

## รูปแบบการพัฒนาผู้สอบบัญชีในกลุ่มธุรกิจตรวจสอบบัญชีสู่ระดับสากล

อมรศิริ ดิสสร<sup>1\*</sup> สกรินทร์ อยู่ผ่อง<sup>2</sup> และธีรวุฒิ บุญยโสภณ<sup>3</sup>

### บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อ 1) ศึกษาองค์ประกอบการพัฒนาผู้สอบบัญชีในกลุ่มธุรกิจตรวจสอบบัญชีสู่ระดับสากล 2) จัดทำรูปแบบการพัฒนาผู้สอบบัญชีในกลุ่มธุรกิจตรวจสอบบัญชีสู่ระดับสากล 3) จัดทำคู่มือการพัฒนาผู้สอบบัญชีในกลุ่มธุรกิจตรวจสอบบัญชีสู่ระดับสากล ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง คือ ผู้ให้ข้อมูลในการสัมภาษณ์เชิงลึก จำนวน 9 ท่าน และผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นผู้สอบบัญชีในเขตกรุงเทพมหานคร และปริมณฑล จำนวน 483 คน เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย คือ แบบสัมภาษณ์เชิงลึกแบบมีโครงสร้าง แต่ไม่เป็นทางการ และแบบสอบถามแบบประเมินชนิดมาตราส่วน 5 ระดับ พบว่าค่าดัชนีความสอดคล้องเท่ากับ หรือมากกว่า 0.5 ทุกข้อคำถาม ผลการ Try out แบบสอบถาม จำนวน 30 ชุด พบว่า มีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาเท่ากับ 0.983 สถิติที่ใช้ คือ การวิเคราะห์ข้อมูลเชิงเนื้อหา ค่าความถี่ ร้อยละ ค่าเฉลี่ย ค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และค่าดัชนีความต้องการจำเป็นของการพัฒนา (Priority Needs Index<sub>modified</sub> : PNI) ผลการวิเคราะห์ข้อมูลจากแบบสอบถาม และประเมินโดยการประชุมกลุ่มย่อยผู้เชี่ยวชาญ จำนวน 15 คน ผลวิจัยพบว่า 1) องค์ประกอบของรูปแบบพัฒนาการพัฒนาผู้สอบบัญชีในกลุ่มธุรกิจตรวจสอบบัญชีสู่ระดับสากล แบ่งออก 3 ด้าน คือ ด้านความรู้ พบว่า มี 5 องค์ประกอบหลัก คือ (1) ความรู้ ความเข้าใจทางด้านวิชาชีพบัญชี (2) ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมายและภาษีของธุรกิจที่ตรวจสอบ (3) ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ (4) ความรู้เกี่ยวกับเทคโนโลยีสารสนเทศ (5) ความรู้เกี่ยวกับวัฒนธรรมของธุรกิจที่ตรวจสอบ ด้านทักษะ พบว่ามี 2 องค์ประกอบหลัก คือ (1) ทักษะการตรวจสอบงบการเงิน (2) ทักษะด้านภาษาต่างประเทศ ด้านคุณลักษณะมี 3 องค์ประกอบหลัก คือ (1) จริยธรรมทางวิชาชีพ (2) ความรับผิดชอบต่อสังคม (3) พฤติกรรมทัศนคติ 2) รูปแบบการพัฒนาผู้สอบบัญชีในกลุ่มธุรกิจตรวจสอบบัญชีสู่ระดับสากลจากการประเมินของผู้ทรงคุณวุฒิ พบว่าค่าเฉลี่ยในภาพรวมอยู่ในระดับมากมีค่าเฉลี่ย ( $\bar{X} = 4.38$ ) และสามารถนำไปใช้ในการปฏิบัติงานได้จริงในระดับมากที่สุดมี ( $\bar{X} = 4.60$ ) และ 3) การจัดทำคู่มือการพัฒนาผู้สอบบัญชีในกลุ่มธุรกิจตรวจสอบบัญชีสู่ระดับสากล พบว่าผลในภาพรวมด้านความเหมาะสม ความชัดเจน เข้าใจง่าย ความถูกต้อง ครบถ้วน สามารถนำไปใช้ในการปฏิบัติงานได้จริงสามารถนำไปใช้ประโยชน์ในการพัฒนาทรัพยากรมนุษย์ได้อยู่ในระดับเหมาะสมมากที่สุด ( $\bar{X} = 4.47$ ) และข้อที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุด คือ ความเหมาะสมตามรูปแบบทางวิชาชีพที่ในระดับมากที่สุด ( $\bar{X} = 5.00$ ) รองลงมา คือ มีความชัดเจนและเข้าใจง่าย ( $\bar{X} = 4.83$ ) และการนำไปใช้ประโยชน์ได้จริง ( $\bar{X} = 4.75$ )

**คำสำคัญ:** ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต; การพัฒนาผู้สอบบัญชีรับอนุญาต; การตรวจสอบงบการเงินระดับสากล

รับพิจารณา: 29 มกราคม 2561

แก้ไข: 30 เมษายน 2564

ตอบรับ: 5 พฤษภาคม 2564

<sup>1</sup> นักศึกษาหลักสูตรบริหารธุรกิจบัญชีบัณฑิต สาขาวิชาการพัฒนาธุรกิจอุตสาหกรรมและทรัพยากรมนุษย์ คณะพัฒนาธุรกิจและอุตสาหกรรม มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ

<sup>2</sup> รองศาสตราจารย์ คณะพัฒนาธุรกิจ และอุตสาหกรรม มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ

<sup>3</sup> ศาสตราจารย์ นายกสภา มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ

\* ผู้นิพนธ์ประสานงาน โทร. +669 5905 9684 อีเมล: amornsiri.d@rmutp.ac.th

## Model for Auditors' Development towards International Auditing

Amornsir Dissorn<sup>1\*</sup> Sakarin Youpong<sup>2</sup> and Teravuti Boonyasopon<sup>3</sup>

### Abstract

This research was aimed to 1) explore elements for auditors' development towards international audit, 2) construct a model for auditors' development towards international audit, and 3) create a manual for auditors' development towards international audit. The population and sample were 9 informants and 483 questionnaire respondents selected through purposive sampling method according to Krejcie and Morgan at the reliability value of 95%. The research instrument was an unofficial in-depth structured interview and five-scale questionnaire; each item had Index of Item-Objective Congruence value greater than or equal 0.5. 30-questionnaire tryout resulted an alpha coefficient of 0.983. Content analysis, frequency, percentage, mean, standard deviation, and priority needs index<sub>modified</sub> (PNI) were administered. The results of the data analysis from the questionnaire and the focused group experts' meeting revealed that the model for auditors' development towards international audit included 3 aspects. 1) the aspect of knowledge consisted of five main components: (1) knowledge and understanding on the accounting profession, (2) knowledge and understanding on laws and taxes of audit businesses, (3) knowledge and understanding on the business of the audit, (4) knowledge of information technology, and (5) knowledge about the culture of the business. Secondly, the aspect of audit skill, it was found that there were two main components: (1) an audit skill on financial statements and (2) foreign language skill. Finally, The professional ethics aspect which included three main components: (1) professional ethics, (2) social responsibility, and (3) behavior and attitudes. 2) The experts' evaluation on the model for auditors' development towards international audit revealed the overall mean was at a high level ( $\bar{X} = 4.38$ ) and could be used for the actual work at the highest level, ( $\bar{X} = 4.60$ ) and 3) The manual construction for auditors towards international audit business as evaluated by the experts confirmed the overall results to be the most appropriate for human resources development in the average of ( $\bar{X} = 4.47$ ) with the highest mean on professional suitability of ( $\bar{X} = 5.00$ ) followed by the clarity value of ( $\bar{X} = 4.83$ ) and authentic usefulness of ( $\bar{X} = 4.75$ ).

**Keywords:** Auditors; Auditors' Development; International Auditing

Received: January 29, 2018

Revised: April 30, 2021

Accepted: May 5, 2021

---

<sup>1</sup> Doctoral Degree Student, Department of Industrial Business and Human Resource Development, Faculty of Business and Industrial Development, King Mongkut's University of Technology North Bangkok

<sup>2</sup> Associate Professor, Faculty of Business and Industrial Development, King Mongkut's University of Technology North Bangkok

<sup>3</sup> Professor, Chairman of King Mongkut's University of Technology North Bangkok Council

\* Corresponding Author Tel. +669 5905 9684 e-mail: amornsiri.d@rmutp.ac.th

## 1. บทนำ

วิชาชีพบัญชี ประกอบด้วย 6 ด้าน ได้แก่ การทำบัญชี การสอบบัญชี การบัญชีบริหาร การวางระบบบัญชี การบัญชีภาษีอากร และการศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชี สำหรับงานวิจัยนี้จะกล่าวถึงการสอบบัญชีที่เรียกกันว่า ผู้สอบบัญชี ประเทศไทยมีการเคลื่อนย้ายผู้สอบบัญชีไปทำงานในต่างประเทศมีจำนวนน้อยอยู่ ปัจจุบันผู้สอบบัญชีที่ขึ้นทะเบียนกับสภาวิชาชีพมีจำนวน 9,381 คน ผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานอยู่จริงจำนวน 6,300 คน [1] จำนวนผู้สอบบัญชีทั้งหมดที่สามารถไปทำงานในต่างประเทศปีละ 10 คน เทียบเป็นร้อยละ 0.11 ของผู้สอบบัญชีทั้งหมด [2] จะเห็นได้ว่าผู้สอบบัญชีที่ไปทำงานในระดับนานาชาติมีจำนวนน้อย จากเกณฑ์เกี่ยวกับคุณสมบัติของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีตามข้อกำหนดของสหพันธ์นักบัญชีสากล ซึ่งมีการกำหนดความสามารถของนักบัญชีตามข้อกำหนดของสหพันธ์นักบัญชีสากลซึ่งกำหนดความสามารถของนักบัญชีตามมาตรฐานในการศึกษาวิชาชีพระหว่างประเทศ [3] เพื่อกำหนดมาตรฐาน ระเบียบปฏิบัติงานการพัฒนบัญชีเพื่อตอบสนองความต้องการของทุกองค์การและสร้างความแข็งแกร่งให้นักบัญชีทั่วโลก และแรงผลักดันของข้อตกลงการยอมรับร่วม (Mutual Recognition Agreement : MRA) [4] ของแรงงาน และจากการสำรวจสภาพปัญหาพบว่าผู้สอบบัญชียังมีปัญหาทางด้านความรู้ ทักษะวิชาชีพ ภาษาต่างประเทศ เทคโนโลยีสารสนเทศ ทักษะคิด คุณธรรมและจริยธรรม กอปรกับมีการขยายการลงทุนในประเทศอาเซียนและทั่วโลก ผู้สอบบัญชีต้องมีการพัฒนาตนเองเพื่อไปปฏิบัติงานในต่างประเทศได้ ดังนั้นการพัฒนาผู้สอบบัญชีทั้งความรู้ ทักษะ และความสามารถ จึงมีความจำเป็นที่จะต้องพัฒนาเพื่อให้มีความสามารถในการทำงานให้สอดคล้องกับความต้องการ และยกระดับความสามารถของตนเองอยู่เสมอ โดยใช้แนวทางการสมรรถนะ (Competency Based) [5] มาเป็นเครื่องมือวัดความสามารถ ในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งมีการสังเคราะห์หาค่าประกอบย่อยซึ่งสามารถนำไปใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินสมรรถนะของผู้สอบบัญชีที่มีอยู่ในปัจจุบัน และความต้องการพัฒนาความรู้ในด้านต่าง ๆ เพื่อพัฒนาผู้สอบบัญชีสู่ระดับสากล

## 2. วัตถุประสงค์การวิจัย

- 2.1 เพื่อศึกษาองค์ประกอบการพัฒนาผู้สอบบัญชีในกลุ่มธุรกิจตรวจสอบบัญชีสู่ระดับสากล
- 2.2 เพื่อจัดทำรูปแบบการพัฒนาผู้สอบบัญชีในกลุ่มธุรกิจตรวจสอบบัญชีสู่ระดับสากล
- 2.3 เพื่อจัดทำคู่มือการพัฒนาผู้สอบบัญชีในกลุ่มธุรกิจตรวจสอบบัญชีสู่ระดับสากล

## 3. ขอบเขตของการวิจัย

3.1 **ขอบเขตด้านเนื้อหา** ศึกษารูปแบบการพัฒนาผู้สอบบัญชีในกลุ่มธุรกิจตรวจสอบบัญชีสู่ระดับสากลจากแนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับสมรรถนะการพัฒนาทรัพยากรมนุษย์ และทฤษฎีรูปแบบ

### 3.2 ขอบเขตด้านประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

**กลุ่มที่ 1** กลุ่มผู้ให้ข้อมูลเชิงคุณภาพด้วยวิธีการสัมภาษณ์เชิงลึก ได้แก่ ผู้เชี่ยวชาญและผู้ทรงคุณวุฒิ จำนวน 9 คน ได้แก่ ผู้สอบบัญชีจำนวน 3 คน ผู้เชี่ยวชาญด้านการตรวจสอบบัญชีในบริษัทตรวจสอบบัญชีในระดับสากลจำนวน 3 คน และผู้เชี่ยวชาญด้านวิชาการบัญชีจำนวน 3 คน เพื่อศึกษาเกณฑ์มาตรฐานคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีสู่ระดับสากล

**กลุ่มที่ 2** กลุ่มตัวอย่างรับผู้ตอบแบบสอบถาม เพื่อการวิจัยในครั้งนี้ คือ ผู้สอบบัญชีในเขตกรุงเทพมหานครและปริมณฑล อย่างต่ำจำนวน 390 คน โดยเปิดตารางหาค่าขนาดกลุ่มตัวอย่างของ Krejcie & Morgan [6] ที่ระดับความเชื่อมั่น 95% โดยผู้วิจัยเก็บตัวอย่างแบบสอบถามจริงจำนวน 483 คน

**กลุ่มที่ 3** กลุ่มผู้ตรวจสอบและประเมินรูปแบบการพัฒนาผู้สอบบัญชีในกลุ่มธุรกิจตรวจสอบบัญชีสู่ระดับสากล ด้วยการสนทนากลุ่มย่อย (Focus Group Discussion) ได้แก่ ผู้เชี่ยวชาญและผู้ทรงคุณวุฒิ ที่มีความรู้ ความสามารถในการตรวจสอบงบการเงินทั้งในและต่างประเทศจำนวน 15 คน

**กลุ่มที่ 4** กลุ่มผู้พิจารณาความเหมาะสมของคู่มือการพัฒนาผู้สอบบัญชี ได้แก่ ผู้เชี่ยวชาญและผู้ทรงคุณวุฒิ ทางด้านการตรวจสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีในบริษัทตรวจสอบบัญชีระดับสากล และนักวิชาการด้านบัญชีจำนวน 6 คน

#### 4. ขั้นตอนในการดำเนินการวิจัย

การวิจัยนี้เป็นการศึกษาเชิงคุณภาพ และเชิงปริมาณ มีขั้นตอนดังนี้

ขั้นตอนที่ 1 รวบรวมเอกสาร ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องและสัมภาษณ์เชิงลึกจากผู้เชี่ยวชาญและผู้ทรงคุณวุฒิ นำข้อมูลที่ได้จากการศึกษาเกณฑ์มาตรฐานคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีสู่ระดับสากล มาจัดทำแบบ สอบถามประมาณค่า 5 ระดับ (Rating Scale) เพื่อสอบถามเกี่ยวกับสภาพปัจจุบันและความคาดหวังในความต้องการพัฒนาของผู้สอบบัญชี และด้านเนื้อหาของรูปแบบการพัฒนาผู้สอบบัญชี ตรวจสอบเครื่องมือโดยผู้ทรงคุณวุฒิจำนวน 5 คน และอาจารย์ที่ปรึกษาโดยตรวจสอบความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหา (Content Validity) และตรวจสอบค่าดัชนีความสอดคล้อง  $> 0.5$  หากความเชื่อมั่นของเครื่องมือโดยนำแบบสอบถามไปใช้กับกลุ่มที่ไม่ใช่กลุ่มตัวอย่างจำนวน 30 คน แล้วนำผลการทดลองใช้มาวิเคราะห์ค่าทางสถิติด้วยเทคนิคสัมประสิทธิ์อัลฟา (Alpha Coefficient) โดยใช้ค่าครอนบาคอัลฟา (Cronbach's Alpha Coefficient) โดยหาค่าความเชื่อมั่น สัมประสิทธิ์อัลฟา  $> 0.8$  Cronbach

ขั้นตอนที่ 2 จัดส่งแบบสอบถาม ให้แก่ผู้สอบบัญชีในเขตกรุงเทพมหานครและปริมณฑลจำนวน 483 คน คิดเป็นร้อยละ 96.6 และนำข้อมูลที่ได้มาคำนวณ โดยใช้ค่าสถิติ ได้แก่ ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน การประเมินความต้องการจำเป็นในการพัฒนา Priority Needs Index modified (PNI) และวิเคราะห์ข้อมูลเชิงเนื้อหา เพื่อตรวจสอบและจัดกลุ่มองค์ประกอบของรูปแบบการพัฒนาผู้สอบบัญชี ตรวจสอบโดยผู้ทรงคุณวุฒิจำนวน 5 คน และอาจารย์ที่ปรึกษา

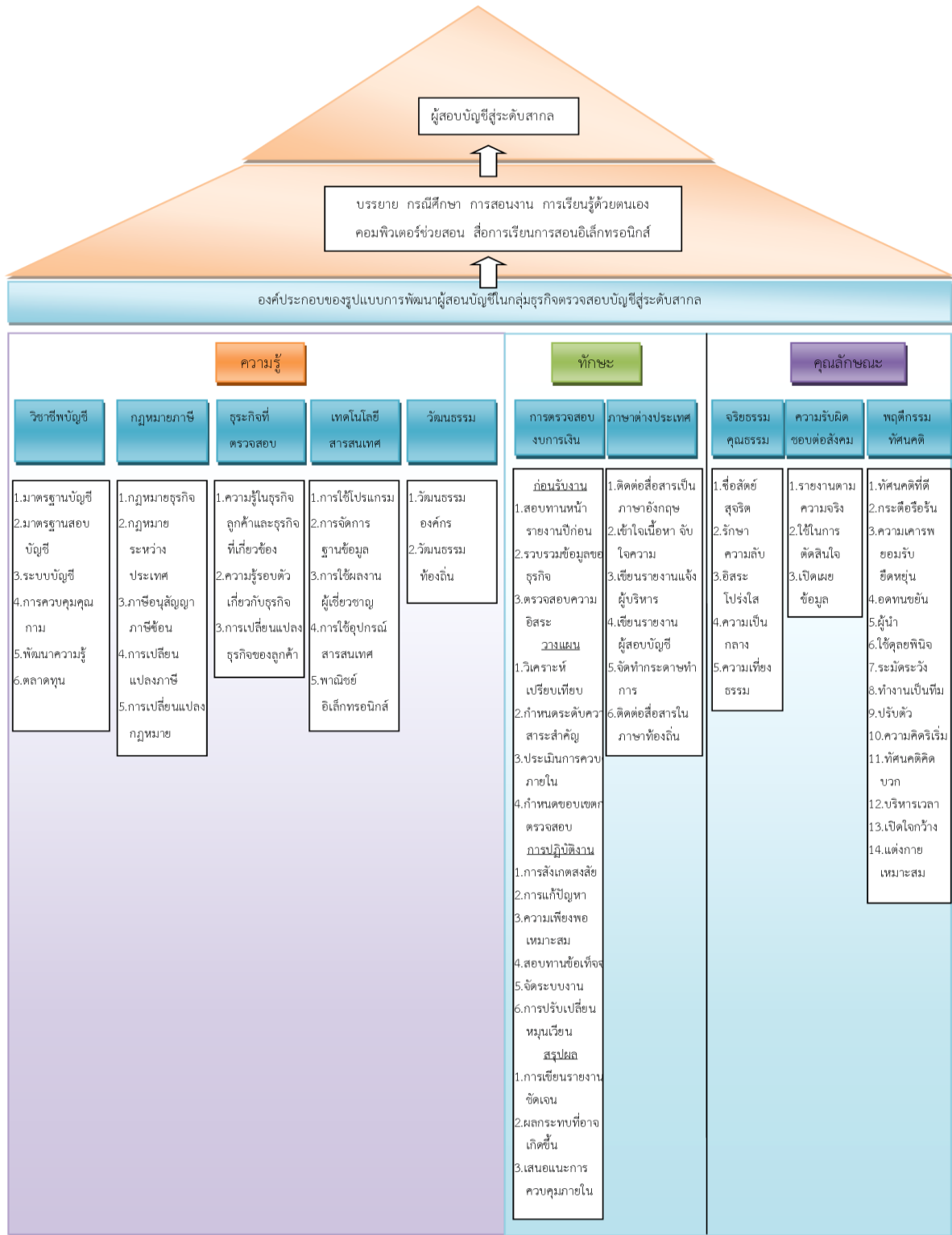
ขั้นตอนที่ 3 จัดทำรูปแบบการพัฒนาผู้สอบบัญชีในกลุ่มธุรกิจตรวจสอบบัญชีสู่ระดับสากล โดยนำองค์ประกอบที่ได้จากการสัมภาษณ์เชิงลึกและแบบสอบถามมาร่างรูปแบบการพัฒนาผู้สอบบัญชี และจัดการสนทนากลุ่มย่อย (Focus Group Discussion) เพื่อความสอดคล้องระหว่างข้อคำถามกับวัตถุประสงค์และเนื้อหาของร่างรูปแบบ โดยผู้เชี่ยวชาญและผู้ทรงคุณวุฒิจำนวน 15 คน ที่มีความรู้ ความสามารถในการตรวจสอบงบการเงินทั้งในประเทศและต่างประเทศ

ขั้นตอนที่ 4 จัดทำคู่มือการพัฒนาผู้สอบบัญชีในกลุ่มธุรกิจตรวจสอบบัญชีสู่ระดับสากล โดยนำผลจากการ

สนทนากลุ่มมาร่างคู่มือการพัฒนาผู้สอบบัญชี และตรวจประเมินคู่มือ จำนวน 6 คน ได้แก่ ผู้เชี่ยวชาญทางด้าน การตรวจสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีในบริษัทตรวจสอบบัญชี ระดับสากล และนักวิชาการด้านบัญชี

#### 5. ผลการวิจัย

5.1 ผลการศึกษาขององค์ประกอบของรูปแบบการพัฒนาผู้สอบบัญชีในกลุ่มธุรกิจตรวจสอบบัญชีสู่ระดับสากล 1) การศึกษาแนวคิด ทฤษฎี งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง พบว่า องค์ประกอบของการพัฒนาผู้สอบบัญชีมี 3 ด้านซึ่งประกอบด้วย ด้านความรู้ ด้านทักษะ และด้านคุณลักษณะ 2) จากการสัมภาษณ์เชิงลึกจากผู้สอบบัญชี ผู้เชี่ยวชาญด้านการตรวจสอบบัญชีในบริษัทตรวจสอบบัญชีในระดับสากล และผู้เชี่ยวชาญด้านวิชาการบัญชี พบว่า องค์ประกอบของผู้สอบบัญชีที่ควรมีที่จะพัฒนาผู้สอบบัญชีสู่ระดับสากล ประกอบด้วย 3 องค์ประกอบหลัก ได้แก่ ด้านความรู้มีจำนวน 23 องค์ประกอบย่อย ด้านทักษะมีจำนวน 19 องค์ประกอบย่อย ด้านคุณลักษณะมีจำนวน 18 องค์ประกอบย่อยรวมทั้งสิ้น 60 องค์ประกอบย่อย 3) สรุปผลจากแบบสอบถาม พบว่า ภาพรวม ด้านความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับความรู้ทางด้านวิชาชีพบัญชีเพื่อพัฒนาผู้สอบบัญชีสู่ระดับสากลความคาดหวังที่มีความต้องการพัฒนาเรียงจากมากไปน้อย 3 ลำดับได้ดังนี้ ลำดับที่ 1 คือ ความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมายและภาษีของธุรกิจที่ตรวจสอบ (PNI = 0.26) ลำดับที่ 2 คือ ความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับวิชาชีพบัญชี (PNI = 0.26) ลำดับที่ 3 คือ ความรู้เกี่ยวกับวัฒนธรรมของธุรกิจที่ตรวจสอบ (PNI = 0.14) ด้านทักษะ พบว่าภาพรวมด้านทักษะเพื่อพัฒนาผู้สอบบัญชีสู่ระดับสากลที่มีความต้องการพัฒนาเรียงจากมากไปน้อย ลำดับที่ 1 คือ ทักษะทางด้านภาษาต่างประเทศ (PNI = 0.31) และลำดับที่ 2 คือ ทักษะการตรวจสอบงบการเงิน (PNI = 0.09) ด้านคุณลักษณะ พบว่า ภาพรวมด้านทั้ง 3 ด้าน มีค่า PNI ติดลบทั้งหมดจึงสรุปได้ว่า ด้านคุณลักษณะวิชาชีพบัญชีเพื่อพัฒนาผู้สอบบัญชีสู่ระดับสากลยังไม่มีมีความจำเป็นที่ต้องการพัฒนาจากผลการวิจัย ผู้วิจัยสามารถจัดทำรูปแบบการพัฒนาผู้สอบบัญชีในกลุ่มธุรกิจตรวจสอบบัญชีสู่ระดับสากล ดังรูปที่ 1



รูปที่ 1 รูปแบบการพัฒนาผู้สอบบัญชีในกลุ่มธุรกิจตรวจสอบบัญชีสู่ระดับสากล

5.2 รูปแบบการพัฒนาผู้สอบบัญชีในกลุ่มธุรกิจ โดยผู้ทรงคุณวุฒิจำนวน 15 คน มีรายละเอียดดังตาราง  
 ตรวจสอบบัญชีสู่ระดับสากล จากการประชุมสนทนากลุ่ม ที่ 1  
 ตารางที่ 1 รูปแบบการพัฒนาผู้สอบบัญชีในกลุ่มธุรกิจตรวจสอบบัญชีสู่ระดับสากลประกอบด้วย

องค์ประกอบหลัก	องค์ประกอบย่อย
1. ด้านความรู้ 1.1 ความรู้ทางด้านวิชาชีพบัญชี	1) ความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีระดับสากล (IFRS, US GAAP) 2) ความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชี (ISA, IFAC, PCOB) 3) ความรู้ในระบบบัญชีและการควบคุมของธุรกิจที่ตรวจสอบ 4) ความรู้เกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามกรอบ ISQC 1 5) การพัฒนาความรู้ทางบัญชีอย่างต่อเนื่อง 6) ความรู้เกี่ยวกับตลาดทุน
1.2 ความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับ กฎหมายและภาษี	1) ความรู้เกี่ยวกับกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจที่ตรวจสอบในต่างประเทศ 2) ความรู้เกี่ยวกับกฎหมายระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจที่ตรวจสอบ 3) ความรู้เกี่ยวกับภาษีในธุรกิจที่ตรวจสอบและอนุสัญญาภาษีซ้อน 4) การติดตามการเปลี่ยนแปลงของภาษีด้านต่างๆ อย่างต่อเนื่อง 5) การติดตามการเปลี่ยนแปลงของกฎหมายอย่างต่อเนื่อง
1.3 ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่ ตรวจสอบ	1) ความรู้ในธุรกิจสภาพแวดล้อมของธุรกิจและธรรมเนียมปฏิบัติ 2) ความรู้เกี่ยวกับลักษณะสำคัญของโลกาภิวัตน์ รวมถึงบทบาทของธุรกิจข้ามชาติ 3) การติดตามการเปลี่ยนแปลงต่าง ๆ จากปีก่อน
1.4 ความรู้เกี่ยวกับเทคโนโลยี สารสนเทศ	1) การใช้โปรแกรมในการตรวจสอบบัญชี เช่น Excel , ACL 2) การจัดการฐานข้อมูล เพื่อประเมินความเสี่ยง ความน่าเชื่อถือของระบบสารสนเทศ 3) การมอบหมายงานให้กับผู้เชี่ยวชาญหากมีความจำเป็นต้องใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญ 4) การใช้อุปกรณ์สารสนเทศที่มีการเปลี่ยนแปลงเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพและประสิทธิผล 5) ความรู้เกี่ยวกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์
1.5 ความรู้เกี่ยวกับวัฒนธรรมของ ธุรกิจที่ตรวจสอบ	1) ความรู้ ความเข้าใจในวัฒนธรรมขององค์กรและธุรกิจที่ตรวจสอบ 2) ความรู้ ความเข้าใจในวัฒนธรรมท้องถิ่น
2. ด้านทักษะ 2.1 ทักษะการตรวจสอบงบการเงิน เพื่อพัฒนาผู้สอบบัญชีสู่ระดับ สากล	1) ขึ้นก่อนการรับงาน ประกอบด้วย (1) การอ่านหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีปีก่อน (2) การรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ (3) การตรวจสอบเกี่ยวกับความเป็นอิสระ และข้อขัดแย้งเกี่ยวกับผลประโยชน์ 2) ขึ้นการวางแผน ประกอบด้วย (1) วิเคราะห์เปรียบเทียบเบื้องต้น (2) กำหนดระดับความมีสาระสำคัญ (3) การทดสอบระบบการควบคุมภายในเพื่อประเมินความเสี่ยง ข้อผิดพลาดและการทุจริต (4) การกำหนดขอบเขตการตรวจสอบ โดยการวิเคราะห์เปรียบเทียบ สอบถามผู้บริหาร 3) ขึ้นการปฏิบัติงาน ประกอบด้วย (1) การใช้วีจาร์ณญาณ สังเกต เยี่ยมผู้ประกอบวิชาชีพ เพื่อพิจารณาการตกแต่งงบการเงิน (2) ทักษะการปฏิบัติงาน และการแก้ปัญหาต่างๆ ของธุรกิจอย่างมีหลักเกณฑ์ มีเหตุผลที่ชัดเจน (3) การพิจารณาความเพียงพอและความน่าเชื่อถือได้ของหลักฐาน (4) การวิเคราะห์ข้อมูล และการสอบทานข้อเท็จจริง อันนำมาซึ่งการตกแต่งงบการเงิน (5) การจัดระบบงานให้เป็นระดับสากล มีหลักฐานการสั่งงาน และตารางการทำงานที่ชัดเจน (6) การปรับเปลี่ยนหมุนเวียน การทำงานเพื่อเพิ่มประสบการณ์ให้มีทักษะเพิ่มขึ้น 4) ขึ้นการสรุปผล ประกอบด้วย (1) ความสามารถเขียนรายงานมีความชัดเจน เหมาะสม นำเสนอให้รอบด้าน เพื่อเป็นประโยชน์ต่อผู้ งบการเงิน (2) การคาดการณ์อนาคตของเหตุการณ์ที่ตรวจพบ และผลกระทบที่อาจจะเกิดขึ้น และแจ้งให้ ผู้บริหาร ทราบ (3) การเสนอแนะการควบคุมภายใน ระบบต่างๆที่เหมาะสมให้แก่องค์กรหลังจากตรวจสอบงบการเงิน เรียบร้อย

ตารางที่ 1 รูปแบบการพัฒนาผู้สอบบัญชีในกลุ่มธุรกิจตรวจสอบบัญชีสู่ระดับสากลประกอบด้วย (ต่อ)

องค์ประกอบหลัก	องค์ประกอบย่อย
2.2 ทักษะทางด้านภาษาต่างประเทศ เพื่อพัฒนาผู้สอบบัญชีสู่ระดับสากล	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) ความสามารถในการติดต่อสื่อสาร การนำเสนอและการรายงานผลเป็นภาษาอังกฤษ</li> <li>2) ความสามารถอ่านภาษาอังกฤษและทำความเข้าใจในเนื้อหา จับใจความตรงประเด็น</li> <li>3) การเขียนรายงานแจ้งผู้บริหารและผู้กำกับดูแลเป็นภาษาอังกฤษอย่างมืออาชีพ</li> <li>4) การเขียนรายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นภาษาอังกฤษอย่างมีประสิทธิภาพ</li> <li>5) จัดทำกระดาษทำการเป็นภาษาอังกฤษอย่างถูกต้องเหมาะสม</li> <li>6) การติดต่อสื่อสารในภาษาของประเทศที่จะไปปฏิบัติงาน เพื่อไปประสานงานเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ</li> </ol>
3. ด้านคุณลักษณะ 3.1 จริยธรรมทางวิชาชีพ	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) ความซื่อสัตย์ สุจริต และศักดิ์ศรีของวิชาชีพ</li> <li>2) การรักษาความลับของลูกค้า</li> <li>3) ความอิสระ โปร่งใส</li> <li>4) ความเป็นกลาง</li> <li>5) ความเที่ยงธรรม</li> </ol>
3.2 ความรับผิดชอบต่อสังคม	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) การรายงานผลการตรวจสอบงบการเงินตามความจริง เพื่อประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจลงทุน</li> <li>2) การสร้างความเชื่อมั่น ให้กับผู้รับบริการต่อความถูกต้องของงบการเงิน เพื่อนำไปใช้ในการตัดสินใจ</li> <li>3) การเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอ และเหมาะสมต่อการตัดสินใจของผู้ที่มีส่วนได้เสีย</li> </ol>
3.3 พฤติกรรม ทักษะคนดี	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) มีความภาคภูมิใจและมุ่งมั่นที่ดีต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ</li> <li>2) มีความกระตือรือร้น ที่จะเรียนรู้ตลอดเวลา</li> <li>3) มีความเคารพ นับถือ การยอมรับ และมีความยืดหยุ่น</li> <li>4) มีความอดทน ขยันใฝ่รู้</li> <li>5) ความเป็นผู้นำ กล้าตัดสินใจ กล้านำเสนอ และการแก้ปัญหาเฉพาะหน้า</li> <li>6) ใช้ดุลยพินิจ อย่างสมเหตุสมผล</li> <li>7) มีความระมัดระวัง สุขุมรอบคอบ มีวาทศิลป์ มนุษย์สัมพันธ์เข้ากับผู้อื่น</li> <li>8) มีการทำงานเป็นทีม</li> <li>9) มีปรับตัวให้เข้ากับสภาพแวดล้อม และการทำงานในสภาวะที่มีความกดดันเป็นอย่างดี</li> <li>10) มีความคิดริเริ่มสร้างสรรค์</li> <li>11) ให้คำปรึกษากับลูกค้า และมีทัศนคติในแง่บวก แบ่งปันความรู้ และประสบการณ์</li> <li>12) มีการบริหารเวลา และทรัพยากรเพื่อให้การปฏิบัติงานบรรลุตามเป้าหมายที่กำหนด</li> <li>13) เปิดใจกว้างรับ ความรู้ ข้อคิดเห็น และโอกาส ใหม่ ๆ ที่เข้ามา</li> <li>14) มีการสร้างบุคลิกภาพที่ดีและการแต่งกายที่เหมาะสม</li> </ol>

การประเมินรูปแบบการพัฒนาผู้สอบบัญชีในกลุ่มธุรกิจตรวจสอบบัญชีสู่ระดับดังแสดงในตารางที่ 2  
ตารางที่ 2 ผลการประเมินรูปแบบการพัฒนาผู้สอบบัญชีในกลุ่มธุรกิจตรวจสอบบัญชีสู่ระดับสากล

หัวข้อ	$\bar{X}$	SD	ระดับความเห็น
1. ความเหมาะสม	4.27	0.57	มาก
2. ความชัดเจน เข้าใจง่าย	4.47	0.62	มาก
3. ความถูกต้อง ครบถ้วน	4.40	0.71	มาก
4. การนำไปใช้ในการปฏิบัติงานได้จริง	4.60	0.49	มากที่สุด
5. นำไปใช้ประโยชน์ในการพัฒนาทรัพยากรมนุษย์ได้	4.47	0.72	มาก
ภาพรวม	4.38	0.64	มาก

จากตารางที่ 2 พบว่า ผลจากแบบประเมินความคิดเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิมีความเห็นด้วยทุกข้อมีค่าความถี่เท่ากับ 15 และค่าเฉลี่ยในภาพรวมอยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 4.38$ ) และมีส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 0.64

5.3 การประเมินคู่มือการพัฒนาผู้สอบบัญชีในกลุ่มธุรกิจตรวจสอบบัญชีสู่ระดับสากล ดังแสดงในตารางที่ 3 ตารางที่ 3 ผลการประเมินคู่มือการพัฒนาผู้สอบบัญชีในกลุ่มธุรกิจตรวจสอบบัญชีสู่ระดับสากล

หัวข้อ	$\bar{X}$	SD	ระดับความเห็น
1. ความเหมาะสมในการนำไปปฏิบัติ	5.00	0.00	มากที่สุด
2. ความชัดเจน เข้าใจง่าย	4.83	0.37	มากที่สุด
3. ความถูกต้อง ครบถ้วน	4.60	0.49	มากที่สุด
4. การนำไปใช้ในการปฏิบัติงานได้จริง	4.75	0.43	มากที่สุด
5. นำไปใช้ประโยชน์ในการพัฒนาผู้สอบบัญชี	4.50	0.50	มาก
ภาพรวม	4.74	0.36	มากที่สุด

จากตารางที่ 3 พบว่า ผลจากแบบประเมินคู่มือของผู้ทรงคุณวุฒิมีความเห็นด้วยทุกข้อมีค่าความถี่เท่ากับ 6 และค่าเฉลี่ยในภาพรวมอยู่ในระดับมากที่สุด ( $\bar{X} = 4.74$ ) และมีส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 0.36 และ ผู้วิจัยสามารถสรุปผลการพัฒนาผู้สอบบัญชีจะมีความรู้ ทักษะ การปฏิบัติงานเพิ่มขึ้น การตรวจสอบงบการเงินจะมีประสิทธิภาพ งบการเงินมีความน่าเชื่อถือ ผู้ใช้งบการเงินได้รับความพึงพอใจ และสามารถนำไปใช้ในการตัดสินใจต่อไป

## 6. สรุปและอภิปรายผลการวิจัย

จากการศึกษาสมรรถนะของผู้สอบบัญชีในกลุ่มธุรกิจตรวจสอบบัญชีสู่ระดับสากล โดยการสัมภาษณ์เชิงลึกผู้เชี่ยวชาญ สอบถามเพื่อยืนยันผล และประชุมสนทนากลุ่มย่อยโดยผู้ทรงคุณวุฒิในกลุ่มธุรกิจตรวจสอบบัญชีเพื่อกำหนดสมรรถนะของผู้สอบบัญชี สามารถอภิปรายผลได้ดังนี้

6.1 องค์ประกอบด้านความรู้ ของผู้สอบบัญชีในกลุ่มธุรกิจตรวจสอบบัญชีสู่ระดับสากล Uachanachit, et al.

[7] พบว่า สมรรถนะ หมายถึง ความสามารถในการปฏิบัติหน้าที่และบทบาทหน้าที่ที่นักวิชาชีพบัญชีคาดหวังว่าจะได้รับการรับรองตามมาตรฐานของนายจ้างและประชาชนทั่วไป มาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศสำหรับนักวิชาชีพบัญชี ได้ระบุถึงความสามารถและความซื่อสัตย์ในส่วนคุณลักษณะที่สำคัญสำหรับความสามารถในการทำหน้าที่ของนักบัญชีเพื่อปกป้องผลประโยชน์ และปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพ IFAC [3] สมรรถนะเป็นพื้นฐานของความสามารถในการปฏิบัติหน้าที่อย่างมืออาชีพรวมทั้งความรู้และทักษะ ในทำนองเดียวกัน Holmes [8] พบว่า ความสามารถหมายถึง ความสามารถในการปฏิบัติงานเฉพาะอย่าง ที่บุคคลมีความสามารถในการปฏิบัติงานเมื่อบุคคลนั้นได้รับทักษะและความรู้ที่จำเป็นเพื่อให้สามารถปฏิบัติงานได้อย่างเหมาะสม ดังนั้น ความสามารถในการตรวจสอบบัญชี หมายถึง ความสามารถของผู้สอบบัญชีรวมทั้งความรู้และทักษะในการปฏิบัติหน้าที่และความรับผิดชอบอย่างมืออาชีพในบทบาทหน้าที่ของนักบัญชีมืออาชีพคาดหวังให้เป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนดโดยทั่วไป (IFAC) งานวิจัยนี้ได้ศึกษาถึงการสร้างแกนของสมรรถนะการตรวจสอบที่ได้จากทฤษฎีหลัก 3 ทฤษฎีคือ ทฤษฎีความสามารถในการรับรู้ความสามารถตนเอง ทฤษฎีการเรียนรู้ และทฤษฎีความเชื่อมั่นที่ได้รับแรงบันดาลใจ โดยเฉพาะอย่างยิ่งมีทฤษฎีหลักซึ่งกำหนดความหมาย และมิติของสมรรถนะการตรวจสอบเป็นทฤษฎีความสามารถในการรับรู้ความสามารถของตนเอง ทฤษฎีการเรียนรู้ใช้ในการอธิบายถึงความสัมพันธ์ระหว่างความสามารถในการตรวจสอบกับสิ่งที่มีมาก่อนในอดีต นอกจากนี้ทฤษฎีความเชื่อมั่นที่ได้รับแรงบันดาลใจถูกนำมาใช้ เพื่อแสดงให้เห็นถึงผลกระทบ และการควบคุมผลกระทบที่มีอิทธิพลต่อความสัมพันธ์ต่อความเป็นมืออาชีพของนักวิชาชีพบัญชี

6.2 องค์ประกอบด้านทักษะ ของผู้สอบบัญชีในกลุ่มธุรกิจตรวจสอบบัญชีสู่ระดับสากล Stuart [9] พบว่าทักษะและความสามารถของผู้สอบบัญชีแต่ละบุคคล การพัฒนาทักษะ และสมรรถนะมีความจำเป็นสำหรับการตรวจสอบงบการเงิน ซึ่งมีผลต่อทักษะความสามารถ และความยั่งยืนของการตรวจสอบสมัยใหม่ เพื่อประเมินการปฏิบัติงานในการตรวจสอบ เกี่ยวกับคุณลักษณะของ



ผู้สอบบัญชีที่มีความสำคัญมากที่สุด เพื่อให้การตรวจสอบมีประสิทธิภาพ รวมถึงข้อมูลเชิงลึกที่เกี่ยวกับทักษะ การตรวจสอบที่สำคัญโดยพิจารณาจากความสามารถในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีที่มีความจำเป็นอย่างยิ่งในระยะเวลา เพื่อเป็นการให้บริการระดับมืออาชีพ สอดคล้องกับ Gunasti [10] ศึกษาเกี่ยวกับประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี ด้านความสามารถ และความโดดเด่นของผู้สอบบัญชี จากการศึกษาปัจจัยที่มีอิทธิพลในด้านวิชาชีพ การดำรงอยู่ของวิชาชีพบัญชีได้รับการพิจารณาว่าเป็นปัจจัยหลักนี้เกิดจากปัจจัยบางอย่างที่มีอิทธิพลต่อทัศนคติของผู้สอบบัญชี พบว่าประสบการณ์ มีอิทธิพลอย่างมากที่จะนำไปสู่ความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชี

6.3 องค์ประกอบด้านคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีในกลุ่มธุรกิจตรวจสอบบัญชีสู่ระดับสากล Kristine, Douglas and Robert [11] ศึกษาวิจัยเกี่ยวกับความรู้และความสามารถของผู้สอบบัญชี / นักบัญชี: จากการศึกษาความสามารถในปัจจุบัน พบว่าการเข้าสู่อาชีพการตรวจสอบในระดับสากล การประเมินผลงานสำหรับผู้สอบบัญชี เนื่องจากต้องอยู่ภายใต้การตรวจสอบข้อเท็จจริงของรัฐและกฎระเบียบด้วย กฎระเบียบใหม่และมาตรฐานการสอบบัญชีอาจได้รับความไว้วางใจจากสาธารณะ ดังนั้น คุณลักษณะด้านมนุษยสัมพันธ์ ทัศนคติและความสามารถส่วนบุคคล จึงเป็นคุณลักษณะสำหรับผู้สอบบัญชีที่ควรมี เพื่อที่จะได้มีประสบการณ์ ความสามารถ และความเป็นอิสระต่อความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชี

## 7. ข้อเสนอแนะ

### 7.1 จากผลการวิจัย

7.1.1 นักวิชาชีพบัญชีที่มีความประสงค์ไปทำงานต่างประเทศ และต้องเตรียมความพร้อมด้านความรู้ (Knowledge) ด้านทักษะ (Skill) และด้านคุณลักษณะ (Attribute) ที่เหมาะสมที่จะไปปฏิบัติงานในต่างประเทศ

7.1.2 ควรประเมินความรู้ ทักษะ และคุณลักษณะที่มีอยู่ในปัจจุบัน เปรียบเทียบกับ ความรู้ ทักษะ และคุณลักษณะที่ควรมี เพื่อจะได้วางแผนการพัฒนาได้ตรงกับความต้องการของบุคลากร

7.1.3 ควรพิจารณาทักษะด้านภาษาต่างประเทศ และการปรับตัวเข้าสู่วัฒนธรรมที่หลากหลาย

7.1.4 คู่มือแนวทางการพัฒนาผู้สอบบัญชีสามารถนำไปประยุกต์ใช้ในการพัฒนาบุคลากรด้านอื่นๆ เพื่อวางแผนอัตราค่าจ้างต่อไป

7.1.5 นักวิชาชีพบัญชี ควรเพิ่มมูลค่าให้กับตนเอง ฝึกฝนประสบการณ์ และมีการแลกเปลี่ยนผู้สอบบัญชีระหว่างประเทศของกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกัน

7.1.6 สภาวิชาชีพบัญชีควรให้การสนับสนุนข้อมูลหรือตัวอย่างประกอบการตรวจสอบบัญชีระดับสากล จัดอบรมเทคนิคการตรวจสอบสมัยใหม่การใช้เทคโนโลยีรวมถึงตัวอย่างแนวการสอบบัญชี (Audit Program) และโปรแกรมการตรวจสอบต่างๆ ทั้งภาษาไทยและภาษาอังกฤษเพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถนำไปเป็นแนวทางในการปฏิบัติงานได้จริง

## 7.2 การวิจัยในอนาคต

จากเทคโนโลยีระบบสารสนเทศและปัญญาประดิษฐ์มีความทันสมัยขึ้น การวิจัยในอนาคตควรศึกษาเกี่ยวกับคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีที่พึงประสงค์ในอนาคต

## 8. เอกสารอ้างอิง

- [1] P. Kittipunyayam, Interviewee, *Federation of Accounting Professions Under The Royal Patronage of His Majesty The King*. [Interview]. 7 September 2016. (in Thai)
- [2] B. Kamolchanokkul, Interviewee, *Pricewaterhouse ABAS Ltd.*. [Interview]. 25 October 2016. (in Thai)
- [3] International Federation of Accountancy, *International Education Standard (IES)*, 2016. [Online]. Available: <https://www.ifac.org/publication-resources/international-education-standard-ies-1-entry-requirements-professional.html>. [Accessed 17 September 2016].
- [4] Academic Service Center, *ASEAN Mutual Recognition Arrangement*, 2016. [Online]. Available: [https://www.mol.go.th/sites/10\\_](https://www.mol.go.th/sites/10_)

- bithtthii\_6\_sthaankaarekhlueunyaayaemngaa  
n.pdf.html. [Accessed 1 November 2016].
- [5] D. Mc McClelland, "Testing for competence rather than for intelligence," *American Psychologist*, vol. 28, pp. 1-14.
- [6] Krejcie & Morgan, Sample Size Table From The Research Advisors, 2016. [Online]. Available: <http://www.research-advisor.com/tools/SampleSize.htm>. [Accessed 3 March 2016].
- [7] e. a. Uachanachit, "Review of Business Research," Andit competency and audit survival of CPAs in Thailand: an empirical investigation of the antecedent and consequences., 2017. [Online]. Available: <http://www.freepatentsonline.com/article/Review-Business-Research/312014406.html>. [Accessed 18 February 2017]. (in Thai)
- [8] H. Holmes, "Changes to auditor requirements," *In the black; ABI/INFORM Complete*, vol. 75, no. 4, pp. 64-75, 2005.
- [9] e. a. Stuart Turley, "Skills Competencies and The Sustainability of The Modern Audit," in *The Research Committee of The Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS) and The Financial Reporting Council (FRC)*.
- [10] G. Hudiwinarsih, "Auditors Experience, Competency, and Their Independency as The Influential Factors in Professionalism," *Economics, Business and Accountancy Ventura*, vol. 13, no. 3, pp. 253-264, 2009.
- [11] K. N. Palmer, D. E. Ziegenfuss and R. E. Pinsker, "International knowledge, skills, and abilities of auditors/accountants: Evidence from recent competency studies," *Managerial Auditing Journal*, vol. 19, no. 7, pp. 889-896, 2004.