Structural Equation Modeling Habits of Highly Effective Moral Courage for Trust of Certified Public Accountants

Pornchanok Tonglad*, Natthanan Thitiyapramote, Sukasem Langkhunsaen, Supunnee Kamwass, Priyanuch Panya, Jeeraporn Pongpanpattana, Titikarn Suriyasarn, and Bundit Busaba

Submitted: October 27, 2019 / Accepted: September 18, 2020

Abstract

The auditor's report is obtained through the audit process, and investors and users of the financial statements demand that the auditor's report provides relevant information. The development of the auditor's report is essential to keep the audit profession relevant and be beneficial to the user. Emphasizing the benefits of the financial statements requires information that can be used to make effective decisions within the confidence of the management through the trust of certified public accountants, based on working successfully and ethics in the accounting profession. Hence, the purposes of this research were firstly, to determine the structural equation model habits of highly effective moral courage towards administering the trust, and secondly, to study the relationship structure of personality to work successfully and having moral courage to administer the trust of the certified public accountant. Quantitative studies were done in the form of a structural equation model. The data collection period is January-June 2016 and the sample data set consisted of 307 certified public accountants, which was analysed using a statistical package for social science. The results showed that the structural equation model indicate habits of highly effective moral courage to administer the trust of the CPA and were consistent with the empirical data as a measure of consistency. The trait of "working successfully", descending by weight of the composition, are: 1. recognizing benefits to others, 2. priority of the task, 3. character to know and choose what is useful, and 4. being selective and clear. Factors affecting the "moral courage", sorted by descending weight element, are: 1. transparency, 2. independence, 3. loyalty, 4. knowledge and skill, 5. confidentiality, and equity. The contributing factors to the "trust administration", in descending order, are: 1. confidence in their abilities, and 2. trust in the CPAs. At the same time, the administrations of the trust and moral courage all have direct influences with each other. The weight of trust administration has more influences over moral courage than by moral courage impacts on the trust administration. Therefore, the focus should be on developing a certified public accountant to have a successful character. Including in the development of certified public accountants to be a good and capable, emphasis should be also on both trust management and ethical courage.

Keywords: Structural Equation Model, Habits of Highly Effective, Moral Courage, Administering the Trust, Certified Public Accountant: CPA

* Associate Professor Dr., Program in Accounting, Faculty of Management Science, Lampang Rajabhat University, Muang District, Lampang Province 52100, E-mail: iamnok119@gmail.com, Tel. 097 959 8103

ISSN 1905-6826
Journal Homepage : http://mba.nida.ac.th

โมเดลสมการโครงสร้างลักษณะนิสัยที่ประสบผลสำเร็จ ความกล้าหาญทางจริยธรรมที่มีต่อการบริหารความไว้วางใจ ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

พรชนก ทองลาด*, ณัฐนันท์ ฐิติยาปราโมทย์, สุขเกษม ลางคุลเสน, สุพรรณี คำวาส, ปริยนุช ปัญญา, จีราภรณ์ พงศ์พันธุ์พัฒนะ, ฐิฏิกานต์ สุริยะสาร, และบัณฑิต บุษบา

บทคัดย่อ

รายงานของผู้สอบบัญชีเป็นสิ่งที่ได้จากกระบวนการสอบบัญชี ผู้ลงทุนและผู้ใช้งบการเงินมีความต้องการให้รายงานของผู้สอบบัญชีให้ข้อมูลที่มีความเกี่ยวข้องมากขึ้น การพัฒนารายงานของผู้สอบบัญชีเป็นสิ่งสำคัญเพื่อให้วิชาชีพการสอบบัญชีมีความเกี่ยวข้องและเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้ ซึ่งการเน้นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินจะต้องอาศัยข้อมูลประกอบการตัดสินใจที่มีประสิทธิภาพ ภายใต้ความเชื่อมั่นในการบริหารความไว้วางใจของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีฐานมาจากจริยธรรมวิชาชีพและความสำเร็จของงาน ดังนั้นการวิจัยนี้มีจุดมุ่งหมาย 2 ประการ คือ ประการแรก เพื่อตรวจสอบโมเดลสมการโครงสร้างลักษณะนิสัยที่ประสบผลสำเร็จ ความกล้าหาญทางจริยธรรมที่มีต่อการบริหารความไว้วางใจ ประการที่ 2 เพื่อศึกษาโครงสร้างความสัมพันธ์ของลักษณะนิสัยที่ประสบผลสำเร็จ ความกล้าหาญทางจริยธรรมที่มีต่อการบริหารความไว้วางใจของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยใช้การศึกษาเชิงปริมาณในรูปของโมเดลสมการโครงสร้าง ระยะเวลาเก็บข้อมูลคือช่วงมกราคม-มิถุนายน 2559 กลุ่มตัวอย่างคือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจำนวน 307 ราย วิเคราะห์ข้อมูลด้วยโปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติสำหรับสังคมศาสตร์ ผลการวิจัยพบว่าโมเดลสมการโครงสร้าง ลักษณะนิสัยที่ประสบผลสำเร็จ ความกล้าหาญทางจริยธรรมที่มีต่อการบริหารความไว้วางใจของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ตามเกณฑ์วัดความสอดคล้อง โดยลักษณะนิสัยที่ประสบผลสำเร็จ (เรียงตามน้ำหนักองค์ประกอบจากมากไปน้อย คือ การแบ่งปันผลประโยชน์แก่ผู้อื่น การจัดลำดับความสำคัญของงาน มีนิสัยรู้และรู้จักเลือกสิ่งที่เป็นประโยชน์ การเพิ่มพลังชีวิต และเป็นคนชัดเจน) ส่งผลต่อความกล้าหาญทางจริยธรรม (เรียงตามน้ำหนักองค์ประกอบจากมากไปน้อย คือ ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความซื่อสัตย์ ความรู้ความสามารถ การรักษาความลับ และความเที่ยงธรรม) และยังส่งผลการบริหารความไว้วางใจ (เรียงจากมากไปน้อย คือ ความเชื่อมั่นในความสามารถและความเชื่อถือในผู้สอบบัญชีรับอนุญาต) ขณะเดียวกันการบริหารความไว้วางใจและความกล้าหาญทางจริยธรรมล้วนมีอิทธิพลทางตรงต่อกัน โดยแรงส่งของการบริหารความไว้วางใจมีอิทธิพลต่อความกล้าหาญทางจริยธรรมมากกว่าความกล้าหาญทางจริยธรรมส่งไปที่การบริหารความไว้วางใจ ดังนั้นการบริหารความไว้วางใจของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ทั้งด้านความเชื่อมั่นในความรู้ความสามารถ และความเชื่อถือจากลูกค้า ขึ้นอยู่กับลักษณะนิสัยที่ประสบผลสำเร็จ ซึ่งมีอิทธิพลทางตรงสูงสุดในโมเดลสมการโครงสร้าง ดังนั้นควรมุ่งเน้นการพัฒนาผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้มีลักษณะนิสัยที่ประสบผลสำเร็จ รวมถึงการจะพัฒนาผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้เป็นคนดีที่มีความสามารถ ควรเน้นทั้งการบริหารความไว้วางใจและความกล้าหาญทางจริยธรรมประกอบกัน

คำสำคัญ: โมเดลสมการโครงสร้าง ลักษณะนิสัยที่ประสบผลสำเร็จ ความกล้าหาญทางจริยธรรม การบริหารความไว้วางใจ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

* รองศาสตราจารย์ ดร. สาขาวิชาการบัญชี คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏลำปาง อ.เมือง จ.ลำปาง 52100
E-mail: iamnok119@gmail.com โทร. 097 959 8103

ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา (Rationale of the Study)

การเสริมสร้างบรรษัทภิบาลในไทย เร่งดำเนินการโดยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และการสนับสนุนจากสำนักงาน ก.ล.ต. โดยเฉพาะอย่างยิ่งหลังวิกฤตเศรษฐกิจปี พ.ศ. 2540 เรื่องหลักๆ อาทิ ผลักดันให้ทุกบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ตั้งคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) เสริมสร้างระบบตรวจสอบบัญชีภายใน และพัฒนาบรรษัทภิบาล ขณะเดียวกันยังเน้นให้ความสำคัญกับคุณภาพรายงานทางการเงินมากขึ้น โดยมาตรการที่สำคัญประการหนึ่ง คือ การจัดให้มีระบบการกำกับดูแลการสอบบัญชีที่เข้มงวด เพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นและป้องกันการเกิดข้อผิดพลาดในอนาคต ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Certified Public Accountant หรือ CPA) ตามกฎหมายเกี่ยวกับการสอบบัญชีถือว่าเป็นผู้ได้รับอนุญาตจากอธิบดีให้เป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีสำหรับบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ต้องทำงานบนพื้นฐานความไว้วางใจหรือความเชื่อมั่น (Management by Belief) ของลูกค้า ทำให้ความเชื่อมีความศักดิ์สิทธิ์ด้วยตัวเอง เช่น ผู้สอบบัญชีมีความเชื่อเรื่องการทำงานอย่างสุจริต เมื่อเกิดหรือสามารถบริหารความเชื่อมั่นนี้ให้เกิดขึ้นได้ จะช่วยให้ผู้สอบบัญชีเกิดความกลัวต่อการทุจริตได้ด้วยตัวเขาเอง ไม่ใช่กลัวเพราะบทลงโทษที่กำหนดไว้ในกฎระเบียบข้อบังคับของสภาวิชาชีพบัญชีหรือข้อกฎหมาย จะเห็นได้ว่าความเชื่อที่มีความศักดิ์สิทธิ์ด้วยตัวของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเกิดจากพลังภายในตนแล้วแปรสภาพเป็นความไว้วางใจของลูกค้าหรือผู้ใช้บริการที่เชื่อมั่นเชื่อถือในตัวของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ดังนั้นการบริหารความไว้วางใจจึงเป็นตัวกำหนดวิถีในการดำเนินชีวิตที่ประสบผลสำเร็จในการทำงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ขณะเดียวกันลูกค้าหรือผู้ใช้บริการ รวมถึงนักลงทุน ถือเป็นผู้เผชิญกับ “ความเสี่ยง” ในสถานการณ์ที่มีความไม่แน่นอน โดยการมอบหมายความศรัทธาและความไว้วางใจให้กับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต การมาพบกันระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตกับลูกค้า รวมถึงนักลงทุนจึงเกิดขึ้นด้วยเหตุที่ว่า ลูกค้าไม่สามารถที่จะตรวจสอบพฤติกรรมต่างๆ ของผู้สอบบัญชีได้ตลอดเวลา จำเป็นต้องได้รับความเชื่อถือ (Trust) ความไว้วางใจ และความศรัทธาจากผู้ใช้บริการ ซึ่งก็คือผู้เต็มใจจะเสี่ยงกับการใช้บริการจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดย Stern (1997) สะท้อนว่า ความเชื่อถือคือพื้นฐานของความสัมพันธ์การมีปฏิสัมพันธ์ที่ดีต่อลูกค้า องค์การจำเป็นต้องเรียนรู้ความสัมพันธ์ใกล้ชิด เอาใจใส่เพื่อสร้างความไว้วางใจ และความศรัทธา รวมถึงการครองใจลูกค้า มีหลักการ เช่น การสื่อสาร ความดูแล และการให้ การให้ข้อผูกมัด การให้ความสะดวกสบาย การแก้ไขสถานการณ์ความขัดแย้ง และการให้ความไว้วางใจ ส่วน Morgan & Hunt (1994) สรุปว่า ความเชื่อถือคือฝ่ายหนึ่งมีความมั่นใจ เชื่อมั่นในความน่าเชื่อถือ และความซื่อสัตย์ของอีกฝ่าย เป็นความไว้วางใจที่แต่ละฝ่ายมีให้กันแสดงออกให้รู้สึกเชื่อมั่น ความคาดหวังที่ถูกสร้างขึ้นต่ออีกฝ่ายว่าสามารถวางใจหรือเชื่อถือได้ ซึ่งทั้ง 2 มุมมองมีจุดมุ่งเน้นที่คล้ายคลึงกัน คือ การสร้างความมั่นใจ ความเชื่อมั่นคือองค์ประกอบของความเชื่อถือ ซึ่งเป็นผลมาจากความเชื่อที่มีต่อองค์การ ว่าองค์การนั้นเป็นองค์การที่น่าเชื่อถือ ซื่อสัตย์หรือมีจริยธรรม เช่น การมีสินค้าและการบริการที่ดี มีความรับผิดชอบ ความยุติธรรม ความซื่อสัตย์ โปร่งใส ผลลัพธ์ของความเชื่อถือที่ส่งผลลัพธ์เชิงบวกให้กับองค์การ ยิ่งกว่านั้นความคาดหวังต่อหุ้นส่วนจะเกิดขึ้นเมื่อองค์การมีความมั่นใจว่าหุ้นส่วนนั้นมีความจริงใจ จึงกล่าวได้ว่าความเชื่อถือเป็นสิ่งที่ต้องคำนึงถึงการสร้างความสัมพันธ์ในระยะยาว ช่วยให้องค์การมุ่งเน้นถึงสิ่งที่จะได้รับตอบแทนในระยะยาวมากกว่าจะเห็นได้ว่าความเชื่อถือ เชื่อมั่นเป็นสิ่งสำคัญสำหรับความไว้วางใจ เพราะเป็นความเชื่อ ศรัทธา และมั่นใจในการกระทำของอีกฝ่ายว่าจะเป็นไปด้วยความจริงใจ และได้คำนึงถึงเหตุการณ์ข้างหน้า จึงจัดเป็นหลักพื้นฐานของความปลอดภัยผู้สอบบัญชีจะสามารถเป็นที่พึ่งให้กับผู้ใช้บริการได้ (Shaw, 1997; Lewis, 1999) ซึ่งรวมถึงความเชื่อว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ต้องพึ่งพานั้น จะไม่ทำให้ผิดหวัง จึงเห็นได้ว่าความไว้วางใจมีพื้นฐานมาจาก 2 ประการ คือ 1) การรับรู้ (Cognition-Based Trust) หมายถึงการรับรู้ว่าบุคคลเลือกผู้ซึ่งไว้วางใจในสิ่งที่น่านับถือภายใต้สถานการณ์หนึ่ง และเลือกในสิ่งที่พิจารณาว่าเป็นเหตุผลที่ดี และ 2) อารมณ์และ

ความรู้สึก (Affective-Based Trust) ซึ่งเป็นความผูกพันทางอารมณ์ของแต่ละบุคคล บุคคลที่จะทำให้เกิดความไว้วางใจในความสัมพันธ์นั้นจะแสดงออกซึ่งการดูแลและการเอาใจใส่อย่างแท้จริง ขณะเดียวกันการเกิดขึ้นของความไว้วางใจของผู้ใช้บริการย่อมมีที่มา เช่น เชื่อว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคือคนดีที่เก่ง มีความกล้าหาญทางจริยธรรมในทางวิชาชีพบัญชี มีตัวบ่งชี้ถึงการปฏิบัติหน้าที่อย่างมีจริยธรรมวิชาชีพบัญชี คือ จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553 (Government Gazette, 2010) ซึ่ง Arakphochong & Warisomboon (2018:17-34) นำเสนอว่าสิ่งสำคัญในการบริหารจัดการองค์การคือ การปลูกฝังจริยธรรมภายในองค์การ ซึ่งถือเป็นการพัฒนาความคิด ความรู้สึกภายในจิตใต้สำนึกของสมาชิกในองค์การให้มีความประพฤติที่ดี ถูกต้องบรรทัดฐาน ค่านิยมของสังคม และประเพณีต่างๆ จึงอาจเรียกรวมได้ว่าเป็นความกล้าหาญทางจริยธรรม ดังนั้นความกล้าหาญทางจริยธรรมจึงเป็นมิติเดียวกับการปฏิบัติหน้าที่อย่างมีจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี และมีความสำคัญโดยตรงต่อการสร้างความเชื่อมั่น ความทุ่มเท ภาพลักษณ์ที่ดี ต้นทุนที่สำคัญเพื่อการบริหารองค์การและการจัดการปัญหาความขัดแย้งทั้งในมิติการป้องกันและป้องปราม จึงอาจกล่าวได้ว่ากลไกทางจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีจึงเน้นเพื่อความไว้วางใจในคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี

ดังนั้นการบริหารความไว้วางใจหรือกระบวนการสร้างความเชื่อถือจากลูกค้ารวมถึงนักลงทุน จะทำให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทำงานอย่างบรรลุเป้าหมายได้ สภาวิชาชีพบัญชีฯ โดยคณะ กรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการทำบัญชีมีนโยบายสนับสนุนให้นักบัญชีมีทั้งความรู้ทางวิชาชีพควบคู่กับการมีคุณธรรม จริยธรรม และรักษาจรรยาบรรณเพื่อดำรงเกียรติแห่งวิชาชีพบัญชีไทย ซึ่งผู้สอบบัญชีรับอนุญาตก็เป็นผู้มีหน้าที่ตรวจสอบและรับรองบัญชี จำเป็นต้องมีแนวทางการเป็นผู้สอบบัญชีที่ดี ทำงานให้สำเร็จตามเป้าหมายอย่างมีจรรยาบรรณในวิชาชีพ สามารถสร้างความไว้วางใจจากลูกค้าและนักลงทุนเพื่องานสำเร็จตามเป้าหมาย ขณะเดียวกันนักบัญชียุคใหม่จำเป็นต้องพัฒนาศักยภาพเพื่อให้เป็นผู้มีคุณสมบัติพร้อมที่จะปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ อีกทั้งยังต้องมีความมุ่งมั่นที่จะนำศักยภาพของตนให้ปรากฏในการปฏิบัติหน้าที่อย่างเต็มความสามารถเพื่อให้ได้รับความสำเร็จ เพื่อบรรลุเป้าหมายและวัตถุประสงค์ในการทำงานสำเร็จตามเป้าหมาย (Wattanawilai & Sithiphonvanichkun, 2012:16) รวมถึงการศึกษาของ Phosrichan (2018:132) ที่เน้นสมรรถนะการบูรณาการการใช้เทคโนโลยีการตรวจสอบ เช่น การตระหนักถึงความสมบูรณ์ของฐานข้อมูลการสอบบัญชี ความสามารถในการใช้ซอฟต์แวร์ทางการบัญชีที่ทันสมัย หรือในด้านความซื่อสัตย์สุจริต ยังรวมถึงความถูกต้องในการปฏิบัติงานสอบบัญชี (Audit Practice Accuracy) นอกจากนี้ ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลกิจการที่ดีและผู้บริหารต้องตระหนักถึงความเกี่ยวข้องและบทบาทความรับผิดชอบในเรื่องที่ผู้สอบบัญชีรายงาน รวมทั้งความสำคัญในการสื่อสารเรื่องดังกล่าวแก่ผู้ลงทุนและผู้ที่เกี่ยวข้อง ดังนั้นลักษณะการทำงานตรวจสอบบัญชีที่ประสบผลสำเร็จ การมีความกล้าหาญทางจริยธรรม และความไว้วางใจของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจึงเป็นประเด็นที่น่าสนใจยิ่ง

วัตถุประสงค์ของการวิจัย (Research Objectives)

1. เพื่อตรวจสอบความตรงของโมเดลสมการโครงสร้างลักษณะนิสัยที่ประสบผลสำเร็จ ความกล้าหาญทางจริยธรรมที่มีต่อการบริหารความไว้วางใจของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

2. เพื่อศึกษาโครงสร้างความสัมพันธ์ของลักษณะนิสัยที่ประสบผลสำเร็จ ความกล้าหาญทางจริยธรรมที่มีต่อการบริหารความไว้วางใจของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ขอบเขตของการวิจัย (Scope of Research)

ขอบเขตของการวิจัยครอบคลุมในประเด็นดังนี้

1. ขอบเขตด้านเนื้อหา เนื้อหาในการศึกษาครั้งนี้คือ ลักษณะนิสัยที่ประสบผลสำเร็จของ Covey, S.R. (1989) ความกล้าหาญทางจริยธรรม เน้นตามหลักจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีตามข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี (ฉบับที่ 19) และการบริหารความไว้วางใจของ Moorman, Deshpande, & Zaltman (1993), Thom, Mark & Gregory Pawlson, (2004), Hadjikhani & Thilenius, (2005)

2. ขอบเขตด้านประชากร ประชากรที่ใช้ในการศึกษาคือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ข้อมูลจากสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ (Federation of Accounting Professions Under The Royal Patronage of His Majesty The King) จำนวน 1,519 ราย (Federation of Accounting Professions, 2016) โดยพื้นที่ที่ใช้ในการศึกษาคือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่อยู่ตามจังหวัดต่างๆ ในประเทศไทย

การประมวลแนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง (The Processing of Concepts, Theories and Related Research)

การบริหารความไว้วางใจ: ตัวแปร ความหมาย และวิธีการวัด (Trust Management: Variables, Meanings and Measurement Methods)

ความไว้วางใจ (Trust) หมายถึง ความเต็มใจที่จะพึ่งพาบนผู้ที่มีส่วนในการแลกเปลี่ยนของคนที่มีความเชื่อมั่น (Moorman, Deshpande, & Zaltman, 1993) หรือหมายถึงการเต็มใจหรือยินยอมให้ผู้ที่ได้รับความเชื่อถือไว้วางใจทำในสิ่งที่ผู้ที่เชื่อถือไว้วางใจสามารถช่วยเหลือตนเองหรือทำเองได้ (Thom, Mark & Gregory Pawlson, 2004) หรือหมายถึงความเต็มใจที่จะพึ่งพาบนการแลกเปลี่ยนของหุ้นส่วนในความเชื่อมั่นของผู้อื่น (Hadjikhani & Thilenius, 2005; Moorman, Deshpande, & Zaltman, 1993) ส่วน Decharin (2004) ได้ให้ความหมายของความไว้วางใจว่า หมายถึงความไว้เนื้อเชื่อใจที่เรามีต่อบุคคลอื่นว่าเขาจะปฏิบัติต่อเราด้วยความซื่อสัตย์ สุจริต สามารถพึ่งพิงได้ รวมถึงการไม่เอารัดเอาเปรียบใคร จากงานวิจัยของ Ndubisi (2007) พบว่า ความไว้วางใจเป็นปัจจัยที่มีความสำคัญอย่างมากต่อการสร้างความภักดี และมีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกันระหว่างความไว้วางใจและความภักดีของลูกค้าในการสร้างความมั่นใจของลูกค้าและการส่งมอบคุณภาพการบริการนำไปสู่องค์กรที่ส่งผลต่อการเพิ่มขึ้นในความไว้วางใจของลูกค้า หรือ Choosanuk & Others (2018:69) ระบุว่าการรับรู้ด้านคุณภาพมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อความไว้วางใจ ดังนั้นความไว้วางใจ (Trust) จะเกิดขึ้นได้จะมีองค์ประกอบ 2 อย่าง คือ 1) ความรู้ความสามารถ หรือ Competence หมายความว่าบุคคลจะต้องมีความรู้ความสามารถในเนื้องานสูง มีความรู้ในสาขาวิชาใดสาขาวิชาหนึ่ง หรือหลายๆ สาขาเป็นอย่างดี และ 2) ความเชื่อมั่นและเชื่อถือ หรือ Credibility หรือ Character หมายความว่าบุคคลจะต้องเป็นคนดีที่แสดงออกถึงความรับผิดชอบ ความยุติธรรม ความมีวุฒิภาวะ ความซื่อสัตย์ ความมีคุณภาพการสอบบัญชี เป็นต้น ขณะเดียวกัน คำว่า “ความไว้วางใจ” ตรงข้ามกับคำว่า ความระแวง หรือความแคลงใจ หรือความระแวงสงสัย (Suspicion) ที่เป็นบ่อเกิดของความขัดแย้งและการทำร้ายกัน ในขณะที่ความไว้วางใจนั้นเป็นพื้นฐานของความสัมพันธ์ระหว่างคนๆ นั้นกับบุคคลอื่นๆ ไม่ว่าจะเป็นหัวหน้า ลูกน้อง หรือเพื่อนร่วมงานที่ออกมาในรูปของสัมพันธภาพที่ดีต่อกัน รวมถึงความไว้วางใจในคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี ทั้งด้านความถูกต้อง เที่ยงธรรม ชัดเจน กะทัดรัด ความคิดสร้างสรรค์ ความครบถ้วนสมบูรณ์ และทันเวลา ซึ่งมีผลการศึกษา

พบว่า การควบคุมการสอบบัญชีและความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชี มีผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี (Yodbua & Sukwattanasinit, 2018:342-343)

โดยสรุปความไว้วางใจของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หมายถึง การเต็มใจยินยอมหรือเชื่อมั่นของผู้ที่ใช้บริการต่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในลักษณะความสัมพันธ์ที่จะดำเนินต่อไปในการที่จะให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้กระทำทุกวิถีทางในการปกป้องผลประโยชน์และไม่เอารัดเอาเปรียบผู้รับบริการ โดยผู้รับบริการในที่นี้คือ สำนักงานสอบบัญชี ร้านค้า สรรพากร สภาวิชาชีพบัญชี คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ หรือ ก.ล.ต. และธนาคารแห่งประเทศไทย เป็นต้น มีคำที่ใกล้เคียงกับความไว้วางใจคือ ความเชื่อใจ ความไว้เนื้อเชื่อใจจึงเป็นปัจจัยพื้นฐานที่แสดงถึงความสัมพันธ์ระหว่างกันและกัน ที่ก่อให้เกิดความรู้สึกที่ดีๆ ต่อกัน เกิดความตั้งใจที่จะทำสิ่งดีๆ ให้กัน ให้ความร่วมมือในการทำสิ่งต่างๆ และเกิดความภักดีต่อกัน และจะเห็นได้ว่าความไว้วางใจของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะเกิดขึ้นได้ย่อมอาศัยการทำงานอย่างมีแบบแผน การควบคุม และดำเนินการให้บรรลุเป้าหมาย และการตัดสินใจเพื่อให้เกิดศักยภาพสูงสุด ซึ่งก็คือการบริหารหรือการจัดการนั่นเอง ในที่นี้จึงใช้คำว่า การบริหารความไว้วางใจ ดังนั้นการบริหารความไว้วางใจจึงเป็นองค์ประกอบสำคัญของการทำงานสำเร็จตามเป้าหมาย แบ่งเป็น 2 ตัวแปรย่อย คือ 1) ความเชื่อถือของลูกค้า รวมถึงนักลงทุนต่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาต 2) เชื่อมั่นในความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตโดยมีมาตรประเมินค่า 5 หน่วย โดยเน้นลักษณะที่ประสบผลสำเร็จของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจาก “มากที่สุด” ถึง “น้อยที่สุด” ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้คะแนนมากจะเป็นผู้ได้รับความไว้วางใจมาก แบบสอบถามนี้เป็นแบบสอบถามที่ผู้วิจัยสร้างขึ้นเอง มีตัวอย่างข้อคำถามของความเชื่อถือของลูกค้าต่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เช่น ระดับการปกป้องผลประโยชน์ผู้ใช้บริการ ไม่เอารัดเอาเปรียบผู้ใช้บริการ ระดับความภักดีของผู้ใช้บริการมีความเข้าใจผู้ใช้บริการ เป็นต้น หรือตัวอย่างข้อคำถามของความเชื่อมั่นในความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เช่น ระดับของประสบการณ์ในงานสอบบัญชี มีความสามารถในสาขาต่างๆ นอกเหนือจากการสอบบัญชีรับอนุญาต มีความเข้าใจในงานสอบบัญชีรับอนุญาต มีความรู้ความสามารถในการสอบบัญชีรับอนุญาต เป็นต้น

สาเหตุของความไว้วางใจ (The Cause of Trust)

ความไว้วางใจหรือความเชื่อมั่นในตัวบุคคลหรือองค์กรไม่ได้เกิดขึ้นและตั้งอยู่อย่างเลื่อนลอย หากแต่ต้องมี “ฐาน” รองรับ นั่นก็คือผลงานการกระทำและพฤติกรรมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หากต้องการให้ผู้ใช้บริการเชื่อมั่นเชื่อถือควรเริ่มที่ “การกระทำ” ที่น่าเชื่อถือ ถ้าการกระทำน่าเชื่อถือจะเกิดการเชื่อถือขึ้นไม่จำเป็นต้องเรียกร้องให้เชื่อถือ การรับรู้เกี่ยวกับภาพลักษณ์และประวัติของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีผลกระทบต่อความตั้งใจ ความภักดี และความไว้วางใจด้วยเช่นเดียวกัน ทั้งนี้รวมถึงปัจจัยที่เกิดจากการส่งผ่านข้อมูลข่าวสารภายในองค์กรและความเชื่อจากรุ่นหนึ่งไปอีกรุ่นหนึ่ง เช่น ในพนักงานใหม่ เมื่อเห็นผู้นำประพฤติปฏิบัติตนเมื่อเขาก้าวขึ้นสู่ตำแหน่งที่สูงขึ้นก็มีแนวโน้มจะมีพฤติกรรมดังกล่าวด้วย และในปัจจุบันบริษัทหรือองค์การที่มีชื่อเสียงหลายแห่งกำลังหาวิธีการต่างๆ ในการสร้างภาพลักษณ์ของบริษัทหรือองค์การ รวมถึงภาพลักษณ์ของการเป็นบริษัทที่น่าเชื่อถือและไว้วางใจได้ เพราะการเป็นบริษัทหรือองค์การที่น่าเชื่อถือนั้นความไว้วางใจนับเป็นส่วนสำคัญและควรปลูกฝังในใจของทุกๆ คน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพื่อให้เป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีอย่างมีประสิทธิภาพ คืองานสำเร็จตามเป้าหมาย และแสดงความรับผิดชอบต่อสังคมด้วยการปฏิบัติหน้าที่อย่างมีความน่าเชื่อถือ และเส้นทางของความน่าเชื่อถือย่อมเกิดจากการปฏิบัติตนอย่างมีจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ในการศึกษาสาเหตุหรือแหล่งที่มาของการบริหารความไว้วางใจของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจึงประกอบด้วย 1) ความกล้าหาญทางจริยธรรม หรือการปฏิบัติตนอย่างมีจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี และ 2) ลักษณะนิสัยที่ประสบผลสำเร็จ

โดยมีรายละเอียดดังนี้

1. สาเหตุด้านความกล้าหาญทางจริยธรรม ความกล้าหาญทางจริยธรรม (Moral Courage) หมายถึง การตรวจสอบบัญชีตามข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี (ฉบับที่ 19) เรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553 แบ่งเป็น 6 ตัวแปรย่อย คือ 1) ความโปร่งใส คือ ภาพลักษณ์ที่แสดงถึงการปฏิบัติงานตามกฎระเบียบต่างๆ และมาตรฐานวิชาชีพที่กำหนดไว้ ตัวอย่างข้อคำถาม เช่น มีการทำงานที่สามารถตรวจสอบได้ ไม่ปกปิดข้อเท็จจริงหรือบิดเบือนความจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งสามารถติดตามตรวจสอบได้ มีภาพลักษณ์ที่แสดงถึงการปฏิบัติงานตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี 2) ความเป็นอิสระ คือ การปฏิบัติหน้าที่โดยปราศจากอิทธิพลของบุคคลอื่นที่ทำให้เกิดความสงสัยในความเป็นกลางหรือความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบบัญชี ตัวอย่างข้อคำถาม เช่น ตรวจสอบบัญชีโดยปราศจากอิทธิพลของบุคคลอื่น ตรวจสอบบัญชีตามแนวปฏิบัติอย่างเคร่งครัด เป็นต้น 3) ความเที่ยงธรรม (Objectivity) คือ การใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพโดยปราศจากความลำเอียง อคติ ความขัดแย้งทางผลประโยชน์ และอิทธิพลของบุคคลอื่น ตัวอย่างข้อคำถาม เช่น ตัดสินข้อมูลตามความเป็นจริง ใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบบัญชีโดยปราศจากอคติ เมื่อมีความขัดแย้งของผลประโยชน์จะใช้ข้อมูลประกอบการตัดสินใจอย่างตรงไปตรงมา เป็นต้น 4) ความซื่อสัตย์สุจริต (Integrity) คือ การประพฤติอย่างตรงไปตรงมาจริงใจ ซื่อตรงต่อวิชาชีพ ไม่คดโกง ไม่หลอกลวง ปฏิบัติงานบนหลักฐานที่เป็นจริงและเชื่อถือได้ ไม่อ้างหรือยินยอมให้บุคคลอื่นอ้างว่าได้ปฏิบัติงานถ้าไม่ได้ปฏิบัติงานจริง ตัวอย่างข้อคำถาม เช่น ซื่อตรงต่อวิชาชีพ มีความจริงใจในการทำงาน ตรวจสอบบัญชีอย่างตรงไปตรงมา 5) ความรู้ความสามารถ (Competency) คือ การใช้ความรู้ ความสามารถ ความชำนาญในการปฏิบัติวิชาชีพบัญชีด้วยความเอาใจใส่อย่างเต็มความสามารถ ความเพียรพยายาม และความระมัดระวัง รอบคอบ เพื่อที่จะปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล และมั่นใจได้ว่ามีผลงานทางวิชาชีพที่อยู่บนพื้นฐานของกฎเกณฑ์มาตรฐานในการปฏิบัติงานและวิชาการที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างข้อคำถาม เช่น ตรวจสอบบัญชีอย่างเต็มความสามารถ มีความชำนาญในการตรวจสอบบัญชี มีความเพียรพยายามในการตรวจสอบบัญชี มีมาตรฐานในการปฏิบัติงาน เป็นต้น และ 6) การรักษาความลับ (Confidentiality) คือ การเคารพคุณค่าและสิทธิของผู้เป็นเจ้าของในข้อมูลที่ตนได้รับ และไม่เปิดเผยข้อมูลโดยปราศจากอำนาจหน้าที่ที่เหมาะสม เว้นแต่เมื่อกฎหมายหรือวิชาชีพกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น ตัวอย่างข้อคำถาม เช่น ไม่นำข้อมูลใดๆ ที่โดยปกติองค์กรไม่ให้เปิดเผยต่อสาธารณชนไปเปิดเผย รักษาความลับขององค์กร เป็นต้น

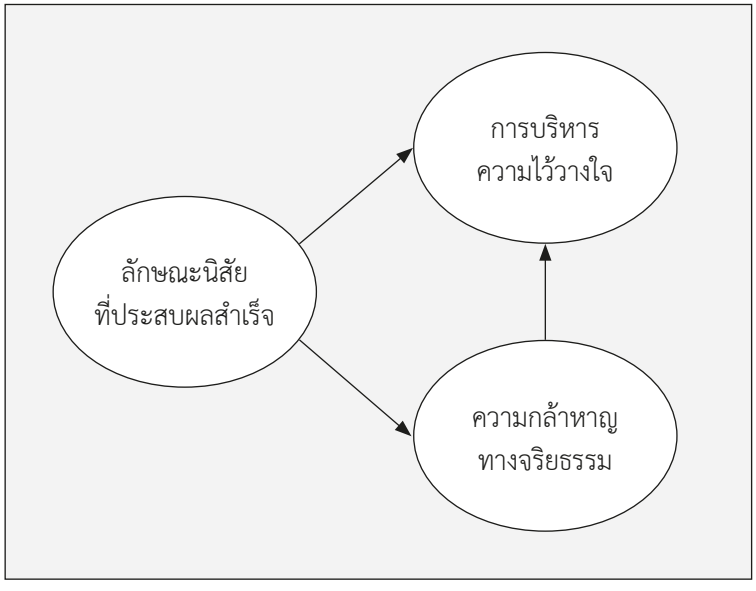
ดังนั้นความกล้าหาญทางจริยธรรมจะศึกษาในกรอบของจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ตามข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี (ฉบับที่ 19) เรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553 ซึ่ง Pinkamphi & Sukwathanasinit (2017:72-96) พบว่า จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร และยังมีประเด็นที่น่าสนใจของ Arakphochong & Warisomboon (2018:17-34) นำเสนอว่า สิ่งสำคัญในการบริหารจัดการองค์การคือ การปลูกฝังจริยธรรมภายในองค์การ ซึ่งถือเป็นการพัฒนาความคิด ความรู้สึกภายในจิตใต้สำนึกของสมาชิกในองค์การให้มีความประพฤติที่ดี ถูกต้องบรรทัดฐาน ค่านิยมของสังคม และประเพณีต่างๆ ดังนั้นการพัฒนาบุคลากรด้านคุณธรรม จริยธรรม จึงมีความสำคัญโดยตรงต่อความสำเร็จขององค์การในแง่ของการสร้างความเชื่อมั่น ความทุ่มเท ภาพลักษณ์ที่ดี รวมทั้งการจัดการความขัดแย้งภายในองค์การ การเสริมสร้างจริยธรรมในองค์การให้เข้มแข็งถือเป็นต้นทุนที่สำคัญเพื่อการบริหารองค์การและการจัดการปัญหาความขัดแย้งในด้านต่างๆ ทั้งในมิติการป้องกันและป้องปราม การบ่มเพาะจริยธรรมให้เกิดขึ้นในองค์การนั้น จำเป็นต้องผลักดันและเป็นแบบอย่างด้วยการยึดถือหลักเกณฑ์ทางจริยธรรมในการปฏิบัติเช่นในวิชาชีพบัญชี เรียกว่าจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ดังนั้นกลไกทางจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีจึงเน้นเพื่อความไว้วางใจในคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี ซึ่งถือเป็นความกล้าหาญทางจริยธรรมและเกิดประสิทธิภาพในการทำงานและความยั่งยืน ลักษณะคำถามมีมาตรประเมินค่า 5 หน่วย โดยเน้นลักษณะที่ประสบผลสำเร็จของผู้สอบบัญชีจาก “มากที่สุด” ถึง “น้อยที่สุด” ผู้สอบบัญชี

รับอนุญาตที่ได้คะแนนมากจะเป็นผู้ได้รับความไว้วางใจมาก แบบสอบถามนี้เป็นแบบสอบถามที่ผู้วิจัยสร้างขึ้นเองขณะเดียวกันในการสร้างความศรัทธา ความเชื่อถือ และความไว้วางใจ ซึ่งจำเป็นต้องปฏิบัติตามกรอบจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีอย่างเคร่งครัดเพื่อเสริมสร้างเกียรติคุณและเทิดเกียรติในวิชาชีพบัญชีอย่างทรงคุณค่าแล้ว ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะต้องมีความพร้อมที่จะพัฒนาตนเองอย่างเต็มศักยภาพเพื่อความสำเร็จของงาน โดยในจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีที่เน้นความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงานสอบบัญชี ยังรวมถึงสมรรถนะการบูรณาการการใช้เทคโนโลยีการตรวจสอบ จากข้อค้นพบของ Phosrichan (2018:132) เช่น การตระหนักถึงความสมบูรณ์ของฐานข้อมูลการสอบบัญชี ความสามารถในการใช้ซอฟต์แวร์ทางการบัญชีที่ทันสมัย หรือในด้านความซื่อสัตย์สุจริตยังรวมถึงความถูกต้องในการปฏิบัติงานสอบบัญชี (Audit Practice Accuracy) ดังนั้นการค้นหาลักษณะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเพื่อความสำเร็จในงาน จึงเป็นประเด็นที่จะตอบสนองความเป็นคนดี (มีจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี) ที่เก่ง (มีความสามารถในการบริหารตนเองและบริหารผู้อื่น) จึงเป็นสาเหตุที่น่าค้นหาการบริหารความไว้วางใจของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทำงานอย่างประสบผลสำเร็จ

2. สาเหตุด้านลักษณะนิสัยที่ประสบผลสำเร็จ ลักษณะนิสัยที่ประสบผลสำเร็จ หมายถึง ลักษณะนิสัยที่เกื้อหนุนการตรวจสอบบัญชีให้ประสบผลสำเร็จจนเกิดการได้รับความเชื่อมั่น เชื่อถือ และไว้เนื้อเชื่อใจของผู้ใช้บริการที่มีต่อผู้ตรวจสอบบัญชี โดยลักษณะนิสัยที่ทำงานสำเร็จจะดัดแปลงจากลักษณะนิสัยที่ประสบผลสำเร็จของ Covey (1989) แบ่งเป็น 7 ตัวแปรย่อย คือ 1) นิสัยรู้และรู้จักเลือก (Be Proactive) คือ รู้ว่าตนเองกำลังทำอะไรอยู่ ผลที่เกิดขึ้นจะเป็นอย่างไร ซึ่งมีข้อค้นพบในลักษณะนิสัยรู้และรู้จักเลือกของ Pinkamphi & Sukwathanasinit (2017:72-96) พบว่าการใช้วิจารณญาณในการสังเกตและความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ และการประยุกต์ใช้มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ตัวอย่างข้อคำถาม เช่น รู้เท่าทันอารมณ์ รู้และเลือกทำในสิ่งที่ถูกต้อง มีความสงบ และใจเย็น รู้จักเลือกและหยุดคิดก่อนที่จะตอบสนองสิ่งต่างๆ เชื่อมั่นอำนาจภายในตนมากกว่าอำนาจภายนอกตน 2) เป็นคนชัดเจน (Begin with The End in Mind) คือ มีเป้าหมายในการทำงานเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ชัดเจน ตัวอย่างข้อคำถาม เช่น มีกระบวนการพัฒนาตนเองเพื่อไปสู่เป้าหมาย รู้จักใช้ชีวิตแต่ละวันอย่างคุ้มค่าไม่น่าเบื่อ มีเป้าหมายในชีวิต เป็นคนชัดเจน เป็นต้น 3) ทำสิ่งที่ต้องทำก่อน (Put First Things First) คือ รู้ว่าสิ่งไหนสำคัญในชีวิต แล้วเรียงลำดับความสำคัญของงานให้สำเร็จก่อน ซึ่ง Collis (2008) พบว่าความทันเวลาของรายงานการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับผลการปฏิบัติงานสอบบัญชี ตัวอย่างข้อคำถาม เช่น ทบทวนจุดอ่อนจุดแข็งของตน มีการกำหนดความสำคัญของงาน ตรวจสอบตนเองอยู่ตลอดเวลาเพื่อบรรลุเป้าหมาย แสวงหาเส้นทางใหม่ๆ เพื่อพัฒนาตนเอง เป็นต้น 4) การแบ่งปันผลประโยชน์ให้แก่ผู้อื่น (Think Win/Win) คือ การรู้จักเห็นอกเห็นใจผู้อื่น และควรหลีกเลี่ยงการกระทำที่ทำให้ผู้อื่นเดือดร้อน ตัวอย่างข้อคำถาม เช่น มองโลกในแง่ดี หลีกเลี่ยงการกระทำที่ทำให้ผู้อื่นเดือดร้อน เห็นอกเห็นใจผู้อื่น แบ่งปันผลประโยชน์ให้แก่ผู้อื่น เป็นต้น 5) การเพิ่มพลังชีวิต (Sharpen the Saw) หมายถึง กระบวนการพัฒนาพลังชีวิตให้พร้อมต่อสู้ ตัวอย่างข้อคำถาม เช่น ฝึกสร้างความสงบจากภายใน รักและปรารถนาดีต่อผู้อื่น เข้าใจและรู้จักตนเองอย่างถ่องแท้ ทานอาหารที่มีคุณค่า ออกกำลังกายสม่ำเสมอ 6) การพยายามเข้าใจผู้อื่นมากกว่าให้ผู้อื่นมาเข้าใจเรา (Seek First to Understand, Then to Be Understood) ตัวอย่างข้อคำถาม เช่น เป็นนักฟังที่ดี ฟังอย่างมีสติและมีจุดยืนในตนเอง และ 7) การสร้างทีมเวิร์ค (Synergize) เช่น ผลการศึกษาของ Phosrichan (2018:132, 137) พบว่าความเชื่อมโยงของเครือข่ายทางการสอบบัญชี (Audit Network Linking Network) มีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อความทันเวลาของรายงานการสอบบัญชี เพราะนำไปสู่การนำเสนอสารสนเทศทางการสอบบัญชีได้รวดเร็ว มีประสิทธิภาพ แต่ความเชื่อมโยงของเครือข่ายทางการสอบบัญชีไม่ได้เป็นปัจจัยเดียวที่ก่อให้เกิดความทันเวลาของรายงานการสอบบัญชี แต่ต้องพิจารณาถึงคุณภาพของเครือข่ายและความพร้อมของคุณภาพเครือข่ายในการปฏิบัติงาน ดังนั้นสาเหตุด้านลักษณะนิสัยที่ประสบผล

สำเร็จเป็นลักษณะนิสัยที่เกื้อหนุนการตรวจสอบบัญชีให้ประสบผลสำเร็จ ดังเช่นการศึกษาของ Meesumpuch & Chummee (2018:189-202) พบว่าการพัฒนาตัวแบบการประยุกต์หลักการภาวะผู้นำเชิงจิตวิญญาณสำหรับผู้สอบบัญชีกลุ่มบริษัทผู้สอบบัญชีในประเทศไทยจำเป็นต้องมีการสร้างกลยุทธ์เพื่อพัฒนาวิสัยทัศน์ ความหวัง และความศรัทธาความรักที่เห็นแก่ผู้อื่น และความหมายในการทำงานให้เพิ่มพูนขึ้น เป็นต้น ลักษณะคำถามของลักษณะนิสัยที่ประสบผลสำเร็จมีมาตรประเมินค่า 5 หน่วย ตัวอย่างข้อคำถาม เช่น มีการทำงานเป็นทีม สามารถดึงศักยภาพของทีมงานมาบริหารงาน โดยเน้นลักษณะที่ทำงานสำเร็จของผู้ตรวจสอบบัญชีจาก “มากที่สุด” ถึง “น้อยที่สุด” ผู้ตรวจสอบบัญชีที่ได้คะแนนมากจะเป็นผู้ได้รับความไว้วางใจมาก แบบสอบถามนี้เป็นแบบสอบถามที่ผู้วิจัยสร้างขึ้นเอง

จากการประมวลเอกสารที่เกี่ยวข้อง สามารถแสดงความสัมพันธ์ในกรอบแนวคิดได้ดังนี้



ภาพ 1 โมเดลโครงสร้างความสัมพันธ์ของลักษณะนิสัยที่ประสบผลสำเร็จ ความกล้าหาญทางจริยธรรม ที่มีต่อการบริหารความไว้วางใจของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

วิธีดำเนินการวิจัย (Research Methods)

1. ประชากรในการศึกษาครั้งนี้คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มาจากสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ (Federation of Accounting Professions Under The Royal Patronage of His Majesty The King) จำนวน 1,519 ราย (Federation of Accounting Professions, 2016) โดยมีรายละเอียดจำนวนประชากรดังนี้

ตาราง 1 จำนวนผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

จังหวัด	จำนวนคน
กรุงเทพมหานคร	1,108
นนทบุรี	157
สมุทรปราการ	71
ปทุมธานี	29
เชียงใหม่และชลบุรี (16*2)	16
นครปฐม	15
สงขลา	14
ภูเก็ต	13
สมุทรสาคร	10
พระนครศรีอยุธยา	8
ขอนแก่นและระยอง (7*2)	7
นครราชสีมา	6
อุดรธานี	5
เชียงราย	4
ลำปางและอุบลราชธานี (3*2)	3
พิษณุโลก	2
น่าน*	1
รวม	**1,519***

* รวม ตรัง อ่างทอง กาญจนบุรี ลพบุรี จันทบุรี บุรีรัมย์ สุโขทัย เพชรบุรี นครสวรรค์ กระบี่ สุพรรณบุรี พัทลุง ราชบุรี สระบุรี ตราด แพร่ สุราษฎร์ธานี ประจวบคีรีขันธ์ ปัตตานี พังงา หนองคาย ระนอง นครศรีธรรมราช ฉะเชิงเทรา

2. กลุ่มตัวอย่างและขนาดตัวอย่าง กลุ่มตัวอย่างในการศึกษาครั้งนี้คือ กลุ่มตัวอย่างคือผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามรายชื่อเปิดเผยในสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ (Federation of Accounting Professions Under The Royal Patronage of His Majesty The King) โดยขนาดตัวอย่างมีความผิดพลาดในการประมาณไม่เกิน 5 เปอร์เซ็นต์ ตามสูตร Zikmund (2003:.427) ได้ขนาดตัวอย่างตามสูตรดังนี้

$$n = \frac{NZ^2P(1-P)}{Z^2P(1-P) + NE^2}$$

เมื่อ n แทน ขนาดตัวอย่าง
N แทน จำนวนประชากร
Z แทน คะแนนมาตรฐานที่ระดับความเชื่อมั่น 95 เปอร์เซ็นต์ (Z = 1.96)
P (1-P) แทน ค่าความแปรปรวน (มีค่าสูงสุดเมื่อกำหนดให้ P = 0.5)
E แทน ความคลาดเคลื่อนของข้อมูลจากตัวอย่างที่ยอมรับได้ 5 เปอร์เซ็นต์ (E = 0.05)

$$= \frac{1{,}519(1.96)^2\,(.25)}{(1.96)^2\,(.25) + (1{,}519)\,(.05)^2}$$

= 307 คน

จากขนาดตัวอย่าง 307 คน นำมาหากลุ่มตัวอย่างในแต่ละจังหวัด ดังตาราง 2

ตาราง 2 จำนวนตัวอย่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

จังหวัด	**จำนวน**ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต**ตัวอย่าง**
กรุงเทพมหานคร	1,108	225
นนทบุรี	157	32
สมุทรปราการ	71	14
ปทุมธานี	29	6
เชียงใหม่และชลบุรี (16*2)	32	7
นครปฐม	15	3
สงขลา	14	3
ภูเก็ต	13	3
สมุทรสาคร	10	2
พระนครศรีอยุธยา	8	2
ขอนแก่นและระยอง (7*2)	14	3
นครราชสีมา	6	2
อุดรธานี	5	1
เชียงราย	4	1
ลำปางและอุบลราชธานี (3*2)	6	2
พิษณุโลก	2	1
น่าน* (25*1)	25	-
รวม	**1,519***	**307**

* รวม ตรัง อ่างทอง กาญจนบุรี ลพบุรี จันทบุรี บุรีรัมย์ สุโขทัย เพชรบุรี นครสวรรค์ กระบี่ สุพรรณบุรี พัทลุง ราชบุรี สระบุรี ตราด แพร่ สุราษฎร์ธานี ประจวบคีรีขันธ์ ปัตตานี พังงา หนองคาย ระนอง นครศรีธรรมราช ฉะเชิงเทรา

เมื่อได้จำนวนกลุ่มตัวอย่างในแต่ละจังหวัดตามตาราง 3 นำมาสุ่มตัวอย่างแบบจับสลาก

3. การรวบรวมข้อมูล ในการเก็บรวบรวมข้อมูลหลังจากสุ่มได้รายชื่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาต**ตัวอย่าง**แล้ว ได้ขอความร่วมมือจากนักศึกษามหาวิทยาลัยที่อยู่ในจังหวัดนั้นๆ ดำเนินการจัดเก็บข้อมูล โดยเก็บข้อมูลตามบัญชีรายชื่อที่สุ่มได้ ในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากแบบสอบถาม ซึ่งเป็นแบบสอบถามปลายปิด มีระยะเวลาในการเก็บรวบรวมเบ็ดเสร็จประมาณ 6 เดือน ระยะเวลาเก็บข้อมูลคือช่วงมกราคม-มิถุนายน 2559

4. เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย คือ แบบสอบถาม ในการวิเคราะห์เครื่องมือในการวิจัยได้สร้างตัวแปรบ่งชี้จากนิยามปฏิบัติการและการประมวลเอกสารที่เกี่ยวข้องกับตัวแปรที่ศึกษาในกรอบแนวคิด หลังจากนั้นนำแบบสอบถามให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในจังหวัดลำปางได้ทดลองอ่านแบบสอบถามเพื่อดูความเหมาะสมของข้อคำถาม แล้วปรับปรุงแก้ไขเพื่อให้เข้าใจตรงกัน หลังจากนั้นนำแบบสอบถามที่ปรับปรุงแก้ไขจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไปให้ผู้เชี่ยวชาญตรวจสอบความตรงเชิงเนื้อหาว่าวัดได้ตรงตามเนื้อหาที่ต้องการจะวัด สถิติที่ใช้หาคุณภาพเครื่องมือหรือค่าความเที่ยงตรง (Validity Value) คือความสอดคล้องระหว่างข้อคำถามกับวัตถุประสงค์ (Index of Item Objective Congruence: IOC) เกณฑ์ของการหาค่าความสอดคล้องของข้อคำถามกับวัตถุประสงค์พบว่า ค่า IOC เท่ากับ .08 หรือร้อยละ 80 จึงถือว่าข้อคำถามเหล่านี้เป็นไปตามเกณฑ์การวัดความสอดคล้องและตรวจสอบค่าความเชื่อมั่นแบบแอลฟ่า (Alpha Coefficient) มีค่าอยู่ระหว่าง .52-.80 และเมื่อคาดว่าจะเกิดโครงสร้างความสัมพันธ์ของตัวแปรก่อนที่จะวิเคราะห์ข้อมูลด้วยโมเดลสมการโครงสร้าง ได้ใช้เทคนิคการวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยัน (Confirmatory Factor Analysis: CFA) มาตรวจสอบหรือยืนยันความสัมพันธ์ว่าเป็นอย่างที่คาดไว้หรือไม่ โดยรวมกลุ่มตัวแปรที่เกี่ยวข้องสัมพันธ์กันเป็นองค์ประกอบเดียวกันเพื่อวิเคราะห์หาความตรงเชิงโครงสร้าง และพบว่าทุกน้ำหนักองค์ประกอบ (Factor Loading) ของแต่ละตัวแปรสามารถอธิบายความเป็นตัวแฝงนั้นๆ ได้ จึงนำไปสู่การวิเคราะห์โมเดลสมการโครงสร้าง (Structural Equation Modelling: SEM) ต่อไป

5. การวิเคราะห์ข้อมูล โดยใช้การวิเคราะห์โมเดลสมการโครงสร้างเพื่อตรวจสอบความตรงของโมเดลและพิสูจน์ว่าโมเดลสมมติฐานสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ และได้ตรวจสอบข้อตกลงเบื้องต้นทางสถิติเพื่อให้เป็นไปตามเกณฑ์การตรวจสอบความตรงของโมเดล ในที่นี้ได้ใช้ค่าสหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรเป็นเกณฑ์หนึ่งในการตรวจสอบเบื้องต้น และพบว่าความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระมีค่าสหสัมพันธ์อยู่ระหว่าง .00-.44 เป็นค่าสหสัมพันธ์ความเชื่อถือของลูกค้าต่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาตกับความมีอิสระ กับความเชื่อมั่นในความสามารถ กับการเป็นคนชัดเจนของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งเป็นค่าที่น้อยกว่า .80 แสดงถึงตัวแปรอิสระทุกตัวไม่สูงเกินข้อกำหนด สามารถนำไปวิเคราะห์โมเดลสมการโครงสร้างต่อไปได้ ซึ่งผลของค่าสหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร ปรากฏดังตาราง 3

ตาราง 3 ค่าสหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร (Correlation Matrix)

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1. การรักษาความลับ	1												
2. ความรู้ความสามารถ	.32*	1											
3. ความซื่อสัตย์	.29*	.10	1										
4. ความเที่ยงธรรม	.14*	.03	-.18	1									
5. ความมีอิสระ	.06	.15*	.10	.11	1								
6. ความโปร่งใส	-.01	.07	-.24*	.29*	-.18*	1							
7. ความเชื่อถือต่อผู้ตรวจสอบบัญชี	-.01	-.12	.07	.04	-.44*	.02	1						
8. ความเชื่อมั่นในความสามารถ	.08	.12	.01	-.07	-.17*	-.11	-.30*	1					
9. นิสัยรู้และรู้จักเลือก	-.12	-.04	.00	.09	.23*	.16*	-.13*	.01	1				
10. การแบ่งปันผลประโยชน์แก่ผู้อื่น	-.17*	-.07	-.17*	-.06	.09	-.13	.04	.02	.09	1			
11. เป็นคนชัดเจน	.09	.09	.15	.06	.03	.11	.14	.00	.30*	.23	1		
12. เพิ่มพลังชีวิต	.30	.31	-.15	.07	.01	.01	.13	.10	.02	.01	.27	1	
13. เรียงลำดับความสำคัญของงาน	.03	.02	-.08	-.08	.19*	.19*	.14*	.06	.22	.09*	.33*	.26*	1

มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 ☐ ค่าสูงสุด ต่ำสุด

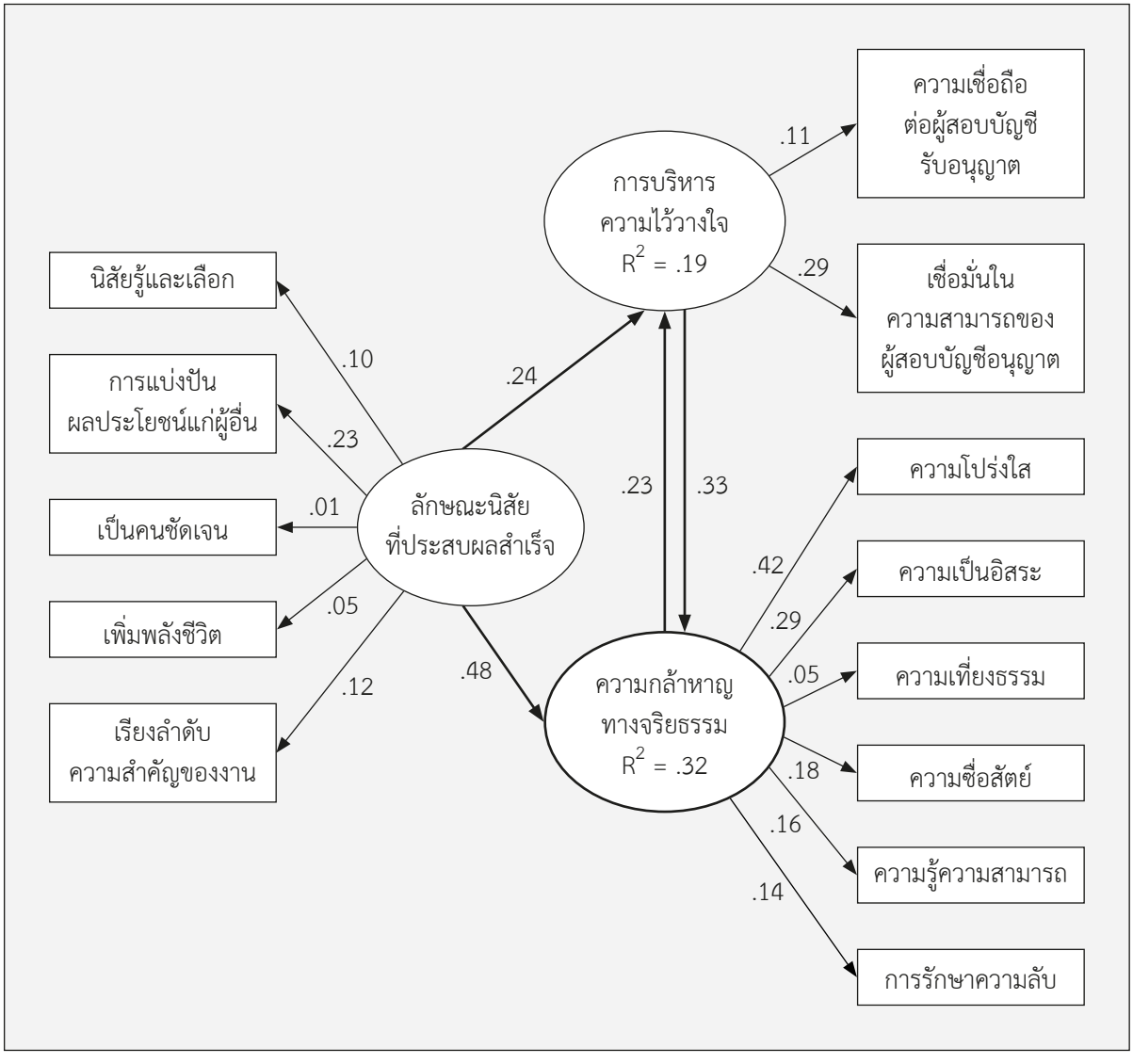
การวิเคราะห์ข้อมูล (Data Analysis)

การวิเคราะห์ข้อมูลโดยการกำหนดโมเดลลักษณะนิสัยที่ประสบผลสำเร็จ ความกล้าหาญทางจริยธรรมที่มีต่อการบริหารความไว้วางใจของผู้สอบบัญชี กำหนดจากการประมวลเอกสารที่เกี่ยวข้องว่ามีการประมาณค่าพารามิเตอร์ใดบ้างโดยวาดเป็นไดอะแกรม ซึ่งค่าพารามิเตอร์ในโมเดลสมการโครงสร้าง คือ เส้นลูกศรที่แสดงความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรในไดอะแกรม หลังจากนั้นตรวจสอบข้อตกลงเบื้องต้นทางสถิติ (Check for Statistical Assumption) เพื่อให้เป็นไปตามข้อตกลงเบื้องต้นก่อนวิเคราะห์โมเดลสมการโครงสร้าง โดยสถิติที่ใช้ตรวจสอบคือ ค่าความโด่ง (Kurtosis) ค่าความเบ้ (Skewness) ซึ่งอยู่ในเกณฑ์คือไม่เกิน ±1.00 และการตรวจสอบตามเกณฑ์การวิเคราะห์ถดถอยพหุเพื่อหลีกเลี่ยงปัญหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระที่สูงหรือเกิด Multicolinearity โดยค่าสหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระแต่ละคู่ ซึ่งอยู่ในเกณฑ์ทั่วไปคือไม่เกิน .80 ส่วนการตรวจสอบความสอดคล้องของโมเดลสมการโครงสร้างว่าโมเดลสมมติฐานสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ ซึ่งพบว่าเป็นไปตามเกณฑ์สถิติที่ใช้วัดความสอดคล้องของ Diamantopoulos & Siguaw (2001) และ Hair, Anderson Tatham & Black (1998) คือ ค่าไค-สแควร์ (χ^2) ไม่มีนัยสำคัญ ค่าไค-สแควร์สัมพัทธ์ ($\chi^{2/df}$) ไม่เกิน 2 ค่ารากที่ 2 ของค่าเฉลี่ยความคลาดเคลื่อนกำลังสองของการประมาณค่า (Root Mean Square Error of Approximate: RMSEA) และค่าดัชนีวิเคราะห์เศษเหลือ (Root Means Square Residual: RMR) มีค่าน้อยกว่า .05 ค่าดัชนีวัดความ

กลมกลืน (Goodness of Fit: GFI) และดัชนีวัดระดับความกลมกลืนที่ปรับแก้แล้ว (Adjusted Goodness of Fit: AGFI) มีค่าตั้งแต่ .90

ผลการวิจัย (Research Result)

ข้อค้นพบโมเดลสมการโครงสร้างได้ผลการวิจัยดังภาพ 2 และตาราง 2



Chi-square = 89.64, df = 51, P-value = .00067, RMSEA = .058, GFI = .94, AGFI = .91

ภาพ 2 โมเดลสมการโครงสร้างลักษณะนิสัยที่ประสบผลสำเร็จ ความกล้าหาญทางจริยธรรม และการบริหารความไว้วางใจของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ตาราง 4 ค่าสัมประสิทธิ์ (Path Coefficient) ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Error) และค่า T-value of Parameter Estimate of The Structural Equation Model

Path Diagram	Path Coefficients	Standard Error	T-value
LAMDA-X			
ลักษณะนิสัยที่ประสบผลสำเร็จ → นิสัยรู้และเลือก	.10	.03	3.81
ลักษณะนิสัยที่ประสบผลสำเร็จ → การแบ่งปันผลประโยชน์ให้แก่ผู้อื่น	.23	.02	1.98
ลักษณะนิสัยที่ประสบผลสำเร็จ → เป็นคนชัดเจน	.01	.03	1.98
ลักษณะนิสัยที่ประสบผลสำเร็จ → การเพิ่มพลังชีวิต	.05	.01	11.20
ลักษณะนิสัยที่ประสบผลสำเร็จ → การเรียงลำดับความสำคัญ	.12	.03	7.33
LAMDA-Y			
การบริหารความไว้วางใจ → ความเชื่อถือจากลูกค้า	.11	-	-
การบริหารความไว้วางใจ → ความเชื่อมั่นในความสามารถ	.29	.09	3.40
ความกล้าหาญทางจริยธรรม → ความโปร่งใส	.42	-	-
ความกล้าหาญทางจริยธรรม → ความเป็นอิสระ	.29	.06	1.99
ความกล้าหาญทางจริยธรรม → ความเที่ยงธรรม	.05	.03	2.50
ความกล้าหาญทางจริยธรรม → ความซื่อสัตย์	.18	.02	2.75
ความกล้าหาญทางจริยธรรม → ความรู้ความสามารถ	.16	.04	4.43
ความกล้าหาญทางจริยธรรม → การรักษาความลับ	.14	.04	4.08
BETA			
การบริหารความไว้วางใจ → ความกล้าหาญทางจริยธรรม	.55	.21	2.48
GAMMA			
ลักษณะนิสัยที่ประสบผลสำเร็จ → การบริหารความไว้วางใจ	.35	.15	2.38
ลักษณะนิสัยที่ประสบผลสำเร็จ → ความกล้าหาญทางจริยธรรม	.54	.11	4.87

การตรวจสอบความตรงของโมเดลสมการโครงสร้างลักษณะนิสัยที่ประสบผลสำเร็จ ความกล้าหาญทางจริยธรรมที่มีต่อการบริหารความไว้วางใจของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

จากภาพ 2 และตาราง 4 แสดงค่าสถิติความสอดคล้องโมเดลสมการโครงสร้างความสัมพันธ์ของลักษณะนิสัยที่ประสบผลสำเร็จ ความกล้าหาญทางจริยธรรมที่มีต่อการบริหารความไว้วางใจของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยมีค่าสถิติ Chi-square เท่ากับ 89.64 ค่า $\chi^{2/df}$ เท่ากับ 1.75 (ไม่ควรเกิน 2) ค่า RMSEA เท่ากับ .058 (ไม่ควรเกิน .05) ค่า RMR

เท่ากับ .05 (ไม่ควรเกิน .05) แสดงว่าความตรงของโมเดลสมการโครงสร้างลักษณะนิสัยที่ประสบผลสำเร็จ ความกล้าหาญทางจริยธรรมที่มีต่อการบริหารความไว้วางใจของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ตามเกณฑ์การวัดค่าความสอดคล้อง

โครงสร้างความสัมพันธ์ของลักษณะนิสัยที่ประสบผลสำเร็จ ความกล้าหาญทางจริยธรรมที่มีต่อการบริหารความไว้วางใจของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

จากภาพ 2 และตาราง 4 การบริหารความไว้วางใจของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เรียงตามลำดับน้ำหนักองค์ประกอบ (Factor Loading) จากมากไปน้อยคือ ความเชื่อมั่นในความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชี ลำดับต่อมาคือ ความเชื่อถือจากลูกค้าในด้านความกล้าหาญทางจริยธรรมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เรียงตามลำดับน้ำหนักองค์ประกอบจากมากไปน้อย คือ ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความซื่อสัตย์ ความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชี การรักษาความลับ ความเที่ยงธรรม ส่วนลักษณะนิสัยที่ประสบผลสำเร็จผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เรียงตามลำดับน้ำหนักองค์ประกอบจากมากไปน้อยคือ การรู้จักแบ่งปันผลประโยชน์แก่ผู้อื่น การจัดลำดับความสำคัญของงาน การเพิ่มพลังชีวิต นิสัยรู้และรู้จักเลือก และการเป็นคนชัดเจน ดังนั้นในโมเดลสมการโครงสร้างการบริหารความไว้วางใจของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (ประกอบด้วย ความเชื่อมั่นในความรู้ความสามารถ ความเชื่อถือจากลูกค้า) มีอิทธิพลทางตรงมาจากลักษณะนิสัยที่ประสบผลสำเร็จ (ประกอบด้วย การแบ่งปันผลประโยชน์แก่ผู้อื่น การเรียงลำดับความสำคัญของงาน การเพิ่มพลังชีวิต นิสัยรู้และรู้จักเลือก และการเป็นคนชัดเจน) นอกจากนี้ยังมีอิทธิพลทางอ้อมส่งผ่านมาจากความกล้าหาญทางจริยธรรม (ประกอบด้วย ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความซื่อสัตย์ ความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชี การรักษาความลับ และความเที่ยงธรรม) นอกจากนี้ เมื่อผนวกเข้ากับโมเดลที่ 2 มีข้อค้นพบที่น่าสนใจคือ ความกล้าหาญทางจริยธรรม (ประกอบด้วย ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความซื่อสัตย์ ความรู้ความสามารถ การรักษาความลับ และความเที่ยงธรรม) ก็ได้รับอิทธิพลทางตรงมาจากลักษณะนิสัยที่ประสบผลสำเร็จ (ประกอบด้วย การแบ่งปันผลประโยชน์ให้แก่ผู้อื่น การจัดลำดับความสำคัญของงาน นิสัยรู้และรู้จักเลือก การเพิ่มพลังชีวิต และการเป็นคนชัดเจน) และได้รับอิทธิพลทางอ้อมส่งผ่านมาจากการบริหารความไว้วางใจของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (ประกอบด้วย ความเชื่อมั่นในความรู้ความสามารถ และความเชื่อถือจากลูกค้า) เช่นกัน

สรุปและอภิปรายผลการวิจัย (Summary and Discussion of Research Findings)

โมเดลสมการโครงสร้างของลักษณะนิสัยที่ประสบผลสำเร็จ ความกล้าหาญทางจริยธรรมที่มีต่อการบริหารความไว้วางใจของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ตามเกณฑ์สถิติวัดความสอดคล้อง โดยการบริหารความไว้วางใจของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ประกอบด้วย ความเชื่อมั่นในความรู้ความสามารถ และความเชื่อถือจากลูกค้า ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดของ Moorman, Deshpande, & Zaltman (1993) Thom, Mark & Gregory Pawlson, (2004), Hadjikhani & Thilenius (2005) ในด้านความไว้วางใจของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับจากลูกค้า ไม่ว่าจะเป็นผู้ได้รับบริการคือ สำนักงานสอบบัญชี ร้านค้า สรรพากร สภาวิชาชีพบัญชี คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์หรือ ก.ล.ต. และธนาคารแห่งประเทศไทย สะท้อนว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้รับความไว้เนื้อเชื่อใจว่าเป็นคนมีความสามารถในการบริหารความดี และความสามารถในการทำงานให้สำเร็จต้องอาศัยลักษณะนิสัยที่ประสบผลสำเร็จ ซึ่งมีอิทธิพลโดยตรงสูงสุด โดยลักษณะนิสัยที่ประสบผลสำเร็จ ประกอบด้วย การแบ่งปันผลประโยชน์ให้แก่ผู้อื่น การจัดลำดับความสำคัญของงาน นิสัยรู้และรู้จักเลือก การเพิ่มพลังชีวิต และการเป็นคนชัดเจน ผลการศึกษาลักษณะนิสัยที่ประสบผลสำเร็จของผู้สอบ

บัญชีรับอนุญาตซึ่งมีทั้งหมด 5 องค์ประกอบ ซึ่งสอดคล้องกับลักษณะนิสัยที่ประสบผลสำเร็จ 7 ประการ (The 7 Habits of Highly Effective People) ของ Steven Covey (1989) โดย 2 ประการที่ไม่ปรากฏในโมเดลเนื่องจากลักษณะนิสัยที่ประสบผลสำเร็จด้านการทำงานเป็นทีมยังไม่สอดรับกับลักษณะการทำงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต แต่ก็สอดคล้องกับข้อค้นพบของ Phosrichan (2018:132, 137) ที่สะท้อนว่าความเชื่อมโยงของเครือข่ายทางการสอบบัญชี หรือการทำงานเป็นทีมไม่ได้เป็นปัจจัยเดียวที่ก่อให้เกิดความทันเวลาของรายงานการสอบบัญชี แต่ต้องพิจารณาถึงคุณภาพของเครือข่ายและความพร้อมของคุณภาพเครือข่ายในการปฏิบัติงาน และผลการสัมภาษณ์เชิงลึก (In Depth Interview) พบว่าความไว้วางใจ ความเชื่อมั่น ความเชื่อถือ เกิดจากลักษณะเฉพาะโดยตรงของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ไม่สามารถเชื่อถือและไว้วางใจเป็นทีมหรือเครือข่ายได้ ส่วนการเข้าใจผู้อื่นจะเป็นลักษณะที่ใกล้เคียงกับการแบ่งผลปันประโยชน์ให้แก่ผู้อื่น เมื่อศึกษาองค์ประกอบเชิงยืนยันก็ถูกจัดไว้ในกลุ่มเดียวกัน ดังนั้นลักษณะนิสัยที่ประสบผลสำเร็จของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจึงมีทั้งหมด 5 องค์ประกอบ นอกจากการบริหารความไว้วางใจของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตขึ้นอยู่กับลักษณะนิสัยที่ประสบผลสำเร็จแล้ว ยังขึ้นอยู่กับความกล้าหาญทางจริยธรรมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามกรอบของจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีตามข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี (ฉบับที่ 19) เรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553 ประกอบด้วยความโปร่งใส ความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชี การรักษาความลับ ความเที่ยงธรรม ความซื่อสัตย์ โดยส่งผ่านมาจากลักษณะนิสัยที่ประสบผลสำเร็จ ขณะเดียวกันความกล้าหาญทางจริยธรรมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนอกจากจะได้รับอิทธิพลจากตัวแปร สาเหตุคือลักษณะนิสัยที่ประสบผลสำเร็จแล้ว ยังได้รับอิทธิพลทางอ้อมโดยส่งผ่านการบริหารความไว้วางใจของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งสะท้อนว่าทั้งความกล้าหาญทางจริยธรรมและการบริหารความไว้วางใจเป็นตัวแปรหนุนเสริมซึ่งกันและกัน

ข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย (Policy Recommendations)

จากโมเดลสมการโครงสร้างพบว่าการบริหารความไว้วางใจของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ทั้งด้านความเชื่อมั่นในความรู้ความสามารถและความเชื่อถือจากลูกค้าขึ้นอยู่กับลักษณะนิสัยที่ประสบผลสำเร็จ ซึ่งมีอิทธิพลทางตรงสูงสุดในโมเดลสมการโครงสร้าง ดังนั้นควรมุ่งเน้นการพัฒนาผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้มีลักษณะเหล่านี้ คือ การจัดเรียงความสำคัญของงาน การเพิ่มพลังชีวิต นิสัยรู้และรู้จักเลือก การแบ่งปันประโยชน์ให้แก่ผู้อื่น และการเป็นคนชัดเจน และ 2) จากโมเดลสมการโครงสร้างพบว่าการบริหารความไว้วางใจของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ทั้งด้านความเชื่อมั่นในความรู้ความสามารถและความเชื่อถือจากลูกค้า และการมีความกล้าหาญทางจริยธรรม (ตามกรอบจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี) ยังเป็นตัวแปรที่หนุนเสริมซึ่งกันและกัน ดังนั้นการจะพัฒนาผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้เป็นคนดีที่มีความสามารถ ควรเน้นทั้งการบริหารความไว้วางใจและความกล้าหาญทางจริยธรรมประกอบกัน

ข้อเสนอแนะการวิจัยครั้งต่อไป (Suggestions for Further Research)

1. จากโมเดลสมการโครงสร้าง โมเดลนี้ยังไม่ครอบคลุมถึงผลของการบริหารความไว้วางใจ หรือผลของความกล้าหาญทางจริยธรรมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามกรอบของจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีตามข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี (ฉบับที่ 19) เรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553 ดังนั้นควรพัฒนาโมเดลนี้ต่อไปเพื่อพิสูจน์ว่าถ้าได้รับความไว้เนื้อเชื่อใจจากลูกค้า มีการบริหารความไว้วางใจจากลูกค้า พร้อมทั้งมีความกล้าหาญทางจริยธรรมตามกรอบของ

จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีผลที่เกิดขึ้นเป็นอย่างไร

2. ผลการศึกษาครั้งนี้เน้นการสร้างความเชื่อถือ (Trust) ระหว่างลูกค้ากับผู้สอบบัญชี ซึ่งอาจจะไม่ใช่เงื่อนไขสำคัญในการป้องกันไม่ให้เกิดประวัติศาสตร์ซ้ำรอยแบบกรณี Enron ส่วนกลุ่มบุคคลที่งานวิจัยไม่ได้กล่าวถึงคือ นักลงทุนหรือผู้ถือหุ้น จัดเป็นกลุ่มที่ควรมีบทบาทสำคัญในการป้องกันไม่ให้เกิดกรณีแบบ Enron เกิดขึ้นซ้ำแล้วซ้ำอีก ดังนั้นในการวิจัยครั้งต่อไปควรเน้นการศึกษาในกลุ่มที่ควรมีบทบาทสำคัญในการป้องกันไม่ให้เกิดกรณีแบบ Enron เกิดขึ้นซ้ำแล้วซ้ำอีก คือ นักลงทุน หรือผู้ถือหุ้น เป็นต้น

Reference

Arakphochong, W. & Warisomboon, L. (2018). Ethics mechanism of leadership for in and organization. *RMUTT Global Business and Economics Review*, 13(2), 17-34.

Shoosanuk, A. & Others. (2018). The influences of perceived value on trust, satisfaction, word of mouth and repurchase of the healthy food consumers in Bangkok. *NIDA BUSINESS JOURNAL,* 22, 69-113.

Collis. (2008). Views of the directors of SMEs in the UK on financial reporting requirements in a changing regulatory environment. Retrieved June 30, 2017, from http://eprints.kingston.ac.uk/5516/3/Collis-J-5516.pdf

Covey, S.R. (1989). The Seventh habits of highly effective people. New York: Simon & Schuster.

Curtis, M. B. & Payne, E. A. (2008). Anexaminationof contextual factors and individual characteristics apeecting technology implementation decisions inauditing. *International Journal of Accounting Information Systems*, 9, 104-121.

Decharin, P. (2004). The new era of leader. Bangkok: Manager.

Diamantopoulos, Adamantios & Siguaw, Judy A. (2001) Introducing LISEL: A Guide for the Unitiated. London: Sage.

Federation of Accounting Professions. (2016). Certified Public Accountant. Retrieved February 12, 2016, from http://eservice.Fap.or.th/fap-registration/CPA-contract-List-php?

Government Gazette. (2010). Regulations of the Federation of Accounting Professions, *Ethics of Accounting Professionals 2010*, 127(19), 68, G, Special Section 127, *The Government Gazette*, November 3, 2010.

Hair, J.F. Jr, Anderson, R.E., Tatham, R.L., & Black, W.C. (1998). Multivariate Data Analysis, (5th Edition). Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.

Lewis, J.D. (1999). Trusted partners: How Companies Build Mutual Trust and Win together. New York: Free Press.

Meesuprung, N. & Chummee, P. (2018). A model of spiritual leadership for auditors of audit companies in Thailand. Ph.D. in Social Sciences Journal, 7(3), September-December 2017, 189-202.

Moorman, C., Deshpande, R. & Zaltman, G. (1993), Factors Affecting Trust in Market Research Relationships, Journal of Marketing, (57), 81-101.

Morgan. & Hunt. (1994). The Commitment-Trust Theory of Relationship Marketing. *Journal of Marketing*, 58, 20-30.

Ndubisi Nelson Oly, (2007) "Relationship marketing and customer loyalty", *Marketing Intelligence & Planning*, 25(1), 98-106, Retrieved May 15, 2016, form http://dx.doi.org/10.1108/02634500710722425.

Meesumpuch, N & Chummee, P. (2018). A model of spiritual leadership for auditors of audit companies in Thailand. *Ph.D. in Social Sciences Journal*, 7(3), September-December 2017, 189-202.

Phosrichan, N. (2018). The Effect of the Audit Implementation Technology Integration Competency on Audit Performance of Certified Public Accountant in Thailand. *Ratchaphruek Journal*, 16(2), May-August 2018, 132-137.

Pinkamphi, P & Sukwathanasinit, K. (2017). Factors affecting to the auditing quality for the tax auditor in Thailand. *Economics and Business Administration Review*, 13(1), 72-96.

Regulations of the Federation of Accounting Professions (Issue 13). Rules and procedures for job training Testing on the accounting profession of the applicant for a certified auditor account. *The Federation of Accounting Professions Act 2004.*

Regulations of the Federation of Accounting Professions (No.18). Rules and procedures for the practice of tests on accounting professions of certified auditors (1st Amendment), 2009.

Serey, T.T. (2006). Choosing a robust quality of work life. *Business Forum*, 27(2), 7-10.

Shaw, R. (1997). Trust in the Balance. San Francisco; Jossep-Bass.

Stern, N. (1997). Promoting an effective market economy in a changing world. Centre for Economic Performance, London School of Economics and Political Science London: UK.

Thom H., Mark A. & Gregory Pawlson, L., (2004). Measuring patients' trust in physicians when assessing quality of care. *Health Affaires*, 23(4), 124-132.

Wattanawilai N & Sithiphonvanichkun, J. (2012). The potential development of thai accounting profession on economic liberalization. Executive Journal. Searched on 15 November 2015. Retrieved from http://www.bu.ac.th/knowledgecenter/executive_ journal/july_sep_12/pdf/aw03.pdf.

Yodbua, L & Sukwattanasinit K (2018). The Influence of audit control and professionalism of the auditor the auditors of auditor in Bangkok and vicinity area. *Journal of Thonburi University*, 12(28), May-August 2561, 342-343.

Zikmund, W. G. (2003). Business research methods. USA, South-Western: Thomson Learning.