

## สรุปผลการวิจัย อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

การสอบบัญชีเป็นวิชาชีพที่เข้ามามีบทบาทและความสำคัญต่อการดำเนินธุรกิจ ในปัจจุบันมาก เหตุผลประการสำคัญเนื่องจากการดำเนินธุรกิจมีความซับซ้อนมากขึ้นทั้งทางด้านการบริหารและการดำเนินงานซึ่งรวมถึงการจัดทำบัญชี ซึ่งมีรูปแบบและวิธีการที่หลากหลายและซับซ้อนมากขึ้น ผู้สอบบัญชีจึงเข้ามามีความสำคัญในฐานะเป็นผู้ทำหน้าที่ตรวจสอบรายงานทางการเงินและแสดงความเห็นต่องบการเงินว่า งบการเงินที่ได้ทำการตรวจสอบนั้นบริษัทได้จัดทำขึ้นถูกต้องตามควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ รวมถึงการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินว่าได้มีการแสดงข้อมูลที่ถูกต้อง ครบถ้วนและเพียงพอต่อการตัดสินใจของผู้ใช้ งบการเงินหรือไม่ ในการตรวจสอบงบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ผู้สอบบัญชีจะใช้วิธีการเลือกตัวอย่างมาทดสอบ โดยถือว่าตัวอย่างที่เลือกมานั้นเป็นตัวแทนของรายการทั้งหมด ซึ่งมักเกิดปัญหาว่าขนาดตัวอย่างที่เลือกมาทดสอบนั้นเหมาะสมหรือไม่ ซึ่งหากผู้สอบบัญชีกำหนดขนาดตัวอย่างมากไปทำให้ผู้สอบบัญชีสูญเสียเวลาและค่าใช้จ่ายโดยไม่จำเป็น หรือหากผู้สอบบัญชีกำหนดขนาดตัวอย่างน้อยเกินไป อาจทำให้ผู้สอบบัญชีไม่ได้รับข้อมูลที่แท้จริง และอาจทำให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่องบการเงินผิดไปจากความจริงก็ได้ ดังนั้นการศึกษาปัจจัยที่มีผลกระทบต่อการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการกำหนดขนาดตัวอย่าง จึงเป็นแนวทางหรือข้อพิจารณาในการกำหนดขนาดตัวอย่างอันจะเป็นประโยชน์ต่อไป

จุดมุ่งหมายในการวิจัยนี้ ก็เพื่อศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อการกำหนดขนาดตัวอย่าง การศึกษาการใช้ปัจจัยในการกำหนดขนาดตัวอย่างซึ่งวิเคราะห์จากผู้สอบบัญชี 2 กลุ่มว่ามีความเหมือนหรือมีความแตกต่างอย่างไรในการใช้ปัจจัย รวมถึงเหตุผล ดังนั้นเพื่อให้บรรลุจุดมุ่งหมายดังกล่าวผู้วิจัยได้ทำการรวบรวมข้อมูลทั้งจากหนังสือ เอกสารทางวิชาการต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง และการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชี ซึ่งผลสรุปของการวิจัย การอภิปรายผล และข้อเสนอแนะจากการวิจัย จะได้กล่าวต่อไป

## สรุปผลการวิจัย

ในการศึกษาเรื่อง ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในการกำหนดขนาดตัวอย่างในการสอบบัญชี ผู้วิจัยได้กำหนดวัตถุประสงค์ของการศึกษาดังนี้

1. เพื่อศึกษาปัจจัยที่มีความสัมพันธ์ต่อการกำหนดขนาดตัวอย่างในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

2. เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างประเภทของผู้สอบบัญชีกับการใช้ปัจจัยเพื่อกำหนดขนาดตัวอย่างในงานสอบบัญชี

ในการทำวิจัยนี้ เป็นการศึกษาข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะของประชากรโดยการให้ข้อมูลจากตัวอย่างที่เลือกมาจากประชากร ในการเก็บและรวบรวมข้อมูลเพื่อใช้วิเคราะห์ผู้วิจัยได้ใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือ ซึ่งข้อมูลที่ได้รับจะถูกนำมาประมวลผลโดยใช้โปรแกรมสำเร็จรูป SPSS ต่อไป

ในการศึกษาเรื่อง ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในการกำหนดขนาดตัวอย่างในการสอบบัญชี ได้ทำการศึกษาจากผู้สอบบัญชีซึ่งประชากรที่ใช้สำรวจมี 2 กลุ่ม คือ

1. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

2. ผู้สอบบัญชีที่ได้ให้ความยินยอมในการเผยแพร่ข้อมูลในทะเบียนรายชื่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจาก web site ของกระทรวงพาณิชย์ และปฏิบัติงานในสำนักงานสอบบัญชี

ในส่วนของ การวิเคราะห์ข้อมูล ผู้วิจัยได้กำหนดขนาดตัวอย่างที่จำเป็นต่อการวิจัยได้เท่ากับ 81 ท่าน ซึ่งได้แบ่งกลุ่มตัวอย่างออกเป็น 2 กลุ่มคือ

1. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ปฏิบัติงานในสำนักงาน Big 4

2. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ไม่ได้ปฏิบัติงานในสำนักงาน Big 4

จากผลการวิจัย ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในการกำหนดขนาดตัวอย่างในการตรวจสอบ สามารถสรุปผลได้ดังนี้

### 1. ปัจจัยที่มีผลต่อการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการกำหนดขนาดตัวอย่างในการสอบบัญชี

ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์ ต่อการกำหนดขนาดตัวอย่างของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติในสำนักงานกลุ่ม Big 4 และผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้ ปฏิบัติงานในสำนักงานกลุ่ม Big 4 ผลจากการวิเคราะห์โดยใช้ทฤษฎีสัมพันธ์ (Correlation) ของแต่ละปัจจัยที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 หรือที่ระดับความเชื่อมั่น 95% พบว่า ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์ในการกำหนดขนาดตัวอย่างในการสอบบัญชีมีดังนี้ ความเสี่ยงสืบเนื่อง ความเสี่ยงจากการควบคุม ข้อผิดพลาดที่พบในงวดบัญชีก่อน การเปลี่ยนแปลงระบบบัญชี การเปลี่ยนแปลงนโยบายทางการบัญชี การเปลี่ยนแปลงผู้บริหาร การเป็นลูกค้ารายใหม่-เก่า การเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ การเปลี่ยนแปลงอัตราส่วนทางการเงิน ปริมาณรายการทางบัญชี (ประชากร) การนำโปรแกรมทางการตรวจสอบมาใช้ ต้นทุนที่ใช้ในการตรวจสอบ และระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ

จากผลการวิเคราะห์พบว่า ปัจจัยที่ผู้วิจัยคาดว่าจะมีผลต่อการกำหนดขนาดตัวอย่าง และปัจจัยที่ผู้วิจัยคาดว่าไม่น่าจะมีผลต่อการกำหนดขนาดตัวอย่าง ผู้สอบบัญชีเห็นว่า ปัจจัยดังกล่าวมีผลต่อการกำหนดขนาดตัวอย่างทั้งสิ้น

ทั้งนี้ จากผลการวิเคราะห์โดยใช้ทฤษฎีสัมพันธ์กับปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับการกำหนดขนาดตัวอย่างได้แก่ ความเสี่ยงสืบเนื่อง ความเสี่ยงจากการควบคุม ระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ และปริมาณรายการทางบัญชี ซึ่งปัจจัยข้างต้นเป็นปัจจัยที่สามารถกำหนดทิศทางและความสัมพันธ์กับขนาดตัวอย่างได้ โดยจากการประมวลผลพบว่า ที่ระดับความเชื่อมั่น 90% หรือระดับนัยสำคัญ 0.05 ปัจจัยดังกล่าวมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับขนาดตัวอย่าง ซึ่งหมายถึง ถ้าบริษัทลูกค้ามีระดับความเสี่ยงจากการควบคุมสูง ซึ่งแสดงให้เห็นถึงโอกาสที่ทำให้เกิดการทุจริตหรือข้อผิดพลาดง่ายขึ้น ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องเพิ่มขนาดตัวอย่างที่ใช้ทดสอบมากขึ้นด้วยในทางกลับกัน หากผลการประเมินพบความเสี่ยงจากการควบคุมของบริษัทลูกค้าอยู่ในระดับต่ำ ซึ่งหมายถึงความมีประสิทธิภาพในการป้องกันการทุจริตหรือข้อผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้น ทำให้ผู้สอบบัญชีกำหนดขนาดตัวอย่างเพื่อการตรวจสอบน้อยลง ส่วนปัจจัย ต้นทุนที่ใช้ในการตรวจสอบ เมื่อวิเคราะห์ความสัมพันธ์แล้วพบว่า ปัจจัยดังกล่าวมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงข้ามกับการกำหนด

ขนาดตัวอย่าง นั่นคือหากต้นทุนในการตรวจสอบมีสูงจะทำให้ผู้สอบบัญชีลดขนาดตัวอย่างลง ปัจจัยอีกกลุ่ม ซึ่งได้แก่ ข้อผิดพลาดในงวดบัญชีก่อน การเปลี่ยนแปลงระบบบัญชี การเปลี่ยนแปลงนโยบายทางการบัญชี การเปลี่ยนแปลงผู้บริหาร การเป็นลูกค้ารายใหม่-เก่า การเปลี่ยนแปลงอัตราส่วนทางการเงิน การนำโปรแกรมที่ใช้ในการตรวจสอบมาใช้ และการเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เป็นปัจจัยที่ทดสอบว่าหากมีการเปลี่ยนแปลงหรือบริษัทลูกค้ามีผลกระทบจากปัจจัยเหล่านี้จะมีผลต่อขนาดตัวอย่างหรือไม่ ซึ่งจากการวิเคราะห์พบว่า ปัจจัยข้างต้นมีผลทำให้ขนาดตัวอย่างที่ผู้สอบบัญชีกำหนดมีการเปลี่ยนแปลง ซึ่งผู้สอบบัญชีอาจเห็นว่าการเปลี่ยนแปลงต่างๆ อาจนำมาซึ่งข้อผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้นและการเพิ่มขึ้นของความเสี่ยงในการสอบบัญชี ดังนั้นผู้สอบบัญชีต้องเพิ่มปริมาณการทดสอบ เพื่อให้ความเสี่ยงดังกล่าวอยู่ในระดับที่ต้องการ

## 2. การศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างประเภทของผู้สอบบัญชีกับการใช้ปัจจัยเพื่อกำหนดขนาดตัวอย่างในงานสอบบัญชี

### 2.1 การใช้ปัจจัยเพื่อกำหนดขนาดตัวอย่างในการตรวจสอบ ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ปฏิบัติงานในสำนักงานกลุ่ม Big 4

จากผลการวิเคราะห์ ความสัมพันธ์ระหว่างประเภทของผู้สอบบัญชีกับการใช้ปัจจัยเพื่อกำหนดขนาดตัวอย่างในงานสอบบัญชีโดยใช้สถิติ Chi Square ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 พบว่าปัจจัยที่ผู้สอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 ใช้ในการกำหนดขนาดตัวอย่างในการตรวจสอบ โดยเรียงลำดับการใช้จากมากไปน้อยมีดังนี้

1. ความเสี่ยงสืบเนื่อง มีผู้สอบบัญชีใช้ร้อยละ 95
2. ความเสี่ยงจากการควบคุม มีผู้สอบบัญชีใช้ร้อยละ 95
3. ความเชื่อมั่นที่ผู้สอบบัญชีต้องการในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน มีผู้สอบบัญชีใช้ร้อยละ 95
4. จำนวนหน่วยตัวอย่างในประชากร มีผู้สอบบัญชีใช้ร้อยละ 95
5. ข้อผิดพลาดที่ยอมรับได้ มีผู้สอบบัญชีใช้ร้อยละ 90
6. ข้อผิดพลาดรวมทั้งรายการปรับปรุงในงวดบัญชีก่อนมีผู้สอบบัญชีใช้ร้อยละ 90

7. อัตราการเบี่ยงเบนจากวิธีการควบคุมที่ผู้สอบบัญชียอมรับได้ มีผู้สอบบัญชีใช้ร้อยละ 83

8. ความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีจะสรุปได้ว่าความเสี่ยงจากการควบคุมอยู่ในระดับต่ำกว่าที่เป็นอยู่จริง มีผู้สอบบัญชีใช้ร้อยละ 83

9. การจัดกลุ่มประชากร มีผู้สอบบัญชีใช้ร้อยละ 76

10. ความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีจะสรุปว่าไม่มีข้อผิดพลาดที่เป็นสาระสำคัญ แต่ในข้อเท็จจริงมีข้อผิดพลาดที่เป็นสาระสำคัญ มีผู้สอบบัญชีใช้ร้อยละ 62

11. จำนวนเงินของข้อผิดพลาดที่ผู้สอบบัญชีคาดว่าจะพบในประชากรที่ตรวจสอบ มีผู้สอบบัญชีใช้ร้อยละ 52

12. อัตราการเบี่ยงเบนจากวิธีการควบคุมซึ่งผู้สอบบัญชีคาดว่าจะพบในประชากรที่ตรวจสอบ มีผู้สอบบัญชีใช้ร้อยละ 50

13. ต้นทุนที่ใช้ในการตรวจสอบ มีผู้สอบบัญชีใช้ร้อยละ 33

14. ระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ มีผู้สอบบัญชีใช้ร้อยละ 29

จากปัจจัยที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการพิจารณาเพื่อกำหนดขนาดตัวอย่างพบว่า มีปัจจัย ความเสี่ยงสืบเนื่อง ความเสี่ยงจากการควบคุม ความเชื่อมั่นที่ผู้สอบบัญชีต้องการในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน และจำนวนหน่วยตัวอย่างในประชากร เป็นปัจจัยที่ผู้สอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 ใช้ในการกำหนดขนาดตัวอย่างมากที่สุดเท่ากัน ซึ่งแต่ละปัจจัยผู้สอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 ใช้ถึงร้อยละ 95 ซึ่งการที่ผู้สอบบัญชีใช้ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมมากเนื่องมาจาก ปัจจัยทั้งสองเกี่ยวข้องโดยตรงกับความเสี่ยงจากการตรวจสอบ ซึ่งหากผลการประเมินพบว่าปัจจัยทั้งสองอยู่ในระดับสูง ผู้สอบบัญชีจะเพิ่มขนาดตัวอย่างที่ตรวจสอบเพื่อลดระดับความเสี่ยงจากการตรวจสอบ ส่วนปัจจัยระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ เป็นปัจจัยที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการพิจารณากำหนดขนาดตัวอย่างน้อยที่สุด ซึ่งผู้สอบบัญชีเห็นว่า ไม่ว่าจะระยะเวลาเท่าใดก็ต้องตรวจสอบเพื่อให้ได้หลักฐานที่เพียงพอต่อการแสดงความเห็น

จากผลการสำรวจความเห็นของผู้สอบบัญชีในการใช้ปัจจัยพบว่าเหตุผลโดยรวมที่ผู้สอบบัญชีใช้ปัจจัยข้างต้น สามารถสรุปได้ดังนี้

เหตุผล	ร้อยละ
1. ทำให้ขนาดตัวอย่างมีความน่าเชื่อถือ	93%
2. ใช้เป็นหลักฐานอ้างอิงในการกำหนดขนาดตัวอย่าง	89%
3. ทำให้ผลงานตรวจสอบมีความน่าเชื่อถือ	81%
4. ลดปัญหาการใช้ดุลยพินิจในการกำหนดขนาดตัวอย่าง	76%
5. ทำให้ได้ขนาดตัวอย่างที่เหมาะสม	65%
6. ง่ายและสะดวกต่อการกำหนดขนาดตัวอย่าง	35%
7. อื่นๆ ได้แก่	10%
- สำนักงานกำหนดให้ใช้	
- ปฏิบัติตามมาตรฐานที่ได้กำหนดให้พิจารณา	
- ประหยัดเวลาและค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบ	
- มีกฎหรือข้อบังคับให้พิจารณา	

ส่วนเหตุผลที่ผู้สอบบัญชีไม่นำปัจจัยมาใช้ในการกำหนดขนาดตัวอย่าง สามารถสรุปได้ดังนี้

เหตุผล	ร้อยละ
1. ไม่มีเกณฑ์ที่ใช้อ้างอิงในการประเมิน	90%
2. วิธีการกำหนดขนาดตัวอย่างที่ใช้ทำให้ไม่จำเป็นต้องพิจารณาปัจจัย	82%
3. ไม่มีผลหรือมีผลเพียงเล็กน้อยต่อขนาดตัวอย่างจึงไม่จำเป็นต้องพิจารณา	76%
4. เป็นเรื่องที่ยากในการประเมินให้อยู่ในระดับที่เหมาะสม	60%
5. สำนักงานไม่ได้กำหนดให้ใช้	35%
6. อื่นๆ	5%

## 2.2 การใช้ปัจจัยเพื่อกำหนดขนาดตัวอย่างในการตรวจสอบ ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ไม่ได้ปฏิบัติงานในสำนักงานกลุ่ม Big 4

จากผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่าง ประเภทของผู้สอบบัญชีกับการใช้ปัจจัยเพื่อกำหนดขนาดตัวอย่างในงานสอบบัญชีโดยใช้สถิติ Chi Square ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 พบว่าปัจจัยที่ผู้สอบบัญชีในกลุ่ม Non Big 4 ใช้ในการกำหนดขนาดตัวอย่างในการตรวจสอบ โดยเรียงลำดับการใช้จากมากไปน้อยมีดังนี้

1. ข้อผิดพลาดรวมทั้งรายการปรับปรุงในงวดบัญชีก่อนมีผู้สอบบัญชีใช้ร้อยละ 90
2. ความเสี่ยงสืบเนื่อง มีผู้สอบบัญชีใช้ร้อยละ 85
3. ความเสี่ยงจากการควบคุม มีผู้สอบบัญชีใช้ร้อยละ 85
4. จำนวนหน่วยตัวอย่างในประชากร มีผู้สอบบัญชีใช้ร้อยละ 82
5. ความเชื่อมั่นที่ผู้สอบบัญชีต้องการในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน มีผู้สอบบัญชีใช้ร้อยละ 82
6. ข้อผิดพลาดที่ยอมรับได้ มีผู้สอบบัญชีใช้ร้อยละ 62
7. การจัดกลุ่มประชากร มีผู้สอบบัญชีใช้ร้อยละ 79
8. อัตราการเบี่ยงเบนจากวิธีการควบคุมที่ผู้สอบบัญชียอมรับได้ มีผู้สอบบัญชีใช้ร้อยละ 49
9. ความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีจะสรุปได้ว่าความเสี่ยงจากการควบคุมอยู่ในระดับต่ำกว่าที่เป็นอยู่จริง มีผู้สอบบัญชีใช้ร้อยละ 44
10. ระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ มีผู้สอบบัญชีใช้ร้อยละ 44
11. ต้นทุนที่ใช้ในการตรวจสอบ มีผู้สอบบัญชีใช้ร้อยละ 38
12. จำนวนเงินของข้อผิดพลาดที่ผู้สอบบัญชีคาดว่าจะพบในประชากรที่ตรวจสอบ มีผู้สอบบัญชีใช้ร้อยละ 36

13. อัตราการเบี่ยงเบนจากวิธีการควบคุมซึ่งผู้สอบบัญชีคาดว่าจะพบในประชากรที่ตรวจสอบ มีผู้สอบบัญชีใช้ร้อยละ 28

14. ความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีจะสรุปว่าไม่มีข้อผิดพลาดที่เป็นสาระสำคัญ แต่ในข้อเท็จจริงมีข้อผิดพลาดที่เป็นสาระสำคัญ มีผู้สอบบัญชีใช้ร้อยละ 28

จากปัจจัยที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการพิจารณาเพื่อกำหนดขนาดตัวอย่างพบว่า ปัจจัยข้อผิดพลาดรวมทั้งรายการปรับปรุงในงวดบัญชีก่อน เป็นปัจจัยที่ผู้สอบบัญชีในกลุ่ม Non Big 4 ใช้ในการพิจารณาเพื่อกำหนดขนาดตัวอย่างมากที่สุดถึงร้อยละ 90 ซึ่งผู้สอบบัญชีอาจเห็นว่าข้อผิดพลาดดังกล่าวอาจส่งผลถึงงวดบัญชีปัจจุบันซึ่งทำให้ต้องเพิ่มขนาดตัวอย่าง รองลงมาคือ ปัจจัย ความเสี่ยงสืบเนื่อง และความเสี่ยงจากการควบคุม ซึ่งผู้สอบบัญชีในกลุ่ม Non Big 4 ใช้ในการพิจารณาเท่ากันคือ ร้อยละ 85 ส่วนปัจจัย อัตราการเบี่ยงเบนจากวิธีการควบคุมซึ่งผู้สอบบัญชีคาดว่าจะพบในประชากรที่ตรวจสอบ และความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีจะสรุปว่าไม่มีข้อผิดพลาดที่เป็นสาระสำคัญ แต่ในข้อเท็จจริงมีข้อผิดพลาดที่เป็นสาระสำคัญ เป็นปัจจัยที่ผู้สอบบัญชีในกลุ่ม Non Big 4 ใช้ในการพิจารณาน้อยที่สุดเท่ากันคือร้อยละ 28 โดยปัจจัยทั้งสองเป็นปัจจัยที่ใช้ในการกำหนดขนาดตัวอย่างทางสถิติ ซึ่งผู้สอบบัญชีในกลุ่ม Non Big 4 ใช้วิธีดังกล่าว น้อย ทำให้การใช้ปัจจัยทั้งสองมีน้อยตามไปด้วย

ส่วนเหตุผลโดยรวมที่ผู้สอบบัญชีใช้ปัจจัยข้างต้นในการพิจารณาเพื่อกำหนดขนาดตัวอย่าง สามารถสรุปได้ดังนี้

เหตุผล	ร้อยละ
1. ทำให้ขนาดตัวอย่างมีความน่าเชื่อถือ	89%
2. ทำให้ผลงานตรวจสอบมีความน่าเชื่อถือ	82%
3. ใช้เป็นหลักฐานอ้างอิงในการกำหนดขนาดตัวอย่าง	72%
4. ทำให้ได้ขนาดตัวอย่างที่เหมาะสม	70%
5. ลดปัญหาการใช้ดุลยพินิจในการกำหนดขนาดตัวอย่าง	65%
6. ง่ายและสะดวกต่อการกำหนดขนาดตัวอย่าง	30%
7. อื่นๆ ได้แก่	12%
- สำนักงานกำหนดให้ใช้	
- ปฏิบัติตามมาตรฐานที่ได้กำหนดให้พิจารณา	



- ประหยัดเวลาและค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบ
- มีกฎหรือข้อบังคับให้พิจารณา

ส่วนเหตุผลที่ผู้สอบบัญชีไม่นำปัจจัยมาใช้ในการกำหนดขนาดตัวอย่าง สามารถสรุปได้ดังนี้

เหตุผล	ร้อยละ
1. ไม่มีเกณฑ์ที่ใช้อ้างอิงในการประเมิน	91%
2. เป็นเรื่องที่ยากในการประเมินให้อยู่ในระดับที่เหมาะสม	87%
3. วิธีการกำหนดขนาดตัวอย่างที่ใช้ทำให้ไม่จำเป็นต้องพิจารณาปัจจัย	60%
4. ไม่มีผลหรือมีผลเพียงเล็กน้อยต่อขนาดตัวอย่างจึงไม่จำเป็นต้องพิจารณา	41%
5. สำนักงานไม่ได้กำหนดให้ใช้	20%
6. อื่นๆ	7%

### 2.3 การทดสอบความเป็นอิสระระหว่างประเภทของผู้สอบบัญชีกับการใช้ปัจจัยเพื่อกำหนดขนาดตัวอย่างในงานสอบบัญชี

ผลจากการวิเคราะห์ความเป็นอิสระระหว่างประเภทของผู้สอบบัญชี กับการใช้ปัจจัยเพื่อกำหนดขนาดตัวอย่างในงานสอบบัญชี โดยใช้วิธีทางสถิติ Chi Square ในการทดสอบที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 หรือที่ระดับความเชื่อมั่น 90% พบว่า ความแตกต่างของประเภทของผู้สอบบัญชี ไม่มีผลต่อการใช้ปัจจัยดังนี้ ความเชื่อมั่นที่ผู้สอบบัญชีต้องการในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน ความเสี่ยงสืบเนื่อง ความเสี่ยงจากการควบคุม ข้อผิดพลาดที่ยอมรับได้ จำนวนเงินของข้อผิดพลาดที่ผู้สอบบัญชีคาดว่าจะพบในประชากรที่ตรวจสอบ ต้นทุนที่ใช้ในการตรวจสอบ ระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ ข้อผิดพลาดรวมทั้งรายการปรับปรุงในงวดบัญชีก่อน จำนวนหน่วยตัวอย่างในประชากร และการจัดกลุ่มประชากร

จากการวิเคราะห์ปัจจัย ความเชื่อมั่นที่ผู้สอบบัญชีต้องการในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน ความเสี่ยงสืบเนื่อง ความเสี่ยงจากการควบคุม ข้อผิดพลาดที่ยอมรับได้ จำนวนเงินของข้อผิดพลาดที่ผู้สอบบัญชีคาดว่าจะพบในประชากรที่ตรวจสอบ ข้อผิดพลาดรวมทั้งรายการปรับปรุงในงวดบัญชีก่อน จำนวนหน่วยตัวอย่างในประชากร และการจัดกลุ่ม

ประชากร พบว่าผู้สอบบัญชีทั้งสองกลุ่มมีสัดส่วนการใช้ปัจจัยดังกล่าวในการกำหนดขนาดตัวอย่าง มากกว่า สัดส่วนของผู้สอบบัญชีไม่ได้ใช้เหมือนกัน และจากการวิเคราะห์ปัจจัย ต้นทุนที่ใช้ในการตรวจสอบ และระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ พบว่า ผู้สอบบัญชีทั้งสองกลุ่มมีสัดส่วนผู้ใช้ปัจจัยดังกล่าวน้อยกว่าสัดส่วนผู้สอบบัญชีที่ไม่ใช้ปัจจัย

ผลการวิเคราะห์ความเป็นอิสระระหว่างประเภทของผู้สอบบัญชี กับการใช้ปัจจัย เพื่อกำหนดขนาดตัวอย่างในงานสอบบัญชี โดยใช้วิธีทางสถิติ Chi Square ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 หรือที่ระดับความเชื่อมั่น 95% พบว่าความแตกต่างของประเภทผู้สอบบัญชีมีผลต่อการใช้ปัจจัย อัตราการเบี่ยงเบนจากวิธีการควบคุมที่ผู้สอบบัญชียอมรับได้ อัตราการเบี่ยงเบนจากวิธีการควบคุมซึ่งผู้สอบบัญชีคาดว่าจะพบในประชากรที่ตรวจสอบ ความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีจะสรุปได้ว่า ความเสี่ยงจากการควบคุมอยู่ในระดับต่ำกว่าที่เป็นอยู่จริง และความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีจะสรุปว่า ไม่มีข้อผิดพลาดที่เป็นสาระสำคัญแต่ในข้อเท็จจริงมีข้อผิดพลาดที่เป็นสาระสำคัญ โดยผู้สอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 มีสัดส่วนการใช้ปัจจัยมากกว่าผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้ใช้ ส่วนผู้สอบบัญชีกลุ่ม Non Big 4 มีสัดส่วนของผู้สอบบัญชีที่ไม่ใช้ปัจจัยทั้ง 4 มากกว่าผู้สอบบัญชีที่ใช้ปัจจัย นั่นคือสัดส่วนของผู้สอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 มีสัดส่วนการใช้ปัจจัยทั้ง 4 แตกต่างจากผู้สอบบัญชีกลุ่ม Non Big 4 ซึ่งผลที่ได้ตรงกับผลการวิเคราะห์ที่ได้จากการทดสอบทางสถิติ

### 3. การวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชี

จากการสำรวจพบว่า ผู้สอบบัญชีที่ใช้ทำการวิจัยเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ปฏิบัติงานในสำนักงาน Big 4 และ Non Big 4 ในจำนวนใกล้เคียงกัน โดยผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานในสำนักงาน Big 4 ส่วนใหญ่มีอายุระหว่าง 31 - 40 ปี และ 41 - 50 ปี โดยมีการศึกษาในระดับปริญญาโทมากที่สุด ในด้านประสบการณ์ทำงานผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่มีประสบการณ์อยู่ในช่วง 10 - 20 ปี และ 21 - 30 ปี และในการตรวจสอบผู้สอบบัญชีกำหนดความมีสาระสำคัญในยอดคงเหลือแต่ละบัญชีโดยเฉลี่ยจากระดับงบการเงิน ซึ่งเกณฑ์ที่ใช้กำหนดความมีสาระสำคัญในระดับงบการเงินเรียงลำดับจากมากไปน้อยมีดังนี้

1. กำหนดจากยอดขาย
2. กำหนดจากสินทรัพย์รวม

- 3.กำหนดจากกำไร (ขาดทุน) สุทธิ
- 4.กำหนดจากกำไร (ขาดทุน) ก่อนภาษีเงินได้
- 5.กำหนดจากส่วนของผู้ถือหุ้น

สำหรับวิธีการเลือกรายการเพื่อการตรวจสอบ ผู้สอบจะเลือกจากทุกรายการที่ X1, X2, X3.. (เช่น 40 , 80, 120 ...) และรองลงมาคือ เลือกทุกรายการที่มีมูลค่าสูงกว่าที่กำหนด ส่วนวิธีกำหนดขนาดตัวอย่างที่ใช้ผู้สอบบัญชีกำหนดโดยการใช้ทั้งวิธีการคำนวณทางสถิติ และ การใช้ดุลยพินิจควบคู่กันมากที่สุด รองลงมาคือใช้ดุลยพินิจอย่างเดียวในการกำหนดขนาดตัวอย่าง

จากผลการสำรวจพบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ปฏิบัติงานในสำนักงาน Non Big 4 ส่วนใหญ่มีอายุระหว่าง 31 - 40 ปี และ 41 - 50 ปี โดยมีจำนวนผู้สอบบัญชีจบการศึกษาในระดับปริญญาโทและปริญญาตรีใกล้เคียงกัน ในด้านประสบการณ์ทำงานผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่มีประสบการณ์อยู่ในช่วง ต่ำกว่า 10 ปี และ 10 - 20 ปี และในการตรวจสอบผู้สอบบัญชีกำหนดความมีสาระสำคัญในยอดคงเหลือแต่ละบัญชีโดยเฉลี่ยจากระดับงบการเงิน ซึ่งเกณฑ์ที่ใช้กำหนดความมีสาระสำคัญในระดับงบการเงินเรียงลำดับจากมากไปน้อยมีดังนี้

- 1.กำหนดจากกำไร (ขาดทุน) ก่อนภาษีเงินได้
- 2.กำหนดจากยอดขาย
- 3.กำหนดจากสินทรัพย์รวม
- 4.กำหนดจากกำไร (ขาดทุน) สุทธิ
- 5.กำหนดจากส่วนของผู้ถือหุ้น

สำหรับวิธีการเลือกรายการเพื่อการตรวจสอบ ผู้สอบจะเลือกจากทุกรายการที่มีมูลค่าสูงกว่าที่กำหนดเป็นอันดับแรก รองลงมาคือเลือกทุกรายการที่ X1, X2, X3.. (เช่น 40 , 80, 120 ...) ส่วนวิธีกำหนดขนาดตัวอย่างที่ใช้ ผู้สอบบัญชีกำหนดโดยการใช้ดุลยพินิจอย่างเดียวในการกำหนดขนาดตัวอย่างมากที่สุด รองลงมาคือใช้ทั้งวิธีการคำนวณทางสถิติ และการใช้ดุลยพินิจควบคู่กัน

จากการวิเคราะห์ข้อมูลของผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานในสำนักงาน Big 4 และ Non Big 4 พบว่าผู้สอบบัญชีทั้งสองกลุ่มมีความแตกต่างกันในขั้นตอนของวิธีการเลือกรายการเพื่อนำมาตรวจสอบ และวิธีการกำหนดขนาดตัวอย่าง โดยผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานในสำนักงาน Big 4 ใช้วิธีการเลือกรายการโดยเลือกจากรายการที่ X1, X2, X3... (เช่น 40, 80, 120...) มากที่สุด ซึ่งวิธีการเลือกดังกล่าวเป็นวิธีการเลือกตัวอย่างที่เป็นตัวแทนของประชากร รองลงมาคือการเลือกทุกรายการที่มีมูลค่าสูงกว่าที่กำหนด ส่วนผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานในสำนักงาน Non Big 4 ใช้วิธีการเลือกรายการโดยเลือกทุกรายการที่มีมูลค่าสูงกว่ากำหนดมากที่สุด ซึ่งอาจมองว่ารายการดังกล่าวมีนัยสำคัญต่อจำนวนเงิน รองลงมาคือการเลือกจากรายการที่ X1, X2, X3... ส่วนวิธีการกำหนดขนาดตัวอย่างที่ผู้สอบบัญชีใช้ในกลุ่ม Big 4 ใช้นั้นส่วนใหญ่จะใช้ทั้งวิธีการคำนวณทางสถิติ และการใช้ดุลยพินิจควบคู่กันมากที่สุด รองลงมาคือใช้ดุลยพินิจอย่างเดียวในการกำหนดขนาดตัวอย่าง ซึ่งต่างจากผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานในสำนักงาน Non Big 4 ที่ใช้ดุลยพินิจอย่างเดียวในการกำหนดขนาดตัวอย่างมากที่สุด รองลงมาคือใช้ทั้งวิธีการคำนวณทางสถิติ และการใช้ดุลยพินิจควบคู่กัน ซึ่งความแตกต่างในการใช้วิธีกำหนดขนาดตัวอย่างดังกล่าวอาจเป็นส่วนหนึ่งที่ทำให้เกิดความแตกต่างในการใช้ปัจจัยในการกำหนดขนาดตัวอย่าง ดังจะเห็นได้จากผลสรุปที่ 2.3 ซึ่งพบว่าผู้สอบบัญชีทั้งสองกลุ่มมีความแตกต่างในการใช้ปัจจัย 1. อัตราการเบี่ยงเบนจากวิธีการควบคุมที่ผู้สอบบัญชียอมรับได้ 2. อัตราการเบี่ยงเบนจากวิธีการควบคุมซึ่งผู้สอบบัญชีคาดว่าจะพบในประชากรที่ตรวจสอบ 3. ความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีจะสรุปได้ว่าความเสี่ยงจากการควบคุมอยู่ในระดับต่ำกว่าที่เป็นอยู่จริง และ 4. ความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีจะสรุปว่าไม่มีข้อผิดพลาดที่เป็นสาระสำคัญแต่ในข้อเท็จจริงมีข้อผิดพลาดที่เป็นสาระสำคัญ ซึ่งปัจจัยทั้ง 4 เป็นปัจจัยที่ใช้ในการกำหนดขนาดตัวอย่างทางสถิติ

จากการศึกษาและวิเคราะห์ข้อมูลของผู้สอบบัญชีทั้ง 2 กลุ่ม ซึ่งได้แก่ผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานในสำนักงานกลุ่ม Big 4 และผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานในสำนักงานกลุ่ม Non Big 4 พบว่า ปัจจัยที่มีผลต่อการกำหนดขนาดตัวอย่างในการสอบบัญชี มีดังนี้ ความเสี่ยงสืบเนื่อง, ความเสี่ยงจากการควบคุม ข้อผิดพลาดที่พบในงวดบัญชีก่อน การเปลี่ยนแปลงระบบบัญชี การเปลี่ยนแปลงนโยบายทางการบัญชี การเปลี่ยนแปลงผู้บริหาร การเป็นลูกค้ารายใหม่-เก่า การเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ การเปลี่ยนแปลงอัตราส่วนทางการเงิน ปริมาณรายการทางบัญชี(ประชากร) การนำไปรวมแกรมทางการตรวจสอบมาใช้ ต้นทุนที่ใช้ในการตรวจสอบ และระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ

จากการการวิเคราะห์ความแตกต่างในการใช้ปัจจัยพบว่า ประเภทของผู้สอบ บัญชีไม่มีผลต่อการใช้ปัจจัย ความเชื่อมั่นที่ผู้สอบบัญชีต้องการในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน ความเสี่ยงสืบเนื่อง ความเสี่ยงจากการควบคุม ข้อผิดพลาดที่ยอมรับได้ จำนวนเงินของข้อผิดพลาดที่ผู้สอบบัญชีคาดว่าจะพบในประชากรที่ตรวจสอบ ต้นทุนที่ใช้ในการตรวจสอบ ระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ ข้อผิดพลาดรวมทั้งรายการปรับปรุงในงวดบัญชีก่อน จำนวนหน่วยตัวอย่างในประชากร และการจัดกลุ่มประชากร ส่วนปัจจัยที่ผู้สอบบัญชีทั้ง 2 กลุ่มมีการใช้แตกต่างกันคือ อัตราการเบี่ยงเบนจากวิธีการควบคุมที่ผู้สอบบัญชียอมรับได้ อัตราการเบี่ยงเบนจากวิธีการควบคุมซึ่งผู้สอบบัญชีคาดว่าจะพบในประชากรที่ตรวจสอบ ความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีจะสรุปได้ว่าความเสี่ยงจากการควบคุมอยู่ในระดับต่ำกว่าที่เป็นอยู่จริง และความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีจะสรุปว่าไม่มีข้อผิดพลาดที่เป็นสาระสำคัญแต่ในข้อเท็จจริงมีข้อผิดพลาดที่เป็นสาระสำคัญ ซึ่งความแตกต่างในการใช้ปัจจัยดังกล่าว อาจเนื่องมาจากความแตกต่างของวิธีการเลือกรายการและวิธีการกำหนดขนาดตัวอย่างของผู้สอบบัญชีทั้งสองกลุ่ม

#### ข้อจำกัดของการวิจัย

เนื่องจากการวิจัยนี้ ได้ทำการศึกษาปัจจัยที่มีผลกระทบต่อการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการกำหนดขนาดตัวอย่างในการสอบบัญชี โดยใช้วิธีศึกษาจากตัวอย่างที่เลือกมาจากประชากร ซึ่งประชากรของการศึกษาได้จากรายชื่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ยินยอมให้เปิดเผยข้อมูลใน Web site ของกระทรวงพาณิชย์ และผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งเป็นผู้สอบบัญชีเพียงส่วนหนึ่งของผู้สอบบัญชีทั้งหมด ดังนั้นการศึกษาข้อมูลจากผู้สอบบัญชีกลุ่มอื่นอาจได้ผลลัพธ์ที่แตกต่างกัน และในส่วนของปัจจัยที่นำมาวิเคราะห์ ผู้วิจัยได้จากการศึกษาวรรณกรรมและการสัมภาษณ์ ซึ่งอาจมีปัจจัยอื่นที่เกี่ยวข้องต่อการกำหนดขนาดตัวอย่าง นอกเหนือจากปัจจัยที่ผู้วิจัยนำเสนอก็ได้

## ข้อเสนอแนะ

ผลจากการวิจัย ผู้ที่เกี่ยวข้องในวิชาชีพสอบบัญชีหรือผู้ที่สนใจสามารถนำมาใช้เป็นแนวทางหรือข้อพิจารณา เพื่อใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาวิชาชีพมีดังนี้

1. สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย และคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ควรจัดให้มีการอบรมพัฒนาความรู้เกี่ยวกับวิชาชีพให้กับผู้ประกอบการวิชาชีพสอบบัญชีในเรื่องที่เกี่ยวกับการพิจารณาความเหมาะสมของการกำหนดขนาดตัวอย่างในการปฏิบัติงานตรวจสอบ รวมทั้งปัจจัยที่ผู้สอบบัญชีควรให้ความสนใจในการกำหนดขนาดตัวอย่าง เพื่อให้ผู้สอบบัญชีนำความรู้ที่ได้รับมาประยุกต์กับงานตรวจสอบที่ปฏิบัติอยู่ เพื่อให้ผลงานของผู้สอบบัญชีมีมาตรฐานและรักษาคุณภาพของงานสอบบัญชี
2. สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย และคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ควรจัดให้มีการสัมมนาเกี่ยวกับแนวทางในการกำหนดขนาดตัวอย่างในการสอบบัญชี โดยอาจนำปัจจัยในการวิจัยครั้งนี้มาเป็นส่วนหนึ่งในการพิจารณา เพื่อสรุปหาปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดขนาดตัวอย่างและนำผลงานออกเผยแพร่ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีนำความรู้ที่ได้มาใช้ในการปฏิบัติงาน และจัดให้มีการแสดงความเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลต่อการกำหนดขนาดตัวอย่าง การแลกเปลี่ยนความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่ใช้ในการกำหนดขนาดตัวอย่างที่แตกต่างกันระหว่างผู้สอบบัญชีทั้ง 2 กลุ่ม เพื่อหาข้อสรุปร่วมกัน และลดความแตกต่างในการใช้ปัจจัยซึ่งจะทำให้ผลงานของผู้สอบบัญชีมีมาตรฐานเดียวกัน
3. ผู้สอบบัญชี จากผลการวิจัยความแตกต่างในการใช้ปัจจัยเพื่อกำหนดขนาดตัวอย่างของผู้สอบบัญชีทั้ง 2 กลุ่มพบว่า ผู้สอบบัญชีทั้ง 2 กลุ่มมีความแตกต่างในการใช้ปัจจัยดังนี้ 1) อัตราการเบี่ยงเบนจากวิธีการควบคุมที่ผู้สอบบัญชียอมรับได้ 2) อัตราการเบี่ยงเบนจากวิธีการควบคุมซึ่งผู้สอบบัญชีคาดว่าจะพบในประชากรที่ตรวจสอบ 3) ความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีจะสรุปได้ว่าความเสี่ยงจากการควบคุมอยู่ในระดับต่ำกว่าที่เป็นอยู่จริง 4) ความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีจะสรุปว่าไม่มีข้อผิดพลาดที่เป็นสาระสำคัญ แต่ในข้อเท็จจริงมีข้อผิดพลาดที่เป็นสาระสำคัญ ซึ่งปัจจัยดังกล่าวผู้สอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 มีสัดส่วนการใช้มากกว่าผู้สอบบัญชีในกลุ่ม Non Big 4 ซึ่งผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานในสำนักงาน Non Big 4 อาจนำผลของการวิจัยในส่วนนี้มาร่วมพิจารณาเพื่อใช้ในการกำหนดขนาดตัวอย่างต่อไป

4. ผู้ใช้ผลงานของผู้สอบบัญชี จะได้ทราบถึงปัจจัยที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการพิจารณาเพื่อกำหนดขนาดตัวอย่างในการสอบบัญชี เนื่องจากการกำหนดขนาดตัวอย่างที่เหมาะสมย่อมส่งผลทำให้ผลงานของผู้สอบบัญชีมีความน่าเชื่อถือ และมีคุณภาพตามมาตรฐาน อีกทั้งยังช่วยเพิ่มความเชื่อมั่นให้กับผู้ใช้ผลงานการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี ว่าผลงานดังกล่าวได้ผ่านการปฏิบัติตามมาตรฐาน

5. ผู้วิจัยในอนาคต ในการศึกษาครั้งนี้ได้ศึกษาจากตัวอย่างของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ยินยอมให้เปิดเผยข้อมูลใน Web site ของกระทรวงพาณิชย์ และผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งการศึกษาในอนาคตอาจศึกษาจากกลุ่มของผู้สอบบัญชีกลุ่มอื่นเพื่อเปรียบเทียบกับผลการวิจัยในครั้งนี้