การพัฒนากระบวนการปฏิบัติงาน การใช้เทคโนโลยีควบคุมคุณภาพการสอบบัญชี และประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีส่งผลต่อความยั่งยืนในการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในกรุงเทพมหานคร

The Development of Audit Procedures and the Use of Technology in Audit Quality Control Impacting Sustainable Outcomes in Auditing by Licensed Auditors in Bangkok

สุรศักดิ์ เครือวัลย์[1], ภาวิณี ศรีเสวตร์[2], และ กนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินิทธิ์[3]

Surasak Kuorwal[1], Phawinee Srisawat[2], and Kanoksak Sukhwattanasinit[3]

[1,2,3]คณะบัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุม

[1,2,3]School of Accountancy, Sripatum University, Thailand

Corresponding Author E-mail: surasak.kuo@spulive.net[1], phawinee.srs@spulive.net[2]

Received: January 13, 2026	**Revised:** July 16, 2026	**Accepted:** July 28, 2026

บทคัดย่อ

การเปลี่ยนแปลงของเทคโนโลยี มาตรฐานวิชาชีพ และความซับซ้อนของธุรกรรมทางธุรกิจ ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องปรับกระบวนการปฏิบัติงาน ระบบควบคุมคุณภาพ และสมรรถนะทางวิชาชีพให้สอดคล้องกับสภาพแวดล้อมของงานสอบบัญชี การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาการพัฒนากระบวนการปฏิบัติงาน การใช้เทคโนโลยีควบคุมคุณภาพการสอบบัญชี และประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี ที่มีต่อความยั่งยืนในการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในกรุงเทพมหานคร การวิจัยเป็นการวิจัยเชิงปริมาณ เก็บข้อมูลด้วยแบบสอบถามจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจำนวน 214 คน วิเคราะห์ข้อมูลด้วยความถี่ ร้อยละ ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และการวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุ ผลการวิจัยพบว่า 1) การพัฒนากระบวนการปฏิบัติงานมีนัยสำคัญทางสถิติทั้งสามด้าน ($p \leq .001$) โดยการบริหารจัดการความเสี่ยงเป็นองค์ประกอบที่ส่งผลทางบวกต่อความยั่งยืนในการตรวจสอบบัญชีครบทั้งสามด้าน 2) การใช้เทคโนโลยีควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีมีนัยสำคัญทางสถิติทั้งสามด้าน ($p \leq .001$) โดยการใช้ซอฟต์แวร์ตรวจสอบคุณภาพส่งผลทางบวกต่อความน่าเชื่อถือของข้อมูลทางการเงินและความรับผิดชอบต่อสังคมและสิ่งแวดล้อม ขณะที่ความปลอดภัยของข้อมูลส่งผลทางบวกต่อความน่าเชื่อถือของข้อมูลทางการเงิน และ 3) ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีมีนัยสำคัญทางสถิติทั้งสามด้าน ($p < .001$) โดยระยะเวลาการทำงานเป็นองค์ประกอบที่ส่งผลทางบวกต่อความยั่งยืนในการตรวจสอบบัญชีครบทั้งสามด้าน ส่วนการศึกษาและการรับรองวิชาชีพส่งผลทางบวกต่อความน่าเชื่อถือของข้อมูลทางการเงิน และความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านส่งผลทางบวกต่อความรับผิดชอบต่อสังคมและสิ่งแวดล้อม

คำสำคัญ: กระบวนการปฏิบัติงาน, เทคโนโลยีควบคุมคุณภาพ, ประสบการณ์ผู้สอบบัญชี, การตรวจสอบบัญชี

Abstract

Changes in technology, professional standards, and the complexity of business transactions require auditors to adjust their operational processes, quality control systems, and professional competencies to align with the audit work environment. This research aimed to examine the effects of operational process development, the use of audit quality control technology, and auditors' experience on audit sustainability among certified public accountants in Bangkok. This study employed a quantitative research design. Data were collected through questionnaires from 214 certified public accountants and analyzed using frequency, percentage, mean, standard deviation, and multiple regression analysis. The findings revealed that: 1) operational process development was statistically significant in all three dimensions ($p \leq .001$), with risk management being the component that had a positive effect on all three dimensions of audit sustainability; 2) the use of audit quality control technology was statistically significant in all three dimensions ($p \leq .001$), with the use of quality audit software having a positive effect on the reliability of financial information and social and environmental responsibility, while data security had a positive effect on the reliability of financial information; and 3) auditors' experience was statistically significant in all three dimensions ($p < .001$), with length of work experience being the component that had a positive effect on all three dimensions of audit sustainability. Education and professional certification had a positive effect on the reliability of financial information, while specialized expertise had a positive effect on social and environmental responsibility.

Keywords: Operational Process, Quality Control Technology, Auditor Experience, Auditing

บทนำ

การตรวจสอบบัญชีเป็นกลไกสำคัญในการให้ความเชื่อมั่นต่อข้อมูลทางการเงิน เนื่องจากความเห็นของผู้สอบบัญชีช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินงบการเงินจัดทำขึ้นตามกรอบการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง อย่างไรก็ตาม ธุรกรรมทางธุรกิจในปัจจุบันมีปริมาณและความซับซ้อนเพิ่มขึ้น ข้อมูลจำนวนมากถูกจัดเก็บและประมวลผลผ่านระบบดิจิทัล ผู้สอบบัญชีจึงต้องปรับกระบวนการวางแผน การประเมินความเสี่ยง การรวบรวมหลักฐาน และการสอบทานงานให้สอดคล้องกับลักษณะของข้อมูลและระบบงานของกิจการ มาตรฐานการบริหารคุณภาพระหว่างประเทศฉบับที่ 1 กำหนดให้สำนักงานสอบบัญชีออกแบบระบบบริหารคุณภาพตามความเสี่ยง ครอบคลุมทรัพยากร เทคโนโลยีสารสนเทศ การติดตามประเมินผล และการแก้ไข

ข้อบกพร่อง โดยมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 15 ธันวาคม ค.ศ. 2022 (International Auditing and Assurance Standards Board [IAASB], 2020)

จากการทบทวนงานวิจัยในประเทศไทย การวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อการสอบบัญชีส่งผลเชิงบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีและความต่อเนื่องของการสอบทานงาน (Ditkaew & Suttipun, 2023) ขณะที่ ฐิติพร แสนสุริวงค์ และสายทิพย์ จะโนภาษ (2568) พบว่า การประยุกต์ใช้เทคโนโลยีดิจิทัลด้านข้อมูลขนาดใหญ่ทางการสอบบัญชี ด้านการวิเคราะห์ข้อมูล และด้านปัญญาประดิษฐ์ทางการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต นอกจากนี้ ประสบการณ์ในการสอบบัญชี ทักษะด้านเทคโนโลยี และทัศนคติทางวิชาชีพมีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชี (หรัทรภา ไชยเนตร และคณะ, 2567) ผลการศึกษาที่ผ่านมาสะท้อนให้เห็นความสำคัญของเทคโนโลยีและสมรรถนะของผู้สอบบัญชี แต่ยังพบช่องว่างที่อธิบายว่าการพัฒนากระบวนการปฏิบัติงาน การใช้เทคโนโลยีเพื่อควบคุมคุณภาพ และประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี ที่จะส่งผลต่อความต่อเนื่องและความยั่งยืนของการตรวจสอบบัญชี โดยเฉาะในพื้นที่กรุงเทพมหานคร เป็นพื้นที่ที่มีสำนักงานสอบบัญชี สำนักงานใหญ่ของกิจการ และหน่วยงานทางเศรษฐกิจกระจุกตัวอยู่จำนวนมาก ลักษณะงานของผู้สอบบัญชีในกรุงเทพฯ จึงครอบคลุมกิจการที่มีขนาด ระบบสารสนเทศ และความซับซ้อนของธุรกรรมแตกต่างกัน ต้องอาศัยกระบวนการปฏิบัติงานที่เป็นระบบ เครื่องมือควบคุมคุณภาพที่เหมาะสม และดุลยพินิจจากประสบการณ์วิชาชีพ ขณะที่งานวิจัยที่ศึกษาผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยพบว่า เป็นงานที่มุ่งเน้นเน้นความสัมพันธ์ระหว่างเทคโนโลยีกับคุณภาพรายงานหรือคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (ณัชชา เอี่ยมภูงา และคณะ, 2567; ฐิติพร แสนสุริวงค์, และสายทิพย์ จะโนภาษ,2568) หรืองานศึกษาสมรรถนะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในยุคดิจิทัลที่ส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชี (หรัทรภา ไชยเนตร และคณะ, 2567) ขณะที่งานวิจัยที่เชื่อมโยงปัจจัยระดับกระบวนการ การใช้เทคโนโลยีเป็นเครื่องมือคุมคุณภาพ ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี เข้ากับความน่าเชื่อถือการสร้างวัฒนธรรมการตรวจสอบ รวมถึงความความรับผิดชอบต่อสังคม ยังมีค่อนข้างจำกัด ดังนั้น ผู้วิจัยจึงสนใจศึกษาการพัฒนากระบวนการปฏิบัติงาน การใช้เทคโนโลยีควบคุมคุณภาพการสอบบัญชี และประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีที่มีต่อความยั่งยืนในการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผลการศึกษาจะช่วยขยายองค์ความรู้เกี่ยวกับปัจจัยที่สนับสนุนให้ผู้สอบบัญชีรักษาคุณภาพงานและปฏิบัติงานได้ต่อเนื่องภายใต้การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี สำนักงานสอบบัญชีสามารถนำผลไปใช้กำหนดขั้นตอนการทำงาน เลือกใช้เทคโนโลยี พัฒนาระบบสอบทาน และวางแผนพัฒนาบุคลากรตามระดับประสบการณ์ ส่วนองค์กรวิชาชีพและหน่วยงานที่เกี่ยวข้องสามารถใช้เป็นข้อมูลประกอบการพัฒนาหลักสูตรอบรมและแนวทางส่งเสริมคุณภาพงานสอบบัญชีให้เหมาะกับบริบทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยต่อไป

วัตถุประสงค์การวิจัย

1. เพื่อศึกษาการพัฒนากระบวนการปฏิบัติงานที่มีต่อความยั่งยืนในการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในกรุงเทพมหานคร

2. เพื่อศึกษาการใช้เทคโนโลยีควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีที่มีต่อความยั่งยืนในการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในกรุงเทพมหานคร

3. เพื่อศึกษาประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีที่มีต่อความยั่งยืนในการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในกรุงเทพมหานคร

การทบทวนวรรณกรรม

1. แนวคิดเกี่ยวกับกระบวนการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี

กระบวนการปฏิบัติงานสอบบัญชีประกอบด้วยการกำหนดแนวทางตรวจสอบ การประเมินความเสี่ยง การรวบรวมหลักฐาน การสอบทาน และการสรุปผลเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงิน คุณภาพของงานจึงขึ้นอยู่กับการเชื่อมโยงขั้นตอนเหล่านี้ให้สอดคล้องกับลักษณะกิจการ ระบบสารสนเทศ และความเสี่ยงของงานแต่ละงาน ตามมาตรฐานการบริหารคุณภาพระหว่างประเทศฉบับที่ 1 หรือ ISQM 1 กำหนดให้สำนักงานสอบบัญชีใช้แนวทางบริหารคุณภาพตามความเสี่ยง โดยกำหนดวัตถุประสงค์ด้านคุณภาพ ระบุและประเมินความเสี่ยง ออกแบบวิธีตอบสนอง และติดตามแก้ไขข้อบกพร่องของระบบคุณภาพ (International Auditing and Assurance Standards Board [IAASB], 2020) แนวทางดังกล่าวเปลี่ยนการควบคุมคุณภาพจากการตรวจสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนดภายหลังเสร็จงาน ไปสู่การบริหารคุณภาพที่เชื่อมโยงกับการดำเนินงานตั้งแต่ต้นจนจบ เมื่อมีการวางแผนโดยใช้ข้อมูลของกิจการและผลการประเมินความเสี่ยง ผู้สอบบัญชีจะสามารถจัดสรรทรัพยากรไปยังรายการที่มีโอกาสแสดงข้อมูลผิดพลาดอย่างมีสาระสำคัญได้ตรงจุด ส่วนการประเมินและควบคุมคุณภาพ ครอบคลุมการกำกับดูแล การสอบทานเอกสาร การติดตามผล และการแก้ไขข้อบกพร่อง เพ็ญธิดา พงษ์ธานี (2562) พบว่า ความสามารถในการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านการติดตามผลแตกต่างกันตามประสบการณ์ จำนวนลูกค้า และจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี สะท้อนว่า การควบคุมคุณภาพสัมพันธ์กับทั้งวิธีปฏิบัติงานและทรัพยากรของสำนักงาน นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาความเสี่ยงจากธุรกรรม การควบคุมภายใน ระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ การทุจริต และข้อจำกัดของหลักฐาน ก่อนกำหนดวิธีตรวจสอบ ISQM 1 จึงให้ความสำคัญกับการประเมินความเสี่ยงด้านคุณภาพและการออกแบบวิธีตอบสนองตามลักษณะของสำนักงานและงานที่รับผิดชอบ แทนการใช้แนวปฏิบัติแบบเดียวกับงานตรวจสอบบัญชีทุกประเภท

จากการทบทวนวรรณกรรมข้างต้น ผู้วิจัยกำหนดการวางแผน การประเมินและควบคุมคุณภาพ และการบริหารจัดการความเสี่ยง เป็นองค์ประกอบของกระบวนการปฏิบัติงาน เนื่องจากครอบคลุมการเตรียมงาน การควบคุมระหว่างดำเนินงาน และการจัดการปัจจัยที่อาจกระทบต่อคุณภาพและความต่อเนื่องของการสอบบัญชี

2. แนวคิดเกี่ยวกับการใช้เทคโนโลยีควบคุมคุณภาพการสอบบัญชี

เทคโนโลยีการสอบบัญชีหมายถึงระบบ โปรแกรม และเครื่องมือดิจิทัลที่ใช้สนับสนุนการวางแผน การรวบรวมหลักฐาน การวิเคราะห์รายการ การจัดทำกระดาษทำการ และการสอบทานคุณภาพ เครื่องมือวิเคราะห์ข้อมูลช่วยให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบข้อมูลจำนวนมาก ระบุรูปแบบที่ผิดปกติ และเลือกประเด็นที่ต้อง

ตรวจสอบเพิ่มเติมได้ งานของ Ditkaew และ Suttipun (2023) ระบุว่า การวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อการสอบบัญชีมีผลเชิงบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีและความต่อเนื่องของการสอบทานงาน ขณะที่งานวิจัยเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ด้านการวิเคราะห์ข้อมูลพบว่า ความสามารถของบุคลากรในการใช้เครื่องมือวิเคราะห์ข้อมูลสัมพันธ์กับคุณภาพการสอบบัญชี โดยผลเด่นชัดในกิจการที่มีธุรกรรมซับซ้อนและพึ่งพาระบบดิจิทัลสูง

เมื่อมีการใช้เทคโนโลยีหรือซอฟต์แวร์ โดยพิจารณาจากการใช้โปรแกรมสอบบัญชี ระบบจัดเก็บกระดาษทำการ การวิเคราะห์ข้อมูล และเครื่องมือช่วยตรวจสอบรายการ ณัชชา เอี่ยมภูงา และคณะ (2567) ศึกษาผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย พบว่า ความสามารถด้านเทคโนโลยีการตรวจสอบสัมพันธ์กับคุณลักษณะของรายงานผู้สอบบัญชี จึงแสดงให้เห็นว่า เทคโนโลยีเกี่ยวข้องกับทั้งกระบวนการตรวจสอบและผลลัพธ์ของงาน อย่างไรก็ตาม การใช้เทคโนโลยีจะสนับสนุนคุณภาพงานได้เมื่อสำนักงานมีมาตรการด้านความปลอดภัยของข้อมูล และความถูกต้องของข้อมูล การกำหนดสิทธิ์เข้าถึง การป้องกันการเปลี่ยนแปลงข้อมูล การสำรองข้อมูล และการรักษาความลับของลูกค้า ช่วยลดความเสี่ยงจากการรั่วไหลหรือการใช้ข้อมูลโดยไม่ได้รับอนุญาต ส่วนความถูกต้องของข้อมูลเกี่ยวข้องกับความครบถ้วน แหล่งที่มา การแปลงรูปแบบ และความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่นำเข้าสู่ระบบวิเคราะห์ หากข้อมูลต้นทางไม่ครบถ้วนหรือการตั้งค่าระบบไม่เหมาะสม ผลการวิเคราะห์อาจทำให้ผู้สอบบัญชีสรุปหลักฐานคลาดเคลื่อนได้ เทคโนโลยีจึงเป็นเครื่องมือสนับสนุน แต่ไม่สามารถทดแทนดุลยพินิจและความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีได้

ดังนั้น ผู้วิจัยจึงกำหนดการใช้เทคโนโลยีหรือซอฟต์แวร์ ความปลอดภัยของข้อมูล และความถูกต้องของข้อมูล เป็นองค์ประกอบของการใช้เทคโนโลยีควบคุมคุณภาพในงานวิจัยนี้ เพราะสะท้อนทั้งความสามารถในการนำเครื่องมือมาใช้ การควบคุมความเสี่ยงของระบบ และคุณภาพของข้อมูลที่ใช้เป็นหลักฐานในการตรวจสอบบัญชี

3. แนวคิดเกี่ยวกับประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี

ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีเกิดจากการสะสมความรู้และทักษะผ่านการปฏิบัติงาน การเผชิญสถานการณ์ที่หลากหลาย การศึกษาและการพัฒนาวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง ประสบการณ์ช่วยให้ผู้สอบบัญชีเชื่อมโยงข้อมูลทางบัญชีกับลักษณะธุรกิจ สังเกตสัญญาณความผิดปกติ และเลือกวิธีตรวจสอบที่เหมาะกับความเสี่ยงของงาน ระยะเวลาปฏิบัติงานจึงมีความหมายเมื่อประสบการณ์ดังกล่าวพัฒนาไปเป็นความเชี่ยวชาญและสามารถนำมาใช้ประกอบดุลยพินิจได้ เพราะแสดงถึงโอกาสที่ผู้สอบบัญชีได้เรียนรู้จากงานและประเภทธุรกิจที่แตกต่างกัน จากการศึกษาของเพ็ญธิดา พงษ์ธานี (2562) สะท้อนว่าประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีสัมพันธ์กับความสามารถในการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านการติดตามผลของระบบควบคุมคุณภาพสอดคล้องกับ สาธิต นกไม้ (2559) พบว่า ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ต่างกันมีความคิดเห็นและผลด้านคุณภาพการสอบบัญชีแตกต่างกัน

เมื่อผู้สอบบัญชีมีความเชี่ยวชาญ คือ สามารถประยุกต์ความรู้เพื่อวิเคราะห์ปัญหา ประเมินหลักฐานและตัดสินใจในสถานการณ์ที่ซับซ้อน จึงมีขอบเขตกว้างกว่าจำนวนปีทำงาน ความเชี่ยวชาญอาจเกิดจากประสบการณ์ในอุตสาหกรรมเฉพาะ การรับผิดชอบงานที่มีความซับซ้อน การสอบทานงาน และการใช้เทคโนโลยีการตรวจสอบ งานทบทวนวรรณกรรมด้านคุณภาพการสอบบัญชีระบุว่าประสบการณ์และความ

เชี่ยวชาญเป็นองค์ประกอบสำคัญของคุณภาพความสัมพันธ์และคุณภาพการให้บริการสอบบัญชี นอกจากนี้ การศึกษาและประสบการณ์ทางด้านวิชาชีพ ช่วยให้ผู้สอบบัญชีปรับความรู้ให้ทันต่อมาตรฐานการรายงานทางการเงิน มาตรฐานการสอบบัญชี เทคโนโลยี และความเสี่ยงรูปแบบใหม่ ดังนั้น ในการวิจัยนี้ ผู้วิจัยกำหนดระยะเวลาทำงาน ความเชี่ยวชาญ และการศึกษาและวิชาชีพ เป็นองค์ประกอบของประสบการณ์ผู้สอบบัญชี เพราะจำนวนปีทำงานสะท้อนการสะสมประสบการณ์ ความเชี่ยวชาญสะท้อนความสามารถในการนำประสบการณ์มาใช้ และการศึกษาและวิชาชีพช่วยรักษาความรู้ให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงของงานสอบบัญชี

4. แนวคิดเกี่ยวกับความยั่งยืนในการตรวจสอบบัญชี

ความยั่งยืนในการตรวจสอบบัญชีหมายถึง ความสามารถของผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีในการรักษาคุณภาพ ความน่าเชื่อถือ ความรับผิดชอบ และความต่อเนื่องของการปฏิบัติงานภายใต้การเปลี่ยนแปลงของมาตรฐาน เทคโนโลยี และสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ แนวคิดดังกล่าวสอดคล้องกับการตรวจสอบรายงานความยั่งยืน หรือ ISQM 1 ซึ่งมุ่งให้ความเชื่อมั่นต่อข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อม สังคม และธรรมาภิบาล โดยองค์ประกอบด้านความน่าเชื่อถือ เกิดจากการปฏิบัติงานตามมาตรฐาน การมีหลักฐานเพียงพอ การใช้ดุลยพินิจอย่างเที่ยงธรรม และการเสนอรายงานที่ผู้ใช้งบการเงินเชื่อถือได้ การวิเคราะห์ข้อมูลและระบบควบคุมคุณภาพมีส่วนสนับสนุนความน่าเชื่อถือ ช่วยให้ตรวจพบข้อผิดพลาดและติดตามการปฏิบัติงานได้เป็นระบบ การศึกษาสะท้อนให้เห็นว่า การใช้การวิเคราะห์ข้อมูลสัมพันธ์กับคุณภาพการสอบบัญชีและความต่อเนื่องของการสอบทาน ซึ่งเป็นเงื่อนไขสำคัญของการรักษาความน่าเชื่อถือของงานในระยะยาว (Ditkaew & Suttipun, 2023) ขณะที่ ISQM 1 กำหนดให้ธรรมาภิบาลเป็นส่วนหนึ่งของระบบบริหารคุณภาพ เพราะท่าทีและการตัดสินใจของผู้บริหารมีผลต่อพฤติกรรมของบุคลากรและการจัดสรรทรัพยากรให้แก่งานสอบบัญชี งานวิจัยด้านวัฒนธรรมสำนักงานสอบบัญชียังชี้ว่าวัฒนธรรมจริยธรรมและความโปร่งใสภายในองค์กรสัมพันธ์กับการรับรู้และการปฏิบัติด้านคุณภาพงาน ดังนั้น การปฏิบัติงานตามมาตรฐาน การใช้ดุลยพินิจอย่างเที่ยงธรรม และการเสนอรายงานที่ผู้ใช้งบการเงินเชื่อถือได้

องค์ประกอบต่อมาคือ ความรับผิดชอบต่อสังคม ซึ่งพิจารณาจากความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อผู้ใช้งบการเงิน ผู้มีส่วนได้เสีย วิชาชีพ และประโยชน์สาธารณะ การรักษาความเป็นอิสระ ความลับ ความโปร่งใส และการรายงานตามข้อเท็จจริงช่วยลดความเสียหายที่อาจเกิดจากข้อมูลทางการเงินที่คลาดเคลื่อน การศึกษาของสาธิต นกไม้ (2559) พบว่าจรรยาบรรณ ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ ผู้ถือหุ้น และเพื่อนร่วมวิชาชีพสัมพันธ์กับคุณภาพการสอบบัญชี จึงสนับสนุนการพิจารณาความรับผิดชอบต่อสังคมในฐานะผลลัพธ์ด้านหนึ่งของความยั่งยืนทางวิชาชีพ

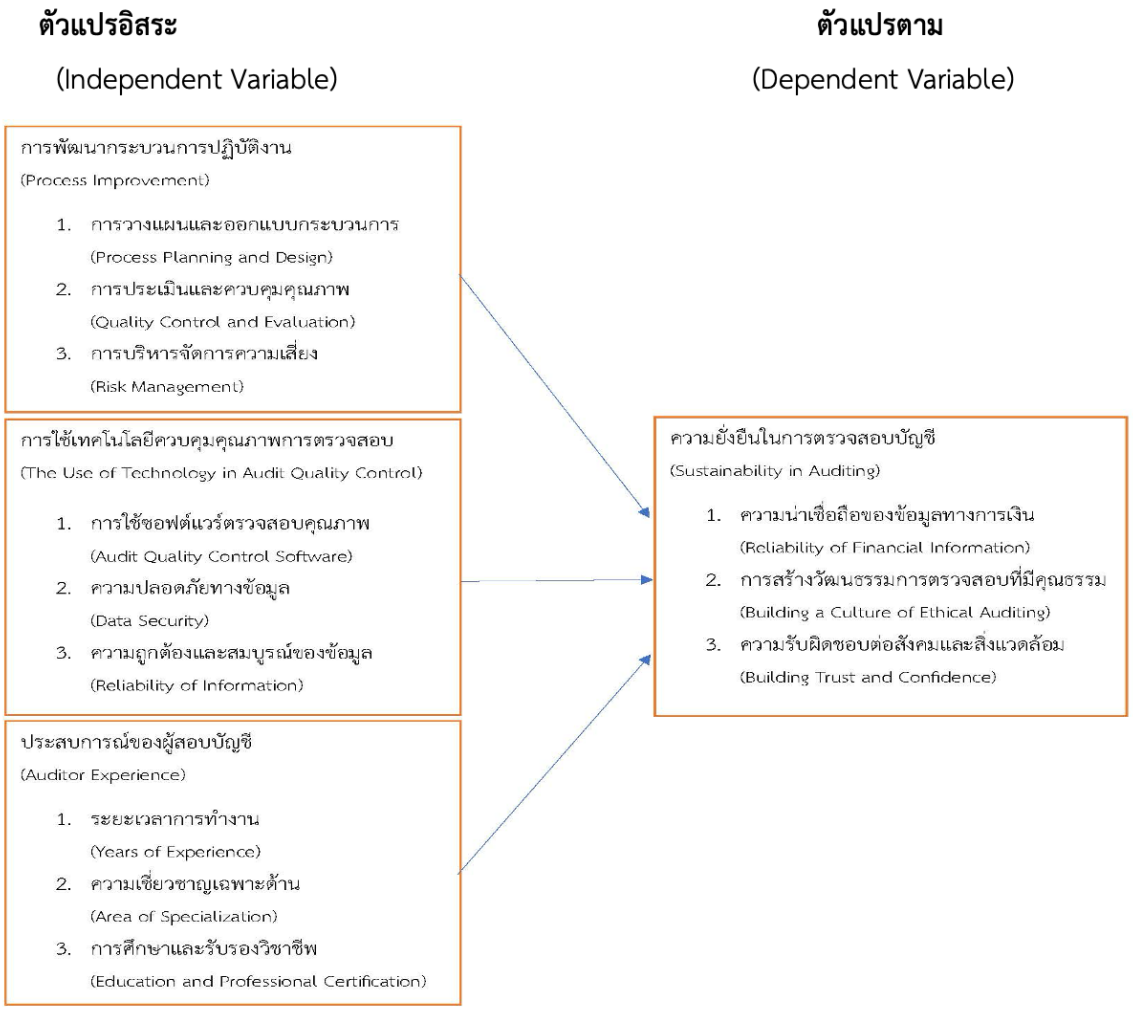
จากการทบทวนข้างต้น ผู้วิจัยกำหนดความน่าเชื่อถือ การสร้างวัฒนธรรมการตรวจสอบ และความรับผิดชอบต่อสังคม เป็นองค์ประกอบของความยั่งยืนในการตรวจสอบบัญชี เนื่องจากครอบคลุมผลลัพธ์ต่อคุณภาพงาน ระบบการทำงานภายในสำนักงาน และความรับผิดชอบของวิชาชีพต่อสาธารณะ

5. การสังเคราะห์ความสัมพันธ์และกรอบแนวคิดการวิจัย

ผลการทบทวนวรรณกรรมพบว่า งานวิจัยที่ผ่านมาให้ความสำคัญกับคุณภาพการสอบบัญชี ระบบควบคุมคุณภาพ การใช้เทคโนโลยี และสมรรถนะของผู้สอบบัญชี แต่มักศึกษาปัจจัยเหล่านี้แยกออกจากกัน

งานด้านเทคโนโลยีมักมุ่งผลต่อคุณภาพรายงานหรือประสิทธิภาพการตรวจสอบ ขณะที่งานด้านประสบการณ์มุ่งเปรียบเทียบความสามารถหรือคุณภาพงานตามลักษณะส่วนบุคคล ส่วนการศึกษาเรื่องความยั่งยืนในการสอบบัญชียังมีจำกัดและยังไม่มีข้อสรุปชัดเจนว่าเกิดจากปัจจัยด้านกระบวนการ เทคโนโลยี และประสบการณ์ร่วมกัน

การวิจัยครั้งนี้จึงนำการพัฒนากระบวนการปฏิบัติงาน การใช้เทคโนโลยีควบคุมคุณภาพ และประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีมาอธิบายความยั่งยืนในการตรวจสอบบัญชีภายใต้กรอบเดียวกัน กระบวนการปฏิบัติงานสะท้อนระบบและวิธีดำเนินงาน เทคโนโลยีสะท้อนเครื่องมือและการควบคุมข้อมูล ส่วนประสบการณ์สะท้อนความสามารถของผู้ปฏิบัติงาน ตัวแปรทั้งสามจึงถูกกำหนดเป็นตัวแปรอิสระ ขณะที่ความน่าเชื่อถือ วัฒนธรรมการตรวจสอบ และความรับผิดชอบต่อสังคมถูกใช้เป็นองค์ประกอบของตัวแปรตาม เพื่อทดสอบปัจจัยที่มีส่วนสนับสนุนการรักษาคุณภาพและความต่อเนื่องของงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย



ภาพที่ 1 *กรอบแนวคิดในการวิจัย*

วิธีดำเนินการวิจัย

รูปแบบการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงปริมาณ โดยใช้การวิจัยเชิงสำรวจเพื่อศึกษาผลของการพัฒนากระบวนการปฏิบัติงาน การใช้เทคโนโลยีควบคุมคุณภาพการสอบบัญชี และประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีที่มีต่อความยั่งยืนในการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในกรุงเทพมหานคร เก็บข้อมูลด้วยแบบสอบถามจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่เป็นกลุ่มตัวอย่าง และนำข้อมูลมาวิเคราะห์ด้วยสถิติเชิงพรรณนาและการวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุ

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีสถานะปฏิบัติงานและมีที่อยู่หรือสถานที่ปฏิบัติงานในกรุงเทพมหานคร จำนวน 609 คน ตามข้อมูลของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ณ เดือนมกราคม พ.ศ. 2568 (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2568)

การกำหนดกลุ่มตัวอย่างโดยใช้สูตรของ Yamane (1973) ที่ระดับความคลาดเคลื่อน .05 ดังนั้นขนาดของตัวอย่างประชากรผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในกรุงเทพมหานคร ในการศึกษาครั้งนี้เพื่อให้ได้ผลการศึกษาที่เหมาะสมต่อการนำเสนอในรูปแบบของตารางค่าร้อยละมากขึ้น ได้กำหนดให้มีจำนวนกลุ่มตัวอย่างไม่น้อยกว่า 241 คน ทั้งนี้ ผู้วิจัยได้คัดเลือกกลุ่มตัวอย่างใช้วิธีการสุ่มอย่างง่าย โดยจัดทำกรอบการสุ่มจากรายชื่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในกรุงเทพมหานครที่มีคุณสมบัติตามขอบเขตประชากร กำหนดหมายเลขประจำรายชื่อแต่ละคน และใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์สร้างเลขสุ่มเพื่อเลือกรายชื่อจนครบตามจำนวนที่กำหนด ผู้ที่ได้รับการสุ่มได้รับหนังสือหรือข้อความเชิญเข้าร่วมการวิจัยทางอีเมล์ ในกรณีที่ผู้ได้รับการสุ่มไม่ตอบแบบสอบถามภายในระยะเวลาที่กำหนด ผู้วิจัยติดตามการตอบกลับตามขั้นตอนที่วางไว้ โดยไม่เปลี่ยนเป็นบุคคลอื่นนอกเหนือจากรายชื่อสำรองที่สุ่มไว้ล่วงหน้า

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้เก็บรวบรวมข้อมูลเป็นแบบสอบถามที่ผู้วิจัยพัฒนาขึ้นจากแนวคิด เอกสาร และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการปฏิบัติงานสอบบัญชี การใช้เทคโนโลยีควบคุมคุณภาพ ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี และความยั่งยืนในการตรวจสอบบัญชี แบบสอบถามแบ่งออกเป็น 6 ตอน ดังนี้

ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม เป็นคำถามแบบตรวจสอบรายการ จำนวน 4 ข้อ ประกอบด้วย เพศ อายุ ระดับการศึกษา และระยะเวลาปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชี

ตอนที่ 2 การพัฒนากระบวนการปฏิบัติงาน จำนวน 9 ข้อ ครอบคลุมการวางแผน การประเมินและควบคุมคุณภาพ และการบริหารจัดการความเสี่ยง

ตอนที่ 3 การใช้เทคโนโลยีควบคุมคุณภาพการสอบบัญชี จำนวน 9 ข้อ ครอบคลุมการใช้เทคโนโลยีหรือซอฟต์แวร์ ความปลอดภัยของข้อมูล และความถูกต้องของข้อมูล

ตอนที่ 4 ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี จำนวน 3 ข้อ ครอบคลุมระยะเวลาปฏิบัติงาน ความเชี่ยวชาญ และการศึกษาและการพัฒนาวิชาชีพ

ตอนที่ 5 ความยั่งยืนในการตรวจสอบบัญชี จำนวน 3 ข้อ ครอบคลุมความน่าเชื่อถือ การสร้างวัฒนธรรมการตรวจสอบ และความรับผิดชอบต่อสังคม

ตอนที่ 6 ข้อเสนอแนะเพิ่มเติม เป็นคำถามปลายเปิด เพื่อให้ผู้ตอบแบบสอบถามเสนอความคิดเห็นเกี่ยวกับการพัฒนากระบวนการปฏิบัติงาน เทคโนโลยีควบคุมคุณภาพ และความยั่งยืนของการปฏิบัติตรวจงานสอบบัญชี

ผู้วิจัยตรวจสอบคุณภาพของเครื่องมือด้านความตรงเชิงเนื้อหาโดยนำแบบสอบถามเสนอต่อผู้ทรงคุณวุฒิจำนวน 3 คน เพื่อประเมินความสอดคล้องระหว่างข้อคำถามกับนิยามเชิงปฏิบัติการของตัวแปร ได้ค่าดัชนีความสอดคล้องระหว่าง 0.67-1.00 ภายหลังปรับแก้ ผู้วิจัยทดลองใช้แบบสอบถามกับผู้ที่มีลักษณะใกล้เคียงกับประชากรแต่ไม่รวมอยู่ในกลุ่มตัวอย่าง จำนวน 30 คน และวิเคราะห์ความสอดคล้องภายในด้วยค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาของครอนบาค (Cronbach, 1951) ผลการทดสอบพบว่าแบบสอบถามแต่ละส่วนมีค่าระหว่าง .807–.866 แสดงว่าเครื่องมือมีความสอดคล้องภายในอยู่ในระดับที่สามารถนำไปใช้เก็บข้อมูลได้

การรวบรวมข้อมูล

ผู้วิจัยตรวจสอบรายชื่อและข้อมูลติดต่อของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในกรุงเทพมหานครตามขอบเขตประชากร จากนั้นสุ่มรายชื่อกลุ่มตัวอย่างและรายชื่อสำรองด้วยวิธีการสุ่มอย่างง่าย ผู้วิจัยจัดทำแบบสอบถามในรูปแบบออนไลน์ผ่าน Google Forms และส่งคำเชิญพร้อมคำชี้แจงเกี่ยวกับวัตถุประสงค์ของการวิจัย การรักษาความลับ การนำเสนอผลในภาพรวม และสิทธิของผู้ตอบแบบสอบถามผ่านอีเมล์ โดยผู้ตอบแบบสอบถามสามารถตัดสินใจเข้าร่วมการวิจัยโดยสมัครใจ และตอบแบบสอบถามภายในระยะเวลาที่กำหนด หลังจากสิ้นสุดระยะเวลาเก็บข้อมูล ผู้วิจัยตรวจสอบความครบถ้วนของแบบสอบถามและคัดเลือกชุดข้อมูลที่ตอบครบตามเกณฑ์เข้าสู่การวิเคราะห์ ได้แบบสอบถามที่สมบูรณ์จำนวน 241 ชุด

การวิเคราะห์ข้อมูล

ผู้วิจัยตรวจสอบความครบถ้วนและความสมเหตุสมผลของข้อมูล กำหนดรหัสตัวแปร และประมวลผลด้วยโปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติ โดยใช้สถิติดังต่อไปนี้

1. สถิติเชิงพรรณนา ใช้ความถี่และร้อยละเพื่ออธิบายข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ได้แก่ เพศ อายุ ระดับการศึกษา และระยะเวลาปฏิบัติงาน ส่วนค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานใช้วิเคราะห์ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการพัฒนากระบวนการปฏิบัติงาน การใช้เทคโนโลยีควบคุมคุณภาพการสอบบัญชี ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี และความยั่งยืนในการตรวจสอบบัญชี

2. การตรวจสอบคุณภาพของเครื่องมือ ใช้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาของครอนบาคเพื่อประเมินความสอดคล้องภายในของข้อคำถามในแต่ละตัวแปร

3. การตรวจสอบข้อตกลงเบื้องต้นของการวิเคราะห์การถดถอย ผู้วิจัยตรวจสอบความสัมพันธ์เชิงเส้นระหว่างตัวแปร ความเป็นอิสระของค่าคลาดเคลื่อน การแจกแจงของค่าคลาดเคลื่อน ความคงที่ของความแปรปรวน และปัญหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระ โดยพิจารณาจากค่าความคลาดเคลื่อน กราฟเศษเหลือ ค่า Tolerance และค่า Variance Inflation Factor ก่อนทดสอบสมมติฐาน

4. การวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุ ใช้ทดสอบผลของตัวแปรอิสระ ได้แก่ การพัฒนากระบวนการปฏิบัติงาน การใช้เทคโนโลยีควบคุมคุณภาพการสอบบัญชี และประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี ที่มีต่อความยั่งยืนในการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในกรุงเทพมหานคร โดยกำหนดระดับนัยสำคัญทางสถิติที่ .05

ผลการวิจัย

ผลการวิจัยตามวัตถุประสงค์ข้อที่ 1 การพัฒนากระบวนการปฏิบัติงานที่มีต่อความยั่งยืนในการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในกรุงเทพมหานคร

ตารางที่ 1 ผลการวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุของการพัฒนากระบวนการปฏิบัติงานที่มีต่อความยั่งยืนในการตรวจสอบบัญชี

	Model	B	SE	Beta	*t*	*p*
ความ	(Constant)	2.941	.660		4.459	
น่าเชื่อถือของ	การวางแผนและออกแบบ	.061	.127	.031	.478	.633
ข้อมูลทาง	กระบวนการ					
การเงิน	การประเมินและควบคุม	.013	.076	.012	.173	.863
	คุณภาพ					
	การบริหารจัดการความเสี่ยง	.234	.060	.251	3.911	.000**
$R = .259^a$, $R^2 = .067$, Adjusted. $R^2 = .055$, $SE_{est} = .314$, $F = 5.670$, Sig. = .001**, n = 214						
การสร้าง	(Constant)	2.463	.687		3.584	.000
วัฒนธรรมการ	การวางแผนและออกแบบ	.403	.132	.196	3.050	.003
ตรวจสอบที่มี	กระบวนการ					
คุณธรรม	การประเมินและควบคุม	-.203	.079	-.168	.011	.863
	คุณภาพ					
	การบริหารจัดการความเสี่ยง	.230	.062	.234	3.701	.000**
$R = .306^a$, $R^2 = .094$, Adjusted. $R^2 = .082$, $SE_{est} = .327$, $F = 8.177$, Sig. = .000**, n = 214						
ความ	(Constant)	3.494	.655		5.337	.000
รับผิดชอบต่อ	การวางแผนและออกแบบ	-.215	.126	-.106	-1.707	.089
สังคมและ	กระบวนการ					
สิ่งแวดล้อม	การประเมินและควบคุม	.073	.076	.061	.960	.338
	คุณภาพ					
	การบริหารจัดการความเสี่ยง	.356	.059	.369	6.011	.000**
$R = .388^a$, $R^2 = .151$, Adjusted. $R^2 = .140$, $SE_{est} = .312$, $F = 14.027$, Sig. = .000**, n = 214						

จากตารางที่ 1 แบบจำลองการพยากรณ์ความน่าเชื่อถือของข้อมูลทางการเงินมีนัยสำคัญทางสถิติ (F = 5.670, p =.001)) และอธิบายความแปรปรวนได้ร้อยละ 6.7 (R^2 = .067) เมื่อพิจารณาตัวแปรรายด้าน พบว่า การบริหารจัดการความเสี่ยงส่งผลทางบวกต่อความน่าเชื่อถือของข้อมูลทางการเงิน (B = .234, **β** = .251, p <.001)) ส่วนการวางแผนและออกแบบกระบวนการ (p = .633) และการประเมินและควบคุมคุณภาพ (p = .863) ไม่ส่งผลอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

แบบจำลองการพยากรณ์การสร้างวัฒนธรรมการตรวจสอบที่มีคุณธรรมมีนัยสำคัญทางสถิติ (F = 8.177, p <.001)) และอธิบายความแปรปรวนได้ร้อยละ 9.4 (R^2 = .094) โดยการวางแผนและออกแบบกระบวนการ (B = .403, **β** =.196, p =.003) และการบริหารจัดการความเสี่ยง (B = .230, **β** = .234, p <.001)) ส่งผลทางบวก ขณะที่การประเมินและควบคุมคุณภาพส่งผลทางลบ (B = -.203, **β** = -.168, p = .011))

แบบจำลองการพยากรณ์ความรับผิดชอบต่อสังคมและสิ่งแวดล้อมมีนัยสำคัญทางสถิติ (F = 14.027, p <.001) และอธิบายความแปรปรวนได้ร้อยละ 15.1 (R^2 = .151)) โดยการบริหารจัดการความเสี่ยงส่งผลทางบวก (B = .356, **β** = .369, p <.001) ส่วนการวางแผนและออกแบบกระบวนการ (p =.089) และการประเมินและควบคุมคุณภาพ (p = .338)) ไม่ส่งผลอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

ผลการวิจัยจึงแสดงว่า การบริหารจัดการความเสี่ยงเป็นองค์ประกอบเดียวของกระบวนการปฏิบัติงานที่ส่งผลทางบวกต่อความยั่งยืนในการตรวจสอบบัญชีครบทั้งสามด้าน ส่วนการวางแผนและออกแบบกระบวนการส่งผลเฉพาะด้านการสร้างวัฒนธรรมการตรวจสอบที่มีคุณธรรม ขณะที่การประเมินและควบคุมคุณภาพมีผลทางลบต่อด้านดังกล่าว

ผลการวิจัยตามวัตถุประสงค์ข้อที่ 2 การใช้เทคโนโลยีควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีที่มีต่อความยั่งยืนในการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในกรุงเทพมหานคร

ตารางที่ 2 ผลการวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุของการใช้เทคโนโลยีควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีที่มีต่อความยั่งยืนในการตรวจสอบบัญชี

	Model	B	SE	Beta	*t*	*p*
ความน่าเชื่อถือของข้อมูลทางการเงิน	(Constant)	2.883	.288		10.003	.000
	การใช้ซอฟต์แวร์ตรวจสอบคุณภาพ	.404	.073	.439	5.556	.000**
	ความปลอดภัยของข้อมูล	.139	.055	.184	2.519	.012
	ความถูกต้องและสมบูรณ์ของข้อมูล	-.222	.078	-.241	-2.855	.005**
R = .416[a], R^2 = .173, Adjusted. R^2 = .163, SE_{est} = .296, F = 16.574, Sig. = .000**, n = 214						
การสร้างวัฒนธรรมการ	(Constant)	2.765	.313		8.828	.000
	การใช้ซอฟต์แวร์ตรวจสอบคุณภาพ	.133	.079	.136	1.676	.095

	Model	B	SE	Beta	*t*	*p*
ตรวจสอบที่มีคุณธรรม	ความปลอดภัยของข้อมูล	.055	.060	.068	.911	.363
	ความถูกต้องและสมบูรณ์ของข้อมูล	.199	.085	.205	2.356	.019
$R = .355^a$, $R^2 = .126$, Adjusted. $R^2 = .115$, $SE_{est} = .322$, F = 11.426, Sig. = .000**, n = 214						
ความรับผิดชอบต่อสังคมและสิ่งแวดล้อม	(Constant)	3.229	.318		10.157	.000
	การใช้ซอฟต์แวร์ตรวจสอบคุณภาพ	.192	.080	.200	2.387	.018
	ความปลอดภัยของข้อมูล	-.044	.061	-.056	-.719	.473
	ความถูกต้องและสมบูรณ์ของข้อมูล	.115	.086	.120	1.342	.181
$R = .266^a$, $R^2 = .071$, Adjusted. $R^2 = .059$, $SE_{est} = .326$, F = 6.000, Sig. = .001**, n = 214						

จากตารางที่ 2 แบบจำลองการพยากรณ์ความน่าเชื่อถือของข้อมูลทางการเงินมีนัยสำคัญทางสถิติ (F = 16.574, p <.001) และอธิบายความแปรปรวนได้ร้อยละ 17.3 (R^2 =.173) โดยการใช้ซอฟต์แวร์ตรวจสอบคุณภาพ (B =.404, **β** = .439, p <.001)) และความปลอดภัยของข้อมูล (B =.139, **β** =.184, p = .012)) ส่งผลทางบวก ส่วนความถูกต้องและสมบูรณ์ของข้อมูลส่งผลทางลบ (B = -.222, **β** =-.241, p =.005))

แบบจำลองการพยากรณ์การสร้างวัฒนธรรมการตรวจสอบที่มีคุณธรรมมีนัยสำคัญทางสถิติ (F = 11.426, p <.001)) และอธิบายความแปรปรวนได้ร้อยละ 12.6 (R^2 =.126)) โดยความถูกต้องและสมบูรณ์ของข้อมูลส่งผลทางบวก (B = .199, **β** = .205, p = .019)) ส่วนการใช้ซอฟต์แวร์ตรวจสอบคุณภาพ (p = .095) และความปลอดภัยของข้อมูล (p = .363) ไม่ส่งผลอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

แบบจำลองการพยากรณ์ความรับผิดชอบต่อสังคมและสิ่งแวดล้อมมีนัยสำคัญทางสถิติ (F = 6.000, p = .001)) และอธิบายความแปรปรวนได้ร้อยละ 7.1 (R^2 = .071)) การใช้ซอฟต์แวร์ตรวจสอบคุณภาพส่งผลทางบวก (B = .192, **β** = .200, p = .018) ส่วนความปลอดภัยของข้อมูล (p = .473) และความถูกต้องและสมบูรณ์ของข้อมูล (p = .181) ไม่ส่งผลอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

ผลการวิจัยจึงแสดงว่า การใช้ซอฟต์แวร์ตรวจสอบคุณภาพส่งผลทางบวกต่อความน่าเชื่อถือของข้อมูลทางการเงินและความรับผิดชอบต่อสังคมและสิ่งแวดล้อม ความปลอดภัยของข้อมูลส่งผลทางบวกเฉพาะความน่าเชื่อถือของข้อมูลทางการเงิน ส่วนความถูกต้องและสมบูรณ์ของข้อมูลส่งผลทางบวกต่อการสร้างวัฒนธรรมการตรวจสอบที่มีคุณธรรม แต่ส่งผลทางลบต่อความน่าเชื่อถือของข้อมูลทางการเงิน

ผลการวิจัยตามวัตถุประสงค์ข้อที่ 3 ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีที่มีต่อความยั่งยืนในการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในกรุงเทพมหานคร

ตารางที่ 3 ผลการวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุของประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีที่มีต่อความยั่งยืนในการตรวจสอบบัญชี

	Model	B	SE	Beta	*t*	*p*
ความน่าเชื่อถือของข้อมูลทางการเงิน	(Constant)	1.803	.228		7.914	.000
	ระยะเวลาการทำงาน	.400	.041	.536	9.859	.000**
	ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้าน	-.202	.036	-.358	-5.559	.000**
	การศึกษาและการรับรองวิชาชีพ	.382	.039	.612	9.788	.000**
$R = .630^a$, $R^2 = .397$, Adjusted. $R^2 = .389$, $SE_{est} = .253$, $F = 51.994$, Sig. = .000**, n = 214						
การสร้างวัฒนธรรมการตรวจสอบที่มีคุณธรรม	(Constant)	2.620	.272		9.633	.000
	ระยะเวลาการทำงาน	.372	.048	.472	7.691	.000**
	ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้าน	.015	.043	.025	.342	.732
	การศึกษาและการรับรองวิชาชีพ	.045	.047	.068	.966	.335
$R = .480^a$, $R^2 = .231$, Adjusted. $R^2 = .221$, $SE_{est} = .302$, $F = 23.678$, Sig. = .000**, n = 214						
ความรับผิดชอบต่อสังคมและสิ่งแวดล้อม	(Constant)	2.531	.260		9.721	.000
	ระยะเวลาการทำงาน	.177	.046	.228	3.822	.000**
	ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้าน	.214	.042	.365	5.161	.000**
	การศึกษาและการรับรองวิชาชีพ	.062	.045	.096	1.401	.163
$R = .522^a$, $R^2 = .272$, Adjusted. $R^2 = .263$, $SE_{est} = .289$, $F = 29.554$, Sig. = .000**, n = 214						

จากตารางที่ 3 แบบจำลองการพยากรณ์ความน่าเชื่อถือของข้อมูลทางการเงินมีนัยสำคัญทางสถิติ ($F = 51.994$, $p < .001$)) และอธิบายความแปรปรวนได้ร้อยละ 39.7 ($R^2 = .397$) ระยะเวลาการทำงาน (B = .400, $\beta = .536$, $p < .001$) และการศึกษาและการรับรองวิชาชีพ (B = .382, $\beta = .612$, $p < .001$) ส่งผลทางบวก ส่วนความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านส่งผลทางลบ (B = -.202, $\beta = -.358$, $p < .001$)

แบบจำลองการพยากรณ์การสร้างวัฒนธรรมการตรวจสอบที่มีคุณธรรมมีนัยสำคัญทางสถิติ ($F = 23.678$, $p < .001$)) และอธิบายความแปรปรวนได้ร้อยละ 23.1 ($R^2 = .231$) โดยระยะเวลาการทำงานส่งผลทางบวก (B = .372, $\beta = .472$, $p < .001$)) ส่วนความเชี่ยวชาญเฉพาะด้าน ($p = .732$) และการศึกษาและการรับรองวิชาชีพ ($p = .335$) ไม่ส่งผลอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

แบบจำลองการพยากรณ์ความรับผิดชอบต่อสังคมและสิ่งแวดล้อมมีนัยสำคัญทางสถิติ (F = 29.554, p <.001)) และอธิบายความแปรปรวนได้ร้อยละ 27.2 (R^2 = .272) โดยระยะเวลาการทำงาน (B =.177, **β** = .228, p <.001) และความเชี่ยวชาญเฉพาะด้าน (B = .214, **β** = .365, p <.001)) ส่งผลทางบวก ส่วนการศึกษาและการรับรองวิชาชีพไม่ส่งผลอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ (p =.163)

ผลการวิจัยจึงแสดงว่า ระยะเวลาการทำงานเป็นองค์ประกอบของประสบการณ์ที่ส่งผลทางบวกต่อความยั่งยืนในการตรวจสอบบัญชีครบทั้งสามด้าน การศึกษาและการรับรองวิชาชีพส่งผลทางบวกเฉพาะความน่าเชื่อถือของข้อมูลทางการเงิน ส่วนความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านส่งผลทางบวกต่อความรับผิดชอบต่อสังคมและสิ่งแวดล้อม แต่ส่งผลทางลบต่อความน่าเชื่อถือของข้อมูลทางการเงิน

อภิปรายผล

1. การพัฒนากระบวนการปฏิบัติงานที่มีต่อความยั่งยืนในการตรวจสอบบัญชี โดยเฉพาะการบริหารจัดการความเสี่ยงส่งผลทางบวกต่อความยั่งยืนในการตรวจสอบบัญชีทั้งด้านความน่าเชื่อถือของข้อมูลทางการเงิน การสร้างวัฒนธรรมการตรวจสอบที่มีคุณธรรม และความรับผิดชอบต่อสังคมและสิ่งแวดล้อม ทั้งนี้อาจเนื่องจากการประเมินความเสี่ยงช่วยให้ผู้สอบบัญชีระบุประเด็นที่อาจเกิดข้อผิดพลาด กำหนดวิธีตรวจสอบและจัดสรรทรัพยากรให้เหมาะกับความซับซ้อนของงาน จึงช่วยให้การรวบรวมหลักฐานและการตัดสินใจมีความรอบคอบมากขึ้น ผลดังกล่าวสอดคล้องกับจักรีวรรณ จุเมือง และสุรีย์ โบษกรนัฏ (2567) ซึ่งพบว่าการจัดการความเสี่ยง การทบทวนและปรับปรุง และการสื่อสารข้อมูลส่งผลทางบวกต่อกระบวนการปฏิบัติงานและการบรรลุเป้าหมายของผู้ทำบัญชีในกรุงเทพมหานคร แม้งานดังกล่าวศึกษาผู้ทำบัญชี แต่ช่วยยืนยันว่าการบริหารความเสี่ยงมีบทบาทต่อความต่อเนื่องและคุณภาพของกระบวนการทางบัญชีได้ ขณะที่การวางแผนและออกแบบกระบวนการส่งผลทางบวกเฉพาะการสร้างวัฒนธรรมการตรวจสอบที่มีคุณธรรม เนื่องจากการกำหนดหน้าที่ ขั้นตอน และแนวทางกำกับดูแลที่ชัดเจนช่วยให้บุคลากรยึดถือแนวปฏิบัติร่วมกัน อย่างไรก็ตามการวางแผนไม่ส่งผลต่อความน่าเชื่อถือของข้อมูลทางการเงินและความรับผิดชอบต่อสังคม เพราะผลลัพธ์ดังกล่าวยังขึ้นอยู่กับคุณภาพของหลักฐาน การปฏิบัติงานจริง และดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีด้วย ส่วนการประเมินและควบคุมคุณภาพส่งผลทางลบต่อวัฒนธรรมการตรวจสอบ อาจเกิดจากการที่บุคลากรรับรู้การควบคุมในลักษณะของการตรวจจับข้อผิดพลาดหรือการเพิ่มขั้นตอน มากกว่าการสนับสนุนการเรียนรู้ร่วมกัน ทั้งนี้ เพ็ญธิดา พงษ์ธานี (2562) ชี้ว่า ความสามารถในการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านการติดตามผลแตกต่างกันตามประสบการณ์ จำนวนลูกค้า และจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี แสดงว่าผลของการควบคุมคุณภาพขึ้นอยู่กับเงื่อนไขด้านบุคลากรและภาระงานร่วมด้วย

2. การใช้เทคโนโลยีควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีที่มีต่อความยั่งยืนในการตรวจสอบบัญชี โดยเฉพาะการใช้ซอฟต์แวร์ตรวจสอบคุณภาพส่งผลทางบวกต่อความน่าเชื่อถือของข้อมูลทางการเงินและความรับผิดชอบต่อสังคมและสิ่งแวดล้อม เนื่องจากซอฟต์แวร์ช่วยประมวลผลข้อมูลจำนวนมาก ตรวจหารายการผิดปกติ จัดเก็บหลักฐาน และติดตามร่องรอยการตรวจสอบได้เป็นระบบ จึงลดข้อจำกัดของการตรวจสอบด้วยมือและเพิ่มความสามารถในการทวนสอบข้อมูล ผลดังกล่าวสอดคล้องกับนิตยา

โพธิ์ศรีจันทร์ (2561) พบว่า สมรรถนะในการบูรณาการเทคโนโลยีการตรวจสอบสัมพันธ์กับผลการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย งานดังกล่าวชี้ว่าเทคโนโลยีให้ผลเมื่อผู้สอบบัญชีสามารถผสานเครื่องมือเข้ากับขั้นตอนการตรวจสอบ นอกจากนี้ ณัชชา เอี่ยมภูงา และคณะ (2567) พบว่าเทคโนโลยีการตรวจสอบด้านการวางแผนแบบพลวัตและนวัตกรรมการควบคุมภายในมีผลทางบวกต่อรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งสนับสนุนบทบาทของเทคโนโลยีต่อความถูกต้องและคุณภาพของงาน ขณะที่ความปลอดภัยของข้อมูลส่งผลทางบวกต่อความน่าเชื่อถือของข้อมูลทางการเงิน เพราะการกำหนดสิทธิ์เข้าถึง การป้องกันการเปลี่ยนแปลงข้อมูล และการรักษาความลับช่วยให้หลักฐานมีความน่าเชื่อถือ อย่างไรก็ตาม ปัจจัยดังกล่าวไม่ส่งผลต่อวัฒนธรรมการตรวจสอบและความรับผิดชอบต่อสังคม ซึ่งอาจเป็นเพราะผลลัพธ์ทั้งสองด้านเกี่ยวข้องกับค่านิยม จรรยาบรรณ และภาวะผู้นำมากกว่าระบบเทคโนโลยีโดยตรง ส่วนความถูกต้องและสมบูรณ์ของข้อมูลส่งผลทางบวกต่อการสร้างวัฒนธรรมการตรวจสอบที่มีคุณธรรม แต่ส่งผลทางลบต่อความน่าเชื่อถือของข้อมูลทางการเงิน ผลทางบวกอาจเกิดจากการที่บุคลากรต้องตรวจสอบแหล่งที่มาและความครบถ้วนของข้อมูลอย่างสม่ำเสมอ จึงเกิดแนวปฏิบัติที่รอบคอบและตรวจสอบได้

3. ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีที่มีต่อความยั่งยืนในการตรวจสอบบัญชี โดยเฉพาะระยะเวลาการทำงานส่งผลทางบวกต่อความยั่งยืนในการตรวจสอบบัญชีครบทั้งสามด้าน แสดงว่า ประสบการณ์ที่สะสมจากการปฏิบัติงานช่วยให้ผู้สอบบัญชีเข้าใจธุรกิจ ประเมินความเสี่ยง และใช้ดุลยพินิจได้เหมาะสมขึ้น ผู้ที่ทำงานมานานยังมีโอกาสเผชิญปัญหาและประเด็นจริยธรรมที่หลากหลาย จึงสามารถถ่ายทอดแนวปฏิบัติและตระหนักถึงผลกระทบของงานต่อผู้ใช้งบการเงินได้ดีขึ้น ผลดังกล่าวสอดคล้องกับ เพ็ญธิดา พงษ์ธานี (2562) ซึ่งพบว่าประสบการณ์ปฏิบัติงานสอบบัญชีเป็นปัจจัยที่ทำให้ความสามารถในการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านการติดตามผลแตกต่างกัน และสอดคล้องกับประทีป วจีทองรัตนา (2560) ซึ่งรายงานว่า ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีมีผลทางบวกต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย โดยประสบการณ์ช่วยให้ผู้สอบบัญชีวางระบบ ปฏิบัติงาน และให้คำปรึกษาได้เหมาะกับสถานการณ์มากขึ้น ส่วนการศึกษาและการรับรองวิชาชีพส่งผลทางบวกเฉพาะความน่าเชื่อถือของข้อมูลทางการเงิน เนื่องจากคุณวุฒิและการรับรองช่วยยืนยันความรู้ด้านมาตรฐานการบัญชี การสอบบัญชี และการรวบรวมหลักฐาน แต่ไม่ส่งผลต่อวัฒนธรรมการตรวจสอบและความรับผิดชอบต่อสังคม เพราะผลลัพธ์ดังกล่าวต้องอาศัยพฤติกรรมจริง แบบอย่างของผู้บริหาร และระบบการทำงานภายในสำนักงานร่วมด้วย ขณะที่ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านส่งผลทางบวกต่อความรับผิดชอบต่อสังคมและสิ่งแวดล้อม อาจเป็นเพราะผู้สอบบัญชีที่เข้าใจลักษณะอุตสาหกรรมสามารถประเมินความเสี่ยงและผลกระทบต่อผู้มีส่วนได้เสียได้ละเอียดขึ้น อย่างไรก็ตาม ความเชี่ยวชาญส่งผลทางลบต่อความน่าเชื่อถือของข้อมูลทางการเงิน ผลดังกล่าวอาจเกิดจากผู้เชี่ยวชาญได้รับมอบหมายงานที่ซับซ้อนกว่า หรือเกิดจากความสัมพันธ์ร่วมกับระยะเวลาทำงานและการรับรองวิชาชีพ

ข้อเสนอแนะ

ข้อเสนอแนะในการนำไปใช้ประโยชน์

1. เนื่องจากผลการวิจัยพบว่า การบริหารจัดการความเสี่ยงส่งผลทางบวกต่อความยั่งยืนในการตรวจสอบบัญชีครบทั้งสามด้าน สำนักงานสอบบัญชีควรพัฒนาระบบบริหารจัดการความเสี่ยงให้เชื่อมโยงกับทุกขั้นตอนของการสอบบัญชี ตั้งแต่การรับงาน การวางแผน การประเมินความเสี่ยง การกำหนดวิธีตรวจสอบไปจนถึงการติดตามและแก้ไขข้อบกพร่อง

2. เนื่องจากระยะเวลาการทำงานส่งผลทางบวกต่อความยั่งยืนในการตรวจสอบบัญชีครบทั้งสามด้าน ขณะที่การศึกษาและการรับรองวิชาชีพส่งผลโดยตรงต่อความน่าเชื่อถือของข้อมูลทางการเงิน ดังนั้น สำนักงานสอบบัญชีควรจัดระบบพัฒนาผู้สอบบัญชีตามระดับประสบการณ์ โดยใช้การถ่ายทอดความรู้จากผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ การมอบหมายงานที่มีความซับซ้อนอย่างเป็นลำดับ การเรียนรู้จากกรณีจริง และการพัฒนาวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง

3. ผู้บริหารสำนักงานสอบบัญชีควรกำหนดแผนงาน หน้าที่ ความรับผิดชอบ และแนวทางกำกับดูแลให้ชัดเจน พร้อมสื่อสารให้บุคลากรเข้าใจตรงกัน เพื่อสนับสนุนการสร้างวัฒนธรรมการตรวจสอบที่มีคุณธรรม โดยเปิดโอกาสให้สมาชิกในทีมมีส่วนร่วมในการวางแผนและทบทวนกระบวนการทำงาน

4. สำนักงานสอบบัญชีควรทบทวนรูปแบบการประเมินและควบคุมคุณภาพ โดยลดการควบคุมที่มุ่งตรวจจับข้อผิดพลาดหรือเพิ่มภาระด้านเอกสาร และปรับเป็นกระบวนการให้คำปรึกษา การสะท้อนผลการปฏิบัติงาน และการเรียนรู้ร่วมกัน เพื่อป้องกันไม่ให้บุคลากรรับรู้ว่าการควบคุมคุณภาพเป็นแรงกดดันที่ขัดต่อวัฒนธรรมการทำงานที่มีคุณธรรม

5. ควรส่งเสริมการใช้ซอฟต์แวร์ตรวจสอบคุณภาพและเครื่องมือวิเคราะห์ข้อมูลในงานสอบบัญชี โดยจัดให้มีระบบจัดเก็บหลักฐาน การติดตามร่องรอยการตรวจสอบ และการตรวจหารายการผิดปกติที่เหมาะสมกับขนาดและลักษณะงาน พร้อมพัฒนาทักษะของผู้สอบบัญชีให้สามารถใช้เทคโนโลยีร่วมกับดุลยพินิจทางวิชาชีพได้อย่างถูกต้อง

6. สำนักงานสอบบัญชีควรกำหนดมาตรการรักษาความปลอดภัยของข้อมูล เช่น การแบ่งระดับสิทธิ์เข้าถึง การยืนยันตัวตน การสำรองข้อมูล และการบันทึกประวัติการแก้ไขข้อมูล เพื่อรักษาความลับและความน่าเชื่อถือของหลักฐานทางการสอบบัญชี รวมทั้งควรตรวจสอบความครบถ้วนและแหล่งที่มาของข้อมูลก่อนนำเข้าสู่ระบบวิเคราะห์

ข้อเสนอแนะในการทำวิจัยครั้งต่อไป

1. ควรศึกษาผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในพื้นที่อื่นหรือครอบคลุมทั่วประเทศ รวมทั้งเปรียบเทียบระหว่างสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ ขนาดกลาง และขนาดเล็ก เพื่อให้ผลการวิจัยสามารถอธิบายบริบทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้กว้างขึ้น

2. ควรพัฒนาเครื่องมือวัดแต่ละองค์ประกอบให้มีข้อคำถามหลายข้อ และตรวจสอบความตรงเชิงโครงสร้างด้วยการวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยัน รวมทั้งตรวจสอบปัญหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระโดยเฉพาะผลทางลบของความถูกต้องและสมบูรณ์ของข้อมูล และความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านที่ไม่เป็นไปตามความสัมพันธ์ที่คาดหมาย

3. ควรใช้การวิจัยแบบผสมผสาน โดยเก็บข้อมูลเชิงปริมาณร่วมกับการสัมภาษณ์ผู้สอบบัญชี ผู้บริหารสำนักงานสอบบัญชี หรือผู้ควบคุมคุณภาพ เพื่ออธิบายเงื่อนไขที่ทำให้การควบคุมคุณภาพ เทคโนโลยี และความเชี่ยวชาญส่งผลแตกต่างกันต่อความน่าเชื่อถือ วัฒนธรรมการตรวจสอบ และความรับผิดชอบต่อสังคม

เอกสารอ้างอิง

จักรีวรรณ จุเมือง, และสุรีย์ โบษกรนัฏ. (2567). การควบคุมภายในและการบริหารความเสี่ยงที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในเขตกรุงเทพมหานคร. *วารสารรัฐประศาสนศาสตร์ มหาวิทยาลัยราชภัฏสวนสุนันทา, 7*(2), 557–573.

ฐิติพร แสนสุริวงค์, และสายทิพย์ จะโนภาษ. (2568). ผลกระทบของการประยุกต์ใช้เทคโนโลยีดิจิทัลในการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. *วารสารมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยนครพนม, 15*(2), 172-185.

ณัชชา เอี่ยมภูงา, สุวรรณ หวังเจริญเดช, และธัญญธร ศรีวิเชียร. (2567). ความสัมพันธ์ระหว่างอัจฉริยะของเทคโนโลยีการตรวจสอบ กับรายงานของผู้สอบบัญชีที่ดีเยี่ยมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. *วารสารการบัญชีและการจัดการ, 16*(1), 154–168.

นิตยา โพธิ์ศรีจันทร์. (2561). ผลกระทบของสมรรถนะการบูรณาการการใช้เทคโนโลยีการตรวจสอบที่มีต่อผลการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. *วารสารราชพฤกษ์, 16*(2), 130–139.

ประทีป วจีทองรัตนา. (2560). ประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. *วารสารสมาคมนักวิจัย, 22*(2), 252–269.

เพ็ญธิดา พงษ์ธานี. (2562). ความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ด้านการติดตามผล. *วารสารสุทธิปริทัศน์, 33*(106), 45–57.

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (15 มกราคม 2568). *จำนวนผู้สอบบัญชีในกรุงเทพมหานคร*. https://www.tfac.or.th/

หรัทรภา ไชยเนตร, สุขเกษม ลางคุลเสน, และณัฐนันท์ ฐิติยาปราโมทย์. (2567). สมรรถนะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในยุคดิจิทัลที่ส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชี. *วารสารบริหารธุรกิจและศิลปศาสตร์ ราชมงคลล้านนา, 12*(2), 13–26.

Ditkaew, K., & Suttipun, M. (2023). The impact of audit data analytics on audit quality and audit review continuity in Thailand. *Asian Journal of Accounting Research, 8*(3), 269–278. https://doi.org/10.1108/AJAR-04-2022-0114

International Auditing and Assurance Standards Board. (2020). *International Standard on Quality Management 1: Quality management for firms that perform audits or reviews of financial statements, or other assurance or related services engagements*.

Cronbach, L. J. (1951). Coefficient alpha and the internal structure of tests. *Psychometrika, 16*(3), 297–334. https://doi.org/10.1007/BF02310555

Yamane, T. (1973). *Statistics: An introductory analysis* (3rd ed.). Harper & Row.