

**ความสัมพันธ์ระหว่างอัจฉริยะของเทคโนโลยีการตรวจสอบ
กับรายงานของผู้สอบบัญชีที่ดีเยี่ยมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย**
**The Relationship between Audit Technology Intelligence
and Excellent Audit Report of Certified Public Accountants in Thailand**

ณัชชา เอี่ยมพุงา* สุวรรณ หวังเจริญเดช² และธัญญธร ศรีวิเชียร³

Nutchcha Eiamphunga* Suwan Wangcharoendate² and Thanyatorn Sriwichien³

Received : June 12, 2023 Revised : July 24, 2023 Accepted : July 27, 2023

บทคัดย่อ

การศึกษานี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างอัจฉริยะของเทคโนโลยีการตรวจสอบกับรายงานของผู้สอบบัญชีที่ดีเยี่ยมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย จำนวน 305 คน สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล ได้แก่ การวิเคราะห์สหสัมพันธ์แบบพหุคูณและการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ ซึ่งอัจฉริยะของเทคโนโลยีการตรวจสอบได้ถูกกำหนดเป็นตัวแปรอิสระที่มีความสัมพันธ์และผลกระทบกับรายงานของผู้สอบบัญชีที่ดีเยี่ยมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ผลการวิจัยพบว่าอัจฉริยะของเทคโนโลยีการตรวจสอบ ด้านแผนการตรวจสอบแบบพลวัตและด้านนวัตกรรมการควบคุมภายใน มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับรายงานของผู้สอบบัญชีที่ดีเยี่ยม ดังนั้นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยควรให้ความสำคัญการวางแผนการตรวจสอบ โดยกำหนดเป้าหมายระยะเวลา ภาระหน้าที่ ขอบเขตของวิธีการตรวจสอบในการปฏิบัติงานตามระเบียบแบบแผนที่กำหนดไว้ สามารถช่วยให้ผู้สอบบัญชีได้ตรวจสอบและปรับปรุงความถูกต้องและความสมบูรณ์ของข้อมูลได้อย่างรวดเร็วขึ้น รวมถึงความสำคัญของการควบคุมภายใน การพิจารณาทำงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีควรมีการพิจารณาอย่างรอบคอบในการวางแผนการให้รัดกุมมากยิ่งขึ้นเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์อย่างมีประสิทธิภาพ

คำสำคัญ : เทคโนโลยีการตรวจสอบ รายงานของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

* นิสิตปริญญาโท หลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยมหาสารคาม

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

^{2,3} อาจารย์ประจำคณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม

^{2,3} Lecturer of Mahasarakham Business School, Mahasarakham University

Corresponding author e-mail: 61010950006@acc.msu.ac.th

Abstract

The objective of this study is to verify the relationship between audit technology intelligence and excellent audit report of certified public accountants in Thailand. A Postal mail questionnaire is an instrument used to collect data from the samples of 305 certified public accountants in Thailand. Data analysis is based on inferential statistics including multiple correlation analysis and multiple regression analysis used for hypothesis testing. Audit technology intelligence was defined as an independent variable that correlated with and affected excellent audit reports of certified public accountants in Thailand. The research results show that audit technology intelligence consists of Dynamic Audit Plan and Internal Control Innovation. There is a positive correlation and positive impact on the excellent audit report. Consequently, the Certified Public Accountant of Thailand should prioritize focus on audit planning by setting goals, time periods, responsibilities, and scope of audit procedures in accordance with established regulations. There can help the auditor to rapidly verify and improve the accuracy and completeness of information. Furthermore, in part of the importance of internal control, the auditor should carefully consider the acceptance of the audit engagement. to plan more concisely to achieve objectives effectively.

Keywords : Audit Technology, Audit Report, Certified Public Accountant

1. บทนำ

เทคโนโลยีในยุคปัจจุบันนี้กลายเป็นความต้องการขั้นพื้นฐานสำหรับการประกอบอาชีพส่วนใหญ่ โดยเฉพาะผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีที่มีคุณค่าและมีความสำคัญกับทุกองค์กรธุรกิจจึงควรมีทักษะด้านเทคโนโลยี มีความสามารถในการพัฒนาวิชาชีพและปรับบทบาทตนเองให้ทันกับการเปลี่ยนแปลงของโลกในยุคดิจิทัล (ปิยพงศ์ ประไพศรี และกาญจนา นันทพันธ์, 2563) ปัจจุบันสาขาวิชาชีพบัญชีมีการปรับเปลี่ยนวิธีการทำงานเพื่อให้ทันกับสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป สิ่งที่ได้เห็นได้ชัดที่สุดคือกระบวนการทำงานเปลี่ยนเข้าสู่ระบบคอมพิวเตอร์ขั้นสูง ระบบออนไลน์และเทคโนโลยีระบบอัตโนมัติ ผู้สอบบัญชีสามารถใช้ประโยชน์จากเทคโนโลยีการตรวจสอบสมัยใหม่เหล่านี้เพื่อรวบรวมข้อมูลและแสดงความคิดเห็นต่อการเงิน สามารถตรวจสอบข้อมูลและเอกสารได้จำนวนมาก ช่วยลดกระบวนการทำงานซ้ำ ๆ งานที่ใช้เวลามากหรืองานที่ต้องใช้เวลาในการตัดสินใจ (กนกศักดิ์ สุวรรณสินธิ์, 2561; Dai & Vasarhelyi, 2016) โดยปัจจัยสำคัญหลายประการที่ส่งสัญญาณถึงความจำเป็นในการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีการตรวจสอบ ปัจจัยหลัก ๆ คือ ข้อมูลขนาดใหญ่ (Big Data) ปริมาณข้อมูลที่เพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็วนี้ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องมีการนำเทคโนโลยีการตรวจสอบมาเพื่อวิเคราะห์ข้อมูลในปริมาณที่สูงขึ้น (The Association of Chartered Certified Accountants, 2019) ข้อมูลขนาดใหญ่นี้เกี่ยวข้องกับการบันทึกรายการ ไม่ว่าจะเป็นรายการค้าที่เกิดขึ้น ข้อมูลของคู่แข่งหรือกิจการอื่นที่มีรูปแบบการดำเนินธุรกิจที่คล้ายคลึงกันหรือข้อมูลคู่ค้าและผู้มีส่วนได้เสียทุกฝ่ายหรือแม้แต่ข้อมูลที่ไม่ใช่ทางบัญชีซึ่งได้มาจากโซเชียลมีเดีย ตลอดจนปัจจัยแวดล้อมอื่น ๆ ที่ส่งผลกระทบต่อความถูกต้องตามที่ควรของงบการเงิน (ชุดินุช อินทรประสิทธิ์, 2561) การตรวจสอบบัญชีเป็นกระบวนการเกี่ยวกับการเก็บรวบรวมและประเมินหลักฐานเพื่อแสดงความเห็นเกี่ยวกับงบการเงิน ปัจจุบันกระบวนการตรวจสอบมีความซับซ้อนเพิ่มมากขึ้น ต้องใช้วิจรณ์ญาณและมุมมองหลายมิติ (นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร, 2559)

เนื่องจากงานตรวจสอบเป็นงานที่ละเอียดอ่อน ดังนั้นจึงมีความจำเป็นต้องนำเทคโนโลยีการตรวจสอบมารองรับการปฏิบัติงานตรวจสอบ เพื่อให้ข้อมูลที่เปิดเผยอยู่ในรายงานงบการเงินและรายงานผู้สอบบัญชีมีความถูกต้อง เชื่อถือได้ อีกทั้งยังทันต่อเวลาซึ่งมีระยะเวลาค่อนข้างจำกัดในการตรวจสอบ (พัชรินทร์ เลี่ยมดวงแข, 2554)

อัจฉริยะของเทคโนโลยีการตรวจสอบ (Audit Technology Intelligence) เป็นกระบวนการและเทคนิคการตรวจสอบอย่างผสมผสานร่วมกันในรูปแบบดิจิทัลที่สมบูรณ์แบบ ซึ่งครอบคลุมถึงความสามารถในการประมวลผลข้อมูล การวางแผนและกำหนดกลยุทธ์ การควบคุมตลอดจนคาดการณ์แนวโน้มที่ส่งผลกระทบต่อข้อมูลทางการเงิน และข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงิน โดยได้จากการรวบรวม บริหารจัดการ วิเคราะห์ข้อมูลเพื่อให้ได้ข้อสรุปในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี (Eulerich, 2020) ประกอบด้วย 4 ด้าน ได้แก่ 1) ด้านแผนการตรวจสอบแบบพลวัต (Dynamic Audit Plan) 2) ด้านนวัตกรรมการควบคุมภายใน (Internal Control Innovation) 3) ด้านการมุ่งเน้นการประยุกต์ใช้การตรวจสอบแบบอัตโนมัติ (Audit Automation Adaption Orientation) และ 4) ด้านเครื่องมือวิเคราะห์ข้อมูลการตรวจสอบ (Audit Data Analytics Tools) (สาริยา กลิ่นสุคนธ์ และคณะ, 2561; Aytan & Dimitrios, 2020) เพื่อให้ผู้ใช้ข้อมูลทางการเงินนั้นได้รับความเชื่อมั่นในความถูกต้องและครบถ้วนอย่างเพียงพอที่จะใช้ในการตัดสินใจ นอกจากนี้ยังสอดคล้องและเหมาะสมตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่มีกำหนดไว้

รายงานของผู้สอบบัญชีที่ดีเยี่ยม (Excellent Audit Report) เป็นผลงานของผู้สอบบัญชีอย่างเป็นลายลักษณ์อักษรและเป็นทางการ ซึ่งครอบคลุมสาระสำคัญที่ต้องการรายงานอย่างครบถ้วน มีเนื้อหาที่สมบูรณ์ เข้าใจง่าย กระชับและชัดเจนและมีการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินทราบถึงความเห็นที่แสดงต่อการเงินที่ได้ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลหรือข้อเท็จจริงที่พบเกี่ยวกับความถูกต้องของข้อมูลทางการเงินจากงานตรวจสอบ (ชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์, 2560) ประกอบด้วย 7 ด้าน ได้แก่ 1) ด้านความถูกต้อง (Accuracy) 2) ด้านความชัดเจน (Clearness) 3) ด้านความรัดกุม (Conciseness) 4) ด้านความสร้างสรรค์ (Creation) 5) ด้านความสมบูรณ์ (Completeness) 6) ด้านความทันกาล (Timeliness) และ 7) ด้านความเพียงพอของข้อมูล (Data sufficiency) (วิไลวรรณ โพนศิริ, 2562; สุวิรัตน์ ต๊ะตุ๋, 2565) รายงานของผู้สอบบัญชีถือว่าเป็นผลงานขั้นสุดท้ายของการสอบบัญชี อันเป็นสิ่งสำคัญในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องใส่ใจเป็นพิเศษในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี และสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชี เพื่อยกระดับการนำเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีให้แก่ผู้ใช้งบการเงินได้อย่างโปร่งใส กระชับ ชัดเจนและเข้าใจง่าย

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Certified Public Accountant: CPA) เป็นนักบัญชีที่ทำหน้าที่ตรวจสอบบัญชีและแสดงความเห็นไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งจำเป็นต้องผ่านการสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทุกส่วนให้เรียบร้อย และได้รับใบอนุญาต โดยจะต้องอาศัยความรู้ ความสามารถ ประสบการณ์ด้านการสอบบัญชีและความชำนาญเพื่อประกอบการปฏิบัติงาน (กรมสรรพากร, 2560) เนื่องจาก รายการค้าทางธุรกิจมีมากขึ้น หลากหลายและซับซ้อนขึ้นจึงมีการนำเทคโนโลยีการตรวจสอบเข้ามาช่วยในการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชี (วิจิต สุรดิษฐ์ และคณะ, 2563) ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจึงจำเป็นต้องใช้เครื่องมือและเทคนิคหลายอย่างในการตรวจสอบ เพื่อให้การตรวจสอบสามารถค้นหาข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้น ผู้สอบบัญชีใช้วิจารณญาณในการตรวจสอบเพื่อแสดงความคิดเห็นต่อการเงิน รวมถึงการแสดงความเห็นต่อการเงินนั้นจะต้องได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอและเหมาะสมกับวิธีการสอบต่าง ๆ (นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร, 2559)

จากเหตุผลที่กล่าวมาข้างต้น ผู้วิจัยจึงได้ศึกษาวิจัยเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างอัจฉริยะของเทคโนโลยีการตรวจสอบกับรายงานของผู้สอบบัญชีที่ดีเยี่ยมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อ

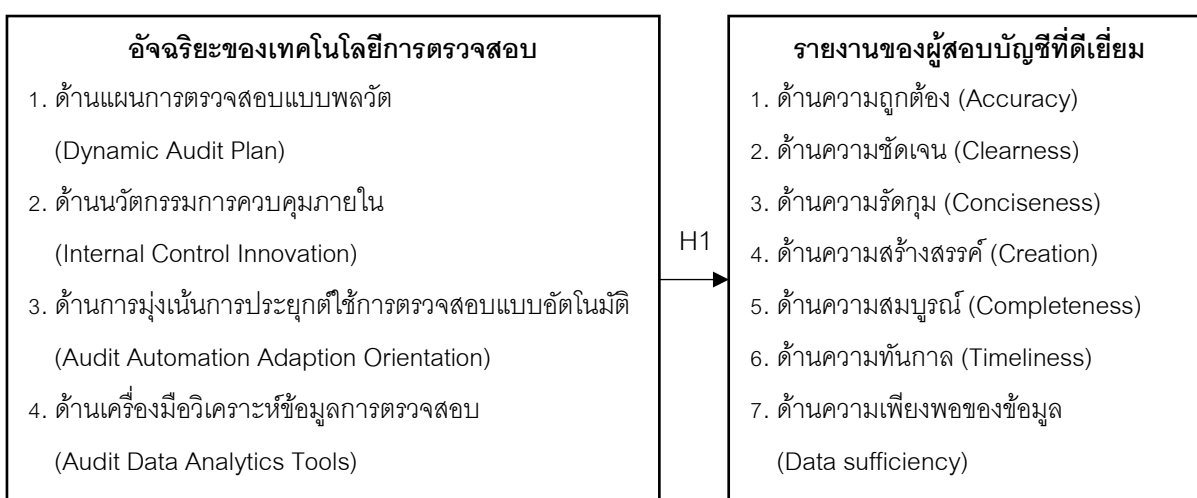
ทดสอบอัจฉริยะของเทคโนโลยีการตรวจสอบส่งผลกระทบท่อรายงานของผู้สอบบัญชีที่ตีพิมพ์หรือไม่ อย่างไร โดยทำการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ผลลัพธ์ที่ได้จากการวิจัยสามารถนำไปใช้เพื่อเป็นแนวทางในการพัฒนาศักยภาพของเทคโนโลยีการตรวจสอบให้สอดคล้องกับรายงานของผู้สอบบัญชีที่ตีพิมพ์ ก่อให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลที่มากขึ้นและสามารถนำไปปรับปรุง ส่งเสริมให้เกิดการพัฒนา เพิ่มพูนความรู้ ในการปฏิบัติงานทางด้านการสอบบัญชีได้ในระยะยาวต่อไป รวมถึงนำไปสู่ความสำเร็จในวิชาชีพสอบบัญชีอย่างยั่งยืน

2. เอกสารงานวิจัยที่เกี่ยวข้องและสมมติฐานของการวิจัย

ในการศึกษาวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์หลักเพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างอัจฉริยะของเทคโนโลยีการตรวจสอบกับรายงานของผู้สอบบัญชีที่ตีพิมพ์ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยจากวัตถุประสงค์ข้างต้นสามารถสรุปกรอบแนวคิดในการวิจัยได้

รูปภาพประกอบ 1

โมเดลของอัจฉริยะของเทคโนโลยีการตรวจสอบกับรายงานของผู้สอบบัญชีที่ตีพิมพ์



โดยอัจฉริยะของเทคโนโลยีการตรวจสอบ (Audit Technology Intelligence) ประยุกต์จากแนวคิดการมุ่งเน้นความฉลาดทางการตรวจสอบภายในของ สาสิยา กลิ่นสุคนธ์ กรไชย พรลภัสสรกร และ คมกริช วงศ์แซ (2561) และแนวคิดการใช้เทคโนโลยีดิจิทัลของ Aytan and Dimitrios (2020) และรายงานของผู้สอบบัญชีที่ตีพิมพ์ (Excellent Audit Report) โดยประยุกต์จากแนวคิด คุณภาพการสอบบัญชีของ วิไลวรรณ โพนศิริ (2562) และแนวคิดประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีของ ชูริรัตน์ ต๊ะดุษฎี จีราภรณ์ พงศ์พันธ์พัฒนะ และ ณัฐนันท์ จิตติยาปราโมทย์ (2565)

2.1 แนวคิดของอัจฉริยะของเทคโนโลยีการตรวจสอบ

ในช่วงทศวรรษที่ 1950 เทคโนโลยีสารสนเทศมีความสำคัญมากในองค์กรธุรกิจ โดยเครื่องประมวลผลข้อมูลทำให้นักบัญชีมีความเป็นอิสระมากขึ้นเพื่อมุ่งเน้นการพัฒนาและการตรวจสอบระบบ ในปี 1965 Haskins & Sells เปิดตัวชุดซอฟต์แวร์ที่เรียกว่า AUDITAPE ซึ่งเป็นชุดซอฟต์แวร์การตรวจสอบทั่วไปตัวแรกที่ใช้คอมพิวเตอร์ช่วยสำหรับการตรวจสอบระบบบัญชีที่ใช้การประมวลผลข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ ปลายปี 1970 มีการแนะนำให้ใช้โปรแกรมสำเร็จรูปสำหรับการตรวจสอบทั่วไป (Generalized Audit Software: GAS) (Vasarhelyi & Lin, 1985) สอดคล้องกับ Dai (2017) ระบุถึงวิวัฒนาการของวิชาชีพบัญชีสมัยใหม่ได้รับแรงผลักดันจากการพัฒนาเทคโนโลยี ตั้งแต่ปี 1970

ผู้สอบบัญชีสามารถใช้อุปกรณ์คอมพิวเตอร์ ระบบซอฟต์แวร์และฐานข้อมูลเพื่อตรวจสอบข้อมูลบัญชีอิเล็กทรอนิกส์ได้อย่างต่อเนื่อง ภายในปี 1990 มีการใช้คอมพิวเตอร์ช่วยในการตรวจสอบ (Computer-Assisted Audit Tools and Techniques: CAATTS) ในช่วงปี 2010 เป็นต้นไป ซึ่งเป็นยุคของการขับเคลื่อนประเทศด้วยเทคโนโลยี ความคิดสร้างสรรค์และนวัตกรรม ทำให้เทคโนโลยีในวิชาชีพบัญชีมีการพัฒนาไปอย่างต่อเนื่องสู่ระบบการทำงานแบบอัจฉริยะมากขึ้น อาทิเช่น กระบวนการบัญชีอัตโนมัติ (Automated Accounting Processes) การทำงานอัตโนมัติหรือหุ่นยนต์ (Robotic Process Automation: RPA) ปัญญาประดิษฐ์ (Artificial Intelligence: AI) และการตั้งค่าการทำงานระยะไกล (Remote Work Setting) เป็นต้น (ธีรเศรษฐ์ เมธจิรพันธ์, 2562) ตั้งแต่นั้นมา การใช้เทคโนโลยีในการตรวจสอบมีจำนวนมากขึ้นในวิชาชีพบัญชี สามารถสรุปได้ว่า อัจฉริยะของเทคโนโลยีการตรวจสอบ (Audit Technology Intelligence) หมายถึง กระบวนการและเทคนิคการตรวจสอบอย่างผสมผสานร่วมกันในรูปแบบดิจิทัลที่สมบูรณ์แบบ ซึ่งครอบคลุมถึงความสามารถในการประมวลผลข้อมูล การวางแผนและกำหนดกลยุทธ์ การควบคุม ตลอดจนคาดการณ์แนวโน้มที่ส่งผลกระทบต่อข้อมูลทางการเงินและข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงิน มีองค์ประกอบที่สำคัญ 4 ด้าน ดังนี้ ด้านแผนการตรวจสอบแบบพลวัต (Dynamic Audit Plan) หมายถึง การออกแบบและวางแผนการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี ซึ่งพัฒนาวิธีการอย่างละเอียดโดยกำหนดลำดับความสำคัญของกิจกรรมการตรวจสอบที่จัดทำขึ้นไว้ล่วงหน้าและสามารถเปลี่ยนแปลงหรือแก้ไขเพื่อให้เข้ากับการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมได้ (Weins et al., 2016) ด้านนวัตกรรมการควบคุมภายใน (Internal Control Innovation) หมายถึง กระบวนการที่ผู้มีส่วนได้ในการกำกับดูแลควบคุมได้ออกแบบ นำไปปฏิบัติและดูแลให้เหมาะสมเพื่อระบุและจัดการความไม่แน่นอนที่อาจเกิดขึ้นและให้ได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลในการบรรลุวัตถุประสงค์ โดยมีกลยุทธ์ที่เชื่อมโยงกับเทคโนโลยีและสามารถให้คำแนะนำในการนำการควบคุมและบริหารความเสี่ยงมาใช้ให้เกิดประโยชน์ได้ (เยาวนาถ หมานหมุย, 2559) ด้านการมุ่งเน้นการประยุกต์ใช้การตรวจสอบแบบอัตโนมัติ (Audit Automation Adaption Orientation) หมายถึง การเรียนรู้และความสามารถเกี่ยวกับการประยุกต์ใช้คอมพิวเตอร์และการประมวลผลข้อมูลซึ่งทำหน้าที่ได้ในตัวเอง โดยเข้ามาช่วยควบคุมการทำงานให้ตามลำดับขั้นตอนได้อย่างถูกต้องและต่อเนื่อง โดยผู้สอบบัญชีมีส่วนเกี่ยวข้องเฉพาะในขั้นตอนการกำหนดโปรแกรมคำสั่งและข้อมูลก่อนการประมวลผลเพื่อช่วยในการวางแผนการจัดการ การควบคุมการดำเนินการและการบริหารงานตรวจสอบให้เสร็จสิ้น (Manson et al., 2007) และด้านเครื่องมือวิเคราะห์ข้อมูลการตรวจสอบ (Audit Data Analytics Tools) หมายถึง ศาสตร์และศิลป์ในการใช้ขั้นตอนและวิธีการสำหรับการค้นหาและวิเคราะห์รายการต่าง ๆ เพื่ออำนวยความสะดวกในการแปลงข้อมูลและดึงข้อมูลที่เป็นประโยชน์อื่น ๆ ให้ได้หลักฐานการตรวจสอบภายนอก (เยาวลักษณ์ ขาติบัญชาชัย และโสภณ เพิ่มศิริวัลลภ, 2559)

เมื่อผู้สอบบัญชีได้รวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอแล้ว โดยต้องหาหลักฐานการสอบบัญชีเพื่อคลายข้อสงสัยและมีการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอให้ผู้ซึ่งการเงินสามารถเข้าใจได้ถึงผลกระทบของรายการและเหตุการณ์ที่มีสาระสำคัญต่อข้อมูลที่นำเสนอในงบการเงิน ผู้สอบบัญชีสามารถประเมินข้อสรุปจากหลักฐานการสอบบัญชีและส่งมอบผลลัพธ์ของกระบวนการตรวจสอบซึ่งเป็นขั้นสุดท้ายที่ผู้สอบบัญชีได้แสดงความเห็นต่องบการเงินที่ตรวจสอบว่างบการเงินที่ตรวจสอบแสดงฐานะทางการเงิน ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ผู้สอบบัญชีใช้เครื่องมือสำคัญนี้เพื่อติดต่อสื่อสารอย่างเป็นลายลักษณ์อักษรและเป็นทางการเรียกว่า รายงานของผู้สอบบัญชี เนื่องจากรายงานของผู้สอบบัญชีมักจะออกโดยบริษัทตรวจสอบบัญชีมืออาชีพ ทำให้ผู้เชื่อมั่นมากขึ้นเกี่ยวกับงบการเงิน ผู้ใช้สามารถเปรียบเทียบงบการเงินของบริษัทกับงบการเงินอื่น ๆ ได้

2.2 แนวคิดของรายงานของผู้สอบบัญชีที่ดีเยี่ยม

รายงานของผู้สอบบัญชีที่ดีเยี่ยมจัดทำขึ้นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยรายงานนี้จะสื่อสารข้อเท็จจริงที่ตรวจพบในงบการเงิน ดังนั้นรายงานจึงต้องมีลักษณะของสารสนเทศที่ดีและมีข้อมูลเชิงคุณภาพที่มากพอให้เกิดประโยชน์ต่อผู้ใช้ข้อมูล ผลลัพธ์ในส่วนรายงานแสดงสาระสำคัญเกี่ยวกับผลการดำเนินงานหรืองบการเงินที่ปราศจากความผิดพลาด มีความเป็นจริง ครบถ้วนและเป็นประโยชน์ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ส่งผลให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถแก้ปัญหาและตัดสินใจได้อย่างถูกต้องแม่นยำ รายงานที่ดีควรครอบคลุมสาระสำคัญ เน้นภาษาที่เข้าใจง่าย มีความกระชับหรือกะทัดรัดและชัดเจน ควรเป็นสิ่งที่ต้องการให้มีการปรับปรุงแก้ไขให้ดีขึ้น รวมทั้งนำเสนอได้ทันเวลาและอยู่ในรูปแบบที่ประณีตและเป็นระเบียบ นอกจากนี้ยังต้องสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีด้วยรูปแบบและเนื้อหาที่กระชับและชัดเจนอย่างเพียงพอ สามารถสรุปได้ว่า รายงานของผู้สอบบัญชีที่ดีเยี่ยมหมายถึง ผลงานของผู้สอบบัญชีอย่างเป็นลายลักษณ์อักษรและเป็นทางการ ซึ่งครอบคลุมสาระสำคัญที่ต้องการรายงานอย่างครบถ้วน มีเนื้อหาที่สมบูรณ์ เข้าใจง่าย กระชับและชัดเจนและมีการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอ (ภัชรพรรณ กรรณ และประเวศ เพ็ญภูมิกุล, 2561) เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินทราบถึงความเห็นที่แสดงต่องบการเงินที่ได้ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลหรือข้อเท็จจริงที่ได้พบเกี่ยวกับความถูกต้องของข้อมูลทางการเงินจากงานตรวจสอบ มีองค์ประกอบที่สำคัญ 7 ด้าน ดังนี้ 1) ด้านความถูกต้อง (Accuracy) หมายถึง ข้อมูลที่ปราศจากการบิดเบือน ไม่เกิดข้อผิดพลาดและเป็นไปตามความจริงที่เกี่ยวข้องของข้อความทุกประโยคและทุกตัวเลขที่ผู้ตรวจสอบได้รวบรวม ประเมินและสรุปรวมถึงนำเสนออย่างระมัดระวัง 2) ด้านความชัดเจน (Clearness) หมายถึง ข้อมูลที่มีเนื้อหาเข้าใจง่าย โดยหลีกเลี่ยงการใช้ศัพท์เทคนิคที่เข้าใจยาก หลีกเลี่ยงการใช้ภาษาทางวิชาการที่ไม่จำเป็น หากจำเป็นต้องใช้ศัพท์เทคนิคต้องมีคำอธิบายหรือนิยามศัพท์ที่ใช้ 3) ด้านความรัดกุม (Conciseness) หมายถึง เนื้อหาต้องตรงประเด็น หลีกเลี่ยงคำและรายละเอียดที่ไม่จำเป็น ปราศจากวลีที่ซ้ำซ้อน 4) ด้านการสร้างสรรค์ (Creation) หมายถึง ข้อมูลที่สามารถสื่อสารและจูงใจให้เกิดการแก้ไขและปรับปรุงที่ดีขึ้น ควรมีข้อเสนอแนะที่กระทำได้ เป็นการดีเพื่อก่อให้เกิดสิ่งที่ดีขึ้น 5) ด้านความสมบูรณ์ (Completeness) หมายถึง การนำเสนอและเปิดเผยข้อมูลทางการเงินตลอดจนการให้ความหมายและคำอธิบายที่จำเป็นอย่างครบถ้วนและสมบูรณ์ 6) ด้านความทันกาล (Timeliness) หมายถึง ข้อมูลในงบการเงินเป็นข้อมูลที่พร้อมให้ผู้ตัดสินใจได้ทันเวลาตามความต้องการ ทันต่อการตัดสินใจเพื่อให้สามารถใช้ประโยชน์จากข้อมูลได้อย่างเต็มที่ (อาภากร นาหนองขาม และเนตรดาว ชัยเขต, 2022) และ 7) ด้านความเพียงพอของข้อมูล (Data sufficiency) หมายถึง การเปิดเผยข้อมูลที่มีหลักฐานในปริมาณที่เหมาะสมต่อการเปิดเผยต่อการสื่อสารเพื่อไม่ให้เกิดความเข้าใจผิด คลายข้อสงสัยและไม่เกิดข้อสงสัย (สุริรัตน์ ต๊ะด้อย จีราภรณ์ พงศ์พันธ์พัฒนะ และ ณัฐนันท์ วิธียาปราโมทย์, 2565) รายงานของผู้สอบบัญชีเป็นส่วนสำคัญของการตรวจสอบและมีวัตถุประสงค์เพื่อระบุเรื่องต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับความสำคัญของการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีและการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ถูกเขียนด้วยภาษาและรูปแบบที่เข้าใจง่าย ซึ่งจะช่วยให้ผู้ใช้เข้าใจรายงานได้ง่ายและสามารถตัดสินใจได้อย่างเหมาะสม มีความกระชับและชัดเจน มีข้อความจูงใจให้อ่านเกิดความสนใจ จึงต้องเป็นรายงานที่มีคุณภาพ ถือเป็นลักษณะของรายงานของผู้สอบบัญชีที่ดีเยี่ยม ซึ่งการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีในรายงานของผู้สอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพ ข้อมูลที่เปิดเผยจะมีประโยชน์และถูกนำมาใช้ในการตัดสินใจ

2.3 แนวคิดของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Certified Public Accountant: CPA) หมายถึง นักบัญชีที่ทำหน้าที่ตรวจสอบบัญชีและแสดงความเห็นไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งจำเป็นต้องผ่านการสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทุกส่วน ให้เรียบร้อยและได้รับใบอนุญาต โดยจะต้องอาศัยด้านความรู้ ด้านความสามารถ ประสบการณ์ด้านการสอบบัญชีและ

ด้านความชำนาญเพื่อประกอบการปฏิบัติงาน (กรมสรรพากร, 2560) นอกจากนี้ ยังสามารถให้บริการประเภทอื่น ๆ ได้อีก เช่น การสอบทานงบการเงิน การบริหารความเสี่ยง การรวบรวมข้อมูลและการตรวจสอบเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความสำคัญเพื่อการเพิ่มระดับความเชื่อมั่นของผู้ใช้การเงินที่มีต่อการเงินโดยการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีอย่างสมเหตุสมผลว่า งบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญรวมถึงการรายงานงบการเงินและสื่อสารตามที่มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดตามข้อเท็จจริงที่ผู้สอบบัญชีตรวจพบ (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2563) ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นวิชาชีพให้บริการตรวจสอบบัญชีของกิจการและมีความสำคัญต่อการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่างบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความคิดเห็นได้ว่างบการเงินได้จัดทำขึ้นในสาระสำคัญตามแม่บทและเพื่อรายงานต่องบการเงินและสื่อสารตามที่มามาตรฐานสอบบัญชีกำหนด

2.4 สมมติฐานของการวิจัย

อัจฉริยะของเทคโนโลยีการตรวจสอบมีความสัมพันธ์และผลกระทบกับรายงานของผู้สอบบัญชีที่เชื่อมโยงของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

2.5 ความสำคัญของการวิจัย

1. เพื่อเป็นแนวทางในการสนับสนุนการใช้เทคโนโลยีการตรวจสอบให้เกิดประโยชน์สูงสุด
2. เพื่อเป็นชุดข้อมูลในการส่งเสริมให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยและผู้ประกอบวิชาชีพอื่นตระหนักถึงความสำคัญของเทคโนโลยีการตรวจสอบ
3. เพื่อเป็นข้อเสนอแนะในการดำเนินงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยก่อให้เกิดคุณภาพงานบริการที่ให้ความเชื่อมั่น
4. เพื่อเป็นแนวทางในการพัฒนาและปรับปรุงเกี่ยวกับเทคโนโลยีการตรวจสอบและสามารถประยุกต์ใช้ให้มีความเหมาะสมและสอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงในปัจจุบัน
5. เพื่อนำข้อมูลที่ได้ไปใช้เป็นข้อมูลเบื้องต้นในการศึกษาต่อ นำไปสู่การประยุกต์ใช้อย่างเหมาะสมและเพื่อเป็นประโยชน์แก่นักวิชาการ นักศึกษานิเทศน์ นักศึกษา บุคคลทั่วไปและหน่วยงานอื่น ๆ ต่อไป

3. วิธีดำเนินการวิจัย

3.1 กระบวนการและวิธีการเลือกกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรใช้ในการวิจัยได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยที่เปิดเผยข้อมูลในเว็บไซต์สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ จำนวน 1,478 คน ประชากรกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยที่เปิดเผยข้อมูลในเว็บไซต์สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ จำนวน 305 คน (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2564) ใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างแบบแบ่งชั้นภูมิ (Stratified Random Sampling) จำแนกผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยตามภูมิภาค โดยเปิดตารางของ Krejcie and Morgan (บุญชม ศรีสะอาด, 2556) ผู้วิจัยส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์และอีเมล เมื่อครบกำหนดในการเก็บแบบสอบถามได้รับแบบสอบถามทั้งสิ้น 305 ชุด เป็นแบบสอบถามที่ถูกต้องและครบถ้วน มีอัตราผลตอบแทนร้อยละ 100

ตาราง 1 จำนวนประชากรและจำนวนกลุ่มตัวอย่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยที่เปิดเผยข้อมูลในเว็บไซต์
สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ จำแนกตามภูมิภาค

ภูมิภาค	จำนวนประชากร (คน)	จำนวนกลุ่มตัวอย่าง (คน)
1. ภาคกลาง	1,285	265
2. ภาคตะวันตก	11	2
3. ภาคตะวันออก	49	10
4. ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ	36	7
5. ภาคเหนือ	51	11
6. ภาคใต้	46	10
รวม	1,478	305

3.2 การวัดคุณลักษณะของตัวแปร

การศึกษาวิจัยครั้งนี้ใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บข้อมูล ประกอบด้วยคำถาม 3 ส่วน 1) ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ได้แก่ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ในการสอบบัญชี รายได้เฉลี่ยต่อปี จำนวนงบการเงินที่ตรวจสอบต่อปี อายุการขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สำนักงานสอบบัญชีที่สังกัด อุตสาหกรรมที่ตรวจสอบและการเข้ารับการอบรมและสัมมนาด้านการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศสำหรับงานสอบบัญชี จำนวน 8 ข้อ ลักษณะแบบสอบถามเป็นแบบสอบถามรายการ (Checklist) 2) ความคิดเห็นเกี่ยวกับความอัจฉริยะของเทคโนโลยีการตรวจสอบ จำนวน 16 ข้อ และ 3) ความคิดเห็นเกี่ยวกับรายงานของผู้สอบบัญชีที่เชื่อมโยง จำนวน 28 ข้อ การศึกษาในครั้งนี้ใช้มาตรวัดแบบลิเคิร์ต (Likert Rating Scale) ประเมินค่า 5 ระดับ จากเห็นด้วยมากที่สุด ถึงเห็นด้วยน้อยที่สุด (Anderson, 1988)

3.3 คุณภาพของเครื่องมือวัด

ผู้วิจัยนำแบบสอบถามที่แก้ไขตามผู้เชี่ยวชาญเสนอแนะไปทดลองใช้ (Try-out) กับประชากรที่ไม่ใช่กลุ่มตัวอย่าง จำนวน 30 คน ผู้วิจัยได้ทำการทดสอบการหาค่าอำนาจจำแนกเป็นรายข้อ (Discriminant Power) โดยใช้เทคนิค Item - total Correlation ซึ่งความอัจฉริยะของเทคโนโลยีการตรวจสอบ มีอำนาจจำแนก (r) อยู่ระหว่าง 0.688-0.877 และรายงานของผู้สอบบัญชีที่เชื่อมโยง ได้ค่าอำนาจจำแนก (r) อยู่ระหว่าง 0.578-0.846 ซึ่งสอดคล้องกับ Field (2000) ได้นำเสนอว่าการทดสอบค่าอำนาจจำแนกเป็นรายข้อเกิน 0.30 เป็นค่าที่ยอมรับได้ผู้วิจัยได้ทำการทดสอบการหาค่าความเชื่อมั่นของเครื่องมือ (Reliability Test) โดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha Coefficient) ตามวิธีการของครอนบาค (Cronbach) ซึ่งอัจฉริยะของเทคโนโลยีการตรวจสอบ มีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา อยู่ระหว่าง 0.890-0.913 และรายงานของผู้สอบบัญชีที่เชื่อมโยงมีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา อยู่ระหว่าง 0.837-0.914 ซึ่งสอดคล้องกับ Hair, Black, and Erson. (2006) ได้เสนอว่า ค่าความเชื่อมั่นของเครื่องมือ เกินกว่า 0.70 เป็นค่าที่ยอมรับได้

3.4 สถิติที่ใช้ในการวิจัย

สำหรับการวิจัยในครั้งนี้ ผู้วิจัยใช้การวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ ทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างอัจฉริยะของเทคโนโลยีการตรวจสอบและรายงานของผู้สอบบัญชีที่เชื่อมโยง ซึ่งเขียนสมการได้ดังนี้

$$\text{สมการ EXAR} = \beta_0 + \beta_1 \text{DAP} + \beta_2 \text{ICI} + \beta_3 \text{AAA} + \beta_4 \text{ADA} + e$$

เมื่อ β = ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอย

EXAR = รายงานของผู้สอบบัญชีที่ตีพิมพ์โดยรวม

DAP = อัจฉริยะของเทคโนโลยีการตรวจสอบด้านแผนการตรวจสอบแบบพลวัต

ICI = อัจฉริยะของเทคโนโลยีการตรวจสอบด้านนวัตกรรมการควบคุมภายใน

AAA = อัจฉริยะของเทคโนโลยีการตรวจสอบด้านการมุ่งเน้นการประยุกต์ใช้กา

ตรวจสอบแบบอัตโนมัติ

ADA = อัจฉริยะของเทคโนโลยีการตรวจสอบด้านเครื่องมือวิเคราะห์ข้อมูลการ

ตรวจสอบ

e = ค่าความคลาดเคลื่อนของการพยากรณ์

4. ผลลัพธ์การวิจัยและอภิปราย

ตาราง 2 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ของอัจฉริยะของเทคโนโลยีการตรวจสอบกับรายงานของผู้สอบบัญชีที่ตีพิมพ์ โดยรวมและเป็นรายด้านของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

ตัวแปร	EXAR	DAP	ICI	AAA	ADA	VIFs
$\bar{X}$	4.32	4.20	4.21	3.62	4.16	
S.D.	0.31	0.57	0.66	0.75	0.74	
EXAR		0.361*	0.339*	0.176*	0.288*	
DAP			0.629*	0.522*	0.673*	2.070
ICI				0.524*	0.664*	2.032
AAA					0.659*	1.828
ADA						2.691

*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตาราง 2 พบว่า ตัวแปรอิสระแต่ละด้านมีความสัมพันธ์กันหรืออาจเกิดเป็น Multicollinearity ดังนั้น ผู้วิจัยจึงทำการทดสอบ Multicollinearity โดยใช้ค่า VIFs ปรากฏว่าค่า VIFs ของตัวแปรอิสระ อัจฉริยะของเทคโนโลยีการตรวจสอบ มีค่าตั้งแต่ 1.828 – 2.691 ซึ่งมีค่าน้อยกว่า 10 แสดงว่าตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันในระดับที่ไม่เกิดปัญหา Multicollinearity (Black, 2006)

เมื่อพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระอัจฉริยะของเทคโนโลยีการตรวจสอบในแต่ละด้าน พบว่า มีความสัมพันธ์กับตัวแปรตามรายงานของผู้สอบบัญชีที่ตีพิมพ์โดยรวม (EXAR) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 โดยค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์อยู่ระหว่าง 0.176 - 0.361 จากนั้น ผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณและสร้างสมการพยากรณ์รายงานของผู้สอบบัญชีที่ตีพิมพ์ โดยรวม (EXAR) ดังนี้

$$EXAR = 3.396 + 0.138DAP + 0.094ICI + 0.037AAA + 0.020ADA$$

ซึ่งสมการที่ได้นี้สามารถพยากรณ์ค่ารายงานของผู้สอบบัญชีที่ตีพิมพ์โดยรวม (EXAR) ได้อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ($F = 13.802$; $p < 0.000$) และค่าสัมประสิทธิ์ของการพยากรณ์ปรับปรุง ($Adj R^2$) เท่ากับ 0.144

(ตาราง 3) เมื่อนำไปทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระอวัยวะของเทคโนโลยีการตรวจสอบแต่ละด้านกับตัวแปรตามรายงานของผู้สอบบัญชีที่ตีพิมพ์โดยรวม (EXAR) ปรากฏผลดังตาราง 3

ตาราง 3 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์การถดถอยของอวัยวะของเทคโนโลยีการตรวจสอบกับรายงานของผู้สอบบัญชีที่ตีพิมพ์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

อวัยวะของเทคโนโลยีการตรวจสอบ	รายงานของผู้สอบบัญชีที่ตีพิมพ์		t	p-value
	โดยรวม (EXAR)			
	สัมประสิทธิ์การถดถอย	ความคลาดเคลื่อนมาตรฐาน		
ค่าคงที่ (a)	3.396	0.129	26.282	0.000*
ด้านแผนการตรวจสอบแบบพลวัต (DAP)	0.138	0.042	3.303	0.001*
ด้านนวัตกรรมการควบคุมภายใน (ICI)	0.094	0.036	2.593	0.010*
ด้านการมุ่งเน้นการประยุกต์ใช้การตรวจสอบแบบอัตโนมัติ (AAA)	0.037	0.030	1.239	0.216
ด้านเครื่องมือวิเคราะห์ข้อมูลการตรวจสอบ (ADA)	0.020	0.037	0.541	0.589
F = 13.802 p < 0.000* Adj R ₂ = 0.144				

*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตาราง 3 พบว่า อวัยวะของเทคโนโลยีการตรวจสอบด้านแผนการตรวจสอบแบบพลวัต (DAP) ด้านนวัตกรรมการควบคุมภายใน (ICI) มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับรายงานของผู้สอบบัญชีที่ตีพิมพ์โดยรวม (EXAR) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

5. ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในอนาคตและประโยชน์ของงานวิจัย

5.1 ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในอนาคต

5.1.1 ในการวิจัยในครั้งนี้ ผู้วิจัยได้ศึกษาความสัมพันธ์ของอวัยวะของเทคโนโลยีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ดังนั้นในอนาคต ควรทำการศึกษาในกลุ่มอื่น ๆ เช่น ผู้สอบภาษีอากร ผู้ตรวจสอบภายใน ผู้บริหารฝ่ายบัญชีและนักบัญชี เป็นต้น เพื่อนำมาเปรียบเทียบว่ามีความแตกต่างกันหรือไม่ อย่างไร เพื่อเป็นแนวทางในการนำอวัยวะของเทคโนโลยีการตรวจสอบมาใช้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น

5.1.2 ในการวิจัยในครั้งนี้ ผู้วิจัยศึกษาความสัมพันธ์ของรายงานของผู้สอบบัญชี ดังนั้นในอนาคต ควรเปลี่ยนจากการศึกษาตัวแปรอื่น ๆ เช่น คุณภาพการทำงาน ความสำเร็จในการทำงาน เพื่อนำมาเปรียบเทียบว่าตัวแปรอื่นที่จะศึกษามีผลการวิจัยที่แตกต่างจากตัวแปรรายงานของผู้สอบบัญชีที่ตีพิมพ์หรือไม่ และมากน้อยเพียงใดและสามารถนำไปใช้ประโยชน์ได้

5.1.3 .ในการวิจัยในครั้งนี้ ผู้วิจัยได้กำหนดกรอบแนวคิดอวัยวะของเทคโนโลยีการตรวจสอบ ด้านการมุ่งเน้นการประยุกต์ใช้การตรวจสอบแบบอัตโนมัติและด้านเครื่องมือวิเคราะห์ข้อมูลการตรวจสอบ พบว่า ไม่มี

ความสัมพันธ์และผลกระทบต่อตัวแปรตามรายงานของผู้สอบบัญชีที่ตีพิมพ์ อาจเกิดจากการใช้สถิติที่ไม่เหมาะสม และเครื่องมือยังมีราคาสูง มีผู้สอบบัญชีใช้งานไม่กว้างขวาง ควรมีการพิจารณาใช้สถิติที่แตกต่างออกไป และกำหนดตัวแปรอื่น ๆ แตกต่างออกไป ซึ่งปัจจัยดังกล่าวอาจส่งผลกระทบต่อความสัมพันธ์และผลกระทบอัจฉริยะของเทคโนโลยีการตรวจสอบและรายงานของผู้สอบบัญชีที่ตีพิมพ์

5.1.4 ในการวิจัยในครั้งนี้ ควรใช้วิธีการเก็บรวบรวมในรูปแบบอื่น เช่น การสัมภาษณ์เชิงลึก การสังเกตร่วมกับการสัมภาษณ์ ควบคู่ไปกับการศึกษาเชิงปริมาณ เพื่อให้การศึกษามีเนื้อหาที่สมบูรณ์ยิ่งขึ้นและสามารถนำผลการวิจัยไปใช้ให้เกิดประโยชน์และบรรลุวัตถุประสงค์

5.1.5 ในการวิจัยครั้งต่อไป ควรมีการศึกษาริวิจัยถึงปัญหาและอุปสรรคที่มีผลต่อการใช้อัจฉริยะของเทคโนโลยีการตรวจสอบ เพื่อนำมาปรับปรุง แก้ไขปัญหาได้อย่างถูกต้องและสามารถนำไปใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อการทำงาน

5.2 ประโยชน์ของการวิจัย

การวิจัยในครั้งนี้ สามารถนำไปใช้เป็นข้อมูลสำหรับเป็นแนวทางในการพัฒนาและปรับปรุงเกี่ยวกับเทคโนโลยีการตรวจสอบและสามารถประยุกต์ใช้ให้มีความเหมาะสมและสอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงในปัจจุบัน โดยการวางแผนการตรวจสอบ ซึ่งมีรายละเอียดมากกว่ากลยุทธ์การตรวจสอบ การวางแผนแนวทางการดำเนินงาน ด้วยการนำเทคโนโลยีการตรวจสอบมาประยุกต์ใช้โดยกำหนดวิธีการตรวจสอบและขอบเขตในการตรวจสอบให้ชัดเจน นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแสดงความเห็นต่อประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของบริษัท เพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็น ผู้สอบบัญชีควรออกแบบการทดสอบการควบคุมของตนเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ และใช้เทคโนโลยีเข้ามาช่วยในการวิเคราะห์ข้อมูลเชิงลึก ช่วยให้ขั้นตอนการตรวจสอบกว้างขวางมากขึ้น การขยายขอบเขตในด้านปริมาณรายการค่าที่ตรวจสอบ ทั้งข้อมูลทางการเงินและข้อมูลที่ใช้การเงินได้อย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งเป็นการสร้างโอกาสในการตรวจพบการทุจริตได้เพิ่มขึ้น

6. สรุปผลการวิจัย

อัจฉริยะของเทคโนโลยีการตรวจสอบ ด้านแผนการตรวจสอบแบบพลวัตและด้านนวัตกรรมการควบคุมภายในมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับรายงานของผู้สอบบัญชีที่ตีพิมพ์ ดังนั้นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ควรให้ความสำคัญต่อการวางแผนกลยุทธ์การตรวจสอบ ทำให้ให้ผู้สอบบัญชีสามารถดำเนินการตรวจสอบได้อย่างเหมาะสม ผู้สอบบัญชีที่มีกลยุทธ์การวางแผนการสอบบัญชีอย่างดีย่อมมีแนวโน้มที่จะบรรลุเป้าหมายในการตรวจสอบได้มากขึ้น รวมถึงความสามารถในการวางแผนการสอบบัญชีส่งผลให้เกิดคุณภาพของรายงานการสอบบัญชี นอกจากนี้การควบคุมภายในส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี เนื่องจากต้องปฏิบัติตามที่ดีด้วยความระมัดระวังและใช้ทักษะของผู้ประกอบวิชาชีพที่มีความรู้ ความสามารถและความสุจริตรอบคอบอย่างสมเหตุสมผล

7. อภิปรายผล

7.1 อัจฉริยะของเทคโนโลยีการตรวจสอบ ด้านแผนการตรวจสอบแบบพลวัตมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับรายงานของผู้สอบบัญชีที่ตีพิมพ์ เนื่องจาก เนื่องจาก การปฏิบัติงานตรวจสอบให้เป็นไปตามแผนที่กำหนดไว้ได้นั้น กระบวนการวางแผนการสอบบัญชีจึงมีความสำคัญอย่างยิ่ง สะท้อนให้เห็นประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งมาจากการใช้กระบวนการรวบรวม การวางแผนจนได้ข้อสรุปที่ได้จากการตรวจสอบทั้งหมดมาสรุปไว้ใน

กระดาศาทำการเพื่อนำไปสู่การจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นต่อการเงินเสนอในรายงานของผู้สอบบัญชีที่ครอบคลุมถึงความถูกต้องครบถ้วนในสาระสำคัญ นำเสนออย่างชัดเจน เข้าใจง่ายและทันเวลาเพื่อเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินสอดคล้องงานวิจัยของกับ อิตารัตน์ ยงยศยิ่ง (2560) พบว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความเห็นเกี่ยวกับการวางแผนการสอบบัญชีอยู่ในระดับมาก การวางแผนการตรวจสอบเป็นผลประการแรกของการนำความเชี่ยวชาญด้านการตรวจสอบไปใช้ในงานตรวจสอบ การวางแผนการตรวจสอบยังกำหนดขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่จะดำเนินการอย่างชัดเจนเป็นลายลักษณ์อักษรเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่ครบถ้วนและถูกต้องและความเพียงพอของหลักฐาน ด้านนวัตกรรมการควบคุมภายใน เพื่อประยุกต์ใช้วิธีการหรือเทคนิคใหม่ในทางปฏิบัติเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยงรวมถึงงานวิจัยของ ธัญชนก เรือนแก้ว สุขเกษม ลางกุลเสน และณัฐนันท์ จิตติยาปราชญ์ (2563) พบว่า มิติด้านการวางแผนกลยุทธ์การตรวจสอบอย่างชาญฉลาดมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพรายงานการตรวจสอบซึ่งจะเห็นได้ว่า หากผู้สอบบัญชีมีการวางแผนกลยุทธ์การตรวจสอบอย่างชาญฉลาดจะเกิดวิธีการที่ช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถดำเนินการตรวจสอบได้อย่างเหมาะสม ผู้สอบบัญชีที่มีกลยุทธ์การวางแผนการสอบบัญชีอย่างดีย่อมมีแนวโน้มที่จะบรรลุเป้าหมายในการตรวจสอบได้มากขึ้น

7.2 อัจฉริยะของเทคโนโลยีการตรวจสอบ ด้านนวัตกรรมการควบคุมภายในมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับรายงานของผู้สอบบัญชีที่ดีเยี่ยม เนื่องจากกระบวนการควบคุมภายในเป็นกระบวนการในการสร้างความเชื่อมั่นด้วยการตรวจสอบประสิทธิภาพและประสิทธิผลของกระบวนการควบคุมภายใน รวมทั้งกระบวนการกำกับดูแลที่ดี เป็นกระบวนการในการบริหารความเสี่ยงและการปฏิบัติงานต่าง ๆ อย่างเป็นระบบ สามารถตรวจสอบบัญชีได้ถูกต้องตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป ในการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีที่มีความสมบูรณ์และรายการทุกรายการที่มีสาระสำคัญจะต้องมีหลักฐานมาสนับสนุนอย่างเพียงพอเพื่อให้ได้ข้อมูลนั้นสมบูรณ์ครบถ้วนสอดคล้องกับ Barr-Pulliam et al. (2022) การใช้เครื่องมือตรวจสอบการวิเคราะห์ข้อมูลและการสุ่มตัวอย่างการตรวจสอบแบบดั้งเดิมในขั้นตอนการควบคุมภายในคือนัยของตัวอย่างเดิมสำหรับการรับรู้คุณภาพการตรวจสอบ ผู้เข้าร่วมรับรู้ว่าการใช้เครื่องมือตรวจสอบการวิเคราะห์ข้อมูลในขั้นตอนการควบคุมภายในนั้นมีคุณภาพสูงกว่าเมื่อเทียบกับการสุ่มตัวอย่างแบบดั้งเดิม ส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี และสอดคล้องกับงานวิจัยของ Ali et al. (2022) พบว่า การใช้เทคนิคปัญญาประดิษฐ์ในกิจกรรมการตรวจสอบภายในการทำงานเพื่อสนับสนุนความสามารถระดับมืออาชีพของผู้ตรวจสอบบัญชี โดยเปิดเผยวิธีการใหม่ในการค้นหาวิเคราะห์ปัญหาและเสนอแนวทางแก้ไข ซึ่งการใช้เทคโนโลยีดิจิทัลในการตรวจสอบภายในจำเป็นต้องมีการฝึกอบรมเป็นระยะสำหรับผู้ปฏิบัติงานซึ่งส่งผลต่อความสามารถและประสบการณ์ทางวิชาชีพของผู้ตรวจสอบบัญชี

เอกสารอ้างอิง

- กนกศักดิ์ สุวัฒน์นาสินธิ์. (2561). *ปัจจัยที่มีผลต่อคุณภาพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในยุคไทยแลนด์ 4.0*. กรุงเทพฯ : คณะบัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุม.
- กรมสรรพากร. (2560). *ความแตกต่างระหว่าง TA และ CPA*. ค้นเมื่อ 2 กันยายน 2563, จาก <https://www.rd.go.th/publish/25631.0.html>

- จารินยา แก้วสุริยา. (2560). ผลกระทบของคุณภาพในการสอบบัญชีและความต่อเนื่องในการสอบทานงานสอบบัญชีที่มีต่อความน่าเชื่อถือในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์บัณฑิต มหาบัณฑิต คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์.
- ชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์. (2560). การใช้รายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ : ประสบการณ์แรก. วารสารวิชาชีพบัญชี, 13(38), 5-21.
- ชุตินุช อินทรประสิทธิ์. (2561). การสอบบัญชีในยุค Big Data. สุทธิปริทัศน์, 32(103), 189-202.
- สุรรัตน์ ต๊ะดุษฎี จีราภรณ์ พงศ์พันธ์พัฒนะ และ ณัฐนันท์ จิตติยาปราโมทย์. (2565). ความขาดแคลนในการสังเกตและสงสัยเกี่ยวกับผู้ประกอบการวิชาชีพที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. วารสารบริหารธุรกิจและศิลปศาสตร์ราชชมคลล้านนา, 10(1), 41-56.
- ธัญชนก เรือนแก้ว สุขเกษม ลางกุลเสน และ ณัฐนันท์ จิตติยาปราโมทย์. (2563). ความเป็นเลิศในวิธีการสอบบัญชีและคุณภาพรายงานการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย. วารสารเทคโนโลยีภาคใต้, 13(1), 99-107.
- ธิดารัตน์ ยงยศยิ่ง. (2560). ผลกระทบของความครอบคลุมในการวางแผนการสอบบัญชี คุณภาพการสอบบัญชีที่มีต่อความยั่งยืนในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์บัณฑิต มหาบัณฑิต คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์.
- ธีรเศรษฐ์ เมธิจินน. (2562). แนวโน้มวิชาชีพบัญชีในปี 2020 เตรียมพร้อมและปรับตัว. ค้นเมื่อ 20 มีนาคม 2564, จาก <https://www.dharmniti.co.th/acc-knowledge-acctrendin2020/>
- นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะและศิลปพร ศรีจันเพชร. (2559). การสอบบัญชี. กรุงเทพฯ : ทีพีเอ็น เพรส
- บุญชม ศรีสะอาด. (2556). การวิจัยเบื้องต้น. กรุงเทพฯ : ทริบเบิล.
- ปิยพงศ์ ประไพศรี และกาญจนา นันทพันธ์. (2563). แนวทางการพัฒนาวิชาชีพของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในยุคดิจิทัล. วารสารมหาจุฬานาครธรรม, 7(12), 421-435.
- พัชรินทร์ เลี่ยมดวงแข. (2554). ความพึงพอใจของผู้สอบบัญชีในการนำโปรแกรม Audit Command Language (ACL) มาใช้ในการตรวจสอบบัญชีในบริษัทตรวจสอบบัญชีแห่งหนึ่ง. วิทยานิพนธ์บริหารธุรกิจมหาบัณฑิต. คณะสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ.
- ภัทรพรณ์ กรรณ และประเวศ เพ็ญภูมิกุล. (2561). ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. วารสารมหาจุฬานาครธรรม, 5(3), 926-942.
- วิจิต สุรดิษฐ์กร ศรีปริญญา ฐปกระจ่าง และ วรเดช จันทรร. (2563). ความโปร่งใสขององค์การธุรกิจไทยตามการรับรู้ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต. วารสารสันติศึกษาปริทรรศน์, 8(3), 912-925.
- วิไลวรรณ โพนศิริ. (2562). ผลกระทบของความเป็นมืออาชีพที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร. วารสารวิทยาการจัดการปริทัศน์, 21(1), 125-136.
- เยาวนาถ หมานหมุย. (2559). ผลกระทบของจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในและคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์. วิทยานิพนธ์บัณฑิต มหาบัณฑิต คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์.

- เยาวลักษณ์ ชาติปัญญาชัย และโสภณ เพิ่มศิริวัลลภ. (2559). คำถามที่พบบ่อย (FAQ) เกี่ยวกับ Big data และ Data Analytics. Boardroom, 48, 30-35. ค้นเมื่อ 1 พฤศจิกายน 2563, จาก [https://www.thai-iod.com/imgUpload/file/Library/IT%20Governance/_____\(FAQ\)%20_____%20Big%20Data%20_____%20Data%20analytics%20-%20IOD%20Boardroom%20Vol_48%20Issue%205_2016.pdf](https://www.thai-iod.com/imgUpload/file/Library/IT%20Governance/_____(FAQ)%20_____%20Big%20Data%20_____%20Data%20analytics%20-%20IOD%20Boardroom%20Vol_48%20Issue%205_2016.pdf)
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2563). *ยกระดับการตรวจสอบบัญชีด้วยนวัตกรรมการตรวจสอบ*. ค้นเมื่อ 2 พฤศจิกายน 2563, จาก <https://www.tfac.or.th/Article/Detail/127427>
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2564). *ข้อมูลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต(เฉพาะท่านที่ประสงค์เปิดเผยข้อมูลเพื่อการติดต่อ)*. ค้นเมื่อ 11 มกราคม 2564, จาก https://eservice.tfac.or.th/fap_registration/cpa-contactlist?condition=1&district_hidden=&province_hidden=59&geography_hidden=&district=0
- สุเมธ กิตติอารีพงศ์ และวชิระ บุญยเนตร. (2563). การสำรวจการรับรู้เกี่ยวกับการใช้โปรแกรมการวิเคราะห์ข้อมูลเชิงลึกเพื่อการตรวจสอบในสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก. *วารสารสภาวิชาชีพบัญชี*, 2(6), 20-51.
- สธัญญา กลิ่นสุคนธ์ กรไชย พรหมสรวง และ คมกริช วงศ์แซ. (2561). ปัจจัยที่มีผลต่อการมุ่งเน้นความฉลาดทางการตรวจสอบภายในหลักฐานเชิงประจักษ์จากบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. *RMUTT Global Business and Economics Review*, 13(1), 27-42.
- อาภากร นาหนองขาม และเนตรดาว ชัยเขต. (2565). ผลกระทบของการรับรู้สมรรถนะการสอบบัญชีที่มีต่อการรับรู้คุณภาพรายงานของผู้สอบบัญชีของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดิน สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน *วารสารการจัดการและการพัฒนา มหาวิทยาลัยราชภัฏอุบลราชธานี*, 9(2), 97-113.
- Ali, M., Abdullah, S., & Saad, G. (2022). The Effect of Activating Artificial Intelligence techniques on Enhancing Internal Auditing Activities "Field Study". *Alexandria Journal of Accounting Research*, 6(3), 1-40.
- Anderson, W. (1988). "Likert Scales", *Education Research Methodology and Measurement : An International Handbook*. John, D.Keeves, eds, Victoria : Pergamon.
- Aytan, B., & Dimitrios, M. (2020). *The Effects of Digitalization on Auditing : A Study Investigating the Benefits and Challenges of Digitalization on the Audit Profession*. Publication No. INF20-040. Stockholm, Sweden : Department of Informatics , School of Economics and Management Lund University.
- Barr-Pulliam, D., Liburd, H., & Sanderson, K. (2022). The Effects of the Internal Control Opinion and Use of Audit Data Analytics on Perceptions of Audit Quality, Assurance, and Auditor Negligence. *Auditing : A Journal of Practice & Theory*, 41(1), 25-48.
- Black, K. (2006). *Business Statistics for Contemporary Decision Making*. (4th ed.). New York : John Wiley & Sons.
- Dai, J. (2017). *Three essays on audit technology: audit 4.0, blockchain, and audit app*. New Brunswick, United States : Management Rutgers, The State University of New Jersey.

- Dai, J., & Vasarhelyi, A. M. (2016). Imagineering Audit 4.0. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 13(1), 1-15.
- Eulerich, M., Masli, A., Pickerd, J., & Wood, D. (2020). The Impact of Audit Technology on Audit Outcomes: Technology-Based Audit Techniques' Impact on Internal Auditing. *Contemporary Accounting Research*, 40(2), 981-1012.
- Field, A. (2000). *Discovering Statistics Using SPSS for Windows*. New York : Sage Publication.
- Hair, J., Black, W., & Erson, R.(2006). *Multivariate data analysis*. New Jersey : Pearson.
- Manson, S., McCartney, S., & Sherer, M. (2007). *Current Issues in Auditing. Edition3*. London : SAGE Publications Ltd.
- Oweis, K. (2022). Automation of audit processes, and what to expect in the Future. *Journal of Management Information and Decision Sciences*, 25(4), 1-9.
- The Association of Chartered Certified Accountants. (2019). *Audit and technology*. Glasgow The Association of Chartered Certified Accountants publisher.
- Vasarhelyi, M., & Lin, W. (1985). EDP auditing instruction using an interactive generalized audit software. *Journal of Accounting Education*, 3(2), 79-89.
- Weins, S., Bastian, A., & Tawe, W. (2016). Rethinking The Future of Auditing: How an Integrated Continuous Auditing Approach Can Leverage the Full Potential of Continuous Auditing. *EconStor Preprints* 146401, ZBW - Leibniz Information Centre for Economics.