

# ผลกระทบของการสอบทานการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

## Effects of Auditing Review on Auditing Efficiency of Certified Public Accountants in Thailand

อภิศักดิ์ เจียรสุคนธ์,<sup>1</sup> พรลภัส สุวรรณรัตน์,<sup>2</sup> ไพฑูรย์ อินตะขัน<sup>3</sup>

Apisak Jaerlasukon,<sup>1</sup> Pornlapas Suwannarat,<sup>2</sup> Phaithun Intakhan<sup>3</sup>

### บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อทดสอบผลกระทบของการสอบทานการสอบบัญชี ที่มีต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จำนวน 124 คน ระยะเวลาการเก็บรวบรวมข้อมูล 11 สิงหาคม 2555 – 31 ตุลาคม 2555 สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลได้แก่ การวิเคราะห์ สหสัมพันธ์พหุคูณ และการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ ซึ่งการสอบทานการสอบบัญชีได้ถูกกำหนดให้เป็นตัวแปรอิสระที่มีความสัมพันธ์และผลกระทบต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชี ผลการวิจัย พบว่า 1) การสอบทาน การสอบบัญชี ด้านวิธีการตรวจสอบและจัดทำหลักฐานการปฏิบัติงานมีความสัมพันธ์และผลกระทบต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านการทำงานต้องเชื่อถือได้ ด้านงานสำเร็จทันเวลา และด้านผลงานได้มาตรฐาน 2) การสอบทานการสอบบัญชี ด้านการรายงานการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ และผลกระทบต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านการทำงานต้องเชื่อถือได้ และด้านผลงานได้มาตรฐาน

**คำสำคัญ:** การสอบทานการสอบบัญชี, ประสิทธิภาพการสอบบัญชี, ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

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

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

<sup>3</sup> ผู้ช่วยศาสตราจารย์, คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏลำปาง

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

<sup>2</sup> Lecturer, Department of International Business Mahasarakham Business School, Mahasarakham University.

<sup>3</sup> Assistant Professor, Faculty of Management Sciences, Lampang Rajabhat University.

## Abstract

The objective of this research was to assess the effects of auditing review on auditing efficiency of certified public accountants in Thailand. by using questionnaire as a tool for collected data from 124 certified public Accountants in Thailand and period time in gather data 11 august 2012 – 31 october 2012. Statistics used for data analysis were multiple correlation analysis and multiple regression analysis. The auditing review was regarded as independent variable that have relationships and positive effects on auditing efficiency The results revealed the following findings : 1) The auditing review, audit method document have relationship and positive effects on the overall of auditing efficiency, reliable work, timeliness, and standardized 2) The auditing review, and auditing reporting have relationships and positive effects on the overall of auditing efficiency, reliable work, and standerdized.

**Keywords:** Auditing Review, Auditing Efficiency, Certified Public Accountants in Thailand.

## บทนำ

ในอดีตธุรกิจการค้าส่วนใหญ่มีขนาดเล็ก ประกอบกิจการเจ้าของคนเดียวและจัดทำบัญชีโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อบันทึกรายการค้าของกิจการธุรกิจเท่านั้น เมื่อความเจริญก้าวหน้าทางเศรษฐกิจมากขึ้น ระบบผลิตที่ใช้เทคโนโลยีกระบวนการผลิตขั้นสูง และการตลาดที่มีการแข่งขันสูงขึ้น ทำให้กิจการมีการปรับเปลี่ยนสภาพเป็นธุรกิจขนาดใหญ่ขึ้น ซึ่งมีผู้ลงทุนจำนวนมากขึ้นและหลากหลาย (ศิลาพร, 2552 : 1-4) ดังนั้น เมื่อสภาพแวดล้อมทางธุรกิจเจริญเติบโตไปอย่างรวดเร็ว ส่งผลให้ต้องมีการพึ่งพาอาศัยถึงข้อมูลที่มีความน่าเชื่อถือ เพื่อเป็นประโยชน์ต่อสาธารณะชนต่อการตัดสินใจ ธุรกิจจึงจำเป็นต้องมีการจัดทำงบการเงินเพื่อแสดงฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงานที่แท้จริงของกิจการ ประกอบธุรกิจซึ่งการที่จะบอกได้ว่างบการเงินที่จัดทำขึ้นของกิจการมีความถูกต้องน่าเชื่อถือมากน้อยเพียงใดนั้น จะต้องมีการตรวจสอบข้อมูลเพื่อยืนยันความมีสาระสำคัญของงบการเงินที่จะเสนอต่อสาธารณะชน นั่นก็คือผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่เป็นผู้มีหน้าที่ในการสอบทานงบการเงินของกิจการต่าง ๆ

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต บุคคลทั่วไปอาจเรียกว่า ผู้สอบบัญชี (Auditors) เพราะเป็นนักบัญชีที่ทำหน้าที่ตรวจสอบบัญชีและแสดงความเห็นไว้ในรายงานการสอบบัญชี เนื่องจากผลงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีผลกระทบต่อสาธารณชน (นิพันธ์, 2552 1-4) ในการตรวจสอบบัญชีและแสดงความเห็นต่องบการเงินของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะต้องเป็นไป ตามมาตรฐานการสอบบัญชี โดยคำนึงถึงความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม ความซื่อสัตย์ และสิ่งสำคัญที่สุด คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องเป็นบุคคลที่มีความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงานอย่างเพียงพอ ดังนั้นการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จึงมีความสำคัญอย่างยิ่งต่อการดำเนินธุรกิจ และเมื่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตรวจสอบงบการเงินเสร็จสิ้นแล้ว จะต้องจัดทำรายงานการสอบบัญชี เพื่อนำเสนอที่ประชุมประจำปี เพื่อให้มั่นใจงานตรวจสอบงบการเงินทั้งหมดมีการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีหน้าที่ในการสอบทานงานสอบบัญชีรับรองการสอบบัญชีรับรองเอกสาร หรือแสดงความเห็นในฐานะผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ดังนั้นการสอบทาน

งบการเงินจึงเป็นส่วนสำคัญของอาชีพผู้สอบบัญชีที่ได้รับอนุญาต

การสอบทานการสอบบัญชีเป็นการรวบรวมและประเมินหลักฐานในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ทำหน้าที่ตรวจสอบงบการเงินและผลการปฏิบัติงาน เพื่อแสดงความเห็นว่างบการเงินนั้นได้แสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานถูกต้อง ตามที่ควร ในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินนั้นเกิดความเชื่อมั่นสูงว่างบการเงินได้ผ่านการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในการสอบทานการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจะต้องวางแผนทบทวนการตรวจสอบบัญชีตามแนวทางที่กำหนดไว้และทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติงานให้มีประสิทธิภาพ การสอบทานการสอบบัญชีตามวงจร Deming เป็นการควบคุมการปฏิบัติงานการสอบบัญชีที่มีองค์ประกอบ 4 ขั้นตอน คือ การทบทวนแผนการสอบบัญชี วิธีการตรวจสอบและการจัดทำหลักฐานการปฏิบัติงาน การวิเคราะห์เปรียบเทียบในเบื้องต้น และการรายงานการสอบบัญชี การดำเนินงานการสอบทานการสอบบัญชีตามกิจกรรมของวงจร Plan-Do-Check-Act (PDCA) เป็นการดำเนินงานอย่างเป็นระบบให้ครบวงจรอย่างต่อเนื่องหมุนเวียนไปเรื่อยๆ ย่อมส่งผลทำให้การดำเนินงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น เพราะเป็นกระบวนการที่ใช้ในการควบคุมในการทำงานที่เป็นระบบประกอบจากการปฏิบัติงานเป็นวงจรส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชี Deming ดังนั้น การสอบทานการสอบบัญชีจะสะท้อนให้เห็นถึงการควบคุมการปฏิบัติงานการสอบบัญชีให้เป็นไปตามนโยบายและมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดไว้ เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานการตรวจสอบงบการเงินของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอย่างมีประสิทธิภาพ

ประสิทธิภาพการสอบบัญชี เป็นผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีที่สามารถตรวจพบถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง หรือ หลักฐานการปฏิบัติงานบัญชีที่ส่วนใหญ่จะต้องใช้ดุลยพินิจอย่างมีเหตุผลในการพิจารณา ดังนั้น การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีจะต้องผ่านกระบวนการประเมินผลการทำงานเพื่อแสดงให้เห็นถึงประสิทธิภาพในการทำงานการที่ผู้สอบบัญชีทำงานสอบบัญชีอย่างมีประสิทธิภาพถือเป็นหัวใจของการบรรลุผลความสำเร็จของการปฏิบัติงาน การประเมินประสิทธิภาพการทำงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีจะต้องมีองค์ประกอบต่างๆ คือ 1) การทำงานต้องเชื่อถือได้ 2) งานสำเร็จทันเวลา และ 3) ผลงานได้มาตรฐาน หากผู้สอบบัญชีปฏิบัติตามข้อกำหนดความประพฤติหรือวิธีปฏิบัติงานที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทุกคนต้องยึดถือเพื่อดำรงไว้ซึ่งความเป็นมืออาชีพ โดยการปฏิบัติงานสอบทานการสอบบัญชีอย่างมืออาชีพตามมาตรฐานการสอบบัญชี ย่อมส่งผลให้มีการปฏิบัติงานสอบบัญชีเกิดความน่าเชื่อถือและไว้วางใจในผลงานของผู้ประกอบวิชาชีพการสอบบัญชีต่อไป

จากเหตุผลที่กล่าวมาแล้วข้างต้น ผู้วิจัยจึงมีความสนใจศึกษาวิจัยผลกระทบของการสอบทาน การสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อทดสอบว่า การสอบทานการสอบบัญชี มีผลกระทบต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชีหรือไม่ อย่างไร ซึ่งทำการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ผลลัพธ์ที่ได้จากการวิจัยสามารถนำไปใช้เป็นแนวทางในการกำหนดวิธีการปฏิบัติเกี่ยวกับการสอบทานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีในประเทศไทยให้เกิดประสิทธิภาพในการสอบบัญชีได้ในอนาคต

## เอกสารงานวิจัยที่เกี่ยวข้องและ สมมุติฐานของการวิจัย

### 1. การสอบทานการสอบบัญชี (Auditing Review)

หมายถึง กระบวนการทบทวนและติดตามการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในการรวบรวมและประเมินหลักฐานในการทำหน้าที่ตรวจสอบงบการเงินเพื่อแสดงความเห็นว่างบการเงินนั้นได้แสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองกันทั่วไป เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินนั้นเกิดความเชื่อมั่นสูงว่างบการเงินได้ผ่านการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและมีกรปฏิบัติงานการสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดอย่างเคร่งครัดประกอบด้วย

1.1 การทบทวนแผนการสอบบัญชี (Auditing Planning Review) หมายถึง การวิเคราะห์ติดตาม และทบทวนแผนการสอบบัญชีที่ได้กำหนดขอบเขตการปฏิบัติงานวิธีการลักษณะและเวลาที่ใช้ในการทำงานสอบบัญชีไว้แล้วเพื่อนำมาทบทวนสิ่งที่ได้วางแผนไว้ว่าครบถ้วน เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองหรือไม่ เพียงใด เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์การตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลซึ่งการวางแผนการสอบบัญชีและการจัดทำแนวการสอบบัญชี ซึ่งจะต้องจัดทำก่อนเข้าปฏิบัติงานสอบบัญชีระหว่างปีหรือสอบบัญชีประจำปี

1.2 วิธีการตรวจสอบและการจัดทำหลักฐานการปฏิบัติงาน (Audit Method Document) หมายถึง การใช้วิธีการรวบรวมหลักฐานและการจัดทำกระดาษทำการในการสอบบัญชีประเภทต่างๆ เพื่อสร้างความน่าเชื่อถือโดยคำนึงถึงวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมในแต่ละกรณีและกระดาษทำการที่ผู้สอบบัญชี ใช้ในการจัดบันทึกการปฏิบัติงานถึงเป็นการรวมเหตุผลในเรื่องสำคัญๆ ที่ผู้สอบบัญชีบันทึกไว้ในกรปฏิบัติงานตามจริงและข้อสรุปของ

### ผู้สอบบัญชี

1.3 การวิเคราะห์เปรียบเทียบ  
ในเบื้องต้น (Comparative Analysis) หมายถึง การศึกษาเปรียบเทียบความสัมพันธ์ และความเปลี่ยนแปลงข้อมูลทางการเงิน และข้อมูลอื่นที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงินว่าเป็นไปตามที่คาดหมายไว้หรือไม่ โดยไม่ใช้การทดสอบความสมเหตุสมผล ตลอดจนการสอบสวนการเปลี่ยนแปลงและความสัมพันธ์ต่างๆ ที่ไม่สอดคล้องกับข้อมูลที่เกี่ยวข้องของผู้สอบบัญชีสามารถใช้วิธีการตรวจสอบวิเคราะห์เปรียบเทียบในช่วงการวางแผนการตรวจสอบเพื่อช่วยในการทำความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจและระบุเรื่องที่จะเกิดความเสียหาย และยังช่วยในการกำหนดลักษณะระยะเวลาและขอบเขตวิธีการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีได้อีกด้วย

1.4 การรายงานการสอบบัญชี (Auditing Reporting) หมายถึง การรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอและได้สอบทานความถูกต้องครบถ้วนของกระดาษทำการเพื่อสรุปผลการตรวจสอบว่าฐานะทางการเงิน ผลการดำเนินงานและงบกระแสเงินสดโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ หรือไม่ อย่างไร ผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นต่องบการเงินในรายงานการเงินของผู้สอบบัญชี

2. ประสิทธิภาพการสอบบัญชี (Auditing Efficiency) หมายถึง การปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีที่สามารถตรวจพบถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง หรือหลักฐานการปฏิบัติบัญชีโดยส่วนใหญ่ที่จะต้องใช้เวลาอันน้อยอย่างมีเหตุผลในการพิจารณาเพื่อให้เกิดผลลัพธ์อย่างถูกต้อง เชื่อถือได้ และทันตามเวลาที่กำหนดไว้ ประกอบด้วย

2.1 ด้านการทำงานต้องเชื่อถือได้ (Reliable Work) หมายถึง การปฏิบัติงานการสอบบัญชีต้องมีการบันทึกที่น่าเชื่อถือได้มีความรวดเร็ว และถูกต้องทันเหตุการณ์เพียงพอและถาวรเป็นที่พอใจแก่ทุกฝ่าย

2.2 ด้านงานสำเร็จทันเวลา (Timeliness) หมายถึง การที่ผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติงานสอบบัญชีให้สำเร็จลุล่วงตามระยะเวลาหรือมาตรฐานที่ตั้งไว้

2.3 ผลงานได้มาตรฐาน (Standardized) หมายถึง งานสอบบัญชีสำเร็จ ถูกต้อง สมบูรณ์ ครบถ้วนทั้งเชิงปริมาณและคุณภาพการสนับสนุนหรือส่งเสริมข้อความที่ต้องการเสนอในรายงาน

สมมุติฐานการวิจัย : การสอบทานการสอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการสอบบัญชี

## 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) โดยจำแนกผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยตามภูมิภาคและกำหนดกลุ่มตัวอย่างตามสัดส่วน และเลือกตัวอย่างโดยใช้คอมพิวเตอร์ ผู้วิจัยส่งแบบสอบถามจำนวน 400 ชุด ปรากฏว่าเมื่อครบกำหนดในการเก็บแบบสอบถาม ได้รับแบบสอบถามตอบกลับทั้งสิ้น 129 ชุด เป็นแบบสอบถามที่มีความสมบูรณ์ทั้งสิ้น 124 ชุด อัตราผลตอบกลับคิดเป็นร้อยละ 31.00 ซึ่งสอดคล้องกับ Aaker, Kumar, และ Day (2001) ได้นำเสนอว่าการส่งแบบสอบถามต้องมีอัตราตอบกลับอย่างน้อยร้อยละ 20 จึงจะถือว่ายอมรับได้

### 2. การวัดคุณลักษณะของตัวแปร

การสอบทานการสอบบัญชีสามารถจำแนกออกเป็น 4 ด้าน ดังนี้ 1) ด้านการทบทวนแผนการสอบบัญชี ประกอบด้วย 5 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการทบทวนแผนการสอบบัญชีโดยรวม การจัดทำแผนการสอบบัญชีในอนาคต รวมถึงการติดตามการปฏิบัติงานของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี 2) ด้านวิธีการตรวจสอบและการจัดทำหลักฐานการปฏิบัติงาน ประกอบด้วย 5 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการกำหนดโครงสร้าง หน้าที่และความรับผิดชอบในการปฏิบัติงานกระบวนการตรวจสอบระบบการจัดเก็บเอกสารหลักฐานของการปฏิบัติงาน และคุณสมบัติความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงานของผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ 3) ด้านการวิเคราะห์เปรียบเทียบในเบื้องต้น ประกอบด้วย 4 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการวิเคราะห์วิธีการ กระบวนการและการปฏิบัติหน้าที่ในการตรวจสอบบัญชี และเอกสารต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องในการปฏิบัติงานตรวจสอบ และ 4) ด้านการรายงานการสอบบัญชี ประกอบด้วย 6 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการทบทวนรายงานของผู้สอบบัญชีโดยคำนึงถึง ความถูกต้อง ความแม่นยำ ความครบถ้วน และตรงตามมาตรฐานการรายงานการสอบบัญชีที่กำหนด

ประสิทธิภาพการสอบบัญชี สามารถจำแนกออกเป็น 3 ด้าน ดังนี้ 1) ด้านการทำงานต้องเชื่อถือได้ ประกอบด้วย 7 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการนำเสนอข้อมูล 2) ด้านงานสำเร็จทันเวลา ประกอบด้วย 6 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการปฏิบัติงานที่ได้รับมอบหมายแล้วเสร็จตามเวลาที่กำหนดรวมถึงความกระตือรือร้นในการทำงาน และสามารถบริหารเวลาในการทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ 3) ด้านผลงานได้มาตรฐาน ประกอบด้วย 7 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการนำเสนอเนื้อหาของรายงานการสอบบัญชีที่มีความครบถ้วนและถูกต้องตรงตามมาตรฐานที่กำหนดรวมถึงแนวการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี

ที่เป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนด

### 3. ค่าความเชื่อมั่นและค่าอำนาจจำแนก

ผู้วิจัยได้ทำการทดสอบความเที่ยงตรง ความเชื่อมั่นและค่าอำนาจจำแนกรายข้อ โดยทำการตรวจสอบความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหาผ่านการพิจารณาของผู้เชี่ยวชาญ และหาค่าความเชื่อมั่นของเครื่องมือ (Reliability) โดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha Coefficient) ตามวิธีของ Cronbach ซึ่งการสอบทานการสอบบัญชี ได้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาอยู่ระหว่าง 0.871- 0.936 และประสิทธิภาพการสอบบัญชี ได้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาอยู่ระหว่าง 0.936 - 0.954 ซึ่งอยู่ในระดับมากกว่า 0.70 สามารถนำไปใช้เก็บรวบรวมข้อมูลกับกลุ่มตัวอย่างได้ (Nunnally และ Bernstein, 1994) การวิเคราะห์หาค่าอำนาจจำแนกเป็นรายข้อ (Discrimination Power) โดยใช้เทคนิค Item – total Correlation ซึ่งการสอบทานการสอบบัญชี ได้ค่าอำนาจจำแนก (r) อยู่ระหว่าง 0.586 – 0.810 และประสิทธิภาพการสอบบัญชีได้ค่าอำนาจจำแนก (r) อยู่ระหว่าง 0.631 – 0.901 ซึ่งเป็นค่าที่มีนัยสำคัญทางสถิติ 0.05 ซึ่งสอดคล้องกับ Nunnally (1978) ที่เสนอว่าค่าอำนาจจำแนกเกินกว่า 0.60 เป็นค่าที่ยอมรับได้

### ผลการศึกษาและการอภิปรายผล

ตาราง 1 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ของการสอบทานการสอบบัญชีโดยรวมที่มีต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ตัวแปร	EAYT	APRT	AMDT	CAT	ART	VIF
$\bar{X}$	4.16	4.19	4.21	4.13	4.32	
S.D.	0.47	0.48	0.48	0.50	0.45	
EAYT	-	0.611*	0.715*	0.428*	0.645*	
APRT		-	0.762*	0.540*	0.674*	2.867
AMDT			-	0.559*	0.624*	2.661
CAT				-	0.502*	1.569
ART					-	1.992

\* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

### 4. สถิติที่ใช้ในการวิจัย

สำหรับการวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยได้ใช้ การวิเคราะห์สหสัมพันธ์พหุคูณ และการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณในการทดสอบผลกระทบระหว่างการสอบทานการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ซึ่งเขียนเป็นสมการ ดังนี้

$$\text{สมการ Auditing Efficiency} = \beta_0 + \beta_1 \text{APRT} + \beta_2 \text{AMDT} + \beta_3 \text{CAT} + \beta_4 \text{ART} + e$$

เมื่อ EAYT แทน ประสิทธิภาพการสอบบัญชีโดยรวม

APRT แทน การสอบทานการสอบบัญชีด้านการทบทวนแผนการสอบบัญชี

AMDT แทน การสอบทานการสอบบัญชีด้านวิธีการตรวจสอบและการจัดทำหลักฐานการปฏิบัติงาน

CAT แทน การสอบทานการสอบบัญชีด้านการวิเคราะห์เปรียบเทียบในเบื้องต้น

ART แทน การสอบทานการสอบบัญชีด้านการรายงานการสอบบัญชี

จากตาราง 1 พบว่า ตัวแปรอิสระแต่ละด้านมีความสัมพันธ์กันซึ่งอาจเกิดเป็นปัญหา Multicollinearity ดังนั้น ผู้วิจัยจึงทำการทดสอบ Multicollinearity โดยใช้ค่า VIF ปรากฏว่า ค่า VIF

ของตัวแปรอิสระ การสอบทานการสอบบัญชี มีค่าตั้งแต่ 1.569 – 2.867 ซึ่งมีค่าน้อยกว่า 10 แสดงว่าตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันในระดับที่ไม่ทำให้เกิดปัญหา Multicollinearity (Black, 2006 : 585)

**ตาราง 2** การวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณโดยใช้ตัวแปรตามเป็นประสิทธิภาพการสอบบัญชีโดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

การสอบทานการสอบบัญชี	ประสิทธิภาพการสอบบัญชีโดยรวม		t	p-value
	สัมประสิทธิ์ถดถอย	ความคลาดเคลื่อนมาตรฐาน		
ค่าคงที่	0.564	0.304	1.856	0.066
ด้านการสอบทานการสอบบัญชี (APRT)	0.010	0.100	0.101	0.920
ด้านวิธีการตรวจสอบและการจัดทำหลักฐานการปฏิบัติงาน (AMDT)	0.516	0.097	5.335	0.000*
ด้านวิเคราะห์เปรียบเทียบในเบื้องต้น (CAT)	-0.032	0.071	-0.455	0.650
ด้านการรายงานการสอบบัญชี (ART)	0.350	0.089	3.941	0.000*
F = 40.528 p = 0.000 Adj R2 = 0.562				

\* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตาราง 2 พบว่า 1) การสอบทานการสอบบัญชี ด้านวิธีการตรวจสอบและจัดทำหลักฐานการปฏิบัติงานมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการสอบบัญชีโดยรวมด้านการปฏิบัติงานต้องเชื่อถือได้ ด้านงานสำเร็จทำเวลา ด้านผลงานได้มาตรฐาน เนื่องจาก ผู้สอบบัญชีมีการวางแผนการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ดีให้ความสำคัญในการตรวจสอบคุณภาพของหลักฐานและวิธีการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับเอกสารทั้งภายในและภายนอก ซึ่งส่งผลทำให้การปฏิบัติงานเป็นไปตามมาตรฐาน หลักเกณฑ์ ขอบบังคับต่างๆ ที่กำหนดทำให้การปฏิบัติงานมีความโปร่งใส เป็นธรรม จากการจัดทำรายงานผลการปฏิบัติงานเพื่อเสนอต่อผู้บริหารให้รับทราบและพิจารณาทุกครั้ง ซึ่งรายงาน

การปฏิบัติงานจะสะท้อนให้เห็นถึงคุณภาพการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีที่สามารถปฏิบัติงานด้วยความรับผิดชอบทำให้งานที่ออกมานั้นทันเวลาต่อการตัดสินใจ และผลงานเป็นที่เชื่อถือตรงตามมาตรฐานการปฏิบัติงานทุกครั้งซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของสุวรรณ ชงยศ (2548 : บทคัดย่อ) พบว่า ประสิทธิภาพการทำงานของนักบัญชีที่มีต่อความสำเร็จขององค์กรของบริษัทโดยรวม ด้านการทำงานต้องเชื่อถือได้ด้านงานสำเร็จทันเวลาและด้านผลงานได้มาตรฐาน สอดคล้องกับงานวิจัยของ สรายุทธ สุวรรณบุษย์ (2549 : บทคัดย่อ) พบว่า คุณสมบัตินักบัญชีที่มีความสำเร็จในการทำงาน ต้องมีคุณค่าแห่งวิชาชีพ เจตคติที่ดีในการทำงานได้บรรลุเป้าหมายความสำเร็จและ

มีกระบวนการปฏิบัติงาน และทำให้เกิดพึงพอใจของทุกฝ่าย 2) การสอบทานการสอบบัญชี ด้านการรายงานการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านการทำงานต้องเชื่อถือได้ ด้านผลงานได้มาตรฐาน เนื่องจาก ผลงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีผลกระทบต่อสาธารณชนในการตรวจสอบบัญชีและแสดงความเห็นต่องบการเงินของผู้สอบบัญชีจะต้องเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งการปฏิบัติงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องมีแนวทางในการจัดทำรายงานเพื่อให้รายงานที่ออกมา นั้นมีความถูกต้อง ครบถ้วน ทันต่อเวลา สามารถที่ตรวจสอบย้อนหลังได้ และตรงตามมาตรฐานการสอบบัญชีรับรองทั่วไป เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดความมั่นใจต่อรายงานของผู้สอบบัญชีซึ่งสอดคล้องงานวิจัยของ Owusu – Ansah, (2000), Naimi, และคณะ (2010) กล่าวว่า การวัดคุณภาพของข้อมูลที่ใช้ใช้งบการเงินจะได้รับสามารถทำได้หลายมุมมอง ซึ่งมุมมองหนึ่งคือ คุณภาพเชิงประสิทธิภาพ อันได้แก่ ความทันต่อเวลา และตรงตามมาตรฐานที่กำหนด ซึ่งถือว่ามีความสำคัญอย่างยิ่งต่อผู้ถือหุ้น เนื่องจากความทันเวลาเป็นเครื่องมือที่จะช่วยลดปัญหาการใช้ข้อมูลภายใน เพื่อแสวงหาประโยชน์จากการซื้อขายหลักทรัพย์การรั่วไหลของข้อมูล และข่าวลือต่าง ๆ ในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งมีผลกระทบต่อความมั่นใจของผู้ถือหุ้นในการตัดสินใจลงทุน ซึ่งสอดคล้องงานวิจัยของ Sharma และคณะ (2007), Stewart และ Munro (2007) พบว่า การที่จะทำให้ทราบว่าเมื่อบริษัทมีการกำกับดูแลกิจการที่ดีจะทำให้ผู้สอบบัญชีมีมุมมองต่อความเสี่ยงของบริษัทลดลง และทำให้กระบวนการวางแผนเตรียมตรวจสอบลดลงตามไปด้วย ซึ่งทำให้การตรวจสอบเสร็จได้เร็วขึ้น ทันเวลาต่อการตัดสินใจ ทำให้งานมีคุณภาพที่สะท้อนถึงการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี จึงเป็นที่มาของสมมุติฐานหลักที่ว่าถ้าผู้การตรวจสอบทำให้เกิดการกำกับดูแลที่ดีแล้วก็จะส่งผลทำให้ใช้ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการ

สอบบัญชีน้อยลงอีกด้วย ซึ่งสอดคล้องงานวิจัยของ ไพโรจน์ รมบารมี (2550) กล่าวว่า ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชีเป็นปัจจัยที่มีอิทธิพลหรือมีความสำคัญมากที่สุดในการวัดความทันเวลาและมาตรฐานการปฏิบัติงานของข้อมูลในงบการเงินในรายงานประจำปี เนื่องจากการนำเสนองบการเงินต่อบุคคลภายนอกและตลาดหลักทรัพย์ ๒ งบการเงินนั้นจะต้องได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นจากผู้สอบบัญชีก่อน ดังนั้น การออกรายงานของผู้สอบบัญชีจึงเป็นตัวแทนที่สะท้อนให้เห็นถึงความทันเวลาและมาตรฐานการปฏิบัติงานของข้อมูลที่ใช้ได้รับจากงบการเงินที่ได้รับการตรวจสอบแล้วนั่นเอง

## ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในอนาคต และประโยชน์ของการวิจัย

### 1. ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในอนาคต

การวิจัยครั้งนี้ผู้สนใจสามารถนำไปเป็นแนวทางการศึกษาวิจัยการเปรียบเทียบการสอบทานการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชีของกลุ่มตัวอย่างผู้สอบบัญชีภาษีอากร ซึ่งจะช่วยได้ข้อมูลงานวิจัยที่ครอบคลุมมากยิ่งขึ้นของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย รวมถึงควรศึกษาปัญหาและอุปสรรคที่มีผลต่อการสอบทานการสอบบัญชีอันจะเป็นประโยชน์ต่อผู้สอบบัญชีในการนำข้อมูลที่ได้ออกไปใช้เป็นแนวทางในการปรับปรุงกระบวนการสอบทานการตรวจสอบให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

### 2. ประโยชน์ของการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้ สามารถนำไปใช้เป็นแนวทางในการกำหนดทิศทางการสร้างมาตรฐานการปฏิบัติงาน ด้านการสอบทานงานสอบบัญชี และเป็นแนวทางด้านการปรับปรุงวิธีการตรวจสอบและการจัดทำหลักฐานการปฏิบัติงาน เพื่อเป็นประโยชน์ต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบให้มี

ประสิทธิภาพ อันจะนำไปสู่การจัดทำรายงานการสอบบัญชีที่มีคุณภาพเพิ่มมากยิ่งขึ้น ที่จะเป็นประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงินในการนำข้อมูลที่ได้จากรายงานการสอบบัญชีไปใช้ในการตัดสินใจได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

### สรุปผลการวิจัย

การสอบทานการสอบบัญชี ด้านวิธีการตรวจสอบและจัดทำหลักฐานการปฏิบัติงานมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านการทำงานต้องเชื่อถือได้ ด้านงานสำเร็จทำเวลา และด้านผลงานได้มาตรฐาน และการสอบทาน การสอบบัญชี ด้านการรายงานการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการสอบบัญชีโดยรวมด้านการทำงานต้องเชื่อถือได้ ด้านผลงานได้มาตรฐาน ผลลัพธ์ที่ได้จากการวิจัยสามารถใช้เป็น

แนวทางสำหรับการทบทวนหรือติดตามการปฏิบัติงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ในการนำไปปรับปรุงแก้ไขแนวการสอบบัญชีโดยรวมหรือแผนการสอบสอบบัญชีที่ตั้งไว้เพื่อให้การสอบบัญชีมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น และช่วยให้เกิด การตระหนักถึงความสำคัญในการจัดทำรายงานการสอบบัญชีให้มีคุณภาพเพิ่มมากยิ่งขึ้น ซึ่งผลลัพธ์ที่ได้จะเป็นประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงินในการนำข้อมูลที่ได้จากรายงานการสอบบัญชีไปใช้ในการตัดสินใจได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลต่อไป

### กิตติกรรมประกาศ

งานวิจัยนี้ ได้รับทุนอุดหนุนการวิจัย ประเภทนิสิตระดับปริญญาโท คณะการบัญชี และการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคามงบประมาณเงินรายได้ ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2556

## เอกสารอ้างอิง

- กวี วงศ์พุ่ม. (2542). *การสอบบัญชีต้องมีหลักฐานและการประเมินประสิทธิภาพที่ดีที่สุดด้วย*. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์แม็ค.
- ทิพวรรณ ศิริมาตร. (2555). *คุณลักษณะหลักฐานการสอบบัญชีที่ดีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย*. วิทยานิพนธ์ บัญชีมหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทเพชร. (2552). *การสอบบัญชี*. กรุงเทพฯ : ทีพีเอ็น เพรส.
- บุญชม ศรีสะอาด. (2545). *การวิจัยเบื้องต้น*. พิมพ์ครั้งที่ 6. กรุงเทพฯ : สุวีริยาสาส์น.
- พรรณราย คำจันทร์ดี. (2552). *ความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์*. วิทยานิพนธ์ บัญชีมหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี.
- พัชริน วิเศษประสิทธิ์. (2552). *ผลกระทบของความน่าเชื่อถือของข้อมูลทางการบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพการตัดสินใจของธุรกิจ*. วิทยานิพนธ์ บัญชีมหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2550). *ข้อมูลรายชื่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย*. ค้นเมื่อ 1 ตุลาคม 2555, จาก : <http://www.fap.or.th/cpd.php>.
- สมใจ ลักษณะ. (2549) *การพัฒนาประสิทธิภาพในการทำงาน*. กรุงเทพฯ : เพิ่มทรัพย์การพิมพ์.
- สมพงษ์ พรอุปถัมภ์. (2545). *การสอบบัญชี*. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพฯ : ชรรณินดี เพรส.
- สมพงษ์ พรอุปถัมภ์. (2545). *การสอบบัญชี*. กรุงเทพฯ : พัฒนาการบริหารธรรมนิติ.
- สุเนตร ประพันธ์ชুম. (2550). *การควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย*. วิทยานิพนธ์ บัญชีมหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- Aaker, D. A., Kumar, V., & Day, G. S. (2001). *Marketing research*. (7th ed.). New York : John-wiley & Sons.
- Black, K. (2006). *Business statistics for contemporary decision making*. 4th ed. USA : John Wiley & Sons.
- Guldenmund, F.W. and others. (2005). *The Development of an Aukit Technique to Assess the quality of safety barrier Management*. Journal of Hazardous Materials, 130(30), 234-241.
- Jere, W.S. and J. Rho. (2004). *Big six Auditors and Audit quality : The Korean Evidence*. The international Journal of Accounting, 39(2), 175-796 .
- Lin, Z.Kenny, Ian A.M. Fraser and David J. Hatherly.(2003). *Auditor Analymance Evaluation*. The British Accounting Review, 35(1), 19-34.
- Nunnally, J. C. (1978). *Psychometric theory*. (2nd ed.). New York ; Mc Graw Hill.
- Nunnally, J. C., and I.H. Bernstein. (1994). *Psychometric theory*. New York : Mc Graw Hill.
- Owusu-Ansah, S. (2000) Timeliness of Corporate Financial Reporting in Emerging Capital Markets Empirical Evidence from The Zimbabwe Stock Exchange. *Accounting and Business Research*. 3 : 241-254.

Sharma, D.S. Boo, E. and Sharma, V.D. (2007). *The Impact of Corporate Governance on Auditors Client Assessment, Risk Assessment and Planning Judgments*. Working paper, Auckland University of Technology, Department of Accounting.

Stewart, J. & Munro, L. (2007). The Impact of Audit Committee Existence and Audit Committee Meeting Frequency on the External Audit perceptions of Australian Auditors. *International Journal of Auditing*. 51-69.