

# ผลกระทบของเทคนิคการตรวจสอบทุจริตที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

## Effects of Fraud Detection Techniques on Audit Quality of Certified Public Accountants in Thailand

ณัฐญา เสียวครบุรี\* วราพร เปรมพานิชย์นุกุล<sup>2</sup> และอุเทน เลานำทา<sup>3</sup>

Nattaya Siewkomburee\* Varaporn Prempnichnukul<sup>2</sup> and Uthen Laonamtha<sup>3</sup>

Received : May 28, 2019 Revised : June 10, 2019 Accepted : June 17, 2019

### บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีจุดประสงค์ เพื่อทดสอบผลกระทบของเทคนิคการตรวจสอบทุจริตที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จำนวน 116 คน สถิติที่ใช้ในวิเคราะห์ข้อมูล ได้แก่ การวิเคราะห์สหพันธ์พหุคูณ และการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณผลการวิจัย พบว่า เทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์ และด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ดังนั้น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ควรให้ความสำคัญต่อเทคนิคการสัมภาษณ์ เพื่อสอบถามข้อมูลที่ไม่ปรากฏในงบการเงิน โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะต้องสอบถามจากบุคคลที่เกี่ยวข้อง โดยใช้เทคนิครวบรวมข้อมูลการตรวจสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม เพื่อทันกาลต่อการรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

**คำสำคัญ :** เทคนิคการตรวจสอบทุจริต คุณภาพการสอบบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

---

\* นิสิตระดับปริญญาโท หลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม

\* Master Student, Master of Accountancy , Mahasarakham Business School, Mahasarakham University

<sup>2,3</sup> ผู้ช่วยศาสตราจารย์ คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม

<sup>2,3</sup> Assistant Professor, Mahasarakham Business School, Mahasarakham University

## Abstract

The purpose of this study was to study the effects of fraud detection techniques on audit quality of certified public accountants in Thailand. The questionnaire was used for collecting data from 116 Certified Public Accountants. The statistics used for data analyzing were, multiple correlation analysis and multiple regression analysis. The findings revealed that fraud detection techniques in interview technique and information gathering techniques the aspect of had positive relationship with and effect on audit quality. Therefore, Auditors should provide important technical interviews. for inquiries that do not appear in the financial statements then the auditor will need to inquire from the person concerned and to collect information to determine which account is sufficient and appropriate. on time, in the auditor's report.

**Keyword :** fraud detection techniques, audit quality and certified public accountants

## 1. บทนำ

ในอดีตที่ผ่านมาได้มีการทุจริตในงบการเงินโดยการตกแต่งงบการเงินมีแนวโน้มเพิ่มสูงขึ้นและมีมูลค่าความเสียหายต่อผู้ใช้งบการเงินเป็นอย่างมากจะเห็นได้จากการล้มละลายของบริษัทขนาดใหญ่ การตกแต่งหนี้สินปลอมของบริษัท เอ็นเนอร์ยี่ เอิร์ธ จำกัด กรณีร่วมกันสร้างหนี้เทียม เพื่อให้กิจการเข้าสู่กระบวนการฟื้นฟูกิจการ รวมทั้งเบียดบังเอาทรัพย์สินของบริษัทเป็นของตนหรือบุคคลที่สามโดยทุจริต (สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, 2561 : เว็บไซต์) การตกแต่งงบการเงินเพื่อให้ราคาหุ้นของบริษัทเพิ่มสูงขึ้น และสร้างความมั่งคั่งให้กับกิจการ การตกแต่งงบการเงิน เช่น การเลื่อนการรับรู้รายได้ การตกแต่งมูลค่าสินทรัพย์ การตกแต่งรายได้ปลอม การไม่ตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ และการตกแต่งค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า เป็นต้น ซึ่งการตกแต่งงบการเงินดังกล่าวส่งผลกระทบต่อความน่าเชื่อถือในระบบการจัดทำและการนำเสนอของงบการเงิน (ฐิตาภรณ์ สินจรรยาศักดิ์, 2556 : 1454) สาเหตุของการทุจริตในองค์กรเกิดจากการมีโอกาสหรือสิ่งจูงใจในการกระทำผิด เช่น ผลประโยชน์หรือเงินเดือนเพิ่มขึ้นดังนั้น การตรวจสอบของผู้สอบบัญชีมีวัตถุประสงค์เพื่อ ตรวจสอบความถูกต้องของงบการเงินก่อนเสนอบุคคลภายนอกกิจการ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตควรมีเทคนิควิธีการตรวจสอบข้อมูลในองค์กรที่หลากหลาย เช่น การตรวจสอบเอกสาร การตรวจสอบบัญชีสารสนเทศ การทดสอบการคำนวณ การตรวจสอบการปฏิบัติงานและดำเนินงาน การขอคำยืนยันยอด เทคนิคการสัมภาษณ์ การตรวจสอบการบริหาร การสอบถามข้อมูลจากผู้มีส่วนเกี่ยวข้อง หรือวิธีการตรวจสอบอื่น เพื่อให้ได้หลักฐานที่เพียงพอต่อการตรวจสอบทำให้ผู้สอบบัญชีจึงต้องเข้ามาตรวจสอบงบการเงินของบริษัทต่าง ๆ ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีและปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีที่จำเป็นต้องมีความซื่อสัตย์ สุจริต โปร่งใส ปฏิบัติงานด้วยความเที่ยงธรรม

เทคนิคการตรวจสอบการทุจริต (Fraud Detection Techniques) เป็นวิธีการที่ผู้สอบบัญชีเลือกใช้ในการตรวจสอบเพื่อรวบรวมข้อมูลหลักฐานต่าง ๆ เพื่อศึกษาหรือทดสอบข้อเท็จจริงของรายการในงบการเงินที่ผิดปกติ โดยผู้สอบบัญชีจะต้องใช้วิธีการที่หลากหลายประกอบกันเพื่อให้ได้มาของหลักฐานการทุจริตที่เพียงพอต่อการตรวจสอบ เช่น การขอคำยืนยันยอด การคำนวณ การสังเกตการณ์ การใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ช่วยในการตรวจสอบ นอกจากนี้ผู้ตรวจสอบบัญชีอาจหาข้อมูลได้ทั้งจากเอกสาร การสอบถามจากบุคคลภายในและภายนอกองค์กร เพื่อให้การตรวจสอบมีความถูกต้องและเชื่อถือได้ ซึ่งเทคนิคที่ผู้ตรวจสอบบัญชีเลือกใช้นั้นจะต้องสอดคล้องกับองค์กรที่รับตรวจสอบเพื่อให้ได้ข้อมูลที่

เพียงพอต่อการตรวจสอบความถูกต้องของงบการเงินขององค์กร โดยเทคนิคการตรวจสอบนั้นจะประกอบด้วย ด้านการวิเคราะห์ความผิดปกติ (Fluctuation Analysis) ด้านการวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณ (Budget Variance Analysis) ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์ (Interview Techniques) ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล (Information Gathering Techniques) และด้านการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อการสอบสวน (Investigative Software Packages) (เกียรติศักดิ์ จีรธีรนาถ, 2559 : 185) ซึ่งผู้ตรวจสอบบัญชีต้องให้ความพยายามในการตรวจสอบทุจริต รวมถึงการตรวจสอบข้อมูลที่มุ่งเน้นความถูกต้องตรงตามความเป็นจริงของกิจการ นอกจากนี้เทคนิคการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเลือกใช้ใช้ในการตรวจสอบสามารถบ่งชี้ถึงคุณภาพการสอบบัญชีในรายงานการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี โดยเทคนิคการตรวจสอบทุจริตที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเลือกใช้ในการตรวจสอบจะต้องมีคุณภาพมีความถูกต้องของรายการที่ตรวจสอบ มีความชัดเจนของเนื้อหาการตรวจสอบ การรายงานข้อมูลการตรวจสอบที่กระชับได้ใจความ และมีความครบถ้วนของข้อมูลตามสาระสำคัญของการตรวจสอบบัญชี การรายงานเทคนิคการตรวจสอบทุจริตที่ถูกต้องครบถ้วนและเนื้อหาของรายงานการตรวจสอบที่สามารถสื่อสารให้ผู้อ่านรายงานเข้าใจง่าย เนื้อหาของการรายงานมีความกระชับและทันต่อการใช้งานนั้นสามารถบ่งชี้ถึงคุณภาพของการสอบบัญชี

คุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality) เป็นผลการปฏิบัติงานในการรายงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ถูกต้อง ครบถ้วน ชัดเจน และครบถ้วนของข้อมูล โดยปราศจากข้อผิดพลาดใด ๆ เพื่อสร้างความมั่นใจและเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน โดยในการประเมินคุณภาพการสอบบัญชี ประกอบด้วย ด้านความถูกต้อง (Accuracy) ด้านความเที่ยงธรรม (Objectiveness) ด้านความชัดเจน (Clearness) ด้านความรัดกุม (Conciseness) ด้านความสร้างสรรค์ (Creation) ด้านความครบถ้วน (Completion) และด้านความทันกาล (Timeliness) (อุษณา ภัทรมนตรี, 2558 : 12-3 – 12-4) โดยคุณภาพการสอบบัญชีบ่งชี้ถึงความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการเลือกใช้เทคนิคการตรวจสอบทุจริตเพื่อให้ได้หลักฐานของการตรวจสอบที่มีคุณภาพ มีความครบถ้วนของหลักฐานและและ ผู้สอบบัญชีจะต้องมีทักษะทางวิชาชีพ ที่ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีมีความเป็นมืออาชีพในการเก็บหลักฐานการสอบบัญชี (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2558: เว็บไซต์) ได้แก่ ด้านปัญญา ด้านความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลและการสื่อสาร ด้านการจัดการบุคคล และด้านการจัดการองค์กร นอกจากนี้คุณภาพการสอบบัญชียังสามารถแสดงให้เห็นถึงการรายงานการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีได้ เช่น การรายงานคุณภาพการตรวจสอบของเทคนิคการตรวจสอบของหลักฐานที่พบอย่างเที่ยงธรรม ไม่ลำเอียง หรือมีอคติ มีความถูกต้องของข้อความแต่ละประโยคในรายงานการตรวจสอบ และสามารถสื่อความหมายได้ชัดเจนกระชับง่ายต่อการเข้าใจ สามารถรายงานการตรวจสอบข้อเสนอมากกว่า การนำเสนอข้อบกพร่องกิจการ ในของการตรวจสอบและการรายงานเทคนิคการตรวจสอบจะต้องมีทันต่อการใช้งานของผู้เกี่ยวข้องและรายงานของผู้สอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Certified Public Accountants : CPAs) เป็นผู้ที่ได้รับใบอนุญาตจากสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ให้เป็นผู้ตรวจสอบบัญชี และรับรองบัญชีตามกฎหมาย โดยมีหน้าที่ตรวจสอบรายการทางบัญชี ตรวจสอบงบการเงิน นอกจากนี้หลักฐานการสอบบัญชีบัญชีที่ผู้สอบบัญชีได้รับบอายังไม่เพียงพอต่อการหารายการทุจริต ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะต้องใช้เทคนิคการตรวจสอบทุจริตเพิ่มเติม เช่น การตรวจสอบความผิดปกติของงบการเงิน การตรวจสอบผลต่างงบประมาณของกิจการ การสอบถามหรือสัมภาษณ์เพื่อให้ได้หลักฐานการตรวจสอบการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ช่วยในการตรวจสอบต่าง ๆ เพื่อรวบรวมข้อมูลที่ได้จากการตรวจสอบเป็นหลักฐานการตรวจสอบและ รายงานการตรวจสอบต่อผู้มีส่วนเกี่ยวข้อง ซึ่งการใช้เทคนิคดังกล่าวจะทำให้คุณภาพการสอบบัญชีในรายงานการตรวจสอบบัญชีที่มีคุณภาพเกิดความถูกต้อง ครบถ้วนของหลักฐานการตรวจสอบการสื่อสารชัดเจนและเข้าใจง่ายต่อผู้ใช้งาน และการรายงานการตรวจสอบที่ทันต่อการใช้งาน เพื่อเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้ข้อมูลในการตัดสินใจลงทุนกับกิจการ

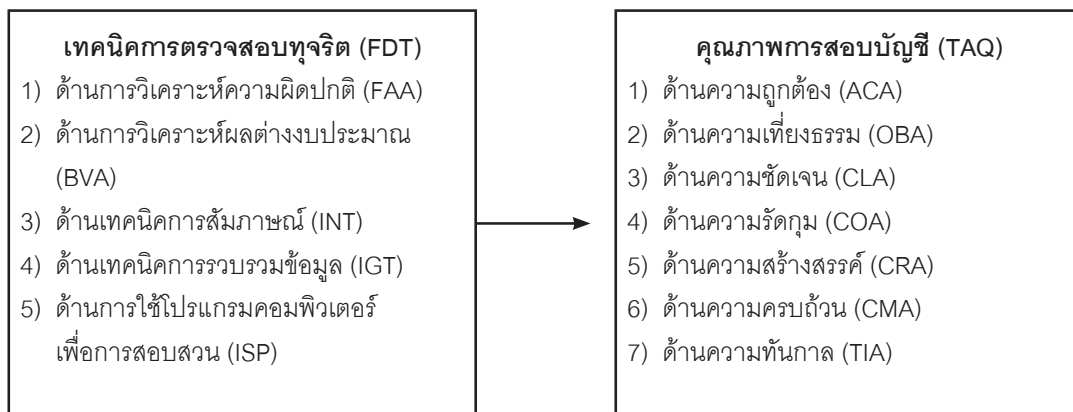
จากเหตุผลที่กล่าวมาแล้วข้างต้น ผู้วิจัยจึงได้ศึกษาวิจัย ผลกระทบของเทคนิคการตรวจสอบทุจริตที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อทดสอบว่า เทคนิคการตรวจสอบทุจริตมีผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีหรือไม่อย่างไร ซึ่งทำการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ผลลัพธ์ที่ได้จากการวิจัยสามารถนำข้อมูลไปใช้พัฒนาความรู้ด้านเทคนิคการตรวจสอบทุจริตเพื่อเป็นแนวทางในการตรวจสอบงบการเงิน การเก็บรวบรวมข้อมูลกระดากทำการของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีที่ได้มาตรฐาน ถูกต้อง ครบถ้วน ทันกาลต่อการรายงานการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอันจะส่งผลต่อความน่าเชื่อถือมากยิ่งขึ้นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

## 2. เอกสารงานวิจัยที่เกี่ยวข้องและสมมุติฐานของการวิจัย

ในการศึกษาวิจัยครั้งนี้ เทคนิคการตรวจสอบทุจริตได้ถูกกำหนดให้เป็นตัวแปรอิสระและมีผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี จากวัตถุประสงค์ข้างต้นสามารถสรุปกรอบแนวคิดในการวิจัย ได้ดังนี้

### รูปภาพประกอบ

#### โมเดลของเทคนิคการตรวจสอบทุจริตและคุณภาพการสอบบัญชี



### 2.1 เทคนิคการตรวจสอบทุจริต (Fraud Detection Techniques)

เทคนิคการตรวจสอบทุจริต หมายถึง เป็นวิธีการที่ผู้สอบบัญชีเลือกใช้ในการตรวจสอบเพื่อรวบรวมข้อมูลหลักฐานต่าง ๆ เพื่อศึกษาหรือทดสอบข้อเท็จจริงของรายการในงบการเงินที่ผิดปกติ โดยผู้สอบบัญชีจะต้องใช้วิธีการที่หลากหลายประกอบกันเพื่อให้ได้มาของหลักฐานการทุจริตที่เพียงพอต่อการตรวจสอบ เพื่อรวบรวมหลักฐานการตรวจสอบที่อาจเกิดการทุจริต ข้อโกง โดยมุ่งหวังประโยชน์ส่วนบุคคลที่ขัดต่อกฎหมายและจริยธรรม การตรวจสอบทุจริตนั้นผู้ตรวจสอบควรมีความรู้ความสามารถในการตรวจสอบอย่างสูงเพื่อให้ได้หลักฐานที่แน่ชัดมีประสิทธิภาพในการตรวจสอบ เทคนิคการตรวจสอบทุจริตสามารถแบ่งออกเป็น 5 ประเภท (เกียรติศักดิ์ จีระธีรนาถ, 2559: 185-186) ดังต่อไปนี้

2.1.1 ด้านการวิเคราะห์ความผิดปกติ (Fluctuation Analysis) หมายถึง การตรวจสอบหาความผิดปกติของงบการเงินโดยการจัดทำอัตราส่วน วิเคราะห์จุดต่ำสุดสูงสุด การกระทำโดยนำตัวเลขในระยะเวลาหนึ่งมาหาค่าความผิดปกติ การวิเคราะห์ความผิดปกติจะได้รับความสนใจจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้นั้นต้องมีการเคลื่อนไหวความผิดปกติที่เกิดขึ้นบ่อย เป็นต้น (กัญญมณ วิทยาภูมิ, 2556:221)

2.1.2 ด้านการวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณ (Budget Variance Analysis) หมายถึง การวิเคราะห์เพื่อหาสิ่งผิดปกติเบื้องต้นจากงบประมาณในปัจจุบัน และสามารถนำบันทึกต่าง ๆ กับผลที่เกิดขึ้นจริงเปรียบเทียบและจะได้ผลต่างที่เกิดขึ้น การเปรียบเทียบอาจใช้ได้หลายกรณี (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, 2556:23) ได้แก่ การเปรียบเทียบข้อมูลทางการเงินปีปัจจุบันกับปีก่อน การเปรียบเทียบข้อมูลทางการเงินกับแผนการดำเนินงาน และการเปรียบเทียบข้อมูลทางการเงินกับผลที่คาดว่าจะได้รับ

2.1.3 ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์ (Interview Techniques) หมายถึง วิธีการสอบถามจากบุคคลภายในและภายนอกเพื่อให้ผู้ตรวจสอบได้ข้อมูลที่ชัดเจน เด่นชัดเพิ่มขึ้นเพื่อทำให้การประมวลผลหลักฐานสมบูรณ์ ผู้ตรวจสอบต้องมีความชำนาญต้องสามารถควบคุมทิศทางของการสอบถามให้ครบถ้วนตามที่ตนกำหนดไว้ การหาข้อมูลจากบุคคลที่มีความรู้จากภายในและภายนอก อาจจะเป็นการสอบถามด้วยวาจาหรือลายลักษณ์อักษร

2.1.4 ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล (Information Gathering Techniques) หมายถึง กระบวนการที่ผู้ตรวจสอบต้องใช้ความชำนาญและความสามารถของตนเองในการปฏิบัติงานตรวจสอบรายละเอียดของหลักฐาน ผู้ตรวจสอบควรตรวจสอบและรวบรวมข้อมูลต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องโดยข้อมูลดังกล่าวควรเป็นข้อมูลที่น่าเชื่อถือ มีความเพียงพอที่จะใช้สรุปประเด็นข้อตรวจพบ มีความเกี่ยวข้องกับงานโครงการที่ตรวจสอบ และเป็นประโยชน์ต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบให้บรรลุวัตถุประสงค์การตรวจสอบที่กำหนด

2.1.5 ด้านใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อการสอบสวน (Investigative Software Packages) หมายถึง การใช้คอมพิวเตอร์ในการสอบสวนการทุจริตด้วยการวิเคราะห์ข้อมูล กราฟ หรือข้อความต่าง ๆ ที่มีปริมาณข้อมูลจำนวนมากเพื่อช่วยให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีประสิทธิภาพในการตรวจสอบมากยิ่งขึ้น

## 2.2 คุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality)

คุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality) หมายถึง เป็นผลการปฏิบัติงานในการรายงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ถูกต้อง ครบถ้วน ชัดเจน และครบถ้วนของข้อมูล โดยปราศจากข้อผิดพลาดใด ๆ เพื่อสร้างความมั่นใจและเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินซึ่งสามารถช่วยในการรายงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีที่มีความน่าเชื่อถือ (อุษณา ภัทรมนตรี, 2560: 12-3 - 12-4) ประกอบด้วย

2.2.1 ด้านความถูกต้อง (Accuracy) หมายถึง ผลการตรวจสอบบัญชีที่ไม่เกิดข้อผิดพลาด บิดเบือนข้อมูล และเป็นไปตามความจริงที่เกี่ยวข้องกับความถูกต้องของข้อความทุกประโยค รวมถึงตัวเลขที่ผู้ตรวจสอบได้รวบรวมประเมินและสรุปนำเสนออย่างระมัดระวังและมีความถูกต้องแม่นยำเอกสารอ้างอิงทุกชนิดต้องมาจากหลักฐานที่น่าเชื่อถือ

2.2.2 ด้านความเที่ยงธรรม (Objectiveness) หมายถึง ผลการตรวจสอบบัญชีที่ถูกต้องตามควรไม่เอียงทั้งจากทัศนคติและการประเมินที่เป็นกลาง โดยพิจารณาจากความจริงและสถานการณ์รอบด้าน การสังเกตการณ์ และการเสนอแนะของผู้ตรวจสอบต้องได้มาจากการกระทำที่ปราศจากอคติลำเอียง โดยไม่มีผลประโยชน์ส่วนตัวหรือไม่อยู่ภายใต้อิทธิพลของผู้อื่น

2.2.3 ด้านความชัดเจน (Clearness) หมายถึง รายงานการตรวจสอบบัญชีที่สื่อความหมายเพื่อเข้าใจในรายงานการสอบบัญชี โดยแสดงลำดับความเป็นเหตุเป็นผลชัดเจน หลีกเลี่ยงการใช้ภาษาทางวิชาการที่ไม่จำเป็น หากจำเป็นต้องใช้ศัพท์เทคนิคต้องมีคำอธิบายหรือนิยามศัพท์การจะทำให้รายงานชัดเจน

2.2.4 ด้านความรัดกุม (Conciseness) หมายถึง การสื่อสารตรงประเด็น ไม่อ้อมค้อมการตัดทอนข้อความ และคำฟุ่มเฟือยที่ไม่จำเป็นออกไปโดยผู้ตรวจสอบยังคงต้องรักษาความต่อเนื่องของแนวคิดที่รายงานไว้ ตลอดจนความถูกต้องของการใช้ภาษา เพื่อให้ผู้อ่านเข้าใจ และใช้เวลาอันน้อยหากสิ่งเหล่านั้นไม่ใช่การสนับสนุน หรือ

ส่งเสริมข้อความที่ต้องการเสนอในรายงาน ทั้งนี้ไม่ได้หมายความว่ารายงานต้องตัดทอนข้อความให้สั้น ซึ่งอาจทำให้เข้าใจยากหรือขาดความละเอียด

2.2.5 ด้านการสร้างสรรค์ (Creation) หมายถึง รายงานการตรวจสอบบัญชีที่สามารถสื่อสารใจให้ผู้ปฏิบัติงาน และองค์กรมีการปรับปรุงในสิ่งที่จำเป็น โดยสร้างให้เกิดบรรยากาศเชิงบวกและมีความหมายต้องการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร เป็นการรายงานผลการตรวจสอบต้องทำให้ลักษณะที่ทำให้เกิดการแก้ไขปรับปรุงที่ดีขึ้น ไม่ใช่เป็นการวิจารณ์ข้อบกพร่องเท่านั้น ควรมีข้อเสนอแนะ และเป็นข้อเสนอแนะที่กระทำได้ การให้ข้อเสนอแนะที่ไม่เหมาะสม จะทำให้รายงานการตรวจสอบไม่มีคุณภาพหรือไร้ความหมาย ควรเป็นรายงานให้ข้อเสนอแนะเชิงบวกมากกว่าเชิงลบ เป็นการดีเพื่อก่อให้เกิดสิ่งที่ดีขึ้น มิใช่ดีเพื่อทำลาย

2.2.6 ด้านความครบถ้วน (Completion) หมายถึง การเสนอรายงานที่ครบถ้วนสมบูรณ์ไม่ขาดข้อมูลสารสนเทศที่สำคัญ ซึ่งประกอบด้วยข้อมูลสารสนเทศ ข้อสังเกต ข้อสรุป และข้อแนะนำที่เพียงพอ ข้อมูลที่เก็บรวบรวมต้องเป็นข้อมูลที่ให้ข้อเท็จจริง หรือข่าวสารที่ครบถ้วนทุกประการ

2.2.7 ด้านความทันกาล (Timeliness) หมายถึง การเสนอรายงานภายในเวลาที่กำหนด เพื่อให้ผู้เกี่ยวข้องมีโอกาสแก้ไขข้อมูลให้ถูกต้องการเสนอผลการตรวจ ไม่ล่าช้า และเพื่อช่วยให้การแก้ไขมีประสิทธิภาพและจะต้องให้ข้อมูลที่ปัจจุบันมากที่สุด ซึ่งสามารถนำไปปฏิบัติได้ทันที

จากที่กล่าวมาข้างต้น จะเห็นได้ว่าเทคนิคการตรวจสอบทฤษฎีมีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชี จึงตั้งสมมุติฐานได้ดังนี้

**สมมุติฐานในการวิจัย:** เทคนิคการตรวจสอบการทุจริตมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี

### 3. วิธีการดำเนินการวิจัย

#### 3.1 กระบวนการและวิธีการเลือกกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยที่เปิดเผยข้อมูลในเว็บไซต์สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ จำนวน 1,259 คน (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2559: เว็บไซต์) กลุ่มตัวอย่างใช้ในการวิจัยโดย ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จำนวน 291คน โดยเปิดตารางของ Krejcie และ Morgan (บุญชม ศรีสะอาด, 2554: 42-43) ซึ่งมีขั้นตอนการสุ่มตัวอย่าง โดยจำแนกตามที่ตั้ง และกำหนดกลุ่มตัวอย่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามสัดส่วน แล้วจึงใช้คอมพิวเตอร์สุ่มตัวอย่าง เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล ได้แก่ แบบสอบถาม โดยผู้วิจัยได้ส่งแบบสอบถาม จำนวน 291 ชุด เมื่อครบกำหนดตามระยะเวลาได้รับแบบสอบถามตอบกลับมาจำนวน 130 ฉบับ และถูกส่งกลับเนื่องจากย้ายและไม่ทราบที่อยู่ใหม่ จำนวน 9 ฉบับ ซึ่งมีจำนวนแบบสอบถามที่ไม่สมบูรณ์ 5 ฉบับจำนวนแบบสอบถามที่นำมาใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล จำนวน 116 ฉบับ คิดเป็นร้อยละ 41.13ถือว่าอยู่ในระดับที่ยอมรับได้ตามแนวคิดของ Aaker และคณะ(2001)ที่เสนอว่า อัตราการตอบกลับอย่างน้อยร้อยละ 20 จึงถือว่ายอมรับได้

#### 3.2 การวัดคุณภาพลักษณะของตัวแปร

เทคนิคการตรวจสอบการทุจริตเป็นตัวแปรอิสระ ซึ่งสามารถจำแนกออกเป็น 5 ด้าน จำนวน 15 ข้อ ดังนี้

- 1) ด้านการวิเคราะห์ความผิดปกติ จำนวน 3 ข้อ โดยครอบคลุมการตรวจหารายการที่ผิดปกติที่มีการเคลื่อนไหวบ่อย การวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงินเพื่อตรวจสอบรายการทุจริตทางบัญชี
- 2) ด้านการวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณ จำนวน 3 ข้อ โดยครอบคลุมการตรวจสอบเปรียบเทียบข้อมูลทางการเงินกับแผนการดำเนินงาน รวมถึงการตรวจสอบ

เปรียบเทียบงบประมาณปีก่อนกับปีปัจจุบัน เพื่อหารายการที่มีผลต่างของจำนวนตัวเลขที่เกิดขึ้นจริงจากการปฏิบัติงานของกิจการ 3) ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์ จำนวน 3 ข้อ โดยครอบคลุมถึง การใช้สัมภาษณ์รายการที่ไม่ปรากฏในงบการเงิน รวมถึงการควบคุมทิศทางการสัมภาษณ์เพื่อให้ได้หลักฐานการตรวจสอบที่ครบถ้วน 4) ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล จำนวน 3 ข้อ โดยครอบคลุมการรวบรวมข้อมูลในส่วนที่เป็นสาระสำคัญของหลักฐานการตรวจสอบได้อย่างเพียงพอ เพื่อให้สรุปผลการตรวจสอบได้ 5) ด้านการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อการสอบสวน จำนวน 3 ข้อ โดยครอบคลุมถึง ความรู้ความเข้าใจในการประยุกต์ใช้คอมพิวเตอร์ รวมถึงการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ในการตรวจสอบข้อมูลบัญชีด้วยกราฟ แผนภาพ เพื่อช่วยในการตรวจสอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

คุณภาพการสอบบัญชีเป็นตัวแปรตาม ซึ่งสามารถจำแนกออกเป็น 7 ด้าน จำนวน 28 ข้อ ดังนี้

- 1) ด้านความถูกต้อง จำนวน 4 ข้อ โดยครอบคลุมการรายงานการสอบบัญชีได้อย่างถูกต้อง แม่นยำ และมีหลักฐานที่เชื่อถือได้ 2) ด้านความเที่ยงธรรม จำนวน 4 ข้อ โดยครอบคลุม การรายงานการตรวจสอบที่เป็นกลาง ไม่อคติ ไม่บิดเบือนความจริง 3) ด้านความชัดเจน จำนวน 3 ข้อ โดยครอบคลุม การอธิบายวิธีตรวจสอบที่ชัดเจน และการหลีกเลี่ยงภาษาทางการที่ไม่จำเป็น เพื่อป้องกันความไม่เข้าใจของผู้ใช้งบการเงิน 4) ด้านความรัดกุม จำนวน 4 ข้อ โดยครอบคลุม การนำเสนอรายงานสอบบัญชีที่ไม่อ้อมค้อม กระชับ ส่งผลให้ผู้ใช้ข้อมูลในรายงานสามารถนำไปปฏิบัติได้อย่างเหมาะสม 5) ด้านความสร้างสรรค์ จำนวน 4 ข้อ โดยครอบคลุมการรายงานบัญชีที่จูงใจให้บริษัทที่รับตรวจเกิดความรู้สึกต้องการแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้น 6) ด้านความครบถ้วน จำนวน 4 ข้อ โดยครอบคลุมการรายงานการตรวจสอบที่ครบถ้วน สามารถสื่อเรื่องราวได้อย่างสมบูรณ์ เพื่อเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจและ 7) ด้านความทันกาล จำนวน 4 ข้อ โดยครอบคลุม การรายงานผลการตรวจสอบได้ทันภายในระยะเวลาที่กำหนดต่อการใช้งาน และทันต่อการแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้น

### 3.3 คุณภาพของเครื่องมือที่วัด

ผู้วิจัยได้ทำการทดสอบความเที่ยงตรง ความเชื่อมั่น และค่าอำนาจจำแนกรายข้อโดยทำการตรวจสอบความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหาผ่านการพิจารณาของผู้เชี่ยวชาญ และหาค่าความเชื่อมั่นของเครื่องมือ (Reliability Test) โดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha Coefficient Method) ตามวิธีครอนบาค (Cronbach) โดยเทคนิคการตรวจสอบการทุจริตมีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา อยู่ระหว่าง 0.659 – 0.838 และคุณภาพการสอบบัญชี มีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา อยู่ระหว่าง 0.838 – 0.949 ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดของ Lovett (2002 : 239 - 251) ได้เสนอว่า ค่าความเชื่อมั่นของเครื่องมือเกินกว่า 0.50 เป็นค่าที่ยอมรับได้ สำหรับการหาค่าอำนาจจำแนกของแบบสอบถามเป็นรายข้อ (Discriminant Power) โดยใช้เทคนิค Item-total Correlation ซึ่งเทคนิคการตรวจสอบทุจริต ได้ค่าอำนาจจำแนก (r) อยู่ระหว่าง 0.400 – 0.747 และคุณภาพการสอบบัญชี ได้ค่าอำนาจจำแนก (r) อยู่ระหว่าง 0.598 – 0.928 ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดของ Nunnally (1978) ได้เสนอว่า ค่าอำนาจจำแนกรายข้อ เกินกว่า 0.40 เป็นค่าที่ยอมรับได้

### 3.4 สถิติที่ใช้ในการวิจัย

การวิจัยในครั้งนี้ ผู้วิจัยได้ใช้การวิเคราะห์สหสัมพันธ์แบบพหุคูณ (Multiple Correlation Analysis) และการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) ทดสอบความสัมพันธ์และผลกระทบของเทคนิคการตรวจสอบทุจริตที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย สามารถแสดงในรูปแบบของสมการได้ ดังนี้

$$\begin{array}{l} \text{สมการ} \\ \text{เมื่อ} \end{array} \quad \text{TAQ} = \beta_0 + \beta_1 \text{FAA} + \beta_2 \text{BVA} + \beta_3 \text{INT} + \beta_4 \text{IGT} + \beta_5 \text{ISP} + \mathcal{E}$$

$\beta$     แทน   ค่าสัมประสิทธิ์ถดถอย

$\mathcal{E}$     แทน   ค่าความคลาดเคลื่อนของการพยากรณ์

TAQ	แทน	คุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม
FAA	แทน	เทคนิคการตรวจสอบการทูลจจริต ด้านการวิเคราะห์ความผิดปกติ
BVA	แทน	เทคนิคการตรวจสอบการทูลจจริต ด้านการวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณ
INT	แทน	เทคนิคการตรวจสอบการทูลจจริต ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์
IGT	แทน	เทคนิคการตรวจสอบการทูลจจริต ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล
ISP	แทน	เทคนิคการตรวจสอบการทูลจจริต ด้านการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อการสอบสวน

#### 4. ผลลัพธ์การวิจัยและการอภิปรายผล

ตาราง 1 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ของเทคนิคการตรวจสอบทูลจจริตกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ตัวแปร	TAQ	FAA	BVA	INT	IGT	ISP	VIFs
$\bar{X}$	4.293	3.969	3.551	3.823	4.125	3.504	
S.D.	0.451	0.572	0.803	0.579	0.518	0.689	
TAQ	-	0.237*	0.225*	0.391*	0.525*	0.230*	
FAA		-	0.538*	0.259*	0.335*	0.281*	1.556
BVA			-	0.365*	0.151*	0.411*	1.627
INT				-	0.291*	0.431*	1.371
IGT					-	0.138	1.199
ISP						-	1.360

\* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตาราง 1 พบว่า ตัวแปรอิสระแต่ละด้านมีความสัมพันธ์กันซึ่งอาจเกิดเป็นปัญหา Multicollinearity ดังนั้น ผู้วิจัยจึงทำการทดสอบ Multicollinearity โดยใช้ค่า VIFs ปรากฏว่าค่า VIFs ของตัวแปรอิสระเทคนิคการตรวจสอบทูลจจริต มีค่าตั้งแต่ 1.199 – 1.627 ซึ่งมีค่าน้อยกว่า 10 แสดงว่า ตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันแต่ไม่มีนัยสำคัญ (Black, 2006 : 585)



ตาราง 2 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์การถดถอยของเทคนิคการตรวจสอบทฤษฎีกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

เทคนิคการตรวจสอบทฤษฎี	คุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม		t	p-value
	สัมประสิทธิ์การถดถอย	ความคลาดเคลื่อนมาตรฐาน		
ค่าคงที่	1.839	0.351	5.237*	<0.0001
ด้านการวิเคราะห์ความผิดปกติ (FAA)	-0.018	0.076	-0.242	0.809
ด้านการวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณ(BVA)	0.039	0.055	0.713	0.477
ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์ (INT)	0.170	0.070	2.421*	0.017
ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล (IGT)	0.393	0.074	5.339*	<0.0001
ด้านการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อการสอบสวน(ISP)	0.033	0.059	0.564	0.059

F = 11.556 p <0.0001 Adj R<sup>2</sup> = 0.315

\* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตาราง 2 พบว่า 1) เทคนิคการตรวจสอบการทฤษฎี ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม เนื่องจากเทคนิคการสัมภาษณ์ เป็นการสื่อสารด้วยวาจาจากบุคคลเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการตรวจสอบที่ไม่ปรากฏในงบการเงิน โดยผู้สอบบัญชีจะต้องสอบถามและสื่อสารจากบุคคลที่เกี่ยวข้องถึงประเด็นต่าง ๆ เกี่ยวกับการตรวจสอบงบการเงิน ด้วยความชัดเจน ตรงไปตรงมา กระชับได้ใจความ ในระหว่างการตรวจสอบเพื่อให้ได้หลักฐานที่เกิดขึ้น ทั้งนี้ข้อมูลที่ได้รับจากการสื่อสารต้องมั่นใจว่าถูกต้อง ครบถ้วนเพียงพอต่อการตรวจสอบงบการเงินซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ กรรณิการ์ ตะภา (2559: บทคัดย่อ) พบว่า ทักษะการตรวจสอบภายในเชิงกลยุทธ์ ด้านการสื่อสาร มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพรายงานการตรวจสอบภายในโดยรวม ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความรัดกุม ด้านความสร้างสรรค์ และด้านความทันกาล และสอดคล้องกับงานวิจัยของ ธนาทิพย์ วัฒนสุชาติ (2556: บทคัดย่อ) พบว่า สมรรถนะทางการสอบบัญชี ด้านการติดต่อสื่อสารมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล

2) เทคนิคการตรวจสอบการทฤษฎี ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล มีความสัมพันธ์ และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม เนื่องจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จะต้องรวบรวมข้อมูลการตรวจสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมต่อการตรวจสอบงบการเงิน นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องตรวจสอบรายการที่มีสาระสำคัญต่อการตรวจสอบงบการเงิน รวมถึงการรวบรวมข้อมูลรายการที่เกี่ยวข้องระหว่างกันของกิจการ รวมถึงประเด็นที่ตรวจพบถึงความผิดปกติ โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะต้องรวบรวมข้อมูลในระยะเวลาที่กำหนดให้ทันกาล และต้องรวบรวมข้อมูลในมีความครบถ้วนของสาระสำคัญ และรอบคอบ ถูกต้อง ของเนื้อหาการตรวจสอบ เพื่อใช้ในการตรวจสอบงบการเงิน และการออกหน้ารายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ทันต่อการใช้ประโยชน์ เพื่อสร้างความน่าเชื่อถือและความเชื่อมั่นต่อผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ พิมพ์วี ยามะเทวัน (2557: บทคัดย่อ) พบว่า กระบวนการสอบบัญชีที่ดี ด้านการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจของลูกค้า มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความถูกต้อง ด้านความชัดเจน และด้านความกะทัดรัด สอดคล้องกับงานวิจัยของ

นวลจันทร์ ศรีสารคาม (2556: บทคัดย่อ) พบว่า ประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชีด้านการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความสมบูรณ์และสอดคล้องกับงานวิจัยของ นุชรี มาสกา (2555: บทคัดย่อ) พบว่า การปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีที่ดีด้านการรวบรวมและการประเมินหลักฐานมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความสร้างสรรค์

## 5. ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในอนาคตและประโยชน์ของการวิจัย

### 5.1 ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในอนาคต

การวิจัยครั้งนี้ผู้สนใจสามารถนำไปศึกษาความสัมพันธ์และผลกระทบของเทคนิคการตรวจสอบการทุจริตของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพื่อเป็นแนวทางการตรวจสอบงบการเงินและเก็บรวบรวมข้อมูลกระดาษทำการของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและก่อให้เกิดเป็นประโยชน์สูงสุดต่อผู้ใช้งบการเงินในการได้รับข้อมูลการตรวจสอบที่ดียิ่งขึ้น

5.1.1 ควรศึกษาความสัมพันธ์และผลกระทบของเทคนิคการตรวจสอบทุจริตด้านอื่น ๆ เช่น ด้านการใช้บริการนักสืบอิสระ และด้านการตรวจค้น เป็นต้น เพื่อศึกษาเปรียบเทียบว่ามีความเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบทุจริตหรือไม่ ซึ่งอาจทำให้งานวิจัยมีประสิทธิภาพและสามารถนำไปใช้ประโยชน์ได้ตรงเป้าหมายมากยิ่งขึ้นด้านค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เป็นต้น เพื่อศึกษาเปรียบเทียบว่ามีความแตกต่างหรือไม่ อย่างไร ซึ่งอาจทำให้งานวิจัยมีประสิทธิภาพผลและสามารถนำไปใช้ประโยชน์ได้ตรงเป้าหมายมากยิ่งขึ้น

5.1.2 ควรศึกษาผลกระทบหรือปัจจัยด้านอื่น ๆ เช่น ด้านการสืบหาความจริงของรายการที่เกิดขึ้น การติดต่อสอบถามข้อมูลจากองค์กรภายนอกที่เกี่ยวข้อง โอกาสในการทุจริต สิ่งจูงใจในการกระทำการทุจริต เป็นต้น ที่มีผลต่อเทคนิคการตรวจสอบบัญชีและคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพื่อสามารถนำข้อมูลจากการวิจัยไปประยุกต์ใช้งานได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น

### 5.2 ประโยชน์ของการวิจัย

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ควรให้ความสำคัญต่อเทคนิคการตรวจสอบทุจริต ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล ด้วยการจัดเก็บรวบรวมข้อมูลที่ใช้ในการตรวจสอบมากยิ่งขึ้น หรือควรจัดทำใบคุมเอกสารที่ได้จากการรวบรวมข้อมูลกิจการที่รับตรวจ เพื่อให้ได้ข้อมูลในการตรวจสอบบัญชีมากยิ่งขึ้นและใช้ในการตรวจสอบรายการที่อาจเกิดการผิดพลาดได้ เทคนิคการสัมภาษณ์ ด้วยการพัฒนาความรู้ด้านการตรวจสอบบัญชี หรือความรู้ที่สนับสนุนการสอบบัญชีอย่างมีคุณภาพเพิ่มมากขึ้น เพื่อที่จะสามารถเก็บรวบรวมข้อมูลในการตรวจสอบบัญชีที่ดียิ่งขึ้น

## 6. สรุปผลการวิจัย

เทคนิคการตรวจสอบการทุจริต ด้านเทคนิคการรวบรวมข้อมูล และด้านเทคนิคการสัมภาษณ์ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ดังนั้น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตควรพัฒนาความรู้ด้านการตรวจสอบบัญชี และควรเพิ่มทักษะด้านการสอบถามที่ตรงประเด็น ชัดเจน เพื่อให้ได้ข้อมูลที่เป็นสาระสำคัญในการรวบรวมข้อมูลการตรวจสอบ นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตควรจัดเก็บรวบรวมข้อมูลที่ใช้ในการตรวจสอบที่เพียงพอ และเหมาะสม เช่น การจัดทำใบคุมเอกสารที่ได้จากการรวบรวมข้อมูลของกิจการที่รับตรวจ เพื่อให้ง่ายต่อการใช้งาน และได้หลักฐานการสอบบัญชีมากยิ่งขึ้น และเพื่อใช้ในการตรวจสอบรายการที่อาจเกิดการผิดพลาดได้ อันส่งผลต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามเป้าหมายที่กำหนดไว้

## เอกสารอ้างอิง

- กรรณิการ์ ตะภา. (2559). ผลกระทบของทักษะการตรวจสอบภายในเชิงกลยุทธ์ที่มีต่อคุณภาพรายงานการตรวจสอบภายในของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในประเทศไทย. มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- กัญญมน วิทยาภูมิ. (2556). การตรวจสอบและการควบคุมภายใน. ขอนแก่น: หจก.โรงพิมพ์คลังนานาวิทยา.
- เกียรติศักดิ์ จีระเจียรนาถ. (2559). การทุจริตในองค์กรและอาชญากรรมธุรกิจ. กรุงเทพมหานคร: บจก. คู่แข่ง.
- ฐิตาภรณ์ สีนจรรณูศักดิ์. (2556). การทุจริตโดยการตกแต่งงบการเงิน. วารสารการประชุมวิชาการระดับชาติ, 2556,1454.
- ธนาทิพย์ วัฒนสุชาติ. (2556). ความสัมพันธ์ระหว่างสมรรถนะทางการสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. ; วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- นวลจันทร์ ศรีสารคาม. (2556). ผลกระทบของประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- นุชรี มาสกา. (2555). ผลกระทบของการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีที่ดีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาคีในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- บุญชม ศรีสะอาด. (2554). การวิจัยเบื้องต้น. กรุงเทพมหานคร: สุวีริยาสาส์น.
- พิมพ์วี ยามะเทวน์. (2557). ผลกระทบของกระบวนการการสอบบัญชีที่ดีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2559). ข้อมูลติดต่อผู้สอบบัญชี. ค้นเมื่อ 10 มกราคม 2560, จาก [https://eservice.fap.or.th/fap\\_registration/cpa-contact-list?condition=4& district\\_hidden=&province\\_hidden=&geography\\_hidden=](https://eservice.fap.or.th/fap_registration/cpa-contact-list?condition=4& district_hidden=&province_hidden=&geography_hidden=)
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2558). มาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศ ฉบับที่3 (ฉบับปรับปรุง). ค้นเมื่อ 14 มิถุนายน 2562, จาก <http://www.tfac.or.th/upload/9414/eq6p8RJwV0.pdf>
- สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์.(2561).ข้อมูลการเปิดเผยข่าวของ ก.ล.ต. ค้นเมื่อ 14 มิถุนายน 2562, จาก <https://market.sec.or.th/public/idisc/th/Viewmore/secnews#>
- อุษณา ภัทรมนตรี. (2560). การตรวจสอบภายในสมัยใหม่. กรุงเทพมหานคร: จามจุรีโปรดักท์.
- Aaker, D.A. V, Kumar. & G.S, D. (2001). *Marketing research*. (7<sup>th</sup>ed.). John Wiley and Sons, Ed, : New York.
- Black, K. (2006). *Business statistics for contemporary decision making*. (4<sup>th</sup>ed.). John Wiley & Son Ed, : New York.
- Lovett, H. T. (2002). *The effect of violating the assumption of equal Item means in estimation the livingstonecoefficient*. EducationandPsychological Measurement, 38, 239–251.
- Nunnally, J. C. (1978). *Psychometric theory*. (2<sup>nd</sup>ed.). McGraw Hill Ed, : New York.