

# ผลกระทบของสมรรถนะการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

## Effects of Audit Competency on Practice Efficiency of Certified Public Accountants in Thailand

สายฝน อุไร<sup>1</sup>, กัญญาณัฐ รัตนประภาธรรม<sup>2</sup>, สลักจิต นิลผาย<sup>3</sup>

Sayfon Urai<sup>1</sup>, Kanyanat Rattanaphatham<sup>2</sup>, Salakjit Ninlaphay<sup>3</sup>

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อทดสอบผลกระทบของสมรรถนะการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยโดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยจำนวน 400 คน ระยะเวลาในการเก็บรวบรวมข้อมูล 15 ตุลาคม 2556 – 15 ธันวาคม 2557 สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลได้แก่ การวิเคราะห์สหสัมพันธ์แบบพหุคูณ, การวิเคราะห์การถดถอยอย่างง่าย, และการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ ซึ่งสมรรถนะการสอบบัญชีได้ถูกกำหนดให้เป็นตัวแปรอิสระที่มีความสัมพันธ์และผลกระทบต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน ผลการวิจัย พบว่า สมรรถนะการสอบบัญชีด้านการวัดผลขีดความสามารถ มีความสัมพันธ์และผลกระทบต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานโดยรวม จากผลการวิจัยดังกล่าว ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตควรให้ความสำคัญกับการพัฒนาสมรรถนะการสอบบัญชี โดยการเข้าร่วมสัมมนาและเข้าร่วมอบรมความรู้ใหม่ ๆ ที่เกี่ยวกับการสอบบัญชีอย่างสม่ำเสมอ เพื่อนำมาประยุกต์ใช้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้เกิดประสิทธิภาพ นอกจากนี้ สมรรถนะการสอบบัญชียังสร้างความแตกต่างให้กับแต่ละบุคคล และเป็นปัจจัยสำคัญที่ทำให้แต่ละบุคคลมีผลการปฏิบัติงานที่แตกต่างกัน ซึ่งผู้ที่มีสมรรถนะการสอบบัญชีจะมีผลการปฏิบัติงานที่ดีกว่าหรือสูงกว่ามาตรฐานของบุคคลทั่วไป และประสบความสำเร็จในการปฏิบัติงานสอบบัญชี

**คำสำคัญ:** สมรรถนะการสอบบัญชี , ประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน , ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

<sup>1</sup> นิสิตระดับปริญญาโท หลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต, คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม

<sup>2,3</sup> อาจารย์, คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม

<sup>1</sup> Master Degree Student of Accountancy Program, Mahasarakham Business School, Mahasarakham University

<sup>2,3</sup> Lecturer, Mahasarakham Business School, Mahasarakham University

## Abstract

The objective of this research was to assess the effects of Audit Competency on Practice Efficiency of Certified Public Accountants in Thailand. By using questionnaires as a tool for collecting data from 400 Certified Public Accountants in Thailand. Data collection period was from 15 October 2013 – 15 December 2013. Statistics used for data analysis were multiple correlation analysis, simple regression analysis, and multiple regression analysis. Audit competency was regarded as the independent variable that have relationships and positive effects on practice efficiency. The results revealed the following findings : audit competency in dimension of ability measurement had positive relationships and effects with practice efficiency. This was based on the findings that Certified Public Accountants should focus on development of audit competency by participating in audit seminars and training relative to new knowledge of audit and applied in the audit operation effectively. In addition, the audit competency also makes a difference to the individual is an important factor contributing to the individual different performance. Audit competency performance should have better or higher standards in order to succeed in the audit operations.

**Keywords :** Audit Competency, Practice Efficiency, Certified Public Accountants in Thailand

## บทนำ

ในปัจจุบันประเทศต่าง ๆ ได้เข้ารวมกันเป็นกลุ่มประชาคมเศรษฐกิจเกิดการเปิดเสรีการค้าการลงทุน และการเคลื่อนย้ายฝีมือแรงงาน วิชาชีพบัญชีของไทยจึงจำเป็นต้องพัฒนา เพื่อยกระดับคุณภาพบุคลากรให้มีศักยภาพสูงที่จะสามารถแข่งขันได้กับนักวิชาชีพบัญชีของต่างประเทศทั้งในกลุ่มภูมิภาคและในระดับสากล บทบาทและหน้าที่ของผู้สอบบัญชีถือเป็นส่วนสำคัญประการหนึ่งที่จะสนับสนุนให้องค์กรก้าวไปสู่จุดมุ่งหมาย ดังนั้นผู้สอบบัญชีจึงจำเป็นต้องพัฒนาศักยภาพ เพื่อให้เป็นผู้มีคุณสมบัติพร้อมที่จะปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ อีกทั้งยังต้องมีความมุ่งมั่นที่จะนำศักยภาพของตนให้ปรากฏในการปฏิบัติหน้าที่อย่างเต็มความสามารถ เพื่อให้ได้รับความสำเร็จเพื่อบรรลุเป้าหมายและวัตถุประสงค์ขององค์กร หากในประเทศใดประชาชนยังขาดคุณภาพรองรับ

ความต้องการของผู้ประกอบการ จะได้รับผลกระทบเชิงลบอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ ดังนั้นประเทศไทยจึงจำเป็นต้องพัฒนาคุณภาพของผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีให้มีศักยภาพสูงทัดเทียมนานาชาติ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถยืนหยัดอยู่อย่างมั่นคงได้ในสภาพแวดล้อมที่มีการแข่งขันสูงในปัจจุบัน ดังนั้น คุณสมบัติที่จำเป็นต่อการเป็นผู้สอบบัญชี นอกเหนือจากความรู้ความสามารถในการสอบบัญชี ทักษะการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี คุณลักษณะส่วนบุคคล ยังรวมถึงปัจจัยต่าง ๆ แต่สิ่งสำคัญที่ขาดไม่ได้คือการเพิ่มศักยภาพอย่างต่อเนื่อง โดยการส่งเสริมสมรรถนะการสอบบัญชี เพื่อที่จะสามารถสร้างความแตกต่างและสร้างจุดยืนให้กับผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีได้อย่างยั่งยืนและมั่นคง (ณัฐชา วัฒนวิไล และ จุฑามณ สิทธิผลวนิชกุล. 2556 : 1)

สมรรถนะการสอบบัญชี (Audit Competency) เป็นสิ่งที่ผู้สอบบัญชีได้ใช้ความ

สามารถที่มีอยู่ทั้งองค์ความรู้ ทักษะ ตลอดจนทัศนคติที่จำเป็นต่อการสอบบัญชี ในการปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล รวมถึงคุณลักษณะของบุคคลที่มีผลต่อพฤติกรรม นำมาประยุกต์ใช้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีจนประสบความสำเร็จ ตลอดจนทัศนคติที่จำเป็นต่อการสอบบัญชีในการปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล รวมถึงคุณลักษณะของบุคคลที่มีผลต่อพฤติกรรมและผลของการปฏิบัติงานที่ยอดเยียมตามที่ได้กำหนดไว้ในมาตรฐาน ก็ถือว่าบุคคลนั้นมีขีดความสามารถในการปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (Audit Professional) จะเห็นได้ว่า สมรรถนะการสอบบัญชี ประกอบด้วย สมรรถนะขั้นพื้นฐาน (Threshold Competencies) เป็นความรู้ ทักษะพื้นฐานที่จำเป็น รวมถึงคุณลักษณะของบุคคลที่ต้องมีเพื่อให้สามารถที่จะปฏิบัติงานได้สูงกว่าหรือซับซ้อนกว่าได้ และสมรรถนะที่ทำให้เกิดความแตกต่าง (Differentiating Competencies) เป็นปัจจัยที่ทำให้บุคคลมีผลการปฏิบัติงานที่ดีกว่าหรือสูงกว่ามาตรฐานสูงกว่าคนทั่วไป จึงทำให้เกิดความสำเร็จที่แตกต่างสามารถนำองค์ความรู้ไปถ่ายทอดได้ และมีทักษะในการสร้างรูปแบบนวัตกรรมใหม่ ๆ ได้ ดังนั้นสมรรถนะการสอบบัญชีมีองค์ประกอบหลักอยู่ 5 ด้าน ได้แก่ ด้านความรู้ความสามารถในการสอบบัญชี (Audit Knowledge) ด้านทักษะการปฏิบัติงานตรวจสอบ (Audit Practical Skills) ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ (Information Technology) ด้านการวัดผลขีดความสามารถ (Ability Measurement) ด้านคุณลักษณะส่วนบุคคล (Personal Characteristics) จะเห็นว่าสมรรถนะการสอบบัญชีช่วยเสริมสร้างประสบการณ์เชิงปฏิบัติให้แก่ผู้สอบบัญชี เพื่อก้าวไปสู่การเป็นผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีที่มีคุณภาพ พร้อมทั้งมีการพัฒนาความรู้ความสามารถอย่างต่อเนื่อง และสามารถประยุกต์ความรู้ทางทฤษฎีไปในการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีช่วยให้เกิดประสิทธิภาพการปฏิบัติงานที่ได้มาตรฐานและน่าเชื่อถือมากยิ่งขึ้น

ขึ้น (สภาวิชาชีพ. 2556 : เว็บไซต์)

ประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน (Practice Efficiency) เป็นความสามารถที่ทำให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผล รวมถึงความถูกต้องตามที่ได้กำหนดไว้ในมาตรฐานเกิดจากการปฏิบัติงานที่ต้องมีการวางแผนให้เป็นระบบ และปฏิบัติงานอย่างชาญฉลาดที่เป็นการปฏิบัติงานโดยมีการวางแผนไว้ล่วงหน้า เพื่อปฏิบัติงานให้มีคุณค่ามากที่สุด การใช้ทรัพยากรในการปฏิบัติงานให้ประสบผลสำเร็จ โดยการใช้ทรัพยากรน้อยที่สุดและดำเนินการเป็นไปอย่างประหยัด ไม่ว่าจะเป็นระยะเวลา ทรัพยากรที่ต้องใช้ในการปฏิบัติงานนั้น ๆ ให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผล รวมถึงความถูกต้องตามที่ได้กำหนดไว้ในมาตรฐาน (ปาริชาติ แสงพานิช. 2545 : 34) ดังนั้นการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพ มีองค์ประกอบหลักอยู่ 4 ด้าน ได้แก่ ด้านการบรรลุเป้าหมายความสำเร็จ (Goal Accomplishment) ด้านกระบวนการปฏิบัติงาน (Internal Process and Operation) ด้านมาตรฐานและความน่าเชื่อถือ (Standard and Reliability) ด้านความพึงพอใจจากผู้ที่เกี่ยวข้อง (Participant Satisfaction) เมื่อการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีมีอย่างมีประสิทธิภาพ ก็จะส่งผลต่อความเชื่อมั่นในประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้มากยิ่งขึ้นอีกด้วย (สมใจ ลักษณะ. 2546 : 251-252)

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Certified Public Accountants : CPA) ต้องมีการพัฒนาศักยภาพของตนเองอย่างต่อเนื่อง เพื่อเพิ่มคุณค่าให้กับตนเอง เนื่องจากได้รับผลกระทบจากความคาดหวังที่มากขึ้นทั้งจากผู้ว่าจ้าง ลูกค้า และสาธารณชน ซึ่งคาดหวังว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะต้องมีความรู้และทักษะอย่างมืออาชีพเป็นบุคคลที่มองภาพกว้าง คิดและสื่อสารได้อย่างมีประสิทธิภาพ และมีความสามารถที่จะสอบถาม แสดงออกทางความคิดเชิงเหตุ ผลวิเคราะห์ และแก้ไขภาวะวิกฤติได้ ซึ่งจะส่งเสริมให้ผู้สอบบัญชีสามารถตัดสินใจได้

โดยใช้ดุลยพินิจได้อย่างดี เพื่อให้เกิดสมรรถนะทางวิชาชีพจนสามารถปฏิบัติงานให้เกิดประสิทธิภาพเป็นที่ประจักษ์แก่ลูกค้า และสาธารณชนที่จะเชื่อถือยอมรับและไว้วางใจในผลงานของผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ดังนั้นเพื่อให้ผลงานของผู้สอบบัญชีเป็นที่เชื่อถือได้จะต้องสร้างความมั่นใจให้แก่ผู้ใช้งบการเงินเกี่ยวกับความรู้ความสามารถและความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี สมาคมวิชาชีพและสถาบันควบคุมได้กำหนดมาตรฐานการสอบบัญชี รวมถึงการกำหนดสมรรถนะการสอบบัญชีให้ผู้สอบบัญชีถือปฏิบัติ ซึ่งสามารถช่วยเพิ่มการปฏิบัติงานให้กับผู้สอบบัญชีได้อย่างมีประสิทธิภาพ (พยอมสิทธิ์เส็นท์, 2545 : 2-6)

จากเหตุผลที่กล่าวมาแล้วข้างต้น ผู้วิจัยจึงสนใจศึกษาวิจัยผลกระทบของสมรรถนะการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อทดสอบว่า สมรรถนะการสอบบัญชีมีผลกระทบต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานหรือไม่ อย่างไร ซึ่งทำการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ผลลัพธ์ที่ได้จากการวิจัย สามารถนำไปใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาศักยภาพในด้านสมรรถนะการสอบบัญชีที่สามารถเสริมสร้างประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยให้มีคุณภาพ ถูกต้อง และน่าเชื่อถือได้ในอนาคต และที่สำคัญใช้เป็นแนวทางในปรับปรุงและพัฒนาด้านประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน รวมถึงส่งเสริมสมรรถนะในด้านวิชาชีพสอบบัญชีให้ก้าวหน้ามากยิ่งขึ้น

## เอกสารงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

1. **สมรรถนะการสอบบัญชี (Audit Competency)** หมายถึง การที่ผู้สอบบัญชีใช้ความสามารถที่มีอยู่ทั้งองค์ความรู้ ทักษะ ตลอดจนทัศนคติที่จำเป็นต่อการสอบบัญชีในการปฏิบัติ

งานได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล รวมถึงคุณลักษณะของบุคคลที่มีผลต่อพฤติกรรม นำมาประยุกต์ใช้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีจนประสบความสำเร็จ ประกอบด้วย

1.1 **ด้านความรู้ความสามารถในการสอบบัญชี (Audit Knowledge)** หมายถึง องค์ความรู้ความสามารถที่เพียงพอ ความรู้ความสามารถในการแก้ปัญหา การประยุกต์ใช้ความรู้ความสามารถในด้านการบัญชีการสอบบัญชี และวิชาที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี องค์กรธุรกิจ เทคโนโลยีสารสนเทศที่สอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชี รวมถึงการตัดสินใจ การแสดงความเห็นต่องบการเงินได้อย่างน่าเชื่อถือตามมาตรฐานที่กำหนดไว้

1.2 **ด้านทักษะการปฏิบัติงานตรวจสอบ (Audit Practical Skills)** หมายถึง ทักษะในการวางแผนการตรวจสอบ เทคนิคต่าง ๆ ในการปฏิบัติงาน การพัฒนาทักษะการปฏิบัติงานอย่างต่อเนื่อง คล่องแคล่วว่องไว ถูกต้อง ระบุสาเหตุของปัญหา รวมถึงการฝึกฝนทักษะอย่างสม่ำเสมอ และมีประสิทธิภาพภายใต้สภาพแวดล้อมทางวิชาชีพ เพื่อให้สามารถสนองความต้องการของฝ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง

1.3 **ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ (Information Technology)** หมายถึง การประยุกต์ใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในการตรวจสอบ การรวบรวม การจัดเก็บข้อมูล การประมวลผล การพิมพ์การสร้างรายงาน การออกแบบระบบสารสนเทศทางการสอบบัญชี การเชื่อมโยงความรู้ ด้านการสอบบัญชี การสื่อสารข้อมูล การส่งมอบข้อมูลด้วยความรวดเร็วทันสมัยและความถูกต้อง

1.4 **ด้านการวัดผลขีดความสามารถ (Ability Measurement)** หมายถึง รูปแบบทั้งหมดของการทดสอบสมรรถนะขีดความสามารถสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ความกระตือรือร้นในการปฏิบัติงาน การบริหารเวลา การปฏิบัติงานโดยความละเอียดรอบคอบ มีการวางแผนการตรวจสอบไว้ล่วงหน้า

1.5 ด้านคุณลักษณะส่วนบุคคล (Personal Characteristics) หมายถึง ความเชื่อมั่นในความรู้ ความซื่อสัตย์สุจริต ความเที่ยงธรรม มีความรับผิดชอบและความละเอียดรอบคอบ มีความตั้งใจที่จะเรียนรู้ พัฒนาการตนเองอย่างต่อเนื่อง มีความประพฤติอันเหมาะสม การปรับตัว จนสามารถบรรลุเป้าหมายอย่างมีประสิทธิภาพ

2. ประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน (Practice Efficiency) หมายถึง การใช้ทรัพยากรในการปฏิบัติงานให้ประสบผลสำเร็จ โดยการใช้ทรัพยากรน้อยที่สุดและดำเนินการเป็นไปอย่างประหยัดไม่ว่าจะเป็นระยะเวลา ทรัพยากร ที่ต้องใช้ในการปฏิบัติงานนั้น ๆ ให้เกิดประสิทธิผลและประสิทธิผล รวมถึงความถูกต้องตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐาน ประกอบด้วย

2.1 ด้านการบรรลุเป้าหมายความสำเร็จ (Goal Accomplishment) หมายถึง การปฏิบัติงานตามกำหนดเวลา ตามแผนที่วางไว้ การปฏิบัติงานที่ตรงต่อเวลา อุทิศเวลาให้กับการตรวจสอบ เข้าใจระเบียบและขั้นตอนการปฏิบัติงานเป็นอย่างดีสามารถปฏิบัติงานได้อย่างรวดเร็ว ซึ่งมีความถูกต้อง ครบถ้วน สมบูรณ์และเชื่อถือได้ และนำไปใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุด

2.2 ด้านกระบวนการปฏิบัติงาน (Internal Process and Operation) หมายถึง การวางแผน การจัดกระบวนการปฏิบัติงาน การปรับปรุงวิธีการปฏิบัติงาน การตรวจสอบงบการเงิน โดยยึดหลักความถูกต้องตามหลักการสอบบัญชี การทบทวนกระบวนการปฏิบัติงานอย่างสม่ำเสมอ

2.3 ด้านมาตรฐานและความน่าเชื่อถือ (Standard and Reliability) หมายถึง การวิธีปฏิบัติตามนโยบายและวิธีปฏิบัติที่มีการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี การปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชี และการใช้วิจารณ์งานในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ การปฏิบัติงานต้องมีความถูกต้องที่น่าเชื่อถือได้เป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพการบัญชี ทันต่อเหตุการณ์

รวดเร็ว พอเพียงและถาวร

2.4 ด้านความพึงพอใจจากผู้ที่เกี่ยวข้อง (Participant Satisfaction) หมายถึง การเป็นที่ยอมรับของทุกฝ่าย รายงานการตรวจสอบที่ถูกต้องและน่าเชื่อถือ ส่งผลต่อความรู้สึกหรือทัศนคติด้านบวกของบุคคลที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบบัญชีทำให้การปฏิบัติงานเกิดประสิทธิผลสูงสุด

### จุดมุ่งหมายของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาสมรรถนะการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย
2. เพื่อศึกษาประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย
3. เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างสมรรถนะการสอบบัญชีกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย
4. เพื่อทดสอบผลกระทบของสมรรถนะการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย
5. เพื่อเปรียบเทียบสมรรถนะการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีเพศ อายุ ระดับการศึกษา และประสบการณ์ในการปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชี แตกต่างกัน
6. เพื่อเปรียบเทียบประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยที่มีเพศ อายุ ระดับการศึกษา และประสบการณ์ในการปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชี แตกต่างกัน

### สมมุติฐานในการวิจัย

1. สมรรถนะการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย
2. สมรรถนะการสอบบัญชีมีผลกระทบ

ต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

## วิธีการดำเนินการวิจัย

### 1. กระบวนการและวิธีการเลือกกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จำนวน 10,750 คน (สภาวิชาชีพบัญชี. 2556 : เว็บไซต์) ผู้วิจัยส่งแบบสอบถามจำนวน 400 ชุด ปรากฏว่าเมื่อครบกำหนดในการเก็บแบบสอบถาม ได้รับแบบสอบถามตอบกลับทั้งสิ้น 110 ชุด อัตราผลตอบกลับคิดเป็น ร้อยละ 27.50 ซึ่งสอดคล้องกับ Aaker, Kumar และ Day (2001) ได้เสนอว่าการส่งแบบสอบถามต้องมีอัตราตอบกลับอย่างน้อยร้อยละ 20 จึงจะถือว่ายอมรับได้

### 2. การวัดคุณลักษณะของตัวแปร

สมรรถนะการสอบบัญชี (Audit Competency) ลักษณะแบบสอบถามเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) จำนวน 23 คำถาม โดยครอบคลุมสมรรถนะการสอบบัญชีทั้ง 5 ด้าน ประกอบด้วย 1) ด้านความรู้ความสามารถในการสอบบัญชี จำนวน 5 คำถาม โดยครอบคลุมถึงองค์ความรู้ ความสามารถในการแก้ปัญหา การประยุกต์ใช้ความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชี 2) ด้านทักษะการปฏิบัติงานตรวจสอบ จำนวน 4 คำถาม โดยครอบคลุมถึงทักษะในการวางแผนการตรวจสอบ เทคนิคต่าง ๆ ในการปฏิบัติงาน การพัฒนาทักษะการปฏิบัติงานอย่างต่อเนื่อง รวมถึงการฝึกฝนทักษะอย่างสม่ำเสมอ 3) ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ จำนวน 5 คำถาม โดยครอบคลุมถึงการประยุกต์ใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในการตรวจสอบการเชื่อมโยงความรู้ด้านการสอบบัญชี การสื่อสารข้อมูล การส่งมอบข้อมูลด้วยความรวดเร็วทันสมัยและความถูกต้อง 4) ด้านการวัดผลขีดความสามารถ จำนวน 4 คำถาม โดยครอบคลุม

ถึงรูปแบบทั้งหมดของการทดสอบสมรรถนะขีดความสามารถสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี การบริหารเวลาการปฏิบัติงานโดยความละเอียดรอบคอบ มีการวางแผนการตรวจสอบไว้ล่วงหน้า และ 5) ด้านคุณลักษณะส่วนบุคคล จำนวน 5 คำถาม โดยครอบคลุมถึงความซื่อสัตย์สุจริต ความเที่ยงธรรม มีความรับผิดชอบและความละเอียดรอบคอบ มีความตั้งใจที่จะเรียนรู้พัฒนาการตนเองอย่างต่อเนื่อง จนสามารถบรรลุเป้าหมายอย่างมีประสิทธิภาพ

ประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน (Practice Efficiency) ลักษณะแบบสอบถามเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) จำนวน 16 คำถาม โดยครอบคลุมประสิทธิภาพการปฏิบัติงานจำแนกออกเป็น 4 ด้าน ประกอบด้วย 1) ด้านการบรรลุเป้าหมายความสำเร็จ จำนวน 4 คำถาม โดยครอบคลุมถึงการปฏิบัติงานตามกำหนดเวลา ตามแผนที่วางไว้ การปฏิบัติงานที่ตรงต่อเวลา และมีความถูกต้อง ครบถ้วน สมบูรณ์และเชื่อถือได้ และนำไปใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุด 2) ด้านกระบวนการปฏิบัติงาน จำนวน 4 คำถาม โดยครอบคลุมถึงการวางแผน การจัดการกระบวนการปฏิบัติงาน การปรับปรุงวิธีการปฏิบัติงาน การตรวจสอบงบการเงิน การทบทวนกระบวนการปฏิบัติงานอย่างสม่ำเสมอ 3) ด้านมาตรฐานและความน่าเชื่อถือ จำนวน 4 คำถาม โดยครอบคลุมถึงการวิธีปฏิบัติตามนโยบายและวิธีปฏิบัติที่มีการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ส่งผลให้การปฏิบัติงานต้องมีความถูกต้องที่น่าเชื่อถือได้เป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพการบัญชี ทันต่อเหตุการณ์ 4) ด้านความพึงพอใจจากผู้ที่เกี่ยวข้อง จำนวน 4 คำถาม โดยครอบคลุมถึงการเป็นที่ยอมรับของทุกฝ่าย รายงานการตรวจสอบที่ถูกต้องและน่าเชื่อถือ ส่งผลต่อทัศนคติด้านบวกของบุคคลที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบบัญชี ทำให้การปฏิบัติงานเกิดประสิทธิผลสูงสุด

### 3. การตรวจสอบคุณภาพเครื่องมือ

ผู้วิจัยได้ดำเนินการโดยนำเครื่องมือที่สร้างขึ้นไปให้ผู้เชี่ยวชาญจำนวน 2 ท่านตรวจสอบและนำแบบสอบถามไปทดลองใช้ (Try-out) กับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จำนวน 30 คน แล้วนำข้อมูลมาวิเคราะห์หาค่าอำนาจจำแนกของแบบสอบถามเป็นรายข้อ (Discriminant Power) โดยใช้เทคนิค Item – total correlation ซึ่งสมรรถนะการสอบบัญชี ได้ค่าอำนาจจำแนก (r) อยู่ระหว่าง 0.669 – 0.928 และประสิทธิภาพการปฏิบัติงานได้ค่าอำนาจจำแนก (r) อยู่ระหว่าง 0.662 – 0.880 ซึ่งสอดคล้องกับ Nunnally และ Bernstein (1994) ได้เสนอว่า ค่าอำนาจจำแนกที่มีค่าเกินกว่า 0.40 เป็นค่าที่ยอมรับได้ ผู้วิจัยได้ทำการทดสอบการหาค่าความเชื่อมั่นของเครื่องมือ (Reliability Test) โดยใช้วิธีหาค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha Coefficient)

ตามวิธีของครอนบาค (Cronbach) ซึ่งสมรรถนะการสอบบัญชีมีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา ระหว่าง 0.711 – 0.920 และประสิทธิภาพการปฏิบัติงานมีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา ระหว่าง 0.740 – 0.854 ซึ่งสอดคล้องกับ Hair et al. (2006) ได้นำเสนอว่า ค่าความเชื่อมั่นของเครื่องมือที่มีค่าเกินกว่า 0.70 เป็นค่าที่ยอมรับได้

### 4. สถิติที่ใช้ในการวิจัย

สำหรับการวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยได้ใช้การวิเคราะห์สหสัมพันธ์แบบพหุคูณ, การวิเคราะห์การถดถอยอย่างง่าย, และการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณในการทดสอบความสัมพันธ์และผลกระทบของสมรรถนะการสอบบัญชีกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศดังนี้

## ผลการศึกษาและการอภิปรายผล

ตาราง 1 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ของสมรรถนะการสอบบัญชีกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานโดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ตัวแปร	TPE	CAA	CPS	CIT	CMC	CPC	VIF
$\bar{X}$	4.13	4.22	4.14	4.09	4.07	4.38	
S.D.	0.44	0.48	0.50	0.60	0.49	0.46	
TPE	-	0.591*	0.548*	0.388*	0.690*	0.629*	
CAA		-	0.582*	0.495*	0.607*	0.712*	2.275
CPS			-	0.479*	0.571*	0.638*	1.905
CIT				-	0.524*	0.489*	1.532
CMC					-	0.692*	2.207
							2.817

\* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตาราง 1 พบว่า ตัวแปรอิสระแต่ละด้านมีความสัมพันธ์กันซึ่งอาจจะทำให้เกิดปัญหา Multicollinearity ดังนั้น ผู้วิจัยจึงทำการทดสอบ Multicollinearity โดยใช้ค่า VIF ปรากฏว่าค่า VIF

ของตัวแปรอิสระสมรรถนะการสอบบัญชี มีค่าตั้งแต่ 1.532 – 2.817 ซึ่งมีค่าน้อยกว่า 10 แสดงว่า ความสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระไม่ถึงขั้นก่อให้เกิดปัญหา Multicollinearity (Black. 2006 : 585)

**ตาราง 2** การทดสอบความสัมพันธ์ของสมรรถนะการสอบบัญชีกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานโดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

สมรรถนะการสอบบัญชี	ประสิทธิภาพการปฏิบัติงานโดยรวม		t	p - value
	สัมประสิทธิ์การถดถอย	ความคลาดเคลื่อนมาตรฐาน		
ค่าคงที่ (a)	0.942	0.303	3.110	0.002*
ด้านความรู้ความสามารถในการสอบบัญชี (CAA)	0.158	0.091	1.727	0.087
ด้านทักษะการปฏิบัติงานตรวจสอบ (CPS)	0.116	0.080	1.445	0.151
ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ (CIT)	-0.048	0.061	-0.789	0.432
ด้านการวัดผลขีดความสามารถ (CMC)	0.396	0.088	4.485	0.000*
ด้านคุณลักษณะส่วนบุคคล (CPC)	0.143	0.106	1.349	0.180

F = 25.049 p = 0.000 AdjR<sup>2</sup> = 0.525

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตาราง 2 พบว่า สมรรถนะการสอบบัญชี ส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 มีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์พหุคูณ เท่ากับ 0.525 และมีค่าสัมประสิทธิ์การทำนายคิดเป็นร้อยละ 52.5 โดยสมรรถนะการสอบบัญชี ส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 มี 1 ด้าน ด้านการวัดผลขีดความสามารถ มีค่าสัมประสิทธิ์ถดถอย เท่ากับ 0.396 ซึ่งสามารถสร้างสมการได้ ดังนี้

$$P_{\text{profes}} = 0.942 + 0.158CAA + 0.116CPS - 0.048CIT + 0.396*CMC + 0.143CPC$$

$$Z_{\text{pro}} = 0.158CAA + 0.116CPS - 0.048CIT + 0.396*CMC + 0.143CPC$$

TPE แทน คะแนนเฉลี่ยความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานโดยรวม

CCA แทนคะแนนเฉลี่ยความคิดเห็นเกี่ยวกับสมรรถนะการสอบบัญชีด้านความรู้ความสามารถในการสอบบัญชี

CPS แทน คะแนนเฉลี่ยความคิดเห็นเกี่ยวกับสมรรถนะการสอบบัญชีด้านทักษะการ

ปฏิบัติงานตรวจสอบ

CIT แทน คะแนนเฉลี่ยความคิดเห็นเกี่ยวกับสมรรถนะการสอบบัญชี ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ

CMC แทนคะแนนเฉลี่ยความคิดเห็นเกี่ยวกับสมรรถนะการสอบบัญชีด้านการวัดผลขีดความสามารถ

CPC แทนคะแนนเฉลี่ยความคิดเห็นเกี่ยวกับสมรรถนะการสอบบัญชี ด้านคุณลักษณะส่วนบุคคล

อภิปรายผลการวิจัย สมรรถนะการสอบบัญชี ด้านการวัดผลขีดความสามารถ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการปฏิบัติโดยรวม เนื่องจากรูปแบบทั้งหมดของการทดสอบสมรรถนะขีดความสามารถสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี วัดได้จากความกระตือรือร้นในการปฏิบัติงาน การบริหารเวลา การปฏิบัติงานโดยละเอียดรอบคอบ มีการวางแผน การตรวจสอบไว้ล่วงหน้า สอดคล้องกับแนวคิดของสภาวิชาชีพ (2556 : เว็บไซต์) กล่าวว่า มาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ฉบับที่ 8 ระบุไว้ว่า ขีดความสามารถและ

สมรรถนะทางวิชาชีพ ควรจะได้รับการวัดผลก่อนที่บุคคลหนึ่งจะมีบทบาทเป็นผู้สอบบัญชี การวัดผลควรจะมีการวัดผลเพียงพอที่จะสามารถแสดงความรู้อาชีพ ทักษะทางวิชาชีพ และค่านิยมจรรยาบรรณ และทัศนคติทางวิชาชีพ ที่จำเป็นต่อการปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี การวัดผลซึ่งความสามารถเป็นรูปแบบทั้งหมดของการทดสอบสมรรถนะซึ่งความสามารถสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ไม่ว่าจะเป็นการตอบคำถามอัตนัยหรือวิธีอื่นที่รวมถึงการสอบที่จัดขึ้นในเวลาใดเวลาหนึ่งตลอดกระบวนการเรียนรู้ การวัดผลของซึ่งความสามารถและสมรรถนะของผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี สอดคล้องกับแนวคิดของ Guldenmund (2008 : บทคัดย่อ) กล่าวว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีความชำนาญ และมีประสบการณ์การทำงานมากจะมีความสามารถในการแก้ปัญหาด้านการวางแผนการสอบบัญชี การใช้วิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมและขั้นตอนการตัดสินใจได้ดีกว่าผู้สอบบัญชีฝึกหัด นอกจากนี้การตัดสินใจแก้ปัญหาดังกล่าว ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีความชำนาญมากยังสามารถแก้ไขโดยเป็นไปอย่างอัตโนมัติ และมีความผิดพลาดน้อยกว่าผู้สอบบัญชีฝึกหัด เพราะผู้สอบบัญชีที่มีความชำนาญสามารถนำประสบการณ์การทำงานของตนมาประยุกต์ใช้ในการวางแผนการสอบบัญชีได้ดีกว่าผู้สอบบัญชีฝึกหัด ส่งผลต่อสมรรถนะของซึ่งประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน เพราะประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานเป็นหัวใจสำคัญของการแข่งขันทางธุรกิจที่ทุกหน่วยงานต้องพยายามดำเนินงานให้คุ้มค่า และเกิดประโยชน์สูงสุด โดยเฉพาะในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีที่ถือเป็นกุญแจสำคัญในการบรรลุเป้าหมายความสำเร็จของการปฏิบัติงาน คุณภาพของงานที่ทำสำเร็จมีความถูกต้อง เรียบร้อยและสมบูรณ์ ครบถ้วนตามกำหนด เป็นไปตามมาตรฐานและมีความน่าเชื่อถือ เป็นที่ยอมรับของทุก ๆ ฝ่ายและที่สำคัญเป็นส่วนหนึ่ง

ของการประเมินประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีซึ่งมีส่วนสัมพันธ์ไปในทิศทางเดียวกัน หากต้องการปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพและประสบความสำเร็จได้ ก็จะมีการกำหนดตัวบ่งชี้ (Indicators) ที่ใช้ในการประเมินประสิทธิภาพของผู้สอบบัญชีไว้

## ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในอนาคตและประโยชน์ของการวิจัย

### 1. ข้อเสนอแนะสำหรับการนำผลการวิจัยไปใช้

1.1 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตควรให้ความสำคัญกับสมรรถนะการสอบบัญชี เพื่อที่จะทำให้เกิดประสิทธิภาพการปฏิบัติงานตามแผนการตรวจ เพื่อสร้างความเชื่อมั่นต่อสาธารณะชนผู้ใช้ประโยชน์จากงบการเงิน

1.2 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ควรมีการเพิ่มพูนเกี่ยวกับสมรรถนะการสอบบัญชีให้สูงขึ้นเพราะสามารถเสริมสร้างประสิทธิภาพการปฏิบัติงานให้มากยิ่งขึ้น

1.3 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ควรได้รับการพัฒนาเกี่ยวกับสมรรถนะการสอบบัญชีด้านความรู้ความสามารถในการสอบบัญชี ด้านทักษะการปฏิบัติงานตรวจสอบ ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ ด้านการวัดผลซึ่งความสามารถ และด้านคุณลักษณะส่วนบุคคล เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการปฏิบัติงานให้เป็นมาตรฐาน

1.4 ในการปฏิบัติงานเกี่ยวกับบัญชี ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตควรให้ความสำคัญในการพัฒนาศักยภาพในด้านสมรรถนะสอบบัญชีที่มีผลต่อการสร้างประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน เพื่อนำไปสร้างข้อได้เปรียบในปฏิบัติงานด้านบัญชีต่อไป

1.5 หน่วยงานที่กำกับดูแลผู้ประกอบวิชาชีพการสอบบัญชี ควรใช้เป็นข้อมูลในการประเมินความรู้ความสามารถของผู้สอบ

## 2. ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยครั้งต่อไป

2.1 ควรมีการศึกษาผลกระทบของสมรรถนะสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของกลุ่มอื่น เช่น นักบัญชีผู้ตรวจสอบบัญชีภาษี เพื่อเป็นแนวทางในการปฏิบัติงานให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

2.2 ควรมีการศึกษาถึงปัญหาและอุปสรรคต่าง ๆ ของสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน

2.3 ควรศึกษาตัวแปรแทรกซ้อน ๆ ที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน เช่น ความเชี่ยวชาญเกี่ยวกับระบบบัญชีภาครัฐ ความเชี่ยวชาญเกี่ยวกับการเบิกจ่ายเงิน ความเชี่ยวชาญเกี่ยวกับกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงาน ความละเอียดรอบคอบ ทักษะในการให้คำปรึกษา เป็นต้น

2.4 ควรมีการศึกษาวิจัย โดยใช้วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูลในรูปแบบอื่น ๆ นอกเหนือจากการใช้แบบสอบถาม เช่น การวิเคราะห์ข้อมูลเชิงลึก เพื่อให้ได้ข้อมูลที่ถูกต้องชัดเจนมากยิ่งขึ้น

## กิตติกรรมประกาศ

งานวิจัยนี้ ได้รับทุนอุดหนุนการวิจัยประเภทนิสิตระดับปริญญาโท คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม งบประมาณเงินรายได้ ประจำปีงบประมาณ พ.ศ.2556 บัญชีรับอนุญาต ที่สามารถนำไปพัฒนาให้เหมาะสมกับคุณสมบัติอันดีและพึงประสงค์

## เอกสารอ้างอิง

- ณัฐชา วัฒนวิไล และ จุฑามน สิทธิผลวนิชกุล. (2556). “การพัฒนาศักยภาพวิชาชีพครูไทยเมื่อเปิดเสรีทางเศรษฐกิจ”. <[http://www.bu.ac.th/knowledgecenter/executive\\_journal/july\\_sep\\_12/pdf/aw03>3](http://www.bu.ac.th/knowledgecenter/executive_journal/july_sep_12/pdf/aw03>3) มีนาคม.
- ปาริชาติ แสงพานิช. (2545). การศึกษาเปรียบเทียบความเฉลียวฉลาดทางอารมณ์และประสิทธิภาพการทำงานของกลุ่มแรงงานเด็กที่เข้าร่วมและไม่เข้าร่วมทำกิจกรรมในสโมสรแรงงานเด็ก. ปริญญา นิพนธ์ บธ.ม. มหาสารคาม : มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ.
- พยอม สิงห์เสนห์. (2545). การสอบบัญชี. กรุงเทพฯ : ชวนพิมพ์.
- สภาวิชาชีพบัญชี. (2556). ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต. 2556. <<http://www.fap.or.th/cpd.php>>3 มีนาคม.
- สมใจ ลักษณะ. (2543). การพัฒนาประสิทธิภาพในการทำงาน. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพฯ : ศูนย์หนังสือสถาบันราชภัฏสวนสุนันทา
- Aaker,D.A., Kumar and G.S. Day. (2001). Marketing research. New Yoek : John Wiley& Son.
- Black.K. (2006). Business statistics for contemporary decision making. (4ed). USA : John Wiley & Son.
- Guldenmund, F.W. (2008). The nature of safety culture : a review of theory and research. Dis-sertation Abstracts International. 67 (06) : unpagged ; December.
- Hair, J.F.Jr.g W.C. Black ,B.j. Babin, R.E.Anderson, R.L. Tatham. (2006). Multivariate Data Analysis (6 ed). New Jersey : Pearson Education International.
- Nunnally, J.C. and I.H. (1994). Bernstein Psychometric Theory. New York, NY : McGraw-Hill.