

ระบบการควบคุมภายในองค์กร ที่ส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี
ในมุมมองของผู้ตรวจสอบบัญชีและรับรองบัญชีในประเทศไทย
Internal Control Systems that Affects Auditing Results
in View of CPA and Tax Auditor in Thailand

ปริชชา ชอดช้อย¹, ขวัญหทัย ใจเปี่ยม² และ อาทิตย์ สุขเสน³

Pritcha Chodchoy¹, Kwanhatai Jaipiem² and Arthit Sutjasen³

^{1, 2, 3} วิทยาลัยเทคโนโลยีอุตสาหกรรมและการจัดการ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลศรีวิชัย

อีเมล: Pritcha.cho@gmail.com

วันที่รับบทความ (Received) 6 พฤศจิกายน 2563

วันที่ได้รับบทความฉบับแก้ไข (Revised) 13 กุมภาพันธ์ 2564

วันที่ตอบรับบทความ (Accepted) 13 กุมภาพันธ์ 2564

บทคัดย่อ

การวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อ 1) ศึกษากระบวนการควบคุมภายในองค์กรที่ส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ในมุมมองของ ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ในประเทศไทย และ 2) ศึกษาความสัมพันธ์ของระบบการควบคุมภายในองค์กรที่ส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ในมุมมองของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ในประเทศไทย การศึกษาครั้งนี้เก็บข้อมูลผ่าน สื่อออนไลน์ Google Drive, อีเมล, กรู๊ปไลน์ และโทรศัพท์ จากผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ประกอบด้วย ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย จำนวน 752 ราย สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล ได้แก่ การแจกแจงความถี่ ค่าเฉลี่ยร้อยละ และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน ผลการวิจัย พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง ผลของระดับความคิดเห็นของระบบการควบคุมภายในองค์กร ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ภาพรวมอยู่ในระดับมาก ด้านที่มีค่าเฉลี่ยสูงที่สุด คือ ด้านกิจกรรมควบคุม ระดับความคิดเห็นของผลลัพธ์ในการสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ภาพรวมอยู่ในระดับมาก ด้านที่มีค่าเฉลี่ยสูงที่สุด คือ ด้านมาตรฐานและความเชื่อถือได้ โดยระบบการควบคุมภายในขององค์กร ที่ส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ในระดับ 0.001 ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต คือ ด้านการประเมินความเสี่ยง ด้านกิจกรรมควบคุม ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร และด้านการติดตาม ในส่วนของผู้สอบบัญชีภาษีอากร คือ ด้านการประเมินความเสี่ยง ด้านสารสนเทศ และการสื่อสาร

คำสำคัญ: ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต, ผู้สอบบัญชีภาษีอากร, ระบบการควบคุมภายใน, ผลลัพธ์การสอบบัญชี

ABSTRACT

This research purposes of this study were 1) Studying the internal control system of business that affects the audit results in view of the CPA and Tax Auditor in Thailand and 2) Studying the relationship of the company's internal control system that affects audit results in view of the CPA and Tax Auditor in Thailand. This study collected data through Google Drive, e-mail, group lines and telephone from a CPA and Tax Auditor in Thailand 752 persons. The statistics used for data analysis were: Frequency distribution, Percentage average and the Standard deviation. The results obtained from the research showed that CPA and Tax Auditor in Thailand mostly are female. Result of the opinion level of the company's internal control system of the CPA and Tax Auditor in Thailand the overall picture is high level. The aspect with the highest average was control activities. Opinion level of audit results of the CPA and Tax Auditor in Thailand the overall picture is high level. The areas with the highest average are standards and reliability by the company's internal control system forwarding audit results with statistical significance at the 0.001 level of the CPA is Risk assessment, Control activities, Information and communication and the tracking side. Tax Auditor is Risk assessment and Information and communication.

Keywords: Certified Public Accountants, Tax Auditor, Internal control System, Audit Result

บทนำ

ในยุคปัจจุบันที่มีความเปลี่ยนแปลงทางสภาพแวดล้อมทางธุรกิจอย่างรวดเร็วตลอดเวลาเป็นผลให้ภาคธุรกิจจำเป็นต้องปรับตัวให้เท่าทันกับการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้น ทั้งนี้เพื่อให้ธุรกิจสามารถอยู่รอดสามารถแข่งขันภายใต้ระบบเศรษฐกิจแบบเสรีที่มีผู้แข่งขันมากมาย หนึ่งในกระบวนการนั้นคือการที่ธุรกิจต้องมีข้อมูลทางการเงินที่น่าเชื่อถือ เพื่อเป็นการเสริมสร้างศักยภาพให้แก่ตัวธุรกิจเอง และเป็นการสร้างความเชื่อมั่นให้แก่คู่ค้า นักลงทุน เจ้าหนี้ ภาครัฐ ตลอดจนผู้มีส่วนได้เสียอย่างรอบด้านจากการใช้ข้อมูลทางการเงิน สมฤทธิ์ศิริคะเนรัตน์ และคณะ (2563) การทำธุรกิจทุกประเภทกระบวนการการจัดวางระบบการบัญชีนับว่าเป็นองค์ประกอบสำคัญ อันจะส่งผลต่อการจัดทำข้อมูลทางการเงินเพื่อจะสามารถสะท้อนประสิทธิภาพผลการดำเนินงานได้อย่างถูกต้องแท้จริง ยังประโยชน์ให้ผู้มีส่วนได้เสียในธุรกิจสามารถใช้ข้อมูลทางดังกล่าวประกอบการตัดสินใจในเชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างเต็มประสิทธิภาพ

การที่จะได้มาซึ่งข้อมูลทางการเงินที่มีความน่าเชื่อถือ หนึ่งในกระบวนการที่สำคัญนั้นคือการที่ข้อมูลทางการเงินได้ผ่านกระบวนการสอบทาน และมีการแสดงความคิดเห็นอย่างเป็นอิสระโดยผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี เพื่อเป็นการสร้างความเชื่อมั่นแก่ผู้ใช้ข้อมูลทั้งเป็นการเพิ่มคุณภาพของข้อมูลทางการเงิน ข้อมูลทางการเงินที่มีคุณภาพยังผลให้ธุรกิจมีความน่าเชื่อถือ สามารถสะท้อนศักยภาพของตัวธุรกิจ เกิดความ

เชื่อมั่นต่อนักลงทุน สามารถเพิ่มขีดการแข่งขันในการลงทุนของธุรกิจตามมา ฉะนั้นธุรกิจจำเป็นต้องปรับกลยุทธ์การดำเนินงานให้มีความสอดคล้องกับสถานะเศรษฐกิจที่มีการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วตลอดเวลา หนึ่งในกลยุทธ์ที่สำคัญในการดำเนินธุรกิจคือ การวางแผนข้อมูลทางบัญชีเพื่อให้ธุรกิจสามารถอยู่รอดได้อย่างยั่งยืน จึงปฏิเสธไม่ได้ว่ากระบวนการตรวจสอบข้อมูลทางบัญชีเป็นหนึ่งในกลยุทธ์ทางการวางแผนข้อมูลทางบัญชีที่สำคัญอย่างมากในการบริหารธุรกิจ ดังนั้นผู้สอบบัญชีที่ธุรกิจทำการเลือกเข้ามาดำเนินการตรวจสอบข้อมูลทางการเงิน จำเป็นต้องมีทักษะ ความรู้ ความเชี่ยวชาญในการตรวจสอบ ภายใต้ความเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจที่มีการเปลี่ยนแปลงไปตามกฎหมาย และให้เกิดความสอดคล้องเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ธุรกิจสามารถนำเสนอข้อมูลทางการเงิน แก่ผู้มีส่วนได้เสียได้อย่างถูกต้องทันเวลา

ในการบริหารธุรกิจจำเป็นต้องมีการควบคุมภายในองค์กรที่ดี เมื่อองค์กรมีการบริหารจัดการภายในที่ดีจะส่งผลต่อการดำเนินงาน และทำให้ข้อมูลทางการเงินที่ต้องตรวจสอบและรับรองจากผู้สอบบัญชี มีความน่าเชื่อถือมากยิ่งขึ้น จันทนา สาขากร, นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลพร ศรีจันทเพร (2557) ในส่วนของระบบการบริหารจัดการที่ประกอบไปด้วย สภาพแวดล้อมการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุม ข้อมูลสารสนเทศและการสื่อสาร และการติดตามประเมินผล องค์กรประกอบเหล่านี้จะช่วยให้ผู้สอบทำงานได้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นและส่งผลลัพธ์ที่ดีต่อการสอบบัญชี เช่น คุณภาพงานเป็นที่ยอมรับ เชื่อถือได้ และพึงพอใจของผู้ที่เกี่ยวข้อง เป็นต้น ดังนั้นการควบคุมภายในจึงเป็นเครื่องมือส่งเสริมประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานทำให้ การดำเนินงานในองค์กรมีประสิทธิภาพ เนื่องจากเป็นกระบวนการที่พนักงานทุกคนมีส่วนร่วมในการดำเนินการดังกล่าว เพื่อให้งานของตนเองประสบความสำเร็จบรรลุตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ภายใต้การกำกับดูแลและ การบริหารงานของผู้บริหาร ระบบการควบคุมภายในมีความจำเป็นอย่างยิ่งต่อการดำเนินธุรกิจ ส่งผลต่อความสำเร็จ สร้างความน่าเชื่อถือแก่องค์กร รวมทั้งสนับสนุนให้ผู้สอบบัญชีมีประสิทธิภาพในการดำเนินการตรวจสอบมากยิ่งขึ้น

จากการศึกษาข้อมูลที่ส่งผลกระทบต่อกระบวนการตรวจสอบบัญชี เนื่องจากในปัจจุบันมีการเปลี่ยนแปลงแก้ไขมาตรฐานการบัญชีเป็นผลให้มาตรฐานการสอบบัญชีต้องมีการปรับเปลี่ยนตามเช่นกัน อีกทั้งมีการเพิ่มจำนวนของผู้สอบบัญชีในทุกๆ ปี ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีรายใหม่ต้องพัฒนาตนเอง โดยการศึกษาข้อมูล และมีความพร้อมต่อการปรับกระบวนการในการปฏิบัติงานอยู่เสมอ ตามความก้าวหน้าของบัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลงเกิดขึ้นอย่างรวดเร็วตามสถานการณ์ จึงเป็นที่มาของปัญหาสำหรับการวิจัยในครั้งนี้ เพื่อจะศึกษาระบบการควบคุมภายในองค์กรที่ส่งผลกระทบต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ในมุมมองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

วัตถุประสงค์การวิจัย

1. เพื่อศึกษาระบบการควบคุมภายในองค์กรที่ส่งผลกระทบต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ในมุมมองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

2. เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ของระบบการควบคุมภายในองค์กรที่ส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ในมุมมองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

สมมติฐานการวิจัย

1. ระบบการควบคุมภายในองค์กรที่ส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ในมุมมองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

a : ปัจจัยของสภาพแวดล้อมการควบคุมส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ในมุมมองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

b : ปัจจัยของการประเมินความเสี่ยงส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ในมุมมองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

c : ปัจจัยของกิจกรรมควบคุมส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ในมุมมองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

d : ปัจจัยของสารสนเทศและการสื่อสารส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ในมุมมองของผู้สอบบัญชี และผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

e : ปัจจัยของการติดตามและประเมินผลส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ในมุมมองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

2. ความสัมพันธ์ของระบบการควบคุมภายในขององค์กรที่ส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ในมุมมองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ที่แตกต่างกัน

แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

แนวคิดการบริหารเชิงสถานการณ์ (Situational Management Theory) หรือทฤษฎีอุบัติการณ์ (Contingency Theory) Fiedler (1967) การบริหารที่ขึ้นอยู่กับสภาพข้อเท็จจริงด้วยแนวคิดที่ว่าทางเลือกทางออกที่จะไปสู่การแก้ปัญหาทางการบริหารถือว่าไม่มีวิธีใดที่ดีที่สุด หากแต่สถานการณ์ต่างหาก ที่จะเป็นตัวกำหนดว่าควรใช้วิธีการแบบใดในสถานการณ์นั้นๆ หลักคิดง่ายๆ ของการบริหารเชิงสถานการณ์นั้น ถือว่าการบริหารจะดีหรือไม่ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ สถานการณ์จะเป็นตัวกำหนดการตัดสินใจ ในการเลือกรูปแบบการบริหารที่เหมาะสม โดยเป็นการผสมผสานแนวคิดระหว่างระบบปิดและระบบเปิด คือมุ่งเน้นความสัมพันธ์ระหว่างองค์การกับสภาพแวดล้อมขององค์การ แนวคิดการบริหารเชิงสถานการณ์ (Contingency Approach) โดยผู้สอบบัญชีความสนใจกับสภาพแวดล้อมในสถานการณ์ต่างๆ องค์กรในแต่ละสถานการณ์ทางการวางแผนการตรวจสอบที่มีความแตกต่างกันไปของแต่ละกิจการ ดังนั้นผู้สอบบัญชีควรคำนึงถึงความเหมาะสมในการตัดสินใจดำเนินงานภายใต้สถานการณ์เหล่านี้เพื่อสอดคล้องกับความต้องการองค์กร กล่าวคือ แนวคิดการบริหารเชิงสถานการณ์ในมุมมองของผู้สอบบัญชี ย่อมมีวิถีทางที่ดีที่สุดใน

สภาพแวดล้อมทางการวางแผนการตรวจสอบที่เหมาะสมกับแต่ละกิจการ ไม่มีวิธีแก้ปัญหาได้ดีที่สุดวิธีเดียว เนื่องจากกิจการที่ตรวจสอบไม่ได้เหมือนกันทุกกิจการ

แนวคิดการควบคุมภายใน (Internal control Concepts) การที่สภาวะเศรษฐกิจมีการปรับเปลี่ยนตลอดเวลา ส่งผลให้ธุรกิจต้องปรับกระบวนการ ในการดำเนินงานให้มีความสอดคล้องส่งผลให้ธุรกิจเกิดกระบวนการที่มีความซับซ้อนมากยิ่งขึ้นตามไป และการที่องค์กรมีการเติบโตขึ้นทำให้ผู้บริหารไม่สามารถดูแลการบริหารงานได้อย่างทั่วถึง จึงมีความจำเป็นต้องมีระบบการควบคุมภายในเข้ามาเป็นเครื่องมือสำคัญของผู้บริหารในการหารทุกระดับ สำหรับการป้องกันหรือลดความเสียหายในกระบวนการแต่ละสายงาน โดยการควบคุมภายในเป็นกระบวนการที่ผู้บริหารและบุคลากรทั้งองค์กรต้องปฏิบัติร่วมกัน วิเคราะห์ และวางแผนในการดำเนินงานเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์อย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งไม่ใช่หมายถึงการควบคุมภายในเฉพาะด้านบัญชีและการเงินเท่านั้น แต่ยังรวมถึงการควบคุมภายในด้านการบริหาร และการควบคุมภายในด้านการปฏิบัติงานในทุกๆ หน่วย และทุกๆ กระบวนการของการดำเนินงาน ซึ่งแนวคิดเกี่ยวกับการควบคุมภายในประกอบด้วย 1)การควบคุมภายในที่เป็นส่วนประกอบแทรก หรือแฝงอยู่ในการปฏิบัติงานตามปกติการควบคุมภายในมิใช่เหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่ง และมีใช้ผลสุดท้ายของการกระทำแต่เป็นกระบวนการ (Process) ที่ต่อเนื่องและแทรก หรือแฝงอยู่ (Built in) ในการปฏิบัติงานตามปกติของหน่วยรับตรวจ ฝ่ายบริหารควรนำ การควบคุมภายในมาใช้เป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการบริหารงาน ซึ่งได้แก่ การวางแผน (Planning) การดำเนินการ (Executing) และการติดตามผล (Monitoring) 2)การควบคุมภายในเกิดขึ้นได้โดยบุคลากรของหน่วยรับตรวจ บุคลากรทุกระดับเป็นผู้มีบทบาทสำคัญในการทำให้มีการควบคุมภายในที่เกิดขึ้นในหน่วยรับตรวจ ฝ่ายบริหารเป็นผู้รับผิดชอบการจัดให้มีระบบควบคุมภายในที่ดี โดยการกำหนดวัตถุประสงค์วางกลไกการควบคุม และการกำหนดกิจกรรมต่างๆ รวมทั้งการติดตามประเมินผลการควบคุมภายใน ส่วนบุคคลอื่นของหน่วยรับตรวจ รับผิดชอบต่อการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในกำหนด 3)การควบคุมภายในให้ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าจะบรรลุตามวัตถุประสงค์ที่กำหนด แม้การควบคุมภายในจะออกแบบไว้ดีเพียงใดก็ไม่สามารถมั่นใจได้ว่าจะทำให้การดำเนินงานตามวัตถุประสงค์เป็นไปอย่างสมบูรณ์เนื่องจากอาจจะมีปัจจัยอื่นที่ส่งผลกระทบต่อกระบวนการบรรลุวัตถุประสงค์ เช่น การใช้ดุลยพินิจผิดพลาด การสมรู้ร่วมคิด การปฏิบัติผิดกฎหมาย ระเบียบ และกฎเกณฑ์ที่กำหนด นอกจากนี้การวางระบบการควบคุมภายในจะต้องคำนึงถึงต้นทุนและผลประโยชน์ที่ได้รับจากการควบคุมภายในจะคุ้มค่างบกับต้นทุนที่เกิดขึ้น คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน (2547) องค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO มี 5 ประการ ได้แก่ 1) สภาพแวดล้อมของการควบคุม (Control Environment) 2) ประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment) 3) กิจกรรมการควบคุม (Control activities) 4) ข้อมูลสารสนเทศและการสื่อสาร (Information and Communication) และ 5) การติดตามประเมินผล (Monitoring) องค์ประกอบของการควบคุมภายในทั้ง 5 ประการนี้ มีความเกี่ยวเนื่องสัมพันธ์กัน

อาณดา โชจินตามณี (2551) ศึกษา แนวปฏิบัติเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามมีความเห็นว่า ความเสี่ยงสืบเนื่องใน

สภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์โดยรวมอยู่ในระดับมาก โดยเห็นว่าโครงสร้างการจัดการองค์การและลักษณะของการประมวลผลมีความเสี่ยงสับสนในระดับมาก ส่วนการออกแบบและวิธีการปฏิบัติงานมีความเสี่ยงสับสนปานกลาง การควบคุมทั่วไปและการควบคุมระบบงานในระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์โดยรวมมีความสำคัญอยู่ในระดับมากซึ่งผู้ตอบแบบสอบถามให้ความสำคัญต่อการควบคุมระบบงานมากกว่าการควบคุมทั่วไป นอกจากนี้พบว่า ความแตกต่างของสำนักงานบัญชีและจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี มีผลทำให้ผู้ตอบแบบสอบถามแสดงความเห็นต่อระดับความเสี่ยงสับสนเนื่องในสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ และระดับความสำคัญของการควบคุมทั่วไปในระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์แตกต่างกัน และความแตกต่างของระดับการศึกษา มีผลทำให้ผู้ตอบแบบสอบถามแสดงความเห็นต่อระดับความสำคัญของการควบคุมระบบงานในระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์แตกต่างกัน จุฬาลักษณ์ พงมูล (2554) ศึกษา ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีต่อความสัมพันธ์ระหว่างประสิทธิผลของการควบคุมภายในตามมาตรา 404 ของกฎหมาย Sarbanes-Oxley กับคุณภาพรายงานทางการเงิน พบว่า ผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีมีความเห็นว่า กิจกรรมที่มีการนำมาตรา 404 ของกฎหมาย Sarbanes-Oxley มาปฏิบัติ นั้น จะมีประสิทธิผลของการควบคุมภายในอยู่ในระดับมาก และมีความเห็นว่ากิจกรรมมีคุณภาพรายงานทางการเงินอยู่ในระดับมาก ซึ่งในการศึกษาได้ยึดหลักการตามแนวคิดการควบคุมภายในของโคโซ่ พบว่า ทุกปัจจัยมีความสัมพันธ์กับคุณภาพรายงานทางการเงิน มีระดับนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 หมายความว่า หากกิจกรรมมีการควบคุมภายในที่มีประสิทธิผลแล้ว จะทำให้รายงานทางการเงินของกิจการนั้นมีคุณภาพสูงตามไปด้วย ทศนีย์ แสงสว่าง (2557) ศึกษา แนวทางการประเมินความเสี่ยงการสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร พบว่า กิจกรรมที่ใช้ระบบคอมพิวเตอร์ในการประมวลผลข้อมูลอาจมีความเสี่ยงที่จะเกิดข้อผิดพลาดในยอดคงเหลือในบัญชีได้เนื่องจากมีรายการที่ต้องประมวลผลเป็นจำนวนมาก จึงมีโอกาสที่จะเกิดข้อผิดพลาดได้ซึ่งได้ศึกษาเกี่ยวกับแนวทางการประเมินความเสี่ยงการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร ผู้ศึกษามีข้อเสนอแนะคือ สภาวิชาชีพบัญชีฯ ควรมีการให้ความรู้แก่เจ้าของกิจการและพนักงานให้เห็นถึงความสำคัญของการควบคุมภายในและการตรวจสอบบัญชี การพิจารณารับงานสอบบัญชีของกิจการที่มีความเสี่ยงสับสนและความเสี่ยงจากการควบคุมอยู่ในระดับสูง ผู้สอบบัญชีควรมีการพิจารณาอย่างรอบคอบในการวางแผนการให้รัดกุมมากยิ่งขึ้น ผู้สอบบัญชีควรมีการฝึกอบรมและศึกษาหาความรู้อย่างต่อเนื่องเพื่อวางแผนการตรวจสอบให้สามารถป้องกันหรือจำกัดความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นได้ ผู้สอบบัญชีควรให้ความสำคัญในการประเมินความเสี่ยงการสอบบัญชีของกิจการที่ใช้คอมพิวเตอร์ในการประมวลผลข้อมูลซึ่งพนักงานของกิจการอาจยังไม่มี ความชำนาญในการใช้โปรแกรมเพียงพออาจมีความเสี่ยงสูงที่จะเกิดข้อผิดพลาดในการบันทึกรายการบัญชีได้ อุบลวรรณ กองสุวรรณกุล (2558) ศึกษา ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพงบการเงิน ในมุมมองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเขตกรุงเทพมหานครพบว่า ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อบการเงินที่มากที่สุด คือ ปัจจัยด้านการควบคุมภายใน รองลงมา ได้แก่ ปัจจัยด้านจรรยาบรรณวิชาชีพผู้ทำบัญชีและปัจจัยด้านความรู้ความสามารถผู้ทำบัญชี ตามลำดับ ทั้งนี้ปัจจัยด้านการกำกับดูแลกิจการที่ดีมีระดับความคิดเห็นที่น้อยที่สุด ความเห็นต่อ

คุณภาพทางการเงินอยู่ในระดับมาก เมื่อพิจารณารายด้านพบว่า ประเด็นความสำคัญด้านการเปรียบเทียบกันซึ่งมีค่าเฉลี่ยมากที่สุด รองลงมาได้แก่ ด้านความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและด้านความเชื่อถือได้ ส่วนค่าเฉลี่ยความคิดเห็นต่อคุณภาพการเงินที่มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุดได้แก่ ด้านความเข้าใจได้ ลัดดาวัลย์ ยอดบัว และ กนกศักดิ์ สุขวัฒนาลินธิ (2560) ศึกษา อิทธิพลของการควบคุมการสอบบัญชีและความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีที่มีผลต่อ คุณภาพการสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีในกรุงเทพฯ และปริมณฑล เก็บข้อมูลจากผู้สอบบัญชีในกรุงเทพฯ และปริมณฑลจำนวน 295 ราย พบว่า การควบคุมการสอบบัญชีและความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ดังนั้น ผู้สอบบัญชีในกรุงเทพฯ และปริมณฑล สามารถนำไปใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงานการสอบบัญชีให้เป็นไปตามข้อกำหนด และทันต่อการเปลี่ยนแปลงมาตรฐาน ของการสอบบัญชีระหว่างประเทศ ยกย่องคุณภาพการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีของไทยให้เป็นที่ยอมรับในระดับสากล Nagy and Cenker (2007) ศึกษาการเป็นมืออาชีพและการตรวจสอบภายในการปฏิบัติตามมาตรา 404: มุมมองของผู้บริหารตรวจสอบจากหัวหน้าภาคตะวันออกเฉียงเหนือของรัฐโอไฮโอ พบว่า การปฏิบัติตามมาตรา 404 มีผลกระทบอย่างมีนัยยะสำคัญในการตรวจสอบภายใน ความรับผิดชอบในการปฏิบัติส่วนใหญ่ขึ้นอยู่กับผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เนื่องจากความต้องการที่เกี่ยวข้องกับการจัดเอกสารและการทดสอบระบบการควบคุมภายในขึ้นอยู่กับประธานกรรมการตรวจสอบผู้บริหารระดับสูง (CAEs) ดังนั้นผู้ตรวจสอบภายในต้องเป็นมืออาชีพและความเชี่ยวชาญมาบังคับใช้ในการดำเนินการบริการเพื่อเพิ่มมูลค่าและปรับปรุงการดำเนินงานขององค์กรให้เป็นไปตามมาตรา 404 Oseifuah and Gyekye (2013) ศึกษา การใช้คำจำกัดความของความเพียงพอของการควบคุมภายในที่นำมาใช้ในการศึกษาครั้งนี้ แนวทางการควบคุมภายในขององค์กรธุรกิจขนาดเล็ก ในเขต Vhembe อยู่ในระดับต่ำ โดยมีเพียง 45% ของกิจการที่ได้ทำการสำรวจที่มีระบบการควบคุมภายในที่เพียงพอ สำหรับการตระหนักถึงการควบคุมภายในแตกต่างกันไปตามประเภทธุรกิจ การทดสอบไคสแควร์ พบว่า ไม่มีความสัมพันธ์ระหว่างประเภทธุรกิจและระดับการรับรู้ของการควบคุมภายใน สิ่งนี้เป็นการยืนยันข้อเท็จจริงที่ว่าปัญหาในการควบคุมภายในยังคงเหมือนเดิมโดยไม่คำนึงถึงลักษณะของธุรกิจ ดังนั้นปัจจัยสำคัญที่กำหนดประสิทธิภาพหรือความเพียงพอ ของระบบการควบคุมภายในในธุรกิจคือ ขนาดธุรกิจ Teketel and Berhanu (2009) ศึกษา การควบคุมภายในของ SMEs ในประเทศสวีเดน พบว่า SMEs ตระหนักถึงความสำคัญของการมีระบบการควบคุมภายในที่ดี ประเด็นที่สำคัญของระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิผล สำหรับ SMEs ได้แก่ การควบคุมสภาพแวดล้อมที่ดี กระบวนการประเมินความเสี่ยงที่ดี กิจกรรมการควบคุมการปฏิบัติงานที่ดี ระบบข้อมูลและการสื่อสารที่มีประสิทธิภาพ ระบบติดตามและประเมินผลที่มีประสิทธิภาพสอดคล้องกับกรอบทางทฤษฎี Tsang (2007) ศึกษา ความสัมพันธ์ของการควบคุมภายในกับผลการดำเนินงาน ของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศสหรัฐอเมริกา โดยวัดระดับการควบคุมภายในจากการเปิดเผยจุดอ่อนการควบคุมภายในที่มีนัยสำคัญตามข้อบังคับของ SOX และวัดผลการดำเนินงานจากมูลค่าแต่ละกิจการในตลาดหลักทรัพย์ ผลการวิจัยพบว่า กิจการที่มีจุดอ่อนการควบคุมภายในที่มีนัยสำคัญ จะมีมูลค่าของกิจการต่ำกว่ากิจการที่ไม่มีจุดอ่อนการควบคุมภายในที่มีนัยสำคัญ

วิธีดำเนินการวิจัย

ประชากร (Population) การวิจัยครั้งนี้ คือ ประชากรในการศึกษาครั้งนี้ คือ ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ประกอบด้วย ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่ปฏิบัติงานตรวจสอบ จำนวน 13,598 ราย (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2562) และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ที่มีสิทธิลงลายมือชื่อ จำนวน 3,867 ราย (กรมสรรพากร, 2562) รวมทั้งสิ้น จำนวน 17,465 ราย ขนาดกลุ่มตัวอย่าง (Sample size) จากกลุ่มผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่ปฏิบัติงานตรวจสอบ จำนวน 13,598 ราย และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ที่มีสิทธิลงลายมือชื่อ จำนวน 3,867 ราย ผู้วิจัยใช้การสุ่มตัวอย่างวิธีโควตา จากประชากร N หน่วย เพื่อทำการสุ่มในการเลือกกลุ่มตัวอย่าง n หน่วย โดยแต่ละหน่วยมีโอกาสถูกเลือกเท่ากัน คำนวณตามสูตร Yamane (1973) กำหนดค่าความคลาดเคลื่อนที่ 0.05 จากกลุ่มประชากรทั้งหมด 17,465 ราย ทำการสุ่มตัวอย่างโดยวิธีโควตา และสุ่มตัวอย่างอย่างง่ายโดยใช้สูตร Yamane (1973) ได้กลุ่มตัวอย่างที่ทำการศึกษาทั้งหมด 752 ราย จำแนก 2 กลุ่ม ดังตารางที่ 1

ตารางที่ 1 ตารางสรุปจำนวนประชากรและกลุ่มตัวอย่างในแต่ละประเภท

ประเภทผู้สอบบัญชี	จำนวน ประชากร	จำนวนตัวอย่าง
ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	13,598	389
ผู้สอบบัญชีภาษีอากร	3,867	363
รวม	17,465	752

การเก็บรวบรวมข้อมูล การวิจัยครั้งนี้ทำการเก็บข้อมูลโดยใช้แบบสอบถาม (Questionnaire) จัดทำตามวัตถุประสงค์และกรอบแนวคิดการวิจัย โดยเก็บข้อมูลจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ปฏิบัติงานตรวจสอบและผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่มีสิทธิลงลายมือชื่อ ในประเทศไทย โดยการถ่วงเฉลี่ยสัดส่วนจำนวนผู้สอบบัญชีตามพื้นที่ ซึ่งเป็นข้อมูลในปี พ.ศ. 2562 และทำการเก็บข้อมูลในช่วงระหว่าง เดือนมกราคม – กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2562 ผ่านสื่อออนไลน์ Internet (Google Drive) อีเมล กรู๊ปไลน์ ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย และการสอบถามผ่านทางโทรศัพท์ ทั้งนี้ผู้วิจัยได้ทำการรวบรวมข้อมูลจากหนังสือ ตำรา บทความ วารสารวิชาชีพ งานวิจัย วิทยานิพนธ์ และข้อมูลจากเว็บไซต์ที่เกี่ยวข้อง และดำเนินการประยุกต์พัฒนาแบบสอบถาม (Khaddash, Nawas, and Ramandan, 2013)

การวิเคราะห์ข้อมูล 1) สถิติเชิงพรรณนา(Descriptive Statistic) ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม วิเคราะห์โดยการแจกแจงความถี่ (Frequency) และค่าเฉลี่ย ร้อยละ (Percentage) เพื่ออธิบายลักษณะทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง การวิเคราะห์หาค่าเฉลี่ย ($\bar{X}$) และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (S.D.) ของแบบสอบถาม ตอนที่ 2 - 3 เพื่อจัดระดับค่าเฉลี่ยสามารถแบ่งออกเป็นช่วง ดังนี้ (ธานินทร์ ศิลป์จารุ, 2553) โดย ค่าเฉลี่ย 4.51–5.00 กำหนดเกณฑ์มากที่สุด ค่าเฉลี่ย 3.51–4.50 กำหนดเกณฑ์มาก ค่าเฉลี่ย 2.51–3.50 กำหนด

เกณฑ์ปานกลาง ค่าเฉลี่ย 1.51–2.50 กำหนดเกณฑ์น้อย ค่าเฉลี่ย 1.00–1.50 กำหนดเกณฑ์น้อยที่สุด

2) สถิติเชิงอ้างอิง (Inferential Statistic) ทดสอบสมมติฐานความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรด้วยการใช้สถิติเชิงอ้างอิง (Inferential Statistic) โดยการใช้การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) กำหนดระดับนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 โดยทำการทดสอบสมมติฐานเบื้องต้น พบว่า ค่าความคลาดเคลื่อนปกติ (Normality) ค่าความแปรปรวนของความคลาดเคลื่อนเป็นค่าคงที่ (Heteroscedasticity) ค่าความคลาดเคลื่อนเป็นอิสระต่อกัน ตัวแปรอิสระและตัวแปรตามมีความสัมพันธ์เชิงเส้น (Linearity) ไม่เปิดค่าของข้อมูล ไม่เกิดปัญหาผิดปกติ (Outlier Problem) (กัลยา วานิชย์บัญชา, 2555) และ การวิเคราะห์ข้อมูลด้านข้อคิดเห็น/ข้อเสนอแนะอื่นๆ ในแบบสอบถามตอนที่ 4 ลักษณะแบบปลายเปิด (Open-Ended) ใช้วิธีวิเคราะห์เนื้อหา (Content Analysis) สรุปเป็นค่าความถี่ (Frequency) และค่าร้อยละ (Percentage)

ผลการวิจัย

ผลการวิเคราะห์ในส่วนของคุณลักษณะทั่วไป ประกอบด้วย เพศ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ในการสอบบัญชี ประสบการณ์ในการทำงานด้านอื่นๆ จำนวนงบการเงินที่ทำการตรวจสอบต่อปี และจำนวนครั้งในการเข้ารับการอบรมเกี่ยวกับการสอบบัญชี ดังตารางที่ 2

ตารางที่ 2 ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย

ข้อมูลทั่วไป	ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต		ผู้สอบบัญชีภาษีอากร	
	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ
1. เพศ	389	100.00	363	100.00
ชาย	156	40.10	164	5.18
หญิง	233	59.89	199	54.82
2. ระดับการศึกษา	389	100.00	363	100.00
ปริญญาตรี	191	49.10	207	57.02
สูงกว่าปริญญาตรี	198	50.89	156	42.98
3. ประสบการณ์ในการสอบบัญชี	389	100.00	363	100.00
1 - 3 ปี	24	6.17	62	17.08
3 ปี ขึ้นไป - 6 ปี	141	36.25	85	23.42
6 ปี ขึ้นไป - 9 ปี	126	32.39	124	34.16
9 ปี ขึ้นไป	98	25.19	92	25.34
4. ประสบการณ์ทำงานด้านอื่นๆ	389	100.00	363	100.00
ทำบัญชี	171	43.96	128	35.26
วางระบบบัญชี	97	24.94	80	22.04

ตารางที่ 2 ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย (ต่อ)

ข้อมูลทั่วไป	ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต		ผู้สอบบัญชีภาษีอากร	
	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ
ตรวจสอบภายใน	85	21.85	96	26.45
กรรมการตรวจสอบ	36	9.25	59	16.25
5. จำนวนงบการเงินตรวจสอบ/ปี	389	100.00	363	100.00
น้อยกว่า 50 งบ	118	30.33	122	33.61
50 – 100 งบ	132	33.93	89	24.51
101 – 150 งบ	121	31.11	109	30.03
มากกว่า 150 งบ	18	4.63	43	11.85
6. จำนวนครั้งเข้ารับการอบรม	389	100.00	363	100.00
1 - 2 ครั้ง ต่อปี	58	14.91	21	5.78
3 - 4 ครั้ง ต่อปี	117	30.98	139	38.29
5 - 6 ครั้ง ต่อปี	136	34.96	116	31.96
7 ครั้ง ขึ้นไป	78	20.05	87	23.97

จากตารางที่ 2 ข้อมูลทั่วไปของประชากรกลุ่มตัวอย่าง คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย ส่วนใหญ่ เป็นเพศหญิง ร้อยละ 59.89 และ 54.82 ระดับการศึกษาของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต คือ สูงกว่าปริญญาตรี ร้อยละ 50.89 ส่วนผู้สอบบัญชีภาษีอากร คือ ปริญญาตรี ร้อยละ 57.02 ประสบการณ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต คือ ช่วงระหว่าง 3 ปีขึ้นไป-6 ปี ร้อยละ 36.25 ส่วนผู้สอบบัญชีภาษีอากร คือ ช่วงระหว่าง 6 ปีขึ้นไป-9 ปี ร้อยละ 34.16 ประสบการณ์ในการทำงานด้านอื่นๆ คือ การรับทำบัญชี ร้อยละ 43.96 และ 35.26 จำนวนงบการเงินที่ทำการตรวจสอบต่อปีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต คือ จำนวน 50-100 งบต่อปี ร้อยละ 33.93 ส่วนผู้สอบบัญชีภาษีอากร คือ น้อยกว่า 50 งบต่อปี ร้อยละ 33.61 และจำนวนครั้งการอบรมเกี่ยวกับการสอบบัญชีต่อปีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต คือ 5-6 ครั้ง ต่อปี ร้อยละ 34.96 ส่วนผู้สอบบัญชีภาษีอากร คือ 3-4 ครั้งต่อปี ร้อยละ 38.29

ตารางที่ 3 ผลการวิเคราะห์รายด้านของ ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในองค์กร

ในมุมมองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย

ระบบการควบคุมภายในองค์กร	ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต			ผู้สอบบัญชีภาษีอากร		
	$\bar{X}$	S.D.	แปลผล	$\bar{X}$	S.D.	แปลผล
ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุมภายใน	3.79	0.317	มาก	3.77	0.286	มาก
1. กำหนดนโยบาย วิธีการชัดเจน ด้าน	4.06	0.251	มาก	4.03	0.252	มาก
ความซื่อสัตย์และจริยธรรม						

ตารางที่ 3 ผลการวิเคราะห์รายด้านของ ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในองค์กร
ในมุมมองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย (ต่อ)

ระบบการควบคุมภายในองค์กร	ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต			ผู้สอบบัญชีภาษีอากร		
	$\bar{X}$	S.D.	แปลผล	$\bar{X}$	S.D.	แปลผล
2. โครงสร้างองค์กรสอดคล้องกับลักษณะงาน เอื้ออำนวยให้การปฏิบัติงาน	3.33	0.931	มาก	3.23	0.925	มาก
3. สร้างทัศนคติให้พนักงานเห็นว่า ความรับผิดชอบเป็นหน้าที่ของทุกคน	4.06	0.241	มาก	4.04	0.198	มาก
4. จัดฝึกอบรมพัฒนานักงานสอดคล้องกับนโยบาย	3.52	0.912	มาก	3.52	0.939	มาก
5. มีมาตรฐานในการประเมินผลการปฏิบัติงาน และผลตอบแทนชัดเจน	3.99	0.404	มาก	4.02	0.397	มาก
ด้านการประเมินความเสี่ยง	3.81	0.326	มาก	3.78	0.340	มาก
6. นโยบายในการปฏิบัติงาน เป็นลายลักษณ์อักษร	3.95	0.328	มาก	3.95	0.339	มาก
7. การประมาณจำนวนทรัพยากรต่างๆ ที่จำเป็นต้องใช้ตามวัตถุประสงค์	3.76	0.663	มาก	3.73	0.676	มาก
8. เครื่องมือ/วิธีการที่เพียงพอในการประเมินความเสี่ยงจากปัจจัยภายใน-นอก	3.54	0.625	มาก	3.52	0.616	มาก
9. มีหลักเกณฑ์กำหนดความเสี่ยงและความรุนแรงของผลกระทบที่จะเกิดขึ้น	3.82	0.708	มาก	3.86	0.728	มาก
10. การกำหนดนโยบาย และระเบียบปฏิบัติที่ชัดเจนเป็นลายลักษณ์อักษร	4.04	0.374	มาก	4.00	0.306	มาก
11. การกำหนดนโยบาย และระเบียบปฏิบัติที่ ชัดเจนเป็นลายลักษณ์อักษร	4.04	0.374	มาก	4.00	0.306	มาก
12. ขั้นตอนที่ทำให้มั่นใจได้ว่า รายการที่ต้องการซื้อผ่านกระบวนการทดสอบ	4.79	0.685	มาก	3.81	0.678	มาก
13. การทบทวนนโยบายและระเบียบปฏิบัติ	4.09	0.290	มาก	4.12	0.322	มาก
14. การแบ่งหน้าที่ ขอบเขตของงาน เริ่มต้นและสิ้นสุด ณ จุดใด	4.06	0.548	มาก	4.06	0.468	มาก
15. ผู้จำหน่ายสินค้า และบริการให้แก่บริษัท มีการปฏิบัติตาม	3.93	0.454	มาก	4.00	0.359	มาก

ตารางที่ 3 ผลการวิเคราะห์รายด้านของ ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในองค์กร
ในมุมมองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย (ต่อ)

ระบบการควบคุมภายในองค์กร	ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต			ผู้สอบบัญชีภาษีอากร		
	$\bar{X}$	S.D.	แปลผล	$\bar{X}$	S.D.	แปลผล
ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร	3.89	0.343	มาก	3.85	0.328	มาก
16. ระบบข้อมูลคอมพิวเตอร์มีความครบถ้วน ช่วยตัดสินใจได้ทันเวลา	3.66	0.748	มาก	3.59	0.747	มาก
17. การจัดรายงานข้อมูลสำคัญๆ จากระบบในระดับหน่วยงานอย่างชัดเจน	3.98	0.357	มาก	3.98	0.382	มาก
18. การกำหนดวิธีการให้พนักงานรายงานเหตุการณ์	3.66	0.660	มาก	3.58	0.692	มาก
19. ขั้นตอนในการระบุถึงสารสนเทศที่จำเป็น ต้องใช้ในการตัดสินใจช่วย	4.22	0.674	มาก	4.15	0.681	มาก
20. การนำข้อมูลที่จำเป็นมาใช้ในการวางแผนสั่งซื้อ: แนวน้ำมันตลาด	3.94	0.758	มาก	3.95	0.647	มาก
ด้านการติดตามและประเมินผล	3.77	0.371	มาก	3.75	0.407	มาก
21. ขั้นตอนการติดตามและกำกับดูแลการปฏิบัติงานต่อเนื่อง	3.97	0.509	มาก	3.94	0.527	มาก
22. การติดตามความคืบหน้าของงานเป็นระยะ เพื่อให้มั่นใจ	3.69	0.836	มาก	3.59	0.960	มาก
23. ประชุมความคืบหน้าของงาน การชี้แจงข้อมูลแก้ไขปรับปรุงงานสม่ำเสมอ	3.37	0.694	ปานกลาง	3.45	0.751	มาก
24. สอบทานความสอดคล้องแผนการตลาดสม่ำเสมอ	3.82	0.551	มาก	3.74	0.625	มาก
25. ติดตามความเปลี่ยนแปลงที่จะมีผลต่อนโยบายสินค้าคงคลัง	3.99	0.547	มาก	4.01	0.572	มาก
ภาพรวม	3.85	0.218	มาก	3.83	0.200	มาก

จากตารางที่ 3 ผลของระดับความคิดเห็นของระบบการควบคุมภายในองค์กร ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และ ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย ภาพรวมอยู่ในระดับมาก โดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.85 และ 3.83 เมื่อพิจารณาตามด้านระบบการควบคุมภายใน พบว่า ด้านที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุด คือ ด้านกิจกรรม

ควบคุม รองลงมา คือ ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร ด้านการประเมินความเสี่ยง ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุมภายใน และ ด้านการติดตามและประเมินผล ตามลำดับ

ตารางที่ 4 ผลการวิเคราะห์ความคิดเห็นต่อ ระบบการควบคุมภายในองค์กรที่ส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ในมุมมองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

ผลลัพธ์ในการสอบบัญชี	ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต			ผู้สอบบัญชีภาษีอากร		
	$\bar{X}$	S.D.	แปลผล	$\bar{X}$	S.D.	แปลผล
ด้านการบรรลุเป้าหมายที่ยอมรับ	3.78	0.406	มาก	3.77	0.370	มาก
1. ปฏิบัติงานตรวจสอบได้ตามกำหนดเวลาที่กำหนดไว้	3.86	0.482	มาก	3.90	0.454	มาก
2. ปฏิบัติงานตามลักษณะ ขอบเขต และหน้าที่อย่างมีประสิทธิภาพ	3.57	0.650	มาก	3.53	0.653	มาก
3. ปฏิบัติงานตามหน้าที่ หรือที่ได้รับมอบหมาย ได้สำเร็จรวดเร็ว ถูกต้อง	3.91	0.716	มาก	3.87	0.672	มาก
ด้านมาตรฐานและความเชื่อถือได้	3.92	0.423	มาก	3.91	0.429	มาก
4. การใช้ทรัพยากรคุ้มค่าที่สุด สามารถแก้ปัญหาเฉพาะหน้า	4.11	0.455	มาก	4.05	0.528	มาก
5. แสดงความเห็นต่อรายงานทางการเงิน ถูกต้อง ทันต่อเวลา	3.74	0.797	มาก	3.78	0.769	มาก
6. การนำเสนอรายงานการสอบบัญชีตามขั้นตอน ถูกต้องเป็นธรรม	3.91	0.734	มาก	3.90	0.734	มาก
ด้านความพึงพอใจผู้ที่เกี่ยวข้อง	3.80	0.394	มาก	3.79	0.356	มาก
7. ได้รับว่าจ้างจากลูกค้ารายใหม่ จากการแนะนำลูกค้าเดิม	4.06	0.268	มาก	4.03	0.228	มาก
8. ได้รับว่าจ้างจากลูกค้ารายเดิมต่อเนื่องจากความประทับใจในการบริการ และความเป็นมืออาชีพ	3.28	0.952	มาก	3.30	0.899	ปานกลาง
9. สามารถใช้รายงานการสอบบัญชีประกอบการตัดสินใจ	4.06	0.232	มาก	4.05	0.211	มาก
ภาพรวม	3.83	0.319	มาก	3.82	0.282	มาก

จากตารางที่ 4 ผลการวิเคราะห์ ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับผลลัพธ์ในการสอบบัญชี ในมุมมองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ภาพรวมอยู่ในระดับมาก โดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.83 และ 3.82 เมื่อพิจารณารายด้าน พบว่า ด้านที่มีค่าเฉลี่ยสูงที่สุด คือ ด้านมาตรฐานและความเชื่อถือได้ รองลงมา คือ ด้านความพึงพอใจจากผู้ที่เกี่ยวข้อง และด้านการบรรลุเป้าหมายเป็นที่ยอมรับ

ตารางที่ 5 ผลการวิเคราะห์ในภาพรวมของ ระบบการควบคุมภายในองค์กรที่ส่งผลต่อผลลัพธ์

การสอบบัญชีในมุมมองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

ผลลัพธ์การสอบบัญชี	ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต			ผู้สอบบัญชีภาษีอากร		
	ค่า	t	p - value	ค่า	t	p - value
	สัมประสิทธิ์ ถดถอย			สัมประสิทธิ์ ถดถอย		
ด้านสภาพแวดล้อม	-0.010	0.229	0.819	-0.048	0.867	0.387
การควบคุมภายใน						
ด้านการประเมินความเสี่ยง	0.302	5.543	0.000***	0.224	3.782	0.000***
ด้านกิจกรรมควบคุม	0.198	3.342	0.001***	0.164	2.018	0.045*
ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร	0.213	4.537	0.000***	0.392	7.761	0.000***
ด้านการติดตามและประเมินผล	0.207	4.363	0.000***	0.006	0.120	0.905

* ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.5, ** ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.01, ***ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.001

จากตารางที่ 5 ผลการทดสอบสมมติฐานระบบการควบคุมภายในองค์กร ที่ส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ส่วนของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตพบว่า ระบบการควบคุมภายในองค์กร ส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ในระดับ 0.001 คือ ด้านการประเมินความเสี่ยง, กิจกรรมควบคุม, สารสนเทศและการสื่อสาร และ ด้านการติดตามและประเมินผล ในส่วนของผู้สอบบัญชีภาษีอากร พบความสัมพันธ์ที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.001 คือ ด้านการประเมินความเสี่ยง, สารสนเทศและการสื่อสาร ส่วนด้านกิจกรรมควบคุม ส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติในระดับ 0.05

อภิปรายผล และสรุปผลการวิจัย

ผลการวิจัยเรื่อง ระบบการควบคุมภายในองค์กรที่ส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ในมุมมองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทยสอดคล้องกับ ลัดดาวัลย์ ยอดบัว และ กนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินธิ์ (2560) ศึกษา อิทธิพลของการควบคุมการสอบบัญชีและความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชี ส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีในกรุงเทพฯ ปริมาณ และ เตือนใจ รักดีลัน (2558) ศึกษา ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมภายใน การตรวจบริษัทที่จดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์ โดยพบว่า การควบคุมการสอบบัญชีและความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ซึ่งเป็นไปตามผลการทดสอบสมมติฐานระบบการควบคุมภายในของกิจการที่มีผลต่อส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร และในการศึกษา Oseifuah and Gyekye (2013) พบว่า ความเพียงพอของการควบคุมภายใน และแนวทางการควบคุมภายในขององค์กรธุรกิจขนาดเล็กในเขต Vhembe อยู่ในระดับต่ำ โดยมีเพียง 45 % ของกิจการ

ที่มีระบบการควบคุมภายในที่เพียงพอ สำหรับประเด็นของการควบคุมภายในที่แตกต่างกันนั้นขึ้นอยู่กับประเภทธุรกิจ โดยการทดสอบแสดงให้เห็นว่าไม่มีความสัมพันธ์ในประเภทธุรกิจต่อระดับการรับรู้การควบคุมภายใน ที่แตกต่างกัน สิ่งนี้เป็นการสนับสนุนข้อเท็จจริงที่ว่า ปัญหาของการควบคุมภายในของธุรกิจยังคงเหมือนเดิม โดยไม่คำนึงถึงประเภทของธุรกิจ ดังนั้นปัจจัยสำคัญที่กำหนดประสิทธิภาพ หรือความเพียงพอของระบบการควบคุมภายในธุรกิจคือ ขนาดของธุรกิจ (Teketel and Berhanu, 2009)

ข้อเสนอแนะ

1. เพื่อผลการวิเคราะห์ข้อมูลที่มีความสมบูรณ์ยิ่งขึ้น ควรมีช่วงระยะเวลาในการเก็บข้อมูลที่กว้างขึ้น เนื่องจากการวิจัยครั้งนี้ใช้ระยะเวลาในการเก็บข้อมูลเพียง 2 เดือน เท่านั้น ซึ่งเป็นช่วงระยะเวลาที่จำกัด
2. การเก็บข้อมูลการวิจัยครั้งนี้ เป็นการเก็บข้อมูลจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย โดยภาพรวมทั้งประเทศ ไม่มีการแยกกลุ่มผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่ทำการสอบบัญชีในกลุ่ม Big4 และกลุ่ม Local Firm ทั้งนี้เพื่อให้ผลของการวิเคราะห์ทางด้านผลลัพธ์การสอบบัญชีความชัดเจนยิ่งขึ้น สำหรับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ควรทำการเก็บข้อมูลและวิเคราะห์ข้อมูล ในส่วนของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยที่ทำการสอบบัญชีในกลุ่ม Big4 แยกจากกลุ่ม Local Firm

เอกสารอ้างอิง

- กรมสรรพากร. (2562). รายชื่อผู้สอบบัญชีภาษีอากร. สืบค้นเมื่อ 16 มกราคม 2562, จาก <https://rtdtaxaudit.rd.go.th/TaxAuditInternet/IRPT0110.action>.
- กัลยา วานิชย์บัญชา. (2555). *การใช้ SPSS for Windows ในการวิเคราะห์ข้อมูล*. (พิมพ์ครั้งที่ 20). กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน. (2547). *คำแนะนำ: การนำมาตรฐานการควบคุมภายในไปใช้ในเชิงปฏิบัติ*. (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพฯ: ครุสภา.
- จันทนา สาขากกร, นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลพร ศรีจันทเพชร. (2557). *การควบคุมภายในและการตรวจสอบภายใน*. กรุงเทพฯ: ทีพีเอ็นเพรส.
- จุฬาลักษณ์ ฟองมูล. (2554). *ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีต่อความสัมพันธ์ระหว่างประสิทธิผลของการควบคุมภายในตามมาตรา 404 ของกฎหมายซาเบสส์ ออกซ์เลย์ กับคุณภาพรายงานทางการเงิน*. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชิตมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยเชียงใหม่).
- เดือนใจ รักดีลัน. (2558). *ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมภายใน การตรวจบริษัทที่จดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์*. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี).

- ทัศนีย์ แสงสว่าง. (2557). แนวทางการประเมินความเสี่ยงการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยศรีปทุม).
- ธานินทร์ ศิลป์จารุ. (2553). การวิจัยและวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติด้วย SPSS. (พิมพ์ครั้งที่ 11). กรุงเทพฯ: บิซซิเนสอาร์แอนด์ดี.
- ลัดดาวัลย์ ยอดบัว และ กนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินธิ์. (2560). อิทธิพลของการควบคุมการสอบบัญชีและความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีที่มีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีในกรุงเทพฯ และปริมณฑล. *วารสารมนุษยศาสตร์และสังคมมหาวิทยาลัยธนบุรี*, 12(28), 342-357.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2562). ตรวจสอบสถานะผู้สอบบัญชี. สืบค้นเมื่อ 14 มกราคม 2562, จาก https://eservice.tf.ac.or.th/check_cpa/.
- สัมฤทธิ์ ศิริคะณรัตน์, นีรนาท เสนาจันทร์, มัลลิกา เจแคน, ลักขโณ ยอดแคล้ว และวิภาภรณ์ ศรีหาธาตุ. (2563). คุณสมบัตินักบัญชีที่พึงประสงค์สำหรับวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) ในจังหวัดขอนแก่น. *วารสารวิชาการและวิจัยมหาวิทยาลัยภาคตะวันออกเฉียงเหนือ*, 10(2), 113-123.
- อาณดา ไซ้จินตามณี. (2551). แนวปฏิบัติเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยเชียงใหม่).
- อุบลวรรณ กองสุวรรณกุล. (2558). ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพงบการเงิน ในมุมมองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเขตกรุงเทพมหานคร. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยศรีปทุม).
- Khaddash, A.H., Nawas, A.R., and Ramadan, . (2013). Factors affecting the Quality of Auditing: The Case of Jordanian Commercial Banks. *International Journal of Business and Social Science*, 4(11), 206-222.
- Nagy, A. L. and Cenker W. J. (2007). Internal Audit Professionalism and Section 404 Compliance: The View of Chief Audit Executives from Northeast Ohio. *International Journal of Auditing*, 11(2007), 41-49.
- Oseifuah, E. K. and Gyekye, A. B. (2013). Internal Control in Small and Microenterprises in the Vhembe District, Limpopo Province, South Africa. *European Scientific Journal*, 9(4), 241-251.
- Yamane, T. (1973). *Statistics: An Introductory Analysis*. 3rdEd. New York: Harper and Row Publications.
- Teketel, T. & Berhanu, Z. (2009). *Internal Control in Swedish Small and Medium Size Enterprises*. (Master Thesis in Business Administration, Umea University).
- Tsang, C. Y. (2007). *Internal Control, Enterprise Risk Management and Firm Performance*. (Doctoral Dissertation, University of Maryland).