

บทความวิจัย (ภาษาไทย)/ Research Article (Thai)

จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี และความน่าเชื่อถือในการสอบบัญชี
ที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพของงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย
**Auditor's Code of Ethics and Reliability in Auditing that Influences the Quality of Audit
Work of Certified Public Accountants in Thailand**

จุฬาลิณี ริ้วเจริญฤทธิกุล^{1*}, กนกศักดิ์ สุขวัฒนาลิณี²

Jurasinee Riwarernritkul^{1*}, Kanoksak Sukwatanasinit²

^{1*} นักศึกษาระดับปริญญาโท หลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต คณะบัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุม กรุงเทพมหานคร ประเทศไทย

^{1*} Master Student, Master of Accounting Program, School of Accountancy, Sripatum University, Bangkok, Thailand

² อาจารย์ หลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต คณะบัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุม กรุงเทพมหานคร ประเทศไทย

² Lecture, Master of Accounting program, School of Accountancy, Sripatum University, Bangkok, Thailand

E-mail address (Corresponding author): ¹ Jurasinee.learn@gmail.com; (Authors): ² kanoksak009@gmail.com

รับบทความ: 7 มีนาคม 2567/ ปรับแก้ไข: 21 กรกฎาคม 2567/ ตอรับบทความ: 25 กรกฎาคม 2567

Received: 7 March 2024/ Revised: 21 July 2024/ Accepted: 25 July 2024

Abstract

Background and Objective: Supervision, control, supervision and inspection are considered the main elements of good governance that are effective for success in accounting work. Therefore, this research aims to study the ethics of auditors and the reliability of auditing. It influences the quality of audit work of certified public accountants in Thailand.

Methodology: Conducting research according to quantitative research methods using survey research methods. A sample of 400 people used a simple random sampling method. The reliability of the questions in the questionnaire is between 0.770-0.978 for use in collecting data via electronic mail (E-mail) using inferential statistics to test hypotheses by means of relationship testing. and multiple regression analysis.

Results: Auditor's Code of Ethics regarding Objectivity and Independence Professional behavior Transparency. It influences the reliability of auditing. Able to predict 76.70 percent , followed by reliability in auditing. The truth of the information and can be verified Responsibility to stakeholders Neutral side Influence on the quality of audit work. In terms of fair representation The forecast was 71.10% and the auditor's ethics regarding objectivity and independence. Professional behavior Transparency It influences the quality of the audit work regarding the accuracy of the financial statements. The prediction was 61.10% with statistical significance at the 0.05 level.

Discussion: An important characteristic of ethics involves objectivity. Independent conduct and have good transparency in auditing This allows auditors to use it to find reliable methods for examining financial information and use it in considering improving accounting standards to gain concrete acceptance from consumers and businesses.

Suggestion: Factors affecting the development of creativity for CPAs in Thailand should be studied in order to develop audit practitioners with reliable quality, such as professional skills, skills in using digital technology. Accounting analytical skills and communication skills, etc.

Keywords: Code's Ethics, Reliability, Audit Quality

บทคัดย่อ

ที่มาและวัตถุประสงค์การวิจัย: การกำกับ ควบคุม ตรวจสอบ ดูแล และตรวจสอบ ถือเป็นองค์ประกอบหลักทางธรรมาภิบาลที่มีประสิทธิผลต่อความสำเร็จในงานบัญชี ดังนั้น การวิจัยนี้ จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีและความน่าเชื่อถือในการสอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ระเบียบวิธีวิจัย (วิธีดำเนินการวิจัย): การดำเนินการวิจัยตามระเบียบวิธีวิจัยเชิงปริมาณด้วยวิธีการวิจัยเชิงสำรวจ กลุ่มตัวอย่าง 400 คน ใช้วิธีการสุ่มอย่างง่าย โดยมีค่าความเชื่อถือได้ของข้อคำถามในแบบสอบถามอยู่ระหว่าง 0.770-0.978 สำหรับนำไปใช้เก็บรวบรวมข้อมูลผ่านช่องทางจดหมายอิเล็กทรอนิกส์ (E-mail) โดยใช้สถิติเชิงอนุมานในการทดสอบสมมติฐานด้วยวิธีทดสอบความสัมพันธ์และวิธีวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุ

ผลการวิจัย: จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีด้านความเที่ยงธรรมและความเป็นอิสระ ด้านพฤติกรรมทางวิชาชีพ ด้านความโปร่งใส มีอิทธิพลต่อความน่าเชื่อถือในการสอบบัญชี สามารถพยากรณ์ได้ร้อยละ 76.70 รองลงมาคือ ความน่าเชื่อถือในการสอบบัญชีด้านความเป็นจริงของข้อมูลและตรวจสอบได้ ด้านความรับผิดชอบต่อผู้มีส่วนได้เสีย ด้านความเป็นกลาง มีอิทธิพลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีด้านความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม พยากรณ์ได้ร้อยละ 71.10 และจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีด้านความเที่ยงธรรมและความเป็นอิสระ ด้านพฤติกรรมทางวิชาชีพ ด้านความโปร่งใส มีอิทธิพลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีด้านความถูกต้องของงบการเงิน พยากรณ์ได้ร้อยละ 61.10 อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

อภิปรายผล: คุณลักษณะที่สำคัญทางด้านจริยธรรมเกี่ยวกับความเที่ยงธรรม การปฏิบัติตนที่เป็นอิสระ และมีความโปร่งใสในการสอบบัญชีที่ดี ซึ่งช่วยให้ผู้สอบบัญชีนำไปใช้แสวงหาวิธีการตรวจสอบข้อมูลทางการเงินที่เชื่อถือได้และใช้ประกอบการพิจารณาปรับปรุงมาตรฐานทางบัญชีให้สูงขึ้นเพื่อให้เกิดการยอมรับจากผู้บริโภคและธุรกิจอย่างเป็นรูปธรรม

ข้อเสนอแนะ: ควรมีการศึกษาปัจจัยที่ส่งผลต่อการพัฒนาความคิดสร้างสรรค์สำหรับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยเพื่อพัฒนาผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีให้มีคุณภาพที่น่าเชื่อถือ เช่น ทักษะวิชาชีพ ทักษะการใช้เทคโนโลยีดิจิทัล ทักษะการวิเคราะห์ทางบัญชี และทักษะการสื่อสาร เป็นต้น

คำสำคัญ: จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี, ความน่าเชื่อถือ, คุณภาพงานสอบบัญชี

บทนำ

งานตรวจสอบบัญชีในประเทศไทย (Audit Planning) เป็นกระบวนการและหน้าที่ของผู้ประกอบวิชาชีพตรวจสอบบัญชีที่ต้องปฏิบัติให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีไทย มาตรฐานการรายงานทางการเงิน และแนวปฏิบัติทางการบัญชี เพื่อให้เกิดความมั่นใจได้ว่าการตรวจสอบนั้นมีประสิทธิภาพและเป็นระบบ ส่งผลให้เกิดความโปร่งใสและความน่าเชื่อถือทางงบการเงินของธุรกิจ ถือเป็นรากฐานสำคัญในการเปิดเผยข้อมูลของภาคธุรกิจ ซึ่งนำมาสู่การสร้างความน่าเชื่อถือให้กับผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย เช่น สถาบันทางการเงิน ผู้ถือหุ้น คู่ค้าทางธุรกิจ หน่วยงานภาครัฐ อาทิ หน่วยงานกำกับดูแล หน่วยงานจัดเก็บภาษี เป็นต้น โดยรวบรวมข้อมูลสำคัญที่ถูกต้องเป็นฐานข้อมูลทางธุรกิจเพื่อการตัดสินใจทางเศรษฐกิจระดับประเทศ ช่วยเพิ่มขีดความสามารถทางการแข่งขัน และสามารถนำไปเปรียบเทียบกับกิจการในต่างประเทศได้ (Thammasat Consulting Networking and Coaching Center, 2022) ขณะเดียวกัน การเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีที่มีความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลในระดับสูง ไม่ได้เป็นการรับประกันว่าการปฏิบัติงานตรวจสอบตามหลักเกณฑ์มาตรฐานการสอบบัญชีจะสามารถตรวจพบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง อันเป็นสาระสำคัญที่มีอยู่ได้เสมอไป ซึ่งข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอาจเกิดการทุจริตหรือข้อผิดพลาด และถือว่ามีสาระสำคัญเมื่อคาดการณ์ได้ว่ารายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงแต่ละรายการหรือทุกรายการรวมกันจะมีผลต่อการตัดสินใจทางเศรษฐกิจของผู้ใช้รายงานทางการเงินจากการใช้รายงานการเงินเหล่านั้น (The Comptroller General's Department, 2022) ดังนั้น การปฏิบัติกิจกรรมทางวิชาชีพบัญชีจึงควรยึดมั่นต่อหลักการทางจริยธรรม และมาตรฐานวิชาชีพโดยใช้ความหลักแหลมทางธุรกิจ ความเชี่ยวชาญในการใช้เทคนิคและการใช้ดุลพินิจทางวิชาชีพเพื่อบรรลุ

วัตถุประสงค์การให้บริการ และการให้คำปรึกษาที่มีความน่าเชื่อถือของผู้ที่ต้องการใช้บริการ (The Council of Professional Accountants under Royal Patronage, 2021) ซึ่งเป็นข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องสำหรับกลุ่มผู้ปฏิบัติงานและผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานที่ต้องปฏิบัติตามเมื่อรับผิดชอบงานสอบบัญชีหรืองานสอบทานงบการเงินหรืองานให้ความเชื่อมั่นอื่นหรืองานบริการเกี่ยวเนื่อง โดยปกติประกอบด้วยข้อกำหนดของประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี รวมถึงมาตรฐานเรื่องความเป็นอิสระที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี รวมทั้งข้อกำหนดของประเทศที่เข้มงวดกว่าด้วย (The Council of Professional Accountants under Royal Patronage, 2022)

นอกจากนี้ ข้อมูลที่ได้มาต้องปราศจากอคติและข้อผิดพลาดสำคัญตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ และออกโดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (Saudagaran, 2009) ซึ่งความน่าเชื่อถือคือความสามารถในการอนุมัติข้อมูลทางการเงินและการบัญชีของฝ่ายที่ได้รับประโยชน์ โดยมีข้อสงสัยน้อยที่สุด ซึ่งจะขึ้นอยู่กับความเป็นกลาง ความสามารถตรวจสอบ และข้อมูลที่นำเสนออย่างแท้จริง (Hamdallah et al., 2022) อย่างไรก็ตาม คดีที่ผิดกฎหมายและผิดศีลธรรมในสาธารณะส่วนใหญ่ที่ขัดแย้งกับผู้สอบบัญชีนั้นคือ ปัญหาที่ไม่สามารถทำความเข้าใจรายงานทางการเงินที่ยุติธรรมได้ ด้วยเหตุนี้จึงไม่สามารถนำเสนอรายงานการตรวจสอบที่เหมาะสมได้ ทำให้เพิ่มการทุจริตด้วยความรู้สึกผิดและประมาทเลินเล่อที่เรียกว่า “ช่องว่างความน่าเชื่อถือ” (Al-Qudh et al., 2023) ซึ่งความสัมพันธ์ระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้าอาจได้รับอิทธิพลจากแรงกดดันทางวัตถุ ความมุ่งมั่นทางสังคม และความสัมพันธ์ส่วนตัวที่ฝังรากลึก ทำให้ผู้ตรวจสอบบัญชีเก็บรักษาข้อมูลลูกค้าผิดพลาด ล้วนส่งผลต่อความเป็นอิสระอย่างยั่งยืนของผู้ตรวจสอบบัญชี (Bills et al., 2020; Olojede et al., 2020)

ดังนั้น สิ่งสำคัญคือ ผู้สอบบัญชีจะต้องยึดมั่นการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินและจริยธรรมทางวิชาชีพตามมาตรฐานสากล (May–Amy et al., 2020) และทำสุดนี้ แนวทางปฏิบัติด้านคุณภาพการตรวจสอบบัญชีที่ดีจะทำให้เกิดนัยสำคัญและความมั่นใจต่องบการเงินและข้อมูลที่รายงานอย่างเป็นทางการเป็นธรรมสูงขึ้น (Carp & Istrate, 2021) โดยผู้วิจัยได้ให้ความสำคัญในการศึกษาจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีและความเชื่อมั่นในงานสอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย เพื่อแสดงผลลัพธ์ที่สามารถนำไปประยุกต์ใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาผู้สอบบัญชีให้มีมาตรฐานสูงขึ้นต่อไป

วัตถุประสงค์การวิจัย

เพื่อศึกษาจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีและความน่าเชื่อถือในการสอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

การทบทวนวรรณกรรม

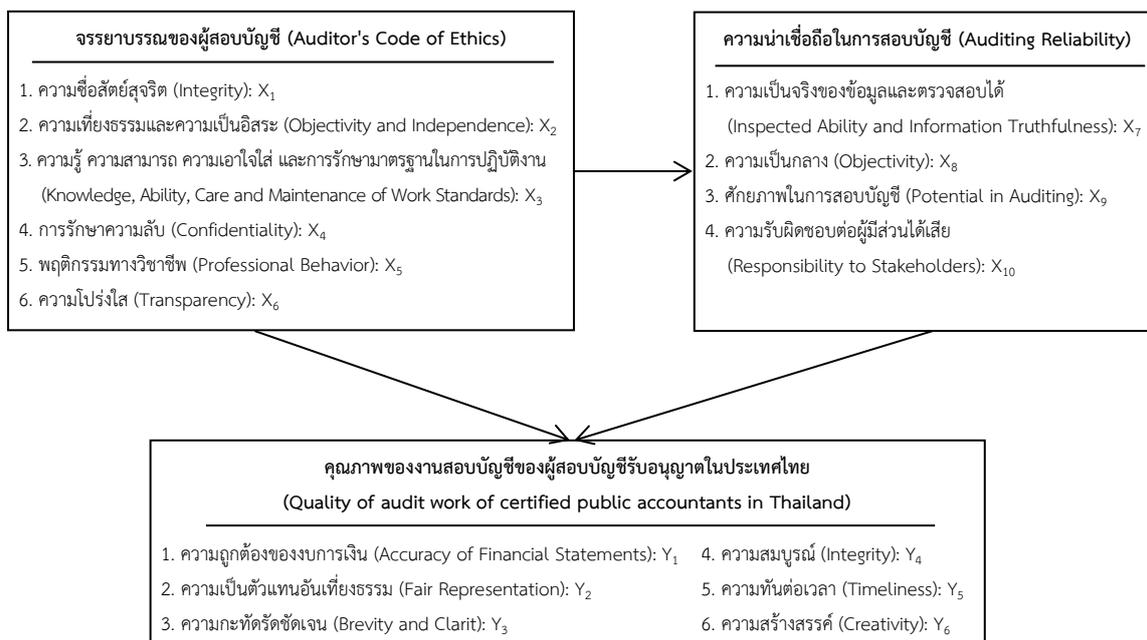
การศึกษาข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553 ตามมาตรา 47 (4) (Regulations of the Accounting Profession No. 19 on the Code of Ethics for Accounting Professionals 2010, 2010) ที่ได้ระบุไว้ ประกอบด้วย 1) ความโปร่งใส คือ ภาพลักษณ์ที่แสดงให้เห็นถึงการปฏิบัติงานตามกฎหมาย ระเบียบ มาตรฐานวิชาชีพ ไม่ปกปิดหรือบิดเบือนความจริงอันเป็นสาระสำคัญ

และติดตามตรวจสอบได้ 2) ความเป็นอิสระ คือ การปฏิบัติหน้าที่โดยปราศจากอิทธิพลของบุคคลอื่น ซึ่งความเป็นกลางหรือความเที่ยงธรรม ความเป็นอิสระ จะต้องเป็นที่ประจักษ์และเชื่อถือได้ 3) ความเที่ยงธรรม คือ การใช้ดุลยพินิจที่ปราศจากความลำเอียง อคติ ความขัดแย้งทางผลประโยชน์ และอิทธิพลของบุคคลอื่น 4) กรอบวิชาชีพบัญชี คือ หลักการ มาตรฐาน และแนวปฏิบัติของวิชาชีพบัญชี 5) ความซื่อสัตย์สุจริต คือ การประพฤติอย่างตรงไปตรงมา จริงใจ ซื่อตรงต่อวิชาชีพ ไม่คดโกง ไม่หลอกลวง ปฏิบัติงานบนหลักฐานที่เป็นจริงและเชื่อถือได้ 6) ความรู้ความสามารถ คือ การใช้ความชำนาญในการปฏิบัติวิชาชีพด้วยความเอาใจใส่อย่างเต็มความสามารถ ความเพียรพยายาม ะมัดระวัง รอบคอบ และมั่นใจได้ว่ามีผลงานทางวิชาชีพที่อยู่บนพื้นฐานของกฎเกณฑ์ มาตรฐานการปฏิบัติงานและวิชาการ 7) การรักษาความลับ คือ การไม่นำข้อมูลใดที่องค์กรไม่อนุญาตไปเปิดเผยต่อสาธารณชน หรือใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตนหรือบุคคลอื่น เว้นแต่กรณีที่เป็นการผลิตเผยแพร่ตามสิทธิหรือหน้าที่ที่กำหนดไว้ในกฎหมายหรือในฐานะผู้ประกอบการวิชาชีพ

กรอบการประเมินความน่าเชื่อถือในการสอบบัญชี (Kiatkrajai & Srichanphet, 2004) ประกอบด้วย

1) ความเป็นจริงของข้อมูลและตรวจสอบได้ ตามความเป็นจริงที่ต้องแสดง หรือควรที่จะแสดงผลลัพธ์ด้วยความเห็นพ้องต้องกัน สามารถพิสูจน์สาระสำคัญได้อย่างถูกต้อง ครบถ้วนตามความเป็นจริง แม่นยำ และไม่ผิดพลาด 2) ความเป็นอิสระและเที่ยงธรรม เป็นทัศนคติการดำเนินงานที่ต้องไม่ลำเอียง การพิจารณาข้อมูล สถานการณ์ และการแสดงผลประเมินที่เป็นจริง มีความเป็นกลาง ไม่มีผลประโยชน์ส่วนตัวและไม่อยู่ภายใต้อิทธิพลผู้อื่น 3) ศักยภาพในการสอบบัญชี ต้องรู้และเข้าใจเรื่องการตรวจสอบบัญชี สามารถนำความรู้ไปใช้เพื่อการตรวจสอบบัญชีอย่างเชื่อถือได้และเป็นที่ยอมรับ 4) จรรยาบรรณต่อผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย คือ ผู้ร่วมอาชีพ ผู้เสียหาย โดยไม่กระทำการใดที่อาจนำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ สำหรับคุณภาพของงานสอบบัญชี เป็นคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่ผู้สอบบัญชีได้แสดงความคิดเห็นต่องบการเงินในรายงานการสอบบัญชีที่มีลักษณะถูกต้อง ครบถ้วน และมีความเป็นกลาง ข้อมูลทางการเงินที่ได้รับต้องแสดงให้เห็นว่า มีการจัดบันทึกเหตุการณ์ทางการเงินที่ทันต่อเวลาในการนำไปใช้ พร้อมทั้งสามารถมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจ นำมาเปรียบเทียบและพิสูจน์ยืนยันได้ มีความเข้าใจและนำมาใช้ประโยชน์ได้ มีความสมบูรณ์ในสาระสำคัญที่เชื่อถือได้ ซึ่งผู้ให้บริการสอบบัญชีต้องมีความรู้ ความสามารถ ความชำนาญ ความเป็นมืออาชีพ เอาใจใส่ ถือประโยชน์ลูกค้าเป็นสำคัญ มีประสิทธิภาพในการตอบสนองความต้องการและความคาดหวังของลูกค้าได้อย่างรวดเร็ว (Pengjinda, 2022) ซึ่งความคิดสร้างสรรค์ทางการบัญชี เป็นกระบวนการเปลี่ยนแปลงข้อมูลทางการเงินให้เกินขีดจำกัดของบรรทัดฐานทางการบัญชีเพื่อให้เกิดภาพรวมที่ดีขึ้น โดยเน้นความสามารถ ซื่อสัตย์ เป็นอิสระ และจริยธรรม ของผู้ตรวจสอบบัญชีเพิ่มความโปร่งใสทางการเงินในบริบททางธุรกิจ (Khalil et al., 2024)

ดังนั้น การศึกษาเนื้อหาข้างต้น ผู้วิจัยนำมาสังเคราะห์สรุปได้ 3 ประเด็น รวม 16 ด้าน โดยกำหนดให้ตัวแปรอิสระ จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี 6 ด้าน ด้วยสัญลักษณ์ตัวอักษรภาษาอังกฤษ “ X_1-X_6 ” และตัวแปรอิสระความน่าเชื่อถือในการสอบบัญชี 4 ด้าน ด้วยสัญลักษณ์ตัวอักษรภาษาอังกฤษ “ X_7-X_{10} ” และคุณภาพงานสอบบัญชี 6 ด้าน เป็นตัวแปรตาม ด้วยสัญลักษณ์ตัวอักษรภาษาอังกฤษ “ Y_1-Y_6 ” แสดงกรอบแนวคิดในการวิจัยได้ดังนี้



ภาพที่ 1 กรอบแนวความคิดในการวิจัย

Figure 1. Research Conceptual Framework

การกำหนดสมมติฐานการวิจัย (Research Hypothesis: H) ดังนี้

- H_1 จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี มีอิทธิพลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีด้านความถูกต้องของงบการเงิน
- H_2 จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี มีอิทธิพลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีด้านความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม
- H_3 จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี มีอิทธิพลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีด้านความกะทัดรัดชัดเจน
- H_4 จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี มีอิทธิพลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีด้านความสมบูรณ์
- H_5 จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี มีอิทธิพลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีด้านความทันต่อเวลา
- H_6 จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี มีอิทธิพลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีด้านความสร้างสรรค์
- H_7 ความน่าเชื่อถือในการสอบบัญชี มีอิทธิพลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีด้านความถูกต้องของงบการเงิน
- H_8 ความน่าเชื่อถือในการสอบบัญชี มีอิทธิพลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีด้านความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม
- H_9 ความน่าเชื่อถือในการสอบบัญชี มีอิทธิพลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีด้านความกะทัดรัดชัดเจน
- H_{10} ความน่าเชื่อถือในการสอบบัญชี มีอิทธิพลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีด้านความสมบูรณ์
- H_{11} ความน่าเชื่อถือในการสอบบัญชี มีอิทธิพลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีด้านความทันต่อเวลา
- H_{12} ความน่าเชื่อถือในการสอบบัญชี มีอิทธิพลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีด้านความสร้างสรรค์
- H_{13} จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี มีอิทธิพลต่อความน่าเชื่อถือในการสอบบัญชี

วิธีดำเนินการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้ ดำเนินการวิจัยด้วยระเบียบวิธีวิจัยเชิงปริมาณ (Quantitative Research) ด้วยการวิจัยเชิงสำรวจ (Survey Research) ดังต่อไปนี้

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรที่ใช้ในการวิจัย คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่ยังคงปฏิบัติงานอยู่ ณ สิ้นปี พ.ศ. 2563 จำนวนทั้งสิ้น 10,481 คน (Accounting Analysis, 2020) กำหนดขนาดกลุ่มตัวอย่างโดยใช้สูตรการคำนวณของ Taro Yamane (Yamane, 1973) ที่ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 95 และยอมรับความคลาดเคลื่อนร้อยละ 5 ได้เท่ากับ 385.29 หรือเท่ากับ 385 ตัวอย่าง ทั้งนี้ เพื่อป้องกันความผิดพลาดในการศึกษาข้อมูล และสอดคล้องกับการนำไปใช้ทดสอบสมมติฐานการวิจัย ผู้วิจัยจึงกำหนดขนาดกลุ่มตัวอย่างเพิ่มขึ้นจำนวน 15 ตัวอย่าง รวมทั้งสิ้น 400 ตัวอย่าง โดยใช้วิธีกำหนดกลุ่มตัวอย่างแบบใช้ความน่าจะเป็น (Probability Sampling) ด้วยวิธีการสุ่มอย่างง่าย (Simple Random Sampling) เนื่องจากกลุ่มตัวอย่างมีขนาดไม่เกิน 1,000 คน และมีความเป็นเอกพันธ์ (Wongwanich & Wiratchai, 2003)

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือการวิจัย คือ แบบสอบถาม (Questionnaire) โดยกำหนดข้อคำถามเพื่อการแสดงความคิดเห็น จำแนกเป็นรายด้าน จำนวน 3 ด้าน ประกอบด้วย 1) จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จำนวน 18 ข้อ 2) ความน่าเชื่อถือในการสอบบัญชี จำนวน 12 ข้อ 3) คุณภาพของงานสอบบัญชี จำนวน 18 ข้อ ซึ่งมีลักษณะชนิดปลายปิดแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) 5 ระดับ กำหนดเกณฑ์การให้คะแนนความคิดเห็น 1 คะแนน เท่ากับระดับน้อยที่สุด 2 คะแนน เท่ากับระดับน้อย 3 คะแนน เท่ากับระดับปานกลาง 4 คะแนน เท่ากับระดับมาก และ 5 คะแนน เท่ากับระดับมากที่สุด (Phiboon, 2009)

การทดสอบเครื่องมือการวิจัย

ข้อมูลการพิจารณาให้คะแนนข้อคำถามในแบบสอบถามจากผู้เชี่ยวชาญ จำนวน 4 คน โดยกำหนดเกณฑ์การให้ +1 คะแนน กรณีแน่ใจว่ามีความสอดคล้องกับวัตถุประสงค์การวิจัย ให้ 0 คะแนน กรณีไม่แน่ใจว่ามีความสอดคล้องกับวัตถุประสงค์การวิจัย และให้ -1 คะแนน กรณีแน่ใจว่าไม่มีความสอดคล้องกับวัตถุประสงค์การวิจัย ซึ่งผลข้อมูลการพิจารณาให้คะแนนที่ได้นำมาตรวจสอบความตรงเชิงเนื้อหา (Content Validity) ด้วยสูตรการคำนวณหาค่าดัชนีความสอดคล้องระหว่างข้อคำถามและวัตถุประสงค์ (Item-Objective Congruence Index-IIOC) กำหนดให้ค่าดัชนีความสอดคล้องระหว่างข้อคำถามกับวัตถุประสงค์การวิจัย ตั้งแต่ 0.50-1.00 (Saiyot & Saiyot, 2000) พบว่า ทุกข้อคำถามมีค่าเท่ากับ 1.00 จากนั้นนำไปทดลองใช้กับกลุ่มประชากรที่ไม่ใช่กลุ่มตัวอย่าง จำนวน 30 คน โดยการเลือกตอบระดับความคิดเห็น นำผลข้อมูลที่ได้มาทำการตรวจสอบความเชื่อถือได้ (Reliability) ด้วยสูตรการหาค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาของครอนบาค (Cronbach's Alpha) ซึ่งควรมีค่ามากกว่า 0.70 และค่าอำนาจจำแนกรายข้อมีค่ามากกว่า 0.30 (Hair et al., 2010) พบว่า ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา มีค่าอยู่ระหว่าง 0.770 ถึง 0.978 และค่าอำนาจจำแนกรายข้อมีค่าอยู่ระหว่าง 0.545-0.965 ดังนั้น แบบสอบถามชุดนี้ มีความตรงเชิงเนื้อหาและมีความเชื่อถือได้เพียงพอ สามารถนำไปใช้เก็บรวบรวมข้อมูลต่อไป

การรวบรวมข้อมูล

ผู้วิจัย นำโปรแกรมที่เรียกว่า “กูเกิลฟอร์ม (Google Form)” ที่ให้บริการสาธารณะบนเว็บไซต์ของกูเกิล มาใช้สร้างแบบสอบถามออนไลน์ เพื่ออำนวยความสะดวกให้กับกลุ่มตัวอย่าง โดยทำการรวบรวมชื่อ

จดหมายอิเล็กทรอนิกส์ ที่เรียกว่า “อีเมล (E-mail)” ซึ่งให้บริการบนเว็บไซต์แบบสาธารณะของนิติบุคคลที่ประกอบกิจการทางบัญชีในประเทศไทย ปี พ.ศ. 2563 จำนวน 500 แห่ง ซึ่งมากกว่าจำนวนกลุ่มตัวอย่างที่กำหนดไว้ 400 คน จากนั้นทำการส่งและรับข้อมูลตอบกลับในแบบสอบถามออนไลน์ พร้อมหนังสือนำขอความอนุเคราะห์ตอบแบบสอบถามการวิจัย และทำการตรวจสอบผลการตอบกลับทุกสัปดาห์จนครบตามจำนวนที่กำหนดไว้ แล้วจึงทำการปิดโปรแกรมแบบสอบถามออนไลน์ และส่งข้อความกลับขอขอบคุณนิติบุคคลทั้งหมดเพื่อยืนยันว่าได้รวบรวมข้อมูลได้ครบถ้วนเรียบร้อยแล้ว

สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

การวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้จากความคิดเห็น ใช้สถิติเชิงอนุมาน (Inferential Statistic) ในการวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regression Analysis) ดังนี้

1. การทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร กรณีที่มีตัวแปรอิสระมากกว่า 1 ตัวแปร และตัวแปรตาม 1 ตัวแปร มีขั้นตอน ดังนี้

ขั้นตอนที่ 1 การทดสอบความสัมพันธ์ด้วยการหาค่าสถิติเมทริกซ์สหสัมพันธ์ (Correlation Matrix) โดยใช้สัญลักษณ์ r เมื่อ $-1 \leq r \leq 1$ คือ ค่าสัมประสิทธิ์ที่แสดงขนาดของความสัมพันธ์ของตัวแปร เครื่องหมายบวก (+) หรือลบ (-) จะแสดงทิศทางของความสัมพันธ์ โดยค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์จะมีพิสัยระหว่าง +1 ถึง ค่า -1 แสดงถึงความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างสมบูรณ์ ค่า 0 แสดงว่า ไม่มีความสัมพันธ์กัน และค่า -1 แสดงถึงความสัมพันธ์ผกผันอย่างสมบูรณ์ (Hair et al., 2010) และเกณฑ์การแปลความหมายระดับความสัมพันธ์ที่มีค่า r เท่ากับ 0.00 หมายถึง ไม่มีความสัมพันธ์กัน ค่าที่อยู่ระหว่าง 0.01–0.20 หมายถึง สัมพันธ์ระดับน้อยมาก 0.21–0.50 หมายถึง สัมพันธ์ระดับน้อยหรือต่ำ 0.51–0.80 หมายถึง สัมพันธ์ระดับปานกลาง และ 0.81–1.00 หมายถึง สัมพันธ์ระดับมาก (Best, 1977)

ขั้นตอนที่ 2 การทดสอบภาวะร่วมเส้นตรงพหุ โดยการหาค่าสัดส่วนความแปรปรวนในตัวแปรที่อธิบายไม่ได้ในตัวแปรอื่น ด้วยการหาค่าสถิติ Tolerance ซึ่งควรมีค่ามากกว่า 0.10 และค่า Variance Inflation Factor (VIF) ควรมีค่าน้อยกว่า 10 (Hair et al., 2014)

2. การทดสอบสมมติฐานการวิจัย ด้วยการหาค่าสถิติสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์แบบเพียร์สัน (Pearson Product Moment Correlation Coefficient) และการหาอิทธิพลของตัวแปรด้วยวิธีวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regression Analysis) กำหนดให้ “ R^2 ” แทน ค่าอำนาจในการพยากรณ์ที่ปรับแก้ “ β ” แทน ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอยของตัวแปรพยากรณ์ในรูปแบบคะแนนมาตรฐาน “B” แทน ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอยของตัวแปรพยากรณ์ในรูปแบบคะแนนดิบ “ SE_b ” แทน ค่าความคลาดเคลื่อนมาตรฐานของสัมประสิทธิ์การถดถอยของตัวแปรพยากรณ์ “ SE_{est} ” แทน ค่าความคลาดเคลื่อนมาตรฐานของการพยากรณ์ “t” แทน ค่าทดสอบความมีนัยสำคัญของค่าคงที่และสัมประสิทธิ์แต่ละตัวในสมการ และ “F” แทนค่าสถิติเอฟ โดยจะปฏิเสธสมมติฐานหลัก (H_0) เมื่อค่า p-value มีค่าน้อยกว่า 0.05 และยอมรับสมมติฐานทางเลือก (H_a) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 (Glass & Hopkins, 1984)

ผลการวิจัย

การศึกษายกรยาบรรณของผู้สอบบัญชีและความน่าเชื่อถือในการสอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย แสดงผลการวิจัยดังต่อไปนี้

1. การประเมินความสัมพันธ์ ภาวะร่วม และสัดส่วนความแปรปรวน แสดงผลการวิจัยดังตารางที่ 1 และตารางที่ 2

ตารางที่ 1 ความสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และความน่าเชื่อถือในการสอบบัญชี เมื่อคุณภาพงานสอบบัญชีเป็นตัวแปรตาม

Table 1. Relationship of independent variables to ethics of certified public accountants. and reliability in auditing When audit work quality is the dependent variable

ด้าน (ตัวแปรอิสระ) (Phase (Independent variable))	X ₁	X ₂	X ₃	X ₄	X ₅	X ₆	X ₇	X ₈	X ₉	X ₁₀
ความซื่อสัตย์ (Integrity: X ₁)	1									
ความเที่ยงธรรมและความเป็นอิสระ (Objectivity and Independence: X ₂)	0.810	1								
ความรู้ ความสามารถ ความเอาใจใส่และการรักษามาตรฐานในการปฏิบัติงาน (Knowledge, Ability, Care and Maintenance of Work Standards: X ₃)	0.366	0.461	1							
การรักษาความลับ (Confidentiality: X ₄)	0.473	0.604	0.767	1						
พฤติกรรมทางวิชาชีพ Professional Behavior: X ₅)	0.388	0.469	0.702	0.858	1					
ความโปร่งใส (Transparency: X ₆)	0.370	0.461	0.686	0.773	0.846	1				
ความเป็นจริงของข้อมูลและตรวจสอบได้ (Inspected Ability and Information Truthfulness: X ₇)	0.396	0.481	0.602	0.738	0.819	0.886	1			
ความเป็นกลาง (Objectivity: X ₈)	0.410	0.532	0.654	0.729	0.720	0.760	0.848	1		
ศักยภาพในการสอบบัญชี (Potential in Auditing: X ₉)	0.484	0.570	0.623	0.734	0.730	0.750	0.775	0.833	1	
ความรับผิดชอบต่อผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย (Responsibility to Stakeholders: X ₁₀)	0.377	0.483	0.581	0.651	0.704	0.719	0.773	0.768	0.821	1

* p<0.005

จากตารางที่ 1 พบว่า ทุกด้านที่เป็นตัวแปรอิสระ (X₁-X₁₀) มีความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร อยู่ในระดับน้อยถึงระดับมาก (r=0.366-0.886) ซึ่งแสดงถึงความสัมพันธ์ผกผันอย่างสมบูรณ์

ตารางที่ 2 ภาวะร่วมและสัดส่วนความแปรปรวนในตัวแปรอิสระจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และความน่าเชื่อถือในการสอบบัญชี เมื่อคุณภาพงานสอบบัญชีเป็นตัวแปรตาม

Table 2. Tolerance and Variance Inflation Factor of variance in the independent variable, ethics of certified public accountants. and reliability in auditing When audit work quality is the dependent variable

ตัวแปรอิสระ (Independent variable)	Tolerance	Variance Inflation Factor (VIF)
จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี (Auditor's Code of Ethics)		
ความซื่อสัตย์ (Integrity)	0.33	3.02
ความเที่ยงธรรมและความเป็นอิสระ (Objectivity and Independence)	0.26	3.79
ความรู้ ความสามารถ ความเอาใจใส่และการรักษามาตรฐานในการปฏิบัติงาน (Knowledge, Ability, Care and Maintenance of Work Standards)	0.35	2.82
การรักษาความลับ (Confidentiality)	0.17	5.94
พฤติกรรมทางวิชาชีพ (Professional Behavior)	0.16	6.22
ความโปร่งใส (Transparency)	0.15	6.50

ตารางที่ 2 (ต่อ)

Table 2. (Cont.)

ตัวแปรอิสระ (Independent variable)	Tolerance	Variance Inflation Factor (VIF)
ความน่าเชื่อถือในการสอบบัญชี (Auditing Reliability)		
ความเป็นจริงของข้อมูลและตรวจจสอบได้ (Inspected Ability and Information Truthfulness)	0.12	8.38
ความเป็นกลาง (Objectivity)	0.18	5.59
ศักยภาพในการสอบบัญชี (Potential in Auditing)	0.20	5.12
ความรับผิดชอบต่อผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย (Responsibility to Stakeholders)	0.27	3.71

จากภาพที่ 2 พบว่า ตัวแปรอิสระทุกด้านมีค่าภาวะร่วม (Tolerance) อยู่ระหว่าง 0.12–0.35 ซึ่งสูงกว่าเกณฑ์ที่กำหนดไว้ที่ต้องมากกว่า 0.1 และค่าสัดส่วนความแปรปรวน (VIF) มีค่าอยู่ระหว่าง 2.82–8.38 ซึ่งน้อยกว่า 10 แสดงว่า ตัวแปรอิสระทุกตัวแปรไม่มีความสัมพันธ์กัน

3. การทดสอบสมมติฐานการวิจัย แสดงผลการวิจัยดังนี้

จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลต่อคุณภาพงานสอบบัญชี ดังตารางที่ 3 และตารางที่ 8

ตารางที่ 3 จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีด้านความถูกต้องของงบการเงิน

Table 3. The auditor's ethics influence the quality of the audit work regarding the accuracy of the financial statements

คุณภาพงานสอบบัญชี ด้านความถูกต้องของงบการเงิน (Quality of audit work, Accuracy of Financial Statements: Y ₁)	B	SE _B	β	t	p-value
X ₁ ซื่อสัตย์สุจริต (Integrity)	0.089	0.057	0.084	1.563	0.119
X ₂ ความเที่ยงธรรม และความเป็นอิสระ (Objectivity and Independence)	0.155	0.065	0.141	2.368	0.018*
X ₃ ความรู้ ความสามารถ ความเอาใจใส่และการรักษามาตรฐานในการปฏิบัติงาน (Knowledge, Ability, Care and Maintenance of Work Standards)	0.054	0.055	0.049	0.976	0.329
X ₄ การรักษาความลับ (Confidentiality)	0.184	0.076	0.181	2.415	0.016*
X ₅ พฤติกรรมทางวิชาชีพ (Professional Behavior)	0.090	0.076	0.088	1.181	0.238
X ₆ ความโปร่งใส (Transparency)	0.395	0.063	0.383	6.308	0.000*
SE _{est} =0.590, R ² =0.611, F=105.315, p-value=0.000					

* p<0.05

จากตารางที่ 3 พบว่า จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีด้านความถูกต้องของงบการเงิน มีจำนวน 3 ด้าน ประกอบด้วย ความเที่ยงธรรม และความเป็นอิสระ (p=0.018) การรักษาความลับ (p=0.016) และความโปร่งใส (p=0.000) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 โดยมีอำนาจการพยากรณ์ ร้อยละ 61.10 (R²=0.611) สำหรับด้านซื่อสัตย์สุจริต (p=0.119) ความรู้ ความสามารถ ความเอาใจใส่และการรักษามาตรฐานในการปฏิบัติงาน (p=0.329) และพฤติกรรมทางวิชาชีพ (p=0.238) ไม่มีอิทธิพล

ตารางที่ 4 จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีด้านความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม

Table 4. The auditor's code of ethics influences the quality of the audit work in terms of fair representation

คุณภาพงานสอบบัญชี ด้านความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม (Quality of audit work, Fair Representation: Y ₂)	B	SE _b	β	t	p-value
X ₁ ซื่อสัตย์สุจริต (Integrity)	-0.032	0.054	-0.033	-0.588	0.557
X ₂ ความเที่ยงธรรม และความเป็นอิสระ (Objectivity and Independence)	0.176	0.062	0.176	2.847	0.005*
X ₃ ความรู้ ความสามารถ ความเอาใจใส่และการรักษามาตรฐานในการปฏิบัติงาน (Knowledge, Ability, Care and Maintenance of Work Standards)	0.039	0.052	0.039	0.759	0.448
X ₄ การรักษาความลับ (Confidentiality)	0.146	0.072	0.157	2.031	0.043*
X ₅ พฤติกรรมทางวิชาชีพ (Professional Behavior)	0.118	0.072	0.126	1.636	0.103
X ₆ ความโปร่งใส (Transparency)	0.377	0.059	0.401	6.375	0.000*

SE_{est}=0.557, R²=0.582, F=93.506, p-value=0.000

* p<0.05

จากตารางที่ 4 พบว่า จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีด้านความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม มีจำนวน 3 ด้าน ประกอบด้วย ความเที่ยงธรรม และความเป็นอิสระ (p=0.005) การรักษาความลับ (p=0.043) และความโปร่งใส (p=0.000) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 โดยมีอำนาจการพยากรณ์ ร้อยละ 58.20 (R²=0.582) สำหรับด้านซื่อสัตย์สุจริต (p=0.557) ความรู้ ความสามารถ ความเอาใจใส่และการรักษามาตรฐานในการปฏิบัติงาน (p=0.448) และพฤติกรรมทางวิชาชีพ (p=0.103) ไม่มีอิทธิพล

ตารางที่ 5 จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีด้านความกระชับรัดชัดเจน

Table 5. The auditor's ethics influence the quality of the audit work in terms of brevity and clarity

คุณภาพงานสอบบัญชี ด้านความกระชับรัดชัดเจน (Quality of audit work, Brevity and Clarit: Y ₃)	B	SE _b	β	t	p-value
X ₁ ซื่อสัตย์สุจริต (Integrity)	-0.130	0.061	-0.120	-2.141	0.003*
X ₂ ความเที่ยงธรรม และความเป็นอิสระ (Objectivity and Independence)	-0.005	0.070	-0.005	-0.078	0.938
X ₃ ความรู้ ความสามารถ ความเอาใจใส่และการรักษามาตรฐานในการปฏิบัติงาน (Knowledge, Ability, Care and Maintenance of Work Standards)	0.021	0.058	0.019	0.365	0.715
X ₄ การรักษาความลับ (Confidentiality)	0.142	0.081	0.138	1.755	0.080
X ₅ พฤติกรรมทางวิชาชีพ (Professional Behavior)	0.191	0.081	0.184	2.360	0.019*
X ₆ ความโปร่งใส (Transparency)	0.532	0.066	0.509	7.998	0.000*

SE_{est}=0.626, R²=0.571, F=89.518, p-value=0.000

* p<0.05

จากตารางที่ 5 พบว่า จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีด้านความกระชับรัดชัดเจน มีจำนวน 3 ด้าน ประกอบด้วยด้าน ซื่อสัตย์สุจริต (p=0.003) พฤติกรรมทางวิชาชีพ (p=0.019) และความโปร่งใส (p=0.000) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 โดยมีอำนาจการพยากรณ์ ร้อยละ 57.10 (R²=0.571) สำหรับด้านความเที่ยงธรรม และความเป็นอิสระ (p=0.938) ความรู้ ความสามารถ ความเอาใจใส่และการรักษามาตรฐานในการปฏิบัติงาน (p=0.715) และการรักษาความลับ (p=0.080) ไม่มีอิทธิพล

ตารางที่ 6 จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีด้านความสมบูรณ์

Table 6. The auditor's ethics influence the quality of the audit work in terms of integrity

คุณภาพงานสอบบัญชี ด้านความสมบูรณ์ (Quality of audit work, Integrity: Y_4)	B	SE _b	β	t	p-value
X ₁ ซื่อสัตย์สุจริต (Integrity)	0.068	0.059	0.065	1.152	0.250
X ₂ ความเที่ยงธรรม และความเป็นอิสระ (Objectivity and Independence)	-0.013	0.068	-0.012	-0.198	0.843
X ₃ ความรู้ ความสามารถ ความเอาใจใส่และการรักษามาตรฐานในการปฏิบัติงาน (Knowledge, Ability, Care and Maintenance of Work Standards)	0.088	0.057	0.081	1.531	0.127
X ₄ การรักษาความลับ (Confidentiality)	0.062	0.079	0.061	0.781	0.432
X ₅ พฤติกรรมทางวิชาชีพ (Professional Behavior)	0.202	0.079	0.200	2.552	0.011*
X ₆ ความโปร่งใส (Transparency)	0.454	0.065	0.446	6.987	0.000*

SE_{est}=0.613, R²=0.569, F=88.800, p-value=0.000

* p<0.05

จากตารางที่ 6 พบว่า จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีด้านความสมบูรณ์ มีจำนวน 2 ด้าน ประกอบด้วย พฤติกรรมทางวิชาชีพ (p=0.011) และความโปร่งใส (p=0.000) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 โดยมีอำนาจการพยากรณ์ ร้อยละ 56.90 (R²=0.569) สำหรับด้านซื่อสัตย์สุจริต (p=0.250) ความเที่ยงธรรม และความเป็นอิสระ (p=0.843) ความรู้ ความสามารถ ความเอาใจใส่และการรักษามาตรฐานในการปฏิบัติงาน (p=0.127) และการรักษาความลับ (p=0.432) ไม่มีอิทธิพล

ตารางที่ 7 จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีด้านความทันต่อเวลา

Table 7. The auditor's ethics influence the quality of the audit work in terms of timeliness

คุณภาพงานสอบบัญชี ด้านความทันต่อเวลา (Quality of audit work, Timeliness: Y_5)	B	SE _b	β	t	p-value
X ₁ ซื่อสัตย์สุจริต (Integrity)	0.008	0.063	0.007	0.125	0.901
X ₂ ความเที่ยงธรรม และความเป็นอิสระ (Objectivity and Independence)	-0.003	0.072	-0.002	-0.039	0.969
X ₃ ความรู้ ความสามารถ ความเอาใจใส่และการรักษามาตรฐานในการปฏิบัติงาน (Knowledge, Ability, Care and Maintenance of Work Standards)	0.187	0.060	0.163	3.096	0.002*
X ₄ การรักษาความลับ (Confidentiality)	-0.129	0.084	-0.121	-1.542	0.124
X ₅ พฤติกรรมทางวิชาชีพ (Professional Behavior)	0.351	0.084	0.328	4.191	0.000*
X ₆ ความโปร่งใส (Transparency)	0.468	0.069	0.435	6.816	0.000*

SE_{est}=0.647, R²=0.568, F=88.583, p-value=0.000

* p<0.05

จากตารางที่ 7 พบว่า จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีด้านความทันต่อเวลา มีจำนวน 3 ด้าน ประกอบด้วย ความรู้ ความสามารถ ความเอาใจใส่และการรักษามาตรฐานในการปฏิบัติงาน (p=0.002) พฤติกรรมทางวิชาชีพ (p=0.000) และความโปร่งใส (p=0.000) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 โดยมีอำนาจการพยากรณ์ ร้อยละ 56.80 (R²=0.568) สำหรับด้านซื่อสัตย์สุจริต (p=0.901) ความเที่ยงธรรม และความเป็นอิสระ (p=0.969) และการรักษาความลับ (p=0.124) ไม่มีอิทธิพล

ตารางที่ 8 จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีด้านความสร้างสรรค์

Table 8. The auditor's code of ethics influences the quality of creative audit work

คุณภาพงานสอบบัญชี ด้านความสร้างสรรค์ (Quality of audit work, Creativity: Y_6)	B	SE _b	β	t	p-value
X ₁ ซื่อสัตย์สุจริต (Integrity)	0.110	0.067	0.100	1.639	0.102
X ₂ ความเที่ยงธรรม และความเป็นอิสระ (Objectivity and Independence)	-0.50	0.077	-0.045	-0.657	0.511
X ₃ ความรู้ ความสามารถ ความเอาใจใส่และการรักษามาตรฐานในการปฏิบัติงาน (Knowledge, Ability, Care and Maintenance of Work Standards)	0.187	0.065	0.166	2.898	0.004*
X ₄ การรักษาความลับ (Confidentiality)	-0.065	0.089	-0.062	-0.731	0.465
X ₅ พฤติกรรมทางวิชาชีพ (Professional Behavior)	0.275	0.089	0.262	3.078	0.002*
X ₆ ความโปร่งใส (Transparency)	0.395	0.073	0.373	5.384	0.000*
SE _{est} =0.692, R ² =0.492, F=65.313, p-value=0.000					

* p<0.05

จากตารางที่ 8 พบว่า จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีด้านความสร้างสรรค์ มีจำนวน 3 ด้าน ประกอบด้วย ความรู้ ความสามารถ ความเอาใจใส่และการรักษามาตรฐานในการปฏิบัติงาน (p=0.004) พฤติกรรมทางวิชาชีพ (p=0.002) และความโปร่งใส (p=0.000) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 โดยมีอำนาจการพยากรณ์ ร้อยละ 49.20 (R²=0.492) สำหรับด้านซื่อสัตย์สุจริต (p=0.102) ความเที่ยงธรรม และความเป็นอิสระ (p=0.511) และการรักษาความลับ (p=0.465) ไม่มีอิทธิพล

ความน่าเชื่อถือในการสอบบัญชีมีอิทธิพลต่อคุณภาพงานสอบบัญชี ดังตารางที่ 9 และตารางที่ 14

ตารางที่ 9 ความน่าเชื่อถือในการสอบบัญชีมีอิทธิพลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีด้านความถูกต้องของงบการเงิน

Table 9. Auditing reliability influences audit quality in terms of accuracy of financial statements

คุณภาพงานสอบบัญชี ด้านความถูกต้องของงบการเงิน (Quality of audit work, Accuracy of Financial Statements: Y_7)	B	SE _b	β	t	p-value
X ₇ ความเป็นจริงของข้อมูลและตรวจสอบได้ (Inspected Ability and Information Truthfulness)	0.256	0.060	0.227	4.285	0.000*
X ₈ ความเป็นกลาง (Objectivity)	0.063	0.069	0.053	0.915	0.361
X ₉ ศักยภาพในการสอบบัญชี (Potential in Auditing)	0.219	0.062	0.196	3.544	0.000*
X ₁₀ ความรับผิดชอบต่อผู้มีส่วนได้เสีย (Responsibility to Stakeholders)	0.481	0.054	0.442	8.885	0.000*
SE _{est} =0.495, R ² =0.726, F=264.771, p-value=0.000					

* p<0.05

จากตารางที่ 9 พบว่า ความน่าเชื่อถือในการสอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีด้านความถูกต้องของงบการเงิน มีจำนวน 3 ด้าน ประกอบด้วย ความเป็นจริงของข้อมูลและตรวจสอบได้, ศักยภาพในการสอบบัญชี และความรับผิดชอบต่อผู้มีส่วนได้เสีย (p=0.000) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 โดยมีอำนาจการพยากรณ์ ร้อยละ 72.60 (R²=0.726) สำหรับด้านความเป็นกลาง (p=0.362) ไม่มีอิทธิพล

ตารางที่ 10 ความน่าเชื่อถือในการสอบบัญชีมีอิทธิพลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีด้านความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม

Table 10. Auditing reliability influences audit quality in terms of fairness and representation

คุณภาพงานสอบบัญชี ด้านความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม (Quality of audit work, Fair Representation: Y ₂)	B	SE _b	β	t	p-value
X ₇ ความเป็นจริงของข้อมูลและตรวจสอบได้ (Inspected Ability and Information Truthfulness)	0.413	0.055	0.403	7.470	0.000*
X ₈ ความเป็นกลาง (Objectivity)	0.125	0.064	0.116	1.962	0.050*
X ₉ ศักยภาพในการสอบบัญชี (Potential in Auditing)	0.092	0.057	0.090	1.606	0.109
X ₁₀ ความรับผิดชอบต่อผู้มีส่วนได้เสีย (Responsibility to Stakeholders)	0.303	0.050	0.305	6.048	0.000*
SE _{est} =0.458, R ² =0.717, F=253.595, p-value=0.000					

* p<0.05

จากตารางที่ 10 พบว่า ความน่าเชื่อถือในการสอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีด้านความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม มีจำนวน 3 ด้าน ประกอบด้วย ความเป็นจริงของข้อมูลและตรวจสอบได้, ความรับผิดชอบต่อผู้มีส่วนได้เสีย (p=0.000) และความเป็นกลาง (p=0.050) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 โดยมีอำนาจการพยากรณ์ ร้อยละ 71.10 (R²=0.717) สำหรับด้านศักยภาพในการสอบบัญชี (p=0.109) ไม่มีอิทธิพล

ตารางที่ 11 ความน่าเชื่อถือในการสอบบัญชีมีอิทธิพลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีด้านความกะทัดรัดชัดเจน

Table 11. Auditing reliability influences audit quality in terms of brevity and clarity

คุณภาพงานสอบบัญชี ด้านความกะทัดรัดชัดเจน (Quality of audit work, Brevity and Clarity: Y ₃)	B	SE _b	β	t	p-value
X ₇ ความเป็นจริงของข้อมูลและตรวจสอบได้ (Inspected Ability and Information Truthfulness)	0.782	0.073	0.686	10.661	0.000*
X ₈ ความเป็นกลาง (Objectivity)	0.057	0.085	0.048	0.674	0.501
X ₉ ศักยภาพในการสอบบัญชี (Potential in Auditing)	0.141	0.076	0.124	1.856	0.064
X ₁₀ ความรับผิดชอบต่อผู้มีส่วนได้เสีย (Responsibility to Stakeholders)	-0.075	0.066	-0.068	-1.129	0.260
SE _{est} =0.608, R ² =0.596, F=148.2505, p-value=0.000					

* p<0.05

จากตารางที่ 11 พบว่า ความน่าเชื่อถือในการสอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีด้านความกะทัดรัดชัดเจน มีจำนวน 1 ด้าน ประกอบด้วย ความเป็นจริงของข้อมูลและตรวจสอบได้ (p=0.000) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 โดยมีอำนาจการพยากรณ์ ร้อยละ 59.60 (R²=0.596) สำหรับด้านความเป็นกลาง (p=0.501) ศักยภาพในการสอบบัญชี (p=0.064) และความรับผิดชอบต่อผู้มีส่วนได้เสีย (p=0.260) ไม่มีอิทธิพล

ตารางที่ 12 ความน่าเชื่อถือในการสอบบัญชีมีอิทธิพลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีด้านความสมบูรณ์

Table 12. Auditing reliability influences audit quality in terms of integrity

คุณภาพงานสอบบัญชี ด้านความสมบูรณ์ (Quality of audit work, Integrity: Y ₄)	B	SE _b	β	t	p-value
X ₇ ความเป็นจริงของข้อมูลและตรวจสอบได้ (Inspected Ability and Information Truthfulness)	0.655	0.070	0.589	9.350	0.000*
X ₈ ความเป็นกลาง (Objectivity)	0.087	0.081	0.074	1.072	0.284
X ₉ ศักยภาพในการสอบบัญชี (Potential in Auditing)	0.239	0.072	0.217	3.299	0.001*
X ₁₀ ความรับผิดชอบต่อผู้มีส่วนได้เสีย (Responsibility to Stakeholders)	-0.066	0.064	-0.062	-1.045	0.987
SE _{est} =0.580, R ² =0.613, F=159.045, p-value=0.000					

* p<0.05

จากตารางที่ 12 พบว่า ความน่าเชื่อถือในการสอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีด้านความสมบูรณ์ มีจำนวน 2 ด้าน ประกอบด้วย ความเป็นจริงของข้อมูลและตรวจสอบได้ ($p=0.000$) และศักยภาพในการสอบบัญชี ($p=0.001$) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 โดยมีอำนาจการพยากรณ์ ร้อยละ 61.30 ($R^2=0.613$) สำหรับด้านความเป็นกลาง ($p=0.284$) และความรับผิดชอบต่อผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย ($p=0.987$) ไม่มีอิทธิพล

ตารางที่ 13 ความน่าเชื่อถือในการสอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีด้านความทันต่อเวลา

Table 13. Auditing reliability influences audit quality in terms of timeliness

คุณภาพงานสอบบัญชี ด้านความทันต่อเวลา (Quality of audit work, Timeliness: Y_2)	B	SE _b	β	t	p-value
X ₇ ความเป็นจริงของข้อมูลและตรวจสอบได้ (Inspected Ability and Information Truthfulness)	0.667	0.076	0.568	8.810	0.000*
X ₈ ความเป็นกลาง (Objectivity)	0.158	0.087	0.128	1.813	0.071
X ₉ ศักยภาพในการสอบบัญชี (Potential in Auditing)	0.041	0.078	0.035	0.525	0.600
X ₁₀ ความรับผิดชอบต่อผู้มีส่วนได้เสีย (Responsibility to Stakeholders)	0.090	0.069	0.079	1.309	0.191
SE _{est} =0.627, $r^2=0.595$, F=147.403, p-value=0.000					

* $p<0.05$

จากตารางที่ 13 พบว่า ความน่าเชื่อถือในการสอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีด้านความทันต่อเวลา มีจำนวน 1 ด้าน คือ ความเป็นจริงของข้อมูลและตรวจสอบได้ ($p=0.000$) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 โดยมีอำนาจการพยากรณ์ ร้อยละ 59.50 ($R^2=0.595$) สำหรับด้านความเป็นกลาง ($p=0.071$) ศักยภาพในการสอบบัญชี ($p=0.600$) และความรับผิดชอบต่อผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย ($p=0.191$) ไม่มีอิทธิพล

ตารางที่ 14 ความน่าเชื่อถือในการสอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีด้านความสร้างสรรค์

Table 14. Auditing reliability influences the quality of creative audit work

คุณภาพงานสอบบัญชี ด้านความกระชับชัดเจน (Quality of audit work, Brevity and Clarit: Y_3)	B	SE _b	β	t	p-value
X ₇ ความเป็นจริงของข้อมูลและตรวจสอบได้ (Inspected Ability and Information Truthfulness)	0.583	0.082	0.505	7.139	0.000*
X ₈ ความเป็นกลาง (Objectivity)	0.143	0.094	0.118	1.522	0.129
X ₉ ศักยภาพในการสอบบัญชี (Potential in Auditing)	0.149	0.084	0.130	1.765	0.078
X ₁₀ ความรับผิดชอบต่อผู้มีส่วนได้เสีย (Responsibility to Stakeholders)	0.004	0.074	0.003	0.048	0.962
SE _{est} =0.677, $R^2=0.513$, F=106.072, p-value=0.000					

* $p<0.05$

จากตารางที่ 14 พบว่า ความน่าเชื่อถือในการสอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีด้านความสร้างสรรค์ มีจำนวน 1 ด้าน คือ ความเป็นจริงของข้อมูลและตรวจสอบได้ ($p=0.000$) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 โดยมีอำนาจการพยากรณ์ ร้อยละ 51.30 ($R^2=0.513$) สำหรับด้านความเป็นกลาง ($p=0.129$) ศักยภาพในการสอบบัญชี ($p=0.078$) และความรับผิดชอบต่อผู้มีส่วนได้เสีย ($p=0.962$) ไม่มีอิทธิพล

จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อความน่าเชื่อถือในการสอบบัญชี ดังตารางที่ 15

ตารางที่ 15 จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลต่อความน่าเชื่อถือในการสอบบัญชี

Table 15. The auditor's code of ethics influences the reliability of the audit

ความน่าเชื่อถือในการสอบบัญชี (Auditing Reliability: X_7-X_{10})	B	SE _b	β	t	p-value
X ₁ ซื่อสัตย์สุจริต (Integrity)	-0.001	0.036	-0.001	-0.024	0.981
X ₂ ความเที่ยงธรรม และความเป็นอิสระ (Objectivity and Independence)	0.152	0.041	0.169	3.663	0.000*
X ₃ ความรู้ ความสามารถ ความเอาใจใส่และการรักษามาตรฐานในการปฏิบัติงาน (Knowledge, Ability, Care and Maintenance of Work Standards)	0.037	0.035	0.041	1.062	0.289
X ₄ การรักษาความลับ (Confidentiality)	0.052	0.048	0.062	1.069	0.286
X ₅ พฤติกรรมทางวิชาชีพ (Professional Behavior)	0.179	0.048	0.214	3.711	0.000*
X ₆ ความโปร่งใส (Transparency)	0.430	0.040	0.509	10.850	0.000*

SE_{est}=0.373, R²=0.767, F=219.907, p-value=0.000

* p<0.05

จากตารางที่ 15 พบว่า จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลต่อความน่าเชื่อถือในการสอบบัญชี มีจำนวน 3 ด้าน ประกอบด้วย ความเที่ยงธรรม และความเป็นอิสระ, พฤติกรรมทางวิชาชีพ และความโปร่งใส (p=0.000) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 โดยมีอำนาจการพยากรณ์ ร้อยละ 76.70 (R²=0.767) สำหรับด้านซื่อสัตย์สุจริต (p=0.981) ความรู้ ความสามารถ ความเอาใจใส่และการรักษามาตรฐานในการปฏิบัติงาน (p=0.289) และการรักษาความลับ (p=0.286) ไม่มีอิทธิพล

อภิปรายผล

คุณลักษณะที่สำคัญของปัจจัยทางจริยธรรมที่เกี่ยวข้องกับความเที่ยงธรรมและความเป็นอิสระในการสอบบัญชีในการสอบบัญชี พฤติกรรมทางวิชาชีพ ความโปร่งใส และความรับผิดชอบต่อผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย มีอิทธิพลและสามารถพยากรณ์คุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีได้ ซึ่งแสดงให้เห็นถึงการดำเนินงานของผู้สอบบัญชีที่ต้องดำเนินไปในทางที่เป็นธรรม สุจริต ถูกต้อง เป็นกลางและไม่ปิดบังข้อมูล เนื่องจากผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบต่อผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการตรวจสอบและรายงานผลการสอบบัญชีที่มีคุณภาพและเชื่อถือได้มากขึ้น ทั้งนี้ การประเมินปัจจัยเหล่านี้ เป็นไปตามสถานการณ์ เงื่อนไขและบริบทที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างต่อเนื่อง ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องใช้ทักษะและความพยายามที่จะทำให้งานสอบบัญชีสามารถตรวจพบข้อบกพร่องหรือความผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้นได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น จำเป็นต้องมีจรรยาบรรณที่ดีเพื่อช่วยรักษามาตรฐานงานสอบบัญชีและทำให้มั่นใจได้ว่าวงการเงินที่ได้รับการสอบบัญชีมีความถูกต้องและน่าเชื่อถือ สามารถคาดคะเนได้อย่างมีเหตุผล แสดงข้อมูลที่ชัดเจนข้อเท็จจริงเหล่านั้น ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้วงการเงินจากการใช้ข้อมูลในวงการเงิน การใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับสาระสำคัญที่เป็นไปตามสถานการณ์แวดล้อม ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความต้องการข้อมูลทางการเงินของผู้ใช้วงการเงิน และขนาดหรือลักษณะของการแสดงข้อมูลที่ชัดเจนข้อเท็จจริงหรือทั้งปัจจัยประกอบกันมีผลกระทบต่อการใช้ดุลยพินิจ (The Council of Professional Accountants under Royal Patronage, 2022) ดังที่ Khalil et al. (2024) ได้กล่าวถึงความคิดสร้างสรรค์ทางการบัญชีคือกระบวนการเปลี่ยนแปลงข้อมูลทางการเงินให้เกินขีดจำกัดของบรรทัดฐานทางการบัญชีเพื่อให้เกิดภาพรวมเกี่ยวกับสถานะทางการเงินและผลการดำเนินงานของบริษัทที่ดีขึ้น โดยเน้นที่ความสามารถ ความซื่อสัตย์ ความเป็นอิสระ และจริยธรรม

ของผู้ตรวจสอบบัญชีที่สามารถเพิ่มความโปร่งใสทางการในบริบททางธุรกิจ และ Rezaei et al. (2024) กล่าวถึงโครงสร้างของคุณภาพการตรวจสอบบัญชีพิจารณาจากผลกระทบของจริยธรรมวิชาชีพการตรวจสอบบัญชีและบทบาทการควบคุมวัฒนธรรมขององค์กร

นอกจากนี้ ความน่าเชื่อถือในการสอบบัญชี ยังได้รับอิทธิพลจากจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี ด้านความเที่ยงธรรม และความเป็นอิสระ ด้านพฤติกรรมทางวิชาชีพ และด้านความโปร่งใส ซึ่งอาจกล่าวได้ว่าอิทธิพลของปัจจัยทางจรรยาบรรณที่ดีส่งผลให้ผู้สอบบัญชีมีพฤติกรรมทางวิชาชีพที่เป็นอิสระ มีความเที่ยงธรรม และโปร่งใส ซึ่งเกี่ยวข้องกับความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลในบริบทของการตรวจสอบงบการเงินของผู้สอบบัญชีตามประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีด้วยความรู้ ความสามารถ และความรับผิดชอบอย่างอิสระ The Council of Professional Accountants under Royal Patronage, 2022) โดยผลลัพธ์ของ Sinaga et al. (2024) บ่งชี้ว่า ความเป็นอิสระ ซื่อสัตย์ เป็นมืออาชีพ เป็นกลาง และจริยธรรมมีอิทธิพลในเชิงบวกต่อการป้องกันการทุจริต สามารถบรรเทาอิทธิพลของความเป็นอิสระและความเป็นมืออาชีพต่อการป้องกันการทุจริตได้ ซึ่งนัยสำคัญของการค้นพบคือ มีแนวโน้มเพิ่มประสิทธิภาพในการป้องกันการทุจริตที่สูงขึ้น และ Ngesti and Djamil (2024) ได้กล่าวถึงจรรยาบรรณของผู้ตรวจสอบบัญชีที่มีความสำคัญเป็นอย่างยิ่งในการรักษาความซื่อสัตย์และความเป็นมืออาชีพในการทำงานที่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานทางจริยธรรมที่เข้มงวด รวมถึงความเป็นอิสระ ความซื่อสัตย์ และดุลยพินิจในการปฏิบัติหน้าที่ของตนเอง เนื่องจากการละเมิดจริยธรรมส่งผลให้เกิดการลงโทษอย่างร้ายแรงและเกิดความเสียหายต่อชื่อเสียงของผู้ตรวจสอบบัญชี

ข้อเสนอแนะ

ข้อเสนอแนะจากผลการวิจัย

ผลการวิจัยนี้ พบว่า จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีและความน่าเชื่อถือในการสอบบัญชีมีอิทธิพลต่อคุณภาพงานบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความสร้างสรรค์น้อย ดังนั้น ควรมีการสร้างวัฒนธรรมขององค์กรที่ส่งเสริมความคิดสร้างสรรค์ด้วยการจัดหลักสูตรการฝึกอบรมที่เน้นการพัฒนาความคิดสร้างสรรค์ในงานสอบบัญชีร่วมกับกิจกรรมที่ใช้เทคนิคการระดมความคิด การคิดเชิงออกแบบ การแก้ปัญหาเชิงสร้างสรรค์ การใช้แผนผังความคิด เพื่อให้เกิดการกระตุ้นทางความคิดจากการเรียนรู้และสามารถนำไปใช้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีได้อย่างมีคุณภาพ

ข้อเสนอแนะในการวิจัยครั้งต่อไป

ควรมีการศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้ตรวจสอบบัญชีในประเทศไทย เช่น ปัจจัยด้านทักษะวิชาชีพ ทักษะการใช้เทคโนโลยีเป็นเครื่องมือการทำงานบัญชี ทักษะการสื่อสารและการวิเคราะห์ข้อมูล เป็นต้น โดยดำเนินการวิจัยด้วยระเบียบวิธีวิจัยแบบผสมวิธีทั้งการวิจัยเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพ เพื่อนำมาซึ่งข้อมูลที่สามารถใช้เป็นข้อเสนอแนะแนวทางการพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชีให้มีความน่าเชื่อถือและการตรวจสอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพ รวมทั้งใช้เป็นฐานข้อมูลการพัฒนานโยบายและการอบรมผู้ตรวจสอบบัญชีในอนาคต

เอกสารอ้างอิง

- Accounting Analysis. (2020). *In 2020, has the number of CPAs increased? : Comparing the number of legal entities and auditors*. <https://www.accounting-analysis.com/2563-cpa/#:~:text=.,> จำนวนผู้สอบบัญชีรับอนุญาต%20(ประเทศไทย)%ที่ยังคง.,
- Al-Qudah, A. A., Hamdan, A., Al-Okaily, M., & Alhaddad, L. (2023). The impact of green lending on credit risk: Evidence from UAE's banks. *Environmental Science and Pollution Research*, *30*(22), 61381–61393.
- Best, J. W. (1977). *Research in Education* (3rd ed.). Prentice Hall.
- Bills, K. L., Cobabe, M., Pittman, J., & Stein, S. E. (2020). To share or not to share: The importance of peer firm similarity to auditor choice. *Accounting, Organizations and Society*, *83*, 101115. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2020.101115>
- Carp, M., & Istrate, C. (2021). Audit quality under influences of audit firm and auditee characteristics: evidence from the Romanian regulated market. *Sustainability*, *13*(12), 6924. <https://doi.org/10.3390/su13126924>
- Glass, G. V., & Hopkins, K. D. (1984). *Statistical methods in education and psychology* (2nd ed.). Prentice-Hall.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J. & Anderson, R. E. (2010). *Multivariate data analysis* (7th ed.). Pearson Education.
- Hair, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C. M., & Sarstedt, M. (2014). *A Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling*. Sage.
- Hamdallah, M. E., Al-N'eimat, S., Srouji, A. F., Al-Okaily, M., & Albitar, K. (2022). The effect of apparent and intellectual sustainability independence on the credibility gap of the accounting information. *Sustainability*, *14*(21), 14259.
- Khalil, M. T., Ahmad, N., & Nafees, B. (2024). Impact of Auditors' Attributes on the Identification of Creative Accounting Practices in Pakistan. *Contemporary Issues in Social Sciences and Management Practices*, *3*(1), 27–41. <https://doi.org/10.61503/cissmp.v3i1.108>
- Kiatkrajai, M., & Srichanphet, S. (2004). *Accounting Theory* (10th ed., Revised edition). TPN Place.
- May-Amy, Y. C., Han-Rashwin, L. Y., & Carter, S. (2020). Antecedents of company secretaries' behaviour and their relationship and effect on intended whistleblowing. *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*, *20*(5), 837–861. DOI 10.1108/CG-10-2019-0308
- Ngesti, M., & Djamil, N. (2024). Government Auditors' Capabilities to Detect Fraud and The Factors that Influence Them. *In JEBA: International Journal of Economics, Business and Accounting*, *2*(1), 59–75. <https://doi.org/10.5281/zenodo.10802822>
- Olojede, P., Erin, O., Asiriwa, O., & Usman, M. (2020). Audit expectation gap: an empirical analysis. *Future Business Journal*, *6*, 1–12. <https://doi.org/10.1186/s43093-020-00016-x>

- Pengjinda, S. (2022). Professionalism and Quality of Audit Services Affecting Service Decision Process for Selecting Audit Firms of Public Company Limited. *Rajapark Journal*, 16(46), 356–373.
- Phiboon, S. (2009). *Training documents for research and academic development courses*. Sukhothai Thammathirat Open University.
- Regulations of the Accounting Profession No. 19 on the Code of Ethics for Accounting Professionals 2010. (2010, November 3). *Royal Gazette*. Volume 127, special section 127 D, pages 68–74.
- Rezaei, M., Fallah, R., Maranjory, M., & Rostami Mazoee, N. (2024). Provide a structural model of audit quality based on the impact of auditing professional ethics and the moderating role of organizational culture. *International Journal of Nonlinear Analysis and Applications*, 15(2), 285–299. 10.22075/IJNAA.2022.28947.4029
- Saiyot, L., & Saiyot, A. (2000). *Learning Assessment Techniques* (2nd ed.). Suwiryayan.
- Saudagaran, S. M. (2009). *International accounting: A user perspective*. CCH.
- Sinaga, I. R., Sondakh, J. J., & Warongan, J. D. (2024). The influence of independence, integrity, professionalism, and objectivity on fraud prevention in auditors with auditor ethics as a moderating variable: Empirical study at the Representative Office of the Supreme Audit Agency in North Sulawesi Province. *The Contrarian: Finance, Accounting, and Business Research*, 3(1), 41–52. <https://doi.org/10.58784/cfabr.135>
- Thammasat Consulting Networking and Coaching Center. (2022). *Complete Report (Executive Summary Report) Project to encourage relevant stakeholders to see the value of auditing work*. <https://www.sec.or.th/TH/Documents/Seminars/seminar-021265-03.pdf>
- The Comptroller General's Department. (2022). *Auditor's report and financial report Office of the Auditor General of the Soil Planning For the year ending 30 September 2023*. State Audit Office of the Kingdom of Thailand. <https://www.audit.go.th/sites/default/files/document/รายงานของผู้สอบบัญชีและรายงานการเงิน%2030%20กย%2066.pdf>
- The Council of Professional Accountants under Royal Patronage. (2021). *Amendments to the Professional Standards for Auditing to be in line with the amendments to the Code of Ethics for Accountants. Auditing Standards 2022*. [https://acpro-std.tf.ac.or.th/test_std/uploads/files/TSA/มาตรฐานการสอบบัญชี%20\(ประกาศ\)/2565_ConformingIESBA.pdf](https://acpro-std.tf.ac.or.th/test_std/uploads/files/TSA/มาตรฐานการสอบบัญชี%20(ประกาศ)/2565_ConformingIESBA.pdf)
- The Council of Professional Accountants under Royal Patronage. (2022). *Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants Including International Independence Standards 2022 edition*. International Federation of Accountants.
- Wongwanich, S., & Wiratchai, N. (2003). *Guidelines for thesis counseling*. Chulalongkorn University.
- Yamane, T. (1973). *Statistics: an introductory analysis* (2nd ed.). Harper & Row.