



ความเป็นเลิศในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีและผลการดำเนินงานด้านการตรวจสอบ ของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย

The Best Audit Quality Control and Audit Performance of Audit Firm in Thailand

เพ็ญพิสุทธิ์ เตชะ^{1*}, สุขเกษม ลางกุลเสน² และณัฐนันท์ ฐิตียาปราโมทย์²

Penpisut Techa¹, Sukasem Langkhunsan² and Natthanan Thitiyapramote²

¹ นักศึกษาระดับปริญญาโท, สาขาวิชาการบัญชี, คณะวิทยาการจัดการ, มหาวิทยาลัยราชภัฏลำปาง

¹ Graduate student, Department of Accounting, Faculty of Management Sciences, Lampang Rajabhat University.

² ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร., สาขาวิชาการบัญชี, คณะวิทยาการจัดการ, มหาวิทยาลัยราชภัฏลำปาง

² Assistant Professor. Ph.D., Department of Accounting, Faculty of Management Sciences, Lampang Rajabhat University.

*Corresponding author, E-mail: Penpisut.kae@gmail.com

บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความเป็นเลิศในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีที่ส่งผลต่อผลการดำเนินงานด้านการตรวจสอบของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย โดยประชากรในการศึกษาครั้งนี้ คือ สำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย เก็บข้อมูลด้วยแบบสอบถามจากกลุ่มตัวอย่างด้วยวิธีการสุ่มอย่างง่าย จำนวน 1,810 แห่ง ได้รับแบบสอบถามตอบกลับจำนวน 362 แห่ง สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล ได้แก่ ค่าเฉลี่ย ค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน การวิเคราะห์ความถดถอยพหุคูณ ผลการวิจัยพบว่าความเป็นเลิศในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านความเป็นมืออาชีพในการปฏิบัติงาน และการติดตามและประเมินผลการปฏิบัติงาน มีผลกระทบเชิงบวกกับผลการดำเนินงานด้านการตรวจสอบของสำนักงานสอบบัญชี ในขณะที่การปฏิบัติตามกฎหมายและมาตรฐานทางด้านวิชาชีพมีผลกระทบเชิงลบกับผลการดำเนินงานด้านการตรวจสอบของสำนักงานสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

คำสำคัญ: ความเป็นเลิศในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี, ผลการดำเนินงานด้านการตรวจสอบ



Abstract

The purpose of this research was to study effect of the Best Audit Quality Control and Audit Performance of Audit Firm in Thailand. The population in this study was an auditing firm in Thailand. Data were collected by questionnaires from a sample group using a simple random sampling method of 1,810 firms. This research used a questionnaire as a data collection instrument. There are 362 completed questionnaires used in the analysis. The statistical techniques in the analysis are average, standard deviation, multiple correlation analysis, simple regression analysis and multiple regression analysis. The results showed that the Best Audit Quality Control in the field of Audit Professional Practice and Performance and Evaluation Monitoring have Positive impact with Audit Performance of Audit Firm while Professional Standards and Regulatory Practice have negative impact with Audit Performance of Audit Firm statistically significant.

Keywords: The Best Audit Quality Control, Audit Performance

บทนำ

จากเหตุการณ์ในอดีตเวสต์ค้อม (WorldCom) บริษัทสื่อสารแห่งใหญ่ได้สร้างสถิติการล้มละลายมูลค่ามหาศาลที่สุดในธุรกิจของสหรัฐอเมริกา รวมถึงการล่มสลายของบริษัทขนาดใหญ่ที่โด่งดังไปทั่วโลกจากการตกแต่งบัญชีทำให้เกิดการบั่นทอนความเชื่อมั่นของนักลงทุน มีผลทำให้นักลงทุนออกมาเรียกร้องให้รัฐบาลมีการเร่งปราบปรามการฉ้อฉลในวงการธุรกิจ ซึ่งล้วนมีสาเหตุจากความไม่โปร่งใส การขาดสภาพคล่องในการดำเนินธุรกิจรวมถึงการตกแต่งบัญชีที่มีสำนักงานสอบบัญชีมีส่วนเกี่ยวข้องในการทุจริตทำให้พนักงานหลายคนมีหนี้สินต้องตกงาน โดยแสดงกำไรสุทธิสูงกว่าความเป็นจริงและตกแต่งบัญชีเพื่อสร้างรายได้ปลอม (Wuthivet, 2018)

องค์กรนานาชาติจึงตระหนักถึงความสำคัญในเรื่องการตรวจสอบบัญชี จึงได้ร่วมมือกันแก้ปัญหาดังกล่าว เพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นของงานตรวจสอบ โดยมีกำหนดมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ เรื่องการควบคุมคุณภาพด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงิน หรือ International Standard on Quality Control (ISQC1) เป็นการควบคุมคุณภาพในระดับสำนักงาน และ International Standard on Auditing: ISA 220 (สุวิทย์ เต็มสุขยิ่ง, ดวงกลม ดุจดารา, อรพินท์ วงศ์ก่อและมนตรี ช่วยชู, 2559; ศิลปพร ศรีจันเพชร, 2552; สมพงษ์ พรอุบลมิตร, 2559) สำหรับประเทศไทยมีการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพมาใช้ให้เข้ากับบริบทของประเทศไทย ซึ่งเป็นการกำหนดแนวทางเกี่ยวกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดไว้ในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC 1) เรื่อง การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบ และการสอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง เพื่อควบคุมผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีให้ปฏิบัติตามข้อกำหนด และให้ข้อมูลใน



งบการเงินเป็นที่เชื่อถือและเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินอย่างแท้จริง วิชาชีพสอบบัญชีจึงมีความสำคัญและจำเป็นอย่างยิ่งต่อธุรกิจ ในขณะที่ประเด็นด้านคุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality) นั้นมีประเด็นที่น่าเป็นห่วง เพราะความผิดปกติของรายงานทางการเงินที่เป็นผลมาจากประเด็นเรื่องของคุณภาพของการตรวจสอบมีอัตราส่วนที่เพิ่มขึ้น (Wallman, 1996; Saul, 1996; Schuetze, 1994; Levitt, 2000; Turner, 1999)

จากปัญหาการทุจริตโดยการตกแต่งงบการเงินที่เกิดขึ้นทำให้มาตรฐานฉบับนี้เปรียบเสมือนเป็นเครื่องมือที่ช่วยทวนการปฏิบัติงานซ้ำหรือตรวจสอบสำนักงานสอบและตัวผู้สอบบัญชีจากการปฏิบัติงานเพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดตามมาตรฐานไปในแนวทางเดียวกันทำให้มีผลลัพธ์ด้านการดำเนินงานด้านการตรวจสอบบัญชีไปในทิศทางที่ดีและช่วยเพิ่มคุณภาพให้แก่งานสอบบัญชี ในขณะที่เดียวกันงานวิจัยที่เกี่ยวข้องเรื่องของคุณภาพการสอบบัญชี พบว่าการศึกษาร่วมมากในประเทศไทยมักศึกษาประเด็นเกี่ยวกับปัญหาและผลกระทบจากการนำมาตราฐานฉบับดังกล่าวมาใช้ ยกตัวอย่างเช่น งานวิจัยของเพ็ญพักต์ นนทะภา และศิลาพร ศรีจันเพชร ที่มีการศึกษาในเรื่องของปัญหาและผลกระทบจากการนำมาตราฐานการควบคุมคุณภาพมาใช้ของสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและขนาดกลาง หรืองานวิจัยของ เอกพล คงมา และศิลาพร ศรีจันเพชร ที่ศึกษาเรื่องปัญหาการนำมาตราฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ไปใช้ในงานสอบบัญชีสำหรับสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและผู้สอบบัญชีอิสระ

ดังนั้น งานวิจัยนี้ จึงสนใจที่จะศึกษาในประเด็น TSQC1 ที่มีผลต่อผลการดำเนินงานด้านการตรวจสอบบัญชี เพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นจากผู้มีส่วนได้เสียและเกิดคุณภาพการรายงานการตรวจสอบ ที่ดี โดยมีข้อคำถามงานวิจัยว่า ความเป็นเลิศในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีส่งผลต่อผลการดำเนินงานด้านการตรวจสอบของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทยอย่างไร และเพื่อศึกษาตัวแปรของมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีว่ามีประสิทธิภาพในการควบคุมหรือไม่ มีเทคนิคการปรับใช้ให้เข้ากับการปฏิบัติงานได้อย่างไร ตัวแปรด้านใดในมาตรฐานจะช่วยในเรื่องของการควบคุมคุณภาพได้มากที่สุด และเพื่อให้สำนักงานสอบบัญชีให้ความสำคัญกับมาตรฐานดังกล่าวนำผลการศึกษามาปรับประยุกต์กับผลการดำเนินงานในด้านความเชื่อมั่นและคุณภาพของรายงานการตรวจสอบได้อย่างเหมาะสม

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

เพื่อศึกษาความเป็นเลิศในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีที่ส่งผลต่อผลการดำเนินงานด้านการตรวจสอบของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย



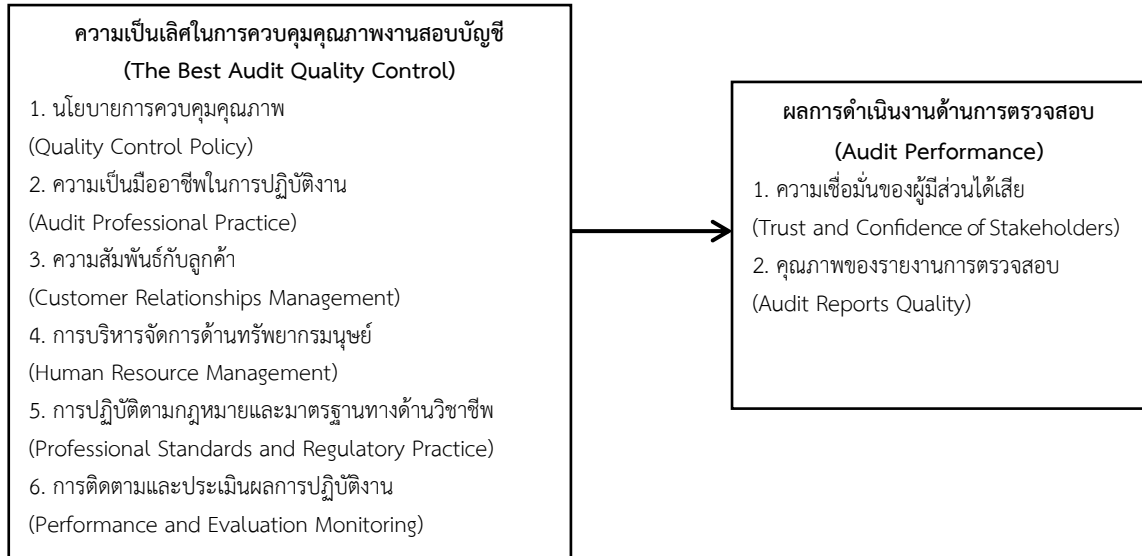
แนวคิด ทฤษฎี งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง และกรอบแนวคิด

การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี หมายถึง กระบวนการที่สำนักงานสอบบัญชีได้ให้ความสำคัญและยึดถือปฏิบัติตามกฎหมายและมาตรฐานทางด้านวิชาชีพ ให้เกิดความเป็นมืออาชีพในการปฏิบัติงาน รวมถึงสำนักงานได้จัดให้มีนโยบายการควบคุมคุณภาพเพื่อเป็นแนวทางการปฏิบัติงานที่เกิดความถูกต้อง ชัดเจน และบริหารทรัพยากรต่าง ๆ ภายในองค์กรให้เกิดประโยชน์สูงสุดมีการบริหารจัดการด้านทรัพยากรมนุษย์จัดสรรความเหมาะสมระหว่างบุคคลกับงานได้อย่างดีเยี่ยม ตลอดจนสร้างความสัมพันธ์ที่ดีกับลูกค้าที่รับบริการ และต้องมีการติดตามประเมินผลการปฏิบัติงานเพื่อพัฒนาและแก้ไขงานตรวจสอบได้อย่างรวดเร็ว ในขณะที่ความเป็นเลิศในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (The Best Audit Quality Control) หมายถึง การปฏิบัติตามกฎหมายและมาตรฐานทางด้านวิชาชีพ ความเป็นมืออาชีพในการปฏิบัติงาน รวมถึงสำนักงานต้องจัดให้มีนโยบายการควบคุมคุณภาพ มีการบริหารจัดการด้านทรัพยากรมนุษย์ตลอดจนสร้างความสัมพันธ์กับลูกค้า และต้องมีการติดตามประเมินผลการปฏิบัติงานมาตรฐาน การควบคุมคุณภาพที่มาจากสหพันธ์นักบัญชีนานาชาติ (International Federation of Accountants: IFAC) ซึ่งเป็นสถาบันทางวิชาชีพบัญชีในต่างประเทศที่มีบทบาทในการกำหนดมาตรฐานวิชาชีพสอบบัญชีที่มีการกำหนดใช้มาตรฐานการควบคุมคุณภาพสากล ฉบับที่ 1 (International Standard on Quality Control No. 1: ISQC1) โดยเริ่มใช้ในต่างประเทศในปี พ.ศ. 2548 จากนั้นในปี พ.ศ. 2552 มีการพัฒนาปรับปรุงเนื้อหา ต่อมาในปี พ.ศ. 2553 สภาวิชาชีพบัญชีฯ ของประเทศไทยได้นำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสากลดังกล่าวมาทำการเผยแพร่ และในต้นปี พ.ศ.2554 ออกประกาศมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 สำหรับประเทศไทย (Thai Standard on Quality Control No. 1: TSQC1) เพื่อยกระดับวิชาชีพด้านการสอบบัญชี ให้มีความใกล้เคียงกับมาตรฐานสากล โดยจัดทำให้สอดคล้องกับการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีในประเทศไทย และเริ่มมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2557 (สภาวิชาชีพบัญชีในพระราชบัญญัติ, 2557)

หัวใจสำคัญของการนำ TSQC1 ไปปฏิบัติและให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุดและต่อเนื่อง คือ ผู้บริหารของสำนักงานสอบบัญชีหรือในกรณีผู้สอบบัญชีซึ่งเป็นผู้นำองค์กรต้องปฏิบัติ เริ่มจากการมีทัศนคติที่ดีต่อคุณภาพงาน มีการจัดทำนโยบายและวิธีปฏิบัติการควบคุมคุณภาพ การมอบหมายความรับผิดชอบ การปฏิบัติควบคุมคุณภาพให้บุคลากรที่เหมาะสม และมีการสื่อสารนโยบายและวิธีปฏิบัติได้อย่างดี ทรัพยากรบุคคลจึงถือเป็นอีกปัจจัยที่สำคัญที่จะต้องเน้นกระบวนการให้ได้บุคลากรที่มีทักษะความรู้ความสามารถ โดยต้องมีการบริหารจัดการด้านทรัพยากรมนุษย์ให้สัมพันธ์กับปริมาณงานที่จะต้องปฏิบัติ อย่าง และความเชื่อมั่นในหลักจรรยาบรรณที่เพียงพอ โดยต้องยึดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่กำหนดความประพฤติและวิธีปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นจากผู้รับบริการ ความเชื่อถือได้ในผลงาน สร้างความเป็นมืออาชีพในการปฏิบัติงาน และในการปฏิบัติงานเรื่องความสัมพันธ์กับลูกค้าก็เป็นเรื่องที่ต้องให้ความสำคัญ เนื่องจากการพิจารณาตอบรับงานกับลูกค้ารายใหม่ หรือคงไว้ซึ่งลูกค้ารายเดิมเป็นอีกขั้นตอนหนึ่งที่ช่วยลดความเสี่ยงจากการปฏิบัติงานจากการรับลูกค้าที่มีปัญหา โดยใช้เกณฑ์ในการพิจารณาประเมินความเสี่ยงของลูกค้า เพื่อประโยชน์ในการตัดสินใจในการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า นอกจากนี้การปฏิบัติงานของผู้สอบ



บัญชีจะต้องปฏิบัติงานตามกฎหมายและมาตรฐานทางด้านวิชาชีพ รวมทั้งข้อบังคับและข้อกำหนดทางกฎหมายอย่างสม่ำเสมอ และปฏิบัติอย่างถูกต้อง เพื่อให้การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีเป็นไปตามเป้าหมาย การติดตามและประเมินผลการปฏิบัติงานเป็นระบบติดตามผล เพื่อให้ความมั่นใจว่านโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับระบบควบคุมคุณภาพของสำนักงานมีการออกแบบที่เหมาะสมและเพียงพอ และมีการปฏิบัติตามอย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งทำให้การพัฒนาระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงาน และการทำงานของบุคลากรมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น โดยมีงานวิจัยได้ศึกษาผลกระทบของการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีที่มีต่อความสำเร็จในการดำเนินงานของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย การควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีประกอบด้วย ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ความชำนาญและความรู้ความสามารถ การมอบหมายงาน การแบ่งงาน การปรึกษาหารือ การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งลูกค้า การติดตามงาน ที่ส่งผลต่อการบรรลุเป้าหมาย มาตรฐานและความเชื่อถือได้ ความทันเวลาของผลลัพธ์ ความพึงพอใจของผู้เกี่ยวข้อง (พงพะยอม วณาพัฒน์สิน, ศุภพงษ์ ปิ่นเวหา และศุภธินี ปราชญ์ศรีภูมิ, 2555) รวบรวมวิจัยของ สมพงษ์ พรอุบลรัตน์, (2554) กล่าวว่า ISQC 1 กับการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีไทยมีประเด็นปัญหาในทางปฏิบัติประกอบด้วย ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพในสำนักงานสอบบัญชี ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง การตอบรับและรักษาความต่อเนื่องซึ่งความสัมพันธ์ของลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะเจาะจง ทรัพยากรบุคคล การติดตามผลการจัดทำเอกสารหลักฐาน ทำให้อำนาจสำนักงานบัญชีมีแนวทางการควบคุมคุณภาพที่ชัดเจน เป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดที่เกี่ยวข้อง แสดงความเห็นต่องบการเงินเป็นไปอย่างน่าเชื่อถือ และ สิริพรรณ โกมลรัตน์มงคล และพิเชษฐ์ โสภภาพงษ์ (2563) กล่าวว่า ปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของรัฐวิสาหกิจในประเทศไทย พบว่าปัจจัยทักษะของนักบัญชีและปัจจัยระบบการควบคุมภายในส่งผลต่อลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน และลักษณะเชิงคุณภาพเสริมของรายงานทางการเงินของรัฐวิสาหกิจในประเทศไทยอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ซึ่งทำให้ทราบว่าปัจจัยทักษะของนักบัญชีและปัจจัยระบบการควบคุมภายในเป็นปัจจัยที่มีความสำคัญต่อการพัฒนารายงานทางการเงินให้มีคุณภาพ และอรุณพร ตันพิพัฒน์อารีย์ (2560) พบว่า ปัจจัยสภาพแวดล้อมทางกฎหมาย ปัจจัยทางธุรกิจ ความเป็นอิสระของกลุ่มผู้สอบบัญชี คุณวุฒิในการทำงาน และด้านการควบคุมคุณภาพของสำนักงานตรวจสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับคุณภาพรายงานทางการเงิน ดังนั้น มิติของความเป็นเลิศในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี แบ่งออกเป็น นโยบายการควบคุมคุณภาพ ความเป็นมืออาชีพในการปฏิบัติงาน ความสัมพันธ์กับลูกค้า การบริหารจัดการด้านทรัพยากรมนุษย์ การปฏิบัติตามกฎหมายและมาตรฐานทางด้านวิชาชีพ การติดตามและประเมินผล การปฏิบัติงาน



ภาพประกอบที่ 1 กรอบแนวคิดการวิจัย

วิธีดำเนินการวิจัย

1. ประชากรในการวิจัยครั้งนี้ คือ สำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย จำนวน 3,796 แห่ง ข้อมูล ณ เดือน พฤษภาคม 2560 (กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, 2560) ผู้วิจัยใช้แบบสอบถามในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทยกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัย จำนวน 362 แห่ง แบ่งโดยการคำนวณจากสูตรของ Yamane (1973) เพื่อให้การตอบกลับของแบบสอบถามที่ยอมรับได้อยู่ที่ร้อยละ 20 (ธานินทร์ ศิลป์จารุ, 2555) จึงส่งแบบสอบถามจำนวน 1,810 แห่ง โดยวิธีสุ่มอย่างง่าย แบบสอบถามที่ตอบกลับมีจำนวนทั้งสิ้น 362 แห่ง

2. การศึกษาวิจัยครั้งนี้ เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล คือ แบบสอบถาม (Questionnaire) ซึ่งจัดทำตามวัตถุประสงค์และกรอบแนวคิดของงานวิจัย แบบสอบถามตอนที่ 1-2 ใช้การตอบคำถามแบบ Checklist โดยเป็นคำถามให้เลือกแบบคำตอบเดียว แบบสอบถามตอนที่ 3 และ 4 ใช้มาตราวัดแบบ Rating Scale ในการประเมินค่า 5 ระดับจาก 1- 5 เห็นด้วยน้อยที่สุดถึงเห็นด้วยมากที่สุด แบบสอบถามตอนที่ 5 เป็นแบบเสนอข้อคิดเห็นและข้อเสนอแนะ สำหรับการทดสอบคุณภาพเครื่องมือเมื่อสร้างแบบสอบถามแล้ว จะนำแบบสอบถามไปหาความตรงเชิงเนื้อหา (Content Validity) และความตรงเชิงโครงสร้าง (Construct Validity) และนำเครื่องมือให้ผู้ทรงคุณวุฒิช่วยตรวจและปรับแก้แต่ละประเด็น เพื่อให้ได้เครื่องมือที่มีคุณภาพน่าเชื่อถือได้และทดสอบทางสถิติโดยดูจากค่า Factor Loading ซึ่งต้องมีค่าเกิน 0.40 เป็นค่าที่ยอมรับได้ (Nunnally, 1978) ซึ่งได้ค่าทางสถิติ ดังนี้

ตารางที่ 1 แสดงผลค่า Factor loadings และค่า Alpha Coefficient

ตัวแปร	จำนวน	Factor loadings	Alpha Coefficient
1. นโยบายการควบคุมคุณภาพ (QCP)	30	0.965 - 0.979	0.959
2. ความเป็นมืออาชีพในการปฏิบัติงาน (APP)	30	0.962 - 0.982	0.961
3. ความสัมพันธ์กับลูกค้า (CRM)	30	0.781 - 0.877	0.767
4. การบริหารจัดการด้านทรัพยากรมนุษย์ (HRM)	30	0.769 - 0.912	0.873
5. การปฏิบัติตามกฎหมายและมาตรฐานทางด้านวิชาชีพ (PRP)	30	0.933 - 0.980	0.970
6. การติดตามและประเมินผลการปฏิบัติงาน (PEM)	30	0.872 - 0.910	0.875

สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์แบบสอบถามข้อมูลเชิง ปริมาณ ได้แก่ ความถี่ ร้อยละ ค่าเฉลี่ย ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน และวิเคราะห์ความถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression Analysis: MAR) การแปลผลแสดงค่าเฉลี่ยของแบบสอบถามความเป็นเลิศในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีที่ส่งผลต่อการดำเนินงานด้านการตรวจสอบของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย ตอนที่ 3 และตอนที่ 4 ยึดเกณฑ์การแปลผลของ (บุญชม ศรีสะอาด, 2553) ดังนี้ 4.51 - 5.00 หมายถึง เห็นด้วยอยู่ในระดับมากที่สุด 3.51 - 4.50 หมายถึง เห็นด้วยในระดับมาก 2.51 - 3.50 หมายถึง เห็นด้วยในระดับปานกลาง 1.51 - 2.50 หมายถึง เห็นด้วยอยู่ในระดับน้อย 1.00 - 1.50 หมายถึง เห็นด้วยในระดับน้อยที่สุด

ผลการวิจัย

จากผลการตอบกลับของแบบสอบถาม พบว่า ผู้บริหารสำนักงานสอบบัญชีส่วนใหญ่ เป็นเพศชาย จำนวน 204 ราย คิดเป็นร้อยละ 56.40 ผู้ตอบแบบสอบถามมีอายุมากกว่า 40 ปี คิดเป็นร้อยละ 48.90 มีสถานภาพสมรส คิดเป็นร้อยละ 62.20 ระดับการศึกษาสูงกว่าปริญญาตรี คิดเป็นร้อยละ 58.60 มีประสบการณ์ในการทำงานมากกว่า 15 ปี คิดเป็นร้อยละ 61.60 รายได้เฉลี่ยต่อเดือนมากกว่า 50,001 บาท คิดเป็นร้อยละ 63.80 ตำแหน่งงานปัจจุบันเป็นผู้สอบบัญชีอาวุโส คิดเป็นร้อยละ 57.70 สำนักงานสอบบัญชีส่วนใหญ่มีรูปแบบธุรกิจเป็นบริษัทจำกัด คิดเป็นร้อยละ 64.6 จำนวนทุนในการดำเนินการ 500,000 - 1,000,000 บาท คิดเป็นร้อยละ 76.20 มีช่วงระยะเวลาในการดำเนินการ 5-10 ปี คิดเป็นร้อยละ 76.20 จำนวนพนักงานน้อยกว่า 10 คน คิดเป็นร้อยละ 76.2 จำนวนลูกค้าน้อยกว่า 100 ราย คิดเป็นร้อยละ 76.2 และรายได้เฉลี่ยต่อปีต่ำกว่า 5,000,000 บาท คิดเป็นร้อยละ 100.00



ตารางที่ 2 ผลการวิเคราะห์สหสัมพันธ์

การทดสอบโอกาสในการเกิดปัญหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระ (Multicollinearity) และค่า Variance Inflation Factors (VIF) และการทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์การถดถอย (Correlation Coefficients)

ตัวแปร	APA	QCP	APP	CRM	HRM	PRP	PEM	VIF
\bar{x}	3.53	4.34	4.36	4.34	4.36	4.10	2.87	
S.D.	0.97	0.80	0.78	0.65	0.66	0.69	1.09	
APA		.140**	.166**	-.064	-.054	-.116*	.151**	
QCP			.468**	.116*	.068	.008	.030	1.28
APP				.281**	.224**	-.009	.076	1.38
CRM					.867**	.142**	.013	4.18
HRM						.146**	-.017	4.06
PRP							-.004	1.02
PEM								1.00

**มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

พบว่า ตัวแปรอิสระแต่ละด้านมีความสัมพันธ์กันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ซึ่งอาจจะทำให้เกิดปัญหาความสัมพันธ์กันเองระหว่างตัวแปรอิสระ (Multicollinearity)

ดังนั้น ผู้วิจัยจึงทำการทดสอบ Multicollinearity โดยใช้ค่า VIF พบว่า ค่า VIF ของตัวแปรอิสระความเป็นเลิศในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีมีค่าตั้งแต่ 1.00 - 4.18 ซึ่งมีค่าน้อยกว่า 10 แสดงว่าความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระไม่ถึงขั้นก่อให้เกิดปัญหา Multicollinearity (Black, 2006)

ตารางที่ 3 การทดสอบผลกระทบของความเป็นเลิศในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีมีต่อผลการดำเนินงานด้านการตรวจสอบในประเทศไทย

ความเป็นเลิศในการควบคุม คุณภาพงานสอบบัญชี (AQC)	ผลการดำเนินงานด้าน การตรวจสอบ (APA)		t	p-value
	ค่าสัมประสิทธิ์ การถดถอย	ความคลาดเคลื่อน มาตรฐาน		
ค่าคงที่(a)	8.637	.051	0.000	1.000
1. นโยบายการควบคุมคุณภาพ (QCP)	.082	.058	1.412	.159
2. ความเป็นมืออาชีพในการปฏิบัติงาน (APP)	.146	.060	2.426	.016**
3. ความสัมพันธ์กับลูกค้า (CRM)	-.150	.104	-1.440	.151
4. การบริหารจัดการด้านทรัพยากรมนุษย์ (HRM)	.056	.103	0.544	.587
5. การปฏิบัติตามกฎหมายและมาตรฐาน ทางด้านวิชาชีพ (PRP)	-.102	.052	-1.972	.049**
6. การติดตามและประเมินผลการปฏิบัติงาน (PEM)	.140	.051	2.727	.007***
7. ความเป็นเลิศในการควบคุมคุณภาพ งานสอบบัญชี (AQC)	.136	.052	2.612	.009***

F=4.806, P=0.000, Adj R²= 0.059

*** ≤ 0.01, ** ≤ 0.05, * ≤ 0.10

พบว่า ความเป็นเลิศในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (AQC) และการติดตามและประเมินผลการปฏิบัติงาน (PEM) มีผลกระทบเชิงบวกกับผลการดำเนินงานด้านการตรวจสอบ (APA) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบอย่างมืออาชีพ (APP) ในขณะที่ความเป็นมืออาชีพในการปฏิบัติงาน (APP) มีผลกระทบเชิงบวกกับผลการดำเนินงานด้านการตรวจสอบ (APA) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ด้านการปฏิบัติตามกฎหมายและมาตรฐานทางด้านวิชาชีพ (PRP) มีผลกระทบเชิงลบกับผลการดำเนินงานด้านการตรวจสอบ (APA) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 สำหรับความเป็นเลิศในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ส่วนในด้านนโยบายการควบคุมคุณภาพ (QCP) ด้านความสัมพันธ์ กับลูกค้า (CRM) และด้านการบริหารจัดการด้านทรัพยากรมนุษย์ (HRM) ไม่มีผลกระทบกับผลการดำเนินงานด้านการตรวจสอบ (APA)



สรุปและอภิปรายผล

จากการทดสอบผลกระทบของความเป็นเลิศในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีมีต่อผลการดำเนินงานด้านการตรวจสอบในประเทศไทย พบว่า

ด้านความเป็นมืออาชีพในการปฏิบัติงาน และด้านการติดตามและประเมินผลการปฏิบัติงาน มีผลกระทบเชิงบวกกับผลการดำเนินงานด้านการตรวจสอบ ซึ่งการสอบบัญชีด้วยการปฏิบัติงานที่มีความถูกต้อง โปร่งใส และสอดคล้องตามมาตรฐานต่าง ๆ และการปฏิบัติตามข้อกำหนด กฎหมายที่เกี่ยวข้องจนเกิดความเป็นมืออาชีพในการปฏิบัติงาน การตรวจสอบ ปฏิบัติงานตามแนวทางของวิชาบนฐานของจรรยาบรรณที่จะต้องมีความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต การรักษาความลับ เกิดผลลัพธ์ที่น่าเชื่อถือได้ สอดคล้องกับงานวิจัยของ พวงพะยอม วนาพัฒนสิน, ศุภพงษ์ ปิ่นเวหา และศุทธิณี ปราชญ์ศรีภูมิ (2555) ที่มีผลกระทบเชิงบวกกล่าวว่า ในปฏิบัติการสอบบัญชีตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ประสบการณ์ในการปฏิบัติงานจนเกิดความชำนาญและความรู้ความสามารถในการมอบหมายงานในด้านต่าง ๆ มีผลต่อการบรรลุเป้าหมาย รวมถึงก่อให้เกิดความเชื่อถือได้ มีภาพลักษณ์ที่ดีแก่องค์กรรวมทั้งสร้างความเชื่อมั่นเกิดผลสำเร็จในการดำเนินงานที่ดี และสมพงษ์ พรอุปถัมภ์ (2554) กล่าวว่า มาตรฐานการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชี ทำให้สำนักงานบัญชีมีแนวทางการควบคุมคุณภาพที่ชัดเจนสามารถพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งทำให้การแสดงความเห็นต่องบการเงินเป็นไปอย่างน่าเชื่อถือและเหมาะสมต่อสถานการณ์ ทำให้ผู้ใช้งบการเงินได้รับข้อมูลทางการเงินที่ถูกต้อง และสอดคล้องกับธนาทิพย์ วัฒนสุชาติ (2556) สอดคล้องกับวิจัยของ สิริพรรณ โคมรัตน์มงคล และพิเชษฐ์ โสภางษ์ (2563) ที่ได้ศึกษาปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินในตัวแปรการติดตามประเมินผลที่ส่งผลเชิงบวกกับคุณภาพของการรายงานทางการเงินจากการควบคุมภายในที่ดีทำให้สามารถป้องกันข้อผิดพลาดในการปฏิบัติงานหรือการทุจริตที่อาจเกิดขึ้นได้ รวมทั้งทำให้การจัดทำรายงานทางการเงินมีความน่าเชื่อถือ ส่งผลให้รายงานทางการเงินมีคุณภาพสูงตามไปด้วย สอดคล้องกับงานวิจัย Ochung' Francis Onyulo (2017) ซึ่งพบว่าปัจจัยด้านการประเมินการควบคุมภายในอย่างเป็นระบบมีอิทธิพลต่อคุณภาพการรายงานทางการเงินขององค์กรที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

ส่วนในด้านการปฏิบัติตามกฎหมายและมาตรฐานทางด้านวิชาชีพ จากงานวิจัยของ อรรถพร ต้นพิพัฒน์อารีย์ (2560) กล่าวว่า สภาพแวดล้อมทางกฎหมายส่งผลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินเพราะการทำรายงานคุณภาพทางการเงินมีความเกี่ยวข้องกับบุคคลหลายฝ่าย ซึ่งกฎหมายเป็นส่วนสำคัญที่คอยช่วยวางแนวทางระเบียบข้อบังคับให้การจัดทำรายงานทางการเงินนั้นเป็นไปอย่างถูกต้อง โปร่งใส แต่กลับมีผลการวิจัยขัดแย้งกับการศึกษาของผู้วิจัยในครั้งนี้นี้ที่มีผลกระทบเชิงลบกับผลการดำเนินงานด้านการตรวจสอบเนื่องจากการปฏิบัติตามระเบียบข้อบังคับ ที่กำหนดให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีและสอดคล้องกับหลักปฏิบัติสากล ในการนำมาปฏิบัติของผู้ตรวจสอบบัญชีที่ขึ้นอยู่กับสภาพแวดล้อมทางสังคมและสภาพแวดล้อมของกระบวนการของกฎหมายที่อาจจะยังมีบางส่วนที่ยังไม่สอดคล้องกับ



กฎหมายของประเทศนั้น ๆ หรือรูปแบบของสถานการณ์การปฏิบัติงานของประเทศไทยที่มีความแตกต่างออกไป สอดคล้องกับ Temirkhanova Mutabar & Jurayevna (2020) กล่าวว่า ในการดำเนินการตรวจสอบในสภาพแวดล้อมทางกฎหมายและวัฒนธรรมที่หลากหลายมีวัตถุประสงค์ ขนาด ความซับซ้อน และโครงสร้างแตกต่างกันไป จึงทำให้การปฏิบัติตามมาตรฐานของผู้สอบบัญชีส่งผลต่อประสิทธิภาพและยังต้องปรับปรุงมาตรฐานให้เกิดแนวทางการปฏิบัติที่ดีและเหมาะสมกับสภาพแวดล้อมของบริบทการใช้กฎหมายและมาตรฐานทางด้านวิชาชีพของแต่ละประเทศ จากสาเหตุดังกล่าวส่งผลให้คณะกรรมการที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีในระดับนานาชาติมีการปรับเปลี่ยนมาตรฐานอยู่ตลอดเวลาเพื่อพัฒนาปรับปรุงมาตรฐานให้มีความสอดคล้องกับการปฏิบัติ งานของผู้สอบบัญชีให้มากที่สุดจากการปรับปรุงมาตรฐานบ่อยครั้ง จึงส่งผลให้ผู้สอบบัญชีได้รับผลกระทบในการปรับตัวส่งผลกระทบต่อการทำงานทำให้การทำความเข้าใจและปฏิบัติตามมาตรฐานในแต่ละฉบับที่มีการปรับปรุง ทำให้ผู้ปฏิบัติงานยังปฏิบัติได้ไม่เต็มที่ เกิดความสับสน

ในด้านนโยบายการควบคุมคุณภาพการตรวจสอบบัญชี จากการวิเคราะห์พบว่าไม่มีผลกระทบต่อผลการดำเนินงานด้านการตรวจสอบบัญชี เนื่องจากผู้บริหารสำนักงานไม่ได้ให้ความสำคัญกับวัฒนธรรมองค์กรหรือสื่อสารในเรื่องคุณภาพ พนักงานจึงยังไม่ให้ความสำคัญขาดความเข้าใจ ระบบประเมินผลไม่จูงใจ ในขณะที่เดียวกันในด้านความสัมพันธ์กับลูกค้า จากการที่สำนักงานสอบบัญชีมีความสนิทสนมกับทางลูกค้าจากการเป็นคู่ค้ากันมาเป็นเวลานาน ลูกค้าเกิดความไว้วางใจในการปฏิบัติงานประกอบกับสำนักงานสอบบัญชีกลัวสูญเสียลูกค้า จึงส่งผลให้การปฏิบัติงานรายงานผลการตรวจสอบคุณภาพลดลง และในด้านการบริหารจัดการด้านทรัพยากรมนุษย์ ยังพบอัตราการลาออกของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีมีจำนวนมากเนื่องจากข้อจำกัดด้านเวลาและปริมาณงานที่มาก และนอกจากนั้นยังขาดแคลนบุคลากรที่มีคุณภาพที่มีความรู้และประสบการณ์มากพอที่จะแก้ปัญหาได้อย่างเหมาะสมในการปฏิบัติงาน และบุคลากรที่เกี่ยวข้องชาญในการตรวจสอบบัญชีของประเทศไทยมีจำนวนไม่มาก แต่การดำเนินการด้านการตรวจสอบบัญชีนั้นมีความจำเป็นที่จะต้องปฏิบัติตามกฎหมายที่บังคับอย่างสม่ำเสมอตามที่หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกำหนด จากภาระงานที่ไม่เหมาะสมกับจำนวนทรัพยากรบุคคลนั้น จึงส่งผลกระทบต่อคุณภาพรายงานการตรวจสอบ จากข้อจำกัดด้านต่าง ๆ ที่เลี่ยงไม่ได้ ซึ่งเป็นไปได้ว่านโยบายการควบคุมคุณภาพความสัมพันธ์กับลูกค้าและด้านการบริหารจัดการด้านทรัพยากรมนุษย์นั้น เป็นเพียงการบริหารจัดการภายในของสำนักงานสอบบัญชีเท่านั้นไม่ได้มีปัจจัยอื่น ๆ จากสภาพแวดล้อมภายนอกเข้ามาเกี่ยวข้อง ดังนั้น การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีให้เกิดผลการดำเนินงานด้านการตรวจสอบบัญชี จึงขึ้นอยู่กับปัจจัยภายนอกด้วย



ข้อเสนอแนะ

1. ข้อเสนอแนะสำหรับการนำวิจัยไปใช้

1.1 ผู้บริหารสำนักงานสอบบัญชีควรให้ความสำคัญต่อความเป็นเลิศในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีที่มีผลการดำเนินงานด้านการตรวจสอบของการปฏิบัติงานที่จะมีผลลัพธ์ออก มาในรูปแบบของผลการดำเนินงานด้านการตรวจสอบบัญชีความเชื่อมั่นของผู้มีส่วนได้เสีย รวมทั้งคุณภาพของรายงานการตรวจสอบ เนื่องจากการควบคุมคุณภาพการตรวจสอบที่ดีนั้นย่อมส่งผลต่อการดำเนินงาน ทำให้ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องที่ต้องการใช้ข้อมูลรายงานการตรวจสอบสามารถนำไปใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพสูงสุด

1.2 ผู้บริหารสำนักงานสอบบัญชีควรให้ความสำคัญกับความเป็นมืออาชีพในการปฏิบัติ งานมีการปฏิบัติภายใต้ข้อกำหนดทางจรรยาบรรณในด้านความโปร่งใส ซื่อสัตย์ สุจริต การรักษาความลับ เนื่องจากจะทำให้การควบคุมคุณภาพการงานสอบบัญชีมีประสิทธิภาพและส่งผลให้รายงานการตรวจสอบมีความถูกต้องตรงตามมาตรฐานการบัญชี เชื่อถือได้

2. ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยครั้งต่อไป

2.1 ควรศึกษาความสัมพันธ์และผลกระทบหรือปัจจัยอื่น ๆ ที่มีต่อผลการดำเนินงานด้านการตรวจสอบ เช่น ความฉลาดทางด้านอารมณ์ของผู้สอบบัญชี ปัจจัยสิ่งแวดล้อมภายนอกและภายในสำนักงานสอบบัญชี เพื่อให้ผลการวิจัยเป็นประโยชน์ในการปรับตัวของสำนักงานสอบบัญชีให้เกิดการปฏิบัติงานสอบบัญชีได้ดียิ่งขึ้น

2.2 ควรศึกษาผลกระทบของความเป็นเลิศในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีในกลุ่มตัวอย่างอื่น ๆ เช่น ผู้ตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ ผู้ตรวจสอบบัญชีภาษาอากร เป็นต้น

2.3 ควรศึกษาปัจจัยอื่น ๆ หรือปัญหาที่มีผลต่อความเป็นเลิศในการควบคุมคุณภาพงาน สอบบัญชี เพื่อเป็นแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขการดำเนินงานได้อย่างชัดเจน เช่น การบริหารจัดการบริษัท ด้านต่าง ๆ การกำกับดูแลกิจการที่ดี เป็นต้น

2.4 ควรเปลี่ยนวิธีการเก็บข้อมูลนอกจากการใช้แบบสอบถาม เช่น วิธีการสัมภาษณ์เชิงลึก เพื่อให้ได้ข้อมูลที่มีมุมมองแปลกใหม่บนพื้นฐานความเป็นจริงของการดำเนินงาน

เอกสารอ้างอิง

กรมพัฒนาธุรกิจการค้า. (2560). การรับรองสำนักงานบัญชีคุณภาพ. สืบค้นจาก <https://www.dbd.go.th/ewtnews.php?nid=1102>.

ธนาทิพย์ วัฒนสุขชาติ. (2556). ความสัมพันธ์ระหว่างสมรรถนะทางการสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ บข.ม. (บัญชี). มหาสารคาม : มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.

ธานินทร์ ศิลป์จารุ. (2555). การวิจัยและวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติด้วย SPSS (พิมพ์ครั้งที่ 11). กรุงเทพฯ: บิสซิเนสอาร์แอนด์ดี.



- พวงพะยอม วนาพัฒนสิน, ศุภพงษ์ ปิ่นเวหา และศุภธินี ปราชญ์ศรีภูมิ. (2555). ผลกระทบของ การควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีที่มีต่อความสำเร็จในการดำเนินงานของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย. *วารสารการบัญชีและการจัดการมหาวิทยาลัยสารคาม*, 4(3), 63-72.
- ศิลปพร ศรีจันทเพชร. (2552). การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 5(13), 25-30.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2557). *มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1*. สืบค้นจาก [https:// www.tfac.or.th/Article/Detail/66979](https://www.tfac.or.th/Article/Detail/66979)
- สุวิทย์ เต็มสุขขิง, ดวงกมล ดุจดารา, อรพินท์ วงศ์ก่อ และมนตรี ช่วยชู. (2559). ปัญหาและผลกระทบ จากการปฏิบัติงานตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 สำหรับสำนักงานสอบบัญชีขนาด กลางและขนาดเล็กในประเทศไทย. ใน *การประชุมทางวิชาการระดับชาติสาขาบริหารธุรกิจและ การบัญชี ครั้งที่ 4* (2129-2140). กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- สิริพรรณ โคมรัตน์มงคล และพิเชษฐ โสภางษ์. (2563). ปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน ของรัฐวิสาหกิจ ในประเทศไทย. *วารสารมหาวิทยาลัยศรีสเทียณ*, 26(2), 46-60.
- สมพงษ์ พรอุปถัมภ์. (2554). ISQC 1 กับการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีไทย. *จุฬาลงกรณ์ ประทัศน์*, 33(130), 14-30.
- _____. (2559). เมื่อสำนักงานสอบบัญชีต้องทำตาม TSQC1. สืบค้นจาก <https://account .cbs.chula.ac.th>
- อรรถพร ต้นพิพัฒน์อารีย์. (2560). ปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของวิสาหกิจขนาดกลาง และขนาดย่อมในเขตกรุงเทพมหานคร. วิทยานิพนธ์ บช.ม. (บัญชี). กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัย ศรีปทุม.
- Black, K. (2006). *Business statistic for contemporary decision making* (4thed.). USA : John Wiley & Sons.
- Levitt, A. (2000). *Remarks by Chairman Levitt re Rules on Accountant Independence*. Retrieved from <https://www.sec.gov/news/extra/audalvt.htm>.
- Nunnally, J.C. (1978). *Psychometric theory* (4th ed.). New York : McGraw Hill.
- Ochung'Francis Onyulo. (2017). *Factors Influencing Quality of Financial Reporting in Public Sector Entities in The Ministry of Environment and Natural Resources Kenya*. KENYA : KCA University.
- Saul, R.S. (1996). What ails the accounting profession?. *Accounting Horizons*, 10(2), 131-7.
- Schuetze, W.P. (1994). A mountain or a molehill?. *Accounting Horizons*, 8(1), 69- 75.
- Temirkhanova Mutabar & Jurayevna. (2020). The Role of the Internal Audit Based International Internal Audit Standards in Uzbekistan. *Journal of Media & Management*, 2(1), 1-5.



- Turner, J. R. (1999). *The handbook of projectbased management: Improving the processes for achieving strategic objectives*. London : McGraw-Hill.
- Wallmann, S. (1996). The future of accounting, part III: reliability and auditor independence. *Accounting Horizons*, 10(4), 76-97.
- Wuthivet Vetchabutsakorn. (2018). *WorldCom*. Retrieved from [https://www.linkedin.com/pulse/worldcom -vetchabutsakorn](https://www.linkedin.com/pulse/worldcom-vetchabutsakorn)
- Yamane, T. (1973). *Statistics: An Introductory Analysis (3rded.)*. New York : Harper and Row Publication.