

ปัจจัยเชิงสาเหตุที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชี
ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

Causal Factors Affecting the Audit Quality of The Thai Certified Public
Accountants

ณัฐระดา รัตนสิงห์¹, พิธาน แสนภักดี^{2*} และ ปฐมพงศ์ กุกแก้ว^{3*}

Nutrada Rattanasing¹, Pitan Sanpakdee^{2*}, and Pathompong Kookkaew^{3*}

Corresponding Author*

คณะบริหารธุรกิจและเทคโนโลยีสารสนเทศ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลสุวรรณภูมิ

Faculty of Business Administration and Information Technology,

Rajamangala University of Technology Suvarnabhumi, Thailand

E-mail: Nutradaporn052522@gmail.com¹, Pitan.s@rmutsb.ac.th^{2*}, Pathompong.k@rmutsb.ac.th^{3*}

Received August 26, 2024; Revised October 15, 2024; Accepted October 30, 2024

บทคัดย่อ

บทความวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อ 1) ตรวจสอบความสอดคล้องของโมเดลความสัมพันธ์เชิงสาเหตุคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย 2) ศึกษาอิทธิพลทางตรงและอิทธิพลทางอ้อมที่มีต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย โดยกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัย คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยที่ประสงค์เปิดเผยข้อมูลเพื่อการติดต่อจากสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ จำนวน 320 คน การวิจัยครั้งนี้เป็นการวิจัยแบบผสมผสานวิธี การวิเคราะห์ข้อมูลใช้สถิติเชิงพรรณนา สถิติเชิงอนุมาน และการวิเคราะห์ข้อมูลโมเดลแบบจำลองสมการโครงสร้าง (SEM) ผลการวิจัยพบว่า 1) โมเดลความสัมพันธ์เชิงสาเหตุคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์เป็นอย่างดี แสดงว่าความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี สมรรถนะของผู้สอบบัญชี และการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีสามารถอธิบายความแปรปรวนของคุณภาพการตรวจสอบบัญชีได้ร้อยละ 38 และ 2) ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีและคุณภาพการตรวจสอบบัญชี และมีอิทธิพลทางอ้อมเชิงบวกต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีโดยส่งผ่านการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี และสมรรถนะของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี แต่ไม่มี

อิทธิพลทางตรงต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชี และมีอิทธิพลทางอ้อมเชิงบวกต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชี โดยส่งผ่านการสังเกตและสงสัยของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

คำสำคัญ: ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี; สมรรถนะของผู้สอบบัญชี; การสังเกตและสงสัย; คุณภาพการตรวจสอบบัญชี

Abstract

This research article aims to 1) investigate the coherence of the causal relationship model of Thai-certified public accountants' audit quality and 2) study the direct and indirect effects on the audit quality of Thai-certified public accountants. Three hundred twenty qualified public accountants in Thailand who wished to share contact details with the Accounting Profession Council under royal patronage made up the sample group for the study. This study used a mixed method. The data analysis employed descriptive and inferential statistics and the structural equation model (SEM). The research results were as follows: 1) The causal relationship model of Thai certified public accountants' audit quality was highly consistent with the actual data, suggesting that auditor independence, auditor competency, and professional skepticism can explain 38% of the variance in audit quality. 2) Auditor independence has a positive direct effect on audit quality and professional skepticism and indirectly enhances audit quality through professional skepticism. Auditor competency positively impacts professional skepticism but does not directly affect audit quality. However, professional skepticism has a positive indirect effect on audit quality.

Keywords: auditor independence; auditor competency; professional skepticism; audit quality

บทนำ

ปัจจุบันรายงานทางการเงินของบริษัทต่าง ๆ มีความซับซ้อนมากขึ้น และปัญหาการบิดเบือนข้อมูลหรือการทุจริตในรายงานทางการเงินยังคงเพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่อง ทำให้การตรวจสอบบัญชีที่มีคุณภาพมีความสำคัญอย่างยิ่งในการสร้างความเชื่อมั่นให้แก่ผู้ใช้งานรายงานทางการเงิน เช่น ผู้ลงทุน ผู้ให้สินเชื่อ และหน่วยงานภาครัฐ ทั้งนี้ผู้ใช้รายงานทางการเงินคาดหวังว่าผู้สอบบัญชีจะประเมินข้อมูลที่นำเสนอในงบการเงินโดยฝ่ายบริหารของบริษัทอย่างถูกต้องและยุติธรรม (Dinu, 2022) การตรวจสอบบัญชีที่มีคุณภาพจึงเป็นปัจจัยสำคัญที่ช่วยลดความเสี่ยงในการบิดเบือนข้อมูลทางการเงินและส่งเสริมความโปร่งใส (Putria & Mardijuwonob, 2020)

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Certified Public Accountant: CPA) มีหน้าที่สำคัญในการตรวจสอบและรับรองความถูกต้องของข้อมูลทางการเงินตามมาตรฐานวิชาชีพบัญชี มีการวางแผนการสอบบัญชีและ

ปฏิบัติงานสอบบัญชีอย่างมีประสิทธิภาพและทันต่อเหตุการณ์ สามารถตรวจสอบและวัดมูลค่ารายการทางบัญชีได้อย่างถูกต้อง ครบถ้วน และข้อมูลในงบการเงินต้องปราศจากข้อผิดพลาดที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (Phurahong, 2023) อย่างไรก็ตาม การศึกษาที่ผ่านมาพบว่าช่องว่างระหว่างความคาดหวังของผู้ใช้ข้อมูลต่อคุณภาพการสอบบัญชีและประสิทธิภาพการสอบบัญชีที่แท้จริง (Audit Expectation-Performance Gap: AEG) เกิดจากหลายปัจจัย โดยหนึ่งในปัจจัยสำคัญคือประสิทธิภาพการทำงานที่บกพร่องของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทั่วไป ซึ่งคิดเป็นร้อยละ 25 ของสาเหตุทั้งหมด (Kumari & Ajward, 2023) ซึ่งเป็นตัวชี้วัดถึงปัญหาคุณภาพของการตรวจสอบบัญชี

การศึกษาก่อนหน้านี้ชี้ให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องมีความเป็นอิสระเพียงพอ มีความรู้ความสามารถในการตรวจสอบอย่างถูกต้องตามหลักวิชาชีพ และมีการสังเกตและความสงสัยอย่างมืออาชีพ (Iskandar & Erlina, 2023; Lewis et al., 2023; Tjan et al., 2024) เนื่องจากความเป็นอิสระเป็นคุณลักษณะที่สำคัญของผู้สอบบัญชี และมีบทบาทสำคัญในการยกระดับคุณภาพการตรวจสอบ ช่วยให้สามารถแสดงความคิดเห็นได้อย่างอิสระ และทำหน้าที่ในการตรวจสอบได้อย่างเป็นกลาง (Istiadi & Pesudo, 2021) นอกจากนี้ ความสมรรถนะของผู้สอบบัญชีเป็นสิ่งสำคัญในการเพิ่มคุณภาพการตรวจสอบ ซึ่งหากผู้สอบบัญชีมีสมรรถนะสูง จะส่งผลให้คุณภาพของการตรวจสอบยิ่งเพิ่มสูงขึ้น (Alsughayer, 2021) อีกทั้ง การสังเกตและความสงสัยอย่างมืออาชีพยังเป็นคุณสมบัติที่สำคัญ ซึ่งช่วยให้การตรวจสอบมีความละเอียดรอบคอบ และมีผลต่อการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีที่ถูกต้องและแม่นยำ โดยผู้สอบบัญชีต้องตั้งคำถามต่อข้อมูลที่ได้รับ และตระหนักถึงสัญญาณที่อาจบ่งบอกถึงข้อผิดพลาดหรือการบิดเบือนในงบการเงิน (Atantri, 2020) ซึ่งผลการวิจัยที่ผ่านมาพบว่า ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี สมรรถนะของผู้สอบบัญชี และการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี มีอิทธิพลต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชี (Dewi et al., 2021; Masita et al., 2021; Glroia & Hermi, 2023) แต่อย่างไรก็ตาม ยังมีผลการวิจัยที่ระบุว่าปัจจัยเหล่านี้ไม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชี (Istiadi & Pesudo, 2021; Witjaksono & Yudatama, 2021)

จากเหตุผลดังกล่าว ทำให้ผู้วิจัยสนใจศึกษาเกี่ยวกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี สมรรถนะของผู้สอบบัญชี และการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชี โดยศึกษาภายใต้บริบทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย พร้อมทั้งวิเคราะห์ทั้งอิทธิพลทางตรงและทางอ้อม ซึ่งผลการวิจัยจะสามารถนำไปใช้ในการส่งเสริมและพัฒนาความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชีให้สอดคล้องกับมาตรฐานวิชาชีพ ช่วยเพิ่มคุณภาพการตรวจสอบ ลดความเสี่ยงจากการบิดเบือนข้อมูลทางการเงิน รวมถึงเป็นแนวทางในการปรับปรุงกระบวนการกำกับดูแลและยกระดับมาตรฐานการตรวจสอบบัญชีในประเทศไทย เพื่อเสริมสร้างความโปร่งใสและเชื่อถือได้ในระบบการเงิน ทั้งนี้หากไม่มีการศึกษาในประเด็นนี้อาจส่งผลให้การบิดเบือนข้อมูลและความผิดพลาดในรายงานทางการเงินเพิ่มมากขึ้น ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อความเชื่อมั่นของผู้ใช้งานรายงานทางการเงิน และนำไปสู่

ผลกระทบต่อเศรษฐกิจโดยรวม ดังนั้น งานวิจัยนี้จึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งในการช่วยแก้ไขปัญหาและเสริมสร้างคุณภาพการตรวจสอบบัญชีในประเทศไทยให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

วัตถุประสงค์การวิจัย

1. เพื่อตรวจสอบความสอดคล้องของโมเดลความสัมพันธ์เชิงสาเหตุคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย
2. เพื่อศึกษาอิทธิพลทางตรงและอิทธิพลทางอ้อมที่มีต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

การทบทวนวรรณกรรม

ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี

ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีมีความสำคัญต่อการปฏิบัติหน้าที่เพื่อความโปร่งใสและเชื่อถือได้ ผู้สอบบัญชีต้องมีความเป็นอิสระทั้งด้านข้อเท็จจริงและรูปลักษณะภายนอก และสามารถปฏิบัติหน้าที่โดยปราศจากอิทธิพลหรือการแทรกแซงจากบุคคลอื่นที่ทำให้เกิดความสงสัยในความเป็นกลางและความเที่ยงธรรมของการตรวจสอบบัญชี ความเป็นอิสระดังกล่าวต้องเป็นที่ประจักษ์เพื่อให้ผลงานของผู้ประกอบวิชาชีพมีความน่าเชื่อถือ และเป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพ ซึ่งความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี มีองค์ประกอบ 4 ด้าน ได้แก่ 1) ความสัมพันธ์ส่วนบุคคล 2) อิทธิพลกดดัน 3) การวางแผนได้อย่างอิสระ และ 4) ปราศจากผลประโยชน์ทับซ้อน (Dewi et al., 2021; Vu & Hung, 2023)

สมรรถนะของผู้สอบบัญชี

คุณลักษณะและความสามารถส่วนบุคคลที่จำเป็นสำหรับการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีที่ทำให้การปฏิบัติงานบรรลุผลอย่างมีประสิทธิภาพ และเป็นปัจจัยสำคัญที่ช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างถูกต้อง แม่นยำ และเป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพ ซึ่งสมรรถนะของผู้สอบบัญชีมีองค์ประกอบ 4 ด้าน ได้แก่ 1) ทักษะทางวิชาชีพ 2) ความรู้ทางวิชาชีพ 3) ประสิทธิภาพ และ 4) ทัศนคติ (Fuada, 2022; Adin et al., 2024)

การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

การให้ความเห็นเกี่ยวกับความเป็นธรรมของรายงานทางการเงิน ผู้สอบบัญชีจะต้องมีการสังเกตและสงสัยในการตัดสินใจหรือกำหนดขอบเขตความถูกต้องและความจริงของหลักฐานและข้อมูลจากลูกค้า โดย Skepticism มาจากคำว่า Skeptic ซึ่งหมายถึง การขาดความไว้วางใจหรือสงสัย (Masita et al., 2021) พฤติกรรมของผู้ตรวจสอบบัญชีที่มีความสำคัญในการระบุนความสัมพันธ์ระหว่างลักษณะบุคลิกภาพและความเป็นมืออาชีพ รวมถึงความสงสัยเชิงวิชาชีพเพื่อหลีกเลี่ยงความเสี่ยงด้านการจัดการอย่างมีประสิทธิภาพและปรับปรุงคุณภาพการตรวจสอบ (Albawwat et al., 2021) นอกจากนี้

ความสัมพันธ์ระหว่างผลการปฏิบัติงานด้านคุณภาพการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีกับผลการดำเนินงานทางการเงินขององค์กรได้รับการยืนยันว่ามีนัยสำคัญ ซึ่งการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี มีองค์ประกอบ 4 ด้าน ได้แก่ 1) ความมีเหตุผลในการตั้งข้อสงสัย 2) การหาความรู้เพิ่มเติมอย่างเป็นระบบ 3) ความเชื่อมั่นในตนเอง และ 4) ความเข้าใจในตัวบุคคล (Chen et al., 2023; Koswara et al., 2023)

คุณภาพการตรวจสอบบัญชี

คุณภาพการตรวจสอบที่ดีเป็นกุญแจสำคัญในการรักษาความซื่อสัตย์และความไว้วางใจในข้อมูลทางการเงินที่บริษัทนำเสนอ เพื่อปรับปรุงคุณภาพของผลการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องและดำเนินการตรวจสอบอย่างมืออาชีพ (Tjan et al., 2024) ผลการตรวจสอบจะมีคุณภาพสูง หากผู้ตรวจสอบบัญชีดำเนินการตรวจสอบงบการเงินอย่างเป็นระบบและตามหลักปฏิบัติที่ถูกต้อง (Kusmayasari et al., 2023) ซึ่งคุณภาพการตรวจสอบบัญชี มีองค์ประกอบ 4 ด้าน ได้แก่ 1) ความถูกต้อง 2) ความเที่ยงธรรม 3) ความชัดเจน และ 4) ความทันกาล (Lamba et al., 2020; Dewi et al., 2021; Prianthara et al., 2023;)

ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชี

1. ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี เนื่องจากผู้สอบบัญชีต้องรักษาความเป็นอิสระในการรวบรวมข้อมูลที่จำเป็น รวมถึงรายงานผลการค้นพบและการตัดสินใจ ซึ่งจะขึ้นอยู่กับหลักฐานที่ได้รับ (Lamba et al., 2020) นอกจากนี้ หากผู้ตรวจสอบบัญชีมีทัศนคติที่เป็นอิสระมาก จะทำให้มีการสังเกตและความสงสัยมากขึ้น โดยผู้ตรวจสอบบัญชีที่เป็นอิสระจะรักษาความซื่อสัตย์ กระทำการอย่างเป็นกลาง และคงไว้ซึ่งทัศนคติที่ไม่เชื่อในข้อมูลจนกว่าจะได้รับหลักฐานเพียงพอ (Ratna & Anisykurillah, 2020) สอดคล้องกับผลการศึกษาของ Farida (2021) พบว่า ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีส่งผลกระทบต่ออย่างมีนัยสำคัญทางสถิติต่อการสังเกตและสงสัย และมีความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีและการสังเกตและสงสัย ซึ่งหมายความว่า เมื่อระดับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีเพิ่มขึ้น จะส่งผลให้ระดับการสังเกตและสงสัยเพิ่มขึ้นตามไปด้วย ซึ่งจากแนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง สามารถกำหนดสมมติฐานการวิจัย ได้ดังนี้

สมมติฐานการวิจัยที่ 1 ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

2. ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อคุณภาพการตรวจสอบ (Lamba et al., 2020; Dewi et al., 2021) แสดงให้เห็นว่าเมื่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีสูงขึ้น ระดับคุณภาพการตรวจสอบบัญชีจะสูงขึ้นด้วย โดยเฉพาะในด้านความเป็นอิสระทางทัศนคติที่เป็นกลาง ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Vu & Hung (2023) พบว่า ความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบมี

ผลกระทบอย่างมากต่อคุณภาพการตรวจสอบ หากความเป็นอิสระในการตรวจสอบได้รับการยกระดับมากขึ้น คุณภาพการตรวจสอบก็จะได้รับการพัฒนาและยกระดับให้ดียิ่งขึ้นเช่นกัน ซึ่งจากแนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องสามารถกำหนดสมมติฐานการวิจัย ได้ดังนี้

สมมติฐานการวิจัยที่ 2 ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

3. สมรรถนะของผู้สอบบัญชีมีผลกระทบทางตรงเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (Dewi et al., 2021; Kulroop, 2022) ซึ่งอธิบายได้ว่าผู้สอบบัญชีที่มีความรู้ ประสบการณ์ และการฝึกอบรมที่เพียงพอ จะสามารถดำเนินการตรวจสอบได้อย่างเป็นกลาง และมีประสิทธิภาพ ดังนั้นในกระบวนการตรวจสอบ เมื่อมีการรวบรวมและประเมินหลักฐาน ผู้สอบบัญชีควรใช้ความสงสัยอย่างมืออาชีพ เพื่อให้มั่นใจว่าการประเมินนั้นถูกต้องและสอดคล้องกับมาตรฐานทางวิชาชีพ ซึ่งจากแนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องสามารถกำหนดสมมติฐานการวิจัย ได้ดังนี้

สมมติฐานการวิจัยที่ 3 สมรรถนะของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

4. สมรรถนะของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อคุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่งหมายความว่า ยิ่งผู้สอบบัญชีมีสมรรถนะมากเท่าใด คุณภาพการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีก็จะยิ่งมีประสิทธิภาพมากขึ้นเท่านั้น (Nugraha & Syafdinal, 2021; Pinatik, 2021) ซึ่งเป็นไปในทิศทางเดียวกันกับผลการศึกษาของ Masita et al. (2021) สามารถสรุปได้ว่า สมรรถนะของผู้สอบบัญชีมีผลเชิงบวก และมีนัยสำคัญต่อคุณภาพของผลการตรวจสอบ ซึ่งหมายความว่า ยิ่งผู้สอบบัญชีมีระดับสมรรถนะสูงขึ้นเท่าใด ประสิทธิภาพการตรวจสอบก็จะยิ่งเพิ่มขึ้น และส่งผลให้ผลการตรวจสอบที่มีคุณภาพสูงขึ้น ซึ่งจากแนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องสามารถกำหนดสมมติฐานการวิจัย ได้ดังนี้

สมมติฐานการวิจัยที่ 4 สมรรถนะของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

5. การสังเกตและสงสัยของผู้สอบบัญชีเป็นทัศนคติที่เกี่ยวข้องกับการตั้งคำถาม การวิพากษ์วิจารณ์หลักฐานการตรวจสอบ และการตัดสินใจโดยพิจารณาจากความเชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี (Setiyawati et al., 2020) ตัวบ่งชี้ที่สำคัญของการสังเกตและสงสัย คือ ความระมัดระวังและความรอบคอบในการปฏิบัติงานตรวจสอบที่มีความน่าสงสัย ตัวชี้วัดนี้จะนำไปสู่ความสงสัยที่เพิ่มขึ้น ผลการวิจัยของ Masita et al. (2021) พบว่า การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพมีผลเชิงบวก และมีนัยสำคัญต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชี เนื่องจากการประเมินผลการตรวจสอบบัญชีต้องอาศัย การสังเกตและความสงสัยเพื่อค้นหาความบกพร่องของงบการเงิน ซึ่งจากแนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องสามารถกำหนดสมมติฐานการวิจัย ได้ดังนี้

สมมติฐานการวิจัยที่ 5 การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่มีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

6. การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพมีบทบาทสำคัญในการเสริมสร้างความสัมพันธ์ระหว่างความเป็นอิสระและคุณภาพการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีที่มีทักษะการสังเกตและสงสัยย่อมมีคุณลักษณะเชิงวิพากษ์วิจารณ์มากกว่าผู้ที่ไม่มีความสังเกตและสงสัยจะเกี่ยวข้องกับการตั้งคำถามและการวิพากษ์หลักฐานอย่างละเอียดถี่ถ้วน ซึ่งช่วยสนับสนุนให้ผู้ตรวจสอบสามารถรักษาความเป็นอิสระได้อย่างมั่นคง ทักษะการสังเกตและสงสัยจะช่วยให้ผู้ตรวจสอบตั้งคำถามต่อข้อมูลที่อาจกระทบต่อความเป็นอิสระของตนได้โดยอัตโนมัติ ส่งผลให้การตรวจสอบมีคุณภาพและน่าเชื่อถือมากขึ้น ดังนั้น การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพจึงเสริมสร้างความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบบัญชี ซึ่งนำไปสู่การพัฒนาคุณภาพการตรวจสอบให้ดียิ่งขึ้น (Yunas & Triani, 2022) ซึ่งจากแนวคิดทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องสามารถกำหนดสมมติฐานการวิจัย ได้ดังนี้

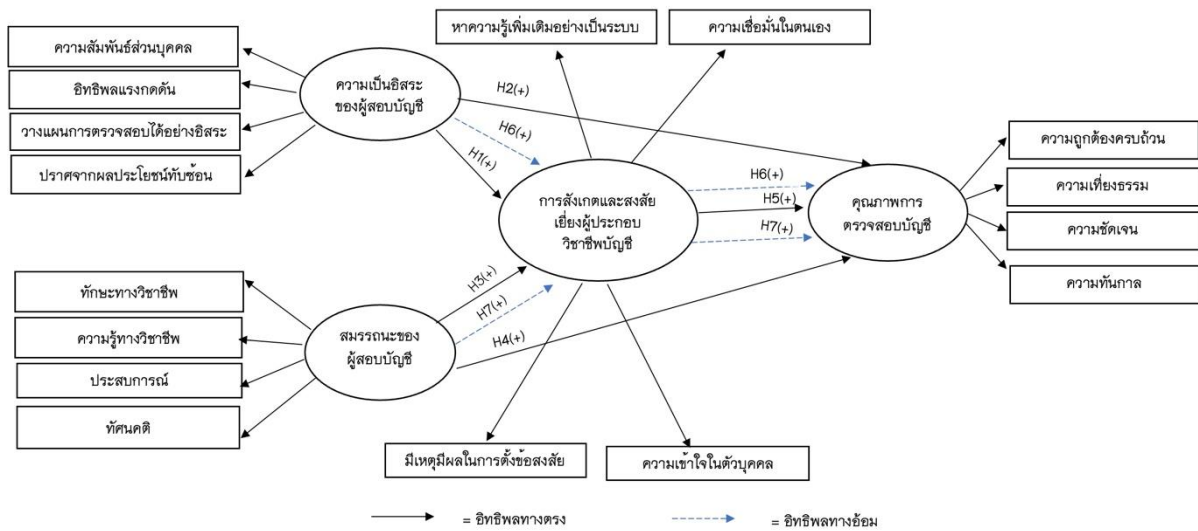
สมมติฐานการวิจัยที่ 6 ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีที่มีอิทธิพลทางอ้อมเชิงบวกต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีโดยส่งผ่านการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

7. สมรรถนะของผู้สอบบัญชีที่มีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อคุณภาพการตรวจสอบโดยอาศัยการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ดังนั้น ตัวแปรของการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีสามารถเป็นสื่อกลางในความสัมพันธ์ระหว่างสมรรถนะของผู้สอบบัญชีและคุณภาพการตรวจสอบได้ (Dewi et al., 2021) ซึ่งจากแนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องสามารถกำหนดสมมติฐานการวิจัย ได้ดังนี้

สมมติฐานการวิจัยที่ 7 สมรรถนะของผู้สอบบัญชีที่มีอิทธิพลทางอ้อมเชิงบวกต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชี โดยส่งผ่านการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

กรอบแนวคิดการวิจัย

งานวิจัยนี้มุ่งศึกษาปัจจัยเชิงสาเหตุที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย โดยกำหนดตัวแปรแฝงที่ใช้ในการศึกษาครั้งนี้ จำนวน 4 ตัวแปร ประกอบด้วย ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี สมรรถนะของผู้สอบบัญชี การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี และคุณภาพการตรวจสอบบัญชี ซึ่งสามารถแสดงกรอบแนวคิดการวิจัยได้ดังภาพที่ 1



ภาพที่ 1 แสดงกรอบแนวคิดการวิจัย

ระเบียบวิธีวิจัย

งานวิจัยนี้เป็นงานวิจัยแบบผสมผสานวิธี (Mixed Methods) ซึ่งประกอบด้วย 2 ระยะ คือ ระยะแรกเป็นการวิจัยเชิงปริมาณ เพื่อศึกษาปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย โดยใช้การวิเคราะห์ สังเคราะห์จากการทบทวนวรรณกรรมแนวคิด ทฤษฎี งานวิจัย และบทความทางวิชาการทั้งในและต่างประเทศ เพื่อนำข้อมูลมาสร้างเป็นกรอบแนวคิดการวิจัย (Conceptual Framework) และใช้ในการพัฒนาแบบสอบถามและแนวทางในการสัมภาษณ์ และระยะที่สองเป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ โดยดำเนินการสัมภาษณ์เชิงลึกแบบกึ่งโครงสร้างกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย จำนวน 5 คน เพื่อให้ได้ความคิดเห็นที่ครอบคลุมทั้งในเชิงลึกและเชิงกว้างของตัวแปรที่นำมาศึกษา ซึ่งจะช่วยสนับสนุนผลการวิจัยเชิงปริมาณให้มีความชัดเจนและถูกต้องมากขึ้น โดยมีการแบ่งขั้นตอนการวิจัยออกเป็น 3 ขั้นตอนดังนี้

ขั้นตอนที่ 1 การเลือกกลุ่มตัวอย่าง

1) การวิจัยเชิงปริมาณ ประชากร คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (Thailand federation of accounting professions, 2024) โดยใช้วิธีการกำหนดกลุ่มตัวอย่างตามเงื่อนไขของการวิเคราะห์สมการโครงสร้าง ซึ่งต้องมีขนาดของกลุ่มตัวอย่างตั้งแต่ 200 ตัวอย่างขึ้นไปในกรณีที่ไม่เดล ไม่มีความซับซ้อน (Hair et al., 2014) จำนวนกลุ่มตัวอย่างที่เหมาะสมกับการใช้สถิติการวิเคราะห์พหุตัวแปร คือ 10 – 20 เท่าขององค์ประกอบในการศึกษา โดยการศึกษาครั้งนี้มีตัวแปรสังเกตได้ทั้งหมดจำนวน 16 ตัวแปร ดังนั้น จำนวนกลุ่มตัวอย่างที่เหมาะสมและเป็นไปตามเงื่อนไขในการวิเคราะห์ต้องอยู่ระหว่าง 160–320 ตัวอย่าง (16 x 10 และ 16 x 20) (Kline, 2016) สำหรับการวิจัยครั้งนี้ผู้วิจัยได้เก็บรวบรวมแบบสอบถามและตรวจสอบความสมบูรณ์ของแบบสอบถามที่เก็บได้ทั้งสิ้น จำนวน 320

ตัวอย่าง จากนั้นผู้วิจัยใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างแบบชั้นภูมิตามสัดส่วน (Stratified Random Sampling) โดยแบ่งตามภูมิภาคที่ตั้งของผู้ตอบแบบสอบถาม ซึ่งเป็นผู้ตอบแบบสอบถามที่ประสงค์เปิดเผยข้อมูลเพื่อการติดต่อ ประกอบด้วย กรุงเทพมหานคร จำนวน 208 คน ปริมณฑล จำนวน 59 คน และส่วนภูมิภาค จำนวน 53 คน รวมกลุ่มตัวอย่างทั้งสิ้น จำนวน 320 คน

2) การวิจัยเชิงคุณภาพ ผู้วิจัยดำเนินการสัมภาษณ์เชิงลึกกับผู้ตอบแบบสอบถาม ซึ่งเป็นผู้ตอบแบบสอบถามที่ประสงค์เปิดเผยข้อมูลเพื่อการติดต่อ เพื่อเพิ่มความน่าเชื่อถือเกี่ยวกับแหล่งที่มาของข้อมูล และทำการคัดเลือกผู้ให้ข้อมูลสำคัญด้วยวิธีเฉพาะเจาะจง จำนวน 5 คน โดยปฏิบัติตามแนวคิดของ Nastasi and Schensul (2005) ซึ่งได้ระบุการกำหนดขนาดของกลุ่มตัวอย่างในการสัมภาษณ์สำหรับการวิจัยแนวปรากฏการณ์วิทยา (Phenomenology study) ควรอยู่ระหว่างจำนวน 5-30 คน โดยการสัมภาษณ์มีวัตถุประสงค์เพื่อยืนยันผลการวิจัยให้มีความน่าเชื่อถือมากยิ่งขึ้น

ขั้นตอนที่ 2 กำหนดเครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

1) แบบสอบถาม เป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้ตอบแบบสอบถามที่ประสงค์เปิดเผยข้อมูลเพื่อการติดต่อ มีลักษณะโครงสร้างเป็นคำถามปลายปิดที่มีคำตอบให้เลือก และคำถามปลายเปิดเพื่อให้ผู้ตอบแบบสอบถามสามารถระบุคำตอบและแสดงความคิดเห็นได้อย่างอิสระ โดยแบบสอบถามมี 6 ตอน ประกอบด้วย ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับกลุ่มของผู้ตอบแบบสอบถาม มีลักษณะคำถามแบบตัวเลือกรายการ (Checklist) และในตอนที่ 2-5 มีลักษณะคำถามแบบประเมินค่า (Rating Scale) โดยใช้แบบ 5 ระดับ Likert's Scale (Wanichbancha, 2016) ประกอบด้วยความเป็นอิสระของผู้ตอบแบบสอบถาม จำนวน 12 ข้อคำถาม สมรรถนะของผู้ตอบแบบสอบถาม จำนวน 12 ข้อคำถาม การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี จำนวน 12 ข้อคำถาม และคุณภาพการตรวจสอบบัญชี จำนวน 12 ข้อคำถาม และตอนที่ 6 ข้อคิดเห็นและข้อเสนอแนะอื่น ๆ

2) แบบสัมภาษณ์แบบเชิงลึก (In-depth Interview) เป็นการสัมภาษณ์เชิงลึกแบบกึ่งโครงสร้าง (Semi-structured Interview) ซึ่งเป็นวิธีการสัมภาษณ์ที่มีการเตรียมประเด็นสัมภาษณ์ไว้ล่วงหน้าแบบกว้าง ๆ โดยสามารถเพิ่มเติมประเด็นสำคัญอื่น ๆ ระหว่างการสัมภาษณ์ เพื่อให้ได้ข้อมูลเชิงลึกและครบถ้วนมากขึ้น

ขั้นตอนที่ 3 การตรวจสอบคุณภาพเครื่องมือ

การตรวจสอบคุณภาพของเครื่องมือในครั้งนี้การมุ่งเน้นการวิเคราะห์ค่าความเที่ยงตรง (Content Validity) หรือความสอดคล้องของข้อคำถามกับวัตถุประสงค์การวิจัย โดยผู้วิจัยดำเนินการสร้างแบบสอบถามให้กับผู้เชี่ยวชาญจำนวน 3 ท่าน เพื่อประเมินค่าสถิติดัชนีความสอดคล้อง (Index of Item Objective Congruence, IOC) โดยเลือกข้อคำถามที่มีค่า IOC มากกว่าหรือเท่ากับ 0.60 ซึ่งหมายความว่า ข้อคำถามดังกล่าวสอดคล้องกับวัตถุประสงค์การวิจัย และพิจารณาตัดข้อคำถามที่มีค่า IOC ต่ำกว่า 0.60 ออกจากแบบสอบถาม เนื่องจากคำถามไม่สอดคล้องวัตถุประสงค์การวิจัย

ทั้งนี้ พบว่า ข้อคำถามทุกข้อมีค่า IOC มากกว่าหรือเท่ากับ 0.60 จากนั้นจึงนำแบบสอบถามไปทำการทดลองใช้กับกลุ่มที่มีคุณสมบัติเหมือนประชากรทุกประการแต่ไม่ใช่กลุ่มตัวอย่าง (Try out) จำนวน 30 ชุด เพื่อการทดสอบความเชื่อมั่น (Reliability) ของเครื่องมือ โดยใช้เกณฑ์ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาของครอนบาร์ค (Cronbach's Alpha Coefficient) มากกว่า 0.70 ขึ้นไป (Wichit, 2011) ซึ่งการทดสอบความเชื่อมั่นพบว่า ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาของครอนบาร์คอยู่ระหว่าง 0.74 – 0.93 แสดงว่าข้อคำถามดังกล่าวมีความเชื่อมั่นสูง

ขั้นตอนที่ 4 การเก็บรวบรวมข้อมูล

1) การวิจัยเชิงปริมาณ (Quantitative Research) เก็บรวบรวมข้อมูลโดยใช้ Google form และส่งแบบสอบถามผ่านช่องทางออนไลน์ให้กับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยที่ประสงค์เปิดเผยข้อมูลเพื่อการติดต่อ จากสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ซึ่งได้รับการตอบกลับจำนวนทั้งสิ้น 320 ชุด

2) การวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative Research) เก็บรวบรวมโดยการสัมภาษณ์เชิงลึกแบบกึ่งโครงสร้าง (Semi-structured Interview) กับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยที่ประสงค์เปิดเผยข้อมูลเพื่อการติดต่อ จากสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ จำนวน 5 คน

3) การเก็บรวบรวมข้อมูลดำเนินการในช่วงเดือนพฤษภาคม – กรกฎาคม 2566

ขั้นตอนที่ 5 การวิเคราะห์ข้อมูลและสถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

1) การวิจัยเชิงปริมาณ เป็นการวิเคราะห์ข้อมูลด้วยโปรแกรมสำเร็จรูป และนำเสนอการวิเคราะห์ข้อมูลด้วยสถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) ประกอบด้วย ค่าความถี่ (Frequency) ค่าร้อยละ (Percentage) ค่าเฉลี่ยเลขคณิต (Arithmetic Mean) และค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) และการวิเคราะห์ค่าความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรด้วยการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์แบบเพียร์สัน (Pearson's Product-Moment Correlation Coefficient) และการวิเคราะห์โมเดลแบบจำลองสมการโครงสร้าง (Structural Equation Model Analysis)

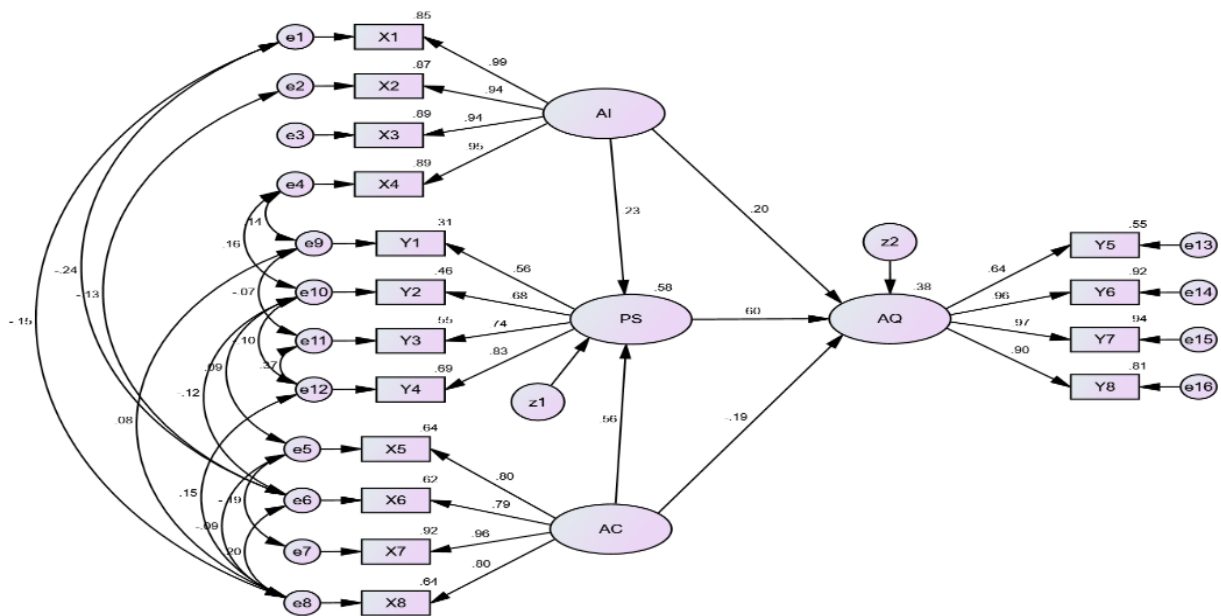
2) การวิจัยเชิงคุณภาพ ทำการวิเคราะห์ข้อมูลด้วยการวิเคราะห์เนื้อหา (Content Analysis) จากการสัมภาษณ์เชิงลึก เพื่อยืนยันและขยายความผลการวิจัยเชิงปริมาณให้มีความชัดเจน และอธิบายบางประเด็นที่อาจขัดแย้งกับผลการวิจัยเชิงปริมาณ

ผลการวิจัย

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม จากการศึกษากลุ่มตัวอย่างจำนวน 320 คน พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง (ร้อยละ 54.06) มีช่วงอายุ 41–50 ปี (ร้อยละ 38.13) มีระดับการศึกษาปริญญาโท (ร้อยละ 45.31) และมีประสบการณ์ในการทำงานเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต 11–15 ปี (ร้อยละ 37.19)

ผลการวิเคราะห์ระดับความคิดเห็นต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี สมรรถนะของผู้สอบบัญชี การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี คุณภาพการตรวจสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย พบว่า ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีมีค่าเฉลี่ยรวมในระดับมาก เท่ากับ ($\bar{x} = 4.13$, $SD = 0.68$) สมรรถนะของผู้สอบบัญชีมีค่าเฉลี่ยรวมในระดับมากที่สุด ($\bar{x} = 4.34$, $SD = 0.47$) การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีค่าเฉลี่ยรวมในระดับมากที่สุด ($\bar{x} = 4.28$, $SD = 0.55$) และคุณภาพการตรวจสอบบัญชีมีค่าเฉลี่ยรวมในระดับมากที่สุด ($\bar{x} = 4.39$, $SD = 0.63$)

วัตถุประสงค์ที่ 1 เพื่อตรวจสอบความสอดคล้องของโมเดลความสัมพันธ์เชิงสาเหตุที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย โดยตรวจสอบความสอดคล้องของโมเดลกับข้อมูลเชิงประจักษ์ (Assessment of Model Fit) ผลการตรวจสอบพบว่า โมเดลมีความสอดคล้องกลมกลืนกับข้อมูลเชิงประจักษ์ โดยค่าดัชนีความกลมกลืนทั้ง 6 ดัชนีที่ผ่านเกณฑ์การยอมรับ ได้แก่ ค่า $\chi^2/df = 1.207$, CFI = 0.997, GFI = 0.968, AGFI = 0.936, RMSEA = 0.026 และ RMR = 0.012 ดังนั้น สามารถสรุปได้ว่า โมเดลแบบจำลองสมการเชิงโครงสร้างมีความเหมาะสมกลมกลืนกับข้อมูลเชิงประจักษ์ ดังภาพที่ 2 และสามารถแสดงผลค่าสถิติจากโมเดลที่สอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ ดังตารางที่ 1



Chi-square = 80.899, df = 67, P-value = .118, Chi-square/df = 1.207, GFI = .968, AGFI = .936, CFI = .997, RMSEA = .026, RMR = .012

ภาพที่ 2 แสดงค่าสถิติของโมเดลปัจจัยเชิงสาเหตุที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (โมเดลที่สอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์)

ตารางที่ 1 ผลการตรวจสอบความสอดคล้องและความกลมกลืนของโมเดล

ดัชนีบ่งชี้ความเหมาะสมพอดี	ค่าดัชนี	เกณฑ์	ผลบ่งชี้
1. ค่าไค-สแควร์สัมพัทธ์ (χ^2/df) (80.899/67)	1.207	< 2.00	ผ่านเกณฑ์
2. ดัชนีวัดระดับความเหมาะสมพอดีเชิงเปรียบเทียบ (CFI)	0.997	> 0.95	ผ่านเกณฑ์
3. ดัชนีวัดระดับความเหมาะสมพอดี (GFI)	0.968	> 0.95	ผ่านเกณฑ์
4. ดัชนีวัดระดับความเหมาะสมพอดีที่ปรับแก้ (AGFI)	0.936	> 0.95	ผ่านเกณฑ์
5. ดัชนีรากที่สองของความคลาดเคลื่อนในการประมาณค่า (RMSEA)	0.026	< 0.05	ผ่านเกณฑ์
6. ดัชนีรากของกำลังสองเฉลี่ยของเศษ (RMR)	0.012	< 0.05	ผ่านเกณฑ์

วัตถุประสงค์ที่ 2 เพื่อศึกษาอิทธิพลทางตรงและทางอ้อมของที่มีต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ผลการวิจัยพบว่า ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และสมรรถนะของผู้สอบบัญชี มีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ โดยมีขนาดอิทธิพล เท่ากับ 0.23 และ 0.56 อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 และความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และปัจจัยการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชี โดยมีขนาดอิทธิพลเท่ากับ 0.20 และ 0.60 อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 และ 0.01 ตามลำดับ ในขณะที่สมรรถนะของผู้สอบบัญชีไม่มีอิทธิพลทางตรงต่อคุณภาพงานสอบบัญชี นอกจากนี้ ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และสมรรถนะของผู้สอบบัญชี มีอิทธิพลทางอ้อมเชิงบวกต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีผ่านการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ โดยมีขนาดอิทธิพลเท่ากับ 0.24 และ 0.34 อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ตามลำดับ ดังตารางที่ 2

ตารางที่ 2 ค่าสถิติวิเคราะห์แบบจำลองปัจจัยเชิงสาเหตุที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

ปัจจัยเหตุ	ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี			สมรรถนะของผู้สอบบัญชี			การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ			
	DE	IE	TE	DE	IE	TE	DE	IE	TE	
ปัจจัยผล										
การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ	0.23**	-	0.23**	0.56**	-	0.56**	-	-	-	
คุณภาพการตรวจสอบบัญชี	0.20*	0.24**	0.44**	-0.19	0.34**	0.15	0.60**	-	0.60**	

หมายเหตุ: *p < 0.05, **p < 0.01, TE = ผลรวมอิทธิพล, IE = อิทธิพลทางอ้อม, DE = อิทธิพลทางตรง

3. สรุปผลการทดสอบสมมติฐานการวิจัยอิทธิพลทางตรงและทางอ้อมที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย สามารถอธิบายค่าอิทธิพลของโมเดลปัจจัยเชิงสาเหตุที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยตามสมมติฐานการวิจัยได้ ดังตารางที่ 3

ตารางที่ 3 ตารางแสดงผลการสรุปการทดสอบสมมติฐาน

สมมติฐาน	ค่าสัมประสิทธิ์เส้นทาง (Path Coefficient)	t-statistic	ผลการทดสอบ สมมติฐาน
H1: ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีที่มีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี	0.23*	2.92	สนับสนุน
H2: ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีที่มีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชี	0.20*	2.05	สนับสนุน
H3: สมรรถนะของผู้สอบบัญชีที่มีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี	0.56**	5.55	สนับสนุน
H4: สมรรถนะของผู้สอบบัญชีที่มีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชี	-0.19	-1.60	ไม่สนับสนุน
H5: การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี มีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชี	0.60**	4.92	สนับสนุน
H6: ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีที่มีอิทธิพลทางอ้อมเชิงบวกต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีโดยส่งผ่านการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี	0.24**	4.82	สนับสนุน
H7: สมรรถนะของผู้สอบบัญชีที่มีอิทธิพลทางอ้อมเชิงบวกต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชี โดยส่งผ่านการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี	0.34**	2.80	สนับสนุน

4. ผลการวิจัยเชิงคุณภาพ พบว่า ผู้ให้ข้อมูลส่วนใหญ่มีความคิดเห็นสนับสนุนแนวคิดตามผลการวิจัยเชิงปริมาณ แต่สำหรับประเด็นที่เกี่ยวกับสมรรถนะของผู้สอบบัญชีที่ไม่มีอิทธิพลทางตรงต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชี ผลการสัมภาษณ์เชิงลึก พบว่า ข้อกำหนดของสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ระบุว่า การเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยนั้น ต้องสอบผ่านรายวิชาวิชาชีพบัญชีจำนวน 6 รายวิชา เป็นผู้ฝึกหัดงานจำนวน 3,000 ชั่วโมง และระหว่างที่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องเก็บชั่วโมงพัฒนาความรู้ต่อเนื่องจำนวน 40 ชั่วโมงต่อปี รวมทั้งต้องปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีและมาตรฐานการบัญชี ดังนั้น ข้อกำหนดดังกล่าวจึงเป็นกฎเกณฑ์ที่ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตาม จึงทำให้สมรรถนะของผู้สอบบัญชีไม่มีอิทธิพลทางตรงต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชี

อภิปรายผลการวิจัย

ผลจากการวิจัยวัตถุประสงค์ที่ 1 เพื่อตรวจสอบความสอดคล้องของโมเดลความสัมพันธ์เชิงสาเหตุคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ประกอบด้วย 4 ด้าน ได้แก่ 1) ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี 2) สมรรถนะของผู้สอบบัญชี 3) การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ และ 4) คุณภาพการตรวจสอบบัญชี พบว่า โมเดลมีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์เป็นอย่างดี โดยพิจารณาจากค่าสถิติ Chi-square = 80.899, $\chi^2/df=1.207$, CFI = 0.997,

GFI = 0.968, AGFI = 0.936, RMSEA = 0.026 และ RMR = 0.012 ซึ่งทั้งหมดเป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดและสอดคล้องกับแนวคิดของ Schumacker and Lomax (2010)

ผลจากการวิจัยวัตถุประสงค์ที่ 2 เพื่อศึกษาอิทธิพลทางตรงและทางอ้อมของปัจจัยเชิงสาเหตุที่มีต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย สามารถอภิปรายผลได้ดังนี้

1. ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย โดยมีขนาดอิทธิพลทางตรงเชิงบวกเท่ากับ 0.23 ทั้งนี้เนื่องจากความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีทำให้สามารถทำงานได้อย่างเป็นกลาง โดยไม่ถูกกดดันจากผู้มีผลประโยชน์ และช่วยให้สามารถตั้งคำถามและสงสัยในข้อมูลได้อย่างเต็มที่ ซึ่งจะส่งผลให้การตรวจสอบบัญชีมีความถูกต้องมากขึ้น และทำให้รายงานทางการเงินมีความน่าเชื่อถือและสร้างความเชื่อมั่นแก่ผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Farida (2021) พบว่า ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีส่งผลกระทบต่ออย่างมีนัยสำคัญทางสถิติต่อการสังเกตและสงสัย และมีความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีกับการสังเกตและสงสัย โดยหากผู้ตรวจสอบบัญชีมีทัศนคติที่เป็นอิสระมาก ก็จะมีการสังเกตและความสงสัยที่เพิ่มขึ้นด้วย (Ratna & Anisykurlillah, 2020)

2. ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย โดยมีขนาดอิทธิพลทางตรงเชิงบวกเท่ากับ 0.20 ทั้งนี้เนื่องจากความเป็นอิสระช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถประเมินข้อมูลทางการเงินได้อย่างเป็นกลางและแม่นยำ ส่งเสริมความรับผิดชอบทางวิชาชีพ และป้องกันการทุจริตหรือการปลอมแปลงข้อมูล ทำให้รายงานการตรวจสอบมีคุณภาพและมีความน่าเชื่อถือสูง ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Dewi et al. (2021) และ Lamba et al. (2020) พบว่า การเพิ่มขึ้นหรือลดลงของความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีสามารถมีอิทธิพลต่อคุณภาพการตรวจสอบได้ ซึ่งอิทธิพลของความเป็นอิสระต่อคุณภาพของการตรวจสอบได้รับอิทธิพลจากปัจจัยภายในและปัจจัยภายนอก

3. สมรรถนะของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีของผู้สอบบัญชี โดยมีขนาดอิทธิพลทางตรงเชิงบวกเท่ากับ 0.56 ทั้งนี้เนื่องจากผู้สอบบัญชีที่มีสมรรถนะสูงจะมีความรู้ ความเชี่ยวชาญ และทักษะเฉพาะด้านในกระบวนการตรวจสอบบัญชี และเข้าใจกฎระเบียบและมาตรฐานทางวิชาชีพเป็นอย่างดี ซึ่งช่วยให้สามารถระบุความผิดปกติหรือความเสี่ยงของข้อมูลทางการเงินได้อย่างมีประสิทธิภาพ นอกจากนี้ สมรรถนะที่สูงยังช่วยเพิ่มความมั่นใจในการตั้งคำถามและตรวจสอบข้อมูลอย่างรอบคอบ ทำให้สามารถสังเกตและสงสัยในประเด็นที่อาจถูกมองข้ามได้อย่างมีเหตุผลและแม่นยำ ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Kulroop (2022) พบว่า ผู้ตรวจสอบบัญชีที่มีความรู้ ประสบการณ์ และการฝึกอบรมที่เพียงพอ จะสามารถดำเนินการตรวจสอบได้อย่างเป็นกลาง เมื่อผู้สอบบัญชีมีการรวบรวมและประเมินหลักฐานในระหว่างกระบวนการตรวจสอบ ควรใช้ความสงสัยอย่างมีอาชีพในการประเมินความถูกต้องและความครบถ้วนของข้อมูลที่ได้รับ

4. สมรรถนะของผู้สอบบัญชีไม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ทั้งนี้เนื่องจากผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการตรวจสอบบัญชีที่มีการกำหนดไว้อย่างเข้มงวดและเป็นมาตรฐานเดียวกัน ผู้สอบบัญชีที่ผ่านการรับรองมักมีระดับความรู้ ความชำนาญ และทักษะในระดับที่ใกล้เคียงกัน ซึ่งจะลดความแตกต่างของคุณภาพการทำงาน นอกจากนี้ ปัจจุบันมีการนำเทคโนโลยีมาช่วยในการตรวจสอบ ทำให้สามารถตรวจจับความผิดพลาดหรือข้อบกพร่องได้อย่างแม่นยำและรวดเร็ว ทำให้ความรู้และประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลน้อยลงในบางกรณี รวมทั้งมีการทำงานเป็นทีม สมาชิกทีมอาจช่วยชดเชยหรือเสริมจุดอ่อนของผู้สอบบัญชีบางคน ทำให้สมรรถนะของแต่ละบุคคลไม่เป็นปัจจัยหลักที่ส่งผลต่อคุณภาพการตรวจสอบโดยรวม ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Istiadi and Pesudo, (2021) ระบุว่า สมรรถนะของผู้สอบบัญชีไม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชี ซึ่งอาจเกิดจากสถานการณ์ต่าง ๆ ที่มีการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วทำให้ผู้สอบบัญชีปรับตัวไม่ทัน ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์น้อยยังไม่สามารถนำประสบการณ์การตรวจสอบมาใช้ได้อย่างเต็มที่ ซึ่งการทำงานเป็นทีมจะช่วยกันเติมเต็มช่องว่าง เมื่อสมาชิกในทีมขาดทักษะหรือความสามารถที่เพียงพอ

5. การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชี โดยมีขนาดอิทธิพลทางตรงเชิงบวกเท่ากับ 0.60 ทั้งนี้เนื่องจากการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถระบุและตรวจสอบประเด็นความเสี่ยงหรือความผิดปกติในข้อมูลทางการเงินได้อย่างมีประสิทธิภาพ การตั้งคำถามเชิงวิพากษ์ทำให้การตรวจสอบรอบคอบและลดโอกาสในการพลาดหรือละเลยข้อมูลสำคัญ ส่งผลให้รายงานการตรวจสอบมีความน่าเชื่อถือ สอดคล้องกับมาตรฐานวิชาชีพ และยกระดับคุณภาพการตรวจสอบบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Setiyawati (2020), and Masita et al. (2021) พบว่า การสังเกตและสงสัยของผู้สอบบัญชีถือเป็นองค์ประกอบสำคัญในกระบวนการตรวจสอบ เพราะเป็นทัศนคติที่นำไปสู่การตั้งคำถาม การวิพากษ์วิจารณ์หลักฐานที่มีอยู่ และการตัดสินใจอย่างรอบคอบโดยใช้ความเชี่ยวชาญด้านการตรวจสอบ การมีทัศนคติเชิงวิพากษ์และสงสัยในลักษณะนี้ช่วยให้ผู้ตรวจสอบไม่เชื่อโดยง่ายในข้อมูลที่ปรากฏ และตั้งข้อสงสัยเพื่อค้นหาความถูกต้องและข้อบกพร่องที่อาจซ่อนอยู่ในงบการเงิน โดยเมื่อระดับการสังเกตและสงสัยของผู้ตรวจสอบเพิ่มขึ้น คุณภาพของผลการตรวจสอบก็มีแนวโน้มที่จะดีขึ้น เนื่องจากการตรวจสอบจะมีความรอบคอบและละเอียดมากยิ่งขึ้น ทำให้การตรวจสอบนั้นมีคุณภาพและน่าเชื่อถือมากขึ้น

6. ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลทางอ้อมเชิงบวกต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชี โดยส่งผ่านการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย โดยมีขนาดอิทธิพลทางอ้อมเท่ากับ 0.24 ทั้งนี้เนื่องจากความเป็นอิสระช่วยให้ผู้สอบบัญชีตัดสินใจได้อย่างอิสระโดยไม่ต้องคำนึงถึงผลประโยชน์หรือแรงกดดันจากภายนอก ทำให้สามารถสังเกตข้อเท็จจริงและสงสัยตามหลักวิชาชีพได้อย่างเต็มที่ ส่งผลให้สามารถตรวจสอบข้อบกพร่อง และความ

เสี่ยงต่าง ๆ ที่อาจเกิดขึ้น เพื่อป้องกันการทุจริตได้อย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งจะช่วยยกระดับคุณภาพการสอบบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Yunas & Triani (2022) พบว่า การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีทำให้อิทธิพลของความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีเพิ่มขึ้น แต่ไม่สอดคล้องกับงานวิจัยของ Lamba et al. (2020) พบว่า การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีไม่ได้ทำหน้าที่เป็นตัวแปรส่งผ่านสำหรับอิทธิพลของความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีต่อคุณภาพการสอบบัญชี

7. สมรรถนะของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลทางอ้อมเชิงบวกต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชี โดยส่งผ่านการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย โดยมีขนาดอิทธิพลทางอ้อมเชิงบวกเท่ากับ 0.34 ทั้งนี้เนื่องจากผู้สอบบัญชีที่มีความสามารถสูงจะมีทักษะในการสังเกตและตั้งคำถามที่ดี ซึ่งส่งผลให้การตรวจสอบมีความละเอียดและถูกต้อง การมีความสามารถในการวิเคราะห์สถานการณ์อย่างเชิงลึกและการใช้วิจารณญาณอย่างมีประสิทธิภาพช่วยให้สามารถตรวจพบความผิดปกติหรือข้อผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้นได้เป็นอย่างดี ดังนั้นผู้สอบบัญชีที่มีสมรรถนะที่ดีจึงส่งผลให้เกิดคุณภาพการตรวจสอบบัญชีที่สูงขึ้น โดยการสังเกตและสงสัยเชิงลึกจะทำให้การตรวจสอบมีความน่าเชื่อถือและโปร่งใสมากขึ้น ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Dewi et al. (2021) พบว่า การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีสามารถเป็นสื่อกลางของความสัมพันธ์ระหว่างสมรรถนะของผู้สอบบัญชีและคุณภาพการตรวจสอบได้ แต่ไม่สอดคล้องกับงานวิจัยของ Yunas & Triani (2022) พบว่า การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ไม่สามารถเสริมสร้างความสัมพันธ์ระหว่างสมรรถนะของผู้สอบบัญชีและคุณภาพการตรวจสอบบัญชีได้

องค์ความรู้ใหม่จากการวิจัย



ภาพที่ 3 แสดงองค์ความรู้ใหม่จากงานวิจัย

ข้อค้นพบที่ได้จากการวิจัยครั้งนี้สามารถสรุปได้ว่า ความเป็นอิสระและสมรรถนะของผู้สอบบัญชีมีบทบาทสำคัญต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชี โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อส่งผ่านการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ความเป็นอิสระส่งเสริมให้ผู้สอบบัญชีสามารถทำงานได้อย่างมีความเป็นกลาง และตั้งคำถามต่อข้อมูลทางการเงินได้อย่างมีประสิทธิภาพ ขณะที่สมรรถนะที่ดีจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีมีทักษะในการวิเคราะห์และระบุความผิดปกติได้อย่างแม่นยำ การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพยังทำหน้าที่เป็นตัวแปรสำคัญที่ช่วยเพิ่มคุณภาพของการตรวจสอบบัญชีโดยรวม ซึ่งชี้ให้เห็นถึงความจำเป็นในการพัฒนาและเสริมสร้างทัศนคติการสังเกตและสงสัยของผู้สอบบัญชีในกระบวนการตรวจสอบ เพื่อให้ผลการตรวจสอบมีความน่าเชื่อถือและโปร่งใสมยิ่งขึ้น ส่งผลให้รายงานทางการเงินที่รับรองโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยมีความน่าเชื่อถือ และสร้างความเชื่อมั่นแก่ผู้ใช้งบการเงิน

สรุป

ผลการวิจัยตามวัตถุประสงค์ พบว่า ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี และมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีเช่นกัน ขณะที่สมรรถนะของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี แต่ไม่มีอิทธิพลทางตรงต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชี การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชี นอกจากนี้ ความเป็นอิสระและสมรรถนะของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลทางอ้อมเชิงบวกต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีผ่านการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี โดยข้อค้นพบนี้แสดงให้เห็นว่าการพัฒนาความเป็นอิสระและสมรรถนะของผู้สอบบัญชีสามารถส่งผลบวกต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ซึ่งส่งผลดีต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีโดยรวม

ข้อเสนอแนะ

1. ข้อเสนอแนะในการนำผลการวิจัยไปใช้ประโยชน์

สภาวิชาชีพบัญชี และสำนักงานตรวจสอบบัญชี สามารถนำข้อเสนอแนะที่ได้จากผลการวิจัยไปใช้ประโยชน์เพื่อการพัฒนาคุณภาพการตรวจสอบบัญชีได้ดังนี้

1.1 สนับสนุนการแลกเปลี่ยนความคิดเห็นและประสบการณ์ระหว่างผู้สอบบัญชี เพื่อเสริมสร้างความรู้และการเรียนรู้ร่วมกันซึ่งจะช่วยให้เกิดการพัฒนาคูณภาพการตรวจสอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพมากขึ้น

1.2 ส่งเสริมและคุ้มครองความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี เพื่อให้สามารถปฏิบัติงานได้อย่างเป็นกลางและปราศจากแรงกดดันจากบุคคลที่มีผลประโยชน์ ซึ่งจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถประเมินข้อมูลได้อย่างถูกต้องและมีประสิทธิภาพมากขึ้น

1.3 เสริมสร้างทัศนคติการสังเกตและสงสัย เพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีทัศนคติที่ดีต่อการสังเกตและตั้งคำถาม เช่น การจัดฝึกอบรมและสัมมนาเชิงปฏิบัติการเพื่อพัฒนาทักษะการสังเกตและการตั้งคำถาม โดยใช้กรณีศึกษาและสถานการณ์จริงที่แสดงให้เห็นถึงผลกระทบที่เกิดจากการไม่ตั้งคำถามหรือไม่สังเกตอย่างรอบคอบ เพื่อเสริมสร้างความเข้าใจเกี่ยวกับความสำคัญของการสังเกตและสงสัยในกระบวนการตรวจสอบบัญชี ซึ่งจะช่วยเสริมสร้างทัศนคติที่ดีต่อการสังเกตและสงสัย ทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพและมีคุณภาพสูงขึ้น

2. ข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย

สภาวิชาชีพบัญชีซึ่งเป็นหน่วยงานที่ควบคุมดูแลผู้ประกอบการวิชาชีพผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสามารถนำผลการวิจัยไปใช้สำหรับกำหนดนโยบาย และแนวทางการดำเนินงาน ดังนี้

2.1 จัดตั้งหลักสูตรฝึกอบรมและการพัฒนาอาชีพอย่างต่อเนื่อง รวมถึงกำหนดมาตรฐานการอบรมที่ชัดเจนสำหรับผู้สอบบัญชี

2.2 กำหนดมาตรการที่เข้มงวดเพื่อคุ้มครองความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี เช่น การตรวจสอบและการควบคุมแรงกดดันจากผู้มีผลประโยชน์

2.3 สร้างแนวปฏิบัติและมาตรฐานการตรวจสอบที่ส่งเสริมการสังเกตและสงสัยอย่างมืออาชีพ และจัดกิจกรรมและการฝึกอบรมเพื่อเสริมสร้างทัศนคติที่ดีในการตรวจสอบบัญชี

3. ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในอนาคต

3.1 ศึกษาเพิ่มเติมเกี่ยวกับตัวแปรอื่น ๆ ที่มีผลต่อการสังเกตและสงสัยของผู้ประกอบการวิชาชีพมีอิทธิพลคุณภาพการตรวจสอบบัญชีที่กระทบต่อความถูกต้องและความน่าเชื่อถือของงบการเงิน เช่น การใช้เทคโนโลยีในการตรวจสอบ

3.2 ศึกษาเพิ่มเติมในกลุ่มผู้สอบบัญชีประเภทอื่น

References

- Adin, A., & Putra, P. S. (2024). Analysis of professionalism, competency and independence on audit quality in public accounting firm in Palembang city. *Jurnal Ecoment Global*, 9(2), 121–129.
- Albawwat, I.E., & Alhajaim, M.E., & Alfirjat, Y.S. (2021). The relationship between internal auditors' personality traits, internal audit effectiveness, and financial reporting quality: Empirical evidence from Jordan. *Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 8(4), 797–808.

- Alsughayer, S. (2021) Impact of auditor competence, integrity, and ethics on audit quality in Saudi Arabia. *Open Journal of Accounting*, 10, 125–140.
- Atantri, S.S., & Sopian, D. (2020). Kualitas audit berdasarkan skeptisme profesional dan fee audit (Studi Empiris Pada Kantor Akuntan Publik Kota Bandung). *Jsma (Jurnal SainsManajemen and Akuntansi)*, 12(1), 37–53.
- Chen, Y. H., Wang, K. J., & Liu, S. H. (2023). How personality traits and professional skepticism affect auditor quality? a quantitative model. *Sustainability*, 15(2), 1547, 1–15.
- Dewi, A., Kadir, R., & Indrijawati, A. (2021). The effect of auditor professional skepticism, competence and independence on audit quality. *Journal of Research in Business and Management*, 9(11), 53–63.
- Dinu, E. L. (2022). The concept of quality of financial accounting information and the relationship with IFRS standards: Analysis of the situation of companies listed on BVB. *Proceedings of the International Conference on Business Excellence*, 16(1), 1353–1367.
- Farida, F. (2021). The effect of auditor ethics, auditor experience and independence on audit quality through professional skepticism. *Atestasi: Jurnal Ilmiah Akuntansi*, 4(2), 446–463.
- Fuada, N. (2022). The effect of auditor competence and independence on the quality of audit results. *Point of View Research Accounting and Auditing*, 3(2), 134–145.
- Gloria, H. S., & Hermi, H. (2023). Moderating auditor ethics: examining independence, competence, task complexity, time pressure, and professional skepticism influence on audit quality. *Jurnal Indonesia Sosial Teknologi*, 4(11), 1916–1925.
- Hair, J. F. (Jr.), Hult, G. T. M., Ringle, C. M., & Sarstedt, M. (2014). *A primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS–SEM)*. SAGE.
- Iskandar, R., & Erlina, A. A. A. (2023). The role of independence, competence, communication, professional skepticism: a model of analysis of audit quality. *Journal for ReAttach Therapy and Developmental Diversities*, 6(9s), 1080–1094.
- Istiadi, M. L. D., & Pesudo, D. A. A. (2021). The effect of skepticism, independence, professionalism, and competence towards audit quality (in COVID–19 situation). *Jurnal AKSI (Akuntansi dan Sistem Informasi)*, 6(2), 125–138.
- Kline, R. B. (2016). *Principles and practice of structural equation modeling* (4th ed.). The Guilford Press.
- Koswara, M. K., Kustiani, L., & Harmono, H. (2023). Effect of Audit Fees, Auditor Competency, Professional Ethics and Professional Skepticism on Audit Quality. *Journal of Economics, Finance and Management Studies*, 6(2), 807–819.

- Kulroop, D. (2022). The structural effects of information technology competencies, audit procedures, and auditors' professional judgment on audit quality of Thai certified public accountants. *Journal of Management and Development Ubon Ratchathani Rajabhat University*, 9(1), 141–158.
- Kumari, J. S., & Ajward, R. (2023). Whether the audit expectation–performance gap is expanding amid changes in audit landscape? New evidence from an emerging economy. *Asian Journal of Accounting Research*, 8(1), 53–65.
- Kusumawati, A., & Syamsuddin, S. (2018). The effect of auditor quality on professional skepticism and its relationship to audit quality. *International Journal of Law and Management*, 60(4), 998–1008.
- Kusmayasari, D., Bilgies, A. F., Damayanti, D., & Suharsono, J. (2023). The influence of audit fee, independence, and competency on audit quality. *Journal of Governance, Taxation and Auditing*, 1(4), 425–433.
- Lamba, R. A., Yohanes, C. S., Lamba, A., & Pattiasina, V. (2020). The effect of auditor independence and ethics on auditor professional skepticism: Its implications for audit quality in Indonesia. *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, 12(8), 383–396.
- Lewis, J. E. S., Raharja, S., & Harto, P. (2023). The effect of auditor independence, competence, and professional skepticism on auditor quality with auditor ethics as a moderating variable. *International Journal of Innovative Science and Research Technology*, 8(11), 60–68.
- Masita, Su'un, M., & Sari, R. (2021). The effect of auditor competence, independence and professional skepticism of auditors on the audit quality. *Point of View Research Accounting and Auditing*, 2(2), 160–167.
- Nastasi, B. K., & Schensul, S. L. (2005). Contributions of qualitative research to the validity of intervention research. *Journal of School Psychology*, 43(3), 177–195.
- Nugraha, B., & Syaifdinal, S. (2021). The effect of competence, independence, accountability, and audit evidence on Audit Quality. *International Journal of Multicultural and Multireligious Understanding*, 8(7), 653–669.
- Pinatik, S. (2021). The effect of auditor's emotional intelligence, competence, and independence on audit quality. *International Journal of Applied Business and International Management (IJABIM)*, 6(2), 55–67.
- Prianthara, I. B. T., Setini, M., & Munidewi, I. A. B. (2023). Effect of auditor experience, independence, professional skepticism, and ability to detect fraud on capital spirituality audit results quality as moderating factors. *International Journal of Intellectual Property Management*, 13(2), 101–129.

- Putria, R. H., & Mardijuwonob, A. W. (2020). The effect of competence, work experience, professionalism, and auditor independence on audit quality. *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, 13(9), 1–12.
- Phurahong, P. (2023). The effect of audit planning on audit quality of the tax auditor in the northeastern region. *Journal of Accountancy and Management*, 15(1), 128–145.
- Ratna, T. D., & Anisykurlillah, I. (2020). The effect of experience, independence, and gender on auditor professional scepticism with professional ethics as moderating. *Accounting Analysis Journal*, 9(2), 138–145.
- Schumacker, R. E., & Lomax, R. G. (2010). *A beginner's guide to structural equation modeling* (3rd ed.). Lawrence Erlbaum Associates.
- Setiyawati, H., Hidayah, N., Rahmatika, D. N., & Indriasih, D. (2020). The factors that affect the quality of financial reporting. *International Journal of Economics and Management Studies*, 7(1), 33–39.
- Thailand federation of accounting professions. (2024, April 29). *Number of the Thai Certified Public Accountants*. https://eservice.tfac.or.th/check_cpa/
- Tjan, J. S., Muslim, M., Alimin, A., Noch, M. Y., & Sonjaya, Y. (2024). Independence, professional skepticism, and audit quality: the moderating role of audit fees. *Jurnal Akuntansi*, 28(1), 40–60.
- Vu, D. A., & Hung, N. X. (2023). Factors influencing the auditor independence and affects to audit quality of supreme audit institution of Vietnam. *International Journal of Professional Business Review*, 8(5), e02197–e02197.
- Wanichbanch, K. (2016). *Statistical analysis: Statistics for administration and research* (16th ed.). CU Press.
- Wichit, U. (2011). *Research and search for business information*. Sripatum University Press.
- Witjaksono, A., & Yudatama, Y. (2021). The influence of professional skepticism, independence, competence, and experience on auditor's ability to detect fraud. In *1st UMGESHIC International Seminar on Health, Social Science and Humanities (UMGESHIC–ISHSSH 2020)*, 279–284.
- Yunas, B. A. B., & Triani, N. N. A. (2022). The effect of independence and competence on audit quality with professional skepticism as a moderating variable. *Journal of Economy, Accounting and Management Science (JEAMS)*, 4(1), 1–15.