินการวิเคราะห์สถานะแวดล้อมเพื่อเป็นตุ๊กตา การประชุมหารือในการวิเคราะห์สถานะแวดล้อมอย่างมาก การระดมสมองเพื่อวิเคราะห์สถานะแวดล้อมควรเป็นไปโดยไม่มีอคติและไม่ใช้อารมณ์ส่วนตัว และจะต้องไม่ด่วนสรุป (จนเป็นสถานะแวดล้อมที่ไม่เป็นจริงและหรือไม่มีนัยสำคัญเชิงยุทธ) กล่าวคือ เป็นการสรุปอย่างฉาบฉวย ไม่ลึกซึ้ง ไม่เกิดจากการหารืออย่างจริงจัง อาทิ การประเมินว่าองค์กรมีข้อจำกัดด้านงบประมาณและด่วนสรุปว่าการขาดงบประมาณเป็นสถานะแวดล้อมที่เป็นจุดอ่อนขององค์กร โดยไม่พิจารณาว่าปัจจุบันการใช้งบฯที่องค์กรได้รับ

เป็นไปอย่างคุ้มค่าหรือไม่ ที่ผ่านมามองประมาณได้ถูกใช้กับโครงการที่มีลำดับความสำคัญหรือไม่ เพราะปัญหาอาจจะอยู่ที่ระบบการจัดการงบประมาณขององค์กรเองมากกว่าการขาดงบประมาณ

การกำหนดสถานะแวดล้อมที่เป็นจริง ชัดเจน และมีนัยสำคัญเชิงยุทธศาสตร์จะช่วยให้สามารถวางแผนทางการบริหารจัดการหรือยุทธศาสตร์ ยุทธวิธี ได้ชัดเจนถูกต้อง องค์กรจะรู้จักตนเองอย่างลึกซึ้ง เพราะไม่เพียงรู้ว่าองค์กรเองมีจุดอ่อนจุดแข็งอย่างไร ยังจะรู้ว่าจะเปิดโอกาสและมีภาวะคุกคามเช่นไรบ้าง องค์กรสามารถเปรียบเทียบและผสมผสานข้อได้เปรียบและข้อเสียเปรียบดังกล่าวก่อนตัดสินใจหาทางเลือกที่เหมาะสมได้ในที่สุด ดังนั้น อาจกล่าวได้ว่า ยุทธศาสตร์ที่ชัดเจนขององค์กรจะเกิดได้ก็โดยมีผลการวิเคราะห์สถานะแวดล้อมที่ชัดเจนเป็นจริง เป็นข้อมูลสนับสนุนและช่วยให้เกิดประเด็นเชิงยุทธศาสตร์ที่ถูกต้องเหมาะสมกับสถานการณ์

การวิเคราะห์สถานการณ์ (Situational Analysis : SWOT) (พิบูล ทิปะปาล, 2555 : 89 – 92) เป็นความพยายามของบริษัท ที่จะตรวจสอบเพื่อทราบจุดแข็งและจุดอ่อนของบริษัท อันเป็นปัจจัยภายใน รวมทั้งตรวจสอบเพื่อหาโอกาสและข้อจำกัดอันเป็นปัจจัยภายนอกบริษัท และด้วยเหตุที่การวิเคราะห์สถานการณ์ประกอบด้วยการวิเคราะห์ปัจจัย 4 อย่างดังกล่าว ดังนั้นบางครั้งการวิเคราะห์สถานการณ์จึงเรียกว่า “SWOT Analysis”

การวิเคราะห์สถานการณ์เป็นการหาคำตอบต่อคำถาม โดยทั่วไป 2 ประการ คือ สภาพปัจจุบันของบริษัทเป็นอย่างไร (What is the current position of the firm?) กับทิศทางหรือการดำเนินงานของบริษัทต่อไปจะมุ่งไปทางใด (Where does the firm want to be?) คำถามเหล่านี้จะสามารถตอบได้ด้วยการศึกษาวิเคราะห์จุดแข็งและจุดอ่อนของบริษัท โดยการเปรียบเทียบกับคู่แข่ง และตรวจสอบสภาพแวดล้อมภายนอกเพื่อหาโอกาสและอุปสรรค

สำหรับความหมายของ จุดแข็ง จุดอ่อน โอกาส และอุปสรรค อธิบายได้ดังนี้

- 1) จุดแข็ง (Strength) หมายถึง ข้อได้เปรียบของบริษัทเหนือคู่แข่งที่บริษัทสามารถนำมาใช้ในการดำเนินงานธุรกิจในตลาด หรืออุตสาหกรรมนั้น
- 2) จุดอ่อน (Weakness) หมายถึง สิ่งที่บริษัทยังขาดหรือมีแต่ด้อยกว่าของคู่แข่งหรืออยู่ในสภาพที่เสียเปรียบ อันเป็นปัญหาหรืออุปสรรคในการดำเนินงาน
- 3) โอกาส (Opportunities) หมายถึง ปัจจัยหรือสถานการณ์ภายนอกที่มีส่วนช่วยให้บริษัทสามารถใช้ความพยายามเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่วางไว้ หรือมากกว่าที่มุ่งหวังไว้อย่างมาก
- 4) อุปสรรคหรือภัยคุกคาม (Threats) หมายถึง ปัจจัยภายนอกซึ่งอาจมีผลกระทบทำให้บริษัทประสบความล้มเหลว ไม่บรรลุวัตถุประสงค์ที่วางไว้ สำหรับอุปสรรคหรือภัยคุกคามภายนอกที่อาจเกิดขึ้นได้ (Potential external threats) ซึ่งจะมีผลกระทบต่อสวัสดิภาพของบริษัท

การวิเคราะห์ TOWS Matrix

การจัดทำกลยุทธ์ทางเลือกโดยใช้ TOWS Matrix (พิบูล ที่ปะปาล, 2555 : 98 – 101) การวิเคราะห์เพื่อกำหนดปัจจัยเชิงกลยุทธ์ (Strategic factors) ทั้งปัจจัยภายนอกและปัจจัยภายในบริษัทยังสามารถนำมาใช้จัดทำกลยุทธ์ทางเลือกที่เป็นไปได้อีกมากมาย โดยการนำปัจจัยต่างๆ ทั้ง 4 อย่าง (จุดแข็ง-จุดอ่อน-โอกาส-อุปสรรค) มาจับคู่กันในรูปของแมทริกซ์ ที่นิยมเรียกกันโดยทั่วไปว่าการจัดทำ “TOWS Matrix” (TOWS เป็นคำเรียกอีกด้านหนึ่งของ SWOT นั่นเอง) ได้อีกด้วย

ตารางที่ 2.1 ตาราง TOWS matrix

ปัจจัยภายใน (Internal Factors)	จุดแข็ง (S)	จุดอ่อน (W)
	S1	W1
	S2	W2
ปัจจัยภายนอก (External Factors)	.	.
	.	.
โอกาส (O)	กลยุทธ์ SO	กลยุทธ์ WO
O1	จัดทำกลยุทธ์โดยใช้จุดแข็ง	จัดทำกลยุทธ์โดยเอาชนะ
O2	เพื่อสร้างความได้เปรียบจาก	จุดอ่อนเพื่อใช้ประโยชน์จาก
.	โอกาส	โอกาส
อุปสรรค (T)	กลยุทธ์ ST	กลยุทธ์ WT
T1	จัดทำกลยุทธ์โดยใช้จุดแข็ง	จัดทำกลยุทธ์เพื่อลด
T2	เพื่อหลีกเลี่ยงอุปสรรค หรือภัย	จุดอ่อนและหลีกเลี่ยงอุปสรรค
	คุกคาม	

ที่มา : พิบูล ที่ปะปาล (2555)

TOWS Matrix จะแสดงให้เห็นว่า ปัจจัยภายนอกที่เป็น โอกาส และอุปสรรค ที่บริษัทกำลังเผชิญอยู่ สามารถนำมาจับคู่เพื่อให้สอดคล้องกับปัจจัยภายในที่เป็น จุดแข็ง และ จุดอ่อน ของบริษัทได้อย่างไร ตารางที่ 2.1 แสดงให้เห็นการจัดทำกลยุทธ์ทางเลือกที่เป็นไปได้ 4 ชุด ซึ่งผู้จัดการสามารถนำมาใช้เป็นแนวทางระดมสมอง เพื่อสร้างสรรค์กลยุทธ์ทางเลือกที่เป็นไปได้ทั้งหมด ซึ่งมิฉะนั้นแล้วแนวทางการจัดทำกลยุทธ์บางอย่างอาจไม่ได้รับการพิจารณาก็ได้ การจัดทำ TOWS Matrix จะเป็นการบังคับทางอ้อมให้ผู้จัดการด้านกลยุทธ์ได้สร้างสรรค์กลยุทธ์ต่างๆ ทั้งกลยุทธ์การ

ขยายตัว (Growth strategies) และกลยุทธ์การหดตัว (Retrenchment strategies) ซึ่งสามารถนำมาใช้ได้ทั้งกลยุทธ์ระดับบริษัท (Corporate strategies) และกลยุทธ์ระดับธุรกิจ (Business strategies)

TOWS Matrix ประกอบด้วย 9 ช่อง คือ เป็นช่องปัจจัยหลักสำคัญ 4 ช่อง ช่องกลยุทธ์ 4 ช่องกับอีก 1 ช่อง บอกที่มาของปัจจัยว่าเป็นปัจจัยภายนอกหรือปัจจัยภายใน ช่องกลยุทธ์ 4 ช่องให้ชื่อว่ากลยุทธ์ SO กลยุทธ์ WO กลยุทธ์ ST และกลยุทธ์ WT ซึ่งเกิดขึ้นภายหลังจากการใส่ปัจจัยหลักสำคัญทั้ง 4 ช่องแล้ว

สำหรับขั้นตอนการจัดทำจะประกอบด้วย 8 ขั้นตอน ดังนี้คือ

- 1) เขียนรายการปัจจัยภายนอกที่เป็น โอกาส (O) ที่สำคัญของบริษัทหรือหน่วยธุรกิจ
 - 2) เขียนรายการปัจจัยภายนอกที่เป็น อุปสรรค (T) ที่สำคัญที่สุดที่บริษัทหรือหน่วยธุรกิจกำลังเผชิญอยู่ในปัจจุบันหรืออนาคต
 - 3) เขียนรายการปัจจัยภายในที่เป็น จุดแข็ง (S) ที่สำคัญที่สุดของบริษัทหรือหน่วยธุรกิจ
 - 4) เขียนรายการปัจจัยภายในที่เป็น จุดอ่อน (W) ที่สำคัญที่สุดของบริษัทหรือหน่วยธุรกิจ
 - 5) จับคู่ จุดแข็งภายใน (S) กับ โอกาสภายนอก (O) เพื่อรวมตัวเป็น กลยุทธ์ SO
 - 6) จับคู่ จุดอ่อนภายใน (S) กับ โอกาสภายนอก (O) เพื่อรวมตัวเป็น กลยุทธ์ WO
 - 7) จับคู่ จุดแข็งภายใน (S) กับ อุปสรรคภายนอก (T) เพื่อรวมตัวเป็น กลยุทธ์ ST
 - 8) จับคู่จุดอ่อนภายใน (S) กับ อุปสรรคภายนอก (T) เพื่อรวมตัวเป็น กลยุทธ์ WT
- สำหรับแนวทางการจัดทำกลยุทธ์ทั้ง 4 รูปแบบ มีวิธีการจัดทำดังนี้

1) กลยุทธ์ SO (SO Strategies) เป็นการคิดหาแนวทางการดำเนินงานของบริษัทหรือหน่วยธุรกิจ (SBU) โดยใช้จุดแข็งที่มีอยู่เพื่อสร้างความได้เปรียบจากโอกาสที่เอื้ออำนวยให้ ตัวอย่างเช่น บริษัทมีจุดแข็งทางด้านสมรรถภาพการทำงานที่มีมากเกินอยู่ (จุดแข็งภายใน) และพบว่าอุตสาหกรรมเคเบิลทีวีมีอัตราการเจริญเติบโตอีกร้อยละ 20 ต่อปี (โอกาสภายนอก) กลยุทธ์ SO ที่เป็นไปได้วิธีหนึ่งคือ บริษัทควรซื้อกิจการเคเบิลทีวี

2) กลยุทธ์ WO (WO Strategies) เป็นการใช้ความพยายามเพื่อปรับปรุงจุดอ่อนภายในบริษัทให้ดีขึ้น ด้วยการใช้ประโยชน์จากโอกาสที่เกิดขึ้นภายนอก สถานการณ์เช่นนี้เกิดขึ้นเมื่อบริษัทพบว่า มีโอกาสที่ดีเกิดขึ้นภายนอก แต่บริษัทมีจุดอ่อนภายในไม่สามารถที่นำโอกาสที่เกิดขึ้นนั้นมาใช้ประโยชน์ได้เต็มที่ ตัวอย่างเช่น บริษัทพบว่าความต้องการเครื่องมืออิเล็กทรอนิกส์เพื่อควบคุมระบบหัวฉีดจ่ายน้ำมันเชื้อเพลิงในรถยนต์ที่สูง (โอกาสภายนอก) แต่บริษัทยังขาดความรู้

ความสามารถและเทคโนโลยีด้านการผลิตเครื่องมือเหล่านี้ (จุดอ่อนภายใน) กลยุทธ์ WO ที่เป็นไปได้วิธีหนึ่งก็คือ การพัฒนาความรู้ความสามารถพนักงานด้วยการจ้างหรือฝึกอบรมพนักงานเพิ่มขึ้น เพื่อให้มีสมรรถภาพทางเทคนิคด้านนี้อย่างเพียงพอ

3) กลยุทธ์ ST (ST strategies) เป็นการใช้จ่ายเงินของบริษัท เพื่อหาทางหลีกเลี่ยงหรือลดผลกระทบจากอุปสรรคหรือภัยคุกคามจากภายนอก ตัวอย่างเช่น บริษัทมีความเชี่ยวชาญทางด้าน การวิจัยและพัฒนา (R&D) เป็นอย่างดี (จุดแข็งภายใน) และพบว่า จำนวนประชากรวัยกลางคน กำลังลดลง (อุปสรรคภายนอก) กลยุทธ์ ST ที่เป็นไปได้วิธีหนึ่งก็คือ บริษัทควรพัฒนาผลิตภัณฑ์ ใหม่สำหรับผู้สูงอายุมากขึ้น

4) กลยุทธ์ WT (WT strategies) เป็นยุทธวิธีป้องกันตัว (Defensive Tactics) ของบริษัท โดยมีจุดมุ่งหมายเพื่อรู้จุดอ่อนภายในให้เหลือน้อยที่สุด และเพื่อหลีกเลี่ยงอุปสรรคหรือภัยอันตรายที่ เกิดขึ้นจากภายนอก ตัวอย่างเช่น บริษัทพบว่าขวัญของพนักงานถูกจ้างของบริษัทอยู่ในภาวะที่ ตกต่ำมาก (จุดอ่อนภายใน) และในขณะเดียวกันพบว่ากิจกรรมของสหภาพแรงงานมีความเข้มแข็ง มาก (อุปสรรคภายนอก) กลยุทธ์ WT ที่เป็นไปได้วิธีหนึ่งคือ บริษัทควรพัฒนาระบบการให้ ผลประโยชน์และสวัสดิการของลูกจ้างทั้งหมดใหม่ให้ดีขึ้น

TOWS matrix เป็นเครื่องมือที่นับว่ามีประโยชน์อย่างมากในการจัดทำกลยุทธ์เพื่อให้เกิด ทางเลือกหลายๆ ทาง หรือเพื่อมองกัน ได้หลายๆมุม สามารถนำมาใช้ได้ทั้งในระดับบริษัทอันเป็น ส่วนรวมและในระดับธุรกิจ (SBU) และกลยุทธ์ที่จัดทำขึ้นมา ก็ไม่ได้หมายความว่า จะนำไปใช้ใน ปฏิบัติการทั้งหมด เพียงแต่ต้องการแสดงให้เห็นว่า การจัดทำกลยุทธ์มีโอกาสนำได้ทั้งในเชิงรุกและ เชิงรับ กลยุทธ์ในเชิงรุกที่ดี (Good offense) โดยปราศจากกลยุทธ์เชิงรับที่ดี (Good defense) หรือ ในทางกลับกันมักจะนำไปสู่ความพ่ายแพ้เสมอ กลยุทธ์ที่พัฒนาขึ้น โดยการใช้จุดแข็งเพื่อฉกฉวย ประโยชน์จากโอกาส ถือเป็นกลยุทธ์ในเชิงรุก (Offense) ส่วนกลยุทธ์ที่ออกแบบขึ้นปรับปรุง จุดอ่อนและในขณะเดียวกันอุปสรรคหรือข้อจำกัด ก็ถือเป็นกลยุทธ์ในเชิงรับหรือป้องกันตัว (Defense) และเนื่องจากทุกองค์การต่างก็มีโอกาสและอุปสรรคภายนอก และมีจุดแข็งจุดอ่อน ภายใน ดังนั้นจึงสามารถจัดทำกลยุทธ์ได้ทั้งสองแนวทางดังกล่าว

2.10 การวิเคราะห์สมการถดถอย (Regression analysis)

การวิเคราะห์สมการถดถอย (Regression Analysis) เป็นการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่าง สอง ตัวแปร ตัวแปรหนึ่งเรียกว่าตัวแปรต้นหรือตัวแปรอิสระ (Independent variable) แทนด้วย X อีกตัวแปรหนึ่งเรียกว่าตัวแปรตาม (Dependent variable) แทนด้วย Y เป็นการดูความสัมพันธ์ว่าถ้า ตัวแปรอิสระเปลี่ยนไปแล้วตัวแปรตามเปลี่ยนไปด้วยหรือไม่ ซึ่งสองตัวแปรนั้นจะต้องเป็นตัวแปร

เชิงปริมาณ การวิเคราะห์การถดถอยสามารถเขียนรูปแบบความสัมพันธ์ของสองตัวแปรได้ในรูปของสมการการถดถอย ซึ่งสามารถพยากรณ์ค่าได้ในอนาคต หรือสามารถดูแนวโน้มของตัวแปรตามได้เมื่อเราทราบค่าตัวแปรอิสระ

การวิเคราะห์การถดถอยเชิงเส้นอย่างง่าย (Simple Regression Analysis) เป็นการวิเคราะห์การถดถอยเมื่อมีตัวแปรอิสระหนึ่งตัวแปรและตัวแปรตามหนึ่งตัวแปร แต่ถ้าหากตัวแปรตามหนึ่งตัวแปรกับตัวแปรอิสระมากกว่าหนึ่งตัวแปร จะเรียกว่าการวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regression) การวิเคราะห์การถดถอยเชิงเส้นอย่างง่าย เขียนความสัมพันธ์แสดงความสัมพันธ์ได้ดังนี้

$$Y_i = \beta_0 + \beta X_i + \varepsilon_i$$

เมื่อ β_0 แทนระยะตัดแกน y (y - intercept)
 β แทนความชันของเส้นถดถอย (slope)
 $\hat{Y}_i = \hat{\beta}_0 + \hat{\beta} X_i$

$$\hat{Y}_i = b_0 + bX_i$$

การประมาณค่าพารามิเตอร์แบบจุดของ β_0 และ β ใช้วิธีกำลังสองน้อยที่สุด หรือ

OLS (Ordinary Least Square) ซึ่งคำนวณค่าจาก $SSE = \sum_{i=1}^n e_i^2$ จะได้

$$b = \frac{\sum_{i=1}^n (X_i - \bar{X})(Y_i - \bar{Y})}{\sum_{i=1}^n (X_i - \bar{X})^2} = \frac{n \sum_{i=1}^n X_i Y_i - \left(\sum_{i=1}^n X_i \right) \left(\sum_{i=1}^n Y_i \right)}{n \sum_{i=1}^n X_i^2 - \left(\sum_{i=1}^n X_i \right)^2}$$

$$b_0 = \bar{Y} - b \bar{X}$$

(<http://lms.mju.ac.th/courses/350/locker/st301/บทที่%207.doc>, 2559)

2.11 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

งานวิจัยภายในประเทศ

สุนิสา จันทร์เที่ยง (2557) การศึกษาคำนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาระดับความคิดเห็นของผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่มีต่อการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีและคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน โดยอ้างอิงกับมาตรฐาน การตรวจเงินแผ่นดิน เรื่องการควบคุมคุณภาพ กลุ่มตัวอย่างสำหรับการวิจัยครั้งนี้คือ นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินระดับชำนาญการและปฏิบัติการ จำนวน 260 คน โดยใช้แบบสอบถามและแบบสัมภาษณ์ในการเก็บรวบรวมข้อมูลสถิติที่

ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลคือ ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน การวิเคราะห์ความแปรปรวนทางเดียวและการวิเคราะห์สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์

ผลการศึกษาพบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีอายุระหว่าง 31-40 ปี จบการศึกษามัธยมศึกษา ระยะเวลาในการทำงาน 2-5 ปี มีความเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีและคุณภาพงานสอบบัญชีโดยภาพรวมอยู่ในระดับมาก เรียงลำดับได้ดังนี้ ด้านข้อกำหนดทางจรรยาบรรณ ด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบและงานอื่น ด้านการบริหารงานตรวจสอบและงานอื่น ด้านทรัพยากรบุคคล ด้านความรับผิดชอบของผู้บริหารสูงสุดต่อคุณภาพงานและด้านการติดตามผล

ผลการทดสอบสมมติฐานพบว่า ผู้ปฏิบัติงานที่มีช่วงอายุแตกต่างกันมีระดับความคิดเห็นต่อคุณภาพการสอบบัญชีแตกต่างกัน โดยช่วงอายุ 20-30 ปี มีระดับความคิดเห็นน้อยที่สุดและมีความคิดเห็นแตกต่างจากช่วงอายุ 41-50 ปีและ 51 ปีขึ้นไป ณ ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

วันรักษ์ โสภภาพร (2557) การศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมการสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมการสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้บริหารสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย จำนวน 122 คน สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล ได้แก่ การวิเคราะห์สหสัมพันธ์แบบพหุคูณ และการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ

ผลการวิจัยพบว่า การควบคุมการสอบบัญชี ด้านข้อกำหนดวิชาชีพที่เกี่ยวข้อง ด้านการแบ่งงาน และด้านความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ดังนั้น ผู้บริหารสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทยสามารถนำไปใช้เป็นแนวทางในการปรับเปลี่ยนนโยบายและวิธีปฏิบัติงานสอบบัญชีให้สามารถวางระบบการควบคุมการสอบบัญชีให้เป็นไปตามข้อกำหนดให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงของมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศและยกระดับฐานะสำนักงานสอบบัญชีของไทยให้เป็นที่ยอมรับในระดับสากล

มะลิ ังคโลกกรวด (2556) การศึกษาผลกระทบของกลยุทธ์การปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีสมัยใหม่ที่มีต่อความเป็นเลิศทางการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อทดสอบผลกระทบของกลยุทธ์การปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีสมัยใหม่ที่มีต่อความเป็นเลิศทางการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ทำการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย จำนวน 116 คน โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือสถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล ได้แก่ การวิเคราะห์สหสัมพันธ์พหุคูณและการวิเคราะห์การถดถอย

แบบพหุคูณ ซึ่งกลยุทธ์การปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีสมัยใหม่ ได้ถูกกำหนดให้เป็นตัวแปรอิสระ ที่มีความสัมพันธ์และผลกระทบต่อความเป็นเลิศทางการสอบบัญชี

ผลการวิจัย พบว่า 1) กลยุทธ์การปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีสมัยใหม่ ด้านการเตรียมงานและวางแผน มีความสัมพันธ์และผลกระทบต่อความเป็นเลิศทางการสอบบัญชี 2) กลยุทธ์การปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีสมัยใหม่ด้านการสรุปผลการตรวจสอบและรายงานการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบต่อความเป็นเลิศทางการสอบบัญชี ดังนั้น ผู้สอบบัญชีภาชีอาจต้องให้ความสำคัญกับการพัฒนา ปรับปรุงและประยุกต์ใช้กลยุทธ์ในการปฏิบัติงานการสอบบัญชีสมัยใหม่เพื่อพัฒนาศักยภาพในการปฏิบัติงานให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้นไป และเป็นกลยุทธ์ในการสร้างคุณภาพงานการสอบบัญชี ผลงานมีคุณภาพมีความน่าเชื่อถือเป็นที่ยอมรับ เกิดความพึงพอใจจากผู้ที่เกี่ยวข้อง และเป็นการสร้างชื่อเสียงอันดีแก่วิชาชีพสอบบัญชีต่อไป

ลัญญา เจียรณัย (2556) ทำการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะงานสอบบัญชีกับการแสดงความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีต่อปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย การศึกษาในครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของงานสอบบัญชีกับการแสดงความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ระหว่างปี 2550-2554 จำนวน 2001 ตัวอย่าง โดย 98 ตัวอย่างเป็นตัวอย่างที่ผู้สอบบัญชีแสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่อง วิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้สมการถดถอย Rare Evens Logistic Regression ผลการศึกษาพบว่าขนาดของสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในทางบวกอย่างมีนัยสำคัญกับการแสดงความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีต่อปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่อง นอกจากนี้ผลการศึกษาพบว่า ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีในปีก่อน ภาวะความกดดันทางการเงิน ขนาดของกิจการ การมีทัศนคติที่พึงระวังของบริษัทมีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญกับการแสดงความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีต่อปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่อง อย่างไรก็ตามพบว่า ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีต่อปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่องไม่มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญกับระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในกิจการ การเปลี่ยนผู้สอบบัญชี และกระแสเงินสดสุทธิจากกิจกรรมดำเนินงานติดลบ

พรรณราย คำจันทร์ดี (2552) ทำการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ วัตถุประสงค์ของงานวิจัย 1) เพื่อศึกษาข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีผลต่อการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามวงจรคุณภาพ PDCA 2) เพื่อศึกษาข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชี 3) เพื่อศึกษาการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามวงจรคุณภาพ PDCA ของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีความสัมพันธ์และมีผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี 4) เพื่อจัดลำดับความสำคัญ

ของการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามวงจรคุณภาพ PDCA ผู้วิจัยได้วิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถามโดยใช้สถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ การแจกแจงความถี่ (Frequencies) และสรุปออกมาเป็นค่าร้อยละ (Percentage) สำหรับคำถามเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามวงจรคุณภาพ PDCA และคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ใช้สถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ ค่าเฉลี่ย (Mean) และ ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) ส่วนการเปรียบเทียบความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีสหกรณ์เกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามวงจรคุณภาพ PDCA และคุณภาพการสอบบัญชี จำแนกตามสภาพข้อมูลทั่วไปโดยใช้การวิเคราะห์หาความแปรปรวนทางเดียว (One-way ANOVA) การเปรียบเทียบความแตกต่าง (Independent-Samples t-test) การวิเคราะห์ความแตกต่างของค่าเฉลี่ยเป็นรายคู่ (Scheffe) การทดสอบ ความสัมพันธ์ระหว่างควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์โดยใช้การวิเคราะห์สหสัมพันธ์แบบพหุคูณ (Multiple Correlation Analysis) การวิเคราะห์ความถดถอยแบบพหุคูณ (Multiple Regression Analysis)

ผลการวิจัย พบว่า

1. ประสิทธิภาพในการสอบบัญชีสหกรณ์มีผลกระทบต่อระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามวงจรคุณภาพ PDCA ด้านการวางแผนงาน สอบบัญชีและด้านวิธีการตรวจสอบและจัดทำหลักฐานการปฏิบัติงาน และจำนวนชั่วโมงในการอบรมความรู้เกี่ยวกับบัญชีและการสอบบัญชีมีผลกระทบต่อระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามวงจรคุณภาพ PDCA ด้านการสอบทานงานและด้านการรายงานการสอบบัญชี

2. จำนวนชั่วโมงที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ได้รับการอบรมความรู้เกี่ยวกับบัญชี และการสอบบัญชีมีผลกระทบต่อระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม และคุณภาพการสอบบัญชีด้านความถูกต้อง ด้านความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริตและระดับการศึกษามีผลกระทบต่อระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีด้านความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต

3. การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามวงจรคุณภาพ PDCA มีความสัมพันธ์ และผลกระทบต่อเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี

4. การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามวงจรคุณภาพ PDCA โดยภาพรวมอยู่ในระดับมากที่สุด ซึ่งสามารถเรียงลำดับความสำคัญได้ดังนี้ 1) A-Action การรายงาน การสอบบัญชี (=4.70) 2) C-Check การสอบทานงาน (=4.52) 3) P-Plan การวางแผนงาน สอบบัญชี (=4.28) 4) D-Do วิธีการตรวจสอบและจัดทำหลักฐานการ ปฏิบัติงาน (=4.13)

จินดา จอกแก้ว (2551) ปัจจัยที่มีผลต่อคุณภาพงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร : กรณีศึกษาในเขตกรุงเทพมหานคร งานวิจัยนี้เป็นการศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อคุณภาพงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อ (1) ศึกษาปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในมุมมองของผู้ปฏิบัติและผู้ให้บริการ (2) ศึกษาปัญหาที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรข้อมูลที่ใช้ในการศึกษาจะรวบรวมจากกลุ่มตัวอย่าง 2 กลุ่ม คือกลุ่มแรกเป็นการวิจัยเชิงปริมาณ (Quantitative Research) รวบรวมข้อมูลจากแบบสอบถามผู้สอบบัญชีภาษีอากรในเขตกรุงเทพมหานครที่ขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรตั้งแต่ปี พ.ศ. 2544-2550 และกลุ่มที่สองเป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative Research) รวบรวมข้อมูลการสัมภาษณ์แบบเจาะลึกจากผู้ทำบัญชีของสำนักงานบัญชีในเขตกรุงเทพมหานคร ผลที่ได้จากการศึกษาพบว่า ปัจจัยที่มีผลต่อคุณภาพงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในมุมมองของผู้สอบบัญชีภาษีอากรซึ่งเป็นผู้ปฏิบัติพบว่า ปัจจัยที่มีผลต่อคุณภาพงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในระดับ “มาก” ตามลำดับดังนี้ (1) การปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชี (2) ประสบการณ์การทำงานด้านบัญชี (3) ปริมาณงานการตรวจสอบบัญชีต่อ 1 รอบระยะเวลาบัญชี (4) ประสบการณ์การฝึกงานด้านการสอบบัญชี (5) ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี นอกจากนี้พบว่าปัจจัยที่มีผลต่อคุณภาพงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในระดับ “ปานกลาง” ตามลำดับดังนี้ (1) จำนวนปีที่ขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร (2) ค่าตอบแทนที่ได้รับจากการตรวจสอบบัญชี ขณะที่ผลการวิจัยมุมมองของผู้ทำบัญชีสำนักงานบัญชีซึ่งเป็นผู้ให้บริการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรพบว่า ปัจจัยที่มีผลต่อคุณภาพงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีดังนี้ (1) ความรู้ความสามารถและความชำนาญในวิชาชีพ (2) ขั้นตอน หลักเกณฑ์การปฏิบัติเกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชี (3) ค่าธรรมเนียมในการใช้บริการตรวจสอบผลจากการวิจัยประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรและผู้ทำบัญชีสำนักงานบัญชีพบว่าสำนักงานบัญชีซึ่งเป็นผู้ทำบัญชีของห้างหุ้นส่วนประสบปัญหาพนักงานบัญชีห้างหุ้นส่วนมีความรู้ความสามารถด้านบัญชีน้อยการหมุนเวียนพนักงานบัญชีมีบ่อย (Turn over) และเจ้าของห้างหุ้นส่วนไม่เห็นความสำคัญของการทำบัญชี และผู้สอบบัญชีภาษีอากรไม่สามารถติดต่อกับห้างหุ้นส่วนได้โดยตรง มาตรฐานการตรวจสอบและรับรองบัญชีมีขั้นตอนละเอียดมากเกินไป ค่าธรรมเนียมในการตรวจสอบอยู่ในเกณฑ์ค่อนข้างต่ำ และจากการที่ไม่มีกำหนดคุณสมบัติผู้สอบบัญชีภาษีอากรให้มีการฝึกงานด้านบัญชีภาษีอากรและด้านการตรวจสอบบัญชีมาก่อนทำให้

ผู้ใช้บริการขาดความเชื่อมั่นในการใช้บริการ ส่วนผู้ปฏิบัติขาดความเชื่อมั่นในการรับงานตรวจสอบ และรับรองบัญชีจึงส่งผลให้เกิดปัญหาในการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

ข้อเสนอแนะจากการวิจัย ควรกำหนดคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่จะขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรให้มีการผ่านการฝึกงานด้านการตรวจสอบบ้าง โดยไม่จำเป็นต้องกำหนดจำนวนชั่วโมงที่มากเกินไป ควรมีการพัฒนาขีดความสามารถในการปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรให้กว้างขวางมากยิ่งขึ้นเพื่อสร้างความเชื่อมั่นให้กับผู้ใช้บริการสำนักงานบัญชีควรทำให้ผู้ทำบัญชีของห้างหุ้นส่วนตระหนักถึงความมีประสิทธิผลของการทำบัญชีซึ่งจะส่งผลให้ผู้ทำบัญชีได้รับความรู้ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปเพื่อนำไปพัฒนาองค์ความรู้วิชาชีพการจัดการทำบัญชีให้กับตนเอง หน่วยงานที่มีส่วนเกี่ยวข้องกำกับดูแลการจัดทำบัญชีของห้างหุ้นส่วนควรจัดอบรมการบริการให้ความรู้แก่เจ้าของห้างหุ้นส่วน เพื่อให้เห็นความสำคัญของการจัดเก็บเอกสารหลักฐานและวิธีการบันทึกบัญชีเพื่อลดปัญหาการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

งานวิจัยต่างประเทศ

Kelley, Marghiem และ Pattison (อ้างใน นลินรัตน์ เดือนคอนทราย 1997: 12) ได้ศึกษาถึงผลกระทบของแรงกดดันทางด้านเวลาของผู้สอบบัญชีโดยศึกษาจากผู้ช่วยผู้สอบบัญชีอาวุโส และผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี ซึ่งผู้ศึกษาได้ทำการพิจารณาเปรียบเทียบระหว่างแรงกดดันจากวันกำหนดส่งงาน กับแรงกดดันของระยะเวลาที่ได้กำหนดไว้ในการปฏิบัติงาน ผลจากการสำรวจพบว่าทั้งผู้ช่วยผู้สอบบัญชีอาวุโสและผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีต่างรู้สึกถึงแรงกดดันจากวันกำหนดส่งงานมากกว่าแรงกดดันของระยะเวลาที่ได้กำหนดไว้ในการปฏิบัติงาน อย่างไรก็ตามทั้งผู้ช่วยผู้สอบบัญชีอาวุโสและผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีต่างก็เห็นว่าแรงกดดันของระยะเวลาที่ได้กำหนดไว้ในการปฏิบัติงานมีความเกี่ยวข้องอย่างมากกับการลดลงของคุณภาพงานสอบบัญชี

Waggoner และ Calhell (1991) ได้ศึกษาผลกระทบของแรงกดดันทางด้านเวลาต่อผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ผลการศึกษาพบว่าระยะเวลาที่ถูกกำหนดให้ในการปฏิบัติงานมีผลต่อจำนวนรายการที่ผู้สอบบัญชีสามารถตรวจสอบได้ และผู้สอบบัญชีอาจปฏิบัติงานได้ดีขึ้นหากถูกกำหนดให้ปฏิบัติงานภายใต้แรงกดดันทางด้านเวลาที่เหมาะสม ดังนั้นสำนักงานสอบบัญชีควรจัดสภาพแวดล้อมการปฏิบัติงานให้เหมาะสม เช่น กำหนดระยะเวลาในการปฏิบัติงานให้สามารถปฏิบัติงานได้จริง เน้นให้ผู้สอบบัญชีตระหนักถึงความสำคัญของคุณภาพงานสอบบัญชีและจัดให้มีเทคนิคการสอบทานงานสอบบัญชีที่จะทำให้ตรวจพบพฤติกรรมของผู้สอบบัญชีที่ละเว้นไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนการสอบบัญชีที่ทำเป็นอย่างครบถ้วน

Reckers, Wheeler และ Wing (1997) (อ้างใน นลินรัตน์ เต็นคอนทราย, 2547:10) ได้ศึกษาถึงการละเว้นไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนการสอบบัญชีที่จำเป็นอย่างครบถ้วนของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลให้คุณภาพของงานสอบบัญชีลดลง โดยมีผู้สอบบัญชีอาวุโสของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ระดับนานาชาติแห่งหนึ่งเป็นกลุ่มตัวอย่าง พบว่าปัจจัยหนึ่งที่ทำให้เกิดการละเว้นไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนการสอบบัญชีที่จำเป็นอย่างครบถ้วน คือ การขาดการฝึกอบรมอย่างเพียงพอของผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี

Professor Berry และคณะ ได้ทำการศึกษาวิจัยเกี่ยวกับคุณภาพของงานบริการเพื่อค้นคว้าว่าปัจจัยอะไรบ้างที่จัดเป็นตัวตัดสินระดับคุณภาพของบริการในสายตาของผู้ใช้บริการหรือลูกค้า สรุปว่ามีปัจจัยที่ลูกค้ามักอ้างอิงอยู่ 10 ปัจจัย

1. Reliability ความเชื่อถือได้ในคุณลักษณะ หรือมาตรฐานการให้บริการ
2. Responsiveness หรือความตอบสนอง การสนองต่อความต้องการหรือความรู้สึกของลูกค้า
3. Competence หรือความสามารถสมรรถนะในการให้บริการอย่างรอบรู้ถูกต้องเหมาะสม และเชี่ยวชาญจริง
4. Access หรือการเข้าถึงง่าย การให้บริการได้อย่างไม่ยุ่งยาก
5. Courtesy หรือความสุภาพเคารพบน้อมความอ่อนน้อมให้เกียรติ และมีมารยาทที่ดีของบริการ
6. Communication หรือความสามารถและสมบุรณ์ในการสื่อความและสัมพันธ์กับลูกค้า ทำให้ลูกค้าทราบเข้าใจและได้รับคำตอบในข้อสงสัยหรือความไม่เข้าใจต่าง ๆ ได้อย่างกระจ่างชัด
7. Creditability หรือความเชื่อถือได้ ความมีเครดิตของผู้ให้บริการ
8. Security หรือความเขื่ออกเข้าใจในลูกค้า อบอุ่นสบายใจของลูกค้าในขณะที่ใช้บริการ
9. Customer หรือความเขื่ออกเข้าใจในลูกค้า เอาใจลูกค้ามาใส่ใจตน
10. Tangible หรือส่วนที่สัมผัสได้ และรับรู้ได้ทางกายภาพของปัจจัยการบริการ

Geiger et al. (2002) (อ้างในวิลาหุข ผดุงเดช 2014:42) ทำการศึกษาถึงความสัมพันธ์ระหว่างระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้ากับรายงานทางการเงินที่ล้มเหลว โดยกลุ่มตัวอย่างที่เลือกใช้ในการศึกษา คือ บริษัทที่ล้มละลาย 117 บริษัทในช่วงระยะเวลาระหว่างปี 1996-1998 โดยใช้วิธีการวัดคุณภาพงานสอบบัญชีจากปัจจัยต่างๆ ที่เป็นตัวแปรอิสระของสมการแบบโครงสร้างได้แก่ ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้าและตัวแปรควบคุม ได้แก่ ขนาดบริษัทลูกค้า ระยะเวลาหลังจากที่ออกรายงานสอบบัญชีจนถึงวันที่ประกาศล้มละลาย จากนั้นทำการวิเคราะห์ตัวแปรอื่นๆ เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างชนิดของการออกความเห็นของผู้สอบบัญชี

เกี่ยวกับรายงานทางการเงินของบริษัทที่ล้มละลายและระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทที่ล้มละลาย ผลการศึกษาได้แสดงให้เห็นว่ารายงานทางการเงินของบริษัทที่ล้มเหลวและบริษัทที่ล้มละลาย ส่วนใหญ่มาจากระยะเวลาความสัมพันธ์ระหว่างผู้สอบบัญชีในระยะสั้นมากกว่าระยะเวลาความสัมพันธ์ระยะยาว