

# บุพปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อผลการดำเนินงานของสำนักงานบัญชีในประเทศไทย

## Antecedents Factors Influencing the Performance of Accounting Firm in Thailand

ประนอม คำผา<sup>1</sup>

กิตติมา จิ่งสูวดี<sup>2</sup>

อัยรดา พรเจริญ<sup>3</sup>

### บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์ 1) เพื่อศึกษาความสัมพันธ์เชิงสาเหตุของปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อผลการดำเนินงานของสำนักงานบัญชีในประเทศไทย และ 2) เพื่อตรวจสอบความสอดคล้องของรูปแบบความสัมพันธ์เชิงสาเหตุ กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัย คือ หัวหน้าสำนักงานบัญชีจำนวน 425 คน ได้มาจากการสุ่มตัวอย่างแบบเป็นระบบ เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยเป็นแบบสอบถาม สถิติที่ใช้ในการวิจัย คือ ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และการวิเคราะห์รูปแบบความสัมพันธ์เชิงโครงสร้าง

ผลการวิจัยพบว่า ปัจจัยแฝงที่มีอิทธิพลต่อผลการดำเนินงานของสำนักงานบัญชี จำนวน 4 ตัวแปร ได้แก่ ตัวแปรภาวะผู้นำแบบแลกเปลี่ยน ตัวแปรภาวะผู้นำการเปลี่ยนแปลง ตัวแปรองค์การแห่งการเรียนรู้ และตัวแปรการจัดการคุณภาพ โดยปัจจัยที่มีอิทธิพลทางตรงต่อผลการดำเนินงานของสำนักงานบัญชี สูงที่สุด คือ ปัจจัยด้านการจัดการคุณภาพ ส่วนปัจจัยที่มีอิทธิพลทางอ้อมสูงที่สุด คือ ปัจจัยองค์การแห่งการเรียนรู้ ปัจจัยที่มีอิทธิพลรวมสูงที่สุด คือ ปัจจัยการจัดการคุณภาพ และผลการตรวจสอบความสอดคล้องของรูปแบบความสัมพันธ์เชิงสาเหตุ พบว่า รูปแบบมีความสอดคล้องกลมกลืนกับข้อมูลเชิงประจักษ์โดยมีค่า  $\chi^2 = 218.071$ ,  $df = 198$ ,  $\chi^2/df = 1.101$ ,  $P\text{-value} = .156$ ,  $GFI = .957$ ,  $CFI = .984$ ,  $RMSEA = .015$  เมื่อพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์การพยากรณ์ พบว่า มีค่าระหว่าง .359 ถึง .815 โดยปัจจัยการจัดการคุณภาพมีค่าสัมประสิทธิ์การพยากรณ์มากที่สุด และปัจจัยแฝงแต่ละตัวร่วมกันพยากรณ์รูปแบบความสัมพันธ์เชิงสาเหตุได้ร้อยละ 46.9

**คำสำคัญ:** ภาวะผู้นำแบบแลกเปลี่ยน ภาวะผู้นำการเปลี่ยนแปลง องค์การแห่งการเรียนรู้ การจัดการคุณภาพ ผลการดำเนินงาน สำนักงานบัญชี

<sup>1</sup> คณะบริหารธุรกิจและการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏอุบลราชธานี email: pranorm\_k@hotmail.com

<sup>2</sup> คณะบริหารธุรกิจและการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏอุบลราชธานี

<sup>3</sup> คณะบริหารธุรกิจและการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏอุบลราชธานี

## Abstract

The objectives of the research were to : 1) study the causal relationship of the factors that influence the performance of accounting firms in Thailand; and 2) examine the congruence of the developed model. The samples used were 425 chiefs of accounting offices. The systematic random sampling method was employed to select the samples. A questionnaire was developed and used to collect the data. The statistics used in this research is confirmatory structural model analysis.

The findings of the research are as follows: 1) There were four factors, namely transactional leadership, transformational leadership, learning organization and quality management that influenced the performance of accounting firms. 2) Quality management had the highest direct influence while learning organization had the highest indirect influence. Quality management showed the highest total influence on performance. 3) The developed causal relationship model conformed to the empirical data with  $\chi^2 = 218.071$ ,  $df = 198$ ,  $\chi^2/df = 1.101$ , P-value = .156, GFI = .957, CFI = .984, RMSEA = .015. The standardized coefficient of antecedent factors ranged from .359 to .815 and quality management showed the highest coefficient. The latent factors predicted the causal relationship model at 46.9 percent.

**Keywords:** Transactional, Transformational, Learning organization, Quality management, Performance, Accounting firms

## บทนำ

สำนักงานบัญชีเป็นธุรกิจที่สนับสนุนการดำเนินงานของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (Small and Medium Enterprises : SMEs) มีบทบาทในการเป็นผู้ให้บริการ (Outsourcer) เกี่ยวกับการจัดทำบัญชีและภาษีตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 และประมวลรัษฎากร รวมถึงงานเกี่ยวเนื่องอื่น เช่น การจดทะเบียนธุรกิจ การตรวจสอบบัญชี การวางระบบบัญชี การเป็นที่ปรึกษาบัญชีและภาษีอากร จากลักษณะงานดังกล่าวแสดงให้เห็นว่า งานของสำนักงานบัญชีเป็นงานให้บริการที่ต้องใช้ความสามารถของบุคลากรอย่างสูงในการปฏิบัติงาน ภายใต้มาตรฐานและจรรยาบรรณวิชาชีพที่เกี่ยวข้อง SMEs สามารถเลือกใช้บริการการจัดทำบัญชีได้จากผู้ทำบัญชีอิสระหรือสำนักงานบัญชี ซึ่งสำนักงานบัญชีบางแห่งได้รับการรับรองคุณภาพ หรือบางแห่งที่ยังไม่ได้รับการรับรองคุณภาพ แต่สามารถปฏิบัติงานให้บริการทางการบัญชี ได้ตามกฎหมาย จึงเป็นทางเลือกในการใช้บริการทางด้านบัญชีของ SMEs ที่จะเลือกใช้บริการทางด้านบัญชีตามปริมาณงาน คุณภาพ ราคาที่เหมาะสมกับธุรกิจ แต่หากมองถึงความพยายามนำเสนอความแตกต่างของการให้บริการของผู้ประกอบธุรกิจสำนักงานบัญชีก็สามารถอธิบายได้ว่า ความแตกต่าง

นั้นถูกนำเสนอเพื่อให้ธุรกิจของตนเองมีความได้เปรียบทางการแข่งขัน อันจะทำให้ธุรกิจสามารถให้บริการที่มีคุณภาพในราคาเหมาะสม และสามารถดำรงอยู่ได้อย่างยั่งยืน กอปรกับประเทศไทยได้เข้าสู่ประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน และบริการด้านการบัญชีเป็นวิชาชีพสาขาหนึ่งซึ่งอาเซียนได้ลงนามในข้อตกลงยอมรับร่วมของคุณสมบัตินักวิชาชีพของอาเซียนแล้ว จึงเป็นโอกาสของสำนักงานบัญชีที่จะขยายธุรกิจสู่ต่างประเทศ โดยเฉพาะประเทศในกลุ่มอาเซียน และเป็นภัยคุกคามต่อสำนักงานบัญชีที่ไม่ปรับปรุงคุณภาพการให้บริการเนื่องจากคู่แข่งที่เป็นสำนักงานบัญชีจากต่างประเทศหรือคู่แข่งที่อยู่ต่างพื้นที่จะสามารถให้บริการทางวิชาชีพบัญชีได้โดยสะดวกเนื่องจากความพร้อมด้านเทคโนโลยีที่ก้าวหน้าอย่างรวดเร็วในปัจจุบัน

จากการศึกษาแนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ชี้ให้เห็นว่า สารสนเทศที่ได้จากการวัดผลการดำเนินงานเป็นหัวใจสำคัญของกระบวนการบริหารจัดการที่ช่วยวัดประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการดำเนินงาน (Bititci, Carrie and Mcdevitt, 1997 : 522 - 534) และเพื่อให้องค์การทราบตำแหน่งสถานะของตนอย่างชัดเจน หรือเปรียบเทียบกับคู่แข่งเพื่อการปรับปรุงตนเองให้ดีขึ้น ขณะที่ Hegazy and Tawfik (2015 : 395) ศึกษากระบวนการวัดผลการดำเนินงานของบริษัทตรวจสอบบัญชี โดยใช้รูปแบบการวัดผลการดำเนินงานแบบดุลยภาพ ให้ทัศนะว่า การวัดผลการดำเนินงานของบริษัทตรวจสอบบัญชีควรให้ความสำคัญกับการวัดเชิงคุณภาพ การเรียนรู้และการเติบโต และกระบวนการภายในมากกว่าการวัดในด้านการเงิน

ปัจจัยภาวะผู้นำเป็นปัจจัยหนึ่งที่มีผลต่อความสำเร็จขององค์การ โดยผู้นำองค์การจำเป็นต้องมีภาวะผู้นำที่สามารถประสานประโยชน์ระหว่างผู้มีส่วนเกี่ยวข้องทั้งหลายเพื่อให้การดำเนินงานเป็นไปในทิศทางเดียวกัน อันจะเป็นการนำองค์การไปสู่เป้าหมายที่กำหนดไว้ ปัจจุบันการศึกษาภาวะผู้นำตามทฤษฎีภาวะผู้นำการเปลี่ยนแปลง (Transformational Leadership Theory) เป็นทฤษฎีที่นำมาใช้และสามารถนำมาอธิบายถึงการบริหารการเปลี่ยนแปลงในองค์การได้มากที่สุด (Beer, 2010 : 151) ส่งผลกระทบอย่างหลากหลายในทางบวก ไม่ว่าจะเป็นผลกระทบต่อการทำงาน และความพึงพอใจของพนักงาน และผลกระทบต่อประสิทธิภาพในการทำงาน (Brown, et al. 1996 : 235 - 255) ส่งผลให้ทฤษฎีดังกล่าวได้รับการยอมรับและถูกนำไปประยุกต์ใช้ในการปฏิบัติอย่างกว้างขวาง โดยเฉพาะในลักษณะการประยุกต์ใช้ร่วมกับภาวะผู้นำแบบแลกเปลี่ยน (Transactional Leadership) (Tauber, 2012 : 11)

นอกจากนี้ยังพบความสัมพันธ์ระหว่างองค์การแห่งเรียนรู้กับการจัดการคุณภาพ (Nilsson, Johnson and Gustafsson, 2001 : 5 - 27) และผลการดำเนินงานขององค์การ (Suliyanto, 2012 : 134 - 145) ซึ่งสะท้อนให้เห็นว่า เมื่อผู้นำซึ่งเป็นผู้ชี้ทิศทางขององค์การให้ความสำคัญกับการปรับเปลี่ยนองค์การให้เป็นองค์การแห่งการเรียนรู้ (นภวรรณ คณานุกรักษ์, 2554 : 123 - 133; Suliyanto, 2012 : 134 - 145) ทำให้เกิดการเรียนรู้ในทุกระดับขององค์การอย่างต่อเนื่อง มีความจำเป็นมากสำหรับการดำเนินงานของสำนักงานบัญชีในปัจจุบัน และส่งผลต่อคุณภาพการให้บริการทางบัญชีภายใต้ข้อกำหนดของจรรยาบรรณวิชาชีพต่อผู้ไ้รายงานทางการเงินทุกฝ่ายทั้งลูกค้า และองค์การภาครัฐที่มีหน้าที่กำกับดูแลการดำเนินธุรกิจของกิจการ รวมถึงเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันอันจะส่งผลต่อประสิทธิภาพในการดำเนินงาน

จากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง พบว่า มีปัจจัยที่ส่งผลต่อการดำเนินงานของธุรกิจหลายปัจจัย แต่เมื่อพิจารณาถึงความสอดคล้องกับลักษณะการดำเนินงานของสำนักงานบัญชีที่เป็นธุรกิจให้บริการทางบัญชีเพื่อสร้างความเชื่อมั่นต่อผู้ใช้รายงานทางการเงิน และเป็นวิชาชีพที่ต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพที่มีการแข่งขันสูงขึ้นเนื่องจากมีผู้ประกอบการธุรกิจสำนักงานบัญชีจำนวนมาก และมีแนวโน้มเพิ่มขึ้นมากกว่าจำนวนของธุรกิจที่มีหน้าที่จัดทำบัญชีตามกฎหมายที่เกี่ยวข้อง จึงประยุกต์ข้อค้นพบจากแนวคิดทฤษฎี และงานวิจัยในเรื่องที่เกี่ยวข้องเพื่อศึกษาความสัมพันธ์เชิงสาเหตุระหว่างภาวะผู้นำ องค์การแห่งการเรียนรู้ และการจัดการคุณภาพ ที่มีอิทธิพลต่อผลการดำเนินการของสำนักงานบัญชีในประเทศไทย ซึ่งคาดหวังว่าจะเป็นประโยชน์ต่อผู้ประกอบการสำนักงานบัญชีในการมุ่งปรับปรุง เปลี่ยนแปลงการดำเนินงานให้เข้าสู่มาตรฐานสากล เพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขัน และประสบความสำเร็จได้อย่างยั่งยืน

### วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาความสัมพันธ์เชิงสาเหตุของปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อผลการดำเนินงานของสำนักงานบัญชีในประเทศไทย
2. เพื่อตรวจสอบความสอดคล้องของรูปแบบความสัมพันธ์เชิงสาเหตุของปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อผลการดำเนินงานของสำนักงานบัญชีในประเทศไทย

### ประโยชน์ของการวิจัย

ผลการวิจัยนี้ ได้ความรู้เกี่ยวกับปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อผลการดำเนินงานของสำนักงานบัญชีในประเทศไทย ซึ่งสามารถนำไปพัฒนา ปรับปรุงระบบและกลไกการดำเนินงานของสำนักงานบัญชีให้สามารถส่งมอบคุณภาพการบริการทางด้านบัญชีได้อย่างมีประสิทธิภาพ มีมาตรฐาน และสามารถดำรงอยู่ได้อย่างยั่งยืน โดยหัวหน้าสำนักงานบัญชีอาจจำเป็นต้องใช้ภาวะผู้นำแบบแลกเปลี่ยนและภาวะผู้นำการเปลี่ยนแปลงร่วมกัน เพื่อทำให้สำนักงานบัญชีเป็นองค์การแห่งการเรียนรู้ที่จะช่วยเพิ่มคุณภาพการให้บริการ และเป็นประโยชน์ต่อหน่วยงานที่เกี่ยวข้องในการส่งเสริม สนับสนุนการดำเนินงานของธุรกิจสำนักงานบัญชีให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

### สมมติฐานของการวิจัย

สมมติฐานข้อที่ 1 ภาวะผู้นำแบบแลกเปลี่ยนมีอิทธิพลทางตรงและทางอ้อมต่อผลการดำเนินงานของสำนักงานบัญชีในประเทศไทย

สมมติฐานข้อที่ 2 ภาวะผู้นำการเปลี่ยนแปลงมีอิทธิพลทางตรงและทางอ้อมต่อผลการดำเนินงานของสำนักงานบัญชีในประเทศไทย

สมมติฐานข้อที่ 3 องค์การแห่งการเรียนรู้มีอิทธิพลทางตรงและทางอ้อมต่อผลการดำเนินงานของสำนักงานบัญชีในประเทศไทย

สมมติฐานข้อที่ 4 การจัดการคุณภาพมีอิทธิพลทางตรงต่อผลการดำเนินงานของสำนักงานบัญชีในประเทศไทย

## ขอบเขตของการวิจัย

### ขอบเขตด้านเนื้อหา

การศึกษาค้นคว้าครั้งนี้ใช้แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อผลการดำเนินงานขององค์กร ประกอบด้วย

1. ตัวแปรภาวะผู้นำ (Leadership) ตามทฤษฎีรูปแบบภาวะผู้นำแบบเต็มพิสัย ของ Bass (1990 : 19 - 31) ที่อธิบายว่า พฤติกรรมของผู้นำแบ่งเป็น 2 แบบ คือ ภาวะผู้นำแบบแลกเปลี่ยน (Transactional : TRS) ประกอบด้วย การให้รางวัลตามสถานการณ์ การบริหารแบบวางเฉยเชิงรุก การบริหารแบบวางเฉยเชิงรับ และภาวะผู้นำการเปลี่ยนแปลง (Transformational : TRF) ประกอบด้วย การมีอิทธิพลอย่างมีอุดมการณ์ การสร้างแรงบันดาลใจ การกระตุ้นทางปัญญา และการคำนึงถึงความเป็นปัจเจกบุคคล
2. ตัวแปรองค์การแห่งการเรียนรู้ (Learning Organization : LO) ตามแนวคิดของ Marquardt (1996 : 11) กล่าวว่า องค์การส่วนใหญ่มีความตระหนักและเห็นความสำคัญในการพัฒนาองค์การให้เป็นองค์การแห่งการเรียนรู้ที่ประกอบด้วยระบบย่อย 5 ระบบ คือ ระบบย่อยด้านการเรียนรู้ ระบบย่อยด้านองค์การ ระบบย่อยด้านคน ระบบย่อยด้านความรู้ และระบบย่อยด้านเทคโนโลยี
3. ตัวแปรการจัดการคุณภาพ (Quality Management : QM) ตามแนวคิดของระบบการจัดการคุณภาพตามมาตรฐานสากล (International Organization for Standardization : ISO) และแนวคิดมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ (Thai Standard on Quality Control : TSQC) โดยใช้หลักการการจัดการคุณภาพ ประกอบด้วย การมุ่งเน้นลูกค้า ภาวะผู้นำ การสร้างความผูกพันของบุคลากร การใช้วิธีกระบวนการ การปรับปรุง การตัดสินใจโดยยึดหลักฐานเป็นฐาน และการจัดการความสัมพันธ์
4. ตัวแปรผลการดำเนินงาน (Performance : P) ตามแนวคิดการวัดผลงานแบบดุลยภาพของ Kaplan and Norton (1996 : 75 - 85) ประกอบด้วยผลการดำเนินงานด้านการเงิน ด้านลูกค้า ด้านกระบวนการภายใน และด้านการเรียนรู้และเติบโต

### ขอบเขตด้านระยะเวลา

การศึกษาค้นคว้าครั้งนี้ดำเนินการเก็บรวบรวมข้อมูลระหว่างเดือนธันวาคม 2560 - มกราคม 2561

## วิธีดำเนินการวิจัย

### ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรที่ใช้ในการศึกษาค้นคว้าครั้งนี้ คือ หัวหน้าสำนักงาน หรือผู้เป็นเจ้าของ หรือผู้เป็นหุ้นส่วน หรือ

เป็นกรรมการของธุรกิจสำนักงานบัญชีที่จดทะเบียนนิติบุคคลในประเทศไทย จำนวน 3,322 คน (กรมพัฒนาธุรกิจการค้า 2559 : ไม่ปรากฏเลขหน้า) กำหนดขนาดกลุ่มตัวอย่างตามจำนวนพหามิเตอร์อิสระที่ต้องการประมาณค่า ได้จำนวนกลุ่มตัวอย่าง 425 คน โดยสุ่มตัวอย่างแบบเป็นระบบ (Systematic Random Sampling)

### เครื่องมือที่ใช้ในการรวบรวมข้อมูล

เครื่องมือในการวิจัยครั้งนี้ คือ แบบสอบถาม เพื่อใช้สำหรับสอบถามหัวหน้าสำนักงานบัญชี โดยสอบถามเกี่ยวกับตัวแปรที่มีอิทธิพลต่อผลการดำเนินงานของสำนักงานบัญชี ซึ่งประกอบด้วยภาวะผู้นำแบบแลกเปลี่ยน ภาวะผู้นำการเปลี่ยนแปลง องค์การแห่งการเรียนรู้ การจัดการคุณภาพ และผลการดำเนินงานของสำนักงานบัญชีในประเทศไทย เป็นมาตราประเมินค่า (Rating Scale) 5 ระดับ

การหาคุณภาพของเครื่องมือ ผู้วิจัยได้ทำการหาค่าความเที่ยงตรง (Validity) และความเชื่อถือได้ (Reliability) ของแบบสอบถาม การหาค่าความเที่ยงตรงโดยการทดสอบคุณภาพเครื่องมือแบบสอบถาม โดยผู้เชี่ยวชาญ จำนวน 5 ท่าน ตามเทคนิค Index of Item Objective Congruence (IOC) โดยข้อคำถามทุกข้อมีค่า IOC มากกว่า 0.5 (Rovinelli and Hambleton, 1977 : 49 - 60) สำหรับการหาค่าความเชื่อมั่น มีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา ( $\alpha$ -Coefficient) ของตัวแปรทั้ง 5 ตัวแปร ระหว่าง .60 - .83

### การเก็บรวบรวมข้อมูล

เก็บรวบรวมข้อมูล จาก 2 ช่องทาง คือ ส่งแบบสอบถามและตอบกลับทางไปรษณีย์ และแบบสอบถามออนไลน์โดยใช้ Google Form โดยโทรศัพท์ขอความอนุเคราะห์ในการตอบแบบสอบถาม จนกระทั่งได้รับแบบสอบถามครบตามจำนวนที่กำหนด

### การวิเคราะห์ข้อมูล

สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล คือ สถิติเชิงพรรณนาและสถิติอนุมานเพื่อทดสอบสมมติฐาน ประกอบด้วยการวิเคราะห์เส้นทางอิทธิพลเชิงสาเหตุ (Path Analysis) การศึกษาความสัมพันธ์เชิงสาเหตุของปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อผลการดำเนินงานของสำนักงานบัญชีในประเทศไทย โดยใช้การวิเคราะห์องค์ประกอบ (Factor Analysis) และการวิเคราะห์โมเดลสมการโครงสร้าง

### สรุปผลการวิจัย

ผลการวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยันของโมเดลการวัด 1) ด้านภาวะผู้นำแบบแลกเปลี่ยน วัดด้วยตัวแปรสังเกต 4 ตัวแปร ค่าน้ำหนักตัวแปรสังเกตที่มีค่าสูงที่สุด คือ ความคาดหวังเกี่ยวกับผลลัพธ์ (ER) รองลงมา ได้แก่ การส่งเสริมบุคลากรให้ปฏิบัติงานได้ตามมาตรฐาน (ECS) การกำหนดมาตรฐานในการปฏิบัติงาน (IWS) และการติดตามและประเมินผลการปฏิบัติงาน (RM) ตามลำดับ 2) ด้านภาวะผู้นำการเปลี่ยนแปลง วัดด้วยตัวแปรสังเกต 5 ตัวแปร ค่าน้ำหนักองค์ประกอบที่มีค่าสูงที่สุด คือ การส่งเสริมให้บุคลากรมีส่วนร่วมในการตัดสินใจ (PD) และการจัดกิจกรรมเพื่อเสริมสร้างความร่วมมือในการทำงาน (TCP) รองลงมา ได้แก่ การให้ความสำคัญกับผลประโยชน์ร่วมกับผู้มีส่วนเกี่ยวข้อง (SB) การสนับสนุนความคิดใหม่เพื่อการพัฒนา (NI) และการให้ความสำคัญกับการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพ (EMC) ตามลำดับ 3) ด้านองค์การแห่งการเรียนรู้ วัดด้วยตัวแปรสังเกต 5 ตัวแปร ค่าน้ำหนักองค์ประกอบที่มีค่าสูงที่สุด คือ

การจัดการความรู้ (KM) รองลงมา ได้แก่ การเสริมพลังอำนาจบุคคล (PE) การปรับเปลี่ยนองค์การ (OT) การเรียนรู้ของบุคคล (IL) และวิสัยทัศน์และการตัดสินใจบนพื้นฐานสารสนเทศ (V & IBD) ตามลำดับ 4) ด้านการจัดการคุณภาพ วัดด้วยตัวแปรสังเกต 6 ตัวแปร ค่าน้ำหนักองค์ประกอบที่มีค่าสูงที่สุด คือ การปรับปรุงคุณภาพ (QI) รองลงมา ได้แก่ การมุ่งเน้นลูกค้า (CF) นโยบายคุณภาพและสิ่งสนับสนุน (QO & S) การรับงานและผลลัพธ์ (JA & O) ระบบงานภายใน (IS) และการมุ่งคุณภาพ (QF) ตามลำดับ 5) ด้านผลการดำเนินงาน วัดด้วยตัวแปรสังเกต 3 ตัวแปร ค่าน้ำหนักองค์ประกอบที่มีค่าสูงที่สุด คือ ด้านลูกค้า (C) รองลงมา ได้แก่ ด้านการเรียนรู้และเติบโต (LG) และด้านการเงิน (F) ตามลำดับ

ผลการศึกษาความสัมพันธ์เชิงสาเหตุของปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อผลการดำเนินงานของสำนักงานบัญชีในประเทศไทย และผลการตรวจสอบความสอดคล้องกลมกลืนของโมเดลกับข้อมูลเชิงประจักษ์ของปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อผลการดำเนินงานของสำนักงานบัญชีในประเทศไทย พบว่า โมเดลเชิงสาเหตุของปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อผลการดำเนินงานของสำนักงานบัญชีในประเทศไทยที่ผู้วิจัยพัฒนาขึ้นไม่สอดคล้องกลมกลืนกับข้อมูลเชิงประจักษ์ ผู้วิจัยดำเนินการปรับโมเดลโดยพิจารณาความเป็นไปได้ในเชิงทฤษฎี และอาศัยดัชนีปรับโมเดล พบว่า โมเดลมีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ และเมื่อทดสอบค่าสัมประสิทธิ์เส้นทางของปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อผลการดำเนินงานของสำนักงานบัญชีในประเทศไทย และตรวจสอบความสอดคล้องของโมเดลกับข้อมูลเชิงประจักษ์ ผลการวิเคราะห์แสดงดังตารางที่ 1

**ตารางที่ 1** ผลการทดสอบค่าสัมประสิทธิ์เส้นทางของตัวแปรต่อปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อผลการดำเนินงานของสำนักงานบัญชีไทย และตรวจสอบความสอดคล้องของโมเดลกับข้อมูลเชิงประจักษ์

ตัวแปรสาเหตุ	ตัวแปรผล	STDYX	S.E.	Z-test	p	R <sup>2</sup>
ภาวะผู้นำแบบแลกเปลี่ยน	ผลการดำเนินงาน	.534**	.341	3.064	.002	.469
ภาวะผู้นำการเปลี่ยนแปลง		-.192	.148	-1.611	.107	
องค์การแห่งการเรียนรู้		-.913	.784	-1.941	.052	
การจัดการคุณภาพ		.949*	.469	2.045	.041	
ภาวะผู้นำแบบแลกเปลี่ยน	การจัดการคุณภาพ	.128	.179	1.379	.168	.815
ภาวะผู้นำการเปลี่ยนแปลง		.040	.097	.512	.609	
องค์การแห่งการเรียนรู้		.807***	.326	4.088	.000	
ภาวะผู้นำแบบแลกเปลี่ยน	องค์การแห่งการเรียนรู้	.405***	.138	3.439	.000	.359
ภาวะผู้นำการเปลี่ยนแปลง		.296**	.072	3.078	.002	

$\chi^2 = 218.071$ ,  $df = 198$ ,  $\chi^2/df = 1.101$ , P-value = .156, GFI = .957, CFI = .984, RMSEA = .015

สรุปผลการทดสอบค่าสัมประสิทธิ์เส้นทางของปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อผลการดำเนินงานของสำนักงานบัญชีในประเทศไทย พบว่า

1. ค่าสัมประสิทธิ์เส้นทางมีค่าระหว่าง .296 ถึง .949 โดยปัจจัยด้านการจัดการคุณภาพมีค่า

สัมประสิทธิ์เส้นทางมากที่สุด ปัจจัยด้านภาวะผู้นำการเปลี่ยนแปลงมีค่าสัมประสิทธิ์เส้นทางน้อยที่สุด ขณะที่ปัจจัยด้านภาวะผู้นำการเปลี่ยนแปลง และปัจจัยด้านองค์การแห่งการเรียนรู้ ค่าสัมประสิทธิ์เส้นทางไม่มีนัยสำคัญทางสถิติต่อปัจจัยผลการดำเนินงานของสำนักงานบัญชีในประเทศไทย

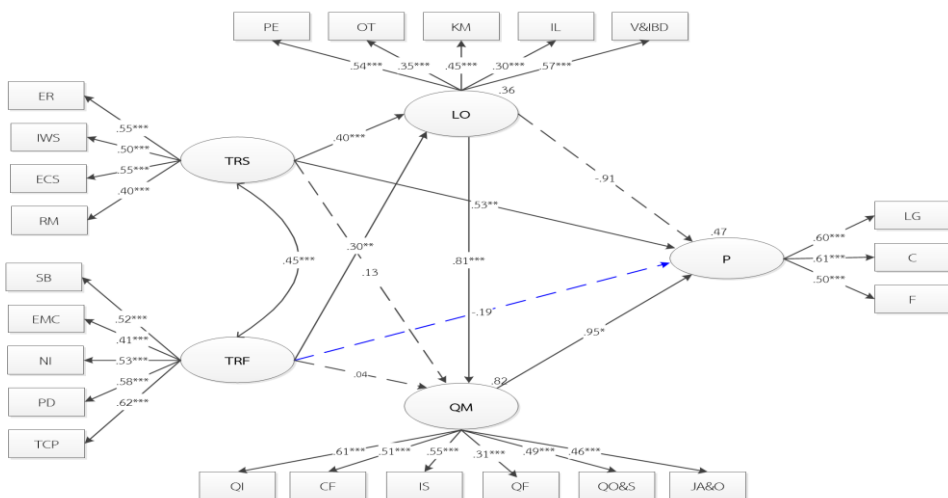
2. ปัจจัยด้านองค์การแห่งการเรียนรู้ มีค่าสัมประสิทธิ์เส้นทางต่อปัจจัยด้านการจัดการคุณภาพเท่ากับ .807 อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ส่วนปัจจัยด้านภาวะผู้นำแบบแลกเปลี่ยน และปัจจัยด้านภาวะผู้นำการเปลี่ยนแปลง ค่าสัมประสิทธิ์เส้นทางไม่มีนัยสำคัญทางสถิติต่อปัจจัยด้านการจัดการคุณภาพ

3. ปัจจัยด้านภาวะผู้นำแบบแลกเปลี่ยน และปัจจัยด้านภาวะผู้นำการเปลี่ยนแปลงมีค่าสัมประสิทธิ์เส้นทาง อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติต่อปัจจัยด้านองค์การแห่งการเรียนรู้ โดยมีค่าสัมประสิทธิ์เส้นทาง เท่ากับ .405 และ .296 ตามลำดับ

4. เมื่อพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์การพยากรณ์ พบว่า มีค่าสัมประสิทธิ์การพยากรณ์ ระหว่าง .359 ถึง .815 โดยปัจจัยด้านการจัดการคุณภาพมีค่าสัมประสิทธิ์การพยากรณ์มากที่สุด และปัจจัยด้านองค์การแห่งการเรียนรู้มีค่าสัมประสิทธิ์การพยากรณ์น้อยที่สุด และปัจจัยแฝงแต่ละตัวสามารถพยากรณ์รูปแบบความสัมพันธ์เชิงสาเหตุของปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อผลการดำเนินงานของสำนักงานบัญชีไทยได้ร้อยละ 46.9

5. เมื่อพิจารณาความสอดคล้องกลมกลืนกับข้อมูลเชิงประจักษ์ พบว่า สัดส่วนระหว่างค่าไคสแควร์กับระดับองศาอิสระมีค่า 1.101 ซึ่งน้อยกว่า 2 ดัชนีวัดความกลมกลืน (CFI) มีค่า .984 ซึ่งมากกว่า .95 ดัชนีวัดระดับความเหมาะสมพอดีไม่อิงเกณฑ์ (TLI) มีค่า .979 ซึ่งมากกว่า .95 ดัชนีค่าความคลาดเคลื่อน ในการประมาณค่าพารามิเตอร์ (RMSEA) มีค่า .015 ซึ่งน้อยกว่า .05 (กัลยา วานิชย์บัญชา, 2556 : 108 - 116) ดังนั้นจึงสรุปได้ว่า รูปแบบความสัมพันธ์เชิงสาเหตุของปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อผลการดำเนินงานของสำนักงานบัญชีไทยมีความสอดคล้องกลมกลืนกับข้อมูลเชิงประจักษ์ สามารถวาดเป็นภาพได้ดังภาพที่ 1

ภาพที่ 1 รูปแบบความสัมพันธ์เชิงสาเหตุของปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อผลการดำเนินงานของสำนักงานบัญชีไทย





ผลการตรวจสอบอิทธิพลทางตรง อิทธิพลทางอ้อม และอิทธิพลรวมของปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อผลการดำเนินงานของสำนักงานบัญชีไทย พบว่า

1. ปัจจัยด้านภาวะผู้นำแบบแลกเปลี่ยนมีอิทธิพลทางตรง ทางอ้อม และอิทธิพลรวม ต่อผลการดำเนินงานของสำนักงานบัญชีไทย โดยมีอิทธิพลทางตรง (ขนาดอิทธิพล .534) มีอิทธิพลทางอ้อม 2 เส้นทาง คือ 1) ส่งผ่านตัวแปรการจัดการ และ 2) ส่งผ่านตัวแปรองค์การแห่งการเรียนรู้ และการจัดการคุณภาพ (ขนาดอิทธิพล .062) และมีอิทธิพลรวม (ขนาดอิทธิพล .596) เป็นไปตามสมมติฐานการวิจัยข้อ 1
2. ปัจจัยด้านภาวะผู้นำการเปลี่ยนแปลงไม่มีอิทธิพลทางตรงต่อผลการดำเนินงานของสำนักงานบัญชีไทย แต่มีอิทธิพลทางอ้อมต่อผลการดำเนินงานของสำนักงานบัญชีไทยผ่านตัวแปรองค์การแห่งการเรียนรู้ และตัวแปรการจัดการคุณภาพ (ขนาดอิทธิพล .227) และมีอิทธิพลรวม (ขนาดอิทธิพล -.197) ไม่เป็นไปตามสมมติฐานการวิจัยข้อ 2
3. ปัจจัยด้านองค์การแห่งการเรียนรู้ไม่มีอิทธิพลทางตรงต่อผลการดำเนินงานของสำนักงานบัญชีไทย แต่มีอิทธิพลทางอ้อมต่อผลการดำเนินงานของสำนักงานบัญชีไทยผ่านตัวแปรการจัดการคุณภาพ (ขนาดอิทธิพล .766) และมีอิทธิพลรวม (ขนาดอิทธิพล -.147) ไม่เป็นไปตามสมมติฐานการวิจัยข้อ 3
4. ปัจจัยด้านการจัดการคุณภาพมีอิทธิพลทางตรงต่อผลการดำเนินงานของสำนักงานบัญชีไทย (ขนาดอิทธิพล .949) และมีอิทธิพลรวม (ขนาดอิทธิพล .949) เป็นไปตามสมมติฐานการวิจัยข้อ 4

#### การอภิปรายผล

1. ปัจจัยเชิงสาเหตุด้านภาวะผู้นำแบบแลกเปลี่ยน มีอิทธิพลทางตรงและทางอ้อมผ่านปัจจัยองค์การแห่งการเรียนรู้และปัจจัยด้านการจัดการคุณภาพต่อผลการดำเนินงานของสำนักงานบัญชีในประเทศไทย อาจเนื่องมาจากลักษณะงานของสำนักงานบัญชีเป็นงานวิชาชีพที่ต้องปฏิบัติงานภายใต้กฎหมายระเบียบ ข้อบังคับ และถูกคาดหวังต่อความเชื่อมั่นในการให้บริการที่มีคุณภาพ ในขณะที่เดียวกันสำนักงานบัญชีส่วนใหญ่ในประเทศไทยเป็นองค์การขนาดเล็ก มีโครงสร้างองค์การไม่ซับซ้อน บุคลากรในสำนักงานบัญชีอาจยังมีความชำนาญในการปฏิบัติงานทางบัญชีน้อยกว่าหัวหน้าสำนักงานบัญชี ทำให้หัวหน้าสำนักงานบัญชีต้องแสดงความเป็นผู้นำที่มีพฤติกรรมสอดคล้องกับลักษณะของภาวะผู้นำแบบแลกเปลี่ยน เพื่อมุ่งหวังต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน และส่งอิทธิพลทางตรงต่อผลการดำเนินงานได้โดยไม่ต้องผ่านตัวแปรอื่น สอดคล้องกับ Obiwuru, et al. (2011 : 100 - 111) ศึกษาพบว่า ภาวะผู้นำแบบแลกเปลี่ยนมีอิทธิพลทางบวกต่อผลการดำเนินงานอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ และสอดคล้องกับ Ignacio, et al. (2012 : 28 - 51) แสดงให้เห็นว่าองค์การที่มีขนาดเล็กและซับซ้อนน้อยกว่าจะได้รับประโยชน์จากความเป็นผู้นำแบบแลกเปลี่ยนมากขึ้น

2. ปัจจัยเชิงสาเหตุด้านภาวะผู้นำการเปลี่ยนแปลง ไม่มีอิทธิพลทางตรง แต่มีอิทธิพลทางอ้อมผ่านตัวแปรองค์การแห่งการเรียนรู้ และตัวแปรการจัดการคุณภาพ อาจเนื่องมาจากสำนักงานบัญชีเป็นกิจการขนาดเล็ก มีบุคลากรประจำจำนวนไม่มาก และงานที่ปฏิบัติมีลักษณะเป็นงานที่ทำเป็นกิจวัตร (Routine) จึงทำให้ภาวะผู้นำการเปลี่ยนแปลงเป็นเพียงภาวะที่ช่วยเสริมหรือใช้ร่วมกับภาวะผู้นำแบบแลกเปลี่ยนเพื่อพัฒนาสำนักงานบัญชีให้เป็นองค์การแห่งการเรียนรู้ และยกระดับคุณภาพการให้บริการของสำนักงานบัญชีเพื่อตอบสนองความต้องการของลูกค้า สอดคล้องกับการศึกษาของ Hsu (2016 : 107) พบว่า ภาวะผู้นำ

การเปลี่ยนแปลงมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความสามารถในการเรียนรู้ของพนักงาน ความคิดสร้างสรรค์ และผลการปฏิบัติงาน สอดคล้องกับ Jyoti and Dev (2015 : 78) พบว่า ภาวะผู้นำการเปลี่ยนแปลงมีความสัมพันธ์ทางบวกต่อความคิดสร้างสรรค์ของพนักงานผ่านการมุ่งเน้นการเรียนรู้

3. ปัจจัยเชิงสาเหตุด้านองค์การแห่งการเรียนรู้ มีอิทธิพลทางอ้อมผ่านการจัดการคุณภาพต่อผลการดำเนินงานของสำนักงานบัญชีไทย อาจเนื่องจากด้วยลักษณะการให้บริการของสำนักงานบัญชีจำเป็นต้องสร้างการเรียนรู้ให้กับองค์การเพื่อให้บุคลากรสามารถนำไปยกระดับคุณภาพการให้บริการที่สูงขึ้น ซึ่งจะส่งผลต่อการดำเนินงานขององค์การให้เพิ่มสูงขึ้น สอดคล้องกับ Honarpour and Asadi (2012 : 1) ศึกษาพบว่า การจัดการคุณภาพโดยรวมมีความสัมพันธ์ทางบวกต่อองค์การแห่งการเรียนรู้ และสอดคล้องกับ วลีษฐ์ พรหมบุตร (2555 : ข - ง) สรุปว่า คุณลักษณะขององค์การแห่งการเรียนรู้ของธุรกิจให้บริการมีความสัมพันธ์เชิงสาเหตุในทางบวกต่อคุณภาพการบริการ

4. ปัจจัยเชิงสาเหตุด้านการจัดการคุณภาพ มีอิทธิพลทางตรงต่อผลการดำเนินงานของสำนักงานบัญชีไทย อาจเนื่องจากสำนักงานบัญชีเป็นธุรกิจที่ให้บริการทางวิชาชีพบัญชี ซึ่งมีกฎหมาย ระเบียบข้อบังคับ รวมถึงจรรยาบรรณวิชาชีพกำกับไว้ ดังนั้นผลงานของสำนักงานบัญชีจึงต้องมีคุณภาพเพียงพอ และเนื่องจากผลงานดังกล่าวมีผลกระทบต่อผู้เกี่ยวข้องหลายฝ่าย ทำให้สำนักงานบัญชีต้องให้ความสำคัญกับการจัดการคุณภาพของสำนักงานบัญชี สอดคล้องกับ Farmer and Nolle (1994 : 5 - 13) ศึกษาธุรกิจที่ให้บริการทางวิชาชีพ และการจัดการคุณภาพ โดยกล่าวว่า ธุรกิจที่ให้บริการทางวิชาชีพควรให้ความสำคัญกับการจัดการคุณภาพเนื่องจากสภาพการแข่งขันทางเศรษฐกิจได้เปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว และสอดคล้องกับ Psomas, Pantouvakis and Kafetzopoulos (2013 : 149) พบว่า การจัดการคุณภาพ ISO 9001 มีผลกระทบต่อผลการดำเนินงานของธุรกิจภาคบริการ

### ข้อเสนอแนะการนำผลการวิจัยไปใช้

1. กรมพัฒนาธุรกิจการค้าใช้เป็นแนวคิดในการส่งเสริมให้สำนักงานบัญชีพัฒนาการปฏิบัติงานให้มีความทันสมัยสอดคล้องกับแนวคิดการจัดการคุณภาพ เพื่อเพิ่มจำนวนสำนักงานบัญชีที่ได้รับการรับรองคุณภาพ

2. หัวหน้าสำนักงานบัญชีสามารถนำแนวคิดหรือตัวแปรสังเกตได้ของภาวะผู้นำในการปรับเปลี่ยนสำนักงานบัญชีให้เป็นองค์การแห่งการเรียนรู้ เพื่อยกระดับการให้บริการและเพิ่มประสิทธิภาพในการดำเนินงานผ่านกิจกรรมหรือโครงการต่าง ๆ เช่น การอบรมเพื่อเสริมสร้างทีมงาน การจัดการความรู้ การสนับสนุนให้บุคลากรได้รับการอบรมทางวิชาชีพ การกำหนดนโยบายการมุ่งคุณภาพ การประเมินความพึงพอใจของลูกค้า การให้รางวัลผู้ปฏิบัติงานดี การนำอุปกรณ์และเทคโนโลยีที่ทันสมัยมาใช้ในการปฏิบัติงานอย่างเพียงพอและเหมาะสม รวมถึงการจัดสภาพแวดล้อมในการปฏิบัติงานให้เอื้อต่อการปฏิบัติงานที่มีประสิทธิภาพ เป็นต้น

3. สถาบันการศึกษาที่จัดการเรียนการสอนในหลักสูตรการบัญชีอาจนำตัวแปรแฝงหรือตัวแปรสังเกตได้จากงานวิจัยไปพิจารณาทบทวนเพื่อเป็นข้อมูลในการพัฒนารายวิชาในหลักสูตรที่สอดคล้องกับมาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศ (IES)

### ข้อเสนอแนะการวิจัยครั้งต่อไป

1. ศึกษาปัจจัยเชิงสาเหตุที่มีผลต่อการได้รับการรับรองเป็นสำนักงานบัญชีคุณภาพ
2. ศึกษาความสำเร็จของสำนักงานบัญชีที่ได้รับการรับรองเป็นสำนักงานบัญชีคุณภาพ
3. ศึกษารูปแบบของการจัดการคุณภาพของสำนักงานบัญชีในประเทศไทยเปรียบเทียบกับประเทศที่มีความก้าวหน้าด้านวิชาชีพบัญชี

### รายการอ้างอิง

- กัลยา วานิชย์บัญชา. (2556). *การวิเคราะห์สมการโครงสร้าง (SEM) ด้วย AMOS*. กรุงเทพฯ: สามลดา.
- นภวรรณ คณานุกรักษ์. (2554). บทบาทผู้นำองค์กรที่มีพนักงานวิชาชีพ. *วารสารวิชาการมหาวิทยาลัยหอการค้าไทย*, 31(1), 123-133.
- พัฒนาธุรกิจการค้า, กรม. (2559). สถิติผู้ทำบัญชี. สืบค้นเมื่อ 17 พฤศจิกายน 2559, จาก [http://www.dbd.go.th/more\\_news.php?cid=549](http://www.dbd.go.th/more_news.php?cid=549)
- วลีษฐ์ พรหมบุตร. (2555). *คุณลักษณะขององค์การแห่งการเรียนรู้และผลต่อคุณภาพการบริการ : กรณีศึกษาเชิงประจักษ์ของโรงพยาบาลเอกชนในประเทศไทย. (ปริญญาานิพนธ์การศึกษาดุษฎีบัณฑิต)*. มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต. กรุงเทพฯ.
- Bass, B. M. (1990). From transactional to transformational leadership : Learning to share the vision. *Organizational Dynamics*, 18(3), 19-31.
- Beer, M. (2010). *Managing change and transition*. Harvard : Harvard Business School.
- Bititci, U. S., Carrie, A. S. and McDevitt, L. (1997). Integrated performance measurement systems : A development guide. *International Journal of Operations & Production Management*, 17(5), 522-534.
- Brown, S. P. (1996). A meta-analysis and review of organisational research on job Involvement. *Psychological Bulletin*, 120(2), 235-255.
- Farmer, J. H. and Nolle, J. (1994). Professional service firms and total quality management : A good fit?. *International Journal of Service Industry Management*, 5(3), 5-13.
- Hegazy, M. and Tawfik, M. (2015). Performance measurement systems in auditing firms : Challenges and other behavioral aspects. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 5(4), 395-423.
- Honarpour, A. and Asadi, A. (2012). TQM and organizational learning : A methodological perspective. *International Journal of Business and Management Tomorrow*, 2(9), 1-6.

- Hsu, Y. T. (2016). The relationships among transformational leadership, employees' learning abilities, creativity, and job performance. *The Journal of Human Resource and Adult Learning*, 12(1), 107-115.
- Ignacio, G. V., et al. (2012). Management innovation and leadership : The moderating role of organizational size. *Journal of Management Studies*, 49(1), 28-51.
- Jyoti, J. and Dev, M. (2015). The impact of transformational leadership on employee creativity : The role of learning orientation. *Journal of Asia Business Studies*, 9(1), 78-98.
- Kaplan, R. S. and Norton, D. P. (1996). Using the balanced scorecard as a strategic management system. *Harvard Business Review*, 74(1), 75-85.
- Marquardt, M. J. (1996). *Building the learning organization*. New York: McGraw-Hill.
- Nilsson, L., Johnson, M. D. and Gustafsson, A. (2001). The impact of quality practices on customer satisfaction and business results : Product versus service organizations. *Journal of Quality Management*, 6(2), 5-27.
- Obiwuru, T. C., et al. (2011). Effects of leadership style on organizational performance : A survey of selected small scale enterprises in Ikosiketú Council Development Area of Lagos State, Nigeria. *Australian Journal of Business and Management Research*, 1(7), 100-111.
- Psomas, E. L., Pantouvakis, A. and Kafetzopoulos, D. P. (2013). The impact of ISO 9001 effectiveness on the performance of service companies. *Managing Service Quality : An International Journal*, 23(2), 149-164.
- Rovinelli, R. J. and Hambleton, R. K. (1977). On the use of content specialists in the assessment of criterion-referenced test item validity. *Tijdschrift voor Onderwijsrecht*, 2(2), 49-60.
- Suliyanto, R. (2012). The role of market orientation and learning orientation in improving innovativeness and performance of small and medium enterprises. *Asian Social Science*, 8(1), 134-145.
- Tauber, D. B. (2012). *Transformational leadership : Exploring its functionality*. (Dissertation). University of St. Gallen. Munich.