

# การเปรียบเทียบการบริหารความเสี่ยงในการสอบบัญชีและคุณภาพรายงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

## Comparison of Audit Risk Management and Audit Report Quality of Certified Public Accountants in Thailand

ดาวเด่น สัตยภูโกชน,<sup>1</sup> อิงอร นาชัยฤทธิ์,<sup>2</sup> สุวรรณ หวังเจริญเดช,<sup>3</sup>

Daoden Sanyapoch,<sup>1</sup> Ingorn Narchairit,<sup>2</sup> Suwan Wangcharoendate,<sup>3</sup>

### บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์ เพื่อเปรียบเทียบการบริหารความเสี่ยงในการสอบบัญชีและคุณภาพรายงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีรายได้เฉลี่ยต่อปี และจำนวนชั่วโมงการเข้าร่วมอบรมและสัมมนาที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีโดยเฉลี่ยต่อปี แตกต่างกัน โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จำนวน 134 คน สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล ได้แก่ การวิเคราะห์ความแปรปรวน ( Analysis of Variance : ANOVA) ผลการวิจัยพบว่า 1) ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยที่มีรายได้เฉลี่ยต่อปีแตกต่างกัน มีความคิดเห็นเกี่ยวกับการบริหารความเสี่ยงในการสอบบัญชีโดยรวมแตกต่างกัน และ 2) ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีจำนวนชั่วโมงการเข้าร่วมอบรมและสัมมนาที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีโดยเฉลี่ยต่อปีแตกต่างกัน มีความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีคุณภาพรายงานการสอบบัญชีโดยรวมแตกต่างกัน

**คำสำคัญ:** การบริหารความเสี่ยงในการสอบบัญชี, คุณภาพรายงานการสอบบัญชี, ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

### Abstract

This research aimed to compare audit risk management and the audit report quality of certified public accountants in Thailand, who have different average annual incomes and different hours of training and seminars about auditing. A questionnaire was used as a tool for data collection, and there were 134 certified public accountants from Thailand in the study. Statistics used for data analysis were analysis of variance (ANOVA). The result revealed that, 1) The certified public

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

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

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

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

accountants in Thailand, who have different average annual income, have different opinions on audit risk management. 2) The certified public accountants in Thailand, who have different hours of training and seminar about auditing averages per year, have different opinions on audit report quality.

**Keyword:** Audit Risk Management, Audit Report Quality, Certified Public Accountants

## บทนำ

ในยุคปัจจุบันที่สังคมและเศรษฐกิจเปลี่ยนแปลงและพัฒนาไปอย่างรวดเร็ว ธุรกิจรวมทั้งการดำเนินงานมีความซับซ้อนและหลากหลายมากยิ่งขึ้น ส่งผลให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Certified Public Accountants) มีความยากลำบากเพิ่มมากขึ้น กล่าวคือ การเปลี่ยนแปลงเหล่านี้ก่อให้เกิดปัจจัยที่เป็นอุปสรรคในการปฏิบัติงาน เช่น ความซับซ้อนของรายการค้า การบิดเบือน ปิดบัง และซ่อนเร้นรายการทางการเงินของผู้บริหารกิจการ เป็นต้น ซึ่งโดยทั่วไปจะเรียกปัจจัยเหล่านี้ว่า ความเสี่ยงในการสอบบัญชี (Audit Risk) (สมพงษ์ พรอุปถัมภ์, 2545 : 8) ซึ่งหากผู้สอบบัญชีได้ให้ความสำคัญกับการเลือกนำแนวทางการบริหารความเสี่ยงในการสอบบัญชีมาใช้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีแล้ว ก็จะสามารถช่วยให้การปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลเพิ่มมากยิ่งขึ้น อีกทั้งยังสามารถช่วยป้องกันหรือลดความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นจากการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีได้เป็นอย่างดี

การบริหารความเสี่ยงในการสอบบัญชี (Audit Risk Management) เป็นการทำความเข้าใจโอกาสที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะแสดงความเห็นที่ไม่เหมาะสมในการรายงานผลการปฏิบัติงานสอบบัญชี เมื่องบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เพื่อหาวิธีการจัดการควบคุมโอกาสที่จะเกิดขึ้น ให้เหลือน้อยที่สุดหรือให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ โดยความเสี่ยงในการสอบบัญชี

ต่างๆเหล่านี้ สามารถแบ่งออกได้เป็น 3 ประเภท ได้แก่ ความเสี่ยงสืบเนื่อง (Inherent Risk) ความเสี่ยงจากการควบคุม (Control Risk) และความเสี่ยงจากการตรวจสอบ (Detection Risk) โดยในการบริหารความเสี่ยงในการสอบบัญชีผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องมีการบริหารความเสี่ยงไปพร้อมกันทั้ง 3 ประเภท (นิพันธ์ เทินโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทเพชร, 2552 : 1- 4) เพื่อให้ผลลัพธ์ที่ได้ออกมาเป็นงานสอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ซึ่งสิ่งสำคัญที่จะสามารถใช้เป็นเกณฑ์ในการวัดผลการปฏิบัติงานได้เป็นอย่างดี คือ คุณภาพของรายงานการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีได้จัดทำขึ้น

### รายงานการสอบบัญชี (Audit Report)

เป็นผลงานที่มีความสำคัญอย่างมากต่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เนื่องจากเป็นผลลัพธ์ขั้นสุดท้ายที่ได้จากกระบวนการสอบบัญชี จัดทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการติดต่อสื่อสารอย่างชัดเจนและเป็นทางการเกี่ยวกับข้อสรุปที่ได้จากการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีไปยังผู้ใช้งบการเงิน โดยผู้สอบบัญชีต้องพยายามสร้างคุณภาพรายงานการสอบบัญชี (Audit Report Quality) ให้เกิดขึ้นกับรายงานการสอบบัญชีที่ได้จัดทำขึ้น เพื่อเป็นการให้ความเชื่อมั่นแก่ผู้ใช้งบการเงินในการนำงบการเงินที่ผ่านกระบวนการสอบบัญชีไปใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้อย่างมั่นใจ ซึ่งรายงานการสอบบัญชีที่มีคุณภาพนั้นควรประกอบไปด้วย ความถูกต้อง (Accuracy) ความชัดเจน (Clarity) ความกะทัดรัด (Conciseness) ความสร้างสรรค์ (Creation) ความทันต่อเวลา (Timeliness) และการจงใจ (Motivation) (กรมตรวจ

บัญชีสหกรณ์, 2554 : เว็บไซท์) โดยคุณลักษณะต่างๆ เหล่านี้จะสามารถเกิดขึ้นได้ก็ต้องอาศัยความรู้ ความสามารถและทักษะของผู้สอบบัญชีในการ กำหนดวิธีการสอบบัญชีเพื่อให้ได้มาซึ่งรายงาน การสอบบัญชีที่มีคุณภาพ

การปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี รับผิดชอบต่อสิ่งที่สำคัญที่สุด คือ เพื่อให้ความเชื่อมั่น อย่างมีเหตุผลแก่ผู้ใช้งบการเงินเกี่ยวกับความถูกต้องและเชื่อถือได้ของข้อมูลที่น่าเสนอในงบการเงิน ของกิจการที่ได้ทำการตรวจสอบ โดยการแสดงออกมาในรูปของความเห็นที่มีต่องบการเงินซึ่งจะแสดงไว้ ในรายงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี ดังนั้น สิ่งที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้แสดงความเห็นไว้ใน รายงานการสอบบัญชีจึงมีความสำคัญต่อการนำไปใช้ตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงินอย่างมาก ซึ่งกระบวนการสำคัญที่อาจจะสะท้อนให้เห็นว่าสิ่งที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้แสดงความเห็นนั้น สามารถสร้างความเชื่อมั่นให้กับผู้ใช้งบการเงินได้ มากน้อยเพียงใดก็คือ วิธีการในการบริหารความเสี่ยงในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี เพราะหาก เกิดความผิดพลาดในการบริหารความเสี่ยงอาจ ทำให้มีการแสดงความเห็นต่องบการเงินผิดพลาดได้ ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อคุณภาพรายงานการสอบ บัญชีที่ผู้สอบบัญชีได้จัดทำขึ้น โดยเหตุการณ์เช่นนี้ อาจเกิดขึ้นได้เนื่องจากในการปฏิบัติงานสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความจำเป็นที่จะต้อง เผชิญกับความเสี่ยงในการสอบบัญชีอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ และนอกจากนั้นแล้วความเสี่ยงที่เกิดขึ้นกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีลักษณะแตกต่างกันออกไป อาจทำให้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแต่ละคนมีการบริหาร ความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่แตกต่างกัน ซึ่งอาจ ส่งผลกระทบต่อคุณภาพรายงานการสอบบัญชีที่มีความแตกต่างกันตามไปด้วย

จากเหตุผลที่กล่าวมาแล้วข้างต้น ผู้วิจัยจึง สนใจศึกษาวิจัย การเปรียบเทียบการบริหาร ความเสี่ยงในการสอบบัญชีและคุณภาพรายงานการสอบ

บัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเปรียบเทียบการบริหาร ความเสี่ยงในการสอบบัญชีและคุณภาพรายงานการสอบ บัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีรายได้เฉลี่ยต่อปี และจำนวนชั่วโมงการเข้าร่วมอบรมและสัมมนาที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีโดย เฉลี่ยต่อปี แตกต่างกัน ซึ่งทำการเก็บรวบรวม ข้อมูลจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ผลลัพธ์ที่ได้จากการวิจัยสามารถนำไปใช้ปรับปรุง กระบวนการบริหารความเสี่ยงในการสอบบัญชี และสามารถใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาคุณภาพ รายงานการสอบบัญชี ตลอดจนนำไปใช้ประเมิน ประสิทธิภาพและประสิทธิผลการสอบบัญชีโดยรวม ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยต่อไป

## เอกสารงานวิจัยที่เกี่ยวข้องและ สมมุติฐานของการวิจัย

### 1. การบริหารความเสี่ยงในการสอบ บัญชี (Audit Risk Management)

การบริหารความเสี่ยงในการสอบบัญชี หมายถึง การทำความเข้าใจโอกาสที่ผู้สอบบัญชี จะแสดงความเห็นที่ไม่เหมาะสม เมื่องบการเงิน แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เพื่อหาวิธีการจัดการควบคุมโอกาสนั้นให้เหลือน้อย ที่สุดหรือให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ (นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะและศิลปพร ศรีจันทพร, 2552 : 1- 4) ประกอบด้วย

1.1 ความเสี่ยงสืบเนื่อง (Inherent Risk) หมายถึง โอกาสที่ยอดคงเหลือของบัญชี หรือประเภทของรายการแสดงข้อมูลที่ขัดกับข้อเท็จจริงซึ่งอาจมีสาระสำคัญในแต่ละรายการ หรือ มีสาระเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดกับข้อเท็จจริงในยอดคงเหลืออื่นหรือประเภทรายการอื่น ซึ่ง อาจป้องกันหรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าวได้

1.2 ความเสี่ยงจากการควบคุม (Control Risk) หมายถึง โอกาสที่ระบบบัญชีหรือระบบควบคุมภายในไม่สามารถป้องกันหรือตรวจพบ และแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงได้อย่างทันเวลา

1.3 ความเสี่ยงจากการตรวจสอบ (Detection Risk) หมายถึง โอกาสที่วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระซึ่งผู้สอบบัญชีจะไม่สามารถตรวจพบการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีอยู่ในยอดคงเหลือของบัญชีหรือประเภทรายการ

## 2. คุณภาพรายงานการสอบบัญชี (Audit Report Quality)

คุณภาพรายงานการสอบบัญชี หมายถึง คุณลักษณะโดยรวมของรายงานการสอบบัญชีที่ได้จากการปฏิบัติงานสอบบัญชี ซึ่งสามารถสร้างความพึงพอใจให้กับผู้ใช้งบการเงินเมื่อนำไปใช้ประกอบการตัดสินใจ (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, 2554 : เว็บไซต์) ประกอบด้วย

2.1 ความถูกต้อง (Accuracy) หมายถึง รายงานที่ปราศจากข้อผิดพลาด การบิดเบือนไม่ว่าจะเป็นเหตุการณ์หรือข้อความตัวเลข และการอ้างอิงทุกครั้งต้องมีเอกสารหลักฐานที่เชื่อถือได้ประกอบ รวมทั้งสามารถให้คำอธิบายและพิสูจน์ข้อเท็จจริงได้ทุกเรื่อง

2.2 ความชัดเจน (Clarity) หมายถึง รายงานที่ทำให้ผู้อ่านเข้าใจและทราบเหตุการณ์ต่างๆได้เช่นเดียวกับที่ผู้สอบบัญชีทราบทั้งหมดหรือเสมือนหนึ่งที่ผู้อ่านรายงานอยู่ในเหตุการณ์นั้นเองโดยไม่ต้องตีความหรือมีการอธิบายเพิ่มเติม

2.3 ความกะทัดรัด (Conciseness) หมายถึง การตัดเนื้อหาที่ไม่จำเป็นออกจากรายงานแต่มุ่งชี้ประเด็นปัญหาโดยหลีกเลี่ยงรายละเอียดที่ไม่จำเป็น หากสิ่งเหล่านั้นไม่ใช่เป็นการสนับสนุนหรือส่งเสริมข้อความที่ต้องการเสนอในรายงาน

2.4 ความสร้างสรรค์ (Creation) หมายถึง การรายงานต้องทำในลักษณะที่ทำให้เกิดการแก้ไขปรับปรุงที่ดีขึ้น ไม่ใช่เป็นการตำหนิหรือ

ข้อวิจารณ์ข้อบกพร่องเท่านั้น ควรมีข้อเสนอแนะให้ด้วย โดยเป็นข้อเสนอแนะที่กระทำได้และเป็นข้อเสนอแนะเชิงบวกมากกว่าเชิงลบซึ่งเป็นการดีเพื่อก่อให้เกิดสิ่งที่ดีขึ้น มิใช่ดีเพื่อทำลาย

2.5 ความทันต่อเวลา (Timeliness) หมายถึง การนำเสนอรายงานควรกระทำในเวลาที่เหมาะสมและจะต้องให้ข้อมูลที่เป็นปัจจุบันมากที่สุด ซึ่งสามารถนำไปปฏิบัติได้ทันทีโดยเฉพาะในเรื่องที่สำคัญและจำเป็นต้องรีบดำเนินการแก้ไขปรับปรุง

2.6 การจูงใจ (Motivation) หมายถึง การรายงานที่จะทำให้ผู้อ่านเกิดความสนใจที่จะอ่านจับประเด็นที่สำคัญตั้งแต่ต้นจนจบ และมีความกระตือรือร้นที่จะนำเสนอแนะของผู้สอบบัญชีไปพิจารณา เพื่อปรับปรุงแก้ไขตามความเหมาะสมอย่างทันต่อเหตุการณ์

สมมุติฐานการวิจัย : ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีรายได้เฉลี่ยต่อปี และจำนวนชั่วโมงการเข้าร่วมอบรมและสัมมนาที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีโดยเฉลี่ยต่อปี แตกต่างกัน มีการบริหารความเสี่ยงในการสอบบัญชีบัญชีโดยรวมแตกต่างกัน และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีรายได้เฉลี่ยต่อปี และจำนวนชั่วโมงการเข้าร่วมอบรมและสัมมนาที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีโดยเฉลี่ยต่อปีแตกต่างกัน มีคุณภาพรายงานการสอบบัญชีโดยรวมแตกต่างกัน

## วิธีการดำเนินงานวิจัย

### 1. กระบวนการและวิธีการเลือกกลุ่มตัวอย่าง

ในกระบวนการเลือกกลุ่มตัวอย่างสำหรับการวิจัยนั้น ประชากร (Population) ที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จำนวน 10,750 คน (สภาวิชาชีพบัญชี, 2554: เว็บไซต์) กลุ่มตัวอย่าง (Sample) ที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

จำนวน 400 คน โดยเปิดตาราง Krejcie และ Morgan (บุญชม ศรีสะอาด, 2545 : 42- 43) และใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างแบบแบ่งชั้นภูมิ (Stratified Random Sampling) โดยจำแนกผู้ตอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยตามภูมิภาค และกำหนดกลุ่มตัวอย่างตามสัดส่วน และเลือกตัวอย่างโดยใช้คอมพิวเตอร์ ผู้วิจัยส่งแบบสอบถามจำนวน 400 ชุด ปรากฏว่าเมื่อครบกำหนดในการเก็บแบบสอบถาม ได้รับแบบสอบถามตอบกลับทั้งสิ้น 136 ชุด เป็นแบบสอบถามที่มีความสมบูรณ์ทั้งสิ้น 134 ชุด อัตราผลตอบกลับคิดเป็นร้อยละ 33.50 ซึ่งสอดคล้องกับ Aaker, Kumar, และ Day (2001) ได้นำเสนอว่าการส่งแบบสอบถามต้องมีอัตราตอบกลับอย่างน้อยร้อยละ 20 จึงจะถือว่ายอมรับได้

## 2. การวัดคุณลักษณะของตัวแปร

การบริหารความเสี่ยงในการสอบบัญชีสามารถจำแนกออกเป็น 3 ด้าน ดังนี้ 1) ด้านความเสี่ยงสืบเนื่อง ประกอบด้วย 5 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือ ความซื่อสัตย์ สุจริต ทัศนคติ แรงกดดัน หรือปัจจัยแวดล้อมต่างๆ ที่อาจส่งผลกระทบต่อผู้บริหารให้มีการรายงานข้อมูลทางการบัญชีที่ขัดต่อข้อเท็จจริง รวมถึงสภาพแวดล้อมการดำเนินงาน และลักษณะของผลิตภัณฑ์หรือรูปแบบการให้บริการของกิจการ ที่ทำการสอบบัญชี 2) ด้านความเสี่ยงจากการควบคุม ประกอบด้วย 5 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการกำหนดโครงสร้าง หน้าที่ และความรับผิดชอบภายในกิจการ กระบวนการอนุมัติรายการระบบการจัดเก็บเอกสารหลักฐานของกิจการ และคุณสมบัติ ความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงานของผู้ปฏิบัติงานจัดทำบัญชีและการเงิน และ 3) ด้านความเสี่ยงจากการตรวจสอบ ประกอบด้วย 4 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับวิธีการ กระบวนการ และการปฏิบัติหน้าที่ในการตรวจสอบบัญชี

คุณภาพรายงานการสอบบัญชี สามารถจำแนกออกเป็น 6 ด้าน ดังนี้ 1) ด้านความถูกต้อง ประกอบด้วย 4 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยว

กับการจัดทำรายงานการสอบบัญชีที่ปราศจากการบิดเบือนของข้อมูลและตัวเลข และการแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชีได้อย่างถูกต้อง เหมาะสม 2) ด้านความชัดเจน ประกอบด้วย 3 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการจัดทำรายงานการสอบบัญชีที่ช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจได้อย่างถูกต้องและตรงประเด็น 3) ด้านความกะทัดรัด ประกอบด้วย 3 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการนำเสนอเนื้อหาของรายงานการสอบบัญชีโดยการมุ่งเน้นประเด็นที่เป็นปัญหาสำคัญและการเรียบเรียงเนื้อหาให้มีความกระชับ ได้ใจความ 4) ด้านความสร้างสรรค์ ประกอบด้วย 3 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการจัดรูปแบบข้อความในรายงานการสอบบัญชีได้อย่างเหมาะสม และการให้ข้อเสนอแนะหรือแนวทางในการแก้ไขปัญหาที่เป็นประโยชน์ต่อกิจการ 5) ด้านความทันต่อเวลา ประกอบด้วย 3 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการนำเสนอรายงานการสอบบัญชีได้อย่างรวดเร็ว ทันต่อเหตุการณ์ และสอดคล้องตรงตามสภาพการณ์ดำเนินงานปัจจุบัน และ 6) ด้านการจูงใจ ประกอบด้วย 3 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการจัดรูปแบบเนื้อหาในรายงานการสอบบัญชีได้เป็นอย่างดีและทำให้เกิดความกระตือรือร้นที่จะนำข้อเสนอแนะไปพิจารณาปรับปรุงแก้ไขการทำงานของกิจการ

## 3. ค่าความเชื่อมั่นและค่าอำนาจจำแนก

ผู้วิจัยได้ทำการทดสอบความเที่ยงตรง ความเชื่อมั่นและค่าอำนาจจำแนกรายข้อ โดยทำการตรวจสอบความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหาผ่านการพิจารณาของผู้เชี่ยวชาญ และหาค่าความเชื่อมั่นของเครื่องมือ (Reliability) โดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha Coefficient) ตามวิธีของ Cronbach ซึ่งการบริหารความเสี่ยงในการสอบบัญชี ได้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาอยู่ระหว่าง 0.843 - 0.886 และคุณภาพรายงานการสอบบัญชี ได้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาอยู่ระหว่าง 0.799 - 0.937 ซึ่งอยู่ในระดับ

มากกว่า 0.70 สามารถนำไปใช้เก็บรวบรวมข้อมูลกับกลุ่มตัวอย่างได้ (Nunnally and Bernstein, 1994) การวิเคราะห์หาค่าอำนาจจำแนกเป็นรายข้อ (Discrimination Power) โดยใช้เทคนิค Item - total Correlation ซึ่งการบริหารความเสี่ยงในการสอบบัญชี ได้ค่าอำนาจจำแนก (r) อยู่ระหว่าง 0.767 - 0.878 และคุณภาพรายงานการสอบบัญชี ได้ค่าอำนาจจำแนก (r) อยู่ระหว่าง 0.723 - 0.942 ซึ่ง

สอดคล้องกับ Nunnally (1978) ที่เสนอว่าค่าอำนาจจำแนกเกินกว่า 0.60 เป็นค่าที่ยอมรับได้

#### 4. สถิติที่ใช้ในการวิจัย

สำหรับการวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยได้ใช้การวิเคราะห์ความแปรปรวน (Analysis of Variance : ANOVA) ในการเปรียบเทียบการบริหารความเสี่ยงในการสอบบัญชีและคุณภาพรายงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

### ผลลัพธ์การวิจัยและการอภิปรายผล

ตาราง 1 การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับการบริหารความเสี่ยงในการสอบบัญชีโดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีรายได้เฉลี่ยต่อปีแตกต่างกัน (ANOVA)

การบริหารความเสี่ยงในการสอบบัญชี	แหล่งของความแปรปรวน	df	SS	MS	F	p-value
โดยรวม	ระหว่างกลุ่ม	3	3.224	1.075	7.126	0.000
	ภายในกลุ่ม	130	19.609	0.151		
	รวม	133	22.833			

จากตาราง 1 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีรายได้เฉลี่ยต่อปีแตกต่างกัน มีความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีการบริหารความเสี่ยงในการสอบบัญชีโดยรวมแตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 จึงได้ทำการเปรียบเทียบความแตกต่างค่าเฉลี่ยเป็นรายคู่ (ดังตาราง 2)

ตาราง 2 การเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยเป็นรายคู่ของความคิดเห็นเกี่ยวกับการบริหารความเสี่ยงในการสอบบัญชีโดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีรายได้เฉลี่ยต่อปีแตกต่างกัน

รายได้เฉลี่ยต่อปี		ต่ำกว่า	600,001	มากกว่า	300,000
		300,000	-900,000	900,000	- 600,000
		บาท	บาท	บาท	บาท
	$\bar{X}$	3.736	4.178	4.237	4.255
ต่ำกว่า 300,000 บาท	3.736	-	0.285	0.001*	0.021*
600,001 - 900,000 บาท	4.178		-	0.116	0.714
มากกว่า 900,000 บาท	4.237			-	0.605
300,000 - 600,000 บาท	4.255				-

\* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตาราง 2 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีรายได้เฉลี่ยต่อปี 300,000 - 600,000 บาท และมากกว่า 900,000 บาท มีความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีการบริหารความเสี่ยงในการสอบบัญชีโดยรวม มากกว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีรายได้เฉลี่ยต่อปีต่ำกว่า 300,000 บาท อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 เนื่องจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีรายได้เฉลี่ยในระดับที่สูงขึ้น แสดงให้เห็นว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้นเป็นผู้ที่มีความรู้ ความสามารถ และเป็นที่น่าเชื่อถือของกิจการต่างๆ ในการเข้ามารับบริการสอบบัญชี ดังนั้น ในแง่ของการสอบบัญชีให้กับกิจการที่เข้ารับการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเหล่านี้จำเป็นต้องสร้างมาตรฐานคุณภาพของงานและความเชื่อมั่นให้กับกิจการที่ได้เข้าทำการสอบบัญชีให้เพิ่มสูงยิ่งขึ้นตามไปด้วย ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจึงได้ให้ความสำคัญมากกับการบริหารความเสี่ยงในการสอบบัญชี เพื่อให้ตนเองเป็นที่ไว้วางใจของลูกค้า ทำให้ลูกค้าอยาก

ที่จะเข้ามาใช้บริการต่อไปเรื่อยๆ ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ ศิริขวัญ จันลาศรี (2551 : 137) พบว่า ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ที่มีรายได้สุทธิเฉลี่ยต่อเดือนแตกต่างกัน มีความคิดเห็นเกี่ยวกับการคิดอย่างมีวิจารณญาณโดยรวมและเป็นรายด้านทุกด้าน ได้แก่ ด้านรู้คิดวิเคราะห์ ด้านหาเหตุผลที่ถูกต้อง และด้านสืบค้นหาความจริง แตกต่างกัน เนื่องจาก การทำงานผู้สอบบัญชีภาษีอากรย่อมเกิดรายได้ที่แตกต่างกันออกไป ขึ้นอยู่กับความรู้ความสามารถ ความน่าเชื่อถือของลูกค้าหรือผู้ใช้บริการ ซึ่งหากผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่มีรายได้มาก ย่อมแสดงให้เห็นถึงความสามารถในการคิดวิเคราะห์ การแก้ปัญหาในการทำงานและการสืบหาข้อมูลที่ต้องเป็นเหตุเป็นผลมากขึ้นเท่านั้น เพราะการว่าจ้างระหว่างผู้ใช้บริการและผู้รับบริการย่อมต้องพิจารณาในการจ่ายค่าตอบแทนซึ่งกันและกัน หากคนที่เก่งแก้ปัญหาได้อย่างแม่นยำ มีความคิดอย่างมีวิจารณญาณผู้ว่าจ้างย่อมต้องการ โดยยอมจ่ายค่าจ้างที่สูงได้เพื่องานที่ออกมาอย่างมีประสิทธิภาพ

**ตาราง 3** การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพรายงานการสอบบัญชีโดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีจำนวนชั่วโมงการเข้าร่วมอบรมและสัมมนาที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีโดยเฉลี่ยต่อปีแตกต่างกัน (ANOVA)

คุณภาพรายงานการสอบบัญชี	แหล่งของความแปรปรวน	df	SS	MS	F	p-value
โดยรวม	ระหว่างกลุ่ม	3	2.515	0.838	3.633	0.015
	ภายในกลุ่ม	130	29.993	0.231		
	รวม	133	32.507			

จากตาราง 3 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีจำนวนชั่วโมงการเข้าร่วมอบรมและสัมมนาที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีโดยเฉลี่ยต่อปีแตกต่างกัน มีความคิดเห็นเกี่ยวกับ

การมีคุณภาพรายงานการสอบบัญชีโดยรวมแตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 จึงได้ทำการเปรียบเทียบความแตกต่างค่าเฉลี่ยเป็นรายคู่ (ดังตาราง 4)

**ตาราง 4** การเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยเป็นรายคู่ของความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพรายงานการสอบบัญชีโดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีจำนวนชั่วโมงการเข้าร่วมอบรมและสัมมนาที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีโดยเฉลี่ยต่อปีแตกต่างกัน

จำนวนชั่วโมงการเข้าร่วมอบรมและสัมมนาที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีโดยเฉลี่ยต่อปี		น้อยกว่า 6 ชั่วโมง	6 - 9 ชั่วโมง	10 - 12 ชั่วโมง	มากกว่า 12 ชั่วโมง
	$\bar{X}$	3.590	3.834	4.137	4.158
น้อยกว่า 6 ชั่วโมง	3.590	-	0.820	0.192	0.153
6 - 9 ชั่วโมง	3.834		-	0.094	0.037*
10 - 12 ชั่วโมง	4.137			-	0.997
มากกว่า 12 ชั่วโมง	4.158				-

\* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตาราง 4 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีจำนวนชั่วโมงการเข้าร่วมอบรมและสัมมนาที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีโดยเฉลี่ยต่อปี มากกว่า 12 ชั่วโมง มีความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีคุณภาพรายงานการสอบบัญชีโดยรวม มากกว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีจำนวนชั่วโมงการเข้าร่วมอบรมและสัมมนา ที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีโดยเฉลี่ยต่อปี 6 - 9 ชั่วโมง อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 เนื่องจากการที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้มีการเข้าร่วมอบรมและสัมมนาที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีเป็นจำนวนมากครั้ง จะช่วยให้ผู้สอบบัญชีเข้าใจถึงแนวทางหรือวิธีการสอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพ และยังเป็นเครื่องช่วยกระตุ้นให้กับผู้สอบบัญชีในการให้ความสำคัญกับการสร้างคุณภาพรายงานการสอบบัญชีให้เพิ่มมากยิ่งขึ้นตามไปด้วย ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดของ Rosenman (1995 : 65 - 67) กล่าวว่า ความรู้ที่ได้รับจากการฝึกอบรมซึ่งได้ถูกสะสมไว้นั้น มีความสำคัญต่อการทำงานให้เกิดความคิดสร้างสรรค์ได้ดีกว่าคนที่ไม่ได้รับการฝึกฝนอบรม เพราะจะทำให้เข้าใจธรรมชาติของปัญหาได้ดีกว่าและสามารถคิดงานที่มีคุณภาพได้เป็นอย่างดี

## ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในอนาคต และประโยชน์ของการวิจัย

### 1. ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในอนาคต

การวิจัยครั้งนี้ผู้สนใจสามารถนำไปเป็นแนวทางการศึกษาวิจัยการเปรียบเทียบการบริหารความเสี่ยงในการสอบบัญชีและคุณภาพรายงานการสอบบัญชีของกลุ่มตัวอย่างผู้สอบบัญชีภาคีอากร ซึ่งจะช่วยให้ได้ข้อมูลงานวิจัยที่ครอบคลุมมากยิ่งขึ้นของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย รวมถึงควรศึกษาปัญหาและอุปสรรคที่มีผลต่อการบริหารความเสี่ยงในการสอบบัญชี อันจะเป็นประโยชน์ต่อผู้สอบบัญชีในการนำข้อมูลที่ได้ไปใช้เป็นแนวทางในการปรับปรุงกระบวนการบริหารความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

### 2. ประโยชน์ของการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้ สามารถนำไปใช้เป็นข้อมูลสำคัญสำหรับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย เพื่อประโยชน์ในการปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชี สำหรับการปรับปรุงแก้ไขกระบวนการบริหารความเสี่ยงในการสอบบัญชี ให้มีประสิทธิภาพเพิ่มมากยิ่งขึ้น นอกจากนี้ยังชี้ให้เห็นถึงประโยชน์หากผู้สอบบัญชีได้เข้าร่วมอบรมและสัมมนาที่เกี่ยวข้อง

กับการสอบบัญชีมากยิ่งขึ้น ซึ่งนอกจากจะเป็นการเพิ่มพูนความรู้ให้กับผู้สอบบัญชียังเป็นแรงจูงใจทำให้เกิดการตระหนักถึงความสำคัญในการที่จะสร้างรายงานการสอบบัญชีให้มีคุณภาพตามไปด้วย ตลอดจนข้อมูลวิจัยยังสามารถช่วยให้ผู้ที่เกี่ยวข้องเกิดความเข้าใจและตระหนักถึงความสำคัญในเรื่องของการบริหารความเสี่ยงในการสอบบัญชีและคุณภาพรายงาน การสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้จัดทำขึ้น

### สรุปผลการวิจัย

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยที่มีรายได้เฉลี่ยต่อปีแตกต่างกัน มีความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีการบริหารความเสี่ยงในการสอบบัญชีโดยรวมแตกต่างกัน และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีจำนวนการเข้าร่วมอบรมและสัมมนาที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีโดยเฉลี่ยต่อปีแตกต่างกัน มีความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีคุณภาพรายงานการสอบบัญชีโดยรวมแตกต่างกัน ผลลัพธ์ที่ได้จากการวิจัยสามารถใช้เป็นแนวทาง

สำหรับการบริหารความเสี่ยงในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ในการนำไปปรับปรุงแก้ไขกระบวนการบริหารความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้มีประสิทธิภาพเพิ่มมากยิ่งขึ้น และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตควรที่จะเข้าร่วมอบรมและสัมมนาทางการบัญชีเป็นประจำอย่างสม่ำเสมอ อันจะช่วยเพิ่มพูนความรู้ความสามารถ และช่วยให้เกิดการตระหนักถึงความสำคัญในการจัดทำรายงานการสอบบัญชีให้มีคุณภาพเพิ่มมากยิ่งขึ้น ซึ่งผลลัพธ์ที่ได้จะเป็นประโยชน์แก่ผู้ที่ใช้งบการเงินในการนำข้อมูลที่ได้จากรายงานการสอบบัญชีไปใช้ในการตัดสินใจได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลต่อไป

### กิตติกรรมประกาศ

งานวิจัยนี้ ได้รับทุนอุดหนุนการวิจัยประเภทนิสิตระดับปริญญาโท คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคามงบประมาณเงินรายได้ ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2555

### บรรณานุกรม

- กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (2554). *รายงานผลการตรวจสอบบัญชี*. ค้นเมื่อ 29 กรกฎาคม 2554, จาก [http://www.webboard.villagefund.or.th\\_index.php/section-table/39-others/1594-29-july-2011](http://www.webboard.villagefund.or.th_index.php/section-table/39-others/1594-29-july-2011).
- นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทเพชร. (2552). *การสอบบัญชี*. กรุงเทพฯ : ทีพีเอ็น เพรส.
- บุญชม ศรีสะอาด. (2545). *การวิจัยเบื้องต้น*. พิมพ์ครั้งที่ 6. กรุงเทพฯ : สุวีริยาสาส์น.
- ศิริขวัญ จันลาศรี. (2551). *ความสัมพันธ์ระหว่างการคิดอย่างมีวิจารณญาณ ความคิดสร้างสรรค์และความสามารถในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย*. วิทยานิพนธ์ บัญชีมหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- สภาวิชาชีพบัญชี. (2554). *บริการสภาวิชาชีพบัญชี*. ค้นเมื่อ 16 กันยายน 2554, จาก <http://www.fap.or.th/cpd.php>.
- สมพงษ์ พรอุปถัมภ์. (2545). *การสอบบัญชี*. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพฯ : ธรรมนิติ เพรส.
- Aaker, D. A., Kumar, V., & Day, G. S. (2001). *Marketing research*. (7<sup>th</sup> ed.). New York : John Wiley & Sons.
- Nunnally, J. C. (1978). *Psychometric theory*. (2<sup>nd</sup> ed.). New York : Mc Graw Hill.
- Nunnally, J. C., & Bernstein, I. H. (1994). *Psychometric theory*. New York : Mc Graw Hill.
- Rosenman, E.B. (1995). *A room of one's own : Women writers and the politics of creativity*. Twayne Publishers.