

## กระบวนการตัดสินใจรับงานของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย Decision Making Procedure in Accepting Audit Engagement of the Certified Public Accountant in Thailand

ธีรวรา สุตันทวีบูลย์<sup>1</sup>, สร้อยบุปผา สาตร์มูล<sup>2</sup>

Theewara Sutanthawiboon<sup>1</sup>, Soibubpha Sartmoon<sup>2</sup>

วิทยาลัยนวัตกรรมการจัดการ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลรัตนโกสินทร์

College of Innovation Management, Rajamangala University of Technology Rattanakosin.

ผู้นิพนธ์หลัก e-mail : aj.theewara@gmail.com

Received: November 04, 2018

Revised: March 27, 2019

Accepted: April 03, 2019

### บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษากระบวนการตัดสินใจรับงานและปัจจัยที่ส่งผลต่อการตัดสินใจรับงานของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย โดยวิธีการสัมภาษณ์เชิงลึกผู้สอบบัญชีจำนวน 12 คน การนำเสนอเป็นงานวิจัยเชิงคุณภาพ ผลการวิจัยพบว่า 1. การตัดสินใจรับงานของผู้สอบบัญชีแต่ละประเภท เมื่อเปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างการตัดสินใจรับงานของผู้สอบบัญชีแต่ละประเภทมีมุมมองที่แตกต่างกัน โดยแบ่งประเภทได้ ดังนี้ ผู้สอบบัญชีที่รับงานจากสำนักงานบัญชี ผู้สอบบัญชีที่รับจากสำนักงานสอบบัญชี และผู้สอบบัญชีอิสระ 2. ด้านกระบวนการตัดสินใจ พบว่า ผู้สอบบัญชีทั้ง 3 ประเภท มีความโปร่งใสในการทำงาน มีความเป็นอิสระในการใช้ดุลยพินิจในการทำงานและสามารถปฏิบัติงานภายใต้กรอบวิชาชีพได้โดยอิสระ ไม่อยู่ภายใต้การบังคับ ทำงานด้วยความซื่อสัตย์ ยุติธรรม มีความซื่อตรงต่อวิชาชีพ ขึ้นตอนความหวังต่อการรับงานสอบบัญชีในครั้งต่อไป หากผู้สอบบัญชีประทับใจการรับงานนั้นต้องมีความถูกต้องและปราศจากความเสี่ยงตามมุมมองที่ผู้สอบบัญชีประเมินว่าคุ้มค่ากับราคาค่าสอบบัญชีที่ยอมรับได้ และ 3. ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อการทำงานของผู้สอบบัญชี พบว่า ผู้สอบบัญชีทั้ง 3 ประเภท พิจารณาความเสี่ยงก่อนการตัดสินใจรับงานสอบบัญชีเพื่อลดตรวจสอบจากสภาวิชาชีพและปริมาณงาน ซึ่งมีปัจจัยที่แตกต่างกัน ดังนี้ 1) ผู้สอบบัญชีที่รับงานสำนักงานบัญชี ปัจจัยลักษณะสำนักงานบัญชี 2) ผู้สอบบัญชีที่รับงานสำนักงานสอบบัญชี ปัจจัยลักษณะที่มงาน และ 3) ผู้สอบบัญชีอิสระ ปัจจัยลักษณะธุรกิจ ซึ่งผู้สอบบัญชี 3 ประเภท สอดคล้องกับทฤษฎีการตัดสินใจเลือกเชิงอธิบายและเชิงระบบต่อการเลือกอย่างมีเหตุผลในการวิจัยในครั้งนี้ ซึ่งทำให้ปัจจัยสำคัญดังกล่าวมีผลต่อการตัดสินใจรับงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย และนำไปสู่การพิจารณาปัจจัยกำหนดราคาและความเต็มใจรับค่าสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีในลำดับต่อไป

**คำสำคัญ:** ทฤษฎีการตัดสินใจ, การตัดสินใจรับงานของผู้สอบบัญชี, กระบวนการรับงานของผู้สอบบัญชี

## ABSTRACT

The objectives of the research were to investigate the decision making process in accepting audit engagement of the accounting auditor individuals in Thailand, as well as to explore the factors influencing their consideration before accepting audit engagement. The tool for data collection was In-Depth Interview. Key informants included 12 auditors. It was a quantitative research conducted as a case study. The findings were discovered as follows: (1) through the perspectives of auditors in Thailand, the unique attributes of the procedure of decision making from each category of the auditors were defined, as well as some difference among them was also underlined. There were 3 sources for accepting the audit engagement, including accounting firms, audit firms, and each individual. (2) Regarding decision making procedure in accepting the audit engagement, it was found that the determination and the performance of the auditors and other accounting professions were based on transparency, independency, honesty, prejudice and fairness. Whether to continue the audit engagement next time, the auditors considered from the impression of the audit engagement from previous times, the audit quality adhering with the conventional standards, free-risk taking, as well as reasonable compensation. (3) The factors influencing the decision making were varied from each category. It was found that the three types of auditors considered the risk before deciding to take the audit to reduce the audit from the professional council and word load factors. For category 1: engagement accepted from the source of accounting firms, the factor was the sizes of the firms. For category 2: engagement accepted from the source of audit firms, the factor which was personal readiness. For category 3: engagement accepted from each individual auditor, the factor was business types. The theoretical concepts of the working performance of those three categories were consistent with both descriptive decision making theories, and systematic decision making theories. Therefore, it could be implied that the influencing factors found in the study tended to help predict the pricing determination and the willingness to accept audit engagement of the auditors.

---

**Keywords:** decision making theories, decision making of accounting auditors, the process of consideration on job acceptance.

---

## บทนำ

สภาวะการแข่งขันทางธุรกิจในปัจจุบัน มีธุรกิจเกิดขึ้นใหม่เป็นจำนวนมาก ซึ่งทำให้เกิดความหลากหลายและความซับซ้อนมากขึ้นในทางการค้าและการจัดทำบัญชี ซึ่งส่งผลกระทบต่อความเชื่อมั่นต่องบการเงินของผู้ใช้งบการเงิน ดังนั้นผู้ใช้ข้อมูลทางการเงินย่อมต้องการความมั่นใจในข้อมูลดังกล่าว การพิจารณารับงานสอบบัญชีจึงมีความสำคัญต่อผู้สอบบัญชีเป็นอย่างมาก ซึ่งถ้าผู้สอบบัญชีตัดสินใจรับงานตรวจสอบบัญชีของกิจการที่มีความเสี่ยงสูงหรือผู้บริหารบิดเบือนข้อเท็จจริงในรายงานทางการเงิน ผู้สอบบัญชีก็จะมีความเสี่ยงในงานสอบบัญชีมากขึ้นอีกด้วย การตัดสินใจตอบรับงานจึงเป็นสิ่งที่สำคัญมาก โดยเบื้องต้นผู้สอบบัญชีจะพิจารณาการตัดสินใจรับงานที่ไม่มีความเสี่ยงและความซับซ้อนทางธุรกิจมาก อีกทั้งความตั้งใจบิดเบือนข้อเท็จจริงในรายงานทางการเงินและการประเมินความเสี่ยงตามลักษณะของธุรกิจหรือกิจการว่าจะสามารถวางแผนและตอบสนองต่อความเสี่ยงที่อาจจะเกิดขึ้นในการรับงานสอบบัญชีให้น้อยลงได้หรือไม่ หากผู้สอบบัญชีประเมินความเสี่ยงจากปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อกระบวนการตัดสินใจรับงานของผู้สอบบัญชานั้นได้ (Kamyarat Rodruang, Piyawan Junrat and Chatmongkon Wongrathanandha, 2016)

บทบาทการตัดสินใจเริ่มได้รับความสำคัญมากขึ้นเพื่อตอบสนองความต้องการของผู้บริโภค ดังนั้น ตามกระบวนการตัดสินใจเลือกของมนุษย์ต่อความพยายามเข้าใจธรรมชาติของมนุษย์และความพยายามหยั่งรู้ถึงจิตใจของมนุษย์ที่มีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเลือกภายใต้การพิจารณาพฤติกรรม

และคุณลักษณะของบุคคลต่อปรากฏการณ์การตัดสินใจเลือกซึ่งเกี่ยวข้องกับกระบวนการคิดของมนุษย์และปฏิกิริยาต่อเหตุการณ์ต่างๆ ที่เกิดขึ้นรอบแวดล้อมประกอบการตัดสินใจ แม้มุมมองการตัดสินใจจึงได้แก่ มนุษย์ใช้ดุลยพินิจถึงความเป็นไปได้ของกิจกรรมเพื่อการพิจารณาก่อนการตัดสินใจเลือกมากกว่า 1 ข้อ ประการที่สอง การคาดการณ์ถึงเหตุการณ์ในอนาคต มีผลต่อระดับความมั่นใจต่อการตัดสินใจ ประการสุดท้าย ผลการตัดสินใจเลือกสะท้อนพฤติกรรมมนุษย์ คุณค่าของมนุษย์และเป้าหมายที่ตัดสินใจเลือก การพิจารณารับงานสอบบัญชี ซึ่งอาจทำให้เกิดความเสี่ยงของผู้สอบได้ (Asare, 1994) และ (Huss & Jacobs, 1991)

การวิจัยนี้จึงสนใจศึกษากระบวนการตัดสินใจรับงานของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย และปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อการตัดสินใจรับงานของผู้สอบบัญชีของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย โดยวิธีการสัมภาษณ์เชิงลึกกับผู้สอบบัญชีรายบุคคล การเก็บข้อมูลเดือนมีนาคม 2561 ถึง พฤษภาคม 2561 ผลลัพธ์จากการวิจัยเพื่อเป็นแนวทางให้กับผู้สอบบัญชี สามารถกำหนดกระบวนการตัดสินใจรับงานสอบบัญชี และปัจจัยในการตัดสินใจรับงานสอบบัญชี ซึ่งเป็นการยกระดับมาตรฐานการกำหนดราคาค่าสอบบัญชีและความเต็มใจจะรับค่าสอบบัญชีให้เป็นที่ยอมรับได้ (Johnstone, 1997) และ (Jean, 2004)

## วัตถุประสงค์การวิจัย

1. เพื่อศึกษากระบวนการตัดสินใจรับงานของผู้สอบบัญชีในประเทศไทยในรูปแบบรายบุคคล โดยวิธีการสัมภาษณ์เชิงลึกกับผู้สอบบัญชี

2. เพื่อศึกษาปัจจัยที่ส่งผลต่อการตัดสินใจรับงานของผู้สอบบัญชีของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย โดยวิธีการสัมภาษณ์เชิงลึกกับผู้สอบบัญชี

### คำถามนำวิจัย

1. ผู้สอบบัญชีมีการรับงานสอบบัญชีอย่างไร
2. ผู้สอบบัญชีมีกระบวนการตัดสินใจรับงานอย่างไร
3. ปัจจัยที่ส่งผลต่อการตัดสินใจรับงานของผู้สอบบัญชีมีอะไร

### ขอบเขตของงานวิจัย

1. ขอบเขตด้านประชากร  
ประชากรที่ใช้ในการศึกษาผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยใช้วิธีการสัมภาษณ์เชิงลึก (In-Depth Interview) จำแนกตามประเภทการรับงานสอบบัญชีอย่างละเท่า ๆ กัน
2. ขอบเขตด้านเนื้อหา  
ประเด็นการศึกษาศึกษากระบวนการตัดสินใจรับงานของผู้สอบบัญชี และปัจจัยที่ส่งผลต่อการตัดสินใจเลือกงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย เพื่อสรุปผลการสัมภาษณ์และนำตัวแปรที่เกี่ยวข้องมาทำการออกแบบสอบถามในการวิจัยในครั้งนี้
3. ขอบเขตด้านพื้นที่  
งานวิจัยนี้จะทำการศึกษาเฉพาะของผู้สอบบัญชีในประเทศไทยที่ยินยอมและเปิดเผยข้อมูลในเว็บไซต์สภากาชาดบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์เท่านั้น

### ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. เพื่อเป็นข้อมูลในการประกอบการตัดสินใจรับงานสอบบัญชีและผู้ที่เกี่ยวข้องอย่างเหมาะสม อีกทั้งยังช่วยลดความเสี่ยงในการรับงานสอบบัญชี
2. เพื่อให้ผู้สอบบัญชีได้ประเมินมูลค่าทางการรับงานสอบบัญชีตามปัจจัยและคุณลักษณะของลูกค้าเพื่อประเมินราคาการให้บริการงานสอบบัญชีต่อไป

### กรอบแนวคิดกระบวนการตัดสินใจรับงานของผู้สอบบัญชี

(1) แนวคิดการตัดสินใจเลือกอย่างมีเหตุมีผล ภายใต้ทฤษฎีการตัดสินใจเลือกเชิงอธิบายและเชิงระบบต่อการเลือก การตัดสินใจในเชิงอธิบายจะเป็นองค์ประกอบเชิงจิตวิทยาของพฤติกรรมของลูก้าประกอบการตัดสินใจ ส่วนการตัดสินใจเชิงระบบเป็นองค์ประกอบทางเลือกหลายช่องทางหรือหลายสถานการณ์อย่างมีเหตุมีผลต่อการตัดสินใจ ในที่สุดทางเลือกที่ดีที่สุดจะเกิดจากความเป็นไปได้ของผลลัพธ์ที่สูงที่สุดนั่นเอง (Goodwin and Wright, 1998) กระบวนการการตัดสินใจเลือกอย่างมีเหตุผลตามทฤษฎีเศรษฐศาสตร์มี 3 ขั้นตอน คือ ขั้นตอนแรกการวิเคราะห์ความเป็นไปได้ถึงการเปลี่ยนแปลง ขั้นตอนสองพิจารณาประเมินความต้องการการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้น และขั้นตอนสุดท้ายเลือกทางที่เหมาะสมและดีที่สุดเมื่อนำความเป็นไปได้และความต้องการของตนเองมาพิจารณาร่วมกัน (Hastie and Dawers, 2001)

(2) แนวคิดการตัดสินใจคาดหวังอรรถประโยชน์จากแนวคิดการตัดสินใจเลือกอย่างมีเหตุมีผลมีการพัฒนาการศึกษากระบวนการตัดสินใจ

เลือกโดยการพิจารณาทางเลือก และคุณค่าเพื่อ  
ทางเลือกที่เหมาะสมของผลลัพธ์โดยให้ความสำคัญ  
สำคัญกับการเลือกการเปลี่ยนแปลงสถานการณ์  
ภายใต้การพิจารณาคุณค่าของบุคคล และ  
สถานการณ์หรือผลประโยชน์ของบุคคล ผลคือ  
เกิดการคาดหวังถึงอรรถประโยชน์ที่จะได้รับ  
(Hastie and Dawers ,2001) เมื่อมีการตีความ  
ทฤษฎีความคาดหวังอรรถประโยชน์ พิจารณา  
ถึง 2 แนวทางของการวิเคราะห์และสังเคราะห์  
แนวทางการวิเคราะห์ต้องเลือกตามความชอบที่  
เห็นอย่างชัดเจนของอรรถประโยชน์ของสินค้าและ  
บริการ เมื่อสินค้าและบริการมีการใช้งาน แสดงให้  
เห็นคุณภาพต่อสินค้าและบริการ จึงเป็นทางเลือก  
ของผู้ตัดสินใจ ส่วนแนวทางการสังเคราะห์ซึ่งมีการ  
พิจารณาอย่างละเอียดรอบคอบ ต่อการตัดสินใจ  
เลือกใช้วิจารณ์ญาณในการตัดสินใจ ผู้ตัดสินใจ  
ประเมินสถานการณ์ การตัดสินใจเลือกทั้ง  
อรรถประโยชน์ที่ได้รับหรือประโยชน์ที่ได้รับ  
จากสินค้าและบริการตามความต้องการของผู้รับ  
รวมถึงความเป็นไปได้ เมื่อนำมาพิจารณาเลือก  
อย่างถี่ถ้วนของสองทางเลือกมาประกอบการตัดสินใจ  
จึงนำไปสู่การพิจารณาเลือกในที่สุด

(3) แนวคิดการวางแผนงานสอบบัญชี  
เป็นการพัฒนากลยุทธ์ทั่วไป และวิธีการโดย  
ละเอียดสำหรับลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขต  
ของการตรวจสอบที่คาดไว้ นั่นคือ การวางแผนงาน  
สอบบัญชี หมายถึง การกำหนดของเขตการ

ปฏิบัติงาน วิธีการ และเวลาที่จะใช้ในการตรวจสอบ  
เพื่อรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอ  
และเหมาะสม ทั้งนี้ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์การ  
ตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล  
โดยผู้สอบบัญชีควรวางแผนการปฏิบัติงาน  
ตรวจสอบงบการเงินให้มีประสิทธิภาพและทันต่อ  
เหตุการณ์ (Nipan and Sillapaporn , 2016)

(4) แนวคิดการพิจารณารับงานสอบบัญชี  
ซึ่งการพิจารณาเลือกงานสอบบัญชีมีความสำคัญ  
ต่อผู้สอบบัญชีมาก รวมทั้งปัจจัยในการตัดสินใจ  
รับงานสอบบัญชี( Wirote, 2004) เนื่องจาก  
การรับงานตรวจสอบกิจการที่มีความเสี่ยงสูง  
(Johnstone,1997) และมีกิจการที่ผู้บริหารมีเจตนา  
ไม่สุจริต (Chanchai , 2008) ย่อมทำให้ผู้สอบบัญชี  
มีความยากลำบากมากในการตรวจสอบและ  
อาจตรวจไม่พบความผิดพลาด ซึ่งอาจส่งผลให้  
ผู้สอบบัญชีถูกฟ้องร้องจากผู้ใช้งบการเงินหรือ  
หน่วยงานกำกับดูแลมีความสงสัยในการปฏิบัติ  
งานของผู้สอบบัญชีได้ (Volker and Paul, 2010)

### วิธีการวิจัย

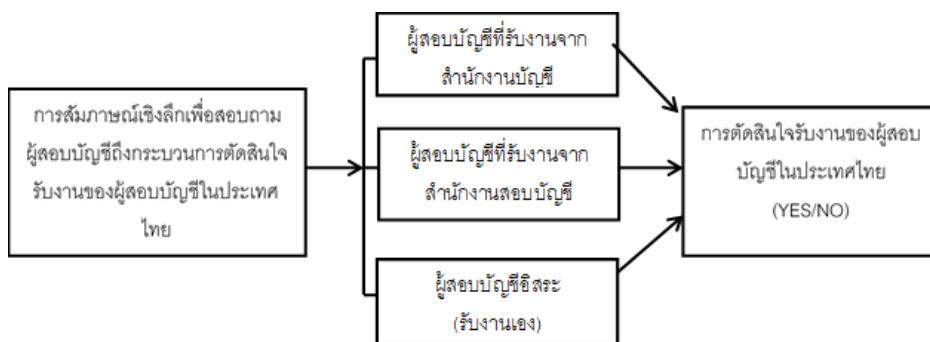
งานนี้วิจัยเชิงคุณภาพที่ใช้วิธีการสัมภาษณ์  
เชิงลึกผู้สอบบัญชีที่รับงานสอบบัญชีในประเทศไทย  
ด้วยวิธีการเลือกกลุ่มตัวอย่างแบบเจาะจง  
(Purposive sampling) เพื่อให้งานวิจัยได้รับผลการ  
ศึกษาที่ครอบคลุม ซึ่งผู้วิจัยจึงได้จำแนกกลุ่ม  
ตัวอย่างดังต่อไปนี้

ตารางที่ 1 แสดงจำนวนกลุ่มผู้ให้ข้อมูล (Informants) ที่ใช้ในการสัมภาษณ์เชิงลึก

ผู้ตอบบัญชีที่รับงานจาก สำนักงานบัญชี	ผู้ตอบบัญชีที่รับงานจาก สำนักงานสอบบัญชี	ผู้ตอบบัญชีอิสระ (รับงานเอง)
4 คน	4 คน	4 คน
รวมทั้งสิ้น 12 คน		

นอกจากจำนวนสัมภาษณ์เดี่ยวแต่ละบุคคลที่แบ่งตามเกณฑ์การรับงานของผู้ตอบบัญชีแต่ละประเภทและปัจจัยการตัดสินใจการรับงานของผู้ตอบบัญชีแล้ว ผู้วิจัยมีการวางแผนการจัดทำสัมภาษณ์รายบุคคลเพื่อสรุปการผู้ตอบบัญชีแต่ละประเภท กระบวนการตัดสินใจรับงานสอบบัญชีและปัจจัยในการรับงานสอบบัญชีของผู้ตอบบัญชีแต่ละประเภท การประเมินความเสี่ยง รวมทั้งปัจจัยใดบ้างที่ผู้ตอบบัญชีจะตัดสินใจรับงานสอบบัญชีเพื่อเป็นแนวทางในการพิจารณาปัจจัยกำหนดราคาค่าสอบบัญชีเพิ่มสูงขึ้นตามปัจจัยในการตัดสินใจรับงานสอบบัญชีในประเทศไทยเพื่อให้งานวิจัยได้ผลการศึกษาที่ครอบคลุมกับผู้ตอบบัญชีแต่ละประเภท ผู้วิจัยได้เลือกศึกษาได้เลือกศึกษา

ในแต่ละกลุ่ม ๆ ละ 4 คน สำหรับสถานที่สัมภาษณ์ใช้ทั้งที่สำนักงานบัญชี สำนักงานสอบบัญชีของผู้ให้ข้อมูล และการสัมภาษณ์ทางโทรศัพท์ ใช้ประเด็นคำถามดังนี้ (1) ผู้ตอบบัญชีมีการรับงานสอบบัญชีอย่างไร (2) ผู้ตอบบัญชีมีกระบวนการตัดสินใจรับงานอย่างไร และ (3) ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อตัดสินใจรับงานของผู้ตอบบัญชีมีอะไรบ้าง ซึ่งการสัมภาษณ์กระทำในเดือนมีนาคม 2561 ถึง พฤษภาคม 2561 โดยใช้ระยะเวลาในการสัมภาษณ์ครั้งละประมาณ 1 ชั่วโมง จึงสามารถสรุปกระบวนการตัดสินใจรับงานของผู้ตอบบัญชีในการสัมภาษณ์ผู้ตอบบัญชีในการตัดสินใจรับงานสอบบัญชีได้ดังนี้



ภาพที่ 1 รูปแบบการสัมภาษณ์เชิงลึกเพื่อกำหนดการตัดสินใจรับงานของผู้ตอบบัญชี

## ผลการวิจัย

จากการวิจัยพบว่ากระบวนการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีต่อปัจจัยการรับงานสอบบัญชีผู้สอบบัญชีในประเทศไทยโดยเรียงลำดับความสำคัญดังนี้

1) การรับงานของผู้สอบบัญชี สามารถแบ่งผู้สอบบัญชีได้เป็น 3 ประเภทคือ ผู้สอบบัญชีที่รับงานจากสำนักงานบัญชี ผู้สอบบัญชีที่รับจากสำนักงานสอบบัญชี และผู้สอบบัญชีอิสระ ดังคำให้สัมภาษณ์ต่อไปนี้

“การรับงานจากสำนักงานบัญชีที่รับงานกันมากไว้ใจได้ ทำงานกันจนสนิทกันไปแล้วที่รับงานจากที่สำนักงานบัญชีที่นี้ที่เดียวไม่ได้รับงานนอกเลยที่รับมาแทบจะทำไม่ทันแล้วคะ” (ผู้ให้ข้อมูลคนที่ 1.4)

“สำนักงานบัญชีจะมีคนช่วยสแกนงานที่รับงานมาจากสำนักงานบัญชีของเพื่อนมันมีความคุ้นเคยไว้ใจได้ พี่สบายใจค่อยคุยกับสำนักงานของเพื่อนพี่เอง ทำให้พี่ลดความวุ่นวาย และความยุ่งยากในการรับงานได้มากไม่เสียเวลาในการทำงานมาก” (ผู้ให้ข้อมูลคนที่ 1.1)

“ที่รับงานมาสำนักงานบัญชีที่มีการตรวจสอบเช็คความถูกต้องมาก่อนแล้วมันโล่งใจกว่ารับเองมีการสอบทานมาก่อน” (ผู้ให้ข้อมูลคนที่ 1.2)

“ที่รับงานจากสำนักงานบัญชีของรุ่นน้องที่สนิท” (ผู้ให้ข้อมูลคนที่ 1.3)

“สำนักงานสอบบัญชีจะสแกนเอกสารลูกค้ำมาให้พี่ทำกันมานานไว้ใจได้ครับ” (ผู้ให้ข้อมูลคนที่ 2.4)

“ที่รับงานจากสำนักงานบัญชีก่อนส่งเพื่อนพี่จะมีการสแกนทุกอย่างก่อนส่งมาให้พี่ครับ” (ผู้ให้ข้อมูลคนที่ 2.1)

“เรารับงานจากสำนักงานสอบบัญชีรับงานกันมานานหลายปี” (ผู้ให้ข้อมูลคนที่ 2.2)

“สำนักงานสอบบัญชีของเพื่อนพี่สมัยเรียนจุฬา รับงานกันมาสิบกว่าปีครับ” (ผู้ให้ข้อมูลคนที่ 2.3)

“ที่เป็นผู้สอบอิสระรับงานเองคะ มีสามี่ที่เป็นผู้สอบบัญชีคอยช่วยทำอยู่สองคนคะ” (ผู้ให้ข้อมูลคนที่ 3.1)

“ที่รับงานเองครับทำที่บ้าน ลูกค้ำส่วนใหญ่เป็นรายเดิมแล้วก็มีเพื่อนๆแนะนำมาทำกับพี่ กิจการเล็กๆของพี่ครับ” (ผู้ให้ข้อมูลคนที่ 3.2)

“การรับงานสอบบัญชีรับเองหรือน้องอาจเรียกว่าผู้สอบอิสระก็ได้คะ” (ผู้ให้ข้อมูลคนที่ 3.4)

“เมื่อก่อนพี่ทำงานสอบประจำที่ออฟฟิศแห่งหนึ่งคะ แต่ออกมารับงานสอบบัญชีเองได้ 5 ปีแล้วคะ” (ผู้ให้ข้อมูลคนที่ 3.3)

2) การวิเคราะห์ข้อมูลกระบวนการตัดสินใจรับงานของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย

โดยการจับคู่ประเด็นที่น่าสนใจเทียบกันกับผู้ให้ข้อมูลทั้งหมด 12 คน พร้อมพิจารณาเนื้อหาจากบทสนทนา สามารถอธิบายเป็นขั้นตอนโดยอ้างอิงจากทฤษฎีการตัดสินใจเลือกเชิงอธิบายและเชิงระบบต่อการเลือก โดยมีกระบวนการตัดสินใจได้แก่ การรับรู้ปัญหาหรือความจำเป็นในการรับรู้ถึงความต้องการของผู้สอบบัญชีจนเกิดการกระตุ้นความต้องการนั้น ลำดับต่อมาคือการหาข้อมูลและ

ประเมินความเสี่ยง เมื่อผู้สอบบัญชีตรวจสอบข้อมูลของลูกค้านั้นเบื้องต้นและการประเมินทางเลือกดังกล่าวให้สัมภาษณ์ต่อไป

“ก่อนการรับงานที่จะประเมินความเสี่ยงก่อนเลยครับ” (ผู้ให้ข้อมูลคนที่ 2.3)

“ก่อนอื่นเลยที่จะดูว่ากิจการที่ที่จะรับงานมีความเสี่ยงหรือไม่” (ผู้ให้ข้อมูลคนที่ 2.4)

“ที่จะดูจากความเสี่ยงของกิจการลูกค้าก่อนเลย” (ผู้ให้ข้อมูลคนที่ 1.2)

“เบื้องต้นจะประเมินจากความเสี่ยงก่อนว่ามีระดับความเสี่ยงสูงมากไหม ถ้าสูงมากที่จะปฏิเสธรับงานเลยคะไม่ควรเสี่ยงเพราะมันเสี่ยงต่อการโดนตรวจสอบมาก” (ผู้ให้ข้อมูลคนที่ 3.3)

“ที่จะประเมินความเสี่ยงก่อนการตัดสินใจรับงานเป็นอันดับแรก” (ผู้ให้ข้อมูลคนที่ 3.4)

“ดูความเสี่ยงของลูกค้าก่อนตัวตัวเองจะรับงานมาด้วยว่าระหว่างปีกิจการลูกค้ามีทำอะไรบ้างมีการคุยกันคะกับตัวเจ้าของและฝ่ายบัญชีการเงินประมาณนี้คะ” (ผู้ให้ข้อมูลคนที่ 3.1)

“ที่ประเมินความเสี่ยงถ้าความเสี่ยงมากที่ก็จะปฏิเสธรับงานทันที มันเจ็บตัวหรืออาจจะโดนสรรพากรตรวจสอบซึ่งจะยุ่งมากและมีผลกระทบต่อตัวผู้สอบเองภายหลัง” (ผู้ให้ข้อมูลคนที่ 1.1)

“ที่จะประเมินความเสี่ยงก่อนว่าลูกค้าแต่ละรายมีความเสี่ยงมากหรือไม่ ถ้ามากก็ไม่รับถ้าน้อยก็รับ หรือปานกลางแล้วลูกค้าแก้ไขตามที่เราเสนอแนะไปปรับปรุงแล้วดีขึ้นที่ก็โอเคนะก็รับงานคะ” (ผู้ให้ข้อมูลคนที่ 1.3)

“ที่ประเมินความเสี่ยงถ้าความเสี่ยงมากที่ก็จะปฏิเสธรับงานทันที มันเจ็บตัวหรืออาจจะ

โดนสรรพากรตรวจสอบและมีผลกระทบต่อตัวผู้สอบบัญชีภายหลัง” (ผู้ให้ข้อมูลคนที่ 1.4)

“ที่จะมีการประเมินความเสี่ยงก่อนการรับงาน หากลูกค้าที่จะจ้างที่ตรวจสอบบัญชีแต่มีความเสี่ยงสูงที่จะปฏิเสธการรับงานเพราะเสี่ยงต่อการโดนตรวจสอบมาก” (ผู้ให้ข้อมูลคนที่ 2.1)

“เริ่มต้นที่จะประเมินความเสี่ยงในการรับงานสอนก่อนว่ากิจการลูกค้ามีความเสี่ยงหรือไม่ ถ้ามีความเสี่ยงสูงมากที่ก็จะปฏิเสธเลยแต่ถ้ามีความเสี่ยงไม่มากและสามารถปรับปรุงแก้ไขได้ และลูกค้าให้ความร่วมมือกับสำนักงานสอบของพี่ๆ อาจจะรับงานคะดูเป็นรายกรณีไปนะไม่มีความเสี่ยงยังไงต้องรับอยู่แล้วคะ” (ผู้ให้ข้อมูลคนที่ 2.2)

“ก็ดูความเสี่ยงประเมินดูว่าเป็นช่วงนั้นเป็นอย่างไรงี้หากมีลูกค้าความเสี่ยงสูงก็จะปฏิเสธการรับงานโดยส่วนใหญ่ธุรกิจที่มีความเสี่ยงสูงคือธุรกิจการก่อสร้างอาคารใหญ่ๆ และความเสี่ยงทางด้านหลักฐานการตรวจสอบ” (ผู้ให้ข้อมูลคนที่ 3.2)

3) ปัจจัยที่มีผลต่อการตัดสินใจรับงานของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย พบว่าจากบทสนทนาของผู้ให้ข้อมูลใช้หลักการกำหนดกระบวนการตัดสินใจรับงานของผู้สอบบัญชีแต่ละประเภทมีปัจจัยในการที่รับงานสอบบัญชีแตกต่างกันโดยให้ผู้ให้ข้อมูลตอบปัจจัยในการรับงานอย่างน้อย 3 ปัจจัย ซึ่งผู้วิจัยสามารถสรุปได้ดังนี้

3.1 ผู้สอบบัญชีที่รับงานสำนักงานบัญชีได้แก่ ความเสี่ยงในการรับงานสอบบัญชี ลักษณะสำนักงานบัญชี และปริมาณงาน ดังคำให้สัมภาษณ์ต่อไปนี้

“ปัจจัยในการรับงานแรกต้องประเมินความเสี่ยงก่อน ต่อมาดูจากระดับของ



สำนักงานบัญชีคะนอง และความสามารถในการ  
ทำกำไร ดูได้จากงบการเงินเลยคะมีกำไรมากหรือน้อย” (ผู้ให้ข้อมูลคนที่ 1.1)

“อันดับแรกการประเมินความเสี่ยง  
อันดับสองความสามารถในการทำกำไรของกิจการ  
ลูกค้าหรือปริมาณงานน้อย และอันดับสามขนาด  
ของสำนักงานบัญชีที่มีผลต่อการตัดสินใจรับงาน”  
(ผู้ให้ข้อมูลคนที่ 1.3)

“ปัจจัยแรกดูความเสี่ยงก่อนเลยว่ามี  
มากไหมส่วนใหญ่ความเสี่ยงมากก็ไม่รับงานอยู่ใคร  
จะเอาตัวเองไปเสี่ยง...ปัจจัยที่สองที่ดูจากระดับ  
ของสำนักงานบัญชีเล็กกลางใหญ่...ปัจจัยสุดท้าย  
ที่ดูจากกิจการมีเอกสารเยอะมั๊ย ขาดทุนที่ก็ปฏิเสธ  
งานทันทีในหลักการมันผิดจรรยาบรรณผู้สอบบัญชี  
มากนะ” (ผู้ให้ข้อมูลคนที่ 1.4)

“ขนาดของธุรกิจลูกค้าเล็กใหญ่ต่อมีต่อ  
การรับงานนะครับ... ความสามารถในการทำกำไร  
มีกำไรหรือขาดทุน แต่มันผิดจรรยาบรรณวิชาชีพ  
ในอาชีพเรานะ จริงๆแล้ว... ความเสี่ยงด้วย...ขนาด  
ของสำนักงานบัญชีที่ที่รับงานเป็นยังไง ปริมาณ  
งานและความยากก็มีส่วนต่อการคิดค่าสอบ  
เพิ่มเติมครับ และก่อนการรับงานทุกครั้งที่จะดู  
ความเสี่ยงในการรับงานด้วยและกับปริมาณงาน”  
(ผู้ให้ข้อมูลคนที่ 1.2)

**3.2 ผู้สอบบัญชีที่รับงานสำนักงาน  
สอบบัญชีได้แก่ การประเมินความเสี่ยง ลักษณะ  
ที่มงาน และปริมาณงานเอกสาร โดยมี  
รายละเอียดดังนี้**

“อันดับแรกที่จะประเมินความเสี่ยง  
อันดับสองที่ดูจากงบการเงินมีการเปลี่ยนแปลง  
ทางการเงินหรือการเปลี่ยนแปลงธุรกรรมของธุรกิจ  
ลูกค้ามีงานเยอะมั๊ย ความรู้ประสบการณ์ของทีม

เวลาในการตรวจสอบว่าจะเสร็จทันไหม” (ผู้ให้  
ข้อมูลคนที่ 2.1)

“ประเมินความเสี่ยงก่อนเลย  
การเปลี่ยนทางการเงินต้องดูบัญชีลูกค้า ระยะ  
เวลาจะเสร็จทันไหมมันจะลึกลงกับปริมาณงาน  
ที่มงานพร้อมหรือเปล่า ความยากง่ายของกิจการ  
ลูกค้าด้วยนะคะ” (ผู้ให้ข้อมูลคนที่ 2.2)

“ประเมินความเสี่ยงของกิจการ  
ลูกค้า การทำธุรกรรมทางการเงินของลูกค้ามีการ  
เปลี่ยนแปลงในระยะเวลาสั้นอย่างไร และระยะเวลา  
เวลาว่าเสร็จทันตามกำหนดใหม่ต้องดูจากปริมาณ  
งาน และลูกน้องที่ช่วยงาน” (ผู้ให้ข้อมูลคนที่ 2.3)

“ที่ประเมินความเสี่ยงก่อนเลย  
ครับแล้ว ต่อมาพูดจากเวลาในการตรวจสอบจะเสร็จ  
ทันลูกค้ากำหนดหรือเปล่า งานมากน้อยที่มงาน  
พอมั๊ย ดูจากปริมาณเอกสาร ซึ่งมันก็จะส่งผลต่อ  
การกำหนดราคา อันสุดท้ายที่ดูจากผลประกอบการ  
ลูกค้ามีกำไรหรือขาดทุนครับ” (ผู้ให้ข้อมูลคนที่ 2.4)

**3.3 ผู้สอบบัญชีอิสระ ได้แก่ ระดับ  
ความเสี่ยง ลักษณะธุรกิจ และปริมาณงาน  
โดยมีรายละเอียดดังนี้**

“ระดับความเสี่ยงจะว่ามีระดับ  
ที่สูงมากหรือเปล่า... ระดับความเสี่ยงปานกลาง  
และต่ำ ประเภทของธุรกิจลูกคะว่าตัวพี่เองมี  
ความถนัดมากหรือน้อย...และปัจจัยสุดท้ายที่ดูว่า  
ปริมาณงานว่ากำลังคนในการตรวจสอบบัญชีต้อง  
เสร็จให้ทันตามลูกค้ากำหนด” (ผู้ให้ข้อมูลคนที่ 3.1)

“การประเมินความเสี่ยงก่อนการ  
รับงานว่าอยู่ในระดับที่รับงานได้หรือไม่ ประเภท  
ของธุรกิจค้าว่ามีความถนัดและยากหรือง่าย...  
จำนวนลูกน้องที่มีส่วนนะคะ เอกสารปริมาณบิลใน  
การตรวจด้วย” (ผู้ให้ข้อมูลคนที่ 3.2)

“ที่ดูจากประเภทของธุรกิจลูกค้าว่าที่มีความถนัดมั้ย ต่อมาที่ดูจากระดับความเสี่ยงและสุดท้ายคือปริมาณงานมากหรือเปล่าส่งผลต่อระยะเวลาต้องเสร็จให้ทันกำหนด” (ผู้ให้ข้อมูลคนที่ 3.4)

“ปัจจัยแรกคือการประเมินความเสี่ยงก่อนการรับงานว่าอยู่ในระดับที่รับได้หรือเปล่า หากลูกค้ามีความเสี่ยงสูงที่ก็จะปฏิเสธการรับงาน ปัจจัยด้านเอกสารงบประมาณหรือธุรกรรมทางการเงินและกำลังคนในการทำงานด้วยครับ” (ผู้ให้ข้อมูลคนที่ 3.3)

### สรุปผลการวิจัย

1) การตัดสินใจรับงานของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย สามารถแบ่งผู้สอบบัญชีได้ 3 ประเภทคือ ผู้สอบบัญชีที่รับงานจากสำนักงานบัญชี ผู้สอบบัญชีที่รับจากสำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีอิสระ ทั้งนี้การตัดสินใจรับงานสอบบัญชี มุมมองความคิดเห็น กระบวนการตัดสินใจ การรับงานของผู้สอบบัญชี และปัจจัยในการตัดสินใจรับงานสอบบัญชี แต่ในทางปฏิบัติก่อนการตัดสินใจรับงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีนั้น ผู้สอบบัญชี มีการวางแผนรับงานสอบบัญชี กระบวนการตัดสินใจการรับงานของผู้สอบบัญชีที่คล้ายคลึงกันตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 “ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี” และข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี (ฉบับที่ 19) เรื่อง จรรยาบรรณวิชาชีพผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2553

2) กระบวนการตัดสินใจรับงานของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย สามารถอธิบายเป็นขั้นตอนโดยอ้างอิงจากทฤษฎีการตัดสินใจเลือกเชิงอธิบาย

และเชิงระบบต่อการเลือก โดยมีกระบวนการตัดสินใจ ได้แก่ การรับรู้ปัญหาหรือความจำเป็นในการรับรู้ถึงความต้องการของผู้สอบบัญชีจนเกิดการกระตุ้นความต้องการนั้น ลำดับต่อมาคือการหาข้อมูลและประเมินความเสี่ยง เมื่อผู้สอบบัญชีตรวจสอบข้อมูลของลูกค้าในเบื้องต้นและการประเมินทางเลือก

3) ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อกระบวนการตัดสินใจรับงานของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย ผู้วิจัยสรุปปัจจัยในการตัดสินใจรับงานของผู้สอบบัญชีอย่างน้อย 3 ปัจจัย มีปัจจัยในการตัดสินใจรับงานสอบบัญชี พบว่า 1) **ผู้สอบบัญชีที่รับงานสำนักงานบัญชี** ปัจจัยด้านความเสี่ยงในการรับงานสอบบัญชี ลักษณะสำนักงานบัญชี และปัจจัยด้านปริมาณงาน 2) **ผู้สอบบัญชีที่รับงานสำนักงานสอบบัญชี** ปัจจัยด้านความเสี่ยงในการรับงานสอบบัญชี ปัจจัยลักษณะทีมงาน และปัจจัยด้านปริมาณงาน และ 3) **ผู้สอบบัญชีอิสระ** ปัจจัยด้านความเสี่ยงในการรับงานสอบบัญชี ปัจจัยลักษณะธุรกิจและปัจจัยด้านปริมาณงาน ซึ่งสอดคล้องกับ (Wirode Laohathaweechoke 2004) และทฤษฎีการตัดสินใจเลือกเชิงอธิบายและเชิงระบบต่อการเลือกอย่างมีเหตุผลในการวิจัยในครั้งนี้

### ข้อเสนอแนะ

1. การวิจัยในครั้งนี้เป็นการศึกษากระบวนการตัดสินใจรับงานของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย เพื่อค้นหาปัจจัยที่สำคัญต่อการตัดสินใจรับงานของผู้สอบบัญชี เพื่อนำไปใช้ในการวิจัยการกำหนดราคาและความเต็มใจรับค่าสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย ตามปัจจัยที่ตัดสินใจ

รับงานของผู้สอบบัญชีแต่ละประเภทว่าสามารถ  
รับกำหนดราคาและยอมรับค่าสอบบัญชี ณ ระดับ  
ราคาเท่าไรตามปัจจัยของผู้สอบบัญชีแต่ละประเภท

2. การวิจัยในครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงสัมภาษณ์  
โดยวิเคราะห์เนื้อหาจากบทสนทนา และการเสวนา  
กลุ่ม เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ เพื่อเป็นแนวทางใน  
การวิจัยเชิงปริมาณถึงปัจจัยที่มีผลต่อการตัดสินใจ  
รับงานของผู้สอบบัญชีในประเทศไทยผู้วิจัยหวังว่า  
งานวิจัยฉบับนี้จะเป็นประโยชน์และเป็นแนวทาง  
ปฏิบัติให้เกี่ยวผู้ที่เกี่ยวข้อง อาทิเช่น ผู้สอบบัญชี

นักบัญชี ผู้จัดทำบัญชี นักวิชาการ เจ้าของกิจการ  
รวมทั้งสภาวิชาชีพบัญชีได้นำไปใช้ในหลากหลาย  
มิติต่อไป

3. การวิจัยในครั้งนี้ผู้วิจัยตีความและ  
วิเคราะห์ส่วนใหญ่การรับงานผู้สอบบัญชีจะ  
วิเคราะห์ความเสี่ยง รวมทั้งปัจจัยต่างๆ ที่ส่งผลต่อ  
การตัดสินใจรับงานของผู้สอบบัญชีทั้ง 3 ประเภท  
เพื่อเป็นประโยชน์แก่ผู้สอบบัญชีและผู้เกี่ยวข้อง  
ในการกำหนดราคาค่าสอบบัญชีและยอมรับค่า  
สอบบัญชีในงานวิจัยฉบับต่อไป

## Reference

- Asare, S. (1994). **Client Acceptance and Continuation Decisions**. (Doctoral Dissertations).  
Proceedings of the 1994 Deloitte & Touche University of Kansas Symposium on Auditing  
Problems, edited by R. P. Srivastava. 163-178. Lawrence, KS: University of Kansas.
- Chanchai Tangruenrat (2008). **Audit risk**. Journal of Accounting Profession. Faculty of Commerce  
and Accountancy, Thammasat University.
- Goodwin,P. and Wright, G. (1998). **Decision Analysis for Management Judgement**. Chichester,  
England: John Wiley & Sons Ltd.
- Hastie, R. and Dawes, R. (2001). **Rational choice in an uncertain world: The psychology of  
Judgement and decision making**. Thousand Oaks, CA:Sage Publications.
- Huss, H. and Jacobs, F. (1991). **Risk containment: Exploring auditor decisions in the engagement  
process**. Auditing: A Journal of Practice & Theory Fall: 16-32.
- Jean, C. (2004). **Earnings Manipulation Risk, Corporate Governance Risk, and Auditors' Planning  
and Pricing Decisions**. The Accounting Review Vol. 79, No. 2 pp. 277-304
- Johnstone, B. (1997). **Risk, Strategy, and the Client Acceptance Decision: A Causal Model**.  
(Doctoral Dissertations). The University of Connecticut. (AAI9737412)
- Kamyarat Rodruang, Piyawan Junrat and Chatmongkon Wongrathanandha (2016). **Factors  
Influencing Auditors's Descison on Client Acceptance**. Department of ACCOUNTING  
in Kasetsart University

Nipan Henchokchaichana and Sillapaporn Srijunpetch. (2016). **Auditing**. 1<sup>st</sup> edition. Bangkok: T.P. N. Place Limited Partnership

Volker, L. and Paul, N. (2010). **Auditor Liability and Client Acceptance Decisions**. *The Accounting Review*: January 2010, Vol. 85, No. 1, pp. 261-285.

Wirode Laohathaweechoke (2004). **Factors Impact on Auditor's Client Acceptance Decisions and Client's Determining Audit Firm**. Chulalongkorn University. Bangkok (Thailand). Graduate School.