

**อิทธิพลเชิงโครงสร้างของสมรรถนะทางเทคโนโลยีสารสนเทศ กระบวนการสอบบัญชี
และการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี
ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย**

The Structural Effects of Information Technology Competencies, Audit Procedures,
and Auditors' Professional Judgment on Audit Quality
of Thai Certified Public Accountants

แดน กุลรูป

คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏลำปาง

Dan Kulroop

Faculty of Management Sciences, Lampang Rajabhat University

Corresponding Author E-mail: dan_kul@hotmail.co.th

(Received: January 22, 2022; Revised: May 18, 2022; Accepted: May 23, 2022)

บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อทดสอบอิทธิพลเชิงโครงสร้างของสมรรถนะทางเทคโนโลยีสารสนเทศ กระบวนการสอบบัญชี และการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย เก็บรวบรวมข้อมูลโดยใช้แบบสอบถามส่งผ่านระบบไปรษณีย์ ได้รับข้อมูลจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยจำนวน 141 คน วิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้สถิติเชิงพรรณนาและทดสอบสมมติฐานด้วยการวิเคราะห์สมการโครงสร้าง

ผลการวิจัยพบว่า สมรรถนะทางเทคโนโลยีสารสนเทศมีอิทธิพลทางบวกอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติต่อกระบวนการสอบบัญชีในขณะเดียวกัน กระบวนการสอบบัญชีมีอิทธิพลทางบวกอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติต่อการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพและคุณภาพ การสอบบัญชี นอกจากนี้ การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพก็มีอิทธิพลทางบวกอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติต่อคุณภาพการสอบบัญชีเช่นเดียวกัน อย่างไรก็ตาม ผลการศึกษานี้ไม่พบอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติของสมรรถนะทางเทคโนโลยีสารสนเทศที่มีต่อการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพและคุณภาพการสอบบัญชี ดังนั้นจึงสามารถอธิบายได้ว่า คุณภาพการสอบบัญชีเป็นปัจจัยที่จะได้รับอิทธิพลทางบวกจากกระบวนการสอบบัญชีและการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ โดยที่กระบวนการสอบบัญชีเป็นปัจจัยที่ได้รับอิทธิพลทางบวกจากความสามารถหรือสมรรถนะด้านเทคโนโลยีสารสนเทศของผู้สอบบัญชี

คำสำคัญ: สมรรถนะทางเทคโนโลยีสารสนเทศ, กระบวนการสอบบัญชี, การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ
คุณภาพการสอบบัญชี

Abstract

This research aims to investigate the structural effects of information technology competencies, audit procedures, and auditors' professional judgment on audit quality of Thai Certified Public Accountants. The data were collected by questionnaire via postal system from 141 certified public accountants. Both descriptive statistics and structural equation model are applied to analyze the data and to test research hypotheses.

The results show that the information technology competencies have statistically significant positive influences on audit procedures. Meanwhile, audit procedures have statistically significant positive influences on auditors' professional judgment and audit quality. Furthermore, auditors' professional judgment has statistically significant positive influence on audit quality. However, this research has not found statistically significant influences among the information technology competencies, auditors' professional judgment, and audit quality. Therefore, audit quality is the factors that positively influenced by audit procedures, and auditors' professional judgment. Thereby, the audit procedures are the factors that positively influenced by information technology competence or capability of auditor.

Key words: Information Technology Competencies, Audit Procedures, Auditors' Professional Judgment, Audit Quality

บทนำ

การเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมของผู้บริโภคในยุคที่มีการแพร่ระบาดของเชื้อโรคไวรัสโคโรนา 2019 ผลักดันให้องค์กรธุรกิจนำเทคโนโลยีสารสนเทศมาเป็นเครื่องมือในกระบวนการดำเนินธุรกิจตั้งแต่ต้นทางจนถึงปลายทางของโซ่อุปทาน (Fletcher & Griffiths, 2020) ระบบเทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวกับการบันทึกและประมวลผลข้อมูลแบบอัตโนมัติจึงมีความจำเป็นมากขึ้นเพื่อรองรับการเปลี่ยนแปลงและลดความเสี่ยงจากความไม่แน่นอนของสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ การจัดทำและนำเสนอการเงินที่เป็นส่วนหนึ่งของระบบดังกล่าวจึงถูกพัฒนาพร้อมกับการปรับตัวทางธุรกิจ ผู้ปฏิบัติงานในวิชาชีพที่เกี่ยวข้องจึงมีความจำเป็นที่ต้องพัฒนาศักยภาพหรือสมรรถนะทาง

เทคโนโลยีสารสนเทศเพื่อให้การปฏิบัติงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ในวิชาชีพด้านการสอบบัญชีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ให้บริการเกี่ยวกับการให้ความเชื่อมั่นต่อรายงานทางการเงิน มีความจำเป็นอย่างยิ่งในการพัฒนาความรู้ความสามารถที่เท่าทันกับการเปลี่ยนแปลงในดิจิทัลเทคโนโลยีอย่างต่อเนื่องเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในกระบวนการปฏิบัติงานตรวจสอบ (นิตยา โพธิ์ศรีจันทร์, 2561) รวมทั้งเพื่อเพิ่มทักษะประสบการณ์และการคิดวิเคราะห์อย่างเป็นระบบสำหรับใช้เป็นพื้นฐานของการใช้ดุลยพินิจประกอบการตัดสินใจภายใต้จรรยาบรรณทางวิชาชีพอันนำไปสู่การกำกับดูแลกิจการที่ดีและสนับสนุนการเติบโตขององค์กรธุรกิจอย่างยั่งยืน (ชุตินุช อินทรประสิทธิ์, 2561)

ความจำเป็นของการสอบบัญชีเกิดขึ้นพร้อมกับการแยกบทบาทระหว่างเจ้าของกิจการกับผู้มีส่วนใน การบริหารของระบบเศรษฐกิจสมัยใหม่ ซึ่งผู้ถือหุ้นหรือเจ้าของกิจการได้มอบอำนาจให้ฝ่ายบริหารดำเนินธุรกิจ เพื่อสร้างความมั่งคั่งให้กับผู้เป็นเจ้าของ โดยต้องมีการรายงานผลดำเนินงาน ฐานะการเงินรวมถึงเปิดเผยข้อมูลทาง บัญชีให้กับเจ้าของและผู้มีส่วนได้เสียเพื่อสร้างผลกระทบที่ดีต่อการดำเนินงานของกิจการ (สุนทรี สุนทรโชติ และ ศศิวิมล มีอำพล, 2563) ดังนั้นบทบาทของผู้สอบบัญชีจึงทำหน้าที่ในการลดความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อ ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดของฝ่ายบริหารเพื่อนำเสนอสารสนเทศที่ ถูกต้องเชื่อถือได้ให้กับผู้เป็นเจ้าของและผู้มีส่วนได้เสีย แต่เนื่องจากการจัดเก็บและประมวลผลข้อมูลผ่านระบบ ออนไลน์หรือระบบคลาวด์ที่มีความซับซ้อนและมีปริมาณมหาศาลในปัจจุบัน จึงอาจทำให้เกิดความเสี่ยงเกี่ยวกับการ บิดเบือนข้อเท็จจริงของข้อมูลที่น่าเสนอ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจึงควรมีการพัฒนาศักยภาพหรือสมรรถนะทาง เทคโนโลยีสารสนเทศของผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีเพื่อเพิ่มประสิทธิผลในการตรวจสอบ ดังเช่น การชี้ประเด็นของ คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์เกี่ยวกับการตรวจสอบการทุจริตของกิจการที่ใช้ ระบบเทคโนโลยีสารสนเทศประมวลผลข้อมูลทางการเงิน โดยที่ผู้สอบบัญชีควรเป็นผู้ที่มีความรู้ความสามารถหรือ สมรรถนะในการใช้วิธีการทดสอบการควบคุมทั่วไป (General Control) และวิธีการทดสอบการควบคุมเฉพาะ ระบบงาน (Application Control) เป็นต้น (สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, 2564) ทั้งนี้เพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอและมีการรายงานที่แสดงให้เห็นถึงความเชื่อมั่นอย่าง สมเหตุสมผล มีความทันเวลาและเป็นไปตามจรรยาบรรณวิชาชีพ สมรรถนะทางเทคโนโลยีสารสนเทศของผู้สอบ บัญชีจึงมีบทบาทสำคัญในการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีและเพิ่มความสามารถในการรายงานข้อมูลทางการเงิน ขององค์กรธุรกิจ (นิตยา โพธิ์ศรีจันทร์, 2561) นอกจากนี้ ผลการศึกษาของนักวิจัยในอดีตได้อธิบายว่า สมรรถนะ หรือความรู้ความสามารถและคุณลักษณะส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีมีผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี (Cassell et al., 2019) และกระบวนการสอบบัญชีที่แตกต่างกันตามศักยภาพหรือขนาดของสำนักงานสอบบัญชีมี กระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี (DeAngelo, 1981) ตลอดจนการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบ บัญชีมีผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี (สวส์ดี หากิน และวรวิทย์ เลหาหะเมทธิ, 2561) ด้วยเช่นกัน

จากตัวอย่างการชี้ประเด็นของหน่วยงานกำกับดูแลในเรื่องการตรวจสอบกิจการที่ใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในการประมวลผลข้อมูลทางการบัญชีข้างต้น รวมถึงการศึกษาวิจัยในอดีตเกี่ยวกับสมรรถนะของผู้สอบบัญชี กระบวนการตรวจสอบ การใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี มีเหตุที่น่าสนใจศึกษาว่าปัจจัยดังกล่าวจะมีอิทธิพลเชิงโครงสร้างต่อคุณภาพการสอบบัญชีหรือไม่อย่างไร เพื่อที่จะได้สะท้อนถึงโครงสร้างของปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพการสอบบัญชี อันนำไปสู่การแสดงความเห็นอย่างเหมาะสมต่องบการเงินขององค์กรธุรกิจ ก่อให้เกิดประโยชน์ในการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีและเพิ่มระดับความเชื่อมั่นต่องบการเงินในการใช้ประโยชน์เพื่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้มีส่วนได้เสียต่อไป

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

เพื่อทดสอบอิทธิพลเชิงโครงสร้างของสมรรถนะทางเทคโนโลยีสารสนเทศ กระบวนการสอบบัญชี และการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

กรอบแนวคิดการวิจัย

งานวิจัยนี้ใช้แนวคิดเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชีเพื่อสร้างกรอบแนวคิดและสมมติฐานงานวิจัยสำหรับการพยากรณ์เหตุการณ์หรืออธิบายปรากฏการณ์ของตัวแปรที่ใช้ในการศึกษาดังนี้

คุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality)

คุณภาพการสอบบัญชี หมายถึง ความสามารถในการรายงานผลการตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างมีสาระสำคัญของผู้สอบบัญชี (DeAngelo, 1981) ความสามารถดังกล่าวขึ้นอยู่กับความรู้ความสามารถหรือสมรรถนะของผู้สอบบัญชี (Cassell et al., 2019) ขนาดของสำนักงานสอบบัญชีที่มีกระบวนการตรวจสอบที่แตกต่างกัน (DeAngelo, 1981) และการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชี (สวัสดี หากิน และวรวิทย์ เลาหะเมทธิ, 2561) ซึ่งในปัจจุบันนักวิจัยหรือนักวิชาการยังคงมีการศึกษาหาเหตุปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีเพื่อพยากรณ์เหตุการณ์หรืออธิบายปรากฏการณ์ที่เกิดขึ้นในวิชาชีพสอบบัญชี งานวิจัยนี้จึงแบ่งขอบเขตของคุณภาพการสอบบัญชีออกเป็น การรายงานผลการตรวจสอบ และการสร้างความเชื่อมั่นอย่างมีจรรยาบรรณและเป็นอิสระ โดยที่การรายงานผลการตรวจสอบ คือ การจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตโดยผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นว่างบการเงินถูกต้องตามควร ในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินหรือไม่ ซึ่งเป็นผลมาจากความสามารถในการวางแผนการตรวจสอบ วิธีการปฏิบัติงานตรวจสอบ การพัฒนาศักยภาพของผู้สอบบัญชี กระบวนการควบคุมคุณภาพที่สำนักงานสอบบัญชีกำหนดใช้ และการรายงานผลการตรวจสอบตามข้อเท็จจริงที่ตรวจพบไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (DeAngelo, 1981) ในขณะที่

การสร้าง ความเชื่อมั่นอย่างมีจรรยาบรรณและเป็นอิสระ คือ การสร้างความเชื่อมั่นให้กับผู้มีส่วนได้เสียของกิจการ ในรูปแบบของการแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีจากคุณลักษณะส่วนบุคคลที่มีความรู้ความสามารถและมาตรฐาน ในการปฏิบัติงานตรวจสอบมีจรรยาบรรณวิชาชีพ มีความเป็นอิสระ มีความสามารถในการใช้ดุลยพินิจในการตัดสินใจ อย่างเหมาะสม และมีความสามารถในการรักษาหรือคงไว้ซึ่งลูกค้ำของผู้สอบบัญชี ทั้งนี้ทุกขั้นตอนของการ ปฏิบัติงานตามวิชาชีพเป็นไปอย่างมีจรรยาบรรณและเป็นอิสระคงไว้ซึ่งเกียรติและศักดิ์ศรีของผู้สอบบัญชีรับ อนุญาต (Francis, Maydew & Sparks, 1999) ดังนั้นคุณภาพการสอบบัญชีจึงมีมุมมองในบริบทขององค์กรและ สังคมที่ได้รับผลกระทบจากความสามารถส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีหรือสมรรถนะด้านต่างๆ ของผู้สอบบัญชี ศักยภาพหรือขนาดของสำนักงานสอบบัญชีที่มีกระบวนการตรวจสอบและการควบคุมคุณภาพแตกต่างกัน การใช้ ดุลยพินิจในการตัดสินใจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพซึ่งต้องอาศัยประสบการณ์ การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบ วิชาชีพและความเป็นอิสระและการมีจรรยาบรรณวิชาชีพของผู้สอบบัญชี (Becker et al., 1998; Duff, 2009) เพราะฉะนั้น งานวิจัยนี้จึงกำหนดขอบเขตของปัจจัยสาเหตุที่คาดว่าจะมีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชี ประกอบด้วยสมรรถนะทางเทคโนโลยีสารสนเทศของผู้สอบบัญชี กระบวนการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติ และการ ใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชี ดังนี้

สมรรถนะทางเทคโนโลยีสารสนเทศ (Information Technology Competencies)

สมรรถนะทางเทคโนโลยีสารสนเทศในงานวิจัยนี้ประกอบด้วยความรู้ทางดิจิทัลเทคโนโลยีเชิงบูรณาการ ของผู้สอบบัญชีการประยุกต์ใช้ดิจิทัลเทคโนโลยีสารสนเทศในการสอบบัญชี และคุณลักษณะส่วนบุคคลในยุค ดิจิทัลของผู้สอบบัญชี โดยที่ความรู้ทางดิจิทัลเทคโนโลยีเชิงบูรณาการของผู้สอบบัญชี คือ การศึกษาเรียนรู้ ประสบการณ์การทำงาน และการติดตามข้อมูลข่าวสารที่เป็นปัจจุบันจากแหล่งข้อมูลหรือจากสภาพแวดล้อมทาง วิชาชีพ การทำความเข้าใจสภาพแวดล้อมทางธุรกิจของกิจการและประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง กับดิจิทัลเทคโนโลยีของผู้สอบบัญชี เพื่อใช้ในการวางแผนการปฏิบัติงานของกระบวนการสอบบัญชี รวมถึงเพื่อ เป็นพื้นฐานในการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการตัดสินใจของผู้สอบบัญชี ในขณะที่การประยุกต์ใช้ ดิจิทัลเทคโนโลยีในการสอบบัญชี คือทักษะของผู้สอบบัญชี ในการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศมาช่วยในการวางกล ยุทธ์การตรวจสอบระบบสารสนเทศที่ใช้ระบบดิจิทัลเทคโนโลยีจัดเก็บและประมวลผลข้อมูล การประเมินความ เสี่ยงและการวางแผนการตรวจสอบเกี่ยวกับระบบการบันทึกข้อมูลและการประมวลผลอัตโนมัติรวมถึงการจัดการ คลังข้อมูลขนาดใหญ่ (Big Data) ทักษะในการคิดวิเคราะห์แยกแยะข้อมูลสารสนเทศในสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลง ไปในระหว่างการทำงานตรวจสอบหรือการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีที่ถูกจัดเก็บในรูปแบบของดิจิทัล เทคโนโลยี เพื่อให้กระบวนการปฏิบัติงานสอบบัญชีบรรลุวัตถุประสงค์อย่างมีประสิทธิภาพและเพื่อให้ผู้สอบบัญชี สามารถใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการแสดงความเห็นต่อการเงินว่ามีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อ ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดหรือไม่ นอกจากนี้ คุณลักษณะส่วนบุคคล

ในยุคดิจิทัลของผู้สอบบัญชี คือ การมีทัศนคติและมุมมองในการเรียนรู้การเปลี่ยนแปลงทางดิจิทัลเทคโนโลยีอย่างต่อเนื่อง การมีคุณธรรมจริยธรรมและจรรยาบรรณทางวิชาชีพในการใช้ดิจิทัลเทคโนโลยี ความฉลาดและสติปัญญาในการใช้ดิจิทัลเทคโนโลยีที่แสดงออกในรูปแบบการคิดวิเคราะห์อย่างเป็นระบบ การควบคุมตนเองและความสามารถในการทำงานร่วมกับผู้อื่นภายใต้สภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีที่เปลี่ยนแปลงไป โดยรวมแล้วสมรรถนะและความชำนาญพิเศษในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีจะมีบทบาทสำคัญในการกำหนดความยั่งยืนของผลลัพธ์การสอบบัญชีในระยะยาวและในอนาคต (Phornlaphatrachakorn, 2020)

งานวิจัยในอดีตพบว่า สมรรถนะทางเทคโนโลยีสารสนเทศมีอิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญต่อกระบวนการตรวจสอบบัญชีในด้าน การทำความเข้าใจและประเมินความเสี่ยงจากสภาพแวดล้อมทางธุรกิจของกิจการ (Mutchler & Williams, 1990) การมีทักษะและประสบการณ์จากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในการปฏิบัติงานตรวจสอบมีอิทธิพลต่อการบ่งชี้เฉพาะพฤติกรรมของบุคคลที่จะเป็นประโยชน์ต่อการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ (Palmer, Ziegenfuss & Pinsker, 2004) ความสามารถทางเทคโนโลยีสารสนเทศจึงมีผลกระทบต่อการเพิ่มประสิทธิภาพของการปฏิบัติงานตรวจสอบตามกระบวนการสอบบัญชีที่กำหนดไว้ในมาตรฐานทางวิชาชีพ การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ และคุณภาพการสอบบัญชี (Betti & Sarens, 2020) ดังนั้นสมมติฐานงานวิจัยจึงกำหนดได้ดังนี้

H1a: สมรรถนะทางเทคโนโลยีสารสนเทศของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลทางบวกกับกระบวนการสอบบัญชี

H1b: สมรรถนะทางเทคโนโลยีสารสนเทศของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลทางบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี

H1c: สมรรถนะทางเทคโนโลยีสารสนเทศของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลทางบวกกับการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ

กระบวนการสอบบัญชี (Audit Procedures)

กระบวนการสอบบัญชีในงานวิจัยนี้ ประกอบด้วย การวางแผนการสอบบัญชี การปฏิบัติงานตรวจสอบ และการสรุปผลการตรวจสอบ และการรายงาน โดยที่ การวางแผนการสอบบัญชี คือ ขั้นตอนในการพิจารณาความรู้ความสามารถและความเพียงพอของทรัพยากรของผู้สอบบัญชีในการตอบรับงานตรวจสอบเพื่อลดความเสี่ยงในการปฏิบัติงานและป้องกันความเข้าใจผิดเกี่ยวกับงานตรวจสอบงบการเงินระหว่างลูกค้าและผู้สอบบัญชี (เพ็ญธิดา พงษ์ธานี, 2563) ผู้สอบบัญชีต้องดำเนินการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ วิเคราะห์เปรียบเทียบเบื้องต้นและกำหนดระดับความมีสาระสำคัญของรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชี ทำความเข้าใจสภาพแวดล้อมทางธุรกิจและระบบการควบคุมภายในเพื่อประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง ความเสี่ยงจากการควบคุม และความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่ยอมรับได้ (เตือนใจ ภักดีล้น และวันชัย ประเสริฐศรี, 2561) พัฒนากลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวมและแผนการตรวจสอบเพื่อให้ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ (Low, 2004) สำหรับ การปฏิบัติงานตรวจสอบ คือ ขั้นตอนของการปฏิบัติงานตรวจสอบตามแผนการสอบบัญชีโดยรวม และแนวทาง

การตรวจสอบที่กำหนดวิธีการเลือกตัวอย่างและวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสม (Abdul & Abdul, 2013) ผู้สอบบัญชีสามารถใช้เครื่องมือทางเทคโนโลยีมาช่วยในการจัดทำกระดาษทำการเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการรวบรวมและประเมินหลักฐานการสอบบัญชี (Zuca, 2015) โดยต้องทำการสอบทานกระดาษทำการเพื่อให้มั่นใจได้ว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับมีความเหมาะสมเพียงพอต่อการสรุปผลการตรวจสอบ (นิตยา โพธิ์ศรีจันทร์ สุรนาบุญเหลือ และศุภกรักษ์ จันทร์จรสัจจิตต์, 2562) ในขณะที่การสรุปผลการตรวจสอบและการรายงาน คือ ขั้นตอนการเสร็จสิ้นการตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องทำการสรุปและประเมินผลการตรวจสอบ โดยต้องให้ความสำคัญตระหนักในรายการที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางการเงินบัญชี ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่อง รายการของบุคคล หรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันและเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน การพิจารณาหนังสือรับรองของผู้บริหารที่ให้คำยืนยันเกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในงบการเงินและจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเพื่อสื่อสารผลการตรวจสอบงบการเงินให้กับผู้มีส่วนได้เสียได้รับทราบและเข้าใจข้อสรุปผลการตรวจสอบอย่างชัดเจน (ศจีรัตน์ เมธิสุภาพ, 2561)

งานวิจัยในอดีตอธิบายว่า กระบวนการตรวจสอบที่ดีจะสร้างทักษะประสบการณ์ที่ดีให้กับผู้สอบบัญชีเพื่อเป็นพื้นฐานในการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ (สวสดี หากิน และวรวิทย์ เลาหะเมทธิ, 2561; ศจีรัตน์ เมธิสุภาพ, 2561) และส่งผลที่ดีต่อคุณภาพการสอบบัญชี (เตือนใจ รักดีลั่น และวันชัย ประเสริฐศรี, 2561) ดังนั้นสมมติฐานงานวิจัยจึงกำหนดดังนี้

H2a: กระบวนการสอบบัญชีมีอิทธิพลทางบวกกับการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ

H2b: กระบวนการสอบบัญชีมีอิทธิพลทางบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี

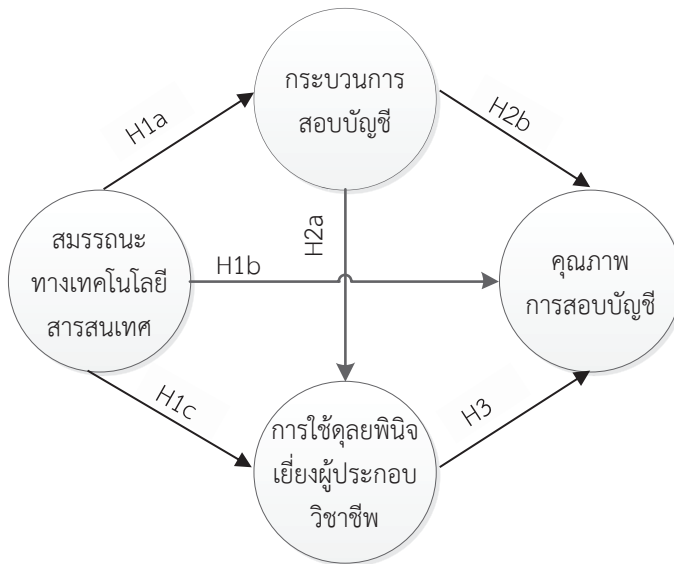
การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ (Auditors' Professional Judgment)

การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของงานวิจัยนี้ประกอบด้วย การสังเกตและสงสัยของผู้ประกอบวิชาชีพ และการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ โดยที่ การสังเกตและสงสัยของผู้ประกอบวิชาชีพ คือ ผลกระทบของการใช้ความรู้ ทักษะประสบการณ์และความชำนาญในบริบทของมาตรฐานการสอบบัญชี มาตรฐานการบัญชี และข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องไปใช้ในการตั้งข้อสงสัยและการตัดสินใจอย่างรอบรู้เพื่อการปฏิบัติงานที่เหมาะสมในแต่ละสถานการณ์ของงานตรวจสอบภายใต้ความเป็นอิสระและความรอบคอบของผู้สอบบัญชี (สวสดี หากิน และวรวิทย์ เลาหะเมทธิ, 2561; Knechel, 2000; Solomon & Trotman, 2003) ในขณะที่การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ คือ ความรู้และทักษะความสามารถที่เท่าทันสภาพแวดล้อมทางธุรกิจของลูกค้าที่ผู้สอบบัญชีสามารถสะท้อนให้เห็นถึงการนำหลักการสอบบัญชีและหลักการบัญชีมาปฏิบัติงานทางวิชาชีพได้อย่างเหมาะสมภายใต้การตัดสินใจบนพื้นฐานของคุณธรรมจริยธรรมและการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพ (Knechel, 2000; Solomon & Trotman, 2003)

งานวิจัยในอดีตแสดงอิทธิพลของการใช้วิจารณ์งานในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพและการใช้ดุลยพินิจในการตัดสินใจตลอดกระบวนการปฏิบัติงานตรวจสอบอย่างเหมาะสมจะนำมาซึ่งการแสดงความคิดเห็นต่อการเงินอย่างเหมาะสมหรือมีสมรรถนะในการตรวจพบข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญ มีความเป็นอิสระ และมีจรรยาบรรณในการรายงานผลการตรวจสอบไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (สวัสต์ หากิน และวรวิทย์ เลหาเมทนี, 2561; Solomon & Trotman, 2003) ดังนั้นสมมติฐานการวิจัยจึงสามารถกำหนดดังนี้

H3: การใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลทางบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี

จากแนวคิดคุณภาพการสอบบัญชีและวรรณกรรมที่ได้ทบทวนศึกษาเพื่อสร้างสมมติฐานงานวิจัย ผู้วิจัยได้กำหนดตัวแปรเพื่อใช้ในการพยากรณ์ปรากฏการณ์และอธิบายเหตุการณ์ที่คาดว่าจะเกิดขึ้น และกำหนดกรอบแนวคิดการวิจัยดังนี้



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดการวิจัย

วิธีดำเนินการวิจัย

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยจากฐานข้อมูลของสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ โดยผู้สอบบัญชีที่เปิดเผยข้อมูลส่วนบุคคลเพื่อการติดต่อขอข้อมูลมีจำนวน 1,460 คน (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2564) คำนวณขนาดของกลุ่มตัวอย่างโดยใช้ตารางของ krejcie & morgan (1970) ได้ขนาดของตัวอย่าง 306 คน ทำการสุ่มตัวอย่างแบบง่ายโดยใช้วิธีการจับฉลาก

การเก็บรวบรวมข้อมูล

งานวิจัยนี้เก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยที่เปิดเผยข้อมูลส่วนบุคคลจากฐานข้อมูลของสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ โดยการส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์เป็นจำนวน 500 คน ซึ่งมากกว่าจำนวนขนาดของตัวอย่างคือ 306 คนได้รับแบบสอบถามที่เป็นฉบับที่ถูกต้องครบถ้วนทั้งหมดจำนวน 141 คน อัตราการตอบกลับคิดเป็นร้อยละ 28.20 จึงถือว่ายอมรับได้ (Aaker, Kumar & Day, 2001) รวมระยะเวลาในการเก็บรวบรวมข้อมูล 45 วัน ทั้งนี้ เมื่อพิจารณาการทดสอบทางสถิติสมการโครงสร้าง ซึ่งควรมีจำนวนตัวอย่างอย่างน้อย 10 ถึง 15 ตัวอย่างต่อหนึ่งตัวแปรพารามิเตอร์ (Hair et al., 2010) โดยที่งานวิจัยนี้มีตัวแปรสังเกตได้จำนวน 10 ตัวแปร ดังนั้น จำนวนตัวอย่างจึงเหมาะสมและเพียงพอต่อการวิเคราะห์ข้อมูล

การพัฒนาเครื่องมือในการวิจัย

ผู้วิจัยได้ดำเนินการตามลำดับ ดังนี้

1. ศึกษาเอกสารและงานวิจัยเกี่ยวกับสมรรถนะทางเทคโนโลยีสารสนเทศ กระบวนการสอบบัญชี การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ และคุณภาพการสอบบัญชีเพื่อนำมาใช้ในการสร้างแบบสอบถาม
2. นำผลการศึกษาตามข้อแรกมากำหนดโครงสร้างแบบสอบถามตามประเด็นสำคัญโดยพิจารณาเนื้อหาให้สอดคล้องกับกรอบแนวคิด วัตถุประสงค์ และสมมติฐานในการวิจัย
3. นำแบบสอบถามที่สร้างขึ้นเสนอผู้เชี่ยวชาญจำนวน 3 ท่าน เพื่อพิจารณาความครบถ้วนของเนื้อหา งานวิจัย ความถูกต้องเหมาะสมของการใช้ภาษา และทำการหาความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหา (Content Validity) โดยใช้สูตร IOC รวมทั้งปรับแก้ตามข้อเสนอแนะของผู้เชี่ยวชาญ

สถิติที่ใช้และการวิเคราะห์ข้อมูล

สถิติที่ใช้ในวิเคราะห์ข้อมูลประกอบด้วยสถิติพรรณนา (Descriptive Statistics) ได้แก่ ค่าความถี่ (Frequency) ร้อยละ (Percentage) ค่าเฉลี่ย (Mean) และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) และสถิติอนุมาน (Inference Statistics) ได้แก่ การวิเคราะห์โมเดลสมการโครงสร้าง (Structural Equation Model: SEM)

คุณภาพเครื่องมือ

1. นำแบบสอบถามที่สร้างขึ้นไปทดสอบ (Try-out) กับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยที่ไม่ได้เป็นกลุ่มตัวอย่างจำนวน 30 คน
2. การหาค่า IOC ของงานวิจัยนี้มีค่าอยู่ระหว่าง .67 – 1.00 ซึ่งเป็นไปตามหลักเกณฑ์ในการพิจารณาความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหา (ปราชญ์ มีหาญพงษ์ และกรรณิการ์ ฉัตรดอกไม้ไพร, 2561)
3. การหาค่าความเชื่อมั่นของแบบสอบถาม (Reliability) โดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha Coefficient) ตามวิธีของครอนบาค (Cronbach) ซึ่งต้องมีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟามากกว่า .70 ขึ้นไป (Cronbach, 2003) สำหรับค่าความเชื่อมั่นของแบบสอบถามงานวิจัยนี้ได้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาอยู่ระหว่าง .903 – .953

ผลการวิจัย

1. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง (ร้อยละ 62.40) อายุอยู่ใน ระหว่าง 41 – 50 ปี (ร้อยละ 41.80) จบการศึกษาระดับปริญญาโท (ร้อยละ 49.60) มีประสบการณ์ในการปฏิบัติงานทางวิชาชีพ สอบบัญชีมากกว่า 10 ปี (ร้อยละ 67.40) ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่มีใบอนุญาตการประกอบวิชาชีพประเภทเดียว คือ ใบอนุญาตผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (ร้อยละ 53.20) ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่ปฏิบัติงานตรวจสอบในฐานะ ผู้สอบบัญชีอิสระ (ร้อยละ 68.10) และมีรายได้เฉลี่ยต่อปีมากกว่า 1,000,000 บาท (ร้อยละ 36.20)

2. ค่าสถิติพื้นฐานของตัวแปร

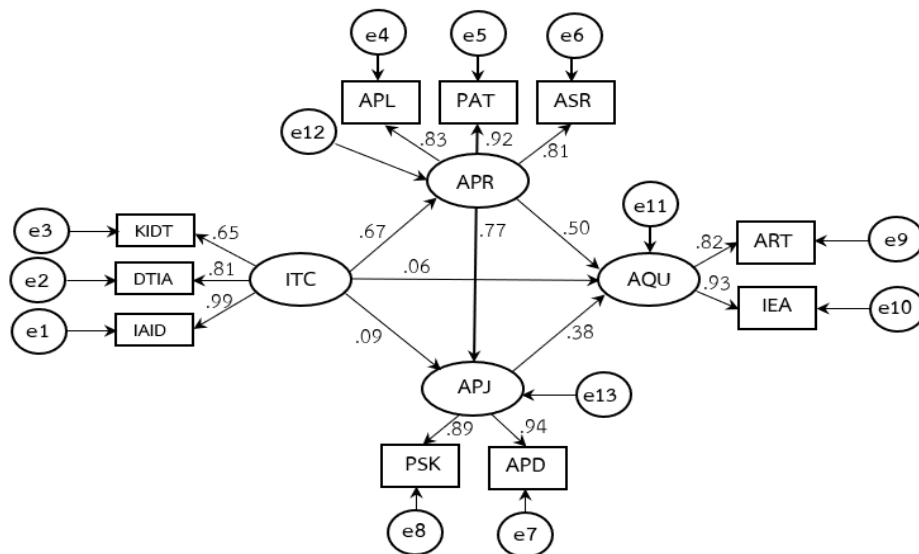
ตารางที่ 1 สถิติพื้นฐานของตัวแปรในการศึกษา

ตัวแปรสังเกตและมาตรวัด	$\bar{x}$	S.D.	แปลผล
สมรรถนะทางเทคโนโลยีสารสนเทศ (ITC)			
ความรู้ทางดิจิทัลเทคโนโลยีเชิงบูรณาการของผู้สอบบัญชี (KIDT)	4.40	.503	มาก
การประยุกต์ใช้ดิจิทัลเทคโนโลยีในการสอบบัญชี (DTIA)	4.34	.551	มาก
คุณลักษณะส่วนบุคคลในยุคดิจิทัลของผู้สอบบัญชี (IAID)	4.51	.488	มากที่สุด
ค่าเฉลี่ยรวม	4.41	.474	มาก
กระบวนการสอบบัญชี (APR)			
การวางแผนการสอบบัญชี (APL)	4.55	.509	มากที่สุด
การปฏิบัติงานตรวจสอบ (PAT)	4.50	.507	มากที่สุด
การสรุปผลการตรวจสอบและการรายงาน (ASR)	4.60	.476	มากที่สุด
ค่าเฉลี่ยรวม	4.55	.621	มากที่สุด
การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ (APJ)			
การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (PSK)	4.62	.426	มากที่สุด
การใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (APD)	4.60	.458	มากที่สุด
ค่าเฉลี่ยรวม	4.61	.423	มากที่สุด
คุณภาพการสอบบัญชี (AQU)			
การรายงานผลการสอบบัญชี (ART)	4.74	.400	มากที่สุด
การสร้างเชื่อมั่นอย่างมีจรรยาบรรณและเป็นอิสระ (IEA)	4.59	.464	มากที่สุด
ค่าเฉลี่ยรวม	4.66	.411	มากที่สุด

3. ผลการวิเคราะห์โมเดลสมการโครงสร้างความสัมพันธ์

ตารางที่ 2 ผลการวิเคราะห์ความสอดคล้องของโมเดลตามสมมติฐานกับข้อมูล

Goodness-of-fit Statistics	Threshold Values	Studied Values
P-value	> .05	.243
Normed chi-square (χ^2 / df)	< 2.00	1.184
Goodness-of-Fit Index (GFI)	> .95	.961
Adjusted Goodness-of-Fit Index (AGFI)	> .90	.910
Comparative Fit Index (CFI)	> .95	.996
Root Mean Square Error of Approximation (RMSEA)	< .05	.036
Normed Fit Index (NFI)	> .95	.978



ภาพที่ 2 โมเดลสมการโครงสร้าง

จากภาพที่ 2 โมเดลสมการโครงสร้าง และตารางที่ 2 แสดงผลการวิเคราะห์โมเดลสมการโครงสร้าง (SEM) สมรรถนะทางเทคโนโลยีสารสนเทศ กระบวนการสอบบัญชี การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพและคุณภาพการสอบบัญชี โดยค่าสถิติในโมเดลประกอบด้วย P-value, χ^2/df , GFI, AGFI, CFI, RMSEA, และ NFI บ่งชี้ระดับความกลมกลืนระหว่างข้อมูลเชิงประจักษ์ที่เก็บรวบรวมกับโมเดลวิเคราะห์หองค์ประกอบ โดยตัวชี้วัดทุกตัวสามารถประเมินได้ว่ามีความสอดคล้องกลมกลืนกันเป็นอย่างดี (Byrne, 1998)

ตารางที่ 3 อิทธิพลทางตรงและทางอ้อม

ตัวแปรตาม	R ²	อิทธิพล	ตัวแปรอิสระ		
			สมรรถนะทางเทคโนโลยีสารสนเทศ (ITC)	กระบวนการสอบบัญชี (APR)	การใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (APJ)
กระบวนการสอบบัญชี (APR)	.444	DE	.667*		
		IE			
		TE	.667*		
การใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (APJ)	.697	DE	.089	.773*	
		IE	.515		
		TE	.594	.773*	
คุณภาพการสอบบัญชี (AQU)	.774	DE	.062	.497*	.376*
		IE	.559	.291*	
		TE	.621	.788*	.376*

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ .05

จากตารางที่ 3 เมื่อพิจารณาจากค่าอิทธิพลรวมที่มีนัยสำคัญทางสถิติ พบว่า สมรรถนะทางเทคโนโลยีสารสนเทศมีอิทธิพลต่อกระบวนการสอบบัญชี (.667) กระบวนการสอบบัญชีมีอิทธิพลต่อการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (.773) และคุณภาพการสอบบัญชี (.788) รวมถึงการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพมีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชี (.376)

เมื่อทดสอบสมมติฐานการวิจัย พบว่า สมรรถนะทางเทคโนโลยีสารสนเทศมีอิทธิพลทางบวกต่อกระบวนการสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 มีค่าสัมประสิทธิ์เส้นทางเท่ากับ .667 ดังนั้นยอมรับสมมติฐานที่ 1a ในขณะที่กระบวนการสอบบัญชีมีอิทธิพลทางบวกต่อการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพและคุณภาพการสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 มีค่าสัมประสิทธิ์เส้นทางเท่ากับ .773 และ .497 ตามลำดับ ดังนั้น ยอมรับสมมติฐานที่ 2a และ 2b รวมถึงการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ มีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 มีสัมประสิทธิ์เส้นทางเท่ากับ .376 ดังนั้นยอมรับสมมติฐานที่ 3 โดยที่สมรรถนะทางเทคโนโลยีสารสนเทศไม่มีอิทธิพลต่อการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพและคุณภาพการสอบบัญชี ดังนั้น จึงปฏิเสธสมมติฐานที่ 1b และ 1c ดังกล่าวข้างต้น

เมื่อพิจารณาความสามารถในการอธิบายความแปรปรวนของตัวแปรสมรรถนะทางเทคโนโลยีสารสนเทศในการพยากรณ์ (R^2) กระบวนการสอบบัญชีได้เท่ากับ .444 หรือร้อยละ 44.40 ประกอบกับสมรรถนะทางเทคโนโลยีสารสนเทศและกระบวนการสอบบัญชีร่วมกันพยากรณ์ (R^2) การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพได้ .697 หรือร้อยละ 69.70 รวมถึงสมรรถนะทางเทคโนโลยีสารสนเทศ กระบวนการสอบบัญชีและการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพร่วมกันพยากรณ์ (R^2) คุณภาพการสอบบัญชีได้ .774 หรือ ร้อยละ 77.40

สรุปการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อทดสอบอิทธิพลเชิงโครงสร้างของสมรรถนะทางเทคโนโลยีสารสนเทศ กระบวนการสอบบัญชี และการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ผลการวิจัยพบว่า สมรรถนะทางเทคโนโลยีสารสนเทศมีอิทธิพลทางบวกต่อกระบวนการสอบบัญชี แต่ไม่มีอิทธิพลต่อการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพและคุณภาพ การสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ในขณะที่เดียวกัน กระบวนการสอบบัญชีมีอิทธิพลทางบวกต่อการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพและคุณภาพการสอบบัญชี รวมถึงการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพก็มีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีเช่นเดียวกัน เพราะฉะนั้น การอภิปรายผลการวิจัยจึงสามารถแยกประเด็นได้ดังนี้

ประการแรก สมรรถนะทางเทคโนโลยีสารสนเทศมีอิทธิพลทางบวกต่อกระบวนการสอบบัญชีเนื่องจาก ผู้สอบบัญช้นำความรู้ทางดิจิทัลเทคโนโลยีเชิงบูรณาการ การคิดเชิงระบบในการประยุกต์ใช้ดิจิทัลเทคโนโลยีสารสนเทศกับการปฏิบัติงานตรวจสอบ รวมถึงการมีคุณลักษณะส่วนบุคคลที่เกี่ยวกับเทคโนโลยีสารสนเทศของผู้สอบบัญชีเพื่อพิจารณารับงานสอบบัญชี วางแผนการตรวจสอบ การปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อให้ได้หลักฐานที่เหมาะสมเพียงพอสำหรับการสรุปและประเมินผลการตรวจสอบรวมถึงการจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสอดคล้องกับงานวิจัยของ Betti & Sarens (2020) และ ชูตินุช อินทรประสิทธิ์ (2561) ที่กล่าวว่าผู้ประกอบวิชาชีพด้านการสอบบัญชีจำเป็นต้องมีทักษะความรู้ที่เท่าทันกับการเปลี่ยนแปลงทางดิจิทัลเทคโนโลยีขององค์กรธุรกิจ เพื่อประเมินความเสี่ยงและวางแผนการตรวจสอบเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอเหมาะสมอันนำไปสู่คุณภาพการสอบบัญชีในที่สุด อย่างไรก็ตาม การมีสมรรถนะทางเทคโนโลยีสารสนเทศเพียงอย่างเดียวจะไม่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อคุณภาพการสอบบัญชีและการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ เนื่องจากผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ที่ระบุกระบวนการวางแผนการตรวจสอบ การปฏิบัติงานตรวจสอบ และการสรุปผลการตรวจสอบ ซึ่งอาศัยการบูรณาการองค์ความรู้ด้านการบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านธุรกิจ รวมถึงต้องมีการทำงานร่วมกับทีมงานตรวจสอบ อันเป็นผลให้การศึกษาวิจัยนี้ปฏิเสธสมมติฐาน 1b และ 1c สอดคล้องกับผลการศึกษาของ Abdul & Abdul (2013) ที่กล่าวว่า สมรรถนะส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีเพียงปัจจัยเดียวไม่สามารถทำให้เกิดคุณภาพการสอบบัญชีได้ แต่ขึ้นอยู่กับความรู้ความสามารถ ค่านิยมทางวิชาชีพของ

สำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชี ดังนั้น จึงอภิปรายได้ว่าผู้สอบบัญชีที่มีสมรรถนะทางเทคโนโลยีสารสนเทศมีความจำเป็นต้องปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีและเป็นไปตามระบบการกำกับดูแลการปฏิบัติงานตามวิชาชีพของสภาวิชาชีพบัญชีจึงจะทำให้ผลงานสอบบัญชีมีคุณภาพ

ประการถัดมาเมื่อพิจารณากระบวนการสอบบัญชีและการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพที่มีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชี เนื่องจากความสามารถในการปฏิบัติงานตรวจสอบและการสอบทานงานการสอบบัญชีที่มีอิทธิพลหรือผลกระทบเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อความทันเวลาของการรายงานและถูกต้องในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี (นิตยา โพธิ์ศรีจันทร์, 2561) ประกอบกับความเป็นอิสระ ของผู้สอบบัญชี การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีที่มีอิทธิพลทางบวกต่อการรายงานผลการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีที่เผยแพร่ต่อสาธารณชนอย่างมีจริยธรรมและช่วยส่งเสริมวิชาชีพบัญชีตอบสนองต่อความคาดหวังของสังคม (สวัสดี หากิน และวราวิทย์ เลาหะเมทนี, 2561) ดังนั้นจึงอภิปรายได้ว่า การวางแผนการสอบบัญชี การปฏิบัติงานตรวจสอบการสรุปและประเมินผลการตรวจสอบเพื่อจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต รวมถึงการใช้ดุลยพินิจในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพตั้งแต่ต้นทางถึงปลายทางของกระบวนการตรวจสอบ ถือเป็น การปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชีอันมีผลต่อความถูกต้องในการปฏิบัติงานและความทันเวลาของการรายงานผลการตรวจสอบหรือคุณภาพการสอบบัญชีในที่สุด (Agoglia, Hatfield & Brazel, 2009)

ประการสุดท้าย หากพิจารณาค่าอิทธิพลรวมของตัวแปรเหตุที่มีค่าสูงสุดต่อคุณภาพการสอบบัญชี จะเห็นได้ว่า กระบวนการสอบบัญชีเป็นปัจจัยที่มีอิทธิพลสูงสุด ทั้งนี้เนื่องจากในกระบวนการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินตนเองในประเด็นความรู้ความสามารถและความเพียงพอของทรัพยากรที่จะใช้ในการตรวจสอบเพื่อพิจารณาตอบรับงานสอบบัญชี (เพ็ญธิดา พงษ์ธานี, 2563) ผู้สอบบัญชีต้องรวบรวมข้อมูลเพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในสภาพแวดล้อมทางธุรกิจและการควบคุมภายในของกิจการที่ตรวจสอบสำหรับการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี (เตือนใจ ภักดีลั่น และวันชัย ประเสริฐศรี, 2561) ผู้สอบบัญชีต้องเลือกใช้วิธีการตรวจสอบและเครื่องมือหรือเทคโนโลยีสารสนเทศ ในการจัดทำกระดาดำการเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมเพียงพอ (Zuca, 2015) รวมถึงการจัดทำเอกสารหลักฐานของผู้สอบบัญชี ในขั้นตอนการเสร็จสิ้นการตรวจสอบ การพิจารณาหนังสือรับรองของผู้บริหารที่ให้คำยืนยันสิ่งที่ได้ให้การรับรองไว้ในงบการเงินและการจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (ศจิรัตน์ เมธิสุภาพ, 2561) นอกจากนี้ ค่าพยากรณ์ (R^2) ของสมรรถนะทางเทคโนโลยีสารสนเทศ กระบวนการสอบบัญชี และการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพเมื่อนำมารวมกันแล้วจะมีค่าสูงสุด ดังนั้นจึงสามารถ อภิปรายได้ว่าสมรรถนะทางเทคโนโลยีสารสนเทศเมื่อรวมเข้ากับกระบวนการสอบบัญชีและการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพแล้วจะแสดงออกถึงความสามารถในการตรวจสอบภายใต้ความเป็นอิสระและมีจริยบรรณทางวิชาชีพ สามารถแสดงความเห็นได้เหมาะสมหรือสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินว่ามีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือผิดพลาดหรือไม่ (DeAngelo, 1981) และสร้างความ

เชื่อมั่นให้กับผู้ใช้งบการเงิน คงไว้ซึ่งเกียรติและศักดิ์ศรีของวิชาชีพและสร้างมูลค่าเพิ่มให้กับข้อมูลสำหรับประกอบการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้มีส่วนได้เสียในวงกว้าง

ข้อเสนอแนะ

ข้อเสนอแนะเพื่อนำผลการวิจัยไปใช้ประโยชน์

1. ผลการวิจัยครั้งนี้บ่งชี้ให้เห็นถึงความสามารถส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีเพียงอย่างเดียวไม่อาจแสดงออกถึงคุณภาพ ในการปฏิบัติงานได้ ดังนั้น จึงเป็นประโยชน์อย่างยิ่งสำหรับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการให้ความตระหนักเกี่ยวกับการพัฒนาแนวทางปฏิบัติสำหรับกระบวนการตรวจสอบ การทำงานเป็นทีม การพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่องเพื่อก่อให้เกิดคุณภาพการปฏิบัติงานตรวจสอบและสร้างผลงานของผู้สอบบัญชีที่มีคุณภาพต่อไป

2. ข้อค้นพบของการวิจัยให้การสนับสนุนแนวคิดเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีที่มาจากสมรรถนะทางเทคโนโลยีสารสนเทศ กระบวนการสอบบัญชีและการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ ดังนั้น จึงเป็นประโยชน์สำหรับหน่วยงานกำกับดูแลในการพิจารณาพัฒนา หรือปรับปรุงแนวปฏิบัติทางการสอบบัญชีรวมถึงข้อกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการในการปฏิบัติงานทางวิชาชีพสอบบัญชี

ข้อเสนอแนะในการวิจัยครั้งถัดไป

1. ข้อค้นพบงานวิจัยนี้แสดงถึงการมีอิทธิพลของสมรรถนะทางเทคโนโลยีสารสนเทศ กระบวนการสอบบัญชี และการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย โดยผู้วิจัยได้ให้ความสำคัญเป็นพิเศษเกี่ยวกับสมรรถนะส่วนบุคคลด้านเทคโนโลยีสารสนเทศที่จำเป็นต้องพัฒนาให้เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมทางธุรกิจในยุคดิจิทัล แต่อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยยังไม่ได้ทำการวิเคราะห์ลักษณะของตัวแปรที่เข้ามาทำหน้าที่ส่งผ่านอิทธิพลจากตัวแปรเหตุ (Cause Variables) หรือสมรรถนะทางเทคโนโลยีสารสนเทศไปยังตัวแปรส่งผ่าน (Mediating Variables) ดังนั้น ในการศึกษาวิจัยครั้งต่อไป อาจทำการวิเคราะห์การส่งผ่าน เพื่อทดสอบการส่งผ่านโดยสมบูรณ์ (Complete Mediation หรือ Full Mediation) หรือการส่งผ่านบางส่วน (Partial Mediation) เกี่ยวกับอิทธิพลของสมรรถนะทางเทคโนโลยีสารสนเทศที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีผ่านกระบวนการสอบบัญชีและการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ

2. ในบริบทวิชาชีพสอบบัญชีของประเทศไทย ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยและผู้สอบบัญชีภาคีอากรทำหน้าที่ ในการตรวจสอบงบการเงิน งานวิจัยนี้ได้ทำการศึกษาอิทธิพลเชิงโครงสร้างของสมรรถนะทางเทคโนโลยีสารสนเทศ กระบวนการสอบบัญชี และการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีเฉพาะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยเท่านั้น ดังนั้น ในการศึกษาวิจัยครั้งต่อไป อาจทำการศึกษาเปรียบเทียบอิทธิพลเชิงโครงสร้างกล่าวระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย และผู้สอบบัญชีภาคีอากร ทั้งนี้ เพื่อให้ได้องค์ความรู้เชิงลึกที่จะเป็นประโยชน์ต่อหน่วยงานกำกับดูแลในการพัฒนาหรือ

ปรับปรุงนโยบาย และมาตรฐานทางวิชาชีพสำหรับเป็นแนวทางในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีที่มีใบอนุญาตทั้งสองประเภทต่อไป

กิตติกรรมประกาศ

ขอขอบคุณการสนับสนุนทุนวิจัยจากมหาวิทยาลัยราชภัฏลำปาง ประจำปีงบประมาณ 2564

เอกสารอ้างอิง

- ชุตินุช อินทรประสิทธิ์. (2561). การสอบบัญชีในยุค Big Data. **วารสารสุทธิปริทัศน์**, 32(103), 189-202.
- เตือนใจ รักดีกลิ่น และวันชัย ประเสริฐศรี. (2561). ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมในการตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์. **RMUTT Global Business and Economics Review**, 12(1), 205-218.
- นิตยา โพธิ์ศรีจันทร์ สุธนา บุญเหลือ และศุภกรักษ์ จันทร์จรสจิตต์. (2562). ตัวแปรที่มาก่อนสมรรถนะในการบูรณาการการสอบทานการสอบบัญชีและความเป็นเลิศในการสอบบัญชี: การตรวจสอบเชิงประจักษ์. **วารสารวิทยาลัยพาณิชยศาสตร์บูรพาปริทัศน์**, 12(2), 57-70.
- นิตยา โพธิ์ศรีจันทร์. (2561). ผลกระทบของสมรรถนะการบูรณาการการใช้เทคโนโลยีการตรวจสอบที่มีต่อผลการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. **วารสารราชพฤกษ์**, 16(2), 130-139.
- ปราณี มีหาญพงษ์ และกรรณิการ์ ฉัตรดอกไม้ไพร. (2561). การตรวจสอบคุณภาพของเครื่องมือวิจัยทางการพยาบาล. **วารสารพยาบาลทหารบก**, 19(1), 9-15.
- เพ็ญธิดา พงษ์ธานี. (2563). ทักษะการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1). **วารสารสุทธิปริทัศน์**, 34(109), 202-215.
- ศจිරัตน์ เมธีสุภาพ. (2561). ลักษณะของการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ: ดุลยพินิจในการเขียนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีในกลุ่มสำนักงานบัญชี BIG 4. **วารสารสุทธิปริทัศน์**, 32(104), 210-222.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2564) **ข้อมูลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (เฉพาะท่านที่ประสงค์เปิดเผยข้อมูลเพื่อการติดต่อ)**. สืบค้นเมื่อ 19 เมษายน 2564 จาก https://eservice.tfap.or.th/fap_registration/cpa-contact-list?condition=4&district_hidden=&province_hidden=&geography_hidden.

- สวัสดี หากิน และวรวิทย์ เลหาเมเมหนี. (2561). โครงสร้างความสัมพันธ์ระหว่างความเป็นอิสระตามความเป็นจริงกับการสังเกตและสงสัย เยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพและการรายงานอย่างมีจริยธรรม: การศึกษาเชิงประจักษ์จากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. *วารสารวิทยาการจัดการสมัยใหม่*, 11(2), 25-41.
- สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. (2564). *ประเด็นจากการตรวจ IT. สืบค้นเมื่อ 20 พฤศจิกายน 2564 จาก* https://www.sec.or.th/TH/Documents/Auditordoc/audit_itgc_250759.pdf.
- สุนทรี่ สุนทรโชติ และศศิวิมล มีอำพล. (2563). การเปิดเผยข้อมูลทางการบัญชีด้านความรับผิดชอบต่อสังคมภายใต้ ISO 26000 ที่ส่งผลต่อผลการดำเนินงานในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย มาเลเซีย และสิงคโปร์. *วารสารการจัดการและการพัฒนา มหาวิทยาลัยราชภัฏอุบลราชธานี*, 7(2), 17-37.
- Aaker, D. A. Kumar, V. & Day, G. S. (2001). *Marketing Research*. (7th ed.). New York: John Wiley and Sons.
- Abdul, G. & Abdul, F. (2013). Audit Practice in Global Perspective: Present and Future Challenges. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4(6), 1-5.
- Agoglia, C. P. Hatfield, R. C. & Brazel, J. F. (2009). The Effects of Audit Review Format on Review Team Judgments. *Auditing: a Journal of Practice & theory*, 28(1), 95-111.
- Becker, C. L. et al., (1998). The Effect of Audit Quality on Earnings Management. *Contemporary Accounting Research*, 15(1), 1-24.
- Betti, N. & Sarens, G. (2020). Understanding the Internal Audit Function in a Digitalised Business Environment. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 17(2), 197-216.
- Byrne, B. M. (1998). *Structural Equation Modeling with LISREL, PRELIS, and SIMPLIS: Basic Concepts, Applications, and Programming*. New York: Psychology Press.
- Cassell, C. et al. (2019). A Hidden Risk of Auditor Industry Specialization: Evidence from the Financial Crisis. *Review of Accounting Studies*, 24(3), 891-926.
- Cronbach, L. J. (2003). *Essential of Psychology Testing*. New York: Hanpercollishes.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of accounting economics*, 3(3), 183-199.
- Duff, A. (2009). Measuring Audit Quality in an Era of Change: An Empirical Investigation of UK Audit Market Stakeholders in 2002 and 2005. *Managerial Auditing Journal*, 24(5), 400-422.

- Fletcher, G. & Griffiths, M. (2020). Digital Transformation During a Lockdown. **International Journal of Information Management**, 55, 1-4.
- Francis, J. R. Maydew, E. L. & Sparks, C. H. (1999). The Role of Big 6 Auditors in the Credible Reporting of Accruals. **Auditing: a Journal of Practice and Theory**, 18(2), 17-34.
- Hair J. F. et al. (2010). **Multivariate data analysis: A Global Perspective**. (7th ed.). New Jersey: Pearson Education International.
- Knechel, R. W. (2000). Behavioral Research in Auditing and Its Impact on Audit Education. **Issues in Accounting Education**, 15(4), 695-712.
- Krejcie, R. V. & Morgan, D. W. (1970). Determining Sample Sizes for Research Activities. **Educational and Psychological Measurement**. 30, 607-610.
- Low, K. Y. (2004). The Effects of Industry Specialization on Audit Risk Assessments and Audit-Planning Decisions. **The Accounting Review**, 79(1), 201-219.
- Mutchler, J. F. & Williams, D. D. (1990). The Relationship Between Audit Technology, Client Risk Profiles, and the Going-Concern Opinion Decision. **Auditing: a Journal of Practice and theory**, 9(3), 39-54.
- Palmer, K. N. Ziegenfuss, D. E. & Pinsker, R. E. (2004). International Knowledge, Skills, and Abilities of Auditors/Accountants: Evidence from Recent Competency Studies. **Managerial Auditing Journal**, 19(7), 889-896.
- Phornlaphatrachakorn, K. (2020). Effects of Audit Specialization on Audit Planning, Audit Quality and Audit Performance: A Comparative Study of Certified Public Accountants and Tax Auditors in Thailand. **Journal of Accounting Profession**, 16(49), 23-49
- Solomon, I. & Trotman, K. T. (2003). Experimental Judgment and Decision Research in Auditing : the First 25 Years of AOS. **Accounting, Organizations and Society**, 28(4), 395-412.
- Zuca, S. (2015). Audit Evidence–Necessity to Qualify a Pertinent Opinion. **Procedia Economics and Finance**, 20, 700-704.