

วารสารสภาวิชาชีพบัญชี

Journal of Federation
of Accounting Professions

ปีที่ 2 ฉบับที่ 4 • มกราคม - เมษายน 2563



Download ในรูปแบบ E-book
ได้โดย Scan QR Code
www.tfac.or.th



สำนึกจากบรรณาธิการ

ปรากฏการณ์ที่เกิดขึ้นในช่วง 4 เดือนแรกของปีนี้ ส่งผลกระทบต่อทุกคนบนโลกอย่างไม่เคยคาดคิดมาก่อน ผู้คนในสังคมต่างวิพากษ์วิจารณ์กันมากมายในหลากหลายประเด็น ทำให้คิดถึงคำคมของ Eleanor Roosevelt ที่เคยกล่าวไว้ว่า “Great minds discuss ideas. Average minds discuss events. Small minds discuss people” ถอดความได้ว่า “จิตใจที่ยิ่งใหญ่จะวิพากษ์วิจารณ์ความคิด จิตใจสามัญจะวิพากษ์วิจารณ์เหตุการณ์ แต่จิตใจที่ต่ำต้อยจะวิพากษ์วิจารณ์เพียงผู้คน” หลักคิดนี้สะท้อนความเป็นตัวตนของแต่ละคนได้เป็นอย่างดี

ในทุกโอกาสย่อมมีวิกฤต ในทุกวิกฤตย่อมมีโอกาส จังหวะนี้ถือเป็นเวลาอันดีเหมาะสมอย่างยิ่งที่นักบัญชีทั้งหลายจะได้ทบทวนบทบาท จุดยืน แนวทางข้างหน้าของวิชาชีพบัญชีอย่างจริงจังว่าเราทั้งหลายควรเตรียมพร้อมรับมือต่อสถานการณ์ 1-3 ปีข้างหน้าอย่างไรในรูปแบบใด ทั้งในด้านการดำรงชีพเพื่อความอยู่รอด และในด้านการส่งเสริมความยั่งยืนของสังคมประเทศชาติในภาพรวม โดยสื่อเป็นข้อคิดเห็นบทความบทวิเคราะห์ด้านนโยบายหรือภาคปฏิบัติจากมุมมองประสบการณ์ของแต่ละท่านในแต่ละสายงาน

ระหว่างช่วงการกักตัวอยู่ที่บ้าน ขอเชิญชวนท่านลองใช้เวลาว่างติดตามบทความที่ตีพิมพ์ในวารสารสภาวิชาชีพบัญชีฉบับนี้ และหากท่านใดสนใจ (โดยเฉพาะอย่างยิ่งนักวิชาการ) จะขีตเขียนค้นคว้าวิจัยจัดทำบทความทั้งบทความวิจัยหรือบทความทั่วไปตามแนวทางนโยบายข้างต้น ทางเราพร้อมจะรับพิจารณาด้วยความยินดีอย่างยิ่ง ด้วยความขอบคุณ



บรรณาธิการ

ผู้ช่วยศาสตราจารย์สมชาย ศุภธาดา

สารบัญ

๐ บทความวิชาการ ๐

04 มาตรฐานการบริหารคุณภาพงานของผู้สอบบัญชี: มีอะไรใหม่

รศ. ดร. ศิลปพร ศรีจันทเพรช

ณัฐธัชย์ ปรีร์ติภูมิเศรษฐ์

30 กระบวนการการจัดทำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ: กรณีศึกษา ฉบับที่ 23 เรื่อง รายได้จากรายการ ไม่แลกเปลี่ยน

สุชญญา แซ่มชุกกลิน

ผศ.ดร.ธีรชัย อรุณเรืองศิริเลิศ

๐ บทความวิจัย ๐

14 ผลกระทบของความสามารถในการปรับตัวต่อการตัดสินใจทางการบัญชีและผลการปฏิบัติงานด้านบัญชี: หลักฐานเชิงประจักษ์จากนักบัญชีในจังหวัดระยอง

ผศ.ดร.อนุชา ภาพยอม

บงกช ตั้งจิระศิลป์

ดร.วรพรรณ รัตนทรงธรรม

48 ผลกระทบของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รับอนุญาต ต่อความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทย

ศรินทิพย์ จ้อยพุดชา

64 คุณลักษณะและลักษณะทางประชากรศาสตร์ของผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ ในสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

ชญานี ลากุล

บรรณาธิการ

ผู้ช่วยศาสตราจารย์สมชาย ศุภธาดา

- มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ที่ปรึกษา

ศาสตราจารย์ธีรยุทธ ตรีศรี

ศาสตราจารย์วิโรจน์ เล้าหะพันธุ์

นายจักรกฤตย์ พาราพันธุ์กุล

กองบรรณาธิการบริหารและกลั่นกรองบทความ

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ธีรชัย อรุณเรืองศิริเลิศ

- มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.วชิระ บุญยเนตร

- จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

รองศาสตราจารย์ ดร.ศิลปพร ศรีจันทเพร

- มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

กองบรรณาธิการกลั่นกรองบทความ (ภายนอก)

รองศาสตราจารย์ ดร.พนารัตน์ ปานมณี

รองศาสตราจารย์ ดร.สมชาย สุภัทรกุล

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ดิชพงศ์ พงศ์ภัทรชัย

- มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.เกรียงไกร บุญเลิศอุทัย

- จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สุนีย์รัตน์ วุฒิจินดานนท์

ดร.อุษารัตน์ อธิธรรม

- มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์

รองศาสตราจารย์ ดร.สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์

- มหาวิทยาลัยวลัยลักษณ์

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.นันทวัฒน์ วิเศษสรรพ

- มหาวิทยาลัยรังสิต

ดร.กรัณพรัตน์ บุญญวัฒน์

- มหาวิทยาลัยกรุงเทพ

ดร.เพ็ญ เสี่ยมวิบูล

- มหาวิทยาลัยเวสเทิร์น (ประเทศไทย)

นายสุพจน์ สิงห์แสนท์

นางนันทนา สังขวิจิตร

- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

นางสาวนิตาพร อัครธีระเกียรติ

นายธวัชชัย เกียรติกานกุล

- สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

ผู้ช่วยบรรณาธิการ

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ขวัญหทัย มิตรกานนท์

ผู้ช่วยศาสตราจารย์เมตตา เสมสมบูรณ์

- มหาวิทยาลัยเกษมบัณฑิต

วารสารสภาวิชาชีพบัญชี

ปีที่ 2/ ฉบับที่ 4 มกราคม - เมษายน 2563



เจ้าของ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์
Federation of Accounting Professions
Under The Royal Patronage
of His Majesty the King

ที่อยู่สำนักงาน

เลขที่ 133 ถนนสุขุมวิท 21 (อโศกมนตรี)
แขวงคลองเตยเหนือ
เขตวัฒนา กรุงเทพฯ 10110
โทรศัพท์ 02 685 2500
โทรสาร 02 685 2501

ออกแบบ

นางสาวสาวิตา สุวรรณกุล
นายวรวิทย์ แก้วมณี
นายจิราวัฒน์ เพชรชู
นางสาวสุพมาลย์ แก้วสนั่น
นายชยากรณ์ นกุล
ส่วนสื่อสารองค์กร
สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์



<http://www.tfac.or.th>
tfac@tfac.or.th
www.facebook.com/tfac.family
LINE@ @tfac.family

มาตรฐานการบริหารคุณภาพ งานของผู้สอบบัญชี: มีอะไรใหม่

Standard on Quality Management: What's New?

ดร.ศิลปพร ศรีจันเพชร

รองศาสตราจารย์ หัวหน้าภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

กรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี

อนุกรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

Dr. Sillapaporn Srijunpetch

Associate Professor, Head of Accounting Department,
Thammasat Business School, Thammasat University

Auditing Standards Committee and Accounting Standard Review Subcommittee,
Thailand Federation of Accounting Professions

ณัฐพงษ์ บริณทิภูมิเศรษฐ์

ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี บริษัท ไพริชวอเตอร์เฮาส์คูเปอร์ส เอ็มบีเอส จำกัด

Nutthongchai Preratipoomsret

Audit Associate, PricewaterhouseCoopers, ABAS Ltd.

มาตรฐานการบริหารคุณภาพงานของผู้สอบบัญชี: มีอะไรใหม่

ดร.ศิลปพร ศรีจันเพชร

รองศาสตราจารย์ หัวหน้าภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี

มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

กรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี

อนุกรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ณัฐรองชัย ปรีดิ์ทิฏฐิเศรษฐ์

ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี บริษัท ไฟร์ชวอเตอร์เฮาส์คูเปอร์ส เอ็มบีเอส จำกัด

วันที่ได้รับบทความต้นฉบับ: 15 มีนาคม 2563

วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ: 28 มีนาคม 2563

วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ: 30 มีนาคม 2563

บทคัดย่อ

บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ความรู้ความเข้าใจในร่างมาตรฐานการบริหารคุณภาพสามฉบับ ซึ่งได้แก่ มาตรฐานสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง): การบริหารคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน มาตรฐานบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1: การบริหารคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบ หรือการสอบทานงบการเงิน หรืองานที่ให้ความเชื่อมั่นอื่น ตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง และมาตรฐานบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 2: การสอบทานคุณภาพงาน โดยอธิบายถึงสาเหตุของการเปลี่ยนแปลง ประเด็นสำคัญของมาตรฐานฉบับใหม่ รวมทั้งงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพงานสอบบัญชี

คำสำคัญ: มาตรฐานสอบบัญชี รหัส 220 มาตรฐานบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 และ 2

Standard on Quality Management: What's New?

Dr. Sillapaporn Srijunpetch

Associate Professor, Head of Accounting Department,
Thammasat Business School, Thammasat University
Auditing Standards Committee and Accounting Standard Review Subcommittee,
Thailand Federation of Accounting Professions

Nutthongchai Preratipoomsret

Audit Associate, PricewaterhouseCoopers ABAS Ltd.

Received: March 15, 2020

Revised: March 28, 2020

Accepted: March 30, 2020

ABSTRACT

This article aims to enhance an understanding in Exposure draft of quality management standards including International Standard on Auditing 220 (ISA 220) (Revised), International Standard on Quality Management 1 (ISQM 1) and International Standard on Quality Management 2 (ISQM 2) , which describes preliminary context of standards, causes of changes and significant matters of new standards and related audit quality research.

Keywords: *International Standard on Auditing 220 (ISA 220), International Standard on Quality Management 1 (ISQM 1), International Standard on Quality Management 2 (ISQM 2)*

■ บทนำ

ย้อนหลังไปในปี พ.ศ.2554 มาตรฐานสอบบัญชีที่เป็นประเด็นร้อนในเรื่องการสอบบัญชี คือ มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ซึ่งผู้สอบบัญชีรู้จักกันในชื่อ ISQC 1 จนกระทั่งเมื่อวันที่ 8 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2562 คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชีและงานให้ความเชื่อมั่นระหว่างประเทศ (International Auditing and Assurance Standards Board: IAASB) ของสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (International Federation of Accountants: IFAC) ได้ปรับปรุงและเผยแพร่ร่างมาตรฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับการบริหารคุณภาพงานสอบบัญชีในเว็บไซต์ อันได้แก่

1. ร่างมาตรฐานสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) การบริหารคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน หรือ ISA 220 (Revised), Quality Management for an Audit of Financial Statements

2. ร่างมาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 การบริหารคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบ หรือการสอบทานงบการเงิน หรืองานที่ให้ความเชื่อมั่นอื่น หรือ International Standard on Quality Management (ISQM 1): Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements

3. ร่างมาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 2 การสอบทานคุณภาพงาน หรือ International Standard on Quality Management (ISQM 2): Engagement Quality Reviews

IFAC ได้เปิดให้ร่วมแสดงความคิดเห็น และคาดว่าจะเผยแพร่มาตรฐานฉบับปรับปรุงดังกล่าวได้ภายในเดือนมีนาคม พ.ศ. 2563 โดยในประเทศไทย สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ มีการจัดสัมมนาเพื่อทำความเข้าใจและเตรียมความพร้อมในการนำมาตรฐานการบริหารคุณภาพมาใช้ และเปิดให้ร่วมแสดงความคิดเห็นต่อร่างมาตรฐานฉบับปรับปรุงจนถึงวันที่ 28 มิถุนายน พ.ศ. 2562 ที่ผ่านมา

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) การบริหารคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน จะนำมาใช้แทนมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (เดิม) การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน และมาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 (ISQM 1): การบริหารคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบ หรือการสอบทานงบการเงิน หรืองานที่ให้ความเชื่อมั่นอื่น จะนำมาใช้แทนมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบ และการสอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นอื่น ตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง ในขณะที่มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 2 (ISQM 2): การสอบทานคุณภาพงาน เป็นมาตรฐานฉบับใหม่ ซึ่งพัฒนาขึ้นมาใช้ประกอบกัน เพื่อสนับสนุนคุณภาพของงานที่ให้บริการ

มาตรฐานในกลุ่มการบริหารคุณภาพงานสอบบัญชีมีการเปลี่ยนแปลงในรายละเอียด รวมทั้งเพิ่มเติมประเด็นต่าง ๆ ให้เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงไป และยังมีมุมมองที่เปลี่ยนไปในการจัดการกับคุณภาพของงานที่ให้บริการ ดังนั้น บทความนี้จะนำเสนอสาเหตุของการเปลี่ยนแปลง ประเด็นสำคัญของการเปลี่ยนแปลง และงานวิจัยด้านคุณภาพงานสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง

■ สาเหตุการปรับปรุงมาตรฐานการบริหารคุณภาพ

มาตรฐานการบริหารคุณภาพได้อธิบายถึงแนวคิดใหม่ ๆ เกี่ยวกับการบริหารคุณภาพงาน ทั้งในระดับของงานตรวจสอบและในระดับของสำนักงาน อีกทั้งยังครอบคลุมและขยายขอบเขตความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีซึ่งรับผิดชอบงานที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพงานโดยเน้นถึงความจริงจัง (Robustness) ของการบริหารคุณภาพในเชิงรุกและอ้างอิงกับความเสี่ยง (Risk-based Approach) มากขึ้น

การปรับปรุง เปลี่ยนแปลง และพัฒนามาตรฐานการบริหารคุณภาพทั้งสามฉบับ ส่งผลต่อกระบวนการในการตรวจสอบและการสอบทานคุณภาพงานสอบบัญชี รวมไปถึงทรัพยากรทางเทคโนโลยี และวิธีการต่าง ๆ ของสำนักงานสอบบัญชีที่จำเป็นต้องจัดให้มี เพื่อที่จะบรรลุวัตถุประสงค์ทางด้านคุณภาพดังที่คาดหวังไว้

ประเด็นต่าง ๆ ที่สำคัญที่ IAASB ได้เปิดให้แสดงความคิดเห็นในเรื่องของการพัฒนาคุณภาพงานตรวจสอบและพบว่ามาตรฐานดังกล่าวยังมีอีกหลายมุมมองที่สามารถทำให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นได้ เนื่องจากนักลงทุนผู้มีส่วนได้เสียมีความคาดหวังในคุณภาพงานสอบบัญชีมากขึ้น การปรับปรุงมาตรฐานจึงมีความจำเป็น เพื่อที่จะพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชีให้ดียิ่งขึ้น ทันต่อสถานการณ์และสภาพแวดล้อมในปัจจุบัน

มาตรฐานการบริหารคุณภาพฉบับใหม่ ใช้คำว่า “บริหาร” (Management) คุณภาพ แทนที่ใช้คำว่า “ควบคุม” (Control) คุณภาพงาน ทั้งนี้เพราะมุมมองในเรื่องของคุณภาพงานสอบบัญชีที่เปลี่ยนแปลงไปในด้านที่เป็นการจัดการกับคุณภาพงานในเชิงรุก (Proactive) และปรับวิธีการบริหารคุณภาพงานสอบบัญชีให้ทันสมัย โดยกำหนดให้สำนักงานมีนโยบายหรือวิธีปฏิบัติ หรือมีระบบของการบริหารคุณภาพที่เหมาะสมทั้งในระดับของสำนักงานและงานตรวจสอบ รวมไปถึงยังคงความสำคัญในความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานในการบริหารและบรรลุคุณภาพในงานตรวจสอบ ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดประโยชน์สาธารณะ (Public Interest) มากที่สุด และสามารถให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่างานที่ให้บริการได้บรรลุวัตถุประสงค์เชิงคุณภาพดังที่คาดหวัง

นอกจากนั้น IAASB ยังมองว่าการสอบทานคุณภาพงาน ถือเป็นเรื่องที่มีผู้มีส่วนได้เสียและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลให้ความสำคัญ IAASB จึงได้ออกมาตรฐาน ISQM ฉบับที่ 2 ที่มีความเกี่ยวข้องกับการสอบทานคุณภาพงาน (Engagement Quality Review) โดยกำหนดให้สำนักงานมีนโยบายหรือวิธีปฏิบัติในการแต่งตั้งผู้สอบทานคุณภาพงาน (Engagement Quality Reviewer : EQR) คุณสมบัติและหน้าที่ความรับผิดชอบ ขอบเขตการปฏิบัติงานของผู้สอบทานคุณภาพงาน

■ เรื่องสำคัญและการเปลี่ยนแปลงของมาตรฐานการบริหารคุณภาพฉบับใหม่

IAASB มุ่งหวังว่าการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงมาตรฐานนี้จะทำให้มาตรฐานการบริหารคุณภาพทั้งสามฉบับมีความสอดคล้องกัน และสามารถนำไปใช้ร่วมกันในทุกสถานการณ์และสำหรับทุกขนาดของสำนักงาน (Scalability) โดยมีจุดยืนที่สำคัญ ดังนี้

1) **เน้นย้ำความสำคัญของประโยชน์สาธารณะ (Public Interest):** ซึ่งเป็นผลมาจากการปฏิบัติงานตรวจสอบที่มีคุณภาพอย่างสม่ำเสมอ และการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญ (Professional Judgment) และการใช้วิจารณ์ญาณและการสังเกตของผู้ประกอบวิชาชีพ (Professional Skepticism) อย่างเหมาะสม โดยให้คำอธิบายสำหรับการนำไปใช้อุปสรรคต่อวิจารณ์ญาณและการสังเกตของผู้ประกอบวิชาชีพ และวิธีการที่ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานที่จะจัดการกับอุปสรรคต่อการใช้วิจารณ์ญาณและการสังเกตของผู้ประกอบวิชาชีพ

2) บทบาทหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน: ในการบริหารและบรรลุคุณภาพในระดับงานตรวจสอบ ทั้งด้านการบรรลุความรับผิดชอบในการเป็นผู้นำ (Fulfilling Leadership Responsibilities) และการบริหารจัดการแผนงาน (Project Management) ให้ชัดเจนยิ่งขึ้น ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานต้องมีความเกี่ยวข้องในงานตรวจสอบอย่างเพียงพอและเหมาะสม ซึ่งรวมไปถึงการสร้างสภาพแวดล้อม ซึ่งเน้นย้ำวัฒนธรรมของสำนักงานและพฤติกรรมที่คาดหวังในกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน ในขณะที่ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานต้องกระทำเรื่องดังกล่าวอย่างชัดเจน สม่ำเสมอและมีประสิทธิภาพ สะท้อนความมุ่งมั่นในคุณภาพของงาน สื่อสารพฤติกรรมที่คาดหวังดังกล่าวให้กับกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน และผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานต้องติดตามผลการปฏิบัติงานของผู้ที่ได้รับมอบหมาย

3) การสนับสนุนการปฏิบัติงาน (Supporting Engagement Performance): ในเรื่องการปฏิบัติงานตรวจสอบ มาตรฐานการบริหารคุณภาพเน้นย้ำความสำคัญในเรื่องการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญ และเรื่องสำคัญที่จำเป็นต้องได้รับการสอบทานโดยผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน และอธิบายถึงบทบาทของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานในการบริหารจัดการเมื่อมีความคิดเห็นที่แตกต่างกันในกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน

4) การมองภาพรวม (Standing Back): มาตรฐานการบริหารคุณภาพใช้คำว่า Standing Back ซึ่งหมายถึงผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานมองภาพรวมของการบริหารคุณภาพว่าการบริหารจัดการสามารถตอบสนองต่อความเสี่ยงด้านคุณภาพหรือไม่

5) ทำให้มาตรฐานสอบบัญชี รหัส 220 (ISA 220) ทันสมัยมากขึ้นสำหรับสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงไป: ISA 220 ได้ปรับปรุงคำนิยามของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ (Engagement Team) เพื่อสะท้อนถึงสภาพแวดล้อมในปัจจุบัน ซึ่งสำนักงานอาจได้กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบมาโดยหลากหลายวิธี หรือผู้ปฏิบัติงานอยู่ในต่างประเทศหรือต่างภูมิภาค ไม่ว่าสถานะการจ้างงานกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบจะเป็นอย่างไร การกำหนดแนวทาง ควบคุมดูแล และสอบทานงานตรวจสอบยังคงมีความสำคัญ และ ISA 220 ยังเน้นย้ำถึงบทบาทที่เพิ่มมากขึ้นของการนำเทคโนโลยีมาใช้ในการตรวจสอบ ข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับทรัพยากรจะครอบคลุมถึงทรัพยากรทางเทคโนโลยีและทรัพยากรทางปัญญา (นอกเหนือจากทรัพยากรบุคคล)

6) ความสัมพันธ์ระหว่างมาตรฐานสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) และมาตรฐานบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 (ISQM 1) และ 2 (ISQM 2): ISA 220 (Revised) เป็นมาตรฐานที่ออกแบบมาเพื่อการปฏิบัติงานในระดับของงานตรวจสอบ ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของระบบการบริหารคุณภาพตาม ISQM 1 ในขณะที่ ISA รหัส 220 ฉบับก่อนการปรับปรุงมีการพูดถึงข้อกำหนด และคำแนะนำของการปฏิบัติงานสอบทานคุณภาพ ข้อกำหนดดังกล่าวได้นำมาพัฒนาเป็น ISQM 2 ซึ่งมีเนื้อหาเกี่ยวข้องโดยตรงกับการสอบทานคุณภาพงาน โดย ISA 220 (Revised) จะให้ความสำคัญเฉพาะหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน และอธิบายเพิ่มเติมว่าผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานและกลุ่มผู้ปฏิบัติงานควรมีปฏิสัมพันธ์กับผู้สอบทานคุณภาพงานอย่างไร

7) การนำมาตรฐานการบริหารคุณภาพไปปรับใช้ได้: IAASB ตั้งใจที่จะทำให้มาตรฐานกลุ่มนี้สามารถนำไปใช้ได้สำหรับสำนักงานสอบบัญชีทุกขนาด และสำหรับสถานการณ์ของงานที่แตกต่างกัน IAASB จึงได้เพิ่มเติมคำอธิบาย (Supporting Material) ในมุมมองว่าสำนักงานขนาดเล็กจะสามารถนำมาตรฐานบริหารคุณภาพไปประยุกต์ได้อย่างไร รวมถึงแต่ละย่อหน้าที่เกี่ยวข้องจะบอกถึงการนำไปประยุกต์ในสถานการณ์ต่าง ๆ

8) **ทรัพยากรของงานตรวจสอบ:** มาตรฐานก่อนการปรับปรุงไม่ได้มีข้อกำหนดและคำแนะนำในทรัพยากรในระดับของงานตรวจสอบ ส่วนมาตรฐานปรับปรุงฉบับนี้ได้เพิ่มส่วนของทรัพยากรบุคคล (Human Resources) ทรัพยากรทางปัญญา (Intellectual Resources) และทรัพยากรทางเทคโนโลยี (Technological Resources) โดยผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานมีความรับผิดชอบในการพิจารณาว่ามีทรัพยากรเพียงพอและเหมาะสมกับงานหรือไม่ และจัดให้มีทรัพยากรดังกล่าวอย่างทันเวลา มาตรฐานได้อธิบายถึงการนำทรัพยากรไปใช้เพื่อสนับสนุนการปฏิบัติงานตรวจสอบ การใช้ทักษะการบริหารจัดการแผนงานกับการบริหารคุณภาพงาน รวมทั้งวิธีปฏิบัติที่เหมาะสมเมื่อพิจารณาว่าทรัพยากรไม่เพียงพอและเหมาะสมในการที่จะปฏิบัติงานตรวจสอบ

9) **ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ:** มาตรฐานฉบับปรับปรุงอธิบายถึงจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง และพิจารณาว่ากลุ่มผู้ปฏิบัติงานได้ตระหนักถึงข้อกำหนดนี้ รวมถึงอุปสรรคที่มีต่อการปฏิบัติตามจรรยาบรรณ และการพิจารณาว่าการปฏิบัติตามข้อกำหนดในเรื่องความเป็นอิสระได้บรรลุผลสำเร็จหรือไม่

10) **เรื่องอื่น ๆ:** มาตรฐานฉบับปรับปรุงให้ความสำคัญกับการนำข้อมูลที่ได้รับมาจากกระบวนการตอบรับงาน และคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้ามาพิจารณาในการวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบ และการเน้นย้ำความรับผิดชอบโดยรวมของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสำหรับการบริหารคุณภาพงาน

■ มาตรฐานบริหารคุณภาพงาน ฉบับที่ 1 (ISQM 1)

แนวคิดใหม่ในวิธีการบริหารคุณภาพงานตาม ISQM 1 เป็นแนวคิดในการบริหารคุณภาพในเชิงรุกและอยู่บนพื้นฐานของความเสี่ยง แนวคิดใหม่นี้มุ่งเน้นให้สำนักงานให้ความสำคัญต่อความเสี่ยงที่อาจส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานตรวจสอบ โดยกำหนดให้สำนักงานปรับแต่งการออกแบบ การนำไปใช้และการดำเนินการของระบบการบริหารคุณภาพให้เหมาะสมตามลักษณะและสถานการณ์ของสำนักงานและงานที่ตรวจสอบ

องค์ประกอบหลักของระบบการบริหารคุณภาพที่นำเสนอตาม ISQM 1 มี 8 องค์ประกอบ ได้แก่

- 1) การกำกับดูแลและภาวะผู้นำ (ปรับปรุงจาก “ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน”)
- 2) กระบวนการประเมินความเสี่ยงของสำนักงาน (องค์ประกอบใหม่)
- 3) ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง
- 4) การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ
- 5) การปฏิบัติงาน
- 6) ทรัพยากร (ปรับปรุงจาก “ทรัพยากรบุคคล”)
- 7) สารสนเทศและการสื่อสาร (องค์ประกอบใหม่)
- 8) กระบวนการติดตามผลและแก้ไข (องค์ประกอบใหม่)

องค์ประกอบทั้ง 8 องค์ประกอบข้างต้นไม่เหมือนกับมาตรฐานฉบับเดิมที่แยกต่างหากจากกัน แต่จะเป็นองค์ประกอบที่ออกแบบมาเฉพาะและมีการบูรณาการระหว่างกัน

ความเสี่ยงด้านคุณภาพ (Quality Risk) กระบวนการประเมินความเสี่ยงของสำนักงานถือเป็นหนึ่งในองค์ประกอบสำคัญของระบบการบริหารคุณภาพ ซึ่งประกอบไปด้วยกระบวนการขั้นตอนต่าง ๆ ที่สำนักงานนำแนวทางการบริหารความเสี่ยง (Risk-based Approach) ไปใช้ในการบริหารคุณภาพ โดยกระบวนการประเมินความเสี่ยงจะ

นำไปประยุกต์กับ 7 องค์ประกอบของระบบการบริหารคุณภาพ เช่น สำนักงานใช้กระบวนการบริหารความเสี่ยงดังกล่าวในการกำหนดวัตถุประสงค์ด้านคุณภาพ ระบุและประเมินความเสี่ยงด้านคุณภาพ ออกแบบและตอบสนองไปใช้สำหรับอีก 7 องค์ประกอบอื่น

ในเรื่องการออกแบบและตอบสนองต่อความเสี่ยงด้านคุณภาพ คำจำกัดความของการตอบสนอง เป็นไปในทางเดียวคำจำกัดความของ “การควบคุม” ในร่างมาตรฐานสอบบัญชี รหัส 315 (Exposure Draft ISA 315) ซึ่งหมายถึง นโยบายหรือวิธีปฏิบัติต่าง ๆ ในเชิงการควบคุม ในขณะที่ค่านิยมของ ISQM 1 จะรวมไปถึงมุมมองด้านการกำกับดูแล อย่างไรก็ตาม สาเหตุที่ใช้คำว่า “การตอบสนอง” แทน “การควบคุม” เพราะต้องการจะเน้นย้ำความสำคัญในการตอบสนองต่อความเสี่ยงเชิงคุณภาพในลักษณะเชิงรุก โดยสำนักงานอาจปรับเปลี่ยนการตอบสนองดังกล่าวตามการพิจารณาความเสี่ยงเชิงคุณภาพที่ประเมินแล้ว เพื่อให้เหมาะสมตามลักษณะของสำนักงานและสถานการณ์งานที่ตรวจสอบ

การกำกับดูแลและผู้นำ: มาตรฐานฉบับนี้ระบุพฤติกรรมที่คาดหวังของผู้นำสำนักงานในการปฏิบัติเป็นแบบอย่างของผู้นำองค์กร (Tone at the Top) รวมถึงคุณสมบัติที่เหมาะสมสำหรับผู้นำและการเป็นผู้นำที่มีความรับผิดชอบต่อการประเมินผลการปฏิบัติงาน บุคคลที่มีหน้าที่รับผิดชอบสูงสุดเกี่ยวกับระบบการบริหารคุณภาพในสำนักงาน ซึ่งจะช่วยสนับสนุนความสม่ำเสมอของคุณภาพในการปฏิบัติงาน คือ ผู้บริหารสูงสุด (CEO) หรือหุ้นส่วนผู้จัดการ (Managing Partner) มาตรฐานฉบับนี้กำหนดให้สำนักงานจัดการประเมินผลการปฏิบัติงานในบุคคลที่ได้รับมอบหมายในบทบาทของผู้นำ

สารสนเทศและการสื่อสาร: เป็นเรื่องที่มาตรฐานฉบับนี้พัฒนาขึ้นมาใหม่ ซึ่งเป็นเรื่องที่มีความสำคัญต่อระบบการบริหารคุณภาพ และเน้นย้ำการสื่อสารแบบสองทาง (two-way Communication)

■ มาตรฐานบริหารคุณภาพงาน ฉบับที่ 2 (ISQM 2)

การสอบทานคุณภาพงานเป็นการสนับสนุนการใช้จรรยาบรรณในการสังเกต และสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ และการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญในระดับของงานตรวจสอบ มาตรฐานฉบับนี้จึงระบุถึงความสำคัญในการประเมินอย่างมีหลักเกณฑ์ โดยกำหนดนโยบาย วิธีปฏิบัติงาน รวมทั้งระบุเกณฑ์คุณสมบัติของบุคคลที่จะได้รับแต่งตั้งให้เป็นผู้สอบทานคุณภาพงาน รวมถึงข้อจำกัดต่าง ๆ

ความสัมพันธ์ระหว่าง ISQM 1, ISQM 2 และ ISA 220 (Revised): ISQM 1 อธิบายถึงความรับผิดชอบของสำนักงานในการจัดให้มีระบบการบริหารคุณภาพ ซึ่งการสอบทานคุณภาพงานถือเป็นการตอบสนองต่อความเสี่ยงด้านคุณภาพที่ประเมินไว้แล้ว ถึงแม้ว่าการสอบทานคุณภาพงานจะเป็นระดับของงานตรวจสอบ แต่ก็เป็นการตอบสนองความเสี่ยงด้านคุณภาพที่นำไปใช้โดยผู้สอบทานคุณภาพงานในนามของสำนักงาน ในขณะที่ ISA220 (ปรับปรุง) ประกอบไปด้วยข้อกำหนดที่มุ่งเน้นในการปฏิสัมพันธ์ระหว่างผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน กลุ่มผู้ปฏิบัติงานกับผู้สอบทานคุณภาพงาน

การแต่งตั้งและคุณสมบัติของผู้สอบทานคุณภาพงาน: เป็นการปรับปรุงข้อกำหนดต่าง ๆ หรือขยายขอบเขตของข้อกำหนดจาก ISQM 1 ในด้านทักษะความรู้ ความสามารถและเวลาที่เพียงพอ อำนาจหน้าที่ที่เหมาะสม ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ความเที่ยงธรรมของผู้ที่ได้รับแต่งตั้งเป็นผู้สอบทานคุณภาพ รวมทั้งระยะเวลาเว้นพักหลังจากเป็นผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน การปรึกษาร่วมกับกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน และการใช้ทรัพยากรภายนอกในการปฏิบัติงานสอบทาน

■ งานวิจัยด้านคุณภาพงานสอบบัญชี

ในแวดวงของการศึกษาวิจัย คุณภาพงานสอบบัญชีก็เป็นหัวข้อหนึ่งที่มีผู้สนใจ เช่น

ปิยะมาศ เรืองแสงรอบ และศิลปพร ศรีจันทเพชร (2552) ศึกษาปัญหาและอุปสรรคในทางปฏิบัติหามาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีมาใช้ในสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและขนาดกลาง การวิจัยรวบรวมข้อมูลจากการสัมภาษณ์ ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่แสดงความคิดเห็นว่าปัญหาและอุปสรรคในทางปฏิบัติมากที่สุดของสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและขนาดกลาง คือ การจัดให้มีระบบการสอบทานคุณภาพงานสอบบัญชีและการแต่งตั้งผู้สอบทานคุณภาพงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานสากล เนื่องจากความพร้อมด้านบุคลากร ระยะเวลาที่ต้องใช้เพิ่มเติมในกระบวนการตรวจสอบและต้นทุนที่จะเกิดขึ้น อย่างไรก็ตาม สำนักงานสอบบัญชีควรเร่งดำเนินการในการเตรียมความพร้อม และอาจพิจารณาร่วมมือกันระหว่างสำนักงานเพื่อแบ่งปันทรัพยากรเพื่อช่วยลดภาระต้นทุนและบุคลากร

สุกานดา มิสกวันวงศ์ (2550) ศึกษาปัจจัยภายในที่อาจมีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่งใช้การศึกษาเชิงสำรวจในมุมมองของระดับผู้ช่วยผู้จัดการงานสอบบัญชีขึ้นไปของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (BIG 4) ซึ่งพบว่าปัจจัยภายในที่มีผลกระทบที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุด 3 อันดับแรกได้แก่ ปัจจัยทางด้านความรู้ ความสามารถและประสบการณ์ ด้านการปฏิบัติงานของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี การพัฒนาทางวิชาชีพ และจำนวนบุคลากรและระยะเวลาที่ใช้งานตรวจสอบ โดยสอดคล้องกับ Wooten, T.C. (2003) ที่นำเสนอแบบจำลองคุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality Model) ที่พบว่าปัจจัยภายในสำนักงานสอบบัญชีอย่างทรัพยากรบุคคล กระบวนการควบคุมภายในสำนักงานสอบบัญชี ประสิทธิภาพการตรวจสอบในอุตสาหกรรมของสำนักงาน และปัจจัยของทีมงานตรวจสอบ ซึ่งหมายถึงการวางแผน การปฏิบัติงานสอบบัญชี การควบคุมดูแลงานสอบบัญชี ความรู้ความเชี่ยวชาญ การปฏิบัติงานสอบบัญชีเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ และปัจจัยทางด้านความเป็นอิสระ ล้วนมีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี การพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชีสามารถพัฒนาให้สอดคล้องกับปัจจัยที่ได้ศึกษา โดยการเพิ่มคุณภาพของงานผ่านทั้งในระดับของนโยบายของสำนักงาน และระดับกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีไปพร้อม ๆ กัน รวมถึงมีการควบคุมดูแลงานสอบบัญชี เพื่อให้คุณภาพของงานสอบบัญชีเป็นไปตามวัตถุประสงค์

■ สรุป

คุณภาพของงานตรวจสอบมีความสำคัญยิ่ง ที่ไม่ว่าจะเป็นนักลงทุน ผู้มีส่วนได้เสีย หรือบุคคลภายนอกที่มีความเกี่ยวข้องล้วนคาดหวังในคุณภาพงานของผู้สอบบัญชี การจัดให้มีระบบการบริหารคุณภาพ จะช่วยให้เกิดความสม่ำเสมอในคุณภาพของงานตรวจสอบ และยกระดับคุณภาพของงานตรวจสอบ IAASB จึงออกมาตรฐาน 3 ฉบับที่เกี่ยวข้องกับการบริหารคุณภาพ ซึ่งได้แก่ มาตรฐานสอบบัญชี ฉบับ 220 (ปรับปรุง) มาตรฐานบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 และ 2 ซึ่งเป็นการปรับปรุงแก้ไขและพัฒนามาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพงานตรวจสอบทั้งในระดับของงานตรวจสอบและในระดับของสำนักงาน เพื่อให้มาตรฐานมีความทันสมัยต่อสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงในปัจจุบัน และสามารถนำไปใช้ได้กับทุก ๆ ขนาดของสำนักงาน และปรับเปลี่ยนไปตามลักษณะและสถานการณ์ของสำนักงานและงานตรวจสอบ

■ เอกสารอ้างอิง

ภาษาไทย

ปิยะมาศ เรืองแสงรอบ และศิลปพร ศรีจันทเพชร (2552). ปัญหาและอุปสรรคของการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานสากล. *วารสารวิชาชีพบัญชี* 5 (13), 83-95.

ศิลปพร ศรีจันทเพชร (2552) การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี. *วารสารวิชาชีพบัญชี* 5 (13), 25-30.

สุกานดา มิสกวันวงศ์ (2550). ปัจจัยภายในที่อาจมีผลกระทบต่อ คุณภาพงานสอบบัญชีในมุมมองระดับผู้ช่วยผู้จัดการงานสอบบัญชีขึ้นไปของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 4 แห่ง (BIG 4): การศึกษาเชิงสำรวจ. โครงการวิจัย คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี. มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

ภาษาอังกฤษ

IAASB. *Proposed International Standard on Auditing 220 (Revised)*. Retrieved from

<https://www.ifac.org/publications-resources/exposure-draft-international-standard-auditing-220-revised-quality-management>

IAASB. *Proposed International Standard on Quality Management 1*. Retrieved from

<https://www.ifac.org/publications-resources/exposure-draft-international-standard-quality-management-1-quality-management>

IAASB. *Proposed International Standard on Quality Management 2*. Retrieved from

<https://www.ifac.org/publications-resources/exposure-draft-international-standard-quality-management-2-engagement-quality>

Wooten, T.C. (2003). Research about Audit Quality. *The CPA Journal*, January (2003), 48-51.

ผลกระทบของความสามารถในการปรับตัวต่อ การตัดสินใจทางการบัญชีและ ผลการปฏิบัติงานด้านบัญชี: หลักฐาน เชิงประจักษ์จากนักบัญชีในจังหวัดระยอง

Impact of Adaptability on Accounting Judgment and Accounting
Performance: Empirical Evidence from Accountants in Rayong

ดร.อนุชา ทาพยอม

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำสาขาวิชาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจ
มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ

Anucha Thapayom, Ph.D., CPA

Assistant Professor of Department of Accounting, Faculty of Business Administration,
King Mongkut's University of Technology North Bangkok

บงกช ตั้งจิระศิลป์

อาจารย์พิเศษสาขาวิชาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจ
มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ

Bongkoch Tungjirasil

Lecturer of Department of Accounting, Faculty of Business Administration,
King Mongkut's University of Technology North Bangkok

ดร.วสุพรรณ รัตนธงรสุม

อาจารย์ประจำสาขาวิชาการบัญชี คณะวิทยาการจัดการ
มหาวิทยาลัยราชภัฏอุดรดิตถ์

Worapan Ratanasongtham, Ph.D.

Lecturer of Department of Accounting, Faculty of Management Science,
Uttaradit Rajabhat University



ผลกระทบของความสามารถในการปรับตัวต่อการตัดสินใจ ทางการบัญชีและผลการปฏิบัติงานด้านบัญชี: หลักฐานเชิงประจักษ์ จากนักบัญชีในจังหวัดระยอง

ดร.อนุชา ทาพยอม

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำสาขาวิชาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจ
มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ

บงกช ตั้งจิระศิลป์

อาจารย์พิเศษสาขาวิชาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจ
มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ

ดร.วรวรรณ รัตนทรงธรรม

อาจารย์ประจำสาขาวิชาการบัญชี คณะวิทยาการจัดการ
มหาวิทยาลัยราชภัฏอุดรดิตถ์

วันที่ได้รับบทความต้นฉบับ: 29 มกราคม 2563

วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ: 2 มีนาคม 2563

วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ: 3 มีนาคม 2563

บทคัดย่อ

การวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อทดสอบผลกระทบของความสามารถในการปรับตัวต่อการตัดสินใจทางการบัญชีและผลการปฏิบัติงานด้านบัญชี ในการวิจัยนี้เก็บข้อมูลโดยใช้แบบสอบถามจากผู้ทำบัญชีในจังหวัดระยอง จำนวน 201 คน สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล ได้แก่ การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ ผลลัพธ์ของการวิจัย พบว่า ความสามารถในการปรับตัวทั้ง 3 ด้าน (ได้แก่ ความสามารถในการแก้ปัญหา ความสามารถในการทดสอบความเป็นจริง และความยืดหยุ่น) มีผลกระทบเชิงบวกต่อการตัดสินใจทางการบัญชีและผลการปฏิบัติงานด้านบัญชี และการตัดสินใจทางการบัญชีมีผลกระทบเชิงบวกต่อผลการปฏิบัติงานด้านบัญชี นอกจากนี้ ผลสรุปของการวิจัย ข้อเสนอแนะ และแนวทางการวิจัยในอนาคตได้ถูกนำเสนอไว้อย่างชัดเจน

คำสำคัญ: ความสามารถในการปรับตัว การตัดสินใจทางการบัญชี ผลการปฏิบัติงานด้านบัญชี
นักบัญชี

Impact of Adaptability on Accounting Judgment and Accounting Performance: Empirical Evidence from Accountants in Rayong

Anucha Thapayom, Ph.D., CPA

Assistant Professor of Department of Accounting, Faculty of Business Administration,
King Mongkut's University of Technology North Bangkok

Bongkoch Tungjirasil

Lecturer of Department of Accounting, Faculty of Business Administration,
King Mongkut's University of Technology North Bangkok

Worapan Ratanasongtham, Ph.D.

Lecturer of Department of Accounting, Faculty of Management Science,
Uttaradit Rajabhat University

Received: January 29, 2020

Revised: March 2, 2020

Accepted: March 3, 2020

ABSTRACT

The purpose of this research is to examine the effect of adaptability on accounting judgment and accounting performance. Data was collected from 201 accountants in Rayong by questionnaire mail survey. The statistic used to analyze is the ordinary least square regression. The results reveal that three dimensions of adaptability (including problem-solving ability, reality-testing ability and flexibility) have a significant positive association with accounting judgment and accounting performance. Furthermore, accounting judgment has a positive influence on accounting performance. Theoretical and professional contributions, conclusion and directions for future research are highlighted.

Keywords: *Adaptability, Accounting Judgment, Accounting Performance, Accountants*

■ Introduction

The currently introduced concept of globalization in business life and technologic developments increases competition between businesses. Firms that are willing to keep up in such a competitive environment should efficiently benefit from human resources. It is necessary to ensure human resources that are innovative and have high performance. On the other hand, individuals should prepare for the professional competence required by this highly competitive and globalizing business life. Rapid industrialization causes important changes in requirements of professions. Employees should acquire and improve skills that will ensure profession adaptability. Therefore, they will be productive in business life and have the power to struggle with rapid changes in working conditions (Akça, Özer, and Kalaycıoğlu, 2018).

Adaptability is a critical quality that employers seek in early 21st century employees. With rapid changes in technology, diversity and society, Firms need employees who are open to new ideas, flexible enough to work through challenging issues, and generally able to cope when things don't go as planned. Representing adaptability through actions can gain you favor with co-workers and supervisors (Kokemuller, n.d.). Adaptability is the ability of an individual to adjust or change itself to best meet the needs of the condition or environment. When the change occurs, an adaptable person will adjust and find how best to perform in the new condition themselves, as opposed to having to be retrained. Adaptable staff can make all the difference to changing customer needs and the profitability of a company (Sony and Mekoth, 2016).

Accounting profession has been recognized that is a key role for the business success (Shafer, Park, and Liao, 2002). Currently, accountants play a key role in the management of the executive in the organization. The accountants provide significant financial information for management used in the process of decision-making. The performance of accountants has influenced companies and society. If companies and socially unacceptable performance of accountants, it may affect the success and survival in the accounting profession. In order to succeed and survive in the profession, it requires knowledge, capabilities and skills. Moreover, accountants may require more skills other than only technical accounting skills. The prior research indicates that besides technical skills, other skills, such as communication, problem-solving, critical thinking, negotiation, and relation management are equally important in professional success (Apostolou, Watson, Hassell, and Webber, 2001).

Accounting professionals look to grow and advance in their profession. Still, they need to have strong technical skills. However, they need to have soft skills that increasingly consist of problem-solving ability, reality-testing ability and flexibility or otherwise known as “adaptability.”

■ Research Objectives

1. To examine the effect of three dimensions of adaptability (problem-solving ability, reality-testing ability and flexibility) on accounting judgment and accounting performance
2. To examine the effect of accounting judgment on accounting performance

■ Literature review

Adaptability skills are some of the most valuable abilities that a person can possess because these abilities allow person to survive, create, learn, develop, and to achieve success (Bharwaney, Bar-On, and MacKinlay, 2007; Thapayom, Ussahawanitchakit, and Boonlua, 2018). People have to be open to changes without fear but with positive thinking and desire to learn. An adaptable person is able to learn from experience and able to deal well with the problems of business or personal life. Flexibility and adaptability are among the most required employability skills and abilities by companies (Akça et al., 2018).

In this research, adaptability refers to the ability to manage change and solve problems of an intrapersonal and interpersonal nature (Bar-On, 2006). From the literature review, Bar-On (2006) indicates that the dimensions of problem-solving ability, reality-testing ability and flexibility as the resources of adaptability. The conceptual model presents the relations among adaptability, accounting judgment and accounting performance as shown in Figure 1.

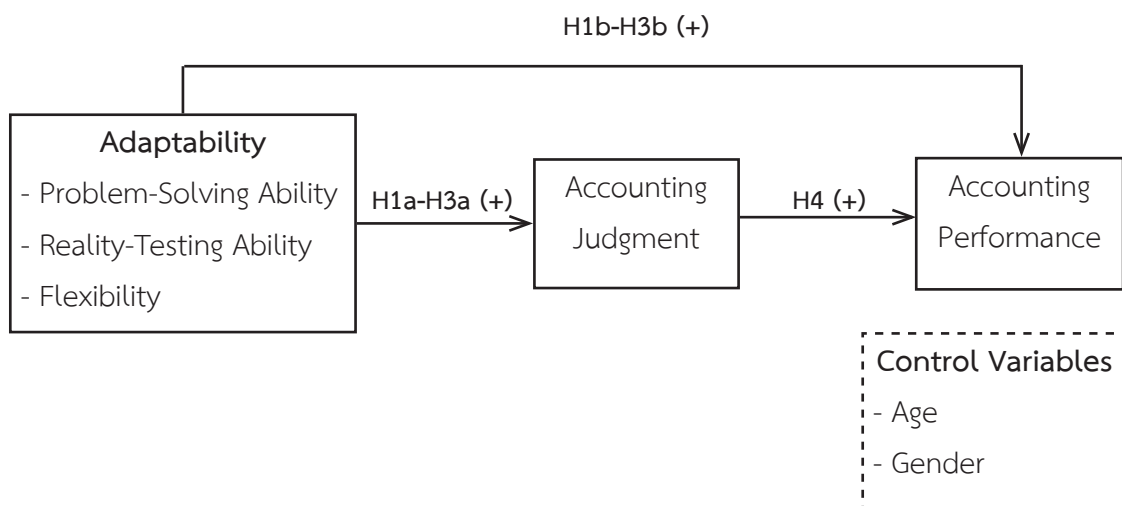


Figure 1 Conceptual Model of the Relations among Adaptability, Accounting Judgment and Accounting Performance

Problem-Solving Ability

Problem-solving ability is the skill to identify and define problems as well as to generate and implement potentially effective solutions. Problem-solving is multiphasic in nature and includes the ability to go through a process of 1) sensing a problem and feeling confident and motivated to deal with it effectively, 2) defining and formulating the problem as clearly as possible (e.g., gathering relevant information), 3) generating as many solutions as possible (e.g., brainstorming), and 4) making a decision to implement one of the solutions (e.g., weighing the pros and cons of each possible solution and choosing the best course of action) (Bar-On, 2006).

Individuals who are adept at problem-solving are often conscientious, disciplined, methodical and systematic in persevering and approaching challenging situations. This skill is also associated with a desire to do our best and to confront problems, rather than avoiding them. Problem-solving entails paying attention to detail in what is often a very complicated situation, quickly and effectively filtering information as well as prioritizing a desired course of action that needs to be anchored in good judgment. This process is closely associated with pattern recognition, which helps individual remember what works best in specific situations and the feasibility of applying this approach again. Therefore, memory plays a key role in learning from past experiences in order to enhance future performance through a type of multitasking during the problem-solving process and making the most effective decisions which entails risk analysis and management in addition to decision-making per se. As such, problem-solving is a complex cognitive process (Perks and Bar-On, 2010).

The United States Office of Personnel Management (OPM) suggested that problem-solving is considered to be one of the most important managerial competencies. Together with reality-testing and flexibility, problem-solving plays a very important part in the ability to negotiate and resolve conflicts. This skill is especially critical for effective strategic planning; it is essential in anticipating and dealing with potentially complex problems on a large scale. This is especially necessary for individuals working alone, or with minimal supervision, who typically have to deal with situations as they arise without the benefit of group decision-making. Consistent with the result of Durgut, Gerekan, and Pehlivan, (2013) found that problem-solving had an influence on the success of accounting subjects. Based on the literature, the associations are hypothesized as follows:

Hypothesis 1: Problem-solving ability will positively relate to a) accounting judgment and b) accounting performance.

Reality-Testing Ability

Reality-testing ability is the skill to assess the correspondence between what is experienced and what objectively exists. Testing the degree of correspondence between what one experiences and what actually exists involves a search for objective evidence to confirm, justify, and support

feelings, perceptions, and thoughts. Reality-testing involves “tuning in” to the immediate situation, attempting to keep things in the correct perspective, and experiencing things as they really are, without excessively fantasising or daydreaming about them (Bar-On, 2006). The emphasis is on pragmatism, objectivity, the adequacy of one’s perception, and authenticating one’s ideas and thoughts. An important aspect of this factor is the degree of perceptual clarity evident when trying to assess and cope with situations; it involves the ability to concentrate and focus when examining ways of coping with situations that arise.

Reality-testing is associated with a lack of withdrawal from the outside world, a tuning in to the immediate situation, and lucidity and clarity in perception and thought process. In simple terms, reality-testing is the ability to accurately “size up” the immediate situation. Reality-testing is closely associated with “situational awareness” in that involves being intensely aware of our surroundings, which includes effectively clarifying and closing potential gaps between our internal perceptions and what actually exists in the outside world.

Reality-testing depends on accurately identifying and understanding emotions, which suggests that this factor plays an important role in the cognitive processing of emotions. This factor acts as “the rudder” in keeping the cognitive processing of emotions on track. It is associated with a lack of withdrawal from the outside world and a tuning into the immediate situation as well as lucidity and clarity in perception and in thought processes (Bar-On, 2004).

In today’s business world, it is essential for workers to accurately assess their work environments. With business landscapes changing at a rapid pace, the distinction between appearance and reality is sometimes blurred. Reality-testing is important to job success because it involves taking the proper steps to look past our emotional biases so that we can recognize situations for what they really are. By paying close attention to relevant information, individuals can make better decisions with fewer errors (Di Fabio, Palazzeschi, and Bar-On, 2012).

Hypothesis 2: Reality-testing ability will positively relate to a) accounting judgment and b) accounting performance.

Flexibility

Flexibility is the skill to adjust one’s emotions, thoughts, and behavior to changing situations and conditions. Flexible people are agile, synergistic, and capable of reacting to change. These people are able to change their minds when evidence suggests that they are mistaken. They are generally open to and tolerant of different ideas, orientations, ways, and practices. They do not experience difficulty beginning new things or making adjustments in general. They are typically resilient and can easily take on new tasks (Bar-On, 2006).

With today’s businesses moving towards flatter organizational structures, the need for a more flexible worker is paramount. Workers are now being asked to be part of multiple projects and teams with fewer levels of supervision to guide them. Those who find it difficult to work

without a structure will find it hard to adapt to new and different situations at work. Flexibility requires that an individual be able to modify one's thoughts, feelings, and actions in response to these changing circumstances. Based on research findings, flexibility is closely associated with the ability to adjust to different social environments. As such, it is an extremely important factor for individuals as well as organizations and a major contributor to organizational survival (Bharwaney et al., 2007).

This factor is important for accountants, because it drives the ability to multitask and resiliently adapt in order to address a rapidly changing environment, realities and new challenges. Multitasking depends on paying attention to and keeping track of the essential details in the accountant's immediate surroundings, in order to pivot and turn when need be. All of this determines how effective the accountant will be in responding to altered situations and unexpected conditions. This characteristic is important for being resourceful, taking the initiative for immediate action, improvisation, resiliency and adaptability in the face of unpredictable and demanding scenarios. Lack of flexibility can lead, in some cases, to catastrophic consequences for the organization as a whole. People who score low on the flexibility scale are likely to exhibit rigidity in their thinking and behavior; and they tend to resist change in general and in themselves in particular (Bharwaney-Orme and Bar-On, 2002).

Hypothesis 3: Flexibility will positively relate to a) accounting judgment and b) accounting performance.

Accounting Judgment

Accounting judgment refers to diagnosis and decides rationally about analyzing, recording transactions, and selecting appropriate accounting policies and accounting practices (Solomon and Trotman, 2003). In the accounting process, accounting judgment is important in the accounting practice, by which bookkeepers use accounting judgment in selecting accounting policies and accounting practices such as the decision whether to use inventory valuation methods as first-in, first-out (FIFO) or Average, determining to use the straight-line method to evaluate the lifetime of asset depreciation, and decision-making events "material" to the business entity (Akenbor and Onuoha, 2013). Thus accounting judgment plays an important role in the decision-making and financial reporting of the company.

In addition, in accounting process, the bookkeepers use accounting judgment in decision-making at all stages of the accounting work. Bookkeepers must have confidence that the work is consistent with standard accounting, regulations, and professional ethics. Accounting judgment is the act of creating an opinion on accounts that matter about uncertainty and risk (Moore, 2009). Accounting judgment and ability are interrelated because judgments depend on the ability of accountants. Moreover, judgment is to estimate the results and evaluate the consequences of the results that lead to decisions, or to choose an alternative action (Solomon and Trotman, 2003).

Prior literature, accounting judgment influences subsequent financial report decision-making, and performance (Blay, Sneathen, and Kizirian, 2007). The bookkeeper explicitly enhances the quality of accounting judgment that influences financial report decision-making, accounting performance (Mock and Turner, 2005), and professional success. The accountant must use accounting judgment in performing accounting and attestation engagements, and in reporting the results. Therefore, bookkeepers with higher accounting judgment tend to gain greater accounting practice efficiency and professional success (Hammersley, 2011). Based on the literature, the associations are hypothesized as follows:

Hypothesis 4: Accounting judgment will positively relate to accounting performance.

Accounting Performance

Accounting Performance is the last consequence of adaptability in this research. Performance, a significant concept about management, is a result of individual actions. Performance can be defined as accomplishment. One of the significant elements of organizational success is the performance level of workers. Work performance is determining the level of attaining goals by comparing actions with goals and evaluating a process (Hammersley, 2011).

In this research, Accounting Performance is defined as the pride and achievement over the goals and expectation from accounting field work, leading to a client's acceptance and satisfaction. Also, it has continuously gained the confidence and trust of users of financial statements and stakeholders, and has been recognized by practitioners correctly, reliably and qualitatively. Client acceptance is an image about accounting services affecting the confidence of client behavior (Gatewongsa and Ussahawanitchakit, 2013).

Prior research has shown that the perceived accounting performance of accountants always results from the quality of the financial statements, accounting practice efficiency, accounting professionalism and accounting judgment (Stuebs and Thomas, 2009).

■ Methodology

Sample Selection and Data Collection Procedure

The population is accountants in Rayong. In this study, the accountants in Rayong were selected as samples of the study because Rayong is main parts of Thailand's economy and Rayong remains the province with the highest Gross Provincial Product (GPP) per capita, with income at almost one million baht per person (Office of the National Economics and Social Development Board, 2016). Also, Rayong has nine industrial estates, representing 19.15 percent of the country (IEAT, 2018). The sample is selected from the online data base of the Department of Business Development, the Ministry of Commerce of Thailand (www.dbd.go.th). The accountants are active in the database totaling 1,001 accountants. Accordingly, an appropriate sample size is 278 accountants under the 95% confidentiality rule (Krejcie and Morgan, 1970). Based on prior business research, a 20% response rate for a mail survey, without an appropriate follow-up procedure, is

deemed sufficient (Aaker, Kumar, and Day, 2001). Thus, 1,001 mailed questionnaires are appropriate for a distributed mail survey. With regard to the questionnaire mailing, 205 responses were received. Due to four found incomplete and with response errors, they were deducted from further analysis. As a result, completed questionnaires are 201. The effective response rate was approximately 20.08% which is considered acceptable for the response rate for a mail survey because it is greater than 20% (Aaker et al., 2001). To test non-response bias and to detect and consider possible problems with non-response errors was investigated by t-test that followed to Armstrong and Overton (1977). The researcher was compared early and late responses about gender, age, marital status, and experience. The results were not significant between early and late responses. Therefore, it was implied that these received questionnaires show insignificant non-response bias for the analysis in this research.

Variable Measurement

To measure each construct in the conceptual model, all variables are anchored by five-point Likert scale, ranging from 1 (strongly disagree) to 5 (strongly agree) excluding control variables. In addition, all constructs are developed for measuring from definition of each constructs and examine the relationship from theoretical framework and prior literature reviews. Hence, the variable measurements of this study are described as follows:

Accounting performance is the ending dependent variable in this research. This construct is measured via the pride and achievement over the goals and expectation from accounting field work, leading to a client's acceptance and satisfaction. Also, it has continuously gained the confidence and trust of users of financial statements and stakeholders, and has been recognized by practitioners correctly, reliably and qualitatively. This construct is measured using a five-item scale.

Accounting judgment is measured via diagnosis and decides rationally about analyzing, recording transactions, and selecting appropriate accounting policies and accounting practices. This construct is measured using a four-item scale.

Problem-solving ability is measured via identify and define problems as well as to generate and implement potentially effective solutions. This construct is measured using a four-item scale.

Reality-testing ability is measured via assess the correspondence between what is experienced and what objectively exists. This construct is measured using a four-item scale.

Flexibility is measured via adjusts one's emotions, thoughts, and behavior to changing situations and conditions. This construct is measured using a four-item scale.

Control variables in this study comprise age and gender. Based on the sample data, Age is represented by a dummy variable including 0 (less than or equal to 35 years old), and 1 (more than 35 years old). Gender is represented by a dummy variable including 0 (male), and 1 (female).

Reliability and Validity

Table 1 presents the factor loading and the Cronbach's alpha coefficient of all variables from thirty accountants in the pre-test. In this study, the Cronbach's alpha was used to test the reliability of the measurement. Coefficient alpha indicates the degree of internal consistency among items in questionnaires that should be greater than 0.70 (Hair, Black, Babin, and Anderson, 2010). In this study, convergent validity was tested by the factor loading, each of construct should be greater than the 0.40 cut-off and all factors are statistically significant (Hair et al., 2010). The results of measure validation show in table 1. Table 1 presents all variables have factor score between 0.570 – 0.912 indicating that there is the construct validity. Moreover, the reliability of all variable is accepted because Cronbach's alpha for all variables are shown between 0.736 – 0.879.

Table 1: Result of Measure Validation

Variables	Factor Loadings	Cronbach's Alpha
Accounting Performance (ACP)	.798-.888	.879
Accounting Judgment (ACJ)	.752-.878	.837
Problem-Solving Ability (PSA)	.745-.864	.831
Reality-Testing Ability (RTA)	.675-.912	.754
Flexibility (FLE)	.570-.826	.736

Statistical Techniques

All dependent and independent variables in this study are the metric scale. Therefore, OLS regression is appropriate technique to test all hypotheses. From the conceptual model and hypotheses, the following four equation models are formulated:

$$\text{Equation 1 : } ACJ = \alpha_1 + \beta_1 PSA + \beta_2 RTA + \beta_3 FLE + \beta_4 AGE + \beta_5 GEN + \epsilon_1$$

$$\text{Equation 2 : } ACP = \alpha_2 + \beta_6 PSA + \beta_7 RTA + \beta_8 FLE + \beta_9 AGE + \beta_{10} GEN + \epsilon_2$$

$$\text{Equation 3 : } ACP = \alpha_3 + \beta_{11} ACP + \beta_{12} AGE + \beta_{13} GEN + \epsilon_3$$

Results and Discussion

Table 2 shows descriptive statistics and correlation matrix for all variables. Correlation coefficients are ranging from 0.491 - 0.689. With respect to potential problems relating to multicollinearity, variance inflation factors (VIF) were used to test the intercorrelations among independent variable. In this study, the VIFs range from 1.625 to 1.869, well below the cut-off value of 10 (Hair et al., 2010), meaning that the independent variables are not correlated with each other. Therefore, there are no substantial multicollinearity problems encountered in this study.

Table 2: Descriptive Statistics and Correlation Matrix

Variables	ACP	ACJ	PSA	RTA	FLA
Mean	3.948	3.929	3.948	4.070	3.975
S.D	.525	.546	.512	.539	.521
ACP	1				
ACJ	.689***	1			
PSA	.596***	.551***	1		
RTA	.531***	.506***	.551***	1	
FLA	.535***	.491***	.577***	.559***	1

*** p<0.01

Table 3: Results of Multiple Regression Analysis^a

Independent Variables	Dependent Variables		
	ACJ	ACP	ACP
	Model 1	Model 2	Model 3
Problem-Solving Ability (PSA)	.319*** (.073)	.347*** (.070)	
Reality-Testing Ability (RTA)	.233*** (.072)	.230*** (.069)	
Flexibility (FLE)	.185** (.074)	.217*** (.070)	
Accounting Judgment (ACJ)			.692*** (.052)
Gender (GEN)	.161 (.167)	-.021 (.159)	-.156 (.153)
Age (AGE)	.075 (.119)	.167 (.113)	.061 (.107)
Adjusted R ²	.369	.432	.471

*** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.10, ^a Beta coefficients with standard errors in parenthesis

Table 3 shows the results of multiple regression analysis of the relationships among adaptability, accounting judgment and accounting performance.

Firstly, problem-solving ability has a significant positive effect on accounting judgment ($\beta_1 = 0.319$, $p < 0.01$) and accounting performance ($\beta_6 = 0.347$, $p < 0.01$). In existing literature, it helps accountants to identify and define problems as well as to generate and implement potentially effective solutions. Also, this skill is also associated with a desire to do our best and to confront problems, rather than avoiding them and it is especially critical for effective strategic planning (Durgut et al., 2013). **Therefore, Hypotheses 1a and 1b are supported.**

Secondly, reality-testing ability has a significant positive effect on accounting judgment ($\beta_2 = 0.233$, $p < 0.01$) and accounting performance ($\beta_7 = 0.230$, $p < 0.01$). In existing literature, it provides the skill to assess the correspondence between what is experienced and what objectively exists. This skill is important to job success because it involves taking the proper steps to look past our emotional biases so that we can recognize situations for what they really are. By paying close attention to relevant information, individuals can make better decisions with fewer errors (Di Fabio, Palazzeschi, and Bar-On, 2012). **Thus, Hypotheses 2a and 2b are supported.**

Thirdly, flexibility has a significant positive effect on accounting judgment ($\beta_3 = 0.185$, $p < 0.05$) and accounting performance ($\beta_8 = 0.217$, $p < 0.01$). In existing literature, Flexible people are agile, synergistic, and capable of reacting to change. These people are able to change their minds when evidence suggests that they are mistaken. They are typically resilient and can easily take on new tasks. Accountants who lack of flexibility can lead to catastrophic consequences for the organization as a whole such as exhibit rigidity in their thinking and behavior; and they tend to resist change in general and in themselves in particular (Bharwaney-Orme and Bar-On, 2002). **Thus, Hypotheses 3a and 3b are supported.**

Lastly, accounting judgment has a positive relationship with accounting performance ($\beta_{11} = 0.692$, $p < 0.01$). In existing literature, it helps accountants to diagnosis and decides rationally about analyzing, recording transactions, and selecting appropriate accounting policies and accounting practices (Solomon and Trotman, 2003). The accountant must use accounting judgment in performing accounting and attestation engagements, and in reporting the results. Therefore, bookkeepers with higher accounting judgment tend to gain greater accounting practice efficiency and professional success. **Therefore, Hypothesis 4 is supported.**

■ Contributions

Theoretical Contribution

This research is an attempt to provide a clearer understanding of the adaptability - accounting performance relationships. It provides unique theoretical contribution expanding on previous knowledge and literature of adaptability and accounting performance. Likewise, this research explicitly considers adaptability in three dimensions, including problem-solving ability, reality-testing ability and flexibility. For advancing the field theoretically, this research has attempted to focus on the aforementioned relationships of accountants in Rayong province in Thailand.

Professional Contribution

This research has potential implications for accountants. The first, this research helps the accountants to identify and justify the main components of adaptability that may be more critical in accounting performance. The findings of this research suggest components of adaptability (problem-solving ability, reality-testing ability and flexibility) which are the main components for enhancing the accounting outcomes. Secondly, this research can facilitate accountants to understand how their accountants achieve success, thus becoming a foundation for accounting performance. Finally, for gaining superior performance, accountants should generate and utilize adaptability which leads to improve accounting judgment and accounting performance.

■ Conclusion

The purpose of this research is to examine the effect of adaptability on accounting performance. The results indicated that three dimensions of adaptability (including problem-solving ability, reality-testing ability and flexibility) have a significant positive association with accounting judgment and accounting performance. Furthermore, accounting judgment has a positive influence on accounting performance. From the results, it can be summarized that accountants with great adaptability level will increase accounting judgment, which leads them to accounting performance.

This research has some limitations that should be mentioned. Firstly, the research was collected data from accountants in Rayong. Thus, future research should be examined in different groups of samples (such as certified public accountant (CPA) or tax auditors) and/or comparative populations, or from accountants in other provinces or accountants in Thailand in order to verify the generalizability of the results, increase the level of reliable results, and expand the usefulness of the results. In addition, this study employed OLS regression analysis to test the aforementioned relationships, future may logically apply structural equation model (SEM), partial least squared and path analysis to prove the relationships. Its results can help verify and compare abilities, competencies and capabilities of these statistical techniques in order to appropriately use them for testing the relationships further.

Reference

- Aaker, D. A., Kumar, V. & Day, G. S. (2001). *Marketing Research*. New York: John Wiley and Sons.
- Akça, Y., Özer, G. & Kalaycıoğlu, E. (2018). Impact of Career Adaptability on Employee Performance, *International Journal of Business and Management Invention*, 7(11), 24-28.
- Akenbor, C. O. & Onuoha, T. E. (2013). Ethical Concept and Professional Judgment in Corporate Financial Reporting: Empirical Evidence from Nigeria, *International Journal of Business and Economic Development*, 1(3), 46-59.
- Apostolou, B., Watson, S.F., Hassell, J.M. & Webber, S.A. (2001). Accounting Education Literature Review (1997-1999). *Journal of Accounting Education*, 19(1), 1-61.
- Armstrong, J.S. & Overton T.S. (1977). Estimating Non-Response Bias in Mail Surveys. *Journal of Marketing Research*, 14(3), 396-402.
- Bar-On, R. (2004). *Bar-On Emotional Quotient Inventory: A Measure of Emotional Intelligence*. MultiHealth Systems, Toronto.
- . (2006). *EQ-i Leadership User's Guide*. Toronto, Canada: Multi-Health Systems.
- Bharwaney, G., Bar-On, R., & MacKinlay, A. (2007). *EQ and the Bottom Line: Emotional Intelligence Increases Individual Occupational Performance, Leadership and Organizational Productivity*. Bedfordshire, UK: Ei World Ltd.
- Bharwaney-Orme, G., & Bar-On, R. (2002). The Contribution of Emotional Intelligence to Individual and Organizational Effectiveness. *Competency & Emotional Intelligence*, 9 (4), 23-8.
- Blay, A., Sneathen, L. Jr. & Kizirian, T. (2007). The Effects of Fraud and Going Concern Risk on Auditors' Assessments of The Risk of Material Misstatement and Resulting Audit Procedures. *International Journal of Auditing*, 11(3), 149-163.
- Di Fabio, A., Palazzeschi, L., & Bar-On, R. (2012). The Role of Personality Traits, Core Self-Evaluation, and Emotional Intelligence in Career Decision-Making Difficulties. *Journal of Employment Counseling*, 49(3), 118–129.
- Durgut, M., Gerekan, B. & Pehlivan, A. (2013). The Impact of Emotional Intelligence on the Achievement of Accounting Subject. *International Journal of Business and Social Science*, 4(13), 64-71.
- Gatewongsa, K. & Ussahawanitchakit, P. (2013). Internal Control Strategy of Beverage Businesses in Thailand: Effects on Goal Achievement. *International Journal of Business Strategy*, 13(3), 53-74.
- Hair, J. F., Black, W.C., Babin, B.J., & Anderson, R.E. (2010). *Multivariate Data Analysis* (7th ed.). USA: PEARSON Prentice Hall.

- Hammersley, J. S. (2011) A Review and Model of Auditor Judgments in Fraud related Planning Tasks, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(4), 101–28.
- Kokemuller, N. (n.d.). How to Demonstrate Adaptability on the Job. Work - Chron.com. Retrieved from <http://work.chron.com/demonstrate-adaptability-job-15407.html>
- Krejcie, R. V. & Morgan, D. W. (1970). Determining Sample Size for Research Activities. *Psychological Measurement*, 30(3), 607-610.
- Mock, T. & Turner, J. (2005). Auditor Identification of Fraud Risk Factors and Their Impact on Audit Programs. *The International Journal of Auditing*, 9, 59-77.
- Perks, J., & Bar-On, R. (2010). *Coaching for Emotionally Intelligent Leadership*. In J. Passmore (Ed.), *Coaching for leadership*. London, UK: Kogan Page, 55-74.
- Shafer, W., Park, L. J., & Liao, W. M. (2002). Professionalism, Organizational-Professional Conflict, and Work Outcomes: A Study of Certified Management Accountants. *Accounting, Auditing, & Accountability Journal*, 15(1), 46-68.
- Solomon, J. & 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.
- Sony, M. & Mekoth, N. (2016). The Relationship Between Emotional Intelligence, Frontline Employee Adaptability, Job Satisfaction and Job Performance. *Journal of Retailing and Consumer Services*, 30, 20-32.
- Stuebs, Jr., M.T. & Thomas, W.C. (2009). Improved Judgment in Financial Accounting: A Principled Approach, *CPA Journal*, 79(1), 32-35.
- Thapayom, A., Ussahawanitchakit, P., & Boonlua, S. (2018). Effect of Emotional Intelligence Orientation on Audit Sustainability of Certified Public Accountants (CPAs) in Thailand. *Journal of Accountancy and Management*, 10(3), 1-16.

กระบวนการการจัดทำมาตรฐานการบัญชี ภาครัฐ: กรณีศึกษา ฉบับที่ 23 เรื่อง รายได้จากรายการไม่แลกเปลี่ยน

Due Process of International Public Sector
Accounting Standard 23: A Case Study of
Revenue from Non-Exchange Transactions

สุชนญา แชมชุกลิน
นักบัญชีปฏิบัติการ
กรมบัญชีกลาง

Suchanya Chamchuklin
Accountant, Practitioner Level
The Comptroller General's Department

ดร.ธีรชัย อรุณเรืองศิริเลิศ, CPA.
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ภาควิชาการบัญชี
คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

Teerachai Arunruangsirilert, Ph.D., CPA.
Assistant Professor of Department of Accounting
Thammasat Business School, Thammasat University

กระบวนการการจัดทำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ: กรณีศึกษา ฉบับที่ 23 เรื่อง รายได้จากรายการไม่แลกเปลี่ยน

สุชัญญา แซ่มชุกสัน

นักบัญชีปฏิบัติการ

กรมบัญชีกลาง

ดร.ธีรชัย อรุณเรืองศิริเลิศ, CPA.

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ภาควิชาการบัญชี

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

วันที่ได้รับบทความต้นฉบับ: 9 มีนาคม 2563

วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ: 20 เมษายน 2563

วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ: 21 เมษายน 2563

บทคัดย่อ

การวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษากระบวนการการจัดทำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ 23 เรื่อง รายได้จากรายการไม่แลกเปลี่ยน การวิจัยนี้เป็นกรณีศึกษาจากการจัดทำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ 23 ในช่วงระยะเวลาหนึ่งปี ตั้งแต่เดือนตุลาคม 2561 ถึง กันยายน 2562 โดยการเก็บรวบรวมข้อมูลจากบันทึกช่วยจำ รายงานการประชุม ผลการรับฟังความเห็น และแผนการจัดทำโครงการมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ รวมถึงสัมภาษณ์ผู้อำนวยการกลุ่มงานมาตรฐานและนโยบายการบัญชีภาครัฐเพื่อศึกษาถึงข้อเสนอแนะต่อกระบวนการมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับที่ 23 และกระบวนการจัดทำในอนาคตต่อไป จากกรณีศึกษาดังกล่าว ทำให้ได้แนวทางในการจัดทำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐสำหรับกรมบัญชีกลาง เพื่อใช้ในการจัดทำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับถัดไป รวมถึงทำให้ผู้ที่เกี่ยวข้อง เช่น หน่วยงานของรัฐที่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับนี้ และผู้ใช้งบการเงิน สามารถทราบถึงที่มา หลักการ และกระบวนการดังกล่าว

คำสำคัญ: การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ การสอบบัญชี คุณลักษณะ

ผลกระทบของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รับอนุญาต ต่อความพร้อมในการทำงาน ด้านการบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทย

Effect of Auditor Characteristics on Readiness
of Forensic Accounting Practices in Thailand

ศิรินทิพย์ จ้อยพุดซา

เจ้าหน้าที่ประสานงาน ธุรกิจกลุ่มสินค้ารับจ้างออกแบบและผลิต
บริษัท แพรนด้า จิวเวลรี่ จำกัด (มหาชน)

Sirintip Joypudsa

Original Design Manufacturer Coordinator
Pranda Jewelry Public Company Limited

ผลกระทบของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ต่อความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทย

ศิริณีทิพย์ จ้อยพุดซา

เจ้าหน้าที่ประสานงาน ธุรกิจกลุ่มสินค้ารับจ้างออกแบบและผลิต
บริษัท แพรนต้า จิวเวลรี่ จำกัด (มหาชน)

วันที่ได้รับบทความต้นฉบับ: 9 มีนาคม 2563
วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ: 6 เมษายน 2563
วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ: 7 เมษายน 2563

บทคัดย่อ

การศึกษานี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาผลกระทบของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่อความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทย โดยใช้การวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ วิเคราะห์ข้อมูลจากแบบสอบถามทั้งหมด 271 ตัวอย่างจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ในปี 2561 ผลการศึกษาพบว่า ประสิทธิภาพในการทำงานสอบบัญชี เพศชาย และระดับการศึกษา มีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยา ขณะที่ความเข้าใจเกี่ยวกับหลักการเบื้องต้นของการบัญชีนิติวิทยานั้น ไม่พบความสัมพันธ์กับความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยา

คำสำคัญ: การบัญชีนิติวิทยา คุณลักษณะ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

Effect of Auditor Characteristics on Readiness of Forensic Accounting Practices in Thailand

Sirintip Joypudsa

Original Design Manufacturer Coordinator

Pranda Jewelry Public Company Limited

Received: March 9, 2020

Revised: April 6, 2020

Accepted: April 7, 2020

ABSTRACT

This research has an objective to study effect of auditor characteristics on readiness of forensic accounting practice. This study analyzes 271 questionnaires from auditors in Thailand in year 2018 by using multiple regression analysis technique. Results show that audit experience, male, and education level positively affect readiness of forensic accounting practice; while basic understanding of forensic accounting does not have any relationship with readiness of forensic accounting practice.

Keywords: *Forensic Accounting, Characteristics, Auditor*

■ บทนำ

การทุจริตเป็นปัญหาที่สำคัญและนำมาซึ่งความล้มเหลวให้กับหลาย ๆ องค์กร โดยสาเหตุสำคัญเกิดขึ้นจากความหละหลวมในการบริหารงาน และการขาดระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพขององค์กร และอีกสาเหตุหนึ่งเกิดจากการทุจริต และความไม่ซื่อสัตย์ของพนักงานในองค์กร (ศิลปพร ศรีจันเพชร, 2553) ซึ่งสอดคล้องกับผลการสำรวจเรื่อง Economic Crime in Thailand ประจำปี 2559 ของบริษัท พрайซ์วอเตอร์ เฮาส์คูเปอร์ส (PwC) ที่พบว่าการกระทำทุจริตต่าง ๆ ที่ตรวจพบนั้น 80% ของผู้กระทำทุจริตล้วนเป็นบุคคลในองค์กร นอกจากนี้ร้อยละ 39 ของบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทย (Listed companies) ได้ยอมรับว่ามี การกระทำทุจริตเกิดขึ้นในบริษัทของตน ถึงแม้แต่ละองค์กรจะพยายามหาวิธีป้องกันมากแค่ไหน แต่การทุจริตนั้นยังคงเกิดขึ้นอย่างต่อเนื่อง นอกจากนี้ในปัจจุบันการทุจริตมีความซับซ้อนมากยิ่งขึ้น เนื่องจากความก้าวหน้าทางด้านเทคโนโลยี และความรู้ ความเชี่ยวชาญของผู้กระทำการทุจริตที่เพิ่มมากขึ้น ซึ่งอาจทำให้การตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้น ไม่เพียงพอที่จะพบข้อมูลที่ผิดปกติหรือการกระทำทุจริตที่เกิดขึ้น จึงอาจต้องพึ่งพาผู้ที่มีความเชี่ยวชาญมากกว่า เช่น นักบัญชีนิติวิทยา อย่างไรก็ตาม ถึงแม้ว่านักบัญชีนิติวิทยาจะมีความสำคัญ แต่ปัจจุบันนี้ในประเทศไทยยังไม่มีวิชาชีพด้านการบัญชีนิติวิทยา และผู้ที่ทำงานด้านนี้ยังมีจำนวนน้อยมาก ต่างจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ค่อนข้างได้รับความนิยม และมีจำนวนเพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่อง ทั้ง ๆ ที่ในความเป็นจริงแล้ว ทั้งสองสายงานนี้ค่อนข้างมีความใกล้เคียงกัน เพราะต้องมีพื้นฐานทางบัญชีเหมือนกัน อีกทั้งผู้ที่ทำงานอยู่ในสายงานสอบบัญชียังสามารถพัฒนาตัวเอง เพื่อไปทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยาได้ ดังนั้น ผู้วิจัยจึงได้สนใจศึกษาในเรื่องผลกระทบของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ต่อความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทย เพื่อเป็นแนวทางในการส่งเสริมให้นักบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทยเพิ่มมากขึ้น และเพียงพอกับความต้องการของผู้ใช้บริการ

■ บททวนวรรณกรรมและการตั้งสมมติฐาน

ประเทศไทยได้เริ่มรู้จักคำว่า Forensic Accounting เมื่อ สมชาย ศุภธาดา (2541) ได้นำเสนอบทความเรื่อง การบัญชีนิติเวชศาสตร์: ถึงเวลาที่นักบัญชีไม่อาจปฏิเสธ ลงในวารสารนักบัญชีช่วงปี 2541 โดยได้ให้ความหมายของการบัญชีนิติเวชศาสตร์ว่า เป็นการใช้ทักษะทางการเงิน และแนวคิดทางด้านการสืบสวนสอบสวนมาแก้ไขปัญหาการทุจริตภายในองค์กร การบัญชีนิติวิทยามักถูกเรียกใช้บริการเมื่อมีข้อกล่าวหาที่มีสาระสำคัญในเรื่องการฉ้อฉล การละเมิดกฎหมายแรงงาน การไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี การขัดแย้งกันระหว่างผู้ถือหุ้นและผู้บริหาร หรือคดีอื่น ๆ ที่มีการฟ้องร้องในศาล นักบัญชีผู้ชำนาญทางนิติวิทยาศาสตร์จะทำหน้าที่คำนวณความเสียหายเป็นตัวเลข เพื่อใช้เป็นหลักฐานประกอบการฟ้องร้อง และ/หรือการให้การในศาล (ศิวัธรักษ์ พินิจารมณ, 2557)

D Larry Crumbley and Nicholas Apostolou อ้างถึงใน ศิลปพร ศรีจันเพชร (2553) ได้เปรียบคุณสมบัติของนักบัญชีนิติวิทยาว่า เหมือนกันขนมเค้กที่มี 3 ชั้น โดยชั้นที่ใหญ่ที่สุดคือชั้นล่าง จะเปรียบได้กับพื้นฐานที่แน่นในด้านบัญชี ชั้นกลางซึ่งเป็นชั้นที่รองลงมา จะเปรียบได้กับความรู้ทางด้านการตรวจสอบ การควบคุมภายใน การประเมินความเสี่ยง และแนวทางการสืบหาทุจริต ส่วนชั้นบนซึ่งเป็นชั้นที่เล็กที่สุด คือ ความรู้ความเข้าใจเบื้องต้นในกฎหมายที่เกี่ยวข้อง และสุดท้ายหน้าของขนมเค้กที่เป็นครีมนั้น เปรียบเสมือนความสามารถในการสื่อสารทั้งการเขียน และการพูด

■ ทฤษฎีเกี่ยวกับคุณลักษณะส่วนบุคคล

คุณลักษณะส่วนบุคคล (Personal Attribute) หมายถึง เพศ อายุ สถานภาพ ระดับการศึกษา รายได้เฉลี่ยต่อเดือน ตำแหน่งในการทำงาน ระยะเวลาในการทำงาน แผนการทำงาน ทักษะในการใช้ภาษา และความต้องการส่วนตัวของบุคคล (นิชามล พองน้ำ, 2557) คุณลักษณะเป็นสิ่งที่ติดตัวและเปลี่ยนแปลงได้ไม่มากนัก คุณลักษณะที่ไม่เหมาะสมกับหน้าที่มักจะก่อให้เกิดปัญหาในการทำงาน และทำให้งานไม่ประสบผลสำเร็จตามเป้าหมาย (ขจรศักดิ์ ศิริมัย, 2554) คุณลักษณะพื้นฐานเป็นสมรรถนะของบุคคล ซึ่งแสดงให้เห็นถึงแนวทางการกระทำ พฤติกรรม หรือการคิด โดยคุณลักษณะพื้นฐานเหล่านี้จะแผ่ขยายไปยังสถานการณ์อื่น ๆ และคงทนอยู่ภายในตัวบุคคลเป็นระยะเวลานานพอสมควร หรือกล่าวอย่างสั้น ๆ คือ “บุคคลต้องมีคุณลักษณะอย่างไรบ้าง” โดยคุณลักษณะพื้นฐานประกอบด้วยแรงจูงใจ อุปนิสัย อึดทนอดทน บอบบางทางสังคม ความรู้ และทักษะ

จากบทความเรื่องคุณสมบัติของนักสืบ พบว่า งานสืบสวนเหมาะสำหรับคนที่ไหวพริบ สามารถแก้ปัญหาเฉพาะหน้าได้อย่างรวดเร็ว บางครั้งต้องอยู่ในสถานการณ์ที่มีความเสี่ยง ต้องมีความอดทน การทำงานไม่เป็นเวลา ต้องเตรียมพร้อมตลอด เป็นคนช่างสังเกต มีความละเอียดอ่อน และต้องมีความคล่องตัวสูง ซึ่งในด้านความคล่องตัวนั้น ส่วนใหญ่แล้วผู้ชายจะมีมากกว่าผู้หญิง แต่ในขณะเดียวกัน ผู้หญิงจะมีความละเอียดมากกว่าผู้ชาย และในบางครั้งถ้าผู้ช้ถามเป็นผู้หญิง ก็จะได้รับข้อมูลมากกว่ากรณีที่ผู้ช้ถามเป็นผู้ชาย นอกจากนี้ยังมีงานวิจัยของ Rudyanto and Handojo (2013) ที่ผลการวิจัยพบว่า ความแตกต่างด้านเพศของผู้สอบบัญชีนั้น ส่งผลต่อระดับการยอมรับความเสี่ยง โดยเพศหญิงจะมีความกลัวความเสี่ยงต่าง ๆ มากกว่าเพศชาย จากผลการศึกษาข้างต้นทำให้ผู้วิจัยเชื่อว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่เป็นเพศชาย จะมีความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยามากกว่าเพศหญิง เนื่องจากการทำงานสืบสวนเป็นงานที่มีความเสี่ยง และเพศชายมีความสามารถในการยอมรับความเสี่ยงได้ดีกว่าเพศหญิง จากการศึกษาดังกล่าวจึงสามารถตั้งสมมติฐานได้ดังนี้

H1: ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่เป็นเพศชาย จะมีความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยาสูงกว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่เป็นเพศหญิง

งานวิจัยเรื่อง การศึกษาความคิดเห็นเกี่ยวกับการนำ Forensic Accounting มาพัฒนาวิชาชีพ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ของนพรัตน์ ปานเพชร (2547) ผลการวิจัยพบว่า จากกลุ่มตัวอย่างที่ทำการสำรวจนั้น ส่วนใหญ่เป็นผู้สอบบัญชีที่ไม่เคยรู้จัก Forensic Accounting มาก่อน และส่วนน้อยที่รู้จัก Forensic Accounting มาก่อนนั้น มีทั้งผู้ที่รู้จักจากสถาบันการศึกษาในประเทศ และรับทราบข้อมูลจากวารสารวิชาการในประเทศในอัตราที่ใกล้เคียงกัน แม้ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่จะไม่รู้จักบัญชีสืบสวนมาก่อน แต่ก็มีความคิดเห็นว่า ควรให้มีการเรียนการสอนเกี่ยวกับการบัญชีนิติวิทยาในระดับปริญญาตรีด้วย เพื่อเป็นการเพิ่มความรู้ ความสามารถในการทำงาน ในขณะที่จากงานวิจัยเรื่อง นักบัญชีไทยกับประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน ของปรีศนีย์ กายพันธ์ และ นธิ เหมมณต์ (2557) พบว่า ระดับการศึกษาที่แตกต่างกันของกลุ่มตัวอย่าง ส่งผลให้มีความพร้อมด้านทักษะวิชาชีพต่างกัน ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยเรื่อง ปัจจัยที่มีผลต่อความพร้อมของบุคลากรทางบัญชี เพื่อรองรับประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน กรณีศึกษาสถานประกอบการจังหวัดสระบุรี ของนฤมล สุมรรคา (2554) ที่ระบุว่า ระดับการศึกษามีผลต่อความพร้อมในการทำงานทุกด้าน ได้แก่ ด้านวิชาชีพ ด้านภาษา ด้านกฎหมาย และด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ จากผลการศึกษาข้างต้น ผู้วิจัยจึงคาดคะเนว่าระดับการศึกษาของผู้สอบบัญชีที่สูงขึ้น จะส่งผลให้ผู้สอบบัญชีมีความพร้อมในการทำงานบัญชีสืบสวนเพิ่มขึ้น จากการศึกษาดังกล่าวจึงสามารถตั้งสมมติฐานได้ดังนี้

H2: ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีระดับการศึกษาสูงกว่า จะมีความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยา มากกว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีระดับการศึกษาต่ำกว่า

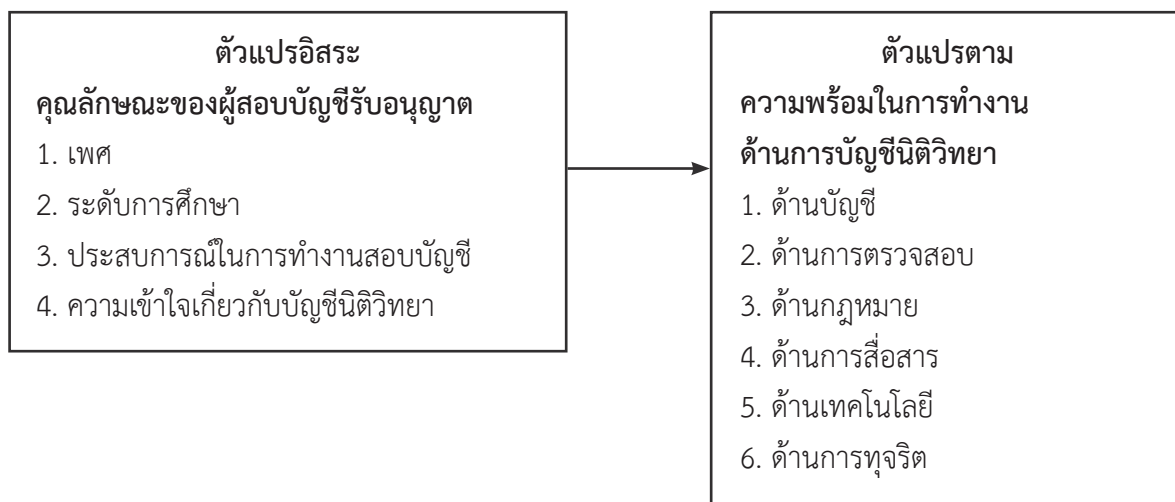
จากงานวิจัยเรื่อง การบัญชีนิติวิทยาในทัศนคติของผู้สอบบัญชี: การบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทย ของนิอร งามาสีทิฏฐกุล (2548) พบว่า นักบัญชีนิติวิทยาควรพัฒนามาจากผู้สอบบัญชี เนื่องจากเป็นผู้ที่มีความรู้และประสบการณ์ในด้านบัญชีอยู่แล้ว อาจจะเรียนรู้การทำงานในด้านบัญชีสืบสวนได้ง่ายกว่าสายงานอื่น ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยเรื่อง ความเข้าใจเกี่ยวกับบัญชีสืบสวนของพนักงานสอบสวนคดีพิเศษและเจ้าหน้าที่คดีพิเศษ กรณีศึกษากรมสอบสวนคดีพิเศษ ของชัชฎา เตชะหงษา (2557) ที่ได้สรุปผลการวิจัยไว้ว่า ผู้ที่มีประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีสืบสวนมาก มีการอบรมด้านบัญชีสืบสวน และการอบรมอย่างอื่นที่เกี่ยวข้องกับด้านบัญชีมาก จะสามารถทำหน้าที่ในด้านนี้ได้ดี ส่วนผู้ที่มีประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีสืบสวนน้อย และได้รับการอบรมด้านบัญชีสืบสวน และการอบรมอย่างอื่นที่เกี่ยวข้องกับด้านบัญชีน้อย จะทำหน้าที่ในด้านนี้ได้ไม่เต็มที่ ในขณะทำงานวิจัยเรื่อง ปัจจัยที่มีผลต่อความพร้อมของบุคลากรทางบัญชีเพื่อรองรับประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน กรณีศึกษาสถานประกอบการจังหวัดสระบุรี ของนฤมล สมรรคา (2554) พบว่า ประสบการณ์ทำงานบัญชี ไม่มีผลต่อความพร้อมในด้านวิชาชีพ และด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ สำหรับการรองรับประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน จากผลการศึกษาข้างต้น ผู้วิจัยจึงคาดคะเนว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ในการทำงานมากกว่า จะส่งผลให้ผู้สอบบัญชีมีความพร้อมในการทำงานบัญชีสืบสวนมากกว่าผู้ที่มีประสบการณ์ในการทำงานสอบบัญชีน้อย จากการศึกษาดังกล่าวจึงสามารถตั้งสมมติฐานได้ดังนี้

H3: ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีประสบการณ์ในการสอบบัญชีมากกว่า จะมีความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยามากกว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีประสบการณ์น้อย

จากงานวิจัยเรื่อง การบัญชีนิติวิทยาในทัศนคติของผู้สอบบัญชี: การบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทย ของนิอร งามาสีทิฏฐกุล (2548) พบว่า ส่วนใหญ่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย มีความรู้ ความเข้าใจ ต่อแนวคิดด้านการบัญชีนิติวิทยาในระดับที่ดี ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยเรื่อง การศึกษาความเป็นไปได้ของวิชาชีพ นักบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทย ของวรณญา เอื้ออมรไพบูลย์ (2557) ที่ระบุว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตส่วนใหญ่ มีความเข้าใจในแนวคิดด้านการบัญชีนิติวิทยาเป็นอย่างดีเช่นกัน ในขณะทำงานวิจัยเรื่อง การศึกษาความคิดเห็น เกี่ยวกับการนำ Forensic Accounting มาพัฒนาวิชาชีพผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในประเทศไทย ของ นพรัตน์ ปานเพชร (2547) ผลการวิจัยพบว่า จากจำนวนกลุ่มตัวอย่าง 100 คน มีผู้สอบบัญชีถึง 77 คน ที่ไม่รู้จักคำว่า Forensic Accounting มาก่อนตอบแบบสอบถาม นอกจากนี้ยังมีการวิจัยเรื่อง ปัจจัยที่มีผลต่อความพร้อมของบุคลากรทางบัญชีเพื่อรองรับประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน กรณีศึกษาสถานประกอบการจังหวัดสระบุรี ของนฤมล สมรรคา (2554) ที่ระบุว่า ระดับความรู้ความเข้าใจในประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนของบุคลากรทางบัญชีนั้น มีความสัมพันธ์ไปในทิศทางเดียวกันกับความพร้อมของบุคลากรทางบัญชี ในการรองรับประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน ดังนั้น ผู้วิจัยจึงคาดคะเนว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีระดับความเข้าใจเกี่ยวกับแนวคิดพื้นฐานของบัญชีสืบสวนมากกว่า จะมีความพร้อมในการทำงานด้านบัญชีสืบสวนที่มากกว่าเช่นกัน จากการศึกษา ดังกล่าวจึงสามารถตั้งสมมติฐานได้ดังนี้

H4: ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีระดับความเข้าใจเกี่ยวกับการบัญชีนิติวิทยามากกว่า จะมีความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยามากกว่า

จากสมมติฐานที่ได้นี้ สามารถแสดงเป็นกรอบแนวคิดการวิจัยได้ดังรูปที่ 1



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดการวิจัย

■ วิธีการวิจัย

การวิจัยนี้ เป็นการวิจัยเชิงปริมาณ (Quantitative Research) โดยเป็นการวิจัยเชิงสำรวจ ซึ่งมีแบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการวิจัย เพื่อให้ได้ข้อมูลเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่ส่งผลกระทบต่อความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทย ประชากรในการวิจัยครั้งนี้ คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ณ ปี 2561 ซึ่งมีจำนวนทั้งสิ้น 9,600 คน เนื่องจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีการทำงานที่ใกล้เคียงกับนักบัญชีนิติวิทยา และมีโอกาสที่จะพัฒนาไปสู่การทำงานในด้านการบัญชีนิติวิทยาในอนาคตได้ โดยกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัยมีจำนวน 271 คน ซึ่งคำนวณตามทฤษฎีของ Taro Yamane สำหรับการเก็บรวบรวมข้อมูลนั้น ใช้การเก็บข้อมูลจากแหล่งข้อมูลปฐมภูมิ โดยจะมีการส่งแบบสอบถามไปยังผู้สอบบัญชีรับอนุญาตผ่านช่องทางออนไลน์ คือ ทางจดหมายอิเล็กทรอนิกส์ (E-mail) โดยข้อมูลอีเมลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่ผู้วิจัยจะใช้ในการส่งแบบสอบถามนั้น นำมาจากข้อมูลที่คุณสอบบัญชีรับอนุญาตได้ทำการเปิดเผยไว้ในเว็บไซต์ของสภาวิชาชีพบัญชี การวิเคราะห์ข้อมูลผู้วิจัยนำข้อมูลที่เก็บรวบรวมได้ มาประมวลผลด้วยวิธีการทางสถิติ โดยใช้สถิติเชิงพรรณนาสำหรับการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไป เกี่ยวกับลักษณะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และใช้การวิเคราะห์ Multiple Regression สำหรับหาคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่ส่งผลกระทบต่อความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยา โดยมีแบบจำลองที่ใช้ในการศึกษา ดังนี้

$$ACC = \beta_0 + \beta_1 \text{GENDER} + \beta_2 \text{STUDY} + \beta_3 \text{EXPERIENCE} + \beta_4 \text{KNOW} + \varepsilon_i \quad \text{---- (1)}$$

$$AUDIT = \beta_0 + \beta_5 \text{GENDER} + \beta_6 \text{STUDY} + \beta_7 \text{EXPERIENCE} + \beta_8 \text{KNOW} + \varepsilon_i \quad \text{---- (2)}$$

$$COMM = \beta_0 + \beta_9 \text{GENDER} + \beta_{10} \text{STUDY} + \beta_{11} \text{EXPERIENCE} + \beta_{12} \text{KNOW} + \varepsilon_i \quad \text{---- (3)}$$

$$LAW = \beta_0 + \beta_{13} \text{GENDER} + \beta_{14} \text{STUDY} + \beta_{15} \text{EXPERIENCE} + \beta_{16} \text{KNOW} + \varepsilon_i \quad \text{---- (4)}$$

$$IT = \beta_0 + \beta_{17} \text{GENDER} + \beta_{18} \text{STUDY} + \beta_{19} \text{EXPERIENCE} + \beta_{20} \text{KNOW} + \varepsilon_i \quad \text{---- (5)}$$

$$FRAUD = \beta_0 + \beta_{21} \text{GENDER} + \beta_{22} \text{STUDY} + \beta_{23} \text{EXPERIENCE} + \beta_{24} \text{KNOW} + \varepsilon_i \quad \text{---- (6)}$$

โดย ACC	คือ	ความพร้อมด้านบัญชีในการทำงานการบัญชีนิติวิทยา
AUDIT	คือ	ความพร้อมด้านการตรวจสอบในการทำงานการบัญชีนิติวิทยา
COMM	คือ	ความพร้อมด้านการสื่อสารในการทำงานการบัญชีนิติวิทยา
LAW	คือ	ความพร้อมด้านกฎหมายในการทำงานการบัญชีนิติวิทยา
IT	คือ	ความพร้อมด้านเทคโนโลยีในการทำงานการบัญชีนิติวิทยา
FRAUD	คือ	ความพร้อมด้านการทุจริตในการทำงานการบัญชีนิติวิทยา
GENDER	คือ	เพศของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
STUDY	คือ	ระดับการศึกษาสูงสุดของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
EXPERIENCE	คือ	ประสบการณ์ในการทำงานสอบบัญชี
KNOW	คือ	ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับหลักการของบัญชีนิติวิทยา
ε_i	คือ	ค่าความคลาดเคลื่อนที่เกิดจากตัวแปรอื่น

■ ผลการศึกษา

การเก็บข้อมูลในการศึกษาวิจัยนี้ มีจำนวนกลุ่มตัวอย่างทั้งสิ้น 271 คน โดยแบ่งเป็นเพศชาย ร้อยละ 37.6 และเพศหญิงร้อยละ 62.4 และมีสัดส่วนของระดับการศึกษาสูงสุดอยู่ในระดับปริญญาตรี ร้อยละ 59 ปริญญาโท ร้อยละ 41 ในขณะที่ด้านประสบการณ์ในการทำงานสอบบัญชีนั้น พบว่า ส่วนใหญ่แล้ว มีประสบการณ์อยู่ในช่วง 1 - 9 ปี จำนวน 179 คน หรือร้อยละ 66.1 สำหรับด้านความรู้ความเข้าใจเบื้องต้น เกี่ยวกับการบัญชีนิติวิชยานั้น พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีระดับความเข้าใจเบื้องต้นเกี่ยวกับบัญชีนิติวิทยา อยู่ในระดับปานกลาง โดยมีคะแนนเฉลี่ย 6.87 คะแนน มีผู้ที่ได้คะแนนต่ำที่สุดคือ 3 คะแนน และผู้ที่ได้คะแนน สูงสุดคือ 10 คะแนน ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตส่วนใหญ่ได้คะแนนความเข้าใจอยู่ในระดับ 8 คะแนน ซึ่งถือว่า มีความเข้าใจมาก มีจำนวนทั้งสิ้น 67 คน คิดเป็นร้อยละ 24.7 โดยคำถามที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความ เข้าใจถูกต้องมากที่สุด คือ ข้อที่ระบุว่าการบัญชีนิติวิทยาครอบคลุมทั้งการบัญชี การสอบบัญชี และทักษะที่ การสืบสวนในประเด็นปัญหาทางกฎหมาย โดยมีจำนวนผู้ตอบถูกมากถึงร้อยละ 90.4 และข้อที่มีผู้ตอบถูก มากเป็นอันดับรองลงมามีจำนวน 2 ข้อ ได้แก่ 1) นักบัญชีนิติวิทยาปฏิบัติงานโดยสืบจากเอกสารเท่านั้น และ 2) นักบัญชีนิติวิทยาไม่จำเป็นต้องมีทักษะในเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างบุคคล โดยทั้ง 2 ข้อนั้น มีผู้ตอบถูก ในจำนวนที่เท่ากัน คือ 234 คน หรือคิดเป็นร้อยละ 86.3 ส่วนข้อที่มีจำนวนผู้ที่ตอบถูกน้อยที่สุด คือ ข้อที่ระบุว่า การปฏิบัติงานตรวจสอบของนักบัญชีนิติวิทยา จะมีการกำหนดแผนการตรวจสอบที่ชัดเจนเป็นมาตรฐานเดียวกัน ซึ่งมีผู้ตอบถูกเพียง 38 คน หรือร้อยละ 14 นอกจากนี้ ในด้านความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยา ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้น พบว่า ส่วนใหญ่แล้วระดับความพร้อมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการทำงาน ด้านการบัญชีนิติวิทยาจะอยู่ในระดับมาก โดยมีค่าเฉลี่ยที่ใกล้เคียงกัน คือ ด้านบัญชีมีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 4.20 รองลงมา คือ ด้านการตรวจสอบที่มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.19 ด้านการทุจริตที่มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.15 และ ด้านการสื่อสารที่มีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 4.08 โดยมีเพียงด้านเทคโนโลยีสารสนเทศและด้านกฎหมายเท่านั้น ที่มีระดับ ความพร้อมอยู่ในระดับปานกลาง คือ มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.88 และ 3.56 ตามลำดับ

ตารางที่ 1 ผลการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระ โดยใช้ Pearson's Correlation Coefficient

ตัวแปร	GENDER	STUDY	EXPERIENCE	KNOW
GENDER	1			
STUDY	.198**	1		
EXPERIENCE	-.038	.068	1	
KNOW	.103	.114	.244**	1

**ความสัมพันธ์ที่ระดับนัยสำคัญ 0.01

จากตารางที่ 1 พบว่า ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระแต่ละคู่ นั้น ไม่มีตัวใดที่ระดับความสัมพันธ์ เข้าใกล้ 1 โดยคู่ที่มีค่าความสัมพันธ์กันสูงที่สุดมีค่าความสัมพันธ์เพียง 0.244 คือ ตัวแปรด้านความรู้ความเข้าใจ เกี่ยวกับการหลักการเบื้องต้นของการบัญชีนิติวิทยา และตัวแปรด้านประสบการณ์ในการทำงานสอบบัญชี ดังนั้น จึงสามารถนำตัวแปรอิสระเหล่านี้ไปใช้ในการทดสอบสมมติฐานได้

ตารางที่ 2 ค่า Tolerance และค่า Variance Inflation Factor (VIF) ของตัวแปรอิสระ

Variables	Collinearity Statistics	
	Tolerance	VIF
GENDER	0.949	1.054
STUDY	0.949	1.054
EXPERIENCE	0.934	1.071
KNOW	0.922	1.084

จากตารางที่ 2 ซึ่งแสดงการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระ โดยการหาค่า Tolerance และค่า VIF นั้น พบว่า ไม่มีค่า Tolerance ของตัวแปรใดที่เข้าใกล้ 0 ซึ่งค่า Tolerance ที่ต่ำที่สุดนั้น มีค่าอยู่ที่ 0.922 และไม่มีค่า VIF ของตัวแปรใดที่สูงเกิน 10 เช่นกัน ซึ่งค่า VIF ที่สูงที่สุด คือ 1.084 ดังนั้น จึงไม่พบปัญหาว่าตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันเอง (Multicollinearity)

ตารางที่ 3 คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่ส่งผลกระทบต่อความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทย (ด้านบัญชี)

	B	S.E.	Beta	T	Sig
GENDER	-.047	.066	-.043	-.709	.479
STUDY	-.010	.065	-.009	-.149	.882
EXPERIENCE	.228*	.068	.207*	3.346	.001
KNOW	.015	.020	.047	.764	.446
R2 = 0.038 SEE = 0.51219 F = 3.635*					

*ระดับนัยสำคัญทางสถิติระดับ 0.05

จากตารางที่ 3 ผลการวิเคราะห์สมการถดถอยพหุคูณพบว่า คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสามารถอธิบายความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยาสำหรับด้านบัญชีได้ร้อยละ 3.8 โดยคุณลักษณะที่ส่งผลกระทบต่อความพร้อมในด้านบัญชี คือ ประสบการณ์ในการทำงานด้านการสอบบัญชี ซึ่งมีผลอย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ 0.05

ตารางที่ 4 คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่ส่งผลกระทบต่อความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทย (ด้านการตรวจสอบ)

	B	S.E.	Beta	T	Sig
GENDER	-.163*	.073	-.136*	-2.239	.026
STUDY	.128	.072	.108	1.776	.077
EXPERIENCE	.226*	.075	.184*	3.000	.003
KNOW	.012	.022	.034	.557	.578
R2 = 0.053 SEE = 0.56704 F = 4.773*					

*ระดับนัยสำคัญทางสถิติระดับ 0.05

จากตารางที่ 4 ผลการวิเคราะห์สมการถดถอยพหุคูณพบว่า คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสามารถอธิบายความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยา สำหรับด้านการตรวจสอบได้ร้อยละ 5.3 โดยคุณลักษณะที่ส่งผลกระทบต่อความพร้อมในด้านการตรวจสอบ คือ ประสบการณ์ในการทำงานด้านการสอบบัญชีและด้านเพศของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งส่งผลอย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ 0.05 เมื่อพิจารณาต่อจะเห็นได้ว่า ประสบการณ์ในการทำงานสอบบัญชี จะสามารถทำนายระดับความพร้อมในด้านการตรวจสอบได้ดีกว่าตัวแปรด้านเพศ เนื่องจากตัวแปรด้านประสบการณ์ทำงานมีค่า Beta ที่สูงกว่า คือ 0.184

ตารางที่ 5 คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่ส่งผลกระทบต่อความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทย (ด้านการสื่อสาร)

	B	S.E.	Beta	T	Sig
GENDER	-.266*	.067	-.227*	-3.942	.000
STUDY	.058	.066	.050	.871	.385
EXPERIENCE	.390*	.069	.327*	5.618	.000
KNOW	-.027	.020	-.078	-1.336	.183
R2 = 0.148 SEE = 0.52323 F = 12.731*					

*ระดับนัยสำคัญทางสถิติระดับ 0.05

จากตารางที่ 5 ผลการวิเคราะห์สมการถดถอยพหุคูณพบว่า คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสามารถอธิบายความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยาสำหรับการสื่อสารได้ร้อยละ 14.8 โดยคุณลักษณะที่ส่งผลกระทบต่อความพร้อมในด้านการสื่อสาร คือ ประสบการณ์ในการทำงานด้านการสอบบัญชีและด้านเพศของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งส่งผลอย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ 0.05 เมื่อพิจารณาต่อจะเห็นได้ว่า ประสบการณ์ในการทำงานสอบบัญชี จะสามารถทำนายระดับความพร้อมในด้านการสื่อสารได้ดีกว่าตัวแปรด้านเพศ เนื่องจากตัวแปรด้านประสบการณ์ทำงานมีค่า Beta ที่สูงกว่า คือ 0.327

ตารางที่ 6 คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่ส่งผลกระทบต่อความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทย (ด้านกฎหมาย)

	B	S.E.	Beta	T	Sig
GENDER	-.406*	.108	-.215*	-3.749	.000
STUDY	.464*	.107	.250*	4.355	.000
EXPERIENCE	.519*	.112	.269*	4.650	.000
KNOW	-.027	.032	-.048	-.823	.411
R2 = 0.156 SEE = 0.84050 F = 13.508*					

*ระดับนัยสำคัญทางสถิติระดับ 0.05

จากตารางที่ 6 ผลการวิเคราะห์สมการถดถอยพบว่าคุณพบว่า คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสามารถอธิบายความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยาสำหรับด้านกฎหมายได้ร้อยละ 15.6 โดยคุณลักษณะที่ส่งผลกระทบต่อความพร้อมในด้านกฎหมาย คือ ประสบการณ์ในการทำงานด้านการสอบบัญชีระดับการศึกษาสูงสุด และด้านเพศของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งส่งผลอย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ 0.05 เมื่อพิจารณาจากค่า Beta ของตัวแปร ทั้ง 3 ตัวที่ส่งผลกระทบต่อความพร้อมในด้านกฎหมาย จะเห็นได้ว่าตัวแปรที่สามารถทำนายระดับความพร้อมในด้านกฎหมายได้ดีที่สุดคือ ประสบการณ์ในการทำงานสอบบัญชี รองลงมา คือ ด้านระดับการศึกษาสูงสุด และด้านเพศของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตามลำดับ

ตารางที่ 7 คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่ส่งผลกระทบต่อความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยา (ด้านเทคโนโลยี)

	B	S.E.	Beta	T	Sig
GENDER	-.346*	.079	-.262*	-4.369	.000
STUDY	-.003	.078	-.003	-.043	.966
EXPERIENCE	.200*	.082	.148*	2.449	.015
KNOW	-.022	.024	-.057	-.945	.345
R2 = 0.082 SEE = 0.61454 F = 7.036*					

*ระดับนัยสำคัญทางสถิติระดับ 0.05

จากตารางที่ 7 ผลการวิเคราะห์สมการถดถอยพบว่าคุณพบว่า คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสามารถอธิบายความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยาสำหรับด้านเทคโนโลยีได้ร้อยละ 8.2 โดยคุณลักษณะที่ส่งผลกระทบต่อความพร้อมในด้านเทคโนโลยี คือ ประสบการณ์ในการทำงานด้านการสอบบัญชี และด้านเพศของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งส่งผลอย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ 0.05 เมื่อพิจารณาต่อจะเห็นว่าตัวแปรด้านเพศ จะสามารถทำนายระดับความพร้อมในด้านเทคโนโลยีได้ดีกว่าตัวแปรด้านประสบการณ์ในการทำงานสอบบัญชี เนื่องจากตัวแปรด้านเพศของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีค่า Beta ที่สูงกว่า คือ 0.262

ตารางที่ 8 คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่ส่งผลกระทบต่อความพร้อม ในการทำงาน
ด้านการบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทย (ด้านการทุจริต)

	B	S.E.	Beta	T	Sig
GENDER	-0.047	0.066	-.043	-0.709	0.479
STUDY	-0.010	0.065	-.009	-.149	0.882
EXPERIENCE	0.228*	0.068	0.207*	3.346	0.001
KNOW	0.015	0.020	0.047	0.764	0.446
R2 = 0.062 SEE = 0.61359 F = 5.474*					

*ระดับนัยสำคัญทางสถิติระดับ 0.05

จากตารางที่ 8 ผลการวิเคราะห์สมการถดถอยพบว่าคุณพบว่า คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสามารถอธิบายความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยาสำหรับด้านการทุจริตได้ร้อยละ 6.2 โดยคุณลักษณะที่ส่งผลกระทบต่อความพร้อมในด้านการทุจริต คือ ประสบการณ์ในการทำงานด้านการสอบบัญชี ซึ่งมีผลอย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ 0.05

■ ผลการศึกษา

จากการศึกษาวิจัยครั้งนี้พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเพศหญิง มีระดับการศึกษาสูงสุดคือระดับปริญญาตรี และมีประสบการณ์ในการทำงานสอบบัญชีอยู่ในช่วง 1 - 9 ปี นอกจากนี้ยังพบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตส่วนใหญ่ร้อยละ 24.7 มีความเข้าใจในหลักการเบื้องต้นของบัญชีนิติวิทยาในระดับสูง แต่กลับพบว่า ค่าเฉลี่ยของคะแนนความเข้าใจในหลักการเบื้องต้นของบัญชีนิติวิทยาอยู่ในระดับปานกลาง คือ 6.87 คะแนนเท่านั้น โดยประเด็นที่พบว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตขาดความเข้าใจมากที่สุด คือ เรื่องการกำหนดแผนการตรวจสอบของนักบัญชีนิติวิทยา ซึ่งถือเป็นอีกส่วนที่สำคัญในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยา

ตารางที่ 9 สรุปผลการทดสอบสมมติฐาน

สมมติฐานการวิจัย		ทิศทาง ความสัมพันธ์
คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	ความพร้อม ด้านต่าง ๆ	
สมมติฐานที่ 1: ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีเพศต่างกัน จะมีความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยาต่างกัน	ด้านการตรวจสอบ ด้านการสื่อสาร ด้านกฎหมาย ด้านเทคโนโลยี	- - - -
สมมติฐานที่ 2: ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีระดับการศึกษาต่างกัน จะมีความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยาต่างกัน	ด้านกฎหมาย	+
สมมติฐานที่ 3: ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีประสบการณ์ในการทำงานต่างกัน จะมีความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชี นิติวิทยาต่างกัน	ด้านบัญชี ด้านการตรวจสอบ ด้านการสื่อสาร ด้านกฎหมาย ด้านเทคโนโลยี ด้านการทุจริต	+ + + + + +

จากตารางที่ 9 สามารถสรุปผลการวิจัยเรื่อง ผลกระทบของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
ต่อความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทย ได้ดังนี้

1. ด้านประสบการณ์ในการทำงานสอบบัญชี เป็นคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อความพร้อม
ในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยามากที่สุด คือ ส่งผลต่อความพร้อมในทั้ง 6 ด้าน ซึ่งประกอบไปด้วย
ด้านบัญชี ด้านการตรวจสอบ ด้านการสื่อสาร ด้านกฎหมาย และด้านเทคโนโลยี โดยทั้ง 6 ด้านนั้น
ประสบการณ์ในการทำงานสอบบัญชีส่งผลในทางบวก นั่นคือ เมื่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีประสบการณ์
ในการทำงานสอบบัญชีมากขึ้น จะทำให้มีความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยาเพิ่มขึ้นเช่นกัน

2. ด้านเพศของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ส่งผลต่อความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยา
ในด้านการตรวจสอบ การสื่อสาร ด้านกฎหมาย และด้านเทคโนโลยี โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่เป็นเพศชาย
จะมีความพร้อมในการทำงานการบัญชีนิติวิทยามากกว่าผู้สอบบัญชีเพศหญิง อย่างไรก็ตามเพศของผู้สอบบัญชี
ที่แตกต่างกันนั้นไม่ส่งผลต่อความพร้อมในด้านบัญชีและด้านการทุจริต

3. ด้านระดับการศึกษาของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตพบว่า การที่ผู้สอบบัญชีมีระดับการศึกษาที่แตกต่างกันนั้น
มีผลต่อระดับความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยาเพียงด้านเดียว นั่นคือ ความพร้อมด้านกฎหมาย
โดยเป็นการส่งผลในทิศทางบวกเช่นกัน เมื่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีระดับการศึกษาที่สูงขึ้น ก็จะส่งผลให้มีความ
พร้อมทางด้านกฎหมาย สำหรับการทำงานการบัญชีนิติวิทยามากยิ่งขึ้น

4. ด้านความเข้าใจเกี่ยวกับการบัญชีนิติวิทยาพบว่า แม้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะมีระดับความเข้าใจในหลักการเบื้องต้นเกี่ยวกับการบัญชีนิติวิทยาที่แตกต่างกัน ก็ไม่ส่งผลต่อระดับความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยา จากผลการวิจัยข้างต้นนั้นจะสอดคล้องกับบทความเรื่อง การบัญชีนิติเวชศาสตร์: ถึงเวลานักบัญชีไม่อาจปฏิเสธ ของ สมชาย ศุภธาดา (2541) ที่ระบุไว้ว่า การบัญชีนิติวิทยานั้นเป็นการเรียนรู้จากประสบการณ์เป็นส่วนใหญ่ แทนที่จะเรียนรู้จากในตำราหรือกระดาษทำการในปีก่อน ๆ นอกจากนี้ยังมีงานวิจัยของ Carol Dweck (อ้างถึงใน เจษฎา ปุรินทวรกุล, 2560) ที่ระบุว่า “ทัศนคติเป็น ปัจจัยบ่งชี้ความสำเร็จได้ดีกว่า ความฉลาดหรือความรู้ โดยที่กลุ่มคนที่มีทัศนคติหรือความเชื่อว่าตัวเองสามารถพัฒนาความสามารถด้านต่าง ๆ ได้ ด้วยความพยายาม มีความมุ่งมั่น จะสามารถทำงานได้ดีกว่า เพราะพวกเขากล้าที่จะเผชิญหน้ากับปัญหาและความท้าทาย ซึ่งจะช่วยเปิดโอกาสให้พวกเขาได้เรียนรู้สิ่งใหม่ ๆ อยู่เสมอ นั่นจึงเป็นเหตุผลที่ทำให้ความรู้ความเข้าใจ หรือระดับการศึกษาไม่ส่งผลต่อความพร้อมในการทำงานของบุคคล หรือส่งผลในระดับที่ค่อนข้างน้อย การศึกษาเรื่องผลกระทบของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ต่อความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทยนี้ ทำการศึกษาเพียงกลุ่มของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเท่านั้น ทำให้ผลการวิจัยสะท้อนได้เพียงกลุ่มอาชีพเดียว ในอนาคตอาจทำการศึกษากลุ่มบุคคลากรในสายงานอื่นที่สามารถพัฒนามาทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยาได้ เพื่อให้ได้มุมมองที่หลากหลายมากยิ่งขึ้น



■ รายการอ้างอิง

ภาษาไทย

ขจรศักดิ์ ศิริมัย. (2554). *โครงการวิจัยสถาบัน: การพัฒนาระบบสมรรถนะเพื่อพัฒนาทรัพยากรบุคคล*.

มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร. ม.ป.ท.

คุณสมบัติของนักสืบ. สืบค้นจาก http://www.decha.com/article/section/With_Detective/3817

เจษฎา บุรินทร์กุล. (2561). *ทำไมทัศนคติถึงสำคัญกว่าความฉลาด*. สืบค้นจาก <http://www.smethailandclub.com/trick-1393-id.html>

ชัชฎา เตชะหงษา. (2557). *ความเข้าใจเกี่ยวกับการบัญชีนิติวิทยา ของพนักงานสอบสวนคดีพิเศษและเจ้าหน้าที่คดีพิเศษ กรมศึกษากรมสอบสวนคดีพิเศษ. (การค้นคว้าอิสระปริญญามหาบัณฑิต).* มหาวิทยาลัยศรีปทุม, คณะบัญชี.

ณิชามล พองน้ำ. (2557). *การศึกษาคุณลักษณะส่วนบุคคลพฤติกรรมผู้นำและการทำงานเป็นทีมที่มีประสิทธิผลในการทำงาน. (การค้นคว้าอิสระปริญญามหาบัณฑิต).* มหาวิทยาลัยกรุงเทพ, บัณฑิตวิทยาลัย.

นพรัตน์ ปานเพ็ชร. (2547). *การศึกษาความคิดเห็นเกี่ยวกับการนำ Forensic Accounting มาพัฒนาวิชาชีพผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. (รายงานปริญญามหาบัณฑิต).* มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย, บัณฑิตวิทยาลัย.

นฤมล สุมรรคา. (2554). *ปัจจัยที่มีผลต่อความพร้อมของบุคลากรทางบัญชีเพื่อรองรับประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน : กรณีศึกษา สถานประกอบการ จังหวัดสระบุรี. (การค้นคว้าอิสระปริญญามหาบัณฑิต).* มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี, คณะบริหารธุรกิจ.

นิอร งามาสีพิทักษ์กุล. (2548). *การบัญชีสืบสวนในทัศนคติของผู้สอบบัญชี: การบัญชีสืบสวนในประเทศไทย. (การค้นคว้าอิสระปริญญามหาบัณฑิต).* มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี.

ปรีศนีย์ ภายพันธ์ และ นธี เหมมณต์. (2557). นักบัญชีไทยกับประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน. *วารสารการจัดการ (WMS JOURNAL OF MANAGEMENT)*, 3(3), 14-21.

วรัญญา เอื้ออมรไพบูลย์. (2557). *การศึกษาความเป็นไปได้ของวิชาชีพนักบัญชีสืบสวนในประเทศไทย. (การค้นคว้าอิสระปริญญามหาบัณฑิต).* มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. กรุงเทพมหานคร.

ศิลปพร ศรีจันเพชร. (2553). *มารู้จักกับการบัญชีสืบสวน. วารสารวิชาชีพบัญชี*, 6(17), 22-28.

ศิวะรักษ์ พินิจารมณ. (2557). *อะไรคือการบัญชีทางนิติวิทยาศาสตร์ (Forensic Accounting).*

สมชาย ศุภธาดา. (2541). *การบัญชีนิติเวชศาสตร์: ถึงเวลานักบัญชีไม่อาจปฏิเสธ. วารสารบริหารธุรกิจ*, 44(3), 41-46.

ภาษาอังกฤษ

Rudyanto, A., and Handojo, I. (2556). MEN AUDITOY, WOMEN AUDITOR AND AUDIT QUALITY. *Journal Bisnis dan Akuntansi*, 15(2), 103-122.

PricewaterhouseCoopers. (2016). *Thailand's Highlight PwC's 2016 Global Economic Crime Survey*. retrieve from <https://www.pwc.com/th/en/publications/2016/economic-crime-th-2016-keyhighlights.pdf>

คุณลักษณะและลักษณะทางประชากรศาสตร์ ของผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบในสำนักงาน การตรวจเงินแผ่นดินต่อการสังเกต และสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

Characteristics and Demographic of Auditors
of the Office of the Auditor General of
Thailand in Professional Skepticism

ชญานี ลากุล

นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดิน สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน

Chayanee Lakul

Officer, Office of the Auditor General of Thailand

คุณลักษณะและลักษณะทางประชากรศาสตร์ของผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ ในสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยง ผู้ประกอบการวิชาชีพ

ชญาณี ลาภกุล

นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดิน สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน

วันที่ได้รับบทความต้นฉบับ: 8 มีนาคม 2563

วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ: 2 เมษายน 2563

วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ: 3 เมษายน 2563

บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงคุณลักษณะและลักษณะทางประชากรศาสตร์ของผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบในสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ โดยใช้การวิเคราะห์ถดถอยแบบพหุคูณ วิเคราะห์ข้อมูลจากแบบสอบถามที่ตอบกลับจากผู้ปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้อง 294 คน ผลการวิจัย พบว่า งานตรวจสอบด้านการเงิน การดำเนินงาน การจัดเก็บรายได้ และการบริหารพัสดุและสืบสวน ส่งผลบวกต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ นอกจากนี้พบว่า เพศมีผลต่อการชะลอการลงความเห็นตำแหน่งงาน และประเภทของงานที่ตรวจสอบมีผลต่อการตัดสินใจได้ด้วยตนเองและความมั่นใจในตัวเอง

คำสำคัญ: การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ การสอบบัญชี คุณลักษณะ

Characteristics and Demographic of Auditors of the Office of the Auditor General of Thailand in Professional Skepticism

Chayanee Lakul

Officer, Office of the Auditor General of Thailand

Received: March 8, 2020

Revised: April 2, 2020

Accepted: April 3, 2020

ABSTRACT

This research aims to study characteristics and demographic of auditors of the Office of the Auditor General of Thailand in professional skepticism by using multiple regression analysis. This study analyzes questionnaires data from 294 respondents. Results show that works of financial audit, performance audit, revenue collection audit, and procurement and investigation audit positively affect professional skepticism. The study also found that sex affects suspension of judgment as well as position and type of audit work affect autonomy and self-confidence.

Keywords: *Professional skepticism, Auditing, Characteristics*

■ บทนำ

หน่วยงานที่กำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีและหน่วยงานกำกับดูแลให้ความสำคัญกับการรักษาและดำรงไว้ซึ่งการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ เพราะเป็นองค์ประกอบสำคัญที่ส่งผลไปถึงคุณภาพของงานสอบบัญชีที่ได้ให้ความเชื่อมั่นแก่ผู้ใช้งบการเงิน ช่วยให้การปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีลดความเสี่ยงในการตรวจสอบ รวมไปถึงการไม่เพิกเฉยต่อเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่มีความผิดปกติ การใช้วิธีการตรวจสอบที่เหมาะสม การกำหนดลักษณะระยะเวลา ขอบเขตของกระบวนการสอบบัญชี และการประเมินผลที่ได้จากการสอบบัญชี (ไพลิน ตรงเมธีรัตน์ และ นวพร พวงมณี, 2557) ในบางเหตุการณ์อาจเกิดการบิดเบือนข้อมูลโดยผู้บริหารมีแรงจูงใจในการตกแต่งตัวเลขในงบการเงิน มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 จึงกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบโดยใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ซึ่งต้องตระหนักว่าอาจมีสถานการณ์หรือเหตุการณ์ที่ทำให้งบการเงินนั้นแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2555) รวมไปถึงมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 240 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องตั้งคำถามอย่างต่อเนื่องว่าข้อมูลหรือหลักฐานการสอบบัญชีต่างๆ ที่ได้รวบรวมไว้นั้นอาจทำให้เกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตหรือไม่ รวมไปถึงต้องพิจารณาความน่าเชื่อถือของข้อมูลหรือหลักฐานการสอบบัญชี (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2555)

ดังนั้นการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใต้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพนั้นต้องอาศัยองค์ประกอบหรือปัจจัยต่าง ๆ ที่ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีมีคุณลักษณะในการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้มีการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ รวมไปถึงลักษณะทางประชากรศาสตร์ส่งผลต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพหรือไม่ ซึ่งสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน เป็นเพียงหน่วยงานเดียวในประเทศไทยที่ทำการตรวจสอบงบการเงินของภาครัฐและภาครัฐวิสาหกิจ เพื่อรักษาและดำรงไว้ซึ่งเงินแผ่นดิน จึงเป็นที่มาของวัตถุประสงค์ของงานวิจัยในครั้งนี้คือ เพื่อศึกษาคุณลักษณะและลักษณะทางประชากรศาสตร์ของผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบในสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

■ การทบทวนวรรณกรรม

มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 200 ให้ความหมายของการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพไว้ว่าทัศนคติที่รวมถึงความรู้สึกนึกคิดในการตั้งข้อสังเกตและข้อสงสัย การใช้วิจารณญาณในการประเมินสถานการณ์หรือเหตุการณ์ที่อาจชี้ให้เห็นถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้นจากข้อผิดพลาดหรือจากการทุจริต และการประเมินความเพียงพอเหมาะสม รวมไปถึงความน่าเชื่อถือของหลักฐานการสอบบัญชีต่าง ๆ อย่างระมัดระวัง รอบคอบ แต่ Nelson (2009) เชื่อว่าความหมายของการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพยังไม่มีความชัดเจน เนื่องจากมีรูปแบบของความสงสัยที่แตกต่างกันไป โดยมีความสงสัยที่เป็นกลางจนถึงการให้ผู้สอบบัญชีสงสัยไว้ก่อนจนกว่าจะหาหลักฐานที่เชื่อถือได้มาลบล้างข้อสงสัยนั้น งานวิจัยในอดีตได้ให้ความสำคัญกับการปฏิบัติงานภายใต้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ โดย สุนิษา ธงจันทร์ สุบรรณ เอี่ยมวิจารณ์ และ จิระทัศน์ ชิตทรงสวัสดิ์ (2552) กล่าวว่า คุณลักษณะทางวิชาชีพด้านการใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมสอดคล้องกับ ไพลิน ตรงเมธีรัตน์ และ นวพร พวงมณี (2557) ที่ได้กล่าวถึงความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเป็นองค์ประกอบสำคัญที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชี และงานวิจัยของ Hurtt, Brown-Liburd, Earley, and Krishnamoorthy (2013) ให้ความสำคัญเป็นอย่างมาก ทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถประเมินความเสี่ยงได้มากกว่าผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานโดยปราศจากการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ นอกจากนี้การใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัย

เลี้ยงผู้ประกอบวิชาชีพต่อสัญญาณเตือนภัยต่าง ๆ ทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถวางแผนป้องกันความเสี่ยงจากการสอบบัญชี (ศิลปพร ศรีจันทเพชร, 2554)

Hurt (2010) ได้ให้องค์ประกอบด้านคุณลักษณะของการสังเกตและสงสัยเลี้ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ประกอบด้วยทั้งหมด 6 ด้าน คือ

1. การค้นคว้าหาความรู้ (Search of Knowledge) ผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานภายใต้การสังเกตและสงสัยเลี้ยงผู้ประกอบวิชาชีพจะมีความกระตือรือร้นในการค้นคว้าหาความรู้โดยไม่จำเป็นต้องมีแรงจูงใจในการค้นหาช่วยกระตุ้นในการตรวจสอบให้สามารถมองลึกลงไปได้ สอดคล้องกับ ไพลิน ตรงเมธีรัตน์ และ นวพร พวงมณี (2557) ที่กล่าวว่า ผู้สอบบัญชีที่มีความรู้ความสามารถจะสามารถระบุข้อผิดพลาดและรูปแบบที่ซับซ้อนของหลักฐานการสอบบัญชีที่อาจจะแสดงข้อผิดพลาดได้ดีกว่าผู้สอบบัญชีที่ไม่มีความรู้ความสามารถและประสบการณ์ในการตรวจสอบ ซึ่งชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์ (2559) ก็ได้กล่าวถึงการมีประสบการณ์ในการทำงานมีความสัมพันธ์กับการค้นคว้าหาความรู้เพิ่มเติม

2. การชะลอการลงความเห็น (Suspension of Judgment) หรือการระงับการตัดสินใจ เป็นองค์ประกอบที่จำเป็นในการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีควรรวบรวมเอกสารและประเมินหลักฐานการตรวจสอบอย่างน่าเชื่อถือและเป็นที่น่าพึงพอใจก่อนที่จะทำการตัดสินใจ โดย Nelson (2009) กล่าวถึงการตัดสินใจ (Judgment) ว่าข้อจำกัดของความรู้ความเข้าใจส่งผลต่อการสังเกตและสงสัยเลี้ยงผู้ประกอบวิชาชีพในรูปแบบที่สามารถคาดการณ์ได้

3. การตัดสินใจได้ด้วยตนเอง (Autonomy) ผู้สอบบัญชีควรประเมินหลักฐานการตรวจสอบอย่างเป็นกลางเพื่อพิจารณาความเพียงพอและที่น่าเชื่อถือของหลักฐานจะสนับสนุนให้ผู้สอบบัญชีสามารถตัดสินใจได้ด้วยตนเอง สอดคล้องกับงานวิจัยของ ไพลิน ตรงเมธีรัตน์ และ นวพร พวงมณี (2557) กล่าวถึงความมีจริยธรรม ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี จะช่วยส่งเสริมให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบด้วยความเที่ยงตรง ไม่ลำเอียงการประเมินหลักฐานการสอบบัญชีอย่างพินิจพิเคราะห์ การมีทัศนคติที่มีความระมัดระวังรอบคอบในการใช้วิจารณญาณในงานสอบบัญชี (McMillan and White, 1993)

4. ความเข้าใจในตัวบุคคล (Interpersonal Understanding) หากผู้สอบบัญชีเข้าใจถึงลักษณะหรือพฤติกรรมระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกันแล้ว ไม่ว่าจะเป็นบุคคลที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานร่วมด้วยหรือบุคคลทั่วไปก็จะสามารถเข้าใจถึงแรงจูงใจและโอกาสที่พนักงานหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องกันพยายามที่จะกระทำการทุจริตหรือหาหลักฐานที่ไม่ถูกต้องมาให้แก่ผู้สอบบัญชี

5. ความมั่นใจในตัวเอง (Self-Confidence) เป็นลักษณะของความรู้สึกที่เชื่อมั่นในความสามารถของตนเอง การนับถือตนเอง ช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถต่อต้านการชักชวนหรือถูกโน้มน้าวให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติตามในข้อสรุปของบุคคลอื่น Nelson (2009) ก็ได้กล่าวถึงองค์ประกอบของความสามารถในการแก้ปัญหา ความมีจริยธรรม และความมั่นใจในตนเอง

6. ความรู้สึกนึกคิดในการตั้งข้อสงสัย (Questioning Mind) ผู้สอบบัญชีต้องมีการตั้งคำถามเกี่ยวกับความสงสัยแบบมีความเป็นมืออาชีพ มีทัศนคติในการใช้วิจารณญาณในการตรวจสอบ การเพิ่มความสงสัยเลี้ยงผู้ประกอบวิชาชีพเพื่อประเมินเอกสารหลักฐานที่ได้รับว่ามี การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเนื่องจากการทุจริตหรือการแสดงข้อผิดพลาดหรือไม่

Hurt (2010) ได้พัฒนามาตรวัดระดับการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ เป็นการทบทวนขอบเขตทางลักษณะด้านจิตวิทยา ด้านปรัชญา และด้านพฤติกรรม ซึ่งมาตรวัดของ Hurt (2010) นั้นได้ผ่านการทดสอบมาหลายด้าน ได้รับการพิสูจน์ความน่าเชื่อถือ และได้ผ่านการทดสอบทั้งในประเทศและต่างประเทศ โดยมีคำถามเกิดขึ้นว่าสภาพแวดล้อมระหว่างประเทศไทยกับต่างประเทศนั้นมีความแตกต่างกัน มาตรวัดของ Hurt (2010) จะมีความสัมพันธ์กับการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพหรือไม่ ซึ่งคำถามดังกล่าวได้มีงานวิจัยในประเทศไทยที่ใช้มาตรวัดของ Hurt (2010) ได้แก่

ชาญชัย ตั้งเรณรัตน์ (2559) ศึกษาลักษณะทางประชากรศาสตร์กับการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพสอบบัญชี โดยมุ่งประเด็นถึงการวัดระดับการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพใช้มาตรวัดของ Hurt (2010) กับนักศึกษาชั้นปี 4 สาขาเอกการบัญชีและสาขาอื่น ให้ผลที่มีความใกล้เคียงกับระดับการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ โดยเพศชายมีการตัดสินใจได้ด้วยตนเอง วิทยุติที่เพิ่มขึ้นส่งผลต่อความรู้สึกรู้สึกคิดในการตั้งข้อสงสัยรวมถึงความมั่นใจในตนเอง นอกจากนี้ นักศึกษาเอกสาขาอื่นยังมีระดับการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพมากกว่านักศึกษาสาขาเอกการบัญชีอีกด้วย

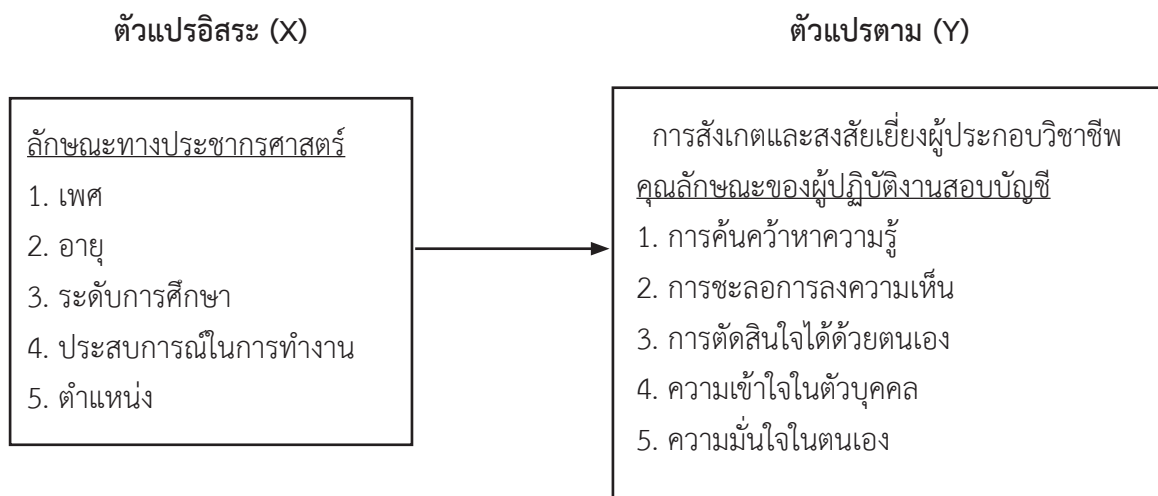
โยสิตา ชีวะสังข์ (2557) ศึกษาถึงความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพกับการประเมินตนเองของผู้สอบบัญชี ในด้านการประเมินความเสี่ยง โดยใช้มาตรวัดของ Hurt (2010) ในการสร้างแบบสอบถามได้ดัดแปลงคำถามจากงานวิจัยของ Hurt (2010) แล้วนำคำถามไปทำการทดสอบกับผู้สอบบัญชี ผลของการทดสอบอยู่ในเกณฑ์ที่ยอมรับได้และมีความเหมาะสม ผลการวิจัยสรุปได้ว่าความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพไม่มีความสัมพันธ์กับการประเมินตนเองของผู้สอบบัญชีในด้านการประเมินความเสี่ยง

รวมไปถึงงานวิจัยของ วรวิทย์ เลหาเหมณี พชรินทร์ สารมาท และ ภาณุมาศ แสงประเสริฐ (2559) ที่ได้ศึกษาโมเดลความสัมพันธ์เชิงสาเหตุระหว่างค่านิยมส่วนบุคคลกับการใช้วิจารณ์ญาณในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีของนักศึกษาการบัญชี ใช้แบบสอบถามในการวัดระดับการใช้วิจารณ์ญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ โดยพัฒนาจากแบบสอบถามของ Hurt (2010) ผลการวิจัยสรุปได้ว่า การใช้ดุลยพินิจในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพมีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อพฤติกรรมการตรวจสอบด้วยความระมัดระวังรอบคอบ (ค่านิยมส่วนบุคคล) และการยึดถือปฏิบัติตามกฎหมายมีความสัมพันธ์เชิงลบอย่างมีนัยสำคัญต่อพฤติกรรมการตรวจสอบโดยการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ

ดังนั้น จึงเห็นได้ว่ามาตรวัดระดับการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพของ Hurt (2010) ที่พัฒนาขึ้นได้ถูกนำมาทดสอบกับงานวิจัยในประเทศไทย ได้รับความน่าเชื่อถือ ผลของการทดสอบอยู่ในเกณฑ์ที่ยอมรับได้และมีความเหมาะสม ผู้วิจัยจึงนำมาตรวัดของ Hurt (2010) มาใช้ในงานวิจัยครั้งนี้

นอกจากนี้ลักษณะทางประชากรศาสตร์จากงานวิจัยของชาญชัย ตั้งเรณรัตน์ (2559) ที่ได้ทำการศึกษานักศึกษาชั้นปีที่ 4 ของสาขาการบัญชีและสาขาอื่น ประกอบด้วย เพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ในการทำงาน ผู้วิจัยจึงขอเพิ่มลักษณะทางประชากรศาสตร์ด้านตำแหน่งงาน และประเภทของงานที่ตรวจสอบ (ด้านการเงิน ด้านการดำเนินงาน ด้านการจัดเก็บรายได้ และด้านการบริหารพัสดุและสืบสวน) เพื่อใช้ในงานวิจัยครั้งนี้ โดยงานวิจัยของชาญชัย ตั้งเรณรัตน์ (2559) มีความแตกต่างอย่างมีสาระสำคัญกับงานวิจัยในครั้งนี้ เนื่องจากงานวิจัยในครั้งนี้เป็นการศึกษาถึงผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่ปฏิบัติงานจริงในสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ดังนั้นจึงมีความแตกต่างกันในระดับของวิทยุติด้านอายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ในการทำงานที่มีความหลากหลาย

อย่างไรก็ตาม ปัจจัยลักษณะทางประชากรศาสตร์ด้านตำแหน่งงานและประเภทของงานที่ตรวจสอบอาจส่งผลต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ เห็นได้จากงานวิจัยของ ร้อยโทหญิงสายฝน ด้วยกุล (2557) ที่กล่าวว่า ระดับชั้นยศ (ตำแหน่งงาน) ระดับการศึกษา และสาขาวิชาที่แตกต่างกัน เป็นปัจจัยที่มีผลต่อการตั้งข้อสังเกตในประเด็นที่น่าสงสัยและการถามคำถามเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อเท็จจริง ให้หลักฐานในการตรวจสอบมีความสมเหตุสมผลและมีความน่าเชื่อถือ สอดคล้องกับงานวิจัยของไพลิน ตรงเมธีรัตน์ และ นวพร พวงมณี (2557) ที่กล่าวว่า สภาพแวดล้อมที่ส่งผลต่อการสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ระดับสำนักงานสอบบัญชีในการเลื่อนตำแหน่งงานที่สูงขึ้นจากความรู้ความสามารถ จะส่งผลต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ผลการวิจัยของชาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์ (2559) พบว่า นักศึกษาชั้นปีที่ 4 สาขาอื่น มีการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพมากกว่านักศึกษาชั้นปีที่ 4 สาขาการบัญชี ผู้วิจัยจึงสนใจประเภทของงานที่ตรวจสอบว่าส่งผลต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพหรือไม่ เนื่องจากงานด้านตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินนั้นครอบคลุมไปถึงงานตรวจสอบที่มีมากกว่างานตรวจสอบด้านการเงิน โดยคุณสมบัติวุฒิการศึกษาในแต่ละด้านการตรวจสอบนั้นแตกต่างกัน กล่าวคือ ด้านการเงิน สาขาการบัญชี ด้านการดำเนินงาน สาขาเศรษฐศาสตร์ ด้านการจัดเก็บรายได้ สาขาการบัญชีและนิติศาสตร์ ด้านการบริหารพัสดุและสืบสวน สาขาวิศวกรรมและนิติศาสตร์ จึงเป็นที่มาของกรอบแนวคิดและสมมติฐานงานวิจัยคือ



สมมติฐานงานวิจัย

- H1: เพศส่งผลต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ
- H2: อายุส่งผลต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ
- H3: ระดับการศึกษาส่งผลต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ
- H4: ประสบการณ์ในการทำงานส่งผลต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ
- H5: ตำแหน่งงานส่งผลต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ
- H6: ประเภทของงานที่ตรวจสอบส่งผลต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

■ วิธีดำเนินการวิจัย

งานวิจัยนี้เป็นงานวิจัยเชิงสำรวจเพื่อศึกษาถึงคุณลักษณะและลักษณะทางประชากรศาสตร์ของผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบในสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ โดยใช้วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูลด้วยแบบสอบถาม จากกลุ่มตัวอย่างจำนวน 294 คน ในสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินที่เป็นผู้ปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบสำนักตรวจสอบการเงินที่ 1-20 จำนวน 191 คน จากจำนวน 724 คน สำนักตรวจสอบการดำเนินงานที่ 1-4 จำนวน 31 คน จากจำนวน 121 คน สำนักตรวจสอบการจัดเก็บรายได้จำนวน 7 คน จากจำนวน 23 คน และสำนักตรวจสอบการบริหารพัสดุและสืบสวนที่ 1-5 จำนวน 65 คน จากจำนวน 247 คน ด้วยวิธีถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของกลุ่มตัวอย่าง ในตำแหน่งนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินระดับปฏิบัติการถึงระดับผู้อำนวยการสำนักตรวจสอบ ผลจากการแจกแบบสอบถามไปยังกลุ่มตัวอย่างพบว่าได้รับการตอบกลับแบบสอบถามครบถ้วนสมบูรณ์ จำนวน 294 ชุด คิดเป็น 100%

ผู้วิจัยเลือกใช้แบบสอบถามจากงานวิจัยของ ชาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์ (2559) ที่ใช้คำถามทั้งหมดเหมือนกับคำถามของ Hurtt (2010) คำถามทั้งหมด 30 ข้อ สเกลอันดับ 6 ระดับ การให้ค่าคะแนนของสเกลอันดับจะมีค่าตั้งแต่ 30 คะแนนถึง 180 คะแนน และคำถามที่ 12 13 14 16 17 19 21 26 จะต้องทำการกลับค่าคะแนนของสเกลอันดับ เนื่องจากเป็นคำถามที่ขาดการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ หากผู้ตอบแบบสอบถาม เห็นด้วยอย่างยิ่ง จะทำให้ได้รับคะแนนการวัดค่าการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพสูง ส่งผลให้การวัดค่าออกมาคลาดเคลื่อนได้ การวิเคราะห์ข้อมูลผู้วิจัยนำข้อมูลที่ได้จากแบบสอบถามมาประมวลผลโดยใช้โปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติ เป็นการวิเคราะห์สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive statistics) เพื่อคำนวณค่าสถิติเบื้องต้น การวัดระดับความสัมพันธ์เบื้องต้นระหว่างตัวแปรอิสระและตัวแปรตามทั้งหมดด้วยการวิเคราะห์สหสัมพันธ์ (Correlation Analysis) และการวิเคราะห์ถดถอยแบบพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรตามหนึ่งตัวกับตัวแปรอิสระหลายตัว สามารถเขียนสมการการถดถอยเชิงพหุคูณ ดังนี้

$$\text{Skep} = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5 + \beta_6 X_6 + \varepsilon_i$$

โดยที่ Skep แทน คะแนนการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพจากมาตรวัดของ Hurtt (2010)

β_0 แทน ค่าคงที่

β_1 แทน ค่าสัมประสิทธิ์ของเส้นตรงของ X_1

X_1 แทน เพศ (Sex)

X_2 แทน อายุ (Age)

X_3 แทน ระดับการศึกษา (Education)

X_4 แทน ประสบการณ์ในการทำงาน (Experiment)

X_5 แทน ตำแหน่งงาน (Position)

X_6 แทน ประเภทของงานที่ตรวจสอบ (Type)

ผู้วิจัยได้ทำการขยายผลการศึกษาโดยวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระแต่ละตัวแปรที่มีต่อแต่ละองค์ประกอบของการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพที่พัฒนามาจากมาตรวัดของ Hurtt (2010) (ตัวแปรตาม) แบ่งเป็น 6 องค์ประกอบหลัก คือ

- 1) การค้นคว้าหาความรู้ (Search of Knowledge)
- 2) การชะลอการลงความเห็น (Suspension of Judgment)
- 3) การตัดสินใจได้ด้วยตนเอง (Autonomy)
- 4) ความเข้าใจในตัวบุคคล (Interpersonal Understanding)
- 5) ความมั่นใจในตัวเอง (Self-Confidence)
- 6) ความรู้สึกนึกคิดในการตั้งข้อสงสัย (Questioning Mind)

■ ผลของการวิจัย

1. สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive statistics) ข้อมูลลักษณะทางประชากรศาสตร์ของผู้ตอบแบบสอบถาม จำนวน 294 คน พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง ร้อยละ 73.8 อายุระหว่าง 30 – 39 ร้อยละ 43.5 การศึกษารับปริญญาโท ร้อยละ 55.8 ประสบการณ์ในการทำงาน 5 – 14 ปี ร้อยละ 36.1 ตำแหน่งระดับปฏิบัติการ ร้อยละ 46.3 และ ประเภทงานที่ตรวจสอบด้านการเงิน ร้อยละ 65.0 ข้อมูลได้ถูกแปลงค่าให้อยู่ในรูปแบบที่สามารถนำไปประมวลผล ด้วยโปรแกรม SPSS โดย

การแทนค่า	1	2	3	4
เพศ	ชาย	หญิง		
อายุ	ต่ำกว่า 30 ปี	30 – 39 ปี	40 – 49 ปี	มากกว่า 50 ปี
ระดับการศึกษาสูงสุด	ปริญญาตรี	ปริญญาโท	ปริญญาเอก	
ประสบการณ์ในการทำงาน	ต่ำกว่า 5 ปี	5 – 14 ปี	15 – 24 ปี	มากกว่า 25 ปี
ตำแหน่งงานในปัจจุบัน	ปฏิบัติการ	ชำนาญการ	ชำนาญการพิเศษ	ผู้อำนวยการสำนัก
ประเภทของงานที่ตรวจสอบ	การเงิน	การดำเนินงาน	การจัดเก็บรายได้	การบริหารพัสดุและสืบสวน

จากตารางที่ 1 พบว่า โดยรวมแล้วตัวอย่างมีค่าเฉลี่ยคะแนนการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ 129.42 คะแนน ค่าต่ำสุด 88 คะแนน ค่าสูงสุด 167 คะแนน และค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 13.236 ซึ่งจากการให้ค่าคะแนนจะมีค่าตั้งแต่ 30 คะแนนถึง 180 คะแนน (จำนวนคำถาม 30 ข้อ จำนวน 6 สเกลอันดับ) และจากการใช้โปรแกรม SPSS ช่วยวิเคราะห์ค่าความน่าเชื่อถือ (Reliability) พบว่า Cronbach's Alpha ของคำถามทั้งหมดอยู่ที่ 0.85 หมายความว่าแบบสอบถามที่นำไปทดสอบมีความน่าเชื่อถือ 85%

ตารางที่ 1 คะแนนการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพของผู้ตอบแบบสอบถาม

ลักษณะทางประชากรศาสตร์	จำนวน	ค่าต่ำสุด	ค่าสูงสุด	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน
เพศ					
ชาย	77	94	167	131.04	14.201
หญิง	217	88	165	128.85	12.862
อายุ					
ต่ำกว่า 30 ปี	55	97	160	127.56	13.300
30 – 39 ปี	128	94	167	129.94	12.558
40 – 49 ปี	54	88	165	129.83	13.559
มากกว่า 50 ปี	57	96	159	129.67	14.500
ระดับการศึกษาสูงสุด					
ปริญญาตรี	129	96	167	129.58	14.558
ปริญญาโท	164	88	157	129.18	12.095
ปริญญาเอก	1	148	148	148.00	0.000

ตารางที่ 1 คะแนนการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้ตอบแบบสอบถาม (ต่อ)

ลักษณะทางประชากรศาสตร์	จำนวน	ค่าต่ำสุด	ค่าสูงสุด	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน
ประสบการณ์ในการทำงาน					
ต่ำกว่า 5 ปี	99	96	160	127.85	12.143
5 – 14 ปี	106	94	167	130.73	13.549
15 – 24 ปี	37	88	160	128.41	14.229
มากกว่า 25 ปี	52	102	159	130.48	13.860
ตำแหน่งงานในปัจจุบัน					
ระดับปฏิบัติการ	136	94	165	129.07	12.977
ระดับชำนาญการ	125	88	167	128.00	13.418
ระดับชำนาญการพิเศษ	25	107	160	136.64	12.498
ระดับผู้อำนวยการสำนัก	8	129	159	135.00	10.043
ประเภทของงานที่ตรวจสอบ					
การเงิน	191	88	160	128.23	12.657
การดำเนินงาน	31	96	154	126.65	13.598
การจัดเก็บรายได้	7	129	148	139.00	7.303
การบริหารพัสดุและสืบสวน	65	94	167	133.22	14.219
คะแนนโดยรวม	294	88	167	129.42	13.236

2. การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ (Correlation Analysis)

จากตารางที่ 2 เป็นการวิเคราะห์หาค่าความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรแต่ละตัว โดยผู้วิจัยใช้ Spearman's rank correlation ในการทดสอบเนื่องจากค่าของตัวแปรเป็นแบบค่าช่วง พบว่าเกิดปัญหา Multicollinearity ระหว่าง ประสบการณ์ในการทำงาน (Experiment) กับ อายุ (Age) ที่มีค่าความสัมพันธ์ที่มีนัยสำคัญเท่ากับ 0.819 และระหว่างประสบการณ์ในการทำงาน (Experiment) กับตำแหน่งงานในปัจจุบัน (Position) ที่มีค่าความสัมพันธ์ ที่มีนัยสำคัญเท่ากับ 0.789

อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยยังคงเห็นว่าประสบการณ์ในการทำงาน อายุ และตำแหน่งงานในปัจจุบันนั้นเป็นตัวแปรอิสระที่สำคัญสำหรับงานวิจัยในครั้งนี้ ทั้งนี้ ผู้วิจัยได้ใช้การวิเคราะห์ด้วยวิธี Stepwise เพื่อเลือกเพียงตัวแปรเดียวมาวิเคราะห์และตัวแปรที่เลือกต้องให้ความหมายที่ดีที่สุดในการวิเคราะห์ ซึ่งเป็นการอธิบายในขั้นตอนของการวิเคราะห์ถดถอยแบบพหุคูณ

ตารางที่ 2 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์

ตัวแปร	Skep	Sex	Age	Education	Experiment	Position	Type
Skep	1						
Sex	-0.062	1					
Age	0.064	0.118*	1				
Education	0.015	0.037	0.044	1			
Experiment	0.077	0.165**	0.819**	0.032	1		
Position	0.081	0.128*	0.700**	0.119*	0.789**	1	
Type	0.134*	-0.490**	-0.032	0.067	-0.109	-0.003	1

* มีความสัมพันธ์ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 (2-tailed)

** มีความสัมพันธ์ที่ระดับนัยสำคัญ 0.01 (2-tailed)

3. การวิเคราะห์ถดถอยแบบพหุคูณ (Multiple Regression Analysis)

ผลการวิเคราะห์ตามตารางที่ 3 พบว่า ประเภทของงานที่ตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ โดยมีค่าสัมประสิทธิ์เท่ากับ 1.758 มีนัยสำคัญเชิงสถิติที่ 0.005 ในระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 95 นั้นหมายความว่าประเภทของงานที่ตรวจสอบส่งผลต่อการปฏิบัติงานภายใต้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ โดยประเภทของงานที่ตรวจสอบนั้นเป็นงานตรวจสอบด้านการเงิน ด้านการดำเนินงาน ด้านการจัดเก็บรายได้ และด้านการบริหารพัสดุและสืบสวน ซึ่งคุณสมบัตินักศึกษาศึกษาในแต่ละด้านการตรวจสอบนั้นแตกต่างกัน สอดคล้องกับงานวิจัยของชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์ (2559) ที่พบว่า นักศึกษาชั้นปีที่ 4 สาขาอื่น มีการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพมากกว่านักศึกษาชั้นปีที่ 4 สาขาการบัญชี

ผลการวิเคราะห์ตามตารางที่ 4 พบว่า หากใช้วิธี Stepwise ในการวิเคราะห์ ตัวแปรที่ไม่ถูกดึงเข้าสมการจะถูกแยกออกมา นั้นหมายความว่า ตัวแปรเพศ อายุ ระดับการศึกษาสูงสุด ประสบการณ์ในการทำงาน และตำแหน่งงานในปัจจุบัน ไม่มีความสัมพันธ์เชิงสถิติอย่างมีนัยสำคัญกับการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

ตารางที่ 3 การวิเคราะห์ถดถอยแบบพหุคูณของค่าสัมประสิทธิ์

ตัวแปร	Unstandardized Coefficients		Collinearity Statistics		Sig.
	B	Std. Error	Tolerance	VIF	
ค่าคงที่	126.228	1.357			0.000
ประเภทของงานที่ตรวจสอบ	1.758	0.618	0.732	1.367	0.005*
R	0.164 ^a				
R Square	0.027				
Adjusted R Square	0.024				
Std. Error of the Estimate	13.078				
F Value	8.097*				

a. Predictor: (Constant), ประเภทของงานที่ตรวจสอบ Dependent

Variable: การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

* มีความสัมพันธ์ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

ตารางที่ 4 การวิเคราะห์ถดถอยแบบพหุคูณของ Excluded Variables

ตัวแปร	Beta In	Collinearity Statistics		Sig.
		Tolerance	VIF	
เพศ	0.013 ^a	0.724	1.381	0.848
อายุ	0.041 ^a	0.250	4.006	0.477
ระดับการศึกษาสูงสุด	-0.012 ^a	0.959	1.042	0.832
ประสบการณ์ในการทำงาน	0.068 ^a	0.197	5.084	0.244
ตำแหน่งงานในปัจจุบัน	0.110 ^a	0.400	2.503	0.056

a. Predictor: (Constant), ประเภทของงานที่ตรวจสอบ

Dependent Variable: การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

การขยายผลการศึกษาโดยวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระแต่ละตัวแปรที่มีต่อแต่ละองค์ประกอบของการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพที่พัฒนามาจากมาตรวัดของ Hurtt (2010) (ตัวแปรตาม) แบ่งเป็น 6 องค์ประกอบหลัก ดังตารางที่ 5 ซึ่งผู้วิจัยใช้วิธี Stepwise ในการวิเคราะห์เพื่อเลือกตัวแปรที่ให้ความหมายที่ดีที่สุดในการวิเคราะห์จากการเกิดปัญหา Multi-collinearity พบว่า เพศมีความสัมพันธ์เชิงลบกับการชะลอการลงความเห็น โดยมีค่าสัมประสิทธิ์เท่ากับ -0.967 มีนัยสำคัญเชิงสถิติที่ 0.044 ในระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 95 เมื่อวิเคราะห์ด้านการตัดสินใจได้ด้วยตนเอง พบว่า ตำแหน่งงานในปัจจุบันและประเภทของงานที่ตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการตัดสินใจได้ด้วยตนเอง โดยตำแหน่งงาน

มีค่าสัมประสิทธิ์เท่ากับ 1.053 มีนัยสำคัญเชิงสถิติที่ 0.000 ประเภทของงานที่ตรวจสอบมีค่าสัมประสิทธิ์เท่ากับ 0.351 มีนัยสำคัญเชิงสถิติที่ 0.037 ในระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 95 นอกจากนี้เมื่อวิเคราะห์ด้านความมั่นใจในตัวเอง พบว่า ตำแหน่งงานในปัจจุบันและประเภทของงานที่ตรวจสอบ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความมั่นใจในตัวเอง โดยตำแหน่งงานมีค่าสัมประสิทธิ์ เท่ากับ 0.917 มีนัยสำคัญเชิงสถิติที่ 0.001 ประเภทของงานที่ตรวจสอบ มีค่าสัมประสิทธิ์เท่ากับ 0.385 มีนัยสำคัญเชิงสถิติที่ 0.021 ในระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 95

ตารางที่ 5 การวิเคราะห์ถดถอยแบบพหุคูณแยกตามองค์ประกอบ

ตัวแปร	การชะลอ การลงความเห็น	การตัดสินใจ ได้ด้วยตนเอง	ความมั่นใจ ในตัวเอง
เพศ	-0.967*	-	-
ตำแหน่งงานในปัจจุบัน	-	1.053*	0.917*
ประเภทของงานที่ตรวจสอบ	-	0.351*	0.385*
R Square	0.014	0.061	0.053
F Value	4.089*	9.379*	8.178*

* มีความสัมพันธ์ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

ผลการศึกษาแยกตามองค์ประกอบ พบว่า

1. เพศ ส่งผลต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพด้านการชะลอการลงความเห็น ซึ่งผู้สอบบัญชีควรรวบรวมเอกสารและประเมินหลักฐานการตรวจสอบอย่างน่าเชื่อถือก่อนที่จะทำการตัดสินใจ โดยเพศชายมีการชะลอการลงความเห็นมากกว่าเพศหญิง สอดคล้องกับงานวิจัยของชาวยุชย ตั้งเรือนรัตน์ (2559) ที่พบว่า เพศชายจะมีการตัดสินใจด้วยตนเองและความเข้าใจในตัวบุคคลมากกว่า เพศหญิง ซึ่งอาจขัดกับความเชื่อทั่วไปว่าเพศหญิงจะมีการช่างสังเกตและสงสัยมากกว่าเพศชาย

2. ตำแหน่งงานในปัจจุบัน

2.1 ส่งผลต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพด้านการตัดสินใจได้ด้วยตนเอง ซึ่งผู้สอบบัญชีควรประเมินหลักฐานการตรวจสอบอย่างเป็นกลางเพื่อพิจารณาความเพียงพอและสนับสนุนให้ผู้สอบบัญชีสามารถตัดสินใจได้ด้วยตนเอง โดยระดับชำนาญการมีการตัดสินใจได้ด้วยตนเองมากกว่าระดับผู้ช่วยการสำนัก ส่วนระดับปฏิบัติการและระดับชำนาญการพิเศษไม่มีความสัมพันธ์ด้านการตัดสินใจได้ด้วยตนเอง สอดคล้องกับงานวิจัยของ ร้อยโทหญิงสายฝน ด้วยกุล (2557) ที่กล่าวว่าระดับชั้นยศ (ตำแหน่งงาน) มีผลต่อการตั้งข้อสังเกตในประเด็นที่น่าสงสัย

2.2 ส่งผลต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพด้านความมั่นใจในตัวเอง ซึ่งเป็นลักษณะของความเชื่อมั่นในความสามารถของตนเอง การนับถือตนเอง ช่วยให้ผู้สอบบัญชีต่อต้านการชักชวนหรือถูกโน้มน้าวให้ปฏิบัติตามข้อสรุปของบุคคลอื่น โดยตำแหน่งระดับผู้ช่วยการสำนักมีความมั่นใจในตัวเองมากกว่าระดับปฏิบัติการ ส่วนระดับชำนาญการกับระดับชำนาญการพิเศษไม่มีความสัมพันธ์ด้านความมั่นใจในตัวเอง

3. ประเภทของงานที่ตรวจสอบ

3.1 ส่งผลต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพด้านการตัดสินใจได้ด้วยตนเอง ซึ่งประเภทงานด้านการจัดเก็บรายได้มีการตัดสินใจได้ด้วยตนเองมากกว่าประเภทงานด้านการบริหารพัสดุและสืบสวน และด้านการเงิน ตามลำดับ ส่วนประเภทงานด้านการดำเนินงานไม่มีความสัมพันธ์ด้านการตัดสินใจได้ด้วยตนเอง

3.2 ส่งผลต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพด้านความมั่นใจในตัวเอง ซึ่งประเภทงานด้านการจัดเก็บรายได้มีความมั่นใจในตัวเองมากกว่าประเภทงานด้านการบริหารพัสดุและสืบสวน ด้านการเงิน และด้านการดำเนินงาน ตามลำดับ

■ สรุปผลการวิจัย

งานวิจัยฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงคุณลักษณะและลักษณะทางประชากรศาสตร์ของผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบในสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ โดยคุณลักษณะประกอบด้วย 6 องค์ประกอบหลัก พัฒนามาจากแบบสอบถามมาตรฐานวัดระดับการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของ Hurtt (2010) คือ 1. การค้นคว้าหาความรู้ (Search of Knowledge) 2. การชะลอการลงความเห็น (Suspension of Judgment) 3. การตัดสินใจได้ด้วยตนเอง (Autonomy) 4. ความเข้าใจในตัวบุคคล (Interpersonal Understanding) 5. ความมั่นใจในตัวเอง (Self-Confidence) 6. ความรู้สึกนึกคิดในการตั้งข้อสงสัย (Questioning Mind) ผลการวิจัยพบว่า โดยรวมประเภทของงานที่ตรวจสอบส่งผลต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ โดยประเภทของงานที่ตรวจสอบนั้นเป็นงานตรวจสอบด้านการเงิน ด้านการดำเนินงานด้านการจัดเก็บรายได้ และ ด้านการบริหารพัสดุและสืบสวน ซึ่งคุณสมบัติคุณลักษณะในการตรวจสอบนั้นแตกต่างกัน และเมื่อวิเคราะห์ในแต่ละองค์ประกอบของการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ พบว่า

1. เพศชายจะมีการรวบรวมเอกสารและประเมินหลักฐานการตรวจสอบอย่างน่าเชื่อถือก่อนที่จะทำการตัดสินใจซึ่งเป็นการชะลอการลงความเห็นมากกว่าเพศหญิงซึ่งอาจขัดกับความเชื่อทั่วไปว่าเพศหญิงจะมีการช่างสังเกตและสงสัยมากกว่าเพศชาย

2. ตำแหน่งงานระดับชำนาญการจะมีการประเมินหลักฐานการตรวจสอบอย่างเป็นกลางเพื่อพิจารณาความเพียงพอและสนับสนุนให้สามารถตัดสินใจได้ด้วยตนเองมากกว่าระดับผู้ช่วยการสำนัก อาจเป็นไปได้ว่าระดับชำนาญการเป็นผู้ปฏิบัติงานด้านสายตรวจและเป็นหัวหน้าทีมสายตรวจ แต่ผู้ช่วยการสำนักปฏิบัติงานด้านการบริหารเป็นส่วนใหญ่ แต่อย่างไรก็ตามตำแหน่งระดับผู้ช่วยการสำนักมีความมั่นใจในตัวเอง เชื่อมั่นในความสามารถของตนเอง การนับถือตนเอง ช่วยให้ต่อต้านการชักชวนหรือถูกโน้มน้าวให้ปฏิบัติตามข้อสรุปของบุคคลอื่นมากกว่าระดับปฏิบัติการ ซึ่งอาจเป็นไปได้ว่าระดับผู้ช่วยการสำนักเป็นตำแหน่งงานระดับอาวุโส และเป็นตำแหน่งงานที่สูงกว่าระดับปฏิบัติการ

3. ประเภทงานด้านการจัดเก็บรายได้มีการตัดสินใจได้ด้วยตนเองมากกว่าประเภทงานด้านการบริหารพัสดุและสืบสวน และด้านการเงิน ตามลำดับ นอกจากนี้ประเภทงานด้านการจัดเก็บรายได้ยังมีความมั่นใจในตัวเองมากกว่าประเภทงานด้านการบริหารพัสดุและสืบสวน ด้านการเงิน และด้านการดำเนินงาน ตามลำดับ ผลจากงานวิจัยฉบับนี้เป็นประโยชน์ต่อสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน คือ เพื่อสามารถพัฒนาหรือส่งเสริมให้ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบมีคุณลักษณะในแต่ละองค์ประกอบครบทุกด้าน ช่วยเพิ่มระดับการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ส่งผลไปถึงเป็นแนวทางให้มีการพัฒนาผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ เป็นการรักษาระดับและดำรงไว้

ซึ่งการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ นอกจากนี้สามารถเป็นสัญญาณเตือนให้มีความระมัดระวังรอบคอบในการปฏิบัติงานตรวจสอบ การวางแผนงานตรวจสอบ การรวบรวมเอกสารหลักฐาน การประเมินหลักฐานการตรวจสอบ การใช้ดุลยพินิจ การประเมินความเสี่ยง รวมไปถึงการไม่เพิกเฉยต่อเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่ผิดปกติ ส่งผลให้งานตรวจสอบมีคุณภาพมากขึ้น รายงานการตรวจสอบมีความน่าเชื่อถือ โปร่งใส และเป็นการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบอีกด้วย

อย่างไรก็ตามงานวิจัยฉบับนี้เป็นการศึกษาเฉพาะคุณลักษณะและลักษณะทางประชากรศาสตร์ของผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบในสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเท่านั้น งานวิจัยในอนาคตอาจพิจารณากลุ่มตัวอย่างที่เป็นหน่วยงานด้านอื่น เช่น สำนักงานสอบบัญชี สำนักงานกฎหมาย สำนักงานตรวจสอบภายใน กลุ่มผู้สอบบัญชีภาษีอากร เป็นต้น รวมทั้งการเพิ่มปัจจัยด้านลักษณะทางประชากรศาสตร์ด้านอื่น ๆ เข้าไปด้วย



■ เอกสารอ้างอิง

ภาษาไทย

- ชาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์. (2559). ลักษณะทางประชากรศาสตร์กับการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 12 (35), 5-20.
- ไพลิน ตรงเมธีรัตน์ และ นวพร พวงมณี. (2557). ว่าด้วยความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 10 (27), 78-85.
- โยธิตา ทิฆัมสังข์. (2557). ความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพกับการประเมินตนเองของผู้สอบบัญชีในด้าน การประเมินความเสี่ยง. (การค้นคว้าอิสระบัญชีมหาบัณฑิต). มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- ร้อยโทหญิงสายฝน ด้วยกุล. (2557). ปัจจัยที่มีผลต่อการพัฒนางานตรวจสอบภายในของผู้ตรวจสอบภายใน ทหารบก. สืบค้นจาก <https://www.spu.ac.th/fac/account/th/content.php?cid=841>
- วรวิทย์ เลาหะเมทธิ พชรินทร์ สารมาท และ ภาณุมาศ แสงประเสริฐ. (2559). โมเดลความสัมพันธ์เชิงสาเหตุ ระหว่างค่านิยมส่วนบุคคลกับการใช้วิจารณญาณในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีของ นักศึกษาการบัญชี. *วารสารพฤติกรรมศาสตร์*, 22 (1), 153-171.
- ศิลปพร ศรีจันเพชร. (2554). ผู้สอบบัญชีกับสัญญาณเตือนภัย. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 7 (18), 22-25.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2555). *มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี*. กรุงเทพมหานคร.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2555). *มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน*. กรุงเทพมหานคร.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2555). *มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 การวางแผนการตรวจสอบงบการเงิน*. กรุงเทพมหานคร.
- สุนิษา ธงจันทร์ สุบรรณ เอี่ยมวิจารณ์ และ จิระทัศน์ ชิตทรงสวัสดิ์. (2552). ผลกระทบของคุณลักษณะทาง วิชาชีพที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย. *วารสารการบัญชี และการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม*, 1 (1), 76-90.

ภาษาอังกฤษ

- BBC. (2017). Toshiba: *What's going wrong?*. Retrieved from <http://www.bbc.com/news/business-38456275>.
- Converse, J. M., & Presser, S. (1990). *Survey Questions Handcrafting the Standardized Questionnaire: Quantitative Applications in the Social Sciences*. Newbury Park, CA: Sage Publications, Inc.
- Hurtt, R. K. (2010). Development of a Scale to Measure Professional Skepticism. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 29 (1), 149-171.

- Hurtt, R. K., Brown-Liburd, H., Earley, C. E., & Krishnamoorthy, G. (2013). Research on auditor professional skepticism: Literature synthesis and opportunities for future research. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32 (1), 45-97.
- McMillan, J.J., and White, R.A. (1993). Auditor's Belief Revisions and Evidence Search: The Effect of Hypothesis Frame, Confirmation Bias, and Professional Skepticism. *The Accounting Review*, 68 (3), 443-465.
- Nelson, M. W. (2009). A model and literature review of professional skepticism in auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28 (2), 1-34.
- Chomeya, R. (2010). Quality of psychology test between Likert scale 5 and points. *Journal of Social Sciences*, 6(3), 399-403.



สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

Federation of Accounting Professions

Under The Royal Patronage of His Majesty the King

เลขที่ 133 ถนนสุขุมวิท 21 (อโศกมนตรี) แขวงคลองเตยเหนือ
เขตวัฒนา กรุงเทพฯ 10110

โทรศัพท์ 02 685 2500 โทรสาร 02 685 2501

 <http://www.tfac.or.th>

 www.facebook.com/tfac.family

 tfac@tfac.or.th

 LINE@ @TFAC.Family