



วารสารมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยอุบลราชธานี
ปีที่ 12 ฉบับที่ 1 (มกราคม-มิถุนายน 2564)

**ลักษณะของธุรกิจที่ส่งผลต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี
รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงิน**
**Business Types Affecting the Characteristics of an
Auditor, Auditing Report, and Financial Report**

พิมพารณ์ พึ่งบุญพานิชย์* และ นภา นาคแย้ม
Pimpaporn Pungboonpanich* and Napa Nakyam

คณะสหวิทยาการ มหาวิทยาลัยคริสเตียน
Multidisciplinary College, Christian University, Mueang District,
Nakornpathom 73000

*E-mail: pimpa_pu@hotmail.com

Received: Aug 22, 2020

Revised: Sep 9, 2020

Accepted: Oct 24, 2020

บทคัดย่อ

การวิจัยในครั้งนี้ มีวัตถุประสงค์ เพื่อ 1) ศึกษาลักษณะทั่วไปของธุรกิจของผู้ตอบแบบสอบถาม 2) วิเคราะห์ความแตกต่างลักษณะของธุรกิจประกอบด้วย ประเภทของธุรกิจ รูปแบบการประกอบธุรกิจ และจำนวนปีของการดำเนินงาน โดยจำแนกตามคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี ประกอบด้วย การสอบบัญชี ความเป็นอิสระ และความรับผิดชอบต่อทางกฎหมาย และ 3) วิเคราะห์ลักษณะของธุรกิจที่ส่งผลต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงิน ผู้ให้ข้อมูล ประกอบด้วย ผู้บริหารสถานประกอบการจำนวน 361 ราย เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย คือ แบบสอบถาม การวิเคราะห์ข้อมูลโดยการหาค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และค่าสถิติทดสอบสมมติฐาน คือ Multinomial Logistic Regression (MLR)

ผลการวิจัยพบว่า

1. ลักษณะทั่วไปของธุรกิจของผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นธุรกิจให้บริการ รองลงมาเป็นธุรกิจจำหน่ายสินค้า โดยมีรูปแบบการประกอบธุรกิจส่วนใหญ่เป็นกิจการของคนไทย และมีจำนวนพนักงานในธุรกิจไม่เกิน 50 คน



ตลอดจนส่วนใหญ่ทำงานมากกว่า 10 ปี รองลงมาทำงานน้อยกว่า 3 ปี ทั้งนี้จำนวนปีที่ดำเนินงานของธุรกิจ ส่วนใหญ่ดำเนินงานมากกว่า 20 ปี รองลงมา 5-10 ปี

2. การวิเคราะห์โดยใช้ผลรวมของค่าความแตกต่างเพื่อหาค่าเฉลี่ยตามประเด็นย่อย ๆ ในแต่ละเรื่องจะให้ค่าเฉลี่ยที่แตกต่างในประเด็นต่าง ๆ อย่างเห็นได้ชัดเจนขึ้น

3. การทดสอบสมมติฐาน พบว่า ลักษณะของธุรกิจ (ประเภทของธุรกิจ รูปแบบการประกอบธุรกิจ และจำนวนปีของการดำเนินงานของธุรกิจ) ที่แตกต่างกันไม่ส่งผลกระทบต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงิน โดยได้ค่า p-value มากกว่า 0.000 ทุกค่า ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

คำสำคัญ: ลักษณะของธุรกิจ คุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี รายงานการเงิน

Abstract

The objectives of this research were 1) to study general business types of the respondents, 2) to analyze different types of business, comprising business types, business models and the number of operation years classified by auditors' characteristics, auditing, independence and legal responsibility, and 3) to analyze the business types that affect their characteristics, auditing reports, and financial reports. The respondents consisted of 361 business executives. The instrument employed in the research was a questionnaire. The data was analysed by percentage, mean and standard deviation, and Multinomial Logistic Regression (MLR) was used to analyze the statistical hypothesis test.

The research found that:

1. Service business was the business type of most respondents, followed by product distribution. Most of the business models were operated by Thai businesses. The number of employees in each business did not exceed 50 people, and most of them worked



for more than 10 years, followed by less than 3 years. Most businesses operated more than 20 years, followed by 5-10 years.

2. The analysis from the sum of the different values to find the average value of each sub-issue provided the average value that is distinctly different in the sub-issues.

3. Hypothesis testing found that types of business, i.e. business types, business models and the number of operation years, did not affect the auditors' characteristics, the audit reports, and the financial reports. It showed that all p-values were > 0.000 which were at the significance level of 0.05.

Keyword: Business Types, Characteristics of Auditors, Auditing Reports, Financial Reports

บทนำ

การสอบบัญชีมีบทบาทสำคัญต่อการพัฒนาเศรษฐกิจ การตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจต้องใช้รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงินที่เชื่อถือได้ การสอบบัญชีช่วยให้รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงินมีความน่าเชื่อถือเพิ่มขึ้น และสร้างความเชื่อมั่นให้แก่ผู้ใช้รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงิน Hanchokchaichana and Srichunpet (2016) ทั้งนี้รายงานการเงินจะถูกจัดทำขึ้นเมื่อสิ้นงวดบัญชีโดยผู้ประกอบการธุรกิจ เพื่อให้ทราบถึงผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการ รายงานการเงินที่ดีจะช่วยให้ผู้ประกอบการสามารถทราบจุดแข็งและจุดอ่อนของกิจการ นอกจากนั้นยังสามารถนำข้อมูลในรายงานการเงินมาวิเคราะห์ เพื่อพยากรณ์หรือคาดการณ์ถึงผลการดำเนินงานของกิจการในอนาคตได้ และเพื่อเป็นการให้ความเชื่อมั่นต่อผู้ใช้รายงานการเงิน ว่ารายงานการเงินของกิจการได้มีการแสดงรายการโดยถูกต้องและครบถ้วนในสาระสำคัญ กิจการจึงต้องจัดให้มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งเป็นบุคคลภายนอกที่มีความเป็นอิสระและมีความรู้ความเชี่ยวชาญในงานการสอบบัญชี ให้เข้ามาปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองรายงานการเงินของกิจการ เพื่อให้เป็นไปตามมาตรา 11 วรรคสี่ แห่งพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ซึ่งกำหนดให้รายงานการเงินต้องได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต



วารสารมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยอุบลราชธานี
ปีที่ 12 ฉบับที่ 1 (มกราคม-มิถุนายน 2564)

จากการศึกษากรณีประวัติศาสตร์ P & E Audit Office (2019) ได้เปิดเผยคดีระหว่างผู้ประกอบการกับผู้สอบบัญชี พบว่าใน พ.ศ. 2546 ได้ทราบผลจากคดีฟ้องร้องระหว่างบริษัท เงินทุนหลักทรัพย์ จำกัด แห่งหนึ่ง กับ บริษัท สำนักงานสอบบัญชียักษ์ใหญ่ โดยมี นายสง่า (นามสมมติ) เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตโดยศาลแพ่งกรุงเทพใต้ได้ตัดสินให้บริษัท สำนักงานสอบบัญชียักษ์ใหญ่ และนายสง่า ร่วมกันชดใช้เงินจำนวนกว่า 688 ล้านบาท ให้กับผู้ถือหุ้นบริษัท เงินทุนหลักทรัพย์ จำกัด ในฐานะยืนยันและรับรองงบการเงินผิดจากความเป็นจริง คดีนี้ถือเป็นคดีประวัติศาสตร์ที่หลายคนคาดไม่ถึงว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะต้องรับผิดชอบต่อความเสียหาย ซึ่งเกิดจากการตรวจสอบบัญชีและรับรองงบการเงินอันมีข้อมูลเป็นเท็จ คดีนี้แสดงให้เห็นว่าการฟ้องร้องเรียกค่าเสียหายกับผู้สอบบัญชีสามารถกระทำได้และยังแสดงให้เห็นว่าข้อมูลทางการบัญชีและการปฏิบัติงานการสอบบัญชียังมีความสำคัญ ตลอดจนยังมีผลต่อการตัดสินใจเลือกลงทุนของผู้ประกอบการ ซึ่งแสดงให้เห็นว่าคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีมีความสำคัญ

จากการศึกษาผลกระทบของคุณลักษณะการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทย โดยสรุปพบว่า คุณลักษณะการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชี ดังนั้น ผู้สอบบัญชีควรให้ความสำคัญกับคุณลักษณะการสอบบัญชีทั้งในด้านเทคนิคการตรวจสอบบัญชี ด้านความเป็นมืออาชีพในการสอบบัญชี ด้านความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และด้านการให้ความสนใจในงานสอบบัญชี เพื่อให้สามารถปฏิบัติงานตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพและเกิดคุณภาพในการสอบบัญชี นอกจากนี้ยังพบว่ากิจการมีปัญหาเกี่ยวกับการใช้บริการสอบบัญชี คิดเป็นร้อยละ 60 และพบว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หรือผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีปัญหาในการให้บริการสอบบัญชี คิดเป็นร้อยละ 90 (Changsan, 2012; Khabsanit, 2010)

จากการศึกษากรณีข้างต้น พบว่าผู้สอบบัญชียังมีปัญหาในการปฏิบัติงานการสอบบัญชี ซึ่งส่งผลให้ผู้ประกอบการไม่พอใจกับการให้บริการของผู้สอบบัญชีที่เป็นอยู่

ดังนั้นผู้วิจัยจึงมีความสนใจที่จะศึกษาลักษณะของธุรกิจที่ส่งผลต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงิน โดยหวังเป็นอย่างยิ่งว่าสังคมจะได้รับประโยชน์เกี่ยวกับสิ่งที่ได้ค้นพบ (empirical contribution) โดยให้ข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะของธุรกิจที่ส่งผลต่อคุณลักษณะของ



ผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงิน เพื่อเป็นหลักฐานให้ผู้มีส่วนได้เสียจากบริการการสอบบัญชีนำไปใช้ปรับปรุงพัฒนาคุณภาพในการให้บริการของผู้สอบบัญชีต่อไป

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาลักษณะทั่วไปของธุรกิจของผู้ตอบแบบสอบถาม
2. เพื่อวิเคราะห์ความแตกต่างลักษณะของธุรกิจ (ประเภทของธุรกิจ รูปแบบการประกอบธุรกิจ และจำนวนปีของการดำเนินงาน) จำแนกตามคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี (การสอบบัญชี ความเป็นอิสระ และ ความรับผิดชอบทางกฎหมาย)
3. เพื่อวิเคราะห์ลักษณะของธุรกิจที่ส่งผลต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงิน

การทบทวนวรรณกรรม

แนวคิดเกี่ยวกับความแตกต่างของลักษณะธุรกิจที่ส่งผลต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงิน

จากการทบทวนวรรณกรรมเกี่ยวกับความแตกต่างของลักษณะธุรกิจ ส่งผลต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงิน ดังนี้ Srisawat (2007) พบว่า ประสบการณ์ในการทำงานมีผลต่อความแตกต่างของสถานประกอบการ ทั้งนี้ Poolsri (2009) พบว่า รายได้ของธุรกิจ จำนวนพนักงาน รูปแบบการดำเนินธุรกิจ และจำนวนเงินลงทุนมีผลต่อการส่งเสริมอุตสาหกรรมของธุรกิจ ตลอดจน Khabsanit (2010) พบว่า ประเภทกิจการ ระยะเวลาในการดำเนินธุรกิจ และทุนจดทะเบียนของกิจการ มีผลต่อการให้บริการการสอบบัญชีในรูปแบบใหม่ และ Yamarun (2011) พบว่า รูปแบบการประกอบการ และรูปแบบการบริหาร มีผลต่อการบริหารงานวิชาการของศูนย์พัฒนาเด็กเล็กสังกัดองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในจังหวัดราชบุรี ซึ่งจะเห็นได้ว่า ความแตกต่างของลักษณะธุรกิจ ซึ่งวัดค่าตัวแปรด้วย ประเภทของธุรกิจ รูปแบบการประกอบธุรกิจ และจำนวนปีของการดำเนินงาน ทั้งหมดล้วนส่งผลต่อการดำเนินงานขององค์กร ทั้งนี้รายงานการเงิน และรายงานการสอบบัญชี เป็นส่วนหนึ่งของผลงานของผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการสอบบัญชี ซึ่งเป็นส่วน



หนึ่งของการดำเนินงานขององค์กร ดังนั้นลักษณะของธุรกิจ จึงเป็นปัจจัยหนึ่งที่ส่งผลกระทบต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงิน

แนวคิดเกี่ยวกับงานการสอบบัญชี

ผู้ใช้งบการเงินต้องการความเชื่อมั่นว่าข้อมูลในงบการเงินถูกต้องและเชื่อถือได้จึงจะเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ดังนั้น บทบาทของการตรวจสอบบัญชีโดยผู้สอบบัญชีจึงมีความสำคัญในธุรกิจปัจจุบัน ด้วยเหตุผลดังกล่าว การสอบบัญชีจึงมีความสำคัญเป็นอย่างมาก ทั้งนี้มีนักวิจัยหลายท่านได้ศึกษาเกี่ยวกับงานการสอบบัญชีซึ่งส่งผลกระทบต่อผู้มีส่วนได้เสียไว้หลายมุมมอง อาทิ McNellis (2011) ได้ศึกษาวิจัยพบว่า การเพิ่มมาตรฐานการสอบบัญชีส่งผลให้คุณภาพการตรวจสอบลดลง ในทางกลับกัน การประเมินระดับการรับรู้งานการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงลบอย่างมีนัยสำคัญกับระดับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี และยังพบว่า การที่ผู้สอบบัญชีจัดทำเอกสารหลักฐานต่าง ๆ ที่ไม่สอดคล้องกันมีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญกับการรับรู้ที่เพิ่มขึ้นของคุณภาพการตรวจสอบ นอกจากนี้ ยังพบประเด็นขัดแย้งว่า ลักษณะของผู้ใช้งบการเงินไม่มีผลกระทบต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี เนื่องจากข้อกำหนดของกฎหมาย Yi (2007) อธิบายว่า ข้อสรุปที่สำคัญและมีประโยชน์ คือ ผู้ใช้งบการเงินคาดหวังให้มีการยกระดับมาตรฐานการควบคุมการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในมาตรฐานการสอบบัญชี และรายงานการสอบบัญชี ในกรณีนี้ Daud (2007) ได้ค้นพบว่า ภาครัฐของมาเลเซียมีความคาดหวังว่า เนื้อหาและรูปแบบของรายงานการตรวจสอบและการขยายอำนาจการตรวจสอบจะมีประสิทธิภาพป้องกันการทุจริตและสร้างความเชื่อมั่นให้ผู้ใช้งบการเงินได้ ส่วน Dibia (2015) ได้วิจัยพบว่า ผู้ใช้ข้อมูลทางการเงินต้องการให้ผู้ตรวจสอบบัญชีทำหน้าที่ตรวจสอบรายงานทางการเงินเพื่อให้การรับรองงบการเงินว่าถูกต้องครบถ้วน ซึ่งเป็นความเข้าใจผิดระหว่างการรับรู้ของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการรายงานการสอบบัญชีและสิ่งที่ผู้ใช้งบการเงินคาดหวัง และค้นพบความแตกต่างของความต้องการที่มีต่อการสอบบัญชี ดังนี้ (1) ผู้ใช้งบการเงินไม่เข้าใจหน้าที่ของผู้สอบบัญชี (2) ผู้สอบบัญชีปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี และ (3) ความแตกต่างในการรับรู้ของผู้สอบบัญชี



วารสารมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยอุบลราชธานี
ปีที่ 12 ฉบับที่ 1 (มกราคม-มิถุนายน 2564)

สรุปได้ว่า ผู้มีส่วนได้เสียจากบริการสอบบัญชีค่านึงถึงปัจจัยต่าง ๆ ที่ส่งผลต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี คุณภาพของการสอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงิน

รายงานการเงิน และรายงานการสอบบัญชี เป็นส่วนหนึ่งของผลงานของผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการสอบบัญชี ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการดำเนินงานขององค์กร ดังนั้นลักษณะของธุรกิจ จึงเป็นปัจจัยหนึ่งที่ส่งผลต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงิน จึงนำไปสู่สมมติฐานของการวิจัยดังนี้

สมมติฐานของการวิจัย

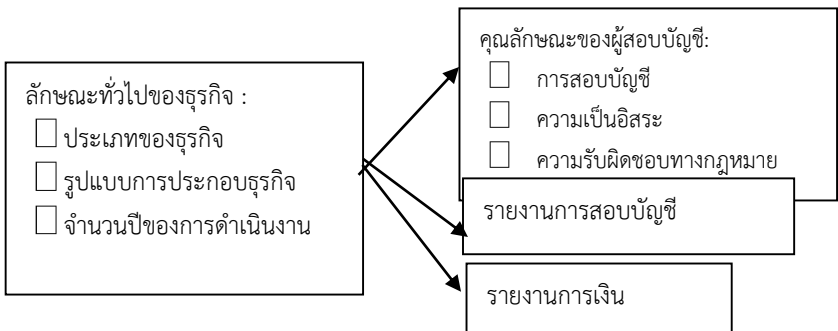
ลักษณะของธุรกิจ (ประเภทของธุรกิจ รูปแบบการประกอบธุรกิจ และจำนวนปีของการดำเนินงานของธุรกิจ) ที่แตกต่างกันส่งผลต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงินแตกต่างกัน

กรอบแนวคิดการวิจัย

การวิจัยในครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงพรรณนาเพื่อวิเคราะห์ลักษณะธุรกิจที่ส่งผลต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงิน ซึ่งผู้วิจัยได้สร้างตามวัตถุประสงค์และจากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง โดยสามารถกำหนดกรอบแนวคิดการวิจัยได้ดังนี้

ตัวแปรอิสระ

ตัวแปรตาม





นิยามตัวแปรที่ใช้ในการศึกษาวิจัย

ลักษณะของธุรกิจ หมายถึง ประเภทของธุรกิจ รูปแบบการประกอบธุรกิจ ได้แก่ กิจกรรมของคนไทย กิจกรรมของต่างประเทศที่มีสาขาในกรุงเทพมหานคร เป็นต้น และธุรกิจที่มีจำนวนปีของการดำเนินงานตั้งแต่ 1 ปี ขึ้นไป

คุณลักษณะของผู้สอบบัญชี หมายถึง ลักษณะการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีที่มีความโปร่งใส มีความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม ความซื่อสัตย์สุจริต ความรู้ความสามารถ และมาตรฐานในการปฏิบัติงาน การรักษาความลับ ความรับผิดชอบทางกฎหมาย ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคล หรือ นิติบุคคลที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้และความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ และจรรยาบรรณทั่วไป

รายงานการสอบบัญชี หมายถึง รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่แสดงความเห็นต่อรายงานการเงินว่าถูกต้องตามควรหรือไม่ อย่างไร

รายงานการเงิน หมายถึง รายงานทางการเงินของสถานประกอบการที่แสดงให้เห็นผลการดำเนินงาน และฐานะทางการเงินของกิจการในรอบระยะเวลาหนึ่ง ได้แก่ งบกำไรขาดทุน งบแสดงฐานะการเงิน งบกระแสเงินสด เป็นต้น

ผู้ประกอบการ/สถานประกอบการ หมายถึง ผู้บริหารของกิจการทุกประเภทหรือผู้ได้รับมอบหมายจากผู้บริหารของกิจการให้ดำเนินงานทางบัญชีหรือจัดทำบัญชี

ขอบเขตของการวิจัย

1. ขอบเขตด้านเนื้อหา การศึกษามุ่งเน้นค้นหาความจริงเกี่ยวกับลักษณะของธุรกิจที่ส่งผลต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงิน

2. ขอบเขตด้านประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

2.1 ประชากร

ศึกษาเก็บข้อมูลกับกลุ่มสถานประกอบการในกรุงเทพมหานครและปริมณฑล หน่วยของประชากรไม่สามารถระบุหรือทราบจำนวนที่แน่นอนชัดเจนได้



1.2 กลุ่มตัวอย่าง

กลุ่มตัวอย่างที่ศึกษาเป็นผู้ประกอบการในกรุงเทพมหานครและปริมณฑลโดยไม่ทราบค่าสัดส่วนของประชากร ด้วยเวลาและค่าใช้จ่ายที่จำกัด ผู้วิจัยได้ใช้สูตรของคอคแรน Cochran (1977) เพื่อคำนวณหาจำนวนกลุ่มตัวอย่างที่เหมาะสม ซึ่งกำหนดให้ ค่า Z ที่ระดับความเชื่อมั่นหรือระดับนัยสำคัญ 0.10 ค่า $Z = 1.85$ ดังนั้น จะได้จำนวนกลุ่มตัวอย่างประมาณ 342 ราย โดยสุ่มตัวอย่างด้วยเทคนิคแบบสะดวก (Convenience Sampling Technique) และเพื่อสำรองสำหรับกลุ่มเป้าหมายที่อาจไม่ตอบกลับ หรือ ได้แบบสอบถามกลับคืนที่ไม่สมบูรณ์ ผู้วิจัยจึงได้วางแผนแจกแบบสอบถามสำหรับสถานประกอบการ จำนวน 400 ชุด โดยได้แบบสอบถามกลับคืนที่สมบูรณ์ จำนวน 361 ชุด

1.3 ตัวแปรที่ใช้ในการศึกษาวิจัย

ตัวแปรต้น เป็นข้อมูลทั่วไปของธุรกิจ ได้แก่ ประเภทของธุรกิจ รูปแบบการประกอบธุรกิจ และจำนวนปีของการดำเนินงาน

ตัวแปรตาม ได้แก่ 1) คุณลักษณะของผู้สอบบัญชี ในประเด็นเกี่ยวกับการสอบบัญชี ความเป็นอิสระ และความรับผิดชอบทางกฎหมาย 2) รายงานการสอบบัญชี และ 3) รายงานการเงิน

1.4 การวัดค่าตัวแปร

ตัวแปรต้น มี 3 ตัวแปร ดังนี้

1) ประเภทของธุรกิจ ซึ่งประกอบด้วยตัววัด 5 ค่า ดังนี้ 1) ธุรกิจให้บริการ 2) ธุรกิจจำหน่ายสินค้า 3) อุตสาหกรรมการผลิต 4) ธุรกิจก่อสร้าง และ 5) อื่น ๆ

2) รูปแบบการประกอบธุรกิจ ซึ่งประกอบด้วยตัววัด 4 ค่า ดังนี้ 1) กิจการของคนไทย 2) กิจการของต่างประเทศที่มีสาขาในประเทศไทย 3) กิจการของต่างชาติหรือร่วมทุนกับต่างชาติ และ 4) หน่วยงานของภาครัฐราชการ

3) จำนวนปีของการดำเนินงาน ซึ่งประกอบด้วยตัววัด 4 ค่า ดังนี้ 1) น้อยกว่า 5 ปี 2) 5-10 ปี 3) 11-20 ปี และ 4) มากกว่า 20 ปี

ตัวแปรตาม มี 3 ตัวแปร ดังนี้

1) คุณลักษณะของผู้สอบบัญชี วัดค่าด้วย การปฏิบัติงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ความเป็นอิสระ และความรับผิดชอบต่อกฎหมาย



วารสารมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยอุบลราชธานี
ปีที่ 12 ฉบับที่ 1 (มกราคม-มิถุนายน 2564)

2) รายงานการสอบบัญชี วัดค่าด้วย รายงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีประโยชน์ต่อการปฏิบัติงาน ให้ข้อมูลที่เพียงพอต่อการปฏิบัติงาน ให้ความเชื่อมั่นในคุณภาพของข้อมูล สามารถนำไปใช้ในการควบคุมภายในของธุรกิจ เป็นต้น

3) รายงานการเงิน วัดค่าด้วย รายงานที่แสดงให้เห็นผลการดำเนินงานและฐานะการเงินขององค์กร นำมาใช้ในการประเมินผลการปฏิบัติงานของผู้บริหารของธุรกิจได้ เป็นประโยชน์ต่อผู้บริหารในการวิเคราะห์เพื่อวางแผนปรับปรุงการดำเนินงานของธุรกิจให้ดีขึ้น เป็นต้น

วิธีดำเนินการวิจัย

1 การวิจัยครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงสำรวจ (Exploratory Research) โดยใช้วิธีการเก็บข้อมูลด้วยแบบสอบถาม (Questionnaire) จากนั้นนำผลที่ได้จากแบบสอบถามนำมาประมวลผลและวิเคราะห์เพื่อหาข้อสรุป

2 การเลือกใช้เครื่องมือ เครื่องมือที่ใช้เป็นแบบสอบถาม (Questionnaire) ซึ่งได้สร้างตามวัตถุประสงค์และใช้กรอบแนวคิดของการวิจัยที่กำหนดขึ้นจากการทบทวนวรรณกรรมต่าง ๆ โดยแบบสอบถาม แบ่งออกเป็น 8 ตอน โดยตอนที่ 1 และ ตอนที่ 2 เป็นแบบเลือกตอบ ส่วนตอนที่ 3 ถึงตอนที่ 7 เป็นแบบ Rating scale และตอนที่ 9 เป็นคำถามปลายเปิด ลักษณะของแต่ละตอนมีดังนี้ ตอน 1. สอบถามเกี่ยวกับข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม มีคำถาม 4 ข้อ ตอน 2. สอบถามเกี่ยวกับข้อมูลทั่วไปของธุรกิจ มีคำถาม 4 ข้อ ตอน 3. สอบถามเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี มีคำถาม 14 ข้อ ตอน 4. สอบถามเกี่ยวกับความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชี มีคำถาม 7 ข้อ ตอน 5. สอบถามเกี่ยวกับความคาดหวังที่มีต่อรายงานการสอบบัญชี มีคำถาม 9 ข้อ ตอน 6. สอบถามเกี่ยวกับความคาดหวังที่มีต่อรายงานการเงิน มีคำถาม 7 ข้อ ตอน 7. สอบถามเกี่ยวกับความเป็นไปได้ในการลดความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีของผู้ใช้บริการเงินกับผู้สอบบัญชี มีคำถาม 8 ข้อ และ ตอน 8. ข้อเสนอแนะเพิ่มเติมเป็นคำถามปลายเปิด

ในการตรวจสอบคุณภาพเครื่องมือ ผู้วิจัยนำแบบสอบถามเสนอต่อผู้เชี่ยวชาญ เพื่อตรวจสอบความตรง (Validity) ของโครงสร้าง การใช้ภาษา ความครอบคลุมครบถ้วนตามนิยามศัพท์และวิเคราะห์หาความสอดคล้องของข้อคำถาม



กับวัตถุประสงค์การวิจัย (Index of item objective congruence : IOC) และได้ปรับปรุงแก้ไขตามข้อเสนอแนะของผู้เชี่ยวชาญ ผลจากการคำนวณค่า IOC ของข้อคำถามแต่ละข้ออยู่ระหว่าง 0.5 – 1.00 และมีค่า IOC ทั้งฉบับ เท่ากับ 0.88 นำแบบสอบถามไปทดลองใช้ (Try-out) กับผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่ไม่ใช่กลุ่มตัวอย่างจำนวน 30 ราย ได้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาตามวิธีของครอนบาค (Cronbach's Alpha Coefficient) ในแต่ละตัวแปรอยู่ระหว่าง 0.967-0.972 ซึ่งผู้สอบบัญชีภาษีอากรสามารถเป็นตัวแทนของสถานประกอบการได้ดี เนื่องจากผู้สอบบัญชีภาษีอากรเป็นผู้มีความรู้ความสามารถในการจัดทำบัญชีและออกรายงานการเงินได้เป็นอย่างดีเช่นเดียวกับสถานประกอบการ

การเก็บรวบรวมข้อมูล

ดำเนินการเก็บรวบรวมข้อมูลด้วยตนเองโดยแจกแบบสอบถามให้สถานประกอบการ ที่เข้ารับการอบรมจากบริษัท ฝึกอบรมและสัมมนาฤดูผสมบุญ จำกัด และจากผู้เข้าอบรมของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในหลักสูตรเกี่ยวกับการทำบัญชี จำนวน 400 ชุด ได้รับแบบสอบถามกลับคืนจำนวน 370 ชุด เมื่อตรวจสอบความสมบูรณ์ พบว่าไม่สมบูรณ์ไม่สามารถนำมาวิเคราะห์ได้ เนื่องจากไม่ตอบคำถามเป็นจำนวนมาก จำนวน 9 ชุด ได้แบบสอบถามที่สมบูรณ์จำนวน 361 ชุด คิดเป็นร้อยละ 90.25

การวิเคราะห์ข้อมูลและสถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล แบ่งเป็น 2 ประเภท ดังนี้

1. สถิติวิเคราะห์เชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) นำเสนอข้อมูลในรูปร้อยละ (Percentage) ค่าเฉลี่ย (Mean) และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) เพื่ออธิบายข้อมูล 1) ลักษณะของกลุ่มตัวอย่าง ได้แก่ เพศ ระดับการศึกษา ตำแหน่งงานในปัจจุบัน และจำนวนปีของการทำงานในตำแหน่งปัจจุบัน 2) ข้อมูลทั่วไปของธุรกิจ ได้แก่ ประเภทของธุรกิจ รูปแบบการประกอบธุรกิจ จำนวนพนักงานในธุรกิจ จำนวนปีที่ดำเนินงานของธุรกิจ และ 3) ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ซึ่งแบ่งย่อยเป็น 3 ส่วน ดังนี้ 1) ผู้ใดควรเป็นผู้รับผิดชอบต่อความถูกต้องของงบการเงิน 2) ผู้สอบบัญชีควรรับผิดชอบในเรื่องใดบ้าง และ 3)



การลงลายมือชื่อรับรองงบการเงินในรายงานการสอบบัญชีเป็นการกระทำในนามของผู้ใด และคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี

2. สถิติวิเคราะห์เชิงอนุมาน (Inferential Statistics) ใช้ในการทดสอบสมมติฐาน โดยเนื้อหาที่ทดสอบ คือ ลักษณะของธุรกิจ (ประเภทของธุรกิจ รูปแบบการประกอบธุรกิจ และจำนวนปีของการดำเนินงานของธุรกิจ) ที่แตกต่างกันส่งผลต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงินแตกต่างกัน จะใช้การพยากรณ์ด้วยสถิติ Multinomial Logistic Regression (MLR) เนื่องจากตัวแปรอิสระเป็นตัวแปรเชิงกลุ่ม และตัวแปรตามมีลักษณะข้อมูลการแจกแจงไม่ปกติ ดังนั้น จึงใช้การพยากรณ์ด้วยสถิติ MLR

ผลการวิจัย

นำเสนอตามวัตถุประสงค์ของการวิจัย ได้ดังนี้

1. ศึกษาลักษณะทั่วไปของธุรกิจของผู้ตอบแบบสอบถาม นำเสนอผลการวิจัยข้อที่ 1 – 2 ดังนี้

1) ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง คิดเป็นร้อยละ 89.20 และเป็นเพศชาย คิดเป็นร้อยละ 10.80 ระดับการศึกษาของกลุ่มสถานประกอบการ ส่วนใหญ่จบหลักสูตรระดับปริญญาตรี คิดเป็นร้อยละ 70.60 ตำแหน่งงานปัจจุบันของผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ดำรงตำแหน่งเป็นผู้จัดการ คิดเป็นร้อยละ 32.69

2) ข้อมูลทั่วไปของธุรกิจของผู้ตอบแบบสอบถาม

ข้อมูลทั่วไปของธุรกิจส่วนใหญ่เป็นธุรกิจให้บริการ คิดเป็นร้อยละ 59.56 รองลงมาเป็นธุรกิจจำหน่ายสินค้า คิดเป็นร้อยละ 17.73 รูปแบบการประกอบธุรกิจ ส่วนใหญ่เป็นกิจการของคนไทย คิดเป็นร้อยละ 82.51 จำนวนพนักงานในธุรกิจ ส่วนใหญ่มีจำนวนไม่เกิน 50 คน คิดเป็นร้อยละ 60.66 จำนวนปีของการทำงานในตำแหน่งปัจจุบันส่วนใหญ่ทำงานมากกว่า 10 ปี คิดเป็นร้อยละ 43.22 รองลงมาทำงานน้อยกว่า 3 ปี คิดเป็นร้อยละ 19.39 จำนวนปีที่ดำเนินงานของธุรกิจ ส่วนใหญ่ดำเนินงานมากกว่า 20 ปี คิดเป็นร้อยละ 27.98 รองลงมา 5-10 ปี คิดเป็นร้อยละ 24.93



2. วิเคราะห์ความแตกต่างลักษณะของธุรกิจ (ประเภทของธุรกิจ รูปแบบการประกอบธุรกิจ และจำนวนปีของการดำเนินงาน) ที่แตกต่างกันมีผลต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงินนำเสนอผลการวิจัยข้อที่ 3-7 ดังนี้

3) การวิเคราะห์เกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี

1) ด้านความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ให้ความเห็นว่า ผู้รับผิดชอบต่อความถูกต้องของงบการเงิน ควรเป็นฝ่ายบริหารของบริษัท คิดเป็นร้อยละ 43.31 รองลงมาควรเป็นผู้สอบบัญชี คิดเป็นร้อยละ 27.86 และลำดับสุดท้ายจึงเป็นพนักงานบัญชีของบริษัท คิดเป็นร้อยละ 27.16

ประเด็นเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีควรรับผิดชอบในเรื่องใด ส่วนใหญ่ให้ความเห็นว่าควรรับผิดชอบแสดงความเห็นต่องบการเงิน คิดเป็นร้อยละ 24.29 รองลงมา是让คำแนะนำเกี่ยวกับหลักการบัญชีที่สำคัญ คิดเป็นร้อยละ 18.87 และลำดับที่สามเป็นประเมินการควบคุมภายในของบริษัทที่รับตรวจสอบ คิดเป็นร้อยละ 15.60

ประเด็นเกี่ยวกับผู้รับผิดชอบรับรองงบการเงินในรายงานการสอบบัญชี ส่วนใหญ่ให้ความเห็นว่าควรเป็นผู้สอบบัญชี คิดเป็นร้อยละ 91.69 รองลงมาเป็นสำนักงานสอบบัญชี คิดเป็นร้อยละ 8.31

2) ด้านความเป็นอิสระ

ผู้ตอบแบบสอบถามให้ความเห็นว่า คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีด้านความเป็นอิสระ ข้อที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุด ($\bar{X} = 4.59$) คือ ผู้สอบบัญชีควรระงับการถือหุ้นในธุรกิจที่รับตรวจสอบ รองลงมา ($\bar{X} = 4.50$) คือ ผู้สอบบัญชีควรระงับการดำรงตำแหน่งผู้บริหารของธุรกิจที่รับตรวจสอบ และลำดับสุดท้าย ($\bar{X} = 4.41$) คือ ผู้สอบบัญชีควรระงับการรับสิ่งตอบแทนอื่นใดนอกเหนือจากค่าสอบบัญชีที่พึงได้รับจากธุรกิจที่รับตรวจสอบ ไม่ว่าจะเป็นมีมูลค่ามากหรือน้อย

3) ด้านความรับผิดชอบทางกฎหมาย

คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีด้านความรับผิดชอบทางกฎหมายของผู้สอบบัญชี ข้อที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุด ($\bar{X} = 4.13$) คือ ผู้สอบบัญชีควรรับผิดชอบต่อความเสียหายที่เกิดจากการแสดงความเห็นผิดพลาดในรายงานการสอบบัญชีต่อผู้มีส่วนได้เสียในงบการเงิน รองลงมา ($\bar{X} = 3.67$) คือ ผู้สอบบัญชีควรรับผิดชอบต่อ



วารสารมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยอุบลราชธานี
ปีที่ 12 ฉบับที่ 1 (มกราคม-มิถุนายน 2564)

ผู้ใช้งบการเงินแบบจำกัด เมื่อธุรกิจที่รับตรวจสอบถูกฟ้องร้องจากผู้ใช้งบการเงินลำดับสุดท้าย ($\bar{X} = 3.56$) คือ ผู้สอบบัญชีควรจัดให้มีหลักประกันความรับผิดชอบต่อบุคคลที่สาม

4) การวิเคราะห์เกี่ยวกับลักษณะของธุรกิจที่มีต่อการสอบบัญชี

ผู้ตอบแบบสอบถามให้ความเห็นว่า ลักษณะของธุรกิจที่มีต่อการสอบบัญชี ข้อที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุด ($\bar{X} = 4.59$) คือ พิจารณาผลกระทบต่อการเงินและแจ้งให้บริษัทปรับปรุง แก้ไข ให้ถูกต้อง รองลงมา ($\bar{X} = 4.49$) คือ ผู้สอบบัญชีควรตรวจสอบการปฏิบัติงานเกี่ยวกับข้อกำหนดหรือข้อกฎหมายเกี่ยวกับการบัญชี และลำดับสุดท้าย ($\bar{X} = 4.46$) คือ ผู้สอบบัญชีควรให้คำแนะนำแก่ลูกค้าที่รับบริการการตรวจสอบเกี่ยวกับเรื่อง หลักการบัญชีที่สำคัญ

5) การวิเคราะห์เกี่ยวกับลักษณะของธุรกิจที่มีต่อรายงานการสอบบัญชี

ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ให้ความเห็นว่า ลักษณะของธุรกิจที่มีต่อรายงานการสอบบัญชี ข้อที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุด ($\bar{X} = 4.41$) คือ รายงานการสอบบัญชีให้ข้อมูลเกี่ยวกับความถูกต้อง ครบถ้วน และน่าเชื่อถือต่อการปฏิบัติงานของผู้ใช้งบการเงินเพื่อการตัดสินใจ รองลงมา ($\bar{X} = 4.36$) คือ รายงานการสอบบัญชีให้ความเชื่อมั่นในคุณภาพของข้อมูลตัวเลขในงบการเงิน และลำดับสุดท้าย ($\bar{X} = 4.34$) คือ รายงานการสอบบัญชีแสดงให้เห็นว่าธุรกิจได้จัดทำบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

6) การวิเคราะห์เกี่ยวกับลักษณะของธุรกิจที่มีต่อรายงานการเงิน

ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ให้ความเห็นว่า ลักษณะของธุรกิจที่มีต่อรายงานการเงิน ข้อที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุด ($\bar{X} = 4.28$) คือ รายงานการเงินแสดงให้เห็นฐานะการเงินและผลการดำเนินงานที่แท้จริงในปีที่ผ่านมา รองลงมา ($\bar{X} = 4.27$) คือ รายงานการเงินเป็นประโยชน์ต่อผู้บริหารในการวิเคราะห์เพื่อวางแผนปรับปรุงการดำเนินงานของธุรกิจให้ดีขึ้น และลำดับสุดท้าย ($\bar{X} = 4.26$) คือ รายงานการเงินเป็นประโยชน์ต่อผู้บริหารในการวิเคราะห์เพื่อการตัดสินใจลงทุนขยายกิจการในด้านต่าง ๆ

จะเห็นได้ว่า เมื่อนำผลการวิจัยข้อที่ 3-6 มาวิเคราะห์โดยใช้ผลรวมของค่าความแตกต่างเพื่อหาค่าเฉลี่ยรวมตามประเด็นย่อย ๆ ในแต่ละเรื่อง



จะให้ค่าเฉลี่ยที่แตกต่างกันในประเด็นต่าง ๆ อย่างเห็นได้ชัดเจนมากขึ้น โดยได้แสดงค่าเฉลี่ยรวมในแต่ละประเด็นในตารางที่ 1

Table 1 Show the total average of the expectations of the businesses

ประเด็น	ค่าเฉลี่ยรวม
ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี	29.83
ความรับผิดชอบทางกฎหมาย	14.73
ความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชี	72.37
ความคาดหวังที่มีต่อรายงานการสอบบัญชี	38.03
ความคาดหวังที่มีต่อรายงานการเงิน	28.63

ตารางที่ 1 แสดงค่าเฉลี่ยรวมของความคาดหวังของสถานประกอบการในประเด็นต่าง ๆ ซึ่งจะเห็นได้ว่า ค่าเฉลี่ยรวมสูงสุด คือ ประเด็นความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชี มีค่าเฉลี่ยรวมสูงสุด 72.37 รองลงมา คือ ความคาดหวังที่มีต่อรายงานการสอบบัญชี มีค่าเฉลี่ยรวม 38.03 และลำดับสุดท้าย คือ ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี มีค่าเฉลี่ยรวม 29.83

7) การวิเคราะห์เกี่ยวกับความเป็นไปได้ในการลดความแตกต่างเกี่ยวกับลักษณะของธุรกิจที่มีต่อการสอบบัญชี

เนื่องจากมีความแตกต่างเกี่ยวกับลักษณะของธุรกิจที่มีต่อการสอบบัญชี ดังนั้น ความเป็นไปได้ในการลดความแตกต่างเกี่ยวกับลักษณะของธุรกิจที่มีต่อการสอบบัญชี ข้อที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุด ($\bar{X} = 4.35$) คือ ในการตอบรับงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีควรส่งหนังสือตอบรับงานสอบบัญชี (Engagement Letter) เพื่อให้กิจการยืนยันและยอมรับเกี่ยวกับเรื่องการแต่งตั้งผู้สอบบัญชี วัตถุประสงค์และขอบเขตของการตรวจสอบการเงิน ความรับผิดชอบของผู้บริหารต่อการเงิน ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี รูปแบบและเนื้อหาของรายงานของผู้สอบบัญชี และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี รองลงมา ($\bar{X} = 4.27$) คือ ปรับปรุงรายงานการสอบบัญชีให้เป็นภาษาที่เข้าใจง่าย กระชับและชัดเจนขึ้น และลำดับสุดท้าย ($\bar{X} = 4.24$) คือ ยกกระดับมาตรฐานการควบคุมการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในมาตรฐานการสอบบัญชี ในเรื่องการปฏิบัติงานบกพร่องอย่างร้ายแรง



3. วิเคราะห์ลักษณะของธุรกิจ (ประเภทของธุรกิจ รูปแบบการประกอบธุรกิจ และจำนวนปีของการดำเนินงาน) ที่ส่งผลกระทบต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงิน นำเสนอผลการวิจัยข้อที่ 8 การทดสอบสมมติฐาน ดังนี้

8) การทดสอบสมมติฐาน

Table 2 Summary of the characteristics of different businesses affecting the characteristics of the auditor, audit report, and financial reports

ลักษณะธุรกิจ	คุณลักษณะของผู้สอบบัญชี(%)		p-Value	รายงานการสอบบัญชี(%)		p-Value	รายงานการเงิน (%)		p-Value
	คาดหวังสูง	คาดหวังต่ำ		คาดหวังสูง	คาดหวังต่ำ		คาดหวังสูง	คาดหวังต่ำ	
ประเภทของธุรกิจ:			0.49			0.79			0.79
ธุรกิจให้บริการ	191 (88.80)	24 (11.20)		185 (86.00)	30 (14.00)		179 (83.30)	36 (16.70)	
ธุรกิจจำหน่ายสินค้า	55 (85.90)	9 (14.21)		57 (89.10)	7 (10.90)		53 (82.80)	1 (17.20)	



วารสารมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยอุบลราชธานี
ปีที่ 12 ฉบับที่ 1 (มกราคม-มิถุนายน 2564)

Table 2 Summary of the characteristics of different businesses affecting the characteristics of the auditor, audit report, and financial reports (Continued)

ลักษณะธุรกิจ	คุณลักษณะ ของผู้สอบ บัญชี(%)	p- Valu e	รายงาน การสอบ บัญชี(%)	p- Valu e	รายงาน การเงิน (%)	p- Valu e	ลักษณะ ธุรกิจ	คุณลักษณะ ของผู้สอบ บัญชี(%)	p- Val ue
อุตสาหกรรมการผลิต	53 (94.60)	3 (5.40)		49 (87.50)	7 (12.50)		45 (80.40)	11 (19.60)	
ธุรกิจก่อสร้าง	11 (78.60)	3 (21.40)		11 (78.60)	3 (21.40)		11 (78.60)	3 (21.40)	
อื่น ๆ	11 (91.70)	1 (8.30)		10 (83.30)	2 (16.70)		9 (75.00)	3 (25.00)	
รูปแบบการประกอบธุรกิจ:			0.38			0.44			0.45
กิจการของคนไทย	251 (87.50)	36 (12.50)		247 (86.10)	40 (13.90)		237 (82.60)	50 (17.40)	
กิจการของต่างประเทศที่มีสาขาในประเทศไทย	34 (94.40)	2 (5.60)		33 (91.70)	3 (8.30)		28 (77.80)	8 (22.20)	
กิจการของต่างชาติหรือร่วมทุนกับต่างชาติ	33 (94.30)	2 (5.70)		29 (82.90)	6 (17.10)		29 (82.90)	6 (17.21)	
หน่วยงานภาครัฐ	3 (100.00)	0 (0.00)		3 (100.00)	0 (0.00)		3 (100.00)	0 (0.00)	
จำนวนปีของ การดำเนินงาน			0.89			0.52			0.12
น้อยกว่า 5 ปี	71 (88.80)	9 (11.30)		71 (88.80)	9 (11.30)		64 (80.00)	16 (20.00)	
5-10 ปี	79 (87.80)	11 (12.20)		80 (88.90)	10 (11.10)		80 (88.90)	10 (11.10)	
11-20 ปี	79 (87.80)	11 (12.20)		75 (83.30)	15 (16.70)		75 (83.30)	15 (16.70)	
มากกว่า 20 ปี	92 (91.10)	9 (8.90)		86 (85.10)	15 (14.90)		78 (77.20)	23 (22.80)	
P-value เฉลี่ย			0.59*			0.58*			0.45*

* ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

จากตารางที่ 2 การทดสอบสมมติฐานลักษณะของธุรกิจ (ประเภทของธุรกิจ รูปแบบการประกอบธุรกิจ และจำนวนปีของการดำเนินงานของธุรกิจ) ที่แตกต่างกันส่งผลต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงิน พบว่า ลักษณะของธุรกิจที่แตกต่างกันไม่ส่งผลกระทบต่อ



วารสารมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยอุบลราชธานี
ปีที่ 12 ฉบับที่ 1 (มกราคม-มิถุนายน 2564)

คุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงิน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 (p -value = 0.59, 0.58, และ 0.45 ตามลำดับ) มีรายละเอียดดังนี้

ในภาพรวมลักษณะของธุรกิจ (ที่มีประเภทของธุรกิจเป็นตัวแทน) ไม่ส่งผลกระทบต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี โดยมีค่า p -value = 0.49 ตลอดจนไม่ส่งผลกระทบต่อรายงานการสอบบัญชี โดยมีค่า p -value = 0.79 และไม่ส่งผลกระทบต่อรายงานการเงิน โดยมีค่า p -value = 0.79 ซึ่งมีค่ามากกว่า p -value = 0.00 ในระดับนัยสำคัญ 0.05

และภาพรวมลักษณะของธุรกิจ (ที่มีรูปแบบการประกอบธุรกิจเป็นตัวแทน) ไม่ส่งผลกระทบต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี มีค่า p -value = 0.38 และไม่ส่งผลกระทบต่อรายงานการสอบบัญชี มีค่า p -value = 0.44 ตลอดจนไม่ส่งผลกระทบต่อรายงานการเงิน มีค่า p -value = 0.45 ซึ่งมีค่ามากกว่า p -value = 0.00 ในระดับนัยสำคัญ 0.05

ตลอดจนภาพรวมลักษณะของธุรกิจ (ที่มีจำนวนปีของการดำเนินงาน) ไม่ส่งผลกระทบต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี โดยมีค่า p -value = 0.89 และไม่ส่งผลกระทบต่อรายงานการสอบบัญชี โดยมีค่า p -value = 0.52 ตลอดจนไม่ส่งผลกระทบต่อรายงานการเงิน โดยมีค่า p -value = 0.12 ซึ่งมีค่ามากกว่า p -value = 0.00 ในระดับนัยสำคัญ 0.05

จากการทดสอบเพื่อแสดงความเชื่อมั่นว่า ลักษณะของธุรกิจไม่ส่งผลกระทบต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงิน โดยแสดงค่าพยากรณ์ความถูกต้องไว้ดังนี้ ลักษณะธุรกิจที่มีประเภทธุรกิจ รูปแบบการประกอบธุรกิจ และจำนวนปีของการดำเนินงานต่างกัน ไม่มีอิทธิพลต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี ซึ่งพยากรณ์ถูกต้อง ร้อยละ 89.50 ไม่มีอิทธิพลต่อรายงานการสอบบัญชี ซึ่งพยากรณ์ถูกต้องร้อยละ 86.70 และไม่มีอิทธิพลต่อรายงานการเงิน ซึ่งพยากรณ์ถูกต้อง ร้อยละ 82.50 แสดงให้เห็นว่าการพยากรณ์ในแต่ละตัวแปรแม่นยำเกินกว่า ร้อยละ 80.00



การอภิปรายผล

จากผลการวิจัยข้างต้นแสดงให้เห็นว่าลักษณะของธุรกิจไม่ส่งผลต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงิน ซึ่งอภิปรายผลตามสมมติฐาน ได้ดังนี้

1. ลักษณะของธุรกิจที่แตกต่างกันไม่ส่งผลต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี เนื่องจากคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี จะต้องเป็นไปตามมรรยาท (จรรยาบรรณ) ของผู้สอบบัญชี ตามข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี (ฉบับที่ 19) เรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553 ประกอบด้วย 1) มีความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต 2) ความรู้ความสามารถ และมาตรฐานในการปฏิบัติงาน 3) มรรยาทต่อลูกค้า 4) มรรยาทต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ และ 4) มรรยาททั่วไป ดังนั้นลักษณะของธุรกิจจะเป็นเช่นใด จึงไม่มีผลต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี

2. ลักษณะของธุรกิจที่แตกต่างกันไม่ส่งผลต่อรายงานการสอบบัญชี เนื่องจากผู้สอบบัญชีจะต้องแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชีเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 700 (ปรับปรุง พ.ศ. 2560) เรื่อง การแสดงความเห็น และการรายงานต่อการเงิน ดังนั้น ลักษณะธุรกิจจะเป็นเช่นใด จึงไม่มีผลต่อรายงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

3. ลักษณะของธุรกิจที่แตกต่างกันไม่ส่งผลต่อรายงานการเงิน เนื่องจากสถานประกอบการทุกแห่งจะต้องออกรายงานการเงินเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินและมาตรฐานการบัญชีไทย ของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ และกรมสรรพากร ดังนั้นลักษณะของธุรกิจจะเป็นเช่นใด จึงไม่มีผลต่อรายงานการเงินของธุรกิจ

ดังนั้น ลักษณะธุรกิจไม่ส่งผลกระทบต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงิน อาจเนื่องมาจากคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงิน ถูกกำหนดโดยกฎเกณฑ์และมาตรฐานการสอบบัญชีของสภาวิชาชีพบัญชีฯ และกรมสรรพากร ซึ่งทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้องจึงต้องปฏิบัติตามกฎเกณฑ์และมาตรฐานดังกล่าว ไม่สามารถเปลี่ยนแปลงคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงินเป็นอื่นได้ ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ McNellis (2011)



บทสรุป

สรุปผลการวิจัยแสดงให้เห็นว่า ความแตกต่างเกี่ยวกับลักษณะของธุรกิจที่มีต่อการสอบบัญชีทั้งนี้เห็นผลสำคัญมาจากพื้นฐานความรู้เกี่ยวกับการบัญชีและการสอบบัญชีที่แตกต่างกัน ซึ่งสอดคล้องกับ Porter (1993); Monroe and Woodiff (1994); Humphrey (1997) และอีกสาเหตุหนึ่ง คือ ธุรกิจซึ่งเป็นผู้ให้บริการเงินยืมคาดหวังสิ่งที่จะเป็นประโยชน์และส่งผลดีต่อธุรกิจตนเอง ในประเด็นเกี่ยวกับการสอบบัญชี และรายงานการสอบบัญชี ที่จะมาช่วยยกระดับประสิทธิภาพในการดำเนินงานและส่งสัญญาณเตือนภัยล่วงหน้า ซึ่งสอดคล้องกับ Humphrey (1997)

ตลอดจนคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงินที่ได้ นั่น เป็นผลลัพธ์ที่ได้มาจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี มาตรฐานการรายงานทางการเงิน และมาตรฐานการบัญชี (Coffey, 2012; Davies & Barnett, 2015; Stikeleather, 2017) ลักษณะของธุรกิจจึงไม่มีผลต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงิน

ข้อเสนอแนะ

ผู้วิจัยได้รวบรวมข้อเสนอแนะเพิ่มเติมจากแบบสอบถามสรุปได้ดังนี้

1. ข้อเสนอแนะของสถานประกอบการ

1) สถานประกอบการคาดหวังว่าผู้สอบบัญชีควรให้ความสำคัญในการปฏิบัติงานการสอบบัญชี โดยทุ่มเทความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงานด้วยความชำนาญ และมีความระมัดระวังรอบคอบ

2) ผู้สอบบัญชีควรให้ความสำคัญกับคุณภาพของงานการสอบบัญชี โดยปฏิบัติงานด้วยความซื่อสัตย์ มีความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติงาน จรรยาบรรณ และสามารถแนะนำการปฏิบัติงานบัญชีให้แก่สถานประกอบการได้

2. ข้อเสนอแนะเชิงนโยบายสำหรับการปฏิบัติงานการสอบบัญชี

รายงานการสอบบัญชี ควรใช้ภาษาที่เข้าใจได้ง่าย มีความสมบูรณ์ ถูกต้องและอธิบายได้อย่างครบถ้วน ทั้งด้านภาษีอากรและมาตรฐานการทำบัญชี โดยสถานประกอบการสามารถนำงบการเงินที่ได้รับการสอบบัญชีแล้ว มาใช้วิเคราะห์เพื่อตัดสินใจได้อย่างมั่นใจ



3. ข้อเสนอแนะสำหรับการทำวิจัยครั้งต่อไป

จากการศึกษาวิจัยในครั้งนี้ พบว่า ยังมีประเด็นที่น่าสนใจควรแก่การศึกษา ค้นหาคำถามจริงต่อไป ดังนี้

- 1) ควรเพิ่มกลุ่มตัวอย่างให้มีความหลากหลายมากขึ้นที่เกี่ยวข้องกับงบการเงิน เช่น กลุ่มที่ปรึกษาทางการเงิน กลุ่มนักลงทุนในตลาดหลักทรัพย์ เป็นต้น
- 2) รายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ให้ประโยชน์อย่างไรแก่ผู้ใช้งบการเงิน
- 3) การศึกษาความพร้อมในการใช้มาตรฐานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีในเขตภูมิภาคอาเซียน

References

- Changsan P. 2012. **Impact of auditing characteristics on auditing quality of cooperative auditors in Thailand**. Master of accountancy: Mahasarakham University. (In Thai)
- Cochran. W. G. 1977. **Sampling Techniques** 3rd edition. New York: John Wiley & Sons.
- Coffey A. P. 2012. **Exploring stakeholder alignment within the requirements planning phase of business integration projects**. Doctoral dissertation: Walden University.
- Daud, Z. M. 2007. **The study of the audit expectations gap in the public sector of Malaysia**. Phd thesis: University of Stirling.
- Davies M. and Barnett R. 2015. **Critical thinking in higher education**. United States: Martin's Press.
- Dibia, N. O. 2015. Audit expectations gap and perception of financial reporting. **International Journal of Managerial Studies and Research**, 3(3), 23-31.
- Henchokchaichana N and Srichunpet S. 2016. **Auditing and assurance**. Bangkok: TPN Press. (In Thai)



- Humphrey, C.G. 1997. Debating audit expectation, In Sherer, M. and Turley, W.S., **Current issues in auditing** (pp.3-30). London: Paul Chapman Publishing.
- Khabsanit S. 2010. **Expectations for auditing in Thailand**. Master of administration thesis: Karsetsart University. (In Thai)
- McNellis, C. J. 2011. **The impact of inconsistent evidence documentation on third-party perceptions of audit quality and judgments of auditor liability: An examination of the effectiveness of AS3 documentation expectations in audit litigation**. Doctoral dissertation: Washington State University.
- Monroe, G.S. & Woodliff, D.R. 1994. “An empirical investigation of the audit expectation gap: Australian evidence”, **Accounting and Finance**, 34: 47-75.
- P and E Audit Office. 2019. **Lawsuit against an auditor of Thailand**. www.108acc.com/articles/141770/คดีฟ้องผู้สอบบัญชีของประเทศไทย.html. 19 February
- Poolsri, P. 2009. **The opinions of entrepreneurs on industrial promotion of the National Software Industry Promotion Office (Public organization)**. Master of administration thesis: Phranakhon Si Ayutthaya Rajabhat University. (In Thai)
- Porter, B. 1993. “An empirical study of the audit expectation-performance gap”, **Accounting and Business Research**, 24: 49-68.
- Srisawat S. 2007. **Factors affecting the efficiency of human resource development according to the opinions of employees in car dealers Chiang Rai province**. Master of Business Administration General management: Chiang Rai Rajabhat University. (In Thai)



วารสารมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยอุบลราชธานี
ปีที่ 12 ฉบับที่ 1 (มกราคม-มิถุนายน 2564)

- Stikeleather J. A. 2017. **Toward a systemic model for governance and strategic management: Evaluating stakeholder theory versus shareholder theory approaches**. Doctoral dissertation: South Florida University.
- Yamarun M. 2011. **Academic administration in the child development center under the local administrative organization in Ratchaburi province according to the opinion of the president of the local administrative organization academic and the head of the child development center**. Master of Education: University Chombueng. (In Thai)
- Yi, Z. 2007. **CPA's Auditing responsibility**. Master's thesis MBA (Accounting): Sichuan University.