



Journal of Modern Management Science

Faculty of Management Science, Lampang Rajabhat University

<https://www.tci-thaijo.org/index.php/JMMS>



2015 - 2019

ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนสอบบัญชี
อย่างครบถ้วนของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในสำนักงานสอบบัญชี
ที่ให้บริการกิจการนอกตลาดทุน

Article Information

Received: Jun 04, 2019

Accepted: Nov 07, 2019

Available Online: Dec 23, 2019

Factors Associated with Reduced Premature Sign Offs of
Audit Step Behaviors of Assistant Auditors in
Audit Firms Providing Services for Non-Listed Companies

อาภรณ์ จารุอักขระ^{1*} อรรถพงศ์ พีระเชื้อ²

Arphon Jaruakhara^{1*} Attapong Peeracheir²

บทคัดย่อ

บทความวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนสอบบัญชีอย่างครบถ้วนของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในสำนักงานสอบบัญชีที่ให้บริการกิจการนอกตลาดทุน โดยการเก็บแบบสอบถามระหว่างปี พ.ศ. 2561 จำนวน 115 คน และวิเคราะห์ข้อมูลใช้การวิเคราะห์แบบถดถอยเชิงพหุคูณโดยใช้โปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติในการประมวลผลข้อมูล ผลการศึกษา พบว่า ปัจจัยการไม่ตระหนักถึงบทบาทและหน้าที่ของตน และปัจจัยมาตรฐานวิชาชีพบัญชียากต่อการเข้าใจและนำมาปฏิบัติ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับพฤติกรรมไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนสอบบัญชีอย่างครบถ้วน สำหรับปัจจัยอื่นๆ ได้แก่ แรงกดดันทางเวลา เพศ และประสบการณ์การทำงาน ไม่พบว่ามีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนสอบบัญชีอย่างครบถ้วน ดังนั้นเพื่อลดพฤติกรรมที่ไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนสอบบัญชีอย่างครบถ้วน สำนักงานสอบบัญชีที่ให้บริการเฉพาะกิจการนอกตลาดทุน ควรมีมาตรการเสริมสร้างให้ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีเกิดความภาคภูมิใจและการตระหนักในบทบาทและหน้าที่ของตนเอง และสนับสนุนให้เข้ารับการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางด้านมาตรฐานวิชาชีพเพื่อให้เกิดความเข้าใจมากขึ้น

คำสำคัญ : การสอบบัญชี, คุณภาพงานสอบบัญชี, ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี

¹ นักศึกษาหลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่

Students at the Master Accountancy Program, Faculty of Business Administration, Chiang Mai University

² อาจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่

lecturer at the Department of Accountancy Program, Faculty of Business Administration Chiang Mai University

Abstract

This research aims to investigate the factors which affect the Premature Sign Offs of audit step behaviors of assistant auditors in audit firms providing services for non-listed companies of Thailand. The study is based on questionnaire survey of 115 assistant auditors conducted in 2018. Data analysis includes multiple regression using processing software packages. The research found that “unrealization in obligation” and “difficulty to understand and apply in professional standards” have significantly positive effect on premature sign offs of audit step behaviors. Furthermore, time pressure, gender, and experience have no effect on premature sign offs of audit step behaviors. Therefore, to reduce premature sign offs of audit quality, audit-firms providing services for non-listed companies of Thailand are encouraged to implement measures for assistant auditors to strengthen their pride and awareness in the role and duties, and support them in developing continuous professional standards knowledge.

Keywords: Auditing, Audit Quality, Assistant Auditors

บทนำ

พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 มาตรา 11 กำหนดให้นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยและกฎหมายต่างประเทศ และกิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากรต้องจัดทำรายงานทางการเงินและได้รับการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, 2547) เนื่องจากรายงานทางการเงินมีความสำคัญต่อกิจการไม่ว่าจะเป็นกิจการในตลาดทุน หรือวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม และมีความเกี่ยวข้องกับผู้มีส่วนได้เสียจำนวนมาก (นฤนาถ ศราภัยวานิช, 2556) เมื่อภาคธุรกิจจัดทำรายงานทางการเงินขึ้น จึงต้องได้รับการตรวจสอบบัญชีและแสดงความเห็นต่อรายงานทางการเงินจากผู้สอบบัญชีได้รับอนุญาตเพื่อให้เกิดความมั่นใจถึงคุณภาพของรายงานทางการเงินที่เปิดเผยต่อสาธารณะ โดยในการให้บริการสอบบัญชีแก่ธุรกิจต่างๆ มีความซับซ้อนในการปฏิบัติงานและมีปริมาณงานสอบบัญชีจำนวนมาก ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีต้องอาศัยผู้ช่วยงานสอบบัญชีที่มีความรู้ความสามารถเข้ามาช่วยสนับสนุนในการปฏิบัติงานสอบบัญชี

ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีจะต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการปฏิบัติงาน ซึ่งสภาวิชาชีพบัญชีได้กำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับที่ 200 ที่กำหนดความรับผิดชอบในการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 หรือ TSQC 1 ที่กำหนดขึ้นเพื่อควบคุมการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี รวมถึงควบคุมคุณภาพระดับสำนักงานสอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีในการปฏิบัติตามมาตรฐานวิชาชีพ (สมพงษ์ พรอุปถัมภ์, 2559) โดยในการปฏิบัติงานของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีจะมีส่วนช่วยผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติงานตามขั้นตอนการตรวจสอบบัญชี เริ่มตั้งแต่การวางแผนการตรวจสอบ จนถึงขั้นตอนการนำเสนอรายงานที่แสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี ดังนั้น ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีจึงมีความสำคัญต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี ต้องมีทักษะในการปฏิบัติงานสอบบัญชี ต้องปฏิบัติตามขั้นตอนสอบบัญชีอย่างครบถ้วน เพื่อให้เกิดคุณภาพงานสอบบัญชีที่ดี และได้ผลงานที่น่าเชื่อถือ หากผู้ช่วยผู้สอบ

บัญชีแสดงพฤติกรรมไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนสอบบัญชีอย่างครบถ้วนอาจส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี และผลงานสอบบัญชีขาดความน่าเชื่อถือ

พฤติกรรมการปฏิบัติงานสอบบัญชีอาจเป็นผลมาจากปัจจัยต่างๆของผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี นำไปสู่การทบทวนวรรณกรรมงานวิจัยทั้งในประเทศและต่างประเทศหลายชิ้น ซึ่งพบปัจจัยต่างๆหลายปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ส่งผลให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง ได้แก่ ความกดดันทางด้านเวลา เพศ ประสบการณ์การทำงาน การได้รับการอบรมทางวิชาชีพบัญชี เป็นต้น นอกจากนี้ ผลการทบทวนวรรณกรรมพบพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง คือ การละเว้นการปฏิบัติงานสอบบัญชีตามขั้นตอนที่กำหนด ทั้งนี้ รายงานสรุปกิจกรรมการตรวจคุณภาพงานสอบบัญชี ปี 2556 ของสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ได้ทำการตรวจสอบคุณภาพงานสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีที่ให้บริการแก่บริษัทในตลาดทุนของประเทศไทย พบสาเหตุที่ทำให้เกิดพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงของผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี และงานวิจัยของ วิธนา ติธนะประกิจ และศิลปพร ศรีจันทเพชร (2552) ได้ศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงของกลุ่มผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีในสำนักงานที่ให้บริการกิจการในตลาดทุน เห็นได้ว่าเป็นการศึกษากลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับบริษัทจดทะเบียนในตลาดทุน อย่างไรก็ตาม จากการทบทวนวรรณกรรม ยังไม่พบการศึกษาในกลุ่มของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีซึ่งปฏิบัติงานในสำนักงานสอบบัญชีที่ให้บริการเฉพาะกลุ่มกิจการนอกตลาดทุน

ดังนั้น งานวิจัยชิ้นนี้จึงต้องการศึกษาถึงปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง นั่นคือ พฤติกรรมไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนสอบบัญชีอย่างครบถ้วนในกลุ่มผู้ช่วยสอบบัญชีในสำนักงานสอบบัญชีที่ให้บริการกิจการนอกตลาดทุน

วัตถุประสงค์การวิจัย

เพื่อศึกษาปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมการไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนสอบบัญชีอย่างครบถ้วนที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีซึ่งปฏิบัติงานในสำนักงานสอบบัญชีที่ให้บริการเฉพาะกิจการนอกตลาดทุน

การทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

การทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องในอดีตพบปัจจัยที่มีผลต่อพฤติกรรมไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนสอบบัญชีอย่างครบถ้วน จำนวน 5 ปัจจัย ซึ่งคณะผู้วิจัยกำหนดให้เป็นตัวแปรอิสระ ได้แก่ แรงกดดันทางเวลา เพศ ประสบการณ์ทำงาน มาตรฐานวิชาชีพบัญชีต่อการเข้าใจและนำมาปฏิบัติ และการไม่ตระหนักถึงบทบาทและหน้าที่ และกำหนดตัวแปรตาม คือ พฤติกรรมไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนสอบบัญชีอย่างครบถ้วน ดังต่อไปนี้

ปัจจัยด้านแรงกดดันทางเวลา

ปัจจัยด้านแรงกดดันทางเวลา เป็นการรับรู้แรงกดดันทางเวลาของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติงานสอบบัญชี จากการทบทวนวรรณกรรมพบว่า ปัจจัยที่นำมาศึกษาความสัมพันธ์กับพฤติกรรมการสอบบัญชี ได้แก่ แรงกดดันทางเวลา โดย Choo & Firth (1998) ศึกษาผลกระทบของแรงกดดันทางเวลาที่มีต่อการประมวลผลข้อมูลของผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีในบริษัทบัญชีข้ามชาติภายใต้สภาวะแรงกดดันทางเวลาที่แตกต่างกัน ผลการศึกษาพบว่า ผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีที่รับรู้แรงกดดันทางเวลาในระดับต่างกันมีแนวโน้มในการปฏิบัติงานสอบบัญชีมีประสิทธิภาพต่างกัน ผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีที่รับรู้แรงกดดันทางเวลาระดับปานกลาง และระดับต่ำจะมีแนวโน้มปฏิบัติงานสอบ

บัญชีอย่างไม่มีประสิทธิภาพ Hyatt & Taylor (2013) ศึกษาผลกระทบของแรงกดดันทางเวลาของพนักงานงานสอบบัญชีที่มีต่อพฤติกรรมการละเลยขั้นตอนการตรวจสอบบัญชีในประเทศสหรัฐอเมริกา โดยให้ผู้ตรวจสอบบัญชีอาวุโสและผู้จัดการสำนักงานสอบบัญชีใน Midwestern United States สหรัฐอเมริกาจำนวน 55 คน อ่านกรณีตัวอย่างและตอบข้อคำถามจากกรณีศึกษาซึ่งเกี่ยวข้องกับพฤติกรรมการละเลยขั้นตอนการตรวจสอบบัญชีของพนักงานสอบบัญชี ผลการศึกษาพบว่าหากพนักงานสอบบัญชีรับรู้แรงกดดันทางเวลาที่ต่ำจะทำให้เกิดพฤติกรรมการละเลยขั้นตอนการตรวจสอบบัญชี ส่วน Gundry & Liyanarachchi (2007) ศึกษาแรงกดดันทางเวลาที่ส่งผลให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงของกลุ่มสมาชิกที่ทำงานตรวจสอบบัญชีในองค์กรแห่งหนึ่งในประเทศนิวซีแลนด์ โดยใช้แบบสอบถามและการสัมภาษณ์กลุ่มสมาชิกจำนวน 800 คน ผลการศึกษาพบว่าผู้สอบบัญชีจะละเว้นการปฏิบัติตามขั้นตอนการสอบบัญชีอย่างครบถ้วนเมื่อเขาได้รับรู้แรงกดดันทางเวลาสูง การศึกษาของ Soobaroyen & Chengabroyan (2016) ศึกษาผลกระทบของการรับรู้แรงกดดันทางเวลาในการปฏิบัติงานบัญชีที่มีต่อพฤติกรรมการละเว้นไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนการสอบบัญชีอย่างครบถ้วนของผู้สอบบัญชีจำนวน 450 คนจากบริษัทสอบบัญชี 20 แห่งในประเทศมอริเชียสโดยใช้แบบสอบถาม ผลการศึกษาพบว่าหากผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีได้รับแรงกดดันทางเวลาในการปฏิบัติงานสอบบัญชีสูงจะส่งผลให้เกิดพฤติกรรมการละเว้นการไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนการสอบบัญชีมากขึ้นจากการทบทวนวรรณกรรมข้างต้น ผู้วิจัยจึงกำหนดสมมติฐานในการวิจัย ดังนี้

H1: แรงกดดันทางเวลามีความสัมพันธ์เชิงบวกกับพฤติกรรมการไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนสอบบัญชีอย่างครบถ้วน

ปัจจัยด้านด้านเพศ

ปัจจัยด้านเพศ เป็นสิ่งที่แสดงลักษณะความแตกต่างประกอบด้วย เพศชาย และเพศหญิง โดยเพศของผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมการปฏิบัติงานสอบบัญชี จากการศึกษาของ Donnell & Johnson (2001) ศึกษาปัจจัยด้านเพศของผู้สอบบัญชี และความซับซ้อนของงานที่มีต่อประสิทธิภาพการประมวลข้อมูลของผู้สอบบัญชีบริษัทตรวจสอบบัญชีขนาดใหญ่ในประเทศสหรัฐอเมริกาจำนวน 28 คน ผลการศึกษาพบว่าผู้สอบบัญชีเพศหญิงและผู้สอบบัญชีเพศชายมีความสามารถในการทำงานตรวจสอบบัญชีที่มีความซับซ้อนต่างกัน โดยผู้สอบบัญชีเพศหญิงสามารถทำงานตรวจสอบบัญชีที่มีระดับความซับซ้อนมากโดยใช้ระยะเวลาที่น้อยกว่าผู้สอบบัญชีเพศชาย ในขณะที่ผู้สอบบัญชีเพศชายสามารถทำงานตรวจสอบบัญชีที่มีความซับซ้อนน้อยภายในระยะเวลาที่น้อยกว่าผู้สอบบัญชีเพศหญิง ส่วนการศึกษาของ Breesch & Branson (2009) ศึกษาผลกระทบของเพศผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพงานสอบบัญชี โดยให้ Audit trainees ทำข้อสอบและสัมภาษณ์เกี่ยวกับประเด็นการสอบบัญชี ผลการศึกษาพบว่า Audit trainees เพศชายตรวจพบประเด็นการตรวจสอบบัญชีที่มีข้อผิดพลาดอย่างมีสาระสำคัญ และสามารถวิเคราะห์ข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญจากการตรวจสอบบัญชีได้แม่นยำกว่า Audit trainees เพศหญิง และ Audit trainees เพศชายจะรายงานข้อผิดพลาดที่ตรวจพบจากการปฏิบัติงานสอบบัญชีในรายงานผู้สอบบัญชีได้มากกว่า Audit trainees เพศหญิง และจากการศึกษาของ Reheul et al., (2017) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างเพศของผู้สอบบัญชีต่อการแสดงความคิดเห็นต่อการเงินในองค์กรไม่แสวงหาผลกำไรในประเทศเบลเยียม ผลการศึกษาพบว่าผู้สอบบัญชีเพศหญิงมีโอกาสปรับเปลี่ยนการแสดงความคิดเห็นต่อการเงินที่มีข้อผิดพลาดได้มากกว่าผู้สอบบัญชีเพศชาย จากการทบทวนวรรณกรรมข้างต้น ผู้วิจัยจึงกำหนดสมมติฐานในการวิจัย ดังนี้

H2: เพศมีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมการไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนสอบบัญชีอย่างครบถ้วน

ปัจจัยด้านประสิทธิภาพการทำงาน

ประสิทธิภาพการทำงาน เป็นสิ่งที่ได้รับการฝึกฝนจนเกิดความชำนาญหรือความคล่องตัวในการทำงาน ซึ่งมีความแตกต่างกันในแต่ละบุคคล โดยการศึกษาของ Gundry & Liyanarachchi (2007) ศึกษาปัจจัยด้านประสิทธิภาพการทำงานที่ส่งผลให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงของกลุ่มสมาชิกที่ทำงานตรวจสอบบัญชีในองค์กรแห่งหนึ่งในประเทศนิวซีแลนด์ จำนวน 800 คน โดยใช้แบบสอบถามและการสัมภาษณ์กลุ่มสมาชิก ผลการศึกษาพบว่าประสิทธิภาพของผู้สอบบัญชีมีผลต่อผลงานการปฏิบัติงานสอบบัญชีต่างกัน โดยผู้สอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพการทำงานตรวจสอบบัญชีมากจะไม่ยอมรับคำตอบที่ไม่น่าเชื่อถือของลูกค้าได้มากกว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพการทำงานตรวจสอบบัญชีน้อย ซึ่งถือว่าพฤติกรรมการยอมรับคำตอบที่ไม่น่าเชื่อถือของลูกค้านั้น เป็นส่วนที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง ส่วนการศึกษาของ Hyatt & Taylor (2013) ที่ศึกษาผลกระทบของประสิทธิภาพของพนักงานสอบบัญชีที่มีต่อพฤติกรรมการละเลยขั้นตอนการตรวจสอบบัญชีในประเทศสหรัฐอเมริกา ผลการศึกษาพบว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพมากจะมีพฤติกรรมละเลยขั้นตอนการสอบบัญชีมากกว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพน้อย การศึกษาของ Nehme, Mutawa, & Jizi (2016) ศึกษาปัจจัยด้านประสิทธิภาพการทำงานของผู้สอบบัญชีที่จะส่งผลให้เกิดพฤติกรรมสอบบัญชีที่ไม่เหมาะสม ของผู้สอบบัญชีตั้งแต่ระดับเริ่มต้น จนถึงระดับ Partner ใน PricewaterhouseCoopers Deloitte และ EY ประเทศคูเวต จำนวน 78 คน โดยการส่งแบบสอบถามสำรวจ ผลการศึกษาพบว่าประสิทธิภาพของผู้สอบบัญชีไม่มีผลต่อการแสดงพฤติกรรมสอบบัญชีที่ไม่เหมาะสม จากการศึกษาในประเทศไทยของ บุญช่วง ศรีธรรมาภรณ์ และคณะ (2554) ที่ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างความเชี่ยวชาญการสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ผลการศึกษาพบว่าประสิทธิภาพในวิชาชีพการสอบบัญชีที่มากขึ้น จะส่งผลให้คุณภาพการสอบบัญชีดีขึ้น จากการทบทวนวรรณกรรมข้างต้น ผู้วิจัยจึงกำหนดสมมติฐานในการวิจัย ดังนี้

H3: ประสิทธิภาพการทำงานสอบบัญชีของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงลบกับพฤติกรรมการไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนการสอบบัญชีอย่างครบถ้วน

ปัจจัยด้านมาตรฐานวิชาชีพบัญชียากต่อการเข้าใจและนำมาปฏิบัติ

จรี วิจิตรธนบดี (2543) ศึกษาความรู้และความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในจังหวัดเชียงใหม่ ผลการศึกษาพบว่าความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีส่งผลให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติงานมีประสิทธิภาพและส่งผลให้รายงานทางการเงินมีคุณภาพ จากรายงานสรุปกิจกรรมการตรวจคุณภาพงานสอบบัญชี ประจำปี 2556 ของสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (2557) ได้ตรวจคุณภาพงานสอบบัญชีในระดับสำนักงานสอบบัญชีและระดับงานสอบบัญชีสำหรับกิจการในตลาดทุนของประเทศไทยปี 2556 พบว่าผู้สอบบัญชีมีข้อบกพร่องในการปฏิบัติงานสอบบัญชีมีสาเหตุบางส่วนมาจากมาตรฐานวิชาชีพบัญชียากต่อการเข้าใจและนำมาปฏิบัติ และจากการศึกษาของจิราภรณ์ ปะจันทะสี และคณะ (2559) ศึกษาผลกระทบของสมรรถนะการสอบบัญชีสมัยใหม่ที่มีต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร จำนวน 144 คนโดยใช้แบบสอบถามรวบรวมข้อมูล ผลการศึกษาพบว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่มีความรู้ด้านมาตรฐานการบัญชีที่เพียงพอ จะทำให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากขึ้น จากการทบทวนวรรณกรรมข้างต้น ผู้วิจัยจึงกำหนดสมมติฐานในการวิจัย ดังนี้

H4: มาตรฐานวิชาชีพบัญชียากต่อการเข้าใจและนำมาปฏิบัติมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับพฤติกรรมการไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนการสอบบัญชีอย่างครบถ้วน

ปัจจัยด้านผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีไม่ตระหนักถึงบทบาทและหน้าที่

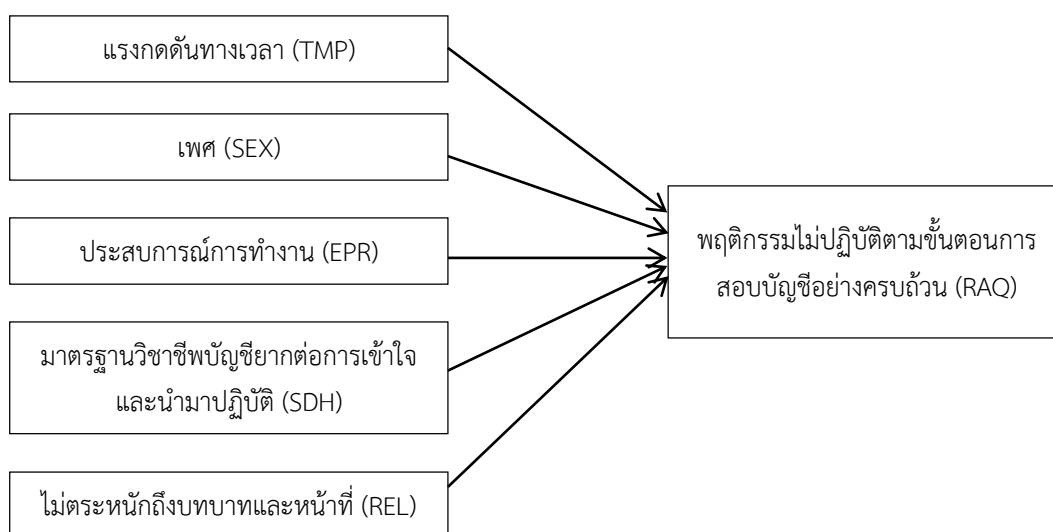
สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (2557) ได้ตรวจสอบคุณภาพงานสอบบัญชีในระดับสำนักงานสอบบัญชีและระดับงานสอบบัญชีสำหรับกิจการในตลาดทุนของประเทศไทยปี 2556 พบว่าผู้สอบบัญชีมีข้อบกพร่องในการปฏิบัติงานสอบบัญชีมีสาเหตุบางส่วนมาจากผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีไม่ตระหนักถึงบทบาทและหน้าที่ ส่วนการศึกษาของตรุณี วงศ์ศิลป์ และคณะ (2556) ศึกษาผลกระทบของความจงรักภักดีต่อวิชาชีพการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีในสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ ผลการศึกษาพบว่า การเอาใจใส่ต่อวิชาชีพสอบบัญชีส่งผลให้คุณภาพงานสอบบัญชีดีขึ้น และการศึกษาของ นิรุบล คงไมตรี และคณะ (2558) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างความรับผิดชอบทางบัญชีกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของนักบัญชีองค์กรรัฐแห่งหนึ่ง ผลการศึกษาพบว่า การปฏิบัติงานตามหน้าที่ที่ได้รับมอบหมาย และการมีความรับผิดชอบต่อหน้าที่ของตน มีผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของนักบัญชี ส่งผลให้ข้อมูลทางบัญชีมีคุณภาพและน่าเชื่อถือ จากการทบทวนวรรณกรรมข้างต้น ผู้วิจัยจึงกำหนดสมมติฐานในการวิจัยดังนี้

H5: การไม่ตระหนักถึงบทบาทและหน้าที่ของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับพฤติกรรมที่ไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนการสอบบัญชีอย่างครบถ้วน

แนวคิดเกี่ยวกับพฤติกรรมที่ไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนการสอบบัญชีอย่างครบถ้วน

พฤติกรรมที่ไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนการสอบบัญชีอย่างครบถ้วน เป็นพฤติกรรมที่ผู้สอบบัญชีไม่ได้ดำเนินการสอบบัญชีตามขั้นตอนที่กำหนดไว้ หรือ ละเว้นการปฏิบัติการสอบบัญชีบางขั้นตอน แต่รายงานว่าได้ปฏิบัติตามขั้นตอนครบถ้วนแล้ว (Coram et al., 2008) ทั้งนี้ จากผลงานวิจัยต่างประเทศ โดย Hyatt & Taylor (2013) ; Nehme, Mutawa, & Jizi (2016) Soobaroyen & Chengabroyan (2016) และ Jais, Nawawi, & Salin (2016) ได้ข้อสรุปว่า สิ่งที่มีผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้ปฏิบัติงานในวิชาชีพสอบบัญชี คือ พฤติกรรมที่ไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนการสอบบัญชีอย่างครบถ้วนจากการทบทวนแนวคิดและวรรณกรรมเกี่ยวข้องสามารถสรุปกรอบแนวคิดในการวิจัยได้ ดังภาพที่ 1

ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดในการวิจัย



วิธีการดำเนินการวิจัย

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรในการศึกษาครั้งนี้ คือ ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในสำนักงานสอบบัญชีที่ให้บริการเฉพาะกิจการนอกตลาดทุนในประเทศไทย ซึ่งไม่ทราบจำนวนประชากรที่แน่นอน เนื่องจากผู้ช่วยผู้สอบบัญชีอาจมีทั้งบุคคลที่ขอขึ้นทะเบียนและบุคคลที่ไม่ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และสภาวิชาชีพบัญชีไม่มีข้อกำหนดให้ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีทุกรายต้องเข้ารับการทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต กลุ่มตัวอย่างจึงเลือกเก็บแบบสอบถามจากผู้ช่วยผู้สอบบัญชีเฉพาะที่ปฏิบัติงานในสำนักงานสอบบัญชีที่ให้บริการเฉพาะกิจการนอกตลาดทุนในประเทศไทย

เครื่องมือวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บข้อมูล คือ แบบสอบถาม โดยการส่งชุดแบบสอบถามทางไปรษณีย์ การตอบแบบสอบถามออนไลน์ (Online Questionnaires) การแจกแบบสอบถามโดยตรงกับสำนักงานสอบบัญชี และการเก็บแบบสอบถามจากผู้เรียนในสถาบันกวดวิชาสำหรับผู้เตรียมเป็นผู้สอบบัญชีในระหว่างปี 2561 โดยสามารถเก็บรวบรวมข้อมูลทั้งหมดได้กลุ่มตัวอย่างซึ่งมีคุณสมบัติตรงกับกลุ่มที่ต้องการศึกษา รวมจำนวน 115 ราย

คุณภาพของเครื่องมือวัด

ในการสร้างแบบสอบถาม ผู้วิจัยนำแบบสอบถามไปตรวจสอบความเที่ยงตรงตามเนื้อหา (Content Validity) โดยผู้เชี่ยวชาญด้านการออกแบบสอบถามเพื่อการวิจัย และผู้เชี่ยวชาญด้านการบัญชีและสอบบัญชีจำนวนรวม 3 คน เพื่อพิจารณาความสอดคล้องของข้อคำถาม จากนั้นจึงทดลองใช้ (Try out) กับกลุ่มผู้ช่วยผู้สอบบัญชีนอกกลุ่มประชากรที่จะศึกษา จำนวน 30 คน และทำการวัดค่า Cronbach's Alpha ได้ค่าเท่ากับ 0.926 ซึ่งมีค่ามากกว่า 0.7 ขึ้นไป จึงถือได้ว่าแบบสอบถามมีคุณภาพที่จะใช้เป็นเครื่องมือวัดได้ (The University of California, Los Angeles, 2018) ก่อนจะเก็บข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่างจริง

การวัดค่าของตัวแปร

ตัวแปรตาม พฤติกรรมไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนสอบบัญชีอย่างครบถ้วน (RAQ) วัดค่าจากผลคะแนนของแบบสอบถาม ส่วนตัวแปรอิสระ ใช้หลักเกณฑ์แบ่งตามลักษณะของมาตรวัดข้อมูล โดยสายชล สันสมบูรณ์ทอง (2559) ประกอบด้วย กลุ่มตัวแปรที่วัดค่าโดยมาตรวัดแบบช่วง (Interval Scale) จำนวน 3 ตัวแปรที่วัดจากผลคะแนนของแบบสอบถาม ได้แก่ แรงกดดันทางเวลา (TMP มาตรฐานวิชาชีพบัญชียากต่อการเข้าใจและนำมาปฏิบัติ (SDH) ไม่ตระหนักถึงบทบาทและหน้าที่ (REL) ส่วนอีก 1 ตัวแปร คือ ประสบการณ์การทำงาน (EPR) วัดค่าตามระยะเวลาการปฏิบัติงานสอบบัญชี กลุ่มตัวแปรที่วัดค่าโดยใช้มาตรวัดแบ่งกลุ่ม (Nominal Scale) คือ เพศ (SEX) ซึ่งในการวิเคราะห์แบบถดถอยเชิงพหุคูณที่ตัวแปรอิสระเป็นตัวแปรเชิงคุณภาพ (ที่มาตรวัดเป็น Nominal Scale) จะต้องแปลงตัวแปรเชิงคุณภาพนี้เป็นตัวแปรหุ่น (Dummy Variable) ก่อน แล้วจึงใช้ตัวแปรหุ่นแทนตัวแปรเดิมทำการวิเคราะห์แบบถดถอย (จิราวัลย์ จิตระเวช, 2558)

การวิเคราะห์ข้อมูล

การทดสอบสมมติฐานใช้การวิเคราะห์แบบถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression) ในการศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อพฤติกรรมไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนสอบบัญชีอย่างครบถ้วน สามารถสร้างสมการการทดสอบดังนี้

$$RAQ = \beta_0 + \beta_1TMP + \beta_2SEX + \beta_3EPR + \beta_4SDH + \beta_5REL + e$$

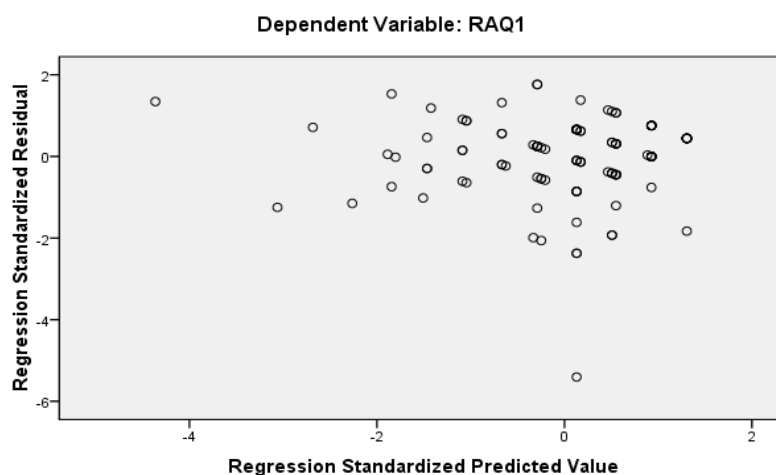
RAQ คือพฤติกรรมไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนสอบบัญชีอย่างครบถ้วน TMP คือแรงกดดันทางเวลา SEX คือเพศ EPR คือประสบการณ์การทำงาน SDH คือมาตรฐานวิชาชีพบัญชียากต่อการเข้าใจและนำมาปฏิบัติ REL คือไม่ตระหนักถึงบทบาทและหน้าที่ และ e คือค่าความคลาดเคลื่อน

การตรวจสอบข้อสมมติเบื้องต้น

การวิเคราะห์แบบถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression) มีข้อสมมติเบื้องต้น ซึ่งผู้วิจัยได้ทำการทดสอบเงื่อนไขของการวิเคราะห์แบบถดถอยเชิงพหุคูณ ซึ่งผลการทดสอบเงื่อนไข มีดังนี้

เงื่อนไขที่ 1 ตัวแปรตามและค่าความคลาดเคลื่อนเป็นตัวแปรที่มีการแจกแจงแบบปกติ ตัวแปรอิสระต้องเป็นอิสระต่อกัน ทั้งนี้ จากการทบทวนวรรณกรรมพบทฤษฎีบทลิมิตเข้าสู่ส่วนกลาง (Central limit Theorem) โดยหากประชากรไม่ว่าจะมีการแจกแจงแบบใด เมื่อทำการสุ่มตัวอย่างจำนวนมากๆ จะทำให้กลุ่มตัวอย่าง มีรูปแบบการแจกแจงปกติ โดยจะใช้ทฤษฎีนี้เมื่อกลุ่มตัวอย่างมีจำนวนมากกว่า 30 ตัวอย่าง ในการศึกษาครั้งนี้จำนวนกลุ่มตัวอย่าง 115 ตัวอย่าง จึงถือว่าตัวแปรตามและค่าความคลาดเคลื่อนเป็นตัวแปรที่มีการแจกแจงแบบปกติ

เงื่อนไขที่ 2 ค่าแปรปรวนของความคลาดเคลื่อนเป็นค่าคงที่ โดยพิจารณาจากแผนภาพการกระจาย Scatter Plot หากค่าความคลาดเคลื่อนมีการกระจายตัวไม่เป็นรูปแบบ หรือกระจายอยู่เหนือและใต้ระดับ 0 โดยกระจายตัวอยู่ในช่วงแคบไม่ว่า Y จะเปลี่ยนไปในทิศทางใดก็ตาม ถือว่าค่าความแปรปรวนของความคลาดเคลื่อนนั้นเป็นค่าคงที่ ดังภาพที่ 2



ภาพที่ 2 การกระจายตัวของข้อมูลที่น่ามาวิเคราะห์

เงื่อนไขที่ 3 ค่าความคลาดเคลื่อนแต่ละค่าเป็นอิสระกัน โดยใช้ค่าสถิติ Durbin-Watson ในการทดสอบค่าความคลาดเคลื่อนแต่ละค่าเป็นอิสระกันของตัวแปรอิสระ หากค่า Durbin-Watson อยู่ระหว่าง 1.5 – 2.5 ตัวแปรอิสระมีความเป็นอิสระต่อกัน จากการทดสอบตัวแปรที่ศึกษาพบว่า ค่า Durbin-Watson เท่ากับ 2.004 สรุปได้ว่าค่าความคลาดเคลื่อนแต่ละค่าเป็นอิสระกัน

เงื่อนไขที่ 4 ข้อมูลไม่มีค่าผิดปกติ ซึ่งเป็นการตรวจสอบความผิดปกติของข้อมูล (Outlier) ที่มีค่าแยกออกจากข้อมูลค่าอื่น ๆ โดยใช้ค่า Cook's distance ในการวิเคราะห์ข้อมูล หากค่า Cook's distance ไม่เกิน 1 สรุปได้ว่าค่าข้อมูลไม่มีค่าผิดปกติ ค่า Cook's distance จากการทดสอบข้อมูลจะนำมาวิเคราะห์พบว่า ค่า Cook's distance อยู่ระหว่าง 0.000 ถึง 0.185 ไม่เกิน 1 สรุปได้ว่าค่าข้อมูลไม่มีค่าผิดปกติ

เงื่อนไขที่ 5 ตัวแปรอิสระต้องเป็นอิสระต่อกัน

ใช้ค่าสถิติ Tolerance และค่า Variance Inflation Factor (VIF) เพื่อทดสอบความเป็นอิสระระหว่างตัวแปรอิสระ ในการทดสอบ Tolerance ต้องมีค่ามากกว่า 0.10 ส่วนค่า VIF ไม่เกิน 10 จึงจะถือว่าตัวแปรอิสระที่เข้าเงื่อนไขเป็นอิสระจากกัน ผลการทดสอบตัวแปรที่ศึกษาพบว่า ค่า Tolerance ที่ได้มีค่ามากกว่า 0.10 และค่า Variance Inflation Factor (VIF) มีค่าไม่เกิน 10 ดังตารางที่ 1

สรุปผลการทดสอบเงื่อนไขของการวิเคราะห์แบบถดถอยเชิงพหุคูณ พบว่าผลการวิเคราะห์ ผ่านเงื่อนไขทุกข้อ ดังนั้น จึงสามารถสรุปได้ว่า ผลได้จากการวิเคราะห์แบบถดถอยเชิงพหุคูณมีความเหมาะสม

ตารางที่ 1 แสดงค่า Tolerance และค่า Variance Inflation Factor

Independent Variable	Collinearity Statistics	
	Tolerance	VIF
TMP	0.719	1.391
SEX	0.969	1.032
EXP	0.922	1.085
REL	0.583	1.717
SDH	0.583	1.716

ผลการศึกษาและการอภิปรายผล

จากการนำข้อมูลทั้งหมดของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี จำนวน 115 ราย มาทำการวิเคราะห์แบบถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression) ได้ผลการวิเคราะห์ ซึ่งแสดงในตารางที่ 2

ตารางที่ 2 แสดงผลการวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุคูณตามตัวแบบในการศึกษา

ตัวแปร	ค่าสัมประสิทธิ์ถดถอย	t-statistic	P-Value
(Constant)	0.495	1.089	0.279
TMP	0.007	0.081	0.935
SEX	0.211	0.618	0.538
EPR	0.026	0.278	0.781
SDH	0.409	3.464	0.001*
REL	0.459	3.961	0.000*
F-statistic	15.353		
Sig	0.000		
R ²	0.413		
Adjust R ²	0.386		

หมายเหตุ *ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 1 แสดงผลการวิเคราะห์แบบถดถอยเชิงพหุคูณตามตัวแบบ พบว่า ค่าสัมประสิทธิ์ของการตัดสินใจที่ปรับแล้ว (Adjusted R Square) สำหรับข้อมูลทั้งหมด 115 ชุด มีค่าเท่ากับ 0.386 หมายความว่า ตัวแปรอิสระต่างๆ สามารถอธิบายพฤติกรรมไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนสอบบัญชีอย่างครบถ้วน (RAQ) ได้ร้อยละ 38.60 ผลการวิเคราะห์บ่งชี้ว่ามีตัวแปรอิสระจำนวน 2 ตัวแปร คือ มาตรฐานวิชาชีพบัญชียากต่อการเข้าใจและนำมาปฏิบัติ (SDH) และการไม่ตระหนักถึงบทบาทและหน้าที่ (REL) มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนสอบบัญชีอย่างครบถ้วน (RAQ)

มาตรฐานวิชาชีพบัญชียากต่อการเข้าใจและนำมาปฏิบัติ (SDH) มีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับพฤติกรรมไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนสอบบัญชีอย่างครบถ้วน (RAQ) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 หรือที่ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 95 โดยมาตรฐานวิชาชีพบัญชียากต่อการเข้าใจและนำมาปฏิบัติ (SDH) มีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์เท่ากับ 0.409 มีค่า t-Statistic เท่ากับ 3.464 และมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับพฤติกรรมไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนสอบบัญชีอย่างครบถ้วน (RAQ) ซึ่งทิศทางของความสัมพันธ์เป็นไปตามสมมติฐานการวิจัย ดังนั้นจึง **ยอมรับสมมติฐาน H4** ที่ตั้งไว้ กล่าวคือ การที่มาตรฐานวิชาชีพบัญชียากต่อการเข้าใจและนำมาปฏิบัติย่อมส่งผลให้ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานในสำนักงานสอบบัญชีให้บริการกิจการนอกตลาดทุนแสดงพฤติกรรมไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนสอบบัญชีอย่างครบถ้วน ซึ่งมาตรฐานการวิชาชีพบัญชีมีจำนวนหลายฉบับ มีความซับซ้อน และความยากต่อการเข้าใจแตกต่างกัน ผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีอาจไม่เข้าใจในมาตรฐานต่าง ๆ หรือไม่สามารถนำมาตรฐานวิชาชีพมาประยุกต์ใช้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีได้ ผลการวิจัยสอดคล้องกับผลการวิจัยของจรัส วิจิตรธนบดี (2543) พบว่าผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีที่มีความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีจะปฏิบัติงานมีประสิทธิภาพและสามารถจัดทำรายงานทางการเงินได้มีคุณภาพมากขึ้น สอดคล้องกับรายงานสรุปกิจกรรมการตรวจคุณภาพงานสอบบัญชี ประจำปี 2556 ของสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (2557) พบว่าผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานสอบบัญชีบกพร่อง มีสาเหตุจากความไม่เข้าใจมาตรฐานวิชาชีพบัญชี และไม่สามารถนำไปปฏิบัติงานสอบบัญชีได้ดีเท่าที่ควร สอดคล้องกับผลการวิจัยของ จิราภรณ์ ปะจันทะสี และคณะ (2559) พบว่าหากผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีมีความรู้ด้านมาตรฐานการบัญชีที่เพียงพอจะทำให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากขึ้น

การไม่ตระหนักถึงบทบาทและหน้าที่ (REL) มีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับพฤติกรรมไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนสอบบัญชีอย่างครบถ้วน (RAQ) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 หรือที่ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 95 โดยการไม่ตระหนักถึงบทบาทและหน้าที่ (REL) มีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์เท่ากับ 0.459 มีค่า t-Statistic เท่ากับ 3.961 และมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับพฤติกรรมไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนสอบบัญชีอย่างครบถ้วน (RAQ) ซึ่งทิศทางของความสัมพันธ์เป็นไปตามสมมติฐานการวิจัย ดังนั้นจึง **ยอมรับสมมติฐาน H5** ที่ตั้งไว้ กล่าวคือ การไม่ตระหนักถึงบทบาทและหน้าที่ในการปฏิบัติงานย่อมส่งผลให้ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานในสำนักงานสอบบัญชีให้บริการกิจการนอกตลาดทุนมีพฤติกรรมไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนสอบบัญชีอย่างครบถ้วน โดยผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ไม่ตระหนักถึงบทบาทหน้าที่อาจไม่เอาใจใส่ต่องานที่ได้รับมอบหมายอย่างเต็มความสามารถ หรือผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีไม่ให้ความสำคัญกับการปฏิบัติตามขั้นตอนการสอบบัญชีอย่างครบถ้วน ผลการวิจัยสอดคล้องกับรายงานของสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (2557) พบว่าการไม่ตระหนักถึงบทบาทและหน้าที่ของผู้สอบบัญชีเป็นเหตุให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานสอบบัญชีไม่ดีเท่าที่ควร สอดคล้องกับผลการศึกษาในอดีตของ ตรีณวิรัชศิลป์ และคณะ (2556) ที่พบว่าหากผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีไม่เอาใจใส่ต่อวิชาชีพสอบบัญชี จะส่งผลให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง และสอดคล้องกับผลการวิจัยของ นิลุบล คงไมตรี และคณะ (2558) พบว่าหากไม่ปฏิบัติงานตามหน้าที่ที่ได้รับมอบหมาย หรือไม่มีความรับผิดชอบต่องานที่ของตน จะทำให้ประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีลดลง

อย่างไรก็ตามผลการศึกษายังพบว่าตัวแปรอิสระจำนวน 3 ตัวแปร ที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05 ไม่พบความสัมพันธ์กับพฤติกรรมไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนสอบบัญชีอย่างครบถ้วน (RAQ) ประกอบด้วย แรงกดดันทางเวลา (TMP) เพศ (SEX) และประสบการณ์การทำงาน (EPR) ดังนั้น จึงปฏิเสธสมมติฐาน H1 H2 และ H3

การนำไปใช้ประโยชน์

จากผลการวิจัยที่ได้เป็นการนำเสนอในลักษณะเชิงวิชาการ ซึ่งงานวิจัยในอดีตที่ผ่านมา ส่วนใหญ่ศึกษาในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานในสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ที่ให้บริการในตลาดทุน ผู้วิจัยคาดหวังว่าจะมีการนำผลที่ได้จากวิจัยครั้งนี้ไปใช้ประโยชน์จริง เนื่องจากผลการศึกษพบว่า มาตรฐานวิชาชีพบัญชียากต่อการเข้าใจและนำมาปฏิบัติ รวมถึงการไม่ตระหนักถึงบทบาทและหน้าที่ ทำให้ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีเกิดพฤติกรรมไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนสอบบัญชีอย่างครบถ้วน ดังนั้น จึงขอเสนอแนะประโยชน์และข้อเสนอแนะจากผลการวิจัย ดังนี้

1. สำนักงานสอบบัญชีที่ให้บริการเฉพาะกิจการนอกตลาดทุน หรืออีกนัยหนึ่งเป็นสำนักงานสอบบัญชีขนาดย่อม ควรสนับสนุนให้ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีได้รับการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางด้านมาตรฐานวิชาชีพให้มากขึ้น ทั้งการอบรมจากองค์กรวิชาชีพภายนอก และการจัดอบรมภายในองค์กร (In house training) และควรเสริมสร้างให้ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีเกิดความภาคภูมิใจในบทบาทและหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายในการปฏิบัติงาน หากผู้ช่วยผู้สอบบัญชีมีความรู้ในวิชาชีพมากขึ้นและมีความตระหนักในบทบาทหน้าที่มากขึ้น จะส่งผลให้ปฏิบัติงานสอบบัญชีได้ถูกต้องและมีประสิทธิภาพมากขึ้น

2. สำนักงานสอบบัญชีที่ให้บริการเฉพาะกิจการนอกตลาดทุนต้องไม่ละเลยการกำกับดูแล และสอบทานงานของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีโดยเฉพาะกลุ่มผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่ไม่เข้าใจมาตรฐานวิชาชีพ ไม่สามารถปฏิบัติให้เป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพ หรือบุคคลที่ไม่ตระหนักในบทบาทและหน้าที่ ให้ปฏิบัติงานเป็นไปตามมาตรฐานโดยเคร่งครัดเพื่อป้องกันไม่ให้เกิดปัญหาคุณภาพงานสอบบัญชีของสำนักงาน

3. ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่พบว่ามาตรฐานวิชาชีพบัญชียากต่อการเข้าใจและนำมาปฏิบัติ ควรขยันหมั่นเพียรเร่งศึกษาหาความรู้ พัฒนาตนเองให้มากขึ้น รวมทั้ง กระตือรือร้นในการปฏิบัติงาน และมีความระมัดระวังรอบคอบในงานสอบบัญชีให้มากขึ้น เพื่อลดผลเสียที่อาจจะเกิดขึ้น หากละเลยหรือขาดความรอบคอบในการปฏิบัติงานสอบบัญชี

4. สภาวิชาชีพบัญชี ในฐานะที่เป็นผู้กำกับดูแลวิชาชีพสอบบัญชี ควรจัดทำและเผยแพร่ความรู้ด้านมาตรฐานวิชาชีพบัญชีในรูปแบบที่เข้าใจได้ง่าย และนำเสนอโดยใช้สื่อที่สามารถเข้าใจได้ง่าย อันจะเป็นการส่งเสริมทางอ้อมให้ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีสามารถเข้าใจมาตรฐานวิชาชีพและนำไปสู่การปฏิบัติได้ง่ายขึ้น

5. สถาบันการศึกษา ในฐานะเป็นผู้ให้ความรู้กับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ควรปรับปรุงหลักสูตร หรือเพิ่มหัวข้อในการเรียนการสอน เกี่ยวกับการตระหนักถึงบทบาทและหน้าที่ของนักบัญชี ซึ่งจะทำให้ผู้ที่กำลังจะจบการศึกษาไป เกิดการรู้จักตระหนักถึงบทบาทและมีความรับผิดชอบในหน้าที่ที่ได้รับมอบหมาย

ข้อจำกัดในการวิจัยและข้อเสนอแนะสำหรับการทำวิจัยในอนาคต

ในการวิจัยนี้ ผู้วิจัยกำหนดให้เป็นตัวแปรอิสระในศึกษาเพียง 5 ปัจจัย ได้แก่ แรงกดดันทางเวลา เพศ ประสบการณ์ทำงาน มาตรฐานวิชาชีพบัญชียากต่อการเข้าใจและนำมาปฏิบัติ และการไม่ตระหนักถึงบทบาทและหน้าที่ ดังนั้น ข้อมูลปัจจัยส่วนบุคคลของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี เช่น เงินเดือน ภาระหนี้สิน สถานะการสมรส จำนวนบุตร และบุคคลในความดูแล ฯลฯ อาจนำมาเป็นตัวแปรอิสระเพื่อหาปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี การปฏิบัติงานทำบัญชี หรือปฏิบัติงานอื่นๆ ให้ทราบถึงปัจจัยที่มีผลต่อการทำงาน และสามารถกำหนดแนวทางการแก้ไขปัญหาในการปฏิบัติงานที่บกพร่อง ให้การทำงานมีประสิทธิภาพมากขึ้น โดยพบงานวิจัยจำนวนมาก ที่ศึกษาปัจจัยต่างๆ ที่มีต่อการปฏิบัติงาน ได้แก่ อารยา แปะป้อง (2558) พบว่าปัจจัยส่วนบุคคลของพนักงานระดับปฏิบัติการในเขตย่านธุรกิจการค้าส่งผลให้เกิดประสิทธิผลในการทำงานที่แตกต่างกัน นอกจากนี้ การวิจัยใน

กลุ่มของพนักงานที่ปฏิบัติงานในสำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ โดยวาสนา พัฒนานันท์ชัย (2553) พบว่า ปัจจัยต่างๆ ที่นอกเหนือจากงานวิจัยของผู้วิจัย เช่น สภาพการทำงานและความมั่นคง การปกครองของบังคับบัญชา การได้รับการยอมรับนับถือ ความก้าวหน้าในตำแหน่งงาน ความรู้สึกพึงพอใจที่มีส่วนร่วมในการให้ประโยชน์แก่สาธารณชน มีผลต่อแรงจูงใจในการปฏิบัติงานเพื่องานมีคุณภาพดีขึ้น

ผลการวิจัยชิ้นนี้พบว่า มาตรฐานวิชาชีพบัญชียากต่อการเข้าใจและนำมาปฏิบัติ จึงทำให้ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี เกิดพฤติกรรมไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนสอบบัญชีอย่างครบถ้วน ทั้งนี้ ในปัจจุบันเทคโนโลยีคอมพิวเตอร์และอินเทอร์เน็ตได้พัฒนาไปอย่างรวดเร็ว ดังนั้น ควรมีการศึกษาวิจัยเพิ่มเติม เกี่ยวกับรูปแบบของการเรียนรู้ การฝึกอบรม การถ่ายทอดมาตรฐานวิชาชีพบัญชี ว่ารูปแบบที่เข้าถึงได้ง่าย สื่อสารได้เข้าใจอย่างง่าย มีลักษณะอย่างไร รูปแบบใด และควรนำเสนอแบบใดที่ตอบสนองกับผู้ปฏิบัติงานมากที่สุด ซึ่งจะส่งผลให้มาตรฐานวิชาชีพสามารถทำความเข้าใจในการเรียนรู้ได้ง่ายและลดปัญหาในการปฏิบัติจริง นอกจากนี้ ผลการวิจัยนี้ พบว่าการไม่ตระหนักถึงบทบาทและหน้าที่ ทำให้ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีเกิดพฤติกรรมไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนสอบบัญชีอย่างครบถ้วน ดังนั้น ควรศึกษาวิจัยเพิ่มเติมว่ามีปัจจัยใด วิธีการใด และมาตรการใด ที่ทำให้ผู้ปฏิบัติหน้าที่ด้านวิชาชีพบัญชีเกิดความตระหนักถึงบทบาทและหน้าที่ของตนเอง เพื่อนำมาพัฒนาวิชาชีพสอบบัญชีของประเทศไทยให้เกิดคุณภาพมากยิ่งขึ้น

รายการอ้างอิง

กรมพัฒนาธุรกิจการค้า. (2547). *พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543*. ค้นเมื่อ 9 ตุลาคม 2560.

จาก http://www.dbd.go.th/ewt_news.php?nid=1078&filename=index

จิราภรณ์ ปะจันทะสี, ไพลิน นิลนิยม และศุทธิณี ปราชญ์ศรีภูมิ. (2559). ผลกระทบของสมรรถนะการสอบบัญชีสมัยใหม่ที่มีต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย. *วารสารการบัญชีและการจัดการ*, 8(4), 181-192.

จิราวัลย์ จิตรถเวช. (2558). *การวิเคราะห์ถดถอย*. กรุงเทพฯ: สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์.

จรี วิจิตรนบตี. (2543). *ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีของผู้ประกอบวิชาชีพการบัญชี ในเขตอำเภอเมืองจังหวัดเชียงใหม่*. วิทยานิพนธ์บัณฑิตมหาบัณฑิต. บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.

ดรุณี วงษ์ศิลป์, ศรีรุ่งรัตน์ สุดสมบูรณ์, และณัฐภูมิ ดันติเศรษฐ. (2556). ผลกระทบของความจงรักภักดีต่อวิชาชีพการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีในสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ. *วารสารการบัญชีและการจัดการ*, 5(1), 46-55.

นฤนาถ ศรภักย์วานิช. (2556). คุณภาพงบการเงินของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย. *วารสารบริหารธุรกิจ เศรษฐศาสตร์และการสื่อสาร*, 8(2), 21-30.

นิลุบล คงไมตรี, กัญญมน วิทยาภูมิ และไพลิน นิลนิยม. (2558). ความสัมพันธ์ระหว่างความรับผิดชอบทางบัญชีกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของนักบัญชีองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นในจังหวัดกาฬสินธุ์. *วารสารการบัญชีและการจัดการ*, 7(1), 119-127.

บุญช่วง ศรีธรรมาภรณ์, ไพรัช พรพันธ์เดชาวิทยา และศรีรุ่งรัตน์ สุดสมบูรณ์. (2554). ความสัมพันธ์ระหว่างความเชี่ยวชาญการสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. *วารสารการบัญชีและการจัดการ*, ฉบับพิเศษ, 49-61.

วาสนา พัฒนานันท์ชัย. (2553). *ปัจจัยที่มีผลต่อแรงจูงใจในการปฏิบัติงานของพนักงานสำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์*. การค้นคว้าอิสระศิลปศาสตรมหาบัณฑิต. สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์.

- วีรณา ติรณะประกิจ และศิลปพร ศรีจันทเพร (2552). ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 5(14), 69-79.
- สมพงษ์ พรอุปถัมภ์. (2559). เมื่อสำนักงานสอบบัญชีต้องทำตาม TSQC1. ค้นเมื่อ 9 ตุลาคม 2560, จาก <https://account.cbs.chula.ac.th/2016/10/17/เมื่อสำนักงานสอบบัญชี>
- สายชล สันสมบุญทอง. (2559). *การวิเคราะห์ตัวแปรหลายตัว*. กรุงเทพฯ: จามจุรีโปรดักส์.
- สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. (2557). *รายงานสรุปกิจกรรมการตรวจคุณภาพงานสอบบัญชี 2556*. ค้นเมื่อ 16 กันยายน 2560, จาก http://www.sec.or.th/TH/RaisingFunds/EquityDebt/Documents/activities_report_th_2556.pdf
- อารยา แป๊ะป่อง. (2558). *การศึกษาปัจจัยส่วนบุคคล การประเมินองค์กรแบบสมมูล และการทำงานเป็นทีมที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพในการทำงานของพนักงานระดับปฏิบัติการในเขตย่านธุรกิจการค้าสี่ลม*. การค้นคว้าอิสระบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยกรุงเทพ.
- Breesch, D. & Branson, J. (2009). The Effects of Auditor Gender on Audit Quality. *IUP Journal of Accounting Research & Audit Practice*, 8(3), 78-107.
- Choo, F., & Firth, M. (1998). The Effect of Time Pressure on Auditors' Configural Information Processing. *International Journal of Auditing*, 2, 21-33.
- Coram, P., Glavovic, A., Ng, J. & Woodliff, D. (2008). The Moral Intensity of Reduced Audit Quality Acts. *Auditing. Journal of Practice & Theory*, 27, 127-49.
- Donnell, O. & Johnson, N. (2001). The Effect of Auditor Gender and Task Complexity on Information Processing Efficiency. *International Journal of Auditing*, 5, 91-105.
- Gundry, C. & Liyanarachchi, A. (2007). Time Budget Pressure, Auditors' Personality Type, and the Incidence of Reduced Audit Quality Practices. *Pacific Accounting Review*, 19(2), 125-152.
- Hyatt, A. & Taylor, H. (2013). The Effects of Time Budget Pressure and Intentionality on Audit Supervisors' Response to Audit Staff False Sign-off. *International Journal of Auditing*, 17, 38-53.
- Jais, M., Nawawi, A. & Salin, P. (2016). Reduction of Audit Quality by Auditors of Small and Medium Size Audit Firms in Malaysia: A Case of Premature Sign-off of Audit Documents. *Journal of Accounting – Business & Management*, 23(2), 1-12.
- Nehme, R., Mutawa, A. & Jizi, M. (2016). Dysfunctional Behavior of External Auditors the Collision of Time Budget and Time Deadline Evidence from a Developing Country. *The Journal of developing Areas*, 50(1), 373-389.
- Reheul, M., Ceneghem, V., Bogaerd, V. & Verbruggen, S. (2017). Auditor Gender, Experience and Reporting in Nonprofit Organizations. *Managerial Auditing Journal*, 32(6), 550-577.
- Soobaroyen, T. & Chengabroyan, C. (2016). Auditors' Perceptions of Time Budget Pressure, Premature Sign Offs and Under-Reporting of Chargeable Time: Evidence from a Developing Country. *International Journal of Auditing*, 10, 201-218.

The University of California Los Angeles. (2018). *What dose Cronbach's Alpha mean?* Retrieved February 12, 2018, from <https://stats.idre.ucla.edu/spss/faq/what-does-fcronbachs-alpha-mean/>