

# การเปรียบเทียบคุณลักษณะหลักฐานการสอบบัญชีที่ดีและคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

## Comparison of Good Audit Evidence Characteristics and Audit Quality of Certified Public Accountants in Thailand

ทิพวรรณ ศิริมาตร<sup>1</sup>, อัครเดช ฉวีรักษ์<sup>2</sup> พรพรรณ มุสิก<sup>3</sup>

Tippawan Sirimatr<sup>1</sup>, Aukkaradej Chaveerug<sup>2</sup> Pornpun Musig<sup>3</sup>

### บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อเปรียบเทียบคุณลักษณะหลักฐานการสอบบัญชีที่ดีและคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยที่มี ประสบการณ์ในการสอบบัญชี และจำนวนชั่วโมง การเข้าร่วมอบรม และสัมมนาที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีแตกต่างกัน โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือ ในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จำนวน 131 คน สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล ได้แก่ การวิเคราะห์ความแปรปรวน (Analysis of Variance : ANOVA) ผลการวิจัยพบว่า 1) ผู้สอบบัญชี รับอนุญาต ที่มีจำนวนการเข้าร่วมอบรมและสัมมนาที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีแตกต่างกัน มีความคิดเห็น ด้วยเกี่ยวกับการมีคุณลักษณะหลักฐานการสอบบัญชีที่ดีโดยรวม แตกต่างกัน และ 2) ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่มีประสบการณ์ในการสอบบัญชีแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วย เกี่ยวกับการมีคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม แตกต่างกัน

**คำสำคัญ :** คุณลักษณะหลักฐานการสอบบัญชีที่ดี, คุณภาพการสอบบัญชี, ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

### Abstract

This research study has the objective of comparing good audit evidence characteristics and the audit quality of the certified public accountants in Thailand who have difference experience and difference number of time attended training and seminar about auditing performance. A questionnaire for data collection from 131 certified public accountants in Thailand was used. Statistic tool use for data analysis were analysis of variance (ANOVA)

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

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

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

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

the results revealed that 1) The certified public accountants who have different numbers of time attending the training and seminar about auditing have agreed differently on having good audit evidence characteristics, and 2) The certified public accountants, who have different experiences on auditing performance agreed differently on having auditing quality.

**Keywords :** Good Audit Evidence Characteristic, Audit Quality, Certified Public Accountants in Thailand

## บทนำ

ธุรกิจในประเทศไทยได้ขยายตัวอย่างรวดเร็วและมีการแข่งขันกันอย่างรุนแรง ทั้งด้านการค้า และการลงทุน นอกจากนี้ การเปลี่ยนแปลงของปัจจัยทางเศรษฐกิจได้เพิ่มความละเอียด และสลับซับซ้อนมากขึ้นเทคโนโลยี มีการพัฒนาสูงขึ้นเรื่อย ๆ อีกทั้งมีการเปลี่ยนแปลงในสภาพเศรษฐกิจทางการเงินของประเทศทำให้ธุรกิจต่าง ๆ ต้องให้ความสำคัญต่อการสอบบัญชีเป็นอย่างมาก เพื่อที่จะเสนองบการเงินที่มีความน่าเชื่อถือ ให้แก่ผู้ใช้งบการเงิน จึงเป็นผลทำให้การสอบบัญชีเข้ามามีบทบาทสำคัญต่อธุรกิจต่าง ๆ มากยิ่งขึ้น วิชาชีพบัญชีเป็นวิชาชีพหนึ่ง ที่มีส่วนในการ พัฒนาประเทศด้านต่าง ๆ (นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร, 2552 : 1-29) ซึ่งส่งผลให้วิชาชีพบัญชีต้องสรรหามุคคนที่มีความรู้ความสามารถและ ความชำนาญในวิชาชีพเป็นพิเศษที่เรียกว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Certified Public Accountants : CPAs) เข้ามาช่วย โดยอาชีพนี้นอกจากต้องมีความเชี่ยวชาญสูงสุดทางด้านการบัญชีแล้วผู้ประกอบอาชีพนี้จำเป็นต้องมีประสบการณ์ในการปฏิบัติงานอย่างต่อเนื่องจนมีการพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่องอยู่เสมอ (Continuing Professional Development : CPD) (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2542 : 5) เนื่องจากในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในปัจจุบันต้องเผชิญกับการเปลี่ยนแปลงของธุรกิจต่าง ๆ ที่ได้เปลี่ยนแปลงไปตามสภาพเศรษฐกิจในด้านเทคนิคการสอบบัญชี

และด้านบริการของผู้สอบบัญชี จึงจำเป็นต้องปรับตัวเอง เพื่อก้าวให้ทันกับการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้น โดยเฉพาะอย่างยิ่ง วิธีการตรวจสอบต่าง ๆ ซึ่งถือเป็นตัวชี้วัดการทำงานของผู้สอบบัญชี และผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีที่มีคุณลักษณะที่ดี เพื่อสร้างความน่าเชื่อถือให้กับงบการเงิน

คุณลักษณะพื้นฐานการสอบบัญชีที่ดี (Good Features of the Audit Evidence) เป็นส่วนหนึ่งในการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีจะต้องรวบรวมหลักฐานต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับงบการเงินให้เพียงพอเหมาะสม (จันทนา สาขากร, 2551 : 1) ดังนั้น การตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องค้นหาหลักฐานที่มีคุณลักษณะที่ดี ซึ่งประกอบด้วย หลักฐานต้องมีความน่าเชื่อถือ (Reliability) สามารถพิสูจน์ได้มีความเพียงพอ (Sufficiency) ในเนื้อหารายงาน มีความเกี่ยวพัน (Relevance) ที่ช่วยยืนยัน และสนับสนุน ข้อเสนอแนะในการตรวจสอบ และหลักฐานนั้น ต้องมีประโยชน์ (Usefulness) โดยตรงต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ของการสอบบัญชี ดังนั้น คุณลักษณะของหลักฐานการสอบบัญชีจึงเป็นส่วนสำคัญที่ทำให้การสอบบัญชี มีประสิทธิภาพและคุณภาพมากยิ่งขึ้น

คุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality) เป็นผลลัพธ์ของการปฏิบัติงาน ซึ่งชี้ให้เห็นว่า ผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติงานการตรวจสอบความถูกต้องในส่วนที่เป็นสาระสำคัญกับการรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีที่แสดงฐานะทางการเงิน และผลการดำเนินงานตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปได้อย่างมีประสิทธิภาพและมีประสิทธิผล (อุษณา

ภัทรมนตรี, 2547 : 39) ทั้งนี้สาธารณชนจะยอมรับและเชื่อถือในผลงานของผู้สอบบัญชีก็ต่อเมื่อผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติงานอย่างเต็มความสามารถและเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดเพื่อให้ผลการสอบบัญชีมีคุณภาพโดยตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชี ประกอบด้วย ความถูกต้อง (Accuracy) ในการจัดทำรายงานการสอบบัญชี ทั้งในส่วนของเหตุการณ์ ข้อความ และตัวเลข มีความเที่ยงธรรม (Objectiveness) ในการสื่อสารโดยปราศจากความลำเอียงทั้งจากทัศนคติ และผลการประเมิน ที่เป็นกลาง มีความชัดเจน (Clearness) ในการสื่อความให้ผู้อ่านเกิดความเข้าใจได้ เนื้อหาในรายงานการตรวจสอบ มีความกะทัดรัด (Conciseness) ด้วยการตัดเนื้อหาที่ไม่จำเป็นออกจากรายงานมีความสร้างสรรค์ (Creation) ในการจัดทำรูปแบบของรายงาน พร้อมทั้งมีความสมบูรณ์ (Completion) ของเนื้อหาที่มีนัยสำคัญ และมีความทันกาล (Timeliness) สามารถนำรายงานไปปฏิบัติได้ทันที เพื่อทันต่อการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีในการแสดงความคิดเห็นต่องบการเงิน

การปฏิบัติงานสอบบัญชี (Audit Practice) ของผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องสร้างความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลแก่ผู้ใช้งบการเงิน ที่มีความสำคัญต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินอย่างมากซึ่งกระบวนการสำคัญที่จะสะท้อนให้เห็นว่าสิ่งที่ผู้สอบบัญชีได้ให้การรับรองนั้นสามารถสร้างความมั่นใจต่อผู้ใช้งบการเงินได้มากอีกกระบวนการหนึ่ง คือ กระบวนการรวบรวมหลักฐานต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง กับงบการเงินนั้นจะต้องมีความถูกต้องน่าเชื่อถือ และมีความเกี่ยวพัน กับหลักฐานการสอบบัญชี เพื่อสามารถสรุปความคิดเห็นในรายงานการสอบบัญชีได้อย่างสมเหตุสมผล และก่อให้เกิดประโยชน์เป็นอย่างมากในการสนับสนุนการแสดงความคิดเห็นในงบการเงินต่อการตัดสินใจของผู้สอบบัญชี (สุชาย ยังประสิทธิ์กุล, 2549 : 43) ซึ่งจะสะท้อนให้เห็นถึงควมมีคุณภาพของการสอบบัญชี

จากเหตุผลที่กล่าวมาแล้วข้างต้น ผู้วิจัยจึงสนใจศึกษาวิจัย การเปรียบเทียบคุณลักษณะ

ของหลักฐานการสอบบัญชีที่ดีและคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเปรียบเทียบคุณลักษณะของหลักฐานการสอบบัญชีที่ดีมีและคุณภาพการสอบบัญชีที่มีประสบการณ์ในการสอบบัญชี และจำนวนชั่วโมงการเข้าร่วมอบรมและสัมมนาที่ เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีแตกต่างกันหรือไม่ อย่างไร ซึ่งทำการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ผลลัพธ์ที่ได้จากการวิจัย ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสามารถนำไปใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาตนเองด้านการเข้าร่วมอบรมและสัมมนาให้มีความรู้ความสามารถ และมีประสบการณ์ในด้านต่าง ๆ เพิ่มขึ้น และนำไปเป็นแนวทางในการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชี ที่มีคุณลักษณะที่ดี มีความเพียงพอและน่าเชื่อถือ เพื่อให้การแสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับงบการเงินของผู้สอบบัญชีมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

## เอกสารงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง และ สมมุติฐานของการวิจัย

### 1. คุณลักษณะหลักฐานการสอบบัญชีที่ดี (Good Audit Evidence Characteristics)

คุณลักษณะหลักฐานการสอบบัญชีที่ดี หมายถึง ข้อมูลและหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีที่สามารถแสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับงบการเงินที่มีความน่าเชื่อถือในการสอบบัญชี (จินทนาสาขากร, 2551 : 1) ประกอบด้วย

- 1.1 ด้านความเพียงพอ (Sufficiency) หมายถึง การวัดปริมาณของหลักฐานที่ได้จากการตรวจสอบ ซึ่งข้อมูลนั้นเป็นหลักฐาน ข้อเท็จจริงที่จะสามารถยืนยัน หรือให้ข้อสรุปไปในทางเดียวกัน
- 1.2 ด้านความเชื่อถือได้ (Reliability) หมายถึง ข้อมูลหรือหลักฐานที่ได้มาจากแหล่ง ที่มาที่น่าเชื่อถือ โดยใช้เทคนิคการตรวจสอบที่เหมาะสม
- 1.3 ด้านความเกี่ยวพัน (Relevance) หมายถึง ความสัมพันธ์กันระหว่างหลักฐานการตรวจสอบและการรับรองบัญชีกับสิ่งที่ผู้บริหารได้

ให้การรับรองไว้

1.4 ด้านความมีประโยชน์ (Usefulness) หมายถึง ข้อมูลหรือหลักฐานที่มีประโยชน์โดยตรงต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ของ การตรวจสอบ ซึ่งข้อมูลหรือหลักฐานนั้นจะต้องเป็นปัจจุบัน และมีสาระสำคัญในการสรุป

## 2. คุณภาพการสอบบัญชี (Auditing Quality)

คุณภาพการสอบบัญชี หมายถึง การแสดงความเห็นในงบการเงิน ของผู้สอบบัญชีในรายงานการสอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพ สามารถสร้างความเชื่อมั่นในส่วนของความถูกต้องและครบถ้วนของข้อมูลในสาระ สำคัญแก่ผู้ใช้งบการเงิน (อุษณา ภักธมนตรี, 2547 : 39) ประกอบด้วย

2.1 ด้านความถูกต้อง (Accuracy) หมายถึง การไม่เกิดข้อผิดพลาด บิดเบือนและเป็นไปตามความจริงที่เกี่ยวข้องกับความถูกต้อง และสรุปนำเสนออย่างระมัดระวังและแม่นยำแล้ว

2.2 ด้านความเที่ยงธรรม (Objectiveness) หมายถึง การใช้ดุลยพินิจโดยปราศจากความลำเอียง และการพิจารณาข้อเท็จจริงต่าง ๆ อย่างยุติธรรมเป็นกลางปราศจากความลำเอียง

2.3 ด้านความชัดเจน (Clearness) หมายถึง ความสามารถในการสื่อความให้ผู้อ่านรายงานเข้าใจ แสดงลำดับความเป็นเหตุเป็นผล ความชัดเจนอาจเกิดขึ้นโดยหลีกเลี่ยงการใช้ภาษาทางวิชาการที่ไม่จำเป็น

2.4 ด้านความกะทัดรัด (Conciseness) หมายถึง การสื่อสารตรงประเด็นไม่อ้อมค้อม การตัดทอนข้อความและคำฟุ่มเฟือย ที่ไม่จำเป็นออกไป รายงานมีความถูกต้องของ การใช้ภาษา เพื่อให้ผู้อ่านเข้าใจและใช้เวลาน้อย

2.5 ด้านความสร้างสรรค์ (Creation) หมายถึง การสื่อสารที่ช่วยและจูงใจให้ผู้ปฏิบัติงาน และองค์กรมีการปรับปรุงในสิ่งที่จำเป็น โดยเนื้อหาควรเป็นประโยชน์ให้บรรยากาศเชิงบวก

2.6 ด้านความสมบูรณ์ (Comple-

tion) หมายถึง การเสนอรายงานที่ครบถ้วนสมบูรณ์ ไม่ขาดสารสนเทศที่สำคัญต่อผู้อ่านที่เป็น เป้าหมาย มีสารสนเทศและข้อสังเกตที่สนับสนุนข้อสรุปและข้อแนะนำที่เพียงพอ

2.7 ด้านความทันกาล (Timeliness) หมายถึง การเสนอรายงานต้องกระทำภายในเวลาที่ดีให้ผู้เกี่ยวข้องมีโอกาสแก้ไข การเสนอผล การตรวจไม่ควรล่าช้า

สมมุติฐานการวิจัย : ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีประสบการณ์ในการสอบบัญชี มีคุณลักษณะพื้นฐานการสอบบัญชีที่ดีโดยรวม แตกต่างกัน และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย มีจำนวนชั่วโมง การเข้าร่วมอบรม และสัมมนาที่เกี่ยวข้อง กับการสอบบัญชีแตกต่างกัน มีคุณภาพสอบบัญชีโดยรวมแตกต่างกัน

## วิธีการดำเนินงานวิจัย

### 1. กระบวนการและวิธีการเลือกกลุ่มตัวอย่าง

ประชากร (Population) ที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จำนวน 10,750 คน (สภาวิชาชีพบัญชี, 2554: เว็บไซต์) และกลุ่มตัวอย่าง (Sample) ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จำนวน 400 คน โดยเปิดตาราง Krejcie และ Morgan (บุญชม ศรีสะอาด, 2545 : 42- 43) ทั้งนี้มีแบบสอบถาม ที่ได้รับกลับคืนมาจำนวนทั้งสิ้น 134 ชุด มีแบบสอบถามที่ไม่สมบูรณ์ จำนวน 3 ฉบับ ทำให้มีจำนวนแบบงานสอบถามที่สามารถนำไปวิเคราะห์ข้อมูลได้ จำนวน 131 ฉบับ อัตราผลตอบแทนคิดเป็นร้อยละ 32.75 ซึ่งสอดคล้องกับ Aaker, Kumar และ Day (2001) ได้นำเสนอว่า การส่งแบบสอบถามต้องมีอัตราตอบกลับอย่างน้อย ร้อยละ 20 จึงจะถือว่ายอมรับได้

### 2. การวัดคุณลักษณะของตัวแปร

คุณลักษณะพื้นฐานการสอบบัญชีที่ดี ซึ่งสามารถจำแนกออกเป็น 4 ด้าน ดังนี้ 1) ด้านความ

เพียงพอ ประกอบด้วย 5 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับปริมาณ และความเพียงพอ ของหลักฐาน ขอบเขตวิธีการ ค้นหาและการเก็บรักษาของหลักฐานการสอบบัญชี 2) ด้านความเชื่อถือได้ ประกอบด้วย 5 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการประเมินหลักฐานการนำหลักฐานการสอบบัญชีมาประยุกต์ใช้แหล่งที่มาของหลักฐานการสอบบัญชี และแนวทางปฏิบัติต่อผู้ร่วมวิชาชีพ 3) ด้านความเกี่ยวพัน ประกอบด้วย 4 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับความเกี่ยวข้อง ความสอดคล้องของหลักฐาน ศักยภาพของการนำหลักฐานมาใช้ในการรับรองงบการเงินและ 4) ด้านความมีประโยชน์ประกอบด้วย 5 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับความเป็นปัจจุบันของหลักฐานสาระสำคัญของหลักฐาน การได้หลักฐาน จากความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และค่าใช้จ่ายในการรวบรวมหลักฐานสอบบัญชี

คุณภาพการสอบบัญชี ซึ่งสามารถจำแนกออกเป็น 7 ด้าน ดังนี้ 1) ด้านความถูกต้องประกอบด้วย 4 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการนำเสนอรายการการสอบบัญชี การตรวจสอบเนื้อหาในรายงานการสอบบัญชีการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป และความชัดเจนและความจริงในการนำเสนอรายงาน 2) ด้านความเที่ยงธรรม ประกอบด้วย 4 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับสถานการณ์ที่เกิดขึ้นจริงปราศจาก ความลำเอียง มีความครบถ้วนมีความซื่อสัตย์ สุจริต ไม่บิดเบือนความจริงที่มีสาระสำคัญของรายงานสอบบัญชี 3) ด้านความชัดเจนประกอบด้วย 4 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการใช้ภาษาที่เข้าใจง่าย เทคนิคในการอธิบาย ภาษาราชการกับคำศัพท์ที่ใช้และการป้องกันความเข้าใจผิดของภาษา 4) ด้านความกะทัดรัดประกอบด้วย 5 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการสื่อสารของข้อมูลแนวทางการปฏิบัติตรวจสอบ การจัดกระทำข้อมูล และการใช้ เวลาในการนำเสนอรายงานการสอบบัญชี 5) ด้านความสร้างสรรค์ประกอบด้วย 4 คำถามโดยครอบคลุมเกี่ยวกับ

การแสดงความคิดเห็น ข้อเสนอแนะ การแสดงข้อมูล และนำเสนอข้อมูล ที่มีประโยชน์ และการนำมาเป็นแนวทางในการปฏิบัติงาน 6) ด้านความสมบูรณ์ ประกอบด้วย 4 คำถาม โดยครอบคลุมกับความครบถ้วนความเพียงพอ และเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี ข้อสรุปและการแนะนำกับกิจการรับตรวจข้อมูลและสารสนเทศที่สำคัญ และ 7) ด้านความทันกาล ประกอบด้วย 4 คำถาม โดยครอบคลุมกับการนำเสนอที่ทันเวลาการพิจารณาการเปรียบเทียบประโยชน์ระยะเวลาที่เหมาะสม

### 3. คุณภาพของเครื่องมือวัด

ผู้วิจัยได้ทำการทดสอบความเที่ยงตรง ความเชื่อมั่น และค่าอำนาจจำแนกรายข้อ โดยทำการตรวจสอบความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหาผ่านการพิจารณาของผู้เชี่ยวชาญ และหาค่าความเชื่อมั่นของเครื่องมือ (Reliability) โดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha Coefficient) ตามวิธีของ Cronbach ซึ่งคุณลักษณะหลักฐานการสอบบัญชีที่ดีได้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา อยู่ระหว่าง 0.816 - 0.870 และคุณภาพการสอบบัญชี ได้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาอยู่ระหว่าง 0.817 - 0.915 ซึ่งอยู่ในระดับมากกว่า 0.7 สามารถนำไปใช้เก็บรวบรวมข้อมูลกับกลุ่มตัวอย่างได้ (Nunnally and Bernstein, 1994) การวิเคราะห์หาค่าอำนาจจำแนกเป็นรายข้อ (Discrimination Power) โดยใช้เทคนิค Item-total Correlation ซึ่งคุณลักษณะหลักฐานการสอบบัญชีที่ดีได้ค่าอำนาจจำแนก (r) อยู่ระหว่าง 0.760 - 0.883 และคุณภาพการสอบบัญชี ได้ค่าอำนาจจำแนก (r) อยู่ระหว่าง 0.761 - 0.916 ซึ่งสอดคล้องกับ Nunnally (1978) ที่เสนอว่าค่าอำนาจ จำแนกเกินกว่า 0.60 เป็นค่าที่ยอมรับได้

### 4. สถิติที่ใช้ในการวิจัย

สำหรับการวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยได้ใช้การวิเคราะห์ความแปรปรวน (Analysis of Variance : ANOVA) ในการเปรียบเทียบคุณลักษณะหลักฐานการสอบบัญชีที่ดีและคุณภาพสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

## ผลลัพธ์การวิจัยและการอภิปรายผล

**ตาราง 1** การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณลักษณะหลักฐานการสอบบัญชีที่ดีโดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีจำนวนการเข้าร่วมอบรมและสัมมนาที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีแตกต่างกัน (ANOVA)

คุณลักษณะหลักฐานการสอบบัญชีที่ดี	แหล่งของความแปรปรวน	df	SS	MS	F	p-value
โดยรวม	ระหว่างกลุ่ม	3	0.980	0.327	2.677	0.050
	ภายในกลุ่มรวม	127	15.493	0.122		
		130	16.472			

จากตาราง 1 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่มีจำนวนการเข้าร่วมอบรมและสัมมนาที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี แตกต่างกันมีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีคุณลักษณะหลักฐานการ

สอบบัญชีที่ดีโดยรวม แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 จึงได้ทำการเปรียบเทียบความแตกต่างค่าเฉลี่ยเป็นรายคู่ (ดังตาราง 2)

**ตาราง 2** การเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยเป็นรายคู่ของความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณลักษณะหลักฐานการสอบบัญชีที่ดีโดยรวม ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีจำนวนการเข้าร่วมอบรมและสัมมนาที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีแตกต่างกัน

จำนวนการเข้าร่วมอบรมและสัมมนาที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี	$\bar{x}$	น้อยกว่า 6 ชั่วโมงต่อปี	6-9 ชั่วโมงต่อปี	10-13 ชั่วโมงต่อปี	มากกว่า 13 ชั่วโมงต่อปี
		3.812	4.144	4.172	4.177
น้อยกว่า 6 ชั่วโมงต่อปี	3.812	-	0.026*	0.009*	0.006*
6-9 ชั่วโมงต่อปี	4.144		-	0.773	0.722
10-13 ชั่วโมงต่อปี	4.172			-	0.945
มากกว่า 13 ชั่วโมงต่อปี	4.177				-

\* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตาราง 2 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่มีจำนวนการเข้าร่วมอบรมและสัมมนาที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีมากกว่า 13 ชั่วโมงต่อปี 10-13 ชั่วโมงต่อปี และ 6-9 ชั่วโมงต่อปี มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีคุณลักษณะหลักฐานการสอบบัญชีที่ดีโดยรวม มากกว่า จำนวนการเข้าร่วมอบรมและสัมมนาที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีน้อยกว่า 6 ชั่วโมงต่อปี อย่างมีนัยสำคัญทาง

สถิติที่ระดับ 0.05 เนื่องจาก ผู้สอบบัญชีจะต้องมีการเข้าร่วมอบรมตามกำหนดเวลาที่สภาวิชาชีพได้กำหนดเพื่อที่จะได้มีความรู้ ความสามารถที่จะปฏิบัติงานสอบบัญชีให้ทันต่อมาตรฐานบัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลงไปนั้น และตรวจสอบบัญชีของกิจการรับตรวจที่มีความซับซ้อนมากยิ่งขึ้น ดังนั้นผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องทำความเข้าใจลักษณะกิจการของ ลูกค้ำก่อนรับงานตรวจบัญชี วางแผนการ

ตรวจสอบ วิธีการ ตรวจสอบบัญชี และจัดเตรียม ข้อมูลในการตรวจสอบบัญชี ทำให้ได้ข้อมูลและ รายการที่ถูกต้องตามความเป็นจริง ลดข้อผิดพลาด ในการตรวจสอบมากขึ้น นอกจากนี้ผู้สอบบัญชียัง หาหลักฐานมาอ้างอิงกับการตรวจสอบ พิจารณา ถึงหลักฐานที่ได้รับกับข้อมูลที่เป็นจริง โดยรวบรวม ข้อมูลหรือหลักฐานที่มากพอ นำไปสู่การตัดสินใจที่ ถูกต้องเสมอและทำให้มีเหตุผลประกอบการรับรอง รายงานการตรวจสอบบัญชีซึ่งผลให้การตรวจสอบ มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ซึ่งเป็นสิ่งจำเป็นที่ผู้ สอบบัญชีต้องมีการเข้าร่วมอบรม เพื่อเก็บความรู้ ต่างๆ มาประยุกต์ใช้ในการสอบบัญชีของกิจการที่ เปลี่ยนแปลงไป ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ สุเมธ หมายเทพินทร์ (2548 : บทคัดย่อ) พบว่า ในฐานะ

ที่วิชาชีพสอบบัญชีเป็นวิชาชีพอิสระอย่างหนึ่งที่ทำให้ บริการแก่สาธารณชนโดยทั่วไปในด้านการตรวจสอบ บัญชี และผู้ที่เข้ามาประกอบวิชาชีพจะต้อง ผ่านการศึกษาการฝึกหัดและการทดสอบความรู้ ความชำนาญ รวมทั้งได้รับใบอนุญาต เพื่อใช้แสดง แก่สาธารณชนว่าบุคคลนั้นเป็นผู้มีความรู้ความ สามารถที่จะ ประกอบวิชาชีพนั้นได้ และสอดคล้อง กับงานวิจัยของพัชรินทร์ รินคำ (2547 : บทคัดย่อ) พบว่าการฝึกอบรมจะช่วยให้การเพิ่มทักษะให้ กับพนักงาน รวมถึงช่วยในการลดความผิดพลาด ที่จะเกิดขึ้นจากการทำงานของพนักงานการฝึก อบรมมีทั้งที่จัดในห้องอบรม และการอบรม ณ จุด ปฏิบัติงานซึ่งจะช่วยให้พนักงานเกิดความคุ้นเคย กับสภาพการทำงานที่จะต้อง เกี่ยวข้องตลอดเวลา

**ตาราง 3** การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในประเทศไทย ที่มีประสบการณ์ในการสอบบัญชีแตกต่างกัน (ANOVA)

คุณภาพการสอบบัญชี	แหล่งของ ความแปรปรวน	df	SS	MS	F	p-value
โดยรวม	ระหว่างกลุ่ม	3	1.657	0.552	2.866	0.039
	ภายในกลุ่มรวม	127	24.475	0.193		
		130	26.132			

จากตาราง 3 พบว่า ผู้สอบบัญชี รับ อนุญาต ที่มีประสบการณ์ในการสอบบัญชีแตกต่าง กัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีคุณภาพการ

สอบบัญชีโดยรวมแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ ทาง สถิติที่ระดับ 0.05 จึงได้ทำการเปรียบเทียบความ แตกต่างค่าเฉลี่ยเป็นรายคู่ (ดังตาราง 4)

**ตาราง 4** การเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยเป็นรายคู่ของความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีประสบการณ์ในการสอบบัญชีแตกต่างกัน

ประสบการณ์ในการสอบบัญชี		3-6 ปี	มากกว่า 10 ปี	7-10 ปี	น้อยกว่า 3 ปี
	$\bar{X}$	3.714	4.067	4.173	4.450
3-6 ปี	3.714	-	0.041*	0.049*	0.005*
มากกว่า 10 ปี	4.067		-	0.619	0.059
7-10 ปี	4.173			-	0.188
น้อยกว่า 3 ปี	4.450				-

\* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตาราง 4 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่มีประสบการณ์ในการสอบบัญชี น้อยกว่า น้อยกว่า 3 ปี 7 -10 ปี และมากกว่า 10 ปี มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม มากกว่า ประสบการณ์ในการสอบบัญชี 3-6 ปี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 เนื่องจาก บุคคลทั่วไปไม่ว่าจะเป็นสายวิชาชีพใดก็ตามหรือแม้แต่สายวิชาชีพบัญชีที่เพิ่งเข้าปฏิบัติงานหรือมีประสบการณ์ไม่มากนัก จะต้องค้นคว้าหาประสบการณ์อื่น ๆ ร่วมกับ การปฏิบัติงานในวิชาชีพของตนเองไปควบคู่กันเพื่อสร้างประสบการณ์ใหม่ ๆ เพิ่มขึ้น พร้อมทั้งนำความรู้และประสบการณ์ที่ได้รับการปฏิบัติงานมาประยุกต์ใช้ในการทำงานให้เกิดประสิทธิภาพต่อตนเอง สร้างความน่าเชื่อถือให้กับผู้มาใช้บริการเพิ่มขึ้น ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Guldenmund et al., (2005 : Abstract) พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีความชำนาญ และมีประสบการณ์การทำงานมากจะมีความสามารถในการแก้ปัญหาด้านการวางแผนการสอบบัญชี การใช้วิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมและขั้นตอนการตัดสินใจได้ดีกว่าผู้สอบบัญชีฝึกหัด นอกจากนี้ การตัดสินใจแก้ปัญหาดังกล่าว ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีความชำนาญมากยิ่งขึ้นยังสามารถแก้ไขโดยเป็นไปอย่างอัตโนมัติ และมีความผิดพลาดน้อยกว่าผู้สอบบัญชีฝึกหัดเพราะผู้สอบบัญชีที่มีความชำนาญสามารถนำประสบการณ์การทำงานของตนมาประยุกต์ใช้ในการวางแผนการสอบบัญชีได้ดีกว่าผู้สอบบัญชีฝึกหัดและสอดคล้องกับงานวิจัยของ Jere and Rho (2004 : Abstract) พบว่า เมื่อเปรียบเทียบระหว่างผู้ที่มีประสบการณ์ต่างกันผู้ที่มีประสบการณ์มากกว่าจะให้ความสำคัญต่อหลักฐานและข้อเท็จจริงมากกว่าการอ้างอิงผลในอดีตมากกว่าผู้ที่มีประสบการณ์น้อยกว่า อย่างไรก็ตามความรู้ความสามารถจะต้องได้รับการพัฒนาอยู่เสมอเพื่อให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงของสิ่งแวดล้อม ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับกรอบของของแต่ละ

สำนักงาน เนื่องจากเป็นเครื่องมือในการพัฒนาความรู้ความสามารถของพนักงานเป็น การเตรียมพนักงานให้พร้อมในการรับตำแหน่งที่สูงขึ้น ช่วยให้เกิดทัศนคติที่ดีต่อองค์กรและช่วยปรับปรุงการทำงานให้มีประสิทธิภาพ เนื่องจากการเรียนรู้สิ่งใหม่ ๆ ที่ทันสมัยอยู่เสมอ

## ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในอนาคต และประโยชน์ของการวิจัย

### 1. ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในอนาคต

การวิจัยครั้งนี้ผู้สนใจสามารถนำไปเป็นแนวทางการศึกษาวิจัยเปรียบเทียบปัจจัยด้านอื่น ๆ ของคุณลักษณะพื้นฐานการสอบบัญชีที่ดีมีและคุณภาพการสอบบัญชีของกลุ่มตัวอย่างอื่น ๆ เช่น ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ เป็นต้น เพื่อส่งเสริมพัฒนาวิธีการรวบรวมหลักฐานให้มีมาตรฐานมากขึ้น รวมทั้งการเข้าร่วมอบรมสัมมนา เพื่อเพิ่มความรู้ และมีประสบการณ์ทางบัญชีให้มากยิ่งขึ้นเพื่อนำไปประยุกต์ใช้ในการปรับปรุงแก้ไขวิธีการตรวจสอบและกระบวนการรวบรวมหลักฐานการตรวจสอบให้มีความน่าเชื่อถือและเป็นไปตามมาตรฐาน การสอบบัญชี

### 2. ประโยชน์ของการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้สามารถนำไปใช้เป็นแนวทางให้ผู้สอบบัญชีเข้าร่วมอบรมและสัมมนาเพื่อเพิ่มทักษะความชำนาญ และประสบการณ์การทำงานที่มากยิ่งขึ้น เพื่อสามารถนำความรู้ มาใช้ในการแก้ปัญหาด้านการวางแผนการสอบบัญชี และสามารถรวบรวมหลักฐานที่น่าเชื่อถือมากขึ้น รวมทั้งนำประสบการณ์มาประยุกต์ใช้ในการแสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับงบการเงินของผู้สอบบัญชีให้มีประสิทธิภาพและพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีในประเทศไทยให้เป็นที่น่าเชื่อถือต่อผู้ที่เกี่ยวข้องทุกฝ่าย

## สรุปผลการวิจัย

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีจำนวนการเข้าร่วมอบรมและสัมมนาที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีคุณลักษณะหลักฐานการสอบบัญชีที่ดีโดยรวมแตกต่างกัน และผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่มีประสบการณ์ในการสอบบัญชีแตกต่างกันมีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม แตกต่างกันได้ผลผลิตที่ได้จากงานวิจัย ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสามารถนำไปใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาตนเองโดยการเข้าร่วมอบรมและสัมมนาเพื่อเพิ่มความรู้ความสามารถ และมี

ประสบการณ์ในด้านต่าง ๆ เพิ่มมากขึ้น และนำไปเป็นแนวทางในการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีที่มีคุณลักษณะที่ดีให้มีความเหมาะสมและน่าเชื่อถือ เพื่อให้การแสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับงบการเงินของผู้สอบบัญชีให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

## กิตติกรรมประกาศ

งานวิจัยนี้ได้รับทุนอุดหนุนการวิจัยงบประมาณเงินรายได้ ประจำปี 2555 ประเภทนิสิตระดับปริญญาโท คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคามปีการศึกษา 2555

## เอกสารอ้างอิง

- จันทนา สาขากร. (2551). *การควบคุมภายในและการตรวจสอบภายใน*. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพฯ : ทีพี เอ็น เพรส.
- นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร. (2552). *การสอบบัญชี*. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพฯ : ทีพี เอ็น เพรส.
- บุญชม ศรีสะอาด. (2545). *การวิจัยเบื้องต้น*. พิมพ์ครั้งที่ 6. กรุงเทพฯ : สุวีริยาสาส์น.
- พัชรินทร์ รินคำ. (2546). *ความพึงพอใจของธุรกิจในจังหวัดเชียงใหม่ต่อการสอบบัญชี*. วิทยานิพนธ์ บข.ม เชียงใหม่ : มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2554). *รายชื่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาต*. ค้นเมื่อ 15 พฤษภาคม 2554. <http://www.fap.or.th>.
- สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. (2542). *มรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและคำชี้แจง*. กรุงเทพฯ : สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย.
- สุชาย ยังประสิทธิ์กุล. (2549). *การสอบบัญชี*. กรุงเทพฯ : ที พี เอ็น เพรส.
- สุเมธ หาญเทพินทร์. (2548). *การศึกษาความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับรูปแบบและมูลเหตุจูงใจของการตกแต่งบัญชีในประเทศไทย*. วิทยานิพนธ์ บข.ม.เชียงใหม่ : มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.
- อุษณาภักทรมนตรี. (2547). *การตรวจสอบและการควบคุมด้านคอมพิวเตอร์*. กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- Aaker, D.A., V. Kumar , and G.S. Day. (2001). *Marketing research*. 7<sup>th</sup> ed. New York : John Wiley & Sons.
- Black, K. (2006). *Business statistics for contemporary decision making*. 4<sup>th</sup> ed. USA : John Wiley & Sons.

- Guldenmund, F.W. and others. (2005). "The development of an audit technique to assess the quality of safety barrier management," *Journal of hazardous materials*. 130(30) : 234-241 ; March.
- Jeong, W.S. and J. Rho. (2004). " Big six auditors and audit quality : The korean evidence," *The international journal of accounting*. 39(2) : 175-196 ; April.
- Nunnally, J. C. and I.H. Bernstein. (1994). *Psychometric theory*. New York : McGraw Hill.
- Nunnally, J. C. (1978). *Psychometric theory*. 2<sup>nd</sup>ed. New York : McGraw Hill.