



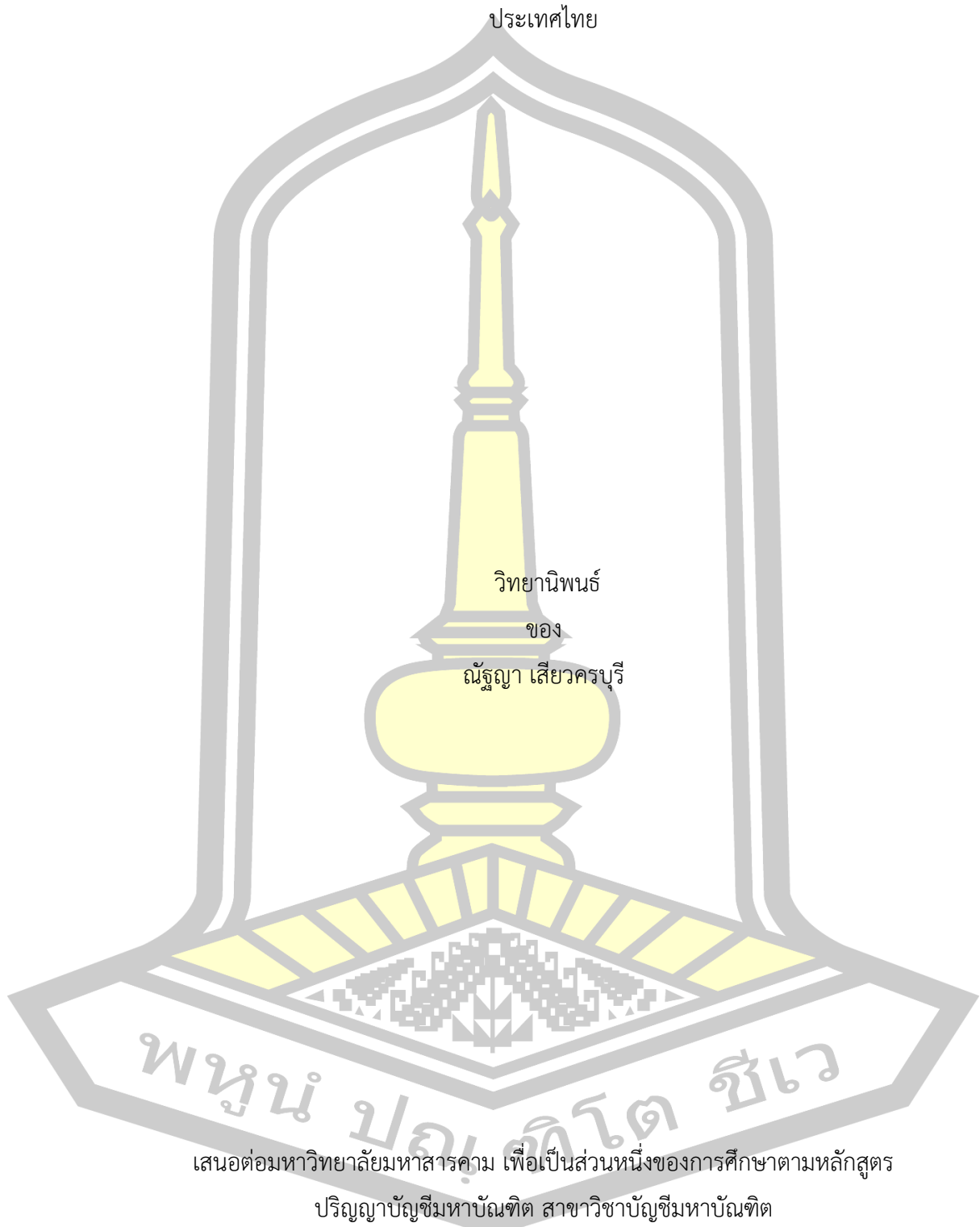
ผลกระทบของเทคนิคการตรวจสอบทุจริตที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตใน
ประเทศไทย

วิทยานิพนธ์
ของ
ณัฐญา เสียวครบุรี

เสนอต่อมหาวิทยาลัยมหาสารคาม เพื่อเป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร
ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต สาขาวิชาบัญชีมหาบัณฑิต
มิถุนายน 2562

สงวนลิขสิทธิ์เป็นของมหาวิทยาลัยมหาสารคาม

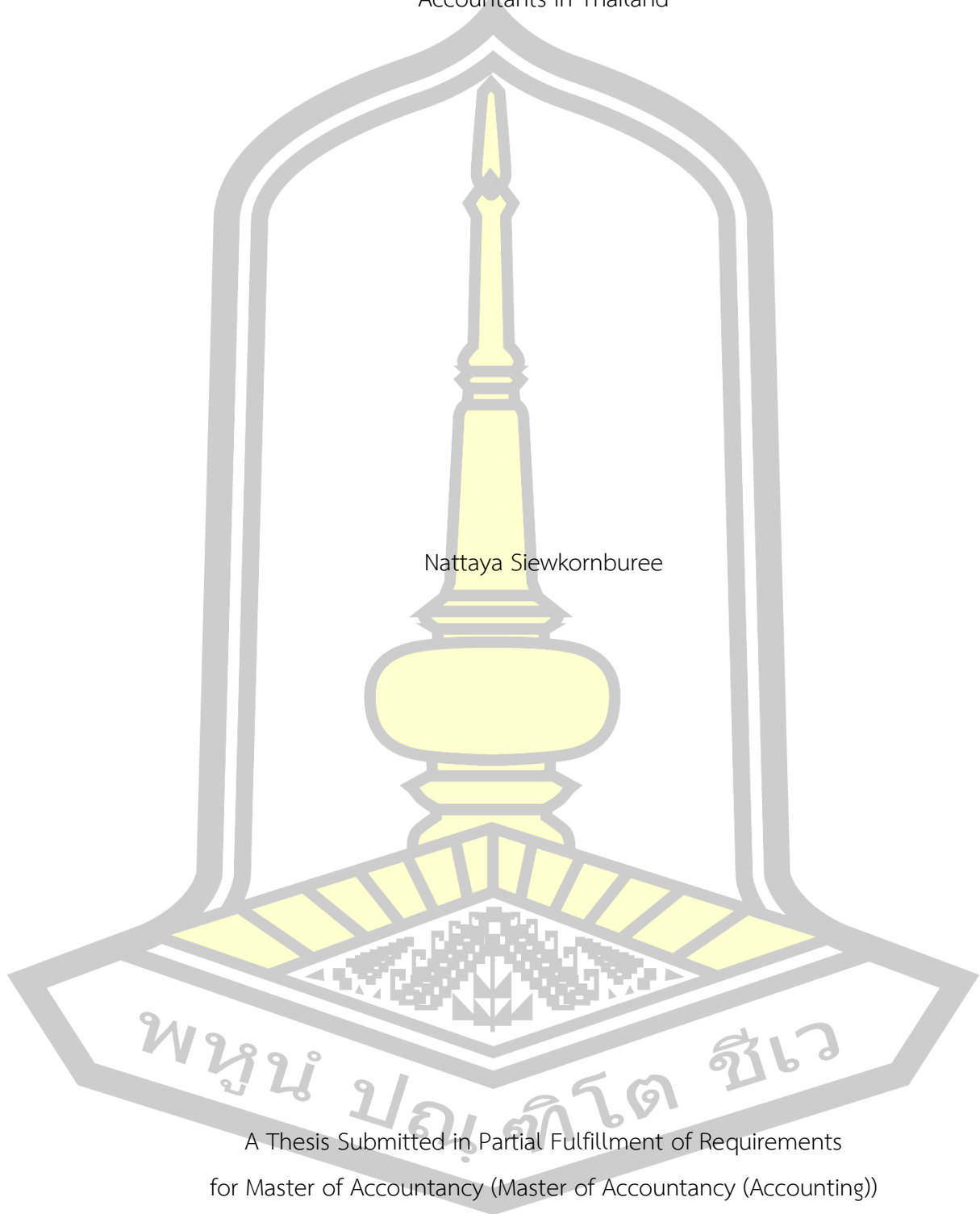
ผลกระทบของเทคนิคการตรวจสอบทุจริตที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตใน
ประเทศไทย



เสนอต่อมหาวิทยาลัยมหาสารคาม เพื่อเป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร
ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต สาขาวิชาบัญชีมหาบัณฑิต
มิถุนายน 2562

สงวนลิขสิทธิ์เป็นของมหาวิทยาลัยมหาสารคาม

Effects of Fraud Detection Techniques on Audit Quality of Certified Public
Accountants in Thailand



Nattaya Siewkornburee

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of Requirements
for Master of Accountancy (Master of Accountancy (Accounting))

June 2019

Copyright of Mahasarakham University



คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ ได้พิจารณาวิทยานิพนธ์ของนางสาวณัฐญา เสี้ยวครบุรี แล้วเห็นสมควรรับเป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญา บัณฑิตมหาบัณฑิต สาขาวิชาบัญชี มหาบัณฑิต ของมหาวิทยาลัยมหาสารคาม

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์

ประธานกรรมการ

(รศ. ดร. สุวรรณ หวังเจริญเดช)

อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก

(ผศ. ดร. วราพร เปรมพาณิชย์กุล)

อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม

(ผศ. ดร. อุเทน เลาน้ำทา)

กรรมการ

(ผศ. ดร. นาถนภา นิลนิยม)

กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิภายนอก

(ผศ. ดร. สมใจ บุญหมื่นไวย)

มหาวิทยาลัยอนุมัติให้รับวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญา บัณฑิตมหาบัณฑิต สาขาวิชาบัญชีมหาบัณฑิต ของมหาวิทยาลัยมหาสารคาม

(ผศ. ดร. นิติพงษ์ ส่งศรีโรจน์)

(ผศ. ดร. กริสน์ ชัยมูล)

คณบดีคณะกรรมการบัญชีและการจัดการ

คณบดีบัณฑิตวิทยาลัย

ชื่อเรื่อง	ผลกระทบของเทคนิคการตรวจสอบทุจริตที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย		
ผู้วิจัย	ณัฐญา เสียวครบุรี		
อาจารย์ที่ปรึกษา	ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. วราพร เปรมพณิชยกุล ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. อุเทน เลาน้ำทา		
ปริญญา	บัญชีมหาบัณฑิต	สาขาวิชา	บัญชีมหาบัณฑิต
มหาวิทยาลัย	มหาวิทยาลัยมหาสารคาม	ปีที่พิมพ์	2562

บทคัดย่อ

เทคนิคการตรวจสอบการทุจริตเป็นวิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตโดยจะต้องอาศัยความเชี่ยวชาญในการตรวจสอบการทุจริต ซึ่งการตรวจสอบมีหลายวิธี เช่น เทคนิคการสัมภาษณ์ เทคนิคการรวบรวมข้อมูล การวิเคราะห์ความผิดปกติของงบการเงิน รวมถึงการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ในการตรวจสอบ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการตรวจสอบที่มีคุณภาพ และสร้างความน่าเชื่อถือ อันจะส่งผลต่อหน้ารายงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ดังนั้นผู้วิจัยจึงได้ศึกษาวิจัย ผลกระทบของเทคนิคการตรวจสอบทุจริตที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย โดยทำการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยจำนวน 116 คน และใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือ สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล ได้แก่ t-test F-test (ANOVA และ MANOVA) การวิเคราะห์สหสัมพันธ์แบบพหุคูณ การวิเคราะห์การถดถอยอย่างง่าย และการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ

ผลการวิจัย พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีเทคนิคการตรวจสอบทุจริตโดยรวม ด้านการวิเคราะห์ความผิดปกติ ด้านการวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณ ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์ และด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล อยู่ในระดับมาก ด้านการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อการสอบสวน อยู่ในระดับปานกลาง และมีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความเที่ยงธรรม อยู่ในระดับมากที่สุด คุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความถูกต้อง ด้านความชัดเจน ด้านความรัดกุม ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความครบถ้วน และด้านความทันกาล อยู่ในระดับมาก

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่มี เพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ในการสอบบัญชี จำนวนกิจการที่รับตรวจในแต่ละปี และจำนวนชั่วโมงที่เข้ารับการฝึกอบรมด้านการสอบบัญชีหรือ

ด้านอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีเทคนิคการตรวจสอบทุจริตโดยรวม และเป็นรายด้านไม่แตกต่างกัน และผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่มี เพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ในการสอบบัญชี จำนวนกิจการที่รับตรวจในแต่ละปี และจำนวนชั่วโมงที่เข้ารับการฝึกอบรมด้านการสอบบัญชีหรือด้านอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้านไม่แตกต่างกัน

จากการวิเคราะห์ ความสัมพันธ์และผลกระทบ พบว่า 1) เทคนิคการตรวจสอบการทุจริต ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความสร้างสรรค์ และด้านความทันกาล 2) เทคนิคการตรวจสอบการทุจริต ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความรัดกุม ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความครบถ้วน และด้านความทันกาล 3) เทคนิคการตรวจสอบการทุจริต ด้านการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อการสอบสวน มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความครบถ้วน

โดยสรุป เทคนิคการตรวจสอบการทุจริต มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชี ดังนั้น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จึงควรให้ความสำคัญและนำข้อสนเทศที่ได้จากการวิจัยครั้งนี้ ไปประยุกต์ใช้และพัฒนาเทคนิคการตรวจสอบทุจริต เพื่อใช้ในการรวบรวมข้อมูลการตรวจสอบงบการเงิน และความทันกาลในการนำเสนอรายงานผู้สอบบัญชี และเสริมสร้างคุณภาพการสอบบัญชี เพื่อให้รายงานของผู้สอบบัญชีมีคุณภาพน่าเชื่อถือ และได้รับการยอมรับจากผู้ใช้งบการเงินต่อไป

คำสำคัญ : เทคนิคการตรวจสอบทุจริต, คุณภาพการสอบบัญชี, ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

พหุบัณฑิต ชีวะ

TITLE	Effects of Fraud Detection Techniques on Audit Quality of Certified Public Accountants in Thailand		
AUTHOR	Nattaya Siewkornburee		
ADVISORS	Assistant Professor Varaporn Prempnichnukul , Ph.D. Assistant Professor Uthen Laonamtha , Ph.D.		
DEGREE	Master of Accountancy	MAJOR	Master of Accountancy (Accounting)
UNIVERSITY	Maharakham University	YEAR	2019

ABSTRACT

Fraud Techniques is auditing methods of licensed auditors, which requires expertise in fraud detection. There are several fraud detection methods such as interview technique, information gathering technique, fluctuation analysis of irregularities in financial statements. Also using investigation software to monitor the fraud analysis in order to obtain quality and credibility audit evidence, resulting in auditing reports of licensed auditors. Therefore, the researcher aims to study the impacts of fraud techniques on quality auditing of licensed auditors in Thailand using the questionnaires to collect the data from 116 licensed auditors. Statistic methods that used to analyze the data are t-test and f-test (ANOVA and MANOVA), multiple correlation analysis, simple linear regression, and multiple linear regression.

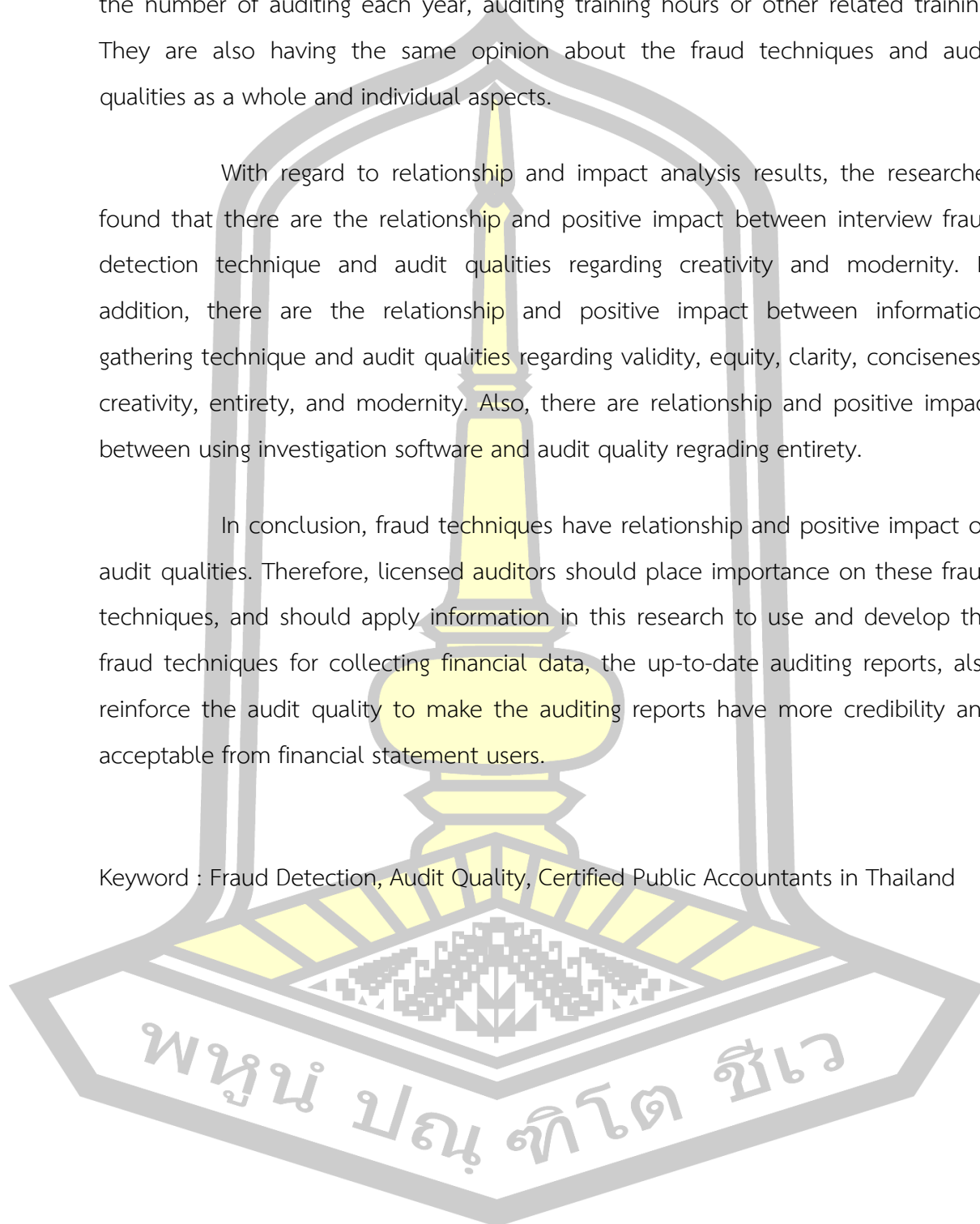
The research results revealed that licensed auditors significant satisfied with the overall fraud techniques including fluctuation analysis, budget variance analysis, interview technique, and information gathering technique. For the investigation software, the licensed auditors moderate satisfied with this technique. In addition, the most significant satisfaction is the quality of auditing regarding equity. For the overall audit qualities including validity, clarity, conciseness, creativity, entirety, and modernity, the licensed auditors significant satisfied with these qualities.

Licensed auditors, with gender, ages, education level, work experience, the number of auditing each year, auditing training hours or other related training. They are also having the same opinion about the fraud techniques and audit qualities as a whole and individual aspects.

With regard to relationship and impact analysis results, the researcher found that there are the relationship and positive impact between interview fraud detection technique and audit qualities regarding creativity and modernity. In addition, there are the relationship and positive impact between information gathering technique and audit qualities regarding validity, equity, clarity, conciseness, creativity, entirety, and modernity. Also, there are relationship and positive impact between using investigation software and audit quality regarding entirety.

In conclusion, fraud techniques have relationship and positive impact on audit qualities. Therefore, licensed auditors should place importance on these fraud techniques, and should apply information in this research to use and develop the fraud techniques for collecting financial data, the up-to-date auditing reports, also reinforce the audit quality to make the auditing reports have more credibility and acceptable from financial statement users.

Keyword : Fraud Detection, Audit Quality, Certified Public Accountants in Thailand



กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์เล่มนี้ สำเร็จสมบูรณ์ได้ด้วยความรู้และความช่วยเหลืออย่างดียิ่งจากบุคคลทั้งหลาย ผู้วิจัยขอขอบพระคุณผู้ที่ให้ความอนุเคราะห์ในด้านต่างๆ ดังต่อไปนี้

ขอขอบพระคุณ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. วราพร เปรมพาณิชย์กุล อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก และ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. อุเทน เลานำทา อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม ที่ได้กรุณาสละเวลาอันมีค่าให้คำปรึกษาต่างๆ และควบคุมคุณภาพของวิทยานิพนธ์ ให้คำแนะนำและความรู้ อันมีค่าที่เป็นประโยชน์ต่อการทำงานการวิจัย ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณอย่างสูงไว้ ณ โอกาสนี้

ขอขอบพระคุณ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.กัญญมณ วิทยาภูมิ และอาจารย์ ดร. กฤตยาวัต เกตุวงศา อาจารย์ประจำคณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม ที่ได้กรุณาให้ความช่วยเหลือในการตรวจแก้ไขเครื่องมือในการวิจัย ตลอดจนมอบความรู้และให้คำแนะนำแนวทางด้านต่างๆ จนงานวิจัยเสร็จสมบูรณ์

ขอขอบพระคุณ ผู้สอบวิทยานิพนธ์ในประเทศไทยทุกท่านที่ได้กรุณาให้ความอนุเคราะห์ และสละเวลาอันมีค่าให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์อย่างยิ่งต่อการวิจัย

ขอขอบพระคุณ คณาจารย์ทุกท่าน ที่ได้ประสิทธิ์ประสาทวิชาความรู้ ตลอดจนเจ้าของผลงาน ตำรา และเอกสารทางวิชาการทุกท่าน ที่ผู้วิจัยได้นำมาศึกษาก่อให้เกิดแนวทางอันมีคุณค่าต่องานวิจัยฉบับนี้

ขอขอบพระคุณ บิดา มารดา รวมทั้งพี่น้อง และผู้มีพระคุณที่ให้การสนับสนุนทุกท่านผู้ซึ่งเป็นแรงกำลังใจ ทำให้การวิจัยครั้งนี้เสร็จสมบูรณ์ด้วยดี

คุณค่าและประโยชน์จากวิทยานิพนธ์เล่มนี้ ผู้วิจัยขอมอบบูชาพระคุณบิดา มารดาตลอดจนบูรพาจารย์ และผู้มีพระคุณที่ให้การอบรมสั่งสอน ประสิทธิ์ประสาทวิชา ซึ่งผู้วิจัยจะนำไปพัฒนาการทำงานให้ดียิ่งขึ้นเพื่อประโยชน์ต่อตนเอง สังคม และประเทศชาติต่อไป

พูน ปณ ทิโต ชีเว

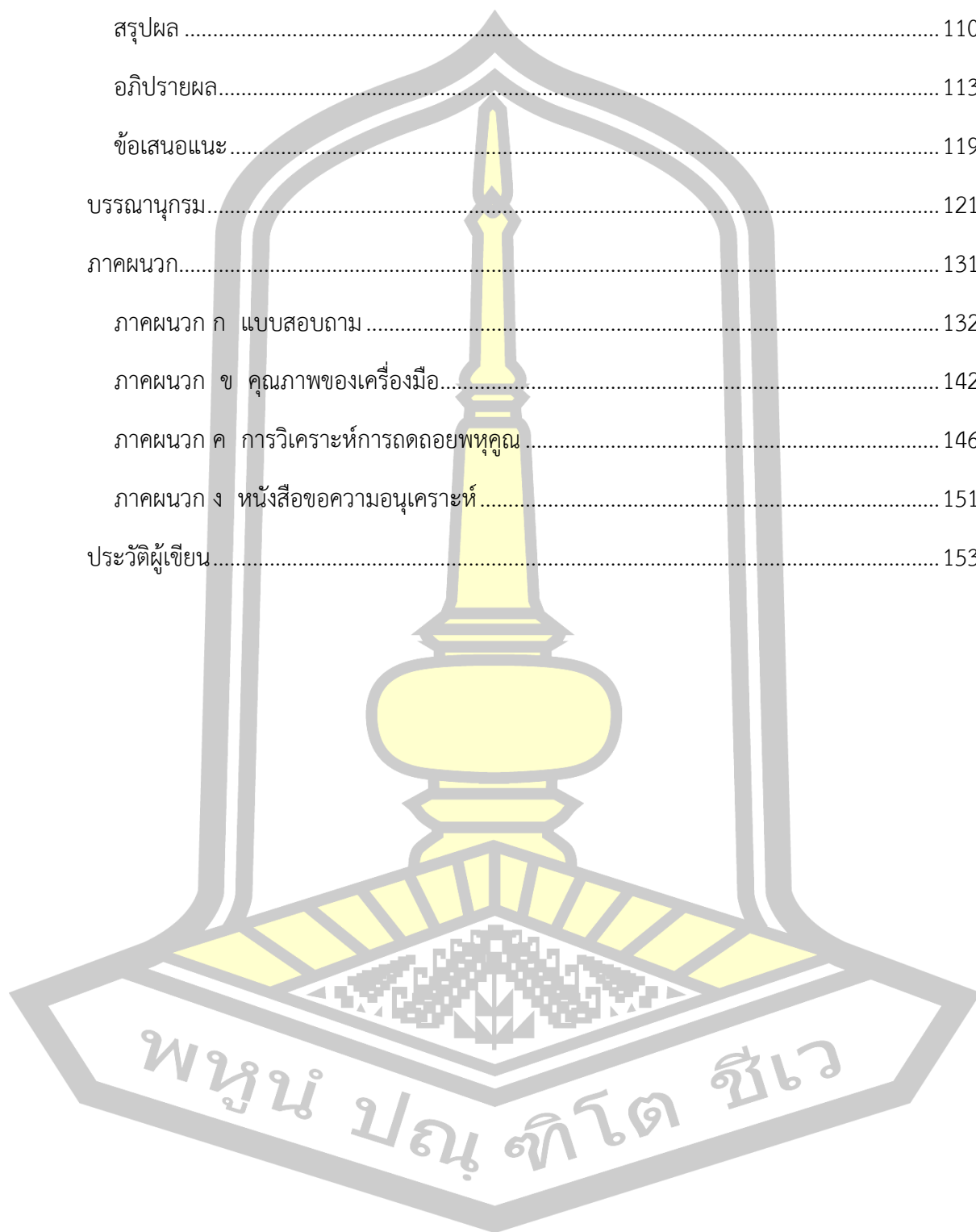
ณัฐญา เสียวครบุรี

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	ฉ
กิตติกรรมประกาศ.....	ช
สารบัญ.....	ฌ
สารบัญตาราง.....	ฉ
บทที่ 1 บทนำ.....	1
ภูมิหลัง.....	1
ความมุ่งหมายของการวิจัย.....	3
ความสำคัญของการวิจัย.....	4
กรอบแนวคิดที่ใช้ในการวิจัย.....	4
ขอบเขตของการวิจัย.....	5
สมมติฐานในการวิจัย.....	6
นิยามศัพท์เฉพาะ.....	6
บทที่ 2 เอกสารและงานที่เกี่ยวข้อง.....	9
ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต.....	9
แนวคิดเกี่ยวกับเทคนิคการตรวจสอบ.....	22
แนวคิดเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี.....	35
งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง.....	46
บทที่ 3 วิธีดำเนินการวิจัย.....	55
ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง.....	55
เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย.....	56

การสร้างและพัฒนาเครื่องมือ	57
การเก็บรวบรวมข้อมูล	58
การจัดกระทำข้อมูลและการวิเคราะห์ข้อมูล	59
สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล	60
บทที่ 4 ผลการวิเคราะห์ข้อมูล	61
สัญลักษณ์ที่ใช้ในการนำเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูล	61
ลำดับขั้นตอนในการนำเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูล	63
ผลการวิเคราะห์ข้อมูล	63
ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย	63
ตอนที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับเทคนิคการตรวจสอบทุจริตของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตใน ประเทศไทย	66
ตอนที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย	72
ตอนที่ 4 การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับเทคนิคการตรวจสอบทุจริตของผู้สอบบัญชีรับ อนุญาตในประเทศไทย ที่มีเพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ในการสอบบัญชี จำนวนกิจการที่รับตรวจในแต่ละปี และจำนวนชั่วโมงที่เข้ารับการฝึกอบรมด้านการสอบบัญชี หรือด้านอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องแตกต่างกัน	79
ตอนที่ 5 การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับ อนุญาตในประเทศไทย ที่มีเพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ในการสอบบัญชี จำนวนกิจการที่รับตรวจในแต่ละปี และจำนวนชั่วโมงที่เข้ารับการฝึกอบรมด้านการ สอบบัญชีหรือด้านอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องแตกต่างกัน	85
ตอนที่ 6 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์พหุคูณ การวิเคราะห์การถดถอยอย่างง่าย การวิเคราะห์การ ถดถอยแบบพหุคูณ และการสร้างสมการพยากรณ์ในการทดสอบความสัมพันธ์และ ผลกระทบของเทคนิคการตรวจสอบทุจริตที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี รับอนุญาตในประเทศไทย	91
บทที่ 5 สรุปผล อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ	109

ความมุ่งหมายของการวิจัย.....	109
สรุปผล	110
อภิปรายผล.....	113
ข้อเสนอแนะ.....	119
บรรณานุกรม.....	121
ภาคผนวก.....	131
ภาคผนวก ก แบบสอบถาม	132
ภาคผนวก ข คุณภาพของเครื่องมือ.....	142
ภาคผนวก ค การวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ.....	146
ภาคผนวก ง หนังสือขอความอนุเคราะห์.....	151
ประวัติผู้เขียน.....	153



สารบัญตาราง

ตาราง 1 จำนวนประชากร จำนวนกลุ่มตัวอย่างและจำนวนผู้ตอบแบบสอบถามของผู้สอบบัญชี รัับ อนุญาตในประเทศไทย จำแนกตามที่ตั้ง.....	56
ตาราง 2 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย	64
ตาราง 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับเทคนิคการตรวจสอบทุจริตโดยรวมและเป็นรายด้าน ของผู้สอบบัญชี รับอนุญาตในประเทศไทย	66
ตาราง 4 ความคิดเห็นเกี่ยวกับเทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้านการวิเคราะห์ความผิดปกติ เป็นราย ข้อ ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย	67
ตาราง 5 ความคิดเห็นเกี่ยวกับเทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้านการวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณ เป็น รายข้อ ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย	68
ตาราง 6 ความคิดเห็นเกี่ยวกับเทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์เป็นรายข้อ ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย	69
ตาราง 7 ความคิดเห็นเกี่ยวกับเทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูลเป็นรายข้อ ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย	70
ตาราง 8 ความคิดเห็นเกี่ยวกับเทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้านการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อการ สอบสวนเป็นรายข้อ ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย	71
ตาราง 9 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้าน ของผู้สอบบัญชีรับ อนุญาตในประเทศไทย	72
ตาราง 10 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความถูกต้องเป็นรายข้อ ของผู้สอบบัญชี รับอนุญาตในประเทศไทย	73
ตาราง 11 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความเที่ยงธรรมเป็นรายข้อ ของผู้สอบ บัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย	74
ตาราง 12 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความชัดเจนเป็นรายข้อ ของผู้สอบบัญชี รับอนุญาตในประเทศไทย	75
ตาราง 13 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความรัดกุมเป็นรายข้อ ของผู้สอบบัญชีรับ อนุญาตในประเทศไทย	76

ตาราง 14	ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความสร้างสรรค์เป็นรายข้อ ของผู้สอบ บัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย	77
ตาราง 15	ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความครบถ้วนเป็นรายข้อ ของผู้สอบ บัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย	78
ตาราง 16	ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความทันกาลเป็นรายข้อ ของผู้สอบบัญชี รับอนุญาตในประเทศไทย	79
ตาราง 17	การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับเทคนิคการตรวจสอบทุจริตโดยรวมและเป็นรายด้าน ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีเพศแตกต่างกัน (t-test).....	80
ตาราง 18	การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับเทคนิคการตรวจสอบทุจริตโดยรวม ของผู้สอบบัญชี รับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีอายุแตกต่างกัน (ANOVA)	80
ตาราง 19	การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับเทคนิคการตรวจสอบทุจริตเป็นรายด้าน ของผู้สอบ บัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีอายุแตกต่างกัน (MANOVA).....	81
ตาราง 20	การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับเทคนิคการตรวจสอบทุจริตโดยรวมและเป็นรายด้าน ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีระดับการศึกษาแตกต่างกัน (t-test)	81
ตาราง 21	การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับเทคนิคการตรวจสอบทุจริตโดยรวม ของผู้สอบบัญชี รับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีประสบการณ์ในการสอบบัญชีแตกต่างกัน (ANOVA)	82
ตาราง 22	การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับเทคนิคการตรวจสอบทุจริตเป็นรายด้าน ของผู้สอบ บัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีประสบการณ์ในการสอบบัญชีแตกต่างกัน (MANOVA).....	82
ตาราง 23	การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับเทคนิคการตรวจสอบทุจริตโดยรวม ของผู้สอบบัญชี รับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีจำนวนกิจการที่รับตรวจในแต่ละปีแตกต่างกัน (ANOVA)	83
ตาราง 24	การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับเทคนิคการตรวจสอบทุจริตเป็นรายด้าน ของผู้สอบ บัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีจำนวนกิจการที่รับตรวจในแต่ละปีแตกต่างกัน (MANOVA).....	83
ตาราง 25	การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับเทคนิคการตรวจสอบทุจริตโดยรวม ของผู้สอบบัญชี รับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีจำนวนชั่วโมงที่เข้ารับการฝึกอบรม ด้านการสอบบัญชีหรือด้านอื่นๆ ที่ เกี่ยวข้องแตกต่างกัน (ANOVA).....	84

ตาราง 26 การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับเทคนิคการตรวจสอบทุจริตเป็นรายด้าน ของผู้สอบ บัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีจำนวนชั่วโมงที่เข้ารับการฝึกอบรม ด้านการสอบบัญชีหรือด้าน อื่นๆ ที่เกี่ยวข้องแตกต่างกัน (MANOVA).....	84
ตาราง 27 การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้าน ของ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีเพศแตกต่างกัน (t-test).....	85
ตาราง 28 การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ของผู้สอบบัญชีรับ อนุญาตในประเทศไทย ที่มีอายุแตกต่างกัน (ANOVA).....	86
ตาราง 29 การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีเป็นรายด้าน ของผู้สอบบัญชี รับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีอายุแตกต่างกัน (MANOVA).....	86
ตาราง 30 การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้าน ของ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีระดับการศึกษาแตกต่างกัน (t-test).....	87
ตาราง 31 การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ของผู้สอบบัญชีรับ อนุญาตในประเทศไทย ที่มีประสบการณ์ในการสอบบัญชีแตกต่างกัน (ANOVA).....	88
ตาราง 32 การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีเป็นรายด้าน ของผู้สอบบัญชี รับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีประสบการณ์ในการสอบบัญชีแตกต่างกัน (MANOVA).....	88
ตาราง 33 การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ของผู้สอบบัญชีรับ อนุญาตในประเทศไทย ที่มีจำนวนกิจการที่รับตรวจในแต่ละปีแตกต่างกัน (ANOVA).....	89
ตาราง 34 การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีเป็นรายด้าน ของผู้สอบบัญชี รับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีจำนวนกิจการที่รับตรวจในแต่ละปีแตกต่างกัน (MANOVA).....	89
ตาราง 35 การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ของผู้สอบบัญชีรับ อนุญาตในประเทศไทย ที่มีจำนวนชั่วโมงเข้ารับการฝึกอบรมด้านการสอบบัญชีหรือด้านอื่นๆ ที่ เกี่ยวข้อง แตกต่างกัน (ANOVA).....	90
ตาราง 36 การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีเป็นรายด้าน ของผู้สอบบัญชี รับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีจำนวนชั่วโมงเข้ารับการฝึกอบรมด้านการสอบบัญชีหรือด้านอื่นๆ ที่ เกี่ยวข้อง แตกต่างกัน (MANOVA).....	90
ตาราง 37 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ของเทคนิคการตรวจสอบทุจริตกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย	92

ตาราง 51 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ของเทคนิคการตรวจสอบทุจริตกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้าน
ความทันกาลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย 106

ตาราง 52 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์การถดถอยเทคนิคการตรวจสอบทุจริตกับ
คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความทันกาลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย 107

ตาราง 53 ค่าอำนาจจำแนกรายข้อ และค่าความเชื่อมั่นของแบบสอบถาม..... 143

ตาราง 54 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์ถดถอยกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม 147

ตาราง 55 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์ถดถอยกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง
ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย 147

ตาราง 56 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์ถดถอยเทคนิคการตรวจสอบการทุจริตกับ
คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความเที่ยงธรรม ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย..... 148

ตาราง 57 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์ถดถอยเทคนิคการตรวจสอบการทุจริตกับ
คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความชัดเจน ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย 148

ตาราง 58 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์ถดถอยเทคนิคการตรวจสอบการทุจริตกับ
คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความรัดกุม ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย..... 149

ตาราง 59 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์ถดถอยเทคนิคการตรวจสอบการทุจริตกับ
คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความสร้างสรรค์ ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย 149

ตาราง 60 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์ถดถอยเทคนิคการตรวจสอบการทุจริตกับ
คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความครบถ้วน ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย 150

ตาราง 61 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์ถดถอยเทคนิคการตรวจสอบการทุจริตกับ
คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความทันกาล ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย 150



บทที่ 1

บทนำ

ภูมิหลัง

ในอดีตที่ผ่านมาได้มีการทุจริตโดยการตกแต่งงบการเงินมีแนวโน้มเพิ่มสูงขึ้นและมีมูลค่าความเสียหายต่อผู้ใช้งบการเงินเป็นอย่างมากจะเห็นได้จากการล้มละลายของบริษัทขนาดใหญ่ การตกแต่งงบการเงินเพื่อให้ราคาหุ้นของบริษัทเพิ่มสูงขึ้น และสร้างความมั่งคั่งให้กับกิจการ การตกแต่งงบการเงิน เช่น การตกแต่งการเลื่อนการรับรู้รายได้ การตกแต่งมูลค่าสินทรัพย์ การตกแต่งรายได้ปลอม การตกแต่งการปกปิดหนี้สิน การตกแต่งไม่ตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ และการตกแต่งค่าใช้จ่ายล่าช้า เป็นต้น ซึ่งการตกแต่งงบการเงินดังกล่าวส่งผลกระทบต่อความน่าเชื่อถือในระบบการจัดทำและการนำเสนองบการเงิน (ฐิตาภรณ์ สีนจรรยาศักดิ์, 2556: 1454) สาเหตุของการทุจริตในองค์กรเกิดจากการมีโอกาสหรือสิ่งจูงใจในการกระทำผิด เช่น ผลประโยชน์หรือเงินเดือนเพิ่มขึ้น ดังนั้นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจึงเข้ามามีบทบาทในการตรวจสอบความถูกต้องของงบการเงินก่อนเสนอบุคคลภายนอกกิจการ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตควรมีเทคนิควิธีการตรวจสอบข้อมูลในองค์กรที่หลากหลาย เช่น การตรวจสอบเอกสาร การตรวจสอบบัญชีสารสนเทศ การทดสอบการคำนวณ การตรวจสอบการปฏิบัติงานและดำเนินงาน การขอคำยืนยันยอด เทคนิคการสัมภาษณ์ การตรวจสอบการบริหาร การสอบถามข้อมูลจากผู้มีส่วนเกี่ยวข้อง หรือวิธีการตรวจสอบอื่น เพื่อให้ได้หลักฐานที่เพียงพอต่อการตรวจสอบทำให้ผู้สอบบัญชีจึงต้องเข้ามาตรวจสอบงบการเงินของบริษัทต่างๆ ทั้งนี้ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีและปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีที่ต้องมีความซื่อสัตย์สุจริต โปร่งใส ปฏิบัติงานด้วยความเที่ยงธรรม

เทคนิคการตรวจสอบการทุจริต (Fraud Detection Techniques) วิธีการที่ผู้สอบบัญชีเลือกใช้ในการตรวจสอบงบการเงิน โดยใช้วิธีการตรวจสอบที่หลากหลาย เพื่อรวบรวมหลักฐานการตรวจสอบที่อาจเกิดการทุจริต ฉ้อโกง โดยมุ่งหวังประโยชน์ส่วนบุคคลที่ขัดต่อกฎหมายและจริยธรรม โดยผู้สอบบัญชีจะต้องใช้วิธีการที่หลากหลายประกอบกันเพื่อให้ได้มาของหลักฐานการทุจริตที่เพียงพอต่อการตรวจสอบ เช่น การขอคำยืนยันยอด การคำนวณ การสังเกตการณ์ การใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ช่วยในการตรวจสอบ นอกจากนี้ผู้ตรวจสอบบัญชีอาจหาข้อมูลได้ทั้งจากเอกสาร

การสอบถามจากบุคคลภายในและภายนอกองค์กร เพื่อให้การตรวจสอบมีความถูกต้อง และเชื่อถือได้ ซึ่งเทคนิคที่ผู้ตรวจสอบบัญชีเลือกใช้นั้นจะต้องสอดคล้องกับองค์กรที่รับตรวจสอบเพื่อให้ได้ข้อมูลที่เพียงพอต่อการตรวจสอบความถูกต้องของงบการเงินขององค์กร โดยเทคนิคการตรวจสอบนั้นจะประกอบด้วย ด้านการวิเคราะห์ความผิดปกติ (Fluctuation Analysis) ด้านการวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณ (Budget Variance Analysis) ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์ (Interview Techniques) ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล (Information Gathering Techniques) และด้านการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อการสอบสวน (Investigative Software Packages) (เกียรติศักดิ์ จีระเจียรนาถ, 2559: 185) ซึ่งผู้ตรวจสอบบัญชีต้องใช้ความพยายามในการตรวจสอบทุจริต รวมถึงการตรวจสอบข้อมูลที่มุ่งเน้นความถูกต้องตรงตามความเป็นจริงของกิจการ นอกจากนี้เทคนิคการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเลือกใช้ในการตรวจสอบสามารถบอกถึงคุณภาพการสอบบัญชีในรายงานการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี โดยเทคนิคการตรวจสอบทุจริตที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเลือกใช้ในการตรวจสอบจะต้องมีคุณภาพมีความถูกต้องของรายการที่ตรวจสอบ มีความชัดเจนของเนื้อหาการตรวจสอบ การรายงานข้อมูลการตรวจสอบที่กระชับได้ใจความ และมีความครบถ้วนของข้อมูลตามสาระสำคัญของการตรวจสอบบัญชี การรายงานเทคนิคการตรวจสอบทุจริตที่ต้องครบถ้วนและเนื้อหาของรายงานการตรวจสอบที่สามารถสื่อสารให้ผู้อ่านรายงานเข้าใจง่าย เนื้อหาของรายงานมีความกระชับและทันต่อการใช้งานนั้นสามารถบอกได้ถึงคุณภาพของรายการเทคนิคการตรวจสอบทุจริตที่มีคุณภาพ

คุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality) เป็นผลการปฏิบัติงานในการรายงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ถูกต้อง ครบถ้วน ชัดเจน ของข้อมูลโดยปราศจากข้อผิดพลาดใดๆ เพื่อสร้างความมั่นใจและเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน โดยในการประเมินคุณภาพการสอบบัญชี ประกอบด้วย ด้านความถูกต้อง (Accuracy) ด้านความเที่ยงธรรม (Objectiveness) ด้านความชัดเจน (Clearness) ด้านความรัดกุม (Conciseness) ด้านความสร้างสรรค์ (Creation) ด้านความครบถ้วน (Completion) และด้านความทันกาล (Timeliness) (อุษณา ภัทรมนตรี, 2558: 12-3 – 12-4) คุณภาพการสอบบัญชีบ่งบอกถึงความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการเลือกใช้เทคนิคการตรวจสอบทุจริตเพื่อให้ได้หลักฐานของการตรวจสอบที่มีคุณภาพ มีความครบถ้วนของหลักฐานและคุณภาพการสอบบัญชียังสามารถแสดงให้เห็นถึงการรายงานการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีได้ เช่น การรายงานคุณภาพการตรวจสอบของเทคนิคการตรวจสอบของหลักฐานที่พบอย่างเที่ยงธรรมไม่ลำเอียงหรือมีอคติ มีความถูกต้องของข้อความแต่ละประโยคในรายงานการตรวจสอบและสามารถสื่อความหมายได้ชัดเจนกระชับง่ายต่อการเข้าใจ สามารถรายงานการตรวจสอบข้อเสนอมากกว่าการนำเสนอข้อบกพร่องของกิจการในของการตรวจสอบและการรายงานเทคนิคการตรวจสอบจะต้องมีความทันต่อการใช้งานของผู้เกี่ยวข้อง

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Certified Public Accountants : CPAs) เป็นผู้ที่ได้รับใบอนุญาตจากสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ให้เป็นผู้ตรวจสอบ และรับรองบัญชีตามกฎหมาย (จินตรา แสนสามารถ, 2554: 5) โดยมีหน้าที่ในการตรวจสอบงบการเงิน รวมถึงการวิเคราะห์ใช้เทคนิคการตรวจสอบการทุจริต เช่น การตรวจสอบความผิดปกติของงบการเงิน การตรวจสอบผลต่างงบประมาณของกิจการ การสอบถามหรือสัมภาษณ์เพื่อให้ได้หลักฐานการตรวจสอบ การใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ช่วยในการตรวจสอบต่างๆ เพื่อรวบรวมข้อมูลที่ได้จากการตรวจสอบเป็นหลักฐานการตรวจสอบและรายงานการตรวจสอบต่อผู้มีส่วนเกี่ยวข้อง ซึ่งการใช้เทคนิคดังกล่าวจะทำให้คุณภาพการสอบบัญชีในรายงานการตรวจสอบบัญชีมีคุณภาพเกิดจากความถูกต้องครบถ้วนของหลักฐานการตรวจสอบการสื่อสารชัดเจนและเข้าใจง่ายต่อผู้ใช้งาน และการรายงานการตรวจสอบที่ทันต่อการใช้งาน เพื่อเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้ข้อมูลในการตัดสินใจลงทุนกับกิจการ

จากเหตุผลที่กล่าวมาแล้วข้างต้น ผู้วิจัยจึงสนใจศึกษาวิจัย ผลกระทบของเทคนิคการตรวจสอบการทุจริตที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อทดสอบว่า เทคนิคการตรวจสอบการทุจริตมีผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีหรือไม่ อย่างไร ซึ่งทำการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ผลลัพธ์ที่ได้จากการวิจัยสามารถนำข้อมูลไปใช้พัฒนาความรู้ด้านเทคนิคการตรวจสอบการทุจริต เพื่อเป็นแนวทางในการตรวจสอบงบการเงิน การเก็บรวบรวมข้อมูลกระดากทำการของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีที่ได้มาตรฐาน ถูกต้อง ครบถ้วน ทันกาลต่อการรายงานการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอันจะส่งผลต่อความน่าเชื่อถือมากยิ่งขึ้นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ความมุ่งหมายของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาเทคนิคการตรวจสอบการทุจริตของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย
2. เพื่อศึกษาคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย
3. เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างเทคนิคการตรวจสอบการทุจริตและคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย
4. เพื่อทดสอบผลกระทบของเทคนิคการตรวจสอบการทุจริตที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย
5. เพื่อเปรียบเทียบเทคนิคการตรวจสอบการทุจริตของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีเพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ในการสอบบัญชี จำนวนกิจการที่รับตรวจในแต่ละปี และจำนวนชั่วโมงที่เข้ารับการฝึกอบรมด้านการสอบบัญชีหรือด้านอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องแตกต่างกัน

6. เพื่อเปรียบเทียบคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยที่มีเพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ในการสอบบัญชี จำนวนกิจการที่รับตรวจในแต่ละปี และจำนวน ชั่วโมงที่เข้าอบรมด้านการสอบบัญชีหรือด้านอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องแตกต่างกัน

ความสำคัญของการวิจัย

1. เพื่อเป็นแนวทางการพัฒนาความรู้ด้านเทคนิคการตรวจสอบทุจริตของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต อันจะส่งผลให้คุณภาพการสอบบัญชีมีมากยิ่งขึ้น
2. เพื่อเป็นข้อมูลให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ใช้กระบวนการตรวจสอบและการแสดงความเห็นต่องบการเงินให้เป็นที่น่าเชื่อถือเกิดประโยชน์ต่อการตัดสินใจแก่ผู้ใช้งบการเงิน
3. เพื่อเป็นข้อเสนอแนะสำหรับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการเลือกใช้เทคนิคการตรวจสอบทุจริต เพื่อเพิ่มความรู้ความสามารถและปฏิบัติงานตรวจสอบได้อย่างถูกต้องและน่าเชื่อถือ
4. เพื่อเป็นแนวทางในการพัฒนาศักยภาพการสอบบัญชีให้เกิดความเป็นมืออาชีพเพิ่มความน่าเชื่อถือในคุณภาพการสอบบัญชี
5. เพื่อเป็นข้อมูลในการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีให้เป็นที่น่าเชื่อถือต่อผู้ใช้งบการเงิน

กรอบแนวคิดที่ใช้ในการวิจัย

การวิจัย เรื่อง ผลกระทบของเทคนิคการตรวจสอบทุจริตที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ผู้วิจัยได้กรอบแนวคิดในการวิจัย ดังนี้

1. เทคนิคการตรวจสอบทุจริต (Fraud Detection Techniques) โดยประยุกต์จากแนวคิดเทคนิคการตรวจสอบทุจริตของ เกียรติศักดิ์ จีระธีรนาถ (2559: 185) ประกอบด้วย
 - 1.1 ด้านการวิเคราะห์ความผิดปกติ (Fluctuation Analysis)
 - 1.2 ด้านการวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณ (Budget Variance Analysis)
 - 1.3 ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์ (Interview Techniques)
 - 1.4 ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล (Information Gathering Techniques)
 - 1.5 ด้านการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อการสอบสวน (Investigative Software Packages)
2. คุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality) โดยใช้กรอบแนวคิดคุณภาพการสื่อสารมาตรฐานรหัส 2420 ของ อุษณา ภัทรมนตรี (2558: 12-3 - 12-4) ประกอบด้วย
 - 2.1 ด้านความถูกต้อง (Accuracy)
 - 2.2 ด้านความเที่ยงธรรม (Objectiveness)

- 2.3 ด้านความชัดเจน (Clarity)
- 2.4 ด้านความรัดกุม (Conciseness)
- 2.5 ด้านความคิดสร้างสรรค์ (Creation)
- 2.6 ด้านความครบถ้วน (Completion)
- 2.7 ด้านความทันกาล (Timeliness)

ขอบเขตของการวิจัย

1. ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

1.1 ประชากร (Population) ที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยที่เปิดเผยข้อมูลในเว็บไซต์สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ จำนวน 1,259 คน (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2559c: เว็บไซต์)

1.2 กลุ่มตัวอย่าง (Sample) ที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จำนวน 291 คน โดยเปิดตารางของ Krejcie และ Morgan (บุญชม ศรีสะอาด, 2554: 42-43) และใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างแบบแบ่งชั้นภูมิ (Stratified Random Sampling)

2. พื้นที่ที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

3. ระยะเวลาที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล วันที่ 8 พฤศจิกายน – 29 ธันวาคม 2560

4. ตัวแปรที่ใช้ในการวิจัย

4.1 การทดสอบความสัมพันธ์และผลกระทบของเทคนิคการตรวจสอบทุจริตกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ตัวแปรอิสระ ได้แก่ เทคนิคการตรวจสอบทุจริต

ตัวแปรตาม ได้แก่ คุณภาพการสอบบัญชี

4.2 การเปรียบเทียบเทคนิคการตรวจสอบทุจริตกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ตัวแปรอิสระ ได้แก่ เพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ในการสอบบัญชี จำนวนกิจการที่รับตรวจในแต่ละปี และจำนวนชั่วโมงที่เข้ารับการฝึกอบรมด้านการสอบบัญชีหรือด้านอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง

ตัวแปรตาม ได้แก่ เทคนิคการตรวจสอบทุจริตและคุณภาพการสอบบัญชี

สมมติฐานในการวิจัย

1. เทคนิคการตรวจสอบทุจริต มีความสัมพันธ์กับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย
2. เทคนิคการตรวจสอบทุจริต มีผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย
3. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีเพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ในการสอบบัญชี จำนวนกิจการที่รับตรวจในแต่ละปี และจำนวนชั่วโมงที่เข้ารับการฝึกอบรมด้านการสอบบัญชีหรือด้านอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องแตกต่างกัน มีเทคนิคการตรวจสอบทุจริตแตกต่างกัน
4. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีเพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ในการสอบบัญชี จำนวนกิจการที่รับตรวจในแต่ละปี และจำนวนชั่วโมงที่เข้ารับการฝึกอบรมด้านการสอบบัญชีหรือด้านอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องแตกต่างกัน มีคุณภาพการสอบบัญชีแตกต่างกัน

นิยามศัพท์เฉพาะ

1. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย (Certified Public Accountants : CPAs) หมายถึง ผู้ที่ได้รับใบอนุญาตจากสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ให้เป็นผู้ตรวจสอบ และรับรองบัญชีตามกฎหมาย โดยมีหน้าที่ในการตรวจสอบงบการเงิน และจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพื่อแสดงความคิดเห็นต่องบการเงินที่รับตรวจสอบ
2. เทคนิคการตรวจสอบการทุจริต (Fraud Detection Techniques) หมายถึง วิธีการที่ผู้สอบบัญชีเลือกใช้ในการตรวจสอบงบการเงิน โดยใช้วิธีการตรวจสอบที่หลากหลาย เพื่อรวบรวมหลักฐานการตรวจสอบที่อาจเกิดการทุจริต ฉ้อโกง โดยมุ่งหวังประโยชน์ส่วนบุคคลที่ขัดต่อกฎหมายและจริยธรรม ประกอบด้วย
 - 2.1 ด้านการวิเคราะห์ความผิดปกติ (Fluctuation Analysis) หมายถึง การตรวจสอบหาความผิดปกติของงบการเงินโดยการจัดทำอัตราส่วน วิเคราะห์จุดต่ำสุดสูงสุด การกระทำโดยนำตัวเลขในระยะเวลาหนึ่งมาหาค่าความผิดปกติ การวิเคราะห์ความผิดปกติจะได้รับความสนใจจากผู้ตรวจสอบบัญชีรับอนุญาตได้นั้นต้องมีการเคลื่อนไหวความผิดปกติที่เกิดขึ้นบ่อย
 - 2.2 ด้านการวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณ (Budget Variance Analysis) หมายถึง ทักษะในการวิเคราะห์เพื่อหาสิ่งผิดปกติเบื้องต้นจากงบประมาณในปัจจุบัน และสามารถนำบันทึกต่างๆ กับผลที่เกิดขึ้นจริงเปรียบเทียบและจะได้ผลต่างที่เกิดขึ้น

2.3 ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์ (Interview Techniques) หมายถึง การขอข้อมูลโดยการสอบถามจากบุคคลเพื่อให้ผู้ตรวจสอบได้ข้อมูลที่ชัดเจน เด่นชัดเพิ่มขึ้นเพื่อให้การประมวลผลและความสามารถด้านการควบคุมทิศทางข้อมูลของผู้สัมภาษณ์หลักฐานสมบูรณ์ ผู้ตรวจสอบต้องมีความชำนาญต้องสามารถควบคุมทิศทางของการสัมภาษณ์ให้ครบถ้วนตามที่ตนกำหนดไว้

2.4 ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล (Information Gathering Techniques) หมายถึง กระบวนการที่ผู้ตรวจสอบบัญชีรับอนุญาตต้องใช้ความชำนาญและความสามารถของผู้สอบบัญชีด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบรายละเอียดของหลักฐาน โดยข้อมูลดังกล่าวควรเป็นข้อมูลที่น่าเชื่อถือ มีความเกี่ยวข้องหรือสัมพันธ์กับประเด็นการตรวจสอบ มีความพอเพียงของข้อมูลและเป็นประโยชน์ต่อการปฏิบัติงาน

2.5 ด้านการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อการสอบสวน (Investigative Software Packages) หมายถึง ความสามารถการใช้เครื่องมืออิเล็กทรอนิกส์ในการตรวจสอบการทุจริตด้วยการวิเคราะห์ข้อมูล กราฟ หรือข้อความต่างๆ ที่มีปริมาณข้อมูลจำนวนมาก เพื่อช่วยให้ผู้ตรวจสอบบัญชีรับอนุญาตมีประสิทธิภาพในการตรวจสอบมากยิ่งขึ้น

3. คุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality) หมายถึง ผลการปฏิบัติงานในการรายงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ถูกต้อง ครบถ้วน ชัดเจน ของข้อมูลโดยปราศจากข้อผิดพลาดใดๆ เพื่อสร้างความมั่นใจและเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน ประกอบด้วย

3.1 ด้านความถูกต้อง (Accuracy) หมายถึง ผลการตรวจสอบบัญชีที่ไม่เกิดข้อผิดพลาดบิดเบือนข้อมูล และเป็นไปตามความจริงที่เกี่ยวข้องกับความถูกต้องของข้อความทุกประโยค รวมถึงตัวเลขที่ผู้ตรวจสอบได้รวบรวมประเมินและสรุปนำเสนออย่างระมัดระวังและมีความถูกต้องแม่นยำ

3.2 ด้านความเที่ยงธรรม (Objectiveness) หมายถึง ผลการตรวจสอบบัญชีที่ถูกต้องตามควรไม่ลำเอียงทั้งจากทัศนคติและการประเมินที่เป็นกลาง โดยพิจารณาจากความจริงและสถานการณ์รอบด้าน การสังเกตการณ์ และการเสนอแนะของผู้ตรวจสอบต้องได้มาจากการกระทำที่ปราศจากอคติลำเอียง โดยไม่มีผลประโยชน์ส่วนตัวหรือไม่อยู่ภายใต้อิทธิพลของผู้อื่น

3.3 ด้านความชัดเจน (Clearness) หมายถึง รายงานการตรวจสอบบัญชีที่สื่อความหมายเพื่อเข้าใจในรายงานการสอบบัญชี โดยแสดงลำดับความเป็นเหตุเป็นผลชัดเจน หลีกเลี่ยงการใช้ภาษาทางวิชาการที่ไม่จำเป็น หากจำเป็นต้องใช้ศัพท์เทคนิคต้องมีคำอธิบายหรือนิยามศัพท์ที่ใช้

3.4 ด้านความรัดกุม (Conciseness) หมายถึง การสื่อสารตรงประเด็น ไม่อ้อมค้อมการตัดทอนข้อความ และคำฟุ่มเฟือยที่ไม่จำเป็นออกไปโดยผู้ตรวจสอบยังคงต้องรักษาความต่อเนื่องของแนวคิดที่รายงานไว้ตลอดจนความถูกต้องของการใช้ภาษา เพื่อให้ผู้อ่านเข้าใจและใช้เวลาอันน้อย

3.5 ด้านความคิดสร้างสรรค์ (Creation) หมายถึง รายงานการตรวจสอบบัญชีที่สามารถสื่อสารใจให้ผู้ปฏิบัติงาน และองค์กรมีการปรับปรุงในสิ่งที่จำเป็น โดยสร้างให้เกิดบรรยากาศเชิงบวกและมีความหมายต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร

3.6 ด้านความครบถ้วน (Completion) หมายถึง การเสนอรายงานที่ครบถ้วนสมบูรณ์ ไม่ขาดข้อมูลสารสนเทศที่สำคัญต่อผู้อ่านที่เป็นเป้าหมาย ซึ่งประกอบด้วยข้อมูลสารสนเทศ ข้อสังเกต ข้อสรุป และข้อแนะนำที่เพียงพอ

3.7 ด้านความทันกาล (Timeliness) หมายถึง การเสนอรายงานภายในเวลาที่กำหนด เพื่อให้ผู้เกี่ยวข้องมีโอกาสแก้ไขข้อมูลให้ถูกต้องการเสนอผลการตรวจ ไม่ล่าช้า และเพื่อช่วยให้การแก้ไขมีประสิทธิภาพ



บทที่ 2

เอกสารและงานที่เกี่ยวข้อง

การวิจัย เรื่อง ผลกระทบของเทคนิคการตรวจสอบทุจริตที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ผู้วิจัยได้ศึกษาเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องเพื่อเป็นแนวทางในการวิจัย ดังรายละเอียดดังต่อไปนี้

1. ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
2. แนวคิดเกี่ยวกับเทคนิคการตรวจสอบ
3. แนวคิดเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี
4. งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

1. ความหมายของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

จากการศึกษาเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ได้มีผู้ให้ความหมายของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไว้ดังนี้

ธิดารัตน์ ยงยศยิ่ง (2560: 5) ได้ให้ความหมายไว้ว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หมายถึง ผู้ประกอบวิชาชีพในการให้บริการด้านบัญชีที่ต้องอาศัยความรู้และความชำนาญในการปฏิบัติงาน โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องมีความรับผิดชอบและภาระผูกพันกับผู้ที่มารับบริการรวมถึงการมีคุณสมบัติขั้นต้นสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพคือการยอมรับและปฏิบัติตามมาตรฐานมรรยาทแห่งวิชาชีพอันเป็นสิ่งกำกับความสัมพันธ์ระหว่างผู้ประกอบวิชาชีพกับนายจ้างลูกจ้างเพื่อนร่วมวิชาชีพและประชาชนทั่วไป

นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร (2556: 1-11) ได้ให้ความหมายไว้ว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หมายถึง ผู้ที่ทำหน้าที่ตรวจสอบบัญชีและแสดงความคิดเห็นไว้ในรายงานการสอบบัญชี และเนื่องจากผลงานผู้สอบบัญชีมีผลกระทบต่อสาธารณชนกฎหมาย (พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547) จึงต้องเขามากำกับดูแล โดยกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องได้รับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจากสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ก่อนจึงจะสามารถปฏิบัติงานได้

จรรยาภรณ์ เพ็งรักษ์ (2555: 5) ได้ให้ความหมายไว้ว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หมายถึง ผู้ที่ขอขึ้นทะเบียนและได้รับใบอนุญาตจากสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ให้เป็น ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีและใบอนุญาตนั้นยังไม่ขาดอายุไม่ถูกพักหรือถูกเพิกถอน

ทิพวรรณ ศิริมาตร (2555: 4) ได้ให้ความหมายไว้ว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หมายถึง ผู้ที่ทำหน้าที่ตรวจสอบและรับรองการเงินของกิจการตามที่ได้รับมอบหมายโดยได้รับใบอนุญาตจากสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ให้เป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี

จินตรา แสนสามารถ (2554: 5) ได้ให้ความหมายไว้ว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หมายถึง ผู้ที่ได้รับใบอนุญาตจากสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ให้เป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีตามกฎหมาย และใบอนุญาตนั้นยังไม่ขาดอายุ ไม่ถูกเพิกถอน ซึ่งการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีเพื่อแสดงความคิดเห็นรับรองความถูกต้องของงบการเงินของกิจการตามมาตรฐานการสอบบัญชี

Kesimli (2019: 248) ได้ให้ความหมายไว้ว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หมายถึง ผู้ที่ผ่านการทดสอบทางวิชาชีพ และได้รับใบอนุญาตให้เป็นผู้สอบบัญชีตามกฎหมาย โดยต้องปฏิบัติงานภายในสภาวิชาชีพบัญชี

Investopedia (2016: เว็บไซต์) ได้ให้ความหมายไว้ว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หมายถึง ผู้ที่ผ่านการทดสอบจากสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศอเมริกา (AICPA) โดยผู้ที่ผ่านการสอบและต้องมีคุณสมบัติตรงตามกำหนดและมีประสบการณ์การทำงานบัญชี

National Association of State Boards of Accountancy (2016: เว็บไซต์) ได้ให้ความหมายไว้ว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หมายถึง ผู้ที่ผ่านการรับรองใบอนุญาตที่ออกโดย คณะกรรมการของสหรัฐอเมริกาที่อนุญาตให้ผู้ผ่านการฝึกเป็นนักบัญชีรับอนุญาตในประเทศ

Bealman (2013: 15) ได้ให้ความหมายไว้ว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หมายถึง ผู้ที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบและรับรองรายงานทางการเงิน โดยต้องจัดทำรายงานและวิเคราะห์และสื่อสารข้อมูลทางการเงินกับผู้ว่าจ้าง เพื่อให้การดำเนินงานมีประสิทธิภาพ

Stuart (2012: 394) ได้ให้ความหมายไว้ว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หมายถึง ผู้ที่ได้รับการรับรองในสหรัฐอเมริกาผ่านการทดสอบรับรองวิชาชีพโดย AICPA และคุณสมบัติตรงตามข้อกำหนดประสบการณ์ของคณะกรรมการ กวาระเบียบของสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งสหรัฐอเมริกา

จากความหมายของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตข้างต้น สามารถสรุปได้ว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หมายถึง ผู้ที่ได้รับใบอนุญาตจากสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ให้เป็นผู้ตรวจสอบ และรับรองบัญชีตามกฎหมาย โดยมีหน้าที่ในการตรวจสอบงบการเงิน และจัดทำรายงานการสอบบัญชีรับอนุญาตเพื่อแสดงความคิดเห็นต่องบการเงินที่รับตรวจสอบ

2. คุณสมบัติของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

คุณสมบัติของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี

ในพระบรมราชูปถัมภ์ ว่าด้วยหลักเกณฑ์และคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พ.ศ. 2556 (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2559b: เว็บไซต์) ดังนี้

2.1 การฝึกหัดงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ผู้ขอรับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีต้องผ่านการฝึกหัดงานสอบบัญชีจากหน่วยงานที่มีการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีของไทยหรือมาตรฐานการสอบบัญชีของต่างประเทศที่สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์บัญชีให้การรับรองว่าการตรวจสอบบัญชีได้ใช้มาตรฐานการสอบบัญชีของไทยหรือมาตรฐาน การสอบบัญชีของต่างประเทศที่สภาวิชาชีพบัญชีให้การรับรอง หรือในประเทศที่ยินยอมให้ผู้มีสัญชาติไทยประกอบอาชีพสอบบัญชีในประเทศนั้นได้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขของการฝึกหัดงาน ดังต่อไปนี้

2.1.1 ผู้ฝึกหัดงานต้องเป็นสมาชิกของสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์

2.1.2 ผู้ฝึกหัดงานต้องยื่นคำขอแจ้งการฝึกหัดงานหลังจากสอบผ่านวิชาการบัญชี ตามที่คณะกรรมการสภาวิชาชีพ ในพระบรมราชูปถัมภ์กำหนดไม่น้อยกว่าสี่รายวิชา และวิชาการสอบบัญชีไม่น้อยกว่าหนึ่งรายวิชา ซึ่งรวมทุกรายวิชาแล้ว ไม่น้อยกว่าสิบห้าหน่วยกิต ทั้งนี้การฝึกหัดงานดังกล่าวต้องกระทำเป็นเวลาไม่น้อยกว่าสามปีแต่ไม่เกินห้าปีนับจากวันยื่นคำขอแจ้งการฝึกหัดงาน และมีเวลาฝึกหัดงานรวมกันไม่น้อยกว่าสามพันชั่วโมง

2.1.3 ต้องยื่นคำขอแจ้งการฝึกหัดงานต่อคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์การก่อนเริ่มฝึกหัดงานพร้อมด้วยหนังสือรับรองของสถาบันการศึกษาว่าได้สอบผ่านวิชาการบัญชี และวิชาการสอบบัญชี หรือสำเนาปริญญาหรือประกาศนียบัตรตามที่กำหนดไว้

2.1.4 ต้องทำรายงานการฝึกหัดงานยื่นต่อคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ปีละหนึ่งครั้งนับจากวันยื่นคำขอแจ้งการฝึกหัดงานโดยให้ยื่นรายงานภายในสองเดือนนับจากวันสิ้นเดือนที่ครบกำหนดในแต่ละปี พร้อมด้วยคำรับรองการฝึกหัดงานของผู้ให้การฝึกหัดงาน มิฉะนั้นให้ถือว่าไม่มีการฝึกหัดงานในปีนั้น

2.1.5 ในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงผู้ให้การฝึกหัดงาน หรือผู้ให้การฝึกหัดงานรายเดิม ถูกคณะกรรมการสภาวิชาชีพเพิกถอนใบอนุญาต ต้องแจ้งการเปลี่ยนแปลงผู้ให้การฝึกหัดงานทุกครั้งต่อคณะกรรมการสภาวิชาชีพภายในสองเดือนนับจากวันสิ้นเดือนที่เปลี่ยนแปลงพร้อมด้วยรายงาน และคำรับรองการฝึกหัดงานของผู้ให้การฝึกหัดงานรายเดิม และการแจ้งรับฝึกหัดงานของผู้ให้การฝึกหัดงานรายใหม่มิฉะนั้นให้ถือว่าคำขอฝึกหัดงานนั้นสิ้นสุดลงเว้นแต่กรณีเปลี่ยนแปลงผู้ให้การฝึกหัดงานในสำนักงานเดียวกันไม่ต้องแจ้งการเปลี่ยนแปลงทั้งนี้ ในกรณีที่ผู้ให้การฝึกหัดงานถูกพักใช้

ใบอนุญาตผู้ฝึกหัดงานสามารถเลือกที่จะไม่เปลี่ยนแปลงผู้ให้การฝึกหัดงานใหม่ก็ได้ แต่ผู้ฝึกหัดงานจะไม่สามารถนับชั่วโมงการฝึกหัดงานในช่วงเวลาที่ผู้ให้การฝึกหัดงานถูกพักใช้ใบอนุญาตได้

2.1.6 ในกรณีผู้ขอรับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีมิได้ฝึกหัดงานให้เสร็จสิ้นภายในเวลาห้าปีนับจากวันที่ยื่นคำขอแจ้งการฝึกหัดงานต่อคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ให้นำทะเบียนเสนอคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์พิจารณาจำหน่ายคำขอได้

2.2 การทดสอบวิชาชีพสอบบัญชี

ผู้ขอรับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีต้องผ่านการฝึกงาน และต้องผ่านการทดสอบความรู้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการทดสอบดังต่อไปนี้

2.2.1 ผู้รับการทดสอบต้องสำเร็จการศึกษาระดับปริญญาหรือประกาศนียบัตรในวิชาการบัญชีจาก สถาบันการศึกษาที่สภาวิชาชีพบัญชีรับรองไว้แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 และฝึกหัดงานครบถ้วนแล้วหรืออยู่ระหว่างการฝึกหัดงานสอบบัญชีและต้องไม่เคยเป็นผู้ทุจริตในการทดสอบความรู้ของผู้รับการทดสอบ

2.2.2 การทดสอบแบ่งเป็นหกวิชา คือ วิชาการบัญชี 1 วิชาการบัญชี 2 วิชาการสอบบัญชี 1 วิชาการสอบบัญชี 2 วิชากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี 1 วิชากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี 2 ทั้งนี้ ขอบเขตรายละเอียดเนื้อหาและเค้าโครงของวิชาที่ต้องทดสอบให้เป็นไปตามที่คณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ กำหนดกำหนด การเข้าทดสอบวิชาการสอบบัญชี 1 และวิชาการสอบบัญชี 2 จะต้องมีเวลาฝึกหัดงานเป็นเวลาไม่น้อยกว่าหนึ่งปี และมีเวลาฝึกหัดงานรวมกันไม่น้อยกว่าหนึ่งพันชั่วโมง

2.2.3 ผู้รับการทดสอบต้องยื่นคำขอสมัครสอบต่อคณะกรรมการสภาวิชาชีพตามแบบและภายในเวลาที่คณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์กำหนด โดยอาจสมัครสอบทุกวิชาหรือสมัครสอบบางวิชาก็ได้

2.2.4 การทดสอบให้เหมือนอย่างน้อยปีละสองครั้ง ตามกำหนดเวลาที่คณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์เห็นสมควร โดยต้องประกาศให้ผู้มีสิทธิเข้ารับการทดสอบทราบล่วงหน้า

2.2.5 ระยะเวลาการรับสมัครสอบ วันเวลา สถานที่ทดสอบ ค่าใช้จ่ายในการทดสอบ ระเบียบเกี่ยวกับการทดสอบ และรายละเอียดอื่นที่เกี่ยวข้องให้เป็นไปตามประกาศของคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชี

2.2.6 ผู้รับการทดสอบต้องได้คะแนนในแต่ละวิชาไม่น้อยกว่าร้อยละหกสิบ โดยผู้รับการทดสอบสามารถสะสมผลการทดสอบของแต่ละวิชาที่สอบผ่านได้ไม่เกินสี่ปีนับจากวันที่ผ่านการทดสอบแต่ละวิชา

2.2.7 ให้นายทะเบียนประกาศชื่อผู้รับการทดสอบที่สอบผ่านแต่ละวิชาและทุกวิชาไว้ ณ สภาวิชาชีพบัญชีเป็นเวลาไม่น้อยกว่าสิบห้าวัน

2.3 การขอรับใบอนุญาต การอนุญาตและการออกใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีและค่าธรรมเนียมการขอรับใบอนุญาต การอนุญาตและการออกใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีและค่าธรรมเนียมมีรายละเอียดดังนี้

2.3.1 ให้อื่นคำขอต่อสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ตามแบบ วิธีการ และเงื่อนไขที่นายกสภาวิชาชีพบัญชีกำหนด โดยเป็นผู้ที่ผ่านการฝึกหัดงานและการทดสอบมาแล้วไม่เกินหกเดือนนับจากวันสิ้นเดือนที่ผ่านการฝึกหัดงานและการทดสอบ มิฉะนั้นรายวิชาใดที่สอบผ่านมากินสี่ปีถือเป็นอันสิ้นสุด เว้นแต่จะทำหนังสือยื่นต่อคณะกรรมการหรือผู้ซึ่งคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีมอบหมายแสดงให้เห็นว่าการที่ไม่ยื่นขอรับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีนั้นเกิดจากพฤติการณ์ที่จำเป็น ทั้งนี้ให้ยื่นหนังสือภายในหนึ่งเดือนนับจากวันที่พฤติการณ์เช่นว่านั้นได้สิ้นสุดลงให้ผู้ขอรับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีชำระค่าธรรมเนียมพร้อมกับการยื่นคำขอตามอัตราในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชีว่าด้วยคำบำรุงสมาชิกและค่าธรรมเนียม

2.3.2 ผู้ขอรับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชี ต้องมีคุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้ามคุณสมบัติและลักษณะต้องห้ามอื่น ได้แก่

2.3.2.1 ไม่เป็นผู้มีความประพฤติเสื่อมเสีย หรือบกพร่องในศีลธรรมอันดี

2.3.2.2 ไม่เป็นบุคคลวิกลจริตหรือจิตฟั่นเฟือนไม่สมประกอบ

2.3.2.3 ประกอบอาชีพอย่างอื่นที่ไม่เหมาะสมหรือทำให้ขาดความเป็นอิสระ
ในหน้าที่ผู้สอบบัญชี

2.3.2.4 ไม่เคยถูกเพิกถอนใบอนุญาตเนื่องจากได้กระทำการอันก่อให้เกิดความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพอย่างร้ายแรง

2.3.2.5 ไม่เคยถูกเพิกถอนใบอนุญาตในการประกอบอาชีพจากหน่วยงานราชการหรือสถาบันวิชาชีพที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชีและการกระทำนั้นเป็นการประพฤติผิดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในสาระสำคัญด้วย

2.3.3 ให้นายทะเบียนเสนอคำขอรับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีต่อคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีเพื่อพิจารณาออกใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชี

2.3.4 เมื่อคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีมีมติให้ออกใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีให้แก่ผู้ใด ให้นายทะเบียนจัดให้มีทะเบียนผู้สอบบัญชีไว้เป็นหลักฐาน และออกใบอนุญาตให้เป็นผู้สอบบัญชีให้เป็นไปตามแบบที่นายกสภาวิชาชีพบัญชีกำหนดในกรณีที่คณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์มีมติไม่ออกใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชี ให้คืนค่าธรรมเนียมโดยไม่มีดอกเบี้ย

2.3.5 ในกรณีที่ใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีสูญหาย หรือถูกทำลาย หรือชำรุดเสียหาย หรือเปลี่ยนแปลง ข้อมูลทางทะเบียน ผู้สอบบัญชีจะขอใบอนุญาตใหม่ได้ โดยยื่นคำขอต่อ นายทะเบียนตามแบบที่นายกสภาวิชาชีพบัญชีกำหนด

2.3.6 ผู้สอบบัญชีต้องชำระค่าธรรมเนียมใบอนุญาตตามอัตราในข้อบังคับ สภาวิชาชีพบัญชีว่าด้วยค่าบำรุงสมาชิกและค่าธรรมเนียมให้ชำระค่าธรรมเนียมของปีต่อ ๆ ไป ล่วงหน้าเต็มจำนวนภายในวันทำการสุดท้ายของปีเว้นแต่ผู้สอบบัญชีที่ชำระค่าธรรมเนียมด้วยการโอนเงินผ่านทางธนาคารหรือทางอินเทอร์เน็ตให้ชำระได้จนถึงวันสิ้นสุดของปี

ค่าบำรุงสมาชิก			
สมาชิกสามัญ	ปีละ	500	บาท
สมาชิกวิสามัญ	ปีละ	500	บาท
สมาชิกสมทบ	ปีละ	300	บาท
ค่าธรรมเนียม			
ใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชี	ปีละ	2,000	บาท
ผู้ขึ้นทะเบียนซึ่งสำเร็จการศึกษาในระดับ			
ปริญญาตรีหรือเทียบเท่าขึ้นไป	ปีละ	500	บาท
ผู้ขึ้นทะเบียนซึ่งสำเร็จการศึกษา			
ต่ำกว่าปริญญาตรี	ปีละ	300	บาท

2.3.7 ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีไม่ชำระค่าธรรมเนียมให้ครบถ้วนภายในเวลาที่กำหนด ให้ถือว่าใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีสิ้นสุดผลลง เว้นแต่จะทำหนังสือยื่นต่อคณะกรรมการหรือผู้ซึ่ง คณะกรรมการสภาวิชาชีพมอบหมายแสดงให้เห็นว่าการที่ไม่ชำระหรือชำระไม่ครบถ้วนนั้นเกิดจาก พฤติการณ์ที่จำเป็น ทั้งนี้ให้ยื่นหนังสือภายในหนึ่งเดือนนับจากวันที่พฤติการณ์เช่นว่านั้นได้สิ้นสุดลงใน กรณีที่ใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีได้สิ้นสุดผลลงไม่ว่าด้วยเหตุใดสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ จะไม่คืนค่าธรรมเนียมคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะต้องผ่านการฝึกหัดงานการสอบบัญชี จากหน่วยงานที่มีการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีของไทยหรือการสอบบัญชีของ ต่างประเทศที่สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ได้ให้การรับรองไว้แล้ว ผู้สอบบัญชีต้องผ่านการ ทดสอบวิชาชีพบัญชีที่ได้กำหนดไว้ เพื่อขอรับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยผู้สอบบัญชี จะต้องชำระค่าบำรุงสมาชิกและค่าธรรมเนียมการขอใบอนุญาตการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีจะต้องเข้ารับการฝึกอบรมหรือเข้าร่วมประชุมสัมมนาของผู้สอบบัญชีรับ อนุญาตอย่างต่อเนื่องประจำปีตามที่สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์กำหนดไว้

3. คุณสมบัติของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตกับการทุจริต

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจำเป็นต้องมีความรู้ความสามารถของบัญชีสืบสวนเพื่อที่จะสามารถปฏิบัติงานเพื่อตรวจสอบรายการที่ผิดปกติได้ โดยจะต้องมีความรู้ 3 ด้าน (ศิวัพร ศิริคันสนียกุล, 2556: เว็บไซต์) ดังต่อไปนี้

3.1 ความรู้ด้านบัญชี

3.2 ความรู้ด้านการตรวจสอบ การควบคุมภายใน การประเมินความเสี่ยง และแนวทางการสืบหาการทุจริต

3.3 ความสามารถในการสื่อสารทั้งการเขียนและการพูด

4. ทักษะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตกับการทุจริต

จากคุณสมบัติที่จำเป็นยังมีความรู้และทักษะที่จำเป็นอย่างเห็นได้ชัดเจนมากขึ้นโดยสรุปพอสังเขปได้ (ศิวัพร ศิริคันสนียกุล, 2556: เว็บไซต์) ดังนี้

4.1 ความรู้เกี่ยวกับการทุจริต (Fraud Knowledge) ผู้สอบบัญชีควรมีความรู้และทักษะอย่างเพียงพอที่จะรับทราบสัญญาณบ่งชี้เกี่ยวกับการทุจริตที่อาจเกิดขึ้น (Warning Signs หรือ Red Flag) รวมทั้งจุดอ่อนของระบบการควบคุมภายในต่างๆ ที่อาจก่อให้เกิดความเสี่ยงหรือการทุจริต

4.2 ทักษะการตรวจสอบ (Investigative Competency) เนื่องจากการทุจริตมักถูกปิดบังไว้อย่างดี ดังนั้น ทักษะการตรวจสอบจะช่วยให้นักบัญชีสืบสวนสามารถระบุ แยกแยะและวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้จากการสืบสวน

4.3 ความรู้เกี่ยวกับกฎหมาย (Knowledge of law) ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตควรมีความรู้ทั้งกฎหมายแพ่งและกฎหมายอาญา เพื่อที่จะได้เข้าใจว่าการกระทำอันไม่สมควรนั้นละเมิดต่อกฎหมายในเรื่องใด

4.4 ความรู้เกี่ยวกับหลักฐาน (Rules of Evidence) หลักฐานที่ได้จากการตรวจสอบอาจมีความแตกต่างจากหลักฐานทางกฎหมาย ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจึงต้องมีความรู้ในเรื่องกฎเกณฑ์ของหลักฐานทางกฎหมายด้วย

4.5 ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจ (Business Knowledge) ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตควรมีความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่กิจการดำเนินงานอยู่ ซึ่งจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตใช้ในการประเมินความเสี่ยงและระบุปัญหา รวมทั้งวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพ

4.6 ทักษะการติดต่อสื่อสาร (Communications Skill) เนื่องจกบ่อยครั้งที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องทำหน้าที่เป็นพยานในศาล ดังนั้น การสื่อสารอย่างมีประสิทธิภาพจึงมีความสำคัญอย่างยิ่งสำหรับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต นอกจากนี้ ยังจำเป็นต้องมีทักษะในเรื่องความสัมพันธ์ระหว่าง

บุคคล (Interpersonal Skill) เนื่องจากลักษณะงานต้องมีการติดต่อ สัมภาษณ์ และประสานงานกับบุคคลต่างๆ

4.7 ทักษะทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ (IT Skill) ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตควรมีความรู้ทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศอย่างเพียงพอในระดับที่เข้าใจและสามารถใช้งานได้ ซึ่งในบางครั้งผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอาจมีความจำเป็นต้องใช้ผู้เชี่ยวชาญด้านระบบสารสนเทศ เนื่องจากในบางกรณีขอบเขตของการบัญชีสืบสวนจะต้องเข้าไปเกี่ยวข้องกับระบบสารสนเทศที่ต้องใช้คอมพิวเตอร์

5. การเข้ารับการฝึกอบรมหรือเข้าร่วมประชุมสัมมนาของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
การเข้ารับการฝึกอบรมหรือเข้าร่วมประชุมสัมมนาของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามข้อบังคับวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2556 (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2559a: เว็บไซต์) มีดังนี้

5.1 ผู้สอบบัญชีต้องเข้ารับการฝึกอบรมหรือเข้าร่วมประชุมสัมมนา ดังต่อไปนี้

5.1.1 ผู้สอบบัญชีต้องเข้ารับการฝึกอบรมหรือเข้าร่วมประชุมสัมมนา มีจำนวนรวมกันอย่างน้อยสี่สิบชั่วโมงต่อปี ดังต่อไปนี้

5.1.1.1 ชั่วโมงการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพที่เป็นทางการอย่างน้อยสี่สิบชั่วโมงต่อปีโดยต้องมีเนื้อหาเกี่ยวกับการบัญชีหรือการสอบบัญชีไม่น้อยกว่าครึ่งหนึ่ง และเนื้อหาอื่น ๆ ตามประกาศสภาวิชาชีพ

5.1.1.2 ชั่วโมงการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพที่ไม่เป็นทางการอย่างน้อยสี่สิบชั่วโมงต่อปี ทั้งนี้ให้นับชั่วโมงจากส่วนที่เหลือข้างต้น

5.1.2 ผู้สอบบัญชีที่ใบอนุญาตสิ้นผลตามมาตรา 41 วรรคสอง (6) แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 และมีความประสงค์ขอรับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีใหม่ต้องมีจำนวนชั่วโมง เข้ารับการฝึกอบรมหรือเข้าร่วมประชุมสัมมนาในปีที่ยื่นคำขอสืบชั่วโมง และอีกสี่สิบชั่วโมงต่อปี สำหรับทุกปีที่ยังไม่ได้ยื่นชั่วโมงการฝึกอบรมหรือเข้าร่วมประชุมสัมมนา แต่รวมกันแล้วไม่เกินหนึ่งร้อยหกสิบชั่วโมง โดยไม่นับรวมจำนวนชั่วโมงในปีที่ยื่นคำขอ ทั้งนี้ให้ใช้จำนวนชั่วโมงที่อบรมมาแล้วไม่เกินหนึ่งปีก่อนปีที่ยื่นขอรับใบอนุญาตใหม่มาใช้ได้

5.1.3 สำหรับกรณีที่ผู้สอบบัญชีที่ใบอนุญาตสิ้นผลตามมาตรา 41 วรรคสอง (2) (3) (4) และ (5) โดยอนุโลมจำนวนชั่วโมงการเข้ารับการฝึกอบรมหรือเข้าร่วมประชุมสัมมนาต้องมีเนื้อหาเกี่ยวกับการบัญชีหรือการสอบบัญชีไม่น้อยกว่าครึ่งหนึ่ง และเนื้อหาอื่นตามประกาศของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

5.2 การนับจำนวนชั่วโมงการเข้ารับการฝึกอบรมหรือเข้าร่วมประชุมสัมมนา ดังต่อไปนี้

5.2.1 น้อยกว่าสิบห้านาที ไม่นับเป็นจำนวนชั่วโมง

5.2.2 สิบห้านาทีถึงสี่สิบสี่นาทีให้นับเป็นครึ่งชั่วโมง

5.2.3 สีสืบหำนำท่ถึงทกสืบนำท่ให้นับเป็นหนึ่งชั่วโมง

5.3 การนับปีที่มีการเข้ารับการฝึกอบรมหรือเข้าร่วมประชุมสัมมนาให้นับตามปีปฏิทิน

5.4 การกล่าวเปิดการอบรมหรือการประชุมสัมมนา ให้นับชั่วโมงการเข้ารับการฝึกอบรมหรือเข้าร่วมประชุมสัมมนาได้เฉพาะที่เป็นกรปฐกถำที่เกี่ยวกับวิชาชีพบัญชีตามทีสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ให้ความเห็นชอบ

5.5 การเป็นวิทยากร ผู้บรรยาย หรือผู้ดำเนินการสัมมนาตาม และการจัดทำผลงานทางวิชาการเกี่ยวกับวิชาชีพบัญชีต่อที่ประชุมวิชาการ ให้นับจำนวนชั่วโมงการเข้ารับการฝึกอบรมหรือเข้าร่วมประชุมสัมมนาเป็นสองช่วงเวลาดังนี้

5.5.1 ช่วงเวลาของการบรรยาย หรือเสนอผลงานด้วยตนเอง ให้นับตามจำนวนชั่วโมงที่ใช้ไปในการเป็นวิทยากร ผู้บรรยาย หรือผู้ดำเนินการสัมมนา หรือการเสนอผลงานทางวิชาการเกี่ยวกับวิชาชีพบัญชีต่อที่ประชุมวิชาการ

5.5.2 ช่วงเวลาการเตรียมตัวเพื่อจัดเตรียมสื่อการเรียนการสอนหรือการบรรยาย หรือการเสนอผลงานทางวิชาการเกี่ยวกับวิชาชีพบัญชีต่อที่ประชุมวิชาการ ให้นับเป็นจำนวนชั่วโมงการเข้ารับการฝึกอบรม หรือเข้าร่วมประชุมสัมมนาเฉพาะการเตรียมตัวครั้งแรก โดยให้นับได้เป็นสองเท่าของเวลาการบรรยาย หรือเสนอผลงานด้วยตนเอง ทั้งนี้ไม่รวมถึงผู้ดำเนินการสัมมนาการบรรยายครั้งต่อไปในเรื่องเดียวกัน ห้ามนับเป็นชั่วโมงการเข้ารับการฝึกอบรมหรือเข้าร่วมประชุมสัมมนาอีก เว้นแต่วิทยากร ผู้บรรยาย หรือผู้ดำเนินการสัมมนานั้นได้เปลี่ยนแปลงเนื้อหาเกินกว่าครึ่งหนึ่ง โดยทำตารางเปรียบเทียบเนื้อหาเก่ากับเนื้อหาที่เปลี่ยนแปลง และนำเสนอสภาวิชาชีพบัญชีเพื่อพิจารณาให้ความเห็นชอบให้นับเป็นชั่วโมงการเข้ารับการฝึกอบรมหรือเข้าร่วมประชุมสัมมนาเพิ่มเติม

5.6 การจัดทำผลงานทางวิชาการเกี่ยวกับวิชาชีพบัญชีโดยเผยแพร่ต่อสาธารณชนให้นับจำนวนชั่วโมงการเข้ารับการฝึกอบรมหรือเข้าร่วมประชุมสัมมนาได้ ดังนี้

5.6.1 งานวิจัยหรือการเขียนบทความที่ต้องใช้ระเบียบวิธีวิจัย ให้นับจำนวนชั่วโมงการเข้ารับการฝึกอบรมหรือเข้าร่วมประชุมสัมมนาได้สิบแปดชั่วโมง ต่อหนึ่งผลงานหรือหนึ่งบทความตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

5.6.2 การเขียนบทความทั่วไปให้ับจำนวนชั่วโมงการเข้ารับการฝึกอบรมหรือเข้าร่วมประชุมสัมมนาได้สามชั่วโมงต่อหนึ่งบทความ

5.7 การเขียนหนังสือหรือตำราทางวิชาการที่เกี่ยวกับวิชาชีพบัญชีให้ับจำนวนชั่วโมงการเข้ารับการฝึกอบรมหรือเข้าร่วมประชุมสัมมนาได้ครั้งเดียวในปีที่หนังสือหรือตำรานั้นจัดพิมพ์เผยแพร่ครั้งแรกโดยให้ับได้สิบแปดชั่วโมง

5.8 การแสดงหลักฐานการเข้ารับการฝึกอบรมหรือเข้าร่วมประชุมสัมมนาเป็นหน้าทีของผู้สอบบัญชีที่จะต้องแสดงต่อสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ดังนี้

5.8.1 ยื่นหลักฐานการเข้ารับการฝึกอบรมหรือเข้าร่วมประชุมสัมมนาต่อสภาวิชาชีพ บัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ตามแบบ และวิธีการที่สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์กำหนด ภายในวันทำการสุดท้ายของปีที่เข้ารับการฝึกอบรมหรือเข้าร่วมประชุมสัมมนา เว้นแต่จะทำหนังสือ ยื่นต่อคณะกรรมการหรือผู้ซึ่งคณะกรรมการมอบหมายแสดงให้เห็นว่าการไม่ยื่นหลักฐานการเข้ารับการ ฝึกอบรมหรือเข้าร่วมประชุมสัมมนานั้นเกิดจากเหตุการณ์ที่จำเป็น ทั้งนี้ให้ยื่นหนังสือภายในหนึ่ง เดือนนับจากวันที่เหตุการณ์เช่นว่านั้นได้สิ้นสุดลง

5.8.2 ผู้สอบบัญชีต้องเก็บรักษาหลักฐานการเข้ารับการฝึกอบรมหรือเข้าร่วม ประชุมสัมมนาเป็นเวลาไม่น้อยกว่าหนึ่งปีนับจากวันที่ยื่นต่อสภาวิชาชีพบัญชี

5.9 กรณีที่ผู้สอบบัญชีไม่เข้ารับการฝึกอบรมหรือเข้าร่วมประชุมสัมมนาครบตามจำนวน ชั่วโมงให้ผู้สอบบัญชีทำหนังสือยื่นต่อคณะกรรมการหรือผู้ซึ่งคณะกรรมการมอบหมายแสดงให้เห็นว่า การไม่เข้ารับการฝึกอบรมหรือเข้าร่วมประชุมสัมมนาครบตามจำนวนชั่วโมงนั้นเกิดจากเหตุการณ์ที่ จำเป็น ทั้งนี้ ให้ยื่นหนังสือภายในหนึ่งเดือนนับจากวันที่เหตุการณ์เช่นว่านั้นได้สิ้นสุดลง สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์อาจมีคำสั่งพักใช้ใบอนุญาตและอาจกำหนดเงื่อนไขให้ผู้สอบ บัญชีปฏิบัติผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะต้องผ่านการทดสอบวิชาชีพสอบบัญชี และผ่านการเข้า รับฝึกอบรมแล้ว ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะต้องคำนึงถึงจรรยาบรรณในการประกอบวิชาชีพบัญชี ที่จะต้องมีความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม ความซื่อสัตย์สุจริตในการประกอบวิชาชีพ นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะต้องมีความรู้ ความสามารถในการประกอบวิชาชีพ เพื่อปฏิบัติงาน ตรวจสอบได้อย่างมีคุณภาพ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องมีความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ โดยไม่นำ ความลับของกิจการไปเปิดเผย ไม่ทุจริตยกยอกสินทรัพย์ของกิจการเป็นสินทรัพย์ของตน ปฏิบัติงาน ด้วยความซื่อสัตย์สุจริต ปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชี และความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วม วิชาชีพ โดยไม่แย่งงานของเพื่อนร่วมวิชาชีพ ไม่เรียกร้องทรัพย์สินจากบุคคลจากการแนะนำงานของ ตนในฐานะผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

6. จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต นอกจากต้องปฏิบัติตามกฎหมายที่บัญญัติเป็นการทั่วไป ผู้สอบบัญชีควรมีจรรยาบรรณในการตรวจสอบ มีความรู้ความชำนาญในการสอบบัญชีและต้อง ปฏิบัติงานสอบบัญชีให้ตรงกับหลักฐานที่เป็นจริง โดยในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีจะต้องมีความ โปร่งใสเป็นธรรมในการตรวจสอบกิจการ และไม่อคติในการตรวจสอบ มีความซื่อสัตย์ในการ ตรวจสอบหลักฐานที่เป็นจริง และต้องรักษาความลับของกิจการที่ตรวจสอบ (อัญชญา เหมวงศ์กุล, 2557: 24-28) ผู้สอบบัญชีต้องรักษาจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยข้อกำหนด สภาวิชาชีพบัญชีกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2561: เว็บไซต์) ประกอบด้วย

6.1 ความซื่อสัตย์สุจริต

ประพฤติตนอย่างตรงไปตรงมา จริงใจในความสัมพันธ์ทั้งมวล ทั้งทางวิชาชีพและทางธุรกิจ

6.2 ความเที่ยงธรรมและความเป็นอิสระ

ไม่ยอมให้อคติ หรือความขัดแย้งทางผลประโยชน์ หรืออิทธิพลอันเกินควรของบุคคลอื่นมาบดบังการใช้ดุลยพินิจทางวิชาชีพ หรือทางธุรกิจ สำหรับผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการสาธารณะซึ่งเป็นผู้ให้บริการงานให้ความเชื่อมั่นต้องมีความเป็นอิสระจากลูกค้างานให้ความเชื่อมั่นนั้น อันประกอบด้วย ความเป็นอิสระทางด้านจิตใจ และความเป็นอิสระในเชิงประจักษ์ ซึ่งเป็นสิ่งจำเป็นเพื่อให้ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการสาธารณะสามารถแสดงข้อสรุป และแสดงให้ผู้อื่นเห็นว่า ตนได้ข้อสรุปโดยปราศจากความลำเอียง ความขัดแย้งทางผลประโยชน์ หรืออิทธิพลอันเกินควรของบุคคลอื่น สำหรับผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานธุรกิจ ต้องคำนึงถึงความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานตามหลักการพื้นฐาน

6.3 ความรู้ ความสามารถ ความเอาใจใส่ และการรักษามาตรฐานในการปฏิบัติงาน

รักษาไว้ซึ่งความรู้ ความสามารถ และความชำนาญทางวิชาชีพในระดับที่รองรับได้ว่าลูกค้าหรือผู้ว่าจ้างได้รับบริการทางวิชาชีพที่ถึงพร้อมด้วยวิวัฒนาการล่าสุดในวิธีการ หรือเทคนิค การปฏิบัติงาน หรือตามกฎหมาย และปฏิบัติหน้าที่ด้วยความเอาใจใส่ให้เป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพที่เกี่ยวข้อง

6.4 การรักษาความลับ

ให้ความสำคัญกับความลับของข้อมูลที่ได้มาจากความสัมพันธ์ทางวิชาชีพและทางธุรกิจ ดังนั้นจึงไม่พึงเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวให้กับบุคคลที่สาม โดยไม่ได้รับการอนุมัติจากผู้มีอำนาจอย่างถูกต้องและเฉพาะเจาะจง เว้นแต่เป็นการเปิดเผยตามสิทธิทางกฎหมาย หรือสิทธิทางวิชาชีพ หรือเป็นหน้าที่ที่ต้องเปิดเผย หรือไม่นำข้อมูลดังกล่าวไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตนหรือเพื่อบุคคลที่สาม

6.5 พฤติกรรมทางวิชาชีพ

ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง และหลีกเลี่ยงการกระทำใดๆ ที่อาจทำให้เกิดความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพบัญชี กรณีที่จะถือเป็นการประพฤติผิดจรรยาบรรณอันจะนำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพบัญชี ดังต่อไปนี้

6.5.1 ฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพบัญชีตามข้อบังคับนี้ และเป็นการกระทำโดยจงใจหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง

6.5.2 เคยถูกลงโทษโดยคำวินิจฉัยที่สุดเนื่องจากประพฤติผิดจรรยาบรรณตามมาตรา 49 แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 แต่ยังไม่ประพฤติผิดซ้ำ หรือไม่หลายจำ หรือไม่มีความเกรงกลัวต่อการประพฤติผิดจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพบัญชี

6.5.3 กระทำความผิดในการประกอบวิชาชีพบัญชีตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 269 โดยคำพิพากษาถึงที่สุดให้จำคุก

6.5.4 กรณีอื่นที่คณะกรรมการจรรยาบรรณเห็นว่าเป็นการประพฤติผิดจรรยาบรรณ อันจะนำมาซึ่งความเสียหายเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ

6.6 ความโปร่งใส

แสดงภาพลักษณ์ให้เห็นถึงการปฏิบัติงานตามกฎหมาย ข้อบังคับ ระเบียบต่างๆ และมาตรฐานวิชาชีพที่กำหนดไว้ และไม่ปกปิดข้อเท็จจริง หรือบิดเบือนความจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งสามารถติดตามตรวจสอบได้

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนอกจากจะต้องมีจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพ มีความรู้ ความสามารถ ในการปฏิบัติงานแล้ว ผู้สอบบัญชีจะต้องรายงานการรับตรวจสอบบัญชีและ แสดงความคิดเห็นต่องบการเงินไม่เกิน 200 รายต่อปี หากผู้สอบบัญชีแสดงความคิดเห็นเกิน 200 รายต่อปี ให้สันนิษฐานว่าเกินความรู้ ความสามารถของผู้สอบบัญชี ซึ่งขัดต่อจรรยาบรรณผู้สอบบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะต้องลงลายมือชื่อการตรวจสอบเพื่อแสดงความคิดเห็นต่องบการเงิน เสมอ

7. การรายงานและการพิจารณาการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

การรายงานและการพิจารณาการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พ.ศ. 2556 เพื่อควบคุมความประพฤติและการดำเนินงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้ปฏิบัติตามจรรยาบรรณ ของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี และเพื่อให้กระบวนการบังคับใช้จรรยาบรรณดำเนินโดยสะดวกรวดเร็ว และเป็นธรรม ในการพิจารณาเกี่ยวกับความรู้ ความสามารถ และมาตรฐานในการปฏิบัติงานซึ่ง กำหนดให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องประกอบวิชาชีพโดยมีความสามารถเพียงพอที่จะปฏิบัติงานให้ สำเร็จได้และต้องประกอบวิชาชีพให้สอดคล้องกับมาตรฐานวิชาชีพ และมาตรฐานทางวิชาการที่ เกี่ยวข้องและการปฏิบัติตนในทางที่ถูกที่ควร สำนึกในหน้าที่และไม่ปฏิบัติตนในลักษณะที่ทำให้เกิด ความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2556: เว็บไซต์) ดังนี้

7.1 เพื่อให้การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตใดตรวจสอบและแสดงความคิดเห็นต่องบการเงินเกิน 200 รายต่อปี ให้สันนิษฐาน ไว้ก่อนว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้นตรวจสอบบัญชีเกินกว่าความรู้ ความสามารถ และไม่สอดคล้องกับ มาตรฐานในการปฏิบัติงาน หรือปฏิบัติตนในลักษณะที่ทำให้เกิดความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ บัญชี

7.2 การนับจำนวนรายที่ลงลายมือชื่อแสดงความเห็นต่องบการเงิน ให้นับจำนวนกิจการ ของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานสอบบัญชี

ตามมาตรฐานการสอบบัญชีการนับจำนวนกิจการตามวรรคหนึ่ง ให้มีผลบังคับใช้กับการลงลายมือชื่อของผู้สอบบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป ทั้งนี้ ไม่ว่าจะเป็นการเงินของรอบระยะเวลาบัญชีใดก็ตามโดยพิจารณาจากวัน/เดือน/ปี ที่ผู้สอบบัญชีลงลายมือชื่อเป็นสำคัญ

7.3 เพื่อประโยชน์ในการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีและป้องกันมิให้มีการแอบอ้างใช้ชื่อของผู้สอบบัญชีในรายงานของผู้สอบบัญชี ให้ผู้สอบบัญชีแจ้งรายชื่อกิจการที่ตนจะลงลายมือชื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินในปีถัดไปที่เป็นข้อมูลที่ต้องครบถ้วนตรงตามความเป็นจริงทุกประการต่อสภาวิชาชีพบัญชี ภายในวันที่ 30 มิถุนายนของทุกปี ในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงจำนวนและรายชื่อกิจการที่ได้แจ้งไว้ให้แจ้งการเปลี่ยนแปลงต่อสภาวิชาชีพบัญชีก่อนผู้สอบบัญชีลงลายมือชื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินในรายงานของผู้สอบบัญชี

7.4 ผู้สอบบัญชีต้องแจ้งยืนยันรายชื่อกิจการที่ตนลงลายมือชื่อตามรายการที่แจ้งไว้ต่อสภาวิชาชีพบัญชี ดังนี้

7.4.1 กิจการที่ตนลงลายมือชื่อตั้งแต่เดือนมกราคมถึงเดือนมิถุนายน ต้องแจ้งภายในวันที่ 30 มิถุนายนของปีที่ลงลายมือชื่อ

7.4.2 กิจการที่ตนลงลายมือชื่อตั้งแต่เดือนกรกฎาคมถึงเดือนธันวาคม ต้องแจ้งภายในวันที่ 30 ธันวาคมของปีที่ลงลายมือชื่อ

7.5 หากผู้สอบบัญชีลงลายมือชื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินจำนวนรายเกินกว่าจำนวนรายชื่อที่แจ้งไว้ หรือมีการลงลายมือชื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินของกิจการที่ผู้สอบบัญชีไม่ได้ยื่นแจ้งรายชื่อไว้หรือยื่นพ้นจากกำหนดเวลาตามที่กำหนด หรือไม่แจ้งยืนยันหรือแจ้งพ้นจากกำหนดเวลาตามที่กำหนดให้ถือว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมิได้แจ้งข้อความให้ถูกต้องครบถ้วน

7.6 เพื่อประโยชน์ในการกำกับดูแลให้เป็นไปตามข้อกำหนดนี้ คณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายจากคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชี อาจมีหนังสือให้ผู้สอบบัญชีมาให้ถ้อยคำหรือชี้แจง หรือทำคำชี้แจงเป็นหนังสือ หรือส่งบัญชี ทะเบียน เอกสาร หรือหลักฐานอื่นใดที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานสอบบัญชีประกอบการพิจารณาก็ได้

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องมีคุณสมบัติการเป็นผู้สอบบัญชีและต้องปฏิบัติตามกฎระเบียบสภาวิชาชีพบัญชี และต้องมีความซื่อสัตย์ต่อจรรยาบรรณวิชาชีพนอกจากนี้ความรู้ในการวิชาชีพบัญชียังเป็นส่วนที่สำคัญในวิชาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เทคนิคการตรวจสอบบัญชีต่างๆ ที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเลือกใช้ในการตรวจสอบงบการเงินยังเป็นส่วนสำคัญในการตรวจสอบความถูกต้องของงบการเงิน ซึ่งเทคนิคการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีเลือกใช้นั้นมีหลากหลาย เช่น การวิเคราะห์ความผิดปกติ การวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณ เทคนิคการสัมภาษณ์

เทคนิคการรวบรวมข้อมูล การใช้โปรแกรมในการตรวจสอบคอมพิวเตอร์ เป็นต้น ซึ่งเทคนิคเหล่านี้ นอกจากช่วยให้ผู้ตรวจสอบบัญชีรับอนุญาตได้ตรวจสอบงบการเงินที่ง่ายขึ้นแล้วยังสามารถช่วยให้ผู้สอบบัญชีตรวจหาการทุจริตของงบการเงินได้อีกด้วย

แนวคิดเกี่ยวกับเทคนิคการตรวจสอบ

1. ความหมายของเทคนิคการตรวจสอบทุจริต

1.1 ความหมายของเทคนิคการตรวจสอบ

จากการศึกษาเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง มีผู้ให้ความหมายเทคนิคการตรวจสอบ ดังนี้

ชมรมผู้ตรวจสอบภายในธนาคารและสถาบันการเงิน (2559: เว็บไซต์) ได้ให้ความหมายไว้ว่า เทคนิคการตรวจสอบ หมายถึง วิธีการตรวจสอบสำคัญที่ผู้ตรวจสอบเลือกใช้ในการรวบรวมข้อมูลหลักฐานต่างๆ เพื่อให้ได้หลักฐานที่ดีและเสียค่าใช้จ่ายน้อยที่สุด โดยการตรวจสอบเป็นไปตามวัตถุประสงค์การตรวจสอบและแผนการตรวจสอบที่กำหนดขึ้น

อุษณา ภักธมนตรี (2558: 11-5) ได้ให้ความหมายไว้ว่า เทคนิคการตรวจสอบ หมายถึง วิธีการตรวจสอบที่เลือกใช้ในการรวบรวมหลักฐานตามวัตถุประสงค์การตรวจสอบซึ่งปกติจะเกี่ยวกับการทำความเข้าใจ

กนกพร เอี่ยมสกุล และปรียากร สังกะเพศ (2557: 7) ได้ให้ความหมายไว้ว่า เทคนิคการตรวจสอบ หมายถึง วิธีการตรวจสอบที่ดีที่ผู้ตรวจสอบควรนำมาใช้ในการรวบรวมข้อมูลหลักฐานต่าง ๆ เพื่อให้ได้หลักฐานที่ดีและเสียค่าใช้จ่ายน้อยที่สุด เป็นที่ยอมรับของผู้ปฏิบัติงานโดยการตรวจสอบเป็นไปตามวัตถุประสงค์และแผนการตรวจสอบที่กำหนด ดังนั้นผู้ตรวจสอบจะต้องมีความรู้ ความเข้าใจในวิธีการตรวจสอบแบบต่าง ๆ และเลือกใช้เทคนิคการตรวจสอบให้เหมาะสมกับเรื่องที่จะตรวจสอบในแต่ละกรณี

จุรีย์พร พิรัชชา (2557: 7) ได้ให้ความหมายไว้ว่า เทคนิคการตรวจสอบ หมายถึง เทคนิคการตรวจสอบ หมายถึง วิธีการตรวจสอบที่ดีที่ผู้ตรวจสอบควรนำมาใช้ในการรวบรวมข้อมูลหลักฐานต่าง ๆ เพื่อให้ได้หลักฐานที่ดีและเสียค่าใช้จ่ายน้อยที่สุด เป็นไปตามวัตถุประสงค์และแผนการตรวจสอบที่กำหนด ดังนั้นผู้ตรวจสอบจะต้องมีความรู้ความเข้าใจในวิธีการตรวจสอบแบบต่าง ๆ และเลือกใช้เทคนิคการตรวจสอบให้เหมาะสมกับการตรวจสอบในแต่ละกรณีซึ่งบางกรณีผู้ตรวจสอบอาจใช้เทคนิคการตรวจสอบหลายอย่างมาประกอบกัน เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอที่ผู้ตรวจสอบจะเสนอความเห็นและข้อเสนอแนะไว้ในรายงานผลการปฏิบัติงาน

นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทเพชร (2556: 3-8) ได้ให้ความหมายไว้ว่า เทคนิคการตรวจสอบ หมายถึง วิธีการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีประเภทต่าง ๆ เพื่อสนับสนุนสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงินในลักษณะต่างๆ กัน

Emmanuel และ Usman (2015: 235) ได้ให้ความหมายไว้ว่า เทคนิคการตรวจสอบ หมายถึง วิธีการตรวจสอบหรือกระบวนการในการตรวจสอบ โดยต้องใช้ทักษะประสบการณ์ในการประเมินวิธีการตรวจสอบในแต่ละธุรกิจ

Omonuk และ Oni (2015: 4) ได้ให้ความหมายไว้ว่า เทคนิคการตรวจสอบ หมายถึง การตรวจสอบข้อมูลต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับรายการบัญชี เพื่อใช้เป็นหลักฐานในการตรวจสอบบัญชี โดยหลักฐานจะต้องมีความเชื่อถือได้

Ciprian และ Munteanu (2014: 214) ได้ให้ความหมายไว้ว่า เทคนิคการตรวจสอบ หมายถึง วิธีการตรวจสอบที่ช่วยให้ผู้สอบบัญชีทำงานได้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น โดยให้ผลกระทบที่น้อยที่สุด

Rettig (2011: 17) ได้ให้ความหมายไว้ว่า เทคนิคการตรวจสอบ หมายถึง การตรวจสอบและสืบสวนด้วยเทคนิคต่างๆ เพื่อยืนยันหรือพิสูจน์เกี่ยวกับการดำเนินธุรกิจหรือลักษณะของการดำเนินงานขององค์กร

Florea และ Florea (2011: 350) ได้ให้ความหมายไว้ว่า เทคนิคการตรวจสอบ หมายถึง เทคนิคที่ผู้สอบบัญชีเลือกใช้ตรวจสอบ ซึ่งมีหลายวิธีในการตรวจสอบหลักฐานและตัวอย่างที่เลือกใช้ต้องมีความเกี่ยวข้องกัน

จากความหมายของเทคนิคการตรวจสอบข้างต้น สามารถสรุปได้ว่า เทคนิคการตรวจสอบ หมายถึง เครื่องมือหรือวิธีการที่ผู้ตรวจสอบบัญชีใช้ในการรวบรวมหลักฐานเพื่อศึกษาหรือทดสอบข้อเท็จจริงของรายการในงบการเงินที่ผิดปกติ โดยผู้ตรวจสอบบัญชีอาจต้องใช้วิธีการที่หลากหลายประกอบกัน เพื่อให้การตรวจสอบบัญชีมีความถูกต้อง และเชื่อถือได้

1.2 ความหมายของทุจริต

จากการศึกษาเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง มีผู้ให้ความหมายทุจริต ดังนี้ องค์กรต่อต้านคอร์รัปชันประเทศไทย (2559: เว็บไซต์) ได้ให้ความหมายไว้ว่า ทุจริต หมายถึง การกระทำเพื่อแสวงหาผลประโยชน์ที่มีควรชอบได้ด้วยกฎหมายสำหรับตนเองหรือผู้อื่น

Business Anti - Corruption Portal (2016: เว็บไซต์) ได้ให้ความหมายไว้ว่า ทุจริต หมายถึง การฉ้อโกง การหลอกลวงและได้รับประโยชน์ที่ไม่เป็นธรรม การทุจริตในการทำงานในอาชีพของตนเองโดยใช้เจตนาในทางที่ผิดหรือการใช้ทรัพยากรหรือทรัพย์สินของบริษัทอย่างไม่ถูกต้อง

กานต์ ศรีวิภาสเถติ (2556: 14) ได้ให้ความหมายไว้ว่า ทุจริต หมายถึง เป็นกระบวนการของบุคคลสาธารณะบางกลุ่ม บางพวกมุ่งแสวงหาผลประโยชน์ให้แก่ตัวเอง ครอบครัว วงศาคณาญาติ พวกพ้องและคนใกล้ชิด โดยอาศัยตำแหน่งหน้าที่ กฎหมาย อำนาจที่ได้รับ มอบหมาย และสถานะในระบอบราชการหรืออิทธิพลในทางส่วนตัวเป็นเครื่องมือ ไม่ว่าจะการกระทำ ดังกล่าวจะผิดกฎหมาย หรืออาจจะไม่ผิดกฎหมายไม่ว่าการกระทำดังกล่าวจะนำมา ซึ่งผลประโยชน์ ทางด้านเงินทองหรือสิ่งตอบแทนหรือไม่ก็ตามถ้าหากการกระทำดังกล่าวขัดกับหลักคุณธรรมและ จริยธรรมของบุคคลสาธารณะ ขัดกับมาตรฐานความคาดหวังของสาธารณชนที่มีต่อบุคคลสาธารณะ ขัดกับผลประโยชน์ของประชาชนจำนวนมาก และขัดกับหลักการแห่งการมีผลประโยชน์ทับซ้อน ก็ถือเป็นการทุจริตหรือคอร์รัปชันหรือการทุจริตทั้งสิ้น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (2555: เว็บไซต์) ได้ให้ความหมายไว้ว่า ทุจริต หมายถึง การกระทำอันตั้งใจโดยบุคคล ซึ่งรวมถึงผู้บริหารของกิจการ ผู้มีหน้าที่ในการกำกับ ดูแล พนักงาน หรือบุคคลที่สาม ที่มีพฤติกรรมหลอกลวงเพื่อให้มาซึ่งความได้เปรียบที่ไม่ถูกต้องตาม กฎหมายหรือไม่ยุติธรรม

ชนม์ธรรมา กังวานศุภพันธ์ (2553: 173) ได้ให้ความหมายไว้ว่า ทุจริต หมายถึง เป็นการกระทำโดยมิชอบด้วยการละเว้น ละเมิด ฝ่าฝืน กฎหมาย กฎระเบียบ หรือข้อบังคับของ องค์กรเป็นได้ทั้งการกระทำโดยบุคคลหรือร่วมกับบุคคลอื่น เพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินผลประโยชน์

จากความหมายของทุจริตข้างต้น สามารถสรุปได้ว่า ทุจริต หมายถึง การฉ้อโกง หลอกลวง การแสวงหาผลประโยชน์ส่วนตนในทางมิชอบเพื่อให้ได้มาซึ่งความได้เปรียบที่ไม่ถูกต้อง ทางกฎหมาย

จากความหมายของเทคนิคการตรวจสอบและทุจริต สามารถสรุปได้ว่า เทคนิคการ ตรวจสอบทุจริต หมายถึง วิธีการที่ผู้สอบบัญชีเลือกใช้ในการตรวจสอบงบการเงิน โดยใช้วิธีการ ตรวจสอบที่หลากหลาย เพื่อรวบรวมหลักฐานการตรวจสอบที่อาจเกิดการทุจริต ฉ้อโกง โดยมุ่งหวัง ประโยชน์ส่วนบุคคลที่ขัดต่อกฎหมายและจริยธรรม

2. ประเภทของเทคนิคการตรวจสอบการทุจริต

การตรวจสอบทุจริตนั้นผู้ตรวจสอบควรมีความรู้ความสามารถในการตรวจสอบอย่างสูง เพื่อให้ได้หลักฐานที่แน่ชัดมีประสิทธิภาพในการตรวจสอบ เทคนิคการตรวจสอบทุจริตสามารถแบ่ง ออกเป็น 7 ประเภท (เกียรติศักดิ์ จีระเสียนาถ, 2559: 185-186) ดังต่อไปนี้

2.1 ด้านการวิเคราะห์ความผิดปกติ (Fluctuation Analysis) หมายถึง การตรวจสอบ หาความผิดปกติของงบการเงินโดยการจัดทำอัตราส่วน วิเคราะห์จุดต่ำสุดสูงสุด การกระทำโดยนำ ตัวเลขในระยะเวลาหนึ่งมาหาค่าความผิดปกติ การวิเคราะห์ความผิดปกติจะได้รับความสนใจจาก ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้นั้นต้องมีการเคลื่อนไหวความผิดปกติที่เกิดขึ้นบ่อย การตรวจหารายการ

ผิดพลาดต้องอาศัยผู้ตรวจสอบที่มีความรู้ ความชำนาญ เพราะหากไม่ทราบว่าคุณลักษณะของรายการอย่างไรที่ผิดพลาด ก็จะไม่ทราบว่ารายการผิดพลาด ดังนั้น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอาจไม่สามารถใช้เทคนิคอย่างมีประสิทธิภาพ การตรวจหารายการผิดพลาดนี้โดยมากจึงนิยมใช้กับรายการที่สำคัญ มีจำนวนเงินมากหรือรายการที่ไม่เป็น เช่น รายการขาย ครัวมียอดขายเครดิตเพียงอย่างเดียว เป็นต้น (กัญญมน วิทยาภูมิ, 2556: 221)

2.2 ด้านการวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณ (Budget Variance Analysis) หมายถึง การวิเคราะห์เพื่อหาสิ่งผิดพลาดเบื้องต้นจากงบประมาณในปัจจุบัน และสามารถนำบันทึกต่าง ๆ กับผลที่เกิดขึ้นจริงเปรียบเทียบและจะได้ผลต่างที่เกิดขึ้น การเปรียบเทียบอาจใช้ได้หลายกรณี (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, 2556: 23) เช่น

2.2.1 การเปรียบเทียบข้อมูลทางการเงินปีปัจจุบันกับปีก่อน เพื่อให้ทราบถึงรายการและจำนวนเงินที่แตกต่างไปจากปีก่อนว่ามีรายการใดผิดพลาดหรือไม่ ซึ่งอาจช่วยให้ทราบถึงบางรายการที่ยังมิได้บันทึกบัญชี

2.2.2 การเปรียบเทียบข้อมูลทางการเงินกับแผนการดำเนินงาน เพื่อให้ทราบว่า การดำเนินงานบรรลุเป้าหมายที่ตั้งไว้หรือไม่

2.2.3 การเปรียบเทียบข้อมูลทางการเงินกับผลที่คาดว่าจะได้รับ เช่น เปรียบเทียบ กับงบประมาณรายรับรายจ่าย

2.2.4 การเปรียบเทียบความสัมพันธ์ของข้อมูลหรือบัญชีที่มีความสัมพันธ์กัน ได้แก่ บัญชีลูกหนี้เงินให้กู้กับดอกเบี้ยรับ บัญชีเจ้าหนี้เงินกู้กับดอกเบี้ยจ่าย บัญชีซื้อสินค้าเงินเชื่อกับเจ้าหนี้การค้า บัญชีขายสินค้าเงินเชื่อกับลูกหนี้การค้า รวมทั้งบัญชีย่อยเจ้าหนี้เงินรับฝากเปรียบเทียบกับ บัญชีคุมยอด เป็นต้น

2.3 ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์ (Interview Techniques) หมายถึง วิธีการสอบถามจากบุคคลภายในและภายนอกเพื่อให้ผู้ตรวจสอบได้ข้อมูลที่ชัดเจน เด่นชัดเพิ่มขึ้นเพื่อทำให้การประมวลผลหลักฐานสมบูรณ์ ผู้ตรวจสอบต้องมีความชำนาญต้องสามารถควบคุมทิศทางของการสอบถามให้ครบถ้วนตามที่ตนกำหนดไว้ การหาข้อมูลจากบุคคลที่มีความรู้จากภายในและภายนอก อาจจะเป็นการสอบถามด้วยวาจาหรือลายลักษณ์อักษร การสอบถามทำให้ทราบข้อมูลที่สนับสนุน ข้อมูลเดิมของผู้ตรวจสอบ หรือเป็นข้อมูลใหม่ที่เกี่ยวกับเรื่องที่ตรวจสอบ การสอบถามด้วยวาจา การสอบถามเป็นเรื่องที่สำคัญ ผู้ตรวจสอบควรขอคำยืนยันเป็นลายลักษณ์อักษรจากผู้ให้ข้อมูล กรณีที่ผู้ให้ข้อมูลด้วยวาจาไม่ยอมให้การยืนยันเป็นลายลักษณ์อักษรไม่ว่ากรณีใดๆ ผู้ตรวจสอบควรบันทึกข้อมูลการสอบถามไว้ในกระดาษทำการและควรใช้เทคนิคอื่นๆ เพื่อให้ได้หลักฐานที่พอใจ (กัญญมน วิทยาภูมิ, 2556: 219)

2.4 ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล (Information Gathering Techniques) หมายถึง กระบวนการที่ผู้ตรวจสอบต้องใช้ความชำนาญและความสามารถของตนเองในการปฏิบัติงาน ตรวจสอบรายละเอียดของหลักฐาน ผู้ตรวจสอบควรตรวจสอบและรวบรวมข้อมูลต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง โดยข้อมูลดังกล่าวควรเป็นข้อมูลที่น่าเชื่อถือ มีความเพียงพอที่จะใช้สรุปประเด็นข้อตรวจพบ มีความเกี่ยวข้องกับงาน/โครงการที่ตรวจสอบ และเป็นประโยชน์ต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบให้บรรลุวัตถุประสงค์การตรวจสอบที่กำหนด โดยข้อมูลที่รวบรวมควรมีลักษณะ (สุมนา ปรงศักดิ์, 2555 : 5) ดังนี้

2.4.1 ความถูกต้องหรือเชื่อถือได้ ควรเป็นข้อมูลที่แสดงเนื้อหาอย่างถูกต้องตามความเป็นจริงและมาจากแหล่งที่เชื่อถือได้ เช่น ใบเสร็จรับเงินและใบส่งของที่ออกโดยร้านค้า รายงานการเบิกจ่ายตามแผนงาน เป็นต้น ทั้งนี้ข้อมูลและหลักฐานจากบุคคลภายนอกมีความน่าเชื่อถือกว่าข้อมูลหลักฐานของผู้ตรวจรับ ข้อมูลหลักฐานต้นฉบับมีความน่าเชื่อถือกว่าภาพถ่ายสำเนา

2.4.2 ความเกี่ยวข้องหรือสัมพันธ์กับประเด็นการตรวจสอบ ควรเป็นข้อมูลที่มีสาระสำคัญและตรงตามประเด็นตรวจสอบที่กำหนดไว้ซึ่งจะช่วยสนับสนุนผลการตรวจสอบ เช่น ประเด็นการตรวจสอบเรื่องความมีประสิทธิภาพการให้บริการ ข้อมูลเกี่ยวข้องที่ควรรวบรวม อาทิ จำนวนผู้ใช้บริการ ต้นทุน เวลา ความพึงพอใจ เป็นต้น

2.4.3 ความเพียงพอต่อการสรุปผลการตรวจสอบ ควรมีข้อมูลหลักฐานหรือข้อเท็จจริงในปริมาณหรือจำนวนที่เพียงพอต่อการสรุปผลการตรวจสอบได้อย่างสมเหตุสมผลหรือใช้อ้างอิงให้มั่นใจถึงเหตุการณ์ที่เกิดขึ้น ข้อมูลรายงานการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจอย่างเดียวยังไม่สามารถยืนยันถึงผลสำเร็จของงานได้ จึงควรรหาข้อมูลหลักฐานเพิ่มเติม อาทิ ภาพถ่ายแสดงการดำเนินงานจริง รายงานผลการประเมินของหน่วยงานที่มีหน้าที่ประเมินผลการปฏิบัติงาน ข้อมูลสัมภาษณ์หรือสังเกตการณ์ เป็นต้น

2.4.4 ความมีประโยชน์ต่อการปฏิบัติงาน ควรเป็นข้อมูลหลักฐานหรือข้อเท็จจริงที่ช่วยในการควบคุมและตัดสินใจของผู้บริหาร เพื่อให้การดำเนินงานบรรลุเป้าหมายที่กำหนด ทั้งนี้ข้อมูลมีความทันเวลาในการใช้ประโยชน์และความมีสาระสำคัญในการสรุปความเห็นหรือตัดสินใจ

2.5 ด้านการใช้บริการนักสืบอิสระ (Use of Private Investigators) หมายถึง การใช้นักสืบอิสระเพื่อติดตามหรือสะกดรอยดูพฤติกรรมของผู้ต้องสงสัยตลอดจนการเสาะหาข้อมูลลับต่างๆ รวมถึงการบันทึกพฤติกรรม เวลา และสถานที่ของผู้ต้องสงสัยที่กระทำการในช่วงที่ผู้ตรวจสอบต้องการทราบเป็นข้อมูล หรือใช้เป็นหลักฐานในการทำให้หลักฐานมีความครบถ้วนหรือสมบูรณ์ยิ่งขึ้น

2.6 ด้านการตรวจค้น (Search and Seizure Mechanisms) หมายถึง ในกรณีที่เป็นการคดีความผู้ตรวจสอบต้องช่วยเจ้าหน้าที่ตำรวจในกระบวนการตรวจค้นหาหลักฐาน โดยการช่วยตำรวจ

ทำการตีความวิเคราะห์ข้อมูลทางการเงินที่สามารถนำมาใช้เป็นหลักฐานในการตรวจสอบการทุจริต กระบวนการตรวจค้นนี้อาจจะรวมถึงการขอให้บุคคลที่สามหรือพยานทำการบันทึกเป็นลายลักษณ์อักษรหรือบันทึกไว้ในรูปแบบอื่นๆ ที่จะใช้เป็นหลักฐานได้

2.7 ด้านใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อการสอบสวน (Investigative Software Packages) หมายถึง การใช้คอมพิวเตอร์ในการสอบสวนการทุจริตด้วยการวิเคราะห์ข้อมูล กราฟ หรือข้อความต่าง ๆ ที่มีปริมาณข้อมูลจำนวนมากเพื่อช่วยให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีประสิทธิภาพในการตรวจสอบมากยิ่งขึ้น ในการตรวจสอบบัญชีของธุรกิจที่ใช้คอมพิวเตอร์ ความสามารถของระบบบัญชีคอมพิวเตอร์มีส่วนช่วยให้เกิดประสิทธิภาพของวิธีปฏิบัติทางการบัญชี ความสำเร็จของรายงานทางการเงินและความได้เปรียบด้านข้อมูลทางการบัญชี (อุเทน เลาณาทา และนิภาพร อบทอง, 2560: 17) ในการประมวลผลอย่างเป็นสาระสำคัญการเลือกประยุกต์ใช้เทคนิคในการตรวจสอบบัญชี อาจจำเป็นต้องเลือกเทคนิคที่ใช้คอมพิวเตอร์เป็นเครื่องมือในการตรวจสอบและนอกจากนี้เทคนิคการใช้คอมพิวเตอร์ช่วยในการตรวจสอบจะทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถหาหลักฐานการตรวจสอบได้อย่างถูกต้องมากขึ้น ซึ่งการใช้คอมพิวเตอร์ช่วยในการตรวจสอบนั้นผู้สอบบัญชีจะต้องมีความรู้และข้อพิจารณาในการใช้คอมพิวเตอร์ช่วยในการตรวจสอบบัญชี เพื่อให้การใช้เทคนิคการตรวจสอบด้วยโปรแกรมคอมพิวเตอร์มีความถูกต้อง (มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาราช, 2552 :15-5) ดังนี้

2.7.1 คอมพิวเตอร์ช่วยในการตรวจสอบบัญชี เช่น

2.7.1.1 การทดสอบระบบการควบคุมภายในทางด้านการควบคุมระบบคอมพิวเตอร์ทั่วไป (General Computer Control) เช่น การวิเคราะห์แฟ้มบันทึกข้อมูลรายวัน (Log File) แสดงการเข้าสู่ระบบต่างๆ ของผู้ใช้ของโปรแกรมควบคุมการเข้าถึงระบบงาน (Access Control Software) เพื่อสอบทานความเหมาะสมของการเรียกใช้โปรแกรมระบบงานต่างๆ เปรียบเทียบกับอำนาจหน้าที่ควรจะได้

2.7.1.2 การทดสอบระบบการควบคุมภายในทางด้านการควบคุมเฉพาะระบบ (Application Control) เช่น การใช้ข้อมูลทดสอบ (Test Data) เพื่อทดสอบความเหมาะสมของการประมวลผลของโปรแกรม

2.7.1.3 การพิสูจน์ความถูกต้องของรายการและยอดคงเหลือในแต่ละบัญชี เช่น การพิมพ์รายละเอียดตัวอย่างที่สุ่มขึ้นมาโดยโปรแกรมตรวจสอบ

2.7.1.4 การวิเคราะห์เปรียบเทียบเพื่อที่บ่งชี้รายการหรือเหตุการณ์ที่ทำให้การเปลี่ยนแปลงอย่างไม่ปกติ

2.7.2 เทคนิคการใช้คอมพิวเตอร์ช่วยในการตรวจสอบบัญชี เช่น

2.7.2.1 การจัดทำรายงานข้อยกเว้น (Exception Report) เป็นการเลือกรายการตัวอย่างซึ่งอยู่นอกขอบเขตของข้อจำกัดหรือเงื่อนไขที่กำหนดไว้ก่อน เช่น รายการคำสั่งซื้อที่มีจำนวนเงินสูงผิดปกติของผู้ขายแต่ละราย รายการจ่ายเงินเดือนที่สูงกว่าค่าเฉลี่ยของอัตราเงินเดือน

2.7.2.2 การสุ่มตัวอย่าง (Sample Selection) เป็นการเลือกตัวอย่างเพื่อนำมาดำเนินการทดสอบในขั้นต่อไป เช่น การสุ่มจากเอกสารการจ่ายเงินเพื่อตรวจสอบความเหมาะสมของอำนาจการอนุมัติจ่ายในใบแจ้งหนี้

2.7.2.3 การทำซ้ำ (Reperformance) เป็นการปฏิบัติใหม่เพื่อวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ เช่น การทดสอบ การคำนวณเงินเดือน การทดสอบการคำนวณค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ถาวรต่างๆ

2.7.2.4 การบวกเลข (Footing) เป็นการทดสอบความแม่นยำของการบวกเลขจากข้อมูลลูกค้า เช่น การบวกเลขในทะเบียนสินทรัพย์

2.7.2.5 การเรียงข้อมูล (Sorting) การจัดเรียงข้อมูลที่ง่ายต่อการตรวจสอบ เช่น การจัดทำรายละเอียดการลงทุนในโครงการเรียงตามจำนวนเงินลงทุน หรือการเรียงใบแจ้งหนี้ตามวันที่ในใบแจ้งหนี้

2.7.2.6 การเปรียบเทียบข้อมูล (Data Comparisons) เป็นการเปรียบเทียบข้อมูลระหว่างแฟ้มข้อมูล เพื่อพิจารณาความไม่สม่ำเสมอของข้อมูลหรือความผิดพลาดที่มีอยู่ เช่น การค้นหาความแตกต่างระหว่างงบประมาณและตัวเลขจำนวนเงินจริง

2.7.3 ข้อพิจารณาในการใช้คอมพิวเตอร์ในการตรวจสอบบัญชี

ในการวางแผนการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีควรคำนึงถึงการใช้วิธีการตรวจสอบร่วมกันระหว่างวิธีการตรวจสอบที่ไม่ใช้คอมพิวเตอร์กับวิธีการตรวจสอบที่ใช้คอมพิวเตอร์ ทั้งนี้พิจารณาจากปัจจัย ดังต่อไปนี้

2.7.3.1 ความรู้ ความสามารถและความชำนาญ ตลอดจนประสบการณ์ในการใช้คอมพิวเตอร์ของผู้สอบบัญชี

2.7.3.2 ความเหมาะสมและสอดคล้องกันระหว่างโปรแกรมคอมพิวเตอร์และอุปกรณ์คอมพิวเตอร์ของกิจการ

2.7.3.3 สถานการณ์ที่จำเป็นต้องใช้คอมพิวเตอร์ช่วยในการสอบบัญชี

2.7.3.4 ขนาดของแฟ้มข้อมูลที่จะทดสอบ

2.7.3.5 ลักษณะการจัดเก็บข้อมูล

2.7.3.6 ประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการใช้คอมพิวเตอร์ช่วยในการสอบบัญชี

2.7.3.7 ช่วงเวลาการตรวจสอบ

จากแนวคิดเทคนิคการตรวจสอบทุจริตของ (เกียรติศักดิ์ จีระเยียรนาถ, 2559: 185) ทั้งหมด 7 ด้าน ผู้วิจัยได้ประยุกต์ใช้เหลือเพียง 5 ด้าน ได้แก่ ด้านการวิเคราะห์ความผิดปกติ ด้านการวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณ ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์ ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล และด้านใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อการสอบสวน เนื่องจากทั้งห้าด้านนั้นมีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการตรวจสอบงบการเงินโดยตรงในฐานะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และอีก 2 ด้านที่ไม่ได้เลือกใช้ในงานวิจัย ได้แก่ ด้านการใช้บริการนักสืบอิสระ และด้านการตรวจค้น เนื่องจากการใช้บริการนักสืบอิสระเป็นการจ้างบุคคลภายนอกที่ไม่เกี่ยวข้องกับกิจการในการหาหลักฐานตรวจสอบ และด้านการตรวจค้นเป็นการทำงานของเจ้าหน้าที่ตำรวจ เนื่องจากไม่ได้เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เทคนิคการตรวจสอบที่ได้มีการนำมาใช้โดยทั่วไปซึ่งได้แก่ การตรวจสอบเอกสารต่างๆ การสังเกตการณ์ การสอบถามจากบุคคลที่เกี่ยวข้อง การขอคำยืนยันยอด การคำนวณตัวเลขต่างๆ เป็นต้น เป็นเพียงข้อมูลเบื้องต้นในการรวบรวมหลักฐานการตรวจสอบในการตรวจสอบทุจริตซึ่งการตรวจสอบทุจริตนั้นเป็นการหาความผิดปกติของกิจการที่เกิดขึ้น และการตรวจหาการทุจริตนั้นจะต้องใช้ประสบการณ์ความสามารถของผู้ตรวจสอบบัญชีอย่างสูง โดยการตรวจสอบการทุจริตจะประกอบไปด้วย การวิเคราะห์ความผิดปกติของรายการทางการบัญชีที่กิจการได้เคยบันทึกข้อมูล การวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณ ที่เกิดขึ้นในแต่ละปีเปรียบเทียบกับเพื่อตรวจหาความแตกต่างของรายการและความผันผวนของตัวเลขทางการบัญชี การสัมภาษณ์ข้อมูลด้วยวาจาหรือการสอบถามด้วยลายลักษณ์อักษรเพื่อให้ได้เป็นข้อมูลหลักฐานเพิ่มเติมในการตรวจสอบทุจริต การรวบรวมข้อมูลต่างๆ เพื่อให้ได้ข้อมูลที่ชัดเจนละเอียดในการตรวจสอบและได้ข้อมูลที่เพียงพอในการตรวจสอบ และการใช้คอมพิวเตอร์ช่วยในการตรวจสอบทุจริตสำหรับการหารายการบัญชีที่มีจำนวนมาก จะเห็นได้ว่าผู้สอบบัญชีนั้นนอกจากการเลือกใช้เทคนิคการตรวจสอบให้เหมาะสมแล้วผู้สอบบัญชีจะต้องมีหลักฐานของการสอบบัญชีที่เพียงพอในการตรวจสอบโดยสามารถรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีได้จากในกิจการและนอกกิจการ

3. หลักฐานการสอบบัญชี

หลักฐานการสอบบัญชี อาจจัดประเภทตามเกณฑ์ต่าง ๆ ดังนี้ (นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร, 2556: 3-2 - 3-5)

3.1 เกณฑ์ความเกี่ยวข้องทางบัญชี

ประเภทของหลักฐานการสอบบัญชีตามเกณฑ์ความเกี่ยวข้องทางบัญชี ดังนี้

3.1.1 หลักฐานทางการบัญชี (Underlying Accounting Data) หมายถึง หลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีโดยตรง หรือข้อมูลที่เกี่ยวเนื่องกับบันทึกทางบัญชีที่ใช้ในการจัดทำงบการเงิน เช่น

3.1.1.1 สมุดบัญชี บันทึกทางการบัญชี เช่น สมุดรายวันขาย ทะเบียนคุมสินทรัพย์ บัญชีแยกประเภททั่วไป งบกระทบยอดเงินฝากธนาคาร เป็นต้น

3.1.1.2 เอกสารประกอบรายการบัญชี เช่น ใบสำคัญจ่ายและเอกสารประกอบการจ่ายเงิน ใบกำกับสินค้า ใบสั่งซื้อ ใบเสร็จรับเงิน บัตรลงเวลาทำงาน เป็นต้น

3.1.2 หลักฐานประกอบต่างๆ (Corroborating Information) หมายถึง หลักฐานที่ไม่เกี่ยวข้องกับบัญชีโดยตรงหรือข้อมูลอื่น เช่น หลักฐานจากการสอบถามผู้บริหาร และบุคลากรของกิจการค้ำยันยันจากบุคคลภายนอก (เช่น หนังสือของค้ำยันยันยอดจากลูกหนี้การค้า หนังสือสอบถามนายความ เป็นต้น) สัญญาต่าง ๆ (เช่น สัญญาเงินกู้ สัญญาเช่า เป็นต้น) รายงานการประชุม หลักฐานการตรวจนับทรัพย์สิน และข้อมูลที่ได้จากการสังเกตการณ์ เป็นต้น

3.2 แหล่งที่มาของหลักฐาน

ประเภทของหลักฐานการสอบบัญชีตามเกณฑ์แหล่งที่มาของหลักฐาน ดังนี้

3.2.1 หลักฐานภายในกิจการ หมายถึง หลักฐานที่ผู้สอบบัญชีได้มาจากภายในกิจการที่ตรวจสอบ ประกอบด้วย

3.2.1.1 หลักฐานทางการบัญชีที่กิจการจัดทำขึ้นเอง เช่น สมุดรายวันขาย สมุดเงินสด บัญชีแยกประเภททั่วไป ใบแจ้งหนี้จากผู้ขาย เป็นต้น

3.2.1.2 หลักฐานทางการบัญชีจากบุคคลภายนอกจัดทำขึ้นและกิจการจัดเก็บไว้ เช่น สัญญาเงินกู้จากธนาคาร ใบแจ้งหนี้จากผู้ขาย เป็นต้น

3.2.1.3 หลักฐานจากการสังเกตการณ์ ตรวจสอบ ตรวจจับที่กิจการจัดทำขึ้นเอง เช่น ผลจากการตรวจนับสินค้าคงเหลือ ณ สิ้นปี เป็นต้น

3.2.2 หลักฐานภายนอกกิจการ หมายถึง หลักฐานที่ผู้สอบบัญชีได้มาจากภายนอกกิจการที่ตรวจสอบ เช่น

3.2.2.1 หนังสือตอบยืนยันยอดจากบุคคลภายนอก เช่น หนังสือยืนยันยอดลูกหนี้และเจ้าหนี้ หนังสือขอข้อมูลจากธนาคาร เป็นต้น

3.2.2.2 บันทึกผลการสอบถามบุคคลภายนอกที่ผู้สอบบัญชีจัดทำขึ้น เช่น ผลการสอบถามนายความเกี่ยวกับคดีความฟ้องร้อง เป็นต้น

3.2.3 หลักฐานที่ได้จากการปฏิบัติงานโดยอิสระของผู้สอบบัญชี หมายถึง หลักฐานที่ผู้สอบบัญชีได้ดำเนินการตรวจสอบโดยอิสระด้วยตนเอง เช่น

3.2.3.1 ใบตรวจนับเงินสด สินค้าคงเหลือ และสินทรัพย์ถาวร

3.2.3.2 บันทึกผลจากการสังเกตการณ์การปฏิบัติงานต่างๆ ว่า เป็นไปตามระเบียบที่กิจการได้กำหนดไว้หรือไม่ เช่น การสังเกตการณ์การปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายใน

3.2.3.3 หลักฐานการวิเคราะห์ข้อมูล หรือรายการในงบการเงิน เปรียบเทียบกับหลักฐานจากภายในกิจการ หรือจากแหล่งอื่น เช่น การคำนวณดอกเบี้ยจ่ายอย่างอิสระโดยผู้สอบบัญชีแล้วเปรียบเทียบกับใบแจ้งหนี้ธนาคาร

3.3 ประเภทของหลักฐานการสอบบัญชีตามเกณฑ์วิธีการตรวจสอบบัญชีที่ใช้ มีดังนี้

3.3.1 หลักฐานการตรวจ (Inspection Evidence) หมายถึง หลักฐานที่ได้มาโดยใช้วิธีการตรวจสอบ ซึ่งแบ่งออกเป็น 2 ประเภทย่อย ดังนี้

3.3.1.1 หลักฐานการตรวจสอบบัญชีทางบัญชี (หรือสมุดบัญชี) และเอกสารประกอบรายการบัญชี หมายถึงหลักฐานที่ได้มาจากการตรวจสอบเอกสารทางบัญชี เช่น ใบเบิกของ ใบขอซื้อ สมุดรายวันซื้อ ใบกำกับสินค้าจากผู้ขาย ใบหุ้น เป็นต้น

3.3.1.2 หลักฐานจากการตรวจทางกายภาพของสินทรัพย์ที่มีตัวตน หมายถึงหลักฐานที่ได้จากการตรวจนับ การสังเกตการณ์ ของผู้สอบบัญชี เพื่อให้ทราบถึงความมีตัวตนอยู่จริง และสภาพของสินทรัพย์

3.3.2 หลักฐานจากการสังเกตการณ์ (Observation Evidence) หมายถึงหลักฐานที่ได้มาโดยสังเกตการณ์ ซึ่งเป็นการดูขั้นตอนวิธีปฏิบัติงานของกิจการ เช่น หลักฐานจากการสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ หลักฐานจากการสังเกตการณ์การปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายใน

3.3.3 หลักฐานจากการสอบถาม (Inquiry Evidence) หมายถึง หลักฐานที่ได้มาโดยใช้วิธีการสอบถาม ซึ่งแบ่งออกเป็น 2 ประเภทย่อย ดังนี้

3.3.3.1 หลักฐานที่เป็นลายลักษณ์อักษร เช่น หนังสือรับรองจากลูกค้า หนังสือขอข้อมูลจากธนาคาร หนังสือขอข้อมูลจากทนายความ เป็นต้น

3.3.3.2 หลักฐานทางวาจา หมายถึง หลักฐานที่ได้มาจากการสอบถามเป็นวาจา เช่น การสอบถามผู้บริหารและบุคลากรของกิจการ เป็นต้น

3.3.4 หลักฐานจากการขอคำยืนยันยอด (Confirmation Evidence) หมายถึงหลักฐานที่ได้มาโดยใช้วิธีส่งหนังสือขอคำยืนยันยอดข้อมูลในสมุดบัญชีกับบุคคลภายนอก เช่น หนังสือขอคำยืนยันยอดลูกหนี้ หนังสือขอคำยืนยันยอดเงินกู้ยืม เป็นต้น

3.3.5 หลักฐานจากการคำนวณ (Mathematical Evidence) หมายถึง หลักฐานที่ได้มาโดยการที่ผู้สอบบัญชีคำนวณซ้ำอย่างอิสระด้วยตนเองแล้วเปรียบเทียบผลลัพธ์กับผลการคำนวณของกิจการ เช่น

3.3.5.1 หลักฐานการคำนวณโดยทั่วไป เช่น การบวกเลขรวมยอดของสมุดเงินสด เป็นต้น

3.3.5.2 หลักฐานการคำนวณที่สลับซับซ้อน เช่น การคำนวณมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่า ภาวะผูกพันตามโครงการเงินบำนาญ กำไรต่อหุ้นปรับลด เป็นต้น

3.3.5.3 หลักฐานจากการกระหายอด เช่น งบพิสูจน์ยอดเงินฝากธนาคาร บัญชีย่อยกับบัญชีคุม บัญชีระหว่างกันของสำนักงานใหญ่กับสาขา เป็นต้น

หลักฐานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สามารถหาหลักฐานการตรวจสอบได้จากภายในกิจการและนอกกิจการแล้วผู้สอบบัญชีจะต้องคำนึงถึงความเพียงพอและเหมาะสมของหลักฐานการตรวจสอบเพื่อเป็นข้อมูลในการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีของกิจการ และหลักฐานที่พอเพียงและเหมาะสมยังเป็นการแสดงถึงความเกี่ยวข้องเชื่อมโยงของหลักฐานต่าง ๆ ที่ตรวจสอบพบได้นอกจากนี้ยังเป็นการแสดงถึงความน่าเชื่อถือในการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

4. หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ

ในการพิจารณาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ มาตรฐานการสอบบัญชีได้ให้ความหมาย (อัญชญา เหมวงศ์กุล, 2557: 36) ดังนี้

4.1 ความเพียงพอของหลักฐาน หมายถึง การวัดปริมาณของหลักฐานการสอบบัญชี ซึ่งการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของผู้สอบบัญชี และคุณภาพของหลักฐานการสอบบัญชี ต่างมีผลกระทบต่อปริมาณของหลักฐานการสอบบัญชีที่ต้องการ

4.2 ความเหมาะสมของหลักฐาน หมายถึง การวัดคุณภาพของหลักฐานการสอบบัญชี ว่ามีความเกี่ยวข้องและความน่าเชื่อถือเพื่อใช้สนับสนุนข้อสรุปในการแสดงความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี

4.2.1 ความเกี่ยวข้อง คือ การเชื่อมโยงกันอย่างมีเหตุผล หรือผลกระทบของวัตถุประสงค์ของวิธีการตรวจสอบ และสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองซึ่งอยู่ในการพิจารณาหากมีความเหมาะสม ความเกี่ยวข้องของข้อมูลที่ใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีอาจได้รับผลกระทบจากการกำหนดแนวทางการตรวจสอบ

4.2.2 ความน่าเชื่อถือ ความน่าเชื่อถือของหลักฐานการสอบบัญชีขึ้นอยู่กับแหล่งที่มาและลักษณะของหลักฐานนั้น และขึ้นอยู่กับสถานการณ์เฉพาะที่ได้รับหลักฐานนั้น

5. การตรวจสอบและป้องกันทุจริตในภาครัฐ

ลักษณะการดำเนินงานของแต่ละองค์กรที่มีความหลากหลายแตกต่างกัน ทำให้จำเป็นต้องใช้วิธีปฏิบัติการตรวจสอบที่เหมาะสม เพื่อให้มั่นใจว่างานตรวจสอบภายในครอบคลุมถึงกิจกรรมต่างๆ ในองค์กร โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อทราบจุดอ่อน จุดแข็ง ระบบการควบคุมภายใน ความถูกต้องเชื่อถือได้ของข้อมูลทางบัญชีและการเงิน การควบคุมดูแลและการใช้ทรัพยากร

การปฏิบัติตามระเบียบคำสั่ง การประเมินประสิทธิผล ประสิทธิภาพและความประหยัดในการจัดการ และการบริหารงานของผู้บริหารในองค์กร จากนั้นจึงรวบรวมข้อบกพร่องต่างๆ ทำเป็นรายงานเสนอฝ่ายบริหาร เพื่อพิจารณาสั่งการแก้ไขปรับปรุงต่อไปวัตถุประสงค์และเป้าหมายของการตรวจสอบแต่ละงาน หรือแต่ละกิจกรรมจะมีส่วนสำคัญในการกำหนดวิธีการตรวจสอบ และสามารถแยกประเภทของการตรวจสอบเป็น 6 ประเภท (วรพันธุ์ นิลสำราญจิต, 2560: เว็บไซต์) ดังนี้

5.1 การตรวจสอบทางการเงิน (Financial Auditing)

เป็นการตรวจสอบความถูกต้องเชื่อถือได้ของข้อมูลและตัวเลขต่างๆ ทางทางการเงิน การบัญชีและรายงานทางการเงิน โดยครอบคลุมถึงการดูแลป้องกันทรัพย์สิน และประเมินความเพียงพอของระบบการควบคุมภายในของระบบงานต่างๆ ว่ามีเพียงพอที่จะมั่นใจได้ว่าข้อมูลที่บันทึกในบัญชี รายงาน ทะเบียน และเอกสารต่างๆ ถูกต้องและสามารถสอบทานได้หรือเพียงพอที่จะป้องกันการรั่วไหล สูญหาย ของทรัพย์สินต่างๆ ได้

5.2 การตรวจสอบการดำเนินงาน (Performance Auditing) เป็นการตรวจสอบผลการดำเนินงานตามแผนงาน และโครงการขององค์กรให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์และเป้าหมาย หรือหลักการที่กำหนดการตรวจสอบเน้นถึงประสิทธิภาพประสิทธิผลและความคุ้มค่า โดยต้องมีผลผลิตและผลลัพธ์เป็นไปตามวัตถุประสงค์หรือเป้าหมาย ซึ่งวัดจากตัวชี้วัดที่เหมาะสม ทั้งนี้ ต้องคำนึงถึงความเพียงพอ ความมีประสิทธิภาพของกิจกรรมการบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายใน

5.3 การตรวจสอบการบริหาร (Management Auditing) เป็นการตรวจสอบการบริหารงานด้านต่างๆ ขององค์กร ว่ามีระบบการบริหารจัดการเกี่ยวกับการวางแผน การควบคุม การประเมินผลเกี่ยวกับการงบประมาณ การเงิน การพัสดุและทรัพย์สิน รวมทั้งการบริหารงานด้านต่างๆ ว่าเป็นไปอย่างเหมาะสมและสอดคล้องกับภารกิจขององค์กร รวมทั้งเป็นตามหลักการบริหารงานและหลักการกำกับดูแลที่ดี ในเรื่องความน่าเชื่อถือ ความรับผิดชอบ ความเป็นธรรม และความโปร่งใส

5.4 การตรวจสอบการปฏิบัติงานตามข้อกำหนด (Compliance Auditing) เป็นการตรวจสอบการปฏิบัติงานต่างๆ ขององค์กรว่าเป็นไปตามนโยบาย กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ คำสั่ง มติคณะรัฐมนตรี ที่เกี่ยวข้องที่กำหนดทั้งภายนอกและภายในองค์กรการตรวจสอบประเภทนี้ อาจจะมีการตรวจสอบโดยเฉพาะหรือถือเป็นส่วนหนึ่งของการตรวจสอบงบการเงิน หรือการตรวจสอบการดำเนินงานก็ได้

5.5 การตรวจสอบระบบสารสนเทศ (Information System Auditing) เป็นการพิสูจน์ความถูกต้องและเชื่อถือได้ของระบบงานและข้อมูลที่ได้จากการประมวลผลด้วยคอมพิวเตอร์ รวมทั้งระบบการเข้าถึงข้อมูลในการปรับปรุงแก้ไขและการรักษาความปลอดภัยของข้อมูล การตรวจสอบประเภทนี้เป็นส่วนหนึ่งของงานตรวจสอบภายในเกือบทุกงานที่นำระบบคอมพิวเตอร์มาใช้งาน

ปฏิบัติงานไม่ว่าเป็นการตรวจสอบงบการเงิน การตรวจสอบการดำเนินงาน หรือการตรวจสอบการบริหาร ผู้ตรวจสอบจึงจำเป็นต้องมีความรู้ในระบบงานสารสนเทศเพื่อให้สามารถดำเนินการตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพ

5.6 การตรวจสอบการปฏิบัติงาน (Operational Audit) เป็นการตรวจสอบการปฏิบัติงานการดำเนินงานทั้งหมด หรือบางส่วนขององค์กร โดยมีเงื่อนไขที่ได้กำหนดเป้าหมายของกิจการไว้ตลอดจนรายงานถึงข้อเสนอแนะเพื่อการปรับปรุงแก้ไขข้อบกพร่องให้ดีขึ้น การตรวจสอบประเภทนี้เน้นการให้ความสนใจกระบวนการและขั้นตอนการดำเนินงาน การปฏิบัติงานในแต่ละขั้นตอนนั้นๆ รวมถึงการวัดการดำเนินงานที่เกิดขึ้นจริง โดยเทียบกับมาตรฐานการปฏิบัติงาน

6. การตรวจสอบและป้องกันทุจริตในภาคเอกชน

การประเมินความเสี่ยงด้านการทุจริต การจัดทำนโยบายที่เกี่ยวข้องกับการต่อต้านทุจริต การออกแบบและปฏิบัติงานตามการควบคุมภายในที่เหมาะสมเพื่อลดความเสี่ยงด้านการทุจริต ตลอดจนการสร้างจิตสำนึกและค่านิยมสำหรับการต่อต้านทุจริตให้แก่บุคลากรของบริษัท เป็นปัจจัยที่สามารถช่วยบริษัทป้องกันการเกิดการทุจริตในองค์กรได้ มาตรการป้องกันการทุจริตประกอบด้วย 5 ประเภท (บริษัท ซีพี ออลล์ จำกัด (มหาชน), 2561: เว็บไซต์) ดังต่อไปนี้

6.1 การประเมินความเสี่ยงด้านการทุจริต

การประเมินความเสี่ยงด้านการทุจริต มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ทุกหน่วยงาน ระบุ ประเมิน และทบทวนความเสี่ยงด้านการทุจริตรวมทั้ง สร้างความตระหนักถึงความเสี่ยงด้านการทุจริตที่อาจเกิดขึ้นและผลกระทบต่อวัตถุประสงค์และการดำเนินงานขององค์กร เพื่อมั่นใจว่าความเสี่ยงด้านการทุจริตสามารถจัดการได้ทันทุกที่

6.2 การจัดการทำนโยบายที่เกี่ยวข้องกับการต่อต้านการทุจริต

การจัดทำนโยบาย แนวทางปฏิบัติ ระเบียบปฏิบัติต่างๆ ควรทบทวนและปรับปรุงนโยบายที่เกี่ยวข้องเป็นประจำอย่างน้อยทุกปี เพื่อให้มั่นใจว่าความเสี่ยงด้านการทุจริตได้ถูกจัดการตลอดจนได้พิจารณาเปลี่ยนแปลงให้เป็นไปตามข้อบังคับและกฎหมายอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง

6.3 การสื่อสารและการจัดอบรม

การสื่อสารและการจัดอบรมถือเป็นสิ่งที่จำเป็นในมาตรการป้องกันการทุจริต เพื่อสร้างความรู้ ความเข้าใจ และความตระหนักถึงความสำคัญ รวมทั้งให้บุคลากรของบริษัทสามารถเป็นส่วนหนึ่งในการช่วยป้องกันและตรวจพบการทุจริตในองค์กรได้

6.4 การสอบทานประวัติของบุคลากรและผู้มีส่วนได้เสียทางธุรกิจ

การสอบทานประวัติของบุคลากรถือเป็นปัจจัยสำคัญที่ทำให้การป้องกันการทุจริต

มีประสิทธิภาพ การสอบทานประวัติของบุคคลอื่นที่จะมีธุรกรรมทางธุรกิจกับบริษัทก่อนเริ่มทำสัญญา ทั้งนี้การสอบทานสามารถทำได้ตามความเหมาะสมภายใต้กฎหมายที่เกี่ยวข้องและได้รับการยินยอมจากบุคลากร ดังต่อไปนี้

6.4.1 การสอบทานประวัติของบุคลากรก่อนจ้างงาน เพื่อตรวจสอบคุณสมบัติ ความเหมาะสม ประสบการณ์ของผู้สมัคร ตลอดจนข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการทุจริตในอดีตของบุคคลที่สมัครงานกับบริษัท

6.4.2 การสอบทานประวัติของบุคลากรก่อนจะมอบหมายให้ดำรงตำแหน่งสำคัญภายในบริษัท เพื่อตรวจสอบคุณสมบัติ ประสบการณ์ ความน่าเชื่อถือทางการเงิน บุคคลอ้างอิง หรือความขัดแย้งทางผลประโยชน์ที่อาจเกิดขึ้นกับการดำรงตำแหน่งใหม่

6.5 การควบคุมภายใน

การควบคุมภายในจึงถือเป็นเครื่องมือเบื้องต้นของบริษัทในการป้องกันการทุจริตในกระบวนการปฏิบัติงานของทุกหน่วยงาน ทั้งนี้ ผู้บริหารต้องออกแบบการควบคุมภายในที่เหมาะสม เพื่อลดความเสี่ยงด้านการทุจริต และระบุความเสี่ยงด้านการทุจริตให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตลอดจนสื่อสารทำความเข้าใจและควบคุมติดตามการดำเนินงานของบุคลากรในหน่วยงานให้ปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่เกิดขึ้น

ผู้สอบบัญชีนั้นนอกจากการเลือกใช้เทคนิคการตรวจสอบให้เหมาะสม ผู้สอบบัญชีจะต้องมีหลักฐานของการสอบบัญชีที่เพียงพอในการตรวจสอบโดยสามารถรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีได้จากในกิจการและนอกกิจการ ซึ่งหลักฐานการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีได้นั้นจะต้องมีคุณภาพการสอบบัญชีในความถูกต้องและชัดเจนของหลักฐานและผู้สอบบัญชีสามารถรายงานผลการสอบบัญชีได้โดยรัดกุมไม่ตกหล่นใจความสำคัญมีความครบถ้วนของข้อมูลและสามารถรายงานการตรวจสอบบัญชีได้ทันเวลาต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน

แนวคิดเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี

1. ความหมายของคุณภาพการสอบบัญชี

จากการศึกษาเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ได้มีผู้ให้ความหมายคุณภาพการสอบบัญชีไว้ ดังนี้

ลัดดาววัลย์ ยอดบัว และกนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินธิ์ (2560: 5) ได้ให้ความหมายไว้ว่าคุณภาพการสอบบัญชี หมายถึง การประเมินคุณภาพของการรายงานผลการดำเนินงานที่แสดงไว้ในรายงานทางการเงินเป็นสาระสำคัญทางภาษีอากร การรายงานการตรวจสอบรับรองบัญชีที่แสดงใน

งบการเงิน แสดงฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ในลักษณะของ ข้อมูลที่มีคุณค่าต่อผู้ใช้รายงานทางการเงิน

ธิตาร์ตัน ยงยศยิ่ง (2560: 5) ได้ให้ความหมายไว้ว่า คุณภาพการสอบบัญชี หมายถึง การแสดงความเห็นในงบการเงินของผู้สอบบัญชีในรายงานการสอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพ ในการสร้างความเชื่อมั่นในส่วนของคุณถูกต้องและครบถ้วนในสาระสำคัญเพื่อเป็นประโยชน์ในการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน

เยวานอก หมานหม้ย (2559: 5) ได้ให้ความหมายไว้ว่า คุณภาพการสอบบัญชี หมายถึง การแสดงความเห็นในงบการเงินของผู้สอบบัญชีในรายงานการสอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพ รวมทั้งปฏิบัติงานตรงตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป โดยทำการตรวจสอบอย่างถูกต้อง ครบถ้วนมีหลักฐานที่เพียงพอเหมาะสมภายใต้มาตรฐานและเพื่อสร้างความเชื่อมั่นและประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน

สุพรรณษา พิมพ์พงษ์ (2556: 26) ได้ให้ความหมายไว้ว่า คุณภาพการสอบบัญชี หมายถึง คุณภาพรายงานการสอบบัญชีในการแสดงความเห็นในงบการเงินของผู้สอบบัญชี เพื่อสร้างความเชื่อมั่นในส่วนของคุณถูกต้อง และครบถ้วนในสาระสำคัญ เพื่อเป็นประโยชน์ในการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน

นุชรี มาสกา (2555: 6) ได้ให้ความหมายไว้ว่า คุณภาพการสอบบัญชี หมายถึง ความสามารถในการตรวจสอบและรายงานผลการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีอย่างเป็นอิสระจากหลักฐานที่เพียงพอการแสดงความเห็นในงบการเงินของผู้สอบบัญชีในรายงานการสอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพในการสร้างความเชื่อมั่นในส่วนของคุณถูกต้องและครบถ้วนในสาระสำคัญเพื่อเป็นประโยชน์ในการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน

Denise และคณะ (2018: 33) ได้ให้ความหมายไว้ว่า คุณภาพการสอบบัญชี หมายถึง คุณภาพการตรวจสอบซึ่งสามารถกระทำได้หลายวิธีในการตรวจสอบหาหลักฐานเพื่อเขียนรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยการรายงานต้องไม่ขัดต่อข้อเท็จจริง ครบถ้วน ถูกต้องตามกฎหมายกำหนดของวิชาชีพบัญชี

Taylor (2015: 26-30) ได้ให้ความหมายไว้ว่า คุณภาพการสอบบัญชี หมายถึง การปฏิบัติงานตามมาตรฐานการบัญชี การรายงานการตรวจสอบที่ถูกต้อง การรายงานความผิดพลาดของงบการเงินที่สำคัญ และการเขียนรายงานการสอบบัญชีให้มีความเข้าใจ

McGowan (2014: 14-17) ได้ให้ความหมายไว้ว่า คุณภาพการสอบบัญชี หมายถึง การตรวจสอบและรายงานระบบบัญชีที่ตรวจพบการละเมิด และการรักษาความลับการละเมิดของกิจการ และการตรวจสอบจะต้องมีความต่อเนื่อง

Okolie (2014: 139-141) ได้ให้ความหมายไว้ว่า คุณภาพการสอบบัญชี หมายถึง รายงานทางการเงินที่ไม่มีข้อผิดพลาดใดๆ ดังนั้น ถ้าหากผู้สอบบัญชีทำงานบกพร่อง ไม่ได้ใช้ความรู้ความสามารถอย่างเต็มที่หรือละเลยต่อข้อผิดพลาดที่ตรวจพบจะส่งผลให้รายงานทางการเงินที่ตรวจสอบมีข้อผิดพลาดและส่งผลกระทบต่อความน่าเชื่อถือของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

Bergen (2013: 8) ได้ให้ความหมายไว้ว่า คุณภาพการสอบบัญชี หมายถึง คุณภาพของการรายงานผลการดำเนินงานที่แสดงไว้ในรายงานทางการเงินที่มีคุณค่าต่อผู้ใช้รายงานทางการเงิน

จากความหมายของคุณภาพการสอบบัญชีข้างต้น สามารถสรุปได้ว่า คุณภาพการสอบบัญชี หมายถึง ผลการปฏิบัติงานในการรายงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ถูกต้อง ครบถ้วน ชัดเจน ของข้อมูลโดยปราศจากข้อผิดพลาดใดๆ เพื่อสร้างความมั่นใจและเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน

2. ลักษณะคุณภาพการสอบบัญชี

คุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality) เป็นการสื่อสารผลการปฏิบัติการกิจต้อง ถูกต้อง เที่ยงธรรม ชัดเจน รัดกุม สร้างสรรค์ ครบถ้วน และทันกาล และสามารถช่วยในการรายงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีมีความน่าเชื่อถือ (อุษณา ภัทรมนตรี, 2558: 12-3 - 12-4) ประกอบด้วย

2.1 ด้านความถูกต้อง (Accuracy) หมายถึง ผลการตรวจสอบบัญชีที่ไม่เกิดข้อผิดพลาด บิดเบือนข้อมูล และเป็นไปตามความจริงที่เกี่ยวข้องกับความถูกต้องของข้อความทุกประโยค รวมถึงตัวเลขที่ผู้ตรวจสอบได้รวบรวมประเมินและสรุปนำเสนออย่างระมัดระวังและมีความถูกต้อง แม่นยำเอกสารอ้างอิงทุกชนิดต้องมาจากหลักฐานที่น่าเชื่อถือ และผู้ตรวจสอบได้ประเมินข้อมูลเหล่านั้นแล้วการอ้างอิงทุกครั้งต้องมีเอกสารหลักฐานประกอบและสามารถให้คำอธิบายแล้วพิสูจน์ข้อเท็จจริงได้ทุกเรื่องการรายงานสิ่งใดก็ย่อมหมายความว่าสิ่งนั้นผู้ตรวจสอบได้ทราบหรือได้ยอมรับแล้วว่าเป็นสิ่งที่ตรงตามข้อเท็จจริง (กลุ่มตรวจสอบภายใน สำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข, 2559: 15) ความถูกต้องของการรายงานผลการปฏิบัติงานตรวจสอบ (กรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง, 2559: 33) มีดังนี้

2.1.1 ถูกต้องตรงตามข้อเท็จจริงที่ได้จากการตรวจสอบหลักฐานที่มี

2.1.2 ปราศจากข้อผิดพลาด การใช้คำ/ภาษา และตัวสะกด

2.1.3 นำเสนอด้วยความระมัดระวังและพิถีพิถัน

2.1.4 กรณีสื่อข้อมูลที่เป็นการอนุมานต้องเปิดเผยต่อผู้มีส่วนเกี่ยวข้อง

2.2 ด้านความเที่ยงธรรม (Objectiveness) หมายถึง ผลการตรวจสอบบัญชีที่ถูกต้องตามควรไม่ลำเอียงทั้งจากทัศนคติและการประเมินที่เป็นกลาง โดยพิจารณาจากความจริงและ

สถานการณ์รอบด้านการสังเกตการณ์ และการเสนอแนะของผู้ตรวจสอบต้องได้มาจากการกระทำที่ปราศจากอคติลำเอียง โดยไม่มีผลประโยชน์ส่วนตัวหรือไม่อยู่ภายใต้อิทธิพลของผู้อื่น การปฏิบัติงานด้วยความเที่ยงธรรม นั้นเพื่อเป็นการเอื้อให้ผู้ตรวจสอบปฏิบัติงานตรวจสอบด้วยความเชื่อมั่นในผลงาน และไม่มีการลดหย่อนคุณภาพของงานซึ่งดุลยพินิจของผู้ตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบจะไม่อยู่ภายใต้การชักจูงหรือชักนำจากผู้อื่น ทั้งนี้ความเที่ยงธรรมจะเกิดขึ้นได้เมื่อผู้ตรวจสอบไม่ได้ไปเกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานใดๆ ที่ต้องตัดสินใจในฐานะผู้บริหาร หรือในสภาพที่อาจก่อให้เกิดความขัดแย้งของผลประโยชน์ ตัวอย่างเช่น มาตรฐาน 1130 A1-1 กำหนดว่า หากผู้ตรวจสอบภายในเพิ่งย้ายมาจากแผนกใดไม่เกิน 1 ปี ไม่ควรไปตรวจสอบหรือให้บริการความเชื่อมั่นในแผนกนั้น เพราะจะเป็นการไปตรวจสอบให้ความเชื่อมั่นในงานตนเอง นอกจากนี้ความเที่ยงธรรม นิยามพิจารณาจากสถานการณ์ (อุษณา ภัทรมนตรี, 2558: 1-8) ดังนี้

2.2.1 ไม่มีแรงจูงใจหรือผลประโยชน์ทางการเงิน

2.2.2 ไม่มีความสัมพันธ์ส่วนตัว

2.2.3 ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องทางการเงิน

2.3 ด้านความชัดเจน (Clearness) หมายถึง รายงานการตรวจสอบบัญชีที่สื่อความหมายเพื่อเข้าใจในรายงานการสอบบัญชี โดยแสดงลำดับความเป็นเหตุเป็นผลชัดเจน หลีกเลี่ยงการใช้ภาษาทางวิชาการที่ไม่จำเป็น หากจำเป็นต้องใช้ศัพท์เทคนิคต้องมีคำอธิบายหรือนิยามศัพท์การจะทำให้รายงานชัดเจนนั้น ผู้ตรวจสอบควรคำนึงถึงหลักเกณฑ์ (สำนักงานตรวจสอบภายใน สถาบันการบันพลเรือน, 2554 : 35) ดังนี้

2.3.1 หลีกเลี่ยงการใช้คำพูดทวน หรือข้อความที่เยิ่นเย้อ จะทำให้รายงานขาดความชัดเจน ซึ่งอาจทำให้ผู้อ่านรายงานมองข้ามสาระสำคัญของการตรวจสอบได้

2.3.2 หลีกเลี่ยงการใช้คำเฉพาะกลุ่มใดกลุ่มหนึ่ง หรือศัพท์วิชาการที่ยากต่อความเข้าใจของผู้อ่าน ข้อความที่รายงานควรเป็นถ้อยคำที่สุภาพ สละสลวย (ไม่ใช่ภาษาตลาด) และใช้ถ้อยคำที่ง่ายสามารถเข้าใจได้ทันที

2.3.3 เนื้อเรื่องที่รายงานมีความสัมพันธ์กันต่อเนื่อง

2.3.4 ใช้แผนผัง กราฟ ตารางตัวเลขต่างๆ ประกอบในส่วนที่มีความซับซ้อนหรือส่วนที่ยากแก่การบรรยายให้เข้าใจด้วยลายลักษณ์อักษร

2.3.5 ให้ข้อมูลที่เพียงพอแก่ผู้อ่านในการทำความเข้าใจสภาวะของเหตุการณ์ได้

2.3.6 จัดเรียงหัวข้อ การใช้ถ้อยคำ ควรใช้ไปทางเดียวกันตลอด เช่น คำศัพท์หรือข้อความตอนใดที่เหมือนกัน แต่อยู่ในส่วนต่างๆ ของรายงาน ก็ควรใช้คำศัพท์ตัวเดียวกัน

2.4 ด้านความรัดกุม (Conciseness) หมายถึง การสื่อสารตรงประเด็น ไม่อ้อมค้อมการตัดทอนข้อความ และคำฟุ่มเฟือยที่ไม่จำเป็นออกไปโดยผู้ตรวจสอบยังคงต้องรักษาความต่อเนื่องของ

แนวคิดที่รายงานไว้ตลอดจนความถูกต้องของการใช้ภาษา เพื่อให้ผู้อ่านเข้าใจ และใช้เวลาอย่างน้อยหากสิ่งเหล่านั้นไม่ใช่การสนับสนุน หรือส่งเสริมข้อความที่ต้องการเสนอในรายงาน ทั้งนี้ได้หมายความว่า รายงานต้องตัดทอนข้อความให้สั้น ซึ่งอาจทำให้เข้าใจยากหรือขาดความสละสลวย แม้ว่าการตัดทอนความคิด สิ่งที่ตรวจพบ วลี ประโยค หรือข้อความที่ฟุ่มเฟือย จะมีอย่างน้อยเพียงใดผู้ตรวจสอบยังคงต้องรักษาความต่อเนื่องของแนวคิดที่ได้รายงานไว้ รวมทั้งความถูกต้องของการใช้ภาษา ผู้ตรวจสอบควรระมัดระวังด้วยว่าความรัดกุมอยู่ในระดับใด เพราะความกระชับของบุคคลหนึ่งอาจจะสั้นเกินไปสำหรับอีกบุคคลหนึ่งที่จะทำความเข้าใจในรายงานนั้นได้โดยเฉพาะอย่างยิ่ง สำหรับผู้ที่ต้องรับผิดชอบในการดำเนินการเพื่อแก้ไขปรับปรุงตามที่เสนอดำเนินการในรายงาน ซึ่งควรได้รับการสื่อข้อความที่มีรายละเอียดเพียงพอ สำหรับการนำไปปฏิบัติได้อย่างถูกต้อง (สำนักงานตรวจสอบภายใน สถาบันการบินพลเรือน, 2554 : 35) ซึ่งการรายงานการปฏิบัติงาน (อรพินท์ รัตนโชติพานิช, 2560: 76) ประกอบด้วย

2.4.1 กระชับ ไม่ได้หมายความว่า “เขียนให้สั้น” แต่ต้องเข้าใจ ต้องรู้เรื่อง

2.4.2 ตัดเนื้อหาที่ไม่จำเป็น หรือไร้สาระออกไป มุ่งชี้ประเด็นปัญหาโดยหลีกเลี่ยงรายละเอียดที่ไม่จำเป็น

2.4.3 ตัดคำที่ฟุ่มเฟือยออก เมื่อเขียนแล้วให้อ่านสอบทาน พิจารณาการใช้ภาษา

2.5 ด้านการสร้างสรรค์ (Creation) หมายถึง รายงานการตรวจสอบบัญชีที่สามารถ

สื่อสารจงใจให้ผู้ปฏิบัติงาน และองค์กรมีการปรับปรุงในสิ่งที่จำเป็น โดยสร้างให้เกิดบรรยากาศเชิงบวกและมีความหมายต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร เป็นการรายงานผลการตรวจสอบต้องทำให้ลักษณะที่ทำให้เกิดการแก้ไขปรับปรุงที่ดีขึ้น ไม่ใช่เป็นการวิจารณ์ข้อบกพร่องเท่านั้น ควรมีข้อเสนอแนะ และเป็นข้อเสนอแนะที่กระทำได้ การให้ข้อเสนอแนะที่ไม่เหมาะสม จะทำให้รายงานการตรวจสอบไม่มีคุณภาพหรือไร้ความหมาย ควรเป็นรายงานให้ข้อเสนอแนะเชิงบวกมากกว่าเชิงลบ เป็นการดีเพื่อก่อให้เกิดสิ่งที่ดีขึ้น มิใช่ดีเพื่อทำลาย กล่าวคือ เป็นการเสนอแนะเพื่อปรับปรุงระบบหรือวิธีปฏิบัติงานแทนที่จะเป็นการตำหนิตัวบุคคลหรือตำหนิการปฏิบัติงาน การเสนอรายงานเชิงสร้างสรรค์ เป็นสิ่งที่อยู่ในวิสัยที่ผู้ตรวจสอบสามารถกระทำได้ซึ่งอาจต้องให้ความสามารถโดยเริ่มต้นด้วยถ้อยคำที่แสดงถึงความเห็นชอบต่อการปฏิบัติงานก่อนแล้วจึงกล่าวถึงข้อสังเกตหรือวิจารณ์ในความบกพร่องภายหลัง ในบางกรณีผู้ตรวจสอบอาจให้ข้อเสนอแนะในส่วนต้นของรายงาน เพื่อชักนำให้ผู้อ่านเห็นด้วยหรือไม่เห็นด้วยตั้งแต่เริ่มแรก แต่ส่วนใหญ่รายงานมักจะมีข้อเสนอแนะในตอนท้าย เพื่อให้ผู้อ่านได้พิจารณาข้อมูลทั้งหมดก่อน ในกรณีเป็นข้อเสนอแนะทั่วไป ผู้ตรวจสอบอาจรายงานไว้ทันทีต่อจากข้อสังเกตเป็นเรื่องราว เพื่อให้ผู้อ่านรับรู้ถึงปัญหา และพิจารณาข้อเสนอได้ทันที (สำนักงานตรวจสอบภายใน สถาบันการบินพลเรือน, 2554 : 36) ในรายงานของ

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้น ผู้สอบบัญชีจะต้องเขียนรายงานที่มีความสร้างสรรค์ (อรพินท์ รัตนโชติ พานิช, 2560 : 71) ดังนี้

2.5.1 ทำให้เกิดการแก้ไขปรับปรุงที่ดีขึ้น ไม่ใช่เป็นการวิจารณ์ข้อบกพร่องเท่านั้น ควรมีข้อเสนอแนะ และเป็นข้อเสนอแนะที่กระทำได้ด้วย

2.5.2 เนื้อหาที่นำเสนอและน้ำหนักที่เหมาะสม (Content and Tone) ชี้ให้เห็นถึง ปัญหา สาเหตุของปัญหาและผลกระทบที่มี ซึ่งอาจเป็นข้อผิดพลาดที่ปรากฏแล้ว หรือความเสี่ยงที่ไม่ได้ถูกจัดการ

2.5.3 ควรให้ข้อเสนอแนะเชิงบวกมากกว่าเชิงลบ เป็นการเสนอแนะเพื่อปรับปรุงระบบหรือวิธีการปฏิบัติงานรายงานในเชิงสร้างสรรค์

2.6 ด้านความครบถ้วน (Completion) หมายถึง การเสนอรายงานที่ครบถ้วนสมบูรณ์ ไม่ขาดข้อมูลสารสนเทศที่สำคัญ ซึ่งประกอบด้วยข้อมูลสารสนเทศ ข้อสังเกต ข้อสรุป และข้อแนะนำที่เพียงพอ ข้อมูลที่เก็บรวบรวมมาต้องเป็นข้อมูลที่ให้ข้อเท็จจริง หรือข่าวสารที่ครบถ้วนทุกประการ มิใช่ขาดส่วนหนึ่งส่วนใดไปทำให้นำไปใช้ประโยชน์ไม่ได้เนื่องจากอาจมีการตีความผิดพลาดหรือบิดเบือนจากข้อเท็จจริง (วิชัยศุทธิ์ เมาระพงษ์, 2559 : 7) รวมทั้งมีข้อสังเกตการณ์ที่สนับสนุนข้อแนะนำและข้อสรุปต่างๆ ต้องนำเสนอและเปิดเผยข้อมูลทางการเงิน ตลอดจนการให้ความหมายและคำอธิบายที่จำเป็นอย่างครบถ้วนสำหรับผู้ใช้เพื่อเข้าใจปรากฏการณ์นั้น เพื่อให้ผู้ใช้ข้อมูลทางการเงินไม่เข้าใจผิดในฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการ ตัวอย่างเช่น ผู้จัดทำงบการเงินต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสัญญาซื้อวัตถุดิบล่วงหน้าที่ยกเลิกไม่ได้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เป็นต้น

2.7 ด้านความทันกาล (Timeliness) หมายถึง การเสนอรายงานภายในเวลาที่กำหนด เพื่อให้ผู้เกี่ยวข้องมีโอกาสแก้ไขข้อมูลให้ถูกต้อง การเสนอผลการตรวจ ไม่ล่าช้า และเพื่อช่วยให้การแก้ไขมีประสิทธิภาพและจะต้องให้ข้อมูลที่เป็นปัจจุบันมากที่สุด ซึ่งสามารถนำไปปฏิบัติได้ทันที เนื่องจากการรายงานการตรวจสอบมิใช่เพื่อศึกษาอดีต แต่ผู้ที่เกี่ยวข้องจะนำรายงานไปใช้ประโยชน์ และการดำเนินการตามข้อเสนอแนะได้ทันต่อสถานการณ์ ผู้ตรวจสอบอาจเสนอรายงานเพียงบางส่วนก็ได้ ทั้งนี้เพื่อให้ผู้บริหารทราบและสั่งการให้มีการป้องกัน หรือแก้ไขก่อนที่จะเกิดความเสียหาย หรือมีความเสียหายมากขึ้นอีก (สำนักงานตรวจสอบภายใน สถาบันการบันพลเรือน, 2554: 36) และการเสนอรายงานในเวลาที่เหมาะสม เพื่อให้ผู้ใช้ประโยชน์จะได้นำข้อมูลจากการรายงานไปพิจารณาได้ดำเนินการให้ทันต่อเหตุการณ์ โดยเฉพาะในเรื่องที่จำเป็นต้องแก้ไขปรับปรุง เช่น การตรวจพบการทุจริตต้องรายงานทันที ซึ่งอาจรายงานด้วยวาจาก่อนและจัดทำรายงานเป็นลายลักษณ์อักษรในภายหลัง หากไม่ทันต่อเวลาแล้วอาจก่อให้เกิดความเสียหายได้ (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, 2556: 26)

ลักษณะคุณภาพการสอบบัญชีจะต้องมีความถูกต้อง เทียบธรรม ชัดเจน รัดกุม สร้างสรรค์ ครบถ้วน และทันกาล เป็นคุณลักษณะที่ผู้ตรวจสอบควรพึงปฏิบัติในการตรวจสอบบัญชีของกิจการ เพื่อให้ได้รายงานการตรวจสอบบัญชีที่มีคุณภาพและเพื่อเป็นประโยชน์ต่อผู้อ่านงบการเงิน นอกจากนี้ คุณภาพการสอบบัญชีที่ไม่ได้มาตรฐานเกิดจากปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี เช่น ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ความเชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านของผู้สอบบัญชี การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินที่มีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชี เป็นต้น

3. ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี

ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีมีหลายสาเหตุ (สมศักดิ์ จินตวัฒน์กุล, 2554: 70) ดังนี้

3.1 ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี มักจะมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้ามกับความเป็นไปได้ในการแก้ไขงบการเงิน ซึ่งก็หมายความว่าค่าธรรมเนียมนที่สูงส่งผลทำให้มีคุณภาพการสอบบัญชีที่สูงขึ้น

3.2 ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี

การใช้บริการสอบบัญชี จากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่จะมีความสัมพันธ์ที่ส่งผลทำให้เกิดคุณภาพการสอบบัญชีที่มากกว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กซึ่งการที่สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ได้ให้บริการสอบบัญชีที่มีคุณภาพสูงนั้นถือเป็นการป้องกันการบริหารกำไรอย่างหนึ่ง

3.3 ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีที่มีความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานไม่มีความลำเอียงหรือการที่มีจริยธรรมทางวิชาชีพมักจะส่งผลต่อการตรวจสอบบัญชีที่มีคุณภาพหรือมีโอกาสที่จะต้องมีการแก้ไขงบการเงินในภายหลังน้อยลง

3.4 ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านของผู้สอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญและประสบการณ์ในการตรวจสอบบัญชีสำหรับธุรกิจเฉพาะ เช่น ธุรกิจธนาคาร เช่าซื้อ รับเหมาก่อสร้าง เป็นต้น มักจะส่งผลทำให้งบการเงินที่ได้รับการตรวจสอบนั้น มีความถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปมีความเป็นไปได้น้อยในการที่จะต้องทำการแก้ไขงบการเงินในภายหลัง ซึ่งแสดงถึงควมมีคุณภาพของการตรวจสอบบัญชี

3.5 การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

ระดับของการเปิดเผยข้อมูลที่ปรากฏในงบการเงิน มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับคุณภาพการสอบบัญชีซึ่งระดับของการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินนั้น ส่งผลมาจาก

ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกัน คือ หากมีค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่สูงมักจะทำให้ผู้สอบบัญชีมีความรอบคอบเพิ่มขึ้นที่จะทำการเปิดเผยข้อมูลที่แสดงในงบการเงินอย่างเพียงพอและจะส่งผลให้งานสอบบัญชีนั้นมีคุณภาพ

3.6 คณะกรรมการตรวจสอบ

กิจการที่มีคณะกรรมการตรวจสอบมีความเป็นไปได้ที่กิจการนั้นจะมีการควบคุมภายในที่ดีซึ่งส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่เพิ่มขึ้น

3.7 การเปลี่ยนแปลงผู้สอบบัญชี

กิจการที่ได้มีการเปลี่ยนแปลงตัวผู้สอบบัญชีมักจะส่งผลทำให้ผู้สอบบัญชีรายใหม่นั้น ให้บริการสอบบัญชีที่มีคุณภาพสูงในปีที่มีการเปลี่ยนแปลงซึ่งอาจจะเป็นผลจากการที่ผู้สอบบัญชีรายเดิมได้ให้บริการสอบบัญชีในคุณภาพที่ต่ำ

ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี เป็นปัจจัยที่ไม่สามารถเลี่ยงได้ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะต้องอาศัยประสบการณ์ในการตรวจสอบแก้ไขเหตุการณ์ต่างๆ นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะต้องควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและสอบทานงบการเงิน เพื่อให้ได้คุณภาพการสอบบัญชีตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ เรื่องการควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและสอบทานงบการเงิน (สมศักดิ์ จินตวัฒน์กุล, 2554: 73) เพื่อให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่าสำนักงานและบุคลากรได้ปฏิบัติตามมาตรฐานวิชาชีพบัญชี การรายงานของผู้สอบบัญชีมีความเหมาะสม และมีจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีด้านการรับงานการตรวจสอบบัญชีที่ต้องมีความรับผิดชอบในการตรวจสอบงบการเงินที่ถูกต้อง เที่ยงธรรม และปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีได้อย่างมีความรู้ความชำนาญรวมถึงการติดตามผลการตรวจสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบต่องานตรวจสอบเมื่อมีข้อบกพร่องหรือมีผลกระทบต่องานตรวจสอบของสำนักงาน

4. การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี

มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC 1) เรื่องการควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและสอบทานงบการเงิน และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 เรื่องการควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน (นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทเพชร, 2556: 2-29) ดังนี้

4.1 ระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี

สำนักงานสอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC 1) ซึ่งกำหนดให้สำนักงานสอบบัญชีมีหน้าที่ในการจัดให้มีและคงไว้ซึ่งระบบควบคุมคุณภาพ

4.1.1 วัตถุประสงค์ของระบบการควบคุมของสำนักงานสอบบัญชี

เพื่อให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลแก่สำนักงานสอบบัญชีว่า

4.1.1.1 สำนักงานและบุคลากรของสำนักงานปฏิบัติตามมาตรฐานวิชาชีพ และข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

4.1.1.2 รายงานที่ออกโดยสำนักงานหรือผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน ตรวจสอบมีความเหมาะสมกับสถานการณ์นั้นๆ

4.1.2 ส่วนประกอบของระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี ระบบการควบคุมสำนักงานสอบบัญชี ประกอบด้วย 7 ด้านดังนี้

4.1.2.1 ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน สำนักงานสอบบัญชีควรส่งเสริมวัฒนธรรมในองค์กรในส่วนของ การควบคุมคุณภาพ โดยกำหนดให้หัวข้อสำนักงาน หรือเทียบเท่าผู้รับผิดชอบสูงสุดในเรื่องระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงาน และปลูกฝังทัศนคติ เกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพและมีสารสนเทศเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพในทุกการสื่อสารของ สำนักงาน

4.1.2.2 ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง สำนักงานควรกำหนด นโยบายและวิธีปฏิบัติเพื่อให้สำนักงานและบุคลากรได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่ เกี่ยวข้อง

4.1.2.3 การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า และการ รับงานที่มีลักษณะเฉพาะ สำนักงานควรรวบรวมข้อมูลเพื่อประกอบการพิจารณาว่าควรตอบรับงาน ลูกค้ารายใหม่ หรือคงไว้ซึ่งลูกค้ารายเดิมหรือไม่ และคำนึงถึงความขัดแย้งทางผลประโยชน์ระหว่าง สำนักงานกับลูกค้า

4.1.2.4 ทรัพยากรบุคคล สำนักงานควรมีบุคลากรที่เพียงพอและมี ความสามารถ ตลอดจนยึดมั่นในหลักจรรยาบรรณ เพื่อให้การปฏิบัติงานเป็นไปตามมาตรฐานทาง วิชาชีพ กฎหมาย และสามารถออกรายงานที่เหมาะสมกับสถานการณ์ได้

4.1.2.5 การปฏิบัติงาน สำนักงานควรประเมินผลการปฏิบัติงาน และให้ ความสำคัญกับการวางแผนการควบคุม การสอบทาน การปรึกษาหารือ การแก้ปัญหาความคิดเห็นที่ แตกต่างกัน และการปฏิบัติงานสอบทานการควบคุมคุณภาพ

4.1.2.6 การติดตาม สำนักงานควรติดตามผลนโยบายและวิธีปฏิบัติของ สำนักงานเกี่ยวกับระบบการควบคุมคุณภาพ รวมทั้งโปรแกรมการติดตามผล วิธีการตรวจสอบ รายงานการติดตามผล การจัดการและจัดซื้ออุปกรณ์และการตอบสนองต่อข้อเรียกร้องและ ข้อกล่าวหา

4.1.2.7 การจัดทำเอกสารหลักฐาน สำนักงานควรจัดทำเอกสารหลักฐาน (หรือกระดาษทำการ) ในการสอบทานการควบคุมคุณภาพ การรวบรวมแฟ้มงานขั้นสุดท้ายให้เสร็จ สมบูรณ์ การรักษาความลับและรักษาความปลอดภัยของเอกสารหลักฐาน

4.2 การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน

การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงินมี 6 องค์ประกอบ ดังนี้

4.2.1 ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบต้องรับผิดชอบต่อคุณภาพโดยรวมของงานตรวจสอบแต่ละแห่งที่ได้รับมอบหมาย โดยเน้นเรื่องต่อไปนี้

4.2.1.1 ความสำคัญต่อคุณภาพของงานตรวจสอบ ดังนี้

- (1) การปฏิบัติงานที่เป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง
- (2) การปฏิบัติตามนโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมของสำนักงานที่เกี่ยวข้อง
- (3) การเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีที่เหมาะสมกับสถานการณ์นั้นๆ
- (4) ความสามารถของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบในการเสนอประเด็นปัญหาโดยไม่ต้องเกรงกลัวการโต้ตอบ

4.2.2 ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบต้องคงไว้ซึ่งความระมัดระวัง เพื่อให้ทราบถึงการไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณของสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ

4.2.3 การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบต้องพอใจว่าได้ปฏิบัติตามวิธีการที่เหมาะสม และข้อสรุปที่ได้มีความเหมาะสมโดยพิจารณาจากข้อมูลต่อไปนี้

4.2.3.1 ความซื่อสัตย์สุจริตของเจ้าของกิจการ ผู้บริหารหลัก และผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลกิจการ

4.2.3.2 กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบมีความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงานตรวจสอบ รวมทั้งความพร้อมทางด้านเวลาและทรัพยากร

4.2.4 การมอบหมายงานของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบต้องพอใจว่า กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบและผู้เชี่ยวชาญมีความรู้ความสามารถที่เหมาะสมที่จะดำเนินการ ดังนี้

4.2.4.1 ปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

4.2.4.2 สามารถออกรายงานของผู้สอบบัญชีที่เหมาะสมกับสถานการณ์นั้นได้

4.2.5 การปฏิบัติงานตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบต้องรับผิดชอบต่อในเรื่องต่อไปนี้

4.2.5.1 การกำหนดทิศทาง การควบคุมดูแล และการปฏิบัติงาน

4.2.5.2 การสอบทานกระดาษทำการกับกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ

4.2.5.3 การปรึกษาหารือกับกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ

4.2.5.4 การสอบทานการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบ

4.2.5.5 ความคิดเห็นที่แตกต่างที่เกิดขึ้นจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน ผู้ให้คำปรึกษา ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบ หรือผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบ

4.2.6 การติดตามผล ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบต้องพิจารณาผลของกระบวนการติดตามผลของสำนักงาน และข้อบกพร่องมีผลกระทบต่องานตรวจสอบ

คุณภาพการสอบบัญชีมีส่วนสำคัญที่ช่วยให้รายงานการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีคุณภาพมากยิ่งขึ้น โดยการวัดคุณภาพของรายงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้นจะต้องมีความถูกต้องครบถ้วนของเอกสารทางบัญชีที่ได้รับการตรวจสอบ มีความชัดเจนของข้อมูลสามารถสื่อสารข้อมูลไปยังผู้อ่านรายงานได้อย่างให้เข้าใจได้ โดยการสื่อสารนั้นจะต้องมีความกะทัดรัด สร้างสรรค์และสามารถจูงใจให้ผู้อ่านเข้าใจได้ง่ายโดยต้องมีความทันกาลต่อการใช้ข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถใช้ข้อมูลได้อย่างทันต่อระยะเวลาที่เหมาะสม จึงจะถือได้ว่ารายงานของผู้สอบบัญชีมีคุณภาพต่อการใช้งาน

การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์การตรวจสอบงบการเงินนั้นจะต้องมีความเป็นมืออาชีพของบุคลากร ความรู้ ความชำนาญ และทักษะเฉพาะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการปฏิบัติงานสอบบัญชี เพื่อสร้างศักยภาพ และความสำเร็จให้เป็นที่ยอมรับจากลูกค้าที่ได้ว่าจ้างและ เพื่อสร้างความไว้วางใจในการให้บริการงานสอบบัญชี

5. ความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชี หมายถึง มีความชำนาญในการปฏิบัติงาน ความรู้ ความสามารถ ที่มีศักยภาพ มีความเป็นอิสระในการดำเนินงาน ไม่เกิดข้อผิดพลาดในการปฏิบัติงานที่เป็นสาระสำคัญ ยึดถือในจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพอย่างเคร่งครัด ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ต้องใช้ความเป็นมืออาชีพในการสอบบัญชีในการสอบบัญชีให้แก่ธุรกิจ เพื่อนำมาสู่ความแข็งแกร่ง ศักยภาพ ความอยู่รอด และความสำเร็จมีการยึดถือการปฏิบัติงานที่เป็นระบบ (ลัดดาวัลย์ ยอดบัว และกนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินธิ์, 2560: 5) โดยทักษะทางวิชาชีพ ที่ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ความเป็นมืออาชีพ สามารถแบ่งออกเป็น 4 ด้าน (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2558: เว็บไซต์) ดังนี้

5.1 ด้านปัญญา หมายถึง ความสามารถของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการแก้ไขปัญหา การตัดสินใจ และการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ประเมินข้อมูลจากแหล่งข้อมูลและแง่มุมที่หลากหลายผ่านการวิจัย การวิเคราะห์และบูรณาการ ประยุกต์ใช้เหตุผล การวิเคราะห์เชิงวิพากษ์

และการคิดเชิงนวัตกรรมในการแก้ปัญหา และสามารถเสนอแนะวิธีแก้ไขปัญหาที่ไม่มีรูปแบบและ
ซับซ้อนในหลายแง่มุม

5.2 ด้านความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลและการสื่อสาร หมายถึง ความสามารถของ
ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการทำงานและมีปฏิสัมพันธ์กับผู้อื่นอย่างมีประสิทธิภาพ สื่อสารอย่าง
ชัดเจนและกระชับเมื่อนำเสนอ อภิปราย และรายงาน ในสถานการณ์ที่เป็นทางการและไม่เป็น
ทางการ ทั้งในรูปแบบที่เป็นลายลักษณ์อักษรและโดยวาจา และนำเสนอความคิดและโน้มน้าวใจ
ผู้อื่นเพื่อให้เกิดการสนับสนุนและมีพันธสัญญาาร่วมกัน

5.3 ด้านการจัดการบุคคล หมายถึง ทักษะคิดและความประพฤติด้านบุคคลของ
ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ต้องแสดงให้เห็นถึงความมุ่งมั่นในการเรียนรู้ตลอดชีวิต
การประยุกต์ใช้ความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการตั้งคำถามและประเมินข้อมูลทั้งหมด
เชิงวิพากษ์ การกำหนดมาตรฐานส่วนบุคคลระดับสูงในการปฏิบัติงานและติดตามผลงานของตนเอง
นอกจากนี้ยังต้องจัดการเวลาและทรัพยากรเพื่อให้บรรลุข้อกำหนดทางวิชาชีพ

5.4 ด้านการจัดการองค์กร หมายถึง ความสามารถของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการ
ทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพกับองค์กรหรือภายในองค์กรเพื่อให้ได้ผลหรือผลลัพธ์ที่เหมาะสมด้วย
บุคลากรและทรัพยากรที่มีอยู่ และสามารถประยุกต์ใช้ทักษะการบริหารคนในการสร้างแรงจูงใจและ
พัฒนาผู้อื่น

งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

1. งานวิจัยในประเทศ

กรณีการ ตะภา (2559: บทคัดย่อ) ได้ศึกษา ผลกระทบของทักษะการตรวจสอบ
ภายในเชิงกลยุทธ์ที่มีต่อคุณภาพรายงานการตรวจสอบภายในของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายใน
ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในประเทศไทย พบว่า ทักษะการตรวจสอบภายในเชิงกลยุทธ์
ด้านการสื่อสาร มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพรายงานการตรวจสอบภายใน
โดยรวม ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความรัดกุม ด้านการสร้างสรรค์ และ
ด้านความทันกาล ทักษะการตรวจสอบภายในเชิงกลยุทธ์ ด้านการคิดเชิงวิเคราะห์ มีความสัมพันธ์
และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการรายงานการตรวจสอบภายในโดยรวม ด้านความถูกต้อง
ด้านความครบถ้วน ด้านความเที่ยงธรรม ด้านการสร้างสรรค์ และด้านความทันกาล และทักษะการ
ตรวจสอบภายในเชิงกลยุทธ์ ด้านการเรียงร้อยอย่างต่อเนื่อง มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับ
คุณภาพรายงานการตรวจสอบภายในโดยรวม ด้านความถูกต้อง ด้านความครบถ้วน ด้านความชัดเจน
ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความรัดกุม ด้านการสร้างสรรค์ และด้านความทันกาล

จามจุรี สุระ (2557: บทคัดย่อ) ได้ศึกษา ความสัมพันธ์ระหว่างแรงจูงใจในวิชาชีพกับความ
 ความเป็นมืออาชีพทางการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย พบว่า ผู้สอบบัญชีรับ
 อนุญาตที่มี เพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ในการทำงานด้านการสอบบัญชี และรายได้เฉลี่ย
 ต่อเดือนแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับความเป็นมืออาชีพทางการสอบบัญชีโดยรวมและราย
 ด้าน ได้แก่ ด้านความเชี่ยวชาญ ด้านประสิทธิผลทางการสอบบัญชี ด้านความคิดสร้างสรรค์
 ไม่แตกต่างกัน จากการวิเคราะห์สหสัมพันธ์และผลกระทบ พบว่า แรงจูงใจในวิชาชีพ ด้านความเป็น
 เลิศทางวิชาชีพ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกต่อความเป็นมืออาชีพทางการสอบบัญชี
 โดยรวมและรายด้าน ได้แก่ ด้านความเชี่ยวชาญ ด้านประสิทธิผลทางการสอบบัญชี
 และด้านความคิดสร้างสรรค์

พิมพ์วี ยามะเทวัน (2557: บทคัดย่อ) ได้ศึกษา ผลกระทบของกระบวนการการสอบ
 บัญชีที่ดีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย พบว่า กระบวนการ
 การสอบบัญชีที่ดีด้านการเสร็จสิ้นการสอบบัญชี และการออกรายงานการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์
 และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม
 ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล กระบวนการการสอบบัญชีที่ดี ด้านการประเมินผลจาก
 หลักฐานการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี
 ด้านความเที่ยงธรรม ความสมบูรณ์ และความทันกาล กระบวนการการสอบบัญชีที่ดี
 ด้านการพิจารณารับงานสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี
 โดยรวม ด้านความเที่ยงธรรม และความทันกาล กระบวนการการสอบบัญชีที่ดี ด้านการรวบรวม
 ข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจของลูกค้า มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี
 โดยรวม ด้านความถูกต้อง ด้านความชัดเจน และด้านความกะทัดรัด และกระบวนการการสอบบัญชี
 ที่ดี ด้านการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพ
 การสอบบัญชีโดยรวม ด้านความกะทัดรัด และด้านความสมบูรณ์

ศรียุบล ทองคำ (2557: บทคัดย่อ) ได้ศึกษา ผลกระทบของเทคนิคการสอบบัญชีที่มี
 ต่อประสิทธิภาพการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย พบว่า ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมี
 ความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีเทคนิคการสอบบัญชีโดยรวมอยู่ในระดับมาก เมื่อพิจารณาเป็นราย
 ด้านอยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านการตรวจสอบบัญชีย่อย ด้านการตรวจสอบความสัมพันธ์ของข้อมูล
 ด้านการวิเคราะห์เปรียบเทียบ และด้านการคำนวณ และอยู่ในระดับปานกลาง ได้แก่ ด้านการสังเกต
 สภาพและลักษณะการปฏิบัติงาน จากการวิเคราะห์ความสัมพันธ์และผลกระทบ พบว่า
 เทคนิคการสอบบัญชี ด้านการตรวจสอบความสัมพันธ์ของข้อมูล มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิง
 บวกกับประสิทธิภาพการทำงานโดยรวม เทคนิคการสอบบัญชีด้านการสังเกตสภาพและลักษณะการ
 ปฏิบัติงาน และด้านการวิเคราะห์เปรียบเทียบ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพ

การทำงานโดยรวม ด้านการทำงานต้องเชื่อถือได้ และด้านผลงานได้มาตรฐาน และเทคนิคการสอบ บัญชี ด้านการคำนวณมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการทำงานโดยรวม ด้านงานสำเร็จทันเวลาและด้านผลงานได้มาตรฐาน

สายฝน อุไร (2557: บทคัดย่อ) ศรีอุบล ทองคำ (2557: บทคัดย่อ) ได้ศึกษา ผลกระทบของสมรรถนะการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต แห่งประเทศไทย พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีเพศ อายุ ระดับการศึกษา และประสบการณ์ในการ ปฏิบัติงาน ด้านการสอบบัญชีแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีสมรรถนะการสอบบัญชี โดยรวมและเป็นรายด้านไม่แตกต่างกัน จากการวิเคราะห์ความสัมพันธ์และผลกระทบ พบว่า สมรรถนะการสอบบัญชี ด้านความรู้ความสามารถในการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบ เชิงบวกกับประสิทธิภาพการปฏิบัติ ด้านความพึงพอใจจากผู้ที่เกี่ยวข้อง สมรรถนะการสอบบัญชี ด้านทักษะการปฏิบัติงานตรวจสอบ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการปฏิบัติ ด้านการปฏิบัติงาน สมรรถนะการสอบบัญชีด้านการวัดผลขีดความสามารถ มีความสัมพันธ์และ ผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานโดยรวม ด้านการบรรลุเป้าหมายความสำเร็จ ด้านกระบวนการปฏิบัติงาน ด้านมาตรฐานความน่าเชื่อถือ และด้านความพึงพอใจจากผู้ที่เกี่ยวข้อง สมรรถนะการสอบบัญชี ด้านคุณลักษณะส่วนบุคคล มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับ ประสิทธิภาพการปฏิบัติ ด้านการบรรลุเป้าหมายความสำเร็จ

อัมรา เพียรบุชา (2557: บทคัดย่อ) ได้ศึกษา ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อการปฏิบัติงาน ตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร พบว่า ประสบการณ์ในการทำงาน ด้านการสอบบัญชี จำนวนบริษัทที่ตรวจสอบ และรูปแบบธุรกิจ ไม่ส่งผลกระทบต่อการปฏิบัติงาน ตรวจสอบบัญชี ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี คือ การควบคุมภายใน หลักฐานการสอบบัญชี การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี การวางแผนการตรวจสอบบัญชีอยู่ใน ระดับที่มีนัยสำคัญทางสถิติ แสดงให้เห็นถึงว่า ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญกับปัจจัยเหล่านี้ เพราะปัจจัยเหล่านี้จะเป็นตัวแปรทำให้การปฏิบัติงานมีประสิทธิภาพหรือขาดประสิทธิภาพ การให้ความร่วมมือของผู้รับบริการ (ลูกค้า) ถือเป็นสิ่งสำคัญในการปฏิบัติงานตรวจสอบ และระยะเวลาในการปฏิบัติงานก็ถือว่าเป็นสิ่งสำคัญต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี

ฐาปณี แสงคำ (2556: บทคัดย่อ) ได้ศึกษา ความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพ การสอบบัญชีเชิงกลยุทธ์กับความเชื่อมั่นทางการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีความเชื่อมั่นทางการสอบบัญชีโดยรวมและ เป็นรายด้านอยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความสร้างสรรค์ และด้านความสมบูรณ์ จากการวิเคราะห์ความสัมพันธ์และผลกระทบ การควบคุมคุณภาพการสอบ บัญชีเชิงกลยุทธ์ ด้านการปฏิบัติตามข้อกำหนดวิชาชีพ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความ

เชื่อมั่นทางการสอบบัญชี ด้านความเที่ยงธรรม และด้านความสมบูรณ์ การควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีเชิงกลยุทธ์ ด้านความชำนาญและความรู้ความสามารถ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความเชื่อมั่นทางการสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง และด้านความสร้างสรรค์ การควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีเชิงกลยุทธ์ ด้านการกำหนดขอบเขตงาน การแบ่งงาน มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความเชื่อมั่นทางการสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง และด้านความเที่ยงธรรม และการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีเชิงกลยุทธ์ ด้านการติดตาม มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความเชื่อมั่นทางการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความถูกต้อง และด้านความเที่ยงธรรม

ธนาทิพย์ วัฒนสุชาติ (2556: บทคัดย่อ) ได้ศึกษา ความสัมพันธ์ระหว่างสมรรถนะทางการสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย พบว่า สมรรถนะทางการสอบบัญชี ด้านเทคนิคการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง ด้านความชัดเจน ด้านความสร้างสรรค์ และด้านความสมบูรณ์ สมรรถนะทางการสอบบัญชี ด้านการเข้าใจสภาพของเหตุการณ์ในกิจกรรมการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความทันกาล สมรรถนะทางการสอบบัญชี ด้านการติดต่อสื่อสารมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล และสมรรถนะทางการสอบบัญชี ด้านการปรับตัว มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง และด้านความสร้างสรรค์

นวลจันทร์ ศรีสารคาม (2556: บทคัดย่อ) ได้ศึกษา ผลกระทบของประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย พบว่า ประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชีด้านการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความสมบูรณ์ ประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชี ด้านการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความกะทัดรัด และด้านความสร้างสรรค์ ประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชีด้านการพัฒนาแผนการสอบบัญชีโดยรวมและแนวการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความถูกต้อง ด้านความชัดเจน ด้านความสร้างสรรค์ และด้านความทันกาล

วราพร เนื่องโสม (2556: บทคัดย่อ) ได้ศึกษา ปัจจัยคุณลักษณะของผู้ใช้โปรแกรมสำเร็จรูปช่วยสอบบัญชีที่มีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีในเขตพื้นที่ความรับผิดชอบสำนักงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ที่ 4 พบว่า ปัจจัยคุณลักษณะของผู้ใช้โปรแกรมสำเร็จรูปช่วยสอบบัญชีที่มีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชี มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีคุณลักษณะการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปช่วยสอบบัญชีโดยรวมอยู่ที่ระดับมาก และรายด้านอยู่ที่ระดับมากและระดับปานกลาง กล่าวคือ

ด้านความสามารถในการเรียนรู้ ด้านความรู้พื้นฐานด้านการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ และ
 ด้านความสามารถในการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปช่วยสอบบัญชีอยู่ในระดับมาก ส่วนด้านประสบการณ์
 งานสอบบัญชีโดยใช้โปรแกรมสำเร็จรูปช่วยสอบบัญชีอยู่ในระดับปานกลาง จากการวิเคราะห์
 ผลกระทบของคุณลักษณะของผู้ใช้โปรแกรมสำเร็จรูปช่วยสอบบัญชี ที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี
 พบว่า คุณลักษณะด้านความสามารถในการเรียนรู้มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกต่อคุณภาพ
 การสอบบัญชีโดยรวมและรายด้าน ได้แก่ ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน
 ด้านความกะทัดรัด ด้านความคิดสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล

วันรักษ์ โสภภาพ (2556: บทคัดย่อ) ได้ศึกษา ความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมการสอบ
 บัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย พบว่า ผู้บริหารสำนักงานสอบ
 บัญชีในประเทศไทย มีความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้าน
 อยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด
 ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล จากการวิเคราะห์ความสัมพันธ์และ
 ผลกระทบ พบว่า การควบคุมการสอบบัญชีด้านข้อกำหนดวิชาชีพที่เกี่ยวข้อง มีความสัมพันธ์และ
 ผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม
 ด้านความชัดเจน ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล
 การควบคุมการสอบบัญชีด้านความรู้ความชำนาญ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพ
 การสอบบัญชี ด้านความสมบูรณ์ และมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงลบกับคุณภาพการสอบบัญชี
 ด้านความทันกาล การควบคุมการสอบบัญชี ด้านการมอบหมายงานมีความสัมพันธ์และผลกระทบ
 เชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน
 และด้านความทันกาล การควบคุมการสอบบัญชี ด้านการแบ่งงานมีความสัมพันธ์และผลกระทบ
 เชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน
 ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ และด้านความทันกาล การควบคุมการสอบบัญชี
 ด้านการขอคำปรึกษาหารือ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี
 ด้านความชัดเจน การควบคุมการสอบบัญชีด้านการติดตามมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงลบกับ
 คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความชัดเจน และมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการ
 สอบบัญชี ด้านความกะทัดรัด การควบคุมการสอบบัญชี ด้านความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพ
 ภายในสำนักงานมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้าน
 ความถูกต้อง ด้านความชัดเจน ด้านความสร้างสรรค์ และด้านความสมบูรณ์

สุพรรณษา พิมพ์พงษ์ (2556: บทคัดย่อ) ได้ศึกษา ผลกระทบของความผูกพันในวิชาชีพที่
 มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทย พบว่า ผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีความ
 คิดเห็นเกี่ยวกับการมีคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้าน อยู่ในระดับมาก ได้แก่

ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล จากการวิเคราะห์ความสัมพันธ์และผลกระทบ พบว่า ความผูกพันในวิชาชีพด้านการยอมรับเป้าหมายและคุณค่า มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับ คุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความสร้างสรรค์ และด้านความทันกาล ความผูกพันในวิชาชีพด้านการปฏิบัติงานอย่างเต็ม ความสามารถ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล และความผูกพันในวิชาชีพด้านความต้องการเป็นส่วนหนึ่งของวิชาชีพ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล

อภิศักดิ์ เจียรสุคนธ์ (2556: บทคัดย่อ) ได้ศึกษา ผลกระทบของการสอบทานการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย พบว่า การสอบทานการสอบบัญชี ด้านวิธีการตรวจสอบและจัดทำหลักฐานการปฏิบัติงานมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านการทำงานต้องเชื่อถือได้ด้านงานสำเร็จทันเวลา และด้านผลงานได้มาตรฐาน และการสอบทานการสอบบัญชี ด้านการรายงานการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านการทำงานต้องเชื่อถือได้ และด้านผลงานได้มาตรฐาน

อภิสิทธิ์ ไทยถาวร (2556: บทคัดย่อ) ได้ศึกษา ผลกระทบของความสามารถในการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ที่มีต่อประสิทธิภาพการทำงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย พบว่า ความสามารถในการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ ด้านการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ในการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการทำงานโดยรวม ด้านการบรรลุเป้าหมายความสำเร็จ ด้านการจัดหาและใช้ปัจจัยทรัพยากร ด้านกระบวนการปฏิบัติงาน และด้านความพอใจของทุกฝ่าย

นุชรี มาสกา (2555: บทคัดย่อ) ได้ศึกษา ผลกระทบของการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีที่ดีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย พบว่า ผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่มีเพศ อายุ สถานภาพ ประสบการณ์ในการทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี และรายได้เฉลี่ยต่อเดือนแตกต่างกันมีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีที่ดีไม่แตกต่างกัน ผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่มี เพศ อายุสถานภาพ ประสบการณ์ในการทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี และรายได้เฉลี่ยต่อเดือนแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีคุณภาพการสอบบัญชีไม่

แตกต่างกัน การปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีที่ดีด้านการรวบรวมและการประเมินหลักฐานมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมด้านความสร้างสรรค์ จากการวิเคราะห์ความสัมพันธ์และผลกระทบ พบว่า การปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีที่ดีด้านการรวบรวมและการประเมินหลักฐาน มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความสร้างสรรค์ การปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีที่ดี ด้านความรู้ความสามารถ และความเป็นอิสระ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล และการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีที่ดี ด้านการจัดทำรายงานการสอบบัญชีที่ดี ด้านการจัดทำรายงานการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความชัดเจน ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล

ปัทมสา ช่างสาร (2555: บทคัดย่อ) ได้ศึกษา ผลกระทบของคุณลักษณะการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทย พบว่า ผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความเที่ยงธรรม และด้านความทันกาลอยู่ในระดับมากที่สุด และมีคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้าน อยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านความถูกต้อง ด้านความสมบูรณ์ ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความกะทัดรัด และด้านความชัดเจน จากการวิเคราะห์ความสัมพันธ์และผลกระทบ พบว่า คุณลักษณะการสอบบัญชี ด้านเทคนิค การตรวจสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความถูกต้อง ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด และด้านความสมบูรณ์ คุณลักษณะการสอบบัญชี ด้านความเป็นมือการชีพในการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด และด้านความสร้างสรรค์ คุณลักษณะการสอบบัญชี ด้านความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล และคุณลักษณะการสอบบัญชี ด้านการใช้ความสนใจในงานสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล

วิญญารักษ์ ทิพพิชัย (2554: บทคัดย่อ) ได้ศึกษา ผลกระทบของกลยุทธ์การตรวจสอบภายในที่มีต่อคุณภาพรายงานการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายในสังกัดกระทรวงมหาดไทย พบว่า ผู้ตรวจสอบภายในสังกัดกระทรวงมหาดไทยที่มีเพศ อายุ ประสบการณ์ทำงานด้านตรวจสอบภายใน และความถี่ในการเข้ารับการอบรมเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน (ต่อปี) แตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีกลยุทธ์การตรวจสอบภายในไม่แตกต่างกัน และมีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการ

มีคุณภาพรายงานการตรวจสอบไม่แตกต่างกัน จากการวิเคราะห์ความสัมพันธ์และผลกระทบ พบว่า กลยุทธ์การตรวจสอบภายใน ด้านการวางแผนการตรวจสอบ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวก กับคุณภาพรายงานการตรวจสอบ ด้านความสร้างสรรค์ กลยุทธ์การตรวจสอบภายใน ด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบภาคสนามมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพรายงานการตรวจสอบ ด้านความถูกต้อง และกลยุทธ์การตรวจสอบภายใน ด้านการรายงานและการติดตามผล มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพรายงานการตรวจสอบ ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล

2. งานวิจัยต่างประเทศ

Sorunke (2018: 42) ได้ศึกษา เทคนิคการตรวจสอบบัญชีสืบสวนและการฟ้องร้องที่ ประสบความสำเร็จ กรณีการทุจริตในประเทศไนจีเรีย พบว่า การสัมภาษณ์เป็นวิธีการในการ ตรวจสอบทุจริตของบัญชีนิติเวช โดยมีความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างการยอมรับเทคนิคการตรวจสอบ บัญชีนิติเวชในการทุจริตและการดำเนินคดีทุจริต และการประยุกต์ใช้เทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้วยโปรแกรมคอมพิวเตอร์ ในการตรวจสอบทุจริต มีผลกระทบเชิงบวก กับการป้องกันทุจริต ด้านกฎหมาย ดังนั้นนักบัญชีมืออาชีพควรได้รับการอบรมเพื่อใช้ในการตรวจสอบทุจริต และสืบสวน เพื่อหาหลักฐานที่จะสนับสนุนในการดำเนินคดีในชั้นศาล

Mustapha และ Lai (2017: บทคัดย่อ) ได้ศึกษา เทคโนโลยีสารสนเทศในกระบวนการ ตรวจสอบ : หลักฐานการตรวจสอบจากสำนักงานตรวจสอบบัญชีในมาเลเซีย พบว่า เทคโนโลยีสารสนเทศสำหรับผู้ตรวจสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับผู้สอบบัญชีอาวุโสและผู้จัดการฝ่าย ตรวจสอบภายใน เทคโนโลยีสารสนเทศสามารถช่วยลดระยะเวลาการตรวจสอบบัญชีได้มากยิ่งขึ้น และส่งผลให้การทำงานของผู้สอบบัญชีมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

Mendes และ Pedrosa (2015: บทคัดย่อ) ได้ศึกษา เทคนิคการใช้คอมพิวเตอร์ช่วยใน การตรวจสอบสำหรับการยอมรับจากผู้ใช้งานรายบุคคล พบว่า มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อ ผู้มีส่วนได้เสียต่างๆ เช่น ผู้ตรวจสอบด้านกฎหมาย และผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เทคนิคการตรวจสอบ ด้วยโปรแกรมคอมพิวเตอร์ช่วยในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในโปรตุเกส นอกจากนี้ พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตยอมรับในการนำโปรแกรมคอมพิวเตอร์มาใช้ในการ ตรวจสอบบัญชีเพื่อให้ประสบผลสำเร็จในการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีจะต้องมีความรู้ความเข้าใจ ในการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ช่วยในงานสอบบัญชี

Omonuk และ Oni (2015: บทคัดย่อ) ได้ศึกษา เทคนิคการตรวจสอบโดยใช้ คอมพิวเตอร์ช่วยในการตรวจสอบและคุณภาพการสอบบัญชีในประเทศกำลังพัฒนาจากหลักฐาน การตรวจสอบในประเทศไนจีเรีย พบว่า คอมพิวเตอร์ช่วยในการตรวจสอบบัญชีมีความสัมพันธ์

เชิงบวกคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไนจีเรีย ในกลุ่มตัวอย่างบริษัทขนาดใหญ่ที่มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และไม่มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับกลุ่มผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในกลุ่มบริษัทขนาดเล็ก โดยรวม บริษัทที่มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตขนาดเล็กจึงไม่มีประสิทธิภาพในการใช้คอมพิวเตอร์ช่วยในการตรวจสอบบัญชี

Florea และ Florea (2011: 358) ได้ศึกษา เทคนิคการตรวจสอบและหลักฐานการสอบบัญชี พบว่า ผลกระทบจากการตรวจสอบหลักฐาน ขั้นตอนการตรวจสอบ ระยะเวลาการตรวจสอบ รวมถึงขอบเขตการตรวจสอบ ขั้นตอนเหล่านี้จะต้องตอบสนองวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีและสามารถลดความเสี่ยงข้อผิดพลาดของงบการเงินได้ ผู้สอบบัญชีควรรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม เป็นหนึ่งในขั้นตอนที่สำคัญที่สุด และหลักฐานการตรวจสอบควรได้รับการบันทึกอย่างถูกต้องเพื่อให้มั่นใจว่าวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบก็ประสบความสำเร็จ นอกจากนี้การตรวจสอบของผู้สอบบัญชีจะต้องมีความเชี่ยวชาญในการตรวจสอบ



บทที่ 3

วิธีดำเนินการวิจัย

การวิจัย เรื่อง ผลกระทบของเทคนิคตรวจสอบการทุจริตที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ผู้วิจัยได้ดำเนินการตามขั้นตอนดังต่อไปนี้

1. ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง
2. เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย
3. การสร้างและพัฒนาเครื่องมือ
4. การเก็บรวบรวมข้อมูล
5. การจัดกระทำและการวิเคราะห์ข้อมูล
6. สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

1. ประชากร (Population) ที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยที่เปิดเผยข้อมูลในเว็บไซต์สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ จำนวน 1,259 คน (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2559c: เว็บไซต์)

2. กลุ่มตัวอย่าง (Sample) ที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยจำนวน 291 คน โดยเปิดตารางของ Krejcie และ Morgan (บุญชม ศรีสะอาด, 2554: 42-43) และใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างแบบแบ่งชั้นภูมิ (Stratified Random Sampling) ซึ่งมีขั้นตอนในการสุ่มตัวอย่างดังนี้

- 2.1 จำแนกผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ตามที่ตั้ง
- 2.2 กำหนดกลุ่มตัวอย่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยตามสัดส่วน
- 2.3 ทำการสุ่มตัวอย่างตามข้อ 2.2 โดยใช้คอมพิวเตอร์ ดังตาราง 1

ตาราง 1 จำนวนประชากร จำนวนกลุ่มตัวอย่างและจำนวนผู้ตอบแบบสอบถามของผู้สอบบัญชี
รับอนุญาตในประเทศไทย จำแนกตามที่ตั้ง

ที่ตั้ง	จำนวน ประชากร (คน)	จำนวน กลุ่มตัวอย่าง (คน)	จำนวนผู้ตอบ แบบสอบถาม (คน)
กรุงเทพ และปริมณฑล	1,067	247	94
ต่างจังหวัด	192	44	22
รวม	1,259	291	116

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลเป็นแบบสอบถาม (Questionnaire) ซึ่งได้สร้างตามความมุ่งหมายและกรอบแนวคิดที่กำหนดขึ้น โดยแบ่งเป็น 3 ตอน ดังนี้

ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ลักษณะแบบสอบถามเป็นแบบตรวจสอบรายการ (Checklist) จำนวน 7 ข้อ โดยครอบคลุมข้อมูลเกี่ยวกับ เพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ในการสอบบัญชี จำนวนกิจการที่รับตรวจในแต่ละปี จำนวนชั่วโมงที่เข้ารับการฝึกอบรมด้านการสอบบัญชีหรือด้านอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง และที่ตั้ง

ตอนที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับเทคนิคการตรวจสอบทุจริตของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ลักษณะแบบสอบถามเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) จำนวน 15 ข้อ โดยครอบคลุมเนื้อหาเทคนิคการตรวจสอบทุจริต จำนวน 5 ด้าน ประกอบด้วย ด้านการวิเคราะห์ความผิดปกติ จำนวน 3 ข้อ ด้านการวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณ จำนวน 3 ข้อ ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์ จำนวน 3 ข้อ ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล จำนวน 3 ข้อ และด้านการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อสอบสวน จำนวน 3 ข้อ

ตอนที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ลักษณะแบบสอบถามเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) จำนวน 28 ข้อ โดยครอบคลุมเนื้อหาคุณภาพการสอบบัญชี จำนวน 7 ด้าน ประกอบด้วย ด้านความถูกต้อง จำนวน 4 ข้อ ด้านความเที่ยงธรรม จำนวน 4 ข้อ ด้านความชัดเจน จำนวน 4 ข้อ ด้านความรัดกุม จำนวน 4 ข้อ ด้านความสร้างสรรค์ จำนวน 4 ข้อ ด้านความครบถ้วน จำนวน 4 ข้อ และด้านความทันกาล จำนวน 4 ข้อ

การสร้างและพัฒนาเครื่องมือ

การสร้างเครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล ผู้วิจัยได้ดำเนินการตามลำดับขั้นตอนดังต่อไปนี้

1. ศึกษาเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับผลกระทบของเทคนิคการตรวจสอบทฤษฎีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยเพื่อนำมาเป็นแนวทางในการสร้างแบบสอบถาม
2. จัดทำแบบสอบถามตามกรอบแนวคิดที่กำหนด โดยพิจารณาเนื้อหาให้สอดคล้องกับกรอบแนวคิด ความมุ่งหมายและสมมติฐานในการวิจัย
3. นำแบบสอบถามที่สร้างขึ้นตามแบบกรอบแนวคิดเสนออาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์เพื่อพิจารณาความเหมาะสม ความถูกต้องของการใช้ภาษาและครอบคลุมเนื้อหาของงานวิจัยเพื่อนำมาปรับปรุงแก้ไขตามที่อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์แนะนำ
4. ปรับปรุงแก้ไขแบบสอบถามตามที่อาจารย์ที่ปรึกษาได้แนะนำ แล้วนำเสนอต่อผู้เชี่ยวชาญ เพื่อตรวจสอบความถูกต้องและครอบคลุมเนื้อหาของงานวิจัย ซึ่งผู้เชี่ยวชาญ ได้แก่
 - 4.1 ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.กัญญมน วิทยาภูมิ
 - 4.2 อาจารย์ ดร.กฤตยาวิดี เกตุวงศา อาจารย์ประจำคณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม
5. ปรับปรุงแก้ไขตามข้อเสนอแนะของผู้เชี่ยวชาญ แล้วนำเสนออาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์พิจารณาอีกครั้ง
6. การตรวจสอบคุณภาพเครื่องมือ
 - 6.1 นำแบบสอบถามที่แก้ไขตามผู้เชี่ยวชาญเสนอแนะไปทดลองใช้ (Try- out) กับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยที่ไม่ใช่กลุ่มตัวอย่าง จำนวน 30 คน
 - 6.2 การหาค่าอำนาจจำแนกของแบบสอบถามเป็นรายข้อ (Discriminant Power) โดยใช้เทคนิค Item-total Correlation ซึ่งเทคนิคการตรวจสอบทฤษฎี ได้ค่าอำนาจจำแนก (r) อยู่ระหว่าง 0.400 – 0.747 (ตาราง 53 ภาคผนวก ข) และคุณภาพการสอบบัญชี ได้ค่าอำนาจจำแนก (r) อยู่ระหว่าง 0.598 – 0.928 (ตาราง 53 ภาคผนวก ข) ซึ่งสอดคล้องกับ (Nunnally, 1978) ได้เสนอว่า ค่าอำนาจจำแนกรายข้อ เกินกว่า 0.40 เป็นค่าที่ยอมรับได้
 - 6.3 การหาค่าความเชื่อมั่นของแบบสอบถาม (Reliability test) โดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha Coefficient) ตามวิธีของครอนบาค (Cronbach) ซึ่งเทคนิคการตรวจสอบทฤษฎี มีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา อยู่ระหว่าง 0.659 – 0.838 (ตาราง 53 ภาคผนวก ข) และคุณภาพการสอบบัญชี มีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา อยู่ระหว่าง 0.838 – 0.949 (ตาราง 53 ภาคผนวก ข)

ซึ่งสอดคล้องกับ (Lovett, 2002: 239 - 251) ได้เสนอว่า ค่าความเชื่อมั่นของเครื่องมือเกินกว่า 0.50 เป็นค่าที่ยอมรับได้

7. นำผลที่ได้จากการตรวจสอบคุณภาพของแบบสอบถามเสนออาจารย์ที่ปรึกษา วิทยานิพนธ์อีกครั้ง เพื่อปรับปรุงแก้ไขตามคำแนะนำ และจัดทำแบบสอบถามเป็นฉบับสมบูรณ์ เพื่อนำไปใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่างต่อไป

การเก็บรวบรวมข้อมูล

ในการเก็บรวบรวมข้อมูลครั้งนี้ ผู้วิจัยจะดำเนินการรวบรวมข้อมูลตามขั้นตอนและวิธีการ ดังนี้

1. ดำเนินการจัดทำแบบสอบถามตามจำนวนกลุ่มตัวอย่าง พร้อมกับตรวจสอบความถูกต้องครบถ้วน และความสมบูรณ์ของเอกสารเพื่อเตรียมนำส่งไปรษณีย์
2. ขออนุญาตราชการจากคณะกรรมการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม โดยแนบไปพร้อมกับแบบสอบถามที่ส่งไปยังกลุ่มตัวอย่าง ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย เพื่อขอความอนุเคราะห์และความร่วมมือในการตอบแบบสอบถาม
3. ดำเนินการจัดส่งแบบสอบถามถึงผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย โดยทำการเริ่มส่งแบบถาม วันที่ 8 พฤศจิกายน 2560 จำนวน 291 ฉบับ ตามชื่อที่อยู่ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย โดยแนบซองจดหมายติดแสตมป์ตอบกลับไปด้วยพร้อมกับแบบสอบถาม เพื่อขอความอนุเคราะห์และขอความร่วมมือในการตอบกลับทางไปรษณีย์ภายใน 15 วัน หลังจากได้รับแบบสอบถาม
4. เมื่อครบกำหนดตามระยะเวลา 15 วัน แบบสอบถามตอบกลับมาจำนวน 130 ฉบับ และถูกส่งกลับเนื่องจากย้ายและไม่ทราบที่อยู่ใหม่ จำนวน 9 ฉบับ และมีจำนวนแบบสอบถามที่ไม่สมบูรณ์ 5 ฉบับ ตั้งแต่วันที่ 23 พฤศจิกายน 2560 จนถึงวันที่ 29 ธันวาคม 2560 ไม่มีแบบสอบถามที่ได้มาเพิ่ม เมื่อนำแบบสอบถามที่ตอบกลับมาตรวจสอบความครบถ้วนถูกต้องในการตอบแบบสอบถาม รวมระยะเวลาในการเก็บรวบรวมข้อมูล 51 วัน
5. จำนวนแบบสอบถามที่นำมาใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล จำนวน 116 ฉบับ คิดเป็นร้อยละ 41.88 เมื่อเปรียบเทียบกับแบบสอบถามที่ส่งไปยังกลุ่มตัวอย่าง (ตาราง 1) ซึ่งถือว่าอยู่ในระดับที่ยอมรับได้ตามแนวคิดของ Aaker และคณะ (2001) โดยเสนอว่า การส่งแบบสอบถามต้องมีอัตราตอบกลับอย่างน้อยร้อยละ 20 จึงจะถือว่ายอมรับได้
6. ดำเนินการเก็บรวบรวมข้อมูลจากแบบสอบถามที่มีความครบถ้วน สมบูรณ์เพื่อนำไปวิเคราะห์และประมวลผลข้อมูลต่อไป

การจัดกระทำข้อมูลและการวิเคราะห์ข้อมูล

การวิเคราะห์ข้อมูลที่รวบรวมได้จากแบบสอบถาม โดยใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์สำเร็จรูป โดยแบ่งการวิเคราะห์ข้อมูล ได้ดังนี้

ตอนที่ 1 การวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย โดยใช้วิธีประมวลผลทางสถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistic) โดยนำข้อมูลที่รวบรวมได้มาวิเคราะห์หาค่าทางสถิติ ซึ่งประกอบด้วย ความถี่ (Frequency) และร้อยละ (Percentage)

ตอนที่ 2 และ 3 การวิเคราะห์ความคิดเห็นเกี่ยวกับเทคนิคการตรวจสอบทุจริตกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย โดยใช้วิธีการประมวลผลทางสถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistic) ซึ่งประกอบด้วย ค่าเฉลี่ย (Mean) และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) โดยนำเสนอข้อมูลในรูปแบบตารางควบคู่กับการบรรยายและสรุปผลการดำเนินงานวิจัย โดยกำหนดให้คะแนนคำตอบของแบบสอบถาม ดังนี้ (บุญชม ศรีสะอาด, 2554: 121)

ระดับความคิดเห็นมากที่สุด	กำหนดให้ 5 คะแนน
ระดับความคิดเห็นมาก	กำหนดให้ 4 คะแนน
ระดับความคิดเห็นปานกลาง	กำหนดให้ 3 คะแนน
ระดับความคิดเห็นน้อย	กำหนดให้ 2 คะแนน
ระดับความคิดเห็นน้อยที่สุด	กำหนดให้ 1 คะแนน

จากนั้น หาค่าเฉลี่ยของคำตอบแบบสอบถาม โดยใช้เกณฑ์ในการแปลความหมายค่าเฉลี่ย ดังนี้ (บุญชม ศรีสะอาด, 2554: 121)

ค่าเฉลี่ย 4.51 - 5.00	หมายถึง มีความคิดเห็นอยู่ในระดับมากที่สุด
ค่าเฉลี่ย 3.51 - 4.50	หมายถึง มีความคิดเห็นอยู่ในระดับมาก
ค่าเฉลี่ย 2.51 - 3.50	หมายถึง มีความคิดเห็นอยู่ในระดับปานกลาง
ค่าเฉลี่ย 1.51 - 2.50	หมายถึง มีความคิดเห็นอยู่ในระดับน้อย
ค่าเฉลี่ย 1.00 - 1.50	หมายถึง มีความคิดเห็นอยู่ในระดับน้อยที่สุด

ตอนที่ 4 และ 5 การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับเทคนิคการตรวจสอบทุจริตกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จำแนกตามเพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ในการสอบบัญชี จำนวนกิจการที่รับตรวจในแต่ละปี และจำนวนชั่วโมงที่เข้ารับการฝึกอบรมด้านการสอบบัญชีหรือด้านอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง โดยใช้การทดสอบความแตกต่างระหว่างค่าเฉลี่ย ของกลุ่มตัวอย่าง 2 กลุ่ม ที่เป็นอิสระต่อกัน (Independent Samples t-test) และการทดสอบความแตกต่างระหว่างค่าเฉลี่ยของกลุ่มตัวอย่างที่มีมากกว่า 2 กลุ่ม ใช้การวิเคราะห์ความ

แปรปรวน (Analysis of Variance : ANOVA) และการวิเคราะห์ความแปรปรวนหลายตัวแปร (Multivariate Analysis of Variance : MANOVA)

ตอนที่ 6 การทดสอบความสัมพันธ์และผลกระทบของเทคนิคการตรวจสอบทุจริตกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย โดยใช้การวิเคราะห์สหสัมพันธ์แบบพหุคูณ (Multiple Correlation Analysis) การวิเคราะห์การถดถอยอย่างง่าย (Simple Regression Analysis) และการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ (Multiple Regression Analysis)

สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

1. สถิติพื้นฐาน
 - 1.1 ร้อยละ (Percentage)
 - 1.2 ค่าเฉลี่ย (Mean)
 - 1.3 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation)
2. สถิติที่ใช้ในการตรวจสอบคุณภาพของเครื่องมือ
 - 2.1 การหาค่าอำนาจจำแนกแบบสอบถามเป็นรายข้อ (Discriminant Power) โดยใช้เทคนิค Item – total Correlation
 - 2.2 การหาค่าความเชื่อมั่นของเครื่องมือ (Reliability) โดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha – Coefficient Method) ตามวิธีของครอนบาค (Cronbach)
3. สถิติที่ใช้ในการทดสอบคุณลักษณะของตัวแปร คือ การทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระ (Multicollinearity Test) โดยการใช้ Variance Inflation Factors (VIFs)
4. สถิติที่ใช้ในการทดสอบสมมติฐาน
 - 4.1 t-test
 - 4.2 F-test (ANOVA และ MANOVA)
 - 4.3 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์แบบพหุคูณ (Multiple Correlation Analysis)
 - 4.4 การวิเคราะห์การถดถอยอย่างง่าย (Simple Regression Analysis)
 - 4.5 การวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ (Multiple Regression Analysis)

บทที่ 4

ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

การวิเคราะห์ข้อมูลการวิจัย เรื่อง ผลกระทบของเทคนิคการตรวจสอบทุจริตที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ผู้วิจัยนำเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูลตามลำดับ ดังนี้

1. สัญลักษณ์ที่ใช้ในการนำเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูล
2. ลำดับขั้นตอนในการนำเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูล
3. ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

สัญลักษณ์ที่ใช้ในการนำเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูล

เพื่อให้การนำเสนอข้อมูลเป็นที่เข้าใจตรงกันในการแปลความหมาย ผู้วิจัยจึงได้กำหนดสัญลักษณ์ที่ใช้ในการนำเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูล ดังนี้

\bar{X}	แทน	ค่าเฉลี่ย (Mean)
S.D.	แทน	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation)
F	แทน	ค่าสถิติทดสอบที่ใช้พิจารณาในการแจกแจง แบบ F-distribution
t	แทน	สถิติทดสอบที่ใช้เปรียบเทียบใน t-distribution
SS	แทน	ผลรวมของคะแนนเบี่ยงเบนยกกำลังสอง (Sum of Squares)
MS	แทน	ค่าเฉลี่ยผลรวมของคะแนนเบี่ยงเบนยกกำลังสอง (Mean of Square)
df	แทน	ระดับชั้นของความเป็นอิสระ (Degrees of Freedom)
p-value	แทน	ระดับนัยสำคัญทางสถิติ (Significance)
VIFs	แทน	ค่าทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระ (Variance Inflation Factors)
Adj R ²	แทน	ค่าสัมประสิทธิ์ของการพยากรณ์ปรับปรุง
a	แทน	ค่าคงที่ของสมการพยากรณ์ในรูปคะแนนดิบ (Constant)
FDT	แทน	คะแนนเฉลี่ยความคิดเห็นเกี่ยวกับเทคนิคการตรวจสอบทุจริตโดยรวม

FAA	แทน	คะแนนเฉลี่ยความคิดเห็นเกี่ยวกับเทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้านการวิเคราะห์ความผิดปกติ
BVA	แทน	คะแนนเฉลี่ยความคิดเห็นเกี่ยวกับเทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้านการวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณ
INT	แทน	คะแนนเฉลี่ยความคิดเห็นเกี่ยวกับเทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์
IGT	แทน	คะแนนเฉลี่ยความคิดเห็นเกี่ยวกับเทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล
ISP	แทน	คะแนนเฉลี่ยความคิดเห็นเกี่ยวกับเทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้านการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อการสอบสวน
TAQ	แทน	คะแนนเฉลี่ยความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม
ACA	แทน	คะแนนเฉลี่ยความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง
OBA	แทน	คะแนนเฉลี่ยความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความเที่ยงธรรม
CLA	แทน	คะแนนเฉลี่ยความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความชัดเจน
COA	แทน	คะแนนเฉลี่ยความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความรัดกุม
CRA	แทน	คะแนนเฉลี่ยความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความสร้างสรรค์
CMA	แทน	คะแนนเฉลี่ยความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความครบถ้วน
TIA	แทน	คะแนนเฉลี่ยความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความทันกาล

พหุ ประสิทธิภาพ ชีว

ลำดับขั้นตอนในการนำเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูล

ผู้วิจัยนำเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูลตามลำดับ ดังต่อไปนี้

ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ตอนที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับเทคนิคการตรวจสอบทุจริตของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
ในประเทศไทย

ตอนที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
ในประเทศไทย

ตอนที่ 4 การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับเทคนิคการตรวจสอบทุจริตของผู้สอบ
บัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีเพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ในการสอบบัญชี
จำนวนกิจการที่รับตรวจในแต่ละปี และจำนวนชั่วโมงที่เข้ารับการฝึกอบรมด้านการสอบบัญชีหรือ
ด้านอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องแตกต่างกัน

ตอนที่ 5 การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี
รับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีเพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ในการสอบบัญชี
จำนวนกิจการที่รับตรวจในแต่ละปี และจำนวนชั่วโมงที่เข้ารับการฝึกอบรมด้านการสอบบัญชีหรือ
ด้านอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องแตกต่างกัน

ตอนที่ 6 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์พหุคูณ การวิเคราะห์การถดถอยอย่างง่าย
การวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ และการสร้างสมการพยากรณ์ของเทคนิคการตรวจสอบทุจริต
กับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ประกอบด้วย เพศ อายุ
ระดับการศึกษา ประสบการณ์ในการสอบบัญชี จำนวนกิจการที่รับตรวจในแต่ละปี จำนวนชั่วโมงที่
เข้ารับการฝึกอบรมด้านการสอบบัญชีหรือด้านอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง และที่ตั้ง แสดงดังตาราง 2

ตาราง 2 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในประเทศไทย	จำนวน (คน)	ร้อยละ
1. เพศ		
1.1 ชาย	18	15.52
1.2 หญิง	98	84.48
รวม	116	100.00
2. อายุ		
2.1 น้อยกว่า 35 ปี	24	20.69
2.2 35 – 40 ปี	32	27.59
2.3 41 – 45 ปี	21	18.10
2.4 มากกว่า 45 ปี	39	33.62
รวม	116	100.00
3. ระดับการศึกษา		
3.1 ปริญญาตรี	37	31.90
3.2 สูงกว่าปริญญาตรี	79	68.10
รวม	116	100.00
4. ประสบการณ์ในการสอบบัญชี		
4.1 น้อยกว่า 5 ปี	9	7.76
4.2 5 - 10 ปี	40	34.48
4.3 11 – 15 ปี	25	21.55
4.4 มากกว่า 15 ปี	42	36.21
รวม	116	100.00

ตาราง 2 (ต่อ)

ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในประเทศไทย	จำนวน (คน)	ร้อยละ
5. จำนวนกิจการที่รับตรวจในแต่ละปี		
5.1 ต่ำกว่า 50 ราย	53	45.69
5.2 50 – 100 ราย	19	16.37
5.3 101 – 150 ราย	22	18.97
5.4 มากกว่า 150 ราย	22	18.97
รวม	116	100.00
6. จำนวนชั่วโมงที่เข้ารับการฝึกอบรมด้านการสอบบัญชีหรือด้าน อื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง		
6.1 18 – 21 ชั่วโมงต่อปี	26	22.41
6.2 22 – 25 ชั่วโมงต่อปี	10	8.62
6.3 26 – 29 ชั่วโมงต่อปี	3	2.59
6.4 มากกว่า 29 ชั่วโมงต่อปี	77	66.38
รวม	116	100.00
7. ที่ตั้ง		
7.1 กรุงเทพฯ และปริมณฑล	94	81.03
7.2 ต่างจังหวัด	22	18.97
รวม	116	100.00

จากตาราง 2 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ส่วนใหญ่เป็นเพศ หญิง (ร้อยละ 84.48) อายุ มากกว่า 45 ปี (ร้อยละ 33.62) รองลงมา 35 – 40 ปี (ร้อยละ 27.59) ระดับการศึกษา สูงกว่าปริญญาตรี (ร้อยละ 68.10) ประสบการณ์ในการสอบบัญชี มากกว่า 15 ปี (ร้อยละ 36.21) รองลงมา 5 - 10 ปี (ร้อยละ 34.48) จำนวนกิจการที่รับตรวจในแต่ละปี ต่ำกว่า 50 ราย (ร้อยละ 45.69) รองลงมา 101 – 150 ราย และ มากกว่า 150 ราย (ร้อยละ 18.97) จำนวนชั่วโมงที่เข้ารับการฝึกอบรมด้านการสอบบัญชีหรือด้านอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง มากกว่า 29 ชั่วโมงต่อปี (ร้อยละ 66.38) รองลงมา 18 – 21 ชั่วโมงต่อปี (ร้อยละ 22.41) และที่ตั้ง กรุงเทพฯ และปริมณฑล (ร้อยละ 81.03)

ตอนที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับเทคนิคการตรวจสอบทุจริตของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย แสดงดังตาราง 3 - 8

ตาราง 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับเทคนิคการตรวจสอบทุจริตโดยรวมและเป็นรายด้าน ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

เทคนิคการตรวจสอบทุจริต	\bar{X}	S.D.	ระดับ ความคิดเห็น
1. ด้านการวิเคราะห์ความผิดปกติ	3.96	0.57	มาก
2. ด้านการวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณ	3.55	0.80	มาก
3. ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์	3.82	0.57	มาก
4. ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล	4.12	0.51	มาก
5. ด้านการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อการสอบสวน	3.50	0.68	ปานกลาง
โดยรวม	3.73	0.50	มาก

จากตาราง 3 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีเทคนิคการตรวจสอบทุจริตโดยรวม อยู่ในระดับมาก ($\bar{X} = 3.73$) เมื่อพิจารณาเป็นรายด้านอยู่ในระดับมาก จำนวน 4 ด้าน โดยเรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปหาน้อย 3 อันดับแรกดังนี้ ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล ($\bar{X} = 4.12$) ด้านการวิเคราะห์ความผิดปกติ ($\bar{X} = 3.96$) และด้านเทคนิคการสัมภาษณ์ ($\bar{X} = 3.82$) และอยู่ในระดับปานกลาง 1 ด้าน ได้แก่ ด้านการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อการสอบสวน ($\bar{X} = 3.50$)

พหุ ประถมศึกษา

ตาราง 4 ความคิดเห็นเกี่ยวกับเทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้านการวิเคราะห์ความผิดปกติ
เป็นรายชื่อของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

เทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้านการวิเคราะห์ความผิดปกติ	\bar{X}	S.D.	ระดับ ความคิดเห็น
1. ท่านให้ความสำคัญในการตรวจสอบรายการที่ผิดปกติ เพื่อหาหลักฐานการทุจริตของกิจการ	4.21	0.68	มาก
2. ท่านเชื่อมั่นว่าการใช้เทคนิคการวิเคราะห์ความผิดปกติ โดยการวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงิน เช่น อัตราส่วน สภาพคล่อง อัตราส่วนวัดประสิทธิภาพในการดำเนินงาน ความสามารถในการทำกำไร ช่วยทำให้ได้ข้อมูลเบื้องต้นที่ อาจเกิดการทุจริตในการตรวจสอบบัญชี	3.80	0.66	มาก
3. ท่านให้ความสำคัญกับการตรวจสอบรายการที่มีความ เคลื่อนไหวบ่อย โดยใช้การวิเคราะห์ความผิดปกติทางจุด ต่ำสุดและสูงสุดของรายการบัญชี เพื่อตรวจสอบรายการ ทุจริตทางบัญชี	3.72	0.69	มาก
โดยรวม	3.96	0.57	มาก

จากตาราง 4 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีเทคนิคการ
ตรวจสอบทุจริต ด้านการวิเคราะห์ความผิดปกติ อยู่ในระดับมากทุกข้อ โดยเรียงลำดับค่าเฉลี่ยจาก
มากไปหาน้อย ดังนี้ ท่านให้ความสำคัญในการตรวจสอบรายการที่ผิดปกติ เพื่อหาหลักฐานการทุจริต
ของกิจการ ($\bar{X} = 4.21$) ท่านเชื่อมั่นว่าการใช้เทคนิคการวิเคราะห์ความผิดปกติ โดยการวิเคราะห์
อัตราส่วนทางการเงิน เช่น อัตราส่วนสภาพคล่อง อัตราส่วนวัดประสิทธิภาพในการดำเนินงาน
ความสามารถในการทำกำไร ช่วยทำให้ได้ข้อมูลเบื้องต้นที่อาจเกิดการทุจริตในการตรวจสอบบัญชี
($\bar{X} = 3.80$) และท่านให้ความสำคัญกับการตรวจสอบรายการที่มีความเคลื่อนไหวบ่อย โดยใช้การ
วิเคราะห์ความผิดปกติทางจุดต่ำสุดและสูงสุดของรายการบัญชี เพื่อตรวจสอบรายการทุจริตทางบัญชี
($\bar{X} = 3.72$)

ตาราง 5 ความคิดเห็นเกี่ยวกับเทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้านการวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณ เป็นรายชื่อของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

เทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้านการวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณ	\bar{X}	S.D.	ระดับ ความคิดเห็น
1. ท่านใช้เทคนิคการวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณในการวิเคราะห์เปรียบเทียบข้อมูลทางการเงินกับแผนการดำเนินงาน เช่น การคำนวณตัวเลข การทดสอบตัวเลข เพื่อหาความผลต่างของรายการบัญชีที่อาจเกิดการทุจริต	3.52	0.86	มาก
2. ท่านให้ความสำคัญในการเปรียบเทียบรายการบัญชีที่มีความสัมพันธ์กัน เช่น บัญชีสินค้ากับเจ้าหนี้การค้า บัญชีขาย กับลูกหนี้การค้า เพื่อตรวจสอบรายการบัญชีที่มีการเคลื่อนไหวทางตัวเลขบัญชีที่ไม่สอดคล้องกันและอาจส่งผลเกิดการทุจริต	4.13	0.58	มาก
3. ท่านให้ความสำคัญในการตรวจสอบเปรียบเทียบงบประมาณปีปัจจุบันกับงบประมาณปีก่อน เพื่อหารายการบัญชีที่มีผลต่างของจำนวนตัวเลขที่เกินจริงจากการปฏิบัติงานของกิจการ	3.57	0.90	มาก
โดยรวม	3.55	0.80	มาก

จากตาราง 5 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับเทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้านการวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณ อยู่ในระดับมากทุกข้อ โดยเรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปหาน้อย ดังนี้ ท่านให้ความสำคัญในการเปรียบเทียบรายการบัญชีที่มีความสัมพันธ์กัน เช่น บัญชีสินค้ากับเจ้าหนี้การค้า บัญชีขายกับลูกหนี้การค้า เพื่อตรวจสอบรายการบัญชีที่มีการเคลื่อนไหวทางตัวเลขบัญชีที่ไม่สอดคล้องกันและอาจส่งผลเกิดการทุจริต ($\bar{X} = 4.13$) ท่านให้ความสำคัญในการตรวจสอบเปรียบเทียบงบประมาณปีปัจจุบันกับงบประมาณปีก่อน เพื่อหารายการบัญชีที่มีผลต่างของจำนวนตัวเลขที่เกินจริงจากการปฏิบัติงานของกิจการ ($\bar{X} = 3.57$) และท่านใช้เทคนิคการวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณในการวิเคราะห์เปรียบเทียบข้อมูลทางการเงินกับแผนการดำเนินงาน เช่น การคำนวณตัวเลข การทดสอบตัวเลข เพื่อหาความผลต่างของรายการบัญชีที่อาจเกิดการทุจริต ($\bar{X} = 3.52$)

ตาราง 6 ความคิดเห็นเกี่ยวกับเทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์เป็นรายชื่อของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

เทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์	\bar{X}	S.D.	ระดับ ความคิดเห็น
1. ท่านใช้เทคนิคการสัมภาษณ์ในการสอบถามข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลการเงิน เพื่อตรวจสอบรายการที่ไม่ปรากฏในงบการเงิน และท่านสามารถควบคุมทิศทางคำถามในการสัมภาษณ์เพื่อให้ได้หลักฐานในการตรวจสอบทุจริตที่ครบถ้วน	3.63	0.71	มาก
2. ท่านให้ความสำคัญในการสอบถามข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้องทางบัญชีจากฝ่ายบัญชีและผู้บริหารของกิจการ เพื่อให้ได้หลักฐานการตรวจสอบการทุจริต	3.86	0.63	มาก
3. ท่านให้ความสำคัญในการสอบถามประเด็นต่างๆ ด้วยความชัดเจน ตรงไปตรงมา กระชับ ได้ใจความ เพื่อให้คำตอบของหลักฐานการตรวจสอบที่เกิดขึ้น	4.00	0.59	มาก
โดยรวม	3.82	0.57	มาก

จากตาราง 6 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีเทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์ อยู่ในระดับมากทุกข้อ โดยเรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปหาน้อย ดังนี้ ท่านให้ความสำคัญในการสอบถามประเด็นต่างๆ ด้วยความชัดเจน ตรงไปตรงมา กระชับ ได้ใจความ เพื่อให้คำตอบของหลักฐานการตรวจสอบที่เกิดขึ้น ($\bar{X} = 4.00$) ท่านให้ความสำคัญในการสอบถามข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้องทางบัญชีจากฝ่ายบัญชีและผู้บริหารของกิจการ เพื่อให้ได้หลักฐานการตรวจสอบการทุจริต ($\bar{X} = 3.86$) และท่านใช้เทคนิคการสัมภาษณ์ในการสอบถามข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลการเงิน เพื่อตรวจสอบรายการที่ไม่ปรากฏในงบการเงิน และท่านสามารถควบคุมทิศทางคำถามในการสัมภาษณ์เพื่อให้ได้หลักฐานในการตรวจสอบทุจริตที่ครบถ้วน ($\bar{X} = 3.63$)

ตาราง 7 ความคิดเห็นเกี่ยวกับเทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูลเป็นรายชื่อของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

เทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล	\bar{X}	S.D.	ระดับ ความคิดเห็น
1. ท่านสามารถรวบรวมข้อมูลการสอบทานหลักฐานการสอบบัญชีได้อย่างเพียงพอ และเป็นประโยชน์ต่อการปฏิบัติงาน	4.14	0.57	มาก
2. ท่านมุ่งเน้นความมีสาระสำคัญของเอกสารหลักฐานการสอบบัญชีที่นำไปสรุปผลการตรวจสอบ	4.31	0.55	มาก
3. ท่านสามารถตรวจหาความเกี่ยวข้องหรือความสัมพันธ์กันของเอกสารจากหลักฐานการตรวจสอบกับประเด็นการตรวจสอบที่ท่านพบในระยะเวลาตรวจสอบได้	4.10	0.59	มาก
โดยรวม	4.12	0.51	มาก

จากตาราง 7 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีเทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล อยู่ในระดับมากทุกข้อ โดยเรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปหาน้อย ดังนี้ ท่านมุ่งเน้นความมีสาระสำคัญของเอกสารหลักฐานการสอบบัญชีที่นำไปสรุปผลการตรวจสอบ ($\bar{X} = 4.31$) ท่านสามารถรวบรวมข้อมูลการสอบทานหลักฐานการสอบบัญชีได้อย่างเพียงพอ และเป็นประโยชน์ต่อการปฏิบัติงาน ($\bar{X} = 4.14$) และท่านสามารถตรวจหาความเกี่ยวข้องหรือความสัมพันธ์กันของเอกสารจากหลักฐานการตรวจสอบกับประเด็นการตรวจสอบที่ท่านพบในระยะเวลาตรวจสอบได้ ($\bar{X} = 4.10$)

พหุ ประถมศึกษา

ตาราง 8 ความคิดเห็นเกี่ยวกับเทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้านการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อการ
 สอบสวนเป็นรายชื่อ ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

เทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้านการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อการสอบสวน	\bar{X}	S.D.	ระดับ ความคิดเห็น
1. ท่านมีความรู้ความเข้าใจในการประยุกต์ใช้คอมพิวเตอร์ให้ เข้ากับงานตรวจสอบบัญชีได้อย่างมีประสิทธิภาพ	3.76	0.77	มาก
2. ท่านใช้โปรแกรมในการตรวจสอบวิเคราะห์เปรียบเทียบเพื่อ หาแนวโน้มเบื้องต้นของรายการทางการเงิน ได้แก่ ยอดขาย สุทธิ ลูกหนี้การค้า สินค้าคงเหลือ กำไรต่อหุ้น เพื่อนำผลที่ ได้มาใช้ประกอบการวิเคราะห์ และพิจารณาหารายการ บัญชีที่อาจเกิดการทุจริต	3.54	0.79	มาก
3. ท่านมุ่งเน้นการตรวจสอบข้อมูลรายการทางบัญชีจาก คอมพิวเตอร์ด้วย กราฟ แผนภาพ หรือข้อมูลต่าง ๆ ที่มี ปริมาณมาก เพื่อช่วยในการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี รับอนุญาตที่มีประสิทธิภาพในการตรวจสอบมากยิ่งขึ้น	3.24	0.87	ปานกลาง
โดยรวม	3.50	0.68	ปานกลาง

จากตาราง 8 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีเทคนิคการ
 ตรวจสอบทุจริต ด้านการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อการสอบสวน อยู่ในระดับมากจำนวน 2 ข้อ
 โดยเรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปหาน้อย ดังนี้ ท่านมีความรู้ความเข้าใจในการประยุกต์ใช้
 คอมพิวเตอร์ให้เข้ากับงานตรวจสอบบัญชีได้อย่างมีประสิทธิภาพ ($\bar{X} = 3.76$) และท่านใช้โปรแกรม
 ในการตรวจสอบวิเคราะห์เปรียบเทียบเพื่อหาแนวโน้มเบื้องต้นของรายการทางการเงิน ได้แก่
 ยอดขายสุทธิ ลูกหนี้การค้า สินค้าคงเหลือ กำไรต่อหุ้น เพื่อนำผลที่ได้มาใช้ประกอบการวิเคราะห์
 และพิจารณาหารายการบัญชีที่อาจเกิดการทุจริต ($\bar{X} = 3.54$) และอยู่ในระดับปานกลาง 1 ข้อ ได้แก่
 ท่านมุ่งเน้นการตรวจสอบข้อมูลรายการทางบัญชีจากคอมพิวเตอร์ด้วย กราฟ แผนภาพ หรือข้อมูล
 ต่าง ๆ ที่มีปริมาณมาก เพื่อช่วยในการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีประสิทธิภาพในการ
 ตรวจสอบมากยิ่งขึ้น ($\bar{X} = 3.24$)

ตอนที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย
แสดงดังตาราง 9 - 16

ตาราง 9 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้าน ของผู้สอบบัญชีรับ
อนุญาตในประเทศไทย

คุณภาพการสอบบัญชี	\bar{X}	S.D.	ระดับ ความคิดเห็น
1. ด้านความถูกต้อง	4.33	0.51	มาก
2. ด้านความเที่ยงธรรม	4.52	0.51	มากที่สุด
3. ด้านความชัดเจน	4.14	0.56	มาก
4. ด้านความรัดกุม	4.19	0.53	มาก
5. ด้านความสร้างสรรค์	3.95	0.60	มาก
6. ด้านความครบถ้วน	4.13	0.58	มาก
7. ด้านความทันกาล	4.25	0.53	มาก
โดยรวม	4.29	0.45	มาก

จากตาราง 9 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีคุณภาพ
การสอบบัญชีโดยรวม อยู่ในระดับมาก ($\bar{X} = 4.29$) เมื่อพิจารณาเป็นรายด้าน อยู่ในระดับมากที่สุด
1 ด้าน ได้แก่ ด้านความเที่ยงธรรม ($\bar{X} = 4.52$) และอยู่ในระดับมากจำนวน 6 ด้าน โดยเรียงลำดับ
ค่าเฉลี่ยจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับแรก ดังนี้ ด้านความถูกต้อง ($\bar{X} = 4.33$) ด้านความทันกาล
($\bar{X} = 4.25$) และด้านความรัดกุม ($\bar{X} = 4.19$)

พหุ ประถมศึกษา

ตาราง 10 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความถูกต้องเป็นรายชื่อ ของผู้สอบบัญชี
รับอนุญาตในประเทศไทย

คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง	\bar{X}	S.D.	ระดับ ความคิดเห็น
1. ท่านนำเสนอรายงานการสอบบัญชีของกิจการที่ตรวจสอบ ได้อย่างถูกต้องและมีหลักฐานที่เชื่อถือได้	4.29	0.55	มาก
2. ท่านนำเสนอรายงานการสอบบัญชีตามหลักฐานที่ตรวจพบ ทุกครั้ง	4.33	0.57	มาก
3. ท่านนำเสนอข้อมูลที่มีความเป็นจริงและเป็นประโยชน์ต่อ ผู้ใช้ข้อมูลจากงบการเงิน	4.30	0.59	มาก
4. ท่านรวบรวม ประเมินและนำเสนอรายงานการสอบบัญชี อย่างระมัดระวังและความแม่นยำของผู้ประกอบวิชาชีพ	4.37	0.55	มาก
โดยรวม	4.33	0.51	มาก

จากตาราง 10 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีคุณภาพ
การสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง อยู่ในระดับมากทุกข้อ โดยเรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปหาน้อย
3 ลำดับแรก ดังนี้ ท่านรวบรวม ประเมินและนำเสนอรายงานการสอบบัญชีอย่างระมัดระวังและมี
ความแม่นยำของผู้ประกอบวิชาชีพ ($\bar{X} = 4.37$) ท่านนำเสนอรายงานการสอบบัญชีตามหลักฐานที่
ตรวจพบทุกครั้ง ($\bar{X} = 4.33$) และท่านนำเสนอข้อมูลที่มีความเป็นจริงและเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้ข้อมูล
จากงบการเงิน ($\bar{X} = 4.30$)

พหุ ประ โท ชีวะ

ตาราง 11 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความเที่ยงธรรมเป็นรายชื่อ ของผู้สอบ
บัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความเที่ยงธรรม	\bar{X}	S.D.	ระดับ ความคิดเห็น
1. ท่านตรวจสอบบัญชีโดยปราศจากอคติและความลำเอียง	4.51	0.55	มากที่สุด
2. ท่านทำการตรวจสอบบัญชีด้วยความเที่ยงธรรมและซื่อสัตย์ สุจริต โดยไม่ปกปิดข้อเท็จจริงหรือบิดเบือนความจริงอัน เป็นสาระสำคัญ	4.54	0.54	มากที่สุด
3. ท่านไม่ละเว้นการเปิดเผยข้อมูลที่ได้ทราบจากการตรวจสอบ อันอาจส่งผลให้รายงานผลการตรวจสอบบิดเบือนไป	4.46	0.59	มาก
4. ท่านนำเสนอข้อมูลในรายงานการสอบบัญชีมีความเป็น กลางและความอิสระของผู้ประกอบวิชาชีพ	4.53	0.55	มากที่สุด
โดยรวม	4.52	0.51	มากที่สุด

จากตาราง 11 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีคุณภาพ
การสอบบัญชี ด้านความเที่ยงธรรม อยู่ในระดับมากที่สุด จำนวน 3 ข้อ โดยเรียงลำดับค่าเฉลี่ยจาก
มากไปหาน้อย ดังนี้ ท่านทำการตรวจสอบบัญชีด้วยความเที่ยงธรรมและซื่อสัตย์สุจริต โดยไม่ปกปิด
ข้อเท็จจริงหรือบิดเบือนความจริงอันเป็นสาระสำคัญ ($\bar{X} = 4.54$) ท่านนำเสนอข้อมูลในรายงานการ
สอบบัญชีมีความเป็นกลาง และความอิสระของผู้ประกอบวิชาชีพ ($\bar{X} = 4.53$) และท่านตรวจสอบ
บัญชีโดยปราศจากอคติและความลำเอียง ($\bar{X} = 4.51$) และอยู่ในระดับมาก 1 ข้อ ได้แก่ ท่านไม่ละ
เว้นการเปิดเผยข้อมูลที่ได้ทราบจากการตรวจสอบอันอาจส่งผลให้รายงานผลการตรวจสอบบิดเบือน
ไป ($\bar{X} = 4.46$)

พหุ ประถมศึกษา

ตาราง 12 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความชัดเจนเป็นรายข้อ ของผู้สอบบัญชี
รับอนุญาตในประเทศไทย

คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความชัดเจน	\bar{X}	S.D.	ระดับ ความคิดเห็น
1. ท่านสามารถใช้ภาษาที่เหมาะสมสื่อสารให้ผู้ใช้อ้างอิงข้อมูลเข้าใจ ในส่วนสาระสำคัญรายงานการสอบบัญชี	4.24	0.61	มาก
2. ท่านสามารถเสนอรายงานการสอบบัญชีด้วยรูปแบบที่ ถูกต้องที่เหมาะสม เพื่อป้องกันการเข้าใจผิดของผู้ใช้อ้างอิงข้อมูล	4.36	0.55	มาก
3. ท่านหลีกเลี่ยงการใช้ภาษาทางวิชาการที่ไม่จำเป็นเพื่อป้องกัน ความไม่เข้าใจของผู้ใช้อ้างอิงข้อมูลอยู่เสมอ	4.10	0.65	มาก
4. ท่านได้อธิบายวิธีของการตรวจสอบบัญชีอย่างชัดเจนเพื่อ ป้องกันความเข้าใจผิดของผู้ใช้อ้างอิงข้อมูลเสมอ	4.05	0.65	มาก
โดยรวม	4.14	0.56	มาก

จากตาราง 12 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีคุณภาพ
การสอบบัญชี ด้านความชัดเจน อยู่ในระดับมากทุกข้อ โดยเรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปหาน้อย
3 ลำดับแรก ดังนี้ ท่านสามารถเสนอรายงานการสอบบัญชีด้วยรูปแบบที่ถูกต้องที่เหมาะสม
เพื่อป้องกันการเข้าใจผิดของผู้ใช้อ้างอิงข้อมูล ($\bar{X} = 4.36$) ท่านสามารถใช้ภาษาที่เหมาะสมสื่อสารให้ผู้
ใช้อ้างอิงข้อมูลเข้าใจในส่วนสาระสำคัญรายงานการสอบบัญชี ($\bar{X} = 4.24$) และท่านหลีกเลี่ยงการใช้ภาษา
ทางวิชาการที่ไม่จำเป็นเพื่อป้องกันความไม่เข้าใจของผู้ใช้อ้างอิงข้อมูลอยู่เสมอ ($\bar{X} = 4.10$)

พหุ ประถมศึกษา

ตาราง 13 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความรัดกุมเป็นรายข้อ ของผู้สอบบัญชีรับ
อนุญาตในประเทศไทย

คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความรัดกุม	\bar{X}	S.D.	ระดับ ความคิดเห็น
1. ท่านมีการนำเสนอรายงานการสอบบัญชีที่ตรงประเด็นไม่ อ้อมค้อม	4.26	0.60	มาก
2. ท่านนำเสนอรายงานการสอบบัญชีที่มุ่งชี้ให้เห็นถึงปัญหา โดยหลีกเลี่ยงรายละเอียดที่ไม่จำเป็น	4.15	0.59	มาก
3. การนำเสนอข้อมูลท่านจะตัดข้อความ และคำฟุ่มเฟือย ที่ไม่จำเป็นออกไปแต่ยังคงไว้ซึ่งความต่อเนื่องของแนวคิด ที่จะรายงานไว้เสมอ	3.95	0.80	มาก
4. ท่านสามารถสรุปผลการรายงานการตรวจสอบได้อย่าง กระชับ ส่งผลให้ผู้ใช้อข้อมูลในรายงาน สามารถนำไปปฏิบัติ ได้อย่างเหมาะสม	4.12	0.58	มาก
โดยรวม	4.19	0.53	มาก

จากตาราง 13 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีคุณภาพ
การสอบบัญชี ด้านความรัดกุม อยู่ในระดับมากทุกข้อ โดยเรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปหาน้อย
3 ลำดับแรก ดังนี้ ท่านมีการนำเสนอรายงานการสอบบัญชีที่ตรงประเด็นไม่อ้อมค้อม ($\bar{X} = 4.26$)
ท่านนำเสนอรายงานการสอบบัญชีที่มุ่งชี้ให้เห็นถึงปัญหาโดยหลีกเลี่ยงรายละเอียดที่ไม่จำเป็น
($\bar{X} = 4.15$) และท่านสามารถสรุปผลการรายงานการตรวจสอบได้อย่างกระชับ ส่งผลให้ผู้ใช้อข้อมูลใน
รายงาน สามารถนำไปปฏิบัติได้อย่างเหมาะสม ($\bar{X} = 4.12$)

พูน ปรุ ทิโต ชีเว

ตาราง 14 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความสร้างสรรค์เป็นรายชื่อ ของผู้สอบ
บัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความสร้างสรรค์	\bar{X}	S.D.	ระดับ ความคิดเห็น
1. ท่านสามารถใช้ถ้อยคำที่เหมาะสมตามมาตรฐานสอบบัญชี ในการแสดงความเห็นของการปฏิบัติงานก่อนแล้วจึงกล่าว ข้อเสนอแนะจากการตรวจสอบเสมอ	3.91	0.67	มาก
2. ท่านนำเสนอประเด็นในภาพรวม โดยหลีกเลี่ยงการระบุชื่อ บุคคลผู้กระทำผิดข้อบกพร่องในประเด็นย่อย	4.06	0.64	มาก
3. ท่านสามารถเสนอรายงานการสอบบัญชีที่มีเนื้อหาเป็น ประโยชน์และประยุกต์ใช้ได้จริง เพื่อช่วยให้กิจการ ที่รับการตรวจมีการปรับปรุงในทางที่ดีขึ้นเสมอ	4.03	0.67	มาก
4. ท่านให้ความสำคัญเกี่ยวกับข้อความในรายงานสอบบัญชีที่ จูงใจให้บริษัทรับตรวจเกิดความรู้สึกต้องการแก้ไขปัญหา หรือปฏิบัติตามข้อแนะนำที่ท่านเสนอในรายงาน	3.99	0.66	มาก
โดยรวม	3.95	0.60	มาก

จากตาราง 14 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีคุณภาพ
การสอบบัญชี ด้านความสร้างสรรค์ อยู่ในระดับมากทุกข้อ โดยเรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปหาน้อย
3 ลำดับแรก ดังนี้ ท่านนำเสนอประเด็นในภาพรวม โดยหลีกเลี่ยงการระบุชื่อบุคคลผู้กระทำผิด
ข้อบกพร่องในประเด็นย่อย ($\bar{X} = 4.06$) ท่านสามารถเสนอรายงานการสอบบัญชีที่มีเนื้อหาเป็น
ประโยชน์และประยุกต์ใช้ได้จริง เพื่อช่วยให้กิจการที่รับการตรวจมีการปรับปรุงในทางที่ดีขึ้นเสมอ
($\bar{X} = 4.03$) และท่านให้ความสำคัญเกี่ยวกับข้อความในรายงานสอบบัญชีที่จูงใจให้บริษัทรับตรวจ
เกิดความรู้สึกต้องการแก้ไขปัญหาหรือปฏิบัติตามข้อแนะนำที่ท่านเสนอในรายงาน ($\bar{X} = 3.99$)

ตาราง 15 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความครบถ้วนเป็นรายข้อ
ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความครบถ้วน	\bar{X}	S.D.	ระดับ ความคิดเห็น
1. ท่านมีเอกสารหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอ เพื่อให้ ได้ข้อมูลที่ครบถ้วนและสมบูรณ์	4.25	0.63	มาก
2. ท่านนำเสนอรายงานการสอบบัญชีโดยมุ่งเน้นถึงความ ครบถ้วนสมบูรณ์ของข้อมูล	4.25	0.54	มาก
3. ท่านรายงานผลการตรวจสอบบัญชีที่สามารถสื่อเรื่องราวได้ อย่างครบถ้วนสมบูรณ์	4.22	0.59	มาก
4. ท่านเสนอข้อมูลสารสนเทศอย่างครบถ้วน เพื่อเป็น ประโยชน์ต่อการตัดสินใจได้	4.02	0.67	มาก
โดยรวม	4.13	0.58	มาก

จากตาราง 15 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีคุณภาพ
การสอบบัญชี ด้านความครบถ้วน อยู่ในระดับมากทุกข้อ โดยเรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปหาน้อย
3 ลำดับแรก ดังนี้ ท่านนำเสนอรายงานการสอบบัญชีโดยมุ่งเน้นถึงความครบถ้วนสมบูรณ์ของข้อมูล
($\bar{X} = 4.25$) ท่านมีเอกสารหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอ เพื่อให้ได้ข้อมูลที่ครบถ้วนและ
สมบูรณ์ ($\bar{X} = 4.25$) และท่านรายงานผลการตรวจสอบบัญชีที่สามารถสื่อเรื่องราวได้อย่างครบถ้วน
สมบูรณ์ ($\bar{X} = 4.22$)

พหุ ประถมศึกษา

ตาราง 16 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความทันกาลเป็นรายชื่อ
ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความทันกาล	\bar{X}	S.D.	ระดับ ความคิดเห็น
1. ท่านสามารถทำการสอบบัญชีได้สำเร็จภายในระยะเวลาที่ กฎหมายกำหนด	4.34	0.59	มาก
2. ท่านสามารถนำเสนอข้อมูลในระยะเวลาที่เหมาะสมและทัน ต่อการแก้ไขปัญหาที่จะเกิดขึ้นในอนาคต	4.20	0.59	มาก
3. ท่านมีการสื่อสารไปยังผู้ทำหน้าที่ในการกำกับดูแลใน ประเด็นที่มีความจำเป็นเร่งด่วน หรือพบข้อผิดพลาดที่มี นัยสำคัญ	4.18	0.59	มาก
4. ท่านมีการพิจารณาเปรียบเทียบประโยชน์ที่จะได้รับจาก การนำเสนอรายงานที่ทันต่อเวลากับความเชื่อถือได้ของ รายงานนั้นเสมอ	4.16	0.61	มาก
โดยรวม	4.25	0.53	มาก

จากตาราง 16 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีคุณภาพ
การสอบบัญชี ด้านความทันกาล อยู่ในระดับมากทุกข้อ โดยเรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปหาน้อย
3 ลำดับแรก ดังนี้ ท่านสามารถทำการสอบบัญชีได้สำเร็จภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด
($\bar{X} = 4.34$) ท่านสามารถนำเสนอข้อมูลในระยะเวลาที่เหมาะสมและทันต่อการแก้ไขปัญหาที่จะ
เกิดขึ้นในอนาคต ($\bar{X} = 4.20$) และท่านมีการสื่อสารไปยังผู้ทำหน้าที่ในการกำกับดูแลในประเด็นที่
มีความจำเป็นเร่งด่วน หรือพบข้อผิดพลาดที่มีนัยสำคัญ ($\bar{X} = 4.18$)

ตอนที่ 4 การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับเทคนิคการตรวจสอบทุจริตของผู้สอบบัญชี
รับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีเพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ในการสอบบัญชี
จำนวนกิจการที่รับตรวจในแต่ละปี และจำนวนชั่วโมงที่เข้ารับการฝึกอบรมด้านการสอบบัญชีหรือ
ด้านอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องแตกต่างกัน แสดงดังตาราง 17 – 26

4.1 เพศ

ตาราง 17 การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับเทคนิคการตรวจสอบทุจริตโดยรวมและเป็นรายด้านของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีเพศแตกต่างกัน (t-test)

เทคนิคการตรวจสอบทุจริต	ชาย		หญิง		t	p-value
	\bar{X}	S.D.	\bar{X}	S.D.		
1. ด้านการวิเคราะห์ความผิดปกติ	3.77	0.59	4.05	0.56	-1.559	0.122
2. ด้านการวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณ	3.34	0.73	3.59	0.81	-1.421	0.158
3. ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์	3.66	0.64	3.85	0.56	-1.250	0.214
4. ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล	4.13	0.50	4.12	0.52	0.123	0.902
5. ด้านการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อการสอบสวน	3.44	0.80	3.51	0.67	-0.399	0.691
โดยรวม	3.66	0.70	3.73	0.56	-0.487	0.627

จากตาราง 17 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่มีเพศแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีเทคนิคการตรวจสอบทุจริตโดยรวมและเป็นรายด้านทุกด้าน ได้แก่ ด้านการวิเคราะห์ความผิดปกติ ด้านการวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณ ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์ ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล และด้านการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อการสอบสวน ไม่แตกต่างกัน ($p > 0.05$)

4.2 อายุ

ตาราง 18 การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับเทคนิคการตรวจสอบทุจริตโดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีอายุแตกต่างกัน (ANOVA)

เทคนิคการตรวจสอบทุจริต	แหล่งของความแปรปรวน	df	SS	MS	F	p-value
โดยรวม	ระหว่างกลุ่ม	5	8.457	1.691	1.292	0.273
	ภายในกลุ่ม	110	144.051	1.310		
	รวม	115	152.509			

จากตาราง 18 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่มีอายุแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วย เกี่ยวกับการมีเทคนิคการตรวจสอบทุจริตโดยรวม ไม่แตกต่างกัน ($p > 0.05$)

ตาราง 19 การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับเทคนิคการตรวจสอบทุจริตเป็นรายด้าน ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีอายุแตกต่างกัน (MANOVA)

สถิติทดสอบ	เทคนิคการตรวจสอบ ทุจริต	Hypothesis df	Error df	F	p-value
Wilk's Lambda	5 ด้าน	15.000	298.542	1.329	0.837

จากตาราง 19 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่มีอายุแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วย เกี่ยวกับการมีเทคนิคการตรวจสอบทุจริตเป็นรายด้านทุกด้าน ได้แก่ ด้านการวิเคราะห์ความผิดปกติ ด้านการวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณ ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์ ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล และด้านการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อการสอบสวน ไม่แตกต่างกัน ($p > 0.05$)

4.3 ระดับการศึกษา

ตาราง 20 การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับเทคนิคการตรวจสอบทุจริตโดยรวมและเป็นรายด้าน ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีระดับการศึกษาแตกต่างกัน (t-test)

เทคนิคการตรวจสอบทุจริต	ปริญญาตรี		สูงกว่า ปริญญาตรี		t	p-value
	\bar{X}	S.D.	\bar{X}	S.D.		
1. ด้านการวิเคราะห์ความผิดปกติ	3.91	0.54	3.99	0.58	-0.654	0.514
2. ด้านการวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณ	3.55	0.77	3.55	0.82	0.021	0.983
3. ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์	3.71	0.50	3.87	0.60	-1.367	0.174
4. ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล	4.12	0.46	4.12	0.54	-0.048	0.962
5. ด้านการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อ การสอบสวน	3.48	0.74	3.51	0.66	-0.190	0.850
โดยรวม	3.64	0.67	3.76	0.53	-1.008	0.316

จากตาราง 20 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่มีระดับการศึกษาแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีเทคนิคการตรวจสอบทุจริตเป็นรายด้านทุกด้าน ได้แก่ ด้านการวิเคราะห์ความผิดปกติ ด้านการวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณ ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์ ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล และด้านการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อการสอบสวน ไม่แตกต่างกัน ($p > 0.05$)

4.4 ประสิทธิภาพในการสอบบัญชี

ตาราง 21 การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับเทคนิคการตรวจสอบทุจริตโดยรวม ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีประสิทธิภาพในการสอบบัญชีแตกต่างกัน (ANOVA)

เทคนิคการตรวจสอบทุจริต	แหล่งของความแปรปรวน	df	SS	MS	F	p-value
โดยรวม	ระหว่างกลุ่ม	5	1.854	0.371	0.358	0.876
	ภายในกลุ่ม	110	113.939	1.036		
	รวม	115	115.793			

จากตาราง 21 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่มีประสิทธิภาพในการสอบบัญชีแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีเทคนิคการตรวจสอบทุจริตโดยรวม ไม่แตกต่างกัน ($p > 0.05$)

ตาราง 22 การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับเทคนิคการตรวจสอบทุจริตเป็นรายด้าน ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีประสิทธิภาพในการสอบบัญชีแตกต่างกัน (MANOVA)

สถิติทดสอบ	เทคนิคการตรวจสอบทุจริต	Hypothesis df	Error df	F	p-value
Wilk's Lambda	5 ด้าน	15.000	298.542	1.094	0.361

จากตาราง 22 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่มีประสิทธิภาพในการสอบบัญชีแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีเทคนิคการตรวจสอบทุจริตเป็นรายด้านทุกด้าน ได้แก่ ด้านการวิเคราะห์ความผิดปกติ ด้านการวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณ ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์ ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล และด้านการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อการสอบสวน ไม่แตกต่างกัน ($p > 0.05$)

4.5 จำนวนกิจการที่รับตรวจในแต่ละปี

ตาราง 23 การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับเทคนิคการตรวจสอบทุจริตโดยรวม ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีจำนวนกิจการที่รับตรวจในแต่ละปีแตกต่างกัน (ANOVA)

เทคนิคการตรวจสอบ ทุจริต	แหล่งของ ความแปรปรวน	df	SS	MS	F	p-value
โดยรวม	ระหว่างกลุ่ม	5	6.742	1.348	0.958	0.447
	ภายในกลุ่ม	110	154.801	1.407		
	รวม	115	161.543			

จากตาราง 23 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่มีจำนวนกิจการที่รับตรวจในแต่ละปีแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีเทคนิคการตรวจสอบทุจริตโดยรวม ไม่แตกต่างกัน ($p > 0.05$)

ตาราง 24 การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับเทคนิคการตรวจสอบทุจริตเป็นรายด้าน ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีจำนวนกิจการที่รับตรวจในแต่ละปีแตกต่างกัน (MANOVA)

สถิติทดสอบ	เทคนิคการตรวจสอบ ทุจริต	Hypothesis df	Error df	F	p-value
	Wilk's Lambda	5 ด้าน	15.000		

จากตาราง 24 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่มีจำนวนกิจการที่รับตรวจในแต่ละปีแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีเทคนิคการตรวจสอบทุจริตเป็นรายด้านทุกด้าน ได้แก่ ด้านการวิเคราะห์ความผิดปกติ ด้านการวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณ ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์ ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล และด้านการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อการสอบสวน ไม่แตกต่างกัน ($p > 0.05$)

4.6 จำนวนชั่วโมงที่เข้ารับการฝึกอบรมด้านการสอบบัญชีหรือด้านอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง

ตาราง 25 การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับเทคนิคการตรวจสอบทุจริตโดยรวม ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีจำนวนชั่วโมงที่เข้ารับการฝึกอบรม ด้านการสอบบัญชีหรือด้านอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องแตกต่างกัน (ANOVA)

เทคนิคการตรวจสอบ ทุจริต	แหล่งของ ความแปรปรวน	df	SS	MS	F	p-value
โดยรวม	ระหว่างกลุ่ม	5	12.591	2.518	1.570	0.175
	ภายในกลุ่ม	110	176.469	1.604		
	รวม	115	189.060			

จากตาราง 25 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่มีจำนวนชั่วโมงที่เข้ารับการฝึกอบรม ด้านการสอบบัญชีหรือด้านอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีเทคนิคการตรวจสอบทุจริตโดยรวม ไม่แตกต่างกัน ($p > 0.05$)

ตาราง 26 การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับเทคนิคการตรวจสอบทุจริตเป็นรายด้าน ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีจำนวนชั่วโมงที่เข้ารับการฝึกอบรม ด้านการสอบบัญชีหรือด้านอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องแตกต่างกัน (MANOVA)

สถิติทดสอบ	เทคนิคการตรวจสอบ ทุจริต	Hypothesis df	Error df	F	p-value
Wilk's Lambda	5 ด้าน	15.000	298.542	0.882	0.585

จากตาราง 26 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่มีจำนวนชั่วโมงที่เข้ารับการฝึกอบรม ด้านการสอบบัญชีหรือด้านอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยกับการมีเทคนิคการตรวจสอบทุจริตเป็นรายด้านทุกด้าน ได้แก่ ด้านการวิเคราะห์ความผิดปกติ ด้านการวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณ ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์ ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล และด้านการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อการสอบสวน ไม่แตกต่างกัน ($p > 0.05$)

ตอนที่ 5 การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีเพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ในการสอบบัญชี จำนวนกิจการที่รับตรวจในแต่ละปี และจำนวนชั่วโมงที่เข้ารับการฝึกอบรมด้านการสอบบัญชีหรือด้านอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องแตกต่างกัน แสดงดังตาราง 27 – 36

5.1 เพศ

ตาราง 27 การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้านของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีเพศแตกต่างกัน (t-test)

คุณภาพการสอบบัญชี	ชาย		หญิง		t	p-value
	\bar{X}	S.D.	\bar{X}	S.D.		
1. ด้านความถูกต้อง	4.44	0.48	4.31	0.52	1.009	0.315
2. ด้านความเที่ยงธรรม	4.58	0.49	4.51	0.52	0.510	0.611
3. ด้านความชัดเจน	4.02	0.60	4.16	0.55	-0.973	0.333
4. ด้านความรัดกุม	4.19	0.57	4.19	0.52	-0.033	0.974
5. ด้านความสร้างสรรค์	4.00	0.54	3.94	0.61	0.361	0.719
6. ด้านความครบถ้วน	4.19	0.64	4.12	0.58	0.442	0.659
7. ด้านความทันกาล	4.08	0.64	4.28	0.51	-1.475	0.143
โดยรวม	4.26	0.51	4.29	0.44	-0.298	0.766

จากตาราง 27 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่มีเพศแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้านทุกด้าน ได้แก่ ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความรัดกุม ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความครบถ้วน และด้านความทันกาล ไม่แตกต่างกัน ($p > 0.05$)

5.2 อายุ

ตาราง 28 การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีอายุแตกต่างกัน (ANOVA)

คุณภาพการสอบบัญชี	แหล่งของความแปรปรวน	df	SS	MS	F	p-value
โดยรวม	ระหว่างกลุ่ม	7	6.611	0.944	0.699	0.673
	ภายในกลุ่ม	108	145.989	1.351		
	รวม	115	152.509			

จากตาราง 28 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่มีอายุแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ไม่แตกต่างกัน ($p > 0.05$)

ตาราง 29 การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีเป็นรายด้าน ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีอายุแตกต่างกัน (MANOVA)

สถิติทดสอบ	คุณภาพการสอบบัญชี	Hypothesis df	Error df	F	p-value
Wilk's Lambda	7 ด้าน	21.000	304.925	1.405	0.113

จากตาราง 29 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่มีอายุแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีคุณภาพการสอบบัญชีเป็นรายด้านทุกด้าน ได้แก่ ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความรัดกุม ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความครบถ้วน และด้านความทันกาล ไม่แตกต่างกัน ($p > 0.05$)

5.3 ระดับการศึกษา

ตาราง 30 การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้าน
ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีระดับการศึกษาแตกต่างกัน (t-test)

คุณภาพการสอบบัญชี	ปริญญาตรี		สูงกว่าปริญญาตรี		t	p-value
	\bar{X}	S.D.	\bar{X}	S.D.		
1. ด้านความถูกต้อง	4.25	0.48	4.36	0.52	-1.077	0.284
2. ด้านความเที่ยงธรรม	4.41	0.50	4.57	0.51	-1.529	0.129
3. ด้านความชัดเจน	4.06	0.51	4.18	0.58	-1.034	0.304
4. ด้านความรัดกุม	4.14	0.49	4.22	0.54	-0.687	0.493
5. ด้านความสร้างสรรค์	3.90	0.70	3.97	0.55	-0.574	0.567
6. ด้านความครบถ้วน	4.06	0.55	4.17	0.60	-0.881	0.380
7. ด้านความทันกาล	4.24	0.64	4.25	0.48	-0.137	0.892
โดยรวม	4.25	0.47	4.31	0.43	-0.703	0.484

จากตาราง 30 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่มีระดับการศึกษาแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้านทุกด้าน ได้แก่ ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความรัดกุม ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความครบถ้วน และด้านความทันกาล ไม่แตกต่างกัน ($p > 0.05$)

พหุ ประถมศึกษา

5.4 ประสิทธิภาพในการสอบบัญชี

ตาราง 31 การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีประสิทธิภาพในการสอบบัญชีแตกต่างกัน (ANOVA)

คุณภาพการสอบบัญชี	แหล่งของความแปรปรวน	df	SS	MS	F	p-value
โดยรวม	ระหว่างกลุ่ม	7	4.901	0.700	0.682	0.687
	ภายในกลุ่ม	108	110.892	1.027		
	รวม	115	115.793			

จากตาราง 31 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่มีประสิทธิภาพในการสอบบัญชีแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ไม่แตกต่างกัน ($p > 0.05$)

ตาราง 32 การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีเป็นรายด้าน ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีประสิทธิภาพในการสอบบัญชีแตกต่างกัน (MANOVA)

สถิติทดสอบ	คุณภาพการสอบบัญชี	Hypothesis df	Error df	F	p-value
Wilk's Lambda	7 ด้าน	21.000	304.925	0.992	0.474

จากตาราง 32 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่มีประสิทธิภาพในการสอบบัญชีแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีคุณภาพการสอบบัญชีเป็นรายด้านทุกด้าน ได้แก่ ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความรัดกุม ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความครบถ้วน และด้านความทันกาล ไม่แตกต่างกัน ($p > 0.05$)

5.5 จำนวนกิจการที่รับตรวจในแต่ละปี

ตาราง 33 การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีจำนวนกิจการที่รับตรวจในแต่ละปีแตกต่างกัน (ANOVA)

คุณภาพการสอบบัญชี	แหล่งของความแปรปรวน	df	SS	MS	F	p-value
โดยรวม	ระหว่างกลุ่ม	7	17.441	2.492	1.867	0.082
	ภายในกลุ่ม	108	144.102	1.334		
	รวม	115	161.543			

จากตาราง 33 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่มีจำนวนกิจการที่รับตรวจในแต่ละปีแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ไม่แตกต่างกัน ($p > 0.05$)

ตาราง 34 การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีเป็นรายด้าน ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีจำนวนกิจการที่รับตรวจในแต่ละปีแตกต่างกัน (MANOVA)

สถิติทดสอบ	คุณภาพการสอบบัญชี	Hypothesis df	Error df	F	p-value
Wilk's Lambda	7 ด้าน	21.000	304.925	0.880	0.618

จากตาราง 34 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่มีจำนวนกิจการที่รับตรวจในแต่ละปีแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีคุณภาพการสอบบัญชีเป็นรายด้านทุกด้าน ได้แก่ ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความรัดกุม ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความครบถ้วนและด้านความทันกาล ไม่แตกต่างกัน ($p > 0.05$)

5.5 จำนวนชั่วโมงเข้ารับการฝึกอบรมด้านการสอบบัญชีหรือด้านอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง

ตาราง 35 การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีจำนวนชั่วโมงเข้ารับการฝึกอบรมด้านการสอบบัญชีหรือด้านอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง แตกต่างกัน (ANOVA)

คุณภาพการสอบบัญชี	แหล่งของความแปรปรวน	df	SS	MS	F	p-value
โดยรวม	ระหว่างกลุ่ม	7	12.358	1.765	1.079	0.382
	ภายในกลุ่ม	108	176.703	1.636		
	รวม	115	189.060			

จากตาราง 35 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่มีจำนวนชั่วโมงเข้ารับการฝึกอบรมด้านการสอบบัญชีหรือด้านอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ไม่แตกต่างกัน ($p > 0.05$)

ตาราง 36 การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีเป็นรายด้านของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีจำนวนชั่วโมงเข้ารับการฝึกอบรมด้านการสอบบัญชีหรือด้านอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง แตกต่างกัน (MANOVA)

สถิติทดสอบ	คุณภาพการสอบบัญชี	Hypothesis df	Error df	F	p-value
Wilk's Lambda	7 ด้าน	21.000	304.925	2.171	0.222

จากตาราง 36 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่มีจำนวนครั้งที่เข้ารับการฝึกอบรมด้านการสอบบัญชีหรือด้านอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยกับการมีคุณภาพการสอบบัญชีเป็นรายด้านทุกด้าน ได้แก่ ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความรัดกุม ด้านการสร้างสรรค์ ด้านความครบถ้วนและด้านความทันกาล ไม่แตกต่างกัน ($p > 0.05$)

ตอนที่ 6 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์พหุคูณ การวิเคราะห์การถดถอยอย่างง่าย การวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ และการสร้างสมการพยากรณ์ในการทดสอบความสัมพันธ์และผลกระทบของเทคนิคการตรวจสอบทุจริตที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ผู้วิจัยทำการวิเคราะห์สหสัมพันธ์ การวิเคราะห์การถดถอยอย่างง่าย การวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ และการสร้างสมการพยากรณ์ ตามที่ได้ตั้งสมมติฐาน ดังนี้

H_1 : การมีเทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้านการวิเคราะห์ความผิดปกติ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

H_2 : การมีเทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้านการวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

H_3 : การมีเทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

H_4 : การมีเทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

H_5 : การมีเทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้านการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อการสอบสวน มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย



ตาราง 37 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ของเทคนิคการตรวจสอบทุจริตกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม
ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ตัวแปร	TAQ	FAA	BVA	INT	IGT	ISP	VIFs
\bar{X}	4.293	3.969	3.551	3.823	4.125	3.504	
S.D.	0.451	0.572	0.803	0.579	0.518	0.689	
TAQ	-	0.237*	0.225*	0.391*	0.525*	0.230*	
FAA		-	0.538*	0.259*	0.335*	0.281*	1.556
BVA			-	0.365*	0.151*	0.411*	1.627
INT				-	0.291*	0.431*	1.371
IGT					-	0.138	1.199
ISP						-	1.360

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตาราง 37 พบว่า ตัวแปรอิสระแต่ละด้านมีความสัมพันธ์กันซึ่งอาจเกิดเป็นปัญหา Multicollinearity ดังนั้น ผู้วิจัยจึงทำการทดสอบ Multicollinearity โดยใช้ค่า VIFs ปรากฏว่าค่า VIFs ของตัวแปรอิสระเทคนิคการตรวจสอบทุจริต มีค่าตั้งแต่ 1.199 – 1.627 ซึ่งมีค่าน้อยกว่า 10 แสดงว่า ตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันแต่ไม่มีนัยสำคัญ (Black, 2006: 585)

เมื่อพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระเทคนิคการตรวจสอบทุจริต ในแต่ละด้าน พบว่า มีความสัมพันธ์กับตัวแปรตามคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม (TAQ) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 โดยมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่าง 0.225 - 0.525 จากนั้นผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณและสร้างสมการพยากรณ์คุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม (TAQ) ได้ดังนี้

$$TAQ = 1.839 - 0.018FAA + 0.039BVA + 0.170INT + 0.393IGT + 0.033ISP$$

ซึ่งสมการที่ได้นี้สามารถพยากรณ์ค่าคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม (TAQ) ได้อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ($F = 11.556$; $p < 0.0001$) และค่าสัมประสิทธิ์ของการพยากรณ์ปรับปรุง ($Adj R^2$) เท่ากับ 0.315 (ตาราง 38) เมื่อนำไปทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระเทคนิคการตรวจสอบทุจริตแต่ละด้านกับตัวแปรตามคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม (TAQ) ปรากฏผลดังตาราง 38

ตาราง 38 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์การถดถอยเทคนิคการตรวจสอบทุจริตกับ
คุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

เทคนิคการตรวจสอบทุจริต	คุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม		t	p-value
	สัมประสิทธิ์การถดถอย	ความคลาดเคลื่อนมาตรฐาน		
ค่าคงที่ (a)	1.839	0.351	5.237*	<0.0001
ด้านการวิเคราะห์ความผิดปกติ (FAA)	-0.018	0.076	-0.242	0.809
ด้านการวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณ (BVA)	0.039	0.055	0.713	0.477
ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์ (INT)	0.170	0.070	2.421*	0.017
ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล (IGT)	0.393	0.074	5.339*	<0.0001
ด้านการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อการสอบสวน (ISP)	0.033	0.059	0.564	0.059

F = 11.556 p < 0.0001 Adj R² = 0.315

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตาราง 38 พบว่า เทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์ (INT) และด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล (IGT) มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม (TAQ) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 จึงยอมรับสมมติฐานที่ 3 และ 4 สำหรับเทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้านการวิเคราะห์ความผิดปกติ (FAA) ด้านการวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณ (BVA) และด้านการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อการสอบสวน (ISP) ไม่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม (TAQ)

เมื่อนำเทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์ (INT) และด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล (IGT) ไปสร้างสมการพยากรณ์ของคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม (TAQ) ได้ค่าสัมประสิทธิ์ของการพยากรณ์ปรับปรุง (Adj R²) เท่ากับ 0.326 (ตาราง 54 ภาคผนวก ค) โดยได้สมการพยากรณ์ ดังนี้

$$TAQ = 1.907 + 0.203INT + 0.391IGT$$

ตาราง 39 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ของเทคนิคการตรวจสอบทุจริตกับคุณภาพการสอบบัญชี
ด้านความถูกต้องของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ตัวแปร	ACA	FAA	BVA	INT	IGT	ISP	VIFs
\bar{X}	4.331	3.969	3.551	3.823	4.125	3.504	
S.D.	0.514	0.572	0.803	0.579	0.518	0.689	
ACA	-	0.160*	0.095	0.249*	0.470*	0.124	
FAA		-	0.538*	0.259*	0.335*	0.281*	1.556
BVA			-	0.356*	0.151*	0.411*	1.627
INT				-	0.291*	0.431*	1.371
IGT					-	0.138	1.199
ISP						-	1.360

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตาราง 39 พบว่า ตัวแปรอิสระแต่ละด้านมีความสัมพันธ์กันอาจเกิดเป็นปัญหา Multicollinearity ดังนั้น ผู้วิจัยจึงทำการทดสอบ Multicollinearity โดยใช้ค่า VIFs ปรากฏว่าค่า VIFs ของตัวแปรอิสระเทคนิคการตรวจสอบทุจริต มีค่าตั้งแต่ 1.199 – 1.627 ซึ่งมีค่าน้อยกว่า 10 แสดงว่า ตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันแต่ไม่มีนัยสำคัญ (Black, 2006: 585)

เมื่อพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระเทคนิคการตรวจสอบทุจริต ในแต่ละด้าน พบว่า มีความสัมพันธ์กับตัวแปรตามคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง (ACA) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 โดยมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่าง 0.160 – 0.470 จากนั้นผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณและสร้างสมการพยากรณ์คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง (ACA) ได้ดังนี้

$$ACA = 2.156 - 0.016FAA - 0.009BVA + 0.108INT + 0.437IGT + 0.017ISP$$

ซึ่งสมการที่ได้นี้สามารถพยากรณ์ค่าคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง (ACA) ได้อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ($F = 6.785$; $p < 0.0001$) และค่าสัมประสิทธิ์ของการพยากรณ์ปรับปรุง ($Adj R^2$) เท่ากับ 0.201 (ตาราง 40) เมื่อนำไปทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระเทคนิคการตรวจสอบทุจริตแต่ละด้านกับตัวแปรตามคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง (ACA) ปรากฏผลดังตาราง 40

ตาราง 40 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์การถดถอยเทคนิคการตรวจสอบทุจริตกับ
คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความถูกต้องของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

เทคนิคการตรวจสอบทุจริต	คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง		t	p-value
	สัมประสิทธิ์ การถดถอย	ความคลาดเคลื่อน มาตรฐาน		
ค่าคงที่ (a)	2.156	0.433	4.985*	<0.0001
ด้านการวิเคราะห์ความผิดปกติ (FAA)	-0.016	0.094	-0.168	0.867
ด้านการวิเคราะห์ผลต่าง งบประมาณ (BVA)	-0.009	0.068	-0.139	0.890
ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์ (INT)	0.108	0.087	1.245	0.216
ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล (IGT)	0.437	0.091	4.819*	<0.0001
ด้านการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ เพื่อการสอบสวน (ISP)	0.017	0.073	0.229	0.819

F = 6.785 p < 0.0001 Adj R² = 0.201

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตาราง 40 พบว่า เทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล (IGT) มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง (ACA) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 จึงยอมรับสมมติฐานที่ 4 สำหรับเทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้านการวิเคราะห์ความผิดปกติ (FAA) ด้านการวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณ (BVA) ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์ (INT) และด้านการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อการสอบสวน (ISP) ไม่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง (ACA)

เมื่อนำเทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล (IGT) ไปสร้างสมการพยากรณ์ของคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง (ACA) ได้ค่าสัมประสิทธิ์ของการพยากรณ์ปรับปรุง (Adj R²) เท่ากับ 0.214 (ตาราง 55 ภาคผนวก ค) โดยได้สมการพยากรณ์ ดังนี้

$$ACA = 2.407 + 0.467IGT$$

ตาราง 41 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ของเทคนิคการตรวจสอบทุจริตกับคุณภาพการสอบบัญชี
ด้านความเที่ยงธรรมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ตัวแปร	OBA	FAA	BVA	INT	IGT	ISP	VIFs
\bar{X}	4.525	3.969	3.551	3.823	4.125	3.504	
S.D.	0.518	0.572	0.803	0.579	0.518	0.689	
OBA	-	0.164*	0.132	0.153	0.392*	0.052	
FAA		-	0.538*	0.259*	0.335*	0.281*	1.556
BVA			-	0.356*	0.151*	0.411*	1.627
INT				-	0.291*	0.431*	1.371
IGT					-	0.138	1.199
ISP						-	1.360

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตาราง 41 พบว่า ตัวแปรอิสระแต่ละด้านมีความสัมพันธ์กันอาจเกิดเป็นปัญหา Multicollinearity ดังนั้น ผู้วิจัยจึงทำการทดสอบ Multicollinearity โดยใช้ค่า VIFs ปรากฏว่าค่า VIFs ของตัวแปรอิสระตัวแปรอิสระเทคนิคการตรวจสอบทุจริต มีค่าตั้งแต่ 1.199 – 1.627 ซึ่งมีค่าน้อยกว่า 10 แสดงว่า ตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันแต่ไม่มีนัยสำคัญ (Black, 2006: 585)

เมื่อพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระเทคนิคการตรวจสอบทุจริตในแต่ละด้าน พบว่า มีความสัมพันธ์กับตัวแปรตามคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความเที่ยงธรรม (OBA) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 โดยมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่าง 0.164 – 0.392 จากนั้นผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ และสร้างสมการพยากรณ์คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความเที่ยงธรรม (OBA) ได้ดังนี้

$$OBA = 2.809 - 0.002FAA + 0.057BVA + 0.035INT + 0.377IGT - 0.047ISP$$

ซึ่งสมการที่ได้นี้สามารถพยากรณ์ค่าคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความเที่ยงธรรม (OBA) ได้อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ($F = 4.264$; $p < 0.0001$) และค่าสัมประสิทธิ์ของการพยากรณ์ปรับปรุง ($Adj R^2$) เท่ากับ 0.124 (ตาราง 42) เมื่อนำไปทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระเทคนิคการตรวจสอบทุจริตแต่ละด้านกับตัวแปรตามคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความเที่ยงธรรม (OBA) ปรากฏผลดังตาราง 42

ตาราง 42 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์การถดถอยเทคนิคการตรวจสอบทุจริตกับ
คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความเที่ยงธรรมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

เทคนิคการตรวจสอบทุจริต	คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความเที่ยงธรรม		t	p-value
	สัมประสิทธิ์ การถดถอย	ความคลาดเคลื่อน มาตรฐาน		
ค่าคงที่ (a)	2.809	0.456	6.158*	<0.0001
ด้านการวิเคราะห์ความผิดปกติ (FAA)	-0.002	0.099	-0.025	0.980
ด้านการวิเคราะห์ผลต่าง งบประมาณ (BVA)	0.057	0.072	0.797	0.427
ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์ (INT)	0.035	0.091	0.384	0.702
ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล (IGT)	0.377	0.096	3.942*	<0.0001
ด้านการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ เพื่อการสอบสวน (ISP)	-0.047	0.076	-0.614	0.540

F = 4.264 p < 0.0001 Adj R² = 0.124

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตาราง 42 พบว่า เทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล (IGT) มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความเที่ยงธรรม (OBA) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 จึงยอมรับสมมติฐานที่ 4 สำหรับเทคนิคการตรวจสอบทุจริตด้านการวิเคราะห์ความผิดปกติ (FAA) ด้านการวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณ (BVA) ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์ (INT) และด้านการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อการสอบสวน (ISP) ไม่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความเที่ยงธรรม (OBA)

เมื่อนำเทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล (IGT) ไปสร้างสมการพยากรณ์ของคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความเที่ยงธรรม (OBA) ได้ค่าสัมประสิทธิ์ของการพยากรณ์ปรับปรุง (Adj R²) เท่ากับ 0.146 (ตาราง 56 ภาคผนวก ค) โดยได้สมการพยากรณ์ ดังนี้

$$OBA = 2.909 + 0.392IGT$$

ตาราง 43 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ของเทคนิคการตรวจสอบทุจริตกับคุณภาพการสอบบัญชี
ด้านความชัดเจนของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ตัวแปร	CLA	FAA	BVA	INT	IGT	ISP	VIFs
\bar{X}	4.146	3.969	3.551	3.823	4.125	3.504	
S.D.	0.563	0.572	0.803	0.579	0.518	0.689	
CLA	-	0.284*	0.238*	0.260*	0.420*	0.138*	
FAA		-	0.538*	0.259*	0.335*	0.281*	1.556
BVA			-	0.356*	0.151	0.411*	1.627
INT				-	0.291*	0.431*	1.371
IGT					-	0.138	1.199
ISP						-	1.360

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตาราง 43 พบว่า ตัวแปรอิสระแต่ละด้านมีความสัมพันธ์กันอาจเกิดเป็นปัญหา Multicollinearity ดังนั้น ผู้วิจัยจึงทำการทดสอบ Multicollinearity โดยใช้ค่า VIFs ปรากฏว่าค่า VIFs ของตัวแปรอิสระเทคนิคการตรวจสอบทุจริต มีค่าตั้งแต่ 1.199 – 1.627 ซึ่งมิต้าน้อยกว่า 10 แสดงว่า ตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันแต่ไม่มีนัยสำคัญ (Black, 2006 :585)

เมื่อพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระเทคนิคการตรวจสอบทุจริตในแต่ละด้าน พบว่า มีความสัมพันธ์กับตัวแปรตามคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความชัดเจน (CLA) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 โดยมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่าง 0.138 - 0.420 จากนั้นผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณและสร้างสมการพยากรณ์คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความชัดเจน (CLA) ได้ดังนี้

$$CLA = 1.650 + 0.086FAA + 0.078BVA + 0.105INT + 0.376IGT - 0.022ISP$$

ซึ่งสมการที่ได้นี้สามารถพยากรณ์ค่าคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความชัดเจน (CLA) ได้อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ($F = 6.246$; $p < 0.0001$) และค่าสัมประสิทธิ์ของการพยากรณ์ปรับปรุง ($Adj R^2$) เท่ากับ 0.186 (ตาราง 44) เมื่อนำไปทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระเทคนิคการตรวจสอบทุจริตแต่ละด้านกับตัวแปรตามคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความชัดเจน (CLA) ปรากฏผลดังตาราง 44

ตาราง 44 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์การถดถอยเทคนิคการตรวจสอบทุจริตกับ
คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความชัดเจนของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

เทคนิคการตรวจสอบทุจริต	คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความชัดเจน		t	p-value
	สัมประสิทธิ์ การถดถอย	ความคลาดเคลื่อน มาตรฐาน		
ค่าคงที่ (a)	1.650	0.478	3.453*	0.001
ด้านการวิเคราะห์ความผิดปกติ (FAA)	0.086	0.103	0.832	0.407
ด้านการวิเคราะห์ผลต่าง งบประมาณ (BVA)	0.078	0.075	1.031	0.305
ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์ (INT)	0.105	0.096	1.100	0.274
ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล (IGT)	0.376	0.100	3.759*	<0.0001
ด้านการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ เพื่อการสอบสวน (ISP)	-0.022	0.080	-0.270	0.787

F = 6.246 p < 0.0001 Adj R² = 0.186

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตาราง 44 พบว่า เทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล (IGT) มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความชัดเจน (CLA) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 จึงยอมรับสมมติฐานที่ 4 สำหรับ เทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้านการวิเคราะห์ความผิดปกติ (FAA) ด้านการวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณ (BVA) ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์ (INT) และด้านการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อการสอบสวน (ISP) ไม่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความชัดเจน (CLA)

เมื่อนำเทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล (IGT) ไปสร้างสมการพยากรณ์ของคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความชัดเจน (CLA) ได้ค่าสัมประสิทธิ์ของการพยากรณ์ปรับปรุง (Adj R²) เท่ากับ 0.169 (ตาราง 57 ภาคผนวก ค) โดยได้สมการพยากรณ์ ดังนี้

$$CLA = 2.263 + 0.457IGT$$

ตาราง 45 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ของเทคนิคการตรวจสอบทุจริตกับคุณภาพการสอบบัญชี
ด้านความรัดกุมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ตัวแปร	COA	FAA	BVA	INT	IGT	ISP	VIFs
\bar{X}	4.198	3.969	3.551	3.823	4.125	3.504	
S.D.	0.531	0.572	0.803	0.579	0.518	0.689	
COA	-	0.299*	0.195*	0.313*	0.493*	0.170*	
FAA		-	0.538*	0.259*	0.335*	0.281*	1.556
BVA			-	0.356*	0.151	0.411*	1.627
INT				-	0.291*	0.431*	1.371
IGT					-	0.138	1.199
ISP						-	1.360

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตาราง 45 พบว่า ตัวแปรอิสระแต่ละด้านมีความสัมพันธ์กันอาจเกิดเป็นปัญหา Multicollinearity ดังนั้น ผู้วิจัยจึงทำการทดสอบ Multicollinearity โดยใช้ค่า VIFs ปรากฏว่าค่า VIFs ของตัวแปรอิสระเทคนิคการตรวจสอบทุจริต มีค่าตั้งแต่ 1.199 – 1.627 ซึ่งมีค่าน้อยกว่า 10 แสดงว่า ตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันแต่ไม่มีนัยสำคัญ (Black, 2006: 585)

เมื่อพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระเทคนิคการตรวจสอบทุจริต ในแต่ละด้าน พบว่า มีความสัมพันธ์กับตัวแปรตามคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความรัดกุม (COA) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 โดยมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่าง 0.170 - 0.493 จากนั้นผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ และสร้างสมการพยากรณ์คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความรัดกุม (COA) ได้ดังนี้

$$COA = 1.463 + 0.104FAA + 0.009BVA + 0.143INT + 0.417IGT + 0.007ISP$$

ซึ่งสมการที่ได้นี้สามารถพยากรณ์ค่าคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความรัดกุม (COA) ได้อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ($F = 8.865$; $p < 0.0001$) และค่าสัมประสิทธิ์ของการพยากรณ์ปรับปรุง ($Adj R^2$) เท่ากับ 0.255 (ตาราง 46) เมื่อนำไปทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระเทคนิคการตรวจสอบทุจริต แต่ละด้านกับตัวแปรตามคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความรัดกุม (COA) ปรากฏผลดังตาราง 46

ตาราง 46 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์การถดถอยเทคนิคการตรวจสอบทุจริตกับ
คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความรัดกุมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

เทคนิคการตรวจสอบทุจริต	คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความรัดกุม		t	p-value
	สัมประสิทธิ์ การถดถอย	ความคลาดเคลื่อน มาตรฐาน		
ค่าคงที่ (a)	1.463	0.431	3.394*	<0.0001
ด้านการวิเคราะห์ความผิดปกติ (FAA)	0.104	0.093	1.117	0.266
ด้านการวิเคราะห์ผลต่าง งบประมาณ (BVA)	0.009	0.068	0.133	0.895
ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์ (INT)	0.143	0.086	1.660	0.100
ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล (IGT)	0.417	0.090	4.615*	<0.0001
ด้านการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ เพื่อการสอบสวน (ISP)	0.007	0.072	0.094	0.925

F = 8.865 p < 0.0001 Adj R² = 0.255

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตาราง 46 พบว่า เทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล (IGT) มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความรัดกุม (COA) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 จึงยอมรับสมมติฐานที่ 4 สำหรับเทคนิคการตรวจสอบทุจริตด้านการวิเคราะห์ความผิดปกติ (FAA) ด้านการวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณ (BVA) ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์ (INT) และด้านการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อการสอบสวน (ISP) ไม่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความรัดกุม (COA)

เมื่อนำเทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล (IGT) ไปสร้างสมการพยากรณ์ของคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความรัดกุม (COA) ได้ค่าสัมประสิทธิ์ของการพยากรณ์ปรับปรุง (Adj R²) เท่ากับ 0.237 (ตาราง 58 ภาคผนวก ค) โดยได้สมการพยากรณ์ ดังนี้

$$COA = 2.115 + 0.505IGT$$

ตาราง 47 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ของเทคนิคการตรวจสอบทุจริตกับคุณภาพการสอบบัญชี
ด้านความสร้างสรรค์ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ตัวแปร	CRA	FAA	BVA	INT	IGT	ISP	VIFs
\bar{X}	3.952	3.969	3.551	3.823	4.125	3.504	
S.D.	0.604	0.572	0.803	0.579	0.518	0.689	
CRA	-	0.235*	0.323*	0.429*	0.338*	0.272*	
FAA		-	0.538*	0.259*	0.335*	0.281*	1.556
BVA			-	0.356*	0.151	0.411*	1.627
INT				-	0.291*	0.431*	1.371
IGT					-	0.138	1.199
ISP						-	1.360

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตาราง 47 พบว่า ตัวแปรอิสระแต่ละด้านมีความสัมพันธ์กันอาจเกิดเป็นปัญหา Multicollinearity ดังนั้น ผู้วิจัยจึงทำการทดสอบ Multicollinearity โดยใช้ค่า VIFs ปรากฏว่าค่า VIFs ของตัวแปรอิสระเทคนิคการตรวจสอบทุจริต มีค่าตั้งแต่ 1.199 – 1.627 ซึ่งมิต่ำน้อยกว่า 10 แสดงว่า ตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันแต่ไม่มีนัยสำคัญ (Black, 2006: 585)

เมื่อพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระเทคนิคการตรวจสอบทุจริตในแต่ละด้าน พบว่า มีความสัมพันธ์กับตัวแปรตามคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความสร้างสรรค์ (CRA) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 โดยมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่าง 0.235 - 0.429 จากนั้นผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ และสร้างสมการพยากรณ์คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความสร้างสรรค์ (CRA) ได้ดังนี้

$$CRA = 1.193 - 0.029FAA + 0.137BVA + 0.294INT + 0.269IGT + 0.045ISP$$

ซึ่งสมการที่ได้นี้สามารถพยากรณ์ค่าคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความสร้างสรรค์ (CRA) ได้อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ($F = 7.940$; $p < 0.0001$) และค่าสัมประสิทธิ์ของการพยากรณ์ปรับปรุง ($Adj R^2$) เท่ากับ 0.232 (ตาราง 48) เมื่อนำไปทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระเทคนิคการตรวจสอบทุจริตแต่ละด้านกับตัวแปรตามคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความสร้างสรรค์ (CRA) ปรากฏผลดังตาราง 48

ตาราง 48 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์การถดถอยเทคนิคการตรวจสอบทุจริตกับ
คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความสร้างสรรค์ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

เทคนิคการตรวจสอบทุจริต	คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความสร้างสรรค์		t	p-value
	สัมประสิทธิ์ การถดถอย	ความคลาดเคลื่อน มาตรฐาน		
ค่าคงที่ (a)	1.193	0.498	2.396*	0.018
ด้านการวิเคราะห์ความผิดปกติ (FAA)	-0.029	0.108	-0.272	0.786
ด้านการวิเคราะห์ผลต่าง งบประมาณ (BVA)	0.137	0.078	1.742	0.084
ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์ (INT)	0.294	0.100	2.951*	0.004
ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล (IGT)	0.269	0.104	2.578*	0.011
ด้านการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ เพื่อการสอบสวน (ISP)	0.045	0.083	0.535	0.535

F = 7.940 p < 0.0001 Adj R² = 0.232

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตาราง 48 พบว่า เทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์ (INT) และ
ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล (IGT) มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี
ด้านความสร้างสรรค์ (CRA) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 จึงยอมรับสมมติฐานที่ 3
และ 4 สำหรับเทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้านการวิเคราะห์ความผิดปกติ (FAA) ด้านการวิเคราะห์
ผลต่างงบประมาณ (BVA) และด้านการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อการสอบสวน (ISP) ไม่มี
ความสัมพันธ์กับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความสร้างสรรค์ (CRA)

เมื่อนำเทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์ (INT) และด้านเทคนิคการ
รวบรวมข้อมูล (IGT) ไปสร้างสมการพยากรณ์ของคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความสร้างสรรค์ (CRA)
ได้ค่าสัมประสิทธิ์ของการพยากรณ์ปรับปรุง (Adj R²) เท่ากับ 0.220 (ตาราง 59 ภาคผนวก ค) โดยได้
สมการพยากรณ์ ดังนี้

$$\text{CRA} = 1.393 + 0.377\text{INT} + 0.271\text{IGT}$$

ตาราง 49 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ของเทคนิคการตรวจสอบทุจริตกับคุณภาพการสอบบัญชี
ด้านความครบถ้วนของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ตัวแปร	CMA	FAA	BVA	INT	IGT	ISP	VIFs
\bar{X}	4.137	3.969	3.551	3.823	4.125	3.504	
S.D.	0.588	0.572	0.803	0.579	0.518	0.689	
CMA	-	0.271*	0.210*	0.244*	0.499*	0.315*	
FAA		-	0.538*	0.259*	0.335*	0.281*	1.556
BVA			-	0.356*	0.151	0.411*	1.627
INT				-	0.291*	0.431*	1.371
IGT					-	0.138	1.199
ISP						-	1.360

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตาราง 49 พบว่า ตัวแปรอิสระแต่ละด้านมีความสัมพันธ์อาจเกิดเป็นปัญหา Multicollinearity ดังนั้น ผู้วิจัยจึงทำการทดสอบ Multicollinearity โดยใช้ค่า VIFs ปรากฏว่าค่า VIFs ของตัวแปรอิสระเทคนิคการตรวจสอบทุจริต มีค่าตั้งแต่ 1.199 – 1.627 ซึ่งมีค่าน้อยกว่า 10 แสดงว่า ตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันแต่ไม่มีนัยสำคัญ (Black, 2006: 585)

เมื่อพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระเทคนิคการตรวจสอบทุจริต ในแต่ละด้าน พบว่า มีความสัมพันธ์กับตัวแปรตามคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความครบถ้วน (CMA) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 โดยมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่าง 0.210 – 0.499 จากนั้นผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ และสร้างสมการพยากรณ์คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความครบถ้วน (CMA) ได้ดังนี้

$$\text{CMA} = 1.123 + 0.043\text{FAA} + 0.019\text{BVA} - 0.008\text{INT} + 0.511\text{IGT} + 0.199\text{ISP}$$

ซึ่งสมการที่ได้นี้สามารถพยากรณ์ค่าคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความครบถ้วน (CMA) ได้อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ($F = 10.029$; $p < 0.0001$) และค่าสัมประสิทธิ์ของการพยากรณ์ปรับปรุง ($\text{Adj } R^2$) เท่ากับ 0.282 (ตาราง 50) เมื่อนำไปทดสอบความสัมพันธ์ระหว่าง

ตัวแปรอิสระเทคนิคการตรวจสอบทุจริตแต่ละด้านกับตัวแปรตามคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความครบถ้วน (CMA) ปรากฏผลดังตาราง 50

ตาราง 50 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์การถดถอยเทคนิคการตรวจสอบทุจริตกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความครบถ้วนของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

เทคนิคการตรวจสอบทุจริต	คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความครบถ้วน		t	p-value
	สัมประสิทธิ์ การถดถอย	ความคลาดเคลื่อน มาตรฐาน		
ค่าคงที่ (a)	1.123	0.469	2.396*	0.018
ด้านการวิเคราะห์ความผิดปกติ (FAA)	0.043	0.101	0.428	0.670
ด้านการวิเคราะห์ผลต่าง งบประมาณ (BVA)	0.019	0.074	0.260	0.795
ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์ (INT)	-0.008	0.094	-0.083	0.934
ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล (IGT)	0.511	0.098	5.208*	<0.0001
ด้านการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ เพื่อการสอบสวน (ISP)	0.199	0.079	2.528*	0.013

F = 10.029 p < 0.0001 Adj R² = 0.282

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตาราง 50 พบว่า เทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล (IGT) และด้านการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อการสอบสวน (ISP) มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความครบถ้วน (CMA) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 จึงยอมรับสมมติฐานที่ 4 และ 5 สำหรับเทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้านการวิเคราะห์ความผิดปกติ (FAA) ด้านการวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณ (BVA) และด้านเทคนิคการสัมภาษณ์ (INT) ไม่มี ความสัมพันธ์กับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความครบถ้วน (CMA)

เมื่อนำเทคนิคการตรวจสอบทูลจริต ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล (IGT) และด้านการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อการสอบสวน (ISP) ไปสร้างสมการพยากรณ์ของคุณภาพการสอบบัญชีด้านความครบถ้วน (CMA) ได้ค่าสัมประสิทธิ์ของการพยากรณ์ปรับปรุง (Adj R²) เท่ากับ 0.298 (ตาราง 60 ภาคผนวก ค) โดยได้สมการพยากรณ์ ดังนี้

$$CMA = 1.218 + 0.526IGT + 0.213ISP$$

ตาราง 51 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ของเทคนิคการตรวจสอบทูลจริตกับคุณภาพการสอบบัญชีด้านความทันกาลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ตัวแปร	TIA	FAA	BVA	INT	IGT	ISP	VIFs
\bar{X}	4.254	3.969	3.551	3.823	4.125	3.504	
S.D.	0.537	0.572	0.803	0.579	0.518	0.689	
TIA	-	0.244*	0.286*	0.418*	0.431*	0.267*	
FAA		-	0.538*	0.259*	0.335*	0.281*	1.556
BVA			-	0.356*	0.151	0.411*	1.627
INT				-	0.291*	0.431*	1.371
IGT					-	0.138	1.199
ISP						-	1.360

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตาราง 51 พบว่า ตัวแปรอิสระแต่ละด้านมีความสัมพันธ์กันอาจเกิดเป็นปัญหา Multicollinearity ดังนั้น ผู้วิจัยจึงทำการทดสอบ Multicollinearity โดยใช้ค่า VIFs ปรากฏว่าค่า VIFs ของตัวแปรอิสระเทคนิคการตรวจสอบทูลจริต มีค่าตั้งแต่ 1.199 – 1.627 ซึ่งมีค่าน้อยกว่า 10 แสดงว่า ตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันแต่ไม่มีนัยสำคัญ (Black, 2006: 585)

เมื่อพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระเทคนิคการตรวจสอบทูลจริตในแต่ละด้าน พบว่า มีความสัมพันธ์กับตัวแปรตามคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความทันกาล (TIA) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 โดยมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่าง 0.244 – 0.431 จากนั้นผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณและสร้างสมการพยากรณ์คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความทันกาล (TIA) ได้ดังนี้

$$TIA = 1.522 - 0.021FAA + 0.088BVA + 0.233INT + 0.349IGT + 0.050ISP$$

ซึ่งสมการที่ได้นี้สามารถพยากรณ์ค่าคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความทันกาล (TIA) ได้อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ($F = 9.382$; $p < 0.0001$) และค่าสัมประสิทธิ์ของการพยากรณ์ปรับปรุง ($Adj R^2$) เท่ากับ 0.267 (ตาราง 52) เมื่อนำไปทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระเทคนิคการตรวจสอบทุจริตแต่ละด้านกับตัวแปรตามคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความทันกาล (TIA) ปรากฏผลดังตาราง 52

ตาราง 52 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์การถดถอยเทคนิคการตรวจสอบทุจริตกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความทันกาลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

เทคนิคการตรวจสอบทุจริต	คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความทันกาล		t	p-value
	สัมประสิทธิ์ การถดถอย	ความคลาดเคลื่อน มาตรฐาน		
ค่าคงที่ (a)	1.522	0.433	3.516*	0.0001
ด้านการวิเคราะห์ความผิดปกติ (FAA)	-0.021	0.094	-0.226	0.822
ด้านการวิเคราะห์ผลต่าง งบประมาณ (BVA)	0.088	0.068	1.296	0.198
ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์ (INT)	0.233	0.087	2.685*	0.008
ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล (IGT)	0.349	0.091	3.848*	<0.0001
ด้านการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ เพื่อการสอบสวน (ISP)	0.050	0.073	0.686	0.494

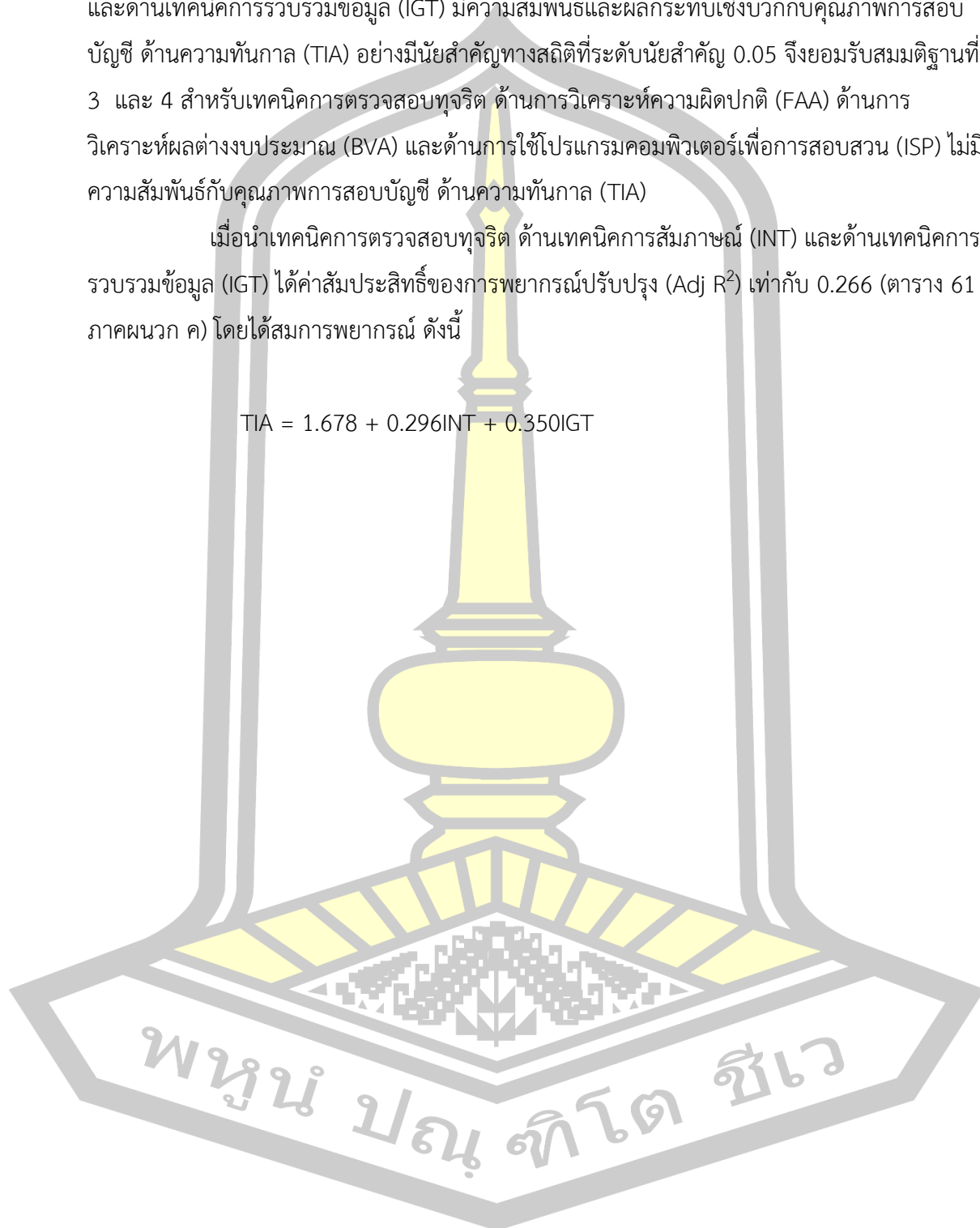
$F = 9.382$ $p < 0.0001$ $Adj R^2 = 0.267$

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตาราง 52 พบว่า เทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์ (INT) และด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล (IGT) มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความทันกาล (TIA) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 จึงยอมรับสมมติฐานที่ 3 และ 4 สำหรับเทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้านการวิเคราะห์ความผิดปกติ (FAA) ด้านการวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณ (BVA) และด้านการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อการสอบสวน (ISP) ไม่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความทันกาล (TIA)

เมื่อนำเทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์ (INT) และด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล (IGT) ได้ค่าสัมประสิทธิ์ของการพยากรณ์ปรับปรุง (Adj R²) เท่ากับ 0.266 (ตาราง 61 ภาคผนวก ค) โดยได้สมการพยากรณ์ ดังนี้

$$TIA = 1.678 + 0.296INT + 0.350IGT$$



บทที่ 5

สรุปผล อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

การวิจัย เรื่อง ผลกระทบของเทคนิคการตรวจสอบทุจริตที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ผู้วิจัยทำการสรุปและมีประเด็นสำคัญในการนำเสนอตามลำดับดังนี้

1. ความมุ่งหมายของการวิจัย
2. สรุปผล
3. อภิปรายผล
4. ข้อเสนอแนะ

ความมุ่งหมายของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาเทคนิคการตรวจสอบทุจริตของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย
2. เพื่อศึกษาคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย
3. เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างเทคนิคการตรวจสอบทุจริตและคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย
4. เพื่อทดสอบผลกระทบของเทคนิคการตรวจสอบทุจริตที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย
5. เพื่อเปรียบเทียบเทคนิคการตรวจสอบทุจริตของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีเพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ในการสอบบัญชี จำนวนกิจการที่รับตรวจในแต่ละปี และจำนวนชั่วโมงที่เข้ารับการฝึกอบรมด้านการสอบบัญชีหรือด้านอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องแตกต่างกัน
6. เพื่อเปรียบเทียบคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยที่มีเพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ในการสอบบัญชี จำนวนกิจการที่รับตรวจในแต่ละปี และจำนวนชั่วโมงที่เข้าอบรมด้านการสอบบัญชีหรือด้านอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องแตกต่างกัน

สรุปผล

การวิจัย เรื่อง ผลกระทบของเทคนิคการตรวจสอบทุจริตที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย สามารถสรุปผลการวิจัย ได้ดังนี้

1. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ส่วนใหญ่เป็นเพศ หญิง อายุมากกว่า 45 ปี ระดับการศึกษาสูงกว่าปริญญาตรี ประสบการณ์ในการสอบบัญชี มากกว่า 15 ปี จำนวนกิจการที่รับตรวจในแต่ละปีต่ำกว่า 50 ราย จำนวนชั่วโมงที่เข้ารับการฝึกอบรมด้านการสอบบัญชีหรือด้านอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องมากกว่า 29 ชั่วโมงต่อปี และที่ตั้ง กรุงเทพมหานคร และปริมณฑล
2. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีเทคนิคการตรวจสอบทุจริตโดยรวมและเป็นรายด้าน อยู่ในระดับมาก จำนวน 4 ด้าน ได้แก่ ด้านการวิเคราะห์ความผิดปกติ เช่น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้ความสำคัญในการตรวจสอบรายการที่ผิดปกติ เพื่อหาหลักฐานการทุจริตของกิจการ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเชื่อมั่นว่าการใช้เทคนิคการวิเคราะห์ความผิดปกติ โดยการวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงิน เช่น อัตราส่วนสภาพคล่อง อัตราส่วนวัดประสิทธิภาพในการดำเนินงาน ความสามารถในการทำกำไร ช่วยทำให้ได้ข้อมูลเบื้องต้นที่อาจเกิดการทุจริตในการตรวจสอบบัญชี และให้ความสำคัญกับการตรวจสอบรายการที่มีความเคลื่อนไหวบ่อย โดยใช้การวิเคราะห์ความผิดปกติสูงสุดและสูงสุดของรายการบัญชี เพื่อตรวจสอบรายการทุจริตทางบัญชี เป็นต้น ด้านการวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณ เช่น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้ความสำคัญในการเปรียบเทียบรายการบัญชีที่มีความสัมพันธ์กัน เช่น บัญชีสินค้ากับเจ้าหนี้การค้า บัญชีขายกับลูกหนี้การค้า เพื่อตรวจสอบรายการบัญชีที่มีการเคลื่อนไหวทางตัวเลขบัญชีที่ไม่สอดคล้องกันและอาจส่งผลเกิดการทุจริต ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้ความสำคัญในการตรวจสอบเปรียบเทียบงบประมาณปีปัจจุบันกับงบประมาณปีก่อน เพื่อหารายการบัญชีที่มีผลต่างของจำนวนตัวเลขที่เกินจริงจากการปฏิบัติงานของกิจการ และใช้เทคนิคการวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณในการวิเคราะห์เปรียบเทียบข้อมูลทางการเงินกับแผนการดำเนินงาน เช่น การคำนวณตัวเลข การทดสอบตัวเลข เพื่อหาผลต่างของรายการที่อาจเกิดการทุจริต เป็นต้น ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์ เช่น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้ความสำคัญในการสอบถามประเด็นต่างๆ ด้วยความชัดเจน ตรงไปตรงมา กระชับ ได้ใจความ เพื่อให้คำตอบของหลักฐานการตรวจสอบที่เกิดขึ้น ให้ความสำคัญในการสอบถามข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้องทางบัญชีจากฝ่ายบัญชีและผู้บริหารของกิจการ เพื่อให้ได้หลักฐานการตรวจสอบการทุจริต และใช้เทคนิคการสัมภาษณ์ในการสอบถามข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลการเงิน เพื่อตรวจสอบรายการที่ไม่ปรากฏในงบการเงิน และสามารถควบคุมทิศทางคำถามในการสัมภาษณ์ เพื่อให้ได้หลักฐานในการตรวจสอบทุจริตที่ครบถ้วน เป็นต้น

ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล เช่น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมุ่งเน้นความมีสาระสำคัญของเอกสาร หลักฐานการสอบบัญชีที่นำไปสรุปผลการตรวจสอบ สามารถรวบรวมข้อมูลการสอบทานหลักฐานการสอบบัญชีได้อย่างเพียงพอ และเป็นประโยชน์ต่อการปฏิบัติงาน และสามารถตรวจหาความเกี่ยวข้องหรือความสัมพันธ์กันของเอกสารจากหลักฐานการตรวจสอบกับประเด็นการตรวจสอบที่พบในระยะเวลาตรวจสอบได้ เป็นต้น และอยู่ในระดับปานกลาง 1 ด้าน ได้แก่ ด้านการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อการสอบสวน เช่น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความรู้ความเข้าใจในการประยุกต์ใช้คอมพิวเตอร์ให้เข้ากับงานตรวจสอบบัญชีได้อย่างมีประสิทธิภาพ มีการใช้โปรแกรมในการตรวจสอบวิเคราะห์เปรียบเทียบเพื่อหาแนวโน้มเบื้องต้นของรายการทางการเงิน ได้แก่ ยอดขายสุทธิ ลูกหนี้การค้า สินค้าคงเหลือ กำไรต่อหุ้น เพื่อนำผลที่ได้มาใช้ประกอบการวิเคราะห์ พิจารณารายการบัญชีที่อาจเกิดการทุจริต และมุ่งเน้นการตรวจสอบข้อมูลรายการทางบัญชีจากคอมพิวเตอร์ ด้วย กราฟ แผนภาพ หรือข้อมูลต่างๆ ที่มีปริมาณมาก เพื่อช่วยในการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีประสิทธิภาพในการตรวจสอบมากยิ่งขึ้น เป็นต้น

3. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีคุณภาพการสอบบัญชีอยู่ในระดับมากที่สุด 1 ด้าน ได้แก่ ด้านความเที่ยงธรรม เช่น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทำการตรวจสอบบัญชีด้วยความเที่ยงธรรมและซื่อสัตย์สุจริต โดยไม่ปกปิดข้อเท็จจริงหรือบิดเบือนความจริงอันเป็นสาระสำคัญ สามารถนำเสนอข้อมูลในรายงานการสอบบัญชีมีความเป็นกลาง และความอิสระเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ และตรวจสอบบัญชีโดยปราศจากอคติและความลำเอียง เป็นต้น และอยู่ในระดับมาก 6 ด้าน ได้แก่ ด้านความถูกต้อง เช่น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตรวบรวม ประเมินและนำเสนอรายงานการสอบบัญชีอย่างระมัดระวังและมีความแม่นยำเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ มีการนำเสนอรายงานการสอบบัญชีตามหลักฐานที่ตรวจพบทุกครั้ง และนำเสนอข้อมูลที่มีความเป็นจริงและเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้ข้อมูลจากงบการเงิน เป็นต้น ด้านความชัดเจน เช่น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสามารถเสนอรายงานการสอบบัญชีด้วยรูปแบบที่ถูกต้องเหมาะสม เพื่อป้องกันการเข้าใจผิดของผู้ใช้ข้อมูล สามารถใช้ภาษาที่เหมาะสมสื่อสารให้ผู้ใช้อ้างอิงเข้าใจใน ส่วนสาระสำคัญของรายงานการสอบบัญชี และหลีกเลี่ยงการใช้ภาษาทางวิชาการที่ไม่จำเป็นเพื่อป้องกันความไม่เข้าใจของผู้ใช้ข้อมูลอยู่เสมอ เป็นต้น ด้านความรัดกุม เช่น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีการนำเสนอรายงานการสอบบัญชีที่ตรงประเด็นไม่อ้อมค้อม นำเสนอรายงานการสอบบัญชีที่มุ่งชี้ให้เห็นถึงปัญหาโดยหลีกเลี่ยงรายละเอียดที่ไม่จำเป็น และสามารถสรุปผลการรายงานการตรวจสอบได้อย่างกระชับ ส่งผลให้ผู้ใช้อ้างอิงในรายงาน สามารถนำไปปฏิบัติได้อย่างเหมาะสม เป็นต้น ด้านความสร้างสรรค์ ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนำเสนอประเด็นในภาพรวม โดยหลีกเลี่ยงการระบุชื่อบุคคลผู้กระทำผิดข้อบกพร่องในประเด็นย่อย สามารถเสนอรายงานการสอบบัญชีที่มีเนื้อหาเป็นประโยชน์และประยุกต์ใช้ได้จริง เพื่อช่วยให้กิจการที่รับการตรวจมีการปรับปรุงในทางที่ดีขึ้นเสมอ และให้ความสำคัญเกี่ยวกับข้อความในรายงานสอบบัญชีที่มุ่งใจให้

บริษัทรับตรวจเกิดความรู้สึกต้องการแก้ไขปัญหาหรือปฏิบัติตามข้อเสนอแนะที่ท่านเสนอในรายงาน เป็นต้น ด้านความครบถ้วน เช่น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนำเสนอรายงานการสอบบัญชีโดยมุ่งเน้นถึงความครบถ้วนสมบูรณ์ของข้อมูลมีเอกสารหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอ เพื่อให้ได้ข้อมูลที่ครบถ้วนและสมบูรณ์ และรายงานผลการตรวจสอบบัญชีที่สามารถสื่อเรื่องราวได้อย่างครบถ้วนสมบูรณ์ เป็นต้น ด้านความทันกาล เช่น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสามารถทำการสอบบัญชีได้สำเร็จภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด สามารถนำเสนอข้อมูลในระยะเวลาที่เหมาะสมและทันต่อการแก้ไขปัญหาค่าที่จะเกิดขึ้นในอนาคต และมีการสื่อสารไปยังผู้ทำหน้าที่ในการกำกับดูแลในประเด็นที่มีความจำเป็นเร่งด่วน หรือพบข้อผิดพลาดที่มีนัยสำคัญ เป็นต้น

4. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่มี เพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ในการสอบบัญชี จำนวนกิจการที่รับตรวจในแต่ละปี และจำนวนชั่วโมงที่เข้ารับการฝึกอบรมด้านการสอบบัญชีหรือด้านอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีเทคนิคการตรวจสอบทุจริตโดยรวม และเป็นรายด้าน ได้แก่ ด้านการวิเคราะห์ความผิดปกติ ด้านการวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณ ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์ ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล และด้านการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ในการสอบสวน ไม่แตกต่างกัน

5. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่มี เพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ในการสอบบัญชี จำนวนกิจการที่รับตรวจในแต่ละปี และจำนวนชั่วโมงที่เข้ารับการฝึกอบรมด้านการสอบบัญชีหรือด้านอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้าน ได้แก่ ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความรัดกุม ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความครบถ้วนและด้านความทันกาล ไม่แตกต่างกัน

6. เทคนิคการตรวจสอบทุจริต มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม (TAQ) และตัวแปรที่สามารถพยากรณ์คุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม (TAQ) ได้แก่ ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์ (INT) และด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล (IGT) ซึ่งสามารถสร้างสมการพยากรณ์ ได้ดังนี้

$$TAQ = 1.907 + 0.203INT + 0.391IGT$$

เมื่อพิจารณาสมการพยากรณ์คุณภาพการสอบบัญชีเป็นรายด้าน พบว่า

1. ด้านความถูกต้อง

$$ACA = 2.407 + 0.467IGT$$

2. ด้านความเที่ยงธรรม

$$OBA = 2.909 + 0.392IGT$$

3. ด้านความชัดเจน

$$CLA = 2.263 + 0.457IGT$$

4. ด้านความรัดกุม

$$COA = 2.115 + 0.505IGT$$

5. ด้านความสร้างสรรค์

$$CRA = 1.393 + 0.377INT + 0.271IGT$$

6. ด้านความครบถ้วน

$$CMA = 1.218 + 0.526IGT + 0.213ISP$$

7. ด้านความทันกาล

$$TIA = 1.678 + 0.296INT + 0.350IGT$$

อภิปรายผล

การวิจัย เรื่อง ผลกระทบของเทคนิคการตรวจสอบทุจริตที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย สามารถอภิปรายผลได้ดังนี้

1. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีเทคนิคการตรวจสอบทุจริตโดยรวม ด้านการวิเคราะห์ความผิดปกติ ด้านการวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณ ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์ และด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล อยู่ในระดับมาก เนื่องจาก ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะต้องเลือกใช้วิธีในการตรวจสอบที่หลากหลายประกอบกันเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการตรวจสอบ โดยเทคนิคการตรวจสอบที่นำมาใช้โดยทั่วไป ได้แก่ การตรวจสอบเอกสารต่างๆ การสังเกตการณ์ การสอบถามจากบุคคลที่เกี่ยวข้อง การขอคำยืนยันยอด การคำนวณตัวเลขต่างๆ เป็นต้น โดยการตรวจสอบการทุจริตประกอบไปด้วย การวิเคราะห์ความผิดปกติของรายการทางการบัญชีที่กิจการได้เคยบันทึกข้อมูล การวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณที่เกิดขึ้นแต่ละปีเปรียบเทียบกัน เพื่อตรวจหาความแตกต่างของรายการและความผันผวนของตัวเลขทางการบัญชี การสัมภาษณ์ข้อมูลด้วยวาจาหรือสัมภาษณ์ด้วยลายลักษณ์อักษรเพื่อให้ได้เป็นหลักฐานการตรวจสอบ การรวบรวมข้อมูลเพื่อให้ได้ข้อมูลที่ชัดเจน ครบถ้วนและเพียงพอต่อการตรวจสอบ และการใช้คอมพิวเตอร์ช่วยในการตรวจสอบทุจริตสำหรับการหารายการบัญชีที่มีจำนวนมาก ซึ่งผู้สอบบัญชีจะต้องเลือกใช้เทคนิคการตรวจสอบให้เหมาะสมกับกิจการที่รับตรวจสอบ ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ ศรีอุบล ทองคำ (2557: บทคัดย่อ) พบว่า ผู้สอบบัญชีอาชีพมีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีเทคนิคการสอบบัญชีโดยรวมอยู่ในระดับมาก เมื่อพิจารณาเป็นรายด้านอยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านการตรวจสอบบัญชีย่อย

ด้านการตรวจสอบความสัมพันธ์ของข้อมูล ด้านการวิเคราะห์เปรียบเทียบ และด้านการคำนวณ และอยู่ในระดับปานกลาง ได้แก่ ด้านการสังเกตสภาพและลักษณะการปฏิบัติงาน และสอดคล้องกับงานแนวคิดของ (กัญญมน วิทยานุมิ, 2556: 221) พบว่า การวิเคราะห์ความผิดปกติจะได้รับความสนใจจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้นั้นต้องมีการเคลื่อนไหวความผิดปกติที่เกิดขึ้นบ่อย การตรวจหารายการผิดปกติต้องอาศัยผู้ตรวจสอบที่มีความรู้ ความชำนาญ เพราะหากไม่ทราบว่าลักษณะของรายการอย่างไรที่ผิดปกติ ก็จะไม่ทราบว่ารายการผิดปกติ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอาจไม่สามารถใช้เทคนิคอย่างมีประสิทธิภาพ การตรวจหารายการผิดปกตินี้โดยมากจึงนิยมใช้กับรายการที่สำคัญ มีจำนวนเงินมากหรือรายการที่ไม่เป็น เช่น รายการขาย ครัวเมียอดขายเครดิตเพียงอย่างเดียว

2. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความเที่ยงธรรม อยู่ในระดับมากที่สุด คุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความถูกต้อง ด้านความชัดเจน ด้านความรัดกุม ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความครบถ้วน และด้านความทันกาล อยู่ในระดับมาก เนื่องจาก คุณภาพการสอบบัญชีมีส่วนสำคัญที่ช่วยให้รายงานการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีคุณภาพมากยิ่งขึ้น โดยการวัดคุณภาพของรายงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้นจะต้องมีความถูกต้องครบถ้วนของเอกสารทางบัญชีที่ได้รับการตรวจสอบ มีความชัดเจนของข้อมูลสามารถสื่อสารข้อมูลไปยังผู้อ่านรายงานให้เข้าใจได้ โดยการสื่อสารนั้นจะต้องมีความรัดกุม สร้างสรรค์และสามารถจูงใจให้ผู้อ่านเข้าใจได้ง่ายโดยต้องมีความทันกาลต่อการใช้ข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถใช้ข้อมูลได้อย่างทันต่อระยะเวลาที่เหมาะสม ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ ปภัสรา ช่างสาร (2555: บทคัดย่อ) พบว่า ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความเที่ยงธรรม และด้านความทันกาลอยู่ในระดับมากที่สุด และมีคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้าน อยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านความถูกต้อง ด้านความสมบูรณ์ ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความกระชับรัด และด้านความชัดเจน สอดคล้องกับงานวิจัยของ สุพรรณษา พิมพ์พงษ์ (2556: บทคัดย่อ) พบว่า ผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้าน อยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล สอดคล้องกับงานวิจัยของ ฐาปณี แสงคำ (2556: บทคัดย่อ) พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีความเชื่อมั่นทางการสอบบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้านอยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความสร้างสรรค์ และด้านความสมบูรณ์ และสอดคล้องกับงานวิจัยของ วันรัชช์ โสภภาพร (2556: บทคัดย่อ) พบว่า ผู้บริหารสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย มีความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้าน อยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล

3. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มี เพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ในการสอบบัญชี จำนวนกิจการที่รับตรวจสอบในแต่ละปี และจำนวนชั่วโมงที่เข้ารับการฝึกอบรมด้านการสอบบัญชี หรือด้านอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีเทคนิคการตรวจสอบการทุจริตโดยรวม ด้านการวิเคราะห์ความผิดปกติ ด้านการวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณ ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์ ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล และด้านการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อการสอบสวน ไม่แตกต่างกัน เนื่องจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีหน้าที่ปฏิบัติงานตรวจสอบตามกฎหมายที่กำหนด รวมถึงวิธีการตรวจสอบที่ใช้ในการดำเนินงานเพื่อให้เป็นหลักฐานในการดำเนินงานอย่างเหมาะสม และเพียงพอของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่อสภาวิชาชีพบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ อัมรา เพียรบุชา (2557: บทคัดย่อ) พบว่า ประสบการณ์ในการทำงานด้านการสอบบัญชี จำนวนบริษัทที่ตรวจสอบ และรูปแบบธุรกิจ ไม่ส่งผลกระทบต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี และสอดคล้องกับงานวิจัยของ สายฝน อุไร (2557: บทคัดย่อ) พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีเพศ อายุ ระดับการศึกษา และประสบการณ์ในการปฏิบัติงาน ด้านการสอบบัญชีแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีสมรรถนะการสอบบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้านไม่แตกต่างกัน และสอดคล้องกับงานวิจัยของ จามจุรี สุระ (2557: บทคัดย่อ) พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มี เพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ในการทำงานด้านการสอบบัญชี และรายได้เฉลี่ยต่อเดือนแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับความเป็นมืออาชีพทางการสอบบัญชีโดยรวมและรายด้าน ได้แก่ ด้านความเชี่ยวชาญ ด้านประสิทธิผลทางการสอบบัญชี ด้านความคิดสร้างสรรค์ ไม่แตกต่างกัน และสอดคล้องกับงานวิจัยของ นุชรี มาสภา (2555: บทคัดย่อ) พบว่า ผู้สอบบัญชีวิชาชีพอากรที่มีเพศ อายุ สถานภาพ ประสบการณ์ในการทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี และรายได้เฉลี่ยต่อเดือนแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีที่ดีไม่แตกต่างกัน

4. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มี เพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ในการสอบบัญชี จำนวนกิจการที่รับตรวจสอบในแต่ละปี และจำนวนชั่วโมงที่เข้ารับการฝึกอบรมด้านการสอบบัญชี หรือด้านอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความรัดกุม ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความครบถ้วน และด้านความทันกาล ไม่แตกต่างกัน เนื่องจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะต้องรายงานการตรวจสอบที่พบต่อลูกค้าและรายงานสิ่งที่พบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ด้วยความอิสระด้วยความชัดเจน รัดกุม ครบถ้วนตามการตรวจสอบที่พบและทันต่อการใช้งานข้อมูล ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ นุชรี มาสภา (2555: บทคัดย่อ) พบว่า ผู้สอบบัญชีวิชาชีพอากรที่มี เพศ อายุ สถานภาพ ประสบการณ์ในการทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี และรายได้เฉลี่ยต่อเดือน แตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีคุณภาพการสอบบัญชีไม่แตกต่างกัน และสอดคล้องกับงานวิจัยของ วิญญารักษ์ ทิพพิชัย (2554: บทคัดย่อ) ผู้ตรวจสอบภายในสังกัดกระทรวงมหาดไทยที่มี

เพศ อายุ ประสบการณ์ทำงานด้านตรวจสอบภายใน และความถี่ในการเข้ารับการอบรมเกี่ยวกับตรวจสอบภายใน (ต่อปี) แตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีกลยุทธ์การตรวจสอบภายในไม่แตกต่างกัน และมีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีคุณภาพรายงานการตรวจสอบไม่แตกต่างกัน

5. เทคนิคการตรวจสอบการทุจริต ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์ มีความสัมพันธ์

และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความสร้างสรรค์ และด้านความทันกาล เนื่องจากเทคนิคการสัมภาษณ์ เป็นการสื่อสารด้วยวาจาจากบุคคลเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการตรวจสอบที่ไม่ปรากฏในงบการเงิน โดยผู้สอบบัญชีจะต้องสอบถามและสื่อสารจากบุคคลที่เกี่ยวข้องถึงประเด็นต่างๆ เกี่ยวกับการตรวจสอบงบการเงิน ด้วยความชัดเจน ตรงไปตรงมา กระชับ ได้ใจความ ในระหว่างการตรวจสอบเพื่อให้ได้หลักฐานที่เกิดขึ้น ทั้งนี้ข้อมูลที่ได้รับจากการสื่อสารต้องมั่นใจว่าถูกต้อง ครบถ้วนเพียงพอต่อการตรวจสอบงบการเงินซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ กรรณิการ์ ตะภา (2559: บทคัดย่อ) พบว่า ทักษะการตรวจสอบภายในเชิงกลยุทธ์ ด้านการสื่อสาร มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพรายงานการตรวจสอบภายในโดยรวม ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความรัดกุม ด้านความสร้างสรรค์ และด้านความทันกาล สอดคล้องกับงานวิจัยของ ธนาทิพย์ วัฒนสุชาติ (2556: บทคัดย่อ) พบว่า สมรรถนะทางการสอบบัญชี ด้านการติดต่อสื่อสาร มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล และสอดคล้องกับงานวิจัยของ Olukayode (2018: 42) พบว่า การสัมภาษณ์เป็นวิธีการในการตรวจสอบทุจริตของบัญชีนิติเวช โดยมีความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างการยอมรับเทคนิคการตรวจสอบบัญชีนิติเวชในการทุจริตและการดำเนินคดีทุจริต ดังนั้นนักบัญชีมืออาชีพควรได้รับการอบรมเพื่อใช้ในการตรวจสอบทุจริตและสืบสวน เพื่อหาหลักฐานที่จะสนับสนุนในการดำเนินคดีในชั้นศาล

6. เทคนิคการตรวจสอบการทุจริต ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล มีความสัมพันธ์

และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความรัดกุม ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความครบถ้วน และด้านความทันกาล เนื่องจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จะต้องรวบรวมข้อมูลการตรวจสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมต่อการตรวจสอบงบการเงิน นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องตรวจสอบรายการที่มีสาระสำคัญต่อการตรวจสอบงบการเงิน รวมถึงการรวบรวมข้อมูลรายการที่เกี่ยวข้องระหว่างกันของกิจการ รวมถึงประเด็นที่ตรวจพบถึงความผิดปกติ โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะต้องรวบรวมข้อมูลในระยะเวลาที่กำหนดให้ทันกาล และต้องรวบรวมข้อมูลให้มีความครบถ้วนของสาระสำคัญ และรอบคอบ ถูกต้องของเนื้อหาการตรวจสอบ เพื่อใช้ในการตรวจสอบงบการเงิน และการออกหน้ารายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ทันต่อการใช้ประโยชน์ เพื่อสร้างความน่าเชื่อถือและความเชื่อมั่นต่อผู้ใช้งบการเงิน

ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ พิมพ์วี ยามะเทวัน (2557: บทคัดย่อ) พบว่า กระบวนการการสอบบัญชีที่ดี ด้านการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจของลูกค้า มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความถูกต้อง ด้านความชัดเจน และด้านความกะทัดรัด สอดคล้องกับงานวิจัยของ อภิศักดิ์ เจียรสุคนธ์ (2556: บทคัดย่อ) พบว่า การสอบทานการสอบบัญชีด้านวิธีการตรวจสอบและจัดทำหลักฐานการปฏิบัติงานมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านการทำงานต้องเชื่อถือได้ด้านงานสำเร็จทันเวลา และด้านผลงานได้มาตรฐาน และสอดคล้องกับงานวิจัยของ นวลจันทร์ ศรีสารคาม (2556: บทคัดย่อ) พบว่า ประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชีด้านการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความสมบูรณ์ สอดคล้องกับงานวิจัยของ นุชรี มาสกา (2555: บทคัดย่อ) พบว่า การปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีที่ดีด้านการรวบรวมและการประเมินหลักฐานมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมด้านความสร้างสรรค์ และสอดคล้องกับงานวิจัยของ Florea และ Florea (2011: 358) พบว่า ผลกระทบจากการตรวจสอบหลักฐาน ขั้นตอนการตรวจสอบ ระยะเวลาการตรวจสอบ รวมถึงขอบเขตการตรวจสอบ ขั้นตอนเหล่านี้จะต้องตอบสนองวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีและสามารถลดความเสี่ยงข้อผิดพลาดของงบการเงินได้ ผู้สอบบัญชีควรรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม เป็นหนึ่งในขั้นตอนที่สำคัญที่สุด และหลักฐานการตรวจสอบควรจะได้รับบันทึกอย่างถูกต้องเพื่อให้มั่นใจว่าวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบก็ประสบความสำเร็จ นอกจากนี้การตรวจสอบของผู้สอบบัญชีจะต้องมีความเชี่ยวชาญในการตรวจสอบ

7. เทคนิคการตรวจสอบการทุจริต ด้านการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อการสอบสวนมีความสัมพันธ์ และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความครบถ้วน เนื่องจากในปัจจุบันโปรแกรมคอมพิวเตอร์สามารถช่วยในการตรวจสอบบัญชีได้อย่างเหมาะสมนั้น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะต้องมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับโปรแกรมคอมพิวเตอร์รวมถึงทักษะการใช้งานของโปรแกรมคอมพิวเตอร์ที่อาจมีความซับซ้อนในการตรวจสอบงบการเงิน และวิธีการรวบรวมข้อมูลที่ได้รับจากกิจการในรูปแบบข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ประมวลผลของกิจการ เพื่อใช้ในการรวบรวมข้อมูลอย่างครบถ้วน ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ วราพร เนืองโสม (2556: บทคัดย่อ) พบว่า ผู้ใช้โปรแกรมสำเร็จรูปช่วยสอบบัญชี ด้านความสามารถในการเรียนรู้มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมและรายด้าน ได้แก่ ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความคิดสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ อภิศักดิ์ ไทยถาวร (2556: บทคัดย่อ) พบว่า ความสามารถในการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ ด้านการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ในการสอบบัญชี

มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการทำงานโดยรวม ด้านการบรรลุเป้าหมายความสำเร็จ ด้านการจัดการและใช้ปัจจัยทรัพยากร ด้านกระบวนการปฏิบัติงาน และด้านความพอใจของทุกฝ่าย และด้านการตรวจสอบโปรแกรม สอดคล้องกับงานวิจัย Mustapha และ Lai (2017: บทคัดย่อ) พบว่า เทคโนโลยีสารสนเทศสำหรับผู้ตรวจสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับผู้สอบบัญชีอาวุโส และผู้จัดการฝ่ายตรวจสอบภายใน เทคโนโลยีสารสนเทศสามารถช่วยลดระยะเวลาการตรวจสอบบัญชีได้มากยิ่งขึ้นและส่งผลให้การทำงานของบัญชีมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น สอดคล้องกับงานวิจัย Omonuk และ Oni (2015: บทคัดย่อ) พบว่า คอมพิวเตอร์ช่วยในการตรวจสอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไนจีเรีย ในกลุ่มตัวอย่างบริษัทขนาดใหญ่ที่มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และไม่มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับกลุ่มผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในกลุ่มบริษัทขนาดเล็ก และสอดคล้องกับงานวิจัย Isabel และ Pedrosa (2015: บทคัดย่อ) พบว่า มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อผู้มีส่วนได้เสียต่างๆ เช่น ผู้ตรวจสอบด้านกฎหมาย และผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เทคนิคการตรวจสอบด้วยโปรแกรมคอมพิวเตอร์ช่วยในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในโปรตุเกส นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตยอมรับในการนำโปรแกรมคอมพิวเตอร์มาใช้ในงานตรวจสอบบัญชีเพื่อให้ประสบผลสำเร็จในการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีจะต้องมีความรู้ความเข้าใจในการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ช่วยในงานสอบบัญชี

8. เทคนิคการตรวจสอบการทุจริต ด้านการวิเคราะห์ความผิดปกติ และด้านการวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณ ไม่มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี เนื่องจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสามารถขอข้อมูลการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีท่านเดิมที่ตรวจให้กับกิจการที่เคยได้เก็บรวบรวมข้อมูลไว้ และข้อมูลจากหลักฐานการวิเคราะห์จากผู้ตรวจสอบภายใน รวมถึงข้อมูลทางบัญชีและเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ว่าข้อมูลที่ได้รับการตรวจสอบเป็นจริง โดยถูกต้องครบถ้วน และนอกจากนี้ผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 510 การตรวจสอบยอดยกมาในการสอบบัญชีครั้งแรก และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520 การวิเคราะห์เปรียบเทียบ สอดคล้องกับแนวคิด กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ (2556: 23) พบว่า การเปรียบเทียบผลต่างงบประมาณ อาจให้ได้หลายวิธี เช่น การเปรียบเทียบข้อมูลทางการเงินปีปัจจุบันกับปีก่อน การเปรียบเทียบข้อมูลทางการเงินกับแผนการดำเนินงาน การเปรียบเทียบงบประมาณรายรับและรายจ่าย และการเปรียบเทียบความสัมพันธ์ของบัญชีลูกหนี้เงินให้กู้กับดอกเบี้ยรับ บัญชีเจ้าหนี้เงินกู้กับดอกเบี้ยจ่าย เป็นต้น

ข้อเสนอแนะ

1. ข้อเสนอแนะสำหรับการนำผลการวิจัยไปใช้

1.1 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ควรให้ความสำคัญต่อเทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์ โดยผู้สอบบัญชีควรให้ความสำคัญกับการตั้งคำถามที่ชัดเจน ตรงประเด็น เพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีอย่างมีคุณภาพเพิ่มมากขึ้น เพื่อที่จะสามารถเก็บรวบรวมข้อมูลในการตรวจสอบบัญชีได้ดียิ่งขึ้น อันจะส่งผลให้การตรวจสอบมีประสิทธิภาพ และถูกต้อง ครบถ้วน

1.2 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ควรให้ความสำคัญต่อเทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล เนื่องจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตควรจัดเก็บรวบรวมข้อมูล ที่ใช้ในการตรวจสอบที่พอเพียง และเหมาะสม เพื่อให้ได้ข้อมูลที่ใช้ในการเป็นหลักฐานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการตรวจสอบบัญชีมากยิ่งขึ้น และควรจัดทำใบคุมเอกสารที่ได้จากการรวบรวมข้อมูลกิจการที่รับตรวจ เพื่อให้ง่ายต่อการนำมาใช้งาน และการออกหน้ารายงาน ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ทันต่อการใช้ประโยชน์ เพื่อสร้างความน่าเชื่อถือและความเชื่อมั่นต่อ ผู้ใช้งบการเงิน

1.3 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ควรให้ความสำคัญต่อเทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้านโปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อการสอบสวน ด้วยการเพิ่มทักษะด้านโปรแกรมคอมพิวเตอร์ ซึ่งในปัจจุบันโปรแกรมคอมพิวเตอร์สามารถช่วยในการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้เป็นอย่างมากและมีความรวดเร็วในการตรวจสอบ อันส่งผลต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้เป็นไปตาม เป้าหมายที่กำหนดไว้

1.4 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ควรศึกษาหาความรู้เพิ่มเติม ด้านการวิเคราะห์ความผิดปกติ และด้านการวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณ ด้วยการศึกษาระดับความเสี่ยงที่อาจเกิดการทุจริต ที่สามารถช่วยหาความผิดปกติของงบการเงิน และสะท้อนความเป็นจริงของงบการเงิน รวมถึงการ ความแตกต่างของรายการทางบัญชีที่อาจส่งผลทุจริต

1.5 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สามารถนำความรู้ที่ได้ไปประยุกต์เพื่อให้การตรวจสอบ ซึ่งมีวิธีการและกระบวนการที่เป็นบรรทัดฐานในการปฏิบัติงาน สำหรับการรายงานผลการสอบบัญชี หรือรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำเป็นที่ต้องอยู่บนบรรทัดฐานและมาตรฐานการสอบบัญชี

1.6 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ควรศึกษาหาความรู้เพิ่มเติม และเข้าอบรมอย่างต่อเนื่อง เพื่อเพิ่มพูนความรู้ ทักษะ ที่เกี่ยวข้องกับบัญชีและการสอบบัญชี เพื่อศักยภาพในการปฏิบัติงาน และ ก่อให้เกิดผลการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีที่มีคุณภาพน่าเชื่อถือมากยิ่งขึ้น

2. ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยครั้งต่อไป

2.1 ควรศึกษาความสัมพันธ์และผลกระทบของเทคนิคการตรวจสอบทุจริตด้านอื่นที่เกี่ยวข้อง เนื่องจากผู้วิจัยได้ศึกษาเพียง 5 ด้าน และอีก 2 ด้านได้แก่ ด้านการใช้บริการนักสืบอิสระ และด้านการตรวจค้น เป็นต้น เพื่อศึกษาเปรียบเทียบว่ามีความเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบทุจริตหรือไม่ ซึ่งอาจทำให้นักวิจัยมีประสิทธิภาพผลและสามารถนำไปใช้ประโยชน์ได้ตรงเป้าหมายมากยิ่งขึ้น

2.2 ควรมีการศึกษาผลกระทบหรือปัจจัยด้านอื่นๆ ที่สามารถตรวจสอบทุจริต เช่น วิธีการตรวจสอบการบันทึกรายการที่เกิดขึ้น การติดต่อสืบถามข้อมูลจากองค์กรภายนอกที่เกี่ยวข้อง โอกาสในการทุจริต สิ่งจูงใจในการกระทำการทุจริต เป็นต้น ที่มีผลต่อเทคนิคการตรวจสอบบัญชีและคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพื่อสามารถนำข้อมูลจากการวิจัยไปประยุกต์ใช้งานได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น

2.3 นอกจากการเก็บรวบรวมข้อมูลจากแบบสอบถามแล้ว ควรใช้วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูลด้วยวิธีอื่นเพิ่มเติม เช่น การสัมภาษณ์เชิงลึก และสามารถนำผลการวิจัยไปใช้ให้เกิดประโยชน์ตรงตามวัตถุประสงค์มากที่สุด

2.4 ควรมีการศึกษาตัวแปรแทรกอื่นๆ ที่ส่งผลต่อความสัมพันธ์และผลกระทบของเทคนิคการตรวจสอบทุจริต กับคุณภาพการสอบบัญชี เช่น ความรู้ความสามารถในการสอบบัญชี ทักษะการตรวจสอบงบการเงิน ประสบการณ์ในการตรวจสอบงบการเงิน เป็นต้น



บรรณานุกรม



บรรณานุกรม

- กนกพร เอี่ยมสกุล และปรียากร สังกะเพศ. (2557). *เทคนิคการตรวจสอบวงจรรายได้ของธุรกิจ เครื่องประดับอัญมณี*. รายงานการค้นคว้าอิสระ ภาควิชาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยสยาม.
- กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (2556). *คู่มือตรวจสอบกิจการสหกรณ์*. <<http://www.cad.go.th/download/manual56.pdf>> 1 สิงหาคม 2559.
- กรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง. (2559). *หลักเกณฑ์การประกันคุณภาพ งานตรวจสอบภายใน ภาครัฐ พ.ศ. 2559*. <http://www.pdmo.go.th/internal-audit/upload/regulation/file_161012124143.pdf%0A> 20 มกราคม 2560.
- กรรณิการ์ ตะภา. (2559). *ผลกระทบของทักษะการตรวจสอบภายในเชิงกลยุทธ์ที่มีต่อคุณภาพ รายงานการตรวจสอบภายในของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในประเทศไทย*. วิทยานิพนธ์ ปริญญาบัญชืมหาบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชี คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- กลุ่มตรวจสอบภายใน สำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข. (2559). *คู่มือปฏิบัติงานการตรวจสอบภายใน*. <<http://wops.moph.go.th/ops/audit/Downloads/คู่มือ-สมัย.pdf>> 20 มกราคม 2560.
- กัญญมน วิทยาภูมิ. (2556). *การตรวจสอบและการควบคุมภายใน*. ขอนแก่น: โรงพิมพ์คลังนานาวิทยา.
- กานต์ ศรีวิภาสสิทธิ์. (2556). *นโยบายป้องกันการทุจริตในองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นไทย : ศึกษาเชิงวิพากษ์การนำนโยบายไปสู่การปฏิบัติ*. มหาวิทยาลัยรังสิต.
- เกียรติศักดิ์ จีระธีรนาถ. (2559). *การทุจริตในองค์กรและอาชญากรรมธุรกิจ*. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพมหานคร: คู่แข่ง.
- จริยาภรณ์ เพ็ชรรักษ์. (2555). *ผลกระทบของความขัดแย้งทางผลประโยชน์ทับซ้อนที่มีต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย*. วิทยานิพนธ์ ปริญญาบัญชืมหาบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชี คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.

จามจุรี สุระ. (2557). ความสัมพันธ์ระหว่างแรงจูงใจในวิชาชีพกับความเต็มใจต่ออาชีพทางการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชี คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.

จินตรา แสนสามารถ. (2554). ผลกระทบของการมีจุดยืนที่มั่นคงในการปฏิบัติงานการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชี คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.

จूरีย์พร พิรักษา. (2557). การตรวจสอบภายในกรณีศึกษาการตรวจสอบการทุจริตของพนักงานธนาคารกสิกรไทย สาขาวงแหวนรอบนอกเอกชัย – บางบอน. รายงานสหกิจศึกษา ภาควิชาการบัญชี มหาวิทยาลัยสยาม.

ชนม์ณัฐชา กังวานศุภพันธ์. (2553). การควบคุมและตรวจสอบภายใน. กรุงเทพมหานคร: แอคทีฟพรีนท์.

ชมรมผู้ตรวจสอบภายในธนาคารและสถาบันการเงิน. (2559). *Audit Technique*.

<<http://www.bfiia.org/index.php?lay=show&ac=article&id=538687038&Ntype=>>
5 กรกฎาคม 2559.

ฐาปณี แสงคำ. (2556). ความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีเชิงกลยุทธ์กับความเชื่อมั่นทางการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต. วิทยานิพนธ์ ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชี คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.

ฐิตาภรณ์ สีนจรรุญศักดิ์. (2556). การทุจริตโดยการตกแต่งงบการเงิน. *การประชุมวิชาการระดับชาติ ประจำปี 2556*. 1454-1467.

ทิพวรรณ ศิริมาตร. (2555). ผลกระทบของคุณลักษณะหลักฐานการสอบบัญชีที่ดีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชี คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.

ธนาทิพย์ วัฒนสุชาติ. (2556). ความสัมพันธ์ระหว่างสมรรถนะทางการสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชี คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.

ธิดารัตน์ ยงยศยิ่ง. (2560). ผลกระทบของความครอบคลุมในการวางแผนการสอบบัญชี คุณภาพการสอบบัญชี ที่มีต่อความยั่งยืนในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย.

วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชี คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์.

นวลจันทร์ ศรีสารคาม. (2556). ผลกระทบของประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชี คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.

นิพันธ์ เท็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทเพชร. (2556). การสอบบัญชีและการให้ความเชื่อมั่น.

กรุงเทพมหานคร: ทีพีเอ็น เพรส.

นุชรี มาสภา. (2555). ผลกระทบของการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีที่ดีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชี คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.

บริษัท ซีพี ออลล์ จำกัด (มหาชน). (2561). แนวปฏิบัติสำหรับการต่อต้านการทุจริต.

<<https://www.cpall.co.th/wp-content/uploads/2018/06/Anti-Corruption-Procedures-th.pdf>> 30 พฤษภาคม 2562.

บุญชม ศรีสะอาด. (2554). การวิจัยเบื้องต้น พิมพ์ครั้งที่ 9. กรุงเทพมหานคร: สุวีริยาสาส์น.

ปภัสรา ช่างสาร. (2555). ผลกระทบของคุณลักษณะการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชี คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.

พิมพ์วี ยามะเทวิน. (2557). ผลกระทบของกระบวนการการสอบบัญชีที่ดีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชี คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.

มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช. (2552). เอกสารการลอนชุดวิชาการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศทางการบัญชีและการสอบบัญชี = *Information technology application in accounting and auditing*. นนทบุรี: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช.

- เยาวนาถ หมานหม้อย. (2559). ผลกระทบของจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในและคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์. วิทยานิพนธ์ ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชี คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์.
- ลัดดาวัลย์ ยอดบัว และกนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินีทธิ์. (2560). ความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีต่อคุณภาพการสอบบัญชี ของสำนักงานสอบบัญชี. งานประชุมวิชาการระดับชาติ, 9, 1-7.
- วรพันธุ์ นิลสำราญจิต. (2560). คู่มือตรวจสอบภายใน หน่วยตรวจสอบภายใน. <<http://203.209.82.136/audit/useruploads/files/20170824/cb8df2fde5ec76252978baa31a023a775b1e5f39.pdf>> 30 พฤษภาคม 2562.
- วรารพร เนื่องโสม. (2556). ปัจจัยคุณลักษณะของผู้ใช้โปรแกรมสำเร็จรูปช่วยสอบบัญชีที่มีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีในเขตพื้นที่ความรับผิดชอบสำนักงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ที่ 4. วิทยานิพนธ์ ปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต สาขาวิชาบริหารธุรกิจ คณะบริหารศาสตร์ มหาวิทยาลัยอุบลราชธานี.
- วันรักษ์ โสภภาพร. (2556). ความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมการสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต สาขาการบัญชี คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- วิษณุศุทธิ์ เมาระพงษ์. (2559). เตรียมรับมือ Big Data Crisis ด้วย data Management. วารสาร TPA News, 238, 7-8.
- วิญญารักษ์ ทิพพิชัย. (2554). ผลกระทบของกลยุทธ์การตรวจสอบภายในที่มีต่อคุณภาพรายงานการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายในสังกัดกระทรวงมหาดไทย. วิทยานิพนธ์ ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชี คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- ศรีอุบล ทองคำ. (2557). ผลกระทบของเทคนิคการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพการทำงานของ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชี คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.

ศิวพร ศิริตันสนียกุล. (2556). โครงการแบ่งปันความรู้และประสบการณ์ชาวกรมบัญชีกลาง (COP :

Community of Practice). <<http://inter-test.cgd.go.th/cs/Satellite?blobcol=urldata&blobheadername1=Content-Type&blobheadername2=Content-Disposition&blobheadervalue2=inline%3B+filename%3D%222456%2F671%2Fพี่เปิ้ล%2C0.pdf%22&blobkey=id&blobtable=MungoBlobs&blobwhere=1438165424429&ssbi>> 30 พฤษภาคม 2562.

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2555). *มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน.*

<http://www.fap.or.th/images/column_1359010332/240_2559.pdf> 20 มกราคม 2560.

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2556). *ข้อกำหนดสภาวิชาชีพบัญชี ว่าด้วยหลักเกณฑ์การรายงานและการพิจารณาการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต.*

<<http://www.fap.or.th/upload/9414/Wx3RD1opZL.>> 20 มกราคม 2560.

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2558). *มาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศ ฉบับที่3 (ฉบับปรับปรุง).* <<http://www.tfac.or.th/upload/9414/eq6p8RJwV0.pdf>> 20 มกราคม 2560.

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2559a). *ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี ว่าด้วยหลักเกณฑ์ และวิธีการเข้ารับการฝึกอบรมหรือเข้าร่วมประชุมสัมมนาของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พ.ศ. 2556.*

<http://www.fap.or.th/images/pulldown_1362925446/regu_method 2556.pdf> 8 สิงหาคม 2559.

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2559b). *ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชีว่าด้วยหลักเกณฑ์และคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พ.ศ. 2556.*

<http://www.fap.or.th/images/pulldown_1362926157/regu_spec 2556.pdf> 9 สิงหาคม 2559.

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2559c). ข้อมูลติดต่อผู้สอบบัญชี.

<https://eservice.fap.or.th/fap_registration/cpa-contact-list?condition=4&district_hidden=&province_hidden=&geography_hidden=> 8 สิงหาคม 2559.

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2561). ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี ว่าด้วยจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๖๑.

<<http://www.tfac.or.th/upload/9414/NwV5qognHn.pdf> => 30 พฤษภาคม 2562.

สมศักดิ์ จินตวัฒน์กุล. (2554). คุณภาพการสอบบัญชี. วารสาร มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลอีสาน, 4(2), 69-75.

สายฝน อุไร. (2557). ผลกระทบของสมรรถนะการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชี คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.

สำนักงานตรวจสอบภายใน สถาบันการบินพลเรือน. (2554). คู่มือการตรวจสอบภายใน.

<<http://www.catc.or.th/2015/attachments/file/คู่มือตรวจสอบภายใน.pdf>> 18 สิงหาคม 2559.

สุพรรณษา พิมพ์พงษ์. (2556). ผลกระทบของความผูกพันในวิชาชีพที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชี คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.

สุมนา ประจักษ์ดี. (2555). การจัดการความรู้ เรื่อง ของการตรวจสอบ.

<<http://www.audit.ru.ac.th/km/kmhow.pdf>> 15 กรกฎาคม 2559.

องค์กรต่อต้านคอร์รัปชันประเทศไทย. (2559). วงจรของคอร์รัปชัน.

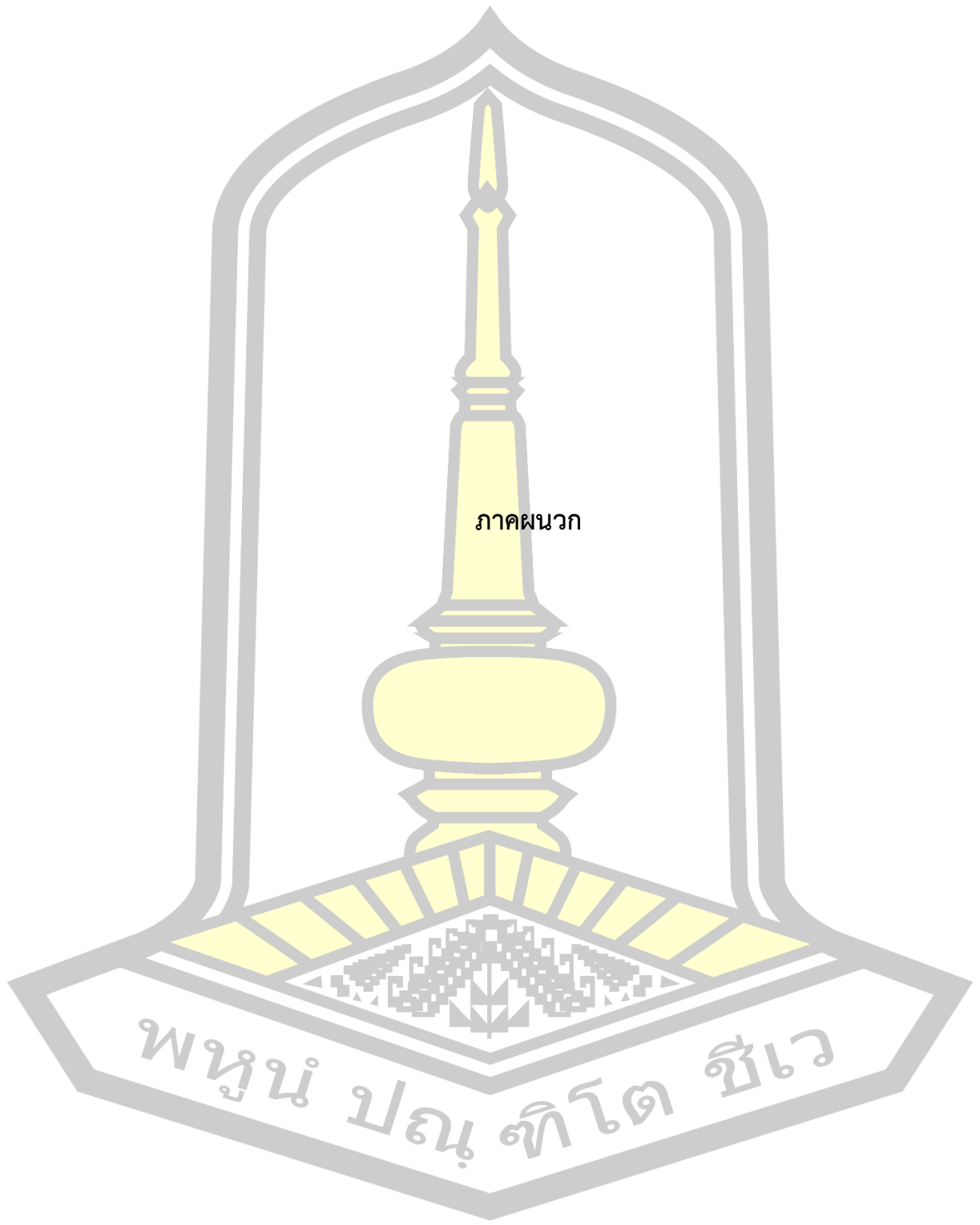
<<http://www.anticorruption.in.th/2016/th/detail/135/5/วงจรคอร์รัปชัน>> 15 มกราคม 2560.

อภิศักดิ์ เจียรสุคนธ์. (2556). ผลกระทบของการสอบทานการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชี คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.

- อภิสิทธิ์ ไทยถาวร. (2556). ผลกระทบของความสามารถในการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ที่มีต่อประสิทธิภาพการทำงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชี คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- อรพินท์ รัตน์โชติพานิช. (2560). การพัฒนาบทบาทการตรวจสอบภายในภาครัฐสมัยใหม่. <<http://www.doa.go.th/share/docs/audit/audit1.pdf>> 30 มกราคม 2560.
- อัญชญา เหมวงศ์กุล. (2557). การสอบบัญชี. กรุงเทพมหานคร: ศูนย์ส่งเสริมวิชาการ.
- อัมรา เพียรบุษกา. (2557). ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีของ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร. วิทยานิพนธ์ ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชี คณะบัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุม.
- อุเทน เลาน้ำทา และนิภาพร อบทอง. (2560). ความสามารถของระบบบัญชีคอมพิวเตอร์กับความได้เปรียบด้านข้อมูลทางการบัญชีของธุรกิจชิ้นส่วนอิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย. *WMS Journal of Management*, 6(3), 17–31.
- อุษณา ภัทรมนตรี. (2558). การตรวจสอบภายในสมัยใหม่. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพมหานคร: จามจุรีโปรดักท์.
- Aaker, D.A.V., Kumar. and Day, G.S. (2001). *Marketing Research*. 7th ed. New York: John Wiley and Sons.
- Bealman, V. D. (2013). Certified Public Accountant Education and Ethical Decisionmaking Preparedness: A Phenomenological Study Exploring The Connection. Liberty University. Retrieved from May 30, 2019 <<https://pdfs.semanticscholar.org/a72f/9a2008418f8e52001b5ed4cc00f63671c8f7.pdf>>
- Bergen, D. (2013). *Auditor Industry Specialization and Audit Quality*. Tilburg School of Economics and Management Tilburg University.
- Black, K. (2006). *Business Statistics for Contemporary Decision Making*. 4th ed. New York: John Wiley and Sons.

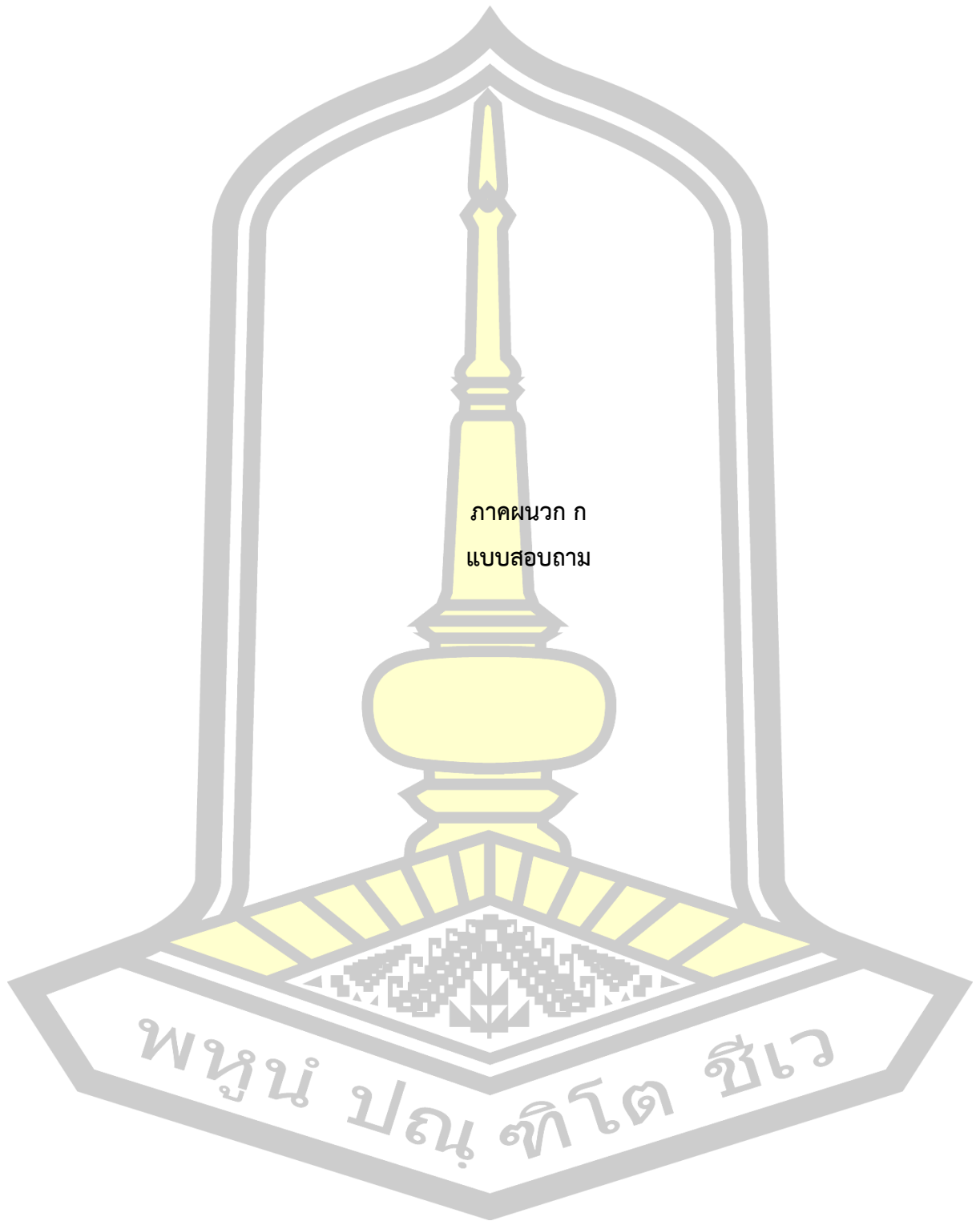
- Business Anti - Corruption Portal. (2016). corruption-dictionary. Retrieved January 14, 2017, <<http://www.business-anti-corruption.com/corruption-dictionary>>
- Ciprian, C. and Munteanu. (2014). Arguments on Using Computer – Assisted Audit Techniques (CAAT) and Business Intelligence to Improve the Work of the Financial Auditor. *Management Strategies Journal*, 26(4), 212–220.
- Dickins, D., Snyder, A. J. and Reisch, J. R. (2018). Selecting an auditor for Bradco using indicators of audit quality. *Journal of Accounting Education*, 32–44.
- Emmanuel, O. and Usman, H. (2015). Internal Audit Techniques and Fraud Prevention: A Case Study of Selected Local Government Councils in Bauch State. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 6, 4.
- Florea, R. and Florea. R. (2011). Audit techniques and audit evidence. *Economy Transdisciplinarity Cognition*, 14, 350–358.
- Investopedia. (2016). Certified Public Accountant - CPA. Retrieved January 12, 2017, <<http://www.investopedia.com/terms/c/cpa.asp>>
- Kesimli, L. (2019). *External Auditing and Quality*. Turkey. Retrieved May 30, 2019, <<https://books.google.co.th/books?id=VW1lDwAAQBAJ&pg=PA248&dq=certified+public+accountant++mean+articles&hl=th&sa=X&ved=0ahUKEwiAroWGkqTiAhX08HMBHWQXBn8Q6AEINTAC#v=onepage&q=certified+public+accountant+mean+articles&f=false>>
- Lovett, H. T. (2002). The Effect of Violating the Assumption of Equal Item Means in Estimation the Livingstone Coefficient. *Education and Psychological Measurement*, 38, 239–251
- McGowan, M. M. (2014). *The Influence of the Sarbanes – Oxley act on Audit Quality : Evidence from Nonprofit Hospitals Subject to the Single Audit Act*. Nova Southeastern University.

- Mendes, I. M. and Pedrosa (2015). *Computer-Assisted Audit Tools and Techniques Use: Determinants Individual Acceptance*. ISCTE - University Institute of Lisbon.
- Mustapha, M., and Lai, S. J. (2017). Information Technology in Audit Processes: An Empirical Evidence from Malaysian Audit Firms. *International Review of Management and Marketing*, 7(2), 53–59.
- National Association of State Boards of Accountancy. (2016). *What is a CPA*. Retrieved January 30, 2017, <<https://www.nasba.org/education/becomingacpa/>>
- Nunnally, J. C. (1978). *Psychometric theory*. 2nd ed. New York: McGraw Hill, Ed.
- Okolie, A. (2014). Audit Quality and Earnings Response Coefficients of Quoted Companies in Nigeria. *Applied Finance & Banking*, 4(2), 139–161.
- Omonuk, J.B and Oni, A (2015). Computer Assisted Audit Techniques and Audit Quality in Developing Countries: Evidence from Nigeria. *Journal of Internet Banking and Commerce*, 20(3).
- Rettig, C. P. (2011). IRS Audit Techniques Guides and Current Tax Enforcement Priorities. *Tax Practice & Procedure*, August – S, 25–33.
- Sorunke, O. A. (2018). Forensic Accounting Investigation Techniques and Successful Prosecution of Corruption Cases in Nigeria. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 8, 37–44.
- Stuart, I. C. (2012). *Auditing and Assurance Services*. America: the McGraw-hill Companies.
- Taylor, J. (2015). *An Examination of the Relationship Between Audit Quality and Related Audit Factors : The Federal Single Audit Act (1998)*. Capella University.



ภาคผนวก

พหุบัน ปณฺ ทิโต ชีเว



ภาคผนวก ก
แบบสอบถาม

พหุมนุ ปณุ ทิโต ชีเว

แบบสอบถาม

การวิจัยเรื่อง ผลกระทบของเทคนิคการตรวจสอบทุจริตที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี
ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

คำชี้แจง

แบบสอบถามชุดนี้เป็นแบบสอบถามเพื่อการวิจัย เรื่อง ผลกระทบของเทคนิคการตรวจสอบ
ทุจริตที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย เพื่อประกอบการศึกษา
ระดับปริญญาโทของผู้วิจัย หลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยมหาสารคาม ผู้วิจัยใคร่ขอความ
อนุเคราะห์และความร่วมมือในการตอบแบบสอบถามจากท่าน โปรดให้ข้อมูลในการตอบ
แบบสอบถามให้ครบทุกข้อคำถาม และส่งกลับคืนภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ได้รับแบบสอบถาม

แบบสอบถามข้อมูลชุดนี้แบ่งออกเป็น 3 ตอน ประกอบด้วย

- | | |
|---|--------------|
| ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย | จำนวน 7 ข้อ |
| ตอนที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับเทคนิคการตรวจสอบทุจริต
ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย | จำนวน 15 ข้อ |
| ตอนที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี
ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย | จำนวน 28 ข้อ |

ข้าพเจ้าขอขอบพระคุณที่ท่านได้สละเวลาตอบคำถามทุกข้ออย่างถูกต้องครบถ้วน หากท่าน
มีความสนใจที่ขอรับรายงานสรุปเกี่ยวกับการวิจัยครั้งนี้ โปรดแนบนามบัตรของท่านมาพร้อมกับ
แบบสอบถามชุดนี้ หากมีข้อสงสัยประการใดที่เกี่ยวกับแบบสอบถามชุดนี้โปรดติดต่อข้าพเจ้า
นางสาวณัฐญา เสียวครบุรี ที่อยู่ 6 หมู่ 12 ต.ครบุรี อ.ครบุรี จ.นครราชสีมา 30250
หมายเลขโทรศัพท์ 087-246-2520 E-mail : nattayaseowkonburi@gmail.com

ขอขอบพระคุณท่านเป็นอย่างสูง

นางสาวณัฐญา เสียวครบุรี

นิสิตปริญญาโท คณะการบัญชีและการจัดการ

มหาวิทยาลัยมหาสารคาม

ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

คำชี้แจง : โปรดทำเครื่องหมาย ✓ ใน () หน้าข้อความที่ตรงกับท่านมากที่สุด

1. เพศ

() ชาย

() หญิง

2. อายุ

() น้อยกว่า 35 ปี

() 35 – 40 ปี

() 41 – 45 ปี

() มากกว่า 45 ปี

3. ระดับการศึกษา

() ปริญญาตรี

() สูงกว่าปริญญาตรี

4. ประสบการณ์ในการสอบบัญชี

() น้อยกว่า 5 ปี

() 5 – 10 ปี

() 11 – 15 ปี

() มากกว่า 15 ปี

5. จำนวนกิจการที่รับตรวจในแต่ละปี

() ต่ำกว่า 50 ราย

() 50 – 100 ราย

() 101 – 150 ราย

() มากกว่า 150 ราย

6. จำนวนชั่วโมงที่เข้ารับการฝึกอบรมด้านการสอบบัญชีหรือด้านอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง

() 18 – 21 ชั่วโมงต่อปี

() 22 – 25 ชั่วโมงต่อปี

() 26 – 29 ชั่วโมงต่อปี

() มากกว่า 29 ชั่วโมงต่อปี

7. ที่ตั้ง

() กรุงเทพมหานคร และปริมณฑล

() ต่างจังหวัด

พจนานุกรมบัญชี

ตอนที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับเทคนิคการตรวจสอบทุจริตของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
ในประเทศไทย

เทคนิคการตรวจสอบทุจริต	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
<p>ด้านการวิเคราะห์ความผิดปกติ</p> <p>1. ท่านให้ความสำคัญในการตรวจสอบรายการที่ผิดปกติ เพื่อหาหลักฐานการทุจริตของกิจการ</p>					
<p>2. ท่านเชื่อมั่นว่าการใช้เทคนิคการวิเคราะห์ความผิดปกติ โดยการวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงิน เช่น อัตราส่วนสภาพคล่อง อัตราส่วนวัดประสิทธิภาพในการดำเนินงาน ความสามารถในการทำกำไร ช่วยทำให้ได้ข้อมูลเบื้องต้น ที่อาจเกิดการทุจริตในการตรวจสอบบัญชี</p>					
<p>3. ท่านให้ความสำคัญกับการตรวจสอบรายการที่มีความเคลื่อนไหวบ่อย โดยใช้การวิเคราะห์ความผิดปกติหาจุดต่ำสุดและสูงสุดของรายการบัญชี เพื่อตรวจสอบรายการทุจริตทางบัญชี</p>					
<p>ด้านการวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณ</p> <p>4. ท่านใช้เทคนิคการวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณในการวิเคราะห์เปรียบเทียบข้อมูลทางการเงินกับแผนการดำเนินงาน เช่น การคำนวณตัวเลข การทดสอบตัวเลข เพื่อหาความผลต่างของรายการบัญชีที่อาจเกิดการทุจริต</p>					
<p>5. ท่านให้ความสำคัญในการเปรียบเทียบรายการบัญชีที่มีความสัมพันธ์กัน เช่น บัญชีสินค้ากับเจ้าหนี้การค้า บัญชีขายกับลูกหนี้การค้า เพื่อตรวจสอบรายการบัญชีที่มีการเคลื่อนไหวทางตัวเลขบัญชีที่ไม่สอดคล้องกันและอาจส่งผลเกิดการทุจริต</p>					

ตอนที่ 2 (ต่อ)

เทคนิคการตรวจสอบทุจริต	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
<p>ด้านการวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณ</p> <p>6. ท่านให้ความสำคัญในการตรวจสอบเปรียบเทียบงบประมาณปีปัจจุบันกับงบประมาณปีก่อน เพื่อหารายการบัญชีที่มีผลต่างของจำนวนตัวเลขที่เกินจริงจากการปฏิบัติงานของกิจการ</p>					
<p>ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์</p> <p>7. ท่านใช้เทคนิคการสัมภาษณ์ในการสอบถามข้อมูลทางการเงิน เพื่อตรวจสอบรายการที่ไม่ปรากฏในงบการเงิน และท่านสามารถควบคุมทิศทางคำถามในการสัมภาษณ์ เพื่อให้ได้หลักฐานในการตรวจสอบทุจริตที่ครบถ้วน</p>					
<p>8. ท่านให้ความสำคัญในการสอบถามข้อมูลที่เกี่ยวข้องทางบัญชีจากฝ่ายบัญชีและผู้บริหารของกิจการ เพื่อให้ได้หลักฐานการตรวจสอบการทุจริต</p>					
<p>9. ท่านให้ความสำคัญในการสอบถามประเด็นต่างๆ ด้วยความชัดเจน ตรงไปตรงมา กระชับ ได้ใจความ เพื่อให้คำตอบของหลักฐานการตรวจสอบที่เกิดขึ้น</p>					
<p>ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล</p> <p>10. ท่านสามารถรวบรวมข้อมูลการสอบทานหลักฐานการสอบบัญชีได้อย่างเพียงพอ และเป็นประโยชน์ต่อการปฏิบัติงาน</p>					
<p>11. ท่านมุ่งเน้นความมีสาระสำคัญของเอกสารหลักฐานการสอบบัญชีที่นำไปสรุปผลการตรวจสอบ</p>					
<p>12. ท่านสามารถตรวจหาความเกี่ยวข้องหรือความสัมพันธ์กันของเอกสารจากหลักฐานการตรวจสอบกับประเด็นการตรวจสอบที่ท่านพบในระยะเวลาตรวจสอบได้</p>					

ตอนที่ 2 (ต่อ)

เทคนิคการตรวจสอบทุจริต	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
<p>ด้านการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อการสอบสวน</p> <p>13. ท่านมีความรู้ความเข้าใจในการประยุกต์ใช้คอมพิวเตอร์ให้เข้ากับงานตรวจสอบบัญชีได้อย่างมีประสิทธิภาพ</p>					
<p>14. ท่านใช้โปรแกรมในการตรวจสอบวิเคราะห์เปรียบเทียบเพื่อหาแนวโน้มเบื้องต้นของรายการทางการเงิน ได้แก่ ยอดขายสุทธิ ลูกหนี้การค้า สินค้าคงเหลือ กำไรต่อหุ้น เพื่อนำผลที่ได้มาใช้ประกอบการวิเคราะห์และพิจารณาหารายการบัญชีที่อาจเกิดการทุจริต</p>					
<p>15. ท่านมุ่งเน้นการตรวจสอบข้อมูลรายการทางบัญชีจากคอมพิวเตอร์ด้วย กราฟ แผนภาพ หรือข้อมูลต่าง ๆ ที่มีปริมาณมาก เพื่อช่วยในการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีประสิทธิภาพในการตรวจสอบมากยิ่งขึ้น</p>					



ตอนที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

คุณภาพการสอบบัญชี	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
ด้านความถูกต้อง					
1. ท่านนำเสนอรายงานการสอบบัญชีของกิจการที่ตรวจสอบได้อย่างถูกต้องและมีหลักฐานที่เชื่อถือได้					
2. ท่านนำเสนอรายงานการสอบบัญชีตามหลักฐานที่ตรวจพบทุกครั้ง					
3. ท่านนำเสนอข้อมูลที่มีความเป็นจริงและเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้ข้อมูลจากงบการเงิน					
4. ท่านรวบรวม ประเมินและนำเสนอรายงานการสอบบัญชีอย่างระมัดระวังและความแม่นยำเพียงพอวิชาชีพ					
ด้านความเที่ยงธรรม					
5. ท่านตรวจสอบบัญชีโดยปราศจากอคติและความลำเอียง					
6. ท่านทำการตรวจสอบบัญชีด้วยความเที่ยงธรรมและซื่อสัตย์ สุจริต โดยไม่ปกปิดข้อเท็จจริงหรือบิดเบือนความจริงอันเป็นสาระสำคัญ					
7. ท่านไม่ละเว้นการเปิดเผยข้อมูลที่ได้ทราบจากการตรวจสอบ อันอาจส่งผลให้รายงานผลการตรวจสอบบิดเบือนไป					
8. ท่านนำเสนอข้อมูลในรายงานการสอบบัญชีมีความเป็นกลางและความอิสระเพียงพอวิชาชีพ					
ด้านความชัดเจน					
9. ท่านสามารถใช้ภาษาที่เหมาะสมสื่อสารให้ผู้ใช้ข้อมูลเข้าใจในส่วนสาระสำคัญของรายงานการสอบบัญชี					

ตอนที่ 3 (ต่อ)

คุณภาพการสอบบัญชี	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
ด้านความชัดเจน					
10. ท่านสามารถเสนอรายงานการสอบบัญชีด้วยรูปแบบที่ถูกต้องที่เหมาะสม เพื่อป้องกันการเข้าใจผิดของผู้ใช้ข้อมูล					
11. ท่านหลีกเลี่ยงการใช้ภาษาทางวิชาการที่ไม่จำเป็น เพื่อป้องกันความไม่เข้าใจของผู้ใช้ข้อมูลอยู่เสมอ					
12. ท่านได้อธิบายวิธีการตรวจสอบบัญชีอย่างชัดเจน เพื่อป้องกันความเข้าใจผิดของผู้ใช้ข้อมูลเสมอ					
ด้านความรัดกุม					
13. ท่านมีการนำเสนอรายงานการสอบบัญชีที่ตรงประเด็นไม่อ้อมค้อม					
14. ท่านนำเสนอรายงานการสอบบัญชีที่มุ่งชี้ให้เห็นถึงปัญหา โดยหลีกเลี่ยงรายละเอียดที่ไม่จำเป็น					
15. ท่านมีการตัดข้อความ และคำฟุ่มเฟือยที่ไม่จำเป็นออกไปแต่ยังคงไว้ซึ่งความต่อเนื่องของแนวคิดที่จะรายงานไว้เสมอ					
16. ท่านสามารถสรุปผลการรายงานการตรวจสอบได้อย่างกระชับ ส่งผลให้ผู้ใช้อ้างอิงในรายงาน สามารถนำไปปฏิบัติได้อย่างเหมาะสม					
ด้านความสร้างสรรค์					
17. ท่านสามารถใช้ถ้อยคำที่เหมาะสมตามมาตรฐานสอบบัญชีในการแสดงความเห็นของการปฏิบัติงานก่อนแล้ว จึงกล่าวขอเสนอแนะจากการตรวจสอบเสมอ					

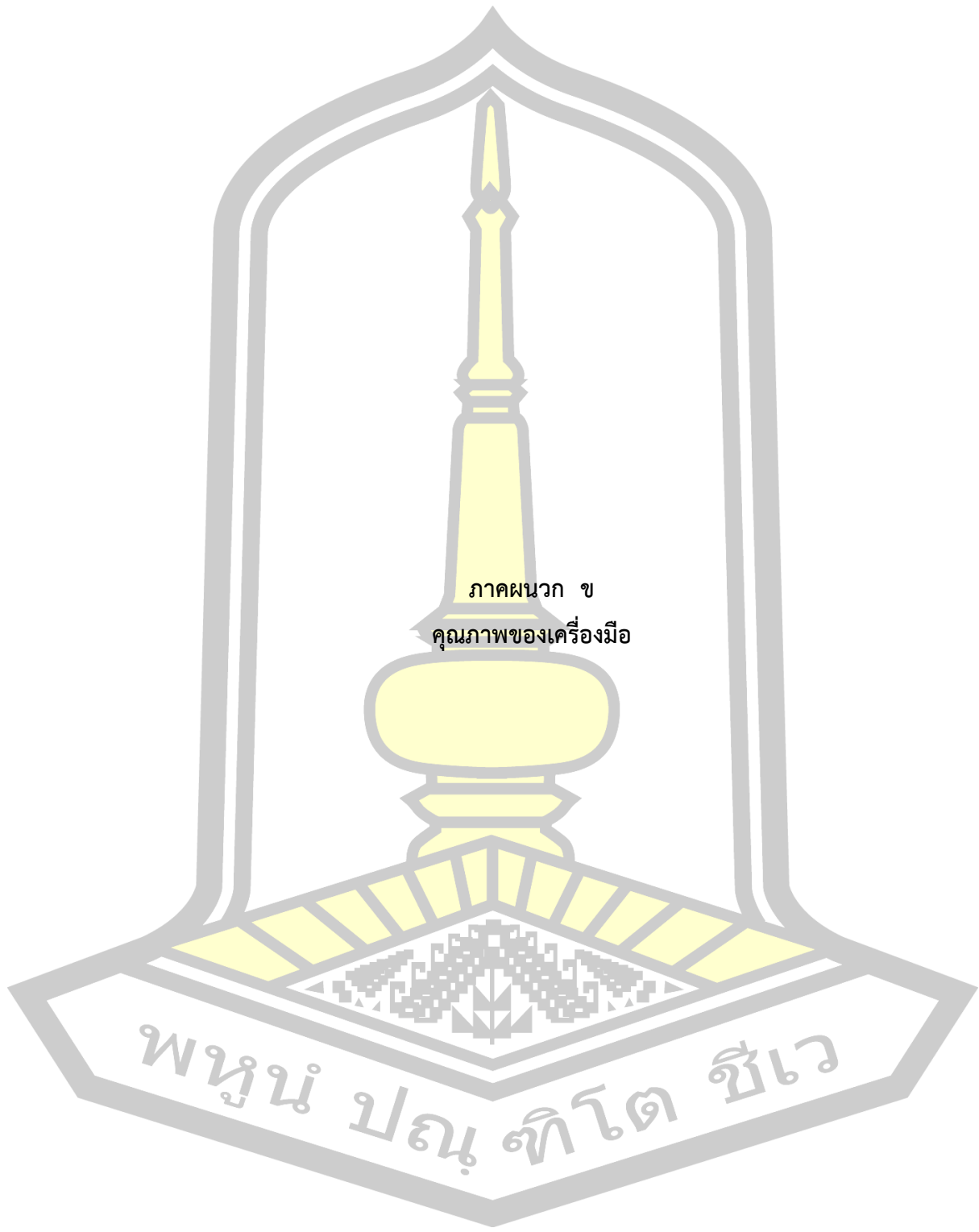
ตอนที่ 3 (ต่อ)

คุณภาพการสอบบัญชี	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
ด้านความสร้างสรรค์					
18. ท่านนำเสนอประเด็นในภาพรวม โดยหลีกเลี่ยงการระบุชื่อบุคคลผู้กระทำผิดข้อบกพร่องในประเด็นย่อย					
19. ท่านสามารถเสนอรายงานการสอบบัญชีที่มีเนื้อหาเป็นประโยชน์และประยุกต์ใช้ได้จริง เพื่อช่วยให้กิจการที่รับการตรวจมีการปรับปรุงในทางที่ดีขึ้นเสมอ					
20. ท่านให้ความสำคัญเกี่ยวกับข้อความในรายงานสอบบัญชีที่มุ่งใจให้บริษัทรับตรวจเกิดความรู้สึกต้องการแก้ไขปัญหาหรือปฏิบัติตามข้อแนะนำที่ท่านเสนอในรายงาน					
ด้านความครบถ้วน					
21. ท่านมีเอกสารหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอ เพื่อให้ได้ข้อมูลที่ครบถ้วนและสมบูรณ์					
22. ท่านนำเสนอรายงานการสอบบัญชีโดยมุ่งเน้นถึงความครบถ้วนสมบูรณ์ของข้อมูล					
23. ท่านรายงานผลการตรวจสอบบัญชีที่สามารถสื่อเรื่องราวได้อย่างครบถ้วนสมบูรณ์					
24. ท่านเสนอข้อมูลสารสนเทศอย่างครบถ้วน เพื่อเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจได้					
ด้านความทันกาล					
25. ท่านสามารถทำการสอบบัญชีได้สำเร็จภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด					
26. ท่านสามารถนำเสนอข้อมูลในระยะเวลาที่เหมาะสม และทันต่อการแก้ไขปัญหาที่จะเกิดขึ้นในอนาคต					

ตอนที่ 3 (ต่อ)

คุณภาพการสอบบัญชี	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
ด้านความทันกาล					
27. ท่านมีการสื่อสารไปยังผู้ทำหน้าที่ในการกำกับดูแลในประเด็นที่มีความจำเป็นเร่งด่วน หรือพบข้อผิดพลาดที่มีนัยสำคัญ					
28. ท่านมีการพิจารณาเปรียบเทียบประโยชน์ที่จะได้รับจากการนำเสนอรายงานที่ทันต่อเวลากับความเชื่อถือได้ของรายงานนั้นเสมอ					





ภาคผนวก ข
คุณภาพของเครื่องมือ

พหุบัณฑิตยศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตาราง 53 ค่าอำนาจจำแนกรายข้อ และค่าความเชื่อมั่นของแบบสอบถาม

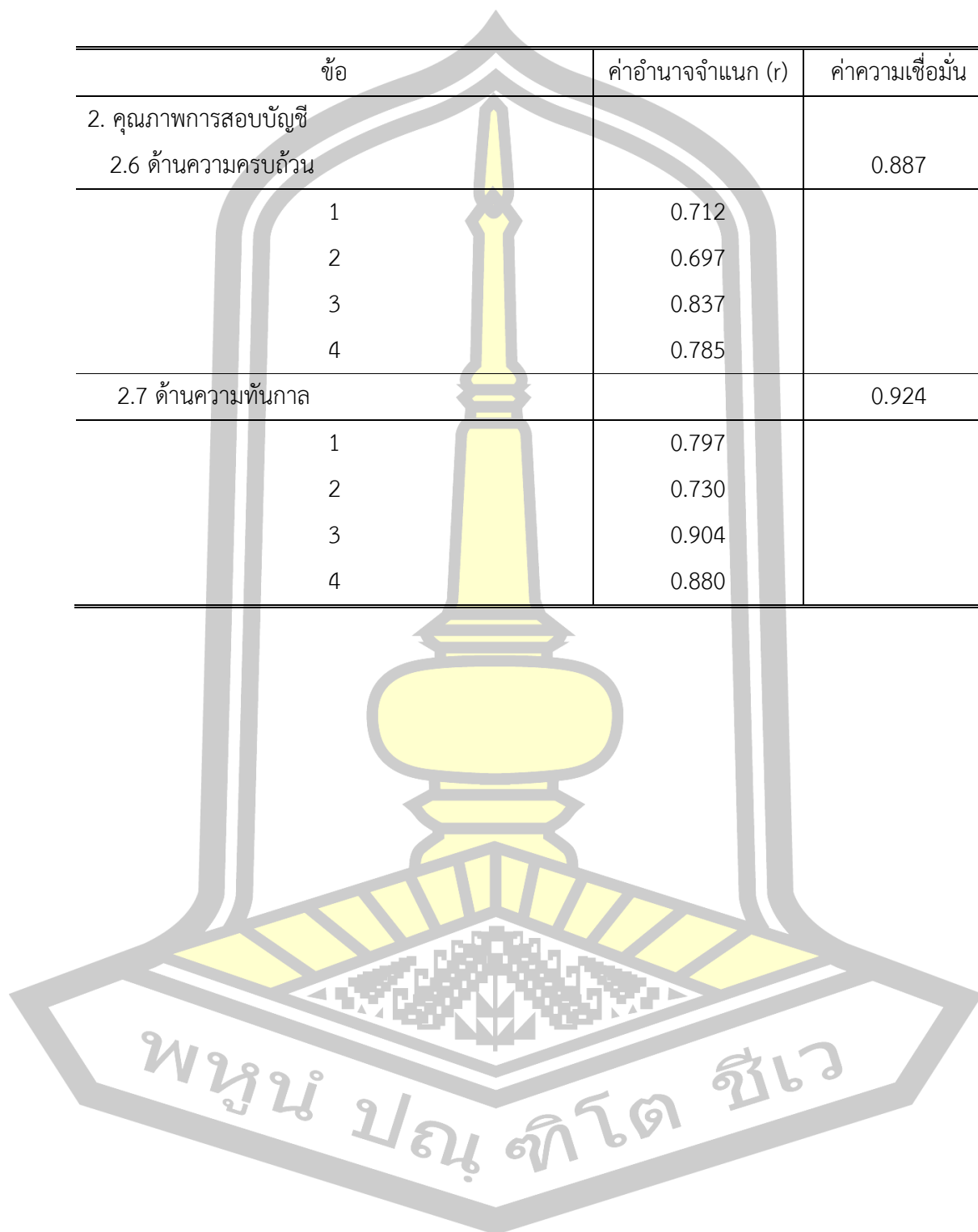
ข้อ	ค่าอำนาจจำแนก (r)	ค่าความเชื่อมั่น
1. เทคนิคการตรวจสอบทุจริต		
1.1 ด้านการวิเคราะห์ความผิดปกติ		0.801
1	0.544	
2	0.673	
3	0.738	
1.2 ด้านการวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณ		0.659
1	0.400	
2	0.429	
3	0.672	
1.3 ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์		0.757
1	0.494	
2	0.743	
3	0.543	
1.4 ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล		0.838
1	0.742	
2	0.697	
3	0.672	
1.5 ด้านการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อการ สอบสวน		0.789
1	0.684	
2	0.747	
3	0.493	

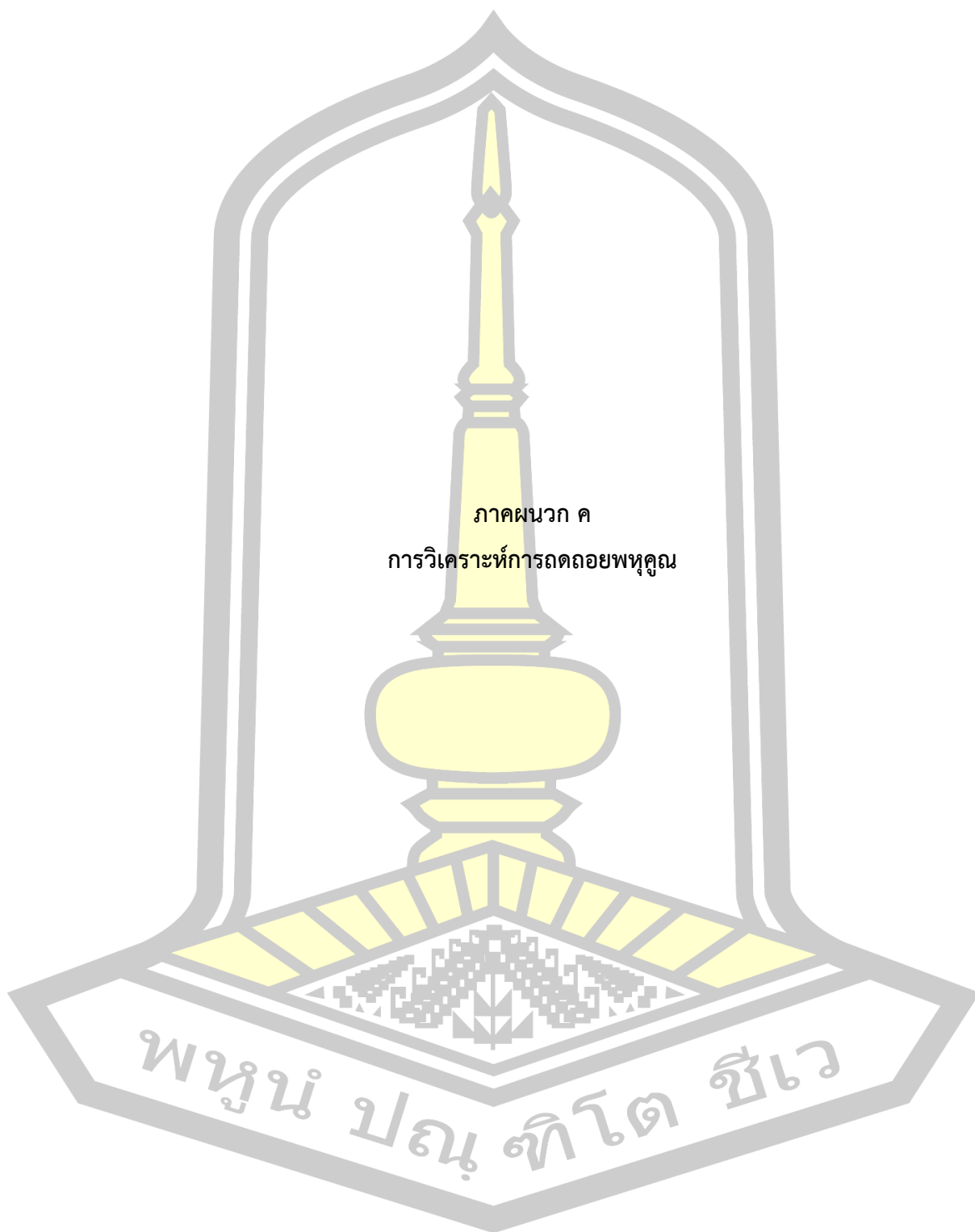
ตาราง 53 (ต่อ)

ข้อ	ค่าอำนาจจำแนก (r)	ค่าความเชื่อมั่น
2. คุณภาพการสอบบัญชี		
2.1 ด้านความถูกต้อง		0.892
1	0.682	
2	0.795	
3	0.802	
4	0.780	
2.2 ด้านความเที่ยงธรรม		0.949
1	0.842	
2	0.928	
3	0.881	
4	0.881	
2.3 ด้านความชัดเจน		0.838
1	0.725	
2	0.598	
3	0.719	
4	0.679	
2.4 ด้านความรัดกุม		0.913
1	0.763	
2	0.891	
3	0.725	
4	0.861	
2.5 ด้านความสร้างสรรค์		0.942
1	0.866	
2	0.841	
3	0.883	
4	0.871	

ตาราง 53 (ต่อ)

ข้อ	ค่าอำนาจจำแนก (r)	ค่าความเชื่อมั่น
2. คุณภาพการสอบบัญชี		
2.6 ด้านความครบถ้วน		0.887
1	0.712	
2	0.697	
3	0.837	
4	0.785	
2.7 ด้านความทันกาล		0.924
1	0.797	
2	0.730	
3	0.904	
4	0.880	





ภาคผนวก ค
การวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ

พหุคูณ ปณ ทิโต ชีเว

ตาราง 54 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์ถดถอยกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม
ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

เทคนิคการตรวจสอบทุจริต	คุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม		t	p-value
	สัมประสิทธิ์ การถดถอย	ความคลาดเคลื่อน มาตรฐาน		
ค่าคงที่ (a)	1.907	0.317	6.013*	<0.0001
ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์ (INT)	0.203	0.062	3.252*	0.002
ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล (IGT)	0.391	0.070	5.611*	<0.0001

F = 28.784 p < 0.0001 Adj R² = 0.326

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ตาราง 55 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์ถดถอยกับคุณภาพการสอบบัญชี
ด้านความถูกต้องของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

เทคนิคการตรวจสอบทุจริต	คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง		t	p-value
	สัมประสิทธิ์ การถดถอย	ความคลาดเคลื่อน มาตรฐาน		
ค่าคงที่ (a)	2.407	0.341	7.058*	<0.0001
ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล (IGT)	0.467	0.082	5.689*	<0.0001

F = 32.361 p < 0.0001 Adj R² = 0.214

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ตาราง 56 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์ถดถอยเทคนิคการตรวจสอบการทุจริตกับ
คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความเที่ยงธรรม ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

เทคนิคการตรวจสอบทุจริต	คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความเที่ยงธรรม		t	p-value
	สัมประสิทธิ์ การถดถอย	ความคลาดเคลื่อน มาตรฐาน		
ค่าคงที่ (a)	2.909	0.358	8.124*	<0.0001
ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล (IGT)	0.392	0.086	4.550*	<0.0001
F = 20.700 p < 0.0001 Adj R ² = 0.146				

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ตาราง 57 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์ถดถอยเทคนิคการตรวจสอบการทุจริตกับ
คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความชัดเจน ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

เทคนิคการตรวจสอบทุจริต	คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความชัดเจน		t	p-value
	สัมประสิทธิ์ การถดถอย	ความคลาดเคลื่อน มาตรฐาน		
ค่าคงที่ (a)	2.263	0.384	5.897*	<0.0001
ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล (IGT)	0.457	0.092	4.945*	<0.0001
F = 24.458 p < 0.0001 Adj R ² = 0.169				

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ตาราง 58 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์ถดถอยเทคนิคการตรวจสอบการทุจริตกับ
คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความรัดกุม ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

เทคนิคการตรวจสอบทุจริต	คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความรัดกุม		t	p-value
	สัมประสิทธิ์	ความคลาดเคลื่อน		
	การถดถอย	มาตรฐาน		
ค่าคงที่ (a)	2.115	0.347	6.098*	<0.0001
ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล (IGT)	0.505	0.083	6.054*	<0.0001
F = 36.647 p < 0.0001 Adj R ² = 0.237				

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ตาราง 59 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์ถดถอยเทคนิคการตรวจสอบการทุจริตกับ
คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความสร้างสรรค์ ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

เทคนิคการตรวจสอบทุจริต	คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความสร้างสรรค์		t	p-value
	สัมประสิทธิ์	ความคลาดเคลื่อน		
	การถดถอย	มาตรฐาน		
ค่าคงที่ (a)	1.393	0.457	3.050*	0.003
ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์ (INT)	0.377	0.090	4.196*	<0.0001
ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล (IGT)	0.271	0.100	2.707*	0.008
F = 17.236 p < 0.0001 Adj R ² = 0.220				

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ตาราง 60 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์ถดถอยเทคนิคการตรวจสอบการทุจริตกับ
คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความครบถ้วน ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

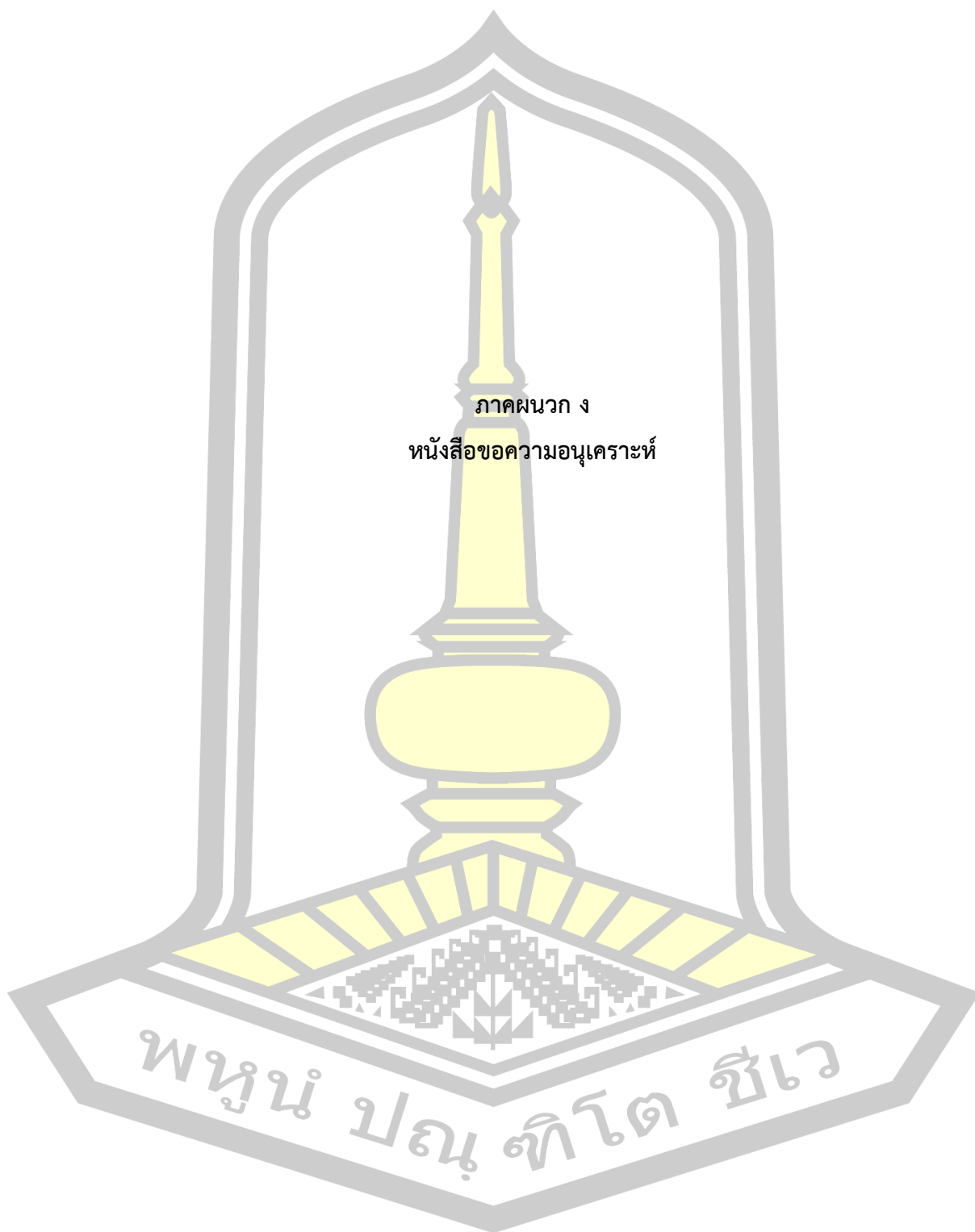
เทคนิคการตรวจสอบทุจริต	คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความครบถ้วน		t	p-value
	สัมประสิทธิ์ การถดถอย	ความคลาดเคลื่อน มาตรฐาน		
ค่าคงที่ (a)	1.218	0.412	2.957*	0.004
ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล (IGT)	0.526	0.089	5.884*	<0.0001
ด้านการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ เพื่อการสอบสวน (ISP)	0.213	0.067	3.174*	0.002
F = 25.415 p < 0.0001 Adj R ² = 0.298				

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ตาราง 61 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์ถดถอยเทคนิคการตรวจสอบการทุจริตกับ
คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความทันกาล ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

เทคนิคการตรวจสอบทุจริต	คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความทันกาล		t	p-value
	สัมประสิทธิ์ การถดถอย	ความคลาดเคลื่อน มาตรฐาน		
ค่าคงที่ (a)	1.678	0.394	4.254*	<0.0001
ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์ (INT)	0.296	0.077	3.823*	<0.0001
ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล (IGT)	0.350	0.087	4.045*	<0.0001
F = 21.836 p < 0.0001 Adj R ² = 0.266				

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05



ภาคผนวก ง
หนังสือขอความอนุเคราะห์

พหุจน์ ปณฺ ทิโต ชีเว



ที่ ศธ 0530.10/11๘๑

คณะกรรมการบัญชีและการจัดการ
มหาวิทยาลัยมหาสารคาม
อำเภอกันทรวิชัย จังหวัดมหาสารคาม
44150

17 ตุลาคม 2560

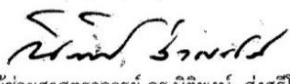
เรื่อง ขอความอนุเคราะห์กรอกแบบสอบถาม

เรียน ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ด้วย นางสาวณัฐญา เสียวครบุรี นิสิตระดับปริญญาโท คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม กำลังศึกษาวิทยานิพนธ์ เรื่อง “ผลกระทบของเทคนิคการตรวจสอบทุจริตที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย” ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการทำวิทยานิพนธ์หลักสูตรบัณฑิตศึกษา (บ.ช.ม.) และการศึกษาในครั้งนี้ได้เน้นให้นิสิตศึกษาข้อมูลด้วยตนเอง ดังนั้น เพื่อให้การจัดทำวิทยานิพนธ์เป็นไปด้วยความเรียบร้อยและบรรลุวัตถุประสงค์ คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม จึงใคร่ขออนุญาตให้ นางสาวณัฐญา เสียวครบุรี ศึกษาและเก็บรวบรวมในรายละเอียดตามแบบสอบถามที่แนบมาพร้อมนี้

คณะกรรมการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม หวังเป็นอย่างยิ่งว่าจะได้รับความอนุเคราะห์จากท่านในการให้ข้อมูลในครั้งนี้เป็นอย่างยิ่ง และขอขอบคุณมา ณ โอกาสนี้

ขอแสดงความนับถือ


(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. นิตพงษ์ สังศรีโรจน์)
คณบดีคณะกรรมการบัญชีและการจัดการ
มหาวิทยาลัยมหาสารคาม

งานวิชาการระดับบัณฑิตศึกษา
คณะกรรมการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม
โทรศัพท์ 0-4375-4333 ต่อ 3431
โทรสาร 0-4375-4422

ประวัติผู้เขียน

ชื่อ	นางสาวณัฐญา เสียวครบุรี
วันเกิด	3 กรกฎาคม พ.ศ. 2535
สถานที่เกิด	อำเภอเมือง จังหวัดนครราชสีมา
สถานที่อยู่ปัจจุบัน	บ้านเลขที่ 6 หมู่ที่ 12 ตำบลครบุรี อำเภอครบุรี จังหวัดนครราชสีมา รหัสไปรษณีย์ 30250
ตำแหน่งหน้าที่การงาน	ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี
สถานที่ทำงานปัจจุบัน	บริษัท เอ็กเซนล์เลนท์ สอบบัญชี จำกัด ที่อยู่ เลขที่ 777 หมู่ 6 ถนนเทพารักษ์ อำเภอ เมืองสมุทรปราการ จังหวัดสมุทรปราการ 10270
ประวัติการศึกษา	พ.ศ. 2550 มัธยมศึกษาตอนต้น โรงเรียนบุญวัฒนา ตำบลหัวทะเล อำเภอเมือง จังหวัดนครราชสีมา พ.ศ. 2553 มัธยมศึกษาตอนปลาย โรงเรียนบุญวัฒนา ตำบลหัวทะเล อำเภอเมือง จังหวัดนครราชสีมา พ.ศ. 2557 ปริญญาตรี (บช.บ.) สาขาวิชาบัญชีบัณฑิต มหาวิทยาลัยมหาสารคาม พ.ศ. 2562 ปริญญาโท (บช.ม.) สาขาวิชาการบัญชี มหาวิทยาลัยมหาสารคาม

พูนัน ปณุกิตโต ชีเว