

ผลกระทบของการมีจุดยืนที่มั่นคงในการปฏิบัติงานการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

Effects of Audit Practice Integrity on Audit Quality of Certified Public Accountants in Thailand

จินตหรา แสนสามารถ,¹ จุลสุชดา ศิริสม,² อัศววิชัย ครอบคอบ³

Chintara Saensamard,¹ Julsuchada Sirisom,² Aukarawich Robkob³

บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อทดสอบผลกระทบของการมีจุดยืนที่มั่นคงในการปฏิบัติงานการสอบบัญชี ที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จำนวน 143 คน ระยะเวลาการเก็บรวบรวมข้อมูล 30 กันยายน – 25 ธันวาคม 2556 สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล ได้แก่ การวิเคราะห์สหสัมพันธ์แบบพหุคูณ การวิเคราะห์การถดถอยอย่างง่าย และการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ ซึ่งการมีจุดยืนที่มั่นคงในการปฏิบัติงานการสอบบัญชีได้ถูกกำหนดให้เป็นตัวแปรอิสระที่มีความสัมพันธ์และผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีผลการวิจัย พบว่า 1) การมีจุดยืนที่มั่นคงในการปฏิบัติงานการสอบบัญชี ด้านความซื่อสัตย์ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความเที่ยงธรรม และด้านความทันกาล 2) การมีจุดยืนที่มั่นคงในการปฏิบัติงานการสอบบัญชี ด้านความขยันหมั่นเพียร มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด และด้านความทันกาล 3) การมีจุดยืนที่มั่นคงในการปฏิบัติงานการสอบบัญชี ด้านความรับผิดชอบ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน และด้านความสมบูรณ์ และ 4) การมีจุดยืนที่มั่นคงในการปฏิบัติงานการสอบบัญชี ด้านการปฏิบัติตามกฎระเบียบที่เกี่ยวข้อง มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความ ถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ และด้านความทันกาล

คำสำคัญ: การมีจุดยืนในการปฏิบัติงานการบัญชี, คุณภาพการสอบบัญชี, ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

¹ นิสิตระดับปริญญาโท, หลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม

^{2,3} อาจารย์, คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม

¹ Master Degree Student of Accountancy Program, Mahasarakham Business School, Mahasarakham University.

^{2,3} Lecturer, Department of International Business Mahasarakham Business School, Mahasarakham University,

Abstract

The objective of this research was to assess effects of Audit Practice Integrity on Audit Quality of Certified Public Accountants in Thailand by using questionnaires as a tool for collected data from 143 Certified Public Accountants in Thailand. Data collection period, was 30 September - 25 December 2013. Statistics used for data analysis were multiple correlation analysis simple regression analysis and multiple regression analysis. The audit practice integrity was regarded as independent variable that have relationships and positive effects on audit quality. The results revealed the following findings : 1) The Audit Practice Integrity, Faithfulness have relationship and positive effects on overall Audit Quality, Objectiveness and Timeliness, 2) The Audit Practice Integrity, Diligence have relationships and positive effects on overall Audit Quality, Clearness, Conciseness and Timeliness, 3) The Audit Practice Integrity, Responsibility have relationships and positive effects on overall Audit Quality, Objectiveness, Clearness and Completion, 4) The Audit Practice Integrity, Compliance With Regulation have relationships and positive effects on overall Audit Quality, Accuracy, Objectiveness, Clearness, Conciseness, Creation and Timeliness

Keywords: Account Practice Integrity, Audit Quality, Certified Public Accountants in Thailand

บทนำ

ในอดีตที่ผ่านมาวงการธุรกิจขนาดใหญ่หลายแห่งประสบปัญหาทางการเงิน จนถึงขั้นล้มละลาย สาเหตุอย่างหนึ่งเนื่องจากเกิดการฉ้อฉลและทุจริตขึ้นในบริษัท (Konishi. 2010 : 99- 107) จากเหตุการณ์ล้มละลายของบริษัท Enron ได้สร้างความสะเทือนไปทั่ววงการธุรกิจของสหรัฐอเมริกาและทั่วโลก เนื่องจากการขาดหลักบรรษัทภิบาลในองค์กร โดยบริษัท Enron ได้ทำการปกปิดและตกแต่งตัวเลขทางบัญชี ส่งผลให้สาธารณชนเข้าใจผิดถึงฐานะทางการเงินที่แท้จริงของบริษัท และปัญหาดังกล่าวได้เชื่อมโยงไปถึงการขาดจรรยาบรรณของผู้ปฏิบัติงานทางการเงิน โดยเฉพาอย่างยิ่งผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่ถือได้ว่าเป็นผู้กลั่นกรองและตรวจสอบรายงานทางการเงินของบริษัทก่อนที่จะนำเสนอข้อมูลต่อสาธารณชนได้รับทราบ แต่ด้วยการคำนึงถึงผลประโยชน์ส่วนตัวและการขาดจรรยาบรรณการตรวจสอบเยี่ยงผู้ประกอบ

วิชาชีพที่มีต่อรายงานทางการเงิน จึงส่งผลกระทบต่อวิชาชีพทางการเงินบัญชี เกิดความเสื่อมเสียและไม่ได้รับความน่าเชื่อถือจากสาธารณชน (อุษณา ภักธมนตรี. 2547 : 2-8) จากเหตุการณ์ดังกล่าวมาแล้วนั้น หากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีจุดยืนที่มั่นคงในการปฏิบัติงานเป็นของตนเอง และไม่คำนึงถึงผลประโยชน์ส่วนตัวเป็นหลัก ก็จะไม่ทำให้เกิดปัญหาที่สร้างความเสื่อมเสียต่อวิชาชีพการบัญชี

การมีจุดยืนที่มั่นคงในการปฏิบัติงานการสอบบัญชี (Audit Practice Integrity) เป็นหลักการของวิชาชีพการตรวจสอบที่ต้องคงไว้ซึ่งความเที่ยงธรรม ผู้ตรวจสอบจะต้องเป็นผู้มีความเที่ยงธรรมและความเป็นอิสระในการแสดงความเห็นในรายงาน การตรวจสอบอย่างตรงไปตรงมาตามหลักการของวิชาชีพ โดยไม่ยอมให้อคติหรือความลำเอียงหรืออิทธิพลใดๆ มาทำให้ตนเสียความเที่ยงธรรมไป (สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน. 2555 : เว็บไซต์) การปฏิบัติงานการสอบบัญชีเป็นสิ่งที่หลีกเลี่ยงไม่ได้กับการที่ต้องติดต่อ

กับผู้บริหารของกิจการอยู่เสมอ จึงอาจเป็นที่มาของการร่วมมือทุจริตและฉ้อฉลระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตกับผู้บริหารได้ แต่ถ้าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตยังคงยึดมั่นในจุดยืนของการปฏิบัติงาน ซึ่งประกอบด้วย ความซื่อสัตย์ (Faithfulness) ความขยันหมั่นเพียร (Diligence) ความรับผิดชอบ (Responsibility) การยึดมั่นในจรรยาบรรณวิชาชีพ (Professional Morality Concern) และการปฏิบัติตามกฎระเบียบที่เกี่ยวข้อง (Compliance With Regulation) เหตุการณ์การทุจริตย่อมไม่มีทางเกิดขึ้นแต่จะกลายเป็นการสร้างที่น่าเชื่อถือและยอมรับจากบุคคลทั่วไป (จันทนา สาขาการ นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร. 2551 : 5-4 – 5-6) นำไปสู่การสอบบัญชีที่มีคุณภาพ

คุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality) คือการที่รายงานทางการเงินปราศจากข้อผิดพลาดใดๆ ดังนั้นถ้าหากผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานบกพร่องและไม่ได้ใช้ความรู้ความสามารถอย่างเต็มที่หรือละเลยต่อข้อผิดพลาดที่ตรวจพบ จะส่งผลให้รายงานทางการเงินที่ตรวจสอบเกิดข้อผิดพลาดและจะสื่อว่ารายงานการสอบบัญชีนั้นมีคุณภาพต่ำ หรือความผิดพลาดในรายงานทางการเงินนั้นสามารถนำมาใช้เป็นตัวบ่งชี้ในการวัดคุณภาพของงานสอบบัญชีได้ (พยอม สิงห์เสนห์. 2545 : 1-5) คุณภาพการสอบบัญชีสามารถวัดได้จากรายงานการสอบบัญชีที่มีลักษณะเชิงคุณภาพที่ดี ซึ่งประกอบด้วย ความถูกต้อง (Accuracy) ความเที่ยงธรรม (Objectiveness) ความชัดเจน (Clearness) ความกะทัดรัด (Conciseness) ความสร้างสรรค์ (Creation) ความสมบูรณ์ (Completion) และความทันกาล (Timeliness) (อุษณา ภัทรมนตรี. 2547 : 39-40) ดังนั้น การสอบบัญชีที่มีคุณภาพ ผู้สอบบัญชีจะรายงานการสอบบัญชีในการแสดงความเห็นในรายงานทางการเงิน ในลักษณะของข้อมูลที่มีคุณภาพต่อผู้ใช้งายงานทางการเงิน เพื่อสร้างความเชื่อมั่นในส่วนของคุณภาพและครบถ้วนในสาระสำคัญ ตลอดจนเพื่อประโยชน์ในการตัดสินใจ

ใจของผู้ใช้งายงานทางการเงิน

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Certified Public Accountant : CPA) คือบุคคลที่ทำหน้าที่ในการตรวจสอบรายงานทางการเงินของนิติบุคคลที่พิมพ์เผยแพร่ต่อสาธารณชน และแสดงความเห็นต่อรายงานทางการเงินว่าถูกต้องตามที่ควรตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ เพียงใด ไว้ในรายงานการสอบบัญชี แต่เนื่องจากผลงานของผู้สอบบัญชีมีผลกระทบต่อสาธารณชน กฎหมายจึงต้องเข้ามากำกับดูแลผู้สอบบัญชี โดยต้องได้รับอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีก่อน เรียกว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร. 2554 : 1-9)

จากเหตุผลที่กล่าวมาแล้วข้างต้น ผู้วิจัยจึงสนใจศึกษาวิจัย ผลกระทบของการมีจุดยืนที่มั่นคงในการปฏิบัติงานการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อทดสอบว่า การมีจุดยืนที่มั่นคงในการปฏิบัติงานการสอบบัญชีมีผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีหรือไม่ อย่างไร ซึ่งทำการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ผลลัพธ์ที่ได้จากการวิจัย สามารถนำไปใช้เป็นข้อเสนอแนะให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้คำนึงถึงการมีจุดยืนในการปฏิบัติงาน อีกทั้งเพื่อเป็นการพัฒนาและส่งเสริมการปฏิบัติงานการสอบบัญชีอันส่งผลต่อการสอบบัญชีให้มีคุณภาพยิ่งขึ้น และสร้างความน่าเชื่อถือต่อผู้ใช้งายงานทางการเงิน และผู้ที่เกี่ยวข้อง

เอกสารงานวิจัยที่เกี่ยวข้องและสมมุติฐานของการวิจัย

1. การมีจุดยืนที่มั่นคงในการปฏิบัติงานการสอบบัญชี (Audit Practice Integrity) หมายถึง หลักการปฏิบัติงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ต้องคงไว้ซึ่งความเที่ยงธรรม ความอิสระ ความยุติธรรม และการนำเสนอรายงาน

อย่างตรงไปตรงมาตามหลักการของวิชาชีพ ไม่ยอมให้อคติหรือความลำเอียงหรืออิทธิพลใดมาทำให้ตนเสียความเที่ยงธรรมไป และจะต้องคำนึงถึงประโยชน์ส่วนรวม ประกอบด้วย

1.1 ความซื่อสัตย์ (Faithfulness) หมายถึง การปฏิบัติหน้าที่อย่างตรงไปตรงมาตามความเป็นจริง มีความซื่อตรงต่อวิชาชีพ ไม่ปกปิดข้อเท็จจริงหรือบิดเบือนความจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงิน

1.2 ความขยันหมั่นเพียร (Diligence) หมายถึง การพัฒนาความรู้และเรียนรู้ด้านการสอบบัญชี หรือความรู้ที่สนับสนุนการสอบบัญชีอย่างมีคุณภาพและต่อเนื่อง และปฏิบัติงานอย่างเต็มความสามารถด้วยความขยันขันแข็ง และรวดเร็ว รวมทั้งปรับปรุงงานที่ตนรับผิดชอบให้ดีขึ้นตลอดเวลา

1.3 ความรับผิดชอบ (Responsibility) หมายถึง ความมุ่งมั่นตั้งใจในการปฏิบัติหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายด้วยความพยายาม ความขยันขันแข็ง ความเอาใจใส่ ความละเอียดรอบคอบเพื่อให้บรรลุตามเป้าหมาย โดยรู้จักหน้าที่และปฏิบัติตามหน้าที่ที่เป็นอย่างดี รู้จักยอมรับผลการปฏิบัติของตนทั้งด้านดีและด้านเสีย พร้อมทั้งปรับปรุงวิธีปฏิบัติให้ดีขึ้น โดยปราศจากการบังคับและควบคุมอย่างเข้มงวดจากผู้อื่น

1.4 การยึดมั่นในจรรยาบรรณวิชาชีพ (Professional Morality Concern) หมายถึง การประพฤติปฏิบัติอย่างถูกต้องและเหมาะสมทั้งตามคุณธรรม จริยธรรม และจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพ หรือการให้ความเคารพและสนับสนุนการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพ

1.5 การปฏิบัติตามกฎระเบียบที่เกี่ยวข้อง (Compliance With Regulation) หมายถึง การปฏิบัติตามที่ไม่เกี่ยวข้องในการกระทำใดๆ ที่ขัดต่อกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง หรือไม่เข้าไปมีส่วนร่วมในการกระทำที่อาจนำความเสื่อมเสียมาสู่วิชาชีพสอบบัญชี

2. คุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality) หมายถึง การแสดงความเห็นในงบการเงินของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่มีประสิทธิภาพในการสร้างความเชื่อมั่นในส่วนของความถูกต้องและครบถ้วนในสาระสำคัญ เพื่อเป็นประโยชน์ในการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน

2.1 ด้านความถูกต้อง (Accuracy) หมายถึง การไม่เกิดข้อผิดพลาด บิดเบือนข้อมูล และเป็นไปตามความจริงที่เกี่ยวข้องกับความถูกต้องของข้อความทุกประโยครวมถึงตัวเลขที่ผู้ตรวจสอบได้รวบรวม ประเมิน และสรุป

2.2 ด้านความเที่ยงธรรม (Objectiveness) หมายถึง การสื่อสารที่ถูกต้องตามควร ไม่ลำเอียงทั้งจากทัศนคติและการประเมินที่เป็นกลาง โดยพิจารณาจากความจริงและสถานการณ์รอบด้าน

2.3 ด้านความชัดเจน (Clearness) หมายถึง ความสามารถในการสื่อความหมายเพื่อเข้าใจในรายงานการสอบบัญชี โดยแสดงลำดับความเป็นเหตุเป็นผลชัดเจน

2.4 ด้านความกะทัดรัด (Conciseness) หมายถึง การสื่อสารตรงประเด็น ไม่อ้อมค้อม การตัดทอนข้อความและคำฟุ่มเฟือยที่ไม่จำเป็นออกไป

2.5 ด้านความคิดสร้างสรรค์ (Creation) หมายถึง การสรรหาวิธีในการสื่อสารที่ช่วยและจูงใจให้ผู้ปฏิบัติงานและองค์กรมีการปรับปรุงในสิ่งที่จำเป็น

2.6 ด้านความสมบูรณ์ (Completion) หมายถึง การเสนอรายงานที่ครบถ้วนสมบูรณ์คือการไม่ขาดข้อมูลสารสนเทศที่สำคัญ ซึ่งควรประกอบด้วยข้อมูลสารสนเทศ ข้อสังเกตที่สนับสนุนข้อสรุป และข้อเสนอแนะที่เพียงพอ

2.7 ด้านความทันกาล (Timeliness) หมายถึง การเสนอรายงานที่ต้องกระทำภายในเวลาที่ดี เพื่อให้ผู้เกี่ยวข้องมีโอกาสแก้ไขข้อผิดพลาด การเสนอผลการตรวจไม่ควรล่าช้า เพื่อให้การแก้ไขมีประสิทธิภาพ

สมมุติฐานการวิจัย

1. การมีจุดยืนที่มั่นคงในการปฏิบัติงานการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์กับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย
2. การมีจุดยืนที่มั่นคงในการปฏิบัติงานการสอบบัญชี มีผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

วิธีการดำเนินงานวิจัย

1. กระบวนการและวิธีการเลือกกลุ่มตัวอย่าง

ในกระบวนการเลือกกลุ่มตัวอย่างสำหรับการวิจัยนั้น ประชากร (Population) ที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยจำนวน 10,750 คน (กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, 2556 : เว็บไซต์) กลุ่มตัวอย่าง (Sample) ที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จำนวน 400 คน โดยเปิดตาราง Krejcie และ Morgan (บุญชม ศรีสะอาด, 2554 : 42 - 43) และใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างแบบแบ่งชั้นภูมิ (Stratified Random Sampling) โดยจำแนกผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยตามภูมิภาค และกำหนดกลุ่มตัวอย่างตามสัดส่วน และเลือกตัวอย่างโดยใช้คอมพิวเตอร์ ผู้วิจัยส่งแบบสอบถามจำนวน 400 ชุด ปรากฏว่าเมื่อครบกำหนดในการเก็บแบบสอบถาม ได้รับแบบสอบถามตอบกลับทั้งสิ้น 146 ชุด เป็นแบบสอบถามที่มีความสมบูรณ์ทั้งสิ้น 143 ชุด อัตราผลตอบกลับคิดเป็น ร้อยละ 35.75 ซึ่งสอดคล้อง กับ Aaker, Kumar, และ Day (2001) ได้นำเสนอว่าการส่งแบบสอบถามต้องมีอัตราตอบกลับอย่างน้อยร้อยละ 20 จึงจะถือว่ายอมรับได้

2. การวัดคุณลักษณะของตัวแปร

การมีจุดยืนที่มั่นคงในการปฏิบัติงานการสอบบัญชี สามารถจำแนกออกเป็น 5 ด้าน ดังนี้ 1) ด้านความซื่อสัตย์ ประกอบด้วย 4 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการให้ความสำคัญ ตระหนัก

และเชื่อมั่นว่าการปฏิบัติงานด้วยความซื่อตรงต่อวิชาชีพ จะส่งผลให้การสอบบัญชีมีความน่าเชื่อถือจากผู้ใช้งบการเงิน 2) ด้านความขยันหมั่นเพียร ประกอบด้วย 5 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับความมุ่งมั่นและเชื่อว่าการปฏิบัติงานอย่างเต็มความสามารถด้วยความขยันขันแข็งและรวดเร็ว จะส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพ 3) ด้านความรับผิดชอบประกอบด้วย 4 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการตระหนักถึงความรับผิดชอบต่องานที่ได้รับมอบหมาย เพื่อให้งานเป็นไปตามเป้าหมายและทันเวลา 4) ด้านการยึดมั่นในจรรยาบรรณวิชาชีพ ประกอบด้วย 4 คำถาม โดยครอบคลุม การตระหนักถึงคุณค่า การให้ความสำคัญและปฏิบัติตามหลักทางวิชาชีพ และ 5) ด้านการปฏิบัติตามกฎระเบียบที่เกี่ยวข้อง ประกอบด้วย 4 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการยึดมั่นในการปฏิบัติงานตามกฎหมาย ระเบียบ และข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชี

ความเป็นมืออาชีพ สามารถจำแนกออกเป็น 7 ด้าน ดังนี้ 1) ด้านความถูกต้องประกอบด้วย 5 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการนำเสนอรายงานการสอบบัญชีได้อย่างถูกต้อง ตรงตามความเป็นจริง 2) ด้านความเที่ยงธรรม ประกอบด้วย 4 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการนำเสนอรายงานการสอบบัญชีโดยยึดมั่นในความเป็นกลาง และความเป็นอิสระเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ 3) ด้านความชัดเจนประกอบด้วย 4 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการนำเสนอรายงานการสอบบัญชีที่มีความชัดเจน เพื่อป้องกันการเข้าใจผิดของผู้ใช้ข้อมูล 4) ด้านความกะทัดรัด ประกอบด้วย 4 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการนำเสนอรายงานการสอบบัญชีที่กระชับและได้ใจความ เพื่อให้ผู้อ่านเข้าใจโดยใช้เวลาน้อย 5) ด้านความสร้างสรรค์ ประกอบด้วย 4 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับ การรายงานการสอบบัญชีที่ให้ความสำคัญเกี่ยวกับข้อความจูงใจให้กิจการรับตรวจเกิดความรู้สึกต้องการแก้ไข หรือปฏิบัติตามคำแนะนำ

6) ด้านความสมบูรณ์ ประกอบด้วย 4 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับ การนำเสนอรายงานการสอบ บัญชีที่มีข้อมูลสารสนเทศครบถ้วนตามมาตรฐาน การสอบบัญชี และ 7) ด้านความทันกาล ประกอบด้วย 4 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับ การเสนอ ข้อมูลให้หน่วยรับการตรวจได้ทันเวลา โดยยังคง มุ่งเน้นถึงความมีคุณภาพของการสอบบัญชี

3. ค่าความเชื่อมั่นและค่าอำนาจ จำแนก

ผู้วิจัยได้ทำการทดสอบความเที่ยงตรง ความเชื่อมั่นและค่าอำนาจจำแนกรายข้อ โดย ทำการตรวจสอบความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหาผ่านการ พิจารณาของผู้เชี่ยวชาญ และหาค่าความเชื่อ มั่นของเครื่องมือ (Reliability) โดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์ แอลฟา (Alpha Coefficient) ตามวิธีของ ครอนบาค (Cronbach) ซึ่งการมีจุดยืนที่มั่นคงใน การปฏิบัติงาน การสอบบัญชี ได้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาอยู่ ระหว่าง 0.851-0.930 และคุณภาพ การสอบบัญชี ได้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาอยู่ระหว่าง 0.689-0.934 ซึ่งอยู่ในระดับมากกว่า 0.50 สามารถนำไปใช้เก็บ รวบรวมข้อมูลกับกลุ่มตัวอย่างได้ (Lovett .2002 : 239-251) การวิเคราะห์หาค่าอำนาจจำแนกเป็น รายข้อ (Discrimination Power) โดยใช้เทคนิค Item – total Correlation ซึ่งการมีจุดยืนที่มั่นคงใน การปฏิบัติงานการสอบบัญชี ได้ค่าอำนาจจำแนก (r) อยู่ระหว่าง 0.661-0.951 และคุณภาพการสอบ

บัญชี ได้ค่าอำนาจจำแนก (r) อยู่ระหว่าง 0.573- 0.951 ซึ่งเป็นค่าที่มีนัยสำคัญทางสถิติ 0.05 ซึ่ง สอดคล้องกับ Nunnally (1978) ที่เสนอว่าค่าอำนาจ จำแนกเกินกว่า 0.40 เป็นค่าที่ยอมรับได้

4. สถิติที่ใช้ในการวิจัย

สำหรับการวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยได้ใช้การ วิเคราะห์สหสัมพันธ์แบบพหุคูณ การวิเคราะห์ การถดถอยอย่างง่ายและการวิเคราะห์การถดถอย แบบพหุคูณในการทดสอบความสัมพันธ์และผล กระทบระหว่างการมีจุดยืนที่มั่นคงในการปฏิบัติ งานการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ดังนี้

เมื่อ TAQ แทน คุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม
FAA แทน การมีจุดยืนที่มั่นคงในการ ปฏิบัติงานการสอบบัญชี ด้านความซื่อสัตย์

DIA แทน การมีจุดยืนที่มั่นคงในการ ปฏิบัติงานการสอบบัญชีด้านความขยันหมั่นเพียร
REA แทน การมีจุดยืนที่มั่นคงในการ ปฏิบัติงานการสอบบัญชี ด้านความรับผิดชอบ

PRA แทน การมีจุดยืนที่มั่นคงในการ ปฏิบัติงานการสอบบัญชี ด้านการยึดมั่นในจรรยา บรรณวิชาชีพ

CWA แทน การมีจุดยืนที่มั่นคงในการ ปฏิบัติงานการสอบบัญชี ด้านการปฏิบัติตามกฎ ระเบียบที่เกี่ยวข้อง

ผลการศึกษาและการอภิปรายผล

ตาราง 1 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ของการมีจุดยืนที่มั่นคงในการปฏิบัติงานการสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ตัวแปร	TAQ	FAA	DIA	REA	PRA	CWA	VIF
\bar{X}	4.08	4.38	4.13	4.25	4.34	4.16	
S.D.	0.39	0.48	0.46	0.50	0.55	0.49	
TAQ		0.569*	0.610*	0.640*	0.599*	0.683*	
FAA			0.559*	0.510*	0.555*	0.509*	1.741
DIA				0.569*	0.530*	0.557*	1.842
REA					0.568*	0.658*	2.080
PRA						0.622*	1.968
CWA							2.201

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตาราง 1 พบว่า ตัวแปรอิสระ การมีจุดยืนที่มั่นคงในการปฏิบัติงานการสอบบัญชีแต่ละด้าน มีความสัมพันธ์กัน โดยมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ ระหว่าง 0.569 - 0.683 ในลำดับ ผู้วิจัยจึงทำการทดสอบ Multicollinearity โดยใช้ค่า VIF

ปรากฏว่า ค่า VIF ของตัวแปรอิสระ มีจุดยืนที่มั่นคงในการปฏิบัติงานการสอบบัญชี มีค่าตั้งแต่ 1.741 - 2.201 ซึ่งมีค่าน้อยกว่า 10 แสดงว่าตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันแต่ไม่มีนัยสำคัญ (Black, 2006 : 585)

ตาราง 2 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์การถดถอยกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

การมีจุดยืนที่มั่นคงในการปฏิบัติงานการสอบบัญชี	คุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม		t	p-value
	สัมประสิทธิ์การถดถอย	ความคลาดเคลื่อนมาตรฐาน		
ค่าคงที่ (a)	0.883	0.231	3.820	0.000*
ด้านความซื่อสัตย์ (FAA)	0.120	0.059	2.032	0.044*
ด้านความซื่อสัตย์ (DIA)	0.159	0.062	2.542	0.012*
ด้านความรับผิดชอบ (REA)	0.149	0.061	2.434	0.016*
ด้านการยึดมั่นในจรรยาบรรณวิชาชีพ (PRA)	0.087	0.054	1.065	0.111
ด้านการปฏิบัติตามกฎระเบียบที่เกี่ยวข้อง (CWA)	0.244	0.064	3.792	0.000*

F = 40.896 Adj R² = 0.584 p = 0.000

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตาราง 2 พบว่า 1) การมีจุดยืนที่มั่นคงในการปฏิบัติงานการสอบบัญชี ด้านความซื่อสัตย์ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม เนื่องจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะต้องปฏิบัติตามหน้าที่อย่างตรงไปตรงมาตามความเป็นจริง มีความซื่อตรงต่อวิชาชีพ ไม่ปกปิดหรือบิดเบือนความจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงิน ซึ่งจะส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีให้เกิดประสิทธิภาพยิ่งขึ้น สอดคล้องกับงานวิจัยของ ศุทธิณี ปราชญ์ศรีภูมิ (2548 : บทคัดย่อ) พบว่า จริยธรรมส่วนบุคคลที่ทำให้บริษัทสามารถดำเนินงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งนำมาสู่คุณภาพกำไรให้แก่บริษัท นักบัญชีควรให้ความสำคัญกับการปลูกฝังจิตสำนึกในเรื่องของความซื่อสัตย์สุจริต การมีคุณธรรมจริยธรรมในการบริหารจัดการ เพื่อให้รายงานทางการเงินมีความโปร่งใส สามารถสะท้อนถึงผลการดำเนินงาน และฐานะทางการเงินได้อย่างแท้จริง 2) การมีจุดยืนที่มั่นคงในการปฏิบัติงานการสอบบัญชี ด้านความขยันหมั่นเพียร มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม เนื่องจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องมีการพัฒนาความรู้ และเรียนรู้ด้านการสอบบัญชี หรือความรู้ที่สนับสนุนการสอบบัญชีอย่างมีคุณภาพและต่อเนื่อง และปฏิบัติงานอย่างเต็มความสามารถด้วยความขยันขันแข็งและรวดเร็ว รวมทั้งปรับปรุงงานที่ตนรับผิดชอบให้ดีขึ้นอย่างสม่ำเสมอ สอดคล้องกับแนวคิดของ ประไพ ประดิษฐ์สุขถาวร (2555 : เว็บไซต์) พบว่า ความขยัน คือความตั้งใจเพียรพยายามทำหน้าที่การทำงานอย่างต่อเนื่อง สม่ำเสมออดทน ไม่ท้อถอยเมื่อพบอุปสรรค ความขยันต้องควบคู่กับการใช้ปัญญาแก้ปัญหาจนเกิดผลสำเร็จตามความมุ่งหมาย 3) การมีจุดยืนที่มั่นคงในการปฏิบัติงานการสอบบัญชี ด้านความรับผิดชอบ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม เนื่องจาก ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ต้องปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีด้วย ความ

มุ่งมั่นตั้งใจในการปฏิบัติหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายด้วยความพยายาม ความขยันขันแข็ง ความเอาใจใส่ ความละเอียดรอบคอบเพื่อให้บรรลุตามเป้าหมาย โดยรู้จักหน้าที่และปฏิบัติตามหน้าที่เป็นอย่างดี รู้จักยอมรับผลการปฏิบัติของตนทั้งด้านดีและด้านเสีย พร้อมทั้งปรับปรุงวิธีปฏิบัติให้ดีขึ้นโดยปราศจากการบังคับ และควบคุมอย่างเข้มงวดจากผู้อื่น ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ วิไลจิต พาลีก (2555 : 54) พบว่า ผู้ตรวจสอบภาษีอากรกรมสรรพากร มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีการยึดมั่นในจรรยาบรรณวิชาชีพ ด้านความซื่อสัตย์สุจริตและรับผิดชอบ อยู่ในระดับมากทุกข้อ เช่น ท่านให้ความสำคัญกับความรับผิดชอบต่องานที่ได้รับมอบหมายอย่างเต็มที่ทุกครั้ง เป็นต้น และ 4) การมีจุดยืนที่มั่นคงในการปฏิบัติงานการสอบบัญชี ด้านการปฏิบัติตามกฎระเบียบที่เกี่ยวข้อง มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม เนื่องจาก ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องปฏิบัติตามกฎระเบียบ คือการปฏิบัติงานที่ไม่เกี่ยวข้องในการกระทำใดๆ ที่ขัดต่อกฎหมายระเบียบ ข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง หรือไม่เข้าไปมีส่วนร่วมในการกระทำที่อาจนำความเสี่ยง มาสู่วิชาชีพสอบบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ อรพินท์ วงศ์ก่อ (2555 : บทคัดย่อ) พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีมาตรฐานการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้าน อยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านมาตรฐานทั่วไป ด้านมาตรฐานการปฏิบัติงานภาคสนาม และด้านมาตรฐานการรายงาน เพราะมาตรฐานการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชี ถือว่าเป็นส่วนสำคัญที่จะทำให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ยึดถือปฏิบัติให้เป็นไปตามกฎระเบียบ ข้อกำหนด และข้อบังคับ

ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในอนาคต และประโยชน์ของการวิจัย

1. ข้อเสนอแนะสำหรับการนำผลการวิจัยไปใช้

1.1 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตควรให้ความสำคัญต่อการมีจุดยืนที่มั่นคงในการปฏิบัติงานการสอบบัญชี ด้านความซื่อสัตย์ ด้วยปฏิบัติงานการสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี และตามหลักฐานที่เกิดขึ้นจริง เพื่อให้งานสอบบัญชีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

1.2 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตควรให้ความสำคัญต่อการมีจุดยืนที่มั่นคงในการปฏิบัติงานการสอบบัญชี ด้านความขยันหมั่นเพียร ด้วยการพัฒนาความรู้และเรียนรู้ด้านการสอบบัญชี หรือความรู้ที่สนับสนุนการสอบบัญชีอย่างมีคุณภาพและต่อเนื่อง อันส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีให้มีความถูกต้อง ครบถ้วนและสมบูรณ์

1.3 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตควรให้ความสำคัญต่อการมีจุดยืนที่มั่นคงในการปฏิบัติงานการสอบบัญชี ด้านความรับผิดชอบ ด้วยความมุ่งมั่นตั้งใจในการปฏิบัติหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายด้วยความพยายาม ความขยันขันแข็ง ความเอาใจใส่ ความละเอียดรอบคอบเพื่อให้บรรลุตามเป้าหมายของการปฏิบัติงานการสอบบัญชี

1.4 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตควรให้ความสำคัญต่อการมีจุดยืนที่มั่นคงในการปฏิบัติงานการสอบบัญชี ด้านการยึดมั่นในจรรยาบรรณวิชาชีพ ซึ่งเป็นการประพฤติปฏิบัติอย่างถูกต้องเหมาะสมทั้งตามคุณธรรมจริยธรรม และจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพ หรือการให้ความเคารพและสนับสนุนการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพ อันส่งผลต่อการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามจรรยาบรรณวิชาชีพที่กำหนดไว้

1.5 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตควรให้ความสำคัญต่อการมีจุดยืนที่มั่นคงในการปฏิบัติงานการสอบบัญชี ด้านการปฏิบัติตามกฎระเบียบ

ที่เกี่ยวข้อง เพื่อป้องกันปัญหาที่เกิดจากการกระทำผิดกฎหมายหรือการทุจริต และเพื่อให้การสอบบัญชีเป็นไปตามเป้าหมายที่กำหนดไว้

1.6 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตควรให้ความสำคัญกับคุณภาพการสอบบัญชี โดยเฉพาะด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล เพื่อให้งานตรวจสอบสามารถสะท้อนถึงความน่าเชื่อถือของงบการเงิน และรายงานการสอบบัญชีที่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป

2. ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยครั้งต่อไป

2.1 ควรศึกษาผลกระทบหรือปัจจัยด้านอื่นๆ ที่มีผลกระทบต่อการมีจุดยืนที่มั่นคงในการปฏิบัติงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพื่อนำข้อมูลจากการวิจัยไปเป็นแนวทางในการดำเนินงานการตรวจสอบตามวิชาชีพ และให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อผู้ใช้งบการเงิน

2.2 ควรศึกษาปัญหาและอุปสรรคที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี ซึ่งจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ได้ทราบถึงปัญหาที่เกิดขึ้นในระหว่างทำการตรวจสอบ หรือปัญหาที่เกิดขึ้นหลังการตรวจสอบ เพื่อหาแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขอย่างตรงประเด็นและทันเวลา

2.3 ควรศึกษาผลกระทบของการมีจุดยืนที่มั่นคงในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีในกลุ่มตัวอย่างในเขตอื่นๆ เช่น ผู้สอบบัญชีภาคีอาคารในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ ผู้สอบบัญชีภาคีอาคารในเขตภาคเหนือ เป็นต้น เพื่อศึกษาการเปรียบเทียบกับกลุ่มตัวอย่างอื่นว่ามีความแตกต่างกันหรือไม่ อย่างไร

2.4 นอกจากการเก็บรวบรวมข้อมูลจากแบบสอบถามแล้ว ควรใช้วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูลด้วยวิธีอื่นบ้าง เช่น การสัมภาษณ์เชิงลึก (Depth-Interview) เพื่อให้ได้ข้อมูลรายละเอียดที่ตรงประเด็น และสามารถนำผลการวิจัยไปใช้ให้เกิดประโยชน์ตรงตามวัตถุประสงค์มากที่สุด

2.5 ควรมีการศึกษาตัวแปรแทรกซ้อนอื่น ๆ ที่ส่งผลต่อการมีจุดยืนที่มั่นคงในการปฏิบัติงาน การสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี

กิตติกรรมประกาศ

งานวิจัยนี้ ได้รับทุนอุดหนุนการวิจัยประเภทนิสิตระดับปริญญาโท คณะการบัญชี และการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม งบประมาณเงินรายได้ ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2556

เอกสารอ้างอิง

- กรมพัฒนาธุรกิจการค้า. (มิถุนายน 2556). รายชื่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาต. <<http://www.dbd.go.th/mainsite/index.php?id=1056>>
- จันทนา สาขากร นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลาพร ศรีจันทพร. (2551). การควบคุมภายในและการตรวจสอบภายใน. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพฯ : ห้างหุ้นส่วนจำกัด ทีพีเอ็น เพรส.
- นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลาพร ศรีจันทพร. (2554). การสอบบัญชี. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพฯ : ทีพีเอ็น เพรส.
- บุญชม ศรีสะอาด. (2554). การวิจัยเบื้องต้น. พิมพ์ครั้งที่ 9. กรุงเทพฯ : สุวีริยาสาส์น.
- ประไพ ประดิษฐ์สุขถาวร. (กุมภาพันธ์ 2557) คุณธรรมพื้นฐานเรื่องขยัน. 2555. < <http://taamkru.com/th/>>.
- พยอม สิงห์เสน่ห์.(2545). การสอบบัญชี. กรุงเทพฯ : ชวนพิมพ์.
- วิไลจิต พาลีก. (ตุลาคม 2555). ผลกระทบของการยึดมั่นในจริยธรรมวิชาชีพที่มีต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภาษีอากรกรมสรรพากรในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ. วิทยานิพนธ์ บช.ม. มหาสารคาม : มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- ศุภินี ปราชญ์ศรีภูมิ. (ตุลาคม 2548). ความสัมพันธ์ระหว่างจริยธรรมส่วนบุคคลกับคุณภาพกำไรของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ บช.ม. มหาสารคาม : มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน. (พฤษภาคม 2556). มาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดิน : มาตรฐานทั่วไป. 2555. <<http://www.oag.go.th/AboutOAG/StandardOAG/StandardOAG1-05.jsp>>.
- อุษณา ภัทรมนตรี. (2547). การตรวจสอบและการควบคุมด้านคอมพิวเตอร์. กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- อรพินท์ วงศ์ก่อ. (ตุลาคม 2555). ผลกระทบของมาตรฐานการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ บช.ม. มหาสารคาม : มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- Aaker, D. A., V. Kumar and G. S. Day. (2001). *Marketing Research*. 7th ed. New York : John Wiley & Sons.
- Black,K. (2006). *Business Statistic for Contemporary Decision Making*. 4th ed. USA :John Wiley & Son.
- Konishi, Tokikazu. (2010). Fraud by Certified Public Accountants in Japan and the United States. *Asian Criminology*. Vol. 5. pp. 99 – 107.

- Lovett, H. T. (2002). "The Effect of Violating the Assumption of Equal Item Means in Estimation the Livingstone Coefficient," *Education and Psychological Measurement*. 38(1978) : 239-251.
- Nunnally, J. C. (1978). *Psychometric theory*. 2nd ed. New York : McGraw Hill.