

**ผลกระทบของการใช้วิธีการตรวจสอบระยะไกล
ที่มีต่อประสิทธิผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี
รับอนุญาตแห่งประเทศไทยในสถานการณ์แพร่ระบาด
ของเชื้อไวรัสโคโรนา 2019**

**EFFECTS OF REMOTE AUDITING USAGE ON
THE AUDIT EFFECTIVENESS OF THE CERTIFIED
PUBLIC ACCOUNTANT OF THAILAND IN THE
EPIDEMIC CORONA VIRUS 2019 SITUATIONS**

Received: 28 June, 2022

Revised: 15 September, 2022

Accepted: 20 September, 2022

อัญชนา เหมวงศ์กุล*

Anchana Hemwongkul*

* อาจารย์ประจำสาขาวิชาการบัญชี สถาบันการอาชีวศึกษาภาคเหนือ 1

* Lecturer, in Accounting, Northern Institute of Vocational Education 1

* Email: anchana1420@gmail.com

บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อทดสอบผลกระทบของการใช้วิธีการตรวจสอบระยะไกลที่มีต่อประสิทธิผล การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยในสถานการณ์แพร่ระบาดของเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 เก็บรวบรวมข้อมูลโดยใช้แบบสอบถามส่งผ่านระบบไปรษณีย์อิเล็กทรอนิกส์ ได้รับข้อมูลจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย จำนวน 125 คน เครื่องมือที่ใช้เป็นแบบสอบถามมาตราส่วนประมาณค่า 5 ระดับ ซึ่งมีค่าความเชื่อมั่นของครอนบรากเท่ากับ 0.906 สถิติที่ใช้ในการวิจัยได้แก่ จำนวน ร้อยละ ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และการวิเคราะห์การถดถอยหาค่าพหุคูณ ผลการวิจัยพบว่าการวางแผนการตรวจสอบระยะไกล การปฏิบัติงานตรวจสอบระยะไกล และการสรุปผลการตรวจสอบระยะไกลมีผลกระทบทางบวกต่อประสิทธิผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยในสถานการณ์แพร่ระบาดของเชื้อไวรัสโคโรนา 2019

คำสำคัญ: ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี การวางแผนการตรวจสอบระยะไกล การปฏิบัติงานตรวจสอบระยะไกล การสรุปผลการตรวจสอบระยะไกล

Abstract

The purpose of this research was to test the impact of remote monitoring method on the effectiveness of performance of the Certified Public Accountants of Thailand in the 2019 Coronavirus Outbreak. Data were collected using questionnaires sent via electronic mail system. Data from 125 certified public accountants in Thailand were received. The instrument used was a 5-level estimation scale questionnaire with Cronbrac's confidence value of 0.906. The statistics used in the research were number, percentage, mean, standard deviation and Multiple Regression Analysis. The results showed that remote auditing planning, remote auditing operations and remote auditing conclusion had positive impact on the performance of the Certified Public Accountants of Thailand in the situation of the COVID-19 pandemic.

Keywords: Certified Public Accountant, The effectiveness of the Auditor's Performance, Effect of Remote Auditing Method

บทนำ

สถานการณ์การแพร่ระบาดของเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 (ต่อไปนี้จะเรียกว่า “โควิด19”) ส่งผลกระทบอย่างรุนแรงต่อระบบเศรษฐกิจและสร้างแรงกดดันต่อการประกอบกิจการขององค์กรภาคธุรกิจรวมถึงภาครัฐอย่างต่อเนื่อง การปรับตัวของประชาชนและธุรกิจต่าง ๆ ด้วยมาตรการด้านสาธารณสุขที่เป็นเครื่องมือในการยับยั้งและป้องกันตนเองคือการรักษาระยะห่าง (Social Distance) และการทำงานจากที่บ้าน (Work From Home) ถือเป็นความปกติใหม่ (New Normal) ของประชาชนทั่วไปที่ทำให้การดำรงชีวิตประจำวันและการดำเนินธุรกิจต่าง ๆ มีการปรับตัวและเตรียมพร้อมกับสถานการณ์ที่มีความไม่แน่นอนสูงในทุกสาขาอาชีพ วิชาชีพบัญชีได้รับผลกระทบเกี่ยวกับการปฏิบัติงานบัญชีทั้งการเตรียมข้อมูลและการตรวจสอบข้อมูลในลักษณะที่ต้องมีการพิจารณาเพิ่มเติมเพื่อทบทวนการนำเสนอข้อมูลและการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับการวัดมูลค่าทางเศรษฐกิจ จากภาวะการแพร่ระบาดของโควิด 19 รวมไปถึงผลกระทบต่อการประเมินความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของกิจการ (นรินทิพย์ ฉลาดพจนพร, 2564) ในด้านการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีควรต้องพิจารณาแนวทางและวิธีการตรวจสอบในกรณีที่ไม่สามารถออกไปปฏิบัติงานตรวจสอบ ณ สถานประกอบการ (Onsite) โดยใช้เครื่องมือหรือเทคโนโลยีเข้ามาช่วยในการตรวจสอบบัญชีระยะไกล (Remote Audit) ซึ่งมีแนวโน้มเพิ่มขึ้นในปัจจุบัน คาดว่า ในอนาคตหลังจากการแพร่ระบาดของโควิด 19 การตรวจสอบแบบระยะไกลมีแนวโน้มจะพัฒนาต่อยอดต่อไป จึงนำไปสู่ความเป็นปกติใหม่ (New Normal) ทางด้านการสอบบัญชี ที่น่าสนใจศึกษาเกี่ยวกับประสิทธิผลจากการตรวจสอบแนวใหม่อันนำไปสู่คุณภาพการสอบบัญชีที่ส่งผลกระทบต่อผู้มีส่วนได้เสียในวงกว้าง

การตรวจสอบระยะไกลถือเป็นแนวทางในการสอบบัญชีที่นำเทคโนโลยีเข้ามาเป็นเครื่องมือในการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีเพื่อประเมินความถูกต้องตามควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน โดยที่ผู้สอบบัญชีอาจไม่ต้องเข้าไปตรวจสอบ ณ สถานประกอบการของลูกค้าหรือเข้าไปปฏิบัติงานตรวจสอบ ณ สถานประกอบการของลูกค้าด้วยจำนวนครั้งที่น้อยที่สุด ซึ่งกระบวนการสอบบัญชีตามแนวทางการตรวจสอบระยะไกลเริ่มตั้งแต่ขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบ (Audit Planning) การปฏิบัติงานตรวจสอบ (Conducting Audit) และ การรายงานผลตรวจสอบ (Reporting Audit) โดยสามารถตรวจสอบผ่านทางเทคโนโลยีที่หลากหลาย ได้แก่ โปรแกรม Online เทคโนโลยี Live Streaming และเทคโนโลยีบนโทรศัพท์มือถือ เช่น สมาร์ทโฟน หรือแท็บเล็ต ที่สามารถใช้งานวีดีโอได้ เช่น Zoom, WebEX, MS Teams E-mail หรือ VR (Virtual Reality) โดยทุกขั้นตอนของการตรวจสอบระยะไกล สามารถนำเทคโนโลยีมาช่วยตั้งแต่การวางแผนการตรวจสอบสามารถสื่อสารผ่านทาง Teleconference หรือการสื่อสารผ่านทาง หรือโปรแกรม Zoom Meeting ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีสามารถตรวจสอบเอกสารหลักฐานผ่านทางอีเมล การสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้า โดยใช้วิธีการทำการตรวจนับเสมือนจริง (Virtual Count) การประชุมกับลูกค้า หรือการสัมภาษณ์บุคคลที่เกี่ยวข้อง

ผ่าน Video Conference รวมถึงการรายงานผลการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีสามารถสรุปผลการตรวจสอบ แจ้งผลการตรวจสอบ ข้อสังเกต ข้อตรวจพบ รวมถึงข้อเสนอแนะ ผ่าน Teleconference (สนธิสัญญา ปานสมุทร และวชิระ บุญยเนตร, 2564) ดังนั้นการตรวจสอบระยะไกล กำลังกลายเป็นความปกติใหม่ในวิชาชีพการสอบบัญชี อย่างไรก็ตามสิ่งที่ผู้สอบบัญชีควรคำนึงคือ โอกาสที่จะถูกคุกคามจาก Cyber หรือการรักษาความปลอดภัยของข้อมูลจากการรับส่งข้อมูลผ่านอินเทอร์เน็ต อาจมีความเสี่ยงจากการถูกขโมยข้อมูล หรือข้อมูลของลูกค้าถูกเผยแพร่หรือเปิดเผยโดยไม่ได้รับอนุญาตจากลูกค้า จึงเป็นความเสี่ยงของผู้สอบบัญชี ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อความเชื่อมั่นในวิชาชีพสอบบัญชี นอกจากนี้ในการตรวจสอบระยะไกลผู้สอบบัญชีต้องสามารถมั่นใจได้ว่า การเข้าถึงแหล่งข้อมูลเอกสารหลักฐานต่าง ๆ โดยไม่ต้องเข้าไปตรวจสอบ ณ สถานที่ประกอบ การ ข้อมูลและเอกสารหลักฐานประกอบงบการเงินที่อยู่ในรูปของอิเล็กทรอนิกส์ หรือสามารถแปลงเอกสารในรูปของกระดาษให้อยู่ในรูปแฟ้มข้อมูล เป็นไปอย่างครบถ้วนและถูกต้อง (อรอนงค์ อินจู, 2563) เพื่อนำไปวางแผนการปฏิบัติงาน การปฏิบัติงานตรวจสอบ และการรายงานผลการตรวจสอบเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี

การใช้เครื่องมือทางเทคโนโลยีเข้ามาช่วยในการตรวจสอบบัญชีระยะไกลเพื่อรองรับสถานการณ์การแพร่ระบาดของโควิด 19 ดังกล่าวข้างต้น เป็นเหตุที่น่าสนใจศึกษาว่าประสิทธิผลของการปฏิบัติงานตรวจสอบจะเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการสอบบัญชีหรือไม่ ผู้วิจัยจึงสนใจศึกษาผลกระทบของการใช้วิธีการตรวจสอบระยะไกล (Remote Audit) ในสถานการณ์แพร่ระบาดของโควิด 19 ที่ส่งผลต่อประสิทธิผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเพื่อนำมาเป็นแนวทางปรับปรุงการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในความปกติใหม่ของวิชาชีพการสอบบัญชี อันนำไปสู่การแสดงความเห็นอย่างเหมาะสมต่องบการเงินของกิจการต่อไป

วัตถุประสงค์การวิจัย

เพื่อทดสอบผลกระทบของการใช้วิธีการตรวจสอบระยะไกลที่มีต่อประสิทธิผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยในสถานการณ์โรคระบาดของเชื้อไวรัสโควิด19

แนวคิดและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

งานวิจัยนี้ประยุกต์ใช้แนวคิดเกี่ยวกับการตรวจสอบระยะไกลและประสิทธิผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี เพื่อใช้อธิบายและพยากรณ์ปรากฏการณ์ที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบระยะไกลและประสิทธิผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี รวมทั้งใช้ในการกำหนดกรอบแนวความคิดการวิจัย ซึ่งมีตัวแปรที่ใช้ในการศึกษาดังนี้

1. การตรวจสอบระยะไกล (Remote Audit)

การตรวจสอบระยะไกล หมายถึง วิธีการตรวจสอบโดยที่ไม่ได้เข้าไปตรวจสอบ ณ สถานที่ประกอบการของลูกค้า แต่สามารถเก็บรวบรวมหลักฐานต่าง ๆ อย่างเพียงพอและเหมาะสมต่อการแสดงความเห็นต่อข้อมูลในงบการเงิน หากเอกสารหลักฐานประกอบงบการเงินของกิจการ

อยู่ในรูปของอิเล็กทรอนิกส์ หรือสามารถสื่อสารและแปลงเอกสารในรูปของกระดาษให้อยู่ในรูปแบบแฟ้มข้อมูลและส่งให้ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ หรือผู้สอบบัญชีสามารถเข้าถึงแหล่งข้อมูล และหลักฐานต่าง ๆ เป็นไปอย่างครบถ้วนและถูกต้อง และต้องใช้ Data-Analytic เข้ามาเพื่อวิเคราะห์หรือระบุสัญญาณหรือข้อบ่งชี้ของสิ่งผิดปกติ และนำไปวางแผนและดำเนินการตรวจสอบอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล (Curtis, 2019) โดยใช้เทคโนโลยีเข้ามาช่วยในการตรวจหลักฐาน การตรวจสอบระยะไกลเปรียบเสมือนการลงพื้นที่จริงแต่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบผ่านทางเทคโนโลยีที่หลากหลายสามารถนำมาใช้เพื่อทำการสังเกตการณ์ปฏิบัติงาน การสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้า การประชุมกับกิจการ หรือการสัมภาษณ์บุคคลที่เกี่ยวข้อง (พิสมัย อรรถธรรมสุนทร, 2564) อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีควรให้ความสำคัญเกี่ยวกับการตรวจสอบระยะไกลในเรื่องเอกสารหลักฐานมีความถูกต้อง ครบถ้วน เกี่ยวข้องและน่าเชื่อถือตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 เรื่องหลักฐานการสอบบัญชี มีการรักษาความปลอดภัยของข้อมูลในการทำการตรวจสอบระยะไกลและมีความพร้อมของอุปกรณ์และเครือข่ายในการเชื่อมต่ออินเทอร์เน็ต การรับส่งข้อมูล และให้ความสำคัญในการตรวจสอบเนื้อหาสาระมากกว่าการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม (สนธิรัตน์ ปานสมุทร และวชิระ บุญเนตร, 2564) แต่การตรวจสอบระยะไกลไม่สามารถทดแทนวิธีการตรวจสอบแบบเดิมได้ เช่น การตรวจนับเงินสด และการเข้าสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้า เป็นต้น (อรอนงค์ อินจู, 2563) ดังนั้น การตรวจสอบระยะไกล จึงต้องหาแนวทางเพิ่มประสิทธิภาพในการดำเนินงานที่ดึงเอาบุคลากรทุกฝ่ายที่มีส่วนเกี่ยวข้องให้สามารถสื่อสารกับหน่วยรับตรวจมากขึ้น และเพื่อกรณีที่หน่วยรับตรวจไม่พร้อมที่จะรับการตรวจทำให้ต้องยืดหยุ่นตารางงานโดยใช้เทคโนโลยีเข้ามาช่วย (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, 2563) ซึ่งเป็นไปตามหลักการพื้นฐานในการตรวจสอบ ประกอบด้วย การวางแผนงานสอบบัญชี การปฏิบัติงานสอบบัญชี และการสรุปผลงานสอบบัญชี ดังนี้

1. การวางแผนการตรวจสอบบัญชีระยะไกล (Remote Audit Plan: APL) เป็นการวางแผนโดยเริ่มตั้งแต่การประเมินความพร้อมการจัดทำบัญชี โดยใช้ซอฟต์แวร์ทางการบัญชีของกิจการลูกค้าร่วมกับการใช้ซอฟต์แวร์ที่ช่วยในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีเพื่ออำนวยความสะดวกในการตรวจสอบข้อมูลรวมไปถึงการประเมินความพร้อมทางเทคโนโลยีและการรักษาความปลอดภัยของข้อมูลเพื่อการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี การจัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวมและจัดทำแนวการสอบบัญชี

2. การดำเนินการตรวจสอบบัญชีระยะไกล (Conducting Remote Audit: CDA) คือการปฏิบัติงานตรวจสอบโดยสามารถดำเนินการได้ทั้งในการตรวจสอบบัญชีระหว่างปีและการตรวจสอบบัญชีประจำปี ผู้สอบบัญชีสามารถใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ (Electronic Working Paper: EWP) เพื่อนำเข้าข้อมูลและเอกสารหลักฐานการสอบบัญชีในรูปแบบแฟ้มข้อมูล และใช้เครื่องมือช่วยในการตรวจสอบ (Excel/ACL/CATs) แล้วบันทึกผลการตรวจสอบไว้ในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ ให้สอดคล้องกับแผนการสอบบัญชีโดยรวมและแนวการสอบบัญชีด้วย

3. การสรุปผลการตรวจสอบ (Audit Summarizing: REA) การสรุปผลการตรวจสอบในกระดาษาทำการของผู้สอบบัญชี เป็นการบันทึกสิ่งที่ตรวจพบ ข้อสังเกต และสรุปผลการตรวจสอบในแต่ละรายการบัญชีลูกค้า เพื่อนำไปประกอบการพิจารณาสรุปผลการตรวจสอบในภาพรวม และแสดงความเห็นต่องบการเงินของกิจการ รวมทั้งจัดทำรายงานผลการตรวจสอบบัญชีเพื่อแจ้งข้อสังเกตและข้อเสนอแนะจากการตรวจสอบบัญชี ดังนั้น การบันทึกผลการตรวจสอบในกระดาษาทำการและการจัดทำรายงานผลการตรวจสอบบัญชีจึงต้องมีความถูกต้องและชัดเจน

นอกจากนี้ สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้เผยแพร่บทความของสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (IFAC) โดยได้สรุปมุมมองในการปฏิบัติงานตรวจสอบในสถานการณ์โรคระบาด ประกอบด้วย การได้รับหลักฐานการสอบบัญชีโดยการเข้าถึงทางไกล การรวบรวมหลักฐานทางอิเล็กทรอนิกส์มากขึ้น หรือเอกสารในรูปแบบสแกน (Scanned Documentation) จากลูกค้า หรือผ่านหนังสือยืนยันยอดบุคคลที่สามทางอิเล็กทรอนิกส์ การใช้เทคโนโลยีที่จะปฏิบัติงานเหมือนการทดสอบการปฏิบัติ (Walkthrough) และทดสอบการควบคุมผ่านทางแบ่งปันหน้าจอสด (Live Screen shares) และวิดีโอสด (Live Video) การตรวจสอบสินค้าคงเหลือ ลูกค้าอาจไม่สามารถตรวจนับสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดได้ หรือผู้สอบบัญชีไม่สามารถเข้าร่วมสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือได้ ในบางสถานการณ์ ก่อนที่ผู้สอบบัญชีจะสรุปว่าการสังเกตการณ์ระยะไกลให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอหรือไม่ อาจจะพิจารณาตัวอย่างปัจจัยต่าง ๆ รวมถึง ความเป็นไปได้ในการตั้งค่าแบบ Live Feed และการรับภาพของการดำเนินงานทั้งหมดมีประสิทธิภาพหรือไม่ เพื่อดูการตรวจนับ การมีบุคลากรที่มีความเป็นอิสระจากเจ้าหน้าที่ของกิจการที่รับผิดชอบสินค้าคงเหลือ ซึ่งสามารถใช้งานกล้องหรืออุปกรณ์บันทึกอื่น ๆ หรืออาจจำเป็นต้องมีหลักฐานอื่นเพิ่มเติมและพร้อมใช้ ตัวอย่างเช่น ผลลัพธ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือในงวดก่อนที่บันทึกบัญชีแบบต่อเนื่อง (Perpetual) หรือแบบสิ้นงวด (Periodic) รวมถึงเอกสารหลักฐาน ความไม่แน่นอนที่มีนัยสำคัญ และการเปลี่ยนแปลงสภาพแวดล้อมอย่างรวดเร็ว ทำให้ผู้บริหารและผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจที่ซับซ้อนมากขึ้น ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องพิจารณาความสมเหตุสมผลของการประเมินการดำเนินงานต่อเนื่องและการประมาณการทางบัญชีอื่น ๆ ของผู้บริหาร สิ่งที่สำคัญ คือ การใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพสำหรับการใช้ดุลยพินิจและข้อสมมติที่จัดทำขึ้นโดยผู้บริหาร การจัดทำเอกสารหลักฐานอย่างทันทีที่มีความสำคัญอย่างยิ่งในสภาพแวดล้อมปัจจุบัน แต่หากสถานการณ์นั้นเปลี่ยนแปลงไปไม่จำเป็นต้องกลับไปพิจารณาและจัดทำใหม่

2. ประสิทธิภาพการปฏิบัติงานผู้สอบบัญชี

ประสิทธิภาพการสอบบัญชี (Audit Effectiveness) เป็นผลมาจากการปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีโดยครอบคลุมทั้งในด้านการเงิน การบัญชี การปฏิบัติการ และการบริหารงาน ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินและมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง เพื่อเป็นการสร้างความเชื่อมั่นการสอบบัญชี อันประกอบด้วยความถูกต้อง (Accuracy) ความ

เที่ยงธรรม (Objectiveness) ความสร้างสรรค์ (Creation) และความสมบูรณ์ (Completeness) (เยาวนาถ หมานหมุย, 2559, น. 16-17) โดยที่ผลงานของผู้สอบบัญชีเป็นที่เชื่อถือได้และเป็นการเพิ่มคุณภาพงานสอบบัญชีให้มีเพิ่มมากยิ่งขึ้น

ประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี (Audit Effectiveness: AEF) ในการวิจัยนี้ ประกอบด้วย ความถูกต้อง (Accuracy) ความเที่ยงธรรมและความเป็นอิสระ (Objectiveness) ความสร้างสรรค์ (Creation) และความสมบูรณ์ (Completion) (อุษณา ภัทรมนตรี, 2547, อ้างถึงใน กิตติคม จินเทริญ, 2560) โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

1. ความถูกต้อง (Accuracy: ACR) หมายถึง การไม่เกิดข้อผิดพลาดหรือบิดเบือนไปจากความจริงที่เกี่ยวข้อง ซึ่งผู้ตรวจสอบได้รวบรวม ประเมินและสรุปผลอย่างระมัดระวังและแม่นยำ

2. ความเที่ยงธรรมและความเป็นอิสระ (Objectiveness and Independent: VAL) หมายถึง การสื่อสารที่ถูกต้องตามควร ปราศจากอคติ ไม่ลำเอียง ไม่มีผลประโยชน์ส่วนตน หรือไม่อยู่ภายใต้อิทธิพลใด ๆ ของผู้อื่น

3. ความสร้างสรรค์ (Creation: CRE) หมายถึง การสื่อสารที่ช่วยสร้างแรงจูงใจให้แก่ผู้ปฏิบัติงานและ องค์กรเพื่อให้เกิดการปรับปรุงในสิ่งที่จำเป็น และเนื้อหาควรเป็นประโยชน์ให้บรรยากาศเชิงบวก

4. ความสมบูรณ์ (Completion: COM) หมายถึง การเสนอรายงานที่ครบถ้วนสมบูรณ์ คือ การไม่ขาดข้อมูล ที่สำคัญต่อผู้อ่านที่เป็นเป้าหมาย ซึ่งควรประกอบด้วยข้อมูลที่ครบถ้วนและข้อสังเกตที่สนับสนุนถึงข้อสรุป และมีข้อเสนอแนะที่ดีอย่างเพียงพอ

งานวิจัยในอดีตอธิบายเกี่ยวกับการปฏิบัติงานตรวจสอบโดยใช้วิธีการตรวจสอบระยะไกล ในสถานการณ์โรคระบาดซึ่งประกอบด้วย การวางแผนงานสอบบัญชี การปฏิบัติงานตรวจสอบ การสรุปผลการรายงานการสอบบัญชี ที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีโดยรวม ประกอบด้วยด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรมและความเป็นอิสระ ด้านความสร้างสรรค์ และด้านความสมบูรณ์ รวมถึงประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีเป็นตัวแปรควบคุมโดยกำหนดให้มากกว่า 10 ปีคือ ประสบการณ์มาก (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, 2563; สนิสนธ์ ปานสมุทร และวชิระ บุญยเนตร, 2564; อรอนงค์ อินจู, 2563) ดังนั้นสมมติฐานงานวิจัยจึงกำหนดดังนี้

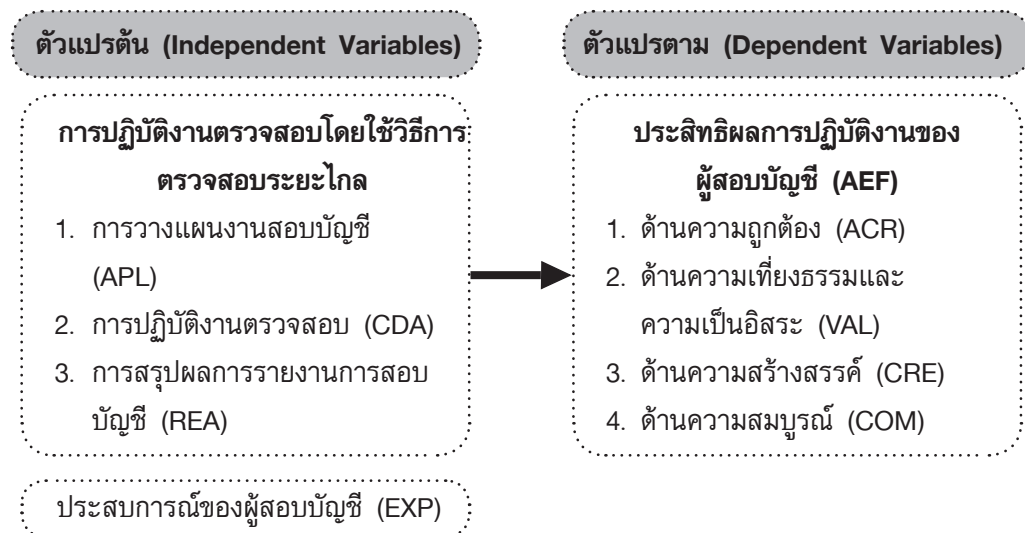
H1: การปฏิบัติงานตรวจสอบโดยใช้วิธีการตรวจสอบระยะไกลด้านการวางแผนงานสอบบัญชีมีผลกระทบเชิงบวกกับต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี

H2: การปฏิบัติงานตรวจสอบโดยใช้วิธีการตรวจสอบระยะไกลด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบมีผลกระทบเชิงบวกกับต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี

H3: การปฏิบัติงานตรวจสอบโดยใช้วิธีการตรวจสอบระยะไกลด้านการสรุปผลการรายงานการสอบบัญชีมีผลกระทบเชิงบวกกับต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี

กรอบแนวคิดในการวิจัย

จากวัตถุประสงค์ของงานวิจัยที่ได้เลือกแนวคิดทฤษฎีเพื่อใช้กำหนดตัวแปรในการศึกษา และกำหนดสมมติฐานจึงออกแบบกรอบแนวคิดการวิจัยได้ดังนี้



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดการวิจัยการใช้วิธีการตรวจสอบระยะไกลที่มีต่อประสิทธิผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในสถานการณ์แพร่ระบาดของโรคโควิด 19

วิธีดำเนินการวิจัย

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยที่เปิดเผยข้อมูลส่วนบุคคลเพื่อการติดต่อขอข้อมูลจากฐานข้อมูลของสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ รวมจำนวน 1,874 คน (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2565) คำนวณขนาดของกลุ่มตัวอย่างโดยใช้ตารางของ Krejcie and Morgan (1970) ได้ขนาดของตัวอย่าง 320 คน ทำการสุ่มตัวอย่างแบบง่ายโดยใช้วิธีการจับฉลาก และดำเนินการเก็บรวบรวมข้อมูลโดยการส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์อิเล็กทรอนิกส์เป็นจำนวน 500 คน ซึ่งมากกว่าจำนวนขนาดของตัวอย่างคือ 320 คน ได้รับแบบสอบถามที่เป็นฉบับที่ถูกต้องครบถ้วนทั้งหมดจำนวน 125 คน อัตราการตอบกลับคิดเป็นร้อยละ 25 จึงถือว่ายอมรับได้ (Aaker, Kumar, & Day, 2001) รวมระยะเวลาในการเก็บรวบรวมข้อมูล 60 วัน ในช่วงเดือน มีนาคม – เมษายน 2565

การพัฒนาเครื่องมือในการวิจัย

ผู้วิจัยได้ดำเนินการพัฒนาเครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลงานวิจัยตามขั้นตอนและวิธีการ ดังนี้

ศึกษาเอกสารและงานวิจัยเกี่ยวกับวิธีการตรวจสอบระยะไกล และประสิทธิผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี เพื่อนำมาใช้ในการสร้างแบบสอบถาม จากนั้นนำผลการศึกษาตามข้อแรกมาจัดทำโครงร่างแบบสอบถามโดยพิจารณาเนื้อหาให้สอดคล้องกับแนวคิด วัตถุประสงค์ สมมติฐานในการวิจัย เมื่อทำโครงร่างแล้วเสร็จได้นำแบบสอบถามที่สร้างขึ้นเสนอผู้เชี่ยวชาญ จำนวน 3 ท่านเพื่อพิจารณาความถูกต้องครบถ้วน เมื่อผู้เชี่ยวชาญทำการประเมินครบแล้วจึงนำคำแนะนำของผู้เชี่ยวชาญทั้ง 3 ท่านมาปรับปรุงแก้ไขแบบสอบถาม จากนั้นนำแบบสอบถามไปหาความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหาโดยใช้สูตร IOC หลังจากนั้นนำแบบสอบถามที่ผ่านการทดสอบความเที่ยงตรงและความเชื่อมั่นไปใช้ในการเก็บข้อมูลโดยจัดทำแบบสอบถามบน Google Form และทำการส่งให้กับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ปรากฏชื่อบนฐานข้อมูลของสภาวิชาชีพบัญชี โดยการกระจายแบบสอบถามผ่านสื่อต่าง ๆ โดยมีจำนวนผู้ตอบแบบสอบถามตอบกลับมาจำนวน 125 คน

คุณภาพเครื่องมือ

นำแบบสอบถามที่สร้างขึ้น นำไปทดลองใช้ (Try-out) กับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย 30 คน จากนั้นทำการตรวจสอบหาความเที่ยงตรงของแบบสอบถามโดยใช้ดัชนีความสอดคล้อง (Index of consistency: IOC) โดยผู้ทรงคุณวุฒิ จำนวน 3 ท่าน การตรวจสอบหาความเชื่อมั่น โดยคำนวณค่าสัมประสิทธิ์อัลฟาของ Cronbach (Cronbach's Alpha Coefficient) แบบสอบถามทุกชุด พบว่ามีค่าเท่ากับ 0.906 ซึ่งมากกว่า 0.70 ผ่านเกณฑ์มาตรฐาน (ปราณี มีหาญพงษ์ และ กรรณิการ์ ฉัตรดอกไม้ไพร, 2561)

การจัดกระทำข้อมูลและการวิเคราะห์ข้อมูล

การวิเคราะห์ข้อมูลที่รวบรวมได้จากแบบสอบถาม โดยใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์สำเร็จรูป โดยแบ่งได้ดังนี้

ตอนที่ 1 การวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยซึ่งเป็นผู้ให้ข้อมูลหลักใช้สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) โดยการหาค่าความถี่และร้อยละ สำหรับตัวแปรควบคุมได้จัดประเภทเป็นตัวหุ่น (Dummy Variable) โดยแบ่งการมีประสบการณ์มากให้ค่าเท่ากับ 1 และการมีประสบการณ์น้อยให้ค่าเท่ากับ 0

ตอนที่ 2 การวิเคราะห์ข้อมูลความคิดเห็นเกี่ยวกับการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีโดยใช้วิธีการตรวจสอบระยะไกลใช้สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) โดยการหาค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน

ตอนที่ 3 การทดสอบความสัมพันธ์และประสิทธิผลต่อการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี โดยใช้ข้อมูลจากแบบสอบถามตอนที่ 2 และ 3 นำมาทดสอบ วิเคราะห์หาค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน การวิเคราะห์สหสัมพันธ์แบบพหุคูณ (Multiple Correlation Analysis) และการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ (Multiple Regression Analysis)

ผลการวิจัยและอภิปรายผล

1. ผลการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไป

ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นเพศหญิงจำนวน 88 คน (ร้อยละ 70.40) อายุน้อยกว่า 31 ปี จำนวน 34 คน (ร้อยละ 27.20) ระดับการศึกษาสูงสุด จบปริญญาโท จำนวน 62 คน (ร้อยละ 49.60) ประสบการณ์ด้านการสอบบัญชีมากกว่า 10 ปี จำนวน 69 คน (ร้อยละ 55.20) ประเภทใบอนุญาตทางวิชาชีพ เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน 121 คน (ร้อยละ 96.80) รายได้รวมเฉลี่ยต่อปี มากกว่า 1,000,000 จำนวน 46 คน (ร้อยละ 36.80)

2. ผลการวิเคราะห์ค่าสถิติพื้นฐานของตัวแปรในการศึกษา

ตารางที่ 1 ความคิดเห็นเกี่ยวกับการปฏิบัติงานตรวจสอบโดยใช้วิธีการตรวจสอบระยะไกลในสถานการณ์โรคระบาด

ตัวแปรอิสระ	$\bar{X}$	S.D.	แปลผล
การวางแผนงานสอบบัญชี (APL)	4.25	0.51	มาก
การปฏิบัติงานตรวจสอบ (CDA)	4.06	0.55	มาก
การสรุปผลการรายงานการสอบบัญชี (REA)	4.27	0.43	มาก
ค่าเฉลี่ยรวม	4.17	0.42	มาก

จากตารางที่ 1 พบว่าการปฏิบัติปฏิบัติงานตรวจสอบโดยใช้วิธีการตรวจสอบระยะไกลในสถานการณ์โรคระบาดมีค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นโดยรวมอยู่ในระดับมาก ($\bar{X}$ = 4.17) และรายด้านโดยเรียงลำดับตัวแปรอิสระตามระดับของค่าเฉลี่ยสูงสุดคือ การสรุปผลการรายงานการสอบบัญชี ($\bar{X}$ = 4.27) รองลงมาคือ การวางแผนงานสอบบัญชี ($\bar{X}$ = 4.25) และการปฏิบัติงานตรวจสอบ ($\bar{X}$ = 4.06) ทั้งนี้ ตัวแปรควบคุมของงานวิจัยนี้ คือประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นโดยรวมอยู่ในระดับมาก ($\bar{X}$ = 0.75)

ตารางที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี

ตัวแปรตาม (AEF)	$\bar{X}$	S.D.	แปลผล
ประสิทธิผลด้านความถูกต้อง (ACR)	4.66	0.45	มากที่สุด
ประสิทธิผลด้านความเที่ยงธรรมและความเป็นอิสระ (VAL)	4.70	0.44	มากที่สุด
ประสิทธิผลด้านความสร้างสรรค์ (CRE)	4.63	0.47	มากที่สุด
ประสิทธิผลด้านความสมบูรณ์ (COM)	4.62	0.46	มากที่สุด
ค่าเฉลี่ยรวม	4.70	0.44	มากที่สุด

จากตารางที่ 2 พบว่าความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีมีค่าเฉลี่ยโดยรวมอยู่ในระดับมากที่สุด ($\bar{X}$ = 4.70) และรายด้านโดยเรียงลำดับตามระดับของค่าเฉลี่ยสูงสุดคือ ประสิทธิผลด้านความเที่ยงธรรมและความเป็นอิสระ ($\bar{X}$ = 4.70) รองลงมาคือ ประสิทธิผลด้านความถูกต้อง ($\bar{X}$ = 4.66) ประสิทธิผลด้านความสร้างสรรค์ ($\bar{X}$ = 4.63) และประสิทธิผลด้านความสมบูรณ์ ($\bar{X}$ = 4.62)

ตารางที่ 3 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ของการปฏิบัติงานตรวจสอบโดยใช้วิธีการตรวจสอบระยะไกลที่มีต่อประสิทธิผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในสถานการณ์แพร่ระบาดของโรคโควิด 19

ตัวแปร	AEF	APL	CDA	REA	EXP	VIF
$\bar{X}$	4.70	4.25	4.06	4.27	0.75	
S.D	0.44	0.51	0.55	0.43	0.44	
AEF	1	.551*	.614*	.336*	.107	
APL		1	.665*	.299*	-.164	1.736
CDA			1	.418*	-.216*	1.919
REA				1	-.158	2.080
EXP					1	1.052

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 3 แสดงผลการวิเคราะห์สหสัมพันธ์ของการวิเคราะห์สหสัมพันธ์ของการปฏิบัติงานตรวจสอบโดยใช้วิธีการตรวจสอบระยะไกลและประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตกับประสิทธิผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในสถานการณ์แพร่ระบาดของโรคโควิด 19 พบว่า

ตัวแปรอิสระแต่ละด้านมีความสัมพันธ์กันซึ่งอาจทำให้เกิดเป็นปัญหา Multicollinearity ดังนั้นผู้วิจัยจึงทำการทดสอบ Multicollinearity โดยใช้ค่า VIF ปรากฏว่า ค่า VIF ของตัวแปรอิสระการใช้วิธีการตรวจสอบระยะไกล มีค่าตั้งแต่ 1.052-2.080 ซึ่งมีค่าน้อยกว่า 10 แสดงว่า ตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันแต่ไม่มีนัยสำคัญ ไม่เกิดปัญหา Multicollinearity (Black, 2006, p. 585)

ตารางที่ 4 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์การถดถอยพหุคูณการใช้วิธีการตรวจสอบระยะไกลต่อประสิทธิผลต่อการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในสถานการณ์แพร่ระบาดของโรคโควิด 19

ตัวแปร	AEF	Panel A	Panel B	Panel C
APL	0.15 (0.12)	0.34* (0.09)		
CDA	0.02 (0.11)		0.26* (0.08)	
REA	0.33* (0.14)			0.45* (0.14)
EXP	0.19* (0.10)	0.17 (0.10)	0.18 (0.10)	0.18 (0.09)
Adjusted R2	0.19	0.13	0.10	0.19

*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

Panel A, Panel B, และ Panel C คือประสิทธิผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี

จากตารางที่ 4 พบว่า การใช้วิธีการตรวจสอบระยะไกลมีผลกระทบต่อประสิทธิผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีโดยรวม ได้แก่ การวางแผนการตรวจสอบ (APL) มีผลกระทบเชิงบวกต่อประสิทธิผลการปฏิบัติงาน โดยมีค่าสัมประสิทธิ์ถดถอย เท่ากับ 0.34 มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ดังนั้นยอมรับสมมติฐานที่ 1 ทั้งนี้เนื่องจากในกระบวนการตรวจสอบผู้สอบบัญชีต้องทำการวางแผนการสอบบัญชีโดยรวมโดยจากการพิจารณาความรู้ความสามารถของตนเองและการศึกษาข้อมูลเบื้องต้นของกิจการลูกค้า การทำความเข้าใจระบบควบคุมภายใน ความเสี่ยงในการสอบบัญชี และการประเมินศักยภาพการใช้ซอฟต์แวร์ทางการบัญชีของกิจการลูกค้า เพื่อพิจารณาซอฟต์แวร์การตรวจสอบของผู้สอบบัญชี ทั้งนี้เพื่อให้ได้แผนการสอบบัญชีโดยรวมและแนวการตรวจที่เชื่อมั่นได้ว่าจะสามารถรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีได้เหมาะสมเพียงพอ สอดคล้องกับการศึกษาของ Crucean and Hategan (2021) และบทความของสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศเผยแพร่โดยสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ เกี่ยวกับการได้รับ

หลักฐานการสอบบัญชีโดยการเข้าถึงทางไกล การรวบรวมหลักฐานทางอิเล็กทรอนิกส์การใช้เทคโนโลยีที่จะปฏิบัติงานเหมือนการทดสอบการปฏิบัติงานและทดสอบการควบคุมผ่านทางแบ่งปันหน้าจอสด การปฏิบัติงานตรวจสอบ (CDA) มีผลกระทบเชิงบวกต่อประสิทธิผลการปฏิบัติงาน โดยมีค่าสัมประสิทธิ์ถดถอย เท่ากับ 0.26 มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ดังนั้นยอมรับสมมติฐานที่ 2 อันเนื่องจากการเทคโนโลยีพื้นฐานทั้งระบบเครือข่าย อุปกรณ์และซอฟต์แวร์ในปัจจุบันมีศักยภาพเพียงพอในการเพิ่มขีดความสามารถให้กับการปฏิบัติงานผ่านระบบออนไลน์ สอดคล้องกับการศึกษาของ (พิสมัย อรรถธรรมสุนทร, 2564) ซึ่งอธิบายเกี่ยวกับความสามารถของผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติงานระบบกระดานทำการอิเล็กทรอนิกส์และใช้เครื่องมือช่วยในการตรวจสอบสอดคล้องกับแผนการสอบบัญชีโดยรวมและแนวการสอบบัญชี การสรุปผลการตรวจสอบ (REA) มีผลกระทบเชิงบวกต่อประสิทธิผลการปฏิบัติงาน โดยมีค่าสัมประสิทธิ์ถดถอยเท่ากับ 0.45 มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ดังนั้นยอมรับสมมติฐานที่ 3 เป็นเช่นนั้นเพราะว่าการสรุปผลการตรวจสอบผู้สอบบัญชีเป็นการสรุปสิ่งที่ตรวจพบและข้อสังเกตเพื่อนำไปประกอบการพิจารณาผลการตรวจสอบในภาพรวมและแสดงความเห็นต่องบการเงินของกิจการ ซึ่งเมื่อผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมจากการปฏิบัติงานตรวจสอบตามแผนการสอบบัญชี การสรุปผลจึงมีความถูกต้องและชัดเจน สอดคล้องกับการศึกษาของ Curtis (2019) ที่กล่าวว่า การวางแผนและดำเนินการตรวจสอบอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลจะนำไปสู่ผลการตรวจสอบที่ถูกต้องและชัดเจน และ ตัวแปรควบคุมคือประสบการณ์มีผลการใช้วิธีการตรวจสอบระยะไกลมีผลกระทบต่อประสิทธิผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีโดยรวม

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาผลกระทบของการใช้วิธีการตรวจสอบระยะไกลที่มีต่อประสิทธิผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยในสถานการณ์แพร่ระบาดของโรคโควิด 19 เก็บข้อมูลจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจำนวน 125 คน ผลการวิจัยพบว่า การวางแผนการตรวจสอบระยะไกล การปฏิบัติงานตรวจสอบโดยการใช้วิธีการตรวจสอบระยะไกล และการสรุปผลการตรวจสอบมีผลกระทบเชิงบวกต่อประสิทธิผลการปฏิบัติงานอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ และตัวแปรควบคุมคือประสบการณ์มีผลการใช้วิธีการตรวจสอบระยะไกลมีผลกระทบต่อประสิทธิผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีโดยรวม

ข้อเสนอแนะ

1. ข้อเสนอแนะสำหรับการนำผลการวิจัยไปใช้

1.1 การวางแผนการตรวจสอบระยะไกล การปฏิบัติงานตรวจสอบระยะไกล และการสรุปผลการตรวจสอบระยะไกลมีผลกระทบทางบวกต่อประสิทธิผลการตรวจสอบบัญชีในสถานการณ์โควิด ดังนั้น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เช่น สภาวิชาชีพบัญชี ควรมีการให้ความรู้ หรือมีแนวปฏิบัติที่ชัดเจนเกี่ยวกับ การประยุกต์ใช้วิธีการตรวจสอบระยะไกล เพื่อสร้างความรู้ ความเข้าใจ อันจะเป็นผลดีต่อวิชาชีพต่อไป

1.2 จากผลการวิจัย พบว่า การตรวจสอบระยะไกลมีผลต่อการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ดังนั้น ผู้สอบบัญชีควรพัฒนาตนเองในด้านการตรวจสอบระยะไกล ผ่านการฝึกอบรม เป็นต้น

1.3 ควรมีมาตรฐานหรือแนวทางที่ชัดเจน ในการนำเทคโนโลยีมาใช้ในการตรวจสอบ เพื่อเพิ่มความเชื่อมั่นว่าการนำ Remote Audit มาใช้จะตอบสนองต่อความเสี่ยงในการปฏิบัติงานสอบบัญชี

1.4 ควรมีหน่วยงานทำคู่มือแนวทางการตรวจสอบเผยแพร่ให้ผู้สอบเข้าใจการปฏิบัติเป็นไปแนวทางเดียวกัน

1.5 จากงานวิจัยครั้งนี้จะเห็นได้ว่าการนำ Remote Audit มาใช้ในการตรวจสอบบัญชีจะส่งผลต่อผู้สอบบัญชีในอนาคตอย่างแน่นอน แต่อาจจะตรวจสอบไม่ได้ทุกเรื่อง เนื่องจากการตรวจสอบบางอย่างก็ไม่สามารถใช้วิธีตรวจสอบแบบ Remote Audit ได้ทั้งหมด หากมีเหตุการณ์ไม่คาดฝันเกิดขึ้นในอนาคต ผู้สอบบัญชีต้องหาแนวทางในการปฏิบัติอื่น ๆ ปฏิบัติร่วมกับการตรวจสอบ Remote Audit

2. ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยครั้งต่อไป

2.1 ควรศึกษาผลกระทบอื่น ๆ ที่ส่งผลต่อประสิทธิผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี เพื่อทำการเปรียบเทียบตัวแปรนั้นที่มีความสัมพันธ์ต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีได้อย่างเหมาะสม และให้ทราบถึงองค์ความรู้ใหม่ ๆ ที่อาจส่งผลต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี เพื่อการพัฒนาการตรวจสอบบัญชีที่มีคุณภาพต่อไป

2.2 ควรศึกษาในเรื่องอื่นที่นอกเหนือจากการตรวจสอบระยะไกลในสถานการณ์โควิด เช่น การประเมินความเสี่ยงในการปฏิบัติงานในสถานการณ์โควิด

2.3 จากการศึกษาการใช้ Remote Audit ในสถานการณ์โควิด ยังมีผู้สอบบัญชีจำนวนหนึ่งที่ไม่ได้ใช้ Remote Audit เนื่องจากเห็นว่าการตรวจสอบแบบ face to face ยังคงจำเป็น หากมีการใช้ Remote Audit ก็ยังคงต้องผสมผสานกับการตรวจสอบแบบ Traditional ดังนั้น การวิจัยครั้งต่อไปอาจมีการศึกษาเพิ่มเติมในประเด็นนี้โดยการวิเคราะห์เปรียบเทียบหรือสัมภาษณ์เชิงลึกเพื่อหาข้อสรุปในการศึกษาต่อไป

บรรณานุกรม

- กรมตรวจสอบบัญชี. (2563). *เอกสารประกอบการบรรยาย การตรวจสอบบัญชีระยะไกล (Remote Audit)*. กรุงเทพฯ: ผู้แต่ง.
- กิตติคม จินเจริญ. (2560). *อิทธิพลของความรู้ความสามารถ คุณลักษณะหลักฐานการสอบบัญชีที่ดี และความสามารถทางการบริหารงานที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, มหาวิทยาลัยศรีปทุม, กรุงเทพฯ)*. สืบค้นจาก https://so01.tci-thaijo.org/index.php/crrugds_ejournal/article/download/169039/121624/
- จิรพร สุเมธีประสิทธิ์. (2564). Remote auditing ตามให้ทัน เตรียมให้พร้อมรับมือโควิด 19 ระลอก 2 สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย. สืบค้น 20 พฤษภาคม 2565, จาก <https://www.theiiat.or.th>
- จุฑาทิพ อัสสะบำรุงรัตน์. (2563). *ถึงเวลาที่เรานำ Remoting audit มาใช้กันหรือยัง?*. สืบค้น 8 พฤษภาคม 2565, จาก <https://www.tfac.or.th/upload/9414/u1H3XbDOW3.pdf>
- โชติมา กิจศิริกร. (2563). *ผลกระทบจากโควิด-19 ต่อการจัดทำงบการเงิน*. สืบค้น 28 พฤษภาคม 2565, จาก <https://daa.co.th/th/ข่าวสาร/ข่าวสารวิชาชีพ/item/309-ผลกระทบจากโควิด-19-ต่อการจัดทำงบการเงิน.html>
- นรินทิพย์ ฉลาดพจนพร. (2564). *วิชาชีพบัญชีในภาวะวิกฤตโรคระบาด: ผลกระทบและการปรับตัวในภาวะแพร่ระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 (โรคโควิด 19)*. *วารสารบริหารธุรกิจและสังคมศาสตร์ (มหาวิทยาลัยรามคำแหง)*, 4(3), 33-41. <https://so02.tci-thaijo.org/index.php/ibas/article/download/252740/171047/931101>
- ปราณี มีหาญพงษ์, และ กรรณิการ์ ฉัตรดอกไม้ไพร. (2561). *การตรวจสอบคุณภาพของเครื่องมือวิจัยทางการแพทย์. วารสารพยาบาลทหารบก*, 19(1), 23-44. <https://so02.tci-thaijo.org/index.php/JFAC/article/view/249356/169494>.
- พิสมัย อรรถธรรมสุนทร. (2564). *การตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ระยะไกล (Remote audit)*. สืบค้น 18 พฤษภาคม 2565, จาก https://research.cad.go.th/ewt_dl_link.php?nid=246&filename=index.
- เขาวานถ หมานหมุย. (2559). *ผลกระทบและจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีต่อประสิทธิภาพระบบ การควบคุมภายในและคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์, สงขลา)*. สืบค้นจาก <https://kb.psu.ac.th/psukb/bitstream/2016/11505/1/418004.pdf>

- สถิสรณ์ ปานสมุทร. (2564). แนวทางการตรวจสอบความสามารถในการดำเนินงานต่อ
เนื่องในภาวะการณั้แพร่ระบาดโควิด 19. *วารสารสภาวชิชาชีพนั้ชชี*, 3(8), 23-44.
<https://so02.tci-thaijo.org/index.php/JFAC/article/view/249356/169494>
- สภาวชิชาชีพนั้ชชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2563). การปฏิบัติงานตรวจสอบในสถานการณ์
โรคระบาด. สืบค้น 28 พฤษภาคม 2565. จาก [https://www.tfac.or.th/up-
load/9414/3xklNpPMjk.pdf](https://www.tfac.or.th/upload/9414/3xklNpPMjk.pdf)
- สุขุม รัตนเสรีเกียรติ. (2564). ข้อดี ข้อเสียสำหรับการตรวจแบบ Remote audit. สืบค้น 30
พฤษภาคม 2565, จาก [https://www.tpa.or.th/writer/read_this_book_top-
ic.php?bookID=5116&pageid=1&read=true&count=true](https://www.tpa.or.th/writer/read_this_book_topic.php?bookID=5116&pageid=1&read=true&count=true)
- อรอนงค์ อินจู. (2563). การตรวจสอบบัญชีระบบทางไกล Remote audit กรณีศึกษาสหกรณ์
การเกษตรก้าวหน้าจำกัด. *วารสารตรวจบัญชีสหกรณ์*, 1(1), 96-105.
- BSI Group (Thailand). (2562). Remote Audit การตรวจประเมินระยะไกล เทคโนโลยีโลก
เสมือนจริง ความเชี่ยวชาญที่เชื่อถือได้. สืบค้น 18 พฤษภาคม 2565, จาก [https://
www.bsigroup.com/th-TH/Our-services/Certification/remote-audit/](https://www.bsigroup.com/th-TH/Our-services/Certification/remote-audit/).
- Aaker, D. A., Kumar, V., & Day, G. S. (2001). *Marketing research*. New York:
John Wiley and Sons.
- Anderson, J. C., & Gerbing, D. W, (1988), Structural equation modeling in prac-
tice: A review and recommended two-step approach. *Psychological
Bulletin*. <https://doi.org/10.1037/0033-09.103.3.411>
- Black, K. (2006). *Business statistics for contemporary decision making* (4th ed.).
New York: John Wiley & Sons.
- Brown, V. L. (2016). Audit quality indicators: Perceptions of junior-level auditors.
Managerial Auditing Journal, 31(8/9), 949-980.
- Crucean, A. C., & Hategan, C. D. (2021). Effects of the covid-19 pandemic
estimated in the financial statements and the auditor's report. *Audit
Financiar*, 1(1611), 105-118.
- Curtis, B. (2019). Voices why you and your audit team should consider a remote
audit next year. *Accounting Today*. Retrieved April 3, 2020, from [www.
accountingtoday.com](http://www.accountingtoday.com)
- Diamantopoulos, A., Siguaw, J., & Siguaw, J. A, (2000), Introducing LISREL: A
guide for the uninitiated. Introducing LISREL: A guide for the uninitiated.
Retrieved from <https://doi.org/10.1111/j.1467-629X.2008.00284.x>

- Fornell, C., & Larcker, F. (1981). Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement errors. *Journal of Marketing Research*, 18(1), 39–50.
- Habib, L. J. A., Parker, S., & Peters, G. F. (2014). Earnings management, litigation risk, and asymmetric audit fee responses. *Auditing: A journal of Practice & theory*, 25(1), 85-98.
- Jabin, S. (2021). The impact of COVIC-19 on the accounting profession in Bangladesh. *Journal of Industrial Distribution & Business*, 12(7), 7-14.
- Krejcie, R. V., & Morgan, D. W. (1970). Determining sample size for research activities. *Educational and Psychological Measurement*, 30(3), 607–610.
- Public Company Accounting Oversight Board. (2015). Concept release on audit quality indicators, PCAOB Release No. 2015-005. Washington, DC.: PCAOB. Retrieved from [http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket %20041/Release__2015__005.pdf](http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket%20041/Release__2015__005.pdf)