

ผลกระทบของสมรรถนะทางเทคโนโลยีดิจิทัลและการใช้ดุลยพินิจเรียงผู้ประกอบ วิชาชีพที่มีต่อประสิทธิผลของกระบวนการสอบบัญชี: หลักฐานจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ดร.แดน กุลรูป

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำคณะวิทยาการจัดการ
มหาวิทยาลัยราชภัฏลำปาง

วันที่ได้รับต้นฉบับบทความ: 11 พฤศจิกายน 2566

วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ: 20 พฤศจิกายน 2566

วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ: 27 ธันวาคม 2566

ดร.ปริยณัฐ ปัญญา

อาจารย์ประจำคณะวิทยาการจัดการ
มหาวิทยาลัยราชภัฏลำปาง

ดร.จตุรภัทร วงศ์สิริสถาพร

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำคณะวิทยาการจัดการ
มหาวิทยาลัยราชภัฏลำปาง

ฐิติกานต์ สุริยะสาร

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำคณะวิทยาการจัดการ
มหาวิทยาลัยราชภัฏลำปาง

ดร.สุพรรณิ คำवास

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำคณะวิทยาการจัดการ
มหาวิทยาลัยราชภัฏลำปาง

บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อทดสอบผลกระทบของสมรรถนะทางเทคโนโลยีดิจิทัลและการใช้ดุลยพินิจเรียงผู้ประกอบวิชาชีพที่มีต่อประสิทธิผลของกระบวนการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย เก็บรวบรวมข้อมูลโดยใช้แบบสอบถามส่งผ่านระบบออนไลน์เพื่อรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจำนวน 136 คน วิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้สถิติเชิงพรรณนา ทดสอบสมมติฐานด้วยการวิเคราะห์ถดถอยแบบพหุ

ผลการวิจัยพบว่า สมรรถนะทางเทคโนโลยีดิจิทัลของผู้สอบบัญชีด้านความรู้ในการประยุกต์ใช้เทคโนโลยีดิจิทัลเชิงบูรณาการและด้านคุณลักษณะส่วนบุคคลในยุคดิจิทัลเทคโนโลยีมีผลกระทบทางบวกกับประสิทธิผลของกระบวนการสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ตลอดจนการใช้ดุลยพินิจเรียงผู้ประกอบวิชาชีพมีผลกระทบทางบวกกับประสิทธิผลของกระบวนการสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

คำสำคัญ: สมรรถนะทางเทคโนโลยีดิจิทัล การใช้ดุลยพินิจเรียงผู้ประกอบวิชาชีพ ประสิทธิภาพของกระบวนการสอบบัญชี



The Effects of Digital Literacy Competence and Auditors' Professional Judgment on Effectiveness of Audit Procedure: Evidence from Certified Public Accountants in Thailand

Dr.Dan Kulroop

*Assistant Professor, Faculty of Management Science,
Lampang Rajabhat University*

Received: 11 November 2023

Revised: 20 November 2023

Accepted: 27 December 2023

Dr.Priyanuch Panya

*Lecturer, Faculty of Management Science,
Lampang Rajabhat University*

Dr.Jaturapat Wongsirisathaporn

*Assistant Professor, Faculty of Management Science,
Lampang Rajabhat University*

Titikarn Suriyasarn

*Assistant Professor, Faculty of Management Science,
Lampang Rajabhat University*

Dr.Supunnee Kamwass

*Assistant Professor, Faculty of Management Science,
Lampang Rajabhat University*

Abstract

This research aims to investigate the effects of auditor digital literacy competence and auditors' professional judgment on effectiveness of audit procedures of Certified Public Accountants in Thailand. The data were collected by questionnaire via online system from 136 certified public accountants. Descriptive statistics and multiple regression analysis are applied to analyze the data and to test research hypotheses.

The results reveal that the auditor's digital literacy competence, in terms of knowledge in applying integrated digital technologies, and personal characteristics in the digital technology era, significantly and positively affect the effectiveness of audit procedures. Additionally, auditors' professional judgment significantly and positively affects the effectiveness of audit procedures.

Keywords: Auditor Digital Literacy Competence, Auditors' Professional Judgment, Effectiveness of Audit Procedures

บทนำ

เหตุการณ์อื้อฉาวเกี่ยวกับการตกแต่งตัวเลขในงบการเงินในประเทศไทยที่สร้างความเสียหายให้กับผู้มีส่วนได้เสียเกิดขึ้นอย่างต่อเนื่องสังเกตได้จากการสั่งให้บริษัทจดทะเบียนนำส่งรายงานผลการตรวจสอบ เป็นกรณีพิเศษของสำนักงานกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) เช่น ชาว ก.ล.ต. ในวันจันทร์ที่ 28 สิงหาคม 2566 ฉบับที่ 152/2566 มีการสั่งการให้บริษัท สตาร์ค คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน) (STARK) ส่งรายงานผลการตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษในกรณีที่เกี่ยวข้องกับการตกแต่งตัวเลขในงบการเงิน เป็นต้น เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นนี้สร้างความตระหนักให้กับผู้ประกอบการวิชาชีพสอบบัญชีเกี่ยวกับความระมัดระวัง ในการปฏิบัติงานท่ามกลางสภาพแวดล้อมทางธุรกิจในยุคดิจิทัล การใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพและการพัฒนาตนเองเพื่อให้เกิดประสิทธิผลในการกระบวนการสอบบัญชี (บัวจันทร์ อินธิโส, สุบรรณ เอี่ยมวิจารณ์, และ สุธนา ธัญญ์, 2552).

กระบวนการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีและตามข้อกำหนดของกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ภายใต้การกำกับดูแลของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ แนวทางในการบริหารการดำเนินงานตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอาจแตกต่างกันตามลักษณะระยะเวลาและขอบเขตการตรวจสอบและตามบริบทการจัดการของสำนักงานสอบบัญชี ภายใต้มาตรฐานเกี่ยวกับการบริหารคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีและภายใต้ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่เกี่ยวกับความซื่อสัตย์ ความเที่ยงธรรม ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพ การรักษาความลับ และการประพฤติหรือครองตนในการรักษาความเป็นอิสระ เพื่อให้เกิดประสิทธิผลในกระบวนการสอบบัญชี ซึ่งมีกระบวนการตั้งแต่การประเมินความเสี่ยงสำหรับการวางแผนการตรวจสอบ การจัดทำคำสั่งงานหรือแนวการตรวจสอบ การปฏิบัติงานตรวจสอบทั้งในด้านการทดสอบการควบคุมและการตรวจสอบเนื้อหาสาระ รวมถึงกระบวนการเสร็จสิ้นการสอบบัญชีเพื่อสรุปผลการตรวจสอบและจัดทำรายงานการสอบบัญชี ดังนั้น การมีประสิทธิผลของกระบวนการสอบบัญชีย่อมเป็นผลมาจากความรู้ความสามารถและมาตรฐานการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี การมีจรรยาบรรณวิชาชีพเพื่อใช้ดุลยพินิจในการตัดสินใจเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ ทั้งนี้เพื่อตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด และสื่อสารผลการตรวจสอบได้อย่างถูกต้องครบถ้วนและเที่ยงธรรมให้กับผู้ไต่สวนทางการเงิน ป้องกันผลเสียอันอาจเกิดขึ้นจากการตกแต่งตัวเลขในงบการเงิน (กนกอร แก้วประภา และคณะ, 2557)

งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชีในอดีตเป็นการแยกวิเคราะห์ผลกระทบของสมรรถนะหรือความรู้ความสามารถที่มีผลต่อมาตรฐานการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี (นิตยา โพธิ์ศรีจันทร์, 2561) และการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพของผู้สอบบัญชีที่คำนึงถึงสถานการณ์ที่มีผลต่องบการเงินทั้งการทุจริตและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง (สวัสต์ หากิน และวรวิทย์ เลาหะเมทธิ, 2561) ดังนั้นงานวิจัยนี้จึงขยายผลการศึกษาดูการรวมการวิเคราะห์ผลกระทบของสมรรถนะทางเทคโนโลยีดิจิทัลและการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพที่มีต่อประสิทธิผลของกระบวนการสอบบัญชีเพื่อเพิ่มพูน

องค์ความรู้ในการอธิบายผลกระทบของสมรรถนะของผู้สอบบัญชีที่สะท้อนถึงการมีประสิทธิผลโดยรวมของการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีและเทคนิคการตรวจสอบที่ใช้ในการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชี อันจะนำไปสู่การแสดงความเห็นที่เหมาะสมต่อการเงินขององค์กรธุรกิจต่อไป

วัตถุประสงค์การวิจัย

- 1) เพื่อทดสอบผลกระทบของสมรรถนะทางเทคโนโลยีดิจิทัลของผู้สอบบัญชีด้านความรู้ในการประยุกต์ใช้เทคโนโลยีดิจิทัลเชิงบูรณาการที่มีต่อประสิทธิผลของกระบวนการสอบบัญชี
- 2) เพื่อทดสอบผลกระทบของสมรรถนะทางเทคโนโลยีดิจิทัลของผู้สอบบัญชีด้านคุณลักษณะส่วนบุคคลในยุคดิจิทัลเทคโนโลยีที่มีต่อประสิทธิผลของกระบวนการสอบบัญชี
- 3) เพื่อทดสอบผลกระทบของการใช้ดุลยพินิจเชิงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิผลของกระบวนการสอบบัญชี

การทบทวนวรรณกรรมและสมมติฐานการวิจัย

1. ทฤษฎีฐานความรู้

ทฤษฎีฐานความรู้ (Knowledge Based View) พัฒนามาจากแนวคิดในการศึกษาประสิทธิภาพของกระบวนการผลิตจากองค์ความรู้ขององค์กรที่มีกระบวนการในการสร้างวิธีการเรียนรู้โดยการรวบรวมเนื้อหา การบูรณาการ และการกระจายความรู้ ก่อให้เกิดการพัฒนาบุคลากรและสร้างมูลค่าเพิ่มให้กับองค์กร โดยไม่ได้อาศัยทุนทางกายภาพหรือทุนทางการเงิน (Alchian & Demsetz, 1972) งานวิจัยนี้ จึงนำทฤษฎีฐานความรู้มาใช้ในการพยากรณ์และอธิบายปรากฏการณ์ในสภาพแวดล้อมการทำงานที่เปลี่ยนแปลงไปในวิชาชีพสอบบัญชี โดยคณะผู้วิจัยเชื่อว่า ผู้สอบบัญชีที่มีการพัฒนาตนเองภายใต้สถานการณ์การทำงานในยุคเทคโนโลยีดิจิทัล การสะสมประสบการณ์การทำงานร่วมกับผู้อื่น การครองตนในการประพฤติปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพ ย่อมส่งผลให้กระบวนการปฏิบัติงานตรวจสอบมีประสิทธิภาพ ได้รับความเชื่อมั่นจากผู้ใช้งานของผู้สอบบัญชี ตลอดจนได้รับความเชื่อมั่นหน่วยงานกำกับดูแลวิชาชีพสอบบัญชีและสังคมต่อไป

2. ประสิทธิภาพของกระบวนการสอบบัญชี

ประสิทธิภาพของกระบวนการสอบบัญชี หมายถึง ผลของการได้รับความเชื่อมั่นในกระบวนการรวบรวมหลักฐานและประเมินหลักฐานการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพ ประกอบด้วย กระบวนการวางแผนการตรวจสอบ กระบวนการปฏิบัติงานตรวจสอบ รวมถึงกระบวนการสรุปและประเมินผลการตรวจสอบ ซึ่งเป็นผลมาจากความรู้ ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีที่องค์ความรู้ภายในองค์กร เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ (Curtis, 2006; Knechel, 2000) แต่เนื่องจากสภาพแวดล้อมทางธุรกิจที่เปลี่ยนแปลงไป รายการบัญชีขององค์กรธุรกิจ



ถูกบันทึกจัดเก็บและประมวลผลโดยใช้เทคโนโลยีดิจิทัล การตรวจสอบงบการเงินจึงจำเป็นต้องใช้ความรู้ และทักษะทางเทคโนโลยีดิจิทัลของผู้สอบบัญชีเพื่อให้มั่นใจได้ว่าการวางแผนการตรวจสอบ กระบวนการปฏิบัติงานตรวจสอบ รวมถึงกระบวนการสรุปและประเมินผลการตรวจสอบได้ถูกปฏิบัติ อย่างมีประสิทธิภาพและสร้างความเชื่อมั่นว่าสารสนเทศทางการเงินที่ได้รับการตรวจสอบแล้วปราศจาก การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ดังนั้น สมรรถนะทางเทคโนโลยีดิจิทัลและการใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีจึงมีบทบาทสำคัญในการพัฒนา คุณภาพของการปฏิบัติงานทางวิชาชีพสอบบัญชีและเพิ่มคุณภาพของการรายงานข้อมูลทางการเงิน ขององค์กรธุรกิจ (วริยา ยอดปิ่น และ ดารณี เอื้อชนะจิต, 2565)

3. สมรรถนะทางเทคโนโลยีดิจิทัลและการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชี

1) ความรู้ในการประยุกต์ใช้เทคโนโลยีดิจิทัลเชิงบูรณาการ คือ การให้ความสำคัญเกี่ยวกับการเรียนรู้เทคโนโลยีดิจิทัลในปัจจุบันเพื่อบูรณาการกับการปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชีอย่างต่อเนื่อง การติดตามข้อมูลข่าวสารในปัจจุบันที่มีความสำคัญและจำเป็นสำหรับการตรวจสอบงบการเงิน เพื่อนำ องค์ความรู้และความเข้าใจสภาพแวดล้อมทางธุรกิจของกิจการมาทำการประเมินความเสี่ยงในการสอบ บัญชีที่จะช่วยลดความเสี่ยงในการตรวจสอบให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ทั้งนี้เพื่อใช้ในการวางแผน การสอบบัญชีและปฏิบัติงานตรวจสอบให้บรรลุวัตถุประสงค์ (Curtis, 2006) ดังนั้นสมมติฐานงานวิจัยคือ

H1: ความรู้ในการประยุกต์ใช้เทคโนโลยีดิจิทัลเชิงบูรณาการของผู้สอบบัญชีมีผลกระทบ ทางบวกกับประสิทธิภาพของกระบวนการสอบบัญชี

2) คุณลักษณะส่วนบุคคลในยุคดิจิทัลเทคโนโลยี คือการให้ความสำคัญในการพัฒนา ตนเองของผู้สอบบัญชี การมีทัศนคติและมุมมองในการเรียนรู้การเปลี่ยนแปลงทางดิจิทัลเทคโนโลยี อย่างต่อเนื่องการให้ความสำคัญในการควบคุมพฤติกรรม คุณลักษณะและทัศนคติของบุคลากรที่เป็น ทีมงานตรวจสอบเพื่อให้เป็นไปตามหลักจรรยาบรรณวิชาชีพ การมีความซื่อสัตย์และสติปัญญา ในการใช้ดิจิทัลเทคโนโลยีที่แสดงออกในรูปแบบการคิดวิเคราะห์อย่างเป็นระบบ การควบคุมตนเองและ ความสามารถในการทำงานร่วมกับผู้อื่นภายใต้สภาพแวดล้อมของเทคโนโลยีที่เปลี่ยนแปลงไป เพื่อให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานตามกระบวนการสอบบัญชีได้อย่างมีประสิทธิภาพ (ศิริทิพย์ จ้อยพุดซา, 2563) ดังนั้นสมมติฐานงานวิจัยคือ

H2: คุณลักษณะส่วนบุคคลในยุคดิจิทัลเทคโนโลยีของผู้สอบบัญชีมีผลกระทบทางบวก กับประสิทธิภาพของกระบวนการสอบบัญชี

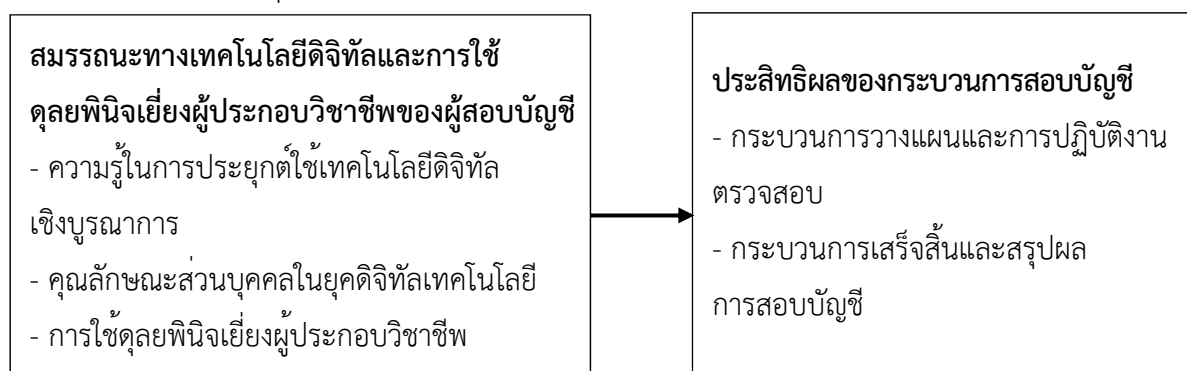
3) การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชี คือ ผลของการใช้ความรู้ ความสามารถและประสบการณ์ในบริบทของมาตรฐานการสอบบัญชี มาตรฐานการบัญชี และข้อกำหนด ด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องสำหรับการนำไปใช้ตั้งข้อสงสัยและตัดสินใจอย่างรอบรู้กับการปฏิบัติงาน ที่เหมาะสมของแต่ละสถานการณ์ภายใต้ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี (Robertson, 2010; Solomon

& Trotman, 2003) การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพเกิดจากการเรียนรู้ การฝึกฝนให้เกิดเป็นทักษะความชำนาญอันนำไปสู่ความสุ่มรอบคอบและพิจารณาถึงความสมเหตุสมผลในการปฏิบัติงาน ตลอดจนกระบวนการตรวจสอบและจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถสรุปผลการตรวจสอบและแสดงความเห็นต่อการเงินได้อย่างเหมาะสม (Knechel, 2000; Solomon & Trotman, 2003; ชูรัตน์ ต๊ะตุ้ย, จีราภรณ์ พงศ์พันธ์พัฒน และณัฐนันท์ ฐิตยาปราโมทย์, 2565; ยุกิน มีใจเจริญ, 2564) ดังนั้นสมมติฐานงานวิจัยคือ

H3: การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีมีผลกระทบทางบวกกับประสิทธิผลของกระบวนการสอบบัญชี

กรอบแนวคิดการวิจัย

จากการทบทวนวรรณกรรมเพื่อสร้างสมมติฐานงานวิจัย ผู้วิจัยได้กำหนดตัวแปรเพื่อใช้ในการพยากรณ์และอธิบายเหตุการณ์ที่คาดว่าจะเกิดขึ้น และกำหนดกรอบแนวคิดการวิจัยดังนี้



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดการวิจัยผลกระทบของสมรรถนะทางเทคโนโลยีดิจิทัลและการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพที่มีต่อประสิทธิผลของกระบวนการสอบบัญชี

วิธีดำเนินการวิจัย

1. ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรที่ใช้ในการศึกษา ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย กำหนดจำนวนประชากรจากฐานข้อมูลของสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ผู้สอบบัญชีที่เปิดเผยข้อมูลส่วนบุคคลเพื่อการติดต่อขอข้อมูลมีจำนวน 1,225 คน (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 23 กุมภาพันธ์ 2566) คำนวณขนาดของกลุ่มตัวอย่างโดยใช้ตารางของ krejcie & morgan (1970) ได้ขนาดของกลุ่มตัวอย่าง 306 คน ทำการสุ่มตัวอย่างแบบง่ายโดยใช้วิธีการจับฉลากเพื่อส่งแบบสอบถามผ่านระบบออนไลน์ให้กับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตโดยกำหนดช่วงเวลาในการตอบผ่านระบบออนไลน์ช่วงเวลา 1 มีนาคม – 30 มิถุนายน 2566 เป็นจำนวน 500 คน ซึ่งมากกว่าจำนวนขนาดของกลุ่มตัวอย่างการศึกษาครั้งนี้



แบบสอบถามที่ได้รับตอบกลับซึ่งมีความครบถ้วนสมบูรณ์ทุกฉบับจำนวน 136 คน คิดเป็นร้อยละ 27.20 สอดคล้องกับ Aaker, et al. (2001) ที่ได้เสนอไว้ว่าอัตราการส่งกลับแบบสอบถามควรมีอย่างน้อย ร้อยละ 20 จึงยอมรับได้

2. การตรวจสอบคุณภาพของเครื่องมือ

1) การวัดความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหาของแบบสอบถามโดยเสนอต่อผู้เชี่ยวชาญ 3 คน เพื่อตรวจสอบความเที่ยงตรงในเนื้อหา ข้อความ และโครงสร้างแบบสอบถาม รวมทั้งตรวจสอบความสอดคล้องระหว่างเนื้อหากับสิ่งที่ต้องการศึกษา (Item Objective Congruence : IOC) โดยพบว่าแบบสอบถามที่ใช้ในการศึกษามีค่า IOC อยู่ระหว่าง 0.67 – 1.00

2) นำแบบสอบถามที่ได้ดำเนินการปรับปรุงแก้ไขตามข้อเสนอแนะของผู้เชี่ยวชาญไปทดลองใช้ (Try-out) กลับกลุ่มที่มีลักษณะใกล้เคียงกับกลุ่มตัวอย่างที่จะวิจัยเป็นจำนวน 30 คน

3) นำข้อมูลที่ได้จากแบบสอบถามที่ทดลองใช้ (Try-out) มาทำการตรวจสอบคุณภาพของแบบสอบถามเพื่อวิเคราะห์หาความเชื่อมั่นของแบบสอบถามโดยวิธีหาค่าสัมประสิทธิ์อัลฟาครอนบาค (Cronbach, 1951, 1984) ได้ค่าอัลฟาทั้งฉบับเท่ากับ 0.923 ถือว่ามีค่าความเชื่อมั่นสูง (Nunnally, 1978)

3. การวิเคราะห์ข้อมูล

1) วิเคราะห์ข้อมูลพื้นฐานด้วยสถิติพรรณนาประกอบด้วย ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน

2) วิเคราะห์ข้อมูลเพื่อทดสอบสมมติฐานด้วยสถิติอนุมาน ได้แก่ การวิเคราะห์ความถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) สามารถเขียนแบบจำลองความสัมพันธ์ของการศึกษาผลกระทบของสมรรถนะทางเทคโนโลยีดิจิทัลและการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพที่มีต่อประสิทธิผลของกระบวนการสอบบัญชีได้ดังนี้

$$APT = \beta_0 + \beta_1 ADLK + \beta_2 ADLP + \beta_3 APJ + \varepsilon_1$$

โดยที่ APT = ประสิทธิผลของกระบวนการสอบบัญชี

ADLK = ความรู้ในการประยุกต์ใช้เทคโนโลยีดิจิทัลเชิงบูรณาการ

ADLP = คุณลักษณะส่วนบุคคลในยุคดิจิทัลเทคโนโลยี

APJ = การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ

ผลการวิจัย

1. ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง (ร้อยละ 62.5) อายุอยู่ระหว่าง 41 – 50 ปี (ร้อยละ 42.6) จบการศึกษาระดับปริญญาโท (ร้อยละ 51.5) มีประสบการณ์ในการปฏิบัติงาน

ทางวิชาชีพสอบบัญชีมากกว่า 10 ปี (ร้อยละ 68.4) ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่มีใบอนุญาตการประกอบวิชาชีพประเภทเดียวคือใบอนุญาตผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (ร้อยละ 54.4) ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่ปฏิบัติงานตรวจสอบในฐานะผู้สอบบัญชีอิสระ (ร้อยละ 69.1) และมีรายได้เฉลี่ยต่อปีมากกว่า 1,000,000 บาท (ร้อยละ 36.0)

2. ข้อมูลเกี่ยวกับระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถาม

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีระดับความคิดเห็นซึ่งเป็นตัวแปรในการศึกษา โดยวิเคราะห์ค่าเฉลี่ยและค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานได้ดังนี้

ตารางที่ 1 ค่าเฉลี่ยและค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานของระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถาม

ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับสรณะทางเทคโนโลยีดิจิทัลและการใช้ ดุลยพินิจเี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ	$\bar{X}$	S.D.	แปลผล
ความรู้ทางเทคโนโลยีดิจิทัลเชิงบูรณาการของผู้สอบบัญชี (ADLK)	4.55	0.37	มากที่สุด
คุณลักษณะส่วนบุคคลในยุคเทคโนโลยีดิจิทัลของผู้สอบบัญชี (ADLP)	4.59	0.47	มากที่สุด
การใช้ดุลยพินิจเี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชี (APJ)	4.65	0.38	มากที่สุด
ค่าเฉลี่ยรวมของสรณะทางเทคโนโลยีดิจิทัลและการใช้ดุลยพินิจ เี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ	4.60	0.36	มากที่สุด
ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิผลของกระบวนการสอบบัญชี			
กระบวนการวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี	4.60	0.39	มากที่สุด
กระบวนการเสร็จสิ้นและการสรุปผลการตรวจสอบบัญชี	4.69	0.38	มากที่สุด
ค่าเฉลี่ยรวมของประสิทธิผลของกระบวนการสอบบัญชี (APT)	4.64	0.34	มากที่สุด

จากตารางที่ 1 พบว่าค่าเฉลี่ยรวมของสรณะทางเทคโนโลยีดิจิทัลและการใช้ดุลยพินิจเี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีอยู่ในระดับมากที่สุด ($\bar{X} = 4.60$) โดยที่ค่าเฉลี่ยสูงสุดคือด้านการใช้ดุลยพินิจเี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (APJ) ($\bar{X} = 4.65$) รองลงมาคือ ด้านคุณลักษณะส่วนบุคคลในยุคเทคโนโลยีดิจิทัลของผู้สอบบัญชี (ADLP) ($\bar{X} = 4.59$) และด้านความรู้ทางเทคโนโลยีดิจิทัลเชิงบูรณาการของผู้สอบบัญชี (ADLK) ($\bar{X} = 4.55$) ตามลำดับ สำหรับค่าเฉลี่ยรวมของประสิทธิผลของกระบวนการสอบบัญชี (APT) มีค่าอยู่ในระดับมากที่สุด ($\bar{X} = 4.64$) โดยที่ค่าเฉลี่ยสูงสุดคือด้านกระบวนการเสร็จสิ้นและการสรุปผลการตรวจสอบบัญชี ($\bar{X} = 4.69$) และรองลงมาคือด้านกระบวนการวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี ($\bar{X} = 4.60$)

3. การวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อทดสอบสมมติฐาน

การวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อทดสอบสมมติฐาน คณะผู้วิจัยได้ใช้การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระและตัวแปรตามที่ใช้ในการวิจัยตามเงื่อนไขในการวิเคราะห์ถดถอยแบบเพื่อทดสอบสมมติฐานงานวิจัยดังนี้

ตารางที่ 2 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ของสมรรถนะทางเทคโนโลยีดิจิทัลและการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพกับประสิทธิผลของกระบวนการสอบบัญชี

ตัวแปร	ADLK	ADLP	APJ	APT	VIF
$\bar{x}$	4.55	4.59	4.65	4.64	
S.D	0.37	0.47	0.38	0.34	
ADLK	1	0.513*	0.537*	0.619*	3.392
ADLP		1	0.567*	0.635*	4.473
APJ			1	0.695*	3.622
APT				1	

หมายเหตุ: * มีระดับนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 2 พบว่าการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระเพื่อตรวจสอบปัญหาตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันเองมากเกินไปหรือ Multicollinearity โดยใช้ค่าสถิติ VIF พบว่ามีค่าเท่ากับ 3.392 – 4.473 ซึ่งมีค่าน้อยกว่า 10 แสดงให้เห็นว่าตัวแปรอิสระในแต่ละด้านมีความสัมพันธ์กันแต่ไม่ก่อให้เกิดปัญหา Multicollinearity (Black, 2006) รวมถึงวิเคราะห์สหสัมพันธ์พหุคูณของตัวแปรทุกตัวพบว่ามีความสัมพันธ์ทางบวกอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 โดยค่าสหสัมพันธ์ระหว่าง 0.513 – 0.695 แสดงให้เห็นว่าตัวแปรอิสระมีคุณสมบัติพยากรณ์ตัวแปรตามตามเงื่อนไขในการวิเคราะห์สมการถดถอย

ตารางที่ 3 การวิเคราะห์ผลกระทบของสมรรถนะทางเทคโนโลยีดิจิทัล และการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพกับประสิทธิผลของกระบวนการสอบบัญชี

ตัวแปร	APT		t	p-value
	Beta	Std. Error		
Constant	0.946	0.261	3.622	0.000***
ADLK	0.265	0.062	3.943	0.000***
ADLP	0.274	0.050	3.986	0.000***
APJ	0.397	0.064	5.661	0.000***

F statistic = 69.95, P = 0.000***, Adj R² = 0.605

หมายเหตุ: * p < 0.10, ** p < 0.05, *** p < 0.01

จากตารางที่ 3 แสดงการวิเคราะห์ผลกระทบของสมรรถนะทางเทคโนโลยีดิจิทัลและการใช้ดุลยพินิจ
ของผู้ประกอบวิชาชีพที่มีต่อประสิทธิภาพของกระบวนการสอบบัญชีพบว่าแบบจำลองการวิเคราะห์ถดถอย
แบบพหุ มีระดับนัยสำคัญทางสถิติ (p-value) ที่ 0.01 และมีค่าพยากรณ์ (Adj R²) 0.605 หรือร้อยละ 60.50

การวิเคราะห์ทางสถิติเพื่อทดสอบสมมติฐานพบว่า

1. สมรรถนะทางเทคโนโลยีดิจิทัลด้านความรู้ในการประยุกต์ใช้เทคโนโลยีดิจิทัลเชิงบูรณาการของ
ผู้สอบบัญชี (ADLK) มีผลกระทบทางบวกกับประสิทธิภาพของกระบวนการสอบบัญชี (APT) อย่างมี
นัยสำคัญทางสถิติ ($p < 0.01$) จึงยอมรับสมมติฐาน H1

2. สมรรถนะทางเทคโนโลยีดิจิทัลด้านคุณลักษณะส่วนบุคคลในยุคดิจิทัลเทคโนโลยีของผู้สอบบัญชี
(ADLP) มีผลกระทบทางบวกกับประสิทธิภาพของกระบวนการสอบบัญชี (APT) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ
($p < 0.01$) จึงยอมรับสมมติฐาน H2 และ

3. การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ (APJ) มีผลกระทบทางบวกกับประสิทธิภาพของ
กระบวนการสอบบัญชี (APT) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ($p < 0.01$) จึงยอมรับสมมติฐาน H3

เมื่อนำผลการทดสอบสมมติฐานที่ได้รับการยอมรับทั้งหมด ได้แก่ สมรรถนะทางเทคโนโลยีดิจิทัล
ด้านความรู้ในการประยุกต์ใช้เทคโนโลยีดิจิทัลเชิงบูรณาการของผู้สอบบัญชี (ADLK) และด้านคุณลักษณะ
ส่วนบุคคลในยุคดิจิทัลเทคโนโลยีของผู้สอบบัญชี (ADLP) รวมทั้งการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ
ของผู้สอบบัญชี (APJ) ที่มีผลกระทบทางบวกกับประสิทธิภาพของกระบวนการสอบบัญชี (APT)
อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ($p < 0.01$) จึงได้ค่าสัมประสิทธิ์ของการพยากรณ์ดังนี้

$$APJ = 0.946 + 0.265ADLK + 0.274ADLP + 0.397APJ$$

อภิปรายผลการวิจัย

ผลการวิจัยประการแรกพบว่า สมรรถนะทางเทคโนโลยีดิจิทัลด้านความรู้ในการประยุกต์ใช้
เทคโนโลยีดิจิทัลเชิงบูรณาการของผู้สอบบัญชีที่มีผลกระทบทางบวกกับประสิทธิภาพของกระบวนการสอบ
บัญชี สอดคล้องกับงานวิจัยของ วริยา ยอดปิ่น และ ดารณี เอื้อชนะจิต (2565) ซึ่งอธิบายว่าผู้สอบบัญชี
ที่มีความรู้ในด้านเทคโนโลยีและนำมาประยุกต์ใช้ในงานตรวจสอบบัญชีจะสามารถนำเสนอข้อมูลสารสนเทศ
ที่สำคัญได้อย่างถูกต้อง ครบถ้วน ทันเวลาและสร้างความน่าเชื่อถือในผลงานของผู้สอบบัญชี จึงอภิปรายได้ว่า
เนื่องจากผู้สอบบัญชีมีการคิดเชิงระบบในการประยุกต์ใช้ดิจิทัลเทคโนโลยี สามารถรวบรวมองค์ความรู้ทาง
ธุรกิจของลูกค้าเพื่อนำมาประเมินความเสี่ยงและจัดทำแผนการสอบบัญชีรวมถึงปฏิบัติงานตรวจสอบ
ให้บรรลุวัตถุประสงค์ได้อย่างมีประสิทธิภาพ (Curtis, 2006)

ประการต่อมาพบว่า สมรรถนะทางเทคโนโลยีดิจิทัลด้านคุณลักษณะส่วนบุคคลที่เกี่ยวข้องกับ
เทคโนโลยีดิจิทัลของผู้สอบบัญชีที่มีผลกระทบทางบวกกับประสิทธิภาพของกระบวนการสอบบัญชี สอดคล้อง
กับผลการวิจัยของ ศิริทิพย์ จ้อยพุดชา (2563) ซึ่งได้กล่าวไว้ว่าคุณลักษณะส่วนบุคคลมีความสัมพันธ์



ทางบวกกับความพร้อมในการปฏิบัติงานตรวจสอบหรือสืบสวนสอบสวนการทุจริตในองค์กร จึงอธิบายได้ว่า ผู้สอบบัญชีที่มีคุณลักษณะส่วนบุคคลในด้านความชาญฉลาด มีความคิดวิเคราะห์แยกแยะอย่างเป็นระบบ สามารถควบคุมตนเองในการทำงานร่วมกับผู้อื่นภายใต้สภาพแวดล้อมของเทคโนโลยีที่เปลี่ยนแปลงอย่างต่อเนื่องจะสามารถปฏิบัติงานตามกระบวนการสอบบัญชีได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ประการสุดท้ายพบว่า การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีมีผลกระทบทางบวกต่อประสิทธิภาพของกระบวนการสอบบัญชี สอดคล้องกับงานวิจัยของ ชุริรัตน์ ต๊ะดุษฎี, จีราภรณ์ พงศ์พันธ์พัฒนา และณัฐนันท์ ลีติยาปราโมทย์ (2565) ซึ่งอธิบายว่าการสังเกตและสงสัยของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีจะทำให้เกิดประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี และสร้างความเชื่อมั่นต่อผู้ใช้งบการเงิน จึงสามารถอธิบายได้ว่า การเรียนรู้ฝึกฝนทักษะของผู้สอบบัญชีจนเกิดความชำนาญ เกิดความสุ่มรอบคอบตลอดกระบวนการปฏิบัติงานสอบบัญชี ส่งผลให้เกิดประสิทธิภาพของกระบวนการสอบบัญชี

ผลการวิจัยในภาพรวมสามารถอธิบายได้ว่า ผู้สอบบัญชีที่มีสมรรถนะทางเทคโนโลยีดิจิทัลของผู้สอบบัญชีด้านความรู้ในการประยุกต์ใช้เทคโนโลยีดิจิทัลเชิงบูรณาการและด้านคุณลักษณะส่วนบุคคลที่เกี่ยวกับเทคโนโลยีดิจิทัล ตลอดจนมีการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีตลอดช่วงเวลาของการปฏิบัติงานตรวจสอบจะช่วยให้เพิ่มพูนประสิทธิภาพของกระบวนการตรวจสอบ อันนำไปสู่การสร้างความเชื่อมั่นในผลงานของผู้สอบบัญชีต่อไป

ข้อเสนอแนะการวิจัย

1. ข้อเสนอแนะในการวิจัยครั้งต่อไป

งานวิจัยนี้ได้อธิบายปรากฏการณ์เกี่ยวกับสมรรถนะทางเทคโนโลยีดิจิทัลและการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพที่มีผลกระทบที่ดีต่อประสิทธิภาพของกระบวนการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย แต่ผู้วิจัยยังไม่ได้ดำเนินการวิเคราะห์ร่วมกับตัวแปรส่งผ่าน ดังนั้น ข้อเสนอแนะในการวิจัยครั้งต่อไปอาจเป็นการวิเคราะห์เพื่อแสดงการส่งผ่านโดยสมบูรณ์หรือการส่งผ่านบางส่วน (Partial Mediation) ของตัวแปรอื่นๆ ที่มีผลกระทบต่อกระบวนการสอบบัญชี

2. ข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย

ผลการวิจัยครั้งนี้ให้ข้อบ่งชี้เกี่ยวกับการพัฒนาตนเองของผู้สอบบัญชีให้มีความรู้ความสามารถที่เท่าทันกับสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีในยุคดิจิทัลและความรอบรู้จากการปฏิบัติงานตรวจสอบที่แสดงออกผ่านการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพที่มีผลกระทบที่ดีต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบตามกระบวนการสอบบัญชี จึงเป็นประโยชน์กับสำนักงานสอบบัญชีในการส่งเสริมหรือสนับสนุนการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่องให้กับผู้สอบบัญชีเพื่อให้เกิดผลดีสูงสุดต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบ รวมไปถึงเป็นข้อมูลสนับสนุนแนวทางการกำหนดระเบียบบังคับเกี่ยวกับการพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง

ทางวิชาชีพของสภาวิชาชีพบัญชีเพื่อพัฒนาผู้สอบบัญชีและสร้างค่านิยมการเรียนรู้ทางวิชาชีพ เพื่อเกิดประโยชน์สูงสุดต่อผู้มีส่วนได้เสียในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีต่อไป

เอกสารอ้างอิง

- กนกกร แก้วประภา, ยุพดี ศิริวรรณ, เพ็ญศิริ คาจันทร์ชา และอลิสสา กี่กระโทก. (2557). การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีและการสื่อสารคุณภาพของข้อมูล. *Journal of Community Development Research (Humanities and Social Sciences)*, 6(2), 56-62.
- ชูรีรัตน์ ตะตู่, จีราภรณ์ พงศ์พันธ์พัฒน และณัฐนันท์ จิตติยาปราโมทย์. (2565). ความชาญฉลาดในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. *RMUTL Journal of Business Administration and Liberal Arts*, 10(1), 41-56.
- นิตยา โพธิ์ศรีจันทร์. (2561). ผลกระทบของสมรรถนะการบูรณาการการใช้เทคโนโลยีการตรวจสอบที่มีต่อผลการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. *Ratchaphruek Journal*, 16(2), 130-139.
- บัวจันทร์ อินธิโส, สุบรรณ เอี่ยมวิจารณ์, และ สุธนา ธัญญขันธ. (2552). ความสัมพันธ์ระหว่างการพัฒนาตนเองกับความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. *Journal of Accountancy and Management*, 1(1), 118-129.
- วริยา ยอดบัน และ ดารณี เอื้อชนะจิต. (2565). ปัจจัยในยุคดิจิทัลที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีและความน่าเชื่อถือของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7. *Journal of Legal Entity Management and Local Innovation*, 8(10), 247-260.
- ยุพิน มีใจเจริญ. (2564). อิทธิพลจากประสบการณ์การเรียนรู้ที่มีต่อพฤติกรรมการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของนักศึกษาการบัญชี มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลล้านนา จังหวัดตาก. *Journal of Legal Entity Management and Local Innovation*, 7(1), 77-89.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2566). *ข้อมูลติดต่อผู้สอบบัญชี*. สืบค้นเมื่อวันที่ 23 กุมภาพันธ์ 2566. จาก : https://eservice.tfac.or.th/fap_registration/cpa-contact-list
- สวัสดี หากิน และ วรวิทย์ เลหาเมทนี. (2561). โครงสร้างความสัมพันธ์ระหว่างความเป็นอิสระตามความเป็นจริงกับการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพและการรายงานอย่างมีจริยธรรม: การศึกษาเชิงประจักษ์จากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. *Journal of Modern Management Science*, 11(2), 25-41.
- ศิรินทิพย์ จ้อยพุดชา. (2563). ผลกระทบของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่อความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทย. *วารสารสภาวิชาชีพบัญชี*, 2(4), 48-48.



- Aaker, D. A., Kumar, V. & Day, G. S. (2001). *Marketing Research* (7th ed.). New York: John Wiley and Sons
- Alchian, A. A., & Demsetz, H. (1972). Production, information costs, and economic organization. *The American economic review*, 62(5), 777-795.
- Black, K. (2006). *Business Statistics for Contemporary Decision Making*. 4th ed. USA: John Wiley & Sons.
- Cronbach, L. J. (1951). Coefficient alpha and the internal structure of tests. *Psychometrika*, 16(3), 297-334.
- _____ (1984). *Essentials of educational and psychological testing*. New York: Harper & Row.
- Curtis, E. A. (2006). *Business risk audit: a study of the relationship between audit methodology, audit practice and audit standards*. (Ph.D.), University of Manchester, e-theses online service of The British Library Board. Retrieved from <https://ethos.bl.uk/OrderDetails.do?uin=uk.bl.ethos.492225>
- Krejcie, R. V. & Morgan, D. W. (1970). Determining Sample Sizes for Research Activities. *Educational and Psychological Measurement*, 30, 607-610.
- Knechel, R. W. (2000). *Behavioral Research in Auditing and Its Impact on Audit Education*. *Issues in Accounting Education*, 15(4), 695-712. doi:10.2308/iace.2000.15.4.695
- Nunnally, J. C (1978). *Psychometric Theory*. New York: Mcgraw-Hill.
- Robertson, J. C. (2010). *The Effects of Ingratiation and Client Incentive on Auditor Judgment*. *Behavioral Research in Accounting*, 22(2), 69-86. doi:10.2308/bria.2010.22.2.69 %J Behavioral Research in Accounting
- 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. doi:[https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(02\)00023-5](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(02)00023-5)