

# การเปรียบเทียบมาตรฐานการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีและคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

## Comparison of Audit Practice Standards and Audit Quality of Certified Public Accountants in Thailand

อรพินท์ วงศ์ก่อ,<sup>1</sup> อัครเดช ฉวีวัักษ์,<sup>2</sup> พรพรรณ มุสิก<sup>3</sup>

Orapin Wongkor,<sup>1</sup> Aukkaradej Chaveerug,<sup>2</sup> Pompun Musig<sup>3</sup>

### บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อเปรียบเทียบมาตรฐานการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีและคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยที่มีจำนวนครั้งของการเข้าร่วมฝึกอบรมเกี่ยวกับการสอบบัญชี และประสบการณ์ในการสอบบัญชีแตกต่างกันโดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยจำนวน 131 คน สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล ได้แก่ การวิเคราะห์ความแปรปรวน (Analysis of Variance : ANOVA) ผลการวิจัยพบว่า 1) ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยที่มีจำนวนครั้งของการเข้าร่วมฝึกอบรมเกี่ยวกับการสอบบัญชีแตกต่างกัน มีความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีมาตรฐานการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีโดยรวมแตกต่างกัน 2) ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยที่มีประสบการณ์ในการสอบบัญชีแตกต่างกัน มีความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมแตกต่างกัน

**คำสำคัญ :** มาตรฐานการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชี, คุณภาพการสอบบัญชี, ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

### Abstract

The objective of this research study was to compare audit practice standards and audit quality of certified public accountants in Thailand, who have different attendance at a training seminar and different experience in auditing performance. A questionnaire was used as the tool for data collection from 131 Certified Public Accountants, in Thailand. Full

<sup>1</sup> นิสิตระดับปริญญาโท สาขาการบัญชี 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, Mahasarakham Business School, Mahasarakham University

Stop Statistic tool use for data analysis were Analysis of Variance (ANOVA) the result revealed that 1) The Certified Public Accountants in Thailand who have different attendance at a training and seminar have different opinions concerning audit practice standards. 2) The Certified Public Accountants in Thailand who have different experience in auditing have a different opinion on having audit quality.

**Keywords :** Audit Practice Standards, Audit Quality, Certified Public Accountants in Thailand (CPAs)

## บทนำ

ในปัจจุบันงานของผู้สอบบัญชีเป็นส่วนประกอบที่สำคัญของการบริหารงานทางการเงินของธุรกิจต่างๆ กล่าวคือ งบการเงินที่ผู้บริหารงานได้จัดทำขึ้นแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีนั้นจะเป็นข้อมูลที่มีประโยชน์อย่างแท้จริงต่อผู้ถือหุ้นผู้ลงทุนเจ้าหนี้ และบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องก็ต่อเมื่อได้มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Certified Public Accountant : CPAs) ตรวจสอบความถูกต้องและแสดงความเห็นอย่างอิสระว่างบการเงินที่ตรวจสอบได้แสดงถึงฐานะทางการเงินผลการดำเนินงานของกิจการโดยถูกต้องตามที่ควรและได้มีการจัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปซึ่งได้ถือปฏิบัติเช่นเดียวกับปีก่อนหรือไม่เพียงใด ทั้งนี้ เพื่อให้ผลงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Certified Public Accountant : CPAs) เป็นที่น่าเชื่อถือแก่ผู้ซึ่งงบการเงินและทำให้ผู้ซึ่งงบการเงินไม่หลงผิดหรือเข้าใจผิดไป การสอบบัญชีจึงจำเป็นต้องมีแนวทางการปฏิบัติงานกำหนดเป็นมาตรฐาน (สุชาย ยังประสิทธิ์กุล. 2549 : 1) โดยรายงานการสอบบัญชีนั้นสามารถสะท้อนให้เห็นถึงคุณภาพการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตว่ามีประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานมากน้อยเพียงใดผู้สอบบัญชีจึงจำเป็นต้องให้ความสำคัญกับการปฏิบัติตามแนวทางการปฏิบัติงานที่ได้กำหนดเป็นมาตรฐานไว้

มาตรฐานการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชี (Audit Practice Standards) เป็นข้อกำหนด

ที่สำคัญสำหรับใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี เพื่อก่อให้เกิดผลการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีที่มีความถูกต้อง ส่งผลให้งบการเงินมีคุณภาพเป็นที่น่าเชื่อถือและสามารถนำไปใช้ในการตัดสินใจได้อย่างถูกต้องและอีกด้านหนึ่งมาตรฐานการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชื่อนั้น ก็เปรียบเสมือนเกราะป้องกันภัยให้แก่ผู้สอบบัญชีที่ได้ปฏิบัติตามโดยหากผู้สอบบัญชีไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีที่จะต้องรับผิดชอบในความเสียหายทั้งหมดที่เกิดขึ้น ทั้งทางกฎหมาย และทางวิชาชีพสอบบัญชีซึ่งมาตรฐานการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีประกอบด้วย มาตรฐานทั่วไป (General Standards) กล่าวคือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตพึงต้องมีสมรรถภาพในการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชี โดยต้องมีความชำนาญในการสอบหาข้อเท็จจริง มีความรอบรู้และประสบการณ์ทางการฝึกอบรมรวมถึงการคงไว้ซึ่งความเป็นอิสระ เพื่อให้การปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น นอกจากนี้มาตรฐานทั่วไป ผู้สอบบัญชียังต้องมีมาตรฐานการปฏิบัติงานภาคสนาม (Standards of Field Work) โดยต้องมีการวางแผนการปฏิบัติงานต่าง ๆ ไว้ล่วงหน้า เพื่อให้การปฏิบัติงานตรวจสอบเป็นไปด้วยความเรียบร้อย และได้หลักฐานมาอย่างสมบูรณ์ครบถ้วนเพียงพอและสุดท้ายของการปฏิบัติงานคือการมีมาตรฐานการรายงาน (Standards of Reporting) โดยผู้สอบบัญชีต้องมีการออกรายงานการปรึกษาหารือข้อสรุปผลการตรวจสอบ

และรูปแบบของรายงานให้เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานที่ได้กำหนดไว้ (เจริญ เจษฎาวลัย. 2543 : 47) ซึ่งผลการปฏิบัติงานที่มีมาตรฐานของผู้สอบบัญชี อาจสะท้อนออกมาในคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี

คุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality) เป็นผลลัพธ์จากการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบข้อผิดพลาดของงบการเงิน และความเป็นอิสระในการรับรองงบการเงิน คุณภาพการสอบบัญชีเป็นสิ่งที่สะท้อนจากการตรวจสอบงบการเงินของผู้สอบบัญชีที่ปราศจากข้อผิดพลาดใด ๆ อย่างเป็นอิสระโดยนำรายงานการสอบบัญชีมาใช้เป็นตัวบ่งชี้ในการวัดคุณภาพของงานสอบบัญชีซึ่งคุณภาพการสอบบัญชีที่ดีและมีความน่าเชื่อถือนั้น ผู้สอบบัญชีจะต้องรายงานการสอบบัญชีในการแสดงความเห็นในงบการเงินของผู้สอบบัญชีในลักษณะของข้อมูลที่มีคุณภาพต่อผู้ใช้รายงานทางการเงิน เพื่อสร้างความเชื่อมั่นในส่วนของความถูกต้องและครบถ้วนในสาระสำคัญ รวมไปถึงเป็นการสร้างความเชื่อมั่นในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ตลอดจนเพื่อเป็นประโยชน์ในการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินคุณภาพการสอบบัญชีสามารถกำหนดไว้ในรายงานการสอบบัญชีที่มีลักษณะเชิงคุณภาพที่ดีโดยการนำเอาแนวคิดและข้อกำหนดตามมาตรฐานการตรวจสอบมาช่วยในการวัดคุณภาพของการสอบบัญชี ซึ่งหลักการสำคัญของคุณภาพการสอบบัญชีประกอบด้วย ความถูกต้อง (Accuracy) ของรายงานทางการเงินที่จะต้องมีความถูกต้องเป็นไปตามความจริงที่เกี่ยวข้องกับความถูกต้องทางด้านตัวเลขมีความเที่ยงธรรม (Objectiveness) ในการสื่อสารโดยปราศจากความลำเอียงทั้งจากทัศนคติและผลการประเมินที่เป็นกลางมีความชัดเจน (Clearness) เกี่ยวกับการสื่อสารความให้ผู้อ่านรายงานเข้าใจและแสดงลำดับความเป็นเหตุเป็นผลโดยหลีกเลี่ยงการใช้ภาษาทางวิชาการที่ไม่จำเป็นมีความกะทัดรัด (Conciseness) ในการสื่อสารที่ตรงประเด็น ไม่อ้อมค้อม และ

การตัดทอนข้อความที่ไม่จำเป็นออกไป โดยผู้ตรวจสอบยังคงต้องรักษาความต่อเนื่องของแนวความคิดที่รายงานไว้ มีความสร้างสรรค์ (Creation) โดยเนื้อหาควรเป็นประโยชน์ให้บรรยากาศเชิงบวกและมีความหมายต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์การ มีความสมบูรณ์ (Completion) ในการเสนอรายงานที่ครบถ้วน ซึ่งควรประกอบด้วยสารสนเทศและข้อสังเกตที่สนับสนุนข้อสรุปและข้อเสนอแนะที่เพียงพอ และมีความทันกาล (Timeliness) ในการเสนอรายงานทางการเงินควรทำในระดับที่รวดเร็วเพื่อช่วยให้การแก้ไขมีประสิทธิภาพ (อุษณา ภัทรมนตรี. 2547 : 39-40) ซึ่งคุณลักษณะต่าง ๆ เหล่านี้ จะสามารถเกิดขึ้นได้ก็ต่ออาศัยความรู้ความสามารถและทักษะของผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติงานตามมาตรฐานเพื่อให้ได้มาซึ่งการสอบบัญชีที่มีคุณภาพ การสอบบัญชีในประเทศต่าง ๆ ถือเป็นวิชาชีพอย่างหนึ่งเรียกว่าวิชาชีพสอบบัญชีเป็นวิชาชีพที่มีความสำคัญในการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศเช่นเดียวกับวิชาชีพกฎหมายการแพทย์ สถาปัตยกรรมและวิศวกรรม เป็นต้น (พยอม สิงห์ เสน่ห์. 2545 : 1-1) การตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีจำเป็นที่จะต้องใช้เครื่องมือหลาย ๆ อย่างในการตรวจสอบเพื่อให้การตรวจสอบสามารถค้นหาข้อผิดพลาดและข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้น ผู้สอบบัญชีจึงต้องใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินนั้นว่า ได้มีการจัดทำขึ้นในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ และเป็นไปตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินหรือไม่รวมถึงการแสดงความเห็นต่องบการเงินนั้นจะต้องได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมด้วย วิธีการสอบต่าง ๆ ซึ่งถือเป็นตัวชี้วัดการทำงานของผูสอบบัญชีในด้านกรปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีที่ดี

จากเหตุผลที่กล่าวมาแล้วข้างต้น ผู้วิจัยจึงสนใจศึกษาวิจัยการเปรียบเทียบมาตรฐานการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีและคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย โดย

มีวัตถุประสงค์เพื่อเปรียบเทียบว่ามาตรฐานการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีและคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยที่มีจำนวนครั้งของการเข้าร่วมฝึกอบรมเกี่ยวกับการสอบบัญชีและประสบการณ์ในการสอบบัญชีแตกต่างกัน ซึ่งทำการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยผลลัพธ์ที่ได้จากการวิจัยสามารถนำไปใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาผู้สอบบัญชี ให้มีการปฏิบัติงานตามมาตรฐานการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชี อันจะทำให้ผลการปฏิบัติงานมีคุณภาพและเป็นที่น่าเชื่อถือมากยิ่งขึ้นต่อไป

## เอกสารงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง และ สมมุติฐานของการวิจัย

### 1. มาตรฐานการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชี (Audit Practice Standards)

มาตรฐานการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีหมายถึงข้อกำหนดสำหรับใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี เพื่อก่อให้เกิดผลการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีที่มีความถูกต้อง ส่งผลให้งบการเงินมีคุณภาพเป็นที่น่าเชื่อถือ (เจริญ เจษฎาวุธ. 2543 : 47) ประกอบด้วย 3 ด้าน ดังนี้

1.1 มาตรฐานทั่วไป (General Standards) หมายถึงข้อกำหนดเกี่ยวกับหลักการพื้นฐานที่เป็นแนวปฏิบัติให้ผู้สอบบัญชีพึงปฏิบัติงานตาม เพื่อก่อให้เกิดผลการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีที่มีคุณภาพ ประกอบด้วย ความมีสมรรถภาพ ความเป็นอิสระและความระมัดระวังในการประกอบวิชาชีพ

1.2 มาตรฐานการปฏิบัติงานภาคสนาม (Standards of Field Work) หมายถึงหลักการพื้นฐานสำหรับผู้สอบบัญชี พึงปฏิบัติงานตาม มาตรฐานการประกอบวิชาชีพ โดยพึงวางแผนและการควบคุมงานจนสามารถรวบรวมข้อมูลและหลัก

ฐานให้เพียงพอในการปฏิบัติงาน ประกอบด้วย การวางแผนการควบคุมการปฏิบัติงาน การปฏิบัติงานตรวจสอบ และหลักฐาน

1.3 มาตรฐานการรายงาน (Standards of Reporting) หมายถึง มาตรฐานเกี่ยวกับการระบุนขอบเขตการปฏิบัติงานการตรวจสอบไว้ในรายงานการสอบบัญชีโดยรัดกุม ซึ่งผู้สอบบัญชีต้องมีแนวทางในการปฏิบัติงานเป็นมาตรฐานเดียวกัน เพื่อให้ผู้ใช้รายงานได้ทราบโดยชัดแจ้งว่างบการเงินที่ตรวจสอบมีความถูกต้องเชื่อถือได้ ประกอบด้วย การออกรายงาน การปรึกษาหารือข้อสรุปผลการตรวจ

### 2. คุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality)

คุณภาพการสอบหมายถึง การแสดงความเห็นในงบการเงินของผู้สอบบัญชีในรายงานการสอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพ เพื่อสร้างความเชื่อมั่นในส่วนของคุณภาพถูกต้องและครบถ้วนในสาระสำคัญ เพื่อเป็นประโยชน์ในการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน (อุษณา ภัทรมนตรี. 2547 : 39-40) มีรายละเอียด ดังนี้

2.1 ด้านความถูกต้อง (Accuracy) หมายถึงการที่งบการเงินที่ผู้สอบบัญชีได้จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีมีความถูกต้องน่าเชื่อถือ และเป็นไปตามความเป็นจริงที่เกี่ยวข้องกับความถูกต้อง ข้อความทุกประโยค ผู้ตรวจสอบได้ประเมิน และสรุปนำเสนออย่างระมัดระวังและแม่นยำ

2.2 ด้านความเที่ยงธรรม (Objectiveness) หมายถึง การสื่อสารที่ถูกต้องตามควรไม่ลำเอียงทั้งจากทัศนคติและผลการประเมินที่เป็นกลางโดยพิจารณาจากความจริงและสถานการณ์รอบด้านแล้ว ทั้งนี้ การสังเกตการณ์ การสรุป และการเสนอแนะของผู้ตรวจสอบต้องได้มาจากการกระทำที่ปราศจากอคติลำเอียง

2.3 ด้านความชัดเจน (Clearness) หมายถึง ความสามารถในการสื่อความให้ผู้อ่าน

รายงานเข้าใจแสดงลำดับความเป็นเหตุเป็นผล ความชัดเจนอาจเกิดขึ้นโดยหลีกเลี่ยงการใช้ภาษาทางวิชาการที่ไม่จำเป็น หากจำเป็นต้องใช้ศัพท์เทคนิคต้องมีคำอธิบายหรือนิยามศัพท์ที่ใช้

2.4 ด้านความกะทัดรัด (Conciseness) หมายถึง การสื่อสารที่ตรงประเด็นไม่อ้อมค้อม การตัดทอนข้อความ และคำฟุ่มเฟือยที่ไม่จำเป็นออกไป โดยผู้ตรวจสอบยังคงต้องรักษาความต่อเนื่องของแนวความคิดที่รายงานไว้ตลอดจนความถูกต้องของการใช้ภาษาเพื่อให้ผู้อ่านเข้าใจ และใช้เวลาให้น้อย

2.5 ด้านความสร้างสรรค์ (Creation) หมายถึง การสื่อสารที่ช่วยและจูงใจให้ผู้ปฏิบัติงานและองค์กรมีการปรับปรุงในสิ่งที่จำเป็น โดยเนื้อหาควรเป็นประโยชน์ให้บรรยากาศเชิงบวกและมีความหมายต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร

2.6 ด้านความสมบูรณ์ (Completeness) หมายถึง การเสนอรายงานที่ครบถ้วนสมบูรณ์ การไม่ขาดสารสนเทศที่สำคัญต่อผู้อ่านเป็นเป้าหมาย ซึ่งควรประกอบด้วยสารสนเทศและข้อสังเกตที่สนับสนุนข้อสรุป และข้อแนะนำที่เพียงพอ

2.7 ด้านความทันกาล (Timeliness) หมายถึง การเสนอรายงานต้องกระทำภายในเวลาที่ดีที่สุดให้ผู้เกี่ยวข้องมีโอกาสแก้ไข การเสนอผลการตรวจไม่ควรล่าช้า และควรทำในระดับรวดเร็วทันกาล เพื่อช่วยให้การแก้ไขมีประสิทธิภาพ

## สมมุติฐานการวิจัย

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยที่มีจำนวนครั้งของการเข้าร่วมฝึกอบรมเกี่ยวกับการสอบบัญชีแตกต่างกัน มีความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีมาตรฐานการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีโดยรวมแตกต่างกัน และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีประสบการณ์ในการสอบบัญชีแตกต่างกัน มีความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมแตกต่างกัน

## วิธีการดำเนินงานวิจัย

### 1. กระบวนการและวิธีการเลือกกลุ่มตัวอย่าง

ในกระบวนการเลือกกลุ่มตัวอย่างสำหรับการวิจัยนั้น ประชากร (Population) ที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยจำนวน 10,750 คน (สภาวิชาชีพบัญชี, 2554 : เว็บไซต์) กลุ่มตัวอย่าง (Sample) ที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยจำนวน 400 คน โดยเปิดตาราง Krejcie และ Morgan (อ้างอิงในบุญชม ศรีสะอาด, 2545 : 42-43) และใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างแบบแบ่งชั้นภูมิ (Stratified Random Sampling) โดยจำแนกผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยตามภูมิภาคและกำหนดกลุ่มตัวอย่างตามสัดส่วนและเลือกตัวอย่างโดยใช้คอมพิวเตอร์ผู้วิจัยส่งแบบสอบถามจำนวน 400 ชุด ปรากฏว่าเมื่อครบกำหนดในการเก็บแบบสอบถาม ได้รับแบบสอบถามตอบกลับทั้งสิ้น 133 ชุด เป็นแบบสอบถามที่มีความสมบูรณ์ทั้งสิ้น 131 ชุด อัตราผลตอบกลับคิดเป็นร้อยละ 32.75 ซึ่งสอดคล้องกับ Aaker, Kumar และ Day (2001) ได้นำเสนอว่าการส่งแบบสอบถามมีอัตราตอบกลับเกินร้อยละ 20 จึงจะถือว่ายอมรับได้

### 2. การวัดคุณลักษณะของตัวแปร

มาตรฐานการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีเป็นตัวแปรอิสระซึ่งสามารถจำแนกออกเป็น 3 ด้าน ดังนี้ 1) ด้านมาตรฐานทั่วไป ประกอบด้วย 5 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการนำมาตรฐานการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีมาเป็นแนวทางในการปฏิบัติงานอย่างเคร่งครัด ต้องรักษาความลับของกิจการ และปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพพึงมี 2) ด้านมาตรฐานการปฏิบัติงานภาคสนาม ประกอบด้วย 5 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการวางแผนการปฏิบัติงานและการกำหนดขอบเขตวิธีการปฏิบัติงานให้สอดคล้องกับมาตรฐานการปฏิบัติงานภาคสนาม 3) ด้าน

มาตรฐานการรายงาน ประกอบด้วย 5 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการจัดทำรายงานการสอบบัญชี ได้อย่างมีประสิทธิภาพและตรงตามความเป็นจริง และนำเสนอรายงานอย่างถูกต้อง

คุณภาพการสอบบัญชี เป็นตัวแปรตาม ประกอบด้วย 7 ด้าน ดังนี้ 1) ด้านความถูกต้อง ประกอบด้วย 5 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับความถูกต้องของสารสนเทศในการตรวจสอบบัญชีและหลักฐานประกอบการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง 2) ด้านความเที่ยงธรรม ประกอบด้วย 4 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการนำเสนอข้อมูลในรายงานการสอบบัญชีโดยยึดมั่นในความเป็นกลาง ปราศจากอคติและความลำเอียง 3) ด้านความชัดเจนประกอบด้วย 4 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการสื่อสารให้ผู้ใช้อข้อมูลเข้าใจในส่วนที่เป็นสาระสำคัญของรายงานการสอบบัญชี และเสนอรายงานการสอบบัญชีที่มีความชัดเจน 4) ด้านความกะทัดรัด ประกอบด้วย 4 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการนำเสนอรายงานที่ตรงประเด็นและไม่อ้อมค้อมทำให้เกิดความเข้าใจง่ายกระชับและได้ใจความ 5) ด้านสร้างสรรค์ประกอบด้วย 3 ข้อ โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการสรรหาวิธีการสื่อสารที่ช่วยจูงใจให้ผู้ปฏิบัติงานและองค์กรมีการปรับปรุงในสิ่งที่จำเป็น 6) ด้านความสมบูรณ์ ประกอบด้วย 4 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการนำเสนอรายงานที่ครบถ้วนสมบูรณ์ 7) ด้านความทันกาล ประกอบด้วย 4 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการนำเสนอรายงานต้องกระทำภายในเวลาที่ดี

### 3. ค่าอำนาจจำแนกและค่าความเชื่อมั่น

ผู้วิจัยได้ทำการทดสอบความเที่ยงตรง ความเชื่อมั่น และค่าอำนาจจำแนกรายข้อ โดยทำการตรวจสอบความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหาผ่านการพิจารณาของผู้เชี่ยวชาญ และหาค่าความเชื่อมั่นของเครื่องมือ (Reliability) โดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha Coefficient) ตามวิธีของ Cronbach ซึ่งมาตรฐานการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชี ได้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา อยู่ระหว่าง 0.854 - 0.921 และคุณภาพการสอบบัญชีได้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา อยู่ระหว่าง 0.766 - 0.903 ซึ่งอยู่ในระดับมากกว่า 0.70 สามารถนำไปใช้เก็บรวบรวมข้อมูลกับกลุ่มตัวอย่างได้ (Nunnally and Bernstein, 1994) การวิเคราะห์หาค่าอำนาจจำแนกเป็นรายข้อ (Discrimination Power) โดยใช้เทคนิค Item – total Correlation ซึ่งมาตรฐานการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชี ได้ค่าอำนาจจำแนก (r) อยู่ระหว่าง 0.802 - 0.915 และคุณภาพการสอบบัญชี ได้ค่าอำนาจจำแนก (r) อยู่ระหว่าง 0.668 - 0.893 ซึ่งสอดคล้องกับ Nunnally (1978) ที่เสนอว่าค่าอำนาจจำแนกเกินกว่า 0.60 เป็นค่าที่ยอมรับได้

### 4. สถิติที่ใช้ในการวิจัย

สำหรับการวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยได้ใช้ผู้วิจัยได้ใช้การวิเคราะห์ความแปรปรวน (Analysis of Variance : ANOVA) ซึ่งมาตรฐานการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีได้ถูกกำหนดให้เป็นตัวแปรอิสระที่มีการเปรียบเทียบกับคุณภาพการสอบบัญชี

## ผลลัพธ์การวิจัยและการอภิปรายผล

**ตาราง 1** การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับมาตรฐานการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีโดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยที่มีจำนวนครั้งของการเข้าร่วมฝึกอบรมเกี่ยวกับการสอบบัญชี (ANOVA)

มาตรฐานการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชี	แหล่งของความแปรปรวน	df	SS	MS	F	p-value
โดยรวม	ระหว่างกลุ่ม	3	1.939	0.646	3.077	0.030
	ภายในกลุ่ม	127	28.617	0.210		
	รวม	130	26.678			

จากตาราง 1 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่มีจำนวนครั้งของการเข้าร่วมฝึกอบรมเกี่ยวกับการสอบบัญชีแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีมาตรฐานการปฏิบัติงานทางการ

สอบบัญชีโดยรวมแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 จึงได้ทำการเปรียบเทียบความแตกต่างค่าเฉลี่ยเป็นรายคู่(ตาราง 2)

**ตาราง 2** การเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยเป็นรายคู่ของความคิดเห็นเกี่ยวกับมาตรฐานการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีโดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยที่มีจำนวนครั้งของการเข้าร่วมฝึกอบรมเกี่ยวกับการสอบบัญชี

จำนวนครั้งของการเข้าร่วมฝึกอบรมเกี่ยวกับการสอบบัญชี		น้อยกว่า 3 ครั้งต่อปี	3-4 ครั้งต่อปี	5-6 ครั้งต่อปี	มากกว่า 6 ครั้งต่อปี
	$\bar{X}$	4.027	4.252	4.293	4.400
น้อยกว่า 3 ครั้งต่อปี	4.027	-	0.011*	0.049*	0.119
3-4 ครั้งต่อปี	4.252		-	0.760	0.535
5-6 ครั้งต่อปี	4.293			-	0.680
มากกว่า 6 ครั้งต่อปี	4.400				-

\* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตาราง 2 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีจำนวนครั้งของการเข้าร่วมฝึกอบรมเกี่ยวกับการสอบบัญชี 3-4 ครั้งต่อปี และ 5-6 ครั้งต่อปี มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีมาตรฐานการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีโดยรวม มากกว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่มีจำนวนครั้งของการเข้าร่วมฝึกอบรมเกี่ยวกับการสอบบัญชี น้อยกว่า 3

ครั้งต่อปีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 เนื่องจากการที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้เข้าร่วมฝึกอบรมเกี่ยวกับการสอบบัญชีมากกว่าย่อมช่วยให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความรู้และประสบการณ์เพิ่มมากขึ้น โดยสามารถนำความรู้ที่ได้รับจากการเข้าร่วมฝึกอบรมเกี่ยวกับการสอบบัญชีมาประยุกต์ใช้ในการปฏิบัติงาน พัฒนา และปรับปรุงการปฏิบัติ

งานสอบบัญชีของตนเองให้มีความถูกต้องและมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น สอดคล้องกับงานวิจัยของณพิชญา อภิวงค์งาม (2551 : บทคัดย่อ) พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเห็นว่า การเข้าร่วมฝึกอบรมเป็นการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่องทางวิชาชีพตามข้อบังคับของสภาวิชาชีพบัญชีนั้น ทำให้ผู้

สอบบัญชีรับอนุญาตมีความรู้และประสบการณ์เพิ่มขึ้นจากเดิม รวมถึงเป็นการพัฒนาทักษะและเสริมสร้างความรู้ความชำนาญในการปฏิบัติงาน อันจะส่งผลให้รายงานทางการเงินมีคุณภาพน่าเชื่อถือมากยิ่งขึ้น

**ตาราง 3** การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีประสบการณ์ในการสอบบัญชี (ANOVA)

คุณภาพการสอบบัญชี	แหล่งของความแปรปรวน	Df	SS	MS	F	p-value
โดยรวม	ระหว่างกลุ่ม	3	2.868	0.956	4.403	0.006
	ภายในกลุ่ม	127	27.575	0.217		
	รวม	130	30.443			

จากตาราง 3 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่มีประสบการณ์ในการสอบบัญชีแตกต่างกันมีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีคุณภาพการ

สอบบัญชีโดยรวมแตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 จึงได้ทำการเปรียบเทียบความแตกต่างค่าเฉลี่ยเป็นรายคู่ (ตาราง 4)

**ตาราง 4** การเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยเป็นรายคู่ของความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยที่มีประสบการณ์ในการสอบบัญชีแตกต่างกัน

ประสบการณ์ในการสอบบัญชี		น้อยกว่า 5 ปี	11-15 ปี	5-10 ปี	มากกว่า 15 ปี
	$\bar{X}$	3.434	3.679	3.948	4.110
น้อยกว่า 5 ปี	3.434	-	0.924	0.611	0.253
11-15 ปี	3.679		-	0.722	0.030*
5-10 ปี	3.948			-	0.876
มากกว่า 15 ปี	4.110				-

\* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตาราง 4 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีประสบการณ์ในการสอบบัญชี มากกว่า 15 ปีมีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม มากกว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีประสบการณ์ในการสอบบัญชี 11-15 ปี อย่าง

มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 เนื่องจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีประสบการณ์มาก ย่อมเป็นผู้ที่มีวิสัยทัศน์ และมีวิจารณญาณในการสอบบัญชีอย่างมืออาชีพ อาทิ การนำเสนอรายงานการสอบบัญชี โดยให้ความสำคัญในการใช้ข้อมูลสารสนเทศหรือ

หลักฐานการสอบบัญชีในการนำเสนอรายงานการสอบบัญชีได้อย่างครบถ้วน สามารถยึดมั่นถึงหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอเพื่อให้ได้ข้อมูลที่ครบถ้วนและสมบูรณ์ ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของมณฑิรา กิจสัมพันธ์ (2550 : 164 - 165) พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีประสบการณ์ในการสอบบัญชีแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีคุณภาพการสอบบัญชีด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาลแตกต่างกัน

## ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในอนาคต และประโยชน์ของการวิจัย

### 1. ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในอนาคต

การวิจัยครั้งนี้ผู้สนใจสามารถนำไปเป็นแนวทางการศึกษาวิจัยการเปรียบเทียบมาตรฐานการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีและคุณภาพการสอบบัญชีของกลุ่มตัวอย่างอื่น เช่น ผู้สอบบัญชีภาษีอากร นักบัญชี เป็นต้น เพื่อส่งเสริมและพัฒนาการปฏิบัติงานให้อยู่ในระดับมาตรฐานที่ดี เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากยิ่งขึ้น รวมทั้งศึกษาถึงปัญหาและอุปสรรคที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี เพื่อใช้เป็นแนวทางในการปรับปรุงแก้ไข และกำหนดมาตรฐานการปฏิบัติงาน

### 2. ประโยชน์ของการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้ สามารถนำไปใช้เป็นแนวทางในการกำหนดทิศทางการสร้างมาตรฐาน

การปฏิบัติงานทางการสอบบัญชี และคุณภาพการสอบบัญชีให้แก่ผู้สอบบัญชี เพื่อประโยชน์ในการปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชีให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ส่งผลให้คุณภาพการสอบบัญชีมีความถูกต้องน่าเชื่อถือมากยิ่งขึ้น ตลอดจนใช้เป็นแนวทางในการวิเคราะห์ปัญหาและอุปสรรค เพื่อพัฒนาปรับปรุงเสริมสร้างวิธีการปฏิบัติงานใหม่ ๆ ที่มีประสิทธิภาพ อันจะนำไปสู่เป้าหมายและบรรลุวัตถุประสงค์ของการปฏิบัติงานตามมาตรฐานในอนาคต

## สรุปผลการวิจัย

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่มีจำนวนครั้งของการเข้าร่วมฝึกอบรมเกี่ยวกับการสอบบัญชีแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีมาตรฐานการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีโดยรวมแตกต่างกัน และผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่มีประสบการณ์ในการสอบบัญชีแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมแตกต่างกัน ผลลัพธ์ที่ได้จากการวิจัยสามารถนำไปใช้เป็นแนวทางในการเสริมสร้างประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน และพัฒนาให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเกิดความตระหนักในการปฏิบัติงานตามมาตรฐานการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชี เพื่อให้งานสอบบัญชีมีคุณภาพน่าเชื่อถือมากยิ่งขึ้น และเป็นประโยชน์ให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสามารถดำเนินงานไปสู่เป้าหมายและบรรลุวัตถุประสงค์ของการสอบบัญชีที่แท้จริงได้

## เอกสารอ้างอิง

- เจริญ เจษฎาวัดภัย. (2543). *การตรวจสอบและการควบคุมภายใน : แนวคิดและกรณีศึกษา*. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพฯ : ภาควิชาบัญชี คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- ณพิชญา อภิวงค์งาม. (2551). *ทัศนคติของผู้ทำบัญชีในจังหวัดลำพูนต่อการพัฒนาความรู้ต่อเนื้อหาของวิชาชีพของผู้ทำบัญชี*. การค้นคว้าแบบอิสระบัญชีมหาบัณฑิต : มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
- บุญชม ศรีสะอาด. (2545). *การวิจัยเบื้องต้น*. พิมพ์ครั้งที่ 7. กรุงเทพฯ : สุวีริยาสาส์น.
- พยอม สิงห์เสน่ห์. (2545). *การสอบบัญชี*. กรุงเทพฯ : ชวนพิมพ์.
- มณฑิรา กิจสัมพันธ์วงศ์. (2550). *ผลกระทบของเทคนิคการสอบบัญชีและมารยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี*. วิทยานิพนธ์ บช.ม.มหาสารคาม : มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- สภาวิชาชีพบัญชี. (2554). *งานทะเบียนผู้สอบบัญชีรับอนุญาต*. ค้นเมื่อ 23 ธันวาคม 2554, จาก <http://www.fap.or.th/cpd.php>.
- สุชาย ยังประสิทธิ์กุล. (2549). *การสอบบัญชี*. กรุงเทพฯ : ที พี เอ็น เพรส. *จุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์*. 26(101): 41 – 53; กรกฎาคม – กันยายน.
- อุษณา ภัทรมนตรี. (2547). *การตรวจสอบและการควบคุมด้านคอมพิวเตอร์*. กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- Aaker, D. A., V. Kumer & G.S. Day. (2001). *Marketing research*. 7<sup>th</sup> ed. Newyork: John Wiley & Sons.
- Nunnally, J.C. (1978). *Psychometric theory*(2<sup>nd</sup>ed.). New York : McGraw-Hill.
- Nunnally, J.C. andBernsteim, I.H. (1994). *Psychometric theory*. New York : McGraw-Hill.