



รายงานการวิจัย

ระบบการควบคุมภายในองค์กรที่ส่งผลกระทบต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี
ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย

Internal Control Systems that Affects Auditing Results
of CPA and Tax Auditor in Thailand

ปริศน์ชาก์ ชดช้อย
อาทิตย์ สุธเสน

Pritcha Chodchoy
Arthit Sutjasen

วิทยาลัยเทคโนโลยีอุตสาหกรรมและการจัดการ
มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลศรีวิชัย

ได้รับการสนับสนุนทุนวิจัยจากมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลศรีวิชัย
งบประมาณเงินรายได้ ประจำปี พ.ศ. 2563

ระบบการควบคุมภายในองค์กรที่ส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย

ภริศชชาก์ ขตช้อย¹ อาทิตย์ สุธเสน²

บทคัดย่อ

การวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อ 1)ศึกษาระบบการควบคุมภายในองค์กรที่ส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีในประเทศไทย และ 2)ศึกษาความสัมพันธ์ของระบบการควบคุมภายในองค์กรที่ส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ในมุมมองของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ในประเทศไทย การศึกษาครั้งนี้เก็บข้อมูลโดยใช้แบบสอบถาม, สื่อออนไลน์ Google Drive, อีเมล, กรู๊ปไลน์ และโทรศัพท์ จากผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีในประเทศไทย จำนวน 752 ราย สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล ได้แก่ การแจกแจงความถี่ ค่าเฉลี่ยร้อยละ และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน ผลการวิจัยพบว่า ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีในประเทศไทย ส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง ผลของระดับความคิดเห็นของระบบการควบคุมภายในองค์กร ของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีในประเทศไทย ภาพรวมอยู่ในระดับมาก ด้านที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดที่สุด คือ ด้านกิจกรรมควบคุม ระดับความคิดเห็นของผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีในประเทศไทย ภาพรวมอยู่ในระดับมาก ด้านที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดที่สุด คือ ด้านมาตรฐานและความเชื่อถือได้ โดยระบบการควบคุมภายในขององค์กรที่ส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ในระดับ 0.001 ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย คือ ด้านการประเมินความเสี่ยง, ด้านกิจกรรมควบคุม, ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร และ ด้านการติดตามและประเมินผล ในส่วนของผู้สอบบัญชีภาษีอากร คือ ด้านการประเมินความเสี่ยง และ ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร

คำสำคัญ: ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ระบบการควบคุมภายใน
ผลลัพธ์การสอบบัญชี

¹อาจารย์ สาขาบริหารธุรกิจ วิทยาลัยเทคโนโลยีอุตสาหกรรมและการจัดการ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลศรีวิชัย (พื้นที่ขอนแก่น)

²อาจารย์ สาขาบริหารธุรกิจ วิทยาลัยเทคโนโลยีอุตสาหกรรมและการจัดการ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลศรีวิชัย (พื้นที่ขอนแก่น)

Internal Control Systems that Affects Auditing Results of CPA and Tax Auditor in Thailand

Pritcha Chodchoy¹ Arthit Sutjasen²

Abstract

The purposes of this study were 1) to study the internal control system of the organization affecting the auditing results from the viewpoint of auditors in Thailand and 2) to study the relationship of the internal control system of the organization that affecting the auditing results. The data was gathered by using questionnaires, online media, Google drive, e-mail, application LINE group, and telephone from 752 auditors who work in Thailand. The frequency distribution, mean, percentage, and standard deviation were used to analyzed the obtained data. The results of the study revealed that the majority of auditors were female. The overall level of opinion towards the internal control system of the organization was at high level. Control activities were chosen at the highest average. The level of auditing results was at high level. Standard and reliability components were found at the highest average. The internal control system of the organization affected the auditing results at a significant level of 0.001. For certified public accountants, risk assessment, control activities, information, and communication, and follow-up activities were chosen. For tax auditors, risk assessment, information, and communication were affected.

Keywords: Certified Public Accountants, Tax Auditor, Internal control System, Audit Result

¹Department of accountancy, College of Industrial Technology and Management, Nakhon Si Thammarat.

² Department of accountancy, College of Industrial Technology and Management, Nakhon Si Thammarat.

กิตติกรรมประกาศ

งานวิจัยนี้ได้รับการสนับสนุนทุนวิจัยจากมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลศรีวิชัย งบประมาณเงินรายได้ประจำปี 2563 เป็นงานวิจัยพื้นฐานเพื่อก่อให้เกิดองค์ความรู้ใหม่ ตลอดจนผลการวิจัยสามารถใช้เป็นแนวทางในการพัฒนารูปแบบ วิธีการการดำเนินการด้านระบบการควบคุมภายในของธุรกิจในประเทศไทย การพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีแก่สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สมาคมผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ตลอดจนหน่วยงานกำกับดูแลที่มีส่วนเกี่ยวข้อง เช่น กรมพัฒนาธุรกิจการค้า ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ขอขอบคุณมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลศรีวิชัยที่ได้ให้การสนับสนุนทุนในการทำวิจัยนี้ ขอขอบคุณผู้เกี่ยวข้องทุกฝ่ายที่ได้ให้ความช่วยเหลือในด้านต่างๆ ทั้งอำนวยความสะดวกในการสืบค้นข้อมูล ขอขอบคุณผู้ร่วมวิจัยที่อุทิศกำลังกายและกำลังใจช่วยในการวิจัยครั้งนี้ลุล่วงได้ด้วยดี ตลอดจนผู้บริหารของหน่วยงาน ครอบครัว และผองเพื่อนที่ให้การสนับสนุนเป็นกำลังใจให้เสมอมา ประโยชน์อันใดที่เกิดจากงานวิจัยนี้ย่อมเป็นผลมาจากความกรุณาของท่านและหน่วยงาน ผู้วิจัยจึงใคร่ขอขอบพระคุณมา ณ โอกาสนี้

ภริศท์ซาร์ก ชดช้อย

อาทิตย์ สุจเสน

มีนาคม 2564



สารบัญ

หน้า

บทคัดย่อภาษาไทย.....	ก
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	ข
กิตติกรรมประกาศ.....	ค
สารบัญ.....	ง
สารบัญตาราง.....	จ
สารบัญภาพ.....	ฉ
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของโครงการ.....	2
1.3 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	2
1.4 ขอบเขตของการวิจัย.....	3
1.5 นิยามศัพท์เฉพาะ.....	4
1.6 กรอบแนวคิดการวิจัย.....	4
บทที่ 2 แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง.....	5
2.1 แนวคิด ทฤษฎี.....	5
2.2 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง.....	13
บทที่ 3 วิธีดำเนินการวิจัย.....	20
บทที่ 4 ผลการวิจัย.....	26
บทที่ 5 สรุปผลการวิจัย.....	36
5.1 สรุปผล และอภิปรายผลของการวิจัย.....	36
5.2 ข้อเสนอแนะ.....	38
บรรณานุกรม.....	40
ภาคผนวก	
แบบสอบถาม.....	43

สารบัญตาราง

หน้า

ตารางที่ 1 : ตารางสรุปจำนวนประชากรและกลุ่มตัวอย่างในแต่ละประเภท.....	20
ตารางที่ 2 : ข้อมูลทั่วไปของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีในประเทศไทย.....	26
ตารางที่ 3 : ผลการวิเคราะห์รายด้านของ ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในองค์กร.....	28
ที่ส่งผลกระทบต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย	
ตารางที่ 4 : ผลการวิเคราะห์รายด้านของ ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับผลลัพธ์การสอบบัญชี ของ.....	33
ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย	
ตารางที่ 5 : ผลการวิเคราะห์ในภาพรวมของ ระบบการควบคุมภายในองค์กรที่ส่งผลกระทบต่อผลลัพธ์.....	34
การสอบบัญชีในมุมมองของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีในประเทศไทย	
ตารางที่ 6 : ผลการทดสอบสมมติฐาน.....	38



สารบัญภาพ

หน้า

ภาพที่ 1 : กรอบแนวคิดการวิจัย.....	4
------------------------------------	---



บทที่ 1

บทนำ

ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ในยุคปัจจุบันที่มีความเปลี่ยนแปลงทางสภาพแวดล้อมทางธุรกิจอย่างรวดเร็วตลอดเวลาเป็นผลให้ภาคธุรกิจอุตสาหกรรมจำเป็นต้องปรับตัวให้เท่าทันกับการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้น ทั้งนี้เพื่อให้ธุรกิจสามารถอยู่รอดและแข่งขันภายใต้ระบบเศรษฐกิจแบบเสรีที่มีผู้แข่งขันมากมาย หนึ่งในกระบวนการนั้นคือการที่ธุรกิจต้องมีข้อมูลทางการเงินที่น่าเชื่อถือ เพื่อเป็นการเสริมสร้างศักยภาพให้แต่ตัวธุรกิจเอง และเป็นการสร้างความเชื่อมั่นให้แก่ลูกค้า นักลงทุน เจ้าหนี้ ภาครัฐ ตลอดจนผู้มีส่วนได้เสียอย่างรอบด้านจากการใช้ข้อมูลทางการเงิน ซึ่งเป็นกระบวนการ ที่สำคัญประการหนึ่งสำหรับทางออกเพื่อความอยู่รอดของธุรกิจ ทั้งนี้ข้อมูลทางการเงินต้องมีการจัดทำตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป จึงจะสามารถสะท้อนประสิทธิภาพผลการดำเนินงานได้อย่างถูกต้อง แท้จริง ยังประโยชน์ให้ผู้มีส่วนได้เสียในธุรกิจสามารถใช้ข้อมูลทางดังกล่าวประกอบการตัดสินใจในเชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างเต็มประสิทธิภาพ

การที่จะได้มาซึ่งข้อมูลทางการเงินที่มีความน่าเชื่อถือ หนึ่งในกระบวนการที่สำคัญนั้นคือการที่ข้อมูลทางการเงินได้ผ่านกระบวนการสอบทาน และมีการแสดงความคิดเห็นอย่างเป็นอิสระโดยผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี เพื่อเป็นการสร้างความเชื่อมั่นแก่ผู้ใช้ข้อมูลทั้งเป็นการเพิ่มคุณภาพของข้อมูลทางการเงินให้มากตามไปเช่นกัน ข้อมูลทางการเงินที่มีคุณภาพยังผลให้ธุรกิจมีความน่าเชื่อถือสามารถสะท้อนศักยภาพของตัวธุรกิจ เกิดความเชื่อมั่นต่อนักลงทุน สามารถเพิ่มขีดการแข่งขันในการลงทุนของธุรกิจตามมา ฉะนั้นธุรกิจจำเป็นต้องปรับกลยุทธ์การดำเนินงานให้มีความสอดคล้องกับสภาวะเศรษฐกิจที่มีการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วตลอดเวลา หนึ่งในกลยุทธ์ที่สำคัญในการดำเนินธุรกิจคือการวางแผนข้อมูลทางบัญชีเพื่อให้ธุรกิจสามารถอยู่รอดได้อย่างยั่งยืน จึงปฏิเสธไม่ได้ว่ากระบวนการตรวจสอบข้อมูลทางบัญชีเป็นหนึ่งในกลยุทธ์ทางการวางแผนข้อมูลทางบัญชีที่สำคัญอย่างมากในการบริหารธุรกิจ ดังนั้นผู้สอบบัญชีที่ธุรกิจทำการเลือกเข้ามาดำเนินการตรวจสอบข้อมูลทางการเงินจำเป็นต้องมีทักษะ ความรู้ ความเชี่ยวชาญในการตรวจสอบ ภายใต้ความเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจที่มีการเปลี่ยนแปลงไปตามกฎหมาย และให้เกิดความสอดคล้องเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ธุรกิจสามารถนำเสนอข้อมูลทางการเงิน แก่ผู้มีส่วนได้เสียได้อย่างถูกต้องทันเวลา

ในการบริหารธุรกิจจำเป็นต้องมีการควบคุมภายในกิจการที่ดี เมื่อกิจการมีการบริหารจัดการภายในที่ดี ย่อมส่งผลดีต่อการดำเนินงาน และทำให้ข้อมูลทางการเงินที่ต้องตรวจสอบและรับรองจากผู้สอบบัญชี มีความน่าเชื่อถือมากยิ่งขึ้น ในส่วนของระบบการบริหารจัดการที่ประกอบไปด้วยสภาพแวดล้อมการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุม ข้อมูลสารสนเทศและ

การสื่อสาร และการติดตามประเมินผล เป็นต้น องค์ประกอบเหล่านี้จะช่วยให้ผู้สอบทำงานได้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นและส่งผลลัพธ์ที่ดีต่อการสอบบัญชี เช่น คุณภาพงานเป็นที่ยอมรับ ความเชื่อถือได้ และความพึงพอใจของผู้ที่เกี่ยวข้อง เป็นต้น ดังนั้นการควบคุมภายในจึงเป็นเครื่องมือส่งเสริมประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานทำให้การดำเนินงานในองค์กรมีประสิทธิภาพ เนื่องจากเป็นกระบวนการที่พนักงานทุกคนมีส่วนร่วมในการดำเนินการดังกล่าว เพื่อให้งานของตนเองประสบความสำเร็จบรรลุตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ภายใต้การกำกับดูแลและการบริหารงานของผู้บริหาร ระบบการควบคุมภายในมีความจำเป็นอย่างยิ่งต่อการดำเนินธุรกิจ ยังส่งผลต่อความสำเร็จให้กับองค์กร เสริมสร้างความน่าเชื่อถือแก่องค์กร รวมทั้งเป็นการช่วยให้ผู้สอบบัญชีมีประสิทธิภาพในการตรวจสอบมากยิ่งขึ้น

จากการศึกษาข้อมูลที่ส่งผลกระทบต่อกระบวนการตรวจสอบบัญชี เนื่องจากในปัจจุบันมีการเปลี่ยนแปลงแก้ไขมาตรฐานการบัญชีเป็นผลให้มาตรฐานการสอบบัญชีต้องมีการปรับเปลี่ยนตามเช่นกัน อีกทั้งมีการเพิ่มจำนวนของผู้สอบบัญชีในทุกๆ ปี ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีรายใหม่ต้องพัฒนาตนเองโดยการศึกษาข้อมูล และมีความพร้อมต่อการปรับกระบวนการในการปฏิบัติงานอยู่เสมอ ตามความก้าวหน้าของบัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลงเกิดขึ้นอย่างรวดเร็วตามสถานการณ์ จึงเป็นที่มาของปัญหาสำหรับการวิจัยในครั้งนี้ เพื่อจะศึกษาระบบการควบคุมภายในของกิจการ ที่ส่งผลกระทบต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย

วัตถุประสงค์ของโครงการ

1. เพื่อศึกษา ระบบการควบคุมภายในองค์กรที่ส่งผลกระทบต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย
2. เพื่อศึกษา ความสัมพันธ์ของระบบการควบคุมภายในองค์กรที่ส่งผลกระทบต่อผลลัพธ์การสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย

ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

จากการวิจัยเรื่อง ระบบการควบคุมภายในองค์กร ที่ส่งผลกระทบต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย เพื่อประโยชน์ด้านเศรษฐกิจ/พาณิชย์ อุตสาหกรรม ดังนี้

1. เพื่อเป็นแนวทางสำหรับการออกแบบตัวชี้วัด และเป็นการกระตุ้นให้เกิดตัวชี้วัดผลลัพธ์การสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย
2. เพื่อเป็นข้อมูลสำหรับการเพิ่มมาตรการ หรือกฎระเบียบเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในของกิจการ ในประเทศไทย
3. เพื่อเป็นแนวทางสำหรับการพัฒนาสมรรถนะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย ในการปรับปรุงหลักสูตรการเรียนการสอนวิชาการสอบบัญชีให้มีความทันสมัย นำไปสู่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย ที่มีศักยภาพ

4. ใช้เป็นข้อมูลประกอบการพิจารณา ส่งเสริม สนับสนุนกิจกรรมการตรวจสอบภายใน และการให้ความสำคัญกับระบบการควบคุมภายใน เพื่อให้เกิดผลการดำเนินงานที่ดียิ่งขึ้น

ขอบเขตของการวิจัย

ในการวิจัยเรื่อง ระบบการควบคุมภายในของกิจการที่ส่งผลกระทบต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ของ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย มีรายละเอียดของขอบเขตในการศึกษา ประกอบด้วย

ขอบเขตด้านเนื้อหา

การวิจัยครั้งนี้เป็นการศึกษาเรื่อง ระบบการควบคุมภายในของกิจการ ที่ส่งผลกระทบต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย โดยใช้แบบสอบถาม

ขอบเขตด้านประชากรการวิจัย

ประชากรในการศึกษาค้นคว้าครั้งนี้ คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน 9,428 ราย (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2562) ที่ปฏิบัติงานตรวจสอบ และผู้สอบบัญชีภาษีอากร จำนวน 3,535 ราย <http://taxaudit.rd.go.th: 2562>) ที่มีสิทธิลงลายมือชื่อ

ขอบเขตด้านเวลา

วิจัยเรื่องระบบการควบคุมภายในของกิจการ ที่ส่งผลกระทบต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย ดำเนินการรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ในช่วงเดือน มีนาคม – เดือน พฤษภาคม พ.ศ. 2563

นิยามศัพท์เฉพาะ

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Certified Public Accountants : CPA) หมายถึง ผู้ที่ขอขึ้นทะเบียนและได้รับใบอนุญาตจากสภาวิชาชีพบัญชี ตามพระราชบัญญัติวิชาชีพ พ.ศ. 2547 ให้เป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสามารถตรวจสอบและรับรองงบการเงินได้ทุกกิจการ และใบอนุญาตยังไม่ขาดอายุ ไม่ถูกพักหรือถูกเพิกถอน (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2563)

ผู้สอบบัญชีภาษีอากร (Tax Auditor : TA) หมายถึง ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีตาม มาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากร ตามคุณสมบัติและผ่านการทดสอบตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 98/2544 และได้รับอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพากรให้เป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร สามารถตรวจสอบและรับรองบัญชี สำหรับธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) คือ ธุรกิจที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย โดยได้รับยกเว้นไม่ต้องจัดทำงบการเงิน เพื่อตรวจสอบและแสดงความคิดเห็นโดยผู้สอบ

บัญชีรับอนุญาต ซึ่งหมายถึง ห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล ที่ได้รับยกเว้นดังกล่าว มีทุนจดทะเบียนไม่เกิน 5 ล้านบาท สินทรัพย์รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท และรายได้รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท (<http://taxaudit.rd.go.th>: 2563)

ผลลัพธ์การสอบบัญชี (Audit result) หมายถึง ผลการดำเนินการจากหลักฐานที่ใช้

ในการตรวจ ตามขั้นตอน กระบวนการสอบบัญชี โดยมีความเพียงพอสำหรับการเสนอความคิดเห็น ทั้งนี้ การปฏิบัติงานสอบบัญชีเกิดผลสัมฤทธิ์เป็นไปตามความประสงค์ของเจ้าของธุรกิจ ที่มีการตกลงกันไว้

ระบบการควบคุมภายใน (Internal control System) หมายถึง นโยบาย กระบวนการ

ปฏิบัติงานที่ผู้บริหารกำหนดให้ธุรกิจจัดขึ้น เพื่อสร้างกระบวนการดำเนินงานกำหนดหน่วยงาน เป็นการเพิ่มความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่า ธุรกิจมีกระบวนการดำเนินงานอย่างมีระเบียบเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ตลอดจนมีการป้องกันรักษาทรัพย์สิน การตรวจพบข้อผิดพลาด หรือการทุจริตที่นำมาซึ่งความเชื่อถือได้ของธุรกิจ และมีความสัมพันธ์ต่อการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง ตลอดจนข้อมูลทางการเงิน

กรอบแนวคิดการวิจัย

การวิจัยเรื่อง ระบบการควบคุมภายในของกิจการที่ส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย เพื่อศึกษา ระบบการควบคุมภายในของกิจการ ที่ส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย และทดสอบความสัมพันธ์ของระบบการควบคุมภายในของกิจการที่ส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย โดยมีกรอบแนวคิดในการวิจัย ดังนี้



รูปภาพ 1 กรอบแนวคิดการวิจัย

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ผู้วิจัยนำแนวคิดและทฤษฎีที่มีความสำคัญ ในการอธิบายระบบการควบคุมภายในของกิจการ ที่ส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย ตามวัตถุประสงค์การศึกษา ดังนี้

ทฤษฎีปฏิบัติการ

ทฤษฎีการตัดสินใจตามสถานการณ์

แนวคิดทางการบริหารเชิงสถานการณ์

แนวคิดเกี่ยวกับการควบคุมภายใน

ทฤษฎีปฏิบัติการ (Contingency Theory) โดย Fred E.Fiedler ในปี 1967 เสนอแนวความคิด ที่ถือเป็นทฤษฎีการบริหาร ขึ้นอยู่กับในเชิงสภาพข้อเท็จจริงด้วยแนวคิดที่ว่าทางเลือกทางออกที่จะไปสู่การแก้ปัญหาทางการบริหารถือว่าไม่มีวิธีใดที่ดีที่สุด หากแต่สถานการณ์ต่างหากเป็นตัวกำหนดว่าควรเลือกใช้ในการบริหารแบบใดในสภาวะการณ์เช่นนั้น หลักคิดง่ายๆ ของการบริหารเชิงสถานการณ์นั้นถือว่าการบริหารจะดีหรือไม่ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ สถานการณ์จะเป็นตัวกำหนดการตัดสินใจและรูปแบบการบริหาร ที่เหมาะสม และผู้บริหารจะต้องพยายามวิเคราะห์สถานการณ์ให้ดีที่สุด โดยเป็นการผสมผสานแนวคิดระหว่างระบบปิดและระบบเปิด และยอมรับหลักการของทฤษฎีระบบว่าทุกส่วนของระบบต้องสัมพันธ์และมีผลกระทบซึ่งกันและกัน คือมุ่งเน้นความสัมพันธ์ระหว่างองค์การ กับสภาพแวดล้อมขององค์การสถานการณ์บางครั้งจะต้องใช้การตัดสินใจอย่างเฉียบขาด บางสถานการณ์ต้องอาศัยการมีส่วนร่วมในการตัดสินใจ บางครั้งต้องคำนึงถึงหลักมนุษยและแรงจูงใจ บางครั้งก็ต้องคำนึงถึงเป้าหมายหรือผลผลิตขององค์การเป็นหลักการบริหารจึงต้องอาศัย สถานการณ์เป็นตัวกำหนดในการตัดสินใจการบริหารเชิงสถานการณ์จะคำนึงถึงสิ่งแวดล้อม และความต้องการของบุคคลในหน่วยงานเป็นหลักมากกว่าที่จะแสวงหาวิธีการอันดีเลิศมาใช้ในการทำงาน โดยใช้ปัจจัยทางด้านจิตวิทยาในการพิจารณาด้วย โดยเน้นให้ผู้บริหารรู้จักใช้การพิจารณา ความแตกต่างที่มีอยู่ในหน่วยงาน เช่น ความแตกต่างระหว่างบุคคล ความแตกต่างระหว่างระเบียบ กฎเกณฑ์วิธีการ กระบวนการและการควบคุมงาน ความแตกต่างระหว่างความสัมพันธ์ของบุคคลในองค์กร หรือความแตกต่างระหว่างเป้าหมายการดำเนินงานขององค์การ เป็นต้น สรุปหลักการของการบริหารโดยสถานการณ์

1. ถือว่าการบริหารจะดีหรือไม่ขึ้นอยู่กับสถานการณ์
2. ผู้บริหารจะต้องพยายามวิเคราะห์สถานการณ์ให้ดีที่สุด
3. เป็นการผสมผสานแนวคิดระหว่างระบบปิดและระบบเปิด และยอมรับหลักการของทฤษฎีระหว่างทุกส่วนของระบบจะต้องสัมพันธ์และมีผลกระทบซึ่งกันและกัน

4. สถานการณ์จะเป็นตัวกำหนดการตัดสินใจ และรูปแบบการบริหารที่เหมาะสม
5. คำนึงถึงสิ่งแวดล้อมและความต้องการของบุคคลในหน่วยงานเป็นหลักมากกว่าที่จะ แสวงหาวิธีการอันดีเลิศมาใช้ในการทำงานโดยใช้ปัจจัยทางด้านจิตวิทยาในการพิจารณาด้วย
6. เน้นให้ผู้บริหารรู้จักใช้การพิจารณาความแตกต่างที่มีอยู่ในหน่วยงาน เช่น ความแตกต่างระหว่างบุคคล ความแตกต่างระหว่างระเบียบกฎเกณฑ์วิธีการกระบวนการ และการควบคุมงาน ความแตกต่างระหว่างความสัมพันธ์ของบุคคลในองค์กร ความแตกต่างระหว่างเป้าหมายการดำเนินงานขององค์กร เป็นต้น

ทฤษฎีการตัดสินใจตามสถานการณ์ (Contingency Theory) ทฤษฎีการตัดสินใจตามสถานการณ์ (Contingency Theory) เป็นการรวบรวมแนวคิดต่างๆ ที่มีความเหมาะสมระหว่างกลยุทธ์ และพฤติกรรม ของผู้สอบบัญชีในการตัดสินใจเพื่อนำไปสู่ผลการดำเนินงานของแต่ละบุคคลในกิจการให้เกิดผลสำเร็จ (Chandler, 1962)

ทฤษฎีการบริหารเชิงสถานการณ์ เป็นแนวคิดการวางแผนการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีที่เลือกนำไปปฏิบัติ โดยขึ้นอยู่กับสถานการณ์หรือเป็นแนวคิดซึ่งเป็นทางเลือกของผู้สอบบัญชี ในการกำหนดลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบโดยขึ้นอยู่กับสถานการณ์ในการทำงานของกิจการที่ตรวจสอบที่มีวามหลากหลายต่อการปฏิบัติงานของแต่ละบุคคล หรือเป็นวิธีที่กลยุทธ์ การวางแผนการตรวจสอบที่มีลักษณะการทำงานที่แตกต่างกัน ทฤษฎีการบริหารเชิงสถานการณ์เป็นการประสมประสาน แนวคิดในการวางแผนการตรวจสอบที่สำคัญ 4 ประการ คือ แนวคิดแบบดั้งเดิม แนวคิดเชิงพฤติกรรม แนวคิดเชิงปริมาณและแนวคิดเชิงระบบ (เสนห์ พุฒตาล, 2554)

1) ทฤษฎีองค์กรตามสถานการณ์ และกรณี (Contingency Theory)

เริ่มมีบทบาทประมาณ ปลาย ปี ค.ศ. 1960 เป็นทฤษฎีที่พัฒนามาจากความคิดอิสระที่ว่าวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมที่สุด ควรจะเป็นวิธีการตรวจสอบที่มีลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่สอดคล้องกับสภาพแวดล้อมและสภาพความเป็นจริงทุกกิจการที่ตรวจสอบนั้นตั้งอยู่บนพื้นฐานการศึกษาสภาพแวดล้อมที่แตกต่างกันของกิจการ ที่ตรวจสอบทฤษฎีองค์กรตามสถานการณ์ และกรณีนี้มีอิสระมาก โดยมีธรรมชาติ (Nature) เป็นตัวแปรและเป็นปัจจัยสำคัญในการกำหนดรูปแบบ กฎเกณฑ์ และระเบียบแบบแผนมีลักษณะเป็นเหตุเป็นผลและสอดคล้องกับความเป็นจริงสภาพแวดล้อมตามเป้าหมายของกิจการที่ตรวจสอบ โดยส่วนรวมและเป้าหมายของสมาชิกทุกคนในกิจการ โดยมีข้อสมมุติว่าวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมที่สุด คือ วิธีการตรวจสอบที่มีลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่สอดคล้องกับสภาพแวดล้อมของสังคมนั้นๆ ตลอดจนวัฒนธรรม ค่านิยม ความเชื่อ การสนับสนุน และความ

ต้องการของสมาชิกในกิจการที่ตรวจสอบนั้นด้วย

2) การบริหารตามสถานการณ์ เป็นแนวคิดที่ว่า ไม่มีทฤษฎีหรือวิธีการวางแผน การตรวจสอบวิธีใดที่จะนำไปใช้ได้ทุกสถานการณ์ หรือไม่มีรูปแบบการวางแผน ตรวจสอบใดดีที่สุด การตรวจสอบแต่ละแบบและแต่ละวิธีจะก่อให้เกิดผลลัพธ์ที่แตกต่างกันตามสภาพแวดล้อมแต่ละ อย่าง การเลือกแบบใดให้เหมาะสมขึ้นอยู่กับ สถานการณ์ เพราะแต่ละวิธีมีทั้งข้อดีและข้อจำกัดอยู่ในวิธีการตรวจสอบที่มี ประสิทธิภาพจะให้ความสำคัญต่อการเลือกแสดงความเห็นต่องบการเงินให้ เหมาะสมในแต่ละสถานการณ์ที่เกิดกับปัญหาแต่ละปัญหา มีความเชี่ยวชาญที่จะ จำแนกวิเคราะห์ และแก้ไขแต่ละสถานการณ์ ซึ่งเป็นความจริงว่าปัญหาแต่ละ เรื่องมีสถานการณ์แตกต่างกันทำให้การวางแผนการตรวจสอบเป็นเรื่องที่ยาก และไม่มีข้อจำกัดที่ตายตัว แนวความคิดของการวางแผนการตรวจสอบตาม สถานการณ์จึงถือเอาความสัมพันธ์ต่างๆ เป็นสำคัญไม่ว่าจะเป็นความสัมพันธ์ ของปัจจัยในกิจการที่ตรวจสอบความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยภายนอกกิจการ ที่ตรวจสอบ และความสัมพันธ์ระหว่างกิจการที่ตรวจสอบกับสภาพแวดล้อมและ เกิดประโยชน์สูงสุดต่อกิจการ การวางแผนการตรวจสอบวิธีนี้มีใช้กันในหลายกิจการ โดยพิจารณาว่า “IF-THEN” หากสถานการณ์ เป็นเช่นนั้น แล้วจึงเลือกกลยุทธ์ ที่คิดว่า เหมาะสมกับสถานการณ์นั้นๆ

3) การบริหารเชิงสถานการณ์ (Situational Management Theory) หรือทฤษฎี อุบัติการณ์ (Contingency Theory) ในมุมมองของการสอบบัญชีในยุคนี้นค่อนข้าง เป็นปัจจุบันมาตรฐานการสอบบัญชี เริ่มมีการเปลี่ยนแปลงไปจากการสอบบัญชี ในเชิงมาตรฐานไปสู่การสอบบัญชีในเชิงสภาพข้อเท็จจริง เนื่องจากในปัจจุบัน ผู้สอบบัญชีต้องประสบปัญหาการเปลี่ยนแปลงตลอดเวลาของ มาตรฐานบัญชี

แนวความคิดในปี 1967 Fred E. Fiedler ได้เสนอแนวความคิดการบริหารเชิง สถานการณ์ (Situational Management Theory) หรือ ทฤษฎีอุบัติการณ์ (Contingency Theory) ซึ่งถือเป็นทฤษฎี การบริหารที่ขึ้นอยู่กับเชิงสภาพข้อเท็จจริงด้วย แนวคิดที่ว่าทางเลือกทางออกที่จะไปสู่การแก้ปัญหา ทางวางแผนการตรวจสอบถือ ว่าไม่มีวิธีใดที่ดีที่สุดหาก แต่สถานการณ์จะเป็นตัวกำหนดว่าควรจะใช้วิธีการ ตรวจสอบแบบใดในสถานการณ์เช่นนั้น หลักคิดง่ายๆ ของการบริหารเชิงสถานการณ์นั้น ถือว่า การวางแผนการตรวจสอบจะดีหรือไม่ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ และสถานการณ์จะ เป็นตัวกำหนดการตัดสินใจและรูปแบบการตรวจสอบที่เหมาะสมและผู้สอบบัญชีจะต้อง พยายามวิเคราะห์สถานการณ์ให้ดีที่สุด โดยเป็นการผสมผสานแนวคิดระหว่างระบบปิดและ ระบบเปิด และยอมรับหลักการของทฤษฎีว่า ทุกส่วนของกิจการจะต้องสัมพันธ์และมีผลกระทบซึ่งกันและกัน คือ มุ่งเน้นความสัมพันธ์ระหว่างกิจการที่ตรวจสอบกับ

สภาพแวดล้อมของกิจการ สถานการณ์บางครั้งต้องใช้การตัดสินใจอย่างเฉียบขาด บางครั้งต้องอาศัยการมีส่วนร่วมในการตัดสินใจต้องคำนึงถึงหลักมนุษยและแรงจูงใจ บางครั้งต้องคำนึงถึงเป้าหมาย หรือผลลัพธ์ของการตรวจสอบเป็นหลัก การวางแผนการตรวจสอบจึงต้องอาศัยสถานการณ์เป็นตัวกำหนดในการตัดสินใจ

การบริหารเชิงสถานการณ์จะคำนึงถึงสิ่งแวดล้อมและความต้องการของบุคคลในกิจการเป็นหลักมากกว่าจะแสวงหาวิธีการอันดีเลิศมาใช้ในการทำงาน โดยใช้ปัจจัยทางด้านจิตวิทยาในการพิจารณาด้วย โดยเน้นให้ผู้สอบบัญชีรู้จักใช้การพิจารณาความแตกต่างที่มีอยู่ในกิจการ เช่น ความแตกต่างระหว่างบุคคล ความแตกต่างระหว่างระเบียบกฎเกณฑ์ วิธีการ กระบวนการ และการควบคุมงาน ความแตกต่างระหว่างความสัมพันธ์ของบุคคล ในกิจการที่ตรวจสอบหรือความแตกต่างระหว่างเป้าหมายการดำเนินงานของกิจการ ที่ตรวจสอบ เป็นต้น ซึ่งหลักการวางแผนการสอบโดยสถานการณ์ คือ

1. ถ้าวางแผนการตรวจสอบจะดีหรือไม่ขึ้นอยู่กับสถานการณ์
 2. ผู้สอบบัญชีจะต้องพยายามวิเคราะห์สถานการณ์ให้ดีที่สุด
 3. เป็นการผสมผสานแนวคิดระหว่างระบบปิดและระบบเปิดและยอมรับหลักการของ ทฤษฎีระหว่างทุกส่วนของกิจการจะต้องสัมพันธ์และมีผลกระทบซึ่งกันและกัน
 4. สถานการณ์จะเป็นตัวกำหนดการตัดสินใจและรูปแบบการสอบบัญชีที่เหมาะสม
 5. คำนึงถึงสิ่งแวดล้อมและความต้องการของบุคคลในกิจการเป็นหลักมากกว่าที่จะ แสวงหาวิธีการอันดีเลิศมาใช้ในการทำงาน โดยใช้ปัจจัยทางด้านจิตวิทยาในการพิจารณาด้วย
 6. เน้นให้ผู้สอบบัญชีรู้จักใช้การพิจารณาความแตกต่างที่มีอยู่ในกิจการ เช่น ความแตกต่างระหว่างบุคคล
 - ความแตกต่างระหว่างระเบียบกฎเกณฑ์ วิธีการ กระบวนการและการควบคุมงาน เป็นต้น
 - ความแตกต่างระหว่างความสัมพันธ์ของบุคคลในกิจการที่ตรวจสอบ
 - ความแตกต่างระหว่างเป้าหมายการดำเนินงานของกิจการที่ตรวจสอบ
- 4) แนวคิดทางการบริหารเชิงสถานการณ์ ในมุมมองของผู้สอบบัญชีสามารถนำทฤษฎี ของ Fiedler มาประยุกต์ใช้ในสถานการณ์ปัจจุบัน ซึ่งทฤษฎีนี้ได้ กล่าวไว้ 2 ลักษณะ ดังนี้
1. การศึกษารูปแบบของผู้สอบบัญชีซึ่งมีความสัมพันธ์ (Relationship-oriented Leader) เป็นผู้สอบบัญชีที่มุ่งความสัมพันธ์กับเพื่อนร่วมงาน ผู้สอบบัญชีจะสร้างความไว้วางใจ ความเคารพนับถือและรับฟังความต้องการของพนักงานเป็นผู้สอบบัญชีที่คำนึงถึงผู้อื่นเป็นหลัก

(Consideration)

2. ผู้สอบบัญชีที่มุ่งงาน (Task-oriented Leader) เป็นผู้สอบบัญชีที่มุ่งความสำเร็จในงาน ซึ่งจะกำหนดทิศทางและมาตรฐานในการทำงานไว้อย่างชัดเจน ลักษณะคล้ายกับผู้สอบบัญชีแบบที่คำนึงถึงตัวเองเป็นหลัก (Initiating Structure Style)

การบริหารเชิงสถานการณ์สามารถใช้ทฤษฎีมาประกอบกับประสบการณ์เพื่อทำให้การตัดสินใจดีที่สุด โดยเฉพาะในยุคที่มีการเปลี่ยนแปลงและการแข่งขันสูงเช่นปัจจุบันนับว่าเป็นความท้าทายและโอกาสในการใช้การบริหารเชิงสถานการณ์ในมุมมองของผู้สอบบัญชีที่จะพลิกวิกฤตเป็นให้เป็นโอกาสให้สำเร็จด้วยความรู้ความสามารถทั้งศาสตร์และศิลป์ต่างๆที่มีอยู่ในตัวผู้สอบบัญชีนั้นให้ประจักษ์ออกมาได้อย่างเต็มสมรรถภาพจริงๆ ที่เขามีอยู่ เพราะสถานการณ์แต่ละอย่างแตกต่างกันทฤษฎีกับบางสถานการณ์มีความแตกต่างกัน ขึ้นอยู่กับผู้สอบบัญชีจะเลือกใช้ ดังนั้น การบริหารเชิงสถานการณ์น่าจะเป็นการใช้ความรู้ความสามารถทั้งศาสตร์และศิลป์

5) ทฤษฎีการบริหารเชิงสถานการณ์ (Contingency Approach) กิจกรรมที่ตรวจสอบไม่ได้เหมือนกันทุกกิจการ ปัญหาจะเกิดขึ้นเมื่อกิจกรรมที่ตรวจสอบมีการปฏิบัติงานที่ต่างกัน ในกรณีของการวางแผนการตรวจสอบแบบเน้นตัวเองเป็นหลัก และหลักการการวางแผนการตรวจสอบที่พยายามออกแบบกิจการทั้งหมดใหม่ความเหมือนกันอย่างไรก็ตามลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตวิธีการตรวจสอบของการทำงานในแต่ละบุคคลนั้น ไม่สามารถนำมาประยุกต์ใช้ในระบบการสอบบัญชีได้ทั้งหมดจำเป็นต้องทำการปรับให้เหมาะสมกับแต่ละสถานการณ์ เช่น ในปัจจุบันมาตรฐานการสอบบัญชีมีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงตลอดเวลา และผู้สอบบัญชีมีจำนวนเพิ่มมากขึ้นอย่างรวดเร็ว จึงต้องมีการปรับตัวและเตรียมความพร้อมอยู่เสมอ ในทุกๆ ด้าน เพื่อให้ทันกับสถานการณ์ที่จะเกิดขึ้น

แนวคิดทางการบริหารเชิงสถานการณ์

เป็นแนวคิดที่เน้นผู้สอบบัญชีให้ความสนใจกับสภาพแวดล้อมในสถานการณ์ต่างๆ ของกิจการตัวแปรต่างๆ ในแต่ละสถานการณ์ทางการวางแผนการตรวจสอบมีความแตกต่างกันไปในแต่ละกิจการ ดังนั้นผู้สอบบัญชีควรคำนึงถึงความเหมาะสมในการตัดสินใจดำเนินงานภายใต้สถานการณ์เหล่านี้ให้สอดคล้องกับความต้องการของกิจการและความพึงพอใจของพนักงาน กล่าวคือ แนวคิดการบริหารเชิงสถานการณ์ในมุมมองของผู้สอบบัญชีย่อมมีวิธีทางที่ดีที่สุดในสภาพแวดล้อมทางการวางแผนการตรวจสอบที่เหมาะสมกับแต่ละกิจการ ไม่มีวิธีแก้ปัญหาได้ดีที่สุดวิธีเดียว หรือแก้ปัญหาด้วยวิธีเดียวกันหากแต่มีหลากหลายวิธีในการแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นในกิจการ

ทฤษฎีการตัดสินใจตามสถานการณ์ มีหลายรูปแบบตามรูปแบบอย่างง่าย ทฤษฎีนี้ยืนยันว่าไม่มีสิ่งใดเป็นแนวทางที่ดีที่สุดเพียงแนวทางเดียวสำหรับการวางแผนการตรวจสอบ หรือรูปแบบการ

เป็นผู้สอบบัญชีนั้นอาจจะมีประสิทธิภาพในบางสถานการณ์ แต่อาจจะไม่ประสบผลสำเร็จในบางสถานการณ์ ทฤษฎีการตัดสินใจตามสถานการณ์มองว่า ประสิทธิภาพของกิจการขึ้นอยู่กับความรู้ และประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีที่ปรับเปลี่ยนตามสภาพแวดล้อมภายนอก และภายในรวมถึง โครงสร้างของกิจการที่ตรวจสอบได้อย่างเหมาะสมกับสภาพแวดล้อม

โดยสรุป มุมมองแนวคิดทฤษฎีการตัดสินใจตามสถานการณ์ สำหรับการพัฒนาบุคคล โดยเฉพาะได้รับการจัดการปัญหาจากความสัมพันธ์ของอิทธิพลภายนอก และคุณลักษณะภายใน ของแต่ละบุคคล ยิ่งไปกว่านั้นทฤษฎีการตัดสินใจตามสถานการณ์ให้ความสำคัญในการเลือก กำหนดความร่วมมือที่เหมาะสม เพื่อปรับเปลี่ยนผลประโยชน์ของการเรียนรู้ในแต่ละบุคคล ให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น (Mohr and Sengupta, 2002; Simonin, 2004)

ทฤษฎีการตัดสินใจตามสถานการณ์ ใช้อธิบายกรอบแนวคิดในงานวิจัยเรื่องนี้ได้อย่างเหมาะสม เนื่องจากธุรกิจในปัจจุบันมีความซับซ้อน และหลากหลาย ส่งผลให้เกิดสถานการณ์ในการทำงานของผู้สอบบัญชีมีความหลากหลาย และต้องสามารถตัดสินใจในการจัดเก็บข้อมูล วิเคราะห์ปัญหาในแต่ละสถานการณ์ ที่เกิดขึ้นให้เกิดความถูกต้อง แม่นยำ และคุ้มค่าที่สุด เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลทางการเงินที่มีความโปร่งใส เชื่อถือได้

แนวคิดเกี่ยวกับการควบคุมภายใน (Internal control Concepts)

การที่สภาวะเศรษฐกิจมีการเปลี่ยนแปลงตลอดเวลา ส่งผลให้ธุรกิจต้องปรับกระบวนการ ในการดำเนินงานให้มีความสอดคล้องตามไป ส่งผลให้ธุรกิจเกิดกระบวนการที่มีความซับซ้อนมากยิ่งขึ้น ตามไป และการที่องค์กร มีการเติบโตขึ้นทำให้ผู้บริหารไม่สามารถมาดูแลการบริหารงานได้อย่างทั่วถึง จึงมีความจำเป็นต้องมีระบบการควบคุมภายในเข้ามาเป็นเครื่องมือสำคัญของผู้บริหารของการหารทุกระดับ สำหรับการป้องกัน หรือลดความเสียหายในกระบวนการแต่ละสายงาน การควบคุมภายในขึ้นเป็น กระบวนการที่ผู้บริหารและบุคลากรทั้งองค์กรต้องปฏิบัติร่วมกัน วิเคราะห์ และวางแผนในการดำเนินงาน เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์อย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งไม่ใช่หมายถึงการควบคุมภายในเฉพาะด้านบัญชีและการเงินเท่านั้น ยังครอบคลุมถึงการควบคุมภายในด้านการบริหาร และการควบคุมภายในด้านการ ปฏิบัติงานในทุกๆ หน่วย และทุกๆ กระบวนการของการดำเนินงาน ระบบการควบคุมภายในจึงมี บทบาทสำคัญต่อการบริหารองค์กร แนวคิดเกี่ยวกับการควบคุมภายใน ดังนี้

- 1) การควบคุมภายในเป็นส่วนประกอบที่แทรก หรือแฝงอยู่ในการปฏิบัติงาน ตามปกติการ

ควบคุมภายในมิใช่เหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่ง และมีใช้ผลสุดท้ายของการกระทำแต่ เป็นกระบวนการ (Process) ที่ต่อเนื่องและแทรก หรือแฝงอยู่ (Built in) ในการ ปฏิบัติงานตามปกติของหน่วยรับตรวจฝ่ายบริหารจึงควรนำการควบคุมภายในมาใช้ โดยรวมเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการบริหารงาน ซึ่งได้แก่ การวางแผน (Planning) การดำเนินการ (Executing) และการติดตามผล (Monitoring)

- 2) การควบคุมภายในเกิดขึ้นได้โดยบุคลากรของหน่วยรับตรวจ บุคลากรทุกระดับเป็น

ผู้มีบทบาทสำคัญในการทำให้มีการควบคุมภายในเกิดขึ้นในหน่วยรับตรวจ ฝ่ายบริหารเป็นผู้รับผิดชอบการจัดให้มีระบบควบคุมภายในที่ดีโดยการกำหนดวัตถุประสงค์กว้างไกลของการควบคุม และการกำหนดกิจกรรมต่างๆ รวมทั้งการติดตามประเมินผลการควบคุมภายใน ส่วนบุคคลอื่นของหน่วยรับตรวจรับผิดชอบต่อการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่กำหนด

3) การควบคุมภายในให้ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าจะบรรลุตามวัตถุประสงค์ที่กำหนด แม้การควบคุมภายในจะออกแบบไว้ดีเพียงใดก็ไม่สามารถให้ความมั่นใจได้ว่าจะทำให้การดำเนินงานตามวัตถุประสงค์เป็นไปอย่างสมบูรณ์ เนื่องจากอาจจะมีปัจจัยอื่นที่ส่งผลกระทบต่อ การบรรลุวัตถุประสงค์ เช่น การใช้ดุลยพินิจผิดพลาด การสมรู้ร่วมคิด การปฏิบัติผิดกฎหมาย ระเบียบ และกฎเกณฑ์ที่กำหนด นอกจากนี้การวางระบบการควบคุมภายในจะต้องคำนึงถึงความคุ้มค่าในต้นทุนที่เกิดขึ้นกับผลประโยชน์ที่ได้รับจากการควบคุมภายใน คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน (2544 : 1)

องค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO มี 5 ประการ (กองตรวจสอบระบบการเงินบัญชีท้องถิ่น กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น กระทรวงมหาดไทย, 2553) ได้แก่

1. สภาพแวดล้อมของการควบคุม (Control Environment)
2. ประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment)
3. กิจกรรมการควบคุม (Control activities)
4. ข้อมูลสารสนเทศและการสื่อสาร (Information and Communication)
5. การติดตามประเมินผล (Monitoring)

องค์ประกอบของการควบคุมภายในทั้ง 5 ประการนี้ จะมีความเกี่ยวเนื่องสัมพันธ์กัน โดยเริ่มจากแนวทางการดำเนินธุรกิจของผู้บริหารเชื่อมโยงไปสู่กระบวนการบริหารจัดการเพื่อให้บรรลุตามวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในที่กำหนด ดังนี้

- 1) สภาพแวดล้อมการควบคุม หมายถึง ปัจจัยต่างๆซึ่งร่วมกันส่งผลให้มีการควบคุมขึ้นในหน่วยรับตรวจ หรือ ทำให้การควบคุมที่มีอยู่ได้ผลดีขึ้น หรือในทางตรงข้ามสภาพแวดล้อมอาจทำให้การควบคุมย่อหย่อนลงได้ ซึ่งในการดำเนินการเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมของการควบคุมผู้กำกับดูแล ฝ่ายบริหารและบุคลากรของหน่วยรับตรวจ ต้องสร้างบรรยากาศของการควบคุมเพื่อให้เกิดทัศนคติที่ดีต่อการควบคุมภายใน โดยส่งเสริมให้บุคลากรทุกคนในหน่วยรับตรวจเกิดจิตสำนึกที่ดีในการปฏิบัติงานในความรับผิดชอบ และตระหนักถึงความจำเป็นและความสำคัญของการควบคุมภายใน รวมทั้งดำรงรักษาไว้ซึ่งสภาพแวดล้อมของการควบคุมที่ดี
- 2) การประเมินความเสี่ยง หมายถึง กระบวนการที่ใช้ในการระบุและการวิเคราะห์ความเสี่ยงที่มีผลกระทบต่อ การบรรลุวัตถุประสงค์ของหน่วยรับตรวจ รวมทั้งการกำหนดแนวทางที่จำเป็นต้องใช้ในการควบคุมความเสี่ยง หรือการบริหารความเสี่ยง

3) กิจกรรมการควบคุม หมายถึง นโยบาย และวิธีการต่างๆ ที่ฝ่ายบริหารกำหนดให้บุคลากรของหน่วยรับตรวจปฏิบัติเพื่อลดหรือควบคุมความเสี่ยง และได้รับการสนองตอบโดยมีการปฏิบัติตาม เช่น การสอบทานงาน การดูแลป้องกันทรัพย์สิน การแบ่งแยกหน้าที่งาน ในการดำเนินการเกี่ยวกับกิจกรรมการควบคุม ฝ่ายบริหารต้องจัดให้มีกิจกรรมการควบคุมที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลเพื่อป้องกันหรือลดความเสียหาย ความผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้น และให้สามารถบรรลุตามความตามวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน สำหรับกิจกรรมการควบคุมในเบื้องต้นจะต้องแบ่งแยกหน้าที่งานภายในหน่วยรับตรวจอย่างเหมาะสม ไม่มอบหมายให้บุคคลใดบุคคลหนึ่งมีหน้าที่รับผิดชอบปฏิบัติงานที่สำคัญหรืองานที่เสี่ยงต่อความเสียหาย ตั้งแต่ต้นจนจบแต่ถ้ามีความจำเป็นให้กำหนดกิจกรรมที่เหมาะสมทดแทน

4) ข้อมูลสารสนเทศและการสื่อสาร หมายถึง ข้อมูลข่าวสารทางการเงิน และข้อมูลข่าวสารอื่นๆ เกี่ยวกับการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจไม่ว่าเป็นข้อมูลจากแหล่งภายในหรือภายนอก ในการดำเนินการเกี่ยวกับสารสนเทศและการสื่อสาร ฝ่ายบริหารต้องจัดให้มีสารสนเทศอย่างเพียงพอ และสื่อสารให้ฝ่ายบริหารและบุคลากรอื่นๆ ทั้งภายในและภายนอกหน่วยรับตรวจ ซึ่งจำเป็นต้องใช้สารสนเทศนั้นในรูปแบบที่เหมาะสมและทันเวลา

5) การติดตามประเมินผล หมายถึง กระบวนการประเมินคุณภาพการปฏิบัติงานและประเมินประสิทธิผลของการควบคุมภายในที่วางไว้อย่างต่อเนื่องและอย่างสม่ำเสมอ โดยการติดตามผลในระหว่างการปฏิบัติงาน (Ongoing Monitoring) และการประเมินผลเป็นรายครั้ง (Separate Evaluation) ซึ่งจะเป็นการควบคุมด้วยตนเอง (Control Self-Assessment) เช่น การประเมินการควบคุมโดยกลุ่มผู้ปฏิบัติงานภายในส่วนนั้นๆ รายการประเมินการควบคุมอย่างอิสระ (Independent Assessment) เช่น การประเมินโดยผู้ตรวจสอบภายใน การประเมินผลการควบคุมภายใน โดยผู้ตรวจสอบภายนอก เป็นต้น

ดังนั้น การควบคุมภายในเป็นเครื่องมือส่งเสริมประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน ยังผลให้การดำเนินงานให้องค์กรมีประสิทธิผล เนื่องจากเป็นกระบวนการที่พนักงานทุกคนมีส่วนร่วมในการดำเนินการดังกล่าว เพื่อให้งานของตนเองประสบความสำเร็จบรรลุตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ ภายใต้การกำกับดูแลและการบริหารงานของผู้บริหาร ระบบการควบคุมภายในมีความจำเป็น สำคัญต่อการดำเนินธุรกิจ เพื่อสร้างความสำเร็จให้กับองค์กร เสริมสร้างความน่าเชื่อถือ แก่องค์กร

งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

สงกรานต์ ไกวงษ์ (2553) ศึกษา ปัจจัยที่ส่งผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพของนักวิชาชีพบัญชีไทยในบริบทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบภาษีอากร จากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานครและปริมณฑล และผู้สอบภาษีอากร ที่ยังปฏิบัติงาน (กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, 2551) จำนวน 800 ราย พบว่า มีความต้องการที่จะให้มีการกำหนด ประสิทธิภาพการทำงานเป็นคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีภาษีอากร และให้หน่วยงานกำกับดูแลกำหนดมาตรฐานต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง และมีบทบาทในการพัฒนา นักวิชาชีพให้มากขึ้น

บุญช่วง ศรีธีรราชฤทธิ์ และคณะ (2554) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างความเชี่ยวชาญการสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยโดยใช้แบบสอบถามเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จำนวน 151 ราย พบว่า 1)ความเชี่ยวชาญการสอบบัญชีด้านทักษะทางวิชาชีพมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม 2)ความเชี่ยวชาญการสอบบัญชีด้านประสิทธิภาพการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม 3)ความเชี่ยวชาญการสอบบัญชีด้านจรรยาบรรณวิชาชีพสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม 4)ความเชี่ยวชาญการสอบบัญชีด้านการเรียนรู้อย่างไม่จบสิ้น มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี

ดารณี เอื้อชนะจิต (2556) ศึกษา ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อผลสำเร็จทางการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย โดยใช้แบบสอบถามความคิดเห็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่มีการรับรองงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี ปี 2556 จำนวน 550 ราย พบว่า ตัวแปรผลสำเร็จทางการสอบบัญชีเป็นตัวแปรตามปัจจัยที่มีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกมากที่สุด ได้แก่ ตัวแปรคุณภาพการรายงานการสอบบัญชี รองลงมาคือตัวแปรประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานสอบบัญชี และตัวแปรประสิทธิภาพทางการวินิจฉัยในการสอบบัญชีตามลำดับอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ที่ระดับ 0.01 และพบว่า ปัจจัยที่มีอิทธิพลทางอ้อมเชิงบวกมากที่สุด ได้แก่ ตัวแปรประสิทธิภาพทางการวินิจฉัยในการสอบบัญชี มีอิทธิพลทางอ้อมต่อตัวแปรผลสำเร็จทางการสอบบัญชี โดยส่งผ่านตัวแปรคุณภาพการรายงานการสอบบัญชี รองลงมาคือ ตัวแปรประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานสอบบัญชี มีอิทธิพลทางอ้อมต่อตัวแปรผลสำเร็จทางการสอบบัญชี โดยส่งผ่านตัวแปรคุณภาพการรายงานการสอบบัญชี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

ณัฐธิดา จินมอญ (2559) ศึกษา ความเป็นมืออาชีพกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน 400 ราย (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2559) พบว่า มีความสัมพันธ์ของความเป็นมืออาชีพกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ความเป็นมืออาชีพ ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด ด้านเทคนิค และการปฏิบัติหน้าที่ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย แต่ด้านทักษะการจัดการองค์กรไม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

ประทีป วจิทองรัตน (2560) ศึกษา ประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพโดยใช้วิธี การสัมภาษณ์แบบเจาะลึก ร่วมกับการดำเนินการวิจัยเชิงปริมาณโดยการเก็บรวบรวมข้อมูลด้วยแบบสอบถาม ประชากร ในการวิจัยครั้งนี้ คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ที่เปิดเผยข้อมูลกับสภาวิชาชีพ จำนวน 1,384 ราย พบว่า ปัจจัยเหตุมาตรฐานการสอบบัญชี ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี และการปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน มีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชี อย่าง มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 และพบอีกว่าประสิทธิภาพการสอบบัญชี มีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อความสำเร็จ ในการทำงานของผู้สอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

ลัดดาวัลย์ ยอดบัว, กนกศักดิ์ สุขวัฒนสินธิ์ (2560) ศึกษา อิทธิพลของการควบคุมการสอบบัญชีและความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีที่มีผลต่อ คุณภาพการสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีในกรุงเทพฯ และปริมณฑล เก็บข้อมูลจากผู้สอบบัญชีในกรุงเทพฯ และปริมณฑลจำนวน 295 ราย พบว่า การควบคุมการสอบบัญชีและความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ดังนั้น ผู้สอบบัญชี ในกรุงเทพฯ และปริมณฑล สามารถนำไปใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงานการสอบบัญชี ให้เป็นไปตามข้อกำหนด และทันต่อการเปลี่ยนแปลงมาตรฐาน ของการสอบบัญชีระหว่างประเทศ ยกระดับคุณภาพการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีของไทย ให้เป็นที่ยอมรับในระดับสากล

ศรัณญา บุญขวัญ (2560) ศึกษา ผลกระทบของความพยายามในการสอบบัญชีและความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีที่มีผลต่อผลลัพธ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ในปี 2559 จำนวน 372 ราย พบว่า ความพยายามในการสอบบัญชีด้านการเปรียบเทียบเบื้องต้นด้านการพัฒนาแผนการสอบโดยรวมและความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชี ด้านทักษะทางด้านวิชาชีพ ด้านเจตคติ มีความสัมพันธ์และส่งผลกระทบเชิงบวกกับผลลัพธ์ในการสอบบัญชี

สลักจิต นิลผาย (2561) ศึกษา ทักษะทางด้านบัญชีของผู้สอบบัญชี ความเป็นมืออาชีพในการสอบบัญชี และผลสำเร็จในการสอบบัญชี: หลักฐานจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย เป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร จำนวน 250 ราย และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจำนวน 250 ราย (กรมสรรพากร, 2560 : เว็บไซต์) (สภาวิชาชีพบัญชีฯ, 2560) พบว่า ทักษะทางด้านบัญชีของผู้สอบบัญชี ด้านทักษะทางวิชาชีพ และด้านทักษะการเรียนรู้ อย่างไม่จบสิ้น มีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญกับความเป็นมืออาชีพในการสอบบัญชี และ ความเป็นมืออาชีพในการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญกับผลสำเร็จของงานสอบบัญชี สำหรับการทดสอบความสัมพันธ์ของตัวแปรกลาง พบว่า ความเป็นมืออาชีพในการสอบบัญชีไม่มีอิทธิพลต่อความสัมพันธ์ระหว่างทักษะทางด้านบัญชี ของผู้สอบบัญชี กับผลสำเร็จในการสอบบัญชี

Francis (2004) ได้ศึกษาเกี่ยวกับคุณภาพการตรวจสอบบัญชี พบว่าคุณภาพการตรวจสอบบัญชี กับความเชื่อถือต่อบริษัทที่จดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์โดยเปิดเผยหลักฐานบ่งชี้ว่า ความผิดพลาดของคุณภาพการสอบบัญชีทั้งหมดมีอัตราที่นานๆครั้งที่เกิดขึ้นน้อยกว่าร้อยละ 1 ต่อปี และค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีที่น้อยกว่า ร้อยละ 0.1 ต่อปี และค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีที่น้อยกว่าร้อยละ 0.1 ของยอดขายของลูกค้า สิ่งที่น่าจะน่าจะมีอาการยอมรับของคุณภาพการตรวจสอบบัญชีในระดับที่ค่าใช้จ่ายค่อนข้างต่ำและยังเป็นหลักฐานของคุณภาพการตรวจสอบบัญชีที่แตกต่างกันอย่างชัดเจน ท่ามกลางจำนวนความสำคัญ เช่น ขนาดของกิจการ ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านของอุตสาหกรรม ลักษณะของสำนักงานและความแตกต่างของประเทศในระบบกฎหมายและการเปิดเผยนี้ ผู้ตรวจสอบบัญชีมีผลในทางบวกมากถึงแม้ว่าจะมีเครื่องมือบ่งชี้ถึงจำนวนของคุณภาพการตรวจสอบบัญชีที่อาจต้องสิ้นสุดในช่วงทศวรรษที่ 1990 ซึ่งเป็นกรณีที่มีข้อดีในการปฏิรูปเมื่อเร็ว ๆ นี้

Philip (2008) ได้ศึกษาคุณภาพการตรวจสอบบัญชี การเปิดเผยรายงานทางการเงิน พบว่ามีการเสนอขายหุ้นใหม่ ที่ไม่เคยมีการซื้อขายมาก่อนต่อสาธารณะหรือประชาชนทั่วไปเป็นครั้งแรก (Initial Public Offering : IPO) มีความเต็มใจอย่างยิ่งถึงการประมาณรายได้ในเอกสารมีความสำคัญกว่าการใช้ผู้ตรวจสอบบัญชีที่มีคุณภาพสูง สอดคล้องกับบทบาทการเป็นพยานของผู้ตรวจสอบบัญชีที่มีความลำเอียงน้อยที่สุดบนขอบเขต ของความสมัครใจ การเปิดเผยข้อมูลการตรวจสอบบัญชี การแลกเปลี่ยนใดๆ ระหว่างตัวเลือกผู้ตรวจสอบบัญชีกับบริษัทใดบริษัทหนึ่ง ที่มีความเสี่ยงหรือการจำกัดขอบเขตของความเป็นเจ้าของ โดยให้ IPO ขนาดเล็กหรือให้ผู้รับประกันที่มีความน่าเชื่อถือน้อย สิ่งเหล่านี้มักมีการสนับสนุนบทบาทของผู้ตรวจสอบบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลด้วยความสมัครใจอีกทั้งจะเป็นหลักฐานโดยใช้แบบตัวอย่างในการประเมินค่าซึ่งผลลัพธ์ที่ได้จะเน้นในเรื่องของความผิดพลาดที่ทันสมัย จุดสนใจ จึงเป็นรูปแบบที่ส่งสัญญาณ เพื่อที่จะทบทวนผลกระทบในวงกว้างระหว่างกลไกที่หลากหลาย ซึ่งทำปฏิกริยาระหว่างวิธีการและเทคนิคที่แตกต่างกัน โดยส่งผลให้เกิดความสมดุลที่เด่นชัดมากขึ้น

Choo F. (1996) ศึกษา ผลกระทบของความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พบว่าขอบเขตด้านความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ต่างกันจะส่งผลให้เกิดความดำเนินการอย่างต่อเนื่องของหน้าที่การงานที่ต่างกัน ซึ่งก่อให้เกิดประสิทธิภาพการดำเนินงานที่ต่างกันด้วย ผลกระทบดังกล่าว อาจสังเกตได้จากการนำความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมาพัฒนาในการปฏิบัติงานให้มีประสิทธิภาพที่ดีขึ้น โดยการทดสอบทางคณิตศาสตร์ขั้นสูง (MDA) ที่สามารถบ่งชี้ให้เห็นว่าความรู้ความสามารถและคุณภาพการตัดสินใจ หรืออาจจะทดสอบได้จากการนำมาเผยแพร่อีกครั้งหรือจำนวนครั้งที่ได้ปฏิบัติงานที่พิเศษซึ่งการพัฒนาความรู้ความสามารถอย่างต่อเนื่องมีความจำเป็นอย่างมาก เพื่อยกระดับความชำนาญหรือเชี่ยวชาญพิเศษในรูปแบบอื่น รวมถึงบุคคลที่พร้อมจะเป็นผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่มีคุณสมบัติครบ เพื่อยกระดับเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตหรือเป็นผู้มีคุณวุฒิความชำนาญพิเศษในรูปแบบอื่นในเหตุการณ์ใดๆ

Davidson et al. (1996) ศึกษา หลักฐานเชิงประจักษ์ในการทำงานความสัมพันธ์ระหว่างการวางแผนการตรวจสอบและความพยายามตรวจสอบทั้งหมด พบว่า การวางแผนการตรวจสอบจะช่วยลดความพยายามตรวจสอบ หลังจากนั้นการวางแผนเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับการเพิ่มขึ้นของชั่วโมงการตรวจสอบทั้งหมด การตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับสัดส่วนที่สูงขึ้นของชั่วโมงการวางแผนอาจมีความชอบธรรม ในพื้นฐานของความเสี่ยงของลูกค้าและปัจจัยที่ซับซ้อนและพบว่าการตรวจสอบที่มีสัดส่วนที่สูงขึ้นของชั่วโมงการวางแผนเป็นอย่อย่างมีนัยสำคัญมีโอกาสมากขึ้นสำหรับการตรวจประเมิน โดยไม่ต้องมีฝ่ายตรวจสอบภายในในการวัดความเสี่ยงอัตราค่าใอย่างมีนัยสำคัญที่มีต่ำกว่าสำหรับการตรวจสอบที่มีสัดส่วนที่สูงขึ้นของการวางแผนเมื่อเทียบกับการตรวจสอบอื่นๆ จำนวนของสถานที่การตรวจสอบวัดความซับซ้อนอย่างมีนัยสำคัญมากขึ้นสำหรับการตรวจสอบที่มีสัดส่วนที่สูงขึ้นของชั่วโมงการวางแผน ผลลัพธ์เหล่านี้สามารถชี้ให้เห็นว่าการตรวจสอบบางส่วนต้องมีการวางแผนค่อนข้างมากขึ้นเพราะมีความเสี่ยงและความซับซ้อนของการตรวจสอบอื่นๆ

Becker et al. (1998) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพการตรวจสอบและการจัดการรายได้ พบว่า คุณภาพการตรวจสอบเป็นตัวแปรสำคัญในลักษณะผู้ตรวจสอบ Big Six นั้นมีคุณภาพสูงกว่าผู้ตรวจสอบที่ไม่ใช่ Big Six การจัดการรายได้ถูกบันทึกโดยรายการคงค้างที่เกิดจากดุลพินิจของผู้บริหาร (Discretionary accruals) ประเมินโดยการวิเคราะห์ความถดถอย สอดรับกับ Jones (1991) ที่แสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีมีแนวโน้ม ที่จะคัดค้านการเลือกบัญชีของผู้บริหารที่มีรายได้เพิ่ม (เมื่อเทียบกับรายได้ลดลง) และผู้สอบบัญชีมีแนวโน้มที่จะถูกฟ้องร้องเมื่อพวกเขาเกี่ยวข้องกับงบการเงินที่มีรายได้เกินจริง (เมื่อเทียบกับรายได้ต่ำกว่าที่ควร) ดังนั้นผู้สอบบัญชี ที่ไม่ใช่ Big Six รายงานเงินคงค้างตามดุลพินิจที่มีรายได้เพิ่มค่อนข้างมากกว่าเงินคงค้างตามดุลพินิจที่ได้รายงานโดยลูกค้าของผู้สอบบัญชี Big Six โดยเฉพาะลูกค้าของผู้ตรวจสอบบัญชีที่ไม่ใช่ Big Six จะรายงานยอดคงค้างตามดุลพินิจซึ่งโดยเฉลี่ยแล้วเป็นร้อยละ 1.5 - 2.1 ของสินทรัพย์รวมสูงกว่าเกณฑ์คงค้างตามดุลพินิจที่รายงานโดยลูกค้าของผู้สอบบัญชี Big Six นอกจากนี้เพื่อให้สอดคล้องกับการจัดการรายได้ พบว่า ค่าเฉลี่ย และค่ามัธยฐานของ ค่าสัมบูรณ์ของเงินคงค้างตามดุลพินิจนั้นดีกว่าสำหรับ บริษัทที่มีผู้ตรวจสอบบัญชีที่ไม่ใช่ Big Six ผลลัพธ์นี้ยังบ่งชี้ว่าคุณภาพการตรวจสอบที่ต่ำลงเชื่อมโยงกับ “ความยืดหยุ่นทางบัญชี” มากขึ้น

Francis (2004) ศึกษา คุณภาพการตรวจสอบบัญชี วิจัยเชิงประจักษ์ในช่วง 25 ปีที่ผ่านมา โดยส่วนใหญ่ มาจากสหรัฐอเมริกา ด้านคุณภาพการตรวจสอบในปัจจุบันกับความเชื่อถือบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ หลักฐานบ่งชี้ว่าอัตราความล้มเหลวในการตรวจสอบโดยทั้งหมดนั้นเกิดขึ้นไม่บ่อยนัก ซึ่งน้อยกว่า 1% ต่อปีและค่าธรรมเนียมการตรวจสอบนั้นค่อนข้างน้อยและน้อยกว่า 0.1% ของยอดขายรวมของลูกค้า สิ่งนี้ชี้ให้เห็นว่าอาจมีคุณภาพการตรวจสอบในระดับที่ยอมรับได้กับต้นทุนที่ค่อนข้างต่ำ นอกจากนี้ยังมีหลักฐานของคุณภาพการตรวจสอบที่แตกต่างกันเจตนา (เหนือระดับต่ำสุดที่กฎหมายกำหนด) ในหลายมิติ เช่น ขนาดของบริษัท ความเชี่ยวชาญ ในอุตสาหกรรม ลักษณะสำนักงานและความแตกต่างระหว่างประเทศในระบบกฎหมายและการเปิดเผยความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี หลักฐานดังกล่าวเป็นบวกมากแม้ว่าจะมีข้อบ่งชี้ว่าคุณภาพการตรวจสอบอาจลดลงในปี 1990 ซึ่งในกรณีนี้อาจมีข้อดีในการปฏิรูปเมื่อเร็วๆ นี้เช่นพระราชบัญญัติ Sarbanes-Oxley ปี 2002 ในสหรัฐอเมริกา อย่างไรก็ตามจากการวิจัย เราไม่ทราบระดับคุณภาพการตรวจสอบที่เหมาะสมที่สุด

เพราะฉะนั้นในปัจจุบันเรามีการตรวจสอบแบบ 'น้อยเกินไป' หรือ 'มากเกินไป' หรือไม่? แม้จะมีช่องโหว่ที่เรา กำลังเข้าสู่ยุคของการตรวจสอบที่ได้รับคำสั่งมากขึ้นเพื่อตอบสนองต่อความมีชื่อเสียงด้านการกำกับดูแลกิจการที่ล้มเหลวรวมถึงเรื่อง Enron – Andersen

Mock et al. (2005) ศึกษา วิถีปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีจำนวน 202 คนที่ได้รับการตรวจสอบจากสามบริษัทขนาดใหญ่ พบว่า ครั้งแรกที่มีการตรวจสอบบัญชี ผู้ตรวจสอบบัญชีได้มีการวางแผนการตรวจสอบเพื่อสืบหาความเสี่ยงการทุจริตและการตอบสนองอย่างเหมาะสมต่อผลลัพธ์ที่เกิดขึ้นจากการตรวจสอบ ซึ่งจากการวิจัย พบว่า เมื่อมีการทุจริตเกิดขึ้นที่งานตรวจสอบที่จะตอบสนองต่อปัจจัยความเสี่ยงจากการทุจริตก็จะมีการเปลี่ยนแปลงที่งานตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพและมีบุคลิกแตกต่างจากเดิม มีการเปลี่ยนแปลงกระบวนการของแนวการสอบบัญชี ที่จะวางแผนให้ครอบคลุมจุดที่อาจเกิดการทุจริตโดยตรง โดยมีการเพิ่มหรือขยายขอบเขตการทดสอบและยัง พบว่า การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวเป็นการเปลี่ยนแปลงขอบเขตกระบวนการวางแผนให้มีผลกระทบต่อจำนวนของปัจจัยเสี่ยงจากการทุจริตที่ได้ตรวจสอบ

Kwon et al (2007) ศึกษา ระบบกฎหมายและคุณภาพกำไรในบริบทบทบาทของความเชี่ยวชาญ ในธุรกิจของผู้สอบบัญชี พบว่า ลูกค้ายที่ได้รับการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีที่มีความเชี่ยวชาญ จะมีการตกแต่งบัญชีต่ำกว่า และมีความน่าเชื่อถือในคุณภาพกำไรสูงกว่า ลูกค้าที่ไม่มีผู้สอบบัญชีที่มีความเชี่ยวชาญในธุรกิจเฉพาะทางตรวจสอบ ส่งผลให้เกิดการตกแต่งกำไรสูงกว่าลูกค้าที่มีผู้สอบบัญชีที่มีความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านทางธุรกิจ และยังค้นพบอีกว่าผลกระทบของผู้สอบบัญชีที่มีความเชี่ยวชาญเกี่ยวกับการเพิ่มขึ้นของรายได้ที่มีคุณภาพเป็นสภาพแวดล้อมทางกฎหมายที่อ่อนตัว โดยรวมแล้วผลการชี้ให้เห็นว่าผลประโยชน์จากการมีส่วนร่วมบริการของผู้สอบบัญชีที่มีความเชี่ยวชาญเพิ่มขึ้น เป็นการเปลี่ยนแปลงสภาพแวดล้อมทางกฎหมายจากที่แข็งแกร่ง ให้อ่อนแอลงจากสภาพแวดล้อมซึ่งเกิดจากประสิทธิภาพการรวมของตัวแปรในการควบคุมเพิ่มเติม

Nagy et al. (2007) ศึกษา การเป็นมืออาชีพและการตรวจสอบภายในการปฏิบัติตาม มาตรา 404: มุมมองของผู้บริหารตรวจสอบจากหัวหน้าภาคตะวันออกเฉียงเหนือของรัฐโอไฮโอ พบว่า การปฏิบัติตามมาตรา 404 มีผลกระทบอย่างมีนัยยะสำคัญในการตรวจสอบภายใน ความรับผิดชอบในการปฏิบัติตามมักจะตกอยู่กับผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เนื่องจากความต้องการที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บเอกสารและการทดสอบระบบการควบคุมภายในขึ้นอยู่กับการตอบสนองของประธานกรรมการตรวจสอบผู้บริหารระดับสูง (CAEs) ดังนั้นผู้ตรวจสอบภายในต้องใช้ความเป็นมืออาชีพและความเชี่ยวชาญมาบังคับใช้ในการดำเนินการบริการที่เพิ่มมูลค่าและปรับปรุงการดำเนินงานขององค์กรเพื่อให้เป็นไปตามมาตรา 404 ที่กำหนดไว้

Philip (2008) ศึกษา คุณภาพการตรวจสอบบัญชี การเปิดเผยรายงานทางการเงิน พบว่า มีการเสนอขายหุ้นใหม่ ที่ไม่เคยมีการซื้อขายมาก่อนต่อสาธารณะหรือประชาชนทั่วไปเป็นครั้งแรก (Initial Public Offering : IPO) มีความเต็มใจอย่างยิ่งถึงการประมาณรายได้ในเอกสารมีความสำคัญกว่าการใช้ผู้ตรวจสอบบัญชีที่มีคุณภาพสูง สอดคล้องกับบทบาทการเป็นพยานของผู้ตรวจสอบบัญชีที่มีความลำเอียงน้อยที่สุดบนขอบเขตของความสมัครใจ การเปิดเผยข้อมูลการตรวจสอบบัญชี การแลกเปลี่ยนใดๆ ระหว่างตัวเลือกผู้สอบบัญชีกับบริษัทใดบริษัทหนึ่งที่มีความเสี่ยงหรือการจำกัด

ขอบเขตของความเป็นเจ้าของ โดยให้ IPO ขนาดเล็กหรือให้ผู้รับประกันที่มีความน่าเชื่อถือน้อย สิ่งเหล่านี้มักมีการสนับสนุนบทบาทของผู้ตรวจสอบบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลด้วยความสมัครใจอีก ทั้งจะเป็นหลักฐานโดยใช้แบบตัวอย่างในการประเมินค่าซึ่งผลลัพธ์ที่ได้จะเน้นในเรื่องของความผิดพลาดที่ทันสมัย จุดสนใจจึงเป็นรูปแบบที่ส่งสัญญาณ เพื่อที่จะทบทวนผลกระทบในวงกว้างระหว่าง กลไกที่หลากหลาย ซึ่งทำปฏิริยาระหว่างวิธีการและเทคนิคที่แตกต่างกันโดยส่งผลให้เกิดความ สมดุลที่เด่นชัดมากขึ้น

Oseifuah, E. K. & Gyekye, A. B. (2013). ศึกษา การใช้คำจำกัดความของความ เพียงพอของการควบคุมภายในที่นำมาใช้ในการศึกษาครั้งนี้ แนวทางการควบคุมภายในขององค์กร ธุรกิจขนาดเล็กในเขต Vhembe อยู่ในระดับต่ำโดยมีเพียง 45 เปอร์เซ็นต์ของกิจการที่ได้ทำการสำรวจ ที่มีระบบการควบคุมภายในที่เพียงพอ สำหรับการตระหนักถึงการควบคุมภายในแตกต่างกันไปตาม ประเภทธุรกิจ การทดสอบโคสแควร์ พบว่า ไม่มีความสัมพันธ์ระหว่างประเภทธุรกิจและระดับการ รับรู้ของการควบคุมภายใน สิ่งนี้เป็นการยืนยันข้อเท็จจริงที่ว่าปัญหาในการควบคุมภายในยังคง เหมือนเดิมโดยไม่คำนึงถึงลักษณะของธุรกิจ ดังนั้นปัจจัยสำคัญที่กำหนดประสิทธิภาพ (หรือความ เพียงพอ) ของระบบการควบคุมภายในในธุรกิจคือ ขนาดของธุรกิจ

Yasar A. (2013) ได้ศึกษา Big 4 ของผู้สอบบัญชีตรวจสอบคุณภาพและการจัดการรายได้: หลักฐานจากตลาดหลักทรัพย์ของตุรกี พบว่า คุณภาพการตรวจสอบถือเป็นหนึ่งในปัจจัยที่มีผลต่อ ความน่าเชื่อถือของข้อมูลทางการเงิน ทฤษฎีการขัดแย้งและผลการวิจัยชี้ให้เห็นว่าข้อจำกัดของการ ตรวจสอบคุณภาพ การจัดการรายได้ ระบุว่าผู้สอบบัญชีมีแรงจูงใจที่จะให้การตรวจสอบที่มีคุณภาพสูง เป็นที่ค่อนข้างจำกัด ในประเทศเศรษฐกิจเกิดใหม่ แนะนำข้อจำกัดการตรวจสอบคุณภาพการจัดการ รายได้มีแนวโน้มที่จะถูกสอบสวน จึงจะต้องมีการประเมินผลกระทบของการตรวจสอบที่มีคุณภาพ ในการบริหารจัดการรายได้โดยมุ่งเน้นไปที่กรณีตุรกี ที่แรงจูงใจของผู้สอบบัญชีเพื่อให้การตรวจสอบที่มี คุณภาพสูงที่มีจำกัด โดยใช้ตัวอย่างของบริษัทอุตสาหกรรมการผลิตที่ระบุไว้ใน Istanbul Stock Exchangen (ISE) สำหรับปี 2003-2007 จะพบว่า ขนาดของสำนักงานสอบบัญชีเป็น ผู้รับมอบฉันทะ เพื่อการตรวจสอบคุณภาพไม่ได้มีผลกระทบต่อการตัดสินใจค้าง ผลการศึกษานี้แสดงให้เห็นว่ามีความ แตกต่างในด้านคุณภาพการตรวจสอบระหว่าง Big 4 และ Non-Big 4 ข้อจำกัดการตรวจสอบของ การจัดการรายได้ในตุรกี

Chun et al. (2015) ศึกษา วิเคราะห์ความพยายามในการสอบบัญชี : วิธีเชิงประจักษ์ใน ชั่วโมงการตรวจสอบ พบว่า นักวิเคราะห์มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับชั่วโมงการตรวจสอบ ซึ่งหมายความว่าผู้สอบบัญชีต้องมีความพยายามมากขึ้นในการให้บริการการตรวจสอบของพวกเขาในกรณีของ นักวิเคราะห์ที่มากขึ้นและผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่พิจารณาความเสียหายของชื่อเสียงจากการตรวจสอบ ที่เกิดความล้มเหลว เมื่อผู้สอบบัญชีให้บริการตรวจสอบเพื่อลูกค้าของกับนักวิเคราะห์ที่ดี หลังจากนั้น ยังสังเกตเห็นความสัมพันธ์ทั้งก่อนและหลังวิกฤตการณ์ทางการเงินครั้งนี้ว่า ผู้สอบบัญชีของ Big-4 มีความกังวลเกี่ยวกับการสูญเสียชื่อเสียงมากขึ้นกว่า Non-big4 ในกรณีของนักวิเคราะห์

Thongchai C. (2015) ศึกษา ความเชี่ยวชาญในการตรวจสอบและการประสบความสำเร็จในการตรวจสอบ: การสืบสวนเชิงประจักษ์ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จำนวน 255 คน พบว่า ความเชี่ยวชาญการตรวจสอบจะมีผลกระทบต่อความสงสัยการตรวจสอบและการตรวจสอบความเป็นเลิศและการตรวจสอบคุณภาพและการรายงานผลอย่างมีนัยสำคัญที่มีอิทธิพลต่อความสำเร็จในการตรวจสอบ นอกจากนี้ บางตัวแปรตัวส่งผลกระทบต่อความเชี่ยวชาญการตรวจสอบ เช่น วิสัยทัศน์ความรู้ มีความสัมพันธ์ในเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญกับความเชี่ยวชาญการตรวจสอบ แต่การเรียนรู้การตรวจสอบอย่างต่อเนื่อง มีความสัมพันธ์ในเชิงบวกที่ไม่มีความสำคัญกับทุกมิติของความเชี่ยวชาญการตรวจสอบ



บทที่ 3

วิธีดำเนินการวิจัย

สมมติฐานงานวิจัย

จากการศึกษาแนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ผู้วิจัยได้กำหนดตัวแปรที่คาดว่าจะส่งผลต่อระบบการควบคุมภายในองค์กรที่ส่งผลกระทบต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย จำนวน 6 สมมติฐาน ดังนี้

- H1 : ระบบการควบคุมภายในองค์กรที่ส่งผลกระทบต่อผลลัพธ์การสอบบัญชีที่ส่งผลกระทบต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย
- a : ปัจจัยของสภาพแวดล้อมการควบคุมส่งผลกระทบต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย
- b : ปัจจัยของการประเมินความเสี่ยงส่งผลกระทบต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย
- c : ปัจจัยของกิจกรรมควบคุมส่งผลกระทบต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย
- d : ปัจจัยของสารสนเทศและการสื่อสารส่งผลกระทบต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชี และผู้สอบบัญชีภาษีอากร
- e : ปัจจัยของการติดตามและประเมินผลส่งผลกระทบต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย
- H2 : ความสัมพันธ์ของระบบการควบคุมภายในองค์กรที่ส่งผลกระทบต่อผลลัพธ์การสอบบัญชีที่ส่งผลกระทบต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

ขอบเขตการศึกษา

ในการศึกษานี้ประกอบด้วย ขอบเขต เนื้อหา และปริมาณ ของระบบการควบคุมภายในองค์กรที่ส่งผลกระทบต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ในภาพรวม ตลอดจนปัจจัยรายด้านของของระบบการควบคุมภายในของกิจการ ที่ส่งผลกระทบต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย และทดสอบความสัมพันธ์ของของระบบการควบคุมภายในองค์กรที่ส่งผลกระทบต่อผลลัพธ์การสอบบัญชีที่ส่งผลกระทบต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย โดยเป็นการเก็บข้อมูลในช่วงเดือน มกราคม – กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2563 เท่านั้น

ประชากรและขนาดตัวอย่าง

ประชากร (Population) ที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ คือ ประชากรในการศึกษานี้ คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จำนวน 9,428 ราย (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2562) ที่ปฏิบัติงานตรวจสอบ และผู้สอบบัญชีภาษี จำนวน 3,535 ราย (<http://taxaudit.rd.go.th>, 2562) ที่มีสิทธิลงลายมือชื่อ รวมทั้งสิ้น จำนวน 12,963 ราย

ขนาดกลุ่มตัวอย่าง (Sample size) จากกลุ่มผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จำนวน 9,428 ราย ที่ปฏิบัติงานตรวจสอบ และผู้สอบบัญชีภาษีอากร จำนวน 3,535 ราย ผู้วิจัยใช้การสุ่มตัวอย่างวิธีโควตา จากประชากร N หน่วย เพื่อทำการสุ่มเลือกกลุ่มตัวอย่างเพียง n หน่วย โดยแต่ละหน่วยมีโอกาส ถูกเลือกเท่ากัน โดยคำนวณตามสูตร Yamane (1973) กำหนดค่าความคลาดเคลื่อนที่ 0.05 แสดงการคำนวณได้ดังนี้

$$n = \frac{N}{1 + N(e)^2}$$

โดยที่ N คือ จำนวนประชากร

n คือ ขนาดตัวอย่าง

e คือ ความคลาดเคลื่อนของกลุ่มตัวอย่างที่ยอมรับได้

ดังนั้น แทนค่า N = 12,963 ราย *

* ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จำนวน 9,428 ราย และผู้สอบบัญชีภาษีอากร จำนวน 3,535 ราย

คำนวณขนาดตัวอย่างได้ดังนี้

$$n = \frac{12,963}{1 + 12,963(0.05)^2}$$

จากกลุ่มประชากรทั้งหมด 12,963 ราย ทำการสุ่มตัวอย่างโดยวิธีโควตา และการสุ่มตัวอย่างอย่างง่ายโดยใช้สูตร Yamane (1973) ทำให้ได้กลุ่มตัวอย่างที่จะทำการศึกษาทั้งหมด 743 ราย จำแนกประชากร 2 กลุ่มตัวอย่าง ดังตารางที่ 1 ดังนี้

ตารางที่ 1 : ตารางสรุปจำนวนประชากรและกลุ่มตัวอย่างในแต่ละประเภท

ประเภทผู้สอบบัญชี	จำนวนประชากร	จำนวนตัวอย่าง
ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	9,428	384
ผู้สอบบัญชีภาษีอากร	3,535	359
รวม	12,963	743

วิธีการเก็บข้อมูล

การวิจัยครั้งนี้เก็บข้อมูลโดยใช้แบบสอบถาม (Questionnaire) จัดทำตามวัตถุประสงค์ และกรอบแนวคิดการวิจัยที่กำหนดขึ้น ซึ่งทำการเก็บข้อมูลจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ปฏิบัติงานตรวจสอบและผู้สอบบัญชีภาษีอากร ที่มีสิทธิ์ลงลายมือชื่อ ในประเทศไทย โดยการถ่วงเฉลี่ยสัดส่วนจำนวนผู้สอบบัญชีตามพื้นที่ ซึ่งเป็นข้อมูลในปี พ.ศ. 2562 โดยทำการเก็บข้อมูลในช่วงเดือนมกราคม – กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2563 ผ่านช่องทางสื่อออนไลน์ Internet (Google Drive) อีเมลล์ กรู๊ปไลน์ ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย และการโทรศัพท์ติดตามสอบถาม

โดยทำการจัดส่งแบบสอบถาม จำนวน 1,000 ราย และรวบรวมข้อมูลจากหนังสือ ตำรา บทความวารสารวิชาชีพ งานวิจัย วิทยานิพนธ์ และข้อมูลจากเว็บไซต์ที่เกี่ยวข้อง และทำการประยุกต์พัฒนาแบบสอบถาม (Husam Al-Khaddash, Rana Al Nawas and Abdulhadi Ramadan, 2013)

เครื่องมือที่ใช้ในการศึกษา

ในการสร้างเครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล คณะผู้วิจัยได้ดำเนินการต่อไปนี้

1. ศึกษาเอกสาร งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง เพื่อเป็นแนวทางในการกำหนดกรอบแนวคิดเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในองค์กร ที่ส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย เพื่อเป็นแนวทางในการสร้างแบบสอบถาม

2. จัดทำแบบสอบถามตามกรอบแนวคิดที่กำหนด โดยพิจารณาเนื้อหาให้สอดคล้องกับกรอบแนวคิด วัตถุประสงค์ของการวิจัย และสมมติฐานในการวิจัย

3. นำแบบสอบถามที่สร้างขึ้นเข้าสู่กระบวนการตรวจ IOC เพื่อพิจารณาความเหมาะสม ความถูกต้องของการใช้ภาษาและครอบคลุมเนื้อหาของการวิจัย เพื่อนำมาปรับปรุงแก้ไข

4. นำผลที่ได้จากการตรวจสอบคุณภาพของแบบสอบถามมาปรับปรุงแก้ไข แล้วจัดทำแบบสอบถามฉบับสมบูรณ์เพื่อนำไปใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่างต่อไป เพื่อให้ครอบคลุมรายละเอียดแต่ละรายการ โดยแบ่งแบบสอบถามเป็น 4 ตอน ดังนี้

ตอนที่ 1 : ข้อมูลทั่วไป ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย มีลักษณะแบบตรวจรายการ (Checklist) จำนวน 6 ข้อ ประกอบด้วย เพศ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ในการสอบบัญชี ประสบการณ์ทำงานด้านอื่นๆ จำนวนงบการเงินที่ตรวจสอบต่อปี การเข้ารับการอบรมเกี่ยวกับการสอบบัญชี

ตอนที่ 2 : ความคิดเห็นเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในองค์กรที่ส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย ลักษณะแบบสอบถามเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) จำนวน 25 ข้อ ประกอบด้วยด้านสภาพแวดล้อมการควบคุมภายใน จำนวน 5 ข้อ ด้านการประเมินความเสี่ยง จำนวน 5 ข้อ ด้านกิจกรรมควบคุม จำนวน 5 ข้อ ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร จำนวน 5 ข้อ ด้านการติดตามและประเมินผล จำนวน 5 ข้อ (Husam Al-Khaddash, Rana Al Nawas and Abdulhadi Ramadan, 2013)

ลักษณะข้อคำถามเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) ซึ่งเกณฑ์ในการวัดมีการกำหนดระดับมาตรฐานที่เป็นข้อความให้เป็นค่าน้ำหนักตัวเลขตามวิธีของ (Rensis A. Likert, 1961)

ระดับความเห็น มีการควบคุมภายในที่ดีมาก	ค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ	5
ระดับความเห็น มีการควบคุมภายในที่ดี	ค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ	4
ระดับความเห็น มีการควบคุมภายในดีพอสมควร	ค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ	3

แต่ยังมีข้อบกพร่องอยู่บ้าง

ระดับความเห็น มีการควบคุมภายใน ค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ 2

ยังไม่ได้พอ ต้องปรับปรุง

ระดับความเห็น ไม่มีการควบคุมภายใน ค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ 1

ตอนที่ 3 : ความคิดเห็นเกี่ยวกับผลลัพธ์ในการสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย ลักษณะแบบสอบถามเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) จำนวน 9 ข้อ ประกอบด้วย ด้านการบรรลุเป้าหมาย จำนวน 3 ข้อ ด้านมาตรฐานและความเชื่อถือได้ จำนวน 3 ข้อ ด้านความพึงพอใจจากผู้ที่เกี่ยวข้อง จำนวน 3 ข้อ (Husam Al - Khaddash, Rana Al Nawas and Abdulhadi Ramadan, 2013)

ลักษณะข้อคำถามเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) ซึ่งเกณฑ์ในการวัดมีการกำหนดระดับมาตรฐานที่เป็นข้อความให้เป็นค่าน้ำหนักตัวเลขตามวิธีของ (Rensis A. Likert, 1961)

ระดับความเห็น เห็นด้วยมากที่สุด	ค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ	5
ระดับความเห็น เห็นด้วยมาก	ค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ	4
ระดับความเห็น เห็นด้วยปานกลาง	ค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ	3
ระดับความเห็น เห็นด้วยน้อย	ค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ	2
ระดับความเห็น เห็นด้วยน้อยที่สุด	ค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ	1

ตอนที่ 4 : ข้อเสนอแนะอื่นๆ

ขั้นตอน วิธีการ ปรับปรุงแก้ไขสอบถาม แล้วนำไปตรวจสอบคุณภาพของแบบสอบถาม ดังนี้

1) การนำแบบสอบถามไปทดสอบใช้ (Try - Out) กับประชากรที่มีใช้กลุ่มตัวอย่าง จำนวน 30 ราย

2) การหาค่าความเชื่อมั่นของเครื่องมือ (Reliability) โดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha Coefficient) ตามวิธีของครอนบาค (Cronbach) ในภาพรวมตามประเด็น ซึ่งความคิดเห็นเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในของกิจการ ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย การหาค่าอำนาจจำแนกแบบสอบถามแจกแจงเป็นรายข้อ (Discriminant Power) โดยใช้เทคนิค Corrected Item - total Correlation

การวิเคราะห์ข้อมูล

ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม วิเคราะห์โดยการแจกแจงความถี่ (Frequency) และ ค่าเฉลี่ยร้อยละ (Percentage) เพื่ออธิบายลักษณะทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง

การวิเคราะห์หาค่าเฉลี่ย ($\bar{X}$) และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (S.D.) ของแบบสอบถามตอนที่ 1 เพื่อจัดระดับค่าเฉลี่ยสามารถแบ่งออกเป็นช่วง ดังนี้ (ธานินทร์ ศิลป์จารุ, 2553)

ค่าเฉลี่ย 4.51 – 5.00 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ มากที่สุด

ค่าเฉลี่ย 3.51 – 4.50 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ มาก

ค่าเฉลี่ย 2.51 – 3.50 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ ปานกลาง

ค่าเฉลี่ย 1.51 – 2.50 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ น้อย

ค่าเฉลี่ย 1.00 – 1.50 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ น้อยที่สุด

ทดสอบสมมติฐานความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรด้วยการใช้สถิติเชิงอ้างอิง (Inferential Statistic) โดยการใช้การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) กำหนดระดับนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 โดยทำการทดสอบสมมติฐานเบื้องต้น พบว่า ค่าความคลาดเคลื่อนปกติ (Normality) ค่าความแปรปรวนของความคลาดเคลื่อนเป็นค่าคงที่ (Heteroscedasticity) ค่าความคลาดเคลื่อนเป็นอิสระต่อกัน ตัวแปรอิสระและตัวแปรตามมีความสัมพันธ์เชิงเส้น (Linearity) ไม่เปิดค่าของข้อมูลไม่เกิดปัญหาผิดปกติ (Outliner Problem) (กัลยา วานิชย์บัญชา, 2545)

การนำแบบสอบถามไปทดสอบ (Try - Out) กับประชากร โดยใช้กลุ่มตัวอย่างจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย และผู้สอบบัญชีภาษีอากร จำนวนกลุ่มละ 30 คน ผลการทดสอบความเที่ยงตรงซึ่งผ่านการพิจารณาเนื้อหาของข้อคำถามจากผู้เชี่ยวชาญและหาค่าอำนาจจำแนกรายข้อ โดยใช้เทคนิค Item-total correlation ซึ่งระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในองค์กรของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี มีค่าอำนาจจำแนก (r) อยู่ระหว่าง 0.2159 - 0.9231 และความคิดเห็นเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในองค์กรที่ส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีในภาพรวม มีค่าอำนาจจำแนก (r) อยู่ระหว่าง 0.6531 - 0.9134 การหาความเชื่อมั่นของเครื่องมือ (Reliability test) โดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha Coefficient) ตามวิธีครอนบาค (Cronbach) โดยความคิดเห็นเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในองค์กรจำแนกรายข้อ มีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาอยู่ระหว่าง 0.742 - 0.963 และผลความคิดเห็นของระบบการควบคุมภายในองค์กร ที่ส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชีในภาพรวม อยู่ระหว่าง 0.886 - 0.929 ตามลำดับ

การวิเคราะห์ข้อมูลด้านข้อคิดเห็นหรือข้อเสนอแนะอื่นๆ จากแบบสอบถามตอนที่ 4 มีลักษณะเป็นแบบปลายเปิด (Open-Ended) ใช้วิธีวิเคราะห์เนื้อหา (Content Analysis) แล้วสรุปออกมาเป็นค่าความถี่ (Frequency) และค่าร้อยละ (Percentage)

การวิเคราะห์สมการถดถอยแบบพหุคูณ (Multiple Regression Model) ใช้ในการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการรายงานข้อมูลในรายงานการพัฒนายั่งยืน กับ ปริมาณการรายงานข้อมูล (บุญชม ศรีสะอาด, 2541: 153 – 154) และการวิเคราะห์สหสัมพันธ์

(Correlation Analysis) เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างระบบการควบคุมภายในกับผลลัพธ์การสอบบัญชี การวิเคราะห์สมการถดถอยแบบพหุคูณมีสมการ ดังนี้

$$Y' = a + b_1x_1 + b_2x_2 + b_3x_3 + b_4x_4 + b_5x_5 + \text{error}$$

โดย

Y' = ผลลัพธ์การสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

X_1 = ปัจจัยของสภาพแวดล้อมการควบคุม

X_2 = ปัจจัยของการประเมินความเสี่ยง

X_3 = ปัจจัยของกิจกรรมควบคุม

X_4 = ปัจจัยของสารสนเทศและการสื่อสาร

X_5 = ปัจจัยของการติดตามและประเมินผล



บทที่ 4

ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

การวิจัยเรื่อง ระบบการควบคุมภายในองค์กรที่ส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย เพื่อศึกษาระบบการควบคุมภายในองค์กรที่ส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย และความสัมพันธ์ของระบบการควบคุมภายในองค์กรที่ส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย โดยการวิเคราะห์ข้อมูล คือ ความถี่ ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ ผลการวิจัย พบว่า

ผลการวิเคราะห์ในส่วนของคุณสมบัติทั่วไป ประกอบด้วย เพศ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ในการสอบบัญชี ประสบการณ์ในการทำงานด้านอื่นๆ จำนวนงบการเงินที่ทำการตรวจสอบต่อปี และจำนวนครั้งในการเข้ารับการอบรมเกี่ยวกับการสอบบัญชี ดังตารางที่ 2

ตารางที่ 2 : ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย

ข้อมูลทั่วไป	ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต		ผู้สอบบัญชีภาษีอากร	
	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ
1. เพศ : ชาย	156	40.10	164	45.18
หญิง	233	59.89	199	54.82
รวม	389	100.00	363	100.00
2. ระดับการศึกษา : ปริญญาตรี	191	49.10	207	57.02
สูงกว่าปริญญาตรี	198	50.89	156	42.98
รวม	389	100.00	363	100.00
3. ประสบการณ์ในการสอบบัญชี				
1 - 3 ปี	24	6.17	62	17.08
3 ปี ขึ้นไป - 6 ปี	141	36.25	85	23.42
6 ปี ขึ้นไป - 9 ปี	126	32.39	124	34.16
9 ปี ขึ้นไป	98	25.19	92	25.34
รวม	389	100.00	363	100.00

ตารางที่ 2 : ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย (ต่อ)

ข้อมูลทั่วไป	ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต		ผู้สอบบัญชีภาษีอากร	
	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ
4. ประสบการณ์ ในการทำงาน				
ด้านอื่นๆ				
ทำบัญชี	171	43.96	128	35.26
วางระบบบัญชี	97	24.94	80	22.04
ตรวจสอบภายใน	85	21.85	96	26.45
กรรมการตรวจสอบ	36	9.25	59	16.25
รวม	389	100.00	363	100.00
5. จำนวนงบการเงินที่ตรวจสอบต่อปี				
น้อยกว่า 50 งบ	118	30.33	122	33.61
50 – 100 งบ	132	33.93	89	24.51
101 – 150 งบ	121	31.11	109	30.03
มากกว่า 150 งบ	18	4.63	43	11.85
รวม	389	100.00	363	100.00
6. จำนวนครั้งในการเข้ารับการอบรมเกี่ยวกับการสอบบัญชี				
1 - 2 ครั้ง ต่อปี	58	14.91	21	5.78
3 - 4 ครั้ง ต่อปี	117	30.08	139	38.29
5 - 6 ครั้ง ต่อปี	136	34.96	116	31.96
7 ครั้ง ขึ้นไป	78	20.05	87	23.97
รวม	389	100.00	363	100.00

จากตารางที่ 2 ข้อมูลทั่วไปของประชากรกลุ่มตัวอย่าง คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย ส่วนใหญ่ เป็นเพศหญิง ร้อยละ 59.89 และ 54.82 ระดับการศึกษาของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต คือ สูงกว่าปริญญาตรี ร้อยละ 50.89 ส่วนผู้สอบบัญชีภาษีอากร คือ ปริญญาตรี ร้อยละ 57.02 ประสบการณ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต คือ ช่วงระหว่าง 3 ปีขึ้นไป - 6 ปี ร้อยละ 36.25 ส่วนผู้สอบบัญชีภาษีอากร คือ ช่วงระหว่าง 6 ปีขึ้นไป - 9 ปี ร้อยละ 34.16 ประสบการณ์ในการทำงานด้านอื่นๆ คือ การรับทำบัญชี ร้อยละ 43.96 และ 35.26 จำนวนงบการเงินที่ทำการตรวจสอบต่อปีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต คือ จำนวน 50 – 100 งบต่อปี ร้อยละ 33.93 ส่วนผู้สอบบัญชีภาษีอากร คือ น้อยกว่า 50 งบต่อปี ร้อยละ 33.61 และจำนวนครั้งการอบรมเกี่ยวกับการสอบบัญชีต่อปีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต คือ 5 – 6 ครั้งต่อปี ร้อยละ 34.96 ส่วนผู้สอบบัญชีภาษีอากร คือ 3 – 4 ครั้งต่อปี ร้อยละ 38.29

ตารางที่ 3 : ผลการวิเคราะห์รายด้านของ ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในองค์กร
ที่ส่งผลกระทบต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชี
ภาษีอากร ในประเทศไทย

ระบบการควบคุมภายในองค์กร	ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต			ผู้สอบบัญชีภาษีอากร		
	$\bar{X}$	S.D.	แปล ผล	$\bar{X}$	S.D.	แปล ผล
ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุมภายใน	3.79	0.317	มาก	3.77	0.286	มาก
1. กำหนดนโยบาย วิธีการชัดเจน						
ด้านความซื่อสัตย์และจริยธรรมในการ	4.06	0.251	มาก	4.03	0.252	มาก
ดำเนินงาน สำหรับพนักงานทุกระดับ						
2. โครงสร้างองค์กรสอดคล้องกับลักษณะ						
งาน เอื้ออำนวยให้การปฏิบัติงานมี						
ประสิทธิภาพ บุคลากรเพียงพอ ระบุ	3.33	0.931	มาก	3.23	0.925	มาก
ความรับผิดชอบของพนักงานชัดเจน จัดทำ						
Job Description, Job Specification						
ครอบคลุมทุกตำแหน่ง						
3. สร้างทัศนคติให้พนักงานเห็นว่า ความ						
รับผิดชอบเป็นหน้าที่ของทุกคน ถูกต้อง	4.06	0.241	มาก	4.04	0.198	มาก
ตามระเบียบ นโยบายที่กำหนด						
4. จัดฝึกอบรมพัฒนาพนักงานสอดคล้อง						
กับนโยบาย การดำเนินงานตรงกับความรู้	3.52	0.912	มาก	3.52	0.939	มาก
ทักษะ และความสามารถ						
5. มีมาตรฐานในการประเมินผลการ						
ปฏิบัติงาน และผลตอบแทนพนักงาน	3.99	0.404	มาก	4.02	0.397	มาก
ที่ชัดเจน เพื่อให้เกิดความเป็นธรรม						

ตารางที่ 3 : ผลการวิเคราะห์รายด้านของ ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในองค์กร
ที่ส่งผลกระทบต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชี
ภาษีอากร ในประเทศไทย (ต่อ)

ระบบการควบคุมภายในองค์กร	ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต			ผู้สอบบัญชีภาษีอากร		
	$\bar{X}$	S.D.	แปล ผล	$\bar{X}$	S.D.	แปล ผล
ด้านการประเมินความเสี่ยง	3.81	0.326	มาก	3.78	0.340	มาก
6. นโยบายในการปฏิบัติงาน เป็นลาย ลักษณ์อักษร การจัดการความ เปลี่ยนแปลง ภายใน-ภายนอก ที่ส่งผล กระทบต่อกระบวนการจัดซื้อ สอดคล้องกับแผนกลยุทธ์องค์กร	3.95	0.328	มาก	3.95	0.339	มาก
7. การประมาณจำนวนทรัพยากร ต่างๆ ที่จำเป็นต้องใช้ ในการ ดำเนินการตามวัตถุประสงค์	3.76	0.663	มาก	3.73	0.676	มาก
8. เครื่องมือ/วิธีการที่เพียงพอในการ ระบุ ประเมินความเสี่ยงจากปัจจัย ภายใน-นอกองค์กร ที่จะส่งผลต่อ องค์กร	3.54	0.625	มาก	3.52	0.616	มาก
9. มีหลักเกณฑ์กำหนดความเสี่ยง ประเมินความน่าจะเป็น และความ รุนแรงของผลกระทบที่อาจจะเกิดขึ้น	3.82	0.708	มาก	3.86	0.728	มาก
10. การกำหนดนโยบาย และระเบียบ ปฏิบัติที่ชัดเจน เป็นลายลักษณ์อักษร ในแต่ละขั้นตอน	4.04	0.374	มาก	4.00	0.306	มาก

ตารางที่ 3 : ผลการวิเคราะห์รายด้านของ ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในองค์กร
ที่ส่งผลกระทบต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชี
ภาษีอากร ในประเทศไทย (ต่อ)

ระบบการควบคุมภายใน องค์กร	ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต			ผู้สอบบัญชีภาษีอากร		
	$\bar{X}$	S.D.	แปล ผล	$\bar{X}$	S.D.	แปล ผล
ด้านกิจกรรมควบคุม	3.98	0.327	มาก	4.00	0.276	มาก
11. การกำหนดนโยบาย และระเบียบปฏิบัติที่ ชัดเจน เป็นลายลักษณ์อักษร ในแต่ละขั้นตอนของกิจกรรมอย่างเหมาะสม เช่น การคัดเลือก Suppliers	4.04	0.374	มาก	4.00	0.306	มาก
12. ขั้นตอนที่ทำให้มั่นใจได้ว่า รายการที่ต้องการซื้อ ผ่านกระบวนการทดสอบเบื้องต้น ในด้านคุณภาพและสอดคล้องกับความต้องการของตลาด	3.79	0.685	มาก	.81	0.678	มาก
13. การทบทวนนโยบายและระเบียบปฏิบัติ เป็นระยะ เพื่อให้สอดคล้องกับสถานการณ์	4.09	0.290	มาก	4.12	0.322	มาก
14. การแบ่งหน้าที่ ขอบเขตของงาน เริ่มต้นและสิ้นสุด ณ จุดใด เพื่อให้การประสานงานมีความชัดเจน	4.06	0.548	มาก	4.06	0.468	มาก
15. ผู้จำหน่ายสินค้า และบริการให้แก่บริษัท มีการปฏิบัติตาม ข้อตกลงที่กำหนดไว้ในสัญญาหรือ เงื่อนไขการซื้อขาย สามารถจัดซื้อสินค้าในราคาที่เหมาะสม	3.93	0.454	มาก	4.00	0.359	มาก
ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร	3.89	0.343	มาก	3.85	0.328	มาก
16. ระบบข้อมูลคอมพิวเตอร์มีความครบถ้วน ช่วยตัดสินใจ ได้ทันเวลาการ Update ข้อมูลในอยู่เสมอ	3.66	0.748	มาก	3.59	0.747	มาก

ตารางที่ 3 : ผลการวิเคราะห์รายด้านของ ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในองค์กร
ที่ส่งผลกระทบต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชี
ภาษีอากร ในประเทศไทย (ต่อ)

ระบบการควบคุมภายในองค์กร	ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต			ผู้สอบบัญชีภาษีอากร		
	$\bar{X}$	S.D.	แปล ผล	$\bar{X}$	S.D.	แปล ผล
17. การจัดรายงานข้อมูลสำคัญๆ จาก ระบบในระดับหน่วยงานอย่างชัดเจน ถูกต้อง รวดเร็ว	3.98	0.357	มาก	3.98	0.382	มาก
18. การกำหนดวิธีการให้พนักงาน รายงานเหตุการณ์ หรือ กรณีที่เกิด ปัญหาขึ้น ได้ตลอดเวลา	3.66	0.660	มาก	3.58	0.692	มาก
19. ขั้นตอนในการระบุถึงสารสนเทศที่ จำเป็น ต้องใช้ในการตัดสินใจ มีการนำ ตัวแบบมาใช้ เช่น Inventory Model, Forecasting Model ช่วยในการ ตัดสินใจ	4.22	0.674	มาก ที่สุด	4.15	0.681	มาก
20. การนำข้อมูลที่จำเป็นมาใช้ในการ วางแผนสั่งซื้อ: แนวโน้มตลาด, feedback/complaint จากลูกค้า เกี่ยวกับตัวผลิตภัณฑ์, ปริมาณสินค้าคง คลังสินค้า	3.94	0.758	มาก	3.95	0.647	มาก
ด้านการติดตามและประเมินผล	3.77	0.371	มาก	3.75	0.407	มาก
21. ขั้นตอนการติดตามและกำกับดูแล การปฏิบัติงานต่อเนื่อง มีการประเมิน ติดตามการดำเนินงาน โดย หน่วยงานตรวจสอบ ภายใน-นอก อย่างเหมาะสม	3.97	0.509	มาก	3.94	0.527	มาก
22. การติดตามความคืบหน้าของงาน เป็นระยะ เพื่อให้มั่นใจว่าการปฏิบัติไป เพียงไร เกิดปัญหาอย่างไร	3.69	0.836	มาก	3.59	0.960	มาก

ตารางที่ 3 : ผลการวิเคราะห์รายด้านของ ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในองค์กร
ที่ส่งผลกระทบต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชี
ภาษีอากร ในประเทศไทย (ต่อ)

ระบบการควบคุมภายในองค์กร	ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต			ผู้สอบบัญชีภาษีอากร		
	$\bar{X}$	S.D.	แปล ผล	$\bar{X}$	S.D.	แปล ผล
23. ประชุมความคืบหน้าของงาน การ ชี้แจงข้อมูล สาเหตุ ความคลาดเคลื่อน ดำเนินการแก้ไข ปรับปรุงงานสม่ำเสมอ	3.37	0.694	ปาน กลาง	3.45	0.751	มาก
24. สอบทานความสอดคล้องแผนการ ตลาด, แผนการสั่งซื้อ แนวโน้มตลาด ติดตามระดับสินค้าคงคลังผลิตภัณฑ์ สม่ำเสมอ	3.82	0.551	มาก	3.74	0.625	มาก
25. ติดตามความเปลี่ยนแปลงที่จะมีผลต่อ นโยบายสินค้าคงคลัง ประเมิน Supplier อย่างสม่ำเสมอ บันทึกผลดังกล่าวเก็บไว้ เพื่อใช้ในการอ้างอิง	3.99	0.547	มาก	4.01	0.572	มาก
ภาพรวม	3.85	0.218	มาก	3.83	0.200	มาก

จากตารางที่ 3 ผลการวิเคราะห์รายด้านของ ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในองค์กร ที่ส่งผลกระทบต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ภาพรวมอยู่ในระดับมาก โดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.85 และ 3.83 เมื่อพิจารณาตามด้านระบบการควบคุมภายใน พบว่า ด้านที่มีค่าเฉลี่ยสูงที่สุด คือ ด้านกิจกรรมควบคุม รองลงมา คือ ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร ด้านการประเมินความเสี่ยง ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุมภายใน และด้านการติดตามและประเมินผล ตามลำดับ

ตารางที่ 4 : ผลการวิเคราะห์รายด้านของ ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับผลลัพธ์การสอบบัญชี ของ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย

ผลลัพธ์ในการสอบบัญชี	ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต			ผู้สอบบัญชีภาษีอากร		
	$\bar{X}$	S.D.	แปล ผล	$\bar{X}$	S.D.	แปล ผล
ด้านการบรรลุเป้าหมายเป็นที่ยอมรับ	3.78	0.406	มาก	3.77	0.370	มาก
1. ปฏิบัติงานตรวจสอบได้ตามกำหนดเวลา ที่กำหนดไว้ในแผนการตรวจสอบ	3.86	0.482	มาก	3.90	0.454	มาก
2. ปฏิบัติงานตามลักษณะ ขอบเขต และหน้าที่ความรับผิดชอบ อย่างมี ประสิทธิภาพ	3.57	0.650	มาก	3.53	0.653	มาก
3. ปฏิบัติงานตามหน้าที่ หรือที่ได้รับ มอบหมาย ได้สำเร็จลุล่วงด้วยความรวดเร็ว ถูกต้อง	3.91	0.716	มาก	3.87	0.672	มาก
ด้านมาตรฐานและความเชื่อถือได้	3.92	0.423	มาก	3.91	0.429	มาก
4. การใช้ทรัพยากรคุ้มค่าที่สุด สามารถ แก้ปัญหาเฉพาะหน้า สร้างแนวคิดในการ ปฏิบัติงานใหม่ๆ ได้อย่างถูกต้อง ครบถ้วน	4.11	0.455	มาก	4.05	0.528	มาก
5. แสดงความเห็นต่อรายงานทางการเงิน ถูกต้อง ทันต่อเวลา	3.74	0.797	มาก	3.78	0.769	มาก
6. การนำเสนอรายงานการสอบบัญชี ตาม ขั้นตอน และวิธีการปฏิบัติงานสอบบัญชี โปร่งใส ถูกต้องเป็นธรรม	3.91	0.734	มาก	3.90	0.734	มาก

ตารางที่ 4 : ผลการวิเคราะห์รายด้านของ ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับผลลัพธ์การสอบบัญชี
ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย (ต่อ)

ผลลัพธ์ในการสอบบัญชี	ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต			ผู้สอบบัญชีภาษีอากร		
	$\bar{X}$	S.D.	แปล ผล	$\bar{X}$	S.D.	แปล ผล
ด้านความพึงพอใจจากผู้ที่เกี่ยวข้อง	3.80	0.394	มาก	3.79	0.356	มาก
7. ได้รับว่าจ้างจากลูกค้ารายใหม่ จากการแนะนำลูกค้าเดิม	4.06	0.268	มาก	4.03	0.228	มาก
8. ได้รับว่าจ้างจากลูกค้ารายเดิม ต่อเนื่อง จากความประทับใจในการบริการ และ ความเป็นมืออาชีพ	3.28	0.952	มาก	3.30	0.899	ปาน กลาง
9. สามารถใช้รายงานการสอบบัญชี ประกอบการตัดสินใจ	4.06	0.232	มาก	4.05	0.211	มาก
ภาพรวม	3.83	0.319	มาก	3.82	0.282	มาก

จากตารางที่ 4 ผลการวิเคราะห์ ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับผลลัพธ์ในการสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย ภาพรวมอยู่ในระดับมาก โดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.83 และ 3.82 เมื่อพิจารณารายด้าน พบว่า ด้านที่มีค่าเฉลี่ยสูงที่สุด คือ ด้านมาตรฐานและความเชื่อถือได้ รองลงมา คือ ด้านความพึงพอใจจากผู้ที่เกี่ยวข้อง และด้านการบรรลุเป้าหมายเป็นที่ยอมรับ

ตารางที่ 5 : ผลการทดสอบความสัมพันธ์ของ ระบบการควบคุมภายในองค์กรที่ส่งผลต่อผลลัพธ์
การสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย

ผลลัพธ์ การสอบบัญชี	ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต			ผู้สอบบัญชีภาษีอากร		
	ค่าสัมประสิทธิ์ ถดถอย	t	p - value	ค่าสัมประสิทธิ์ ถดถอย	t	p - value
ด้านสภาพแวดล้อม การควบคุมภายใน	- 0.010	- 0.229	0.819	- 0.048	- 0.867	0.387
ด้านการประเมิน ความเสี่ยง	0.302	5.543	0.000***	0.224	3.782	0.000***
ด้านกิจกรรมควบคุม	0.198	3.342	0.001***	0.164	2.018	0.045*
ด้านสารสนเทศ และการสื่อสาร	0.213	4.537	0.000***	0.392	7.761	0.000***
ด้านการติดตามและ ประเมินผล	0.207	4.363	0.000***	0.006	0.120	0.905

* ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.5, ** ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.01, ***ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.001

จากตารางที่ 5 ผลการทดสอบสมมติฐานระบบการควบคุมภายในองค์กรที่ส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ในส่วนของ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย พบว่า ระบบการควบคุมภายในองค์กร ส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.001 คือ ด้าน การประเมินความเสี่ยง, กิจกรรมควบคุม, สารสนเทศและการสื่อสาร และ ด้านการติดตามและประเมินผล ในส่วนของผู้สอบบัญชีภาษีอากร พบความสัมพันธ์ที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.001 คือ ด้านการประเมินความเสี่ยง, สารสนเทศและการสื่อสาร ส่วนด้านกิจกรรมควบคุม ส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติในระดับ 0.05 แต่กลับไม่พบความสัมพันธ์ของด้านสภาพแวดล้อมการควบคุมภายใน จากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในขณะที่ด้านการติดตามและประเมินผลกลับไม่พบความสัมพันธ์เฉพาะในส่วนของผู้สอบบัญชีภาษีอากร เท่านั้น



บทที่ 5

สรุปผลการวิจัย อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

การวิจัยเรื่อง ระบบการควบคุมภายในองค์กรที่ส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาระบบการควบคุมภายในของกิจการที่ส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย พร้อมทั้งทดสอบความสัมพันธ์ของระบบการควบคุมภายในของกิจการที่ส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย

สรุปผลการวิจัย

การศึกษาในครั้งนี้ในส่วนของ ขอบเขต เนื้อหา ระบบการควบคุมภายในตามองค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO 5 ประการ คือ 1) สภาพแวดล้อมของการควบคุม (Control Environment) 2) ประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment) 3) กิจกรรมการควบคุม (Control activities) 4) ข้อมูลสารสนเทศและการสื่อสาร (Information and Communication) และ 5) การติดตามประเมินผล (Monitoring) โดยเป็นข้อมูลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน 384 ราย และผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย จำนวน 359 ราย ในปี พ.ศ. 2562 และเก็บข้อมูลในช่วงเดือน มกราคม – กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2563 เท่านั้น โดยการใช้การวิเคราะห์เชิงพรรณนา (Descriptive Analysis) ในการตอบวัตถุประสงค์ของลักษณะ และขอบเขต ระบบการควบคุมภายในของกิจการที่ส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย การวิเคราะห์ด้วยวิธีสหสัมพันธ์ (Correlation Analysis) จากนั้นทดสอบความสัมพันธ์วิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression Model)

การอภิปรายผลการวิจัย

บทสรุป และการอภิปรายผลของการวิจัยระบบการควบคุมภายในองค์กรที่ส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย ในครั้งนี้ ผู้วิจัยนำเสนอตามลำดับการตอบคำถามวิจัยที่ระบุไว้ในบทที่ 1 รวมทั้งการอภิปรายผลการวิจัยที่เกิดขึ้นเปรียบเทียบกับงานวิจัยที่เกี่ยวข้องในอดีต โดยผู้วิจัยได้ทำการทบทวนวรรณกรรมที่ได้ศึกษาไว้ในบทที่ 2 ดังนี้

ผลการวิเคราะห์ ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในองค์กร ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย

พบว่า ภาพรวมของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในตามองค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO 5 ประการ คือ 1) สภาพแวดล้อมของการควบคุม (Control Environment) 2) ประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment) 3) กิจกรรมการควบคุม

(Control activities) 4) ข้อมูลสารสนเทศและการสื่อสาร (Information and Communication) และ 5) การติดตามประเมินผล (Monitoring) ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร อยู่ในระดับมาก โดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.85 และ 3.83 และเมื่อพิจารณาระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในรายด้าน โดยผลเฉลี่ยรวมจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร พบว่า ด้านที่มีค่าเฉลี่ยสูงที่สุด คือ ด้านกิจกรรมควบคุม รองลงมา คือ ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร ด้านการประเมินความเสี่ยง ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุมภายใน และ ด้านการติดตามและประเมินผล โดยมีคะแนนเท่ากับ 3.99, 3.87, 3.80, 3.78 และ 3.76 ตามลำดับ

ผลการวิเคราะห์ ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับผลลัพธ์ในการสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย

พบว่า ภาพรวมของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับผลลัพธ์ในการสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย อยู่ในระดับมาก โดยมีค่าเฉลี่ย เท่ากับ 3.83 และ 3.82 เมื่อพิจารณาระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับผลลัพธ์ในการสอบบัญชีรายด้าน โดยผลเฉลี่ยรวมจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร พบว่า ด้านที่มีค่าเฉลี่ยสูงที่สุด คือ ด้านมาตรฐานและความเชื่อถือได้ รองลงมา คือ ด้านความพึงพอใจจากผู้ที่เกี่ยวข้อง และด้านการบรรลุเป้าหมายเป็นที่ยอมรับ โดยมีคะแนนเท่ากับ 3.92, 3.80 และ 3.78 ตามลำดับ

ผลการวิเคราะห์ ความสัมพันธ์ของระบบการควบคุมภายในองค์กรที่ส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย

โดยการวิจัยเรื่อง ระบบการควบคุมภายในองค์กรที่ส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย ในการวิเคราะห์องค์ประกอบของระบบการควบคุมภายในทั้ง 5 ตัวแปร กับผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทยในภาพรวม ที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05 ผลการวิจัยสอดคล้องกับงานวิจัยของ ลัดดาวลัย ยอดบัว และ กนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินธิ์ (2560) ศึกษา อิทธิพลของการควบคุมการสอบบัญชีและความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชี ส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีในกรุงเทพฯ ปริณทล และ เตือนใจ รักดีลัน (2558) ศึกษา ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมภายใน การตรวจบริษัทที่จดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์ โดยพบว่า การควบคุมการสอบบัญชีและความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ซึ่งเป็นไปตามผลการทดสอบสมมติฐานระบบการควบคุมภายในองค์กรที่ส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทยและในการศึกษา Oseifuah and Gyekye (2013) พบว่า ความเพียงพอของการควบคุมภายใน และแนวทางการควบคุมภายในขององค์กรธุรกิจขนาดเล็กในเขต Vhembe อยู่ในระดับต่ำ โดยมีเพียง 45 % ของกิจการที่มีระบบการควบคุมภายในที่เพียงพอและการควบคุมภายในที่แตกต่างกันนั้นขึ้นอยู่กับประเภทธุรกิจ ในขณะที่ Teketel, T. and Berhanu, Z. (2009) ไม่พบความสัมพันธ์ในธุรกิจ SMEs ต่อระดับการรับรู้การควบคุมภายในที่แตกต่างกัน ดังนั้น

ปัจจัยสำคัญที่กำหนดประสิทธิภาพ หรือความเพียงพอของระบบการควบคุมภายในธุรกิจคือ ขนาดของธุรกิจ สิ่งนี้จึงเป็นการสนับสนุนผลการศึกษาระดับที่ไม่พบความสัมพันธ์ของด้านสภาพแวดล้อมการควบคุมภายใน จากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ส่วนด้านการติดตามและประเมินผลไม่พบความสัมพันธ์จากผู้สอบบัญชีภาษีอากรเท่านั้น ทั้งนี้ประเภทรธุรกิจและขนาดของธุรกิจ ล้วนส่งผลต่อความเข้มแข็งในการระบบการควบคุมภายในขององค์กร

ตารางที่ 6 : ผลการทดสอบสมมติฐาน

สมมติฐาน	ผลการทดสอบ	
	ยอมรับ	ปฏิเสธ
1 a : ปัจจัยของสภาพแวดล้อมการควบคุมส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย	✓	
b : ปัจจัยของการประเมินความเสี่ยงส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย	✓	
c : ปัจจัยของกิจกรรมควบคุมส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย	✓	
d : ปัจจัยของสารสนเทศและการสื่อสารส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชี และผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย	✓	
e : ปัจจัยของการติดตามและประเมินผลส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย	✓	
2 ความสัมพันธ์ในภาพรวมของระบบการควบคุมภายในองค์กรที่ส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีในประเทศไทย		✓

ข้อเสนอแนะ

การศึกษาครั้งนี้ได้ทำการศึกษาขอบเขต เนื้อหา ระบบการควบคุมภายในองค์กรที่ส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ในประเทศไทย ผู้วิจัยขอเสนอข้อเสนอแนะสำหรับงานวิจัยในอนาคต ดังนี้

1. เพื่อผลการวิเคราะห์ข้อมูลที่มีความสมบูรณ์ยิ่งขึ้น อาจมีช่วงระยะเวลาในการเก็บข้อมูลที่กว้างขึ้น เช่น 2 ปี เพื่อทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบหาความต่างของข้อมูลทั้งของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

2. การเก็บข้อมูลการวิจัยครั้งนี้ เป็นการเก็บข้อมูลจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชี
ภาษีอากรในประเทศไทย โดยภาพรวมทั้งประเทศ ไม่มีการแยกกลุ่มผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย
ที่ทำการสอบบัญชี ในกลุ่มBig4 และกลุ่ม Local Firm ทั้งนี้เพื่อให้ผลของการวิเคราะห์ทางด้าน
ผลลัพธ์การสอบบัญชีความชัดเจนยิ่งขึ้น สำหรับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ควรทำการเก็บ
ข้อมูลและวิเคราะห์ข้อมูล ในส่วนของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในประเทศไทยที่ทำการสอบบัญชีในกลุ่ม
Big4 แยกจากกลุ่ม Local Firm



บรรณานุกรม

- กัลยา วานิชย์บัญชา. (2555). *การใช้ SPSS for Windows ในการวิเคราะห์ข้อมูล*. พิมพ์ครั้งที่ 20, กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน. (2547). *คำแนะนำ: การนำมาตรฐานการควบคุมภายในไปใช้ในเชิงปฏิบัติ*. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพฯ: ครุสภา.
- จันทนา สาขากร, นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลพร ศรีจันทเพชร. (2557). *การควบคุมภายในและการตรวจสอบภายใน*. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพฯ: ทีพีเอ็นเพรส.
- ธานินทร์ ศิลป์จารุ. (2553). *การวิจัยและวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติด้วย SPSS*. พิมพ์ครั้งที่ 11. กรุงเทพมหานคร: บิซิเนสอาร์แอนด์ดี.
- ลัดดาวัลย์ ยอดบัว และ กนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินธิ์. (2560). อิทธิพลของการควบคุมการสอบบัญชีและความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีที่มีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีใน กรุงเทพฯ และปริมณฑล. *วารสารมนุษยศาสตร์และสังคมมหาวิทยาลัยธนบุรี*, 12(28), 342-357.
- สัมฤทธิ์ ศิริคะเนรัตน์, นิรนาท เสนาจันทร์, มัลลิกา เจแคน, ลักขณ ยอดแคล้ว และวิภาภรณ์ ศรีหาธาตุ. (2563). คุณสมบัตินักบัญชีที่พึงประสงค์สำหรับวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) ในจังหวัดขอนแก่น. *วารสารวิชาการและวิจัยมหาวิทยาลัยภาคตะวันออกเฉียงเหนือ*, 10(2), 113-123.
- เตือนใจ รักดีลั่น. (2558). *ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมภายใน การตรวจบริษัทที่จดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์ (วิทยานิพนธ์ปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต การบัญชี, มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี)*.
- ทัศนีย์ แสงสว่าง. (2557). *แนวทางการประเมินความเสี่ยงการสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยศรีปทุม)*.
- อุบลวรรณ กองสุวรรณกุล. (2558). *ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพงบการเงิน ในมุมมองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเขตกรุงเทพมหานคร. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยศรีปทุม)*.
- กรมสรรพากร. (2561). *รายชื่อผู้สอบบัญชีภาษีอากร*. สืบค้น 16 มกราคม 2562, จาก : <https://www.rdtaxaudit.rd.go.th/TaxAuditInternet/>
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2562). *ตรวจสอบสถานะผู้สอบบัญชี*. สืบค้น 14 มกราคม 2562, จาก : https://www.eservice.tf.ac.or.th/check_cpa/
- Aaker, D. A ; Kumar, V. & Day, G. S. (2001). *Marketing Research*. New York: John Wiley & Sons. A Journal of Practice & Theory, 29(2), 45-70 Black.

- Ken.(2006). Business Statistics for Contemporary Decision Making. 4th ed USA: John Wiley & Son.
- Alktani, S., & Ghareeb, A. (2014). Evaluation of the quality of the internal auditing position in the public sector in Saudi Arabia: An applied study.
- Bedard, J. C. and Johnstone K. M. (2010). Audit Partner Tenure and Audit Planning and Pricing.
- Chandler, A. (1962). Strategy and structure: Chapters in the history of the industrial Enterprise Cambridge, MA: The MIT Press.
- Berhanu Z. (2009). Internal Control in Swedish Small and Medium Size Enterprises. Master Thesis in Business Administration, Umea University.
- Choo F. (1996). Auditor's Knowledge Content and Judgment Performance : A Cognitive Script Approach, Accounting Organizational and Society, 21(4), 339-359
- Chum, H. M. and Rlee, C. s. 2015). Analyst Coverage And Andit Efforts: Empirical Approach To Audit Hours. The Journal of Applied Business Research, 31(3), 795-807.
- Davidson, R. A. and Gist, W. E. (1996). Empirical Evidence on the Functional Relation between Audit Planning and Total Audit Effort. Journal of Accounting Research, 34(1), 111-124.
- Fiedler, F.E. (1967). *A Theory of Leadership effectiveness*. New York: McGraw - Hill.
- Hair, J.F., Black, W.C., Babin, B.J., Anderson, R.E. and Tatham, R.L. (2006), Multivariate Data Analysis. Pearson Educaton International.
- Husam Al-Khaddash, Rana Al Nawas and Abdulhadi Ramadan. International Journal of Business and Social. Science Vol. 4 No. 11; September 2013
- Husam Al-Khaddash, Rana Al Nawas and Abdulhadi Ramadan. (2013). *Factors affecting the quality of Auditing: The Case of Jordanian Commercial Banks*. International Journal of Business and Social Science, 4(11), 206-222.
- Likert, Rensis A. (1961). New Patterns of Management.
- Nunnally, J. C. (1978). Psychometric Theory. New York: McGraw-Hill.
- Nunnally, J.C. & Berntein. (1994), Psychomotric Theory, New York: McGraw-Hill.
- Oseifuah, E.K. and Gyekye, A. B. (2013). *Internal Control in Small and Microenterprises in the Vhembe District, Limpopo Province, South Africa*. European Scientific Journal, 9(4), 241-251.
- Taro Yamane. (1973). *Statistics: An Introductory Analysis*. 3rdEd. New York : Harper and Row Publications.
- Teketel, T. and Berhanu, Z. (2009). *Internal Control in Swedish Small and Medium Size Enterprises*. Master Thesis in Business Administration, Umea University.
- The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (1994). Internal Control Integrated Framework. New Jersey: The American Institute of Certified Public Accountants.

- The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2013). Internal
- Wai, L. Y. (2008). Importance of Internal Auditing: Small and Medium Enterprises (SMEs) Perception.
- Wangcharoendate, S. (2015). Audit professional learning and the antecedents and consequences: an empirical study of tax auditor in Thailand. *The Business and Management Review*, 7(1), 143-156.
- Wittayapoom, K., & Limanonthachai, T. (2016). Audit knowledge management strategies and audit job performance: A study of tax auditors in Thailand. *The Business and Management Review*, 7(5), 430-437.
- Zhang, J. & Pany, K. (2008). Current Research Questions on Internal Control Over Financial Reporting under Sarbanes-Oxley. *CPA Journal*. 78(2), 42-45.



แบบสอบถาม

การวิจัยเรื่อง ระบบการควบคุมภายในองค์กรที่ส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี
ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย

คำชี้แจง

แบบสอบถามฉบับนี้เป็นแบบสอบถามเพื่อการวิจัย เรื่องระบบการควบคุมภายในองค์กรที่ส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และสอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาระบบการควบคุมภายในองค์กรที่ส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และสอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย

ผู้วิจัยจะเก็บข้อมูลที่ได้รับเป็นความลับและข้อมูลจะถูกนำไปแปลผลในรูปของการวิเคราะห์ในภาพรวมเพื่อวัตถุประสงค์ทางการศึกษาเท่านั้น การตอบแบบสอบถามของท่านจะมีผลต่อความสำเร็จในการทำวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยขอความร่วมมือจากท่านในการกรอกแบบสอบถามให้ครบถ้วน การสละเวลาตอบแบบสอบถามของท่านในครั้งนี้จะเป็นประโยชน์ต่อการศึกษาและเป็นประโยชน์อย่างสูงในด้านวิชาการและประโยชน์ต่อธุรกิจในอนาคตต่อไป ผู้วิจัยขอขอบคุณมา ณ โอกาสนี้

แบบสอบถามแบ่งเป็น 4 ตอน ประกอบด้วย

ตอนที่ 1: ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร
ในประเทศไทย

ตอนที่ 2: ความคิดเห็นเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในองค์กร ของผู้สอบบัญชี
รับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย

ตอนที่ 3: ความคิดเห็นเกี่ยวกับผลลัพธ์ในการสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย

ตอนที่ 4: ข้อเสนอแนะอื่นๆ

ตอนที่ 1: ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย

คำชี้แจง : โปรดกาเครื่องหมาย ✓ ในช่อง ☐ หน้าข้อความ ที่ตรงกับข้อมูลของท่าน
ตามสภาพความเป็นจริง

ท่านปฏิบัติการสอบบัญชีในตำแหน่ง : ☐ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย
☐ ผู้สอบบัญชีภาษีอากร

1. เพศ : ☐ หญิง ☐ ชาย

2. ระดับการศึกษา : ☐ ปริญญาตรี ☐ สูงกว่าปริญญาตรี ☐ อื่นๆ โปรดระบุ.....

3. ประสบการณ์การสอบบัญชี ☐ 1-3 ปี ☐ 4-6 ปี ☐ 7-9 ปี ☐ 10 ปีขึ้นไป

4. ประสบการณ์การทำงานในด้านอื่นๆ (ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ)

☐ การรับทำบัญชี ☐ การวางระบบบัญชี ☐ การตรวจสอบภายใน
☐ คณะกรรมการตรวจสอบ ☐ อื่น ๆ โปรดระบุ

5. จำนวนงบการเงินที่ทำการตรวจสอบต่อปี ☐ น้อยกว่า 50 งบ ☐ 50 – 100 งบ

☐ 101 - 150 งบ ☐ มากกว่า 150 งบ

6. จำนวนครั้งในการเข้ารับการอบรมเกี่ยวกับการสอบบัญชีต่อปี

☐ 2 ครั้ง ☐ 3-4 ครั้ง ☐ 5-6 ครั้ง ☐ 7 ครั้ง ขึ้นไป

ตอนที่ 2: ความคิดเห็นเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในองค์กรที่ส่งผลต่อผลลัพธ์
การสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย

ระบบการควบคุมภายในของกิจการ	ระดับความคิดเห็น				
	มีการควบคุมภายในที่ดีมาก	มีการควบคุมภายในที่ดี	มีการควบคุมภายในดีพอสมควรแต่ยังมีข้อบกพร่องอยู่บ้าง	มีการควบคุมภายในยังไม่ดีพอต้องปรับปรุง	ไม่มีการควบคุมภายใน
	5	4	3	2	1
ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุมภายใน :					
1. กำหนดนโยบายและวิธีการ บริหารงานบุคคลชัดเจน ด้านความซื่อสัตย์และจริยธรรมในการดำเนินงาน สำหรับพนักงานทุกระดับ					
2. โครงสร้างองค์กรสอดคล้องกับลักษณะงาน ให้อำนาจการปฏิบัติงานมีประสิทธิภาพ บุคลากรมีเพียงพอ ระบุความรับผิดชอบของพนักงานชัดเจน จัดทำ Job Description, Job Specification ครอบคลุมทุกตำแหน่งงาน ตามผังองค์กร					
3. สร้างทัศนคติให้พนักงานเห็นว่า ความรับผิดชอบ เป็นหน้าที่ของพนักงานทุกคนที่ต้องปฏิบัติตามกฎระเบียบ นโยบายที่กำหนด					
4. จัดฝึกอบรมพัฒนาความสามารถของพนักงาน สอดคล้องกับนโยบาย ขั้นตอนการดำเนินงาน ตรงกับความรู้ ทักษะ และความสามารถ					
5. มีมาตรฐานในการประเมินผลการปฏิบัติงาน และผลตอบแทนของพนักงานที่ชัดเจน เพื่อให้เกิดความเป็นธรรม					

ตอนที่ 2: ความคิดเห็นเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในองค์กรที่ส่งผลต่อผลลัพธ์

การสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย (ต่อ)

ระบบการควบคุมภายในของกิจการ	ระดับความคิดเห็น				
	มีการควบคุมภายในที่ดีมาก	มีการควบคุมภายในที่ดี	มีการควบคุมภายในดีพอสมควรแต่ยังมีข้อบกพร่องอยู่บ้าง	มีการควบคุมภายในยังไม่ดีพอต้องปรับปรุง	ไม่มีการควบคุมภายใน
	5	4	3	2	1
ด้านการประเมินความเสี่ยง :					
6. นโยบายและขั้นตอนในการปฏิบัติงาน เป็นลายลักษณ์อักษร เกี่ยวกับการจัดการกับความเปลี่ยนแปลง ภายใน-ภายนอก ที่ส่งผลกระทบต่อกระบวนการจัดซื้อของบริษัท ให้สอดคล้องกับระดับกิจการ และแผนกลยุทธ์องค์กร					
7. การประมาณจำนวนทรัพยากรต่างๆ ที่จำเป็นต้องใช้ในการดำเนินการตามวัตถุประสงค์					
8. เครื่องมือ/วิธีการ เพียงพอในการระบุ และประเมินความเสี่ยงจากปัจจัยภายใน และภายนอกองค์กรที่จะส่งผลต่อหน่วยงาน					
9. การจัดทำแผน ระเบียบวิธี ในการบริหาร ความเสี่ยง ในกระบวนการทำงานของหน่วยงาน					
10. การจัดทำหลักเกณฑ์สำหรับการกำหนด ความเสี่ยงเกณฑ์สำหรับประเมินความน่าจะเป็น และความรุนแรงของผลกระทบที่อาจจะเกิดขึ้น เพื่อใช้เป็นมาตรฐานในการประเมิน ความเสี่ยง					

ตอนที่ 2: ความคิดเห็นเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในองค์กรที่ส่งผลต่อผลลัพธ์

การสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย (ต่อ)

ระบบการควบคุมภายในของกิจการ	ระดับความคิดเห็น				
	มีการควบคุมภายในที่ดีมาก	มีการควบคุมภายในที่ดี	มีการควบคุมภายในดีพอสมควรแต่ยังมีข้อบกพร่องอยู่บ้าง	มีการควบคุมภายในยังไม่ดีพอต้องปรับปรุง	ไม่มีการควบคุมภายใน
	5	4	3	2	1
ด้านกิจกรรมควบคุม :					
11. การกำหนดนโยบาย และระเบียบปฏิบัติที่ ชัดเจน เป็นลายลักษณ์อักษร ในแต่ละขั้นตอนของกิจกรรม อย่างเหมาะสม เช่น การคัดเลือก Suppliers ที่เหมาะสม					
12. ขั้นตอนที่ทำให้มั่นใจได้ว่า รายการอุปกรณที่ต้องการซื้อผ่าน กระบวนการทดสอบเบื้องต้น ทั้งในด้านคุณภาพและสอดคล้อง กับความต้องการของตลาด เพื่อให้มั่นใจได้ว่าบริษัทจะได้รับสินค้าที่เหมาะสมที่สุด					
13. การทบทวนนโยบายและระเบียบปฏิบัติจากผู้บริหารระดับสูง เป็นระยะเพื่อให้สอดคล้องกับสถานการณ์					
14. มีการแบ่งหน้าที่ และขอบเขตของงาน เริ่มต้นและสิ้นสุด ณ จุดใด เพื่อให้การประสานงานระหว่างหน่วยงานมีความชัดเจน					
15. ขั้นตอนที่ทำให้มั่นใจได้ว่า ผู้จำหน่ายสินค้า และบริการให้แก่บริษัท ได้มีการปฏิบัติตามข้อตกลงที่กำหนดไว้ในสัญญาหรือ เงื่อนไขการซื้อขาย สามารถจัดซื้อสินค้าในราคาที่เหมาะสมกับราคาตลาดในการจัดซื้อทุกครั้ง					

ตอนที่ 2: ความคิดเห็นเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในองค์กรที่ส่งผลต่อผลลัพธ์

การสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย (ต่อ)

ระบบการควบคุมภายในของกิจการ	ระดับความคิดเห็น				
	มีการควบคุมภายในที่ดีมาก	มีการควบคุมภายในที่ดี	มีการควบคุมภายในดีพอสมควรแต่ยังมีข้อบกพร่องอยู่บ้าง	มีการควบคุมภายในยังไม่ดีพอต้องปรับปรุง	ไม่มีการควบคุมภายใน
	5	4	3	2	1
ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร :					
16. ระบบข้อมูลคอมพิวเตอร์ มีความครบถ้วน และช่วยตัดสินใจได้ทันเวลาการ Update ข้อมูลในระบบสารสนเทศคอมพิวเตอร์อยู่เสมอ					
17.การจัดรายงานข้อมูลสำคัญๆ จากระบบในระดับหน่วยงานอย่างชัดเจนถูกต้อง รวดเร็ว					
18. การกำหนดขั้นตอน และวิธีการให้พนักงานรายงานเหตุการณ์ หรือกรณีที่เกิดขึ้นเกี่ยวกับปัญหาที่เกิดขึ้นได้ตลอดเวลา					
19. ขั้นตอนในการระบุถึงสารสนเทศที่จำเป็น ต้องใช้ในการตัดสินใจ มีการนำตัวแบบมาใช้ เช่น Inventory Model, Forecasting Model เพื่อช่วยในการการตัดสินใจ					
20. การนำข้อมูลที่จำเป็นมาใช้ในการวางแผนสั่งซื้อ: แนวโน้มตลาด, feedback/complaint จากลูกค้าเกี่ยวกับตัวผลิตภัณฑ์, ปริมาณสินค้าคงคลังสินค้า					

ตอนที่ 2: ความคิดเห็นเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในองค์กรที่ส่งผลต่อผลลัพธ์

การสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย (ต่อ)

ระบบการควบคุมภายในของกิจการ	ระดับความคิดเห็น				
	มีการควบคุมภายในที่ดีมาก	มีการควบคุมภายในที่ดี	มีการควบคุมภายในดีพอสมควรแต่ยังมีข้อบกพร่องอยู่บ้าง	มีการควบคุมภายในยังไม่ดีพอต้องปรับปรุง	ไม่มีการควบคุมภายใน
	5	4	3	2	1
ด้านการติดตามและประเมินผล :					
21. ขั้นตอนการติดตามและกำกับดูแล การปฏิบัติงานต่อเนื่อง เหมาะสม มีการประเมิน ติดตามการดำเนินกิจกรรม โดยหน่วยงานตรวจสอบภายใน-นอก ในระยะเวลาเหมาะสม					
22. การติดตามความคืบหน้าของงานเป็นระยะ เพื่อให้แน่ใจว่างานได้รับการปฏิบัติไปเพียงไร และเกิดปัญหาที่รอการแก้ไขหรือไม่					
23. การประชุมความคืบหน้าของงาน การชี้แจงข้อมูลสาเหตุ ความคลาดเคลื่อน และการดำเนินการแก้ไข การปรับปรุงและแก้ไขขั้นตอนการปฏิบัติงานที่มีข้อบกพร่องอย่างสม่ำเสมอ					
24. การสอบทานความสอดคล้องกันระหว่าง แผนการตลาด, แผนการสั่งซื้อ แนวโน้มโดยรวมของตลาด สอดคล้องกัน มีการติดตามระดับสินค้าคงคลังของผลิตภัณฑ์ อย่างสม่ำเสมอ เพื่อให้มั่นใจว่าระดับสินค้าคงคลัง เพียงพอกับความต้องการของตลาด					
25. ติดตามความเปลี่ยนแปลงที่จะมีผลต่อนโยบายสินค้า คงคลัง ประเมิน Supplier อย่างสม่ำเสมอในการบันทึกผลดังกล่าวเก็บไว้เพื่อใช้ในการอ้างอิง					

ตอนที่ 3: ความคิดเห็นเกี่ยวกับผลลัพธ์ในการสอบบัญชี ที่ส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี
ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย

ผลลัพธ์ในการสอบบัญชี	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
	5	4	3	2	1
ด้านการบรรลุเป้าหมายเป็นที่ยอมรับ :					
1. ปฏิบัติงานตรวจสอบได้ตามกำหนดเวลาที่กำหนดไว้ในแผนการตรวจสอบ					
2. ปฏิบัติงานตามลักษณะ ขอบเขตและหน้าที่ ความรับผิดชอบอย่างมีประสิทธิภาพ					
3. ปฏิบัติงานตามหน้าที่ หรืองานที่ได้รับมอบหมายได้สำเร็จ ลุล่วงด้วยความรวดเร็ว ถูกต้อง					
ด้านมาตรฐานและความเชื่อถือได้ :					
4. ปฏิบัติงานได้อย่างถูกต้อง ครบถ้วน สมบูรณ์ มีการใช้ทรัพยากรคุ้มค่าที่สุด และสามารถแก้ปัญหาเฉพาะหน้าในการปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ พร้อมทั้งสามารถสร้างแนวคิด ในการปฏิบัติงานใหม่ๆ					
5. แสดงความเห็นต่อการเงิน รายงานข้อมูลทางการเงินถูกต้อง ตามจริง ทันต่อเวลา					
6. การนำเสนอรายงานการสอบบัญชี ตามขั้นตอน และวิธีการปฏิบัติงานสอบบัญชีโปร่งใส ถูกต้องเป็นธรรม					
ด้านความพึงพอใจจากผู้ที่เกี่ยวข้อง :					
7. ได้รับว่าจ้างจากลูกค้ารายใหม่ ผ่านการแนะนำของลูกค้ารายเดิม					
8. ได้รับว่าจ้างจากลูกค้ารายเดิม ต่อเนื่องจากความประทับใจในการบริการ และความเป็นมืออาชีพ					
9. รายงานการสอบบัญชีสามารถใช้เพื่อประกอบการตัดสินใจ					

ตอนที่ 4 ข้อเสนอแนะอื่นๆ

.....

.....

.....

.....

.....