



ผลกระทบของความพยายามในการสอบบัญชีและความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชี  
ที่มีต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย  
**The Effects of Audit Efforts and Audit Specialization on Audit Outcome of  
Certified Public Accountant (CPAs) in Thailand**

ศรัญญา บุญขวัญ  
**Sarunya Bunquan**

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต  
มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์

**A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements  
for the Degree of Master of Accountancy  
Prince of Songkhla University**

**2560**

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์

**ชื่อวิทยานิพนธ์** ผลกระทบของความพยายามในการสอบบัญชีและความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีที่มีต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

**ผู้เขียน** นางสาวศรัญญา บุญขวัญ

**สาขาวิชา** การบัญชี

อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก	คณะกรรมการสอบ
..... (ดร.อุษาพร พลภูงา)	.....ประธานกรรมการ (ดร.ศิรดา นवलประดิษฐ์)
	.....กรรมการ (ดร.อุษาพร พลภูงา)
	.....กรรมการ (ดร.กุลวดี ลิ่มอุสันโน)

บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์ อนุมัติให้วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษา ตามหลักสูตรปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต

.....  
(รองศาสตราจารย์ ดร.ธีระพล ศรีชนะ)  
คณบดีบัณฑิตวิทยาลัย

ขอรับรองว่า ผลงานวิจัยนี้มาจากการศึกษาวิจัยของนักศึกษาเอง และได้แสดงความขอบคุณบุคคลที่มีส่วนช่วยเหลือ

ลงชื่อ .....

(ดร.อุษาพร พลภูงา)

อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์

ลงชื่อ .....

(นางสาวศรีัญญา บุญขวัญ)

นักศึกษา

ขอรับรองว่า ผลงานวิจัยนี้มาจากการศึกษาวิจัยของนักศึกษาเอง และได้แสดงความขอบคุณบุคคลที่มีส่วนช่วยเหลือ

ลงชื่อ .....

(ดร.อุษาพร พลภูงา)

อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์

ลงชื่อ .....

(นางสาวศรัญญา บุญขวัญ)

นักศึกษา

(4)

ข้าพเจ้าขอรับรองว่า ผลงานวิจัยนี้ไม่เคยเป็นส่วนหนึ่งในการอนุมัติปริญญาในระดับใดมาก่อน  
และไม่ได้ถูกใช้ในการยื่นขออนุมัติปริญญาในขณะนี้

ลงชื่อ .....

(นางสาวศรัญญา บุญขวัญ)

นักศึกษา

ชื่อวิทยานิพนธ์	ผลกระทบของความพยายามในการสอบบัญชีและความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีที่มีต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย
ผู้เขียน	ศรัญญา นุญขวัณ
สาขาวิชา	การบัญชี
ปีการศึกษา	2559

### บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์ เพื่อศึกษาความสัมพันธ์และผลกระทบของความพยายามในการสอบบัญชีที่มีต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยและเพื่อศึกษาความสัมพันธ์และผลกระทบของความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีที่มีต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูลทั้งหมดจำนวน 1,860 ชุด ซึ่งสามารถเก็บรวบรวมได้จำนวน 374 ชุด คิดเป็น 20.11% สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล ได้แก่ การวิเคราะห์สหสัมพันธ์พหุคูณและการวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุคูณในการวิจัย

ผลการวิจัย พบว่า ความพยายามในการสอบบัญชี ด้านการวิเคราะห์เปรียบเทียบเบื้องต้น ด้านการพัฒนาแผนการสอบบัญชีโดยรวมและ ความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชี ด้านทักษะทางวิชาชีพ ด้านเจตคติ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับผลลัพธ์ในการสอบบัญชี ดังนั้นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสามารถนำไปใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาผลลัพธ์ในการสอบบัญชีและสามารถวางแผนการสอบบัญชีให้เป็นไปตามข้อกำหนดให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงของมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและนำไปพัฒนาให้เหมาะสมกับคุณสมบัติอันดีและพึงประสงค์ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่อไป

<b>Thesis Title</b>	The Effects of Audit Efforts and Audit Specialization on Audit Outcome of Certified Public Accountant (CPAs) in Thailand
<b>Author</b>	Miss Sarunya Bunquan
<b>Major Program</b>	Master of Accountancy
<b>Academic Year</b>	2016

### **Abstract**

The objectives of this study were : to study relationships and the effects of audit efforts on audit outcome of Certified Public Accountant (CPAs) in Thailand and to study relationships and the effects of audit specialization on audit outcome of Certified Public Accountant (CPAs) in Thailand. The study using a questionnaire for collecting data from 1,860 sets. This can be collected 374 sets, representing 20.11%. The statistics used for analyzing the collected data were multiple correlation analysis and multiple regression analysis in research

The results showed the following : Audit efforts on Preliminary Comparative, Audit Development Plan and audit specialization on Professional Skills, Attitude had positive relationships with and effects of audit efforts on audit outcome. Therefore, Certified Public Accountant (CPAs) can use as the guidelines for developing audit outcome for effectiveness and can planning auditing meet the requirements to keep up with the changes in auditing standards and be developed to suit a variety of good characteristics of Certified Public Accountant (CPAs) in the future.

## กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์เล่มนี้ สำเร็จได้ด้วยความอนุเคราะห์และความช่วยเหลือจากบุคคลหลายๆท่าน โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ดร.อุษาพร ซึ่งได้กรุณาเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์และสละเวลาให้คำปรึกษาและคำแนะนำต่างๆ ตลอดจนช่วยแก้ไขข้อบกพร่อง ทำให้วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จ ลุล่วงไปได้ด้วยดี ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณเป็นอย่างสูงไว้ ณ ที่นี้

ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณ ดร.ศิริดา นवलประดิษฐ์ ประธานกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิ และ ดร.กุลวดี ลีมอุสันโน ผู้อำนวยการหลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต ที่กรุณาตรวจทานและให้คำชี้แนะอันเป็นประโยชน์ในการแก้ไขวิทยานิพนธ์เล่มนี้ให้สมบูรณ์มากขึ้น อีกทั้งขอกราบขอบพระคุณ อาจารย์ทุกท่านของหลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์ ที่ได้ประสิทธิ์ประสาทวิชาความรู้ตั้งแต่การศึกษารชั้นต้นมาจนถึงปัจจุบันและความช่วยเหลือต่างๆ

ผู้วิจัยขอขอบคุณครอบครัวและพี่ๆที่คอยส่งเสริมและสนับสนุนทางด้านการเรียนมาโดยตลอดและเป็นกำลังใจที่สำคัญยิ่งจนสำเร็จการศึกษา นอกจากนี้ ผู้วิจัยขอขอบพระคุณผู้ตอบแบบสอบถามทุกท่านที่กรุณาให้ความอนุเคราะห์ในการตอบแบบสอบถามของงานวิจัยในครั้งนี้

สุดท้ายนี้ ผู้วิจัยหวังว่างานวิจัยเล่มนี้จะเป็นประโยชน์ต่อผู้สนใจทั่วไป หากมีข้อผิดพลาดประการใด ขออภัยมา ณ โอกาสนี้ด้วย

ศรัณญา บุญขวัญ

## สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย	(5)
ABSTRACT	(6)
กิตติกรรมประกาศ	(7)
สารบัญ	(8)
รายการตาราง	(10)
รายการประกอบภาพ	(12)
<b>บทที่ 1 บทนำ</b>	
ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
คำถามวิจัย	3
วัตถุประสงค์ของการศึกษา	3
ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	3
ขอบเขตของการศึกษา	4
นิยามคำศัพท์	4
<b>บทที่ 2 แนวคิด ทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง</b>	
ทฤษฎีการตัดสินใจตามสถานการณ์ (Contingency theory)	7
แนวคิดเกี่ยวกับการสอบบัญชี	11
งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง	22
กรอบแนวคิดในการศึกษา	37
<b>บทที่ 3 ระเบียบวิธีการวิจัย</b>	
สมมติฐานการวิจัย	38
ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง	45
เครื่องมือและการออกแบบเครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล	47
ขั้นตอนการเก็บรวบรวมข้อมูล	49
วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล	51
ขั้นตอนการวิเคราะห์ข้อมูลและสถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์	51

## สารบัญ

	หน้า
บทที่ 4 ผลการวิเคราะห์ข้อมูล	
การวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	55
การวิเคราะห์ความคิดเห็นเกี่ยวกับความพยายามในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี รับอนุญาตในประเทศไทย	58
การวิเคราะห์ความคิดเห็นเกี่ยวกับความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี รับอนุญาตในประเทศไทย	64
การวิเคราะห์ความคิดเห็นเกี่ยวกับผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี รับอนุญาตในประเทศไทย	69
การวิเคราะห์การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ การวิเคราะห์ความถดถอยพหุคูณของความ พยายามในการสอบบัญชี ความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีและผลลัพธ์ใน การสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย	72
บทที่ 5 บทสรุป การอภิปราย และข้อเสนอแนะ	
สรุปผลการศึกษา	79
อภิปรายผลการศึกษา	81
ประโยชน์ที่ได้รับ	86
ข้อจำกัดในการศึกษา	87
ข้อเสนอแนะการวิจัยในอนาคต	87
บรรณานุกรม	88
ภาคผนวก	
ภาคผนวก ก แบบสอบถาม	96
ประวัติผู้เขียน	106

## รายการตาราง

ตารางที่		หน้า
4.1	ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย	55
4.2	ความคิดเห็นเกี่ยวกับความพยายามในการสอบบัญชีโดยรวมและ เป็นรายด้านของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย	58
4.3	ความคิดเห็นเกี่ยวกับความพยายามในการสอบบัญชี ด้านการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับ ธุรกิจที่ตรวจสอบเป็นรายชื่อของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย	59
4.4	ความคิดเห็นเกี่ยวกับความพยายามในการสอบบัญชี ด้านการวิเคราะห์เปรียบ- เทียบในเบื้องต้นเป็นรายชื่อของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย	60
4.5	ความคิดเห็นเกี่ยวกับความพยายามในการสอบบัญชี ด้านการกำหนดระดับ- ความมีสาระสำคัญเป็นรายชื่อของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย	61
4.6	ความคิดเห็นเกี่ยวกับความพยายามในการสอบบัญชี ด้านการทำความเข้าใจใน- การควบคุมภายในเป็นรายชื่อของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย	62
4.7	ความคิดเห็นเกี่ยวกับความพยายามในการสอบบัญชี ด้านการพัฒนาแผนการสอบ- บัญชีเป็นรายชื่อของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย	63
4.8	ความคิดเห็นเกี่ยวกับความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้าน- ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย	64
4.9	ความคิดเห็นเกี่ยวกับความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชี ด้านความรู้ในวิชาชีพเป็น- รายชื่อของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย	65
4.10	ความคิดเห็นเกี่ยวกับความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชี ด้านทักษะทางวิชาชีพ- เป็นรายชื่อของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย	66
4.11	ความคิดเห็นเกี่ยวกับความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชี ด้านจรรยาบรรณวิชาชีพ- การสอบบัญชีเป็นรายชื่อของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย	67
4.12	ความคิดเห็นเกี่ยวกับความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชี ด้านเจตคติเป็นรายชื่อ- ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย	68
4.13	ความคิดเห็นเกี่ยวกับผลลัพธ์ในการสอบบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้านของ- ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย	69
4.14	ความคิดเห็นเกี่ยวกับผลลัพธ์ในการสอบบัญชี ด้านการบรรลุเป้าหมายเป็น- รายชื่อของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย	69

### รายการตาราง (ต่อ)

ตารางที่		หน้า
4.15	ความคิดเห็นเกี่ยวกับผลลัพธ์ในการสอบบัญชี ด้านมาตรฐานและความเชื่อถือได้เป็นรายชื่อของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย	70
4.16	ความคิดเห็นเกี่ยวกับผลลัพธ์ในการสอบบัญชี ด้านความพึงพอใจจากผู้ที่เกี่ยวข้องเป็นรายชื่อของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย	71
4.17	ผลการวิเคราะห์สหสัมพันธ์ (Correlations) ของความพยายามในการสอบบัญชีที่มีต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย	72
4.18	ผลการวิเคราะห์การถดถอย (Regression) ของความพยายามในการสอบบัญชีที่มีต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย	73
4.19	ผลการวิเคราะห์สหสัมพันธ์ (Correlations) ของความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีที่มีต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย	74
4.20	ผลการวิเคราะห์การถดถอย (Correlations) ของความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีที่มีต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย	75

## รายการประกอบภาพ

### ภาพประกอบ

หน้า

2.1 กรอบแนวคิดในงานวิจัย

37

## บทที่ 1

### บทนำ

#### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ในปัจจุบันสภาพแวดล้อมทางสังคมและเศรษฐกิจมีการเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลา ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย (Certified Public Accountants : CPA) ต้องมีการปรับตัวหรือเตรียมความพร้อมให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงที่อาจจะเกิดขึ้น ซึ่งการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นอย่างรวดเร็วเหล่านี้ทำให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะต้องมีการตรวจสอบความถูกต้อง ความโปร่งใสและแสดงความเห็นอย่างอิสระว่า งบการเงินที่ตรวจสอบแสดงถึงฐานะทางการเงิน ผลการดำเนินการของธุรกิจ โดยถูกต้องตามที่ควรและได้จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป เพื่อให้ผลการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นที่น่าเชื่อถือแก่ผู้ที่ต้องการใช้งบการเงินที่เกี่ยวข้องในการนำเสนอข้อมูลและรายการทางตัวเลขต่างๆ โดยนำข้อมูลในงบการเงินไปใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้ในอนาคต (อรพินท์ วงศ์ก่อ, 2555) ดังนั้นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจึงต้องใช้ความพยายามในการสอบบัญชีเข้ามาช่วยในการวางแผนวิธีการตรวจสอบ เพื่อให้การสอบบัญชีมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากยิ่งขึ้นและลดปัญหาที่เกิดขึ้นจากการตรวจสอบ (พิมพ์วิ ยามะเทวัน, 2557)

ความโปร่งใสในการนำเสนอข้อมูลจะสามารถทำให้ธุรกิจได้รับความน่าเชื่อถือและสามารถระดมทุนในตลาดแข่งขันได้อย่างยั่งยืน ดังนั้น ผู้บริหารต้องมีการปรับเปลี่ยนวิธีการบริหารจัดการและวิธีการทำงานให้มีความสอดคล้องกับสถานการณ์ในปัจจุบัน และผู้บริหารต้องให้ความสำคัญกับการวางแผนด้านข้อมูลทางการบัญชีและธุรกิจ เพื่อให้องค์กรใช้ในการวางแผนสำหรับการดำเนินงานอย่างยั่งยืน ดังนั้น การตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีจึงมีความสำคัญอย่างมากต่อการรับรองความเชื่อถือได้ของข้อมูลในธุรกิจที่ทำการตรวจสอบ เนื่องจากความถูกต้องของข้อมูลผลการดำเนินงานที่ผ่านมาสามารถส่งผลกระทบต่อภาวะที่ศักยภาพ การกำหนดแผนงาน ทิศทาง นโยบาย และวิธีการดำเนินงานในอนาคตของธุรกิจให้มีความเจริญก้าวหน้าและสามารถขยายตัวออกไปอย่างกว้างขวางเพิ่มมากขึ้น (ชนาทิพย์ วัฒนสุชาติ, 2556) ดังนั้น ผู้สอบบัญชีที่จะเข้ามาตรวจสอบผลการดำเนินงานจะต้องมีทักษะ ความรู้ ความสามารถด้านการบัญชีที่ทันต่อการเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลา เพื่อให้สอดคล้องกับหลักการบัญชีและมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง และสามารถนำเสนอข้อมูลแก่ผู้บริหารและฝ่ายที่เกี่ยวข้องได้อย่างถูกต้องแม่นยำมากขึ้น

ความพยายามในการสอบบัญชี (Audit Efforts) เป็นปัจจัยที่สำคัญในการนำมาซึ่งวิธีการและหลักการต่างๆ เพื่อที่จะกำหนดขอบเขตในการปฏิบัติงาน ระยะเวลาที่จะใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลเพื่อทำการตรวจสอบให้ได้ข้อมูลหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอเหมาะสมและสามารถสรุปผลการตรวจสอบจัดทำรายงานการตรวจสอบได้บรรลุตามวัตถุประสงค์การตรวจสอบอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล โดยผู้สอบบัญชีจะต้องมีการวางแผนและปฏิบัติงานเพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่างบการเงินที่ตรวจสอบแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (พิมพัรวิ ยามะเทวัน, 2557) นอกจากนี้ความพยายามในการสอบบัญชียังมีอีกปัจจัยที่สำคัญในการสอบบัญชีเพื่อให้เกิดความน่าเชื่อถือมากยิ่งขึ้นนั้น ผู้สอบบัญชีต้องมีความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชี (Audit Specialization) โดยการนำความรู้ ความสามารถ ประสบการณ์ด้านการสอบบัญชีและความชำนาญในการประกอบธุรกิจที่เคยทำการตรวจสอบมาใช้ในการปฏิบัติงานเพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไปและการเป็นที่ยอมรับจากลูกค้าหรือผู้ใช้งบการเงิน ด้วยผลงานการสอบบัญชีที่มีคุณภาพ (บุญช่วง ศรีราษฎร์, 2554)

การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีที่มีความน่าเชื่อถือ โปร่งใส และมีความเป็นกลางของข้อมูลที่ได้จากการสอบบัญชี สามารถนำไปใช้ในการตัดสินใจด้านการลงทุนได้อย่างแม่นยำ โดยรายงานทางการเงินเป็นตัวบ่งชี้ในการวัดผลลัพธ์ในการสอบบัญชี ซึ่งสามารถประเมินได้จากความแม่นยำของการปฏิบัติงานและคู่ได้จากอัตราการที่ผู้สอบบัญชีหรือสำนักงานสอบบัญชีได้ถูกว่าจ้างและถูกจัดอันดับความน่าเชื่อถือของสำนักงานสอบบัญชี (นุชรี มาสกา, 2555) ดังนั้น การปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชีจะประสบความสำเร็จและเกิดประโยชน์สูงสุดแก่กิจการ ผู้สอบบัญชีต้องทำงานให้บรรลุเป้าหมาย ทันทเวลา สามารถสร้างความพึงพอใจจากผู้ที่เกี่ยวข้อง มีมาตรฐานและความเชื่อถือได้ เพื่อให้ได้ข้อมูลที่มีประโยชน์ต่อกลุ่มผู้ใช้งบการเงินและสามารถนำไปใช้ในการตัดสินใจในการดำเนินธุรกิจให้เกิดผลสำเร็จในอนาคต

จากการศึกษาข้อมูลพบว่า ในปัจจุบันมาตรฐานการสอบบัญชีมีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลาและจำนวนผู้สอบบัญชีมีเพิ่มมากขึ้นทุกๆปี จึงทำให้ผู้สอบบัญชีรายใหม่จะต้องมีการปรับตัวและเตรียมความพร้อมอยู่เสมอในทุกๆด้าน เนื่องจากความก้าวหน้าทางด้านการสอบบัญชีเกิดขึ้นอย่างรวดเร็วที่เปลี่ยนแปลงไปตามสถานการณ์ จึงนำมาเป็นปัญหาวิจัยในครั้งนี้ เพื่อจะศึกษาว่าความพยายามในการสอบบัญชีและความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีสามารถที่จะสะท้อนความเป็นจริงของผลการดำเนินงานได้อย่างมีประสิทธิภาพของผลลัพธ์ในการสอบบัญชี

## 1.2 คำถามวิจัย

1. ผลกระทบของความพยายามในการสอบบัญชีที่มีต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยมีหรือไม่ อย่างไร

2. ผลกระทบของความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีที่มีต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยมีหรือไม่ อย่างไร

## 1.3 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. เพื่อศึกษาผลกระทบของความพยายามในการสอบบัญชีที่มีต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

2. เพื่อศึกษาผลกระทบของความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีที่มีต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

## 1.4 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

### เชิงทฤษฎี

1. เพื่อเป็นข้อมูลในการประเมินความพยายามในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่สามารถนำไปพัฒนาให้เหมาะสมกับคุณสมบัติอันพึงประสงค์ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

2. เพื่อเป็นข้อมูลสนเทศสำหรับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการนำความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีไปใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาผลลัพธ์ในการสอบให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

### เชิงปฏิบัติ

1. เพื่อเป็นแนวทางให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สามารถกำหนดศักยภาพของผลลัพธ์ในการสอบบัญชีให้บรรลุตามเป้าหมายที่วางไว้

2. เพื่อเป็นข้อสนเทศในการวิเคราะห์ปัญหาและอุปสรรคในการพัฒนาความพยายามในการสอบบัญชีและความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีที่มีต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

## 1.5 ขอบเขตของการศึกษา

การวิจัยนี้จัดทำขึ้นเพื่อศึกษาผลกระทบของความพยายามในการสอบบัญชีและความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีที่มีต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยแยกประเภทของขอบเขตการดำเนินงานวิจัยได้ดังนี้

- ขอบเขตด้านเนื้อหา

การศึกษาค้างนี้เป็นการศึกษาผลกระทบของความพยายามในการสอบบัญชีและความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีที่มีต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยจากแบบสอบถาม

- ขอบเขตด้านประชากร

ประชากรที่ใช้ในการวิจัย คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จำนวน 12,327 คน (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2559)

- ขอบเขตด้านเวลา

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ใช้เวลาในการวิจัย ตั้งแต่เดือน ตุลาคม พ.ศ. 2559 จนถึงเดือน เมษายน พ.ศ. 2560

## 1.6 นิยามศัพท์

1. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Certified Public Accountant: CPA) หมายถึงผู้ที่ได้รับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีจากสภาวิชาชีพบัญชีและใบอนุญาตนั้นยังไม่ขาดอายุมิได้ถูกพักใช้หรือเพิกถอนทำหน้าที่ในการตรวจสอบบัญชีและรวบรวมหลักฐานสำคัญสามารถวินิจฉัยและรายงานอย่างมีจรรยาบรรณให้เป็นที่ไปตามหลักแห่งสภาวิชาชีพ เพื่อแสดงความคิดเห็นว่างบการเงินที่กิจการจัดทำขึ้นมีความถูกต้องตามหลักบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปไว้ในรายงานการสอบบัญชี (จามจุรีสุระ, 2557)

2. ความพยายามในการสอบบัญชี (Audit Effort) หมายถึง การปฏิบัติงานตามแผนที่ได้กำหนดขอบเขต การปฏิบัติงาน วิธีการ (หรือลักษณะ) และระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ เพื่อรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอเหมาะสม เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์การตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล (นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะและศิลป์พร ศรีจันเพชร, 2554)

2.1 การรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ (Data Collection) หมายถึง การเก็บรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบอย่างเพียงพอที่จะทำให้สามารถระบุและเข้าใจรายการบัญชีและวิธีปฏิบัติที่อาจมีผลกระทบที่สำคัญต่อการเงิน (นวลจันทร์ ศรีสารคาม,2556)

2.2 การวิเคราะห์เปรียบเทียบเบื้องต้น (Preliminary Comparative Analysis) หมายถึง การเปรียบเทียบวิธีการศึกษาเปรียบเทียบความสัมพันธ์และความเปลี่ยนแปลงของข้อมูลทางการเงิน และข้อมูลอื่นๆที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงินว่าเป็นไปตามที่คาดหมายหรือไม่ (นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะและศิลปพร ศรีจันเพชร,2554)

2.3 การกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ (Requiring Significant) หมายถึง ขนาดหรือลักษณะของความไม่ถูกต้องของข้อมูล ซึ่งถือว่ามีผลต่อความถูกต้องตามที่ควรตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของงบการเงิน หรืออีกนัยหนึ่ง หมายถึง ระดับความไม่ถูกต้องของรายการและข้อมูลที่ผู้สอบบัญชียอมรับได้ โดยผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความคิดเห็นต่องบการเงินถูกต้องตามที่ควร แม้ว่า จะพบความไม่ถูกต้อง (การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง) ของรายการและข้อมูลในงบการเงิน ซึ่งมีได้มีการปรับปรุงแก้ไข (พิมพ์วี ยามะเทวัน,2557)

2.4 การทำความเข้าใจในการควบคุมภายใน (Understanding of Internal Control) หมายถึง การศึกษาและวิเคราะห์ในนโยบาย วิธีการปฏิบัติหรือการกระทำใดๆ ซึ่งผู้บริหารของกิจการกำหนดขึ้น เพื่อช่วยให้งานบรรลุเป้าหมายและวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ได้สำเร็จลุล่วง (นวลจันทร์ ศรีสารคาม,2556)

2.5 การพัฒนาแผนการสอบบัญชี (Audit Development Plan) หมายถึง การวางแผนและระบุวิธีการตรวจสอบในรายละเอียดก่อนที่จะปฏิบัติงานตรวจสอบรายการต่างๆในงบการเงิน (นวลจันทร์ ศรีสารคาม,2556)

3. ความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชี (Audit Specialization) หมายถึง ความสามารถในการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีโดยการกำหนดกลยุทธ์และเทคนิคต่างๆ ซึ่งจะต้องมีความรู้ความสามารถและทักษะในการปฏิบัติงานที่มีความซับซ้อนได้สามารถนำมาปรับปรุงการปฏิบัติงานเพื่อส่งเสริมผลการปฏิบัติงานที่ดีขึ้น (มงคล กิตติวุฒิไกร,2557)

3.1 ความรู้ในวิชาชีพ (Professional Knowledge) หมายถึง ความรู้ในด้านวิชาชีพบัญชีรวมถึง การบัญชีการเงิน รายงานทางการเงิน การบัญชีบริหาร การสอบบัญชี กฎหมายธุรกิจ ภาษีอากร การควบคุมและการตรวจสอบภายใน การเงินธุรกิจและการจัดการทางการเงิน เพื่อสามารถตรวจสอบงบการเงินและรายงานการสอบทานงบการเงินของกิจการได้ถูกต้องตามหลักมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไปและนอกจากนี้ยังต้องมีความรู้ทั่วไป ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจและการจัดการทั่วไป ความรู้เกี่ยวกับเทคโนโลยีสารสนเทศ (ชีพวิษณุ คำภิรมย์,2554)

3.2 ทักษะทางวิชาชีพ (Professional Skills) หมายถึง ความเชี่ยวชาญเชิงผู้ประกอบวิชาชีพ ความระมัดระวังรอบคอบ ซึ่งเหมาะสมที่จะทำให้ผลการปฏิบัติงานตรวจสอบเป็นไปตามมาตรฐานที่ยอมรับและน่าเชื่อถือ (วิลาศิณี ขอบดี,2554)

3.3 จรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชี (Professional Ethics) หมายถึง การประพฤติ ปฏิบัติตนหรือวิธีการปฏิบัติงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีจะต้องยึดถือเพื่อดำรงไว้ซึ่งความเป็นมืออาชีพและเสริมสร้างเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพสอบบัญชีให้เป็นที่ประจักษ์แก่ลูกค้าและสาธารณชนที่จะเชื่อถือและไว้วางใจในผลงานของผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (บุญช่วง ศรีธรรมาภรณ์,2554)

3.4 เจตคติ (Attitude) หมายถึง ความรู้สึกและการตระหนักถึงคุณค่าแห่งวิชาชีพ โดยมุ่ง เน้นปฏิบัติงานเพื่อการยกฐานะและดำรงไว้ซึ่งศักดิ์ศรีแห่งวิชาชีพ เพื่อให้วิชาชีพตรวจสอบภายในเป็นที่ยกย่องและยอมรับนับถือของบุคคลทั่วไป รวมทั้งการปฏิบัติหน้าที่อย่างมีประสิทธิภาพ (วิลาศิณี ขอบดี,2554)

4. ผลลัพธ์ในการสอบบัญชี (Audit Outcome) หมายถึง การปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้เป็นไปตามที่คาดหวังไว้หรือการปฏิบัติงานถูกต้องเชื่อถือได้ ทันท่วงทีเหตุการณ์งานสำเร็จทัน เวลา ผลของงานได้มาตรฐานและมีคุณภาพ รวมทั้งตรงตามปริมาณที่ได้ถูกกำหนดไว้ (นริษา ทองมณี,2555)

## บทที่ 2

### แนวคิด ทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ศึกษาผลกระทบของความพยายามในการสอบบัญชีและความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีที่มีต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ได้มีการค้นคว้าและรวบรวมแนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องนำมาใช้ในการศึกษา ผลงานวิจัยดังต่อไปนี้

- 2.1 ทฤษฎีการตัดสินใจตามสถานการณ์ (Contingency theory)
- 2.2 แนวคิดเกี่ยวกับการสอบบัญชี
- 2.3 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง
- 2.4 กรอบแนวคิดในการศึกษา

#### 2.1 ทฤษฎีการตัดสินใจตามสถานการณ์ (Contingency Theory)

ทฤษฎีการตัดสินใจตามสถานการณ์ (Contingency Theory) เป็นการรวบรวมแนวคิดต่างๆ ที่มีความเหมาะสมระหว่างกลยุทธ์และพฤติกรรมของผู้สอบบัญชีในการตัดสินใจเพื่อนำไปสู่ผลการดำเนินงานของแต่ละบุคคลในกิจการให้เกิดผลสำเร็จ (Chandler, 1962)

ทฤษฎีการบริหารเชิงสถานการณ์ เป็นแนวคิดการวางแผนการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีที่เลือกนำไปปฏิบัติขึ้นขึ้นอยู่กับสถานการณ์หรือเป็นแนวคิดซึ่งเป็นทางเลือกของผู้สอบบัญชีในการกำหนดลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบ โดยขึ้นอยู่กับสถานการณ์ในการทำงานของกิจการที่ตรวจสอบที่มีความหลากหลายต่อการปฏิบัติงานของแต่ละบุคคล หรือเป็นวิธีที่กล่าวถึงการวางแผนการตรวจสอบที่มีลักษณะการทำงานที่แตกต่างกัน ทฤษฎีการบริหารเชิงสถานการณ์เป็นการประสมประสาน แนวคิดในการวางแผนการตรวจสอบที่สำคัญ 4 ประการ คือ แนวคิดแบบดั้งเดิม แนวคิดเชิงพฤติกรรม แนวคิดเชิงปริมาณและแนวคิดเชิงระบบ (เสน่ห์ พุฒตาล, 2554)

2.1.1) ทฤษฎีองค์การตามสถานการณ์และกรณี (Contingency Theory) เริ่มมีบทบาทประมาณปลายปี ค.ศ. 1960 เป็นทฤษฎีที่พัฒนามาจากความคิดอิสระที่ว่าวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมที่สุด ควรจะเป็นวิธีการตรวจสอบที่มีลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่สอดคล้องกับสภาพแวดล้อมและสภาพความเป็นจริงที่กิจการที่ตรวจสอบนั้นตั้งอยู่บนพื้นฐานการศึกษาสภาพแวดล้อมที่แตกต่างกันของกิจการที่ตรวจสอบ ทฤษฎีองค์การตามสถานการณ์และกรณีนี้มีอิสระมาก โดยมีธรรมชาติ (Nature) เป็นตัวแปรและเป็นปัจจัยสำคัญในการกำหนดรูปแบบ กฎเกณฑ์ และระเบียบแบบแผนมีลักษณะเป็นเหตุเป็นผลและสอดคล้องกับ

สภาพความเป็นจริงสภาพแวดล้อมตามเป้าหมายของกิจการที่ตรวจสอบ โดยส่วนรวมและเป้าหมายของสมาชิกทุกคนในกิจการ โดยมีข้อสมมติว่า วิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมที่สุด คือ วิธีการตรวจสอบที่มีลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่สอดคล้องกับสภาพแวดล้อมของสังคมนั้นๆ ซึ่งรวมถึงวัฒนธรรม ค่านิยม ความเชื่อ การสนับสนุน และความต้องการของสมาชิกในกิจการที่ตรวจสอบนั้นด้วย

2.1.2) การบริหารตามสถานการณ์ เป็นแนวคิดที่ว่าไม่มีทฤษฎีหรือวิธีการวางแผนการตรวจสอบวิธีใดที่จะนำไปใช้ได้ทุกสถานการณ์หรือไม่มีรูปแบบการวางแผนตรวจสอบใดดีที่สุด การตรวจสอบแต่ละแบบและแต่ละวิธีจะก่อให้เกิดผลลัพธ์ที่แตกต่างกันตามสภาพแวดล้อมแต่ละอย่าง การเลือกแบบใดให้เหมาะสมขึ้นอยู่กับสถานการณ์ เพราะแต่ละวิธีมีทั้งข้อดีและข้อจำกัดอยู่ในวิธีการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพจะให้ความสำคัญต่อการเลือกแสดงความเห็นต่องบการเงินให้เหมาะสมกับแต่ละสถานการณ์ที่เกิดกับปัญหาแต่ละปัญหา มีความเชี่ยวชาญที่จะจำแนกวิเคราะห์และแก้ไขแต่ละสถานการณ์ ซึ่งเป็นความจริงว่าปัญหาแต่ละเรื่องมีสถานการณ์แตกต่างกันทำให้การวางแผนการตรวจสอบเป็นเรื่องที่ยากและไม่มีข้อจำกัดที่ตายตัว แนวความคิดของการวางแผนการตรวจสอบตามสถานการณ์ จึงถือเอาความสัมพันธ์ต่างๆเป็นสำคัญไม่ว่าจะเป็นความสัมพันธ์ของปัจจัยในกิจการที่ตรวจสอบ ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยภายนอกกิจการที่ตรวจสอบและความสัมพันธ์ระหว่างกิจการที่ตรวจสอบกับสภาพแวดล้อมและเกิดประโยชน์สูงสุดต่อกิจการ การวางแผนการตรวจสอบวิธีนี้มีใช้กันในหลายกิจการ โดยพิจารณาว่า “IF-THEN” ถ้าสถานการณ์เป็นเช่นนั้น แล้วจึงเลือกกลยุทธ์ที่คิดว่า เหมาะสมกับสถานการณ์นั้นๆ

2.1.3) การบริหารเชิงสถานการณ์ (Situational Management Theory) หรือทฤษฎีปฏิบัติการณ์ (Contingency Theory) ในมุมมองของการสอบบัญชีในยุคนี้ค่อนข้างเป็นปัจจุบันมาตรฐานการสอบบัญชี เริ่มมีการเปลี่ยนแปลงไปจากการสอบบัญชีในเชิงมาตรฐานไปสู่การสอบบัญชีในเชิงสภาพข้อเท็จจริง เนื่องจากในปัจจุบันผู้สอบบัญชีต้องประสบปัญหาการเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลาของมาตรฐานบัญชี

แนวความคิด ในปี 1967 Fred E. Fiedler ได้เสนอแนวความคิดการบริหารเชิงสถานการณ์ (Situational Management Theory) หรือทฤษฎีปฏิบัติการณ์ (Contingency Theory) ซึ่งถือเป็นทฤษฎีการบริหารที่ขึ้นอยู่กับเชิงสภาพข้อเท็จจริงด้วยแนวคิดที่ว่าทางเลือกทางออกที่จะไปสู่การแก้ปัญหาทางการวางแผนการตรวจสอบถือว่าไม่มีวิธีใดที่ดีที่สุด หากแต่สถานการณ์ต่างหากที่จะเป็นตัวกำหนดว่าควรจะใช้วิธีการตรวจสอบแบบใดในสภาวะการณ์เช่นนั้น หลักคิดง่ายๆของการบริหารเชิงสถานการณ์นั้นถือว่า การวางแผนการตรวจสอบจะดีหรือไม่ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ และสถานการณ์จะเป็นตัวกำหนดการตัดสินใจและรูปแบบการตรวจสอบที่เหมาะสมและผู้สอบบัญชี

จะต้องพยายามวิเคราะห์สถานการณ์ให้ดีที่สุด โดยเป็นการผสมผสานแนวคิดระหว่างระบบปิดและระบบเปิด และยอมรับหลักการของทฤษฎีว่า ทุกส่วนของกิจการจะต้องสัมพันธ์และมีผลกระทบซึ่งกันและกันคือ มุ่งเน้นความสัมพันธ์ระหว่างกิจการที่ตรวจสอบกับสภาพแวดล้อมของกิจการ สถานการณ์บางครั้งจะต้องใช้การตัดสินใจอย่างเฉียบขาด บางสถานการณ์ต้องอาศัยการมีส่วนร่วมในการตัดสินใจ บางครั้งก็ต้องคำนึงถึงหลักมนุษย์และแรงจูงใจ บางครั้งก็ต้องคำนึงถึงเป้าหมายหรือผลลัพธ์ของการตรวจสอบเป็นหลัก การวางแผนการตรวจสอบจึงต้องอาศัยสถานการณ์เป็นตัวกำหนดในการตัดสินใจ

การบริหารเชิงสถานการณ์จะคำนึงถึงสิ่งแวดล้อมและความต้องการของบุคคลในกิจการเป็นหลักมากกว่าที่จะแสวงหาวิธีการอันดีเลิศมาใช้ในการทำงาน โดยใช้ปัจจัยทางด้านจิตวิทยาในการพิจารณาด้วย โดยเน้นให้ผู้สอบบัญชีรู้จักใช้การพิจารณาความแตกต่างที่มีอยู่ในกิจการ เช่น ความแตกต่างระหว่างบุคคล ความแตกต่างระหว่างระเบียบกฎเกณฑ์ วิธีการ กระบวนการและการควบคุมงาน ความแตกต่างระหว่างความสัมพันธ์ของบุคคลในกิจการที่ตรวจสอบหรือความแตกต่างระหว่างเป้าหมายการดำเนินงานของกิจการที่ตรวจสอบ เป็นต้น

สรุปหลักการวางแผนการสอบโดยสถานการณ์

1. ถือว่าการวางแผนการตรวจสอบจะดีหรือไม่ขึ้นอยู่กับสถานการณ์
2. ผู้สอบบัญชีจะต้องพยายามวิเคราะห์สถานการณ์ให้ดีที่สุด
3. เป็นการผสมผสานแนวคิดระหว่างระบบปิดและระบบเปิดและยอมรับหลักการของทฤษฎีระหว่างทุกส่วนของกิจการจะต้องสัมพันธ์และมีผลกระทบซึ่งกันและกัน
4. สถานการณ์จะเป็นตัวกำหนดการตัดสินใจและรูปแบบการสอบบัญชีที่เหมาะสม
5. คำนึงถึงสิ่งแวดล้อมและความต้องการของบุคคลในกิจการเป็นหลักมากกว่าที่จะแสวงหาวิธีการอันดีเลิศมาใช้ในการทำงาน โดยใช้ปัจจัยทางด้านจิตวิทยาในการพิจารณาด้วย
6. เน้นให้ผู้สอบบัญชีรู้จักใช้การพิจารณาความแตกต่างที่มีอยู่ในกิจการ เช่น
  - ความแตกต่างระหว่างบุคคล
  - ความแตกต่างระหว่างระเบียบกฎเกณฑ์ วิธีการ กระบวนการและการควบคุมงาน เป็นต้น
  - ความแตกต่างระหว่างความสัมพันธ์ของบุคคลในกิจการที่ตรวจสอบ
  - ความแตกต่างระหว่างเป้าหมายการดำเนินงานของกิจการที่ตรวจสอบ

2.1.4) แนวคิดทางการบริหารเชิงสถานการณ์ ในมุมมองของผู้สอบบัญชีสามารถนำทฤษฎีของ Fiedler มาประยุกต์ใช้ในสถานการณ์ปัจจุบันซึ่งทฤษฎีนี้ได้กล่าวว่ามี 2 ลักษณะ ดังนี้

1. การศึกษารูปแบบของผู้สอบบัญชีซึ่งมีความสัมพันธ์ (Relationship-oriented Leader) เป็นผู้สอบบัญชีที่มุ่งความสัมพันธ์กับเพื่อนร่วมงาน ผู้สอบบัญชีจะสร้างความไว้วางใจ

ความเคารพนับถือและรับฟังความต้องการของพนักงานเป็นผู้สอบบัญชีที่คำนึงถึงผู้อื่นเป็นหลัก (Consideration)

2. ผู้สอบบัญชีที่มุ่งงาน (Task-oriented Leader) เป็นผู้สอบบัญชีที่มุ่งความสำเร็จในงาน ซึ่งจะกำหนดทิศทางและมาตรฐานในการทำงานไว้อย่างชัดเจน มีลักษณะคล้ายกับผู้สอบบัญชีแบบที่คำนึงถึงตัวเองเป็นหลัก (Initiating Structure Style)

การบริหารเชิงสถานการณ์สามารถใช้ทฤษฎีมาประกอบกับประสบการณ์ เพื่อให้การตัดสินใจดีที่สุด โดยเฉพาะในยุคที่มีการเปลี่ยนแปลงและการแข่งขันสูงเช่นปัจจุบันนับเป็นความท้าทายและโอกาสในการใช้การบริหารเชิงสถานการณ์ในมุมมองของผู้สอบบัญชีที่จะพลิกวิกฤติเป็นโอกาสให้ได้เป็นการใช้ความรู้ความสามารถทั้งศาสตร์และศิลป์ต่างๆที่มีอยู่ในตัวผู้สอบบัญชีท่านนั้นให้ประจักษ์ออกมาใช้ได้อย่างเต็มสมรรถภาพจริงๆที่เขา มีอยู่ เพราะสถานการณ์แต่ละอย่างแตกต่างกันทฤษฎีกับบางสถานการณ์ก็แตกต่างกันแล้วแต่ผู้สอบบัญชีแต่ละท่านจะเลือกใช้ ดังนั้นการบริหารเชิงสถานการณ์น่าจะเป็นการใช้ความรู้ความสามารถทั้งศาสตร์และศิลป์

2.1.5) ทฤษฎีการบริหารเชิงสถานการณ์ (Contingency Approach) กิจการที่ตรวจสอบไม่ได้เหมือนกันทุกกิจการ ปัญหามักจะเกิดขึ้นเมื่อกิจการที่ตรวจสอบมีการปฏิบัติงานที่คล้ายคลึงกันในกรณีของการวางแผนการตรวจสอบแบบเน้นตัวเองเป็นหลัก และหลักการการวางแผนการตรวจสอบที่พยายามออกแบบกิจการทั้งหมดให้มีความเหมือนกันอย่างไรก็ตามลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตวิธีการตรวจสอบของการทำงานในแต่ละบุคคลนั้นก็ไม่สามารถนำมาประยุกต์ใช้ในระบบการสอบบัญชีได้ทั้งหมด จำเป็นต้องปรับให้เหมาะสมกับแต่ละสถานการณ์ เช่น ในปัจจุบันมาตรฐานการสอบบัญชีมีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลาและผู้สอบบัญชีมีจำนวนเพิ่มมากขึ้นอย่างรวดเร็ว จึงต้องมีการปรับตัวและเตรียมความพร้อมอยู่เสมอในทุกๆด้าน เพื่อให้ทันกับแต่ละสถานการณ์ที่จะเกิดขึ้น

แนวคิดทางการบริหารเชิงสถานการณ์ เป็นแนวคิดที่เน้นผู้สอบบัญชีให้ความสนใจกับสภาพแวดล้อมในสถานการณ์ต่างๆของกิจการ ตัวแปรต่างๆในแต่ละสถานการณ์ทางการวางแผนการตรวจสอบมีความแตกต่างกันไปในแต่ละกิจการ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีควรคำนึงถึงความเหมาะสมในการตัดสินใจดำเนินงานภายใต้สถานการณ์เหล่านี้ให้สอดคล้องกับความต้องการของกิจการและความพึงพอใจของพนักงาน กล่าวคือ แนวคิดการบริหารเชิงสถานการณ์ในมุมมองของผู้สอบบัญชีย่อมมีวิถีทางที่ดีที่สุด สภาพแวดล้อมทางการวางแผนการตรวจสอบที่เหมาะสมกับแต่ละกิจการ ไม่มีวิธีแก้ปัญหาได้ดีที่สุดวิธีเดียวหรือแก้ปัญหาด้วยวิธีเดียวกันหากแต่มีหลากหลายวิธีในการแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นในกิจการ

ทฤษฎีการตัดสินใจตามสถานการณ์มีหลายรูปแบบตามรูปแบบอย่างง่าย ทฤษฎีนี้ยืนยันว่าไม่มีสิ่งใดเป็นแนวทางที่ดีที่สุดเพียงแนวทางเดียวสำหรับการวางแผนการตรวจสอบหรือสไตล์การเป็นผู้สอบบัญชีนั้นอาจจะมีประสิทธิภาพในบางสถานการณ์ แต่อาจจะไม่ประสบความสำเร็จในสถานการณ์ ทฤษฎีการตัดสินใจตามสถานการณ์เสนอว่า ประสิทธิภาพของกิจการขึ้นอยู่กับความรู้และประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีที่ปรับเปลี่ยนตามสภาพแวดล้อมภายนอก และสภาพแวดล้อมภายในรวมถึงโครงสร้างของกิจการที่ตรวจสอบได้อย่างเหมาะสมกับสภาพแวดล้อม

โดยสรุป มุมมองแนวคิดทฤษฎีการตัดสินใจตามสถานการณ์สำหรับการพัฒนาบุคคล โดยเฉพาะได้รับการจัดการปัญหาจากการความสัมพันธ์ของอิทธิพลภายนอก และคุณลักษณะภายในของแต่ละบุคคล ยิ่งไปกว่านั้นทฤษฎีการตัดสินใจตามสถานการณ์ให้ความสำคัญในการเลือกกำหนดความร่วมมือที่เหมาะสม เพื่อปรับเปลี่ยนผลประโยชน์ของการเรียนรู้ในแต่ละบุคคลให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ( Mohr and Sengupta, 2002; Simonin, 2004)

ทฤษฎีการตัดสินใจตามสถานการณ์ใช้อธิบายกรอบแนวคิดในงานวิจัยฉบับนี้ได้ อย่างเหมาะสม เนื่องจากธุรกิจในปัจจุบันมีความซับซ้อน และหลากหลาย ทำให้สถานการณ์ในการทำงานของผู้สอบบัญชีมีความหลากหลาย และต้องสามารถตัดสินใจในการจัดเก็บข้อมูลวิเคราะห์ปัญหาในแต่ละสถานการณ์ที่เกิดขึ้นให้เกิดความแม่นยำและคุ้มค่าที่สุด เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลทางการเงินที่มีความโปร่งใส

## 2.2 แนวคิดเกี่ยวกับการสอบบัญชี

### 2.2.1.ความหมายของการสอบบัญชี

การสอบบัญชีในประเทศไทยเริ่มปรากฏอย่างจริงจังเมื่อมีพระราชบัญญัติของผู้สอบบัญชี พ.ศ.2505 เกิดขึ้นและได้กำหนดหลักเกณฑ์การสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีไว้ ซึ่งผู้ที่จะแสดงความเห็นต่องบการเงินได้นั้นต้องเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Certified Public Accountant) เพื่อให้เกิดความชัดเจนต่อผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งประกอบด้วยบุคคลหลายฝ่าย ไม่ว่าจะเป็นผู้ลงทุนเจ้าของกิจการและหน่วยงานราชการซึ่งแต่ละฝ่ายต่างมีความต้องการที่แตกต่างกัน ดังนั้น เพื่อเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน ข้อมูลของงบการเงินควรมีความถูกต้องและเชื่อถือได้ จึงมีผู้ให้ความหมายในการสอบบัญชีไว้ (นวลจันทร์ ศรีสารคาม,2556) ดังนี้

นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะและศิลปพร ศรีจันทพร (2554) ได้ให้ความหมายไว้ว่า การสอบบัญชี หมายถึง กระบวนการของการรวบรวมและประเมินหลักฐานเกี่ยวกับสารสนเทศ เพื่อระบุและรายงานเกี่ยวกับระดับความสอดคล้องต้องกันของสารสนเทศนั้นกับหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้

และการสื่อสารผลลัพธ์ให้ผู้ใช้งานที่สนใจ การสอบบัญชีควรปฏิบัติโดยบุคคลที่มีความรู้ความสามารถ และมีความเป็นอิสระ

ประกาศศร จันทะไทย (2554) ได้ให้ความหมายไว้ว่า การสอบบัญชี หมายถึง การตรวจสอบงบการเงิน โดยผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ตามแนวทางปฏิบัติงานที่วิชาชีพได้กำหนดเป็นมาตรฐานไว้ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีจะสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินว่างบการเงินนั้นได้จัดทำขึ้นมีความถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ ซึ่งผู้หน้าที่รวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีให้เพียงพอ และเหมาะสม โดยใช้วิธีการตรวจสอบและประเมินหลักฐานการสอบบัญชานั้น เพื่อไปสู่การสรุปผล เรียกว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Certified Public Accountants : CPA) และเพื่อให้เกิดความเข้าใจให้ชัดเจนขึ้นสามารถสรุปประเด็นสำคัญของการสอบบัญชี

บุญนุช คำหวาน (2556) ได้ให้ความหมายไว้ว่า การสอบบัญชี หมายถึง กระบวนการในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินว่างบการเงินที่ได้ตรวจสอบนั้นได้จัดทำขึ้นในส่วนที่เป็นสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

พิมพ์วิ ยามะเทวัน (2557) ได้ให้ความหมายไว้ว่า การสอบบัญชี หมายถึง กระบวนการของการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีเพียงพอและเหมาะสม เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินว่า งบการเงินที่กิจการจัดทำมีความถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปเพียงใดหรือไม่

จากความหมายข้างต้น สามารถสรุปความหมายของการสอบบัญชีไว้ว่า การสอบบัญชี หมายถึง กระบวนการตรวจสอบและรวบรวมข้อมูลที่ต้องการเพื่อให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแสดงความเห็นต่องบการเงินว่ามีความถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป โดยใช้วิธีการตรวจสอบและประเมินหลักฐานการสอบบัญชี

### 2.2.2.ความสำคัญของการสอบบัญชี

ความต้องการเชิงเศรษฐกิจของการสอบบัญชานั้น ผู้ใช้งบการเงินย่อมต้องการสารสนเทศที่เชื่อถือได้ในการตัดสินใจ สารสนเทศที่ไม่น่าเชื่อถือหรือมีความเสี่ยงย่อมส่งผลให้ผู้ใช้งบการเงินผิดพลาดไปจากที่ควรจะเป็นความเสี่ยงในสารสนเทศดังกล่าวมีสาเหตุมาจากปัจจัยดังต่อไปนี้ (นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปะพร ศรีจันเพชร, 2554)

1. ความห่างไกลของสารสนเทศ (Remoteness of Information) ผู้ตัดสินใจจะไม่ได้รับรู้สารสนเทศที่เกิดขึ้นเป็นคนแรก แต่สารสนเทศเหล่านี้ส่งผ่านมาจากผู้อื่นดังนั้นโอกาสที่จะเกิดข้อผิดพลาดอย่างตั้งใจ หรือไม่ตั้งใจย่อมมิได้เสมอ

2. ความลำเอียงและมูลเหตุจูงใจของผู้ให้สารสนเทศ (Biases and Motives of the Provider) ผู้บริหารของกิจการอาจบิดเบือนที่จะนำเสนอสารสนเทศตามที่ควรจะเป็น ซึ่งอาจมีสาเหตุมาจากความกดดันทางการเงินที่มีต่อผู้บริหารนั้น เช่น กิจการประเมินผลงานของผู้บริหาร โดยอิงกับสารสนเทศในงบการเงิน หรือกิจการอยู่ในอุตสาหกรรมที่กำลังตกต่ำและล้มเหลว แต่ต้องการสร้างกำไร เพื่อให้ราคาตลาดของหุ้นสูงขึ้น เป็นต้น

3. ปริมาณข้อมูลมหาศาล (Voluminous Data) เมื่อกิจการดำเนินธุรกิจซับซ้อนมากขึ้น ปริมาณข้อมูลจะมากขึ้นตามลักษณะของการดำเนินธุรกิจ นั่นคือโอกาสที่กิจการจะบันทึกข้อมูลอย่างไม่ถูกต้อง (หรือไม่เหมาะสม) ย่อมมีมากขึ้น ข้อผิดพลาดเพียงเล็กน้อยหรือไม่มีสาระสำคัญ ย่อมไม่มีผลกระทบต่อความถูกต้องตามที่ควรของสารสนเทศโดยรวมอย่างไรก็ตาม ข้อผิดพลาดเล็กน้อยดังกล่าวที่สะสมมากขึ้นอาจมีสาระสำคัญ ซึ่งส่งผลกระทบต่อความถูกต้องตามที่ควรของสารสนเทศนั้นได้

4. รายการที่ซับซ้อน (Complex Exchange Transactions) รายการและเหตุการณ์ทางบัญชีมีความซับซ้อนมากขึ้น เนื่องจากมีธุรกรรมใหม่ๆ เกิดขึ้น เช่น เครื่องมือทางการเงินใหม่ๆ การบันทึกบัญชีให้ถูกต้องเหมาะสมจึงเป็นเรื่องที่ยุ่งยากตามไปด้วย ดังนั้นเมื่อสารสนเทศมีโอกาสที่จะเกิดข้อผิดพลาด (หรือมีความเสี่ยงในสารสนเทศ) ผู้ใช้อาจมีวิธีการลดความเสี่ยงดังกล่าวได้คือ ผู้ใช้ตรวจทานสารสนเทศด้วยตนเอง ผู้ใช้ร่วมรับความเสี่ยงสารสนเทศกับผู้บริหารด้วยการจัดให้มีการตรวจสอบงบการเงิน

ดังนั้นวิธีที่นิยมใช้มากที่สุดคือ การจัดให้มีการตรวจสอบงบการเงิน เพื่อให้ผู้ใช้ได้ใช้งบการเงินที่ตรวจสอบแล้ว (โดยบุคคลอื่นที่มีใจเจ้าของงบการเงิน หรือผู้ใช้งบการเงิน) ซึ่งอยู่ภายใต้สมมติฐานที่ว่างบการเงินที่ตรวจสอบแล้วย่อมมีความถูกต้องตามที่ควรไม่ลำเอียงและมีความน่าเชื่อถือได้ในระดับหนึ่ง กฎหมายได้จำกัดสิทธิแก่บุคคลทั่วไปในการตรวจสอบงบการเงินแต่ได้มอบสิทธิดังกล่าวให้เฉพาะผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเท่านั้น

### 2.2.3. วัตถุประสงค์ของการสอบบัญชี

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 เรื่อง วัตถุประสงค์และหลักการพื้นฐานของการสอบบัญชีได้กำหนดวัตถุประสงค์ของการสอบบัญชี (นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และศิลาพร ศรีจันทเพชร, 2554) ไว้ดังนี้

“การตรวจสอบงบการเงินมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินว่างบการเงินนั้นได้จัดทำในส่วนสาระสำคัญเป็นไปตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินหรือไม่” ดังนั้น วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบงบการเงิน คือ การแสดงความเห็นว่างบ

การเงินนั้นได้แสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการ โดยถูกต้องตามควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่

#### 2.2.4. ประโยชน์ของการสอบบัญชี

การสอบบัญชีเป็นองค์ประกอบอย่างหนึ่งของการบริหารการเงิน กล่าวคือในการประกอบธุรกิจเพื่อหวังผลกำไร จำเป็นต้องมีการจัดทำงบการเงินเพื่อให้ทราบถึงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการนั้นอย่างน้อยปีละครั้ง งบการเงินดังกล่าวย่อมเป็นที่สนใจแก่บุคคลหลายฝ่ายด้วยกัน กล่าวคือ เจ้าของกิจการย่อมสนใจว่ากิจการของตนต้องเสียภาษีเป็นจำนวนเท่าใดมีผลการดำเนินงานเป็นอย่างไร ธนาคารหรือสถาบันการเงินผู้ให้กู้เงินแก่กิจการต้องการทราบว่ากิจการมีความสามารถที่จะหาเงินมาชำระดอกเบี้ยและใช้คืนเงินกู้หรือไม่ งบการเงินซึ่งผู้สอบบัญชีมิได้ตรวจสอบ ยังไม่เป็นที่เชื่อถือแก่บุคคลที่เกี่ยวข้องด้วยเหตุผลหลายประการ (พยอม ลิงห์เสนห์ ,2548) คือ

1. อาจมีข้อผิดพลาดหรือข้อบกพร่องในการจัดทำบัญชีหรืองบการเงิน ทำให้ข้อมูลที่ปรากฏในงบการเงินไม่ถูกต้องตามที่ควร หรือไม่เป็นไปตามหลักการบัญชี เช่น ลงรายการจ่ายค่าใช้จ่ายไว้ในบัญชีสินทรัพย์ ลงรายการขายในวันสิ้นปีโดยมิได้มีการส่งมอบสินค้า มีการบันทึกค่าเสื่อมราคาผิดพลาด ไม่ได้ปรับปรุงเจ้าหนี้และค่าใช้จ่ายในวันสิ้นปีให้ครบถ้วน มีการบันทึกรายได้ผิดหลักการบัญชีแสดงค่าใช้จ่ายคลาดเคลื่อนจากประเภทที่แท้จริง เป็นต้น

2. ผู้บริหารงานอาจมีเจตนาจัดทำงบการเงินที่แสดงข้อมูลคลาดเคลื่อนไปจากความเป็นจริง เพื่อแสดงผลงานแต่ในด้านที่ดีและปิดบังความเสียหายและผลการปฏิบัติงานที่ผิดพลาด เช่น แสดงลูกหนี้เงินยืมที่ครบถ้วนไว้เป็นลูกหนี้การค้า แสดงรายได้เบ็ดเตล็ดหรือกำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์ถาวรรวมไว้เป็นส่วนหนึ่งของกำไรจากการดำเนินงาน และแสดงขาดทุนจากการดำเนินงานไว้เป็นรายจ่ายรอดัดบัญชี เป็นต้น

3. ผู้บริหารงานอาจมีเจตนาจัดทำงบการเงินที่เป็นเท็จขึ้น เพื่อปิดบังการทุจริตหรือเพื่อแสดงฐานะการเงินที่เป็นเท็จหลอกลวงบุคคลภายนอก เช่น จัดทำงบการเงิน โดยมีรายการไม่ตรงกับบัญชีหรือลงรายการเท็จในบัญชีเพื่อปกปิดการทุจริต หรือไม่บันทึกรายการค้าที่เกิดขึ้น

4. งบการเงินของบริษัทที่ขายหุ้นในตลาดหลักทรัพย์อาจเปิดเผยรายการและข้อมูลต่างๆ ไว้ไม่ครบสมบูรณ์ ทำให้ผู้ลงทุนขาดข้อมูลที่จำเป็นในการตัดสินใจซื้อขายหุ้น เช่น ไม่เปิดเผยนโยบายการบัญชีที่บริษัทถือปฏิบัติหรือเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นหลังวันสิ้นปี

5. การตรวจสอบเฉพาะด้าน ได้แก่ การตรวจสอบให้ทราบถึงข้อมูลทางบัญชีเรื่องหนึ่งเรื่องใดโดยเฉพาะ เพื่อประโยชน์ของผู้บริหารงานหรือบุคคลภายนอก เช่น ตรวจสอบให้ทราบ

ความถูกต้องของรายละเอียดลูกหนี้หรือสินค้าคงเหลือ เป็นต้น ในกรณีเช่นนี้ ผู้สอบบัญชีไม่ต้องแสดงความเห็นเพื่อรับรองงบการเงินทั้งหมด

#### 2.2.5. ข้อจำกัดของการสอบบัญชี

ข้อจำกัดของการสอบบัญชี เป็นสถานการณ์หรือปัจจัยที่อาจมีผลกระทบทำให้การปฏิบัติการสอบบัญชีไม่สามารถรวบรวมหลักฐาน ตลอดจนการแสดงความเห็นได้อย่างเหมาะสม (พิมพ์วิ ยามะเทวัน, 2557 )

ปัจจัยที่เป็นข้อจำกัดต่อการสอบบัญชีที่สำคัญมี 4 เรื่อง ดังนี้

1. ข้อจำกัดของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของกิจการระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในเป็นปัจจัยที่ช่วยทำให้เกิดการปฏิบัติงานการบันทึกการบัญชี ตลอดจนการดูแลรักษาทรัพย์สินของกิจการเป็นไปอย่างถูกต้องตามข้อเท็จจริง ที่เกิดขึ้นซึ่งจะมีผลต่อความถูกต้องของตัวเลขในงบการเงิน ดังนั้นหากกิจการใดมีระบบบัญชีที่ไม่เหมาะสมหรือไม่มีระบบการควบคุมภายในที่ดีพอก็จะส่งผลกระทบต่อความถูกต้องของรายการและตัวเลขในงบการเงิน และจะเป็นอุปสรรคในการตรวจสอบเป็นอย่างมาก

2. การใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีในการเลือกวิธีการสอบบัญชีในการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจพบสถานการณ์ต่าง ๆ ที่ต้องใช้ดุลยพินิจในการที่จะเลือกใช้วิธีการสอบบัญชีใดที่เหมาะสมจากวิธีการสอบบัญชีที่สามารถทำได้หลายวิธี ซึ่งหากผู้สอบบัญชีเลือกใช้วิธีการสอบบัญชีที่ไม่เหมาะสม ก็จะทำให้ไม่สามารถพิสูจน์และไม่ได้ข้อสรุปตามวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ เช่น วัตถุประสงค์ของกาสอบบัญชีความมีอยู่จริงของสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวด ผู้สอบบัญชีใช้วิธีการตรวจสอบเอกสารการรับจ่ายสินค้าแทนที่จะใช้วิธีการตรวจสอบ โดยการเข้าสังเกตการณ์ การตรวจนับสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวด ก็จะได้หลักฐานที่แสดงความมีอยู่จริงของสินค้า ณ วันสิ้นงวด

ดังนั้น ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีในการสอบบัญชีในสถานการณ์ต่าง ๆ เป็นปัจจัยสำคัญต่อการเลือกใช้วิธีการสอบบัญชีที่เหมาะสมในการสอบบัญชี หากการใช้ดุลยพินิจไม่ถูกต้องก็จะทำให้การสอบบัญชีไม่ได้หลักฐานตามวัตถุประสงค์ที่วางไว้ ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีตรวจสอบหลักฐานประกอบรายการจ่ายเงินแล้วพบว่าตรงกับรายการที่บันทึกบัญชีไว้ ผู้สอบบัญชีจึงสรุปผลว่า รายการดังกล่าวถูกต้องครบถ้วน ซึ่งในความเป็นจริงอาจเป็นไปได้ว่า ยอดตามที่บันทึกบัญชีไม่ครบถ้วนเนื่องจากกิจการอาจไม่ได้บันทึกรายการบางส่วนในสมุดบัญชี

3. การใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีในการพิจารณาความเชื่อถือได้ของหลักฐานในการรวบรวมหลักฐานผู้สอบบัญชีอาจได้หลักฐานที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่ตรวจสอบซึ่งอาจจะมาจากหลายแหล่ง ดังนั้น ผู้สอบจึงต้องใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาว่าหลักฐานที่ได้มาจากแหล่งหรือวิธีการที่ต่างกัน หลักฐานใดมีความน่าเชื่อถือและเหมาะสมที่สุด ตัวอย่างเช่น ในการตรวจสอบ

บัญชีขายเชื่อ อาจสามารถตรวจสอบรายการขายเชื่อที่บันทึกบัญชีไว้กับหลักฐานสำเนาใบส่งสินค้า ที่กิจการออกให้ลูกค้า ซึ่งก็จะได้หลักฐานการสอบบัญชีซึ่งมีความน่าเชื่อถือในระดับหนึ่ง แต่หากผู้สอบบัญชีตรวจสอบรายการขายเชื่อกับหลักฐานในรับสินค้าหรือใบรับวางบิลของผู้ซื้อสินค้าก็จะ ได้หลักฐานที่เหมาะสมเช่นกันแต่จะเชื่อถือได้ในระดับที่สูงกว่า

4. การใช้ดุลยพินิจในการสรุปผลการสอบบัญชีจากหลักฐานที่รวบรวมได้ในบาง สถานการณ์ถึงแม้ผู้สอบบัญชีจะได้ใช้วิธีการตรวจสอบบัญชีที่เหมาะสมและได้หลักฐานที่เชื่อถือได้ แล้ว การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีอาจจะไม่ถูกต้องหากผู้สอบบัญชีใช้ดุลยพินิจสรุปผลการ ตรวจสอบบัญชีไม่ถูกต้อง

#### 2.2.6 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Certified Public Accountants : CPA)

บุคคลทั่วไปอาจเรียกผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยใช้คำสั้นๆว่า ผู้สอบบัญชี(Auditor) เพราะ เป็นนักบัญชีที่ทำหน้าที่เกี่ยวกับการตรวจสอบบัญชีและแสดงความเห็นไว้ในรายงานการสอบบัญชี เนื่องจากผลงานของผู้สอบบัญชีมีผลกระทบต่อสาธารณชน สภาวิชาชีพบัญชีต้องเข้ามากำกับดูแล โดยกำหนดในพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2547 ให้ผู้สอบบัญชีต้องได้รับใบอนุญาตเป็น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจากสภาวิชาชีพบัญชีก่อนจึงจะสามารถปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีได้ จึง เรียกว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

นอกจากนี้ คุณสมบัติที่สำคัญอีกประการหนึ่งของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต คือ ต้องมีความ เป็นอิสระจากกิจการที่ตรวจสอบหรือเป็นบุคคลภายนอกของกิจการที่ตรวจสอบ ทั้งนี้เพื่อเพิ่มความ น่าเชื่อถือในความเห็นของผู้สอบบัญชี จึงอาจเรียกอีกชื่อหนึ่งว่า ผู้สอบบัญชีอิสระ(Independent Auditor) หรือผู้ตรวจสอบภายนอก (External Auditor)

การปฏิบัติงานส่วนใหญ่ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะเป็นการตรวจสอบงบการเงิน แต่ ผู้สอบบัญชียังสามารถให้บริการประเภทอื่นๆได้อีก เช่น การสอบทานงบการเงิน การรวบรวม ข้อมูลการตรวจสอบตามวิธีการที่ตกลงร่วมกัน การตรวจสอบเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ เป็นต้น

##### 2.2.6.1 ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี (ฉบับที่19) เรื่องจรรยาบรรณของผู้ประกอบ วิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553

โดยที่เป็นการสมควรกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีหรือผู้ซึ่งขึ้น ทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชี เพื่อใช้เป็นแนวทางในการควบคุมความประพฤติและการ ดำเนินงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี หรือผู้ซึ่งขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชี ให้ถูกต้องตาม จรรยาบรรณแห่งวิชาชีพบัญชีอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 7 (4) (9) และ (11) มาตรา 30 มาตรา 46 และมาตรา 47 แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 อันเป็นพระราชบัญญัติที่มี บทบัญญัติบางประ การเกี่ยวกับการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคล ซึ่งมาตรา 29 ประกอบกับ

มาตรา 43 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยบัญญัติให้กระทำได้โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย สภาวิชาชีพบัญชีจึงออกข้อบังคับไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ข้อบังคับนี้เรียกว่า “ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี (ฉบับที่ 19) เรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553”

ข้อ 2 ข้อบังคับนี้ให้ใช้บังคับเมื่อพ้นกำหนดสามเดือนนับแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษา เป็นต้นไป

ข้อ 3 ในข้อบังคับนี้

“ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี” หมายความว่า ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีด้านการทำบัญชีด้านการสอบบัญชี ด้านการบัญชีบริหาร ด้านการวางระบบบัญชี ด้านการบัญชีภาษีอากร ด้านการศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชีและบริการเกี่ยวกับการบัญชีด้านอื่นตามที่กฎกระทรวงกำหนดให้เป็นวิชาชีพบัญชีรวมทั้งผู้ซึ่งขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชีและให้หมายรวมถึงหัวหน้าคณะบุคคลหรือหัวหน้าสำนักงานหรือผู้มีอำนาจกระทำการแทนนิติบุคคล ตามมาตรา 11 ด้วย

“ผู้ซึ่งขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชี” หมายความว่า ผู้ซึ่งขึ้นทะเบียนเพื่อเป็นผู้ทำบัญชีตามมาตรา 11 มาตรา 44 หรือที่จะมีการตราพระราชกฤษฎีกาตามมาตรา 9

“ผู้รับบริการ” หมายความว่า ผู้รับบริการ ตามมาตรา 47 (3) ได้แก่

(1) ผู้ว่าจ้างผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีและหรือ

(2) ส่วนราชการหรือหน่วยงานอื่นของรัฐ และบุคคลอื่นที่ใช้ผลงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีด้วยความสุจริตและจำเป็น

“ผู้ที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้” หมายความว่า ผู้ที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้อันได้แก่ผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคลหรือนิติบุคคล ตามมาตรา 47 (4)

“ความโปร่งใส” หมายความว่า ภาพลักษณ์ที่แสดงให้เห็นถึงการปฏิบัติงานตามกฎระเบียบต่างๆ และมาตรฐานวิชาชีพที่กำหนดไว้และไม่ปกปิดข้อเท็จจริงหรือบิดเบือนความจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งสามารถติดตามตรวจสอบได้

“ความเป็นอิสระ” หมายความว่า การปฏิบัติหน้าที่โดยปราศจากอิทธิพลของบุคคลอื่นที่ทำให้เกิดความสงสัยในความเป็นกลางหรือความเที่ยงธรรมของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ความเป็นอิสระนี้จะต้องเป็นที่ประจักษ์เพื่อให้ผลงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเป็นที่เชื่อถือได้

“ความเที่ยงธรรม” หมายความว่า การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพโดยปราศจากความลำเอียงอคติความขัดแย้งทางผลประโยชน์และอิทธิพลของบุคคลอื่น

“กรอบวิชาชีพบัญชี” หมายความว่า หลักการ มาตรฐาน และแนวปฏิบัติของวิชาชีพบัญชี

“ความซื่อสัตย์สุจริต” หมายความว่า การประพฤติอย่างตรงไปตรงมา จริงใจ ซื่อตรงต่อวิชาชีพไม่คดโกง ไม่หลอกลวง ปฏิบัติงานบนหลักฐานที่เป็นจริงและเชื่อถือได้ ไม่อ้างหรือยินยอมให้บุคคลอื่นอ้างว่าได้ปฏิบัติงานถ้าไม่ได้ปฏิบัติงานจริง

“ความรู้ความสามารถ” หมายความว่า การใช้ความรู้ความสามารถ ความชำนาญในการปฏิบัติวิชาชีพบัญชีด้วยความเอาใจใส่อย่างเต็มความสามารถ ความเพียรพยายาม และความระมัดระวังรอบคอบเพื่อที่จะปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล และมั่นใจได้ว่ามีผลงานทางวิชาชีพที่อยู่บนพื้นฐานของกฎเกณฑ์มาตรฐานในการปฏิบัติงานและวิชาการที่เกี่ยวข้อง

“การรักษาความลับ” หมายความว่า การไม่นำข้อมูลใดๆ ที่โดยปกติต้องคุ้มครองไม่ให้เปิดเผยต่อสาธารณชนไปเปิดเผย หรือใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตนหรือบุคคลอื่น เว้นแต่ในกรณีที่เป็น การเปิดเผยตามสิทธิหรือหน้าที่ที่กำหนดไว้ในกฎหมายหรือในฐานะผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี

“ความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพบัญชี” หมายความว่า

(1) การกระทำการใดๆ ที่เป็นเหตุให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องได้รับโทษการประพฤติดิจจรยาบรรณ ตามมาตรา 49 โดยมีลักษณะการกระทำอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้

(ก) ลงลายมือชื่อแสดงความเห็นในการสอบบัญชีโดยมิได้ปฏิบัติงานตรวจสอบใดๆ หรือควบคุมการสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี

(ข) มีพฤติกรรมรับจ้างลงลายมือชื่อหรือยอมให้ใช้ชื่อทั้งที่ไม่ได้มีการปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชีหรือมาตรฐานการบัญชี

(ค) แสดงความเห็นต่องบการเงินที่นำส่งหน่วยราชการหลายแห่ง โดยงบการเงินแต่ละชุดแสดงข้อมูลต่างกัน โดยไม่มีเหตุผลสมควร

(ง) แจ้งข้อความหรือจัดทำรวมถึงการใช้พยานหลักฐานอันเป็นเท็จ หรือรู้ว่าเป็นพยานหลักฐานอันเป็นเท็จไม่ว่าจะจัดทำโดยบุคคลใดก็ตามในการประกอบวิชาชีพบัญชี

(จ) แนะนำให้ผู้รับบริการเสีย ภาษีอากรไม่ถูกต้องตามกฎหมาย โดยทุจริตหรือมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร

(ฉ) มีพฤติกรรมอื่น ๆ ตามที่คณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีกำหนดว่าเป็นพฤติกรรมอันนำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพบัญชี

(2) เคยถูกเพิกถอนใบอนุญาตในการประกอบวิชาชีพบัญชีจากหน่วยงานราชการหรือสถาบันวิชาชีพอื่นที่ควบคุมและหรือกำกับดูแล เนื่องจากการประพฤติดิจจรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในสาระสำคัญ

ข้อ 4 ภายใต้อำนาจในหมวด 2 ถึงหมวด 7 ของข้อบังคับนี้ ที่กำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติหรืองดเว้นการปฏิบัติใดๆ ให้หมายความรวมถึงการกระทำของบุคคลอื่น ผู้ซึ่ง

(1) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีรับรู้หรือ

(2) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชียินยอมให้อ้างชื่อในการปฏิบัติ หรือดเว้นการปฏิบัติใดๆ ซึ่งจะทำให้เกิดการฝ่าฝืน หรือไม่ปฏิบัติตามข้อบังคับฉบับนี้ เพื่อก่อให้เกิดประโยชน์ต่อผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีหรือบุคคลอื่นโดยมิชอบด้วย

ข้อ 5 ให้นายกสภาวิชาชีพบัญชีเป็นผู้รักษาการให้เป็นไปตามข้อบังคับนี้

หมวด 1 บททั่วไป

ข้อ 6 จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี นอกจากที่กำหนดไว้ในข้อบังคับนี้ ให้เป็นไปตามพระราชบัญญัติวิชาชีพ พ.ศ. 2547

เพื่อให้กระบวนการบังคับใช้จรรยาบรรณดำเนินโดยสะดวกรวดเร็วและเป็นธรรม นายกสภาวิชาชีพบัญชีโดยการอนุมัติของคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชี มีอำนาจออกข้อกำหนดใดๆ เกี่ยวกับการดังกล่าวข้อกำหนดนั้น ต้องอยู่ภายในกรอบของพระราชบัญญัติวิชาชีพ พ.ศ.2547 และเมื่อได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาจึงใช้บังคับได้

ข้อ 7 ในกรณีที่มีปัญหาการตีความเกี่ยวกับการปฏิบัติตามข้อบังคับนี้ ให้คณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีเป็นผู้วินิจฉัยและถือว่าคำวินิจฉัยของคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีเป็นที่สุด

หมวด 2 ความโปร่งใส ความเป็นอิสระความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต

ข้อ 8 ความโปร่งใส

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติงานด้วยความโปร่งใส

ข้อ 9 ความเป็นอิสระ

(1) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจและปฏิบัติงานอย่างเป็นอิสระภายใต้กรอบวิชาชีพบัญชี

(2) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่ปฏิบัติงานที่ตนขาดความเป็นอิสระภายใต้กรอบวิชาชีพบัญชี

ข้อ 10 ความเที่ยงธรรม

(1) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติงานด้วยความยุติธรรม ซื่อตรงต่อวิชาชีพ และต้องไม่มีส่วนได้เสียในงานที่ตนประกอบวิชาชีพ นอกจากค่าตอบแทนที่ได้รับจากการประกอบวิชาชีพนั้น

(2) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจบนหลักฐานที่เชื่อถือได้โดยปราศจากความมีอคติและความลำเอียง

(3) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจอย่างเที่ยงธรรมโดยหลีกเลี่ยงความสัมพันธ์หรือสถานการณ์ใด ๆ ที่อาจทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีไม่สามารถปฏิบัติงานได้โดยโปร่งใส อิสระและซื่อสัตย์สุจริต

### ข้อ 11 ความซื่อสัตย์สุจริต

(1) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติงาน อย่างตรงไปตรงมา จริงใจ ซื่อตรงต่อวิชาชีพไม่ คดโกงไม่หลอกลวง

(2) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติงานตรงตามหลักฐานที่เป็นจริง

(3) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ต้องไม่อ้างหรือยินยอมให้บุคคลอื่นอ้างว่าได้ปฏิบัติงาน โดยที่ ไม่ได้มีการปฏิบัติงานจริง

หมวด 3 ความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน

### ข้อ 12 ความรู้ความสามารถ

(1) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องใช้ความรู้ตามมาตรฐานวิชาชีพ วิธีปฏิบัติกฎหมายที่ เกี่ยวข้องความชำนาญและประสบการณ์ทางวิชาชีพด้วยความมีสติ เอาใจใส่อย่างเต็มความสามารถ และระมัดระวังรอบคอบ

(2) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องประกอบวิชาชีพ โดยมีความสามารถเพียงพอที่จะ ปฏิบัติงานให้สำเร็จได้

(3) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องประกอบวิชาชีพ ด้วยความมุ่งมั่นและขยันหมั่นเพียร

(4) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ต้องศึกษาหาความรู้และความชำนาญทางวิชาชีพเพิ่มเติมอย่าง ต่อเนื่อง เพื่อพัฒนาความรู้ความสามารถให้ทันสมัยอยู่เสมอ

### ข้อ 13 มาตรฐานในการปฏิบัติงาน

(1) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องประกอบวิชาชีพให้สอดคล้องกับมาตรฐานวิชาชีพและ มาตรฐานทางวิชาการที่เกี่ยวข้อง

(2) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติงานด้วยความระมัดระวังรอบคอบ และด้วยความ ชำนาญตามมาตรฐานวิชาชีพและมาตรฐานทางวิชาการที่เกี่ยวข้อง

หมวด 4 การรักษาความลับ

ข้อ 14 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่นำข้อมูลที่เป็นความลับขององค์กร ที่ตนได้มาจากการปฏิบัติงานวิชาชีพ และความสัมพันธ์ในทางธุรกิจ รวมทั้งความลับขององค์กรที่ตนสังกัดไป เปิดเผยต่อบุคคลที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องได้รับทราบ โดยไม่ได้รับอนุญาตจากองค์กร เว้นแต่ในกรณีที่เป็น การเปิดเผยตามสิทธิหรือหน้าที่ที่กำหนดไว้ในกฎหมายหรือในฐานะผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

ข้อ 15 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่นำข้อมูลที่เป็นความลับขององค์กรที่ตนได้มา จาก การปฏิบัติงานวิชาชีพ และความสัมพันธ์ในทางธุรกิจ รวมทั้งความลับขององค์กรที่ตนสังกัด ไปใช้ เพื่อประโยชน์ของตนหรือบุคคลอื่น โดยมีขอบ

หมวด 5 ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ

ข้อ 16 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องมีความรับผิดชอบตามกรอบวิชาชีพบัญชีต่อผู้รับบริการ

ข้อ 17 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติงานตามกรอบวิชาชีพบัญชี เพื่อให้เกิดความน่าเชื่อถือและมีประโยชน์ต่อผู้รับบริการ

หมวด 6 ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคลหรือนิติบุคคลที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้

ข้อ 18 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติตามจริยธรรมทางธุรกิจขององค์กรที่ตนสังกัด

ข้อ 19 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์สุจริต อุทิศตน ทุ่มเทดูแลทรัพย์สินขององค์กรที่ตนสังกัด

ข้อ 20 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องใช้เวลา และทรัพย์สินขององค์กรที่ตนสังกัดให้เกิดประโยชน์สูงสุดไม่นำไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตนหรือบุคคลที่สามทั้งทางตรงและทางอ้อม

ข้อ 21 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องเปิดเผยความสัมพันธ์กับองค์กร สถาบัน ธุรกิจภายนอก หรือความสัมพันธ์ทางเครือญาติเพื่อหลีกเลี่ยงการกระทำที่ก่อให้เกิดความขัดแย้งทางผลประโยชน์

ข้อ 22 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่กระทำการใด ๆ ที่ส่งผลกระทบต่อชื่อเสียง และการดำเนินการขององค์กรที่ตนสังกัด

ข้อ 23 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องใช้อิทธิพลอย่างรอบคอบ มีเหตุผลในการปฏิบัติงาน ทั้งนี้เพื่อประโยชน์สูงสุดต่อองค์กรที่ตนสังกัด รวมถึงนายจ้าง (ผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน เจ้าของ) ของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

หมวด 7 ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ และจรรยาบรรณทั่วไป

ข้อ 24 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่แย่งงานวิชาชีพบัญชีจากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีด้านเดียวกันรายอื่น

ข้อ 25 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่ปฏิบัติงานทางวิชาชีพบัญชีเกินกว่าที่รับมอบหมายจากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีรายอื่น

ข้อ 26 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่ให้ข้อมูลเกี่ยวกับงานของตนเกินความเป็นจริงไม่โอ้อวด หรือเปรียบเทียบกับหรือองค์กรที่ตนสังกัดอยู่กับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีด้านเดียวกันรายอื่น หรือองค์กรที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีด้านเดียวกันรายอื่นสังกัดอยู่

ข้อ 27 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่ให้หรือรับว่าจะให้ทรัพย์สินหรือประโยชน์ใด ๆ เพื่อเป็นการจูงใจให้บุคคลอื่นแนะนำหรือจัดหางานวิชาชีพบัญชีมาให้ตน

ข้อ 28 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่เรียกหรือรับทรัพย์สินหรือประโยชน์จากบุคคลใด เมื่อบุคคลนั้นได้รับงานจากการแนะนำหรือการจัดหางานของตนในฐานะที่เป็นผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีขององค์กรนั้น

ข้อ 29 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่กำหนดค่าธรรมเนียมหรือค่าตอบแทนในการให้บริการวิชาชีพบัญชีโดยมิได้คำนึงถึงลักษณะ ความเสี่ยง ความซับซ้อนและปริมาณของงานที่คนให้บริการหรือมีส่วนร่วมในการให้บริการวิชาชีพบัญชี

ข้อ 30 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องประพฤติปฏิบัติตนในทางที่ถูกที่ควรสำนึกในหน้าที่และไม่ปฏิบัติตนในลักษณะที่ทำให้เกิดความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพบัญชี

ดังนั้นแนวคิดเกี่ยวกับการสอบบัญชีใช้อธิบายกรอบแนวคิดในงานวิจัยฉบับนี้ได้ เนื่องจากปัจจุบันมาตรฐานการสอบบัญชีที่การปรับเปลี่ยนอยู่ตลอดเวลา จึงทำให้ผู้สอบบัญชีต้องมีการวางแผนการตรวจสอบซึ่งก่อให้เกิดการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีมีความถูกต้อง สร้างความเชื่อมั่นแก่ผู้ใช้งบการเงิน และสามารถสรุปความเห็นในรายงานได้อย่างสมเหตุสมผล อีกทั้งยังเพื่อให้งบการเงินมีความน่าเชื่อถือ สามารถนำไปใช้ในการตัดสินใจได้และเป็นไปตามมาตรฐานสากล ส่งผลให้การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

## 2.3 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

### 2.3.1 งานวิจัยเกี่ยวกับความพยายามในการสอบบัญชี

พงษ์ศักดิ์ แก้วมีลี (2552) ได้ศึกษาผลกระทบของประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชีที่มีต่อความสำเร็จในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศ ผลการวิจัยพบว่า ประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชี ด้านหลักฐานเพียงพอและเหมาะสม มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จในการปฏิบัติงาน ด้านการบรรลุเป้าหมาย ด้านมาตรฐานและความเชื่อถือได้และด้านความทันเวลาของผลลัพธ์ ในขณะที่ประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชี ด้านความสมดุลของต้นทุนและประโยชน์ที่ได้รับ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จในการปฏิบัติงานโดยรวม ด้านการบรรลุเป้าหมายและด้านมาตรฐานและความเชื่อถือได้ ส่วนประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชี ด้านการมอบหมายงานอย่างเหมาะสม มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จในการปฏิบัติงานโดยรวม ด้านการบรรลุเป้าหมาย ด้านมาตรฐานและความเชื่อถือได้และด้านความพึงพอใจจากผู้ที่เกี่ยวข้องและประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชี ด้านเกิดความร่วมมือและป้องกันการเข้าใจผิด มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จในการปฏิบัติงานโดยรวม ด้านการบรรลุเป้าหมาย ด้านมาตรฐานและความเชื่อถือได้ด้านความทันเวลาของผลลัพธ์และด้านความพึงพอใจจากผู้ที่เกี่ยวข้อง ส่วนประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชีด้านการประสานงานที่ดีกับผู้ที่เกี่ยวข้องไม่มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จในการปฏิบัติงานโดยรวม ด้าน

การบรรลุเป้าหมาย ด้านมาตรฐานและความเชื่อถือได้ ด้านความทันเวลาของผลลัพธ์และด้านความพึงพอใจจากผู้ที่เกี่ยวข้อง

นุชรี มาสกา (2555) ได้ศึกษาผลกระทบของการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีที่ดีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ผลการวิจัยพบว่า การปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีที่ดี ด้านการรวบรวมและประเมินหลักฐาน มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบโดยรวม ด้านความสร้างสรรค์ ส่วนการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีที่ดี ด้านความรู้ความสามารถและความเป็นอิสระ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความคิดสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์และความทันกาล และการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีที่ดี ด้านการจัดทำรายงานทางการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความชัดเจน ด้านความสมบูรณ์และความทันกาล

มงคลรัตน์ สายเย็น (2555) ได้ศึกษาผลกระทบของการวางแผนการสอบเชิงกลยุทธ์ที่มีต่อผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในภาคตะวันออกเฉียงเหนือ ผลการวิจัยพบว่า การวางแผนการสอบบัญชีเชิงกลยุทธ์ ด้านการกำหนดภารกิจ และด้านการวัดผลและปรับปรุง มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับผลการปฏิบัติงาน ในขณะที่การวางแผนการสอบบัญชีเชิงกลยุทธ์ ด้านการประเมินระดับสาระสำคัญด้านการกำหนดภารกิจ และด้านการวัดผลและปรับปรุง มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับผลการปฏิบัติงาน ด้านการบรรลุเป้าหมาย และการวางแผนการสอบบัญชีเชิงกลยุทธ์ด้านการประเมินระดับสาระสำคัญ ด้านการกำหนดภารกิจ และด้านการวัดผลและปรับปรุงมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับผลการปฏิบัติงาน ด้านมาตรฐานและความเชื่อถือได้ ส่วนการวางแผนการสอบบัญชีเชิงกลยุทธ์ ด้านการกำหนดภารกิจ และด้านการวัดผลและปรับปรุงมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับผลการปฏิบัติงาน ด้านความทันเวลาและผลลัพธ์ และที่การวางแผนการสอบบัญชีเชิงกลยุทธ์ ด้านการกำหนดภารกิจ และด้านการวัดผลและปรับปรุงมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับผลการปฏิบัติงาน ด้านความทันเวลาและผลลัพธ์

พิมพ์วิ ขามะเทวัน (2557) ได้ศึกษาผลกระทบของกระบวนการการสอบบัญชีที่ดีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ผลการวิจัยพบว่า กระบวนการการสอบบัญชีที่ดี ด้านการเสร็จสิ้นการสอบบัญชีและการออกรายงานการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความ

สมบูรณ์ และด้านความทันกาล ส่วนกระบวนการการสอบบัญชีที่ดี ด้านการประเมินผลจาก หลักฐานการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความเที่ยงธรรม ความสมบูรณ์และความทันกาล และกระบวนการการสอบบัญชีที่ดี ด้านการพิจารณา รับบัญชีมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความเที่ยงธรรม และ ความทันกาล ในขณะที่กระบวนการการสอบบัญชีที่ดี ด้านการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจของ ลูกค้ำมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง ด้านความ ชัดเจน และด้านความกะทัดรัด และกระบวนการการสอบบัญชีที่ดี ด้านการประเมินความเสี่ยงใน การสอบบัญชีมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความกะทัดรัด และด้านความสมบูรณ์

อภิศักดิ์ เจียรสุคนธ์ ( 2556) ได้ศึกษาผลกระทบของการสอบทานการสอบบัญชีที่มีต่อ ประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ผลการวิจัยพบว่า การสอบ ทานการสอบบัญชีด้านวิธีการตรวจสอบและจัดทำหลักฐานการปฏิบัติงาน มีความสัมพันธ์และ ผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการสอบบัญชี ด้านการทำงานต้องเชื่อถือได้ ด้านงานสำเร็จ ทันเวลาและด้านผลงานได้มาตรฐาน และการสอบทานการสอบบัญชี ด้านการรายงานการสอบ บัญชีมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการสอบบัญชี ด้านการทำงานต้อง เชื่อถือได้ และด้านผลงานได้มาตรฐาน

สุภัทรพร ทวีจันทร์(2557) ได้ศึกษาผลกระทบของการเรียนรู้ในการสอบบัญชีที่มีต่อ ประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทย ผลการวิจัยพบว่า การเรียนรู้ในการสอบบัญชี 1) ด้านการใส่ใจในกระบวนการและเทคนิคการสอบบัญชี 2) ด้านการ เชื่อมโยงระบบความคิด 3) ด้านการจดจำความหมายและเหตุการณ์และ 4) ด้านการใช้เหตุผลในการ แก้ปัญหา มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชี ผลลัพธ์ที่ได้จากการวิจัยครั้งนี้ สามารถนำไปเป็นข้อเสนอแนะในการพัฒนา ปรับปรุง กระบวนการ เรียนรู้ที่มีประโยชน์ต่อการวางแผนการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทย ตลอดจน สะท้อนถึงปัจจัยสำคัญที่มีผลต่อการขับเคลื่อนประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชีของผู้สอบ บัญชีสหกรณ์ที่ดีต่อไป

ศิริพร ราชบัวน้อย (2555) ได้ศึกษาผลกระทบของมาตรฐานกระบวนการสอบบัญชีที่มีต่อ คุณภาพรายงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทย ผลการวิจัยพบว่า ผู้สอบ บัญชีสหกรณ์ในประเทศไทย มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับมาตรฐานกระบวนการสอบบัญชีโดยรวม

ด้านการกำหนดแผน ปฏิบัติงานสอบบัญชี ด้านการวางแผนงานสอบบัญชีและด้านการปฏิบัติงานสอบบัญชี ในระดับมาก แต่มีความคิดเห็นในระดับมากที่สุดในส่วนของการมีมาตรฐานกระบวนการสอบบัญชี ด้านการสรุปผลจากหลักฐานการสอบบัญชี เนื่องจากการสรุปผลเป็นขั้นตอนหรือกระบวนการ ในการสรุปข้อมูลที่ได้จากการตรวจสอบและรวบรวมหลักฐานการตรวจสอบ ซึ่งเป็นหลักฐานข้อมูลที่มีความถูกต้องชัดเจน สามารถอธิบายถึงเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นได้อย่างเป็นระบบและได้ผลสรุปที่มีความน่าเชื่อถือภายใต้การใช้วิจารณญาณของผู้ประกอบวิชาชีพ

Davidson et al. (1996) ได้ศึกษาหลักฐานเชิงประจักษ์ในการทำงานความสัมพันธ์ระหว่างการวางแผนการตรวจสอบและความพยายามตรวจสอบทั้งหมด พบว่า การวางแผนการตรวจสอบจะช่วยลดความพยายามตรวจสอบ หลังจากนั้นการวางแผนเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับการเพิ่มขึ้นของชั่วโมงการตรวจสอบทั้งหมด การตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับสัดส่วนที่สูงขึ้นของชั่วโมงการวางแผน อาจจะมีผลต่อความชอบธรรม ในพื้นฐานของความเชื่อใจของลูกค้าและปัจจัยที่ซับซ้อนและพบว่า การตรวจสอบที่มีสัดส่วนที่สูงขึ้นของชั่วโมงการวางแผนเป็นอย่างมีนัยสำคัญมีโอกาสมากขึ้นสำหรับการตรวจประเมิน โดยไม่ต้องมีฝ่ายตรวจสอบภายในในการวัดความเสี่ยงอัตราค่าโรยอย่างมีนัยสำคัญที่ต่ำกว่าสำหรับการตรวจสอบที่มีสัดส่วนที่สูงขึ้นของการวางแผนเมื่อเทียบกับการตรวจสอบอื่น ๆ จำนวนของสถานที่การตรวจสอบวัดความซับซ้อนอย่างมีนัยสำคัญมากขึ้นสำหรับการตรวจสอบที่มีสัดส่วนที่สูงขึ้นของชั่วโมงการวางแผน ผลลัพธ์เหล่านี้สามารถชี้ให้เห็นว่าการตรวจสอบบางส่วนต้องมีการวางแผนค่อนข้างมากขึ้นเพราะมีความเสี่ยงและความซับซ้อนของการตรวจสอบอื่นๆ

Mock et al. (2005) ได้ศึกษาวิธีปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีจำนวน 202 คนที่ได้รับการตรวจสอบจากสามบริษัทขนาดใหญ่ พบว่า ครั้งแรกที่มีตรวจสอบบัญชี ผู้ตรวจสอบบัญชีได้มีการวางแผนการตรวจสอบเพื่อสืบหาความเสี่ยงการทุจริตและตอบสนองอย่างเหมาะสมต่อผลลัพธ์ที่เกิดขึ้นจากการตรวจสอบ ซึ่งจากการวิจัยพบว่า เมื่อมีการทุจริตเกิดขึ้นที่งานตรวจสอบที่จะตอบสนองต่อปัจจัยความเสี่ยงจากการทุจริตก็จะมีเปลี่ยนแปลงที่งานตรวจสอบที่มีประสบการณ์และมีบุคลิกแตกต่างจากเดิม มีการเปลี่ยนแปลงกระบวนการของแนวการสอบบัญชีที่จะวางแผนให้ครอบคลุมจุดที่อาจเกิดการทุจริตโดยตรง โดยมีการเพิ่มหรือขยายขอบเขตการทดสอบและยังพบว่า การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวเป็นการเปลี่ยนแปลงขอบเขตกระบวนการวางแผนให้มีผลกระทบต่อจำนวนของปัจจัยเสี่ยงจากการทุจริตที่ได้ตรวจสอบ

Bedard et al. (2010) ได้ศึกษาการครอบงำการตรวจสอบร่วมกันและการวางแผนการตรวจสอบและการกำหนดราคา พบว่า การวางแผนมีส่วนร่วมของความพยายามที่จะเพิ่มขึ้นต่อไปของการหมุนเวียนหุ้นส่วน ซึ่งหุ้นส่วนใหม่ที่จะมาลงทุนต้องมีความพยายามที่จะได้รับความรู้ของลูกค้าในปีแรกในการมีส่วนร่วม นอกจากนี้ยังตรวจสอบการก่อให้เกิดการวางแผนอัตราการทำหุ้นส่วนจะลดลงในการหมุนเวียนหุ้นส่วน ซึ่งหมายความว่าการลงทุนของหุ้นส่วนใหม่ ในความรู้ของลูกค้ายังไม่ได้รับการชดเชยจากลูกค้า นอกจากนี้ยังพบว่าอัตราการทำหุ้นส่วนที่สูงขึ้นในการตรวจสอบการมีส่วนร่วมของหุ้นส่วนเดียวกันมานานกว่าห้าปีที่ดำรงตำแหน่งนานกว่า จะได้รับอนุญาตให้สำหรับบริษัทมหาชนตามพระราชบัญญัติ Sarbanes-oxley จึงได้ผลลัพธ์ในการควบคุมความเสี่ยงของลูกค้าที่มีผลต่อการวางแผนการตรวจสอบและการกำหนดราคา รวมทั้งผู้ที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงิน, การจัดการความซื่อสัตย์และการควบคุมภายใน

Chun et al. (2015) ได้ศึกษานักวิเคราะห์และความพยายามในการสอบบัญชี : วิธีเชิงประจักษ์ในช่วงไตรมาสการตรวจสอบ พบว่า นักวิเคราะห์ที่มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับช่วงไตรมาสการตรวจสอบ ซึ่งหมายความว่าผู้สอบบัญชีต้องใช้ความพยายามมากขึ้นในการให้บริการการตรวจสอบของพวกเขาในกรณีของนักวิเคราะห์ที่มากขึ้นและผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่พิจารณาความเสี่ยงของชื่อเสียงจากการตรวจสอบที่เกิดความล้มเหลว เมื่อผู้สอบบัญชีให้บริการตรวจสอบเพื่อลูกค้าของกับนักวิเคราะห์ที่ดี หลังจากนั้นยังสังเกตเห็นความสัมพันธ์ทั้งก่อนและหลังวิกฤตการณ์ทางการเงินครั้งนี้ว่า ผู้สอบบัญชีของ Big-4 มีความกังวลเกี่ยวกับการสูญเสียชื่อเสียงมากขึ้นกว่า Non-big4 ในกรณีของนักวิเคราะห์

### 2.3.2 งานวิจัยเกี่ยวกับความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชี

นันทวรรณ วงศ์ไชย (2552) ได้ศึกษาผลกระทบของความเป็นมืออาชีพและจรรยาบรรณวิชาชีพที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร ผลการวิจัยพบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีความเป็นมืออาชีพ อยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านบุคคล ด้านสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร และด้านองค์กรมีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีจรรยาบรรณวิชาชีพ อยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านความซื่อสัตย์สุจริต ด้านความรู้ความสามารถทางวิชาชีพและความระมัดระวังรอบคอบ ด้านการรักษาความลับ ด้านการปฏิบัติตนเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ด้านความโปร่งใส ด้าน

ความเป็นอิสระ ด้านมาตรฐานในการปฏิบัติงาน และด้านความรับผิดชอบในการปฏิบัติงานและมีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีคุณภาพการสอบบัญชี อยู่ในระดับมากได้แก่ ด้านความ ถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความคิดสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล

ชัชวิชัย คำภิรมย์ (2554) ได้ศึกษาผลกระทบของความรู้ความสามารถทางการบัญชีและประสบการณ์ด้านการสอบบัญชีที่มีต่อความสำเร็จในการทำงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย พบว่า ความรู้ความสามารถทางการบัญชี ด้านทักษะทางวิชาชีพ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จในการทำงาน ด้านเวลา และด้านปริมาณงาน ในขณะที่ความรู้ความสามารถทางการบัญชี ด้านความรู้ในวิชาชีพ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จในการทำงาน ด้านคุณภาพงาน และด้านปริมาณงาน ส่วนความรู้ความสามารถทางการบัญชี ด้านเจตคติ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จในการทำงาน ด้านเวลา ด้านคุณภาพงาน และด้านปริมาณงาน และความรู้ความสามารถทางการบัญชี ด้านคุณค่าแห่งวิชาชีพ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จในการทำงาน ด้านปริมาณงาน ส่วนประสบการณ์ด้านการสอบบัญชี ด้านการปฏิบัติงาน สอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จในการทำงาน ด้านเวลา ด้านคุณภาพงาน และด้านปริมาณงาน และประสบการณ์ด้านการสอบบัญชี ด้านการบริการงานอื่นมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จในการทำงาน ด้านเวลา ด้านคุณภาพงานและด้านปริมาณงาน

บุญช่วง ศรีธรรมราช (2554) ได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างความเชี่ยวชาญการสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ผลการวิจัยพบว่า ความเชี่ยวชาญการสอบบัญชีด้านทักษะทางวิชาชีพ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความคิดสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล ส่วนความเชี่ยวชาญการสอบบัญชี ด้านประสบการณ์วิชาชีพการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความกะทัดรัด ด้านความคิดสร้างสรรค์ และด้านความทันกาล ในขณะที่ความเชี่ยวชาญการสอบบัญชี ด้านจรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจนด้านความกะทัดรัด และด้านความคิดสร้างสรรค์ และความเชี่ยวชาญการสอบบัญชีด้านการเรียนรู้อย่างไม่จบสิ้น มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความชัดเจน และด้านความทันกาล

วิลาศินี ขอบดี (2554) ผลกระทบของความรู้ความสามารถทางวิชาชีพที่มีต่อคุณภาพการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายในสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษา ผลการวิจัย พบว่า ผู้ตรวจสอบภายในมีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีความรู้ ความสามารถทางวิชาชีพ อยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านความรู้ในวิชาชีพ ด้านทักษะทางวิชาชีพ ด้านจรรยาบรรณ และด้านเจตคติ ผู้ตรวจสอบภายในมีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีคุณภาพการตรวจสอบโดยรวมและเป็นรายด้าน อยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านการบรรลุเป้าหมาย ด้านมาตรฐานและความเชื่อถือได้ ด้านความทันเวลาของผลลัพธ์ และด้านความพึงพอใจจากผู้เกี่ยวข้อง

ประภัสสร จันทะไทย (2554) ได้ศึกษาผลกระทบของประสบการณ์ในการสอบบัญชีที่มีต่อการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ผลการวิจัย พบว่า ประสบการณ์ในการสอบบัญชี ด้านการบริหารงานสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับผลการปฏิบัติงาน ด้านคุณภาพของงาน ส่วนประสบการณ์ในการสอบบัญชี ด้านการปฏิบัติงานสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับผลการปฏิบัติงาน ด้านปริมาณและระยะเวลาปฏิบัติ และด้านวิธีการที่ใช้ปฏิบัติ และประสบการณ์ในการสอบบัญชี ด้านการให้คำปรึกษามีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับผลการปฏิบัติงาน ด้านปริมาณและระยะเวลาปฏิบัติ ด้านคุณภาพของงาน และด้านวิธีการที่ใช้ปฏิบัติ

อรพินท์ วงศ์ก่อ (2555) ได้ศึกษาผลกระทบของมาตรฐานการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ผลการวิจัย พบว่า มาตรฐานการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชี ด้านมาตรฐานทั่วไป มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความสร้างสรรค์ และด้านความสมบูรณ์ ส่วนมาตรฐานการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชี ด้านมาตรฐานการปฏิบัติงานภาคสนาม มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล และมาตรฐานการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชี ด้านมาตรฐานการรายงาน มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์และด้านความทันกาล

บุญนุช คำหวาน (2556) ได้ศึกษาผลกระทบของความรอบรู้ในการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ผลการวิจัย พบว่า ความรอบรู้ในการสอบบัญชี ด้านความรู้เรื่องระบบการควบคุมภายในของกิจการมีความสัมพันธ์และผลกระทบ

เชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความครบถ้วนของข้อมูล ในขณะที่ความรอบรู้ในการสอบบัญชี ด้านความเชี่ยวชาญในการปฏิบัติตามกฎ ระเบียบ ข้อบังคับและกฎหมาย มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความทันต่อเวลา ด้านความไม่ลำเอียงและ ด้านความครบถ้วนของข้อมูล ส่วนความรอบรู้ในการสอบบัญชี ด้านทักษะทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศทางการบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงลบกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความไม่ลำเอียง และด้านความครบถ้วนของข้อมูล นอกจากนี้ความรอบรู้ในการสอบบัญชี ด้านความรอบรู้ในการประเมินความเสี่ยงของการตรวจสอบ ยังมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความทันต่อเวลา ด้านความไม่ลำเอียง และด้านความครบถ้วนของข้อมูลและความรอบรู้ในการสอบบัญชี ด้านการปรับปรุงความรู้อย่างต่อเนื่อง มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความไม่ลำเอียง และด้านความครบถ้วนของข้อมูล

นิจราไพ ดวงจักรวาล (2557) ได้ศึกษาผลกระทบของการมุ่งเน้นความรอบรู้การสอบบัญชี ที่มีต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ผลการวิจัย พบว่า การมุ่งเน้นความรอบรู้การสอบบัญชีด้านจรรยาบรรณการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง ด้านความชัดเจน และด้านความเที่ยงธรรม ส่วนการมุ่งเน้นความรอบรู้การสอบบัญชี ด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง ในขณะที่การมุ่งเน้นความรอบรู้การสอบบัญชี ด้านหลักฐานการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการสอบบัญชี ด้านความครบถ้วน และด้านความทันกาล และการมุ่งเน้นความรอบรู้การสอบบัญชี ด้านรายงานการตรวจสอบมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการสอบบัญชี ด้านความชัดเจน

จามจรี สุระ (2557) ได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างแรงจูงใจในวิชาชีพกับความเป็นมืออาชีพทางการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ผลการวิจัยพบว่า แรงจูงใจในวิชาชีพ ด้านความเป็นเลิศทางวิชาชีพ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกต่อความเป็นมืออาชีพทางการสอบบัญชีโดยรวมและรายด้าน ได้แก่ ด้านความเชี่ยวชาญ ด้านประสิทธิภาพทางการสอบบัญชี และด้านความคิดสร้างสรรค์

มงคล กิตติวุฒิไกร (2557) ได้ศึกษาผลกระทบของการพัฒนาความรู้ทางการสอบบัญชีที่มีต่อความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ผลการวิจัยพบว่า การพัฒนาความรู้ทางการสอบบัญชี ด้านการเข้าร่วมอบรมสัมมนา มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับ

ความเป็นมืออาชีพโดยรวม ด้านความเชี่ยวชาญในวิชาชีพ ด้านความคิดสร้างสรรค์ ด้านความสัมพันธ์กับผู้ที่เกี่ยวข้องและด้านความเชื่อมั่นในตนเอง ส่วนการพัฒนาความรู้ทางการสอบบัญชี ด้านการเรียนรู้ในวิชาชีพด้วยตนเอง มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความเป็นมืออาชีพโดยรวมด้านความเชี่ยวชาญในวิชาชีพด้านความคิดสร้างสรรค์ ด้านความสัมพันธ์กับผู้ที่เกี่ยวข้อง และด้านความเชื่อมั่นในตนเอง นอกจากนี้การพัฒนาความรู้ทางการสอบบัญชี ด้านการเรียนรู้จากประสบการณ์ในอดีตมีความสัมพันธ์ และผลกระทบเชิงบวกกับความเป็นมืออาชีพโดยรวมด้านความเชี่ยวชาญในวิชาชีพด้านความคิดสร้างสรรค์ ด้านความสัมพันธ์กับผู้ที่เกี่ยวข้อง และด้านความเชื่อมั่นในตนเอง ในขณะที่การพัฒนาความรู้ทางการสอบบัญชี ด้านการเข้าร่วมแลกเปลี่ยนความคิดเห็นในกลุ่ม มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงลบกับความเป็นมืออาชีพ ด้านความเชี่ยวชาญในวิชาชีพ

เพ็ญธิดา พงษ์ธานี (2557) ได้ศึกษาผลกระทบของความรู้ ทักษะ ค่านิยมจรรยาบรรณและทัศนคติในวิชาชีพต่อสมรรถนะของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในกรุงเทพมหานครและปริมณฑล ผลการวิจัยพบว่า ผู้สอบบัญชีภาษีอากรส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง มีอายุระหว่าง 30-39 ปี มีประสบการณ์การเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร ระหว่าง 1-5 ปี และจบการศึกษาในระดับปริญญาตรี นอกจากนี้ยังพบว่า ความรู้ ทักษะ ค่านิยมจรรยาบรรณและทัศนคติในวิชาชีพที่ดี จะเพิ่มสมรรถนะในการประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร อีกทั้งผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่มีเพศ อายุ และประสบการณ์ที่แตกต่างกันจะมีสมรรถนะในการประกอบวิชาชีพที่แตกต่างกัน

Choo F. (1996) ได้ศึกษาผลกระทบของความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตพบว่า ขอบเขตด้านความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่แตกต่างกันจะส่งผลให้เกิดความดำเนินการอย่างต่อเนื่องของหน้าที่การงานที่แตกต่างกัน ซึ่งก่อให้เกิดประสิทธิภาพการดำเนินงานที่แตกต่างกันด้วย ซึ่งผลกระทบดังกล่าว อาจสังเกตได้จากการนำความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมาพัฒนาในการปฏิบัติงานให้มีประสิทธิภาพที่ดีขึ้น โดยการทดสอบทางคณิตศาสตร์ขั้นสูง (MDA) ที่สามารถบ่งชี้ให้เห็นว่าความรู้ความสามารถและคุณภาพการตัดสินใจ หรืออาจจะทดสอบได้จากการนำมาเผยแพร่อีกครั้งหรือจำนวนครั้งที่ได้ปฏิบัติงานที่พิเศษ ซึ่งการพัฒนาความรู้ความสามารถอย่างต่อเนื่องมีความจำเป็นอย่างมาก เพื่อยกระดับความชำนาญหรือเชี่ยวชาญพิเศษในรูปแบบอื่น รวมถึงบุคคลที่พร้อมจะเป็นผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีที่มีคุณสมบัติครบแล้ว เพื่อยกระดับเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตหรือเป็นผู้มีคุณวุฒิความชำนาญพิเศษในรูปแบบอื่นในเหตุการณ์ใดๆ

Kwon et al. (2007) ศึกษาระบบกฎหมายและคุณภาพกำไรในบริบทบทบาทของความเชี่ยวชาญในธุรกิจของผู้สอบบัญชี พบว่า ลูกค้านี้ที่ได้รับการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีที่มีความเชี่ยวชาญจะมีการตกแต่งบัญชีต่ำกว่า และมีความน่าเชื่อถือในคุณภาพกำไรสูงกว่า ลูกค้านี้ที่ไม่มีผู้สอบบัญชีที่มีความเชี่ยวชาญในธุรกิจเฉพาะทางตรวจสอบ ส่งผลให้เกิดการตกแต่งกำไรสูงกว่า ลูกค้านี้ที่มีผู้สอบบัญชีที่มีความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านทางธุรกิจ และยังพบอีกว่าผลกระทบของผู้สอบบัญชีที่มีความเชี่ยวชาญเกี่ยวกับการเพิ่มขึ้นของรายได้ที่มีคุณภาพเป็นสภาพแวดล้อมทางกฎหมายที่อ่อนตัว โดยรวมแล้วผลการชี้ให้เห็นว่าผลประโยชน์จากการมีส่วนร่วมบริการของผู้สอบบัญชีที่มีความเชี่ยวชาญเพิ่มขึ้นเป็นการเปลี่ยนแปลงสภาพแวดล้อมทางกฎหมายจากที่แข็งแกร่งให้อ่อนแอลงจากสภาพแวดล้อม ซึ่งเกิดจากประสิทธิภาพการรวมของตัวแปรในการควบคุมเพิ่มเติม

Nagy et al. (2007) ได้ศึกษาความเป็นมืออาชีพและการตรวจสอบภายในการปฏิบัติตามมาตรา 404: มุมมองของผู้บริหารตรวจสอบจากหัวหน้าภาคตะวันออกเฉียงเหนือของรัฐโอไฮโอ พบว่า การปฏิบัติตามมาตรา 404 มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญในการตรวจสอบภายใน ความรับผิดชอบในการปฏิบัติตามมักจะตกอยู่กับผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เนื่องจากความต้องการที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บเอกสารและการทดสอบระบบการควบคุมภายในขึ้นอยู่กับคำตอบของประธานกรรมการตรวจสอบผู้บริหารระดับสูง (CAEs) ดังนั้น ผู้ตรวจสอบภายในต้องใช้น้ำความเชี่ยวชาญมาบังคับใช้ในการดำเนินการบริการที่เพิ่มมูลค่าและปรับปรุงการดำเนินงานขององค์กรเพื่อให้เป็นไปตามมาตรา 404 ที่กำหนดไว้

Thongchai C. (2015) ได้ศึกษาความเชี่ยวชาญในการตรวจสอบและการประสบความสำเร็จในการตรวจสอบ: การสืบสวนเชิงประจักษ์ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จำนวน 255 คน พบว่า ความเชี่ยวชาญการตรวจสอบจะมีผลกระทบต่อความสงสัยการตรวจสอบและการตรวจสอบความเป็นเลิศและการตรวจสอบคุณภาพและการรายงานผลอย่างมีนัยสำคัญที่มีอิทธิพลต่อความสำเร็จในการตรวจสอบ นอกจากนี้ บางตัวแปรตัวส่งผลกระทบต่อความเชี่ยวชาญการตรวจสอบ เช่น ทัศนคติความรู้ มีความสัมพันธ์ในเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญกับความเชี่ยวชาญการตรวจสอบ แต่การเรียนรู้การตรวจสอบอย่างต่อเนื่องมีความสัมพันธ์ในเชิงลบที่ไม่มีความสัมพันธ์กับทุกมิติของความเชี่ยวชาญการตรวจสอบ

### 2.3.3 งานวิจัยเกี่ยวกับผลลัพธ์ในการสอบบัญชี

พรรณราย คำจันทร์ดี (2552) ได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ผลการวิจัยพบว่า ประสิทธิภาพในการสอบบัญชีสหกรณ์มีผลกระทบต่อระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามวงจรคุณภาพ PDCA ด้านการวางแผนงานสอบบัญชีและด้านวิธีการตรวจสอบและจัดทำหลักฐานการปฏิบัติงาน และจำนวนชั่วโมงในการอบรมความรู้เกี่ยวกับบัญชีและการสอบบัญชีมีผลกระทบต่อระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงาน สอบบัญชีตามวงจรคุณภาพ PDCA ด้านการสอบทานงานและด้านการรายงานการสอบบัญชี ในขณะที่จำนวนชั่วโมงที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ได้รับการอบรมความรู้เกี่ยวกับบัญชีและการสอบบัญชีมีผลกระทบต่อระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมและคุณภาพการสอบบัญชีด้านความถูกต้อง ด้านความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริตและระดับการศึกษา มีผลกระทบต่อระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีด้านความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต ส่วนการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ตามวงจรคุณภาพ PDCA มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี

นริษา ทองมณี ( 2555) ได้ศึกษาคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพการสอบและความสำเร็จในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ผลการวิจัยพบว่า คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีด้านความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชี ด้านการเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง และด้านจริยธรรมทางวิชาชีพส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชีที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 ยกเว้นคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีด้านประสิทธิภาพสอบบัญชีไม่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบ นอกจากนี้คุณภาพงานสอบบัญชีส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อความสำเร็จในงานสอบบัญชีที่นัยสำคัญ 0.05 รวมทั้งการเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชีส่งผลทำให้ความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีเพิ่มขึ้น

รติยา ไชยลาหงส์และอรพรรณ ชันวัง (2556) ได้ศึกษาคุณภาพการสอบบัญชีและการจัดการกำไร ผลการวิจัยพบว่า กลุ่มบริษัทจดทะเบียนที่ได้รับการสอบบัญชีโดยกลุ่ม Big 4 มีระดับค่าเฉลี่ยของ DCA น้อยกว่ากลุ่มบริษัทจดทะเบียนที่ได้รับการสอบบัญชีโดยกลุ่ม Non-Big 4 แต่ไม่พบความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับ 0.05 ดังนั้นการศึกษาคั้งนี้ไม่พบหลักฐานที่

ยืนยันได้ว่าคุณภาพการสอบบัญชีโดยกลุ่ม Big 4 จะลดระดับการจัดการกำไรได้มากกว่ากลุ่ม Non-Big 4 อย่างมีนัยสำคัญ

วันรักษ์ โสกาพร (2556) ได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมการสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศ ผลการวิจัยพบว่า การควบคุมการสอบบัญชีด้านข้อกำหนดวิชาชีพที่เกี่ยวข้อง มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันเวลา ในขณะที่การควบคุมการสอบบัญชีด้านความรู้และความชำนาญ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีด้านความสมบูรณ์ และมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงลบกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความทันเวลา ส่วนการควบคุมการสอบบัญชี ด้านการมอบหมายงานมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน และด้านความทันเวลา และการควบคุมการสอบบัญชี ด้านการแบ่งงานมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์และด้านความทันเวลา นอกจากนี้การควบคุมการสอบบัญชี ด้านการขอคำปรึกษาหรือมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความชัดเจน และการควบคุมการสอบบัญชี ด้านความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงานมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมด้านความถูกต้อง ด้านความชัดเจน ด้านความสร้างสรรค์ และด้านความสมบูรณ์ ส่วนการควบคุมการสอบบัญชีด้านการติดตามมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงลบกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความชัดเจนและมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความกะทัดรัด

เมตตา บันลือหาญ (2556) ได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างความรับผิดชอบในการปฏิบัติงานกับความสำเร็จในการทำงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ ผลการวิจัยพบว่า ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีความรับผิดชอบในการปฏิบัติงานอยู่ในระดับมากที่สุด ได้แก่ ด้านความรักและสนใจในงานที่ตนปฏิบัติ ด้านความขยันหมั่นเพียร ด้านความเต็มใจและตั้งใจในการปฏิบัติงาน ด้านความละเอียด รอบคอบ และอยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านการสร้างผลงานที่มีประสิทธิผลและประสิทธิภาพ ด้านการยอมรับคำติชมในผลงานที่ตนปฏิบัติ และด้านการอุทิศเวลาให้แก่การปฏิบัติงาน นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีความ สำเร็จในการทำงาน อยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านการ

บรรลุเป้าหมายความสำเร็จ ด้านการจัดการและใช้ทรัพยากร ด้านกระบวนการปฏิบัติงาน ด้านความพอใจของทุกฝ่าย

จรรยา มีสิม (2556) ได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างความจงรักภักดีในวิชาชีพกับความสำเร็จในการทำงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ผลการวิจัยพบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีความจงรักภักดีในวิชาชีพ อยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านการปฏิบัติงานตามมาตรฐานวิชาชีพ ด้านการให้ความร่วมมือในกิจกรรมต่างๆ ของวิชาชีพ ด้านการยินดีอุทิศตนให้กับวิชาชีพ และด้านการมีความรักและศรัทธาต่อวิชาชีพ ในขณะที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ยังมีความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีความสำเร็จในการทำงานอยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านการบรรลุจุดมุ่งหมายอย่างมีประสิทธิภาพด้านการสร้างความพึงพอใจแก่ผู้มีส่วนเกี่ยวข้อง ด้านการปฏิบัติเป็นไปตามมาตรฐานการปฏิบัติงาน และด้านศักยภาพของบุคลากรและระบบสารสนเทศ

กชพร นามสีฐาน(2557) ได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างความสามารถทางการบัญชีสมัยใหม่กับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ผลการวิจัยพบว่า ความสามารถทางการบัญชีสมัยใหม่ด้านความสามารถในการวางแผน มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน ด้านความสามารถทางการตัดสินใจ ด้านความถูกต้องของข้อมูล และด้านความทันเวลาและความสามารถทางการบัญชีสมัยใหม่ ด้านการสร้างองค์ความรู้ใหม่ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน ด้านความสามารถทางการตัดสินใจและด้านความถูกต้องของข้อมูล

สายฝน อุไร (2557) ได้ศึกษาผลกระทบของสมรรถนะการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ผลการวิจัยพบว่า สมรรถนะการสอบบัญชี ด้าน ความรู้ความสามารถในการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการ ปฏิบัติ ด้านความพึงพอใจจากผู้ที่เกี่ยวข้อง ในขณะที่สมรรถนะการสอบบัญชี ด้านทักษะการปฏิบัติงานตรวจสอบมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการปฏิบัติ ด้านกระบวนการปฏิบัติงาน ส่วนสมรรถนะการสอบบัญชีด้านการวัดผลขีดความสามารถ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการปฏิบัติโดยรวม ด้านการบรรลุเป้าหมายความสำเร็จ ด้านกระบวนการปฏิบัติงาน ด้านมาตรฐานและความน่าเชื่อถือ และด้านความพึงพอใจจากผู้ที่เกี่ยวข้อง และสมรรถนะการสอบบัญชี ด้านคุณลักษณะส่วนบุคคล มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการปฏิบัติ ด้านการบรรลุเป้าหมายความสำเร็จ

ทิพย์สุดา ทาสีดำ (2557) ได้ศึกษาผลกระทบของเจตคติในการสอบบัญชีที่ดีที่มีต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ผลการวิจัยพบว่า เจตคติในการสอบบัญชีที่ดีด้านความรู้ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการสอบบัญชีด้านผลงานได้มาตรฐาน ส่วนเจตคติในการสอบบัญชีที่ดี ด้านความรู้ลึก มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการสอบบัญชี ด้านความเชื่อถือได้ และด้านผลงานได้มาตรฐาน ในขณะที่เจตคติในการสอบบัญชีที่ดี ด้านพฤติกรรม มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการสอบบัญชี ด้านงานเสร็จทันเวลา ด้านความเชื่อถือได้ และด้านผลงานได้มาตรฐาน

ดุจกมล นางารย์ (2557) ได้ศึกษาผลกระทบของการเรียนรู้ในวิชาชีพอย่างต่อเนื่องที่มีต่อคุณภาพการปฏิบัติงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ผลการวิจัยพบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีการเรียนรู้ในวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง อยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านการเรียนรู้ด้วยตนเองด้านการเรียนรู้จากการสะสมประสบการณ์ ด้านการเรียนรู้จากผู้อื่น และด้านการเรียนรู้ด้วยการหาและการสังเกตและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีคุณภาพการปฏิบัติงานการสอบบัญชี อยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านการบรรลุเป้าหมายและความสำเร็จด้านการปฏิบัติงานตามมาตรฐาน และด้านความพอใจของทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้อง

Becker et al. (1998) ได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพการตรวจสอบและการจัดการรายได้ พบว่า Big six มีคุณภาพการตรวจสอบสูงกว่า Non-Big six การจัดการรายได้ถูกจับโดยรายการคงค้างการตัดสินใจว่าจะมีการประเมินโดยใช้แบบตัดขวางรุ่น Jones 1991 ผลการก่อนหน้านี้แสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีมีแนวโน้มที่จะคัดค้านการบริหารจัดการของทางเลือกบัญชีที่เพิ่มรายได้ (เมื่อเทียบกับการลดลงของรายได้) และผู้สอบบัญชีมีแนวโน้มที่จะถูกฟ้องร้องเมื่อมีความเกี่ยวข้องกับงบการเงินที่กำไรเกินจริง (เมื่อเทียบกับความจริงรายได้) และพบว่า โดยเฉพาะลูกค้าที่ Non-big six ผู้สอบบัญชีมีรายงานคงค้างการตัดสินใจที่มีโดยเฉลี่ยร้อยละ 1.5-2.1 ของสินทรัพย์รวมสูงกว่ายอดคงค้างการตัดสินใจที่รายงานโดยลูกค้าของผู้สอบบัญชี Big six นอกจากนี้ยังสอดคล้องกับการบริหารกำไร พบว่าค่าเฉลี่ยและค่ามัธยฐานของค่าของเงินคงค้างการตัดสินใจมีมากขึ้นสำหรับ บริษัทที่มีผู้สอบบัญชี Non-big six ผลที่ได้นี้ยังแสดงให้เห็นว่าการตรวจสอบที่มีคุณภาพต่ำมีความเกี่ยวข้องกับ “ความยืดหยุ่นบัญชี”

Francis (2004) ได้ศึกษาเกี่ยวกับคุณภาพการตรวจสอบบัญชี พบว่าคุณภาพการตรวจสอบบัญชีกับความเชื่อถือต่อบริษัทที่จดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์โดยเปิดเผยหลักฐานบ่งชี้ว่า ความ

ผิดพลาดของคุณภาพการสอบบัญชีทั้งหมดมีอัตราที่นานๆครั้งที่เกิดขึ้นน้อยกว่าร้อยละ 1 ต่อปี และค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีที่น้อยกว่าร้อยละ 0.1 ต่อปี และค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีที่น้อยกว่าร้อยละ 0.1 ของยอดรวมของลูกค้า สิ่งที่น่าจะน่าจะมีโอกาสการยอมรับของคุณภาพการตรวจสอบบัญชีในระดับที่ค่าใช้จ่ายค่อนข้างต่ำและยังเป็นหลักฐานของคุณภาพการตรวจสอบบัญชีที่แตกต่างกันอย่างชัดเจน ท่ามกลางจำนวนความสำคัญ เช่นขนาดของกิจการ ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านของอุตสาหกรรม ลักษณะของสำนักงานและความแตกต่างของประเทศในระบบกฎหมายและการเปิดเผยนี้ ผู้ตรวจสอบบัญชีมีผลในทางบวกมากถึงแม้ว่าจะมีเครื่องมือบ่งชี้ถึงจำนวนของคุณภาพการตรวจสอบบัญชีที่อาจต้องสิ้นสุดในช่วงทศวรรษที่ 1990 ซึ่งเป็นกรณีที่มีข้อดีในการปฏิรูปเมื่อเร็ว ๆ

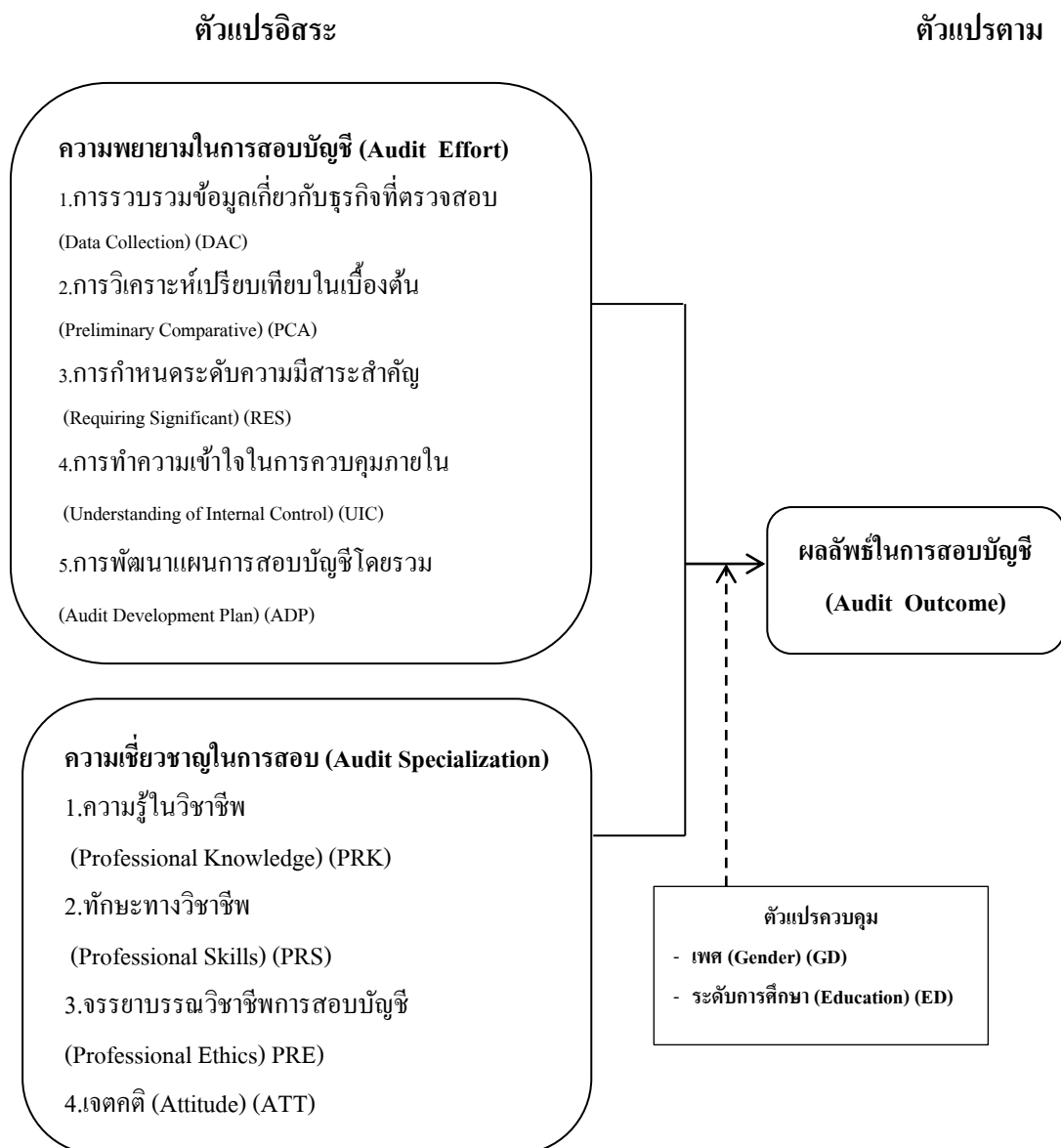
Philip (2008) ได้ศึกษาคุณภาพการตรวจสอบบัญชี การเปิดเผยรายงานทางการเงิน พบว่า มีการเสนอขายหุ้นใหม่ ที่ไม่เคยมีการซื้อขายมาก่อนต่อสาธารณะหรือประชาชนทั่วไปเป็นครั้งแรก (Initial Public Offering : IPO) มีความเต็มใจอย่างยิ่งถึงการประมาณรายได้ในเอกสารมีความสำคัญกว่าการใช้ผู้ตรวจสอบบัญชีที่มีคุณภาพสูง สอดคล้องกับบทบาทการเป็นพยานของผู้ตรวจสอบบัญชีที่มีความลำเอียงน้อยที่สุด บนขอบเขตของความสมัครใจ การเปิดเผยข้อมูลการตรวจสอบบัญชีการแลกเปลี่ยนใดๆ ระหว่างตัวเลือกผู้ตรวจสอบบัญชีกับบริษัทใดบริษัทหนึ่งที่มีความเสี่ยงหรือการจำกัดขอบเขตของความเป็นเจ้าของ โดยให้ IPO ขนาดเล็กหรือให้ผู้รับประกันที่มีความน่าเชื่อถือน้อย สิ่งเหล่านี้มักมีการสนับสนุนบทบาทของผู้ตรวจสอบบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลด้วยความสมัครใจอีกทั้งจะเป็นหลักฐานโดยใช้แบบตัวอย่างในการประเมินค่าซึ่งผลลัพธ์ที่ได้จะเน้นในเรื่องของความผิดพลาดที่ทันสมัย จุดสนใจจึงเป็นรูปแบบที่ส่งสัญญาณ เพื่อที่จะทบทวนผลกระทบในวงกว้างระหว่างกลไกที่หลากหลาย ซึ่งทำปฏิกิริยาระหว่างวิธีการและเทคนิคที่แตกต่างกัน โดยส่งผลให้เกิดความสมดุลที่เด่นชัดมากขึ้น

Yasar A. (2013) ได้ศึกษา Big 4 ของผู้สอบบัญชีตรวจสอบคุณภาพและการจัดการรายได้: หลักฐานจากตลาดหลักทรัพย์ของตุรกี พบว่า คุณภาพการตรวจสอบถือเป็นหนึ่งในปัจจัยที่มีผลต่อความน่าเชื่อถือของข้อมูลทางการเงิน ทฤษฎีการขัดแย้งและผลการวิจัยชี้ให้เห็นว่าข้อจำกัดของการตรวจสอบคุณภาพ การจัดการรายได้ ระบุว่าผู้สอบบัญชีมีแรงจูงใจที่จะให้การตรวจสอบที่มีคุณภาพสูงเป็นที่ค่อนข้างจำกัด ในประเทศเศรษฐกิจเกิดใหม่แนะนำข้อจำกัดการตรวจสอบคุณภาพ การจัดการรายได้มีแนวโน้มที่จะถูกสอบสวน จึงจะต้องมีการประเมินผลกระทบของการตรวจสอบที่มีคุณภาพในการบริหารจัดการรายได้โดยมุ่งเน้นไปที่กรณีธุรกิจที่แรงจูงใจของผู้สอบบัญชีเพื่อให้การตรวจสอบที่มีคุณภาพสูงที่มี จำกัด โดยใช้ตัวอย่างของ บริษัท อุตสาหกรรมการผลิตที่ระบุไว้ใน Istanbul Stock Exchange (ISE) สำหรับปี 2003-2007 จะพบว่า ขนาดของสำนักงานสอบบัญชีเป็น

ผู้รับมอบฉันทะเพื่อการตรวจสอบคุณภาพไม่ได้มีผลกระทบต่อการศึกษา คำนึงถึงผลการศึกษาที่แสดงให้เห็นว่ามีความแตกต่างในด้านคุณภาพการตรวจสอบระหว่าง Big 4 และ Non-Big 4 ข้อจำกัดการตรวจสอบของการจัดการรายได้ในธุรกิจ

## 2.5 กรอบแนวคิดในงานวิจัย

จากการทบทวนแนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับความพยายามในการสอบบัญชีและความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีที่มีต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชี ทำให้มาซึ่งกรอบแนวคิดในงานวิจัยดังนี้



ภาพ 2.1 กรอบแนวคิดในงานวิจัย

## บทที่ 3

### ระเบียบการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้เป็นการศึกษาผลกระทบของความพยายามในการสอบบัญชีและความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีที่มีต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย มีลำดับขั้นตอนในการดำเนินงาน ดังนี้

- 3.1 สมมติฐานการวิจัย
- 3.2 ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง
- 3.3 เครื่องมือและการออกแบบเครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล
- 3.4 ขั้นตอนการเก็บรวบรวมข้อมูล
- 3.5 วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล
- 3.6 วิธีการวิเคราะห์ข้อมูลและสถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์
- 3.7 แผนการดำเนินโครงการวิจัย

#### 3.1 สมมติฐานการวิจัย

จากกรอบแนวคิดของตัวแปรที่ได้จากการทบทวนวรรณกรรม และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับผลกระทบของความพยายามในการสอบบัญชีและความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีที่มีต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชีทำให้สามารถตั้งสมมติฐานการวิจัยได้ดังนี้

#### ความพยายามในการสอบบัญชี (Audit Effort)

การศึกษานี้กำหนดให้ความพยายามในการสอบบัญชี (Audit Effort) ซึ่งวัดได้จากการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ (Data Collection), การวิเคราะห์เปรียบเทียบในเบื้องต้น (Preliminary Comparative Analysis), การกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ (Requiring Significant), การทำความเข้าใจในการควบคุมภายใน (Understanding of Internal Control) และ การพัฒนา

แผนการสอบบัญชี (Audit Development Plan) โดยทำการทบทวนวรรณกรรมในแต่ละด้านดังต่อไปนี้

### การรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ

จากงานวิจัยในอดีตของพิมพ์วี ยามะเทวัน (2557) และแนวคิดของนิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะและศิลปพร ศรีจันเพชร (2554) พบว่า ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีควรมีหรือได้รับความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบอย่างเพียงพอที่จะทำให้สามารถระบุและเข้าใจรายการบัญชีและวิธีปฏิบัติงาน ซึ่งผู้สอบบัญชีเห็นว่าอาจมีผลกระทบที่สำคัญต่อการเงิน หรือต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบ หรือต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของนวลจันทร์ ศรีสารคาม (2556) พบว่า มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี เนื่องจากการรวบรวมข้อมูลของผู้สอบบัญชีจากรายงานทางการเงินที่ผ่านการตรวจสอบแล้วสามารถนำไปใช้เพื่อการตัดสินใจ ดังนั้นถือเป็นหน้าที่สำคัญของผู้สอบบัญชีที่เสนอรายงานอย่างถูกต้องชัดเจนและสมบูรณ์ไปบิดเบือนข้อเท็จจริง เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินมั่นใจในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ และสอดคล้องกับงานวิจัยของอรพินท์ วงศ์ก่อ (2555) พบว่า การวางแผนตรวจสอบบัญชีเน้นในเรื่องระบบการควบคุม การตรวจสอบหลักฐานต่างๆที่จะสนับสนุนรายงานการตรวจสอบ ซึ่งต้องมีการเก็บรวบรวมข้อมูลให้ครบถ้วนสมบูรณ์และทันเวลา ส่วนงานวิจัยของอภิศักดิ์ เจียรสุคนธ์ (2556) พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะต้องมีแนวทางในการเก็บรวบรวมหลักฐานเพื่อให้รายงานที่ออกมานั้น มีความถูกต้อง ครบถ้วน ทันต่อเวลา สามารถที่ตรวจสอบย้อนหลังได้ และตรงตามมาตรฐานการสอบบัญชีรับรองทั่วไป เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดความมั่นใจต่อรายงานของผู้สอบบัญชี

### การวิเคราะห์เปรียบเทียบในเบื้องต้น (Preliminary Comparative Analysis)

จากงานวิจัยในอดีตของนวลจันทร์ ศรีสารคาม (2556) และอภิศักดิ์ เจียรสุคนธ์ (2556) พบว่า การเปรียบเทียบความสัมพันธ์และการเปลี่ยนแปลงข้อมูลทางการเงินและข้อมูลอื่นที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงินว่าเป็นไปตามที่คาดหมายหรือไม่ ซึ่งจะเป็นข้อมูลที่ช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถใช้วิธีการตรวจสอบวิเคราะห์เปรียบเทียบในช่วงการวางแผนและใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ค้นพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นได้และยังช่วยในการกำหนดลักษณะระยะเวลาขอบเขตวิธีการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับแนวความคิดของนิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะและศิลปปะพร ศรีจันเพชร (2554) ว่า การวิเคราะห์เปรียบเทียบเป็นวิธีการศึกษาเปรียบเทียบความสัมพันธ์และความเปลี่ยนแปลงของข้อมูลทางการเงินและข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงินว่า

เป็นไปตามที่คาดหมายไว้หรือไม่ โดยใช้อัตราส่วนแนวโน้ม การทดสอบความสมเหตุสมผล ตลอดจนการสอบสวนการเปลี่ยนแปลงและความสัมพันธ์ต่างๆที่ไม่สอดคล้องข้อมูลที่เกี่ยวข้อง

#### **การกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ (Requiring Significant)**

จากแนวคิดของนิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะและศิลาปะพร ศรีจันเพชร (2554)และนวลจันทร์ ศรีสารคาม (2556) กล่าวว่า ผู้สอบบัญชีจะกำหนดระดับความมีสาระสำคัญที่ตนยอมรับได้ เพื่อใช้เป็นแนวทางในการตรวจสอบว่างบการเงินได้แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ หากผู้สอบบัญชีตรวจพบว่า งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีจะเสนอให้ลูกค้าปรับปรุงแก้ไขงบการเงิน ถ้าลูกค้าปฏิเสธที่จะแก้ไขงบการเงิน ผู้สอบบัญชีก็ไม่อาจแสดงความคิดเห็นว่างบการเงินถูกต้องตามที่ควรได้ เนื่องจากขนาดหรือลักษณะของความไม่ถูกต้องของรายงานและข้อมูลมีสาระสำคัญ ซึ่งถือว่ามีผลต่อความถูกต้องตามที่ควรของงบการเงินตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป สอดคล้องกับงานวิจัยของมงคลรัตน์ สายเย็น(2555) พบว่า การประเมินระดับสาระสำคัญมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับผลการปฏิบัติงาน เนื่องจากเป็นขั้นตอนหนึ่งของการวางแผนการสอบบัญชีที่สำคัญ ผู้สอบบัญชีต้องมีหน้าที่ในการประเมินความเสี่ยง และขอบเขตของหลักฐานที่เพียงพอและเหมาะสมต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงิน ดังนั้น การประเมินระดับสาระสำคัญในปัจจุบันต่างๆ ที่จะปฏิบัติงานสอบบัญชีให้บรรลุวัตถุประสงค์จึงจำเป็นต้องเพียงพอและเหมาะสมจึงจะทำให้ผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีบรรลุเป้าหมาย เป็นไปตามมาตรฐานและเกิดความน่าเชื่อถือของรายงานการตรวจสอบ

#### **การทำความเข้าใจในการควบคุมภายใน (Understanding of Internal Control)**

จากงานวิจัยในอดีตพบว่าผู้สอบบัญชีจะต้องมีความรู้ความสามารถเกี่ยวกับรูปแบบระบบการบัญชีและระบบการควบคุมภายใน เพื่อประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมภายในได้อย่างมีประสิทธิภาพและมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับประเภทรายการที่สำคัญในการดำเนินงานของกิจการเป็นอย่างดีและวิธีการในการทำความเข้าใจเกี่ยวกับระบบบัญชีและการควบคุมภายในของกิจการที่ตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพ สอดคล้องกับแนวคิดของนิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะและศิลาปะพร ศรีจันเพชร (2554) ว่า การทำความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีได้รับความรู้เกี่ยวกับรูปแบบของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน รวมทั้งการทำงานของระบบนั้น ผู้สอบบัญชีมักจะประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม โดยพิจารณาจากองค์ประกอบของการควบคุมภายใน 5 องค์ประกอบ ผู้สอบบัญชีควรได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในอย่างเพียงพอและการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม เป็นข้อมูลที่รวบรวมจาก

การทำความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน สามารถช่วยผู้สอบบัญชีในการวางแผนการตรวจสอบ และสอดคล้องกับงานวิจัยของวันรัักษ์ โสภภาพร (2556) พบว่า มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี เนื่องจากการปฏิบัติงานที่มีการควบคุมคุณภาพในทุกๆขั้นตอนการทำงาน ย่อมป้องกันความเสี่ยงที่เกิดจากข้อผิดพลาดในการปฏิบัติงาน ทำให้ผลลัพธ์ที่ได้คือคุณภาพงานที่ดี

### การพัฒนาแผนการสอบบัญชีโดยรวม (Audit Development Plan)

จากแนวคิดของนิพันธ์ เห็น โชคชัยชนะและศิลาปะพร ศรีจันเพชร (2554) กล่าวว่า ผู้สอบบัญชีจะมีการวางแผนการสอบบัญชีที่ดีสามารถเพิ่มประสิทธิภาพในการแสดงความเห็นต่อการเงินและนำเสนอรายงานการสอบบัญชีได้ถูกต้องและครบถ้วน มีการพัฒนาแนวทางการสอบบัญชีได้อย่างสอดคล้องและเหมาะสมกับลักษณะหรือประเภทธุรกิจของลูกค้าและมีการปรับปรุงพัฒนาแนวทางการสอบบัญชีอย่างเป็นระบบและต่อเนื่อง ทำให้แนวทางการสอบบัญชีมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น สอดคล้องกับงานวิจัยของนวลจันทร์ ศรีสารคาม(2556) พบว่า มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี เนื่องจากผู้สอบบัญชีสามารถประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม การประเมินความเสี่ยงดังกล่าวช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถกำหนดลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีจะบันทึกข้อมูลรายละเอียดที่จำเป็นในกระดาษทำการแผนการสอบบัญชี เพื่อเป็นประโยชน์ในการจัดแนวทางการสอบบัญชี รูปแบบและเนื้อหาของแผนการสอบบัญชีโดยรวมอาจแตกต่างกัน ขึ้นอยู่กับขนาดกิจการที่ตรวจสอบ ความซับซ้อนของการตรวจสอบ นอกจากนี้ยังสอดคล้องกับงานวิจัยของพงษ์ศักดิ์ แก้วมีสี (2552) พบว่า ผู้สอบบัญชีมุ่งเน้นปฏิบัติงานเป็นทีม และมีการพัฒนาแนวทางการสอบบัญชีตนเองอย่างต่อเนื่องและมีการมอบหมายงานให้กับผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่ตรงกับความรู้ความสามารถ เพื่อให้งานสามารถบรรลุตามเป้าหมาย ได้มาตรฐานเชื่อถือได้และพึงพอใจของทุกฝ่าย

ดังนั้น จากการทบทวนวรรณกรรมในอดีตด้านความพยายามในการสอบบัญชี สามารถตั้งสมมติฐานการวิจัยได้ดังต่อไปนี้

**H1 a-e:** ความพยายามในการสอบบัญชีซึ่งประกอบด้วย การรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ การวิเคราะห์เปรียบเทียบในเบื้องต้น การกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ และการทำความเข้าใจในการควบคุมภายใน และการพัฒนาแผนการสอบบัญชีโดยรวม มีความสัมพันธ์และมีผลกระทบเชิงบวกกับผลลัพธ์ในการสอบบัญชี

### ความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชี (Audit Specialization)

ความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชี (Audit Specialization) ซึ่งวัดได้จาก ความรู้ในวิชาชีพ (Professional Knowledge), ทักษะทางวิชาชีพ (Professional Skills), จรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชี (Professional Ethics) และ เจตคติ (Attitude) โดยทำการทบทวนวรรณกรรมในแต่ละด้าน ดังต่อไปนี้

#### ความรู้ในวิชาชีพ (Professional Knowledge)

จากงานวิจัยของวิลาคินี ซอบดี (2554) พบว่า การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในเป็นงานที่ต้องอาศัยความรู้ความสามารถทางด้านวิชาชีพเป็นอย่างมาก ดังนั้น การที่ปฏิบัติงานตรวจสอบให้มีคุณภาพการตรวจสอบจะต้องอาศัยความรู้ความเชี่ยวชาญในการทำงาน ถ้าผู้ตรวจสอบภายในมีการพัฒนาความรู้ของตนเองอยู่ตลอดเวลา จะทำให้การทำงานนั้นบรรลุเป้าหมายตามวัตถุประสงค์ที่ตนเองตั้งไว้ และได้มาตรฐานการปฏิบัติงานตรวจสอบ ทำให้ได้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือ และเกิดความพึงพอใจของผู้ใช้ข้อมูลที่น่าไปใช้ในการบริหารงาน สอดคล้องกับงานวิจัยของชัชวิษญ์ คำภิรมย์ (2554) พบว่า มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จในการทำงาน เนื่องจาก ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้มีความรู้ความสามารถด้านการบัญชีมาใช้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชี โดยยึดหลักการบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่มีการปรับเปลี่ยนไปตามสภาวะเศรษฐกิจและรูปแบบธุรกิจที่เกิดขึ้น รวมไปถึงพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2547 ในส่วนของการจัดทำบัญชีและงบการเงิน มาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับหลักการ แนวคิด กระบวนการ และวิธีการบัญชี เพื่อให้ได้มาซึ่งคุณภาพของงานด้านการบัญชี ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตประสบความสำเร็จในการทำงานด้านการสอบบัญชี ทั้งในเชิงปริมาณและคุณภาพของงานที่ออกมา นอกจากนี้ยังสอดคล้องกับงานวิจัยของนริษา ทองมณี (2556) พบว่า ผู้สอบบัญชีที่มีความรู้ความสามารถมากขึ้นส่งผลให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบเพิ่มขึ้นด้วย เนื่องจากผู้สอบบัญชีที่มีความรู้ความสามารถตระหนักถึงปัจเจกบุคคลในการปฏิบัติงานสอบบัญชีต้องมีคุณสมบัติที่เหมาะสม โดยให้ความสำคัญในการแสดงความเห็นต่องบการเงินได้อย่างถูกต้อง

#### ทักษะทางวิชาชีพ (Professional Skills)

จากงานวิจัยในอดีตของชัชวิษญ์ คำภิรมย์ (2554) พบว่า บุคคลที่มีทักษะในการทำงาน ย่อมเป็นบุคคลที่มีประสพการณ์และความชำนาญในการประกอบวิชาชีพนั้น ๆ มาเป็นอย่างดี ไม่ว่าจะเป็นหลักการงานที่รวดเร็ว มีเหตุมีผลในการแก้ไขปัญหาเฉพาะหน้าได้เมื่อเกิดข้อผิดพลาดเคลื่อนจากแผนที่กำหนดไว้ ส่งผลให้งานสำเร็จได้ด้วยดี ทั้งด้านเวลาและปริมาณงานก็จะเพิ่มขึ้นมาอย่าง

ต่อเนื่อง ดังนั้น การทำงานในสาขาวิชาชีพบัญชี ย่อมต้องอาศัยความรู้ความสามารถ และทักษะที่ชำนาญมาประกอบการทำงานให้เกิดผลสำเร็จได้อย่างรวดเร็วและเพิ่มคุณภาพของงานต่อไป สอดคล้องกับงานวิจัยของวิลาศิณี ขอบดี (2554) พบว่า มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการตรวจสอบภายใน เนื่องจากหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบภายในเป็นหน้าที่ที่มีความสำคัญเป็นอย่างมาก เพราะการรายงานข้อมูลจะต้องเป็นข้อมูลที่ถูกต้อง และเชื่อถือได้ ดังนั้นผู้ตรวจสอบภายในจะต้องมีทักษะในวิชาชีพ เพื่อจะสามารถค้นหาข้อมูล และการเกิดการทุจริต หรือการปฏิบัติงานในองค์กรมีประสิทธิภาพมากขึ้นขนาดไหน ถ้าผู้ตรวจสอบภายในมีทักษะทางการตรวจสอบเป็นอย่างดี ก็จะส่งผลต่อการทำงานด้านการตรวจสอบมีประสิทธิภาพ และบรรลุตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ ทำให้ผู้ใช้ข้อมูลนำข้อมูลมาใช้ในการตัดสินใจได้อย่างทันเวลา และสอดคล้องกับงานวิจัยของบุญช่วง ศรีธรรมราช (2554) ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีทักษะทางวิชาชีพเป็นข้อดีส่งผลให้งานสอบบัญชีมีคุณภาพได้รับการยอมรับ และน่าเชื่อถือจากผู้ให้ข้อมูลจากงบการเงิน ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องให้ความสำคัญกับการวางแผนงานสอบบัญชีอย่างเคร่งครัด เพื่อให้งานสอบบัญชีสำเร็จตามเป้าหมายมุ่งเน้นเทคนิควิธีการตรวจสอบหลักฐานการสอบบัญชีอย่างมีประสิทธิภาพมีความเหมาะสมและเพียงพอเพียงพอผู้ประกอบวิชาชีพ

#### จรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชี (Professional Ethics)

จากงานในอดีตของบุญช่วง ศรีธรรมราช (2554) พบว่า จรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชี คือคุณธรรม จริยธรรมของผู้สอบบัญชีที่ต้องยึดถือปฏิบัติเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ เพื่อให้การสอบบัญชีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และประสิทธิผล อันส่งผลต่อการแสดงความเห็นที่มีต่อรายงานทางการเงินอย่างมีคุณภาพทั้งในแง่ของความเที่ยงตรง ปราศจากความลำเอียงและมือคด ยึดมั่นในความเป็นกลางและความเป็นอิสระ โปร่งใส ไม่อยู่ภายใต้การบังคับเขียนรายงานการนำเสนอมีความชัดเจนไม่คลุมเครือ ใช้ข้อความที่กระชับได้ใจความไม่ฟุ่มเฟือยและแสดงความเห็นที่มีต่อการเงินที่แสดงให้เห็นให้ผู้รับการตรวจมีการปรับปรุงในทางที่ดีขึ้น ผู้สอบบัญชีจึงควรตระหนักถึงการประพฤติปฏิบัติตนในการสอบบัญชีอย่างเคร่งครัด อาทิ การให้ความสำคัญกับการเสริมสร้างเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพเชิงประจักษ์ เพื่อให้ลูกค้าหรือผู้รับการตรวจมีความเชื่อมั่นในผลงาน สอดคล้องกับงานวิจัยของวิลาศิณี ขอบดี (2554) พบว่า มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จในการทำงาน การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในเป็นหน้าที่ที่สำคัญอย่างหนึ่ง จึงเป็นหน้าที่ที่ต้องอาศัยการทำงานที่ยึดหลักการปฏิบัติงาน หรือจรรยาบรรณการทำงานวิชาชีพ เพราะสิ่งนี้เป็นสิ่งสำคัญมาก การที่ผู้ตรวจสอบภายในมีจรรยาบรรณในการปฏิบัติงาน ก็จะทำงานนั้นมีความน่าเชื่อถือ และทำให้ผู้ใช้ข้อมูลนำข้อมูลมาตัดสินใจได้อย่างถูกต้อง และสอดคล้องกับงานวิจัยของนิรจำไพ

ดวงจักรวาล (2557) พบว่า การที่ผู้สอบบัญชีมีจรรยาบรรณในการสอบบัญชีที่ปฏิบัติตามข้อกำหนดหรือปฏิบัติงานสอบบัญชีที่สภาวิชาชีพได้กำหนดไว้ เพื่อดำรงไว้ซึ่งความเป็นมืออาชีพและเสริมสร้างเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพสอบบัญชีให้เป็นประจักษ์แก่ลูกค้าและสาธารณชนที่มีความน่าเชื่อถือและไว้วางใจในผลงานของผู้ประกอบวิชาชีพ

### เจตคติ (Attitude)

จากงานวิจัยในอดีตของวิลาคินี ซอบดี (2554) พบว่า ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องมีอัธยาศัยและความคิดที่เป็นธรรม นั่นคือมีเจตคติที่ดีต่อการปฏิบัติงาน ก็จะส่งผลต่อการปฏิบัติงานให้มีมาตรฐานและเชื่อถือได้ และการที่ผู้บริหารได้ข้อมูลที่ถูกต้อง และเชื่อถือได้นั้น จะทำให้ผู้บริหารสามารถบริหารงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ และรู้ถึงระบบการปฏิบัติงานที่ถูกต้อง ทำให้องค์กรได้เปรียบคู่แข่ง สอดคล้องกับงานวิจัยของชัชวิษญ์ คำภิรมย์ (2554) พบว่า มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จในการทำงาน ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีเจตคติที่ดีต่อสายวิชาชีพ การสอบบัญชี มีความรู้ความสามารถ และพึงพอใจในงานที่ปฏิบัติอยู่ส่งผลต่อความสำเร็จในการทำงานที่เขาชื่นชอบและรักในสิ่งที่ทำไม่ว่าจะเกิดคุณภาพของงานที่ได้ทำปริมาณงานที่ประสบความสำเร็จ พร้อมทั้งเวลาที่ใช้ในการปฏิบัติงานนั้น ดังนั้น เมื่อจะทำงานชิ้นใดให้ประสบความสำเร็จแล้ว สิ่งสำคัญคือการมีเจตคติที่ดีต่องานที่ทำ ต้องมีการชอบและรักงานที่ทำเพื่อให้มาซึ่งความสำเร็จในการทำงานต่อไป และสอดคล้องกับงานวิจัยของจามจุรี สุระ (2557) พบว่า ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีผู้สอบบัญชีจะพึงประพฤติปฏิบัติโดยใช้วิจารณญาณอย่างสมเหตุสมผลในการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้มีคุณภาพสามารถสนับสนุนให้การทำงานบรรลุวัตถุประสงค์นำไปสู่ความเป็นเลิศทางวิชาชีพเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชี เพื่อให้รายงานการตรวจสอบมีความน่าเชื่อถือยอมรับได้จากผู้ใช้งบการเงินด้วยในการปฏิบัติงานสอบบัญชีต้องปฏิบัติงานโดยใช้ดุลยพินิจและการพิจารณาข้อเท็จจริงต่างๆ อย่างยุติธรรมและเป็นกลางและมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลทางการสอบบัญชี ถูกต้อง สมบูรณ์เป็นที่ยอมรับและเชื่อมั่นจากสาธารณะชนโดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้ใช้งบการเงิน

ดังนั้น จากการทบทวนวรรณกรรมในอดีตด้านความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชี สามารถตั้งสมมติฐานการวิจัยได้ดังต่อไปนี้

**H2 a-d:** ความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีซึ่งประกอบด้วย ความรู้ในวิชาชีพ ทักษะทางวิชาชีพ จรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชี และเจตคติ มีความสัมพันธ์และมีผลกระทบเชิงบวกกับผลลัพธ์ในการสอบบัญชี

ตัวแปรควบคุม มี 2 ตัว ประกอบด้วย เพศ และระดับการศึกษา ดังต่อไปนี้

1. เพศ หมายถึง เพศหญิง เพศชาย โดยจากการทบทวนวรรณกรรมพบว่า เพศหญิงหากมีอารมณ์เชิงลบจะมีผลต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชี ดังนั้น จึงบ่งชี้ได้ว่า เพศมีผลต่อคุณลักษณะในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี (Hull และ Umasky, 2002) โดยกำหนดให้เพศเป็นตัวแปรหุ่นประกอบไปด้วย เพศหญิง แทนค่าด้วย ศูนย์ เพศชาย แทนค่าด้วย 1

2. ระดับการศึกษา หมายถึง ระดับการศึกษาที่ผู้ตรวจสอบบัญชีจบการศึกษา โดยจากการทบทวนวรรณกรรมพบว่า การทำการตัดสินใจเชิงจริยธรรม ทำให้พบความแตกต่างระหว่างบุคคลมากขึ้น ซึ่งมีอิทธิพลต่อกระบวนการทำการตัดสินใจ (Loe, Ferrell, and Mansfield, 2000) ดังนั้น จากปัจจัยเบื้องต้น พบว่า ปัจจัยที่มีผลต่อกระบวนการทำการตัดสินใจเชิงจริยธรรม เช่น ระดับการศึกษา โดยในงานวิจัยนี้กำหนดให้  $0 \leq$  ระดับปริญญาตรี ,  $1 =$  สูงกว่าระดับปริญญาตรี

### 3.2 ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

1. ประชากร (Population) ที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จำนวน 12,327 คน (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2559)

2. กลุ่มตัวอย่าง (Sample) ที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จำนวน 372 คน โดยเปิดตาราง Krejcie และ Morgan (บุญชม ศรีสะอาด, 2545) และใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างแบบชั้นภูมิ (Stratified Random Sampling) ดังนี้

$$n = \frac{\chi^2 Np(1-p)}{e^2(N-1) + \chi^2 p(1-p)}$$

เมื่อ

$n$  = ขนาดของกลุ่มตัวอย่าง

$N$  = ขนาดของประชากร

$e$  = ระดับความคลาดเคลื่อนของการสุ่มตัวอย่างที่ยอมรับได้

$\chi^2$  = ค่าไคสแควร์ที่ df เท่ากับ 1 และระดับความเชื่อมั่น 95% ( $\chi^2=3.841$ )

p = สัดส่วนของลักษณะที่สนใจในประชากร (ถ้าไม่ทราบให้กำหนด p = 0.5)

คำนวณ ขนาดประชากรและสัดส่วนของลักษณะที่สนใจในประชากร และกำหนดระดับความคลาดเคลื่อนและระดับความเชื่อมั่นด้วย ประชากรที่ใช้ในการวิจัยมีจำนวน 12,327 คน ขอมรับให้เกิดความคลาดเคลื่อนของการสุ่มตัวอย่างได้ 5% ที่ระดับความเชื่อมั่น 95%และสัดส่วนของลักษณะที่สนใจในประชากรเท่ากับ 0.5 ขนาดของกลุ่มตัวอย่างที่ต้องการเท่ากับ

$$n = \frac{\chi^2 N p (1 - p)}{e^2 (N - 1) + \chi^2 p (1 - p)}$$

$$n = \frac{3.841 \times 12,327 \times 0.5 \times 0.5}{(0.05)^2 \times (12,327 - 1) + 3.841 \times 0.5 \times 0.5}$$

$$n = 372.4669 \approx 372 \text{ คน}$$

จากวิธี Krejcie และ Morgan (ธีรวุฒิ เอกะกุล, 2543) ได้กลุ่มตัวอย่างที่เหมาะสมสำหรับการวิเคราะห์จำนวน 372 คน แสดงให้เห็นว่าสำหรับการส่งแบบสอบถาม แบบสอบถามที่ได้รับการตอบกลับควรมีจำนวนอย่างน้อยร้อยละ 20 ของแบบสอบถามที่ส่งทั้งหมด ดังนั้นต้องทำการจัดส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์ไปยังผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยเป็นจำนวน 1,860 คน เพื่อให้ได้แบบสอบถามจากกลุ่มตัวอย่างตอบกลับมา 372 คน

งานวิจัยนี้ทำการสุ่มอย่างมีระบบ (Systematic Sampling) โดยการกำหนดช่วงห่างของหมายเลขหรือช่วงห่างระหว่างการสุ่มอย่าง และใช้สูตรในการกำหนดช่วงห่างระหว่างหมายเลข ดังนี้ (ชานินทร์ ศิลป์จารุ, 2553)

$$I = \frac{N}{N}$$

เมื่อ

I = ช่วงห่างระหว่างหมายเลข

n = จำนวนตัวอย่าง

$N =$  ขนาดของประชากร  
แทนค่า ดังนี้

$$I = \frac{12,327}{1,860} = 6.63$$

ช่วงห่างระหว่างหมายเลข  $\approx 7$

ดังนั้น เมื่อทราบว่าช่วงห่างระหว่างเลขเท่ากับ 7 จึงทำการสุ่มตัวอย่างโดยการนับครั้งละ 7 จากรายชื่อทั้งหมด 12,327 คน ซึ่งเรียงตามลำดับจากรายชื่อของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย เพื่อให้กลุ่มตัวอย่างจำนวน 1,860 คน

### 3.3 เครื่องมือและการออกแบบเครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย ใช้เป็นแบบสอบถาม (Questionnaire) ซึ่งได้สร้างตามวัตถุประสงค์และกรอบแนวคิดการวิจัยที่กำหนดขึ้น โดยแบ่งแบบสอบถามเป็น 4 ตอน ดังนี้

ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย มีลักษณะแบบตรวจสอบรายการ (Checklist) จำนวน 8 ข้อ ประกอบด้วย เพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ในการสอบบัญชี รายได้เฉลี่ยต่อปี จำนวนงบการเงินที่ตรวจสอบต่อปี การเข้ารับการอบรมเกี่ยวกับการสอบบัญชี ประสบการณ์ด้านอื่น ๆ

ตอนที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความพยายามในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จำนวน 20 ข้อ โดยครอบคลุมถึงเนื้อหาความพยายามในการสอบบัญชี 5 ด้าน ประกอบด้วย ด้านการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ จำนวน 4 ข้อ และ ด้านการวิเคราะห์เปรียบเทียบในเบื้องต้น จำนวน 4 ข้อ ด้านการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ จำนวน 4 ข้อ ด้านการทำความเข้าใจในการควบคุมภายใน จำนวน 4 ข้อ ด้านการพัฒนาแผน การสอบบัญชีโดยรวม จำนวน 4 ข้อ (นวลจันทร์ ศรีสารคาม.2556, พิมพวี ยามะเทวัน.2557)

ลักษณะข้อคำถามเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) ซึ่งเกณฑ์ในการวัดมีการกำหนดระดับมาตราส่วนที่เป็นข้อความให้เป็นค่าน้ำหนักตัวเลขตามวิธีของลิเคิร์ต (Likert) ดังนี้ (ธานินทร์ ศิลป์จารุ, 2553)

ระดับความคิดเห็น เห็นด้วยมากที่สุด กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ 5

ระดับความคิดเห็น เห็นด้วยมาก	กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ 4
ระดับความคิดเห็น เห็นด้วยปานกลาง	กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ 3
ระดับความคิดเห็น เห็นด้วยน้อย	กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ 2
ระดับความคิดเห็น เห็นด้วยน้อยที่สุด	กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ 1

ตอนที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ลักษณะแบบสอบถามเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) จำนวน 16 ข้อ โดยครอบคลุมเนื้อหาความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีทั้ง 4 ด้าน ประกอบด้วย ด้านความรู้ในวิชาชีพ จำนวน 4 ข้อ ด้านทักษะทางวิชาชีพ จำนวน 4 ข้อ ด้านจรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชี จำนวน 4 ข้อ ด้านเจตคติ จำนวน 4 ข้อ (วิลาศิณี ชอบดี.2554, บุญช่วง ศรีธรรายกุล.2554, พัชวิชญ์ คำภิรมย์.2554)

ลักษณะข้อคำถามเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า(Rating Scale) ซึ่งเกณฑ์ในการวัดมีการกำหนดระดับมาตราส่วนที่เป็นข้อความให้เป็นค่าน้ำหนักตัวเลขตามวิธีของลิเคิร์ต (Likert) ดังนี้ (ธานินทร์ ศิลป์จารุ, 2553)

ระดับความคิดเห็น เห็นด้วยมากที่สุด	กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ 5
ระดับความคิดเห็น เห็นด้วยมาก	กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ 4
ระดับความคิดเห็น เห็นด้วยปานกลาง	กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ 3
ระดับความคิดเห็น เห็นด้วยน้อย	กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ 2
ระดับความคิดเห็น เห็นด้วยน้อยที่สุด	กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ 1

ตอนที่ 4 ความคิดเห็นเกี่ยวกับผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ลักษณะแบบสอบถามเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) จำนวน 10 ข้อ ประกอบด้วย ด้านการบรรลุเป้าหมาย จำนวน 3 ข้อ ด้านมาตรฐานและความเชื่อถือได้ จำนวน 4 ข้อ ด้านความพึงพอใจจากผู้ที่เกี่ยวข้อง จำนวน 3 ข้อ (พงษ์ศักดิ์ แก้วมีสี.2552, วิลาศิณี ชอบดี.2554, มงคลรัตน์ สายเย็น.2555, สายฝน อุไร.2557, คุณกมล นาจารย์.2557)

ลักษณะข้อคำถามเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า(Rating Scale) ซึ่งเกณฑ์ในการวัดมีการกำหนดระดับมาตราส่วนที่เป็นข้อความให้เป็นค่าน้ำหนักตัวเลขตามวิธีของลิเคิร์ต (Likert) ดังนี้ (ธานินทร์ ศิลป์จารุ, 2553)

ระดับความคิดเห็น เห็นด้วยมากที่สุด	กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ 5
ระดับความคิดเห็น เห็นด้วยมาก	กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ 4
ระดับความคิดเห็น เห็นด้วยปานกลาง	กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ 3
ระดับความคิดเห็น เห็นด้วยน้อย	กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ 2
ระดับความคิดเห็น เห็นด้วยน้อยที่สุด	กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ 1

### 3.4 ขั้นตอนการเก็บรวบรวมข้อมูล

สำหรับการเก็บรวบรวมข้อมูล ผู้วิจัยได้ดำเนินการตามลำดับขั้นตอนดังนี้

1. รวบรวมข้อมูลทุติยภูมิจากเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง เพื่อใช้เป็นแนวทางในการออกแบบสอบถาม
2. ออกแบบสอบถาม
3. ตรวจสอบคุณภาพของแบบสอบถาม โดยตรวจสอบความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหา (Content Validity) โดยนำแบบสอบถามให้ผู้เชี่ยวชาญด้านการสอบบัญชี คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน 3 ท่าน อ่านเพื่อตรวจสอบว่าแบบสอบถามสามารถวัดได้ตรงวัตถุประสงค์การวิจัย นอกจากนี้ได้นำแบบสอบถามไปทำการทดลองเก็บข้อมูล (Try out) กับกลุ่มตัวอย่าง ซึ่งเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ไม่ใช่กลุ่มเดียวกับกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัยจำนวน 30 รายและนำข้อมูลที่ได้มาทดสอบความเที่ยงตรงเชิงโครงสร้าง (Construct Validity) โดยใช้การวิเคราะห์ปัจจัย (Factor Analysis) และทดสอบความน่าเชื่อถือ (Reliability) โดยใช้วิธีหาค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha - Coefficient Method) ตามวิธีของตามวิธีของครอนบาค(Cronbach) โดยผลการหาค่าความเชื่อมั่นของแบบสอบถามของแต่ละกลุ่มตัวอย่าง แสดงในตารางที่ 3.1

ตารางที่ 3.1 สรุปผลค่าการสกัดปัจจัย(Factor Loading)และค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาตามวิธีครอนบาค (Cronbach's Alpha Coefficients)

ตัวแปร (Variables)	ค่าการสกัดปัจจัย (Factor Loading)	ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาตามวิธีครอนบาค (Cronbach's Alpha Coefficients)
ความพยายามในการสอบบัญชี		
1.การรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ	0.620-0.861	0.846
2.การวิเคราะห์เปรียบเทียบในเบื้องต้น	0.650-0.820	0.929
3.การกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ	0.621-0.875	0.850
4.การทำความเข้าใจในการควบคุมภายใน	0.776-0.861	0.853
5.การพัฒนาแผนการสอบบัญชี	0.686-0.807	0.863
ความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชี		
1.ความรู้ในวิชาชีพ	0.803-0.840	0.888
2.ทักษะทางวิชาชีพ	0.841-0.875	0.935
3.จรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชี	0.722-0.768	0.754
4.เจตคติ	0.836-0.896	0.911
ผลลัพธ์ในการสอบบัญชี		
1.การบรรลุเป้าหมาย	0.674-0.703	0.727
2.มาตรฐานและความเชื่อถือได้	0.650-0.804	0.855
3.ความพึงพอใจจากผู้ที่เกี่ยวข้อง	0.449-0.854	0.778

จากการศึกษางานวิจัยในอดีต ค่าการสกัดปัจจัย (Factor Loading) ควรมีค่า 0.40 ขึ้นไป (Nunnally & Berstein, 1994) แสดงถึงความเที่ยงตรงเชิงโครงสร้าง (Construct Validity) และค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาตามวิธีครอนบาค(Cronbach's Alpha Coefficients) ควรมีค่า 0.70 ขึ้นไป (Nunnally, 1978) แสดงว่าตัวแปรมีค่าความเชื่อถือ (Reliability) ดังนั้นจากตารางที่ 3.1 พบว่าตัวแปรค่าการสกัดปัจจัยระหว่าง 0.420 – 0.800 แสดงว่าตัวแปรมีความเที่ยงตรงเชิงโครงสร้าง (Construct Validity) ของตัวแปรมีค่าระหว่าง 0.950-0.957 แสดงว่าตัวแปรมีความน่าเชื่อถือ(Reliability)

### 3.5 วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล

การเก็บรวบรวมข้อมูลครั้งนี้ ผู้วิจัยได้ดำเนินการตามขั้นตอนและวิธีการ ดังนี้

1. ดำเนินการจัดทำแบบสอบถามตามจำนวนกลุ่มตัวอย่าง พร้อมกับตรวจสอบความถูกต้องครบถ้วนและสมบูรณ์ของเอกสารเตรียมนำส่งทางไปรษณีย์
2. ยื่นขอหนังสือราชการจาก คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์ โดยแนบไปพร้อมกับแบบสอบถามที่ส่งไปยังกลุ่มตัวอย่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพื่อขอความอนุเคราะห์ในการตอบแบบสอบถาม
3. ดำเนินการจัดส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์ให้กับกลุ่มตัวอย่าง โดยเริ่มส่งแบบสอบถามตั้งแต่วันที่ 15 พฤศจิกายน 2559 จำนวน 1,860 ฉบับ ตามที่อยู่ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยโดยแนบซองจดหมายตอบกลับไปด้วยพร้อมกับแบบสอบถาม เพื่อขอความอนุเคราะห์และขอความร่วมมือในการตอบกลับทางไปรษณีย์ภายใน 15 วัน หลังจากได้รับแบบสอบถาม
4. ดำเนินการรวบรวมข้อมูลจากแบบสอบถามที่ได้รับ และตรวจสอบความสมบูรณ์ครบถ้วนของคำตอบในแบบสอบถามแต่ละฉบับ จากนั้นบันทึกคะแนนคำตอบลงในโปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อนำมาวิเคราะห์ข้อมูลต่อไป

### 3.6 ขั้นตอนการวิเคราะห์ข้อมูลและสถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์

นำข้อมูลจากแบบสอบถาม ซึ่งได้จากการเก็บรวบรวมจากกลุ่มตัวอย่างไปวิเคราะห์ด้วยโปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติ โดยมีขั้นตอนดังนี้

1. คัดเลือกแบบสอบถามที่มีความสมบูรณ์ ลงรหัสในแบบสอบถามและทำการบันทึกข้อมูล
2. ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม วิเคราะห์โดยการแจกแจงความถี่ (Frequency) และหาค่าร้อยละ (Percentage) เพื่อใช้อธิบายลักษณะทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง
3. หาค่าเฉลี่ย ( $\bar{x}$ ) และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (S.D.) ของแบบสอบถาม ตอนที่ 2- 4 ซึ่งเกณฑ์การแปลความหมายเพื่อการจัดระดับค่าเฉลี่ยสามารถแบ่งออกเป็นช่วงดังต่อไปนี้ (ธานินทร์ ศิลป์จารุ, 2553)

ค่าเฉลี่ย 4.51 – 5.00 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ มากที่สุด

ค่าเฉลี่ย 3.51 – 4.50 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ มาก

ค่าเฉลี่ย 2.51 – 3.50 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ ปานกลาง

ค่าเฉลี่ย 1.51 – 2.50 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ น้อย

ค่าเฉลี่ย 1.00 – 1.50 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ น้อยที่สุด

4.ทดสอบสมมติฐานความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรด้วยการใช้สถิติเชิงอ้างอิง (Inferential Statistic) โดยใช้การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) ซึ่งได้ทำการทดสอบข้อสมมติฐานเบื้องต้น พบว่าความคลาดเคลื่อนมีการแจกแจงแบบปกติ (Normality) ค่าความแปรปรวนของความคลาดเคลื่อนเป็นค่าคงที่ (Heteroscedasticity) ค่าความคลาดเคลื่อนเป็นอิสระกัน (No Autocorrelation) ตัวแปรอิสระและตัวแปรตามมีความสัมพันธ์เชิงเส้น (Linearity) และไม่เกิดปัญหาของค่าข้อมูลผิดปกติ (Outliner Problem) ก่อนการใช้สถิติดังกล่าว (กัลยา วานิชย์บัญชา, 2555)

สำหรับการทดสอบปัญหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระด้วยกัน พิจารณาจากค่าทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับตัวแปรตาม Variance Inflation Factor (VIF) หากมีค่าต่ำกว่า 10 แสดงถึงตัวแปรอิสระไม่ได้มีความสัมพันธ์กันเอง และพิจารณาจากค่า Tolerance Value หากมีค่ามากกว่า 0.1 (Hair & other, 2006) แสดงว่าไม่เกิดปัญหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระด้วยกัน (Multicollinearity) สำหรับการศึกษาในครั้งนี้

นอกจากนี้ยังใช้การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ (Correlation Analysis) เพื่อวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรในเบื้องต้น หากพบว่าตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันจะใช้การสกัดปัจจัย (Factor Analysis) เพื่อการจัดกลุ่มข้อคำถามของตัวแปรที่มีความสัมพันธ์กันเข้าด้วยกัน และใช้ค่าการสกัดปัจจัยในการวิเคราะห์การถดถอยในสมการ ซึ่งจะไม่ทำให้เกิดปัญหาตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันเอง (Multicollinearity) ได้สมการ ดังนี้

$$\text{สมการที่ 1 : } AUO = \alpha_{01} + \beta_1 DAC + \beta_2 PCA + \beta_3 RES + \beta_4 UIC + \beta_5 ADP + \beta_6 GD + \beta_7 EDU + \varepsilon_1$$

$$\text{สมการที่ 2 : } AUO = \alpha_{02} + \beta_8 PRK + \beta_9 PRS + \beta_{10} PRE + \beta_{11} ATT + \beta_{12} GD + \beta_{13} EDU + \varepsilon_2$$

## สัญลักษณ์และอักษรย่อมีดังนี้

DAC	แทน	การรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ
PAC	แทน	การวิเคราะห์เปรียบเทียบเบื้องต้น
RES	แทน	การกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ
UIC	แทน	การทำความเข้าใจในการควบคุมภายใน
ADP	แทน	การพัฒนาแผนการสอบบัญชี
PRK	แทน	ความรู้ในวิชาชีพ
PRS	แทน	ทักษะทางวิชาชีพ
PRE	แทน	จรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชี
ATT	แทน	เจตคติ
AUO	แทน	คือ ผลลัพธ์ในการสอบบัญชี
GD	แทน	เพศ
EDU	แทน	ระดับการศึกษา
ε	แทน	ความคาดเคลื่อน

## บทที่ 4

### ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

ผลการศึกษาค้นคว้าวิจัยเรื่องผลกระทบของความพยายามในการสอบบัญชีและความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีที่มีต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความสัมพันธ์และผลกระทบของความพยายามในการสอบบัญชีที่มีต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยและเพื่อศึกษาความสัมพันธ์และผลกระทบของความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีที่มีต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ผู้วิจัยได้ใช้สัญลักษณ์และอักษรย่อดังต่อไปนี้

$\bar{x}$	แทน	ค่าเฉลี่ยของกลุ่มตัวอย่าง (Mean)
S.D.	แทน	ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation)
F	แทน	ค่าสถิติทดสอบที่ใช้พิจารณาในการแจกแจง แบบ F - distribution
t	แทน	สถิติทดสอบที่ใช้เปรียบเทียบใน t - distribution
VIF	แทน	ค่าทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับตัวแปรตาม (Variance Inflation Factor)
p-value	แทน	ระดับนัยสำคัญทางสถิติ (Significance)
$\beta$	แทน	ค่าสัมประสิทธิ์ความถดถอยมาตรฐาน
r	แทน	ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์พหุคูณ
AdjR2	แทน	ค่าสัมประสิทธิ์ของการพยากรณ์ปรับปรุง
DAC	แทน	การรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ
PAC	แทน	การวิเคราะห์เปรียบเทียบเบื้องต้น
RES	แทน	การกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ
UIC	แทน	การทำความเข้าใจในการควบคุมภายใน
ADP	แทน	การพัฒนาแผนการสอบบัญชี
PRK	แทน	ความรู้ในวิชาชีพ
PRS	แทน	ทักษะทางวิชาชีพ
PRE	แทน	จรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชี
ATT	แทน	เจตคติ
AUO	แทน	คือ ผลลัพธ์ในการสอบบัญชี
GD	แทน	เพศ

## EDU แทน ระดับการศึกษา

โดยนำเสนอผลการวิจัยเป็น 5 ตอน ดังนี้

ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ตอนที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความพยายามในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ตอนที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ตอนที่ 4 ความคิดเห็นเกี่ยวกับผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ตอนที่ 5 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ การวิเคราะห์ความถดถอยพหุคูณของความพยายามในการสอบบัญชี ความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีและผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

### ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

แบบสอบถามจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยที่สมบูรณ์ได้รับกลับคืนมาเป็นจำนวน 374 ชุด คิดเป็น 20.11% ของแบบสอบถามที่จัดส่งไปทางไปรษณีย์ไปยังผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยเป็นจำนวน 1,860 คน

ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ประกอบด้วย เพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ในการสอบบัญชี รายได้เฉลี่ยต่อปี จำนวนงบการเงินที่ตรวจสอบต่อปี การเข้ารับการอบรมเกี่ยวกับการสอบบัญชี ประสบการณ์ด้านอื่นๆ โดยใช้วิธีการประมวลผลทางสถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) เพื่ออธิบายลักษณะทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ซึ่งวิเคราะห์โดยค่าความถี่ (Frequency) และ ค่าร้อยละ (Percentage) ดังผลการวิเคราะห์ในตารางที่ 4.1

ตารางที่ 4.1 ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย	จำนวน	ร้อยละ
เพศ		
หญิง	232	62.00
ชาย	139	37.20
ไม่ระบุเพศ	3	0.80
รวม	374	100.00

ตารางที่ 4.1 ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย (ต่อ)

ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย	จำนวน	ร้อยละ
<b>อายุ</b>		
น้อยกว่า 30 ปี	32	8.60
30 - 35 ปี	91	24.30
36 - 40 ปี	95	25.40
มากกว่า 40 ปี	156	41.40
รวม	374	100.00
<b>ระดับการศึกษา</b>		
ปริญญาตรีหรือเทียบเท่า	150	40.1
สูงกว่าปริญญาตรี	224	59.9
รวม	374	100.00
<b>ประสบการณ์ในการสอบบัญชี</b>		
น้อยกว่า 3 ปี	27	7.20
3 - 5 ปี	78	20.90
6 - 10 ปี	112	29.90
มากกว่า 10 ปี	157	42.00
รวม	374	100.00
<b>รายได้เฉลี่ยต่อปี</b>		
ต่ำกว่า 300,000 บาท	68	18.20
300,001 - 500,000 บาท	83	22.20
500,001 - 700,000 บาท	115	30.70
มากกว่า 700,000 บาท	108	28.90
รวม	374	100.00
<b>จำนวนงบการเงินที่ตรวจสอบต่อปี</b>		
น้อยกว่า 50 งบ	127	34.00
50 - 100 งบ	181	48.40
101 - 150 งบ	52	13.90
มากกว่า 150 งบ	14	3.70
รวม	374	100.00

ตารางที่ 4.1 ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย (ต่อ)

ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย	จำนวน	ร้อยละ
การเข้ารับการอบรมเกี่ยวกับการสอบบัญชี		
1 ครั้ง/ปี	45	12.00
2 – 3 ครั้ง/ปี	199	53.20
4 – 5 ครั้ง/ปี	108	28.90
มากกว่า 5 ครั้ง/ปี	22	5.90
รวม	374	100.00
ประสบการณ์ในด้านอื่นๆ		
รับทำบัญชี	269	47.50
วางระบบบัญชี	139	24.60
ตรวจสอบภายใน	115	20.30
คณะกรรมการตรวจสอบ	21	3.70
อื่นๆ	22	3.90
รวม	566	100.00

จากตารางที่ 4.1 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง (ร้อยละ 62.00) อายุมากกว่า 40 ปี (ร้อยละ 41.40) รองลงมา 36-40 (ร้อยละ 25.40) ระดับการศึกษาสูงกว่าปริญญาตรี (ร้อยละ 59.90) ประสบการณ์ในการสอบบัญชีมากกว่า 10 ปี (ร้อยละ 42.00) รองลงมา 6-10 ปี (ร้อยละ 29.90) รายได้เฉลี่ยต่อปี 500,000- 700,000 บาท (ร้อยละ 30.70) รองลงมา มากกว่า 700,000 บาท (ร้อยละ 28.90) จำนวนงบการเงินที่ตรวจสอบต่อปี 50 - 100 งบ (ร้อยละ 48.40) รองลงมาน้อยกว่า 50 งบ (ร้อยละ 34.00) การเข้ารับการอบรมเกี่ยวกับการสอบบัญชี 2- 3 ครั้ง/ปี (ร้อยละ 53.20) รองลงมา 4-5 ครั้ง/ปี (ร้อยละ 28.90) ประสบการณ์ด้านอื่นๆ รับทำบัญชี (ร้อยละ 47.50) รองลงมา วางระบบบัญชี (ร้อยละ 24.60)

## ตอนที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความพยายามในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ตารางที่ 4.2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความพยายามในการสอบบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้านของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ความพยายามในการสอบบัญชี	ค่าเฉลี่ย $\bar{x}$	ส่วน	ระดับ
		เบี่ยงเบน มาตรฐาน S.D.	ความคิดเห็น
1.การรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ (DAC)	3.83	0.62	มาก
2.การวิเคราะห์เปรียบเทียบในเบื้องต้น (PCA)	3.82	0.63	มาก
3.การกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ (RES)	3.92	0.57	มาก
4.การทำความเข้าใจในการควบคุมภายใน (UIC)	3.75	0.64	มาก
5.การพัฒนาแผนการสอบบัญชี (ADP)	3.72	0.60	มาก
โดยรวม	3.81	0.54	มาก

จากตารางที่ 4.2 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับความพยายามในการสอบบัญชีโดยรวม อยู่ในระดับมาก ( $\bar{x} = 3.81$ ) เมื่อพิจารณารายด้านอยู่ในระดับมากทุกด้าน โดยเรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปน้อย 3 ลำดับแรก ดังนี้ ด้านการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ ( $\bar{x} = 3.92$ ) ด้านการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ ( $\bar{x} = 3.83$ ) และด้านการวิเคราะห์เปรียบเทียบเบื้องต้น ( $\bar{x} = 3.82$ )

ตารางที่ 4.3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความพยายามในการสอบบัญชี ด้านการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบเป็นรายชื่อของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ความพยายามในการสอบบัญชี ด้านการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ (DAC)	ค่าเฉลี่ย $\bar{x}$	ส่วน	
		เบี่ยงเบน มาตรฐาน S.D.	ระดับ ความคิดเห็น
1. ท่านมีการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องของกิจการที่ตรวจสอบได้เป็นอย่างดี โดยใช้ข้อมูลของกิจการที่ได้เก็บรวบรวมมา	3.66	0.72	มาก
2. ท่านมีการหาความรู้เพิ่มเติมเพื่อให้มีความรู้เพียงพอในการเก็บรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจของลูกค้า	3.79	0.73	มาก
3. ท่านให้ความสำคัญกับการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจของลูกค้าอย่างเพียงพอและเหมาะสม เพื่อให้ประกอบการตัดสินใจต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี	3.93	0.73	มาก
4. ท่านตระหนักถึงการเก็บรวบรวมข้อมูลที่เป็นปัจจุบัน และสามารถนำไปใช้งานได้อย่างมีประสิทธิภาพ	3.94	0.68	มาก
โดยรวม	3.83	0.62	มาก

จากตารางที่ 4.3 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับความพยายามในการสอบบัญชี ด้านการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบเป็นรายชื่อ อยู่ในระดับมากทุกข้อ โดยเรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปน้อย ดังนี้ ท่านตระหนักถึงการเก็บรวบรวมข้อมูลที่เป็นปัจจุบัน และสามารถนำไปใช้งานได้อย่างมีประสิทธิภาพ ( $\bar{x} = 3.94$ ) ท่านให้ความสำคัญกับการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจของลูกค้าอย่างเพียงพอและเหมาะสม เพื่อให้ประกอบการตัดสินใจต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี ( $\bar{x} = 3.93$ ) ท่านมีการหาความรู้เพิ่มเติมเพื่อให้มีความรู้เพียงพอในการเก็บรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจของลูกค้า ( $\bar{x} = 3.79$ ) และท่านมีการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องของกิจการที่ตรวจสอบได้เป็นอย่างดี โดยใช้ข้อมูลของกิจการที่ได้เก็บรวบรวมมา ( $\bar{x} = 3.66$ )

ตารางที่ 4.4 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความพยายามในการสอบบัญชี ด้านการวิเคราะห์เปรียบเทียบในเบื้องต้นเป็นรายชื่อของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ความพยายามในการสอบบัญชี ด้านการวิเคราะห์เปรียบเทียบในเบื้องต้น (PCA)	ค่าเฉลี่ย $\bar{x}$	ส่วน	
		เบี่ยงเบน มาตรฐาน S.D.	ระดับ ความคิดเห็น
5. ท่านมีการใช้วิธีการตรวจสอบที่มีวิธีการที่ หลากหลายในการวิเคราะห์และรวบรวมข้อมูล เบื้องต้น	3.79	0.77	มาก
6. ท่านมีการนำข้อมูลที่ได้จากเอกสารและหลักฐาน ต่างๆที่เป็นลายลักษณ์อักษรที่น่าเชื่อถือไปใช้ในการ วิเคราะห์เปรียบเทียบ เพื่อให้ได้ข้อมูลที่ถูกต้องและลด ความผิดพลาดที่อาจจะเกิดขึ้นในงบการเงินได้อย่างมี ประสิทธิภาพ	3.95	0.71	มาก
7. ท่านมีการวิเคราะห์แนวโน้มและเชื่อมโยงข้อมูล เบื้องต้น จากแหล่งต่างๆทั้งภายในและภายนอกกิจการ เพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นเชื่อถือของรายงานการสอบ บัญชีมากยิ่งขึ้น	3.76	0.72	มาก
8. ท่านมีการประยุกต์กระบวนการรวบรวมข้อมูลได้ อย่างน่าเชื่อถือ ส่งผลให้เกิดประสิทธิภาพในการ ปฏิบัติงานสอบบัญชีที่มากขึ้น	3.78	0.73	มาก
โดยรวม	3.82	0.63	มาก

จากตารางที่ 4.4 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับความพยายามในการสอบบัญชี ด้านการวิเคราะห์เปรียบเทียบในเบื้องต้นเป็นรายชื่อ อยู่ในระดับมากทุกข้อ โดยเรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปน้อย ดังนี้ ท่านมีการนำข้อมูลที่ได้จากเอกสารและหลักฐานต่างๆที่เป็นลายลักษณ์อักษรที่น่าเชื่อถือไปใช้ในการวิเคราะห์เปรียบเทียบ เพื่อให้ได้ข้อมูลที่ถูกต้องและลดความผิดพลาดที่อาจจะเกิดขึ้นในงบการเงินได้อย่างมีประสิทธิภาพ ( $\bar{x} = 3.95$ ) ท่านมีการใช้วิธีการตรวจสอบที่มีวิธีการที่หลากหลายในการวิเคราะห์และรวบรวมข้อมูลเบื้องต้น ( $\bar{x} = 3.79$ ) ท่านมีการประยุกต์กระบวนการรวบรวมข้อมูลได้อย่างน่าเชื่อถือ ส่งผลให้เกิดประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่มากขึ้น ( $\bar{x} = 3.78$ ) และท่านมีการวิเคราะห์แนวโน้มและเชื่อมโยงข้อมูลเบื้องต้น จาก

แหล่งต่างๆ ทั้งภายในและภายนอกกิจการ เพื่อให้เกิดความเชื่อมั่น่าเชื่อถือของรายงานการสอบบัญชี มากยิ่งขึ้น ( $\bar{x} = 3.76$ )

ตารางที่ 4.5 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความพยายามในการสอบบัญชี ด้านการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญเป็นรายชื่อของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ความพยายามในการสอบบัญชี ด้านการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ (RES)	ค่าเฉลี่ย $\bar{x}$	ส่วน	
		เบี่ยงเบน มาตรฐาน S.D.	ระดับ ความคิดเห็น
9. ท่านมุ่งเน้นให้มีการกำหนดระดับความมี สาระสำคัญ ซึ่งมีผลต่อความถูกต้องตามที่ควรตาม หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป	3.95	0.73	มาก
10. ท่านตระหนักถึงขนาดหรือลักษณะของความไม่ ถูกต้องของข้อมูล ซึ่งมีผลต่อความถูกต้องตามที่ควร ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของงบการเงิน	3.99	0.69	มาก
11. ท่านมีความรู้ความสามารถในการใช้วิจารณญาณ หรือดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพในการพิจารณา ในการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญได้เป็นอย่างดี	3.86	0.66	มาก
12. ท่านให้ความสำคัญกับระดับความไม่ถูกต้องของ รายการและข้อมูลที่ยอมรับได้ โดยสามารถแสดง ความเห็นต่องบการเงินถูกต้องตามควรแม้ว่าจะพบ ความไม่ถูกต้อง	3.86	0.82	มาก
โดยรวม	3.92	0.57	มาก

จากตารางที่ 4.5 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับความพยายามในการสอบบัญชี ด้านการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญเป็นรายชื่อ อยู่ในระดับมากทุกข้อ โดยเรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปน้อย ดังนี้ ท่านตระหนักถึงขนาดหรือลักษณะของความไม่ถูกต้องของข้อมูล ซึ่งมีผลต่อความถูกต้องตามที่ควรตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของงบการเงิน ( $\bar{x} = 3.99$ ) ท่านมุ่งเน้นให้มีการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ ซึ่งมีผลต่อความถูกต้องตามที่ควรตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ( $\bar{x} = 3.95$ ) ท่านมีความรู้ความสามารถในการใช้วิจารณญาณหรือ

กลยุทธ์เชิงผู้ประกอบการวิชาชีพในการพิจารณาในการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญได้เป็นอย่างดี และท่านให้ความสำคัญกับระดับความไม่ถูกต้องของรายการและข้อมูลที่ยอมรับได้ โดยสามารถแสดงความเห็นต่อการเงินถูกต้องตามควรแม้ว่าจะพบความไม่ถูกต้อง ( $\bar{x} = 3.86$ )

ตารางที่ 4.6 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความพยายามในการสอบบัญชี ด้านการทำความเข้าใจในการควบคุมภายในเป็นรายชื่อของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ความพยายามในการสอบบัญชี ด้านการทำความเข้าใจในการควบคุมภายใน (UIC)	ค่าเฉลี่ย $\bar{x}$	ส่วน	
		เบี่ยงเบน มาตรฐาน S.D.	ระดับ ความคิดเห็น
13. ท่านมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับประเภทรายการที่สำคัญในการดำเนินงานของกิจการเป็นอย่างดี	3.83	0.71	มาก
14. ท่านมีความรู้ความสามารถเกี่ยวกับรูปแบบระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน เพื่อประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมภายในได้อย่างมีประสิทธิภาพ	3.71	0.68	มาก
15. ท่านมีวิธีการในการทำความเข้าใจเกี่ยวกับระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของกิจการที่ตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพ	3.72	0.73	มาก
16. ท่านได้ศึกษาและรวบรวมข้อมูลที่ได้จากการทำความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในและเทคนิคที่แตกต่างกัน ในการบันทึกข้อมูลด้านการบัญชี	3.72	0.74	มาก
โดยรวม	3.75	0.64	มาก

จากตารางที่ 4.6 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับความพยายามในการสอบบัญชี ด้านการทำความเข้าใจในการควบคุมภายในเป็นรายชื่อ อยู่ในระดับมากทุกข้อ โดยเรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปน้อย ดังนี้ ท่านมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับประเภทรายการที่สำคัญในการดำเนินงานของกิจการเป็นอย่างดี ( $\bar{x} = 3.83$ ) ท่านได้ศึกษาและรวบรวมข้อมูลที่ได้จากการทำความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในและเทคนิคที่แตกต่างกัน ในการบันทึกข้อมูลด้านการบัญชี, ท่านมีวิธีการในการทำความเข้าใจเกี่ยวกับระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของกิจการที่ตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพ ( $\bar{x} = 3.72$ ) และท่านมีความรู้ความสามารถ

เกี่ยวกับรูปแบบระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน เพื่อประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมภายในได้อย่างมีประสิทธิภาพ ( $\bar{x} = 3.71$ )

ตารางที่ 4.7 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความพยายามในการสอบบัญชี ด้านการพัฒนาแผนการสอบบัญชี เป็นรายชื่อของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ความพยายามในการสอบบัญชี ด้านการพัฒนาแผนการสอบบัญชี (ADP)	ค่าเฉลี่ย $\bar{x}$	ส่วน	
		เบี่ยงเบน มาตรฐาน S.D.	ระดับ ความคิดเห็น
17. ท่านมีการวางแผนการสอบบัญชีที่ดี สามารถเพิ่ม ประสิทธิภาพในการแสดงความเห็นต่องบการเงินและ นำเสนอรายงานการสอบบัญชี ได้อย่างถูกต้องและ ครบถ้วน	3.71	0.73	มาก
18. ท่านมีการพัฒนาแนวทางการสอบบัญชีได้อย่าง สอดคล้องและเหมาะสมกับลักษณะหรือประเภทธุรกิจ ของลูกค้า ช่วยทำให้ลดระดับความเสี่ยงที่อาจจะเกิดขึ้น ได้อย่างมีประสิทธิภาพ	3.74	0.67	มาก
19. ท่านมีการกำหนดขอบเขตการสอบบัญชีที่ครอบคลุม ทำให้ลดเวลาและค่าใช้จ่ายในการสืบค้นข้อมูล และหา หลักฐานการสอบบัญชีรวมถึงลดการตรวจสอบในส่วนที่ ไม่ได้เป็นสาระสำคัญลงได้อย่างมีประสิทธิภาพ	3.74	0.66	มาก
20. ท่านมีการพัฒนาและแสวงหาเทคนิคใหม่ๆ ทำให้ ได้มาซึ่งการวางแผนการสอบบัญชีที่มีความเหมาะสมกับ กิจการที่ท่านเข้าไปปฏิบัติงานสอบบัญชี	3.68	0.75	มาก
โดยรวม	3.72	0.60	มาก

จากตารางที่ 4.7 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับความพยายามในการสอบบัญชี ด้านการพัฒนาแผนการสอบบัญชีเป็นรายชื่อ อยู่ในระดับมากทุกข้อ โดยเรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปน้อย ดังนี้ ท่านมีการพัฒนาแนวทางการสอบบัญชีได้อย่างสอดคล้องและเหมาะสมกับลักษณะหรือประเภทธุรกิจของลูกค้า ช่วยทำให้ลดระดับความเสี่ยงที่อาจจะเกิดขึ้นได้อย่างมีประสิทธิภาพ, ท่านมีการกำหนดขอบเขตการสอบบัญชีที่ครอบคลุม ทำให้ลดเวลาและ

ค่าใช้จ่ายในการสืบค้นข้อมูล และหาหลักฐานการสอบบัญชีรวมถึงลดการตรวจสอบในส่วนที่ไม่ได้เป็นสาระสำคัญลงได้อย่างมีประสิทธิภาพ ( $\bar{x} = 3.74$ ) ท่านมีการวางแผนการสอบบัญชีที่ดีสามารถเพิ่มประสิทธิภาพในการแสดงความเห็นต่องบการเงินและนำเสนอรายงานการสอบบัญชีได้อย่างถูกต้องและครบถ้วน ( $\bar{x} = 3.71$ ) และท่านมีการพัฒนาและแสวงหาเทคนิคใหม่ๆ ทำให้ได้มาซึ่งการวางแผนการสอบบัญชีที่มีความเหมาะสมกับกิจการที่ท่านเข้าไปปฏิบัติงานสอบบัญชี ( $\bar{x} = 3.68$ )

### ตอนที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ตารางที่ 4.8 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้านของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชี	ค่าเฉลี่ย $\bar{x}$	ส่วน	ระดับ ความคิดเห็น
		เบี่ยงเบน มาตรฐาน S.D.	
1.ด้านความรู้ในวิชาชีพ (PRK)	3.70	0.58	มาก
2.ด้านทักษะทางวิชาชีพ (PRS)	3.83	0.58	มาก
3.ด้านจรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชี (PRE)	4.20	0.64	มาก
4.ด้านเจตคติ (ATT)	3.99	0.63	มาก
โดยรวม	3.93	0.53	มาก

จากตารางที่ 4.8 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีโดยรวม อยู่ในระดับมาก ( $\bar{x} = 3.93$ ) เมื่อพิจารณารายด้านอยู่ในระดับมากทุกด้าน โดยเรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปน้อย 3 ลำดับแรก ดังนี้ ด้านจรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชี ( $\bar{x} = 4.20$ ) ด้านเจตคติ ( $\bar{x} = 3.99$ ) และด้านทักษะทางวิชาชีพ ( $\bar{x} = 3.83$ )

ตารางที่ 4.9 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชี ด้านความรู้ในวิชาชีพเป็นรายข้อของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชี ด้านความรู้ในวิชาชีพ (PRK)	ค่าเฉลี่ย $\bar{x}$	ส่วน	ระดับ ความคิดเห็น
		เบี่ยงเบน มาตรฐาน S.D.	
1. ท่านมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับหลักการสอบบัญชีพื้นฐานและมาตรฐานทางการบัญชีอย่างเพียงพอต่อการปฏิบัติงาน	3.89	0.63	มาก
2. ท่านมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับภารกิจของกิจการเป็นอย่างดีและสามารถวางแผน จัดทำงบประมาณ และวิเคราะห์ข้อมูลเชิงปริมาณได้อย่างเป็นระบบและน่าเชื่อถือ	3.70	0.71	มาก
3. ท่านมีศักยภาพในการประยุกต์ใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในการดำเนินงานของกิจการทั้งในด้านการบัญชีและด้านอื่นๆ	3.58	0.73	มาก
4. ท่านมีความสามารถในการเชื่อมโยงความรู้ด้านบัญชี การเงิน องค์กรธุรกิจและระบบสารสนเทศมาปรับใช้ในการปฏิบัติงานวิชาชีพบัญชี	3.61	0.73	มาก
โดยรวม	3.70	0.58	มาก

จากตารางที่ 4.9 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชี ด้านความรู้ในวิชาชีพเป็นรายข้อ อยู่ในระดับมากทุกข้อ โดยเรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปน้อย ดังนี้ ท่านมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับหลักการสอบบัญชีพื้นฐานและมาตรฐานทางการบัญชีอย่างเพียงพอต่อการปฏิบัติงาน ( $\bar{x} = 3.89$ ) ท่านมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับภารกิจของกิจการเป็นอย่างดีและสามารถวางแผน จัดทำงบประมาณ และวิเคราะห์ข้อมูลเชิงปริมาณได้อย่างเป็นระบบและน่าเชื่อถือ ( $\bar{x} = 3.70$ ) ท่านมีความสามารถในการเชื่อมโยงความรู้ด้านบัญชี การเงิน องค์กรธุรกิจและระบบสารสนเทศมาปรับใช้ในการปฏิบัติงานวิชาชีพบัญชี ( $\bar{x} = 3.61$ ) และท่านมีความสามารถในการเชื่อมโยงความรู้ด้านบัญชี การเงิน องค์กรธุรกิจและระบบสารสนเทศมาปรับใช้ในการปฏิบัติงานวิชาชีพบัญชี ( $\bar{x} = 3.58$ )

ตารางที่ 4.10 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชี ด้านทักษะทางวิชาชีพเป็นรายข้อของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชี ด้านทักษะทางวิชาชีพ (PRS)	ค่าเฉลี่ย $\bar{x}$	ส่วน	ระดับ ความคิดเห็น
		เบี่ยงเบน มาตรฐาน S.D.	
5. ท่านให้ความสำคัญกับการวางแผนการ ปฏิบัติงานสอบบัญชีอย่างเคร่งครัดเพื่อให้การ ดำเนินงานสำเร็จตามเป้าหมาย	3.87	0.67	มาก
6. ท่านตระหนักถึงความสำคัญกับการใช้เทคนิค การสอบบัญชีที่สอดคล้องและเหมาะสมกับ คุณลักษณะของกิจการที่รับการตรวจ	3.88	0.70	มาก
7. ท่านมีความสามารถในการระบุปัญหาและ การแก้ไขปัญหาที่มีลักษณะแตกต่างกัน โดยนำ ความเชี่ยวชาญการแก้ไขปัญหามาปรับใช้	3.86	0.66	มาก
8. ท่านมีการนำเสนอการอภิปรายและการแสดง เหตุผลในทัศนะของตนเองอย่างมีประสิทธิภาพ ทั้งระบบที่เป็นทางการและไม่เป็นทางการด้วย ภาษาเขียนและพูด	3.70	0.70	มาก
โดยรวม	3.83	0.58	มาก

จากตารางที่ 4.10 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชี ด้านทักษะทางวิชาชีพเป็นรายข้อ อยู่ในระดับมากทุกข้อ โดยเรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปน้อย ดังนี้ ท่านตระหนักถึงความสำคัญกับการใช้เทคนิคการสอบบัญชีที่สอดคล้องและเหมาะสมกับคุณลักษณะของกิจการที่รับการตรวจ ( $\bar{x} = 3.88$ ) ท่านให้ความสำคัญกับการวางแผนการปฏิบัติงานสอบบัญชีอย่างเคร่งครัดเพื่อให้การดำเนินงานสำเร็จตามเป้าหมาย ( $\bar{x} = 3.87$ ) ท่านมีความสามารถในการระบุปัญหาและการแก้ไขปัญหาที่มีลักษณะแตกต่างกัน โดยนำความเชี่ยวชาญการแก้ไขปัญหามาปรับใช้ ( $\bar{x} = 3.86$ ) และท่านมีการนำเสนอการอภิปรายและการแสดงเหตุผลในทัศนะของตนเองอย่างมีประสิทธิภาพทั้งระบบที่เป็นทางการและไม่เป็นทางการด้วยภาษาเขียนและพูด ( $\bar{x} = 3.70$ )

ตารางที่ 4.11 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชี ด้านจรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชีเป็นรายชื่อของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชี ด้านจรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชี (PRE)	ค่าเฉลี่ย $\bar{x}$	ส่วน	
		เบี่ยงเบน มาตรฐาน S.D.	ระดับ ความคิดเห็น
9.ท่านตระหนักถึงการปฏิบัติงานภายใต้ความเป็นอิสระในการแสดงความคิดเห็นที่ปราศจากความลำเอียง	4.18	0.71	มาก
10.ท่านให้ความสำคัญกับการรักษาความลับที่พึงกระทำจากการปฏิบัติหน้าที่ เพื่อรักษาประโยชน์ให้แก่ผู้เกี่ยวข้องทุกฝ่ายอย่างเท่าเทียมกัน	4.23	0.74	มาก
11.ท่านตระหนักถึงการประพฤติปฏิบัติตนหรือวิธีการปฏิบัติงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพการสอบบัญชีจะต้องยึดถือปฏิบัติอย่างเคร่งครัด	4.20	0.69	มาก
12.ท่านให้ความสำคัญกับการรักษาชื่อเสียงศักดิ์ศรีเกียรติยศและส่งเสริมเกียรติคุณของวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง	4.21	0.72	มาก
โดยรวม	4.20	0.64	มาก

จากตารางที่ 4.11 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชี ด้านจรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชีเป็นรายชื่อ อยู่ในระดับมากทุกข้อ โดยเรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปน้อย ดังนี้ ท่านให้ความสำคัญกับการรักษาความลับที่พึงกระทำจากการปฏิบัติหน้าที่ เพื่อรักษาประโยชน์ให้แก่ผู้เกี่ยวข้องทุกฝ่ายอย่างเท่าเทียมกัน ( $\bar{x} = 4.23$ ) ท่านให้ความสำคัญกับการรักษาชื่อเสียงศักดิ์ศรีเกียรติยศและส่งเสริมเกียรติคุณของวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง ( $\bar{x} = 4.21$ ) ท่านตระหนักถึงการประพฤติปฏิบัติตนหรือวิธีการปฏิบัติงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพการสอบบัญชีจะต้องยึดถือปฏิบัติอย่างเคร่งครัด ( $\bar{x} = 4.20$ ) และท่านตระหนักถึงการปฏิบัติงานภายใต้ความเป็นอิสระในการแสดงความคิดเห็นที่ปราศจากความลำเอียง ( $\bar{x} = 4.18$ )

ตารางที่ 4.12 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชี ด้านเจตคติเป็นรายชื่อของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชี ด้านเจตคติ (ATT)	ค่าเฉลี่ย $\bar{x}$	ส่วน	ระดับ ความคิดเห็น
		เบี่ยงเบน มาตรฐาน S.D.	
13. ท่านรับรู้ถึงคุณค่าแห่งวิชาชีพบัญชีและพยายามพัฒนาความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงานในหน้าที่อย่างต่อเนื่อง	4.06	0.71	มาก
14. ท่านยึดมั่นในการเสริมสร้างคุณค่าให้แก่วิชาชีพ เพื่อให้เป็นที่ยกย่องและยอมรับนับถือของบุคคลทั่วไป	4.04	0.74	มาก
15. ท่านมีการคิดเชิงสร้างสรรค์ ซึ่งจะเป็นประโยชน์และส่งเสริมศักยภาพในการทำงานในวิชาชีพของตนเอง	3.91	0.70	มาก
16. ท่านมีความก้าวหน้า โอกาสในการทำงานและความมั่นคงในชีวิตต้องได้มาด้วยความอดทน ความขยัน ความตั้งใจและการทำงานหนัก	3.95	0.70	มาก
โดยรวม	3.99	0.63	มาก

จากตารางที่ 4.12 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชี ด้านเจตคติเป็นรายชื่อ อยู่ในระดับมากทุกข้อ โดยเรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปน้อย ดังนี้ ท่านรับรู้ถึงคุณค่าแห่งวิชาชีพบัญชีและพยายามพัฒนาความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงานในหน้าที่อย่างต่อเนื่อง ( $\bar{x} = 4.06$ ) ท่านยึดมั่นในการเสริมสร้างคุณค่าให้แก่วิชาชีพ เพื่อให้เป็นที่ยกย่องและยอมรับนับถือของบุคคลทั่วไป ( $\bar{x} = 4.04$ ) ท่านมีความก้าวหน้า โอกาสในการทำงานและความมั่นคงในชีวิตต้องได้มาด้วยความอดทน ความขยัน ความตั้งใจและการทำงานหนัก ( $\bar{x} = 3.95$ ) และท่านมีการคิดเชิงสร้างสรรค์ ซึ่งจะเป็นประโยชน์และส่งเสริมศักยภาพในการทำงานในวิชาชีพของตนเอง ( $\bar{x} = 3.91$ )

#### ตอนที่ 4 ความคิดเห็นเกี่ยวกับผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ตารางที่ 4.13 ความคิดเห็นเกี่ยวกับผลลัพธ์ในการสอบบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้านของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ผลลัพธ์ในการสอบบัญชี	ค่าเฉลี่ย $\bar{x}$	ส่วน	
		เบี่ยงเบน มาตรฐาน S.D.	ระดับ ความคิดเห็น
1.การบรรลุเป้าหมาย	3.81	0.57	มาก
2.มาตรฐานและความเชื่อถือได้	3.84	0.56	มาก
3.ความพึงพอใจจากผู้ที่เกี่ยวข้อง	3.61	0.67	มาก
โดยรวม	3.76	0.53	มาก

จากตารางที่ 4.13 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับผลลัพธ์ในการสอบบัญชีโดยรวม อยู่ในระดับมาก ( $\bar{x} = 3.76$ ) เมื่อพิจารณารายด้านอยู่ในระดับมากทุกด้าน โดยเรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปน้อย ดังนี้ ด้านมาตรฐานและความเชื่อถือได้ ( $\bar{x} = 3.84$ ) การบรรลุเป้าหมาย ( $\bar{x} = 3.81$ ) และด้านความพึงพอใจจากผู้ที่เกี่ยวข้อง ( $\bar{x} = 3.61$ )

ตารางที่ 4.14 ความคิดเห็นเกี่ยวกับผลลัพธ์ในการสอบบัญชี ด้านการบรรลุเป้าหมายเป็นรายชื่อของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ผลลัพธ์ในการสอบบัญชี ด้านการบรรลุเป้าหมาย	ค่าเฉลี่ย $\bar{x}$	ส่วน	
		เบี่ยงเบน มาตรฐาน S.D.	ระดับ ความคิดเห็น
1.ท่านปฏิบัติงานตรวจสอบได้ตามกำหนดเวลาที่กำหนดไว้ในแผนการตรวจสอบเสมอ	3.76	0.67	มาก
2.ท่านปฏิบัติงานตามลักษณะ ขอบเขตและหน้าที่ความรับผิดชอบอย่างมีประสิทธิภาพ	3.84	0.62	มาก
3.ท่านสามารถปฏิบัติงานตามหน้าที่หรือที่ได้รับมอบหมายได้สำเร็จลุล่วงด้วยความรวดเร็ว ถูกต้อง	3.83	0.63	มาก
โดยรวม	3.81	0.57	มาก

จากตารางที่ 4.14 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับผลลัพธ์ในการสอบบัญชี ด้านการบรรลุเป้าหมายเป็นรายชื่อ อยู่ในระดับมากทุกข้อ โดยเรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปน้อย ดังนี้ ท่านปฏิบัติงานตามลักษณะ ขอบเขตและหน้าที่ความรับผิดชอบอย่างมีประสิทธิภาพ ( $\bar{x} = 3.84$ ) ท่านสามารถปฏิบัติงานตามหน้าที่หรือที่ได้รับมอบหมายได้สำเร็จ ล่วงด้วยความรวดเร็ว ถูกต้อง ( $\bar{x} = 3.83$ ) และท่านปฏิบัติงานตรวจสอบได้ตามกำหนดเวลาที่กำหนดไว้ในแผนการตรวจสอบเสมอ ( $\bar{x} = 3.76$ )

ตารางที่ 4.15 ความคิดเห็นเกี่ยวกับผลลัพธ์ในการสอบบัญชี ด้านมาตรฐานและความเชื่อถือได้เป็นรายชื่อของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ผลลัพธ์ในการสอบบัญชี ด้านมาตรฐานและความเชื่อถือได้	ค่าเฉลี่ย $\bar{x}$	ส่วน	
		เบี่ยงเบน มาตรฐาน S.D.	ระดับ ความคิดเห็น
4.ท่านสามารถแก้ปัญหาเฉพาะหน้าในการปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ พร้อมทั้งสามารถสร้างแนวคิดในการปฏิบัติงานใหม่ๆ ได้อย่างสม่ำเสมอ	3.73	0.63	มาก
5.ท่านสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินรายงานข้อมูลทางการเงินถูกต้องตามความเป็นจริงและทันต่อเวลาที่กำหนด	3.92	0.67	มาก
6.ท่านมีการนำเสนอรายงานการสอบบัญชีตามกระบวนการขั้นตอน และวิธีการปฏิบัติงานสอบบัญชี เป็นไปอย่างโปร่งใสชัดเจน ถูกต้องและเป็นธรรม	3.88	0.64	มาก
7.ท่านสามารถปฏิบัติงานได้อย่างถูกต้องและครบถ้วนสมบูรณ์ตามที่กำหนด โดยมีการใช้ทรัพยากรให้คุ้มค่าที่สุด	3.82	0.67	มาก
โดยรวม	3.84	0.56	มาก

จากตารางที่ 4.15 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับผลลัพธ์ในการสอบบัญชี ด้านมาตรฐานและความเชื่อถือได้เป็นรายชื่อ อยู่ในระดับมากทุกข้อ โดยเรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปน้อย ดังนี้ ท่านสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินรายงานข้อมูลทางการเงินถูกต้องตามความเป็นจริงและทันต่อเวลาที่กำหนด ( $\bar{x} = 3.92$ ) ท่านมีการนำเสนอรายงานการสอบ

บัญชีตามกระบวนการขั้นตอน และวิธีการปฏิบัติงานสอบบัญชีเป็นไปอย่างโปร่งใสชัดเจน ถูกต้อง และเป็นธรรม ( $\bar{x} = 3.88$ ) ท่านสามารถปฏิบัติงานได้อย่างถูกต้องและครบถ้วนสมบูรณ์ตามที่ กำหนด โดยมีการใช้ทรัพยากรให้คุ้มค่าที่สุด ( $\bar{x} = 3.82$ ) และท่านสามารถแก้ปัญหาเฉพาะหน้าใน การปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ พร้อมทั้งสามารถสร้างแนวคิดในการปฏิบัติงานใหม่ๆ ได้ อย่างสม่ำเสมอ ( $\bar{x} = 3.73$ )

ตารางที่ 4.16 ความคิดเห็นเกี่ยวกับผลลัพธ์ในการสอบบัญชี ด้านความพึงพอใจจากผู้ที่เกี่ยวข้อง เป็นรายชื่อของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ผลลัพธ์ในการสอบบัญชี ด้านความพึงพอใจจากผู้ที่เกี่ยวข้อง	ค่าเฉลี่ย $\bar{x}$	ส่วน	ระดับ
		เบี่ยงเบน มาตรฐาน S.D.	ความคิดเห็น
8.ท่านได้รับว่าจ้างจากลูกค้ารายใหม่ผ่านการ แนะนำของลูกค้ารายเดิมของท่านเสมอ	3.24	0.86	ปานกลาง
9.ท่านได้รับการว่าจ้างจากลูกค้ารายเดิมอย่าง ต่อเนื่อง จากความประทับใจในการให้บริการ และความเป็นมืออาชีพในการตรวจสอบ	3.77	0.83	มาก
10.ท่านมีรายงานการสอบบัญชีที่สามารถ นำไปใช้เพื่อประกอบการตัดสินใจ	3.81	0.69	มาก
โดยรวม	3.61	0.67	มาก

จากตารางที่ 4.16 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับผลลัพธ์ในการ สอบบัญชี ด้านความพึงพอใจจากผู้ที่เกี่ยวข้องเป็นรายชื่อ อยู่ในระดับมากจำนวน 2 ข้อ ได้แก่ ท่าน มีรายงานการสอบบัญชีที่สามารถนำไปใช้เพื่อประกอบการตัดสินใจ ( $\bar{x} = 3.81$ ) และท่านได้รับ การว่าจ้างจากลูกค้ารายเดิมอย่างต่อเนื่อง จากความประทับใจในการให้บริการและความเป็นมือ อาชีพในการตรวจสอบ ( $\bar{x} = 3.77$ ) และอยู่ระดับปานกลาง จำนวน 1 ข้อ ได้แก่ ท่านได้รับว่าจ้าง จากลูกค้ารายใหม่ผ่านการแนะนำของลูกค้ารายเดิมของท่านเสมอ ( $\bar{x} = 3.24$ )

### ตอนที่ 5 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์และการวิเคราะห์ความถดถอยพหุคูณของความพยายามในการสอบบัญชี ความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีและผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

การวิเคราะห์สมการถดถอยของงานวิจัยในครั้งนี้ จะใช้การวิเคราะห์ข้อมูลด้วยโปรแกรม SPSS สำหรับการวิจัยทางบัญชี โดยวิธี Linear Regression ซึ่งเป็นวิธีการทดสอบความสัมพันธ์ที่มีตัวแปรอิสระมากกว่า 1 ตัว โดยมีวัตถุประสงค์ เพื่อการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระตัวแปรแรก คือ ความพยายามในการสอบบัญชี ซึ่งประกอบด้วย 5 ด้าน คือ ด้านการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ ด้านการวิเคราะห์เปรียบเทียบเบื้องต้น ด้านการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ ด้านการทำความเข้าใจในการควบคุมภายใน ด้านการพัฒนาแผนการสอบบัญชีและตัวแปรอิสระตัวแปรสอง คือ ความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชี ซึ่งประกอบด้วย 4 ด้าน คือ ด้านความรู้ในวิชาชีพ ด้านทักษะทางวิชาชีพ ด้านจรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชี ด้านเจตคติ และตัวแปรตามคือ ผลลัพธ์ในการสอบบัญชี ว่ามีความสัมพันธ์กันหรือไม่อย่างมีนัยสำคัญที่ยอมรับได้ และทำการทดสอบโดยการวิเคราะห์สหสัมพันธ์ (Correlations)

#### 5.1 ทดสอบสมมติฐานที่ 1 ความพยายามในการสอบบัญชีมีผลกระทบต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ตารางที่ 4.17 ผลการวิเคราะห์สหสัมพันธ์ (Correlations) ของความพยายามในการสอบบัญชีที่มีต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ตัวแปร	AUO	DAC	PAC	RES	UIC	ADP	GD	EDU	VIF
$\bar{x}$	3.76	3.83	3.82	3.92	3.75	3.72	0.39	0.60	
S.D.	0.53	0.62	0.63	0.57	0.64	0.60	0.50	0.49	
AUO	1.000	0.689**	0.748**	0.638**	0.682**	0.775**	-0.005	0.158**	
DAC		1.000	0.829**	0.771**	0.742**	0.730**	0.034	0.090	4.402
PAC			1.000	0.726**	0.693**	0.716**	0.039	0.100	3.632
RES				1.000	0.718**	0.668**	0.021	0.128*	2.926
UIC					1.000	0.753**	0.022	0.104*	3.048
ADP						1.000	0.023	0.078	2.873
GD							1.000	-0.063	1.006
EDU								1.000	1.023

\*\* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับที่ 0.01 , \* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับที่ 0.05

จากตารางที่ 4.17 ผลการวิเคราะห์สหสัมพันธ์ของความพยายามในการสอบบัญชีที่มีต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย พบว่า ตัวแปรอิสระแต่ละตัวมีความสัมพันธ์กันหรือเกิดเป็น Multicollinearity ดังนั้นผู้วิจัยจึงขอทำการทดสอบ Multicollinearity โดยค่า Variance Inflation Factor (VIF) ปรากฏว่าค่า Variance Inflation Factor (VIF) ของตัวแปรอิสระ มีค่าตั้งแต่ 2.873 – 4.402 ซึ่งมิต่ำน้อยกว่า 10 แสดงว่าตัวแปรอิสระไม่สัมพันธ์กันเอง (Black, 2006)

เมื่อพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระความพยายามในการสอบบัญชีในแต่ละด้าน พบว่า มีความสัมพันธ์กับตัวแปรตามผลลัพธ์ในการสอบบัญชี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 โดยมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่าง 0.638 – 0.775

ตารางที่ 4.18 ผลการวิเคราะห์การถดถอย (Regression) ของความพยายามในการสอบบัญชีที่มีต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ความพยายามในการสอบบัญชี	ผลลัพธ์ในการสอบบัญชี		t	p-value
	Coefficients	Std. Error		
(Constant)	0.781	0.115	6.807	0.000*
การรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ	-0.034	0.053	-0.640	0.522
การวิเคราะห์เปรียบเทียบเบื้องต้น	0.320	0.047	6.732	0.000*
การกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ	0.023	0.047	0.488	0.626
การทำความเข้าใจในการควบคุมภายใน	0.078	0.043	1.785	0.075
การพัฒนาแผนการสอบบัญชี	0.397	0.044	9.011	0.000*
เพศ	-0.028	0.031	-0.895	0.371
ระดับการศึกษา	0.081	0.032	2.533	0.012*

F = 115.40 p = 0.000 R<sup>2</sup> = 0.688 Adj.R<sup>2</sup> = 0.682

\* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับที่ 0.05

จากตารางที่ 4.18 ผลการวิเคราะห์สถิติถดถอย พบว่า ตัวแปรที่สามารถพยากรณ์ความพยายามในการสอบบัญชีที่มีต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย มีจำนวน 3 ตัวแปร ซึ่งประกอบด้วยตัวแปรอิสระ 2 ตัว คือ การวิเคราะห์เปรียบเทียบเบื้องต้น มีความสัมพันธ์เท่ากับ 0.320 , การพัฒนาแผนการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์เท่ากับ 0.397 และตัวแปรควบคุม 1 ตัว คือ ระดับการศึกษา มีความสัมพันธ์เท่ากับ 0.081

เมื่อพิจารณาตัวแปรที่มีความสัมพันธ์และผลกระทบของความพยายามในการสอบบัญชีที่มีต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับที่ 0.05 คือ การวิเคราะห์เปรียบเทียบเบื้องต้น การพัฒนาแผนการสอบบัญชี ส่วนตัวแปรการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ การกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ การทำความเข้าใจในการควบคุมภายในไม่มีผลกระทบของความพยายามในการสอบบัญชีที่มีต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ซึ่งค่าสัมประสิทธิ์การถดถอย ( $R^2$ ) เท่ากับ 0.688 ค่าสัมประสิทธิ์ของการพยากรณ์ปรับปรุง ( $Adj.R^2$ ) เท่ากับ 0.682

## 5.2 ทดสอบสมมติฐานที่ 2 ความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีมีผลกระทบต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ตารางที่ 4.19 ผลการวิเคราะห์สหสัมพันธ์ (Correlations) ของความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีที่มีต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ตัวแปร	AUO	PRK	PRS	PRE	ATT	GD	EDU	VIF
$\bar{x}$	3.76	3.70	3.83	4.20	3.99	0.39	0.60	
S.D.	0.53	0.58	0.58	0.64	0.63	0.50	0.49	
AUO	1.000	0.671**	0.817**	0.586**	0.718**	-0.005	0.158**	
PRK		1.000	0.785**	0.514**	0.646**	0.037	0.086	2.742
PRS			1.000	0.617**	0.710**	-0.010	0.091	3.354
PRE				1.000	0.710**	-0.005	0.026	2.159
ATT					1.000	-0.004	0.145**	2.833
GD						1.000	-0.063	1.010
EDU							1.000	1.038

\*\* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับที่ 0.01

จากตารางที่ 4.19 ผลการวิเคราะห์สหสัมพันธ์ของความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีที่มีต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย พบว่า ตัวแปรอิสระแต่ละตัวมีความสัมพันธ์กันหรือเกิดเป็น Multicollinearity ดังนั้นผู้วิจัยจึงขอทำการทดสอบ Multicollinearity โดยค่า Variance Inflation Factor (VIF) ปรากฏว่าค่า Variance Inflation Factor (VIF) ของตัวแปร

อิสระ มีค่าตั้งแต่ 2.159 – 3.354 ซึ่งมีค่าน้อยกว่า 10 แสดงว่าตัวแปรอิสระไม่สัมพันธ์กันเอง (Black, 2006)

เมื่อพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระความพยายามในการสอบ บัญชีในแต่ละด้าน พบว่า มีความสัมพันธ์กับตัวแปรตามผลลัพธ์ในการสอบบัญชี อย่างมีนัยสำคัญ ทางสถิติที่ระดับ 0.01 โดยมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่าง 0.514 – 0.785 ตารางที่ 4.20 ผลการวิเคราะห์หาค่าสหสัมพันธ์ (Correlations) ของความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีที่มีต่อ ผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชี	ผลลัพธ์ในการสอบบัญชี		t	p-value
	Coefficients	Std. Error		
(Constant)	0.611	0.114	5.337	0.000*
ด้านความรู้ในวิชาชีพ	0.013	0.043	0.314	0.754
ด้านทักษะทางวิชาชีพ	0.555	0.047	11.775	0.000*
ด้านจรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชี	0.020	0.034	0.593	0.553
ด้านเจตคติ	0.212	0.040	5.299	0.000*
เพศ	0.006	0.030	0.206	0.837
ระดับการศึกษา	0.070	0.031	2.256	0.025*

$F = 149.60$   $p = 0.000$   $R^2 = 0.710$   $Adj.R^2 = 0.705$

\* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับที่ 0.05

จากตารางที่ 4.20 ผลการวิเคราะห์หาค่าสหสัมพันธ์ พบว่า ตัวแปรที่สามารถพยากรณ์ความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีที่มีต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย มีจำนวน 3 ตัวแปร ซึ่งประกอบด้วยตัวแปรอิสระ 2 ตัว คือ ด้านทักษะทางวิชาชีพ มีความสัมพันธ์เท่ากับ 0.555 , ด้านเจตคติ มีความสัมพันธ์เท่ากับ 0.212 และตัวแปรควบคุม 1 ตัว คือ ระดับการศึกษา มีความสัมพันธ์เท่ากับ 0.070

เมื่อพิจารณาตัวแปรที่มีความสัมพันธ์และผลกระทบของความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีที่มีต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับที่ 0.05 คือ ด้านทักษะทางวิชาชีพ ด้านเจตคติ ส่วนตัวแปรด้านความรู้ในวิชาชีพ ด้านจรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชีไม่มีผลกระทบต่อความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีที่มีต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ซึ่งค่าสัมประสิทธิ์การถดถอย ( $R^2$ ) เท่ากับ 0.710 ค่าสัมประสิทธิ์ของการพยากรณ์ปรับปรุง ( $Adj.R^2$ ) เท่ากับ 0.705

## ตอนที่ 6 สรุปการทดสอบสมมติฐานการศึกษา

จากการทดสอบสมมติฐานสามารถสรุปได้ว่า ผลกระทบของความพยายามในการสอบบัญชีและความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีที่มีต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย คือ ความพยายามในการสอบบัญชี ด้านการวิเคราะห์เปรียบเทียบในเบื้องต้น ด้านการพัฒนาแผนการสอบบัญชีโดยรวม และ ความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชี ด้านทักษะทางวิชาชีพ ด้านเจตคติ มีผลกระทบเชิงบวก มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกัน เป็นการยอมรับสมมติฐาน แต่ความพยายามในการสอบบัญชี ด้านการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ ด้านการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ ด้านการทำความเข้าใจในการควบคุมภายใน และความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชี ด้านความรู้ในวิชาชีพ ด้านจรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชี มีผลกระทบเชิงลบ มีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้าม เป็นการปฏิเสธสมมติฐาน ดังตาราง 4.21

ตารางที่ 4.21 สรุปการทดสอบสมมติฐานการศึกษา

สมมติฐานงานวิจัย	ผลการทดสอบสมมติฐาน
<b>H1a</b> ความพยายามในการสอบบัญชี ด้านการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบมีผลกระทบเชิงบวกต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชี	ปฏิเสธสมมติฐาน
<b>H1b</b> ความพยายามในการสอบบัญชี ด้านการวิเคราะห์เปรียบเทียบในเบื้องต้นมีผลกระทบเชิงบวกต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชี	ยอมรับสมมติฐาน
<b>H1c</b> ความพยายามในการสอบบัญชี ด้านการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญมีผลกระทบเชิงบวกต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชี	ปฏิเสธสมมติฐาน
<b>H1d</b> ความพยายามในการสอบบัญชี ด้านการทำความเข้าใจในการควบคุมภายในมีผลกระทบเชิงบวกต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชี	ปฏิเสธสมมติฐาน
<b>H1e</b> ความพยายามในการสอบบัญชี ด้านการพัฒนาแผนการสอบบัญชีโดยรวมมีผลกระทบเชิงบวกต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชี	ยอมรับสมมติฐาน
<b>H2a</b> ความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชี ด้านความรู้ในวิชาชีพมีผลกระทบเชิงบวกต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชี	ปฏิเสธสมมติฐาน

ตารางที่ 4.21 สรุปการทดสอบสมมติฐานการศึกษา (ต่อ)

สมมติฐานงานวิจัย	ผลการทดสอบ สมมติฐาน
<b>H2b</b> ความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชี ด้านทักษะทางวิชาชีพมีผลกระทบต่อเชิงบวกต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชี	ยอมรับ สมมติฐาน
<b>H2c</b> ความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชี ด้านจรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชีมีผลกระทบต่อเชิงบวกต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชี	ปฏิเสธ สมมติฐาน
<b>H2d</b> ความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชี ด้านเจตคติมีผลกระทบต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชี	ยอมรับ สมมติฐาน

## บทที่ 5

### บทสรุป การอภิปรายและข้อเสนอแนะ

การศึกษาเรื่องผลกระทบของความพยายามในการสอบบัญชีและความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีที่มีผลต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความสัมพันธ์และผลกระทบของความพยายามในการสอบบัญชีที่มีต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยและเพื่อศึกษาความสัมพันธ์และผลกระทบของความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีที่มีต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ตัวแปรควบคุมที่ใช้ในการศึกษาประกอบด้วย เพศ (Gender) และระดับการศึกษา (Education) โดยประชากรที่ใช้ในการศึกษาวิจัยครั้งนี้ คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย โดยได้ทำการส่งแบบสอบถามไปยังกลุ่มตัวอย่างทั้งหมด 1,860 คน และได้รับการตอบกลับมา 374 คน ซึ่งแบบสอบถามแบ่งออกเป็น 5 ตอน คือ ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ข้อมูลความเห็นเกี่ยวกับความพยายามในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ข้อมูลความเห็นเกี่ยวกับความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ข้อมูลความเห็นเกี่ยวกับผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยและข้อคิดและข้อเสนอแนะ โดยใช้โปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติ (SPSS) เพื่อการวิเคราะห์ข้อมูลด้วยหลักสถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) เพื่ออธิบายลักษณะทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ข้อมูลความคิดเห็นเกี่ยวกับความพยายามในการสอบบัญชีความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีและผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ประกอบด้วยค่าเฉลี่ย (Mean) และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) การวิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้การวิเคราะห์สหสัมพันธ์แบบพหุคูณ (Multiple Correlation Analysis) และการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) เพื่อทดสอบสมมติฐานงานวิจัยสามารถสรุปผลและการอภิปรายผลได้ดังนี้

- 5.1 สรุปผลการศึกษา
- 5.2 อภิปรายผลการศึกษา
- 5.3 ประโยชน์ที่ได้รับ
- 5.4 ข้อจำกัดในการวิจัย

## 5.5 ข้อเสนอแนะ

### 5.1 สรุปผลการศึกษา

#### 5.1.1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

ผลการวิจัยจากกลุ่มตัวอย่างของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย มีจำนวนผู้ตอบแบบสอบถาม 374 คน พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง อายุมากกว่า 40 ปี ระดับการศึกษาสูงกว่าปริญญาตรี ประสบการณ์ในการสอบบัญชีมากกว่า 10 ปี รายได้เฉลี่ยต่อปี 500,000- 700,000 บาท จำนวนงบการเงินที่ตรวจสอบต่อปี 50 -100 งบ การเข้ารับการอบรมเกี่ยวกับการสอบบัญชี 2- 3 ครั้ง/ปี และประสบการณ์ด้านอื่นๆคือ รับทำบัญชี

#### 5.1.2 ความพยายามในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

จากการศึกษา พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความเห็นเกี่ยวกับความพยายามในการสอบบัญชี โดยรวมและเป็นรายด้าน อยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ เช่น ท่านตระหนักถึงขนาดหรือลักษณะของความไม่ถูกต้องของข้อมูล มุ่งเน้นให้มีการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ ซึ่งมีผลต่อความถูกต้องตามที่ควรตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของงบการเงิน และท่านมีความรู้ความสามารถในการใช้วิจารณญาณหรือดุลยพินิจเชิงผู้ประกอบวิชาชีพในการพิจารณาในการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญได้เป็นอย่างดี เป็นต้น ด้านการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ เช่น ท่านตระหนักถึงการเก็บรวบรวมข้อมูลที่เป็นปัจจุบันและสามารถนำไปใช้งานได้อย่างมีประสิทธิภาพ ให้ความสำคัญกับการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจของลูกค้าอย่างเพียงพอและเหมาะสม เพื่อใช้ประกอบการตัดสินใจต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี และท่านมีการหาความรู้เพิ่มเติมเพื่อให้มีความรู้เพียงพอในการเก็บรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจของลูกค้า เป็นต้น ด้านการวิเคราะห์เปรียบเทียบเบื้องต้น เช่น ท่านมีการนำข้อมูลที่ได้จากเอกสารและหลักฐานต่างๆที่เป็นลายลักษณ์อักษรที่น่าเชื่อถือไปใช้ในการวิเคราะห์เปรียบเทียบ เพื่อให้ได้ข้อมูลที่ถูกต้องและลดความผิดพลาดที่อาจจะเกิดขึ้นในงบการเงินได้อย่างมีประสิทธิภาพ มีการใช้วิธีการตรวจสอบที่มีวิธีการที่หลากหลายในการวิเคราะห์และรวบรวมข้อมูลเบื้องต้น และท่านมีการประยุกต์กระบวนการรวบรวมข้อมูลได้อย่างน่าเชื่อถือ ส่งผลให้เกิดประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่มากขึ้น ด้านการทำความเข้าใจในการควบคุมภายใน เช่น ท่านมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับประเภทรายการที่สำคัญในการดำเนินงานของกิจการเป็นอย่างดี ศึกษาและรวบรวมข้อมูลที่ได้จากการทำความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการ

ควบคุมภายในและเทคนิคที่แตกต่างกันในการบันทึกข้อมูลด้านการบัญชีและท่านมีวิธีการในการทำความเข้าใจเกี่ยวกับระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของกิจการที่ตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพ เป็นต้น ด้านการพัฒนาแผนการสอบบัญชี เช่น ท่านมีการพัฒนาแนวทางการสอบบัญชีได้อย่างสอดคล้องและเหมาะสมกับลักษณะหรือประเภทธุรกิจของลูกค้า ช่วยทำให้ลดระดับความเสี่ยงที่อาจจะเกิดขึ้นได้อย่างมีประสิทธิภาพ มีการกำหนดขอบเขตการสอบบัญชีที่ครอบคลุม ทำให้ลดเวลาและค่าใช้จ่ายในการสืบค้นข้อมูล และหาหลักฐานการสอบบัญชีรวมถึงลดการตรวจสอบในส่วนที่ไม่ได้เป็นสาระสำคัญลงได้อย่างมีประสิทธิภาพ และท่านมีการวางแผนการสอบบัญชีที่ดี สามารถเพิ่มประสิทธิภาพในการแสดงความเห็นต่องบการเงินและนำเสนอรายงานการสอบบัญชี ได้อย่างถูกต้องและครบถ้วน

### 5.1.3 ความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

จากการศึกษา พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความเห็นเกี่ยวกับความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชี โดยรวมและเป็นรายด้าน อยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านจรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชี เช่น ท่านให้ความสำคัญกับการรักษาความลับที่พึงกระทำจากการปฏิบัติหน้าที่ เพื่อรักษาประโยชน์ให้แก่ผู้เกี่ยวข้องทุกฝ่ายอย่างเท่าเทียมกัน ให้ความสำคัญกับการรักษาชื่อเสียงศักดิ์ศรีเกียรติยศและส่งเสริมเกียรติคุณของวิชาชีพอย่างต่อเนื่องและท่านตระหนักถึงการประพฤติปฏิบัติตนหรือวิธีการปฏิบัติงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพการสอบบัญชีจะต้องยึดถือปฏิบัติอย่างเคร่งครัด เป็นต้น ด้านเจตคติ เช่น ท่านรับรู้ถึงคุณค่าแห่งวิชาชีพบัญชีและพยายามพัฒนาความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงานในหน้าที่อย่างต่อเนื่อง ยึดมั่นในการเสริมสร้างคุณค่าให้แก่วิชาชีพ เพื่อให้เป็นที่ยกย่องและยอมรับนับถือของบุคคลทั่วไป และท่านมีความก้าวหน้า โอกาสในการทำงานและความมั่นคงในชีวิตต้องได้มาด้วยความอดทน ความขยัน ความตั้งใจและการทำงานหนัก เป็นต้น ด้านทักษะทางวิชาชีพ เช่น ท่านตระหนักถึงความสำคัญกับการใช้เทคนิคการสอบบัญชีที่สอดคล้องและเหมาะสมกับคุณลักษณะของกิจการที่รับการตรวจ ให้ความสำคัญกับการวางแผนการปฏิบัติงานสอบบัญชีอย่างเคร่งครัดเพื่อให้การดำเนินงานสำเร็จตามเป้าหมาย และ ท่านมีความสามารถในการระบุปัญหาและการแก้ไขปัญหาที่มีลักษณะแตกต่างกัน โดยนำความเชี่ยวชาญการแก้ไขปัญหามาปรับใช้ เป็นต้น ด้านความรู้ในวิชาชีพ เช่น ท่านมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับหลักการสอบบัญชีพื้นฐานและมาตรฐานทางการบัญชีอย่างเพียงพอต่อการปฏิบัติงาน มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับภารกิจของกิจการเป็นอย่างดีและสามารถวางแผน จัดทำงบประมาณ และวิเคราะห์ข้อมูลเชิงปริมาณได้อย่างเป็นระบบและน่าเชื่อถือและท่านมีความสามารถในการเชื่อมโยงความรู้ด้านบัญชี การเงิน องค์กรธุรกิจและระบบสารสนเทศมาปรับใช้ในการปฏิบัติงานวิชาชีพบัญชี เป็นต้น

#### 5.1.4 ผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

จากการศึกษา พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความเห็นเกี่ยวกับผลลัพธ์ในการสอบบัญชี โดยรวมและเป็นรายด้าน อยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านมาตรฐานและความเชื่อถือได้ เช่น ท่านสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินรายงานข้อมูลทางการเงินถูกต้องตามความเป็นจริงและทันต่อเวลาที่กำหนด มีการนำเสนอรายงานการสอบบัญชีตามกระบวนการขั้นตอน และวิธีการปฏิบัติงาน สอบบัญชีเป็นไปอย่างโปร่งใสชัดเจน ถูกต้อง เป็นธรรมและท่านสามารถปฏิบัติงานได้อย่างถูกต้อง และครบถ้วนสมบูรณ์ตามที่กำหนด โดยมีการใช้ทรัพยากรให้คุ้มค่าที่สุด เป็นต้น ด้านการบรรลุเป้าหมาย เช่น ท่านปฏิบัติงานตามลักษณะ ขอบเขตและหน้าที่ความรับผิดชอบอย่างมีประสิทธิภาพ สามารถปฏิบัติงานตามหน้าที่หรือที่ได้รับมอบหมายได้สำเร็จลุล่วงด้วยความรวดเร็ว และท่านปฏิบัติงานตรวจสอบได้ตามกำหนดเวลาที่กำหนดไว้ในแผนการตรวจสอบเสมอ ด้านความพึงพอใจจากผู้ที่เกี่ยวข้อง เช่น ท่านมีรายงานการสอบบัญชีที่สามารถนำไปใช้เพื่อประกอบการตัดสินใจ การว่าจ้างจากลูกค้ารายเดิมอย่างต่อเนื่อง จากความประทับใจในการให้บริการและความ เป็นมืออาชีพในการตรวจสอบและท่านได้รับว่าจ้างจากลูกค้ารายใหม่ผ่านการแนะนำของลูกค้าราย เดิมของท่านเสมอ

#### 5.2 อภิปรายผลการศึกษา

จากการศึกษาเรื่อง ผลกระทบของความพยายามในการสอบบัญชีและความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีที่มีผลต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย สามารถอภิปรายผลได้ดังนี้

5.2.1 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความเห็นเกี่ยวกับความพยายามในการสอบบัญชี โดยรวม ด้านการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ ด้านการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ ด้านการวิเคราะห์เปรียบเทียบเบื้องต้น ด้านการทำความเข้าใจในการควบคุมภายใน ด้านการพัฒนาแผนการสอบบัญชี อยู่ในระดับมาก เนื่องจากความพยายามในการสอบบัญชีมีความสำคัญกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถสรุปผลการตรวจสอบและการจัดทำรายงานการสอบบัญชีได้อย่างมีประสิทธิภาพ เพื่อให้การปฏิบัติงานตรวจสอบเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ความพยายามในการสอบบัญชีจึงจำเป็นต้องมีการรวบรวมข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจที่รับงานตรวจสอบ ทำให้มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจที่รับตรวจสอบอย่างเพียงพอและเหมาะสมในการนำมาใช้ประกอบการสอบบัญชีเพื่อให้มีการประเมินความน่าเชื่อถือของหลักฐานที่นำมาใช้ในการสอบบัญชีเบื้องต้น เพื่อให้ข้อมูลถูกต้องในการวิเคราะห์และรวบรวมข้อมูลเบื้องต้น

เกี่ยวกับการกำหนดสาระสำคัญที่แสดงในงบการเงินเพื่อที่จะสามารถใช้อภิปรายตามเชิงผู้ประกอบวิชาชีพในการพิจารณาการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญได้อย่างดี เพื่อให้การวางแผนการสอบบัญชีมีประสิทธิภาพในการแสดงความเห็นต่องบการเงินที่นำเสนอถูกต้องและครบถ้วนจึงควรมีการพัฒนาแผนการสอบบัญชีให้มีความสอดคล้องและเหมาะสมกับลักษณะหรือประเภทของธุรกิจ เพื่อช่วยลดระดับความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นได้อย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดของนิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะและศิลปพร ศรีจันทเพชร (2554) กล่าวว่า ผู้สอบบัญชีควรมีการวางแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบให้มีประสิทธิภาพและทันต่อเหตุการณ์ การวางแผนงานสอบบัญชีเริ่มต้นตั้งแต่ การพิจารณาเลือกรับงานสอบบัญชี ซึ่งมีความสำคัญต่อผู้สอบบัญชีมาก เนื่องจากการรับงานตรวจสอบกิจการที่มีความเสี่ยงสูง หรือกิจการที่ผู้บริหารมีเจตนาไม่สุจริตยอมทำให้ผู้สอบบัญชีมีความยากลำบากในการตรวจสอบ และอาจตรวจสอบไม่พบข้อผิดพลาด ซึ่งอาจส่งผลให้ผู้สอบบัญชีถูกฟ้องร้องจากผู้ใช้งบการเงินหรืออาจทำให้หน่วยงานกำกับดูแลมีความสงสัยในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีได้

5.2.2 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความเห็นเกี่ยวกับความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีโดยรวมด้านจรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชี ด้านเจตคติ ด้านทักษะทางวิชาชีพ ด้านความรู้ในวิชาชีพอยู่ในระดับมาก เนื่องจากผู้สอบบัญชีจะต้องมีความรู้ความสามารถและความเชี่ยวชาญในการจัดทำรายงานทางการเงินและการจัดการทางการเงินเป็นอย่างดี มีความเข้าใจในกิจการ สามารถวางแผนจัดทำงบประมาณ และวิเคราะห์ข้อมูลเชิงปริมาณได้อย่างเป็นระบบและมีความน่าเชื่อถือ ผู้สอบบัญชีจึงให้ความสำคัญกับการรักษาชื่อเสียงศักดิ์ศรี เกียรติยศและส่งเสริมเกียรติคุณของวิชาชีพไว้อย่างต่อเนื่องและมีความภาคภูมิใจและผูกพันกับกิจการที่ทำงานอยู่ เชื่อมมั่นในงานที่ทำอยู่ในปัจจุบันเป็นงานที่มีคุณค่าและมีความสำคัญ ซึ่งถือว่าเป็นผู้ที่มีความรู้ ความสามารถในสายวิชาชีพบัญชีอย่างชัดเจน ทั้งในด้านทักษะในวิชาชีพ ด้านปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี นอกจากนี้ยังเป็นผู้มีเจตคติที่ดีต่อการปฏิบัติงานด้านบัญชีมาโดยตลอด ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของบุญช่วง ศรีธรรมาภรณ์ (2554) พบว่า ผู้สอบบัญชีเป็นบุคคลที่มีความสำคัญต่อการแสดงความคิดเห็นที่มีต่องบการเงินที่ผู้บริหารของบริษัทที่รับการตรวจได้รับรองเอาไว้ในงบการเงินดังนั้นเพื่อให้การแสดงความเห็นที่มีต่อการนำเสนองบการเงินของบริษัทที่รับการตรวจมีความถูกต้องเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป ผู้สอบบัญชีจะต้องมีความรู้ความสามารถและความเชี่ยวชาญในวิชาชีพเป็นอย่างดีและสอดคล้องกับงานวิจัยของวิลาคินี่ ซอบดี (2554) พบว่า การพัฒนาองค์กรในปัจจุบันจะต้องอาศัยความรู้ความสามารถทางวิชาชีพของพนักงานองค์กรเป็นอย่างมาก เพราะหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบภายในจะต้องมีความรู้ทางด้านวิชาชีพ และฝึกฝนทักษะ เพื่อให้เกิดความเชี่ยวชาญในการปฏิบัติงาน และสามารถทำงานที่ได้รับมอบหมายได้อย่างมีประสิทธิภาพ

และเรื่องจรรยาบรรณและเจตคติเป็นสิ่งสำคัญมากเพราะการเป็นผู้ตรวจสอบจะต้องมีการให้ข้อมูลที่ น่าเชื่อถือเป็นอย่างมากดังนั้น ความเป็นกลางของผู้ตรวจสอบภายในจะเป็นสิ่งสำคัญ ทำให้ ผู้ตรวจสอบภายในเป็นที่น่าเชื่อถือของบุคคลทั่วไป

5.2.3 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความเห็นเกี่ยวกับผลลัพธ์ในการสอบบัญชีโดยรวม ด้าน มาตรฐานและความเชื่อถือได้ ด้านการบรรลุเป้าหมาย ด้านความพึงพอใจจากผู้ที่เกี่ยวข้อง อยู่ใน ระดับมาก เนื่องจาก ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้ความสำคัญกับผลลัพธ์ในการสอบบัญชี เพื่อเป็นการ พิจารณาถึงความสามารถในการสอบบัญชีให้บรรลุเป้าหมายและประสบความสำเร็จตามเวลาที่ กำหนด ตรงตามแผนการสอบบัญชีที่ตั้งไว้ ผลลัพธ์ของงานที่ทำให้สำเร็จลุล่วงไปได้นั้นต้องมีความ ถูกต้อง เรียบร้อย ทันต่อเวลา ครบถ้วนสมบูรณ์และบุคคลที่เกี่ยวข้องมีความพึงพอใจในการให้ บริการ ซึ่งผู้สอบบัญชีต้องมีการปฏิบัติงานให้ตรงตามแผนการสอบบัญชีที่กำหนดไว้ มีความ รับผิดชอบต่องานที่ได้รับมอบหมายรวมทั้งให้มีการฝึกฝนการทำงานอย่างต่อเนื่องเพื่อให้เกิดความ เชี่ยวชาญในการสอบบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของมงคลรัตน์ สายเย็น (2555) พบว่า ผู้สอบ บัญชีสหกรณ์มีหน้าที่ต้องแสดงความเห็นต่องบการเงินดังนั้น สิ่งสำคัญที่ผู้อยู่ในวิชาชีพสอบบัญชี ต้องคำนึงถึงอย่างมากคือการปฏิบัติงานตามมาตรฐานวิชาชีพและความเชื่อถือได้ของการแสดง ความเห็นดังกล่าว นอกจากนี้ยังสอดคล้องกับงานวิจัยของพงษ์ศักดิ์ แก้วมณี (2552) พบว่า ผู้สอบ บัญชีสหกรณ์มีการวางแผนเพื่อให้งานประสบความสำเร็จตามเป้าหมายหรือแผนที่กำหนดไว้ มี การตรวจสอบการปฏิบัติงานให้ถูกต้อง ครบถ้วนเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรอง ทั่วไปและตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนดทุกครั้ง แสดงความเห็นต่องบการเงินรายงาน ข้อมูลทางการเงินถูกต้องตามความเป็นจริงและทันต่อเวลาที่กำหนดและเป็นที่ยอมรับแก่บุคคลที่ เกี่ยวข้อง

5.2.4 ความพยายามในการสอบบัญชี ด้านการวิเคราะห์เปรียบเทียบเบื้องต้น มีความ สัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับผลลัพธ์ในการสอบบัญชีโดยรวม เนื่องจาก ผู้สอบบัญชีต้องมีการ เปรียบเทียบข้อมูลทางการเงินและข้อมูลอื่นที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงินว่าเป็นไปตามที่คาดหมาย หรือไม่ ซึ่งจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถนำข้อมูลที่ได้มาวางแผนและใช้วิธีการตรวจสอบ เพื่อหา การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นได้ ซึ่งสอดคล้องกับแนวความคิดของนิพนธ์ เห็นโชค ชัยชนะและศิลปะพร ศรีจันเพชร (2554) พบว่า การวิเคราะห์เปรียบเทียบเป็นวิธีการศึกษา เปรียบเทียบความสัมพันธ์และความเปลี่ยนแปลงของข้อมูลทางการเงินและข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทาง การเงินว่าเป็นไปตามที่คาดหมายไว้หรือไม่ โดยใช้อัตราส่วนแนวโน้ม การทดสอบความ สมเหตุสมผล ตลอดจนการสอบสวนการเปลี่ยนแปลงและความสัมพันธ์ต่างๆที่ไม่สอดคล้องข้อมูล

ที่เกี่ยวข้อง จากการศึกษางานวิจัยของ Chum et al. (2015) พบว่า ผู้สอบบัญชีต้องใช้ความพยายามมากขึ้นในการให้บริการการตรวจสอบเพื่อพิจารณาถึงความเสี่ยงของชื่อเสียงจากการตรวจสอบ โดยการเปรียบเทียบความสัมพันธ์ทั้งก่อนและหลังวิกฤตการณ์ทางการเงินว่าผู้สอบบัญชีของ Big-4 มีความกังวลเกี่ยวกับการสูญเสียชื่อเสียงมากขึ้นกว่า Non-big4

5.2.5 ความพยายามในการสอบบัญชี ด้านการพัฒนาแผนการสอบบัญชีโดยรวม มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับผลลัพธ์ในการสอบบัญชีโดยรวม เนื่องจาก ผู้สอบบัญชีต้องมีการวางแผนการสอบบัญชีที่ดีเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการแสดงความเห็นต่องบการเงินและนำเสนอรายงานการสอบได้ถูกต้องครบถ้วน การพัฒนาแนวทางการสอบบัญชีจะช่วยบอกทิศทางการทำงาน และการกำหนดแผนหรือการปรับปรุงแนวการสอบบัญชีที่เหมาะสมกับลักษณะหรือประเภทของธุรกิจของลูกค้าจะช่วยให้การทำงานมีความเป็นระบบและมีประสิทธิภาพเพิ่มมากขึ้น ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของนวลจันทร์ ศรีสารคาม (2556) พบว่า ผู้สอบบัญชีต้องมีการกำหนดลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีจะบันทึกข้อมูลรายละเอียดที่จำเป็นในกระดาษทำการแผนการสอบบัญชีโดยรวม เพื่อเป็นประโยชน์ในการจัดแนวการสอบบัญชีต่อไป รูปแบบและเนื้อหาของแผนการสอบบัญชีโดยรวมอาจแตกต่างกัน ขึ้นอยู่กับขนาดของกิจการที่ตรวจสอบ ความซับซ้อนของการตรวจสอบ สำหรับการพัฒนาแผนการสอบบัญชีของ Mock et al. (2005) พบว่า ผู้ตรวจสอบบัญชีได้มีการวางแผนการตรวจสอบเพื่อสืบหาความเสี่ยงการทุจริตและตอบสนองอย่างเหมาะสมต่อผลลัพธ์ที่เกิดขึ้นจากการตรวจสอบ โดยมีการเปลี่ยนแปลงขอบเขตกระบวนการของแนวการสอบที่วางไว้ให้มีความครอบคลุมปัจจัยเสี่ยงจากการทุจริตที่อาจเกิดจากความทุจริตโดยตรงและสอดคล้องกับงานวิจัยของพงษ์ศักดิ์ แก้วมีสี (2552) พบว่า ผู้สอบบัญชีต้องมีการพัฒนาแนวทางการสอบบัญชีของตนเองอย่างต่อเนื่อง เพื่อให้งานสามารถบรรลุตามเป้าหมาย ได้มาตรฐานเชื่อถือได้และพึงพอใจต่อทุกฝ่าย

5.2.6 ความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชี ด้านทักษะทางวิชาชีพ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับผลลัพธ์ในการสอบบัญชีโดยรวม เนื่องจาก ในการสอบบัญชีจะต้องมีความถูกต้อง ความเที่ยงตรง ความกะทัดรัด ความกระชับ ได้ใจความในการนำเสนอข้อมูล ผู้สอบบัญชีจึงจำเป็นต้องมีทักษะทางวิชาชีพ เพื่อส่งผลให้งานสอบบัญชีมีคุณภาพได้รับการยอมรับจากผู้รับการตรวจสอบและมีความน่าเชื่อถือจากผู้ใช้งบการเงิน ผู้สอบบัญชีจึงต้องมีการวางแผนงานสอบล่วงหน้า เพื่อให้เกิดความเคร่งครัดและเป็นไปตามเป้าหมายที่ตั้งไว้ ดังนั้นมุ่งเน้นเทคนิควิธีการตรวจสอบ หลักฐานการสอบบัญชีมาใช้ในการปฏิบัติงานเพื่อให้งานสอบบัญชีมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของชัชวิษญ์ คำภิรมย์ (2554) พบว่า บุคคลที่มีทักษะในการทำงาน ย่อม

เป็นบุคคลที่มีประสบการณ์และความชำนาญในการประกอบวิชาชีพนั้นๆมาเป็นอย่างดี มีเหตุมีผลในการแก้ไขปัญหาเฉพาะหน้าได้เมื่อเกิดข้อผิดพลาดเคลื่อนจากแผนที่กำหนดไว้ ส่งผลให้งานสำเร็จได้ด้วยดี ทั้งด้านเวลาและปริมาณงานก็จะเพิ่มขึ้นมาอย่างต่อเนื่อง และสอดคล้องกับงานวิจัยของวิลลาซิณี ซอบดี (2554) พบว่า ผู้ตรวจ สอบภายในจะต้องมีทักษะในวิชาชีพ เพื่อจะสามารถค้นหาข้อมูลและการเกิดการทุจริตหรือการปฏิบัติงานในองค์กรมีประสิทธิภาพมากน้อยขนาดไหน ดังนั้น ผู้ตรวจสอบภายในจึงจำเป็นต้องมีทักษะทางการตรวจสอบเป็นอย่างดี ซึ่งจะส่งผลต่อการทำงานด้านการตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพและสามารถบรรลุตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ นอกจากนี้ยังสอดคล้องกับแนวคิดของนิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะและศิลปะพร ศรีจันเพชร (2554) กล่าวว่า ผู้ประกอบวิชาชีพควรมีทักษะหรือความชำนาญในเรื่องที่จำเป็นเพื่อให้ได้มาซึ่งความสำเร็จในการประกอบวิชาชีพนั้นๆ ได้แก่ทักษะในการใช้เหตุผล ทักษะในการปฏิสัมพันธ์และทักษะในการสื่อสาร

5.2.7 ความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชี ด้านเจตคติ มีความสัมพันธ์และผลกระทบต่อเชิงบวกกับผลลัพธ์ในการสอบบัญชีโดยรวม กล่าวว่า เจตคติเป็นปฏิกริยาที่คนเราโต้ตอบต่อสิ่งเร้าทางสังคม เป็นปฏิกริยาที่แสดงว่าเห็นด้วยหรือไม่เห็นด้วย ดังนั้น ผู้สอบบัญชีที่มีเจตคติที่ดีต่อการปฏิบัติงาน ย่อมส่งผลต่อความสำเร็จในการปฏิบัติงานได้เป็นไปตามมาตรฐานและมีความน่าเชื่อถือของงบการเงิน ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจและการพิจารณาข้อเท็จจริงต่างๆ อย่างยุติธรรม เป็นกลาง มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลทางการสอบบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของจามจุรี สุระ (2557) พบว่า ผู้สอบบัญชีจะพึงประพฤติปฏิบัติโดยใช้วิจารณญาณอย่างสมเหตุสมผลในการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้มีคุณภาพสามารถสนับสนุนให้การทำงานบรรลุวัตถุประสงค์นำไปสู่ความเป็นเลิศทางวิชาชีพเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชี เพื่อให้รายงานการตรวจสอบมีความน่าเชื่อถือยอมรับได้จากผู้ใช้งบการเงิน และสอดคล้องกับงานวิจัยของ Negy et al. (2007) กล่าวว่า ผู้ตรวจสอบภายในต้องใช้น้ำความเป็นมืออาชีพและความเชี่ยวชาญมาบังคับใช้ในการดำเนินการบริการที่เพิ่มมูลค่าและปรับปรุงการดำเนินงานขององค์กรเพื่อให้เป็นไปตามมาตรา 404 ที่กำหนดไว้และเป็นที่ยอมรับของผู้ใช้งบการเงิน นอกจากนี้ยังสอดคล้องกับงานวิจัยของวิลลาซิณี ซอบดี (2554) พบว่า ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องมีอธยาศัยและความคิดที่เป็นธรรม นั่นคือมีเจตคติที่ดีต่อการปฏิบัติงาน ก็จะส่งผลต่อการปฏิบัติงานให้ประสบความสำเร็จ และการที่ผู้บริหารได้ข้อมูลที่ถูกต้อง และเชื่อถือได้นั้น จะทำให้ผู้บริหารสามารถบริหารงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ และรู้ถึงระบบการปฏิบัติงานที่ถูกต้อง ทำให้องค์กรได้เปรียบคู่แข่ง

### 5.3 ประโยชน์ที่ได้รับ

#### 5.3.1 ประโยชน์เชิงทฤษฎี

ในการศึกษาครั้งนี้ ผู้วิจัยได้ทำการศึกษาผลกระทบของความพยายามในการสอบบัญชีและความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีที่มีผลต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จากการนำทฤษฎีและแนวคิดที่เกี่ยวข้องมาอธิบายถึงปัจจัยของแต่ละตัว ประกอบด้วย (1) ทฤษฎีการตัดสินใจตามสถานการณ์ (Contingency Theory) ที่ใช้อธิบายการส่งผลกระทบในเชิงบวกด้านทักษะทางวิชาชีพและเจตคติของผู้สอบที่มีต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชี เนื่องจากในปัจจุบันมาตรฐานการสอบบัญชีมีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลาและผู้สอบบัญชีมีจำนวนเพิ่มมากขึ้นอย่างรวดเร็ว จึงต้องมีการปรับตัวและเตรียมความพร้อมอยู่เสมอในทุกๆด้าน ดังนั้นผู้สอบบัญชีจึงต้องอาศัยความรู้ความสามารถและประสบการณ์ทางด้านวิชาชีพบัญชีในการปฏิบัติงานมาปรับใช้ให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงตามสถานการณ์ที่แตกต่างกัน เพื่อให้เกิดความเชี่ยวชาญในการปฏิบัติงานและสามารถทำงานที่ได้รับมอบหมายบรรลุตามวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

(2) แนวคิดเกี่ยวกับการสอบบัญชี อธิบายการส่งผลกระทบในเชิงบวกด้านการวิเคราะห์เปรียบเทียบในเบื้องต้นและการพัฒนาแผนการสอบบัญชี ที่มีต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชี เนื่องจาก การสอบบัญชีเป็นกระบวนการที่สำคัญที่ช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถรวบรวมหลักฐานการสอบได้ เป็นอย่างเพียงพอและเหมาะสม ก่อให้เกิดการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีมีความถูกต้อง สร้างความเชื่อมั่นให้แก่ผู้ใช้งบการเงิน อีกทั้งเพื่อนำไปใช้ประกอบการตัดสินใจได้อย่างถูกต้องและเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รองรับทั่วไป ส่งผลต่อการปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

#### 5.3.2 ประโยชน์เชิงนำไปใช้

1. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสามารถนำไปใช้เป็นข้อมูลสารสนเทศในการพัฒนา ปรับปรุงการสอบบัญชี รวมถึงนำไปเป็นแนวทางในการกำหนดทิศทางการสอบบัญชี เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานให้บรรลุเป้าหมายได้ตามมาตรฐานแห่งวิชาชีพและเสริมสร้างความน่าเชื่อถือในวิชาชีพต่อไป

2. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องรายงานการสอบบัญชีในการแสดงความเห็นในงบการเงินของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในลักษณะข้อมูลที่มีคุณภาพ ต่อผู้ใช้งบการเงินเพื่อสร้างความ

เชื่อมั่นของความถูกต้องและครบถ้วนในสาระสำคัญ รวมไปถึงเป็นการสร้างความเชื่อมั่นในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี เพื่อเป็นประโยชน์ในการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน

#### 5.4 ข้อจำกัดในการวิจัย

5.4.1 รายชื่อผู้สอบบัญชีมิได้มีการเปิดเผยชื่อและที่อยู่ของผู้สอบบัญชีทำให้ยากต่อการส่งแบบสอบถามงานวิจัยแก่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

5.4.2 ระยะเวลาและวิธีการรวบรวมข้อมูล เนื่องจากวิธีการเก็บรวบรวมข้อมูลใช้วิธีการส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์และขึ้นไปเก็บจากสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ระยะเวลาในการศึกษาค่อนข้างจำกัดและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไม่ค่อยตอบกลับแบบสอบถาม จึงทำให้ต้องใช้เวลาในการเก็บข้อมูลนาน

#### 5.5 ข้อเสนอแนะการวิจัยในอนาคต

5.5.1 ควรเปลี่ยนวิธีการเก็บข้อมูลจากแบบสอบถาม เป็นการสอบถามเชิงลึก เพื่อให้ได้มาซึ่งรายละเอียดที่สามารถนำไปใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุด

5.5.2 ควรมีการเปรียบเทียบผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยและต่างประเทศ เช่น สหรัฐอเมริกา อังกฤษ เป็นต้น เพื่อเป็นแนวทางในการพัฒนาผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยให้มีผลลัพธ์ในการสอบบัญชีเพิ่มขึ้น

5.5.3 ควรมีการศึกษาถึงปัญหาและอุปสรรคที่มีผลต่อความพยายามในการสอบบัญชีและความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชี เพื่อเป็นแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขให้ตรงประเด็น

5.5.4 ควรเปลี่ยนกลุ่มตัวอย่างอื่นที่ไม่ใช่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย เช่น ผู้บริหาร ผู้สอบบัญชีภาษีอากร นักบัญชีของหน่วยธุรกิจหรือนักบัญชีที่สังกัดหน่วยงานของรัฐในประเทศไทย เป็นต้น

### บรรณานุกรม

- กชพร นามสีฐาน. 2557. ความสัมพันธ์ระหว่างความสามารถทางการบัญชีสมัยใหม่กับ  
ประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์บัญชี  
มหาบัณฑิต, สาขาการบัญชี คณะการบัญชีและการจัดการ, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม
- กัลยา วานิชย์บัญชา. 2555. การใช้ SPSS FOR WINDOWS ในการวิเคราะห์ข้อมูล (พิมพ์ครั้งที่ 20).  
กรุงเทพฯ: ธรรมสาร.
- จรรยา มีติม. 2556. ความสัมพันธ์ระหว่างความจงรักภักดีในวิชาชีพกับความสำเร็จในการทำงาน  
ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิต, สาขาการบัญชี  
คณะการบัญชีและการจัดการ, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม
- จามจุรี สุระ. 2557. ความสัมพันธ์ระหว่างแรงจูงใจในวิชาชีพกับความเป็นมืออาชีพทางการสอบ  
บัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิต, สาขาการ  
บัญชี คณะการบัญชีและการจัดการ, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม
- ชัยวิชญ์ คำภิรมย์. 2554. ผลกระทบของความรู้ความสามารถทางการบัญชีและประสบการณ์ด้าน  
การสอบบัญชีที่มีต่อความสำเร็จในการทำงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย.  
วิทยานิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิต, สาขาการบัญชี คณะการบัญชีและการจัดการ, มหาวิทยาลัย  
มหาสารคาม
- ดุจกมล นาคารย์. 2557. ผลกระทบของการเรียนรู้ในวิชาชีพอย่างต่อเนื่องที่มีต่อคุณภาพการ  
ปฏิบัติงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์บัญชี  
มหาบัณฑิต, สาขาการบัญชี คณะการบัญชีและการจัดการ, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม
- ทิพย์สุดา ทาสีดำ. 2557. ผลกระทบของเจตคติในการสอบบัญชีที่ดีที่มีต่อประสิทธิภาพการสอบ  
บัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิต, สาขาการ  
บัญชี คณะการบัญชีและการจัดการ, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม
- ชานินทร์ ศิลป์จารุ. 2553. การวิจัยและวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติด้วย SPSS (พิมพ์ครั้งที่ 11).  
กรุงเทพฯ: เอส.อาร์.พรีนติ้ง แมสโปรดักส์.

### บรรณานุกรม (ต่อ)

- ธีรวุฒิ เอกะกุล. 2543. ระเบียบวิธีวิจัยทางพฤติกรรมศาสตร์และสังคมศาสตร์. อุบลราชธานี :  
สถาบันราชภัฏ อุบลราชธานี
- นริษา ทองมณี. 2555. คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จ  
ในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิต  
, สาขาการบัญชี คณะวิทยาการจัดการ, มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์
- นวลจันทร์ ศรีสารคาม. 2556. ผลกระทบของประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชีที่มีต่อ  
คุณภาพการสอบของผู้สอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์  
บัญชีมหาบัณฑิต, สาขาการบัญชี คณะการบัญชีและการจัดการ, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม
- นันทวรรณ วงศ์ไชย. 2552. ผลกระทบของความเป็นมืออาชีพและจรรยาบรรณวิชาชีพที่มีต่อ  
คุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร. วิทยานิพนธ์  
บัญชีมหาบัณฑิต, สาขาการบัญชี คณะการบัญชีและการจัดการ, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม
- นิจราไพ ดวงจักรวาล. 2557. ผลกระทบของการมุ่งเน้นความรอบรู้การสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิผล  
การสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิต,  
สาขาการบัญชี คณะการบัญชีและการจัดการ, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม
- นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะและศิลปพร ศรีจันเพชร. 2554. การสอบบัญชี. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพฯ:ที พี  
เอ็น เพรส
- นุชรี มาสภา. 2555. ผลกระทบของการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีที่ดีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี  
ของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิต, สาขาการบัญชี  
คณะการบัญชีและการจัดการ, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม
- บุญชม ศรีสะอาด. การวิจัยเบื้องต้น. พิมพ์ครั้งที่ 7. กรุงเทพฯ : สุวีริยาสาส์น, 2545.
- บุญช่วง ศรีธรรมาภรณ์. 2554. ความสัมพันธ์ระหว่างความเชี่ยวชาญการสอบบัญชีกับคุณภาพการ  
สอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิต, สาขา  
การบัญชี คณะการบัญชีและการจัดการ, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม

### บรรณานุกรม (ต่อ)

- ประภัสสร จันทะไทย. 2554. ผลกระทบของประสบการณ์ในการสอบบัญชีที่มีต่อการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิต, สาขาการบัญชี คณะการบัญชีและการจัดการ, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม
- ปรีดา หาญพยัคฆ์. 2555. ผลกระทบของความรับผิดชอบทางการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์. วิทยานิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิต, สาขาการบัญชี คณะการบัญชีและการจัดการ, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม
- บุญยงษ์ คำหวาน. 2556. ผลกระทบของความรอบรู้ในการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิต, สาขาการบัญชี คณะการบัญชีและการจัดการ, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม
- พงษ์ศักดิ์ แก้วมีสี. 2552. ผลกระทบของประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชีที่มีต่อความสำเร็จในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศ. วิทยานิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิต, สาขาการบัญชี คณะการบัญชีและการจัดการ, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม
- พรรณราย คำจันทร์ดี. 2552. ความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์. วิทยานิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิต, สาขาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจ, มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี
- พิมพ์วิ งามะเทวีน. 2557. ผลกระทบของกระบวนการการสอบบัญชีที่ดีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิต, สาขาการบัญชี คณะการบัญชีและการจัดการ, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม
- เพ็ญธิดา พงษ์ธานี. 2557. ผลกระทบของความรู้ ทักษะ ค่านิยมจรรยาบรรณและทัศนคติในวิชาชีพต่อสมรรถนะของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในกรุงเทพมหานครและปริมณฑล. คณะการบัญชี, มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต

### บรรณานุกรม (ต่อ)

- มงคล กิตติวุฒิไกร. 2557. ผลกระทบของการพัฒนาความรู้ทางการสอบบัญชีที่มีต่อความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิต, สาขาการบัญชี คณะการบัญชีและการจัดการ, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม
- มงคลรัตน์ สายเย็น. 2555. ผลกระทบของการวางแผนการสอบเชิงกลยุทธ์ที่มีต่อผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในภาคตะวันออกเฉียงเหนือ. วิทยานิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิต, สาขาการบัญชี คณะการบัญชีและการจัดการ, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม
- เมตตา บรรลือหาญ. 2556. ความสัมพันธ์ระหว่างความรับผิดชอบในการปฏิบัติงานกับความสำเร็จในการทำงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ. วิทยานิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิต, สาขาการบัญชี คณะการบัญชีและการจัดการ, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม
- รติยา ไชยหงส์และอรพรรณ ชันวัง. 2556. คุณภาพการสอบบัญชีและการจัดการกำไร. ปริญาตรี, สาขาวิชาการบัญชี คณะศิลปศาสตร์และวิทยาการจัดการ, มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ วิทยาเขตเฉลิมพระเกียรติ
- รัตเกล้า วิชญชาติ. 2551. ความสัมพันธ์ระหว่างมูลค่าเพิ่มของกิจการและบทบาทความรับผิดชอบของคณะกรรมการบริษัทในการกำกับดูแลที่ดี. วิทยานิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิต, สาขาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- วันรักษ์ โสภภาพร. 2556. ความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมการสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิต, สาขาการบัญชี คณะการบัญชีและการจัดการ, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม
- วิลาศินี ขอบดี. 2554. ผลกระทบของความรู้ความสามารถทางวิชาชีพที่มีต่อคุณภาพการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายในสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษา. วิทยานิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิต, สาขาการบัญชี คณะการบัญชีและการจัดการ, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม
- ศิริพร ราชบัวน้อย. 2555. ผลกระทบของมาตรฐานกระบวนการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพรายงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิต, สาขาการบัญชี คณะการบัญชีและการจัดการ, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม

### บรรณานุกรม (ต่อ)

- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. 2559. ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี (ฉบับที่ ๑๕) เรื่อง  
จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๕๑. สืบค้นจาก [http://fap.or.th.  
a33.readyplanet.net/images/pulldown\\_1362926157/19.pdf](http://fap.or.th.a33.readyplanet.net/images/pulldown_1362926157/19.pdf), สืบค้นเมื่อ 14 ตุลาคม 2559
- สายฝน อุไร. 2557. ผลกระทบของสมรรถนะการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของ  
ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิต, สาขาการบัญชี  
คณะกรรมการบัญชีและการจัดการ, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม
- สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. 2559. การกำกับดูแลกิจการที่ดี.  
สืบค้นจาก [http://www.sec.or.th/TH/RaisingFunds/EquityDebt/Pages/  
linkLaws\\_Regulations/CorporateGovernanceCG.aspx](http://www.sec.or.th/TH/RaisingFunds/EquityDebt/Pages/linkLaws_Regulations/CorporateGovernanceCG.aspx), สืบค้นเมื่อ 14 ตุลาคม 2559
- สุภัทรร ทีวีจันทร์. 2557. ผลกระทบของการเรียนรู้ในการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพการวาง  
แผนการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิต,  
สาขาการบัญชี คณะกรรมการบัญชีและการจัดการ, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม
- เสน่ห์ พุฒตาล. 2554. แนวคิดทฤษฎีการบริหารเชิงสถานการณ์. สืบค้นจาก  
[http://www.kroobannok.com /blog/20420](http://www.kroobannok.com/blog/20420), สืบค้นเมื่อ 1 มิถุนายน 2559
- อภิศักดิ์ เจียรสุคนธ์. 2556. ผลกระทบของการสอบทานการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพการสอบ  
บัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิต, สาขาการ  
บัญชี คณะกรรมการบัญชีและการจัดการ, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม
- อรพินท์ วงศ์ก่อ. 2555. ผลกระทบของมาตรฐานการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพ  
การสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิต,  
สาขาการบัญชี คณะกรรมการบัญชีและการจัดการ, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม
- อัญญา ชันชววิทย์, ศิลปพร ศรีจันทเพชร, และเดือนเพ็ญ จันทร์ศิริศรี. 2552. การกำกับดูแลเพื่อการ  
สร้างมูลค่ากิจการ. กรุงเทพฯ: บริษัท อัมรินทร์พริ้นติ้งแอนด์พับลิชชิ่ง จำกัด (มหาชน)
- Becker C. L., Defond, M. L., Jiambalvo, J. and Subramanyam, K.R., (1998). The Effect of Audit  
Quality on Earnings Management. *Contemporary Accounting Research* 15 (1), 1-24.

บรรณานุกรม (ต่อ)

- Bedard, J. C. and Johnstone K. M. (2010). Audit Partner Tenure and Audit Planning and Pricing. *A Journal of Practice & Theory*, 29(2), 45-70 .
- Black, Ken.(2006). Business Statistics for Contemporary Decision Making, 4th ed. USA : John Wiley & Son.
- Chandler, A. (1962). Strategy and structure: Chapters in the history of the industrial enterprise. Cambridge, MA : The MIT Press.
- Choo F. (1996). Auditor's Knowledge Content and Judgment Performance : A Cognitive Script Approach, *Accounting Organizational and Society*, 21(4), 339-359.
- Chum, H. M. and Rhee, C. S. (2015). Analyst Coverage And Audit Efforts: Empirical Approach To Audit Hours. *The Journal of Applied Business Research*, 31(3), 795-807.
- Davidson, R. A. and Gist, W. E. (1996). Empirical Evidence on the Functional Relation between Audit Planning and Total Audit Effort. *Journal of Accounting Research*, 34(1), 111-124.
- Deakin, S., & Hughes, A. (1997). Comparative Corporate Governance: An Interdisciplinary Agenda. *Journal of Law and Society*, 1-9.
- Francis, J. R. (2004). What do We Know About Audit Quality, *The British Accounting Review*. 36(4), 345-368.
- Hair, J.F., Black, W.C., Babin, B.J., Anderson, R.E. and Tatham, R.L. (2006). Multivariate Data Analysis. *Pearson Education International*.
- Kwon, S. Y., Lim, C. Y. and Mui-Siang T. P. (2007). Legal systems and earnings quality: The role of auditor industry specialization. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 26(2), 25-55.

## บรรณานุกรม (ต่อ)

- Mock, T. J. and Turner J. L. (2005). Auditor Identification of Fraud Risk Factors and their Impact on Audit Programs. *International Journal of Auditing*, 3(9), 59-77.
- Mohr, J. J. and S., Sengupta. (2002) Managing the paradox of inter-firm learning: The role of governance mechanisms. *The Journal of Business and Industrial Marketing*, Volume 17, Issue (4), 282-301.
- Nagy, A. L. and Cenker W. J. (2007). Internal Audit Professionalism and Section 404 Compliance: The View of Chief Audit Executives from Northeast Ohio. *International Journal of Auditing*, 11, 41-49.
- Nunnally, J.C. & Bernstein. (1994). *Psychometric Theory*, New York: McGraw-Hill.
- Nunnally, J.C. (1978). *Psychometric Theory* (2<sup>nd</sup> ed), New York: McGraw-Hill.
- Philip, D. P. (2008). Audit Quality and Financial Report Disclosure, Flinders Business Schools Research Paper Series. 1, 1-29.
- Simonin B. L. (2004). An empirical investigation of the process of knowledge transfer in international strategic alliances. *Journal of International Business Studies*. Volume 35, 407-427.
- Thongchai C. (2015). Audit specialization and audit success: an empirical investigation of certified public accountants (CPAs) in Thailand. *The Business and Management Review*, 7(1), 395-407.
- Yasar A.(2013). Big Four Auditors' Audit Quality and Earnings Management: Evidence from Turkish Stock Market. *International Journal of Business and Social Science*, 4(17), 153-163.

ภาคผนวก

### แบบสอบถามเพื่อการวิจัย

เรื่อง “ผลกระทบของความพยายามในการสอบบัญชีและความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีที่มีผลต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ”

#### คำชี้แจง

แบบสอบถามชุดนี้เป็นแบบสอบถามเพื่อการวิจัยเรื่อง ผลกระทบของความพยายามในการสอบบัญชีและความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีที่มีผลต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย เพื่อประกอบการศึกษาระดับปริญญาโทของผู้วิจัย หลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัย

สงขลานครินทร์ ประกอบด้วยรายละเอียด ดังนี้

1. แบบสอบถามฉบับนี้ แบ่งออกเป็น 4 ตอน ดังนี้

ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ตอนที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความพยายามในการสอบบัญชี

ตอนที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชี

ตอนที่ 4 ความคิดเห็นเกี่ยวกับผลลัพธ์ในการสอบบัญชี

2. การตอบแบบสอบถามฉบับนี้ คำตอบของท่านมีความสำคัญอย่างยิ่งต่อการวิเคราะห์ข้อมูลในการวิจัย กรุณาตอบให้ครบถ้วนสมบูรณ์ทุกข้อ ทุกตอน เพื่อให้การวิจัยนี้มีความเที่ยงตรงและเกิดประโยชน์อย่างแท้จริง โปรดตอบแบบสอบถามตามความเป็นจริง

3. ข้อมูลที่ท่านตอบแบบสอบถามนี้จะเก็บเป็นความลับ และการนำเสนอผลการวิจัยจะเสนอในภาพรวมเท่านั้น

4. หากท่านต้องการรับรายงานสรุปการวิจัย โปรดแนบนามบัตรของท่านมาพร้อมกับแบบสอบถามฉบับนี้  ต้องการ  ไม่ต้องการ

5. หากท่านมีปัญหาหรือข้อสงสัยประการใดเกี่ยวกับแบบสอบถามฉบับนี้ โปรดติดต่อข้าพเจ้า นางสาวศรัญญา บุญขวัญ 15/4 หมู่ 8 ตำบล รัตภูมิ อำเภอ ควนเนียง จังหวัด สงขลา 90220 หรือหมายเลข โทรศัพท์ 083-1900063 หรือ E-mail : [sarunya.bunquan@gmail.com](mailto:sarunya.bunquan@gmail.com)

ผู้วิจัยใคร่ขอขอบพระคุณที่ท่านกรุณาสละเวลาในการให้ข้อมูลตอบแบบสอบถามและขอความกรุณาส่งแบบสอบถามกลับภายใน 15 วัน ขอขอบพระคุณมา ณ โอกาสนี้

นางสาวศรัญญา บุญขวัญ

นิสิตระดับปริญญาโท คณะวิทยาการจัดการ

มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์

**ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย**

**คำชี้แจง** โปรดทำเครื่องหมาย ( ✓ ) หน้าคำตอบที่ตรงกับข้อมูลของท่านตามความเป็นจริง

1. เพศ

- ( ) ชาย ( ) หญิง ( ) ไม่ระบุเพศ

2. อายุ

- ( ) น้อยกว่า 30 ปี ( ) 30 - 35 ปี  
( ) 36 - 40 ปี ( ) มากกว่า 40 ปี

3. ระดับการศึกษา

- ( ) ปริญญาตรีหรือเทียบเท่า ( ) สูงกว่าปริญญาตรี

4. ประสบการณ์ในการสอบบัญชี

- ( ) น้อยกว่า 3 ปี ( ) 3 - 5 ปี  
( ) 6 - 10 ปี ( ) มากกว่า 10 ปี

5. รายได้เฉลี่ยต่อปี

- ( ) ต่ำกว่า 300,000 บาท ( ) 300,000 - 500,000 บาท  
( ) 500,001 - 700,000 บาท ( ) มากกว่า 700,000 บาท

6. จำนวนงบการเงินที่ตรวจสอบต่อปี

- ( ) น้อยกว่า 50 งบ ( ) 50 - 100 งบ  
( ) 101 - 150 งบ ( ) มากกว่า 150 งบ

7. การเข้ารับการอบรมเกี่ยวกับการสอบบัญชี

- ( ) 1 ครั้ง/ปี ( ) 2 - 3 ครั้ง/ปี  
( ) 4 - 5 ครั้ง/ปี ( ) มากกว่า 5 ครั้ง/ปี

8. ประสบการณ์ในด้านอื่นๆ (ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ)

- ( ) รับทำบัญชี ( ) วางระบบบัญชี  
( ) ตรวจสอบภายใน ( ) คณะกรรมการตรวจสอบ  
( ) อื่นๆ (โปรดระบุ).....

ตอนที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความพยายามในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

คำชี้แจง โปรดทำเครื่องหมาย ( ✓ ) หน้าคำตอบที่ตรงกับระดับความคิดเห็นของท่านมากที่สุด

ความพยายามในการสอบบัญชี	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
	5	4	3	2	1
<b>การรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ</b> 1. ท่านมีการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องของกิจการที่ตรวจสอบได้เป็นอย่างดี โดยใช้ข้อมูลของกิจการที่ได้เก็บรวบรวมมา					
2. ท่านมีการหาความรู้เพิ่มเติมเพื่อให้มีความรู้เพียงพอในการเก็บรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจของลูกค้า					
3. ท่านให้ความสำคัญกับการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจของลูกค้าอย่างเพียงพอและเหมาะสม เพื่อใช้ประกอบการตัดสินใจต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี					
4. ท่านตระหนักถึงการเก็บรวบรวมข้อมูลที่เป็นปัจจุบัน และสามารถนำไปใช้งานได้อย่างมีประสิทธิภาพ					
<b>การวิเคราะห์เปรียบเทียบเบื้องต้น</b> 5. ท่านมีการใช้วิธีการตรวจสอบที่มีวิธีการที่หลากหลายในการวิเคราะห์และรวบรวมข้อมูลเบื้องต้น					
6. ท่านมีการนำข้อมูลที่ได้จากเอกสารและหลักฐานต่างๆ ที่เป็นลายลักษณ์อักษรที่น่าเชื่อถือไปใช้ในการวิเคราะห์เปรียบเทียบ เพื่อให้ได้ข้อมูลที่ถูกต้องและลดความผิดพลาดที่อาจจะเกิดขึ้นในงบการเงินได้อย่างมีประสิทธิภาพ					

## ตอนที่ 2 (ต่อ)

ความพยายามในการสอบบัญชี	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
	5	4	3	2	1
7.ท่านมีการวิเคราะห์แนวโน้มและเชื่อมโยงข้อมูลเบื้องต้น จากแหล่งต่างๆทั้งภายในและภายนอกกิจการ เพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นเชื่อถือของรายงานการสอบบัญชีมากยิ่งขึ้น					
8.ท่านมีการประยุกต์กระบวนการรวบรวมข้อมูลได้อย่างน่าเชื่อถือ ส่งผลให้เกิดประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่มากขึ้น					
<b>การกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ</b> 9. ท่านมุ่งเน้นให้มีการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ ซึ่งมีผลต่อความถูกต้องตามที่ควรตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป					
10.ท่านตระหนักถึงขนาดหรือลักษณะของความไม่ถูกต้องของข้อมูล ซึ่งมีผลต่อความถูกต้องตามที่ควรตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของงบการเงิน					
11.ท่านมีความรู้ความสามารถในการใช้วิจารณญาณหรือดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการพิจารณาในการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญได้เป็นอย่างดี					
12.ท่านให้ความสำคัญกับระดับความไม่ถูกต้องของรายการและข้อมูลที่ยอมรับได้ โดยสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินถูกต้องตามควรแม้ว่าจะพบความไม่ถูกต้อง					
<b>การทำความเข้าใจในการควบคุมภายใน</b> 13.ท่านมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับประเภทรายการที่สำคัญในการดำเนิน งานของกิจการเป็นอย่างดี					

## ตอนที่ 2 (ต่อ)

ความพยายามในการสอบบัญชี	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
	5	4	3	2	1
14. ท่านมีความรู้ความสามารถเกี่ยวกับรูปแบบระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน เพื่อประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมภายในได้อย่างมีประสิทธิภาพ					
15. ท่านมีวิธีการในการทำความเข้าใจเกี่ยวกับระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของกิจการที่ตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพ					
16. ท่านได้ศึกษาและรวบรวมข้อมูลที่ได้จากการทำความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในและเทคนิคที่แตกต่างกัน ในการบันทึกข้อมูลด้านการบัญชี					
<b>การพัฒนาแผนการสอบบัญชี</b> 17. ท่านมีการวางแผนการสอบบัญชีที่ดี สามารถเพิ่มประสิทธิภาพในการแสดงความเห็นต่องบการเงินและนำเสนอรายงานการสอบบัญชี ได้อย่างถูกต้องและครบถ้วน					
18. ท่านมีการพัฒนาแนวทางการสอบบัญชีได้อย่างสอดคล้องและเหมาะสมกับลักษณะหรือประเภทธุรกิจของลูกค้า ช่วยทำให้ลดระดับความเสี่ยงที่อาจจะเกิดขึ้นได้อย่างมีประสิทธิภาพ					
19. ท่านมีการกำหนดขอบเขตการสอบบัญชีที่ครอบคลุม ทำให้ลดเวลาและค่าใช้จ่ายในการสืบค้นข้อมูล และหาหลักฐานการสอบบัญชีรวมถึงผลการตรวจสอบในส่วนที่ไม่ได้เป็นสาระสำคัญลงได้อย่างมีประสิทธิภาพ					

## ตอนที่ 2 (ต่อ)

ความพยายามในการสอบบัญชี	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
	5	4	3	2	1
20. ท่านมีการพัฒนาและแสวงหาเทคนิคใหม่ๆ ทำให้ได้มาซึ่งการวางแผนการสอบบัญชีที่มีความเหมาะสมกับกิจการที่ท่านเข้าไปรับงานสอบบัญชี					

## ตอนที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ความพยายามในการสอบบัญชี	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
	5	4	3	2	1
<b>ด้านความรู้ในวิชาชีพ</b>					
1. ท่านมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับหลักการสอบบัญชีพื้นฐานและมาตรฐานทางการบัญชีอย่างเพียงพอต่อการปฏิบัติงาน					
2. ท่านมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับภารกิจของกิจการเป็นอย่างดี และสามารถวางแผน จัดทำงบประมาณ และวิเคราะห์ข้อมูลเชิงปริมาณได้อย่างเป็นระบบและน่าเชื่อถือ					
3. ท่านมีศักยภาพในการประยุกต์ใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในการดำเนินงานของกิจการทั้งในด้านการบัญชีและด้านอื่นๆ					

## ตอนที่ 3 (ต่อ)

ความพยายามในการสอบบัญชี	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
	5	4	3	2	1
4. ท่านมีความสามารถในการเชื่อมโยงความรู้ด้านบัญชีการเงิน องค์กรธุรกิจและระบบสารสนเทศมาปรับใช้ในการปฏิบัติงานวิชาชีพบัญชี					
<b>ด้านทักษะทางวิชาชีพ</b> 5. ท่านให้ความสำคัญกับการวางแผนการปฏิบัติงานสอบบัญชีอย่างเคร่งครัดเพื่อให้การดำเนินงานสำเร็จตามเป้าหมาย					
6. ท่านตระหนักถึงความสำคัญกับการใช้เทคนิคการสอบบัญชีที่สอดคล้องและเหมาะสมกับคุณลักษณะของกิจการที่รับการตรวจ					
7. ท่านมีความสามารถในการระบุปัญหาและการแก้ไขปัญหามีลักษณะแตกต่างกัน โดยนำความเชี่ยวชาญการแก้ไขปัญหามาปรับใช้					
8. ท่านมีการนำเสนอการอภิปรายและการแสดงเหตุผลในทัศนระของตนเองอย่างมีประสิทธิภาพทั้งระบบที่เป็นทางการและไม่เป็นทางการด้วยภาษาเขียนและพูด					
<b>ด้านจรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชี</b> 9. ท่านตระหนักถึงการปฏิบัติงานภายใต้ความเป็นอิสระในการแสดงความคิดเห็นที่ปราศจากความลำเอียง					
10. ท่านให้ความสำคัญกับการรักษาความลับที่พึงกระทำจากการปฏิบัติหน้าที่ เพื่อรักษาประโยชน์ให้แก่ผู้เกี่ยวข้องทุกฝ่ายอย่างเท่าเทียมกัน					

## ตอนที่ 3 (ต่อ)

ความพยายามในการสอบบัญชี	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
	5	4	3	2	1
11. ท่านตระหนักถึงการประพฤติปฏิบัติตนหรือวิธีการปฏิบัติงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพการสอบบัญชีจะต้องยึดถือปฏิบัติอย่างเคร่งครัด					
12. ท่านให้ความสำคัญกับการรักษาชื่อเสียงศักดิ์ศรีเกียรติยศและส่งเสริมเกียรติคุณของวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง					
<b>ด้านเจตคติ</b> 13. ท่านรับรู้ถึงคุณค่าแห่งวิชาชีพบัญชีและพยายามพัฒนาความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงานในหน้าที่อย่างต่อเนื่อง					
14. ท่านยึดมั่นในการเสริมสร้างคุณค่าให้แก่วิชาชีพเพื่อให้เป็นที่ยกย่องและยอมรับนับถือของบุคคลทั่วไป					
15. ท่านมีการคิดเชิงสร้างสรรค์ ซึ่งจะเป็นประโยชน์และส่งเสริมศักยภาพในการทำงานในวิชาชีพของตนเอง					
16. ท่านมีความก้าวหน้า โอกาสในการทำงานและความมั่นคงในชีวิตต้องได้มาด้วยความอดทน ความขยัน ความตั้งใจและการทำงานหนัก					

ตอนที่ 4 ความคิดเห็นเกี่ยวกับผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ความพยายามในการสอบบัญชี	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
	5	4	3	2	1
<b>ด้านการบรรลุเป้าหมาย</b>					
1. ท่านปฏิบัติงานตรวจสอบได้ตามกำหนดเวลาที่กำหนดไว้ในแผนการตรวจสอบเสมอ					
2. ท่านปฏิบัติงานตามลักษณะ ขอบเขตและหน้าที่ความรับผิดชอบอย่างมีประสิทธิภาพ					
3. ท่านสามารถปฏิบัติงานตามหน้าที่หรือที่ได้รับมอบหมายได้สำเร็จลุล่วงด้วยความรวดเร็ว ถูกต้อง					
<b>ด้านมาตรฐานและความเชื่อถือได้</b>					
4. ท่านสามารถแก้ปัญหาเฉพาะหน้าในการปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ พร้อมทั้งสามารถสร้างแนวคิดในการปฏิบัติงานใหม่ๆ ได้อย่างสม่ำเสมอ					
5. ท่านสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินรายงานข้อมูลทางการเงินถูกต้องตามความเป็นจริงและทันต่อเวลาที่กำหนด					
6. ท่านมีการนำเสนอรายงานการสอบบัญชีตามกระบวนการขั้นตอน และวิธีการปฏิบัติงานสอบบัญชีเป็นไปอย่างโปร่งใสชัดเจน ถูกต้องและเป็นธรรม					
7. ท่านสามารถปฏิบัติงานได้อย่างถูกต้องและครบถ้วนสมบูรณ์ตามที่กำหนด โดยมีการใช้ทรัพยากรให้คุ้มค่าที่สุด					
<b>ด้านความพึงพอใจจากผู้ที่เกี่ยวข้อง</b>					
8. ท่านได้รับรางวัลจากลูกค้ารายใหม่ผ่านการแนะนำของลูกค้ารายเดิมของท่านเสมอ					

ตอนที่ 4 (ต่อ)

ความพยายามในการสอบบัญชี	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
	5	4	3	2	1
9. ท่านได้รับการว่าจ้างจากลูกค้ารายเดิมอย่างต่อเนื่องจากความประทับใจในการให้บริการและความเป็นมืออาชีพในการตรวจสอบ					
10. ท่านมีรายงานการสอบบัญชีที่สามารถนำไปใช้เพื่อประกอบการตัดสินใจ					

ข้อคิดเห็นและข้อเสนอแนะ

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

ขอขอบพระคุณท่านมาก

ที่กรุณาเสียสละเวลาตอบแบบสอบถามนี้

## ประวัติผู้เขียน

ชื่อ สกุล	นางสาวศรัญญา บุญขวัญ	
รหัสประจำตัวนักศึกษา	5810521714	
วุฒิการศึกษา		
วุฒิ	ชื่อสถาบัน	ปีที่สำเร็จการศึกษา
บัญชีบัณฑิต	มหาวิทยาลัยทักษิณ	2558

## ผลงานการตีพิมพ์/ผลงานทางวิชาการ

ศรัญญา บุญขวัญ. (2560, 1 กรกฎาคม). ผลกระทบของความพยายามในการสอบบัญชีและความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีที่มีต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. (การประชุมวิชาการระดับชาติ ด้านการบริหารจัดการ ครั้งที่ 9 ประจำปี 2560, คณะวิทยาการจัดการ, มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์).