

คุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

Audit Quality of the Certified Public Accountants in Thailand

ประทีป วจิทองรัตน์¹

บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์ (1) เพื่อศึกษาคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย (2) เพื่อศึกษาอิทธิพลของลักษณะงานตรวจสอบภายในและความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยและ (3) เพื่อสร้างรูปแบบสมการพยากรณ์ลักษณะงานตรวจสอบภายในและความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย โดยผู้วิจัยกำหนดประชากรในการวิจัยครั้งนี้ คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยที่เปิดเผยมข้อมูลกับสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ โดยมีขนาดของกลุ่มตัวอย่างจำนวน 325 คน ผลการวิจัยพบว่า ตัวแปรลักษณะงานตรวจสอบภายในที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ได้แก่ ลักษณะงานตรวจสอบภายในด้านการตรวจสอบการดำเนินงาน ลักษณะงานตรวจสอบภายในด้านการตรวจสอบทางการเงิน และลักษณะงานตรวจสอบภายในด้านการตรวจสอบเทคโนโลยีสารสนเทศ ส่วนตัวแปรความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ได้แก่ ความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบด้านการบัญชีหรือการเงิน และความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบด้านกำกับดูแลกิจการ รูปแบบสมการพยากรณ์ลักษณะงานตรวจสอบภายในและความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ประกอบด้วย 1. ความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบด้านการบัญชีหรือการเงิน 2. ลักษณะงานตรวจสอบภายในด้านการตรวจสอบการดำเนินงาน 3. ลักษณะงานตรวจสอบภายในด้านการตรวจสอบทางการเงิน 4. ลักษณะงานตรวจสอบภายในด้านการตรวจสอบเทคโนโลยีสารสนเทศ และ 5. ความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบด้านกำกับดูแลกิจการ โดยมีค่าสัมประสิทธิ์การพยากรณ์ (R^2) เท่ากับ .242 ซึ่งแสดงว่าตัวแปรดังกล่าวสามารถร่วมกันพยากรณ์คุณภาพการสอบบัญชีได้ร้อยละ 24.2

คำสำคัญ : ความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบ คุณภาพการสอบบัญชี ลักษณะงานตรวจสอบภายใน ผู้สอบ บัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

Abstract:

This research aims to study (1) the audit quality of the certified public accountants in Thailand (2) study the influence of internal audit function characteristics and audit committee expertise that affected to the audit quality of the certified public accountants in Thailand, and (3) study the internal audit function characteristics and audit committee expertise regression equation modeling that affect to the audit quality of the certified public accountants in Thailand. The researcher defined the population for this research as a group of the certified public accountants in Thailand who are the member of the federation of accounting professions under the royal patronage of his majesty the king also disclose their information .The total sampling size is 325. The results showed the internal audit function characteristics factor has influence to the audit quality of the certified public accountants in Thailand by internal audit function characteristics operation auditing, financial auditing and Information technology

¹ผู้ช่วยศาสตราจารย์ สาขาการบัญชี คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏสวนสุนันทา

auditing; and we also found that the audit committee expertise factor has significant influence to the audit quality of the certified public accountants in Thailand by the audit committee expertise in accounting & finance expertise and the corporate governance expertise. We found out that the internal audit function characteristics and audit committee expertise regression equation modeling has significant influence to the audit quality of the certified public accountants in Thailand. These factors can be describe as 1. audit committee expertise in accounting & finance expertise 2. internal audit function characteristics in operation auditing 3. internal audit function characteristics in financial auditing 4. internal audit function characteristics in Information technology auditing and 5. audit committee expertise in corporate governance expertise by regression coefficient (R2) as .242, this shows that such variables could predict the audit quality variable as 24.2 percent.

Keywords: Audit Committee Expertise, Audit Quality, Internal Audit Function Characteristics, the Certified Public Accountants in Thailand

ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

การดำเนินธุรกิจในปัจจุบัน กฎหมายกำหนดให้มีการจัดทำงบการเงินเพื่อให้ทราบฐานะการเงินและผลการดำเนินงานอย่างน้อยปีละครั้ง และงบการเงินดังกล่าวยังถูกกำหนดให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตรวจสอบและแสดงความเห็น เพื่อให้ข้อมูลในงบการเงินเป็นที่เชื่อถือและเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินอย่างแท้จริง วิชาชีพสอบบัญชีจึงมีความสำคัญและจำเป็นอย่างยิ่งต่อธุรกิจ (กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543, ม. 9-11) ในขณะที่ วอลแมน Wallman (1996, p. 76), ซอล (1996, pp. 131-137), ชูตเซ Schuetze (1994, pp. 69-75), เลวิต Levitt (1998, pp. 14-19) และเทอนเนอร์ Turner (1999, pp. 281-297) กล่าวว่าประเด็นด้านคุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality) นั้นมีประเด็นที่น่าเป็นห่วงคือ ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีและคุณภาพของการตรวจสอบนั้นมีอัตราส่วนที่เพิ่มขึ้นอย่างน่าเป็นห่วง ซึ่งส่งผลต่อความผิดปกติของรายงานทางการเงิน ทั้งนี้สำนักงานคณะกรรมการตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย สหรัฐอเมริกา ระบุว่าในช่วงปี 1990 คุณภาพของการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้นลดลงอย่างเห็นได้ชัด โดยมีสาเหตุเนื่องมาจากลักษณะงานตรวจสอบภายในและความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบของแต่ละบริษัทที่แตกต่างกัน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ถือกำเนิดขึ้น

ในปี พ.ศ. 2547 ประเทศไทยได้มีพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชีเกิดขึ้น โดยเน้นคุณภาพของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี เพื่อให้วิชาชีพบัญชีมีความน่าเชื่อถือและมีคุณภาพ ในเวลาต่อมาได้มีการปรับปรุงและพัฒนามาตรฐานการสอบบัญชี เพื่อให้ทันสมัยมากยิ่งขึ้น จากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการสอบบัญชีข้างต้น ส่งผลกระทบโดยตรงต่อคุณภาพการสอบบัญชี ซึ่งมีความจำเป็นต้องสร้างรูปแบบการศึกษาปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพื่อให้การสอบบัญชีเป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพ ซึ่งจากการดำเนินงานของการสอบบัญชีส่วนใหญ่ได้ให้น้ำหนักการศึกษาเกี่ยวกับปัจจัยด้านต่างๆ ซึ่งรวมทั้งปัจจัยด้านค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี นอกจากการทบทวนวรรณกรรมในการวิจัยฉบับนี้ ผู้วิจัยเห็นว่าปัจจัยสำคัญที่ส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีมี 2 ปัจจัย คือ 1. ลักษณะงานตรวจสอบภายใน และ 2. ความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบ ซึ่งผู้วิจัยได้เห็นความสำคัญในสองปัจจัยดังกล่าว ซึ่งเป็นเรื่องที่มีผู้ศึกษาน้อย ผู้วิจัยจึงสนใจที่จะศึกษาคุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality) ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ซึ่งเป็นคุณภาพของรายงานทางการเงินที่ได้รับการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยที่รายงานทางการเงินนั้นจะมีลักษณะของความถูกต้อง ความเที่ยงธรรม ความชัดเจน ความกระชับรัดกุม ความสมบูรณ์และความทันต่อเวลา โดยที่ผู้สอบบัญชานั้นจะต้องมีความเป็นอิสระทางความคิดและตรวจสอบ

ประเมินผลโดยปราศจากอิทธิพลใดๆ รบกวณ เดอแองเจโล (DeAngelo, 1981a, 1981b, pp. 183-199) รวมถึงศึกษาแนวคิดลักษณะงานตรวจสอบภายใน (Internal Audit Function Characteristics) ของ พิกเก็ต Pickett (2004, pp.1187-1194) กล่าวว่าลักษณะงานตรวจสอบภายในได้รับการยอมรับว่าเป็นมาตรฐานการบังคับใช้ในองค์กรที่มีหลายฝ่ายเข้ามาเกี่ยวข้องและต้องยึดถือปฏิบัติ ตาม โดยเฉพาะผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะมีบทบาทสำคัญอย่างยิ่งในกระบวนการของการตรวจสอบทางการเงิน นอกจากนั้นแล้ว การตรวจสอบภายในยังประกอบไปด้วย การตรวจสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนด การตรวจสอบ การดำเนินงาน การตรวจสอบด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ การตรวจสอบด้านบริหาร รวมถึงการตรวจสอบพิเศษในด้านการทำธุรกรรมของบริษัทโดยเฉพาะข้อมูลทางการเงิน ซึ่งผู้ที่เป็นผู้รับผิดชอบทางด้านตรวจสอบภายในนั้นจะต้องมีมุมมองของลักษณะงานดังกล่าวข้างต้นรวมอยู่ด้วย และศึกษาแนวคิดความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee Expertise) ของ คาร์เซลโลและคณะ Carcello et al. (2008, pp. 651-668) ที่กล่าวว่าความสัมพันธ์ระหว่างความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบกับคุณภาพของการสอบบัญชีนั้นมีความสัมพันธ์กันอย่างมากเพราะความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบในด้านของบัญชีการเงิน ความเชี่ยวชาญด้านการกำกับดูแลกิจการนั้นจะส่งผลต่อสถานะทางการเงินของกิจการอย่างมีนัยสำคัญ เช่น ตัวเลขรายได้ที่เพิ่มขึ้นอย่างผิดปกติ หรือรายจ่ายของบริษัทที่เพิ่มขึ้นอย่างผิดปกติก็ตาม สิ่งต่างๆ เหล่านี้จะส่งผลต่อสารสนเทศที่ใช้ในการตัดสินใจของผู้บริหาร ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของเบดาร์ดและคณะ (Bedard et al., 2004, pp. 13-35) โดยเฉพาะอย่างยิ่งผลการวิจัยครั้งนี้จะช่วยให้ได้ข้อมูลสำคัญที่จะใช้พัฒนาวิชาชีพด้านการสอบบัญชีที่ครอบคลุมทั้ง 8 เขตทั่วทุกภาคของประเทศไทยและจะช่วยให้เกิดการขยายผลพัฒนาเทคนิค วิธีการสอบบัญชีให้มีคุณภาพและได้รับความเชื่อถือจากผู้มีส่วนได้ส่วนเสียโดยตรง

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

การวิจัยเรื่อง คุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ผู้วิจัยมีวัตถุประสงค์ในการวิจัยดังนี้

2.1 เพื่อศึกษาคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

2.2 เพื่อศึกษาอิทธิพลของลักษณะงานตรวจสอบภายในและความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบที่ส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

สมมติฐานของการวิจัย

สมมติฐานข้อที่ 1: ลักษณะงานตรวจสอบภายในส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

สมมติฐานข้อที่ 2: ความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ช่วยให้ทราบองค์ประกอบคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

2. ช่วยให้ทราบอิทธิพลด้านลักษณะงานตรวจสอบภายในและความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบที่ส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

3. ช่วยให้ทราบรูปแบบสมการพยากรณ์ลักษณะงานตรวจสอบภายในและความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบที่ส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ประโยชน์ทางด้านวิชาชีพหรือการนำไปปฏิบัติ

ผู้บริหารซึ่งมีหน้าที่ในการวางแผนและกำหนดนโยบายขององค์กรทั้งภาครัฐและเอกชน เข้าใจถึงปัจจัยเหตุที่มีความสำคัญต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และสามารถนำผลการวิจัยไปใช้เป็นข้อมูลในการพิจารณาวางแผนพัฒนาให้มีความเหมาะสม อีกทั้งใช้เป็นเครื่องมือในการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่นำไปสู่การได้รับความเชื่อถือจากผู้มีส่วนได้ส่วนเสียโดยตรง

บททวนวรรณกรรม

จากการทบทวนวรรณกรรมด้านคุณภาพการสอบ

บัญชี จากบทความวิจัยและบทความวิชาการพบว่า มีนักวิชาการให้นิยามและความหมายของคุณภาพการสอบบัญชีไว้ดังนี้

ตอนที่ 1 นิยามของคุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality)

เดอแองเจโล DeAngelo (1981a, 1981b, pp. 183-199) กล่าวว่า คุณภาพการสอบบัญชี คือ คุณภาพของรายงานทางการเงินที่ได้รับการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยที่รายงานทางการเงินนั้นจะมีลักษณะของความถูกต้อง ความเที่ยงธรรม ความชัดเจน ความกระชับรัดกุม ความสมบูรณ์ และความทันต่อเวลา โดยที่ผู้สอบบัญชีนั้นจะต้องมีความเป็นอิสระทางความคิดและสามารถตรวจสอบประเมินผลได้โดยปราศจากอิทธิพลใดๆ รบกวน โดยคุณภาพของการสอบบัญชีนั้นจะสามารถช่วยลดความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นกับบริษัทหรือชื่อเสียงของบริษัทได้ ตลอดจนสร้างความเชื่อมั่นให้กับลูกค้าได้เป็นอย่างดี กอร์ปกับนอร์ริส และ สโคเดอร์ Norris & Schroeder (2000a, 2000b, pp. 149-173) กล่าวว่า คุณภาพการสอบบัญชี จะมีประสิทธิภาพมาก หากเกิดความร่วมมือกันระหว่างบริษัทกับผู้สอบบัญชีปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรฐานวิชาชีพบัญชี เพื่อให้ได้รายงานทางการเงินที่มีประสิทธิภาพมากที่สุด อันประกอบไปด้วย ความถูกต้อง ความเที่ยงธรรม ความชัดเจน ความกระชับรัดกุม ความสมบูรณ์ และความทันกาล เป็นต้น เค็น วาย เซ็น Ken Y. Chen (2005, pp. 86-104) ระบุว่าคุณภาพของรายงานทางการเงิน ที่ได้รับการตรวจสอบจากบริษัทชั้นนำทางด้านตรวจสอบบัญชี จะนำมาสู่ความถูกต้อง และความเที่ยงธรรมในรายงานทางการเงิน รวมถึงความสร้างสรรค์และความสมบูรณ์ของรายงานทางการเงิน อีพโพลิโต Ippolito (1990, p. 41-60) กอลลูจ Gallouj (1997, pp. 41-60) กล่าวถึง คุณภาพการตรวจสอบบัญชี คือ งบการเงินที่สะท้อนความถูกต้อง ความเที่ยงธรรม ความชัดเจน ความกระชับรัดกุม ความสร้างสรรค์ และความสมบูรณ์ รวมถึงความทันต่อเวลาแล้วนั้น ยังต้องมีความเป็นอิสระในการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีอีกด้วย มาเรียส กรอส และดาเนียล วอร์เรท Marius Gros & Daniel Worret (2014, pp. 345-374) กล่าวว่า การตรวจสอบงบการเงินของลูกค้าผ่านการตรวจสอบที่มีคุณภาพจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต คุณภาพของงบการเงินนั้นจะสะท้อนให้

เห็นถึงความเชื่อมั่น ความถูกต้อง และความทันต่อเวลา

การวัดตัวแปรคุณภาพการสอบบัญชี

จากการทบทวนวรรณกรรมจากฐานข้อมูลทั้งในและต่างประเทศที่เกี่ยวข้องกับการวัดตัวแปรคุณภาพการสอบบัญชี พบว่า แองกัส ดัฟ Angus Duff (2009, pp. 107-119) ศึกษาการวัดคุณภาพการสอบบัญชี โดยมีวัตถุประสงค์ในการศึกษาเพื่อศึกษาถึงการรับรู้การเปลี่ยนแปลงของคุณภาพการสอบบัญชีในประเทศอังกฤษในช่วงเวลาที่เกิดการเปลี่ยนแปลงของสิ่งแวดล้อมทางธุรกิจอย่างรวดเร็วในมุมมองของกลุ่มผู้มีส่วนได้ส่วนเสียที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี โดยกล่าวว่าการวัดคุณภาพการสอบบัญชีนั้นสามารถวัดได้หลายมิติ เช่น ด้านความถูกต้อง (Accuracy) ด้านความเที่ยงธรรม (Objectiveness) ด้านความชัดเจน (Clearness) ด้านความกะทัดรัด (Conciseness) ด้านความสมบูรณ์ (Completion) รวมถึงด้านความทันกาล (Timeliness) ซึ่งผลการวิจัยพบว่า การเปลี่ยนแปลงของสิ่งแวดล้อมทางธุรกิจด้านของคุณภาพและบริการของสินค้า รวมถึงความรุนแรงในการแข่งขันของธุรกิจนั้น ส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีในมิติของความชัดเจน และความถูกต้องของคุณภาพการสอบบัญชี รวมถึงงบการเงินอย่างมีระดับนัยสำคัญ และเรนี ฮอยแทช Rani Hoitash (2007, pp. 963-1008) ที่ทำการศึกษาเกี่ยวกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีและคุณภาพการสอบบัญชี โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงความสัมพันธ์ระหว่างค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชี โดยในการศึกษาใช้มิติในการวัดตัวแปรคุณภาพการสอบบัญชี ซึ่งประกอบไปด้วย ความถูกต้องของรายงานทางการเงิน ความเที่ยงธรรม ความชัดเจน ความกระชับรัดกุมและชัดเจนของงบการเงิน ซึ่งผลการวิจัยพบว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีนั้นส่งผลเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญกับคุณภาพการสอบบัญชีในมิติของความเที่ยงธรรมของผู้สอบบัญชี และยังพบอีกว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชียังส่งผลต่อชื่อเสียงขององค์กรตรวจสอบอีกด้วย ไดอาน่า มุสตาฟา โมฮัมเมด Diana Mostafa Mohamed (2013, pp. 116-144) ที่ทำการศึกษาในเรื่องของความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีในประเทศอียิปต์ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงปัจจัยด้านความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีว่าส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีหรือไม่

โดยมีกลุ่มตัวอย่างเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทขนาดใหญ่ทางด้านการตรวจสอบบัญชีหรือ Big Four ในประเทศอียิปต์ โดยการศึกษาในครั้งนี้มีองค์ประกอบในการวัดคุณภาพการสอบบัญชี โดยวัดจาก ความถูกต้องของงบการเงิน ความชัดเจนและความเที่ยงธรรม รวมถึงความสมบูรณ์ของงบการเงินที่ได้ ซึ่งผลการวิจัยพบว่าความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในมิติของจริยธรรมนั้นส่งผลทางตรงเชิงบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีด้านความถูกต้องของรายงานทางการเงินและด้านของความสัมพันธ์ของรายงานทางการเงินอีกด้วย

ตอนที่ 2 ลักษณะงานตรวจสอบภายใน (Internal Audit Function Characteristics)

นิยามลักษณะงานตรวจสอบภายใน (Internal Audit Function Characteristics)

The Institute of Internal Auditors (IIA, 2004, pp. 23-194) สถาบันผู้ตรวจสอบภายในสากล ได้นิยามความหมายของลักษณะงานตรวจสอบภายในว่าเป็นลักษณะงานการประเมินผลการปฏิบัติงานด้านต่างๆ ภายในองค์กรอย่างอิสระ ด้วยการตรวจสอบภายในการปฏิบัติงานเพื่อให้บริการต่อฝ่ายบริหาร โดยตัวเองเป็นส่วนหนึ่งของเครื่องมือควบคุมของฝ่ายบริหารที่ทำหน้าที่วัดและประเมินประสิทธิผล (Effectiveness) ของเครื่องมือควบคุมอื่นๆ คาร์เซลโลและคณะ Carcello et al. (2008, pp. 651-668) ได้กล่าวว่าลักษณะงานตรวจสอบภายในนั้น คือ ลักษณะของงานที่มีหน้าที่ในการตรวจสอบทางการเงิน ให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดของบริษัท รวมถึงการตรวจสอบการดำเนินงาน อันจะส่งผลต่อคุณภาพของงบการเงินและการเพิ่มประสิทธิภาพในการทำงานขององค์กรตามมานั่นเอง และรักฮุนันดานและคณะ Raghunandan et al. (2001, p. 51) สคาร์บอร์คและคณะ Scarbrough et al. (1998, pp. 115-136) แกรมลิงและคณะ Gramling et al. (2004, p. 194) กล่าวว่าลักษณะงานตรวจสอบภายใน คือ งานที่เกี่ยวข้องกับการประเมินกลไกสำคัญในการกำกับดูแลกิจการ การกำกับดูแลการปฏิบัติตามข้อกำหนด การตรวจสอบการดำเนินงาน การตรวจสอบบริหาร โดยที่มุ่งเน้นการพัฒนาในเชิงรุกและมีการระบุขอบเขตเงื่อนไขด้านเวลาที่สำคัญ มีการประเมินและปรับปรุงคุณภาพของบริษัทได้อย่างมีประสิทธิภาพและตรงเป้าหมาย ราซาและเลนเดอร์ Rezaee and Lander (1993, p. 8) แฮร์ริงตัน Har-

rington (2004, p. 65) ได้กล่าวเสริมว่าลักษณะงานตรวจสอบภายใน คือ เครื่องมือที่จะทำให้เกิดการปรับปรุงคุณภาพหรือกระบวนการภายในขององค์กรในทุกๆ ด้าน ไม่ว่าจะเป็นในเรื่องของรายงานทางการเงินและยังสอดคล้องกับความคิดเห็นของคณะกรรมการตรวจสอบและผู้บริหารระดับสูงที่เห็นว่า ถ้าบริษัทมีการตรวจสอบภายในที่มีประสิทธิภาพและชัดเจนแล้วนั้น จะส่งผลให้เกิดการตรวจสอบทางการเงิน การตรวจสอบการดำเนินงาน การตรวจสอบด้านบริหาร ได้อย่างมีประสิทธิภาพและสะท้อนกลับมาที่ผลสัมฤทธิ์ในด้านต่างๆ ของบริษัทนั่นเอง

การวัดตัวแปรลักษณะงานตรวจสอบภายใน (Internal Audit Function Characteristics)

พิกเก็ต Pickett (2004, pp. 187-194) กล่าวว่าลักษณะงานตรวจสอบภายในได้รับการยอมรับว่าเป็นมาตรฐานการบังคับใช้ในองค์กรที่มีหลายฝ่ายเข้ามาเกี่ยวข้องและต้องยึดถือปฏิบัติตามโดยเฉพาะผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะมีบทบาทสำคัญอย่างยิ่งในกระบวนการของการตรวจสอบทางการเงิน นอกจากนั้นแล้วการตรวจสอบภายในยังประกอบไปด้วย การตรวจสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนด การตรวจสอบการดำเนินงาน การตรวจสอบด้านเทคโนโลยี การตรวจสอบด้านบริหาร รวมถึงการตรวจสอบพิเศษในด้านการทำธุรกรรมของบริษัทโดยเฉพาะข้อมูลทางการเงินซึ่งผู้ที่เป็นผู้รับผิดชอบด้าน การตรวจสอบภายในนั้นจะต้องมีมุมมองของลักษณะงานดังกล่าวข้างต้นรวมอยู่ด้วย ในขณะที่ยาเทส Yates (2001, pp. 109-124) ที่กล่าวว่าทุกวันนี้มีหลายหน่วยงานที่ใช้การตรวจสอบภายในโดยที่มีลักษณะการตรวจสอบที่เข้มข้นขึ้น รวมถึงการประกันคุณภาพการกำกับดูแลกิจการและโปรแกรมด้านการฝึกอบรมที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบทางการเงิน การตรวจสอบด้านการปฏิบัติงาน การตรวจสอบด้านการดำเนินงาน การตรวจสอบเทคโนโลยีสารสนเทศ และการตรวจสอบพิเศษทางด้านการเงิน ซึ่งผู้สอบบัญชีที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภายในด้านการเงินนั้นแสดงความคิดเห็นว่าเป็นกลไกที่สำคัญขององค์กรและเป็นการควบคุมการบริหารจัดการภายในอย่างเป็นระบบรวมถึงมีการประเมินประสิทธิผลขององค์กรควบรวมอยู่ด้วย บุมการ์ทเนอร์และแฮมิลตัน Baumgartner and Hamilton (2004, pp. 34-36) อธิบายว่าลักษณะงานตรวจสอบภายในนั้นเป็นมาตรฐานการปฏิบัติงานที่ต้องมี

การดำเนินการอย่างต่อเนื่องและต้องถูกตรวจสอบได้ด้วยเช่นกัน เนื่องจากเป็นข้อกำหนดของ ก.ล.ต. NYSE, FDIC และหน่วยงานกำกับดูแลอื่นๆ เกี่ยวกับคุณภาพการรายงานทางการเงินที่ต้องผ่านการตรวจสอบภายในที่มีลักษณะงานดังกล่าว พอร์สซิชและคณะ Pforsich et al. (2006, p. 47) กล่าวว่าลักษณะงานตรวจสอบภายในเป็นส่วนหนึ่งที่สำคัญในการดูแลกำกับกิจการและเป็นเครื่องมือที่สำคัญในการบริหารการเปลี่ยนแปลงของบริษัทให้เข้ากับสิ่งแวดล้อมทางธุรกิจ ซึ่งลักษณะงานตรวจสอบภายในนั้นประกอบไปด้วย การตรวจสอบทางการเงิน การตรวจสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนด การตรวจสอบการดำเนินงาน การตรวจสอบเทคโนโลยีสารสนเทศ การตรวจสอบการบริหาร และการตรวจสอบพิเศษ ซึ่งสอดคล้องกับพระราชบัญญัติบัญชี มาตรา 404 ซึ่งกำหนดว่าบริษัทมหาชนต้องมีการตรวจสอบภายในโดยมีลักษณะงานการตรวจสอบดังกล่าวข้างต้นโดยมีทีมผู้เชี่ยวชาญเป็นผู้ประเมิน แอ็บบ็อทและคณะ Abbott et al. (2010, pp. 17-32) กล่าวเพิ่มเติมว่าลักษณะงานตรวจสอบภายในนั้น จะสามารถช่วยให้บริษัทไม่โดนคว่ำบาตรจากฝ่ายตรวจสอบภายนอกองค์กร เพราะการตรวจสอบภายในที่ประกอบไปด้วย การตรวจสอบทางการเงิน การตรวจสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนด การตรวจสอบการดำเนินงาน การตรวจสอบเทคโนโลยีสารสนเทศ การตรวจสอบการบริหาร และการตรวจสอบพิเศษนั้น ส่งผลต่อประสิทธิภาพของบริษัทและคุณภาพของรายงานทางการเงิน ผ่านกระบวนการควบคุมการปรับปรุงทางธุรกิจและการบริหารจัดการความเสี่ยงอย่างเป็นระบบ และยังสามารถช่วยให้การทุจริตลดลงเพราะมีกระบวนการที่เข้มแข็งนั่นเอง

เล็งและคูเปอร์ Leung and Cooper (2006, pp. 822-834) อธิบายว่า บทบาทของผู้ตรวจสอบภายในนั้นควรพัฒนาอย่างต่อเนื่องเพื่อตอบสนองให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงของบริษัทในโลกยุคปัจจุบัน ซึ่งในการดำเนินธุรกิจหรือกิจกรรมในการตรวจสอบภายในนั้นควรประกอบไปด้วยงานย่อย 6 ลักษณะงาน คือ การตรวจสอบทางการเงิน การตรวจสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนด การตรวจสอบการดำเนินงาน การตรวจสอบเทคโนโลยีสารสนเทศ การตรวจสอบการบริหาร และการตรวจสอบพิเศษ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในช่วงเวลาที่มีความจำเป็นต้องปิดงบการเงินหรือสรุปรายงานทางการเงินประจำปี ซึ่งภาระงาน

ต่างๆ เหล่านี้จะโดนบริหารจัดการโดยกระบวนการตรวจสอบภายในทั้งหมด เซฟคัก Savcuk (2007, pp. 275-284) กล่าวว่าจากสภาพแวดล้อมทางธุรกิจในปัจจุบันนั้นส่งผลให้ลักษณะงานตรวจสอบภายในมีการเปลี่ยนแปลงและเพิ่มความสลับซับซ้อนมากยิ่งขึ้น ซึ่งองค์กรต้องมีการปรับตัวและนำเอาทักษะมาปรับใช้ และเพิ่มขอบเขตของลักษณะงานตรวจสอบบัญชีให้มากขึ้น ซึ่งสอดคล้องกับ บรูซ ไอ เดวิดสัน Bruce I. Davidson (2013, pp. 41-59) ที่ทำการศึกษาในเรื่องของความสัมพันธ์ระหว่างการจัดหาผู้สอบบัญชีกับลักษณะงานตรวจสอบภายใน โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงความสัมพันธ์ปัจจัยสำคัญในการจัดหาผู้สอบบัญชีที่ประกอบไปด้วยคุณวุฒิและประสบการณ์ที่ส่งผลกับลักษณะงานตรวจสอบภายในที่ประกอบไปด้วย การตรวจสอบทางการเงิน การตรวจสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนด การตรวจสอบการดำเนินงาน การตรวจสอบด้านการบริหาร และการตรวจสอบด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ ซึ่งทำการศึกษาในกลุ่มผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอิสระในประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งผลการวิจัยพบว่า คุณวุฒิและประสบการณ์ของผู้สมัครส่งผลทางตรงอย่างมีระดับนัยสำคัญกับ การตรวจสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนด และการตรวจสอบทางการเงิน รวมถึงการตรวจสอบด้านการดำเนินงาน

ความสัมพันธ์ของตัวแปรลักษณะงานตรวจสอบภายในกับคุณภาพการสอบบัญชี

จากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวกับความสัมพันธ์ของตัวแปรลักษณะงานตรวจสอบภายในกับคุณภาพการสอบบัญชีจากฐานข้อมูลทั้งในและต่างประเทศพบว่า ประวิทย์และคณะ Prawitt et al. (2009, pp. 1255-1280) และเดวิดสันและคณะ Davidson et al. (2005, pp. 241-267) กล่าวว่าความเชื่อมโยงระหว่างลักษณะงานตรวจสอบภายในกับคุณภาพการสอบบัญชีนั้นมีมิติของความเชื่อมโยงที่มีนัยสำคัญที่ส่งผลต่อการดำเนินงาน ได้แก่ ลักษณะงานตรวจสอบภายใน ในด้านการตรวจสอบทางการเงิน หรือ การตรวจสอบในด้านของการปฏิบัติตามข้อกำหนด เช่น เรื่องของขอบเขตการปฏิบัติงาน หรือการประเมินความเสี่ยงของกิจการในด้านการบริหาร การตรวจสอบพิเศษในเรื่องของการทุจริตนั้นส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีในมิติของความถูกต้อง ความชัดเจน และความสมบูรณ์ของรายงานทางการเงินอย่างมี

นัยสำคัญ ชไนเดอร์และวิลเนอร์ Schneider and Wilner (1990, pp. 668-681) ศึกษาเกี่ยวกับความสัมพันธ์ของลักษณะงานตรวจสอบภายในที่ส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชี ซึ่งพบว่าลักษณะงานตรวจสอบภายใน ในด้านการตรวจสอบด้านการเงิน การตรวจสอบการดำเนินงาน การตรวจสอบด้านการปฏิบัติตามข้อกำหนดของบริษัทนั้น ส่งผลต่อความถูกต้องของรายงานทางการเงิน ความเที่ยงธรรมและปราศจากการเอนเอียง ความชัดเจนของงบการเงินของบริษัท นอกจากนี้รายงานทางการเงินที่ยังสอดคล้องและได้รับการยอมรับมากกว่าจากผู้ตรวจสอบบัญชีภายนอกอีกด้วย อาซาร์และคณะ Asare et al. (2003, pp. 181-203) ยังอธิบายเพิ่มเติมว่าการตรวจสอบภายในที่มีลักษณะของงานที่ประกอบไปด้วย การตรวจสอบทางการเงิน การตรวจสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนด การตรวจสอบการดำเนินงาน การตรวจสอบเทคโนโลยีสารสนเทศ การตรวจสอบการบริหาร และการตรวจสอบพิเศษนั้น จะส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่สะท้อนออกมาในเรื่องของรายงานทางการเงิน ที่มีความถูกต้องและความชัดเจน ปราศจากการทุจริตและความผิดปกติในตัวเลข จะเป็นแรงจูงใจที่จะชักจูงให้คณะกรรมการตรวจสอบภายนอกประเมินความเสี่ยงของธุรกิจให้อัตราที่ต่ำและจะส่งผลต่อภาพลักษณ์ขององค์กรในด้านบวกในสายตาของสาธารณชนอีกด้วย

ตอนที่ 3 ความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee Expertise)

3.1 ความหมายความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบ

เดอร์ฟอนด์และคณะ DeFond et al. (2005, pp. 153-193) กล่าวว่า ความรับผิดชอบของคณะกรรมการตรวจสอบจะแสดงให้เห็นถึงความเชี่ยวชาญในด้านการบัญชีหรือการเงิน รวมถึง ความเชี่ยวชาญด้านกำกับดูแลกิจการอีกด้วย ซึ่งเป็นภารกิจที่สำคัญที่ใช้ในการประเมินความเหมาะสมทางการเงินที่ซับซ้อนของบริษัทได้ เช่น บริษัทขอความคิดเห็นและข้อเสนอแนะจากคณะกรรมการในการประเมินผู้บริหารและการคัดเลือกผู้สอบบัญชีภายนอก เป็นต้น คาร์เซลโลและคณะ Carcello et al. (2008, pp. 651-668) กล่าวว่าความสัมพันธ์ระหว่างความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบด้านบัญชีหรือการเงินกับคุณภาพการสอบบัญชีนั้นมีความสัมพันธ์กันอย่าง

มาก เพราะความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบด้านบัญชีหรือการเงิน ความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบด้านการกำกับดูแลกิจการนั้นจะส่งผลต่อสถานะทางการเงินของกิจการอย่างมีนัยสำคัญ เช่น ตัวเลขรายได้ที่เพิ่มขึ้นอย่างผิดปกติ หรือรายจ่ายของบริษัทที่เพิ่มขึ้นอย่างผิดปกติก็ตาม สิ่งต่างๆ เหล่านี้จะส่งผลต่อสารสนเทศที่ใช้ในการตัดสินใจของผู้บริหารได้ เบดาร์ดและคณะ (Bedard et al., 2004, pp. 13-35) ต่อมาการศึกษาของโรเซนสไตน์และวัตต์ Rosenstein and Wyatt (1990, pp. 175-191) พบว่านักลงทุนในตลาดหลักทรัพย์ระดับพรีเมียมกำหนดให้บริษัทแต่งตั้งคณะบุคคลที่คิดว่าจะมีความสามารถในด้านการบัญชีหรือการเงินกับความสามารถในด้านการกำกับดูแลกิจการเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในบอร์ดบริหารของบริษัท เช่น บริษัทไวแอตต์ พบว่าผลตอบแทนในการลงทุนของไตรมาสปัจจุบันมีความผิดปกติ จึงแต่งตั้งกรรมการภายในที่มีคุณสมบัติดังกล่าวกับคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความเชี่ยวชาญภายนอกขึ้น เพื่อตรวจสอบถึงความผิดปกติดังกล่าว เป็นต้น ฟิช Fich (2005, pp. 2229-2254) พบว่าบริษัทระดับพรีเมียมในตลาดหลักทรัพย์ ที่แต่งตั้งผู้บริหารระดับสูงของบริษัทที่มีประสบการณ์ในด้านของความเชี่ยวชาญด้านบัญชีหรือการเงินกับความเชี่ยวชาญในด้านการกำกับดูแลกิจการเพื่อให้เป็นคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทหลายสมัยเพื่อสื่อสารให้นักลงทุนภายนอกรับรู้และสร้างความเชื่อมั่นให้กับบริษัทอีกด้วย

3.2 การวัดตัวแปรความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบ

จากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบ มีนักวิชาการสรุปการวัดตัวแปรความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบ ดังนี้ ไบรอันและคณะ Bryan et al. (2007, pp. 310-331) กล่าวว่าความเชี่ยวชาญคณะกรรมการตรวจสอบ มีความเชื่อมโยงกับรายได้ของบริษัทโดยเฉพาะอย่างยิ่งในเรื่องของผลประโยชน์การ โดยมียุทธศาสตร์ที่สามารถเชื่อมโยงคือ รายงานทางการเงินที่มีคุณภาพที่ผ่านการตรวจสอบโดยคณะกรรมการที่มีความเชี่ยวชาญที่ประกอบไปด้วย การตรวจสอบทางการเงิน การตรวจสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนด การตรวจสอบการดำเนินงาน การตรวจสอบเทคโนโลยีสารสนเทศ การตรวจสอบการบริหาร และการ

ตรวจสอบพิเศษ เอ็ม เอช คาร์อล หลุย, แซมมวล แอล ที ราส, ซิลี กวง M.H. Carol Liu, Samuel L.Tiras, Zili Zhuang (2014, pp. 145-166) ที่ทำการศึกษาเกี่ยวกับความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบด้านบัญชีกับระดับความคาดหวังในการทำกำไรของบริษัทโดยการศึกษาวิจัยในครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงความสัมพันธ์ของตัวแปรความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบบัญชีที่ประกอบไปด้วย ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงิน และความเชี่ยวชาญด้านกำกับดูแลกิจการกับความสามารถในการทำกำไรของบริษัท โดยทำการสำรวจกับกลุ่มตัวอย่างที่เป็น CFO ในบริษัทขนาดใหญ่ ในประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งผลการวิจัยพบว่าปัจจัยด้านความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบด้านบัญชี เรื่องหลัก การบัญชีเกี่ยวกับการประมาณการ เกณฑ์คงค้าง และการตั้งสำรองได้นั้น ส่งผลทางตรงเชิงบวกกับความสามารถในการทำกำไรของกิจการและยังพบอีกว่าความเชี่ยวชาญด้าน กำกับดูแลกิจการนั้นส่งผลทางตรงเชิงบวกกับความสามารถในการทำกำไรของกิจการอย่างมีระดับนัยสำคัญ และความเชี่ยวชาญด้านกำกับดูแลกิจการในมิติของความ ยุติธรรมกับความโปร่งใสยังส่งผลต่อความสามารถในการ ทำกำไรของบริษัทด้านการเงินอย่างมีนัยสำคัญอีกด้วย ชูซาน อิลบริง, ดาเลีย โรบินสัน, ไมเคิล โรบินสัน Susan Albring, Dahlia Robinson, Michael Robinson (2013, pp. 81-94) ที่ทำการศึกษาในเรื่องความเชี่ยวชาญของ คณะกรรมการตรวจสอบกับความสมัครใจในการรับการ ตรวจสอบรายงานทางการเงินของกิจการการให้บริการ ด้านภาษี โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงผลกระทบของ ความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบในมิติของ ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีการเงิน และความเชี่ยวชาญ ในด้านการกำกับดูแลกิจการที่ส่งผลต่อความสมัครใจใน การรับการตรวจสอบรายงานทางการเงินของกิจการให้ บริการด้านภาษี โดยศึกษากลุ่มตัวอย่างที่เป็นผู้สอบบัญชี รับอนุญาตของบริษัท S&P โดยผลการวิจัยพบว่าความ เชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบในด้านของความ เชี่ยวชาญด้านบัญชีการเงินในประเด็นของการประมาณ การ เกณฑ์คงค้าง และการตั้งสำรองได้ ส่งผลทางบวกต่อ ความสมัครใจในการรับการตรวจสอบรายงานทางการเงิน ของกิจการและยังพบอีกว่า ความเชี่ยวชาญในด้านการ กำกับดูแลกิจการในด้านมิติของความยุติธรรมกับความ

โปร่งใสส่งผลทางตรงเชิงบวกกับความสมัครใจในการรับ การตรวจสอบรายงานทางการเงินของกิจการการให้ บริการด้านภาษีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติอีกด้วย

3.3 ความสัมพันธ์ความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบกับคุณภาพการสอบบัญชี

จากการทบทวนวรรณกรรมเรื่องของความสัมพันธ์ ของความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบกับ คุณภาพการสอบบัญชีพบว่า คาร์เซลโลและคณะ Carcello et al. (2008, pp. 651-668) กล่าวว่าจากการทบทวน วรรณกรรมที่มีการพูดถึงความสัมพันธ์ของความเชี่ยวชาญ ของคณะกรรมการตรวจสอบกับคุณภาพการสอบบัญชี มี ปรากฏให้เห็น เช่น การศึกษาถึงรายงานทางการเงินที่มี ความผิดปกติของรายงานทางการเงิน เบดาตและคณะ Bedard et al. (2004, pp. 13-35) ความเชี่ยวชาญของ คณะกรรมการตรวจสอบ ที่ประกอบไปด้วยความเชี่ยวชาญ ด้านการบัญชีหรือการเงิน กับความเชี่ยวชาญด้านกำกับ ดูแลกิจการ จะส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่ประกอบ ไปด้วย ความถูกต้อง ความชัดเจน ความกระตือรือร้น ความ สมบูรณ์ และความทันกาล ของคุณภาพรายงานทางการเงิน ของสถานประกอบการ ซีและคณะ Xie et al. (2003, pp. 295-316) กล่าวว่าเอกสารสำคัญด้านการเงินส่วน ใหญ่ของนายธนาคาร ผ่านการตรวจสอบจากคณะกรรมการที่มีความเชี่ยวชาญในด้านการบัญชีหรือการเงิน และ ความเชี่ยวชาญด้านกำกับดูแลกิจการโดยที่ความสามารถ หรือประสบการณ์เหล่านี้จะส่งผลทางตรงต่อคุณภาพการ สอบบัญชีที่สะท้อนออกมาผ่านรายงานทางการเงินนั่นเอง คริชันและวิสวานาธาน Krishnan and Visvanathan (2008, pp. 36-47) ระบุถึงความสัมพันธ์ระหว่างความ เชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบที่ส่งผลต่อคุณภาพ การสอบบัญชีว่า ผู้เชี่ยวชาญด้านการเงินที่ดูแลและตรวจ ประเมินให้กับบริษัทหรือสถาบันด้านการเงินต่าง ๆ พบว่า การเชื่อมโยงกันระหว่าง ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือ การเงิน และความเชี่ยวชาญด้านกำกับดูแลกิจการของคณะ กรรมการตรวจสอบนั้นส่งผลต่อคุณภาพของการสอบบัญชี และรายงานทางการเงินของบริษัทอย่างมีนัยสำคัญ ในด้าน ของความถูกต้อง ความเที่ยงธรรม ความชัดเจน ความกระ- ตือรือร้น ความสร้างสรรค์ ความสมบูรณ์และความทันกาล ของงบการเงิน การศึกษาในครั้งนี้ยังชี้ให้เห็นอีกว่าความ เชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบนั้นเกิดจาก

ประสบการณ์ในการทำงานด้านการเงินและการตรวจ ประเมินกำกับดูแลกิจการ

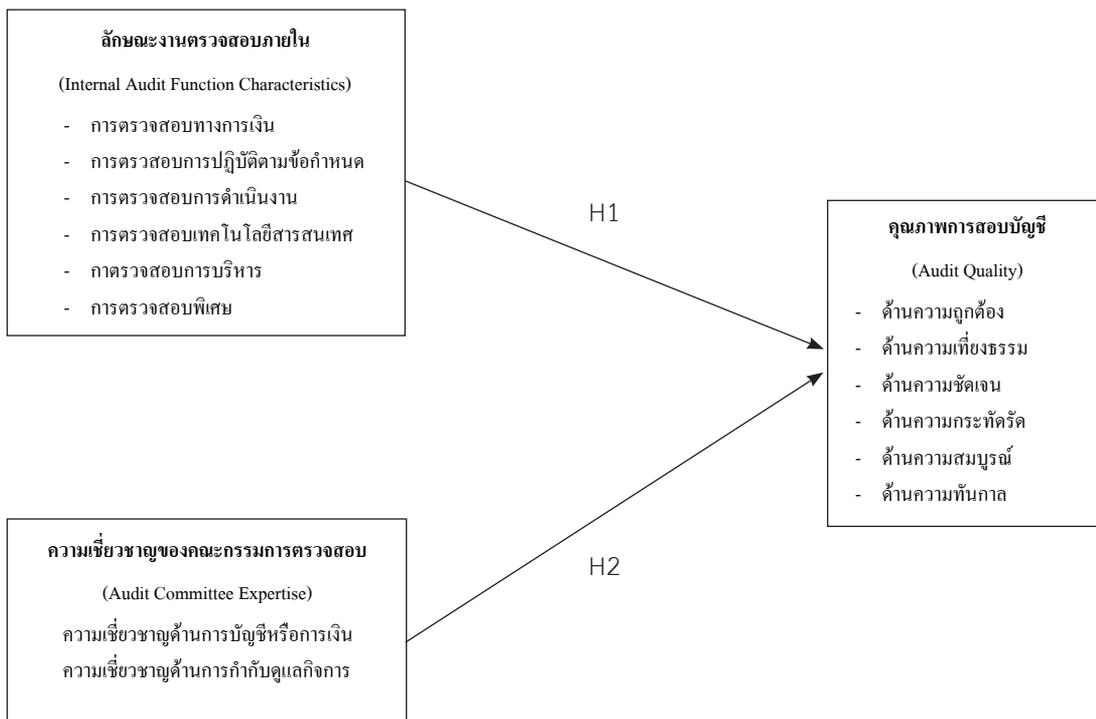
กรอบแนวความคิดในการวิจัย

กรอบแนวคิดการวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยมีวัตถุประสงค์ที่จะศึกษาถึงอิทธิพลของปัจจัยเหตุที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย โดยผู้วิจัยได้ทำการทบทวนวรรณกรรมงานวิจัยของต่างประเทศและในประเทศ เพื่อนำมาพัฒนาเป็นกรอบแนวคิด โดยการสร้างกรอบแนวคิดสำหรับการวิจัย ดังแสดงในภาพที่ 1

ในแนวกว้างที่ให้ข้อสรุปที่สามารถนำมาใช้ได้ทั่วทุกพื้นที่ โดยมีรายละเอียดเกี่ยวกับวิธีการดำเนินการวิจัย ดังนี้

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

เพื่อให้ได้กลุ่มตัวอย่างที่เป็นตัวแทนของผู้ให้ข้อมูลที่ ดี ผู้วิจัยได้กำหนดจากตัวแทนของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในประเทศไทยที่เปิดเผยข้อมูลกับสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ซึ่งผู้วิจัยใช้วิธีการกำหนดกลุ่มตัวอย่างตาม กฎแห่งความชัดเจน (Rule of thumb) ตามข้อเสนอของ ชูเมคเกอร์และลอมแมก Schumacker & Lomax (1996, p.) แฮร์ แอนเดอร์สัน ทาฮัมและแบล็ค Hair, Anderson,



ภาพ 1 กรอบแนวคิดการวิจัย

วิธีดำเนินการวิจัย

รูปแบบของการวิจัยในครั้งนี้ เป็นการวิจัยเชิงปริมาณ ผู้วิจัยเก็บรวบรวมข้อมูลโดยใช้แบบสอบถามกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยที่เปิดเผยข้อมูลกับสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ จำนวน 325 ตัวอย่าง เนื่องจาก การวิจัยเชิงปริมาณเป็นการให้ข้อมูล

Tatham & Black (1998, pp. 387-441) ที่นักสถิติวิเคราะห์หัตถ์แปรพหุคูณนิยมใช้ คือ ใช้ขนาดกลุ่มตัวอย่าง 10 - 20 คนต่อตัวแปรแฝงในการวิจัยหนึ่งตัวแปร (อ้างใน นงลักษณ์ วิรัชชัย, 2542) โดยผู้วิจัยได้ดำเนินการเก็บรวบรวมข้อมูลด้วยแบบสอบถาม ทางไปรษณีย์ ตั้งแต่เดือน พฤษภาคม - กรกฎาคม 2558 และได้รับแบบสอบถาม

กลับคืนจำนวน 325 ฉบับ ซึ่งคิดเป็นอัตราการตอบกลับคืนร้อยละ 82.91 ซึ่งมีจำนวนเพียงพอและมากกว่าขนาดกลุ่มตัวอย่างขั้นต่ำที่สามารถนำมาใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลด้วยเครื่องมือเทคนิคการวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ

เทคนิคการเลือกกลุ่มตัวอย่าง

การวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างแบบหลายขั้นตอน (May, 1997, p. 18) โดยมีการแบ่งประชากรออกเป็นกลุ่มย่อยจำนวน 2 กลุ่มหรือ 2 ขั้นตอน ซึ่งขั้นตอนที่ 1 เป็นการกำหนดประชากรจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยที่เปิดเผยข้อมูลกับสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ จำนวน 1,160 ตัวอย่าง ซึ่งแบ่งเป็นทั้งหมด 8 เขต ตามหลักเกณฑ์ภูมิศาสตร์ (Cluster Random Sampling) แกล บรอกและแกล (Gall, Brog and Gall, 1996, p. 227) โดยการจัดสรรขนาดของตัวอย่างในแต่ละชั้นภูมิแบบสัดส่วน (Proportional Allocation) (สุรินทร์ นิยมางกูร, 2548) ในขั้นตอนที่ 2 เป็นการเลือกกลุ่มตัวอย่างแบบเจาะจง ได้กลุ่มตัวอย่างในการศึกษาเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยที่เปิดเผยข้อมูลกับสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ จำนวน 325 ตัวอย่าง โดยผู้วิจัยได้ดำเนินการเก็บรวบรวมข้อมูลด้วยแบบสอบถาม ทางไปรษณีย์ ตั้งแต่เดือน พฤษภาคม - กรกฎาคม 2558 และได้รับแบบสอบถามกลับคืนจำนวน 325 ฉบับ โดยลักษณะของกลุ่มตัวอย่างที่เลือกเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการวิจัย โดยการเลือกกลุ่มตัวอย่างแบบเจาะจงต้องอาศัยความรู้ ความชำนาญและประสบการณ์ในเรื่องเกี่ยวกับงานสอบบัญชีของผู้ทำวิจัย จากบัญชีรายชื่อของประชากรที่ได้ จัดทำไว้ของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

สถิติเชิงพรรณนา อธิบาย คุณลักษณะ เป็นค่า ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และใช้สถิติในการทดสอบสมมติฐาน คือ การวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ เพื่อพยากรณ์ตัวแปรตามด้วยค่าความสัมพันธ์ ซึ่งเรียกว่า ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอย และศึกษาความมีอิทธิพลหรือความสัมพันธ์ของตัวแปร Independent Variables (IV) คือ ลักษณะงานตรวจสอบภายใน และความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบ และ Dependent Variables (DV) คือ คุณภาพการสอบบัญชี

เพื่อสร้างรูปแบบสมการพยากรณ์ลักษณะงานตรวจสอบภายในและความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบที่ส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ผลการวิจัย

1. ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ผลการวิเคราะห์พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามจำนวน 325 คน ส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง คิดเป็นร้อยละ 82.2 มีอายุระหว่าง 31-40 ปี คิดเป็นร้อยละ 56.3 มีสถานภาพโสด คิดเป็นร้อยละ 57.2 มีการศึกษาในระดับปริญญาตรี คิดเป็นร้อยละ 89.5 มีรายได้เฉลี่ยต่อเดือน 50,001 - 100,000 บาท คิดเป็นร้อยละ 72.9 ส่วนใหญ่มีประสบการณ์ในการสอบบัญชี 3 - 6 ปี คิดเป็นร้อยละ 74.8 ส่วนใหญ่เข้าร่วมฝึกอบรมเกี่ยวกับการสอบบัญชีต่อปี จำนวน 2 ครั้ง คิดเป็นร้อยละ 61.8 และส่วนใหญ่มีประสบการณ์ในด้านอื่นๆ คือ ด้านรับทำบัญชี คิดเป็นร้อยละ 40.0

2. ข้อมูลค่าเฉลี่ยของตัวแปร คุณภาพการสอบบัญชี ลักษณะงานตรวจสอบภายใน และความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบ

คุณภาพการสอบบัญชี ผลการวิเคราะห์สรุปโดยภาพรวมคุณภาพการสอบบัญชี มีค่าเฉลี่ยรวมอยู่ในระดับมาก โดยมี ($\bar{x} = 4.09$ และ $S.D. = 0.706$) ลักษณะงานตรวจสอบภายใน ผลการวิเคราะห์สรุปโดยภาพรวมลักษณะงานตรวจสอบภายใน มีค่าเฉลี่ยรวมอยู่ในระดับมาก โดยมี ($\bar{x} = 4.11$ และ $S.D. = 0.725$) และความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบ ผลการวิเคราะห์สรุปโดยภาพรวมความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบ มีค่าเฉลี่ยรวมอยู่ในระดับมาก โดยมี ($\bar{x} = 4.23$ และ $S.D. = 0.695$)

3. ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อทดสอบสมมติฐาน

สมมติฐานข้อที่ 1: ลักษณะงานตรวจสอบภายในส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ตาราง 1 ผลภาพรวมการวิเคราะห์ลักษณะงานตรวจสอบภายในกับคุณภาพการสอบบัญชี โดยใช้วิธีการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ (Stepwise Multiple Regression Analysis)

ลักษณะงานตรวจสอบภายใน	B	Std. Error	t	Sig.	Tolerance	VIF
ค่าคงที่ (Constant)	1.093	.247	4.628	.000		
การตรวจสอบการดำเนินงาน ($x_{1.3}$)	.309	.060	5.118	.000**	.755	1.324
การตรวจสอบทางการเงิน ($x_{1.1}$)	.305	.043	7.089	.000**	.808	1.238
การตรวจสอบเทคโนโลยีสารสนเทศ ($x_{1.4}$)	.200	.048	4.153	.000**	.716	1.396
การตรวจสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนด ($X_{1.2}$)	.119	.059	2.000	.046	.721	1.386
การตรวจสอบพิเศษ ($X_{1.6}$)	.242	.066	3.664	.000**	.823	1.216
การตรวจสอบการบริหาร ($X_{1.5}$)	.112	.045	2.504	.013	.689	1.452

Adjusted R² = .319

จากการวิเคราะห์พบว่า ตัวแปรที่มีความสัมพันธ์ทางบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี (y_1) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 และ 0.05 ได้แก่ ลักษณะงานตรวจสอบภายในด้านการตรวจสอบการดำเนินงาน ($x_{1.3}$) ลักษณะงานตรวจสอบภายในด้านการตรวจสอบทางการเงิน ($x_{1.1}$) และลักษณะงานตรวจสอบภายในด้านการตรวจสอบเทคโนโลยีสารสนเทศ ($x_{1.4}$) โดยมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์

เท่ากับ .309, .305 และ .200 ตามลำดับ โดยตัวแปรลักษณะงานตรวจสอบภายในทั้งสามตัวนี้สามารถรวมกันพยากรณ์คุณภาพการสอบบัญชี (y_1) ได้ร้อยละ 31.9

สมมติฐานข้อที่ 2: ความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ตาราง 2 ผลภาพรวมการวิเคราะห์ความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบกับคุณภาพการสอบบัญชี โดยใช้วิธีการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ (Stepwise Multiple Regression Analysis)

ความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบ	B	Std. Error	t	Sig.	Tolerance	VIF
ค่าคงที่ (Constant)	1.668	.251	6.868	.000		
ด้านบัญชีหรือการเงิน ($x_{2.1}$)	.372	.060	6.128	.000**	.833	1.200
ด้านกำกับดูแลกิจการ ($x_{2.2}$)	.197	.046	4.334	.000**	.833	1.200

Adjusted R² = .224

จากการวิเคราะห์พบว่า ตัวแปรที่มีความสัมพันธ์ทางบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี (y_1) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 และ 0.05 ได้แก่ ความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบด้านการบัญชีหรือการเงิน ($x_{2,1}$) และความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบด้านกำกับดูแลกิจการ ($x_{2,2}$) โดยมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์เท่ากับ .372 และ .197 ตามลำดับ โดยตัวแปรความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบทั้งสองตัวนี้สามารถร่วมกันพยากรณ์คุณภาพการสอบบัญชี (y_1) ได้ร้อยละ 22.4

อภิปรายผล

การวิจัย เรื่องคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย สามารถอภิปรายผลได้ดังนี้ คำถามงานวิจัยข้อที่ 1 คุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยประกอบไปด้วยองค์ประกอบอะไรบ้าง

จากการศึกษาและทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality) จากฐานข้อมูลทั้งในและต่างประเทศพบว่า คุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality) ประกอบไปด้วย ความถูกต้อง (Accuracy) ความเที่ยงธรรม (Objectiveness) ความชัดเจน (Clearness) ความกระชับรัดกุม (Conciseness) ความสมบูรณ์ (Completion) และความทันต่อเวลา (Timeliness) ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ เดอแองเจโล DeAngelo (1981a, 1981b, pp. 183-199) ที่ประกอบไปด้วย ความถูกต้อง (Accuracy) ความเที่ยงธรรม (Objectiveness) ความชัดเจน (Clearness) ความกระชับรัดกุม (Conciseness) ความสมบูรณ์ (Completion) และความทันต่อเวลา (Timeliness) รวมถึง แองกัส ดัฟ Angus Duff (2009, pp. 107-119) การวัดคุณภาพการสอบบัญชี โดยมีวัตถุประสงค์ในการศึกษาเพื่อศึกษาถึงการรับรู้การเปลี่ยนแปลงของคุณภาพการสอบบัญชีในประเทศอังกฤษในช่วงเวลาที่เกิดการเปลี่ยนแปลงของสิ่งแวดล้อมทางธุรกิจอย่างรวดเร็วในมุมมองของกลุ่มผู้มีส่วนได้ส่วนเสียที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี โดยกล่าวว่า การวัดคุณภาพการสอบบัญชีนั้นสามารถวัดได้หลายมิติ เช่น ด้านความถูกต้อง (Accuracy) ด้านความเที่ยงธรรม (Objectiveness) ด้านความชัดเจน (Clearness) ด้านความกระชับรัดกุม (Conciseness) ด้านความสมบูรณ์ (Completion) รวมถึงด้านความทันกาล (Timeli-

ness) ซึ่งผลการวิจัยพบว่า การเปลี่ยนแปลงของสิ่งแวดล้อมทางธุรกิจด้านของคุณภาพและบริการของสินค้า รวมถึงความรุนแรงในการแข่งขันของธุรกิจนั้นส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีในมิติของความชัดเจน และความถูกต้องของคุณภาพการสอบบัญชี รวมถึงงบการเงินอย่างมีระดับนัยสำคัญ

คำถามงานวิจัยข้อที่ 2 ปัจจัยด้านลักษณะงานตรวจสอบภายในและความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบมีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยอย่างไร

ผู้วิจัยขอแยกตอบคำถามงานวิจัยข้อที่ 2 เป็น 2 ข้อย่อย ดังนี้

คำถามการวิจัยข้อที่ 2.1 : ลักษณะงานตรวจสอบภายในมีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยอย่างไร

จากการวิจัยพบว่า ตัวแปรลักษณะงานตรวจสอบภายในที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชี (y_1) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ได้แก่ ลักษณะงานตรวจสอบภายในด้านการตรวจสอบทางการเงิน ($x_{1,1}$) ลักษณะงานตรวจสอบภายในด้านการตรวจสอบการดำเนินงาน ($x_{1,3}$) และลักษณะงานตรวจสอบภายในด้านการตรวจสอบเทคโนโลยีสารสนเทศ ($x_{1,4}$) โดยตัวแปรทั้งสามตัวนี้มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชี (y_1) ร้อยละ 31.9 หมายความว่า งานตรวจสอบภายในด้านการตรวจสอบทางการเงิน ช่วยทำให้องค์กรสามารถตรวจสอบความถูกต้องและเชื่อถือได้ของข้อมูลและตัวเลขต่างๆ ทางการเงิน การบัญชีอย่างมีประสิทธิภาพ ช่วยทำให้การปฏิบัติงานด้านการบริหารงบประมาณ การเงิน และทรัพย์สินด้านอื่นๆ ถูกต้องตามระเบียบและข้อบังคับ และงานตรวจสอบภายในด้านการตรวจสอบการดำเนินงาน มีการกำหนดตัวชี้วัดที่เหมาะสมโดยคำนึงถึงความมีประสิทธิภาพของกิจกรรมการบริหารความเสี่ยง และการควบคุมภายในขององค์กร รวมถึงการตรวจสอบภายในโดยใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ พิสูจน์ความถูกต้องและเชื่อถือได้ของระบบงานและข้อมูลนำเข้าที่นำมาใช้ในการปฏิบัติงาน ทำให้การปฏิบัติงานมีประสิทธิภาพมากขึ้น จะส่งผลทางบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ซึ่งสอดคล้องกับการศึกษาของ ประวิทย์และคณะ Prawitt-et al. (2009, pp. 1255-1280) และเดวิดสันและคณะ Davidson et al. (2005, pp. 241-267) กล่าวว่าความ

เชื่อมโยงระหว่างลักษณะงานตรวจสอบภายในกับคุณภาพการสอบบัญชีนั้น มีมิติของความเชื่อมโยงที่มีนัยสำคัญที่ส่งผลต่อการดำเนินงาน ได้แก่ ลักษณะงานตรวจสอบภายในด้านการตรวจสอบทางการเงิน หรือ การตรวจสอบในด้านของการปฏิบัติตามข้อกำหนด เช่น เรื่องของขอบเขตการปฏิบัติงาน หรือการประเมินความเสี่ยงของกิจการในด้านการบริหาร การตรวจสอบพิเศษในเรื่องของการทุจริตนั้น ส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีในมิติของความถูกต้อง ความชัดเจน และความสมบูรณ์ของรายงานทางการเงินอย่างมีนัยสำคัญ

คำถามการวิจัยข้อที่ 2.2 : ความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบมีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยอย่างไร

จากการวิจัยพบว่า ตัวแปรความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชี (y_1) ได้แก่ ความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบด้านการบัญชีหรือการเงิน ($x_{2.1}$) และความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบด้านกำกับดูแลกิจการ ($x_{2.2}$) โดยตัวแปรทั้งสองตัวนี้มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีร้อยละ 22.4 หมายความว่า ถ้าคณะกรรมการตรวจสอบมีความรู้ ความเข้าใจด้านการบัญชีหรือการเงินและด้านการกำกับดูแลกิจการเป็นอย่างดีจะช่วยทำให้องค์กรมีรายงานทางการเงินที่มีประสิทธิภาพมากขึ้น รวมถึงมีความน่าเชื่อถือในมุมมองของบุคคลภายนอก จะช่วยทำให้ประสิทธิภาพในการทำงานของฝ่ายบริหารมีประสิทธิภาพมากขึ้น และส่งผลต่อในทางบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยอย่างมีนัยสำคัญ ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ คาร์เซลโลและคณะ Carcello et al. (2008, pp. 651-668) ที่กล่าวว่าจากการทบทวนวรรณกรรมที่มีการพูดถึงความสัมพันธ์ของความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบกับคุณภาพการสอบบัญชี มีปรากฏให้เห็น เช่น การศึกษาถึงรายงานทางการเงินที่มีความผิดปกติของรายงานทางการเงิน รวมถึง เบดาร์ดและคณะ Bedard et al. (2004, pp. 13-35) ซึ่งต้องอาศัยความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบ ที่ประกอบไปด้วยความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงิน กับความเชี่ยวชาญด้านกำกับดูแลกิจการ ที่จะส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่ประกอบไปด้วย ความถูกต้อง ความชัดเจน ความกระตือรือร้น ความสมบูรณ์ และความทันกาล ของ

คุณภาพรายงานทางการเงินของสถานประกอบการ และยังคงสอดคล้องกับ ซีและคณะ Xie et al. (2003, pp. 295-316) กล่าวว่าเอกสารสำคัญด้านการเงินส่วนใหญ่ของนายธนาคาร ผ่านการตรวจสอบจากคณะกรรมการที่มีความเชี่ยวชาญในด้านการบัญชีหรือการเงิน และความเชี่ยวชาญด้านกำกับดูแลกิจการโดยที่ความสามารถหรือประสบการณ์เหล่านี้จะส่งผลทางตรงต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่สะท้อนออกมาผ่านรายงานทางการเงิน นั้นเอง

คำถามการวิจัยข้อที่ 3 รูปแบบสมการพยากรณ์ลักษณะงานตรวจสอบภายในและความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยอย่างไร

จากการวิจัยพบว่า รูปแบบสมการพยากรณ์ลักษณะงานตรวจสอบภายในและความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบที่ส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชี (y_1) ได้แก่ ความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบด้านการบัญชีหรือการเงิน ($x_{2.1}$) ลักษณะงานตรวจสอบภายในด้านการตรวจสอบทางการเงิน ($x_{1.3}$) ลักษณะงานตรวจสอบภายในด้านการตรวจสอบทางเทคโนโลยีสารสนเทศ ($x_{1.4}$) และความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบด้านกำกับดูแลกิจการ ($x_{2.2}$) โดยที่ตัวแปรทั้ง 5 ตัวนี้สามารถร่วมกันพยากรณ์คุณภาพการสอบบัญชี (y_1) ได้ร้อยละ 24.2 ซึ่งหมายความว่า ถ้าการตรวจสอบภายในด้านตรวจสอบการดำเนินงาน มีการกำหนดตัวชี้วัดที่เหมาะสมโดยคำนึงถึงประสิทธิภาพของกิจกรรมการบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายในขององค์กรให้ดำเนินงานตามแผนงานและโครงการขององค์กรให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่วางไว้อย่างมีประสิทธิภาพ มีงานตรวจสอบภายในโดยใช้เทคโนโลยีสารสนเทศตรวจสอบด้านการดำเนินงาน ช่วยทำให้เกิดความน่าเชื่อถือของข้อมูลและความปลอดภัยของระบบประมวลผลขององค์กร รวมถึงมีคณะกรรมการตรวจสอบมีความรู้ความเชี่ยวชาญและการมีประสบการณ์การทำงานด้านการบัญชีหรือการเงินที่มีประสิทธิภาพแล้วนั้น จะส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีในด้านของความถูกต้อง ความเที่ยงธรรม ความชัดเจน และด้านความกระตือรือร้น ของรายงานทางการเงินที่ได้รับการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยที่รายงานทางการเงินนั้นจะมีลักษณะของ ความถูกต้อง ความเที่ยง

ธรรม ความชัดเจน ความกระตือรือร้น รวมถึงผู้สอบบัญชีนั้น จะต้องมีความเป็นอิสระทางความคิดและสามารถตรวจสอบ ประเมินผลได้โดยปราศจากอิทธิพลใดๆ รบกวน นั่นเอง ซึ่ง สอดคล้องกับ บูมการ์ทเนอร์และแฮมิลตัน Baumgartner and Hamilton (2004, pp. 34-36) ที่อธิบายว่าลักษณะ งานตรวจสอบภายในด้านการตรวจสอบการดำเนินงานนั้น จะส่งผลทางอ้อมต่อคุณภาพการสอบบัญชีเพราะเป็น มาตรฐานการปฏิบัติงานที่ต้องมีการดำเนินการอย่างต่อเนื่อง และต้องถูกตรวจสอบทุกขั้นตอนซึ่งเป็นสาเหตุให้ส่ง ผลกระทบถึงคุณภาพการสอบบัญชีโดยเฉพาะเรื่องของ รายงานทางการเงินที่มีลักษณะความถูกต้อง ความ เที่ยงธรรม ความชัดเจน ความกระตือรือร้นของรายงานทาง การเงินได้ด้วยเช่นกัน

ข้อเสนอแนะ

1. ข้อเสนอแนะในด้านคุณภาพการสอบบัญชี ผู้บริหารหรือผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย (Stakeholders) ที่เกี่ยวข้องทุกฝ่ายควรให้ความสำคัญกับองค์ประกอบดัง กล่าวข้างต้น เช่น ให้ความสำคัญกับรายงานทางการเงินที่ ได้รับการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความถูกต้องและเชื่อถือได้ รายงานทางการเงินที่ไม่เกิดข้อผิดพลาด บิดเบือนและเป็นไปตามความเป็นจริงที่เกี่ยวข้องกับความ ถูกต้องตามที่ควรของตัวเลข และรายการทางบัญชีรวมถึง ได้จากการตรวจสอบตัวเลข โดยมีการรวบรวม ประเมินผล และสรุปนำเสนออย่างระมัดระวังรอบคอบ และรายงานทาง การเงินที่ได้รับการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มี การสื่อสารที่ถูกต้องตามควร (Fair) ไม่ลำเอียงจากทัศนคติ และมีผลการประเมินที่เป็นกลาง

2. ข้อเสนอแนะในด้านลักษณะงานตรวจสอบ ภายในที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชี

ผู้บริหารและผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย ทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้อง ควรจะให้ความสำคัญกับงานตรวจสอบภายในด้านการ ตรวจสอบการดำเนินงาน เช่น ควรเพิ่มความถี่ในการตรวจ- สอบภายในให้มากกว่าหนึ่งครั้ง ส่วนด้านการเงินในกิจกรรม ที่เกี่ยวกับเงินสด ควรเพิ่มความถี่ในการตรวจสอบให้มาก กว่าหนึ่งครั้งและการตรวจสอบทุกครั้งควรเป็นการตรวจ- สอบแบบไม่ให้ผู้รับการตรวจทราบล่วงหน้า (Surprise audit) รวมถึงเพิ่มระดับเทคโนโลยีสารสนเทศสร้างความ ปลอดภัยของระบบประมวลผลขององค์กรให้มีประสิทธิภาพ และเชื่อถือได้

3. ข้อเสนอแนะในด้านความเชี่ยวชาญของคณะ กรรมการตรวจสอบที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชี

ผู้บริหารและผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย ทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้อง ควรจะให้ความสำคัญกับ ความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการ ตรวจสอบด้านการบัญชีหรือการเงิน และความเชี่ยวชาญ ของคณะกรรมการตรวจสอบด้านกำกับดูแลกิจการ เช่น กำหนดให้คณะกรรมการตรวจสอบอย่างน้อยหนึ่งคนต้อง มีความรู้และประสบการณ์ด้านการบัญชีหรือการเงิน ส่วน บริษัทอื่นที่ไม่ได้มีข้อบังคับในส่วนของคณะกรรมการตรวจ- สอบ ควรแต่งตั้งคณะกรรมการจากผู้มีความรู้ด้านกฎหมาย และคนที่มีความรู้ในธุรกิจขององค์กรนั้นๆ เป็นอย่างดี รวมทั้งจัดฝึกอบรมและพัฒนาความรู้ ความสามารถ ของคณะ กรรมการตรวจสอบให้ทันสมัย จะช่วยทำให้การกำกับดูแล กิจการมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

เอกสารอ้างอิง

- กรมพัฒนาธุรกิจการค้า. (2558). *พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543*. สืบค้นเมื่อ 1 กรกฎาคม 2558, จาก http://www.dbd.go.th/ewt_news.php?nid=1078.
- นงลักษณ์ วิรัชชัย. (2542). *โมเดลลิสเรล: สถิติวิเคราะห์สำหรับการวิจัย* (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2547). *พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547*. สืบค้นเมื่อ 1 กรกฎาคม 2558, จาก <http://www.fap.or.th>.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2555). *มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ (ISQC : International Standard on Quality Control)*. สืบค้นเมื่อ 1 กรกฎาคม 2558, จาก <http://www.fap.or.th>.
- สุรินทร์ นียมางกูร. (2548). *สถิติวิจัย* (พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- Abbott, L.J., Parker, S., Peters, G.F., & Raghunandan, K. (2010). The association between audit committee characteristics and audit fees. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 22(2).
- Angus D. (2009). Understanding credit ratings quality : Evidence from UK debt market participants. *The British Accounting Review*.
- Asare et al. (2003). *The effect of management incentives and audit committee quality on internal auditors' planning assessments and decisions*. Available at SSRN 403240.
- Baumgartner, G.D., & Hamilton, A. (2004). Internal audit consider the implications. *Healthcare financial management: journal of the Healthcare Financial Management Association*, 58(6).
- Bedard et al. (2004). The effect of audit committee expertise, independence, and activity on aggressive earnings management. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(2)
- Bruce I. Davidson. (2013). The effect of continuous auditing on the relationship between internal audit sourcing and the external auditor's reliance on the internal audit function. *Journal of Information Systems*, 27(1).
- Bryan et al. (2007). CEO Involvement in Selecting Board Members, Audit Committee Effectiveness, and Restatements. *Contemporary Accounting Research*, 28(2).
- Carcello, J.V., & Nagy, A.L. (2008). Client size, auditor specialization and fraudulent financial reporting. *Managerial Auditing Journal*, 19(5).
- Davidson et al. (2005). Internal governance structures and earnings management. *Accounting & Finance*, 45(2).
- DeAngelo, L.E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of accounting and economics*, 3(3).
- DeFond, M.L., Hann, R.N., & Hu, X. (2005). Does the market value financial expertise on audit committees of boards of directors?. *Journal of accounting research*.
- Diana Mostafa Mohamed, & Hussien Habib, M. (2013). Auditor independence, audit quality and the mandatory auditor rotation in Egypt. Education, Business and Society. *Contemporary Middle Eastern Issues*, 6(2).
- Fich. (2005). The Impact of Stock-Option Compensation for Outside Directors on Firm Value. *The Journal of Business*, 78(6).
- Gall, B., & Gall. (1996). *Educational research : An introduction*. New York: Longman Publishing.

- Gallouj. (1997). Towards a neo-Schumpeterian theory of innovation in services. *Peace Economics, Peace Science and Public Policy*.
- Hair, J.F., Anderson, R.E., Tatham, R.L., & Black, W.C. (1998). Conjoint analysis. *Multivariate data analysis*.
- Ippolito, P.M. (1990). Bonding and nonbonding signals of product quality. *Journal of Business*.
- Ken Y.C. (2005). Audit quality and earnings management for Taiwan IPO firms. *Managerial Auditing Journal*, 20(1).
- Krishnan, G.V., & Visvanathan, G. (2008). Was Arthur Andersen different? Further evidence on earnings management by clients of Arthur Andersen. *International Journal of Disclosure and Governance*, 5(1).
- Leung & Cooper. (2006). The Asia Pacific literature review on internal auditing. *Managerial Auditing Journal*, 21(8).
- Levitt, A. (1998). The numbers game. *The CPA Journal*, 68(12).
- M.H. Carol Liu et al. (2014). Audit committee accounting expertise, expectations management, and non-negative earnings surprises. *Journal of Accounting and Public Policy*, 33(2).
- Marius Gros, & Daniel Worret. (2014). The challenge of measuring audit quality : some evidence. *International Journal of Critical Accounting*, 6(4).
- May. (1997). Sampling strategies for rural settings : A detailed example from Chitwan Valley Family Study, Nepal. *Nepal Population Journal*, 6(5).
- Pforsich et al. (2006). Establishing an Effective Internal Audit Department-The SOX Act and the New York Stock Exchange both stressed the importance of internal audit departments to prevent fraud and assess risks. *Strategic Finance*, 87(10).
- Pickett, K.S. (2004). *The internal auditor at work : A practical guide to everyday challenges*. New York: John Wiley & Sons.
- Prawitt et al. (2009). Internal audit quality and earnings management. *The Accounting Review*, 84(4).
- Raghunandan et al. (2001). Audit committee composition, "gray directors," and interaction with internal auditing. *Accounting Horizons*, 15(2).
- Rani Hoitash. (2007). Auditor fees and audit quality. *Managerial Auditing Journal*.
- Rezaee, Z., & Lander, G.H. (1993). The internal auditor's relationship with the audit committee. *Managerial Auditing Journal*, 8(3).
- Rosenstein, S., & Wyatt, J.G. (1990). Outside directors, board independence, and shareholder wealth. *Journal of financial economics*, 26(2).
- Saul, R.S. (1996). What Ails the Accounting Profession. *Accounting Horizons*, 10(2).
- Savcuk. (2007). Internal audit efficiency evaluation principles. *Journal of Business Economics and Management*, (4).
- Scarbrough et al. (1998). Audit committee composition and interaction with internal auditing : Canadian evidence. *Accounting Horizons*.
- Schneider & Wilner. (1990). The role of the internal audit function in corporate governance : A synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. *Journal of Accounting Literature*, 23.

- Schuetze, W.P. (1994). A mountain or a molehill. *Accounting Horizons*, 8(1).
- Schumacker, R.E., & Lomax, R.G. (1996). *A guide to structural equations modeling*. Hillsdale, NJ: Erlbaum.
- Susan, A., Dahlia, R., & Michael, R. (2013). Audit committee financial expertise, corporate governance, and the voluntary switch from auditor-provided to non-auditor-provided tax services. *Advances in Accounting*, 30(1).
- The Institute of Internal Auditors. (2004). The role of the internal audit function in corporate governance : A synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. *Journal of Accounting Literature*.
- Turner, L.E., & Godwin, J.H. (1999). Auditing, earnings management, and international accounting issues at the Securities and Exchange Commission. *Accounting Horizons*, 13(3).
- Wallman, S.M. (1996). The future of accounting, part III : Reliability and auditor independence. *Accounting Horizons*, 10(4).
- Xie et al. (2003). Earnings management and corporate governance : the role of the board and the audit committee. *Journal of corporate finance*, 9(3).
- Yates. (2001). Intentions to report questionable acts : An examination of the influence of anonymous reporting channel, internal audit quality, and setting. *Journal of Business Ethics*, 71(2).