

ผลกระทบของมาตรฐานการปฏิบัติงานการสอบบัญชีที่มีต่อความสำเร็จในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

Effects of Auditing Practice Standards on Audit Success of Certified Public Accountants in Thailand

บุหลัน ศรีมูล,¹ ศรีรุ่งรัตน์ สุดสมบูรณ์,² และ วิษณุ สุमितสุวรรณ³

Bulun Simoon¹ Seerungrat Sudsomboon² Vissanu Zumitzavan³

บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์ เพื่อทดสอบผลกระทบของมาตรฐานการปฏิบัติงานการสอบบัญชีที่มีต่อความสำเร็จในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ทำการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จำนวน 108 คน โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือ สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล ได้แก่ การวิเคราะห์สหสัมพันธ์พหุคูณและการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ ซึ่งมาตรฐานการปฏิบัติงานการสอบบัญชีได้ถูกกำหนด ให้เป็นตัวแปรอิสระ ที่มีความสัมพันธ์และผลกระทบต่อความสำเร็จในการสอบบัญชี ผลการวิจัย พบว่า มาตรฐานการปฏิบัติงานการสอบบัญชี ด้านการใช้วิจระญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ ด้านหลักฐานในการสอบบัญชี และด้านความเสี่ยงในการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จในการสอบบัญชี ดังนั้น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจึงควรให้ความสำคัญและมุ่งเน้นการปฏิบัติงานการสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีในทุกๆ ด้าน เพื่อให้สามารถแสดงความเห็นและรับรองงบการเงินได้อย่างถูกต้อง น่าเชื่อถือ และได้รับการยอมรับจากผู้มีส่วนเกี่ยวข้องทุกฝ่าย

คำสำคัญ : มาตรฐานการปฏิบัติงานการสอบบัญชี, ความสำเร็จในการสอบบัญชี, ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

Abstract

This research aims to investigate the effects of auditing practice standards on the audit success of Certified Public Accountants in Thailand. Data were collected from 108 entrepreneurs of Certified Public Accountants in Thailand whilst a questionnaire was applied as an instrument. Data were analyzed by using different statistical tests included multiple correlation and multiple regression analysis. The findings illustrated the auditing practice standards on professional skepticism, audit

¹ นิสิตระดับปริญญาโท หลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม

^{2,3} อาจารย์ คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม

¹ Master's Student of Accounting Program, Faculty of Accountancy and Management, Mahasarakham University.

^{2,3}Lecturer, Faculty of Accountancy and Management, Mahasarakham University.

evidence and audit risk had a positive relationship with audit success. Therefore, maintaining the auditing standards may be useful to support a higher level of accuracy and reliability of a financial statement leading to meet the satisfied level of an overall agreement of the stakeholders.

Keywords: Auditing Practice Standards, Audit Success, Certified Public Accountants in Thailand

บทนำ

ในช่วงต้นศตวรรษที่ 20 บริษัทขนาดใหญ่ในประเทศสหรัฐอเมริกาหลายรายประสบปัญหาทางการเงิน และบางบริษัทมีปัญหาจนต้องปิดกิจการ การล่มสลายของกิจการเหล่านี้ก่อให้เกิดผลกระทบต่อสังคมอเมริกา ผลกระทบสำคัญที่เกิดขึ้นต่อวิชาชีพทางบัญชีคือ การขาดความเชื่อถือในข้อมูลทางการเงินที่นำเสนอโดยบริษัทต่างๆ รวมถึงความเชื่อถือในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพราะพบว่ามีความหลายบริษัทที่ใช้กลโกงในการตกแต่งตัวเลขทางการเงิน ขาดจริยธรรมและฉ้อฉล โดยรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ตรวจสอบกิจการเหล่านั้นไม่ได้แสดงว่ามีความผิดปกติหรือปัญหาใดๆ ในทางบัญชีของกิจการดังกล่าว กรณีที่เป็นปัญหาสำคัญจนทำให้สำนักงานสอบบัญชีที่ตรวจสอบกิจการดังกล่าวต้องหยุดดำเนินการไป คือ กรณีของบริษัท Enron ที่ผู้สอบบัญชี คือ สำนักงานสอบบัญชี Arther Andersen ซึ่งเป็นหนึ่งในห้าสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ของโลก ในขณะนั้นต้องปิดกิจการลงพร้อมกับข่าวลือเกี่ยวกับการโกงทางบัญชีในบริษัทหลายแห่งจนทำให้วิชาชีพบัญชีขาดความน่าเชื่อถือ ทำให้ผู้เกี่ยวข้องทั้งหน่วยงานภาครัฐและเอกชนต้องเข้ามาแก้ไขโดยมีการออกกฎหมายที่มีชื่อเรียกว่า The Sarbanes Oxley Act of 2002 (เอมอร์ โจแก๊งกิง. 2548 : 4) จากการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวสภาวิชาชีพบัญชีได้มีการปรับเปลี่ยนมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชีซึ่งมุ่งเน้นใช้แนวทางตามสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (International Federation of Accountants: IFAC)

และได้ออกกฎหมายวิชาชีพบัญชีจำนวน 2 ฉบับคือพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 และพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 เพื่อสร้างคุณภาพการให้บริการทางวิชาชีพให้ได้มาตรฐานระดับสากลอันจะนำมาซึ่งความเชื่อมั่นของผู้ลงทุนในยุคเศรษฐกิจแบบโลกเสรี (สุธี คหวนิช. 2549 : 47)

มาตรฐานการปฏิบัติงานการสอบบัญชี (Auditing Practice Standards) เป็นการกำหนดความรับผิดชอบโดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และอธิบายถึงลักษณะขอบเขตของการตรวจสอบซึ่งออกแบบมาเพื่อให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสามารถบรรลุวัตถุประสงค์เหล่านั้น ตลอดจนข้อกำหนดเกี่ยวกับความรับผิดชอบทั่วไปของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสำหรับทุกงานตรวจสอบ (สภาวิชาชีพบัญชี. 2554) ซึ่งรายงานของผู้สอบบัญชีสามารถสะท้อนให้เห็นถึงมาตรฐานการปฏิบัติงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีว่ามีประสิทธิภาพมากน้อยเพียงใด กล่าวคือจะต้องจัดทำขึ้นด้วยความรู้ความสามารถที่มีอยู่ของผู้สอบบัญชีซึ่งจะต้องเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดไว้ นอกจากความรู้ความสามารถที่มีอยู่แล้วจำเป็นต้องใช้ประสบการณ์ในการทำงานมาเป็นตัวช่วยเนื่องจากงานตรวจสอบเป็นงานที่ละเอียดอ่อนและต้องการความน่าเชื่อถือเป็นอย่างมาก ประสบการณ์ที่มีอยู่นั้นจะนำมาช่วยในเรื่องของการใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ เพื่อเป็นส่วนช่วยให้ผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล อันจะนำไปสู่ความสำเร็จในการสอบบัญชี (Audit Success) เป็น

ผลสะท้อนให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติงาน ตรวจสอบความถูกต้องในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ และผลการดำเนินงานตามหลักการบัญชีที่รับรอง ทั่วไปได้อย่างมีประสิทธิภาพและมีประสิทธิผล สามารถแสดงออกซึ่งความรู้ความ สามารถได้เป็นอย่างดี ได้แก่ ความรู้ด้านการบัญชี ด้านการสอบ บัญชี และด้านกฎหมาย นอกจากนี้ในการปฏิบัติงาน ผู้สอบบัญชีต้องตระหนักถึงคุณค่าวิชาชีพ เพื่อให้มีความ สามารถในการตัดสินใจที่ดี ปฏิบัติ งานอย่างมีคุณธรรม เที่ยงธรรม มีความซื่อสัตย์ สุจริต มีความเป็นอิสระตามมาตรฐานของวิชาชีพ ปฏิบัติงานโดยคำนึงถึงจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี และมีความตั้งใจที่จะพัฒนาตนเองให้มีการเรียนรู้ อย่างต่อเนื่อง เพื่อประโยชน์ของสังคมและวิชาชีพ (ปกรณ์ เพ็ญภาคกุล. 2548 : 80-86)

จากเหตุผลที่กล่าวมาแล้วข้างต้น ผู้วิจัย จึงมีความสนใจศึกษาวิจัย ผลกระทบของมาตรฐาน การปฏิบัติงานการสอบบัญชีที่มีต่อความสำเร็จ ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตใน ประเทศไทย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อทดสอบว่า มาตรฐานการปฏิบัติงานการสอบบัญชีมีผลกระทบ

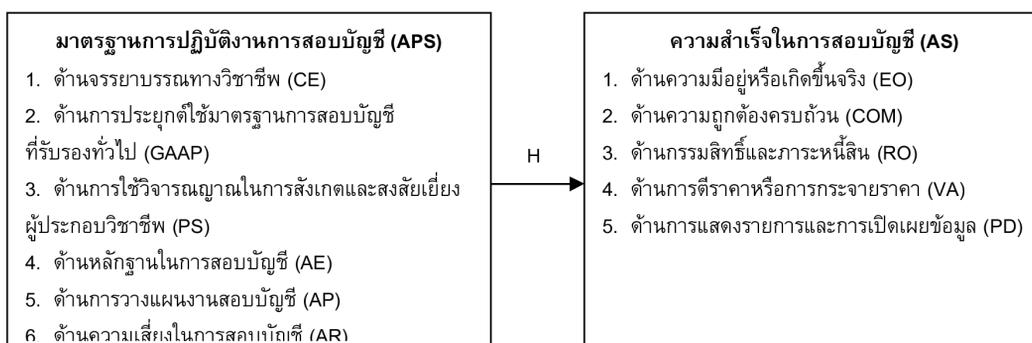
ต่อความสำเร็จในการสอบบัญชีหรือไม่ อย่างไร ซึ่งทำการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีรับ อนุญาต ในประเทศไทย ผลลัพธ์ ที่ได้จากการ วิจัย สามารถนำไปใช้เป็นข้อมูลประกอบในการ พิจารณากำหนดกฎระเบียบ และวิธีปฏิบัติต่างๆ ในการสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการปฏิบัติ งานการสอบบัญชี ตลอดจนเป็นแนวทางในการนำ ไปประยุกต์ใช้ พัฒนาและปรับปรุงการสอบบัญชีให้ เป็นไปตามมาตรฐานการปฏิบัติงานการสอบบัญชี อันจะทำให้รายงานของผู้สอบบัญชีมีประสิทธิภาพ และประสิทธิผลสูงสุด และนำไปสู่ความสำเร็จ ของผู้สอบบัญชีในอนาคต

เอกสารงานวิจัยที่เกี่ยวข้องและสมมุติฐาน ของการวิจัย

ในการศึกษาวิจัยครั้งนี้ มาตรฐานการ ปฏิบัติงานการสอบบัญชี ได้ถูกกำหนดให้เป็น ตัวแปรอิสระและมีผลกระทบต่อความสำเร็จในการ สอบบัญชี จากวัตถุประสงค์ข้างต้นสามารถสรุป กรอบแนวคิดในการวิจัย ได้ดังนี้

รูปภาพประกอบ 1

โมเดลของมาตรฐานการปฏิบัติงานการสอบบัญชี และความสำเร็จในการสอบบัญชี



1. มาตรฐานการปฏิบัติงานการสอบบัญชี (Auditing Practice Standards: APS)

มาตรฐานการปฏิบัติงานการสอบบัญชี หมายถึง แนวทางปฏิบัติงานซึ่งใช้เป็นเครื่องวัดคุณภาพผลงานของผู้สอบบัญชี และเพื่อให้บุคคลโดยทั่วไปได้ทราบถึงขอบเขตความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีด้วย มาตรฐานการปฏิบัติงานการสอบบัญชีมักกำหนดขึ้นโดยบทบัญญัติของกฎหมาย คำตัดสินของศาล ความต้องการของวงการธุรกิจ รวมทั้งการปรับปรุงตนเองของวิชาชีพด้วย (นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันทเพชร, 2554 : 2-26) ซึ่งประกอบด้วย (1) จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี หมายถึง ข้อกำหนดความประพฤติ หรือวิธีการปฏิบัติงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีทุกคนต้องยึดถือ เพื่อดำรงไว้ซึ่งความเป็นมืออาชีพและเสริมสร้างเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพสอบบัญชีให้เป็นที่ประจักษ์แก่ลูกค้าและสาธารณชนที่จะเชื่อถือยอมรับและไว้วางใจในผลงานของผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (2) การประยุกต์ใช้มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป หมายถึง การใช้ความรู้ความสามารถในการประกอบวิชาชีพเพื่อสามารถนำมาตราฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปมาใช้ให้เหมาะสมกับการปฏิบัติงาน โดยต้องประกอบด้วย หลักการพื้นฐานและวิธีการตรวจสอบที่สำคัญ รวมทั้งแนวทางการปฏิบัติงานต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ (3) การใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ หมายถึง การใช้ความชำนาญ และประสบการณ์ที่มีมาใช้ในการคิดไตร่ตรองหาข้อเท็จจริงด้วยเหตุผลอย่างรอบคอบในทุกๆ ด้าน โดยคำนึงถึงสถานการณ์แวดล้อมที่มีอยู่ เพื่อให้ได้มาซึ่งความน่าเชื่อถือของหลักฐานนั้น (4) หลักฐานในการสอบบัญชี หมายถึง ข้อเท็จจริงต่างๆ ที่ผู้สอบบัญชีต้องรวบรวมขึ้นเพื่อให้สามารถแสดงความเห็นว่างบการเงินของกิจการที่ตรวจสอบนั้นไม่ขัดกับข้อเท็จจริงอันเป็นสาระ

สำคัญและเชื่อถือได้ (5) การวางแผนงานสอบบัญชี หมายถึง การกำหนดขอบเขตการปฏิบัติงาน วิธีการและเวลาที่จะใช้ในการตรวจสอบเพื่อรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอและเหมาะสม ทั้งนี้ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์การตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล และ (6) ความเสี่ยงในการสอบบัญชี หมายถึง ความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นที่ไม่เหมาะสมเมื่องบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เช่น ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นว่างบการเงินถูกต้องตามที่ควร ทั้งๆ ที่งบการเงินที่ตรวจสอบมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างเป็นสาระสำคัญ

2. ความสำเร็จในการสอบบัญชี (Audit Success: AS)

ความสำเร็จในการสอบบัญชี หมายถึง การได้มาซึ่งหลักฐานประกอบรายการที่ปรากฏในงบการเงิน เพื่อให้ได้ผลสรุปที่อาจใช้เป็นหลักเกณฑ์ในการแสดงความเห็นเกี่ยวกับงบการเงินที่ตรวจสอบว่าถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ และเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ (พยอม สิงห์เสนห์, 2548: 1-9) ซึ่งประกอบด้วย (1) ความมีอยู่จริง หมายถึง สินทรัพย์และหนี้สินมีอยู่จริง ณ วันใดวันหนึ่ง เช่น ผู้บริหารได้ให้การรับรองว่า เงินสดเงินฝากธนาคาร เงินลงทุน ลูกหนี้การค้า สินค้าคงเหลือ และเจ้าหนี้การค้ามีอยู่จริง ณ วันที่ในงบดุล และเกิดขึ้นจริง หมายถึง รายการหรือเหตุการณ์เกิดขึ้นและเกี่ยวข้องกับกิจการในระหว่างงวด เช่น ยอดขายและต้นทุนขายเกิดขึ้นจริง จากการขายสินค้าและบริการของกิจการ (2) ความถูกต้องครบถ้วน หมายถึง การพิสูจน์ว่ารายการสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่าย ได้ถูกบันทึกไว้อย่างถูกต้องและครบถ้วน ไม่สูงหรือต่ำกว่าความเป็นจริงในส่วนที่มีสาระสำคัญ (3) กรรมสิทธิ์และภาระผูกพัน หมายถึง การหาหลักฐานเพื่อให้ทราบแน่ชัดว่า สินทรัพย์ตามที่ปรากฏในงบการเงินเป็น

กรรมสิทธิ์ของกิจการ และหนี้สินเป็นภาระความรับผิดชอบของกิจการ (4) การตีราคาหรือการกระจายราคา หมายถึง การตรวจสอบให้ทราบว่าสินทรัพย์และหนี้สินที่บันทึกและแสดงไว้ในงบการเงินมีการแสดงมูลค่าที่ถูกต้องและเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (5) การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล หมายถึง การตรวจสอบความถูกต้อง เพื่อมิให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจผิดพลาดและขาดข้อมูลสำคัญสำหรับการตัดสินใจ โดยต้องคำนึงถึงรายละเอียดที่ปรากฏอยู่ในหมายเหตุประกอบงบการเงินว่ามีความครบถ้วนและถูกต้อง เพื่อช่วยในการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน

ดังนั้น มาตรฐานการปฏิบัติงานการสอบบัญชีจึงเป็นตัวกำหนดความรับผิดชอบโดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และอธิบายถึงลักษณะขอบเขตของการตรวจสอบซึ่งออกแบบมาเพื่อให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสามารถบรรลุวัตถุประสงค์เหล่านั้น ตลอดจนข้อกำหนดเกี่ยวกับความรับผิดชอบทั่วไปของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสำหรับทุกงานตรวจสอบ ซึ่งรวมถึงหน้าที่ในการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี (สภาวิชาชีพบัญชี. 2554) เพื่อเป็นส่วนช่วยให้ผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล อันจะนำไปสู่ความสำเร็จในการสอบบัญชีในอนาคตโดยมีสมมติฐานการวิจัย ดังนี้

สมมติฐานการวิจัย : มาตรฐานการปฏิบัติงานการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์และผลกระทบกับความสำเร็จในการสอบบัญชี

วิธีการดำเนินงานวิจัย

1. กระบวนการและวิธีการเลือกกลุ่มตัวอย่าง

ประชากร (Population) ที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จำนวน 10,698 คน (สภาวิชาชีพบัญชี. 2554 : เว็บไซต์) กลุ่มตัวอย่าง (Sample) ที่ใช้ในการ

วิจัย ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จำนวน 400 คน โดยเปิดตาราง Krejcie และ Morgan (บุญชม ศรีสะอาด. 2553 : 42-43) และใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างแบบชั้นภูมิ (Stratified Random Sampling) โดยจำแนกตามภูมิภาค เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยเป็นแบบสอบถาม (Questionnaire) ผู้วิจัยส่งแบบสอบถามจำนวน 400 ชุด ปรากฏว่า เมื่อครบกำหนดในการเก็บแบบสอบถามได้รับแบบสอบถามทั้งสิ้น จำนวน 108 ชุด ซึ่งเป็นแบบสอบถามมีความสมบูรณ์ทั้งสิ้น 108 ชุด คิดเป็นร้อยละ 27 ซึ่งสอดคล้องกับ Aaker, Kumar และ Day (2001) ได้นำเสนอว่าการส่งแบบสอบถามอย่างน้อยอัตราร้อยละ 20 จึงเป็นที่ยอมรับได้

2. การวัดคุณลักษณะของตัวแปร

มาตรฐานการปฏิบัติงานการสอบบัญชีเป็นตัวแปรอิสระ ซึ่งสามารถจำแนกออกเป็น 6 ด้าน ได้แก่ 1) ด้านจรรยาบรรณวิชาชีพ คำถามครอบคลุมเกี่ยวกับ ความเป็นอิสระ ความเป็นกลาง ความซื่อสัตย์สุจริต ไม่บิดเบือนข้อเท็จจริง การปฏิบัติงานด้วยความรู้ ความสามารถและยึดถือปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ไม่ละทิ้งการปฏิบัติงานโดยไม่มีเหตุอันควร การรักษาความลับของลูกค้าและยึดมั่นในเกียรติและศักดิ์ศรีวิชาชีพการสอบบัญชี 2) ด้านการประยุกต์ใช้มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป คำถามครอบคลุมเกี่ยวกับ การนำมาตรฐานการสอบบัญชีมาเป็นแนวทางในการปฏิบัติงาน กำหนดขอบเขต วิธีการปฏิบัติงานให้สอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชี การปฏิบัติงานด้วยความเป็นมืออาชีพ การประยุกต์ใช้มาตรฐานการสอบบัญชี และการติดตามมาตรฐานการสอบบัญชี 3) ด้านการใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ คำถามครอบคลุมเกี่ยวกับการศึกษาข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะของงาน รูปแบบการทุจริตและข้อผิดพลาดในการจัดทำบัญชี ปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีโดยใช้ดุลยพินิจในการตัดสินใจ การปรับเปลี่ยนหรือขยายวิธีการตรวจสอบให้

เหมาะสมและปฏิบัติงานสอบบัญชีบนพื้นฐานของการใช้วิจารณญาณเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ 4) ด้านหลักฐานในการสอบบัญชี คำถามครอบคลุมเกี่ยวกับ การตรวจนับทรัพย์สิน การหาคำตอบจากข้อสอบถามการตรวจสอบความถูกต้อง และการทดสอบเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชี 5) ด้านการวางแผนงานสอบบัญชี คำถามครอบคลุมเกี่ยวกับ การทำงานประชุมก่อนเริ่มตรวจสอบการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบการวางแผนและใช้วิธีการตรวจสอบ และการกำหนดแผนงานตรวจสอบที่ชัดเจน ครบถ้วน และรัดกุม และ 6) ด้านความเสี่ยงในการสอบบัญชี คำถามครอบคลุมเกี่ยวกับการตรวจสอบเอกสารการบันทึก หรือรายงานต่างๆ การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมภายในเบื้องต้น และการพิจารณาระดับความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม

ความสำเร็จในการสอบบัญชีเป็นตัวแปรตามซึ่งสามารถจำแนกออกเป็น 5 ด้าน ได้แก่ 1) ด้านความมีอยู่หรือเกิดขึ้นจริง คำถามครอบคลุมเกี่ยวกับ การทดสอบในสาระสำคัญเพื่อให้ทราบว่า มีสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของผู้ถือหุ้นอยู่จริง การทดสอบในสาระสำคัญเพื่อให้ทราบว่า มีรายได้ค่าใช้จ่าย กำไรหรือขาดทุนเกิดขึ้นจริง และการทดสอบในสาระสำคัญเพื่อให้ทราบว่า รายการที่ปรากฏในงบการเงินมิได้รวมรายการที่ไม่ได้เกิดขึ้นจริงอยู่ด้วย 2) ด้านความถูกต้องครบถ้วน คำถามครอบคลุมเกี่ยวกับ ตรวจสอบเพื่อให้ทราบว่า สินทรัพย์และรายได้ที่แสดงไว้ในงบการเงินมีอยู่อย่างถูกต้องครบถ้วน ตรวจสอบเพื่อให้ทราบว่า หนี้สินและค่าใช้จ่ายที่แสดงไว้ในงบการเงินมีอยู่อย่างถูกต้องครบถ้วน ตรวจสอบว่า รายการที่เกิดขึ้นได้นำมาลงบัญชีโดยถูกต้องและครบถ้วน นำเสนอรายงานการสอบบัญชี ที่มีข้อมูลสารสนเทศครบถ้วนตามมาตรฐาน และนำเสนอรายงานโดยให้ความสำคัญในความถูกต้องและครบถ้วนของข้อมูลเสมอ 3) ด้านกรรมสิทธิ์และภาระหนี้สิน คำถาม

ครอบคลุมเกี่ยวกับ สินค้าคงเหลือ ที่ปรากฏในงบการเงินเป็นกรรมสิทธิ์ของกิจการและมีอยู่จริง ลูกหนี้ที่ปรากฏในงบการเงินเป็นลูกหนี้ของกิจการจริง เงินสดและเงินฝากธนาคารที่ปรากฏในงบการเงินเป็นเงินสดและเงินฝากธนาคารของกิจการจริง และหนี้สินที่ปรากฏในงบการเงินเป็นภาระหนี้สินที่กิจการต้องรับผิดชอบจริง 4) ด้านการตีราคาหรือการกระจายราคา คำถามครอบคลุมเกี่ยวกับ สินทรัพย์ หนี้สิน การกระจายราคาทุนของสินทรัพย์เป็นค่าเสื่อมราคาได้บันทึกและแสดงไว้ในงบการเงินโดยถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป การคิดต้นทุนสินค้าของกิจการ และกิจการได้บันทึกบัญชีเป็นไปตามนโยบายการตั้งค่าใช้จ่ายฝ่ายทุนให้เป็นราคาทุนของสินทรัพย์อย่างถูกต้อง และ 5) ด้านการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล คำถามครอบคลุมเกี่ยวกับ ตรวจสอบรายการทุกรายการ การจัดทำงบการเงินเป็นการแสดงผลการจดบันทึกรายการค้าโดยจัดประเภทและเรื่องสำคัญ และตรวจสอบ ข้อมูลต่างๆ ที่เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบ งบการเงิน

3. คุณภาพของเครื่องมือวัด

ผู้วิจัยได้ทดสอบความเชื่อมั่นและความเที่ยงตรง โดยการหาค่าอำนาจจำแนกเป็นรายข้อ (Discriminant Power) โดยใช้เทคนิค Item – total Correlation ซึ่งมาตรฐานการปฏิบัติงานการสอบบัญชี มีค่าอำนาจจำแนก (r) อยู่ระหว่าง 0.548 – 0.988 และ ความสำเร็จในการสอบบัญชี มีค่าอำนาจจำแนก (r) อยู่ระหว่าง 0.668 – 0.971 และ ความเชื่อมั่นของเครื่องมือ (Reliability) โดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha Coefficient) ตามวิธีของครอนบาค (Cronbach) ซึ่งมาตรฐานการปฏิบัติงานการสอบบัญชี มีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาอยู่ระหว่าง 0.837 – 0.986 และความสำเร็จในการสอบบัญชี มีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาอยู่ระหว่าง 0.850 – 0.965 ซึ่งสอดคล้องกับ Nunnally (1978) ได้นำเสนอว่า การทดสอบค่าอำนาจจำแนกเกินกว่า 0.40 เป็นค่าที่ยอมรับได้

4. สถิติที่ใช้ในการวิจัย

สำหรับการวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยได้ใช้การวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) ทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างมาตรฐานการปฏิบัติงาน การสอบบัญชีกับความ

สำเร็จในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ซึ่งเขียนเป็นสมการ ดังนี้

$$\text{สมการ Audit Success} = \beta_0 + \beta_1 \text{CE} + \beta_2 \text{GAAP} + \beta_3 \text{PS} + \beta_4 \text{AE} + \beta_5 \text{AP} + \beta_6 \text{AR}$$

ผลลัพธ์การวิจัยและการอภิปรายผล

ตาราง 1 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ของมาตรฐานการปฏิบัติงานการสอบบัญชีกับความสำเร็จในการสอบบัญชีโดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ตัวแปร	AS	CE	GAAP	PS	AE	AP	AR	VIF
\bar{X}	4.12	4.35	4.17	4.22	3.99	4.04	4.09	
S.D.	0.40	0.37	0.51	0.40	0.45	0.48	0.46	
AS		0.432*	0.372*	0.676*	0.493*	0.500*	0.599*	
CE			0.548*	0.615*	0.402*	0.613*	0.427*	1.973
GAAP				0.552*	0.468*	0.558*	0.504*	1.740
PS					0.523*	0.703*	0.605*	2.374
AE						0.663*	0.575*	1.875
AP							0.753*	3.795
AR								2.500

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตาราง 1 ผู้วิจัยได้ทำการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระมาตรฐานการปฏิบัติงานการสอบบัญชี พบว่า ตัวแปรอิสระแต่ละด้านมีความสัมพันธ์กันซึ่งอาจเกิดเป็นปัญหา Multicollinearity ในลำดับต่อมาผู้วิจัยจึงทำการทดสอบ

Multicollinearity โดยใช้ VIF ปรากฏว่าค่า VIF ของตัวแปรอิสระ คือ มาตรฐานการปฏิบัติงานการสอบบัญชี แต่ละด้าน มีค่าตั้งแต่ 1.740 - 3.795 แสดงว่าความสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระไม่ถึงขั้นก่อให้เกิดปัญหา Multicollinearity

ตาราง 2 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์การถดถอยกับความสำเร็จในการสอบบัญชีโดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

มาตรฐานการปฏิบัติงาน การสอบบัญชี	ความสำเร็จในการสอบบัญชีโดยรวม			
	สัมประสิทธิ์ การถดถอย	ความคลาดเคลื่อน มาตรฐาน	t	p-value
ค่าคงที่ (α)	0.600	0.366	1.638	0.105
1. ด้านจรรยาบรรณทางวิชาชีพ	0.103	0.102	1.007	0.316
2. ด้านการประยุกต์ใช้มาตรฐาน การสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป	-0.079	0.070	-1.129	0.262
3. ด้านการใช้วิจารณญาณในการ สังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบ วิชาชีพ	0.552	0.102	5.421	0.000
4. ด้านหลักฐานในการสอบบัญชี	0.176	0.082	2.146	0.034
5. ด้านการวางแผนงานสอบบัญชี	-0.274	0.107	-2.550	0.012
6. ด้านความเสี่ยงในการสอบบัญชี	0.362	0.093	3.894	0.000
F = 20.959 p = 0.000 Adj R ² = 0.528				

จากตาราง 2 พบว่า มาตรฐานการปฏิบัติงานการสอบบัญชี ด้านการใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จในการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความมีอยู่หรือเกิดขึ้นจริง ด้านความถูกต้องครบถ้วน ด้านกรรมสิทธิ์และภาระหนี้สิน ด้านการตีราคาหรือการกระจายราคา ด้านการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล เนื่องจาก วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเป็นหลักการพื้นฐานในการตรวจสอบงบการเงินที่ต้องอาศัยความรู้ความสามารถเฉพาะของแต่ละบุคคล โดยคุณสมบัตินี้ตั้งกล่าวต้องอาศัยประสบการณ์ในวิชาชีพที่ผู้สอบบัญชีแต่ละท่านต้องค้นหาและสะสมประสบการณ์ด้วยตนเองไม่สามารถถ่ายทอดทางการศึกษาให้กันได้ การใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัย

เยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้น แต่ละคนก็อาจมีเกณฑ์ในการใช้ดุลยพินิจที่แตกต่างกันไป ตัวอย่างของการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ เช่น การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี การกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ การทุจริตและข้อผิดพลาดกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ตรวจสอบ เป็นต้น การเลือกใช้วิธีการวางแผนการตรวจสอบอย่างเป็นระบบและเหมาะสมกับสถานการณ์จะทำให้ประสิทธิภาพการสอบบัญชีเป็นที่ยอมรับสร้างความเชื่อถือและความเชื่อมั่นให้เกิดขึ้นแก่สาธารณชนผู้ใช้ประโยชน์ในงบการเงินได้ สอดคล้องกับงานวิจัยของ Bedard (1989 : Abstract) พบว่า ผู้สอบบัญชีที่มีความชำนาญและมีประสบการณ์การทำงานมากจะมีพฤติกรรมไม่แตกต่างกับผู้สอบบัญชีฝึกหัด แต่ด้านความรู้ความเข้าใจในการตัดสินใจแก่

ปัญหาผู้สอบบัญชีที่มีความชำนาญมากจะสามารถแก้ไขปัญหางานสอบบัญชีได้ดีกว่าผู้สอบบัญชีฝึกหัด และสอดคล้องกับงานวิจัยของ Fraser และ Hatherly (2003 : 19-34) พบว่า ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์และความรู้ความสามารถมากกว่าจะสามารถตรวจสอบกิจการที่ค่อนข้างยากได้มากกว่าผู้ที่มีประสบการณ์และความรู้ความสามารถน้อยกว่า ซึ่งจะมีส่วนสำคัญในการช่วยพิจารณาตัดสินใจลงความเห็นในงบการเงินได้อย่างถูกต้องและน่าเชื่อถือกว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์และความรู้ความสามารถที่น้อยกว่า และสอดคล้องกับแนวคิดของ สภาวิชาชีพบัญชี (2554 : เว็บไซต์) กล่าวว่า ในการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีควรมีหรือได้รับความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบอย่างเพียงพอที่จะทำให้ผู้ตรวจสอบสามารถระบุ และเข้าใจเหตุการณ์ รายการและวิธีการปฏิบัติงาน ซึ่งผู้สอบบัญชีเห็นว่าอาจมีผลกระทบที่สำคัญต่องบการเงิน หรือต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบ หรือต่อรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งผู้สอบบัญชีอาจได้มาซึ่งความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบจากแหล่งข้อมูลต่าง ๆ

มาตรฐานการปฏิบัติงานการสอบบัญชีด้านหลักฐานในการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จในการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความมีอยู่หรือเกิดขึ้นจริง และด้านกรรมสิทธิ์และภาระหนี้สิน เนื่องจาก มาตรฐานการสอบบัญชีมีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดมาตรฐานและแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับปริมาณและคุณภาพของหลักฐานการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีควรได้รับในการตรวจสอบงบการเงิน และวิธีการปฏิบัติเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีควรได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอและเหมาะสม เพื่อสามารถสรุปความเห็นของผู้สอบบัญชีได้อย่างสมเหตุสมผล หลักฐานการสอบบัญชีได้มาจากการทดสอบการควบคุมและการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้ร่วมกันอย่างเหมาะสม ในบางกรณี หลักฐานการสอบบัญชีอาจได้มาจากการตรวจ

สอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียว หลักฐานในการสอบบัญชีคือข้อเท็จจริงต่างๆ ที่ผู้สอบบัญชีต้องรวบรวมขึ้น เพื่อให้สามารถแสดงความเห็นว่างบการเงินของกิจการที่ตรวจสอบนั้นถูกต้องและเชื่อถือได้เพียงพอ หลักฐานในการสอบบัญชีรวมรายการต่างๆ ที่อยู่ในสมุดบัญชี ใบสำคัญ เอกสารประกอบรายการบัญชีต่างๆ และข้อเท็จจริงอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับรายการบัญชี ไม่ว่าจะมาจากภายในกิจการหรือบุคคลภายนอกกิจการก็ตาม ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดของ นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทเพชร (2554 : 3-20) กล่าวว่า ผู้สอบบัญชีควรได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม เพื่อสามารถสรุปความเห็นในรายงานการสอบบัญชีได้อย่างสมเหตุสมผล ความเพียงพอและเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชีสามารถประเมินได้จากปริมาณของหลักฐาน ความเกี่ยวพันของหลักฐาน แหล่งที่มาของหลักฐานและเวลาที่ตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีจะพิจารณาถึงวิธีการตรวจสอบที่ใช้ ขนาดของตัวอย่าง รายการที่เลือกมาตรวจสอบและช่วงเวลาที่ตรวจสอบ

มาตรฐานการปฏิบัติงานการสอบบัญชีด้านการวางแผนงานสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงลบกับความสำเร็จในการสอบบัญชีโดยรวม ด้านกรรมสิทธิ์และภาระหนี้สิน และด้านการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล เนื่องจาก การวางแผนสอบบัญชีเป็นขั้นตอนที่สำคัญมากขั้นตอนหนึ่งในการสอบบัญชี ซึ่งจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถเก็บรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีได้อย่างเพียงพอ และเหมาะสมในแต่ละสถานการณ์และยังช่วยให้ผู้สอบบัญชีได้มีการพิจารณาเรื่องที่สำคัญอย่างเหมาะสมและสามารถระบุและจัดการกับปัญหาที่อาจเกิดขึ้นได้ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตควรวางแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อให้งานสอบบัญชีมีประสิทธิภาพและทันต่อเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นในปัจจุบัน การวางแผนงานสอบบัญชี ควรเริ่มต้นตั้งแต่การพิจารณารับงานสอบบัญชี การรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจที่

ตรวนสอบ การวิเคราะห์เปรียบเทียบในเบื้องต้น การกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี การทำความเข้าใจในระบบการควบคุมภายใน และสิ้นสุดที่การพัฒนาแผนการสอบบัญชีโดยรวมและแนวการสอบบัญชี การวางแผนงานสอบบัญชีเป็นการกำหนดขอบเขต การปฏิบัติงาน วิธีการ และเวลา ที่จะใช้ในการตรวจสอบเพื่อรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอและเหมาะสม ทั้งนี้ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์การตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล อย่างไรก็ตาม ในช่วงแรกที่มีมาตรฐานการสอบบัญชีมีการเปลี่ยนแปลง ผู้สอบบัญชีเห็นว่ามีผลกระทบในส่วนของค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติงานสอบบัญชีเพิ่มมากขึ้น และมีความยุ่งยากมากขึ้น ส่งผลทำให้การวางแผนงานสอบบัญชีและการสอบทานการปฏิบัติงานสอบบัญชีเป็นไปอย่างยากลำบากมากขึ้น ผลของความ สำเร็จในการสอบบัญชีจึงเป็นลบกับการวางแผนงานสอบบัญชี ซึ่งเกิดจากการกำหนดวันที่ต้องนำส่งงบการเงิน ต่อตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ทำให้ผู้สอบบัญชีล้นเลยขั้นตอนการปฏิบัติ งานไม่เป็นไปตามขั้นตอนที่วางแผนไว้ ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดของ ฉันทจิรา ลักคนลาวัฒน์และศิลาพร ศรีจันเพชร (2554 : 56) กล่าวว่า การวางแผนการสอบบัญชีและปรับเปลี่ยนกลยุทธ์การปฏิบัติงานสอบบัญชีเพิ่มขึ้น และเน้นการ ตรวจสอบเนื้อหาสาระมากกว่าการทดสอบการควบคุม ซึ่งตำแหน่งงานระดับผู้ช่วยผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีอาวุโสเห็นว่ามีผลกระทบมากที่สุด เนื่องจากการประกาศใช้มาตรฐานการสอบบัญชี ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องวางแผนการสอบบัญชีและปรับเปลี่ยนกลยุทธ์การตรวจสอบใหม่ โดยเน้นการตรวจสอบเนื้อหาสาระมากขึ้น และลดการทดสอบการควบคุมลง ทำให้ผู้สอบบัญชีในระดับดังกล่าวได้รับผลกระทบมากกว่าในตำแหน่งงานอื่นๆ เพราะเป็นผู้ปฏิบัติงานในรายละเอียดในบริษัทลูกค้าโดยตรง

มาตรฐานการปฏิบัติงานการสอบบัญชี ด้านความเสี่ยงในการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์ และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จในการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความมีอยู่หรือเกิดขึ้นจริง ด้านความถูกต้องครบถ้วน ด้านกรรมสิทธิ์และ ภาระหนี้สิน ด้านการตีราคาหรือการกระจายราคา ด้านการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล เนื่องจากวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีคือ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมและเพียงพอ เกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้โดยการออกแบบและนำวิธีการไปปฏิบัติเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงดังกล่าวอย่างเหมาะสม (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ : 2554)

ความเสี่ยงในการสอบบัญชีเป็นความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นที่ไม่เหมาะสม เมื่องบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เช่น ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นว่างบการเงินถูกต้องตามที่ควร ทั้งๆ ที่งบการเงินที่ตรวจสอบมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างเป็นสาระสำคัญ เป็นต้น ผู้สอบบัญชีอาจลดความเสี่ยงในการตรวจสอบบัญชีลงถึงระดับหนึ่งของผู้สอบบัญชียอมรับได้ ซึ่งทำได้โดยการวางแผนการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพ การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีในแต่ละงาน รวมถึงการให้คำปรึกษาแก่ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี และสอบทานงานสอบบัญชีอย่างระมัดระวัง สอดคล้องกับงานวิจัยของ เมธา สุวรรณสาร (2546 : 91) กล่าวว่า ผู้สอบบัญชีจะต้องเข้าใจและวิเคราะห์ความเสี่ยงขององค์กร ว่ามีผู้บริหารที่มีพฤติกรรมที่ขาดจรรยาบรรณหรือไม่ โดยเฉพาะมีลักษณะฉ้อฉลโดยเจตนา แม้เป็นเพียงการเริ่มต้นผู้สอบบัญชีก็จะต้องรายงานพฤติกรรมและติดตามการดำเนินงานขององค์กรแห่งนี้ อย่างไรก็ตาม จริจจึงอย่างต่อเนื่อง

ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในอนาคต และประโยชน์ของงานวิจัย

1. ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในอนาคต

การวิจัยครั้งนี้ผู้ที่สนใจสามารถนำไปศึกษาวิจัยผลกระทบหรือตัวแปรแทรกอื่น ๆ ที่มีผลกระทบต่อมาตรฐานการปฏิบัติงานการสอบบัญชี และความสำเร็จในการสอบบัญชี เช่น เจตคติของผู้สอบบัญชี ประสบการณ์ทางวิชาชีพ ภาวะผู้นำของผู้สอบบัญชี สภาวะทางเศรษฐกิจ ความผันผวนทางการเมือง เป็นต้น และควรศึกษาผลกระทบของมาตรฐานการปฏิบัติงานการสอบบัญชีที่มีต่อความสำเร็จในการสอบบัญชีในกลุ่มตัวอย่างอื่น เช่น ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ผู้ตรวจสอบภายใน เป็นต้น เพื่อเปรียบเทียบผลกระทบการวิจัยในกลุ่มประชากรที่มีสภาพแวดล้อมในการดำเนินงานแตกต่างกัน เพื่อให้ทราบถึงผลกระทบที่ครอบคลุมในด้านต่าง ๆ มากยิ่งขึ้น

2. ประโยชน์ของการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้สามารถนำไปใช้เป็นข้อมูลประกอบในการพิจารณากำหนดกฎระเบียบ และวิธีปฏิบัติต่าง ๆ ในการสอบบัญชีให้เป็นไปตาม

มาตรฐานการปฏิบัติงานการสอบบัญชี ตลอดจนเป็นแนวทางในการนำไปประยุกต์ใช้ พัฒนาและปรับปรุงการสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการปฏิบัติงานการสอบบัญชี อันจะทำให้รายงานของผู้สอบบัญชีมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลสูงสุด และนำไปสู่ความสำเร็จของผู้สอบบัญชีในอนาคต

สรุปผลการวิจัย

มาตรฐานการปฏิบัติงานการสอบบัญชี ด้านการใช้วิจรณ์ญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ด้านหลักฐานในการสอบบัญชี ด้านการวางแผนงานสอบบัญชี และด้านความเสี่ยงในการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบกับความสำเร็จในการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีสามารถนำไปใช้เป็นข้อมูลประกอบในการพิจารณากำหนดกฎระเบียบ และวิธีปฏิบัติต่าง ๆ ในการสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการปฏิบัติงานการสอบบัญชี ตลอดจนเป็นแนวทางในการนำไปประยุกต์ใช้ พัฒนาและปรับปรุงการสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการปฏิบัติงานการสอบบัญชี อันจะทำให้รายงานของผู้สอบบัญชีมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลสูงสุด และนำไปสู่ความสำเร็จของผู้สอบบัญชีในอนาคต

บรรณานุกรม

- กวี วงศ์พุ่ม. *การสอบบัญชี*. กรุงเทพฯ : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2546.
- กุหลาบ รัตนสังขธรรม. *การศึกษาวิเคราะห์สังเคราะห์ภาพรวมจรรยาบรรณวิชาชีพในประเทศไทย*. กรุงเทพฯ : สำนักงานคณะกรรมการการอุดมศึกษา, 2546.
- กษิณญา สินชื่น. *ความสัมพันธ์ระหว่างความรู้ความสามารถด้านการบัญชี ด้านการสอบบัญชีด้านกฎหมาย และด้านเทคโนโลยีสารสนเทศกับคุณภาพการสอบบัญชี*. วิทยานิพนธ์ บช.ม. มหาสารคาม : มหาวิทยาลัยมหาสารคาม, 2548.
- นนทพล นิมสมบุญ. *การสอบบัญชี*. กรุงเทพฯ : พี.เอ.ลีฟวิ่ง, 2546.
- นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลาพร ศรีจันเพชร. *การสอบบัญชี*. กรุงเทพฯ : ที พี เอ็น เพรส, 2554.
- บุญชม ศรีสะอาด. *การวิจัยเบื้องต้น*. พิมพ์ครั้งที่ 7. กรุงเทพฯ : สุวีริยาสาส์น, 2553.
- ปกรณณ์ เพ็ญภาคกุล. "International Education Standards for Professional Accountants (IES) กับ การจัดการศึกษาวิชาชีพบัญชี," *วารสารวิชาชีพบัญชี*. 2(14) : 80-86 ; เมษายน, 2548.
- พยอม สิงเสนห์. *การสอบบัญชี*. กรุงเทพฯ : ชวนพิมพ์, 2548.
- เมธา สุวรรณสาร. "การบริหารความเสี่ยงกับสัญญาณเตือนภัยของจุดอ่อนและการทุจริต," *นักบัญชี*. 50 (1) : 91 ; สิงหาคม - พฤศจิกายน, 2546.
- รัชนิกร รัตนวิวัฒนกุล. *ความเชื่อมั่นต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้บริหารบริษัทในเขตจังหวัดอุบลราชธานี*. การศึกษาค้นคว้าอิสระ บช.ม. มหาสารคาม : มหาวิทยาลัยมหาสารคาม, 2549.
- สภาวิชาชีพบัญชี. *รายงานประจำปี*. 2554. <<http://www.fap.or.th/files/annual/annual-report-2553-2554.pdf>> ตุลาคม, 2554.
- สภาวิชาชีพบัญชี. *พรบ. สภาวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547*. 2554. <http://www.fap.or.th/files/act/act2547.pdf> 19 ตุลาคม, 2554.
- สมใจ ลักษณะ. *การพัฒนาประสิทธิภาพในการทำงาน*. กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์เพิ่มทรัพย์ การพิมพ์, 2549.
- สุชาย ยังประสิทธิ์กุล. *การสอบบัญชี*. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพฯ : ห้างหุ้นส่วนจำกัด ทีพีเอ็น เพรส, 2552.
- สุธี คทาวณิช. "เรื่องน่ารู้เกี่ยวกับกฎหมายบัญชี : รู้เรื่องดีมีชัยไปกว่าครึ่ง," *วารสารนักบัญชี*. 26(1) : 47-55 ; มกราคม-มีนาคม, 2549.
- เอมอร ใจเก่งกิจ. "สารพันความรู้ร่วมสมัยทางการบัญชี," *สมาคมการบัญชีไทย*. 2(2) : 4 ; สิงหาคม, 2548.
- Aaker, D. A., Kumar, V. & G. S. (2001). *Marketing research*. New York : John Wiley & Son.
- Bedard, Jean. "Expertise in Audit : Myth or Reality," *Accounting Organization and Society*. 14(1-2) : 113-131, 1989.
- Black, K. (2006). *Business statistics for contemporary decision making*. (4th ed.). New York : John Wiley & Son.
- Fraser, S. and M. Hatherly. "The Balance on the Balanced Scorecard a Critical Analysis of Some of its Assumptions," *Management Accounting Research*. 11(1) : 19-34 ; March, 2003.
- Nunnally, J. C. (1978). *Psychometric theory* (2nd ed.). New York : McGraw-Hill Book Company.