

ความชาญฉลาดในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

Intelligence Skepticism on Performance Efficiency of Certified Public Accountants in Thailand

ชูรีรัตน์ ต๊ะต๋ย^{1*}, จีราภรณ์ พงศ์พันธ์พัฒนา² และณัฐนันท์ ฐิตียาปราโมทย์²

Chureerat Tatuy^{1*}, Jeeraporn Pongpanpattana² and Natthanun Thitiyapramote²

¹ สาขาวิชาการบัญชี, คณะวิทยาการจัดการ, มหาวิทยาลัยราชภัฏลำปาง

² คณะวิทยาการจัดการ, มหาวิทยาลัยราชภัฏลำปาง

¹ Program in Accounting, Faculty of Management Science, Lampang Rajabhat University

² Faculty of Management Science, Lampang Rajabhat University

* E-mail: Tatuychureerat@gmail.com

Received September 29, 2021; Revised April 29, 2022; Accepted June 30, 2022

บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อทดสอบผลกระทบของความชาญฉลาดในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย โดยการเก็บรวบรวมข้อมูลจาก ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จำนวน 313 คน และใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือ สถิติที่ใช้วิเคราะห์เพื่อตอบสมมติฐานงานวิจัย คือ การวิเคราะห์ความถดถอยพหุคูณ ผลการวิจัยพบว่าความชาญฉลาดในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพด้านความมีเหตุผลในการตั้งข้อสงสัย ด้านการประเมินหลักฐานอย่างระมัดระวังและด้านการตัดสินใจตามสถานการณ์ มีความสัมพันธ์และมีผลกระทบเชิงบวกต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ดังนั้นผู้สอบบัญชีควรให้ความสำคัญกับการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพที่จะทำให้เกิด ประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี เพื่อสร้างความเชื่อมั่นต่อสาธารณชนว่างบการเงินที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

คำสำคัญ: ความชาญฉลาดในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ, ประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี, ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

Abstract

The objective of this study was to investigate intelligence skepticism on performance efficiency of auditors in Thailand. The data were collected from 313 auditors and used the questionnaires as a tool. The data were analyzed by using multiple correlation analysis and multiple regression analysis.

The results showed that intelligence skepticism including reasonableness of the doubt, systematically researching knowledge and carefully evaluating the evidence has positive relationships on performance efficiency of auditors in Thailand. Therefore, the auditor should pay attention to the observations and professional suspicions that may cause the performance of the audit. To build public confidence that the audited financial statements are free from material misstatement. Moreover, the preparation of financial statements in accordance with the applicable financial reporting framework.

Keywords: Professional Skepticism, Performance Efficiency, Auditors in Thailand

บทนำ

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นผู้ที่มีหน้าที่ตรวจสอบและรับรองบัญชี โดยปฏิบัติตามตามแนวทางที่สภาวิชาชีพบัญชีกำหนด โดยผู้สอบบัญชีต้องสรุปว่าผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล หรือไม่ว่า งบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ข้อสรุปดังกล่าวต้องคำนึงถึงการได้มาของหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ไม่ได้รับการแก้ไขมีสาระสำคัญไม่ว่าจะพิจารณาแต่ละรายการหรือพิจารณาโดยรวม จากเหตุการณ์ของบริษัท โตชิบา ผู้ผลิตเครื่องใช้ไฟฟ้ารายใหญ่ของญี่ปุ่น ในปี 2015 พบว่ามีการตกแต่งบัญชีถึง 7 ปี ทำให้บริษัทมีผลกำไรเกินจริง (BBC, 2015)

ซึ่งเป็นผลมาจากผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานตรวจสอบที่ขาดการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพก่อให้เกิดความล้มเหลวในการรับรองงบการเงินที่ให้ความเชื่อมั่นแก่ผู้ใช้งบการเงิน รวมทั้งในปัจจุบันการดำเนินธุรกิจมีการเจริญเติบโต และความซับซ้อนมากยิ่งขึ้น ผู้สอบบัญชีจะต้องมีการเปลี่ยนแปลงเพื่อรองรับการตรวจสอบงบการเงินที่มีความซับซ้อนและยากมากขึ้น รวมถึงการเปลี่ยนแปลงเพื่อให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีมีประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชียิ่งขึ้น ผู้สอบบัญชีต้องวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบโดยใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ โดยตระหนักว่าอาจมีสถานการณ์ที่ทำให้งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีในการเพิ่มประสิทธิภาพ

ปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อเพิ่มความน่าเชื่อถือของงบการเงินต่อผู้ใช้งบการเงินและผู้ที่เกี่ยวข้อง

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (2555) ได้ให้คำนิยามของการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ หมายถึง ทศนคติและความรู้สึกนึกคิดในการตั้งข้อสงสัย รวมทั้งการใช้วิจารณญาณในการประเมินสถานการณ์ที่อาจชี้ให้เห็นถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้นจากข้อผิดพลาดหรือการทุจริต และการประเมินหลักฐานการสอบบัญชีอย่างระมัดระวัง จากงานวิจัยของ จิรัฐติกาล วุฒิพันธ์ และคณะ (2560) พบว่าการใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพด้านวิจารณญาณในการช่างสงสัยส่งผลทำให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีมีความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน และการใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพด้านการตระหนักถึงความเสี่ยงในการสอบบัญชีส่งผลทำให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีมีความเพียงพอ และเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชี การปฏิบัติงานถูกต้องเป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพ และมีความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน สอดคล้องกับไพลิน ตรงเมธีรัตน์ และนพพร พวงมณี (2557) ความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเป็นส่วนสำคัญที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีไม่ว่าจะเป็นบริการให้ความเชื่อมั่น ซึ่งแสดงออกมาในการปฏิบัติงานระดับบุคคลของผู้ประกอบวิชาชีพ ประกอบไปด้วยความเชื่อที่มีผลต่อพฤติกรรมและคุณลักษณะ ทศนคติและค่านิยมด้านจริยธรรม ระดับความสามารถที่ผลักดันให้ผู้ประกอบวิชาชีพมีระดับความสงสัยเพิ่มขึ้นซึ่งเป็นผลจากความรู้

ระดับบุคคล ดังนั้นหากผู้สอบบัญชีมีความความชาญฉลาดในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพจะส่งผลต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี โดยงานวิจัยนี้ได้ให้ความหมายของความชาญฉลาดในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ หมายถึง ความสามารถของผู้สอบบัญชีในการตั้งข้อสงสัย และใช้วิจารณญาณในการประเมินสถานการณ์ที่อาจชี้ให้เห็นถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้น จากข้อผิดพลาดหรือการทุจริตและการประเมินหลักฐานการสอบบัญชีได้อย่างครบถ้วน

จากเหตุผลดังกล่าวข้างต้น ผู้วิจัยจึงสนใจศึกษาผลกระทบของความชาญฉลาดในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย โดยทำการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ผลลัพธ์ที่ได้จากการวิจัย สามารถนำมาใช้เป็นแนวทางในการเสริมสร้างและพัฒนาผู้สอบบัญชีให้สอดคล้องกับมาตรฐานและกรอบการดำเนินงานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องได้อย่างมีประสิทธิภาพ และเพื่อเป็นแนวทางในการทำวิจัยและพัฒนางานวิจัยในอนาคต

วัตถุประสงค์

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์หลักเพื่อทดสอบผลกระทบของความชาญฉลาดในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยโดยมีวัตถุประสงค์ย่อยดังนี้

1. เพื่อทดสอบผลกระทบของความขาดแคลนในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพด้านความมีเหตุมีผลในการตั้งข้อสงสัยส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

2. เพื่อทดสอบผลกระทบของความขาดแคลนในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพด้านการประเมินหลักฐานอย่างระมัดระวังส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

3. เพื่อทดสอบผลกระทบของความขาดแคลนในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพด้านการค้นคว้าหาความรู้อย่างเป็นระบบส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

4. เพื่อทดสอบผลกระทบของความขาดแคลนในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพด้านการตัดสินใจตามสถานการณ์ส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

จากการทบทวนแนวคิด ทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับความขาดแคลนในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ผู้วิจัยสรุปประเด็นได้ดังนี้

ทฤษฎีและแนวคิดเกี่ยวกับความขาดแคลนในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

1. ทฤษฎีการบริหารเชิงสถานการณ์ (The contingency approach)

ทฤษฎีการบริหารเชิงสถานการณ์ โดยในปี 1967 Fred E. Fiedler ได้เสนอแนวความคิดการบริหารเชิงสถานการณ์ ที่กล่าวว่า การบริหารงานในสถานการณ์จริงการเลือกวิธีในการแก้ปัญหาทางการบริหารนั้นไม่มีวิธีใดที่ดีที่สุด โดยสถานการณ์ที่ต่างกันจะเป็นตัวกำหนดว่าควรเลือกใช้การบริหารแบบใดในสภาวะการณ์เช่นนั้น การบริหารเชิงสถานการณ์ นั้นถือว่าการบริหารจะดีหรือไม่ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ สถานการณ์จะเป็นตัวกำหนดการตัดสินใจ และรูปแบบการบริหารที่เหมาะสม และผู้บริหารจะต้องมีความพยายามวิเคราะห์สถานการณ์ให้ดีที่สุด ด้วยการผสมผสานแนวคิดระหว่างระบบปิดและระบบเปิด และยอมรับหลักการของทฤษฎีระบบว่าทุกส่วนของระบบจะต้องมีความสัมพันธ์กัน และมีผลกระทบกัน กล่าวคือ การมุ่งเน้นความสัมพันธ์ระหว่างองค์กรกับสภาพแวดล้อมขององค์กร ที่บางสถานการณ์จะต้องใช้การตัดสินใจอย่างเฉียบขาด บางสถานการณ์ต้องอาศัยความร่วมมือในการตัดสินใจ บางครั้งก็ต้องคำนึงถึงหลักมนุษยธรรม และแรงจูงใจ บางครั้งก็ต้องคำนึงถึงเป้าหมายหรือผลผลิตขององค์กรเป็นหลัก www.kroobannok.com (2564)

ดังนั้นในงานวิจัยนี้จึงใช้ทฤษฎีการบริหารเชิงสถานการณ์ในการอธิบายแนวคิดเกี่ยวกับความขาดแคลนในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ที่จะต้องมีการปรับวิธีการทำงานให้

สอดคล้องกับสถานการณ์ผู้สอบบัญชีต้องวางแผน และปฏิบัติงานตรวจสอบโดยใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ โดยตระหนักว่าอาจมีสถานการณ์ที่ทำให้งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพจึงเป็นสิ่งจำเป็นในการประเมินหลักฐานการสอบบัญชี อย่างระมัดระวัง การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพรวมถึงการตั้งข้อสงสัยเกี่ยวกับ หลักฐานการสอบบัญชีที่ขัดแย้งกันและความน่าเชื่อถือของเอกสารและคำตอบที่ได้รับจาก การสอบถามและข้อมูลอื่นที่ได้รับจากผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล การสังเกต และสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพยังรวมถึงการพิจารณาความเพียงพอและความเหมาะสม ของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ภายใต้สถานการณ์ต่าง ๆ

2. แนวคิดเกี่ยวกับความชาญฉลาดในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

การสอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีถือเป็นกลไกที่สำคัญของตลาดทุนที่สามารถช่วยป้องกันผลประโยชน์ของนักลงทุนและผู้ที่เกี่ยวข้องทุกส่วน โดยในการสอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีต้องอาศัยความชาญฉลาดในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชี เพื่อสร้างความเชื่อมั่นต่อการให้บริการของผู้สอบบัญชี ซึ่งมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ กำหนดว่าความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ หมายถึงทัศนคติที่ประกอบด้วย การสังเกตและสงสัย มีความระมัดระวังในสถานการณ์ที่อาจบ่งชี้ว่ามีปัญหาที่ทำให้รายงานทางการเงินขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างเป็นสาระสำคัญที่เป็นผลจากความผิดพลาด

หรือการทุจริตและการประเมินหลักฐานการสอบบัญชีอย่างระมัดระวัง ตามแม่บทสำหรับงานที่ให้ ความเชื่อมั่นถือว่าการใช้วิจารณญาณเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ เป็นองค์ประกอบพื้นฐานที่สำคัญในงานให้ ความเชื่อมั่นของการสอบบัญชี โดยเฉพาะในการตรวจสอบรายงานทางการเงินที่มีความซับซ้อน และต้องใช้วิจารณญาณมากในการตรวจสอบ ไพลิน ตรงเมธีรัตน์ และนภาพร พวงมณี (2557) นอกจากนี้มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 200 เรื่อง วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชียังกำหนดให้ผู้สอบบัญชีจะต้องใช้ วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการพิจารณาความเป็นไปได้ในการแสดงข้อมูลที่เป็นไม่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็น สาระสำคัญ (สภาวิชาชีพบัญชี, 2555) มาตรฐาน การสอบบัญชี รหัส 240 เรื่องความรับผิดชอบของ ผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการ ตรวจสอบงบการเงิน กำหนดว่าผู้สอบบัญชีจะ ยอมรับว่าหลักฐานการตรวจสอบเป็นเอกสาร แท้จริงเมื่อไม่มีข้อโต้แย้งอื่นหรือข้อสงสัยอื่นที่ทำให้เชื่อว่าเอกสารไม่ถูกต้อง กรณีที่มีข้อโต้แย้งหรือ ข้อสงสัยอื่นให้ผู้ตรวจสอบพิจารณาตรวจสอบ เพิ่มเติม (สภาวิชาชีพบัญชี, 2555) รวมทั้ง มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 เรื่องการวางแผนการตรวจสอบงบการเงิน กำหนดให้ผู้สอบ บัญชีจะต้องดำรงไว้ซึ่งความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบ วิชาชีพพิจารณาความน่าเชื่อถือในความซื่อสัตย์ ของผู้บริหารหรือผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแลกิจการด้วย (สภาวิชาชีพบัญชี, 2555)

จากงานวิจัยของ McMillan and White (1993) และ Hurtt (2010) พบว่าผู้สอบบัญชีที่มีการรักษาระดับความสงสัยไว้อย่างเหมาะสมจะส่งผลทำให้งานสอบบัญชีมีคุณภาพ และผู้สอบบัญชีที่มีระดับความสงสัยต่ำจะส่งผลทำให้การวางแผนการสอบบัญชีไม่เพียงพอและไม่ครอบคลุมความเสี่ยงที่มีอยู่จริงทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีต่ำ แต่อย่างไรก็ตามหากผู้สอบบัญชีมีระดับความสงสัยที่สูงมากเกินไปก็จะทำให้เกิดความระมัดระวังมากเกินไปจนทำให้ต้องมีการขยายขอบเขตการตรวจสอบ และให้ทรัพยากรในการตรวจสอบมากเกินไป ดังนั้นจะเห็นได้ว่าความชาญในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเป็นปัจจัยสำคัญที่จะช่วยทำให้งานสอบบัญชีมีประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี

งานวิจัยนี้ให้ความหมายของความชาญฉลาดในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ หมายถึง การที่ผู้สอบบัญชีเป็นผู้มีความรู้ความชำนาญในการวางแผนการตรวจสอบโดยใช้ดุลยพินิจและตัดสินใจเพื่อค้นหาและพิจารณาหลักฐานให้เหมาะสมกับสถานการณ์ ซึ่งประกอบด้วย ความมีเหตุมีผลในการตั้งข้อสงสัย การลงความเห็นอย่างระมัดระวัง การค้นคว้าหาความรู้อย่างเป็นระบบและการตัดสินใจได้ตามสถานการณ์

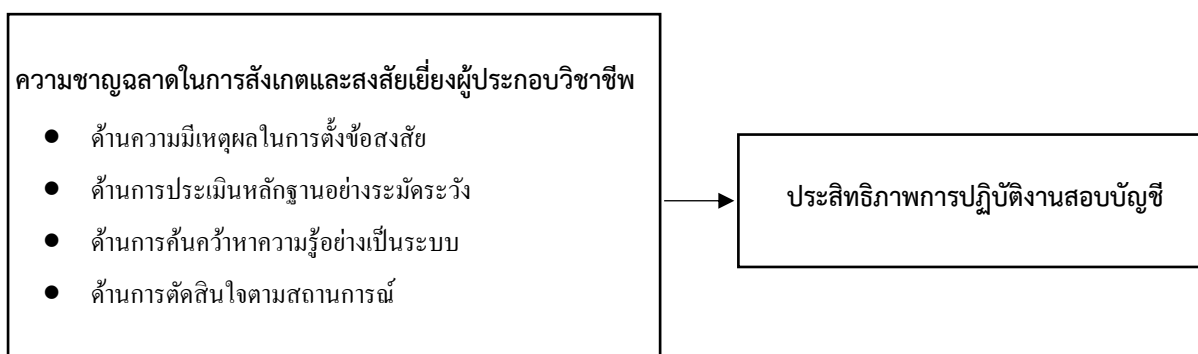
แนวคิดเกี่ยวกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี

ประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจะต้องใช้เทคนิคในการทำงานเพื่อให้งานสอบบัญชีมีคุณภาพ มีความน่าเชื่อถือได้ทันเวลา และถูกต้องตามมาตรฐานการสอบบัญชี โดยผู้สอบบัญชีจะต้องมีความพยายามทุ่มเทใน

การปฏิบัติงานอย่างคล่องแคล่วเพื่อให้งานเสร็จทันเวลา รวดเร็ว ถูกต้อง มีคุณภาพและมาตรฐาน เพื่อให้การแสดงความเห็นในการรายงานการตรวจสอบมีความถูกต้อง จริยธรรม วัตถุประสงค์ และคณะ (2560) กล่าวว่า ประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี (Audit Efficiency) หมายถึง กระบวนการตรวจสอบที่สามารถระบุขั้นตอนและจัดสรรทรัพยากรได้อย่างเหมาะสมในการประเมินหลักฐาน โดยการแสดงความเห็นต่องบการเงินได้อย่างถูกต้อง และได้รับการยอมรับจากผู้เกี่ยวข้องทุกฝ่าย ซึ่งประกอบไปด้วย ความเพียงพอและเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชี (Sufficient Appropriate Audit Evidence) การปฏิบัติงานถูกต้องเป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพ (Professional Standards) ความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน (Financial Statement Reliability) นอกจากนี้ มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 200 ระบุว่า มาตรฐานการสอบบัญชีประกอบด้วยวัตถุประสงค์ ข้อกำหนด และการนำไปปฏิบัติและ คำอธิบายอื่น ซึ่งออกแบบมาเพื่อช่วยให้ผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพและคงไว้ ซึ่งการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพตลอดการวางแผนและการปฏิบัติงานตรวจสอบ นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีต้องระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดจากการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ รวมถึงการควบคุมภายในของกิจการ การได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอว่า มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็น

สาระสำคัญหรือไม่ โดยการออกแบบและใช้วิธีการที่เหมาะสมเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ และ แสดงความเห็นต่องบการเงินจากข้อสรุปที่ได้จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ (สภาวิชาชีพบัญชี, 2555)

ดังนั้นในงานวิจัยนี้ผู้วิจัยจึงได้ให้ความหมายของประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี หมายถึง ความสำเร็จจากความสามารถในการปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยการแสดงความเห็นต่องบการเงินได้อย่างถูกต้องและได้รับการยอมรับจากผู้เกี่ยวข้องทุกฝ่ายประกอบไปด้วย



ภาพที่ 1 กรอบแนวความคิดในการวิจัย

สมมติฐานการวิจัย

สมมติฐานที่ 1 ความมีเหตุผลในการตั้งข้อสงสัยมีผลกระทบต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี

สมมติฐานที่ 2 การประเมินหลักฐานอย่างระมัดระวังมีผลกระทบต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี

สมมติฐานที่ 3 การค้นคว้าหาความรู้อย่างเป็นระบบมีผลกระทบต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี

กรอบแนวคิดการวิจัย

ในการศึกษาวิจัยครั้งนี้ ความชาญฉลาดในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพได้ถูกกำหนดให้เป็นตัวแปรอิสระ และประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยได้ถูกกำหนดให้เป็นตัวแปรตาม จากวัตถุประสงค์ข้างต้นสามารถสรุปกรอบแนวคิดในการวิจัยได้ดังแสดงดังภาพที่ 1

สมมติฐานที่ 4 การตัดสินใจตามสถานการณ์

มีผลกระทบต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี

ระเบียบวิธีการวิจัย

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

1. ประชากรที่ใช้ในการวิจัย คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA) ที่เปิดเผยข้อมูลกับสภาวิชาชีพบัญชี จำนวน 1,633 คน ณ คั่นเมื่อ 5 กุมภาพันธ์ 2563 (https://eservice.tfac.or.th/fap_registration/cpa-contact-list?, 2563)

2. กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัย คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA) ที่เปิดเผยข้อมูลกับสภา

วิชาชีพบัญชี จำนวน 313 คน จากการหาขนาดกลุ่มตัวอย่างโดยใช้ตารางของ Krejcieand & Morgan (1970) ที่ระดับความเชื่อมั่น 95% ค่าความคลาดเคลื่อนที่ยอมรับได้ไม่เกินร้อยละ 5 โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูล จำนวน 313 คน โดยส่งแบบสอบถามทั้งหมด 313 คนแต่ได้รับแบบสอบถามกลับมา 132 คน เมื่อตรวจสอบความสมบูรณ์ ความครบถ้วนในเนื้อหาของแบบสอบถามที่ได้รับตอบกลับแล้วได้กลุ่มตัวอย่างคงเหลือ 131 คน ซึ่งคิดเป็นร้อยละ 42 (Mitchell, 1989) ของกลุ่มตัวอย่าง ซึ่งถือว่าอยู่ในระดับที่ยอมรับได้ตามทฤษฎีของ Malhotra and Grover (1998) อัตราการตอบแบบสอบถามที่ยอมรับได้ไม่ควรต่ำกว่า 20 %

ตัวแปรที่ใช้ในการศึกษา

ตัวแปรอิสระ ได้แก่ ความชาญฉลาดในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ด้านความมีเหตุมีผลในการตั้งข้อสงสัย ด้านการประเมินหลักฐานอย่างระมัดระวัง ด้านการค้นคว้าหาความรู้อย่างเป็นระบบ และด้านการตัดสินใจตามสถานการณ์

ตัวแปรตาม ได้แก่ ประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี

เครื่องมือวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวม คือ แบบสอบถาม (Questionnaire) ที่สร้างตามวัตถุประสงค์และกรอบแนวคิดงานวิจัย

1. นำแบบสอบถามไปหาความตรงเชิงเนื้อหา (Content validity) และความตรงเชิงโครงสร้าง โดยใช้สูตร IOC เพื่อตรวจสอบความสอดคล้องกับวัตถุประสงค์และเนื้อหาของงานวิจัย

โดยผู้ทรงคุณวุฒิ 3 ท่านตรวจดูเนื้อหา ภาษา ความชัดเจนของคำถามในแต่ละข้อ และนำผลการตรวจสอบเครื่องมือของผู้ทรงคุณวุฒิแต่ละท่านมารวมกันคำนวณหาค่าความตรงเชิงเนื้อหา ซึ่งคำนวณจากความสอดคล้องระหว่างประเด็นที่ต้องการวัดกับคำถามที่จัดทำขึ้น ซึ่งดัชนีที่ใช้แสดงค่าความสอดคล้องเรียกว่า ดัชนีความสอดคล้องระหว่างข้อคำถามและวัตถุประสงค์ (Item Objective Congruence Index: IOC) โดยผู้ทรงคุณวุฒิจะต้องประเมินด้วยคะแนน 3 ระดับ คือ

+1 = สอดคล้อง หรือแน่ใจว่าคำถามนั้น

วัดจุดประสงค์เชิงพฤติกรรมที่ระบุไว้จริง

0 = ไม่แน่ใจว่าคำถามนั้นวัดจุดประสงค์

เชิงพฤติกรรมที่ระบุไว้

-1 = ไม่สอดคล้อง หรือแน่ใจว่าคำถามนั้น

ไม่ได้วัดจุดประสงค์ที่ระบุไว้

ดัชนีความสอดคล้องที่ยอมรับได้ต้องมีค่าตั้งแต่ 0.50 ขึ้นไป (Rovinelli and Hambleton, 1997) ซึ่งในการวิจัยนี้มีค่า IOC เท่ากับ 0.50 -1.00

จากนั้นทำการปรับปรุงแบบสอบถามตามข้อเสนอแนะของผู้ทรงแล้วจัดทำแบบสอบถามฉบับสมบูรณ์ เพื่อนำไปใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากประชากรต่อไป

การเก็บรวบรวมข้อมูล ผู้วิจัยได้กำหนดขั้นตอนในการเก็บรวบรวมข้อมูลดังต่อไปนี้

1. ดำเนินการจัดทำแบบสอบถามตามจำนวนประชากรที่ใช้ในการวิจัย และจัดส่งไปยังประชากร ได้แก่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน 313 คน และขอความอนุเคราะห์ร่วมมือในการตอบกลับทางไปรษณีย์ภายใน 15 วัน หลังจากได้รับแบบสอบถาม

2. เมื่อครบกำหนดระยะเวลา 15 วัน ได้รับแบบสอบถามตอบกลับมาจำนวน 132 ฉบับ รวมระยะเวลาในการจัดเก็บรวบรวมข้อมูล 90 วัน มีจำนวนแบบสอบถามที่ไม่สมบูรณ์จำนวน 1 ฉบับ เป็นแบบสอบถามที่ถูกตีกลับเนื่องจากย้ายกิจการ ไม่ทราบที่อยู่ใหม่ ดังนั้นแบบสอบถามที่นำไป วิเคราะห์ข้อมูลจำนวน 131 ฉบับ

3. ตรวจสอบความสมบูรณ์ ความครบถ้วน ในเนื้อหาของแบบสอบถามที่ได้รับตอบกลับทั้ง 132 ฉบับ ซึ่งมีแบบสอบถามที่ตอบสมบูรณ์จำนวน 131 ฉบับ

4. นำข้อมูลจากแบบสอบถามที่ได้รับและ มีความสมบูรณ์ไปวิเคราะห์ข้อมูลและแปลผล ต่อไป

สถิติที่ใช้ในการวิจัย

สถิติที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ สถิติพื้นฐาน ประกอบด้วย ค่าเฉลี่ย (Mean) และส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน (Standard Deviation) และสถิติที่ใช้ วิเคราะห์เพื่อตอบสมมติฐานงานวิจัย คือ การ วิเคราะห์ความถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression Analysis : MAR)

สมการพยากรณ์ประสิทธิภาพการ ปฏิบัติงานสอบบัญชี (EFFA) ได้ดังนี้

$$EFFA = \alpha_{01} + \beta_1 ISPQ + \beta_2 ISPC + \beta_3 ISPS + \beta_4 ISPD + \epsilon$$

ISPQ = ด้านความมีเหตุมีผลในการตั้ง ข้อสงสัย

ISPC = ด้านการประเมินหลักฐานอย่าง ระมัดระวัง

ISPS = ด้านการค้นคว้าหาความรู้ อย่าง เป็นระบบ

ISPD = ด้านการตัดสินใจตามสถานการณ์

EFFA = ประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน สอบบัญชี

ผลการวิจัย

ผลการวิจัยเรื่อง ผลกระทบของความขาด ผลิตในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบ วิชาชีพที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบ บัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย สามารถสรุปผลได้ดังต่อไปนี้

1. ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่ เป็นเพศชาย อายุ มากกว่า 40 ปี สถานภาพแต่งงานแล้ว ระดับ การศึกษาสูงกว่าปริญญาตรี จำนวนครั้งที่เข้ารับ การฝึกอบรมด้านการสอบบัญชีและด้านอื่น ๆ ที่ เกี่ยวข้อง มากกว่า 6 ครั้งต่อปี ประสบการณ์ใน การทำงานด้านการสอบบัญชี มากกว่า 10 ปี

ตารางที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	จำนวน (คน)	ร้อยละ
1. เพศ		
1.1 ชาย	84	70.00
1.2 หญิง	36	30.00
รวม	120	100.00

ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	จำนวน (คน)	ร้อยละ
2. อายุ		
2.1 น้อยกว่า 30 ปี	1	0.83
2.2 30 - 35 ปี	25	20.83
2.3 36 - 40 ปี	40	33.33
2.4 มากกว่า 40 ปี	54	45.00
รวม	120	100.00
3. สถานภาพ		
3.1 โสด	51	42.50
3.2 สมรส	65	54.17
3.3 หย่าร้าง	4	3.33
รวม	120	100.00
4. ระดับการศึกษา		
4.1 ปริญญาตรี	55	45.83
4.2 สูงกว่าปริญญาตรี	65	54.17
รวม	120	100.00
5. จำนวนครั้งที่เข้ารับการฝึกอบรมด้านการสอบบัญชีและด้านอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง		
5.1 1 - 2 ครั้งต่อปี	0	-
5.2 3 - 4 ครั้งต่อปี	20	16.67
5.3 5 - 6 ครั้งต่อปี	15	12.50
5.4 มากกว่า 6 ครั้งต่อปี	85	70.83
รวม	120	100.00
6. ประสบการณ์ในการทำงานด้านการสอบบัญชี		
6.1 น้อยกว่า 3 ปี	1	0.83
6.2 3 - 6 ปี	30	25.00
6.3 7 - 10 ปี	21	17.50
6.4 มากกว่า 10 ปี	68	56.67
รวม	120	100.00

2. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยมีความคิดเห็นเกี่ยวกับความชาญฉลาดในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพโดยรวมอยู่ในระดับมาก และมีความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยรวมอยู่ในระดับมาก

3. การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ของตัวแปรเพื่อตรวจสอบปัญหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระผลการศึกษาค้นคว้ามีความสัมพันธ์ของตัวแปรที่นำมาทำการศึกษา ซึ่งตัวแปรอิสระแต่ละตัวมีความสัมพันธ์กันไม่เกินกว่า 0.80 จึงไม่ทำให้เกิดปัญหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร (Hair J.F. et al., 2006: 162-164) (แสดงในตาราง 2)

ตารางที่ 2 การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของความชาญฉลาดในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพและประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี

ตัวแปร	ISPQ	ISPC	ISPS	ISPD	EFFA	VIF
\bar{X}	4.208	4.277	4.157	4.173		
S.D.	0.447	0.507	0.472	0.437		
ISPQ	1	0.689***	0.783***	0.670***	0.863***	3.028
ISPC		1	0.712***	0.579***	0.787***	2.251
ISPS			1	0.694***	0.787***	3.364
ISPD				1	0.719***	2.113
EFFA					1	5.216

*** มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

จากตารางที่ 1 แสดงผลการวิเคราะห์ค่าความสัมพันธ์ของความชาญฉลาดในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพและประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี พบว่า ตัวแปรอิสระแต่ละด้านมีความสัมพันธ์กันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ซึ่งมีโอกาสที่จะเกิดปัญหา

ความสัมพันธ์กันเองระหว่างตัวแปรอิสระ (Multicollinearity) ดังนั้นผู้วิจัยจึงทำการทดสอบโดยใช้ค่า VIFs พบว่ามีค่าอยู่ระหว่าง 2.113 – 3.364 ซึ่งมีค่าน้อยกว่า 10 แสดงว่าไม่พบปัญหาเรื่องของความสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระ (Black, 2006)

ตารางที่ 3 การทดสอบผลกระทบของความชาญฉลาดในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพและประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี

ความชาญฉลาดในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ	ประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี (EFFA)		T	p-value
	สัมประสิทธิ์การถดถอย	ความคลาดเคลื่อนมาตรฐาน		
ค่าคงที่ (a)	-1.013	0.036	0.000	1.000
ด้านความมีเหตุมีผลในการตั้งข้อสงสัย (ISPO)	0.480	0.063	7.620	0.000 **
ด้านการประเมินหลักฐานอย่างระมัดระวัง (ISPC)	0.301	0.054	5.550	0.000 **
ด้านการค้นคว้าหาความรู้อย่างเป็นระบบ (ISPS)	0.081	0.066	1.225	0.223
ด้านการตัดสินใจตามสถานการณ์ (ISPD)	0.166	0.053	3.161	0.002 **
AdjR ² = .412 P=0.000				

**มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05

จากตาราง 2 แสดงการทดสอบผลกระทบของความชาญฉลาดในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพและประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีพบว่าความชาญฉลาดในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ ด้านความมีเหตุมีผลในการตั้งข้อสงสัย ด้านการประเมินหลักฐานอย่างระมัดระวัง และด้านการตัดสินใจตามสถานการณ์ มีผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 จึงยอมรับสมมติฐานที่ 1, 2 และ 4 ส่วนความชาญฉลาดในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ ด้านการค้นคว้าหาความรู้อย่างเป็นระบบไม่มีผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพ

การปฏิบัติงานสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05

สรุปและอภิปรายผล

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาผลกระทบของความชาญฉลาดในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย สามารถอภิปรายผลได้ดังนี้

1. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความคิดเห็นเกี่ยวกับความชาญฉลาดในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ ด้านความมีเหตุมีผลในการตั้งข้อสงสัยอยู่ในระดับมากทุกข้อ มีผลกระทบเชิง

บวกกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี อย่างมีนัยสำคัญ สอดคล้องกับจริยธรรม วุฒิพันธ์ และคณะ (2560) พบว่าการใช้วิจารณ์ในการ สังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพด้าน วิจารณ์ในการช่างสงสัยส่งผลทำให้การ ปฏิบัติงานสอบบัญชีมีความน่าเชื่อถือของรายงาน ทางการเงิน และการใช้วิจารณ์ในการสังเกต และสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ เนื่องจากการตั้ง ข้อสงสัยเกี่ยวกับหลักฐานการสอบบัญชีที่ขัดแย้ง กันและความน่าเชื่อถือของเอกสารและคำตอบที่ ได้รับจากการสอบถามและข้อมูลอื่นที่ได้รับจาก ผู้บริหารและผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลจะช่วยให้ ผู้สอบบัญชีสามารถวินิจฉัยหรือแยกแยะ สถานการณ์ต่าง ๆ ที่มีผลต่อการแสดงข้อมูลทาง การเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และ การตอบสนองต่อสถานการณ์นั้น ๆ ได้อย่าง เหมาะสม (วรวิทย์ เล้าหะเมทธิ, 2558)

2. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความคิดเห็น เกี่ยวกับความชาญฉลาดในการสังเกตและสงสัย เยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ ด้านการประเมินหลักฐาน อย่างระมัดระวัง อยู่ในระดับมากทุกข้อ มี ผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน สอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ สอดคล้องกับทัศนีย์ แสงสว่าง (2555) กล่าวว่าผู้สอบบัญชีจึงต้องมีความระมัดระวัง และวิเคราะห์ความเสี่ยงต่าง ๆ ที่ อาจเกิดขึ้นในการปฏิบัติงานสอบบัญชี และต้อง วางแผนตลอดจนปฏิบัติงานตรวจสอบให้เหมาะสม กับความเสี่ยงนั้น ๆ เพื่อให้รายงานทางการเงิน แสดงข้อมูลที่เชื่อถือได้

3. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความคิดเห็น เกี่ยวกับความชาญฉลาดในการสังเกตและสงสัย เยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ ด้านการค้นคว้าความรู้

อย่างเป็นระบบ อยู่ในระดับมากทุกข้อ ไม่มี ความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบ บัญชีอย่างมีนัยสำคัญ การค้นคว้าหาความรู้เป็น ระบบ หมายถึงความสามารถในการเรียนรู้จาก ประสบการณ์ และการค้นหาความรู้ใหม่ๆ เพื่อนำมาปรับใช้ให้เหมาะกับสถานการณ์การสอบ บัญชีเนื่องจากองค์ความรู้ หรือข้อเท็จจริง จำนวน มากมาย ได้มีการบันทึกในสื่อหรือในสมองของ มนุษย์ ดังนั้นหากเรามั่นใจว่าองค์ความรู้ หรือ ข้อเท็จจริงที่เราต้องการศึกษามีการบันทึกไว้ ใน แหล่งใดอยู่ ก็ควรศึกษาค้นคว้าจากแหล่งนั้นได้ จะ เห็นว่าเรามีการสอบถาม ความรู้จากผู้รู้ ผู้ทรงคุณวุฒิ หรือผู้เชี่ยวชาญ เพราะถือว่าบุคคล เหล่านี้ได้ทำการศึกษาค้นคว้าหรือได้รับ การฝึกฝน อบรมมาก่อนเป็นอย่างดี มีประสบการณ์ในเรื่อง นั้นมากกว่าผู้อื่น ฉะนั้นเมื่อเราต้องการศึกษา ความรู้ หรือข้อเท็จจริงเกี่ยวกับเรื่องที่มีผู้อื่นได้ ศึกษาไว้แล้ว จึงไม่จำเป็นต้องเริ่มต้นศึกษาค้นคว้า ใหม่ ควรใช้วิธีสอบถามผู้ที่มีความรู้ในเรื่องนั้น นอก เสียจากว่าไม่แน่ใจว่าความรู้ที่มีอยู่แล้วนั้นเป็น ความรู้ที่ถูกต้อง จึงค่อยใช้วิธีศึกษาค้นคว้าใหม่ เพื่อให้ได้ความรู้ที่ถูกต้อง รศ.อุเทน ปัญญา (2016)

4. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความคิดเห็น เกี่ยวกับความชาญฉลาดในการสังเกตและสงสัย เยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ ด้านการตัดสินใจตาม สถานการณ์ อยู่ในระดับมากทุกข้อ มีผลกระทบ เชิงบวกกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี อย่างมีนัยสำคัญ เนื่องจากการวางแผนและ ปฏิบัติงานตรวจสอบอาจมีสถานการณ์ที่ทำให้งบ การเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็น สาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีจะต้องใช้การสังเกตและ สงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ เพื่อพิจารณาความ

เพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐานการสอบ บัญชีที่ได้รับภายใต้สถานการณ์ต่าง ๆ เพื่อลด ความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นที่ไม่ เหมาะสมต่องบการเงินสอดคล้องกับสอดคล้องกับ จีรฐติกาล วุฒิพันธ์ และคณะ (2560) พบว่า การ ใช้วิจารณ์ญาณในการสังเกตและสงสัย เกี่ยวกับ ผู้ ประกอบวิชาชีพ ด้านการตระหนักถึงความเสี่ยงใน การสอบบัญชี มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับ ประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี ด้านความ เพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชี เนื่องจากการใช้วิจารณ์ญาณสังเกต สงสัยเกี่ยวกับ ผู้ ประกอบวิชาชีพช่วยลดความเสี่ยงในการมองข้าม สถานการณ์ ที่น่าสงสัยหรือการใช้ข้อสมมุติที่ ผิดพลาดในการรวบรวมหลักฐาน และการประเมิน การตรวจสอบ (นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันเพชร, 2559)

ข้อเสนอแนะ

ผู้สอบบัญชีควรให้ความสำคัญกับความรู้อื่นๆ นอกเหนือจากความรู้ที่ได้เรียนมา (Knowledge) และส่วนของทักษะ ได้แก่ ความเชี่ยวชาญ ความชำนาญ พิเศษด้านต่าง ๆ (Skill) เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถ วินิจฉัยหรือแยกแยะสถานการณ์ต่าง ๆ เพื่อให้การ ปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีมีคุณภาพยิ่งขึ้น โดย ผู้สอบบัญชีต้องวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยใช้การสังเกตและสงสัยเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพ ที่จะทำให้เกิดประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบ บัญชี เพื่อสร้างความเชื่อมั่นต่อสาธารณชนว่างบ การเงินที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบปราศจากการแสดง ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ รวมทั้งการจัดทำงบการเงินที่เป็นไปตามแม่บทการ รายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

ข้อเสนอแนะในการวิจัยครั้งต่อไป

งานวิจัยนี้มุ่งเน้นในการศึกษาผลกระทบ ของความขาดแคลนในการสังเกตและสงสัยเกี่ยวกับ ผู้ ประกอบวิชาชีพที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการ ปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตใน ประเทศไทย งานวิจัยในอนาคตควรศึกษา เทคโนโลยีที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน สอบบัญชีในสายวิชาชีพการตรวจสอบ เช่น ผู้สอบ บัญชีภาษีอากร ผู้ตรวจสอบภายใน เนื่องจาก ปัจจุบันเทคโนโลยีมีความก้าวหน้าอย่างต่อเนื่อง เพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีความพร้อมในการใช้งาน เทคโนโลยีในงานตรวจสอบหรือการปฏิบัติงานจริง ซึ่งอาจทำให้งานวิจัยสามารถนำไปใช้ประโยชน์ได้ ต่อไป

บรรณานุกรม

จีรฐติกาล วุฒิพันธ์, กทิตา พันธุ์ยาง, กนกวรรณ คำเพ็ง, จิรประภา สุขสม, ธนัชพร ใจบุญ, ปรีดี โสตาตง และสุจิตรา ทองไฉย. (2560). การใช้วิจารณ์ญาณในการสังเกต และสงสัยเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพที่มีผลต่อ ประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีของ ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในสำนักงานตรวจบัญชี สหกรณ์ที่ 5. *วารสารวิทยาการจัดการ สมัยใหม่*, 10(2), 155-168.

ทัศนีย์ แสงสว่าง. (2555). *แนวทางการประเมิน ความเสี่ยงการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี รับอนุญาตในเขต ๗ กรุงเทพมหานคร*. (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยศรีปทุม.

- นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปินพร ศรีจันเพชร. (2559). *การสอบบัญชี*. กรุงเทพฯ: หจก.ทีพีเอ็น เพรส.
- รศ.อุเทน ปัญญา และดรสุดาวดี ลิ้มไพบูลย์. (2016). *วิธีแสวงหาความรู้*. สืบค้นจาก <https://sudawadeelim.wixsite.com/stat4you/single-post/2016/10/02>
- วรวิทย์ เลหาเมทนี. (2558). การวิเคราะห์โครงสร้างความสัมพันธ์ระหว่างค่านิยมเชิงวิชาชีพ กับการสังเกตแย้งผู้ประกอบการวิชาชีพ และคุณภาพงานสอบบัญชี: การศึกษาเชิงประจักษ์จากผู้สอบบัญชี รัับอนุญาตในประเทศไทย. *วารสารวิทยาการ จัดการสมัยใหม่*, 8(2), 56-70.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2555). *มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 วัตถุประสงค์ โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตาม มาตรฐานการสอบบัญชี*. กรุงเทพฯ. สืบค้นจาก <http://www.fap.or.th/>
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. *ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยที่เปิดเผย ข้อมูลกับสภาวิชาชีพบัญชี*. สืบค้น 5 กุมภาพันธ์ 2563, จาก https://eservice.tfac.or.th/fap_registration/cpa-contact-list.
- ไพลิน ตรงเมธีรัตน์ และนพพร พวงมณี. (2557). ว่าด้วยความสงสัยแย้งผู้ประกอบการวิชาชีพ. *วารสาร วิชาชีพการบัญชี*, 10(27), 78-85.
- BBC. (2015). *Toshiba chief executive resigns over scandal*. Retrieved 1 January 2021. from <http://www.bbc.com/news/business-33605638>
- Black, K. (2006). *Business Statistics For Contemporary Decision Making*. USA: JohnWileyand Son
- Fiedler, FE. (1967). *A Theory of Leadership Effectiveness*. New York: McGraw-Hill
- Hair, J. F., Anderson, R. E., Tatham, R. L., & Black, W. C. (2006). *Multivariable Data Analysis*. 6Th ed. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.
- Hurt, R. K. (2010). Development of a scale to measure professional skepticism. *A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 149-171.
- Krejcie, R. V. & Morgan, D. W. (1970). Determining Sample Size for Research Activities. *Educational and Psychological Measurement*, 30(3), 607-610.
- Malhotra, M. K. and Grover, V. (1998). An assessment of survey research in POM: from constructs to theory. *Journal of Operation Management*, 16(4), 407-425.

McMillan J.J., White R.A., (1993). Auditors' belief revisions and evidence search: The effect of hypothesis frame, confirmation and professional skepticism. *The accounting Review*, 68(3), 443-465.

Mitchell, R.C. (1989). *Resources for the Future*. Using surveys to Value Public Goods: The Contingent Valuation Method.

Rovinelli, R.J. and Hambleton, R.K. (1997). On the use of content specialists in the assessment of criterion – referenced test item validity. *Journal of Educational Research*, 49-60.

www.kroobannok.com. (2564). ทฤษฎีการบริหารเชิงสถานการณ์ (The contingency approach). สืบค้นจาก <http://kroobannok.com/20420>