

ผลกระทบจากการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์สำหรับงานตรวจสอบงบการเงินในสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ในประเทศไทย : การวิจัยเชิงคุณภาพโดยใช้ทฤษฎีฐานราก



นางสาวน้องนุช เหล่ามณีรัตนภรณ์

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
CHULALONGKORN UNIVERSITY

บทคัดย่อและแฟ้มข้อมูลฉบับเต็มของวิทยานิพนธ์ตั้งแต่ปีการศึกษา 2554 ที่ให้บริการในคลังปัญญาจุฬาฯ (CUIR) เป็นแฟ้มข้อมูลของนิสิตเจ้าของวิทยานิพนธ์ ที่ส่งผ่านทางบัณฑิตวิทยาลัย

The abstract and full text of theses from the academic year 2011 in Chulalongkorn University Intellectual Repository (CUIR) are the thesis authors' files submitted through the University Graduate School.

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาบัญชีดุษฎีบัณฑิต

สาขาวิชาการบัญชี ภาควิชาการบัญชี

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2558

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

IMPACT OF THE USE OF ELECTRONIC WORK PAPER SYSTEM FOR FINANCIAL STATEMENT  
AUDIT IN LARGE AUDIT FIRMS IN THAILAND : QUALITATIVE RESEARCH USING GROUNDED  
THEORY

Miss Nongnuch Laomaneerattanaporn



A Dissertation Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements  
for the Degree of Doctor of Philosophy Program in Accountancy

Department of Accountancy

Faculty of Commerce and Accountancy

Chulalongkorn University

Academic Year 2015

Copyright of Chulalongkorn University

หัวข้อวิทยานิพนธ์ ผลกระทบจากการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์สำหรับ  
งานตรวจสอบงบการเงินในสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ใน  
ประเทศไทย : การวิจัยเชิงคุณภาพโดยใช้ทฤษฎีฐานราก  
โดย นางสาวน้องนุช เหล่ามณีรัตนภรณ์  
สาขาวิชา การบัญชี  
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก รองศาสตราจารย์ ดร.ประจิด หาว์ตร

---

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้บัณฑิตวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นส่วน  
หนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาบัญชีบัณฑิต

..... คณบดีคณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี  
(รองศาสตราจารย์ ดร.พสุ เดชะรินทร์)

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์

..... ประธานกรรมการ  
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ณัฐชานนท์ โกมุตพิพิงค์)

..... อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก  
(รองศาสตราจารย์ ดร.ประจิด หาว์ตร)

..... กรรมการ  
(อาจารย์ ดร.จุฑาทิพ อัสสะบำรุงรัตน์)

..... กรรมการ  
(อาจารย์ ดร.วิลาสินี วงศ์แก้ว)

..... กรรมการภายนอกมหาวิทยาลัย  
(รองศาสตราจารย์ ดร.นิตยา วงศ์ภินันท์วัฒนา)

น้องนุช เหล่ามณีรัตนารักษ์ : ผลกระทบจากการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์สำหรับงานตรวจสอบงบการเงินในสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ในประเทศไทย : การวิจัยเชิงคุณภาพโดยใช้ทฤษฎีฐานราก (IMPACT OF THE USE OF ELECTRONIC WORK PAPER SYSTEM FOR FINANCIAL STATEMENT AUDIT IN LARGE AUDIT FIRMS IN THAILAND : QUALITATIVE RESEARCH USING GROUNDED THEORY) อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก: รศ. ดร.ประจิด ทาว์ตร, 176 หน้า.

งานวิจัยนี้ศึกษาผลกระทบของการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ในงานตรวจสอบงบการเงินในสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ที่มีเครือข่ายทั่วโลกในประเทศไทย งานวิจัยนี้ใช้ระเบียบวิธีวิจัยเชิงคุณภาพซึ่งดำเนินการตามขั้นตอนของทฤษฎีฐานราก การจัดเก็บข้อมูลใช้วิธีการสัมภาษณ์ การวิเคราะห์เอกสารและการสังเกต ผู้ให้สัมภาษณ์ประกอบด้วยผู้สอบบัญชีจำนวนทั้งสิ้น 41 คนในระดับตำแหน่งที่หลากหลายตั้งแต่ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีถึงหุ้นส่วนซึ่งเป็นผู้ที่ใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์มาแล้วเป็นเวลา 1-20 ปี

การวิเคราะห์ข้อมูลได้แสดงให้เห็นว่า วัตถุประสงค์ของการติดตั้งระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ในสำนักงานสอบบัญชีเหล่านี้คือเพื่อพัฒนาประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี การปรับปรุงกระบวนการทำงานให้มีความคล่องตัวมากขึ้น และปรับระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีใหม่ที่เป็นสากล นอกจากนี้ ประเด็นที่พบแสดงถึงผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ในด้านต่อไปนี้ 1) การพัฒนาทักษะของผู้สอบบัญชี การใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์สามารถช่วยพัฒนาทักษะการตรวจสอบได้ ในกรณีผู้สอบบัญชีมีประสบการณ์และความระมัดระวังในการปฏิบัติงาน ทักษะของผู้สอบบัญชีที่เพิ่มขึ้นช่วยเพิ่มคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน 2) การเปลี่ยนแปลงในองค์กร กระบวนการปฏิบัติงาน และเทคโนโลยี เช่น การเปลี่ยนบทบาทและความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในทุกระดับ การปรับกระบวนการปฏิบัติงานให้เป็นอัตโนมัติมากขึ้น และการจัดให้มีเครื่องมือและเทคโนโลยีที่เป็นอัตโนมัติที่ต้องสอดคล้องกับหน้าที่งานของระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่เลือกใช้ และ 3) ความสมดุลในการทำงานและชีวิตของผู้สอบบัญชี เมื่อผู้สอบบัญชีมีการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ ผู้สอบบัญชีมีความยืดหยุ่นในการทำงานมากขึ้น ส่งผลให้มีความสมดุลการทำงานและชีวิตมากขึ้น สาเหตุของผลกระทบและความสัมพันธ์ของประเด็นที่กล่าวถึงทั้งหมดนั้นมีการอภิปรายไว้ในงานวิจัยนี้

ภาควิชา การบัญชี

ลายมือชื่อนิติดี .....

สาขาวิชา การบัญชี

ลายมือชื่อ อ.ที่ปรึกษาหลัก .....

ปีการศึกษา 2558

# # 5383154326 : MAJOR ACCOUNTANCY

KEYWORDS: ELECTRONIC WORK PAPER SYSTEM (EWPS) / QUALITATIVE RESEARCH / AUDITOR'S WORK LIFE BALANCE / AUDITOR SKILL IMPROVEMENT / GROUNDED THEORY

NONGNUCH LAOMANEERATTANAPORN: IMPACT OF THE USE OF ELECTRONIC WORK PAPER SYSTEM FOR FINANCIAL STATEMENT AUDIT IN LARGE AUDIT FIRMS IN THAILAND : QUALITATIVE RESEARCH USING GROUNDED THEORY. ADVISOR: ASSOC. PROF.PRACHIT HAWAT, Ph.D., 176 pp.

This research investigates impact of the use of electronic work papers system (EWPS) in the financial statement audit in large global audit firms in Thailand. This research deployed qualitative research methodology guided by grounded theory approach. Data collection was carried out through interview, document analysis, and observations. The interviewees consisted of 41 auditors in various level ranging from junior auditors to audit partners who have used EWPS for several years.

The data analysis reveals that the objectives of EWPS implementation at these audit firms are to improve auditors' performance, streamline the operation, and update the EWPS to comply with new international accounting standards. In addition, the findings indicate the impact of the use of EWPS on the following areas; 1) Auditors' skill improvement. The use of EWPS could improve auditing skill given that auditors have experiences and due care. The increased auditors' skill help enhance financial audit quality. 2) Changes in organization, process, and technology, e.g. changes in role and responsibilities of auditors in all levels, more automation of processes, and providing automatic tools and technology consistent with functions of selected EWPS, and 3) Auditors' work life balance. While auditors use EWPS, they have more work flexibility which results in more work life balance. The causes of the impact as well as the relationship of all issues were discussed in this research.

Department: Accountancy

Student's Signature .....

Field of Study: Accountancy

Advisor's Signature .....

Academic Year: 2015

## กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ดำเนินการได้สำเร็จลุล่วง ด้วยการสนับสนุน ช่วยเหลือ ผลักดันและ การมีส่วนร่วมของบุคคลดังต่อไปนี้

1) รองศาสตราจารย์ ดร.ประจित หาวัตร อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ ทั้งนี้ อาจารย์ประจิตเป็นผู้ที่คอยให้การสนับสนุนโดยคอยชี้แนะแนวทางการดำเนินงานวิจัยเชิงคุณภาพ ซึ่งเป็นเรื่องที่ ผู้วิจัยไม่เคยมีประสบการณ์การทำวิจัยมาก่อน แต่อาจารย์ซึ่งเป็นผู้เชี่ยวชาญได้มีความอดทนในการให้ คำแนะนำและอธิบายรายละเอียดขั้นตอนวิธีการต่างๆ ของการดำเนินงานวิจัย เพื่อที่จะทำให้ผู้วิจัยมี ความเข้าใจอย่างลึกซึ้งและสามารถนำไปปฏิบัติงานวิจัยต่อได้อย่างถูกต้องตามระเบียบวิธีวิจัยเชิง คุณภาพที่เหมาะสมและเพื่อให้ได้งานวิจัยที่มีคุณภาพ ซึ่งนอกเหนือจากการให้คำแนะนำในระเบียบวิธี วิจัย อาจารย์ประจิตให้ความเมตตาในการช่วยชี้แนะแนวทางการวิเคราะห์ผลที่ได้จากการดำเนินงาน งานวิจัย เนื่องจาก งานวิจัยเชิงคุณภาพเป็นงานละเอียดอ่อนและต้องมีมุมมองการวิเคราะห์ที่ครบถ้วน และที่สำคัญที่สุด อาจารย์ให้ความกรุณาในด้านการให้กำลังใจผู้วิจัยเป็นอย่างมากในการผลักดันให้ ผู้วิจัยดำเนินการวิจัยให้สำเร็จลุล่วงได้ในที่สุด

2) คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์และคณาจารย์ คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ผู้วิจัยขอขอบพระคุณคณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ รวมถึง คณาจารย์ คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัยทุกท่านเป็นอย่างมาก ในการประสิทธิ์ ประสาทวิชาความรู้ในการเรียนการสอนตลอดหลักสูตร ซึ่งมีทั้งการให้ความรู้ในห้องเรียน และการให้ คำแนะนำเพิ่มเติมนอกห้องเรียน

3) เพื่อนร่วมหลักสูตรปริญญาโทฯ ฐิติทิติทุกท่าน ที่ให้การสนับสนุนและแบ่งปัน ประสบการณ์ที่มีค่าตลอดระยะเวลาที่ได้ศึกษาในหลักสูตรนี้

4) ครอบครัวและเพื่อนทุกคนของผู้วิจัยที่ให้กำลังใจในการเรียนครั้งนี้ตลอดมา

5) สุดท้าย ขอขอบคุณผู้ให้ข้อมูลทุกท่านที่เสียสละเวลาและให้ความไว้วางใจที่จะตอบ คำถามผู้วิจัย รวมถึงความร่วมมืออย่างเต็มที่ในการให้ข้อมูลและตอบคำถามเพิ่มเติมตามที่คุณวิจัยร้อง ขอทุกครั้ง

## สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ฉ
สารบัญ.....	ช
สารบัญตาราง.....	ฅ
สารบัญแผนภาพ.....	ฉ
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1 บทนำ.....	1
1.2 ที่มาและหลักการ.....	2
1.3 ปัญหางานวิจัย.....	4
1.4 คำถามงานวิจัย.....	5
1.5 แนวทางการดำเนินงานวิจัย.....	5
1.6 ประโยชน์ที่ได้รับ.....	6
บทที่ 2 ปรัชมนวัตกรรม.....	7
2.1 มาตรฐานคุณภาพงานตรวจสอบงบการเงิน.....	7
2.2 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง.....	9
บทที่ 3 วิธีดำเนินการวิจัย.....	16
3.1 การวิจัยเชิงคุณภาพและการใช้กรณีศึกษา.....	16
3.1.1 การวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative Research).....	16
3.1.2 การใช้กรณีศึกษา (Case Study).....	17
3.2 การคัดเลือกกรณีศึกษาและผู้ให้สัมภาษณ์.....	17
3.2.1 การคัดเลือกกรณีศึกษา.....	17

3.2.2 การคัดเลือกผู้ให้สัมภาษณ์และขั้นตอนการสัมภาษณ์.....	20
3.3 เครื่องมือที่ใช้ในงานวิจัย.....	25
3.4 การออกแบบวิธีวิจัย.....	28
3.5 วิธีในการเก็บรวบรวมข้อมูล.....	29
3.6 การวิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้ทฤษฎีฐานราก (Grounded Theory).....	31
3.7 จริยธรรมในการดำเนินงานวิจัย.....	35
3.8 การสร้างความน่าไว้วางใจ (Trustworthiness).....	36
บทที่ 4 กรณีศึกษาและผลการวิเคราะห์ข้อมูล.....	40
4.1 รายละเอียดของกรณีศึกษา.....	41
4.2 ผลการวิเคราะห์ข้อมูล.....	66
4.2.1 ความหมายของระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์.....	67
4.2.2 ความสัมพันธ์ระหว่างการพัฒนาทักษะในการทำงานของผู้สอบบัญชีกับการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์.....	70
4.2.3 ผลกระทบต่อองค์กร กระบวนการปฏิบัติงานและเทคโนโลยี (Changes in Organization, Process, and Technology) จากการรับมาใช้และการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์.....	108
4.2.4 สมดุลของการทำงานและการใช้ชีวิต (Work Life Balance) ของผู้สอบบัญชีเมื่อมีการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์.....	129
บทที่ 5 สรุปผลการวิจัย.....	145
5.1 สรุปสมมติฐานที่ได้จากการวิเคราะห์ข้อมูล.....	145
5.2 ข้อจำกัดของงานวิจัย.....	163
5.3 ประโยชน์ที่ได้รับจากงานวิจัย.....	163
5.4 การวิจัยในอนาคต.....	167
รายการอ้างอิง.....	169



ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์ ..... 176



## สารบัญตาราง

ตารางที่ 1	รายละเอียดกรณีศึกษาสำหรับงานวิจัย	19
ตารางที่ 2	รายละเอียดผู้รับการสัมภาษณ์	21
ตารางที่ 3	การเปรียบเทียบระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ของ Firm A	50
ตารางที่ 4	การเปรียบเทียบระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ของ Firm B	57
ตารางที่ 5	การเปรียบเทียบระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ของกรณีศึกษาทั้ง 4 แห่ง	65
ตารางที่ 6	การแบ่งระดับผู้สอบบัญชีตามตำแหน่งงาน	66



## สารบัญแผนภาพ

แผนภาพที่ 1 แผนผังขั้นตอนการเก็บและวิเคราะห์ข้อมูลตามทฤษฎีฐานราก .....	33
แผนภาพที่ 2 โครงสร้างผังองค์กรและหน้าที่ความรับผิดชอบในงานตรวจสอบงบการเงิน.....	43
แผนภาพที่ 3 ขั้นตอนการตรวจสอบที่ได้รับการติดตั้งไว้ในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ .....	44
แผนภาพที่ 4 ช่วงเวลาการปรับเปลี่ยนระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ Firm A .....	46
แผนภาพที่ 5 ช่วงเวลาการปรับเปลี่ยนระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ Firm B .....	52
แผนภาพที่ 6 ช่วงเวลาการปรับเปลี่ยนระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ Firm C .....	58
แผนภาพที่ 7 ช่วงเวลาการปรับเปลี่ยนระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ Firm D .....	62
แผนภาพที่ 8 แผนภาพกลุ่มคำสำหรับคำนิยามระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์.....	68
แผนภาพที่ 9 แผนภาพแสดงกลุ่มคำด้านความสัมพันธ์ต่อการพัฒนาทักษะการทำงานของผู้สอบ บัญชีจากการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ .....	72
แผนภาพที่ 10 แบบจำลองเชิงแนวคิดสำหรับสมมติฐานที่ 1 .....	77
แผนภาพที่ 11 แบบจำลองเชิงแนวคิดสำหรับสมมติฐานที่ 2 .....	86
แผนภาพที่ 12 แบบจำลองเชิงแนวคิดสำหรับสมมติฐานที่ 3 .....	94
แผนภาพที่ 13 แบบจำลองเชิงแนวคิดสำหรับสมมติฐานที่ 4 .....	99
แผนภาพที่ 14 ตัวแปรที่มีผลต่อการลดทักษะการทำงานของผู้สอบบัญชี (Axelsen, 2012).....	103
แผนภาพที่ 15 U.K.'s Financial Reporting Council (FRC) :Audit Quality Framework (FRC) .....	106
แผนภาพที่ 16 Indicators of Audit Quality : Knechel et.al. (2013).....	106
แผนภาพที่ 17 แบบจำลองเชิงแนวคิดสำหรับสมมติฐานที่ 5 .....	108
แผนภาพที่ 18 ความสัมพันธ์ขององค์กร เทคโนโลยีและกระบวนการปฏิบัติงาน .....	109
แผนภาพที่ 19 แผนภาพแสดงผลกระทบต่อองค์กร กระบวนการปฏิบัติงานและเทคโนโลยีจาก การรับมาใช้และการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ .....	110
แผนภาพที่ 20 แบบจำลองเชิงแนวคิดสำหรับสมมติฐานที่ 6 .....	115

แผนภาพที่ 21 แบบจำลองเชิงแนวคิดสำหรับสมมติฐานที่ 7 .....	120
แผนภาพที่ 22 แบบจำลองเชิงแนวคิดสำหรับสมมติฐานที่ 8 .....	126
แผนภาพที่ 23 แบบจำลองเชิงแนวคิดสำหรับสมมติฐานที่ 9 .....	127
แผนภาพที่ 24 แผนภาพแสดงกลุ่มคำการวิเคราะห์ความสมดุลในการทำงานและชีวิตของผู้สอบ บัญชีเมื่อมีการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ .....	132
แผนภาพที่ 25 แบบจำลองเชิงแนวคิดสำหรับสมมติฐานที่ 10 .....	136
แผนภาพที่ 26 แบบจำลองเชิงแนวคิดสำหรับสมมติฐานที่ 11 .....	141
แผนภาพที่ 27 แบบจำลองเชิงแนวคิดสำหรับสมมติฐานที่ 12 .....	143
แผนภาพที่ 28 ที่มาของสมมติฐานที่ 1 ในแผนภาพกลุ่มคำความสัมพันธ์ระหว่างการพัฒนาทักษะ ของผู้สอบบัญชีกับการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ .....	148
แผนภาพที่ 29 ที่มาของสมมติฐานที่ 2 ในแผนภาพกลุ่มคำความสัมพันธ์ระหว่างการพัฒนาทักษะ ของผู้สอบบัญชีกับการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ .....	149
แผนภาพที่ 30 ที่มาของสมมติฐานที่ 3 ในแผนภาพกลุ่มคำความสัมพันธ์ระหว่างการพัฒนาทักษะ ของผู้สอบบัญชีกับการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ .....	150
แผนภาพที่ 31 ที่มาของสมมติฐานที่ 4 และ 5 ในแผนภาพกลุ่มคำความสัมพันธ์ระหว่างการพัฒนา ทักษะของผู้สอบบัญชีกับการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ .....	152
แผนภาพที่ 32 ที่มาของสมมติฐานที่ 6 ในแผนภาพกลุ่มคำการวิเคราะห์ผลกระทบต่อองค์กรจาก การรับระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์มาใช้ .....	154
แผนภาพที่ 33 ที่มาของสมมติฐานที่ 7 ในแผนภาพกลุ่มคำการวิเคราะห์ผลกระทบต่อองค์กรจาก การรับระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์มาใช้ .....	155
แผนภาพที่ 34 ที่มาของสมมติฐานที่ 8 ในแผนภาพกลุ่มคำการวิเคราะห์ผลกระทบต่อองค์กรจาก การรับระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์มาใช้ .....	156
แผนภาพที่ 35 ที่มาของสมมติฐานที่ 9 ในแผนภาพกลุ่มคำการวิเคราะห์ผลกระทบต่อองค์กรจาก การรับระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์มาใช้ .....	158
แผนภาพที่ 36 ที่มาของสมมติฐานที่ 10 ในแผนภาพกลุ่มคำการวิเคราะห์ผลกระทบบนสมดุลการ ทำงานและการใช้ชีวิตของผู้สอบบัญชีเมื่อมีการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ .....	159

แผนภาพที่ 37 ที่มาของสมมติฐานที่ 11 ในแผนภาพกลุ่มคำการวิเคราะห์ผลกระทบในสมดุลการ ทำงานและการใช้ชีวิตของผู้สอบบัญชีเมื่อมีการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ .....	161
แผนภาพที่ 38 ที่มาของสมมติฐานที่ 12 ในแผนภาพกลุ่มคำการวิเคราะห์ผลกระทบในสมดุลการ ทำงานและการใช้ชีวิตของผู้สอบบัญชีเมื่อมีการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ .....	162



## บทที่ 1 บทนำ

### 1.1 บทนำ

ในปัจจุบัน อุตสาหกรรมทุกประเภททั่วโลกได้มีการนำเทคโนโลยีสารสนเทศ หรือ Information Technology (IT) เข้ามาใช้ในการทำงานที่หลากหลายทั้งเพื่อสนับสนุนการทำงานโดยทั่วไปและการทำงานแบบเฉพาะเจาะจง ทำให้เทคโนโลยีสารสนเทศมีบทบาทอย่างกว้างขวางในทุก ๆ อุตสาหกรรม และยังคงมีแนวโน้มการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในประเทศต่าง ๆ อย่างต่อเนื่อง ซึ่งการที่บริษัทและองค์กรต่างๆ ทั้งในภาคอุตสาหกรรมและภาครัฐ มีปริมาณข้อมูลที่มหาศาลและความซับซ้อนของรายการค้าที่เพิ่มมากขึ้นนั้นย่อมส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีอย่างแน่นอน

ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงต้องมีการพัฒนาวิธีการและเครื่องมือที่จะช่วยสนับสนุนการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินให้มีประสิทธิภาพและคุณภาพของงานตรวจสอบงบการเงินได้อย่างเหมาะสมและสอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง ซึ่งการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศนั้นนับได้ว่าเป็นเครื่องมือในการสนับสนุนการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินในขั้นตอนต่างๆ ได้อย่างมีประสิทธิภาพ ทั้งการวางแผนการตรวจสอบและการสอบทานในรายละเอียด เช่น การใช้โปรแกรมการคำนวณเพื่อทดสอบความถูกต้องของตัวเลขในงบการเงิน การค้นหาข้อมูลทางอินเทอร์เน็ตเพื่อทำความเข้าใจลูกค้า การวิเคราะห์เปรียบเทียบและการวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงิน เป็นต้น (Janvrin, Bierstaker, & Lowe; C. L. Moeckel & Plumlee, 1989) ทั้งนี้ การใช้กระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ (Electronic Work Papers – EWP) จึงเป็นหนึ่งในเครื่องมือที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการเพิ่มประสิทธิภาพและคุณภาพของงานตรวจสอบงบการเงินโดยทั่วไป เพื่อช่วยบันทึกและจัดเก็บข้อมูลจากการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงิน

กระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์นั้นมีการนำไปใช้ในหลากหลายระดับ ทั้งการติดตั้งเป็น “ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ หรือ Electronic Work Paper System (EWPS)” ซึ่งเป็นการใช้ระบบคอมพิวเตอร์เพื่อช่วยในการบันทึกและจัดเก็บข้อมูลสนับสนุนหลักฐานการตรวจสอบงบการเงิน โดยมี การเชื่อมโยงขั้นตอนต่างๆ ของการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินให้เป็นแบบอัตโนมัติตั้งแต่ขั้นตอนการวางแผนจนกระทั่งการสอบทานงานสอบบัญชีในขั้นตอนต่าง ๆ (Ferki, Belanger, & Sheetz, 1998) หรือที่เรียกว่า “การตรวจสอบแบบอัตโนมัติ (Audit Automation)” (Manson, McCartney, & Sherer, 1997) และ การใช้กระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์แบบจัดเก็บเป็นแคไฟล์อิเล็กทรอนิกส์ที่ไม่ได้ รับการติดตั้งการเชื่อมโยงขั้นตอนต่างๆ อย่างเป็นอัตโนมัติ (การใช้โปรแกรม Microsoft Application) ซึ่งไม่ว่าจะเป็นกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ในรูปแบบใดนั้นถือได้ว่าเป็นส่วนหนึ่งของการใช้

เทคโนโลยีเพื่อช่วยสนับสนุนงานตรวจสอบงบการเงินหรือระบบงานสนับสนุนการตรวจสอบ (Dowling & Leech, 2007) และเพื่อลดต้นทุนในการจัดเก็บกระดาษทำการ เพิ่มระดับความสามารถในการติดต่อสื่อสารและเพิ่มประสิทธิภาพของงานตรวจสอบงบการเงิน (Harper & Sellen, 2001)

## 1.2 ที่มาและหลักการ

เนื่องด้วยวัตถุประสงค์หลักของการตรวจสอบงบการเงินของผู้สอบบัญชี คือ การให้ความเห็นที่ถูกต้องและเหมาะสมต่อผลการดำเนินงานของกิจการผ่านงบการเงินที่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป (GAAP) ผู้สอบบัญชีจึงต้องมีการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินที่มีระดับความเสี่ยงของการผิดพลาดที่น้อยที่สุด โดยการกำหนดวัตถุประสงค์การตรวจสอบที่เหมาะสมสำหรับแต่ละสมมติฐาน (Assertions) และการกำหนดวัตถุประสงค์การตรวจสอบและการบันทึกผลการทดสอบในแต่ละสมมติฐานของงบการเงินนั้นต้องใช้อ้างอิงข้อมูลสนับสนุนที่ผู้สอบบัญชีทดสอบและบันทึกไว้ในกระดาษทำการ ดังนั้น คุณภาพงานตรวจสอบที่จะสามารถให้ความเห็นต่องบการเงินได้อย่างถูกต้องเหมาะสมนั้น ส่วนหนึ่งจะต้องมาจากคุณภาพและความถูกต้องของการจัดทำกระดาษทำการด้วยเช่นกัน โดยใน AU339 ซึ่งเป็นมาตรฐานการจัดทำกระดาษทำการภายใต้ Sarbanes-Oxley Act ของประเทศสหรัฐอเมริกาได้ระบุว่า กระดาษทำการต้องทำหน้าที่เป็นข้อมูลสนับสนุนหลักสำหรับรายงานของผู้สอบบัญชี (AU339.02) และช่วยผู้สอบบัญชีในการสอบทานและกำกับดูแลงานตรวจสอบงบการเงิน (AU339.03) นอกจากนี้ AU339.05 ได้แนะนำว่ากระดาษทำการของสำนักงานสอบบัญชีนั้นควรมีการจัดทำเอกสารหลักฐานเพื่อแสดงถึงการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี เพื่อสร้างความเชื่อมั่นในเรื่องดังต่อไปนี้

1. งานตรวจสอบงบการเงินได้รับการวางแผนและมีการปรึกษาหารือกับผู้ที่เกี่ยวข้องทั้งทีมงานผู้บริหารของลูกค้า และผู้เชี่ยวชาญพิเศษ (ถ้าจำเป็น) อย่างเพียงพอ
2. การทำความเข้าใจโครงสร้างการควบคุมภายในได้รับการจัดทำและประเมินอย่างเพียงพอเพื่อใช้ในการวางแผนการตรวจสอบงบการเงิน รวมถึงใช้ในการระบุวิธีการตรวจสอบ ระยะเวลาและจำนวนตัวอย่างที่จะตรวจสอบ
3. หลักฐานการตรวจสอบที่แสดงถึงขั้นตอนและวิธีปฏิบัติในงานตรวจสอบ การทดสอบที่ได้ดำเนินการอย่างเพียงพอโดยผู้มีความรู้ความสามารถที่เหมาะสมเพื่อเป็นข้อมูลสนับสนุนที่สมเหตุสมผลต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี

จากความสำคัญของกระดาษทำการที่ใช้ในการสนับสนุนผลหรือคุณภาพงานตรวจสอบงบการเงินดังกล่าวข้างต้น การใช้กระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่เหมาะสมเป็นเสมือนทางเลือกที่ดีที่สุดที่ผู้สอบบัญชีสามารถนำมาใช้ในการกำกับดูแลและสอบทานคุณภาพของงานตรวจสอบงบการเงิน

โดยเฉพาะในปัจจุบันที่ข้อมูลรายการขององค์กรต่างๆ มีปริมาณรายการที่มากขึ้นอย่างมีสาระสำคัญ รวมถึงความซับซ้อนของข้อมูลที่เป็นการเพิ่มระดับความเสี่ยงของงานตรวจสอบงบการเงินให้มากยิ่งขึ้น

ในปัจจุบันสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ได้ออกมาตรฐานการสอบบัญชีที่มีความเกี่ยวข้องกับ การจัดทำเอกสารหลักฐานต่าง ๆ ในการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงิน ได้แก่ รหัส 220 เรื่อง การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงินเพื่อใช้ในการกำหนดการควบคุมคุณภาพในระดับแต่ละงาน ตรวจสอบงบการเงิน (Engagement Level) รหัส 230 เรื่อง เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ และ รหัส 500 เรื่อง หลักฐานการสอบบัญชี ซึ่งมาตรฐานการสอบบัญชีเหล่านี้มีรายละเอียดและข้อกำหนด ที่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศรหัสเดียวกันที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษในเดือน เมษายน พ.ศ. 2553 โดย International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) โดยกำหนดให้มีวันถือปฏิบัติกับการตรวจสอบ งบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มภายในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2555 เป็นต้นไป นอกจากนี้ ยังได้มีการวางแผนการประกาศใช้มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC1) ซึ่งเป็นมาตรฐาน การควบคุมคุณภาพในระดับสำนักงาน (Firm Level) สำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบ และสอบทานงบการเงินและงานให้ความเชื่อมั่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่องอื่น ๆ โดยมีรายละเอียด และข้อกำหนดต่าง ๆ ที่เป็นไปตามมาตรฐานคุณภาพงานตรวจสอบระหว่างประเทศ ฉบับที่ 1 (ISQC1) ซึ่งออกโดยคณะกรรมการมาตรฐานการให้ความเชื่อมั่นและการสอบบัญชีระหว่างประเทศ หรือ International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB) ภายใต้สหพันธ์นักบัญชี ระหว่างประเทศ หรือ International Federation of Accountants (IFAC) โดยจะมีผลบังคับใช้ สำหรับสำนักงานสอบบัญชีทุกแห่งที่มีผู้สอบบัญชี และผู้สอบบัญชีอิสระคนเดียว ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2557 เป็นต้นไป

ดังนั้น ตั้งแต่เดือนมกราคม 2557 เป็นต้นไป สำนักงานที่ให้บริการตรวจสอบและสอบทานงบการเงิน การให้ความเชื่อมั่นตลอดจนการให้บริการเกี่ยวเนื่องที่ตั้งอยู่ในประเทศไทยจะต้องปฏิบัติงานตาม มาตรฐานการควบคุมคุณภาพทั้งในระดับแต่ละงานสอบบัญชี (Engagement Level) และในระดับ สำนักงาน (Firm Level) ทำให้สำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทยที่ต้องปฏิบัติงานตามขั้นตอนการ ควบคุมคุณภาพของแต่ละระดับนั้นต้องจัดทำกระดาษทำการสำหรับงานตรวจสอบงบการเงินใน ขั้นตอนต่างๆ ให้ชัดเจนและสมบูรณ์ กระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์จึงได้รับการพิจารณาใช้เป็น เครื่องมือสำคัญในการบันทึกและจัดเก็บขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินของระดับ แต่ละงานและระดับสำนักงานเพื่อแสดงถึงหลักฐานของคุณภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ใช้เป็น ข้อมูลสนับสนุนหลักของการให้ความเห็นต่องบการเงินของผู้สอบบัญชีและคุณภาพในการบริหาร



จัดการสำนักงานที่เหมาะสมและสอดคล้องกับคุณภาพตามที่มาตรฐานระบุไว้ เนื่องจากคุณสมบัติของกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่ช่วยสนับสนุนประสิทธิภาพของงานตรวจสอบงบการเงินช่วยให้การบันทึกและจัดเก็บรายละเอียดของการปฏิบัติงานเป็นไปอย่างทันเวลาและสามารถกำหนดการเชื่อมโยงไฟล์อิเล็กทรอนิกส์ที่จำเป็นและเกี่ยวโยงกันไว้ในระบบนั้นเป็นสิ่งที่ทำให้ผู้สอบบัญชีมั่นใจในความครบถ้วนของขั้นตอนการปฏิบัติงานที่จัดทำโดยผู้ช่วยผู้สอบบัญชี รวมถึงความถูกต้องของการคำนวณข้อมูลต่างๆ ที่ถูกต้อง เชื่อถือได้ (Janvrin et al., 2008; C. L. Moeckel & Plumlee, 1989) (C. Moeckel, 1990; C. L. Moeckel & Plumlee, 1989) และช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถสอบทานและกำกับดูแลการปฏิบัติงานสอบบัญชีในแต่ละระดับงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ

### 1.3 ปัญหาทางวิจัย

จากการที่ประเทศไทยได้เริ่มมีการนำมาตรฐานด้านการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบงบการเงินในระดับต่างๆ มาปรับใช้นั้นทำให้สำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทยมีความตื่นตัวเป็นอย่างมาก โดยเฉพาะอย่างยิ่ง เมื่อสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ได้ดำเนินการตรวจสอบผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต. และสำนักงานสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีดังกล่าวสังกัดรอบแรกจำนวน 26 สำนักงาน ในระหว่างวันที่ 1 ตุลาคม 2553 – 31 ธันวาคม 2555 เพื่อให้มั่นใจว่าผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีสังกัดอยู่ มีคุณสมบัติเป็นไปตามประกาศว่าด้วยการเห็นชอบผู้สอบบัญชีในตลาดทุนและมีระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีที่เป็นไปตามมาตรฐานว่าด้วยการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (ISQC1) นั้น ผลปรากฏว่า ยังพบข้อบกพร่องอยู่บ้าง โดยพบว่าข้อตรวจพบโดยส่วนใหญ่เกิดจากการขาดกระดาษทำการที่แสดงถึงหลักฐานการปฏิบัติงานในเรื่องต่างๆ เช่น ไม่พบกระดาษทำการการคำนวณตัวเลขที่มีความมีความสำคัญ ไม่พบกระดาษทำการกำหนดกลยุทธ์การตรวจสอบกลุ่มกิจการ และไม่พบกระดาษทำการแผนการประเมินความเสี่ยงและแผนการตรวจสอบโดยรวมของกลุ่มบริษัท เป็นต้น<sup>1</sup> ดังนั้น สำนักงานสอบบัญชีที่ได้รับการตรวจสอบและพบประเด็นดังกล่าว จึงควรมีการดำเนินการปรับปรุงขั้นตอนการจัดทำกระดาษทำการที่เหมาะสมเพื่อแสดงถึงหลักฐานการบริหารจัดการและการปฏิบัติงานที่จะสามารถสร้างความเชื่อมั่นในคุณภาพงานตรวจสอบของตนเองได้ ซึ่งการพัฒนาและปรับปรุงกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่ใช้อยู่จึงเป็นทางเลือกที่สำนักงานสอบบัญชีที่ได้รับการตรวจสอบจาก ก.ล.ต. ต้องพิจารณาดำเนินการ

อย่างไรก็ตาม การใช้กระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์เพื่อช่วยสนับสนุนงานตรวจสอบนั้น มีความหลากหลายโดยขึ้นอยู่กับทางเลือกใช้ของผู้สอบบัญชี (Elliott & Jacobson, 1987) เช่น บางสำนักงานสอบบัญชีใช้เพียงโปรแกรม Microsoft Excel สำหรับงานช่วยคำนวณรายการ หรือ Microsoft Word ในการจัดทำหน้ารายงานผู้สอบบัญชี ในขณะที่สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ เช่น สำนักงานสอบบัญชีที่มีเครือข่ายในต่างประเทศนั้นมีการใช้กระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ในรูปแบบที่

<sup>1</sup> รายงานสรุปกิจกรรมการตรวจคุณภาพงานสอบบัญชีรอบแรก (1 ตุลาคม 2553 – 31 ธันวาคม 2555) : สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.)

มีความเป็นอัตโนมัติมากกว่า ดังนั้น งานวิจัยนี้จึงจะมีวัตถุประสงค์ในการศึกษาและวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้รับจากการสัมภาษณ์ผู้สอบบัญชีทั้งชายและหญิงในสำนักงานสอบบัญชีที่มีการปรับปรุงและพัฒนา กระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ของสำนักงานให้สอดคล้องกับมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงาน ตรวจสอบ โดยวิเคราะห์ในด้านความคิดเห็นและมุมมองของการรับมาใช้และการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ของสำนักงานสอบบัญชีดังกล่าวในทุกขั้นตอนและกระบวนการปฏิบัติงาน ตรวจสอบงบการเงิน ตั้งแต่ขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบ การทดสอบการควบคุม การตรวจสอบเนื้อหาสาระจนกระทั่งการออกรายงานแสดงความเห็นต่องบการเงิน รวมถึงการบริหารจัดการและทำสำรองแฟ้มกระดาษทำการ ทั้งนี้ เพื่อให้ได้ข้อสรุปถึงผลที่ได้เกิดขึ้นต่อองค์กรในด้านต่างๆ ทั้งการเปลี่ยนแปลงในระดับองค์กร ขั้นตอนการปฏิบัติงานและพฤติกรรมของผู้สอบบัญชีอันเนื่องมาจากการรับมาใช้และการใช้งานระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ดังกล่าว

#### 1.4 คำถามงานวิจัย

สำหรับงานวิจัยนี้ มีวัตถุประสงค์หลักเพื่อศึกษาว่าการรับมาใช้และการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์มีผลกระทบต่อองค์กร ผู้สอบบัญชีและขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินอย่างไร ทั้งนี้ คำถามงานวิจัยในเบื้องต้นของการศึกษามีดังนี้

1. การรับมาใช้และการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ของผู้สอบบัญชีมีผลกระทบต่อการพัฒนาทักษะการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีอย่างไร
2. การเปลี่ยนแปลงและพัฒนาระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์มีผลกระทบในด้านต่างๆ ภายในองค์กรอย่างไร
3. การรับมาใช้และการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ซึ่งถือเป็นเครื่องมือช่วยทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศสามารถปรับสมดุลการทำงานและชีวิตให้แก่ผู้สอบบัญชีได้หรือไม่ อย่างไร

#### 1.5 แนวทางการดำเนินงานวิจัย

สำหรับแนวทางการดำเนินงานวิจัย (Research Approach) นั้น งานวิจัยนี้ใช้การวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative Research) เพื่อตอบคำถามงานวิจัยสำหรับการศึกษาความซับซ้อนของปรากฏการณ์ (Phenomenon) ที่เกิดขึ้นภายในสำนักงานสอบบัญชีที่มีการรับระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์มาใช้และมีการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ในการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงิน ดังนั้นจึงเลือกการใช้กรณีศึกษาเป็นระเบียบวิธีวิจัย (Research Methodology) โดยทำการศึกษาปรากฏการณ์ตั้งแต่การนำระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์มาใช้และการใช้งานระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ในแต่ละขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินในสำนักงานสอบบัญชีที่เลือกเป็นกรณีศึกษา และทำการวิเคราะห์องค์ประกอบของกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่มีความแตกต่างกันในด้านหน้าที่งาน (Function) ของระบบงานที่นำมาใช้ ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีต่อการนำเทคโนโลยีสารสนเทศหรือระบบสนับสนุนอื่นๆ มาใช้เชื่อมโยงกับกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์เพื่อสนับสนุนการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินในแต่ละขั้นตอน และผลกระทบที่เกิดขึ้นทั้งในระดับองค์กร และบุคลากร (ผู้สอบบัญชี) รวมทั้งการบริหารการเปลี่ยนแปลงที่สำนักงานสอบบัญชีแต่ละ

แห่งได้มีการปฏิบัติเพื่อแก้ไขปัญหาต่างๆ ที่เกิดขึ้นจากการรับมาใช้และการใช้งานกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ในสำนักงานของตน

ทั้งนี้ การวิจัยใช้วิธีการสัมภาษณ์แบบเจาะลึก (In-depth Interview) กับผู้สอบบัญชีที่ใช้ระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ในการปฏิบัติงานเป็นวิธีการหลักในการเก็บรวบรวมข้อมูล และการดำเนินงานเก็บข้อมูลจากในงานวิจัยนี้ได้รับคำอนุญาตจากผู้บริหารระดับสูงของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ที่มีเครือข่ายในต่างประเทศของประเทศไทย หรือ Big4 จำนวนทั้งสิ้น 4 สำนักงาน โดยได้ศึกษาและวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อให้ทราบถึงมุมมองของผู้สอบบัญชีต่อการรับมาใช้และการใช้งานระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่มีอยู่ในสำนักงานสอบบัญชีทั้ง 4 แห่งดังกล่าว และผลกระทบของการใช้กระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์กับขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงิน รวมถึงการเปลี่ยนแปลงที่ได้เกิดขึ้นจากการพัฒนาและรับกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ดังกล่าวมาใช้ในสำนักงาน

## 1.6 ประโยชน์ที่ได้รับ

ประโยชน์ที่ได้รับจากงานวิจัยครั้งนี้ มีทั้งประโยชน์ในทางปฏิบัติสำหรับสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย และประโยชน์ในเชิงวิชาการซึ่งเป็นการเพิ่มพูนผลงานศึกษาวิจัยในด้านเทคโนโลยีสารสนเทศกับงานตรวจสอบงบการเงิน โดยสรุปรายละเอียดประโยชน์แต่ละด้านได้ดังแสดงไว้ด้านล่างนี้ อย่างไรก็ตาม สำหรับรายละเอียดทั้งหมดของประโยชน์ที่ได้รับจากงานวิจัยนี้ได้อภิปรายไว้ในบทที่ 5 ของงานวิจัย

- **ประโยชน์ในทางปฏิบัติ** งานวิจัยนี้คาดว่าจะจะเป็นประโยชน์ในทางปฏิบัติต่อสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย โดยทำให้ทราบถึงผลกระทบในด้านต่างๆ ของการรับมาใช้และการใช้งานระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ในงานตรวจสอบงบการเงินตามแนวคิดและมุมมองของผู้สอบบัญชี ทำให้สามารถตัดสินใจใช้หรือติดตั้งกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่เหมาะสมกับลักษณะองค์กร บุคลากร ขนาดและวัตถุประสงค์ในด้านการควบคุมคุณภาพของขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินของสำนักงาน
- **ประโยชน์ในเชิงวิชาการ** งานวิจัยนี้ ช่วยสนับสนุนและเพิ่มเติมผลการศึกษาวิจัยในด้านการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในงานตรวจสอบงบการเงิน โดยเน้นที่การใช้ระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ของผู้สอบบัญชีและผลกระทบที่เกิดขึ้นเพื่อเสริมแนวคิดการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในการสนับสนุนงานตรวจสอบงบการเงิน และการวิจัยที่เกี่ยวกับขั้นตอนการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบงบการเงิน นอกจากนี้ งานวิจัยนี้ให้สมมติฐานที่เกี่ยวข้องกับปัจจัยต่างๆ ที่มีผลกระทบในด้านต่างๆ ต่อผู้สอบบัญชี ซึ่งทำให้สามารถใช้เป็นแนวทางการวิจัยในอนาคตให้แก่กวิจัยที่มีความสนใจในด้านนี้ได้

## บทที่ 2 ปรัชญาบรรณกรรม

ในส่วนของการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องเพื่อสนับสนุนการวิเคราะห์ข้อมูลสำหรับงานวิจัยนี้ เริ่มในด้านการศึกษามาตรฐานและแนวทางการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบงบการเงินที่สำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทยต้องปฏิบัติตาม ได้แก่ มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC1) ของสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ สำหรับการควบคุมคุณภาพงานในระดับองค์กรหรือสำนักงาน (Firm Level) และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 ซึ่งใช้ในการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบงบการเงินในระดับแต่ละงาน (Engagement Level) รวมถึงมาตรฐานการสอบบัญชีอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงิน เช่น มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 230 เรื่อง เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 500 เรื่อง หลักฐานการสอบบัญชี เพื่อศึกษาถึงการควบคุมคุณภาพในแต่ละขั้นตอนของการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินและนอกเหนือจากรายละเอียดของมาตรฐานดังกล่าวข้างต้น ในบทนี้ได้รวบรวมงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในงานตรวจสอบงบการเงินและคุณภาพของขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินเพื่อใช้อ้างอิงในงานวิจัยนี้ด้วย

### 2.1 มาตรฐานคุณภาพงานตรวจสอบงบการเงิน

การรวบรวมข้อมูลในด้านมาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพงานตรวจสอบงบการเงินนั้น ในประเทศไทยได้มีการประกาศใช้มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC1) ของสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ โดยมีผลบังคับใช้ตั้งแต่ 1 มกราคม 2557 ดังนั้น เพื่อให้มั่นใจคุณภาพงานตรวจสอบงบการเงิน สำนักงานสอบบัญชีรวมถึงผู้สอบบัญชีทุกคนจึงต้องมีการปฏิบัติงานตามมาตรฐานคุณภาพงานตรวจสอบงบการเงินดังกล่าว นอกจากนี้ คุณภาพงานตรวจสอบงบการเงินยังสามารถอ้างอิงถึงมาตรฐานสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามให้สอดคล้องกับมาตรฐานเหล่านี้ จึงจะสามารถมั่นใจได้ว่าการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินนั้นเป็นไปตามมาตรฐานคุณภาพส่งผลให้งานตรวจสอบมีคุณภาพด้วย ทั้งนี้ รายละเอียดโดยสรุปของมาตรฐานทั้งสองนั้น มีดังนี้

- มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC1) ของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์<sup>2</sup>

ในประเทศไทยนั้น สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ (สภาวิชาชีพบัญชี) ได้จัดทำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) เรื่อง การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและสอบทานงบการเงินและงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง โดยให้มีผลบังคับใช้ตั้งแต่ 1 มกราคม 2557 ตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฯ ที่ 9/2554 ซึ่งในการจัดทำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC 1) นี้ สภาวิชาชีพบัญชีฯ ได้แต่งตั้งคณะกรรมการและที่ปรึกษาด้านพัฒนาและควบคุมดูแลระบบควบคุมคุณภาพงานของสำนักงานสอบบัญชี ตามคำสั่งคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีที่ 2/2555 ลงวันที่ 15 มีนาคม พ.ศ. 2555 เพื่อปฏิบัติหน้าที่ในการ

<sup>2</sup> ที่มาจาก <http://www.fap.or.th>

เผยแพร่ความรู้เกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานสอบบัญชีแก่ผู้ประกอบการวิชาชีพ จัดทำหลักเกณฑ์และแนวการตรวจสอบและดำเนินการตรวจสอบระบบควบคุมคุณภาพรวมถึงแผนการตรวจเยี่ยมเพื่อให้คำแนะนำแก่สำนักงานสอบบัญชีในเรื่องการพัฒนาคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ซึ่งนอกเหนือจากการเผยแพร่ความรู้ด้านระบบการควบคุมคุณภาพแล้วยังรับผิดชอบเป็นตัวกลางระดมบุคลากรเพื่อช่วยพัฒนาระบบควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางและเล็กโดยมุ่งเน้นการนำไปปฏิบัติได้จริง รวมถึงงานอื่น ๆ เช่น การรายงานความคืบหน้าของผลการดำเนินงานและการดำเนินการด้านอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนาระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย

วัตถุประสงค์ของการกำหนดให้มีมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงาน (TSQC1) ของสภาวิชาชีพบัญชีฯ นั้น ไม่แตกต่างจากวัตถุประสงค์ของมาตรฐานคุณภาพงานตรวจสอบระหว่างประเทศ ฉบับที่ 1 (ISQC1) ที่ออกโดยคณะกรรมการมาตรฐานการให้ความเชื่อมั่นและการสอบบัญชีระหว่างประเทศ หรือ International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB) ภายใต้สหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ หรือ International Federation of Accountants (IFAC) ซึ่งมีผลบังคับใช้กับองค์กรที่ให้บริการงานตรวจสอบและสอบทานงบการเงิน งานให้ความเชื่อมั่นและบริการอื่นที่เกี่ยวข้องกัน ตั้งแต่วันที่ 15 ธันวาคม 2552 โดยมีวัตถุประสงค์การบังคับใช้มาตรฐานนี้ คือ กำหนดให้มีการควบคุมคุณภาพที่เป็นระบบที่จะสามารถให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่า

1. สำนักงานและผู้ปฏิบัติงานในสำนักงานมีการปฏิบัติงานที่เป็นไปตามมาตรฐานของผู้ประกอบวิชาชีพและสอดคล้องกับกฎหมาย และกฎระเบียบที่เกี่ยวข้อง
2. มีการรายงานประเด็นอย่างเหมาะสมในแต่ละสถานการณ์โดยสำนักงานหรือหุ้นส่วนที่เป็นผู้รับผิดชอบหลักในแต่ละงาน (Engagement Partner)

นอกจากนี้ องค์ประกอบสำหรับการควบคุมคุณภาพงานของสำนักงานสอบบัญชีนั้น ประกอบด้วยองค์ประกอบเดียวกับมาตรฐานคุณภาพงานตรวจสอบระหว่างประเทศ ฉบับที่ 1 (ISQC1) เช่นกัน ซึ่งมีรายละเอียดขององค์ประกอบต่าง ๆ ดังนี้

1. ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน
2. ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง
3. การตอบรับงานสอบบัญชี การคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ
4. ทรัพยากรบุคคล สำนักงานต้องออกแบบวิธีปฏิบัติเพื่อให้สำนักงานมีบุคลากรที่มีคุณภาพ มีทักษะความรู้ ความสามารถ และยึดมั่นในหลักจรรยาบรรณที่เพียงพอ
5. การปฏิบัติงาน กำหนดวิธีปฏิบัติงานให้เป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพ และข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง
6. การติดตามผลเกี่ยวกับนโยบาย วิธีปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพงานของสำนักงาน

#### ■ มาตรฐานการสอบบัญชี

มาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับงานวิจัยนี้ จะเน้นในมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการใช้กระดาษทำการ ได้ครอบคลุมตั้งแต่การใช้กระดาษทำการเพื่อการควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน (รหัส 220) การใช้กระดาษทำการในการจัดทำเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ (รหัส

230) และการใช้กระดาษทำการเป็นหลักฐานการสอบบัญชี (รหัส 500) ทั้งนี้ มาตรฐานเหล่านี้ได้รับการแปลจากมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศซึ่งมีรหัสเดียวกันที่ได้รับการเผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษในเดือนเมษายน พ.ศ. 2553 โดย International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) โดยสภาวิชาชีพบัญชีฯ และกำหนดให้มีวันถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มภายในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2555 เป็นต้นไป

เนื่องจากคุณภาพงานตรวจสอบงบการเงินในมาตรฐานต่างๆ เหล่านี้ เน้นเรื่องการบริหารจัดการและการจัดทำนโยบายและระเบียบวิธีปฏิบัติในการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงิน โดยเฉพาะการจัดเก็บเอกสารหลักฐานต่างๆ สำหรับแต่ละขั้นตอนการปฏิบัติงาน ดังนั้น การจัดทำเอกสารในขั้นตอนต่างๆ ของการตรวจสอบ การประมวลผลและจัดเก็บข้อมูลรวมถึงเอกสารหลักฐานที่มีความเพียงพอและน่าเชื่อถือต่อการแสดงความเห็นในงบการเงินของผู้สอบบัญชีจึงเป็นสิ่งที่สำนักงานสอบบัญชีที่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานกำหนดนั้นต้องคำนึงถึงเป็นสิ่งสำคัญ และความเพียงพอของหลักฐานและความน่าเชื่อถือนั้น หากจัดทำ ประมวลผลและจัดเก็บด้วยการใช้กระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์หรือใช้เทคโนโลยีสารสนเทศมาช่วยสนับสนุนจะทำให้การปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินสามารถสร้างบันทึก และจัดเก็บเอกสารหลักฐานต่างๆ ได้สมบูรณ์และครบถ้วนมากยิ่งขึ้น

## 2.2 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

งานวิจัยที่รวบรวมไว้สำหรับการทบทวนวรรณกรรมในการศึกษาค้นคว้าครั้งนี้ ได้เน้นในเรื่องที่เป็นการทั่วไปสำหรับการใช้เทคโนโลยีในการตรวจสอบงบการเงินและการศึกษาถึงขั้นตอนการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบงบการเงิน เนื่องจากงานวิจัยนี้ เป็นการศึกษาผลกระทบจากการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ซึ่งถือเป็นเทคโนโลยีสารสนเทศที่ใช้ช่วยในงานตรวจสอบงบการเงิน อีกทั้งระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์นี้ใช้สำหรับการบันทึกขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบเป็นหลัก ดังนั้น การทบทวนวรรณกรรมจึงดำเนินการในส่วนที่เกี่ยวข้องกับ 2 เรื่องหลักดังกล่าว และเนื่องมาจากการใช้ทฤษฎีฐานราก (Grounded Theory) ในการวิจัยครั้งนี้ การทบทวนวรรณกรรมจึงมีวัตถุประสงค์เพื่อทำความเข้าใจในภาพรวมของงานวิจัยที่เกี่ยวข้องเพื่อทบทวนว่า ได้มีการศึกษาด้านนี้ในเรื่องใดบ้าง ซึ่งจะดำเนินการทบทวนในภาพรวมเพื่อไม่ให้เกิดกรอบของแนวคิดในการพัฒนาทฤษฎีที่จะได้รับการสร้างขึ้นจากข้อมูลที่ได้รับ ทั้งนี้ การทบทวนวรรณกรรมในทั้ง 2 เรื่องดังกล่าวข้างต้น จึงดำเนินการเพื่อให้ทราบถึงแนวทางที่ได้มีนักวิจัยอื่นดำเนินการแล้ว โดยมีรายละเอียดดังนี้

### ■ งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในงานตรวจสอบงบการเงิน

งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการใช้กระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ในงานตรวจสอบงบการเงินนั้น ปรากฏในรูปแบบของการให้ความสนใจต่อการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศมาใช้ในการตรวจสอบ งบการเงินในลักษณะและขั้นตอนต่างๆ เช่น บทความของ Elliott and Jacobson (1987) ที่ได้กล่าวถึงเทคโนโลยีในงานตรวจสอบ (Audit Technology) ไว้โดยกล่าวถึงการพัฒนาการใช้เทคโนโลยีในงานตรวจสอบที่ต้องมีการเพิ่มขึ้น ซึ่งจะทำให้เกิดคำถามตามมาในด้านการใช้เทคโนโลยีที่ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องทำการ

ประเมินว่า ปัจจุบันการใช้เทคโนโลยีในงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีนั้นอยู่ที่สถานะใดและหากจะต้องมีการพัฒนานั้นจะต้องดำเนินการไปในทิศทางใด นอกจากนี้ งานวิจัยดังกล่าวยังให้คำจำกัดความสำหรับเทคโนโลยีในงานตรวจสอบ หรือ “Audit Technology” ไว้ว่า “It refers to auditors’ tool kit” หรือหมายถึง ชุดเครื่องมือสำหรับผู้สอบบัญชีในเพิ่มความสามารถในการปฏิบัติงานตรวจสอบซึ่งขึ้นอยู่กับทางเลือกใช้ของผู้สอบบัญชี นอกจากนี้ Elliott and Jacobson (1987) ยังได้กล่าวถึงความต้องการใช้ผู้เชี่ยวชาญพิเศษในงานตรวจสอบที่จะต้องเพิ่มมากขึ้น ทั้งจากการที่มาตรฐานต่างๆ (กำหนดโดย AICPA) ที่ระบุให้ผู้สอบบัญชีต้องมีการปฏิบัติงานที่มีความสามารถเพิ่มมากขึ้นในด้านต่าง ๆ เช่น ความสามารถในการบ่งชี้ข้อเท็จจริงหรือการตรวจสอบตามแนวทางการตรวจสอบใหม่ที่เกิดขึ้นในสมัยนั้น ได้แก่ “Red Flag Approach” เนื่องจากการปฏิบัติงานตรวจสอบให้ได้คุณภาพตามที่มาตรฐานกำหนดไว้ในขณะที่บริษัทต่าง ๆ มีการใช้ระบบเทคโนโลยีสารสนเทศที่เพิ่มขึ้นนั้นถือเป็นความท้าทายของผู้สอบบัญชีที่จะสามารถปฏิบัติงานตรวจสอบได้อย่างเหมาะสม ดังนั้น จึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาใช้เทคโนโลยีที่เหมาะสมเพื่อตอบสนองต่อวัตถุประสงค์การตรวจสอบได้อย่างครบถ้วน แนวโน้มในอนาคตต่อไปของการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีจึงต้องเรียนรู้เทคโนโลยีด้านต่างๆ ที่จะสามารถรองรับการปฏิบัติงานตรวจสอบได้ เช่น การใช้ระบบผู้เชี่ยวชาญ (Expert System) และการตรวจสอบอย่างต่อเนื่อง (Continuous Auditing) เป็นต้น

ต่อเนื่องจากบทความของ (Elliott and Jacobson (1987)) งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในงานตรวจสอบงบการเงินได้มีความหลากหลายมากยิ่งขึ้น เช่น งานวิจัยของ Manson et al. (1997) และ Manson, McCartney, Sherer, and Wallace (1998) ที่ทำการศึกษาคำการใช้เทคโนโลยีการตรวจสอบแบบอัตโนมัติ (Audit Automation) ในขั้นตอนต่าง ๆ สำหรับงานตรวจสอบ ได้แก่ ขั้นตอนการวางแผนงานตรวจสอบ การควบคุมและการบันทึกงานตรวจสอบโดยอ้างอิงถึงค่านิยมของ ICAEW<sup>3</sup> (1993) ว่า เทคโนโลยีการตรวจสอบแบบอัตโนมัตินั้นเป็นได้ตั้งแต่การใช้โปรแกรม Microsoft Word ในการจัดทำมาตรฐานของเอกสารจนกระทั่งถึงการสร้างโปรแกรมระบบงาน (System) ในการจัดเตรียม บริหารและจัดเก็บกระดาษทำการสำหรับงานตรวจสอบทั้งหมดไว้ในเครื่องคอมพิวเตอร์หรือในรูปของไฟล์แบบอิเล็กทรอนิกส์ (Electronic Files) ซึ่งนอกเหนือจากการสอบถามปัจจัยการใช้กระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ในขั้นตอนการตรวจสอบงบการเงินของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ระดับโลก หรือ Big6 ทั้งในประเทศอังกฤษและสหรัฐอเมริกาแล้ว ยังได้ทำการเปรียบเทียบความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีด้านงานตรวจสอบระหว่าง 2 ประเทศ เพื่อศึกษาถึงความแตกต่างทางวัฒนธรรมด้วยเช่นกัน

การศึกษาถึงปัจจัยต่าง ๆ ในการปรับใช้กระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์สำหรับงานตรวจสอบงบการเงินนั้น พบในงานวิจัยของ Ferki et al. (1998) ที่ได้ศึกษาปัจจัยของการปรับใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ (EWPS) ในงานตรวจสอบงบการเงินด้วยทฤษฎี Innovation Diffusion Theory ที่

<sup>3</sup> ICAEW หรือ The Institute of Chartered Accountants in England and Wales ซึ่งก่อตั้งขึ้นในปี 1880 เป็นองค์กรในระดับสากลที่สนับสนุนด้านความรู้ และความเชี่ยวชาญทางด้านเทคนิคเพื่อคุณภาพงานทางด้านบัญชีและการเงิน

พัฒนาโดย Rogers (1995) ทั้งนี้ ทฤษฎีดังกล่าวเป็นการกล่าวถึงปัจจัยหลักที่มีผลต่อการปรับใช้นวัตกรรมในงานต่างๆ ทำให้ทราบถึงปัจจัยจากทฤษฎีที่มีผลกับการปรับใช้กระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ในงานตรวจสอบงบการเงินของสำนักงานสอบบัญชี เช่น การจัดการฝึกอบรม และการรักษาความปลอดภัยของระบบงาน

ในปี 2001 Liang, Lin and Wu ได้ใช้วิธีพิจารณาศึกษาในสนาม (Field Study Method) กับธนาคารแห่งหนึ่งในประเทศไต้หวัน งานวิจัยดังกล่าวเป็นการนำเสนอวิธีการดำเนินงานตรวจสอบด้วยการใช้การตรวจสอบแบบอิเล็กทรอนิกส์หรือ Electronic Auditing (EA) เช่น การใช้คอมพิวเตอร์ช่วยในงานตรวจสอบ (Computer Assist Audit Techniques: CAATs) ซึ่งจะทำงานตรวจสอบ งบการเงินมีหลักฐานการตรวจสอบที่จะใช้ในการบันทึกลงในกระดาษทำการที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากยิ่งขึ้น นอกจากนี้ Bell, Bedard, Johnstone, and Smith (2002) ได้ศึกษาการใช้กระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ในขั้นตอนการรับลูกค้าด้วยเครื่องมือช่วยที่มีความเฉพาะเจาะจง โดยศึกษาเครื่องมือชื่อว่า “KRisk<sup>sm</sup>” ซึ่งเป็นเครื่องมือช่วยในการตัดสินใจรับและประเมินความเสี่ยงอย่างต่อเนื่องของลูกค้า (Client Acceptance and Continuance Risk Assessment) ของสำนักงานสอบบัญชีเคพีเอ็มจี โดยศึกษาถึงหน้าที่งานและองค์ประกอบต่างๆ ของเครื่องมือนี้ เพื่ออธิบายถึงการเพิ่มคุณภาพงานตรวจสอบที่จะได้รับการใช้เครื่องมือนี้ช่วยในการตัดสินใจและประเมินความเสี่ยงของลูกค้า

การวิจัยในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในงานตรวจสอบนั้น มีการศึกษาที่หลากหลาย อย่างไรก็ตาม โดยส่วนใหญ่เป็นการวิจัยในเชิงปริมาณ (Quantitative Research) หรือหากเป็นงานวิจัยเชิงคุณภาพก็เป็นการศึกษาในเชิงลึกและเน้นเรื่องการใช้คอมพิวเตอร์ช่วยในงานตรวจสอบมากกว่าการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์อย่างเฉพาะเจาะจง ทั้งนี้ ในปี 2001 Manson, McCartney, and Sherer ได้ทำการศึกษาเรื่องระบบตรวจสอบอัตโนมัติ (Audit Automation) ในสำนักงานสอบบัญชีที่ประเทศอังกฤษ โดยใช้ระเบียบวิธีวิจัยเชิงคุณภาพในการเก็บข้อมูลจากการสัมภาษณ์ผู้สอบบัญชีในตำแหน่งที่หลากหลายจำนวน 33 คนจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ของโลก (Big4) จำนวน 2 แห่งที่ประเทศอังกฤษ โดยการสัมภาษณ์ในงานวิจัยนี้ไม่ได้เน้นเฉพาะผู้สอบบัญชี เนื่องจากมีการสัมภาษณ์ผู้เชี่ยวชาญทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศที่ทำงานอยู่ในสำนักงานสอบบัญชีเข้าร่วมรับการสัมภาษณ์เพื่อเก็บข้อมูลด้วยเพื่อให้ทราบถึงผลกระทบขององค์กรเมื่อมีการใช้ระบบตรวจสอบอัตโนมัติ (Audit Automation) อย่างครบถ้วนทั้งผู้ใช้และผู้พัฒนาระบบ ทั้งนี้ ขอบเขตของระบบตรวจสอบอัตโนมัติที่ได้รับการวิเคราะห์ผลในงานวิจัยนี้นั้น ไม่เฉพาะเจาะจงที่ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์แต่รวมถึงระบบเทคโนโลยีสารสนเทศที่มาช่วยให้การสื่อสารต่างๆ เป็นไปอย่างคล่องตัว เช่น แผนผังการทำงาน (work flow) และระบบจดหมายอิเล็กทรอนิกส์ หรือ electronic mail งานวิจัยนี้ทำการศึกษาผลกระทบดังกล่าวผ่านกรอบความคิดในทฤษฎีโครงสร้างของ Giddens (Giddens, 1984) และกรอบแนวการวิเคราะห์สำหรับการพัฒนาระบบเทคโนโลยีสารสนเทศของ Coombs, Knights, and Willmott (1992) (Analytical Framework for IT Development) ดังนั้น ในการวิเคราะห์ถึงผลกระทบของการใช้ระบบตรวจสอบอัตโนมัติจึงครอบคลุมเรื่องการใช้ระบบตรวจสอบอัตโนมัติในการควบคุม “กระบวนการทำงาน” “ทักษะที่ลดลง



และการต่อต้านจากผู้สอบบัญชี” รวมถึง “ความสามารถในการแข่งขัน” ของสำนักงานสอบบัญชีที่ใช้ระบบตรวจสอบอัตโนมัติ และผลที่ได้จากการศึกษาครั้งนี้ (Manson et al. (2001)) กล่าวไว้ว่า การใช้ระบบตรวจสอบอัตโนมัติ นั้นไม่ทำให้ทักษะของผู้สอบบัญชียิ่งลดลง ซึ่งขัดแย้งกับทฤษฎีการลดลงของทักษะเมื่อใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในงานอุตสาหกรรมของ Braverman (1974) แต่สอดคล้องกับผลการศึกษาของ Adler (1987) ที่ระบุว่า การใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในกลุ่มนักบัญชีมืออาชีพ (Professional Accountants) นั้นเป็นการเพิ่มทักษะมากกว่าที่จะลดทักษะ ทั้งนี้ เหตุผลที่ใช้สนับสนุนผลของงานวิจัยครั้งนี้ คือ ผู้สอบบัญชีที่ได้รับการสัมภาษณ์ทั้งหมดระบุว่า การที่มีระบบตรวจสอบอัตโนมัติมาช่วยในการทำงานหรือบันทึกข้อมูลนั้น ช่วยเพิ่มประสิทธิภาพการทำงาน ดังนั้นจึงทำให้มีเวลาเหลือมากพอที่จะทำการศึกษาในเรื่องอื่นๆ เพิ่มเติมและเน้นในขอบเขตการตรวจสอบที่มีความเสี่ยงสูงกว่าได้นั่นเอง นอกจากนี้ ในผลการศึกษานี้ได้เน้นถึงผลที่พบในเรื่องการใช้ระบบตรวจสอบอัตโนมัติเป็นเสมือน “การควบคุม” ในด้านการบริหารองค์กร ได้แก่ การใช้ระบบตรวจสอบอัตโนมัติเป็น “การควบคุม” กระบวนการทำงานให้เป็นไปตามมาตรฐานของผังการทำงานที่กำหนดไว้ และการปฏิบัติของผู้สอบบัญชีแต่ละบุคคล

ทั้งนี้ เมื่อเฉพาะเจาะจงขอบเขตงานวิจัยให้แคบลงมาสู่การใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในงานตรวจสอบที่เป็นปัจจุบันโดยเฉพาะในเรื่องการใช้ระบบตรวจสอบอัตโนมัติ พบว่า มีความหลากหลายเพิ่มมากขึ้นในเรื่องของเทคโนโลยีที่ศึกษา และมุมมองคำถามงานวิจัยที่หลากหลายออกไป โดยในปี 2009 Ismail and Abidin ได้ทำการวิจัยเรื่องการรับรู้ถึงความสำคัญของความรู้ทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศของผู้สอบบัญชีในสำนักงานสอบบัญชีในประเทศมาเลเซีย โดย Ismail and Abidin ได้ส่งแบบสอบถามถึงความสำคัญของความรู้ทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศที่ผู้สอบบัญชีควรมีไปยังสำนักงานสอบบัญชีจำนวน 95 แห่งทั่วประเทศมาเลเซีย ซึ่งผลการศึกษาพบว่า ระดับความสำคัญของเทคโนโลยีสารสนเทศและระดับความรู้ในปัจจุบันของผู้สอบบัญชีในมาเลเซียยังมีข้อแตกต่างอย่างมาก และยังมีงานวิจัยของ Omoteso, Patel, and Scott (2010) ซึ่งทำการศึกษาคำนำเทคโนโลยีการติดต่อและสื่อสาร (Information and Communication Technology : ICT) มาใช้ในงานตรวจสอบ โดยใช้กรอบความคิดในทฤษฎีโครงสร้างของ Giddens (Giddens, 1984) เช่นเดียวกับ Manson et al. (2001) งานวิจัยนี้ เน้นที่การปรับเปลี่ยนโครงสร้างขององค์กรและแนวทางปฏิบัติในการบริหารงานบุคคลสำหรับผู้ตรวจสอบทั้งที่เป็นผู้ตรวจสอบภายในและภายนอกของฝ่ายบุคลากรเมื่อมีการใช้ ICT ในหน่วยงานหรือองค์กรของตนเอง โดยระเบียบวิธีวิจัยในการศึกษานี้เป็นการผสมผสานทั้งเชิงคุณภาพและเชิงปริมาณ และยังครอบคลุมผู้เข้าร่วมงานวิจัยทั้งที่เป็นผู้สอบบัญชีภายนอกและ ผู้ตรวจสอบภายใน ทั้งนี้ ผลการศึกษา สรุปได้ว่าการใช้ ICT เข้ามาช่วยในงานตรวจสอบนั้น ทำให้โครงสร้างผังองค์กรสำหรับผู้ตรวจสอบนั้น สามารถลดพนักงานที่ไม่ใช่ผู้เชี่ยวชาญ (non-professional staff) ลงได้ และทำให้ผังโครงสร้างองค์กรปรับเปลี่ยนไปเป็นลักษณะที่แบนราบลง (Flat Organization) อย่างไรก็ตาม ถึงแม้ในปัจจุบัน ICT จะมีบทบาทอย่างมากกับงานตรวจสอบแต่แนวทางปฏิบัติในการว่าจ้างผู้ตรวจสอบนั้น องค์กรยังไม่ได้เน้นไปที่ทักษะทางด้าน ICT ในการพิจารณาว่าจ้างแต่ทักษะด้านนี้เป็นปัจจัยที่มีสาระสำคัญในระดับปานกลางเมื่อต้องมีการประเมินผลงานผู้ตรวจสอบประจำปีโดยเป็นส่วนหนึ่งของการประเมินเพื่อปรับตำแหน่ง ดังนั้น การประเมินทักษะทางด้าน ICT ในอนาคตอันใกล้จะต้องขยายขอบเขตออกไปสู่งานบริหารบุคลากรด้านอื่นๆ อย่าง

แน่นอนไม่ว่าจะเป็นการว่าจ้าง การประเมินผลประจำปี (ที่จะต้องมีความสำคัญมากขึ้น) และการปรับ  
 ขึ้นไปสู่ระดับบริหารต่อไป

สำหรับแนวโน้มของการวิจัยเรื่องการใช้ระบบตรวจสอบอัตโนมัติ นั้น ไม่เฉพาะเจาะจงแค่การใช้  
 แผนผังการทำงาน (work flow) ผ่านระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์หรือการใช้เครื่องมือการ  
 สื่อสารต่างๆ เพื่ออำนวยความสะดวกแก่ผู้ตรวจสอบเท่านั้น ทิศทางการใช้คอมพิวเตอร์เข้ามาช่วยใน  
 งานตรวจสอบนั้น เริ่มเป็นที่ตระหนักของหน่วยงานกำกับดูแลหรือหน่วยงานที่เป็นผู้ออกมาตรฐาน  
 ต่างๆ โดยมีความตระหนักถึงความเป็นปัจจุบันและการทำงานตรวจสอบต้องก้าวให้ทันต่อเทคโนโลยีใน  
 องค์กรที่ได้รับการตรวจสอบ ดังเช่นในหนังสือชื่อ “Audit Analytics and Continuous Audit :  
 looking forward the future” ที่ออกโดย American Institute of Certified Public Accountants  
 (AICPA) ในปี 2015 ที่กล่าวถึงความสำคัญของการใช้ระบบอัตโนมัติในงานตรวจสอบด้านต่างๆ  
 โดยเฉพาะการทดสอบรายการเพื่อให้ความเชื่อมั่นในบัญชีต่างๆ โดยเน้นย้ำว่า องค์กรหรือบริษัทต่างๆ  
 นั้น ได้มีการติดตั้งและพัฒนาโปรแกรมบัญชีหรือระบบงานทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศต่างๆ ที่ช่วย  
 ในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องและมีความล้ำสมัยมากขึ้นเรื่อยๆ อย่างไม่หยุดยั้ง ในขณะที่เทคโนโลยี  
 สำหรับงานตรวจสอบนั้น มักจะมาช้ากว่าเทคโนโลยีการทำงานขององค์กรต่างๆ เสมอ การทดสอบ  
 รายการต่างๆ จากโปรแกรมหรือระบบงานในช่วงเริ่มต้นยังเป็นการทดสอบแบบมือ และไม่สามารถ  
 ตรวจสอบแบบเข้าถึงลอจิกของโปรแกรมได้ (Audit Through) เป็นเพียงการตรวจสอบภาพแวดล้อม  
 รอบๆ เท่านั้น (Audit Around) ซึ่งด้วยวิธีการนี้ การให้ความเชื่อมั่นต่อผลการตรวจสอบนั้น ยังไม่  
 สามารถตอบสนองต่อวัตถุประสงค์หลักของงานตรวจสอบได้อย่างแท้จริง และถึงแม้จะมีการใช้  
 โปรแกรมช่วยตรวจสอบ Audit Command Language (ACL) หรือ IDEA มาช่วยในการทดสอบ  
 รายการโดยสามารถทำการทดสอบรายการได้แบบ 100% ก็เป็นเพียงการทดสอบรายการหลังจากที่  
 เกิดรายการขึ้นแล้วระยะหนึ่งเท่านั้น ดังนั้น หนังสือเล่มนี้ จึงให้ข้อเสนอแนะแก่ผู้ตรวจสอบในการ  
 มุ่งเน้นที่ใช้เทคโนโลยีสารสนเทศมาช่วยในการตรวจสอบแบบต่อเนื่อง (Continuous Audit) โดย  
 ใช้ฟังก์ชันงานตรวจสอบที่ฝังอยู่ในระบบงาน (Embedded Audit Module) ที่มีอยู่ในปัจจุบัน เช่น  
 SAP GRC หรือ Oracle GRC เป็นต้น หรือ การเขียนโปรแกรมให้มีการตรวจสอบรายการด้วย  
 ระบบงานเพื่อให้สามารถตรวจสอบรายการผิดปกติได้อย่างต่อเนื่อง ดังนั้น แนวโน้มของการศึกษาวิจัย  
 ในเรื่องการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในงานตรวจสอบจึงยังคงมีอยู่อย่างต่อเนื่องและยังคงมีรายละเอียด  
 ที่ต้องศึกษาเพิ่มเติมต่อไป

ในการวิจัยเรื่อง การใช้เทคโนโลยีสารสนเทศหรือกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ในงานตรวจสอบ  
 บงการเงินของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทยนั้น Pongpatrachai, Cragg, and Fisher (2009)  
 ได้ทำการเก็บรวบรวมข้อมูลเพื่อศึกษาตัวแปรที่ทำให้เกิดการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ (IT Enablers)  
 ในแต่ละระยะ (Phase) ของการใช้ Spreadsheet ในการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินของ  
 สำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กในประเทศไทยจำนวน 7 แห่ง ซึ่งงานวิจัยดังกล่าว เป็นประโยชน์ต่อ  
 ผู้บริหารสำนักงานสอบบัญชีในการพิจารณาตัวแปรที่สำคัญในแต่ละระยะเวลาของการพัฒนาและ  
 ปรับใช้เทคโนโลยีเพื่องานตรวจสอบงบการเงิน อย่างไรก็ตาม การศึกษานี้ ศึกษาเฉพาะตัวแปรที่  
 ผลักดันให้เกิดการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในแต่ละระยะของการพัฒนาระบบในสำนักงานสอบบัญชี

ขนาดเล็กในประเทศไทยโดยยังไม่ได้ศึกษาถึงผลกระทบต่อการพัฒนาและปรับใช้เทคโนโลยีสารสนเทศเหล่านี้กับการเปลี่ยนแปลงในขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินและการตระหนักถึงคุณภาพของงานตรวจสอบงบการเงินของผู้สอบบัญชีที่เพิ่มขึ้นแต่อย่างใด รวมถึง การศึกษาปัจจัยดังกล่าวอยู่ภายใต้กรอบทฤษฎีการพัฒนาของเทคโนโลยีสารสนเทศ เช่น ทฤษฎี Innovation Diffusion (Rogers, 2004) ในขณะที่การศึกษาวิจัยในครั้งนี้จะศึกษาโดยไม่อ้างอิงกรอบของทฤษฎีใด โดยเฉพาะเจาะจง แต่จะเป็นการรวบรวมปัจจัยที่มีผลกระทบทั้งหมดและศึกษาเพื่อสร้างหรือแนะนำทฤษฎีใหม่ที่เหมาะสมต่อการปรับใช้กระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ในสำนักงานสอบบัญชี ทั้งขนาดใหญ่และขนาดเล็กในประเทศไทย

ทั้งนี้ จากการทบทวนผลของการดำเนินงานวิจัยในอดีต พบว่า ส่วนใหญ่การศึกษาการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินนั้น ดำเนินการวิจัยเพื่อระบุปัจจัยที่มีผลต่อการพัฒนาและติดตั้งระบบเทคโนโลยีสารสนเทศหรือกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ และการศึกษาในปรากฏการณ์ที่ต่อเนื่องตั้งแต่กระบวนการรับมาใช้ (Adoption) จนกระทั่งถึงการใช้ (Usage) ของระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์หรือการใช้ชุดเครื่องมือสนับสนุนงานตรวจสอบงบการเงินในแต่ละสำนักงานสอบบัญชีนั้นยังไม่เฉพาะเจาะจง โดยมีการเน้นไปที่ระบบตรวจสอบอัตโนมัติซึ่งกล่าวถึงเรื่องของแผนผังการทำงาน (work flow) และการติดต่อสื่อสารมากกว่า

■ งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับขั้นตอนการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบงบการเงิน

จากการทบทวนงานวิจัยทางด้านคุณภาพงานตรวจสอบโดย Knechel, Krishnan, Pevzner, Shefchik, and Velury (2012) นั้น งานวิจัยนี้ได้วิเคราะห์รายละเอียดขององค์ประกอบต่าง ๆ จากกรอบแนวคิด (Framework) ด้านคุณภาพงานตรวจสอบงบการเงินของ U.K.'s Financial Reporting Council (FRC) ที่มีการเผยแพร่ในปี 2008 รวมถึงกรอบแนวคิดที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพงานตรวจสอบโดยจัดกลุ่มและแสดงความสัมพันธ์ของการนำเข้า (Input) กระบวนการ (Process) ผลที่ได้ (Outcomes) และบริบทอื่นที่เกี่ยวข้อง (Context) ในด้านการประเมินคุณภาพงานตรวจสอบ (Francis, 2011) ทั้งนี้ ในกรอบแนวคิดดังกล่าวข้างต้นนั้น นอกเหนือจากตัวชี้วัดคุณภาพงานตรวจสอบงบการเงินที่รู้จักกันทั่วไปซึ่งได้แก่ ความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมของผู้สอบบัญชีแล้วนั้น ยังมีอีกหนึ่งองค์ประกอบที่มีความสำคัญ นั่นคือ คุณภาพของขั้นตอนและวิธีการตรวจสอบที่ใช้หรือประสิทธิผลของขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบ (Effectiveness of Audit Process) นั่นเอง ดังนั้น การใช้กระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ในลักษณะที่เหมาะสมซึ่งช่วยให้การปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินได้รับการบันทึก จัดเก็บและสอบทานมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลนั้น จึงเป็นส่วนหนึ่งของการให้ความเชื่อมั่นต่อคุณภาพงานตรวจสอบงบการเงิน อย่างไรก็ตาม ในการประเมินประสิทธิผลของขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินนั้น ได้มีผู้วิจัยทำการศึกษาถึงปัจจัยต่างๆ ที่มีผลกระทบต่อคุณภาพของการปฏิบัติงานงานตรวจสอบงบการเงินตามระยะหรือขั้นตอนของการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงิน (Audit Stage) ไว้ ตัวอย่างเช่น Gibbins and Wolf (1982) ซึ่งสามารถระบุปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพงานตรวจสอบในแต่ละขั้นตอนของการปฏิบัติงานตรวจสอบได้ 39 ปัจจัย โดยมีการแบ่งขั้นตอนของการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินเป็น 3 ขั้นตอน ได้แก่ ขั้นตอนการออกแบบ (Design) การปฏิบัติงานภาคสนาม (Fieldwork)

และการประเมินผล (Evaluation) หรือ Sutton (1993) ที่มีการแบ่งการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินเป็น 4 ขั้นตอนหลัก ได้แก่ การวางแผนงานตรวจสอบ (Engagement Planning) การปฏิบัติงานภาคสนามสำหรับการตรวจสอบระหว่างกาล (Interim Fieldwork) การปฏิบัติงานภาคสนามสำหรับการตรวจสอบสำหรับปีสิ้นสุด (Year-end Fieldwork) และการบริหารจัดการงานตรวจสอบขั้นสุดท้าย (Final Administration) โดยงานวิจัยของ Sutton (1993) นั้น ได้ระบุถึงปัจจัยต่าง ๆ ที่มีผลกระทบต่อคุณภาพของการตรวจสอบในภาพรวมจากแต่ละขั้นตอนของการปฏิบัติงานตรวจสอบได้ทั้งสิ้น 25 ปัจจัยหลัก โดยมีบางปัจจัยที่อยู่ในขั้นตอนการตรวจสอบหลายขั้นตอน เช่น การทำความเข้าใจระบบของลูกค้า เป็นปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานตรวจสอบในภาพรวมสำหรับขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบภาคสนามระหว่างกาลและสำหรับปีสิ้นสุด เป็นต้น และงานวิจัยของ Manita and Elommal (2010) ที่ได้รวบรวมปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบในมุมมองของคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ประเทศไทย โดยแบ่งเป็นแค่ปัจจัยของขั้นตอนการตรวจสอบระหว่างปี (Interim Audit) และการตรวจสอบหลังวันสิ้นงวดบัญชี (Year-end Audit) เท่านั้น

จากการทบทวนวรรณกรรมหรืองานวิจัยในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานตามขั้นตอนการตรวจสอบงบการเงินนั้น พบว่า การศึกษาเน้นการประเมินคุณภาพของขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบโดยไม่มีการพิจารณาเชื่อมโยงถึงการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์กับโปรแกรมช่วยตรวจสอบ หรือ ฐานความรู้ (knowledgebase) อื่น ๆ ที่ได้นำมาใช้ในการสนับสนุนการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงิน โดยเป็นเพียงการศึกษาวิจัยเพื่อให้ทราบถึงปัจจัยที่มีผลกระทบต่อประสิทธิผลหรือคุณภาพของแต่ละขั้นตอนการตรวจสอบเท่านั้น

ดังนั้น จากงานวิจัยที่ยังขาดอยู่ทั้งในด้านการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในงานตรวจสอบงบการเงินและที่เกี่ยวข้องกับขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงิน งานวิจัยในครั้งนี้นี้จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาเพิ่มเติมจากงานวิจัยในอดีตโดยเน้นการศึกษาปรากฏการณ์ของการรับมาใช้และการใช้กระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย รวมถึงศึกษาว่าการรับมาใช้และการใช้กระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ในแต่ละสำนักงานสอบบัญชีส่งผลให้เกิดความเปลี่ยนแปลงในด้านใดบ้างต่อผู้สอบบัญชีและองค์กร นอกจากนี้ ยังได้เพิ่มเติมการศึกษาด้านปรากฏการณ์ของมนุษย์ในเรื่องพฤติกรรมของผู้สอบบัญชีที่เกิดความเปลี่ยนแปลงหรือตอบสนองต่อการรับมาใช้และการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์โดยใช้มุมมองจากความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีโดยตรง

## บทที่ 3 วิธีดำเนินการวิจัย

งานวิจัยนี้เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ โดยบทนี้อธิบายถึงระเบียบวิธีวิจัย (Research Methodology) ซึ่งประกอบด้วยรายละเอียดในเรื่องดังต่อไปนี้ (1) การวิจัยเชิงคุณภาพและการใช้กรณีศึกษา (2) การคัดเลือกกรณีศึกษาและผู้ให้สัมภาษณ์ (3) เครื่องมือที่ใช้ในงานวิจัย (4) การออกแบบวิธีวิจัย (5) วิธีในการเก็บรวบรวมข้อมูล (6) การวิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้ทฤษฎีพื้นฐาน หรือ ทฤษฎีฐานราก (Grounded Theory) (7) จริยธรรมในการดำเนินงานวิจัย และ (8) ประเด็นเรื่องความน่าไว้วางใจ หรือ Trustworthiness

### 3.1 การวิจัยเชิงคุณภาพและการใช้กรณีศึกษา

ดังที่ได้กล่าวไว้ว่า งานวิจัยครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ ดังนั้น จึงขออธิบายรายละเอียดของการวิจัยเชิงคุณภาพและเหตุผลของการใช้กรณีศึกษาสำหรับงานวิจัยครั้งนี้ โดยมีรายละเอียดดังนี้

#### 3.1.1 การวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative Research)

เนื่องด้วยงานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาและระบุถึงผลกระทบของการใช้และการรับมาใช้ซึ่งระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ในมุมมองของผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานอยู่ในสำนักงานที่นำระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ดังกล่าวมาใช้ งานวิจัยในครั้งนี้จึงมีการตั้งคำถามงานวิจัยที่ต้องการข้อมูลการวิเคราะห์ในเชิงลึกเพื่อวิเคราะห์ปรากฏการณ์ที่เกิดขึ้นแล้ว ดังนั้น ข้อมูลที่ต้องการใช้ในการวิเคราะห์นั้น ต้องเป็นข้อมูลที่มีรายละเอียดมากเพียงพอสำหรับการวิเคราะห์และสนับสนุนการตอบคำถามงานวิจัย ทำให้ผู้วิจัยเลือกใช้การวิจัยเชิงคุณภาพซึ่งเป็นการวิจัยในลักษณะการศึกษาปรากฏการณ์ (Phenomenon) ที่เกิดขึ้นจากมนุษย์ซึ่งเป็นทั้งผู้เก็บและผู้ให้ข้อมูลสำหรับงานวิจัย รวมถึงเป็นผู้ที่สามารถปรับแต่งความคิดได้ (ซูโต, 2545) ซึ่งงานวิจัยในครั้งนี้ ต้องศึกษาทั้งปรากฏการณ์ในระดับบุคคลและระดับสังคม (Individual and Social Phenomenon) เพื่อตอบคำถามงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับผลกระทบในการรับมาใช้และใช้งานกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ทั้งในระดับองค์กร ขั้นตอนการปฏิบัติงาน รวมทั้งพฤติกรรมและทักษะในการปฏิบัติงานในมุมมองของผู้สอบบัญชี ดังนั้น ผู้วิจัยจึงเลือกใช้วิธีการดำเนินงานวิจัย (Research Approach) เครื่องมือหรือวิธีการ (Tool or Method) และระเบียบวิธีวิจัย (Research Methodology) ดังนี้

- วิธีการดำเนินงานวิจัย (Research Approach) ใช้วิธีการแบบการวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative Research)
- เครื่องมือหรือวิธีการ (Tool or Method) ในการเก็บข้อมูลสำหรับงานวิจัย คือ การสัมภาษณ์เชิงลึก การสังเกตการณ์ในระหว่างการสัมภาษณ์ถึงปฏิกิริยาและลักษณะโดยรวมของผู้ให้สัมภาษณ์ และการจดบันทึกภาคสนามขณะดำเนินการสัมภาษณ์
- ระเบียบวิธีวิจัย (Research Methodology) คือ การใช้กรณีศึกษาในการเก็บและวิเคราะห์ข้อมูล รวมถึงรายงานผลการวิจัย

### 3.1.2 การใช้กรณีศึกษา (Case Study)

เหตุผลที่ผู้วิจัยเลือกการใช้กรณีศึกษาเพื่อการศึกษาวิเคราะห์ข้อมูลสำหรับการตอบคำถามงานวิจัยนั้น เนื่องด้วยคำถามงานวิจัยนี้ต้องได้รับคำตอบเพื่อนำมาใช้ในการศึกษาและวิเคราะห์รายละเอียดในเชิงลึกและต้องเป็นการวิเคราะห์ข้อมูลจากสถานการณ์และสภาพแวดล้อมที่เป็นจริง นอกจากนี้ การสร้างทฤษฎีจากกรณีศึกษานั้นจะช่วยให้ผู้วิจัยเข้าใจและอธิบายความเป็นพลวัต (Dynamic) ของปรากฏการณ์ที่เกิดขึ้นในระหว่างการศึกษาวิจัยได้โดยการใช้กรณีศึกษานั้นจะช่วยให้นักวิจัยได้รับข้อมูลมากเพียงพอต่อการตอบคำถามงานวิจัยที่เป็นลักษณะ “อย่างไร” และ “ทำไม” ได้ นอกจากนี้ การเลือกกรณีศึกษานั้นเป็นการเลือก “ตัวอย่างเพื่อการศึกษาแบบเฉพาะเจาะจง (Particular Instance)” ซึ่งเป็นการเลือกประชากรหรือองค์กรที่มีลักษณะเฉพาะเจาะจงที่มีสมมติฐานและสภาพแวดล้อมต่าง ๆ ที่เหมาะสมกับการศึกษาเพื่อตอบคำถามงานวิจัย

ดังนั้น การวิจัยครั้งนี้ได้เลือกกรณีศึกษาที่เป็นสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทยที่มีการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ในการตรวจสอบงบการเงิน ซึ่งเป็นองค์กรที่มีประวัติการพัฒนาและปรับเปลี่ยนการใช้งานกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ภายใต้เงื่อนไขและข้อจำกัดที่แตกต่างกัน นอกจากนี้ ผู้ให้สัมภาษณ์ในแต่ละกรณีศึกษาก็ต้องเป็นผู้มีความพร้อมในด้านความเพียงพอของข้อมูลและความคิดเห็นที่เหมาะสมต่อการศึกษาวิจัยในครั้งนี้เพื่อตอบคำถามงานวิจัยในเรื่องการค้นคว้าว่า “อะไร” คือปัจจัยที่สำคัญของการรับมาใช้และการใช้กระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์และผลกระทบของการรับมาใช้และการใช้งานกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่แตกต่างกันต่อคุณภาพการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินในแต่ละขั้นตอน รวมถึงการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นในองค์กรนั้นเป็น “อย่างไร” และ “ทำไม” จึงเกิดผลกระทบและการเปลี่ยนแปลงเหล่านั้น

สำหรับสมมติฐานการคัดเลือกกรณีศึกษาหรือสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทยและการคัดเลือกผู้ให้สัมภาษณ์มีรายละเอียดแสดงในหัวข้อถัดไป

## 3.2 การคัดเลือกกรณีศึกษาและผู้ให้สัมภาษณ์

ในการวิจัยเชิงคุณภาพนั้น หากเลือกใช้กรณีศึกษาเป็นกลุ่มตัวอย่างสำหรับการศึกษาวิจัยแล้ว จะต้องมีการคัดเลือกผู้ให้สัมภาษณ์หรือ Subjects ที่อยู่ภายใต้กรณีศึกษาสำหรับการศึกษาวิจัยในรายละเอียด ซึ่งหลักการในการคัดเลือกกรณีศึกษาและผู้ให้สัมภาษณ์ในงานวิจัยครั้งนี้ มีดังนี้

### 3.2.1 การคัดเลือกกรณีศึกษา

เนื่องด้วยการศึกษาวิจัยครั้งนี้ มีคำถามงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ในการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงิน ดังนั้น สำนักงานสอบบัญชีที่มีการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์จึงเป็นกลุ่มประชากรที่จะดำเนินการคัดเลือกและเพื่อให้เกิดความหลากหลายของลักษณะการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ งานวิจัยนี้ได้ตั้งแนวทางการดำเนินงานวิจัยเป็นแบบหลายกรณีศึกษา (Multiple Case Studies) และได้ดำเนินการติดต่อ

กรณีศึกษาหรือสำนักงานสอบบัญชีทั้งสิ้นจำนวน 4 สำนักงาน โดยเป็นสำนักงานที่มีลักษณะและเงื่อนไขดังต่อไปนี้

1. เป็นสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทยที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและสอบทานงบการเงิน ความเชื่อมั่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่องอื่นๆ
2. เป็นสำนักงานสอบบัญชีที่ใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่มีลักษณะความเป็นอัตโนมัติที่แตกต่างกัน เช่น
  - ก. มีการจัดทำกระดาษทำการด้วย Microsoft Excel หรือ Microsoft Word แต่อยู่ภายใต้ระบบบริหารเอกสาร (Document Manager System) ที่สามารถเชื่อมโยงกระดาษทำการได้ตามแผนผังการปฏิบัติงาน (Work Flow) ที่กำหนดไว้แต่ไม่มีเครื่องมือเฉพาะสำหรับการปฏิบัติงาน ตรวจสอบหรือไม่สามารถเชื่อมโยงและสืบค้นข้อมูลจากระบบงานภายนอกได้แบบอัตโนมัติ
  - ข. มีการจัดทำกระดาษทำการแบบอัตโนมัติโดยสมบูรณ์ ใช้ระบบบริหารเอกสาร (Document Manager System) ที่สามารถเชื่อมโยงกระดาษทำการในทุกขั้นตอนได้โดยสมบูรณ์ รวมถึงมีเครื่องมือสนับสนุนงานตรวจสอบงบการเงินและการสืบค้นข้อมูลอื่นๆ ที่ใช้ในการสนับสนุนงานตรวจสอบงบการเงินได้อย่างทั่วถึงและสมบูรณ์แบบ
3. เป็นสำนักงานสอบบัญชีที่เคยผ่านกระบวนการพัฒนาหรือปรับปรุงระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ในองค์กรหรือกำลังอยู่ในระหว่างการพัฒนาหรือปรับปรุงการใช้งานระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์

ทั้งนี้ งานวิจัยครั้งนี้ได้รับอนุญาตจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big4) ในประเทศไทยจำนวนทั้งสิ้น 4 สำนักงาน โดยมีรายละเอียดของขนาดองค์กรและลักษณะของระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่คล้ายคลึงและแตกต่างกัน ดังแสดงในตารางที่ 1 ด้านล่างนี้

ตารางที่ 1 รายละเอียดกรณีศึกษาสำหรับงานวิจัย

	ขนาดขององค์กร (จำนวนพนักงาน โดยประมาณ)	การให้บริการและลักษณะลูกค้า	ลักษณะของการใช้ระบบกระดาดำทำ การอิเล็กทรอนิกส์
Firm A	> 1,000	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ บริการด้านการตรวจสอบบัญชีและที่ปรึกษาด้านอื่นๆ</li> <li>▪ ลูกค้าที่มีขนาดใหญ่ กลางและเล็ก รวมถึงลูกค้าที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย</li> </ul>	ใช้ระบบบริหารเอกสารที่พัฒนาใช้ภายในองค์กร และเชื่อมโยงกับฐานความรู้ที่เกี่ยวข้อง พร้อมโปรแกรมช่วยตรวจสอบอื่นที่อยู่นอกระบบกระดาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์
Firm B	> 1,000	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ บริการด้านการตรวจสอบบัญชีและที่ปรึกษาด้านอื่นๆ</li> <li>▪ ลูกค้าที่มีขนาดใหญ่ กลางและเล็ก รวมถึงลูกค้าที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย</li> </ul>	ใช้ระบบบริหารเอกสารที่พัฒนาใช้ภายในองค์กร และเชื่อมโยงกับฐานความรู้ที่เกี่ยวข้อง พร้อมโปรแกรมช่วยตรวจสอบอื่นที่อยู่นอกระบบกระดาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์
Firm C	> 1,000	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ บริการด้านการตรวจสอบบัญชีและที่ปรึกษาด้านอื่นๆ</li> <li>▪ ลูกค้าที่มีขนาดใหญ่ กลางและเล็ก รวมถึงลูกค้าที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย</li> </ul>	ใช้ระบบบริหารเอกสารที่พัฒนาใช้ภายในองค์กร โดยมีฐานความรู้และโปรแกรมช่วยตรวจสอบอื่นๆ อยู่นอกระบบกระดาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์
Firm D	> 1,000	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ บริการด้านการตรวจสอบบัญชีและที่ปรึกษาด้านอื่นๆ</li> <li>▪ ลูกค้าที่มีขนาดใหญ่ กลางและเล็ก รวมถึงลูกค้าที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย</li> </ul>	ใช้ระบบบริหารเอกสารที่พัฒนาใช้ภายในองค์กร โดยมีฐานความรู้และโปรแกรมช่วยตรวจสอบอื่นๆ อยู่นอกระบบกระดาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์



### 3.2.2 การคัดเลือกผู้ให้สัมภาษณ์และขั้นตอนการสัมภาษณ์

การศึกษาวิจัยครั้งนี้ใช้วิธีการสัมภาษณ์แบบตัวต่อตัว (Face-to-Face Interviews) และใช้คำถามในลักษณะกึ่งโครงสร้าง (Semi-Structured Interview Questions) (ดูรายการคำถามสำหรับการสัมภาษณ์ในภาคผนวก ก) ดังนั้น จึงต้องกำหนดเงื่อนไขในการคัดเลือกผู้ให้สัมภาษณ์และมีการกำหนดขั้นตอนการสัมภาษณ์ไว้ โดยมีรายละเอียดดังนี้

#### 3.2.2.1 การคัดเลือกผู้ให้สัมภาษณ์

การศึกษาวิจัยในครั้งนี้ได้ดำเนินการคัดเลือกบนสมมติฐานสำหรับการตอบคำถามงานวิจัยที่ได้กำหนดไว้ก่อนหน้า โดยเป็นการเลือกผู้ให้สัมภาษณ์แบบมีวัตถุประสงค์ หรือ Purposeful Sampling ซึ่งเป็นวิธีที่ใช้โดยทั่วไปในการวิจัยแบบกรณีศึกษา (Patton, 1990) เพื่อให้ได้ข้อมูลที่เหมาะสมและตรงกับวัตถุประสงค์งานวิจัยอย่างแท้จริง ทั้งนี้ การคัดเลือกผู้เข้ารับการสัมภาษณ์ซึ่งมีทั้งชายและหญิงนั้น มีเงื่อนไขสำหรับการคัดเลือกดังนี้

1. คัดเลือกผู้สอบบัญชีในทุกระดับที่มีอยู่ในองค์กร ซึ่งปัจจุบัน โครงสร้างตำแหน่งงานของผู้สอบบัญชีในสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big4) ของประเทศไทยนั้น ประกอบด้วย ผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีที่มีตำแหน่งดังต่อไปนี้
  - ก. ระดับบริหาร (Management Level) ประกอบด้วยตำแหน่ง
    - หุ้นส่วน หรือผู้ลงนามรับรองงบการเงิน (Partner)
    - ผู้อำนวยการ (Director)
    - ผู้จัดการอาวุโสหรือผู้ช่วยผู้อำนวยการ (Senior Manager / Associate Director)
    - ผู้จัดการ (Manager)
  - ข. ระดับปฏิบัติการ (Fieldwork Level) ประกอบด้วยตำแหน่ง
    - ผู้ช่วยผู้จัดการ (Assistance Manager)
    - ผู้สอบบัญชีอาวุโส (Senior)
    - ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี (Associate / Assistant)
2. เป็นผู้ที่มีประสบการณ์ด้านการตรวจสอบงบการเงินอย่างน้อย 1 ปี
3. เป็นผู้ที่มีประสบการณ์ในการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ของกรณีศึกษาที่คัดเลือกอย่างน้อย 1 ปีสำหรับตำแหน่งผู้ช่วยผู้สอบบัญชี อย่างน้อย 3 ปีสำหรับตำแหน่งผู้สอบบัญชีอาวุโสและอย่างน้อย 5 ปี สำหรับตำแหน่งผู้ช่วยผู้จัดการขึ้นไป
4. สำหรับตำแหน่งตั้งแต่ระดับผู้สอบบัญชีอาวุโสขึ้นไปต้องเป็นผู้มีส่วนร่วมหรือมีประสบการณ์เป็นผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินในระหว่างที่สำนักงานสอบบัญชีมีการพัฒนาหรือปรับปรุงการใช้งานระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ อย่างน้อยในระหว่างการพัฒนาจนกระทั่งการติดตั้งหรือปรับปรุงระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ดังกล่าวแล้วเสร็จ

งานวิจัยนี้ ได้ดำเนินการสัมภาษณ์ผู้ตอบบัญชีของทั้ง 4 สำนักงาน เป็นจำนวนทั้งสิ้น 41 คน โดยผู้รับการสัมภาษณ์นั้นได้แสดงความสมัครใจให้ความร่วมมือในการทำวิจัยตามที่ได้ลงนามยินยอมและรับทราบสิทธิในการเข้าร่วมการวิจัยใน “หนังสือแสดงความยินยอมเข้าร่วมการวิจัย” โดยผู้เข้ารับการสัมภาษณ์ได้อ่านคำอธิบายการคุ้มครองสิทธิในหนังสือดังกล่าวและลงนามสมัครใจเข้ารับการสัมภาษณ์ก่อนการสัมภาษณ์ทุกครั้ง ทั้งนี้ รายละเอียดของผู้ให้สัมภาษณ์ในแต่ละสำนักงาน มีดังนี้

ตารางที่ 2 รายละเอียดผู้รับการสัมภาษณ์

	จำนวนผู้ให้สัมภาษณ์ตามตำแหน่งงาน	รวมจำนวนผู้ให้สัมภาษณ์
Firm A	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ หัวหน้าและ/หรือ ผู้อำนวยการ จำนวน 1 คน</li> <li>▪ ผู้จัดการอาวุโส และ/หรือ ผู้จัดการ จำนวน 2 คน</li> <li>▪ ผู้ช่วยผู้จัดการ และ/หรือผู้สอบบัญชีอาวุโส จำนวน 4 คน</li> <li>▪ ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี จำนวน 2 คน</li> </ul>	9
Firm B	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ หัวหน้าและ/หรือ ผู้อำนวยการ จำนวน 3 คน</li> <li>▪ ผู้จัดการอาวุโส และ/หรือ ผู้จัดการ จำนวน 3 คน</li> <li>▪ ผู้ช่วยผู้จัดการ และ/หรือผู้สอบบัญชีอาวุโส จำนวน 4 คน</li> <li>▪ ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี จำนวน 2 คน</li> </ul>	12
Firm C	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ หัวหน้าและ/หรือ ผู้อำนวยการ จำนวน 1 คน</li> <li>▪ ผู้จัดการอาวุโส และ/หรือ ผู้จัดการ จำนวน 2 คน</li> <li>▪ ผู้ช่วยผู้จัดการ และ/หรือผู้สอบบัญชีอาวุโส จำนวน 5 คน</li> <li>▪ ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี จำนวน 2 คน</li> </ul>	10
Firm D	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ หัวหน้าและ/หรือ ผู้อำนวยการ จำนวน 2 คน</li> <li>▪ ผู้จัดการอาวุโส และ/หรือ ผู้จัดการ จำนวน 4 คน</li> <li>▪ ผู้ช่วยผู้จัดการ และ/หรือผู้สอบบัญชีอาวุโส จำนวน 3 คน</li> <li>▪ ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี จำนวน 1 คน</li> </ul>	10

### 3.2.2.2 ขั้นตอนการสัมภาษณ์

การกำหนดวิธีการรวบรวมข้อมูลด้วยวิธีการสัมภาษณ์เชิงลึก (In-depth Interviews) นั้น เป็นการสัมภาษณ์แบบตัวต่อตัวจะทำให้ผู้วิจัยได้เห็นปฏิกริยาของผู้ให้สัมภาษณ์ซึ่งบ่งบอกถึงความหมายต่างๆ ทั้งจากคำพูด แววตา สีหน้าและท่าทางของผู้ให้สัมภาษณ์ ทำให้สามารถวิเคราะห์ปฏิกริยาดังกล่าวร่วมกับคำตอบที่ได้ซึ่งทำให้ทราบถึงความรู้สึกที่ชัดเจนเมื่อผู้ให้ข้อมูลกล่าวถึงเรื่องที่กำลังตอบคำถาม และทำให้ผู้วิจัยประเมินได้ว่าควรดำเนินการสัมภาษณ์หัวข้อเดิมต่อหรือเปลี่ยนคำถามใหม่ จากนั้นคำตอบนั้นจะต้องได้รับการแปลผลเพื่อตอบคำถามงานวิจัยได้อย่างน่าเชื่อถือโดยมีรายละเอียดและเป็นข้อมูลเชิงลึก ซึ่งผู้วิจัยจะต้องพยายามนำเสนอสิ่งที่ผู้ให้สัมภาษณ์ตอบหรือแสดงออกอย่างเหมาะสมและบรรยายให้สอดคล้องกับสิ่งที่ผู้ให้สัมภาษณ์ได้ให้ความหมายไว้ (Charmaz, 1995) ซึ่งในขั้นตอนการดำเนินการสัมภาษณ์สำหรับงานวิจัยนี้นั้น ประกอบด้วย 1) เตรียมตัวก่อนการสัมภาษณ์ และ 2) ระหว่างดำเนินการสัมภาษณ์ 3) หลังจากจบการสัมภาษณ์

## 1) เตรียมตัวก่อนการสัมภาษณ์

นอกจากการจัดเตรียมและนำส่งชุดคำถามสัมภาษณ์แบบกึ่งมีโครงสร้าง (Semi-Structured Interview Questions) ที่เป็นชุดคำถามเพื่อตอบคำถามงานวิจัยแล้วนั้น ผู้วิจัยดำเนินการติดต่อห็นส่วนผู้บริหารหรือผู้มีอำนาจของแต่ละสำนักงานเพื่อขออนุญาตการดำเนินงานวิจัยทางจดหมายอิเล็กทรอนิกส์และโทรศัพท์ และเมื่อได้รับคำอนุญาตตอบกลับทางวาจาและจดหมายอิเล็กทรอนิกส์แล้ว ผู้วิจัยได้จัดทำหนังสือขอความอนุเคราะห์ในการขอข้อมูลเพื่อดำเนินงานวิจัยสำหรับวิทยานิพนธ์ที่ลงนามโดยอาจารย์ที่ปรึกษา และนำส่งให้แก่ห็นส่วนผู้บริหารทางไปรษณีย์ จากนั้น ห็นส่วนผู้บริหารกำหนดและมอบหมายผู้ประสานงานในการติดต่อผู้รับการสัมภาษณ์เพื่อให้ผู้วิจัยติดต่อด้วยตนเอง ซึ่งผู้วิจัยติดต่ผู้ประสานงานของแต่ละสำนักงานโดยแจ้งเงื่อนไขการคัดเลือกผู้เข้ารับการสัมภาษณ์ตามที่กำหนดไว้และแจ้งจำนวนผู้เข้ารับการสัมภาษณ์ในแต่ละตำแหน่งคร่าวๆ รวมถึงส่งชุดคำถามสัมภาษณ์ให้แก่ผู้ประสานงานเพื่อนำส่งให้แก่ผู้เข้ารับการสัมภาษณ์ก่อนวันสัมภาษณ์ ทั้งนี้ ผู้ประสานงานจะเป็นผู้สอบถามความสมัครใจของผู้ให้สัมภาษณ์ในเบื้องต้นโดยการติดต่อทางอิเล็กทรอนิกส์เมลล์หรือทางโทรศัพท์ จากนั้น ผู้ประสานงานในสำนักงานแต่ละแห่งส่งรายชื่อ เบอร์โทรศัพท์ รายละเอียดจดหมายอิเล็กทรอนิกส์และตารางนัดหมายซึ่งผู้ประสานงานได้ดำเนินการให้แก่ผู้วิจัยเพื่อเข้ามาสัมภาษณ์ที่ห้องประชุมของสำนักงานแต่ละแห่งตามวันและเวลาที่กำหนดไว้ อย่างไรก็ตาม ก่อนวันนัดสัมภาษณ์นั้น ผู้รับการสัมภาษณ์สามารถเปลี่ยนแปลงวันเวลานัดหมายได้โดยติดต่อที่ผู้วิจัยโดยตรงหรือติดต่อผ่านผู้ประสานงานของแต่ละสำนักงานได้ตลอดเวลา ซึ่งผู้ประสานงานได้ช่วยผู้วิจัยในการแจ้งการเปลี่ยนแปลงให้ทราบทางโทรศัพท์พร้อมทั้งสอบถามเวลาที่สะดวกเพื่อการสัมภาษณ์ครั้งต่อไปให้

ในวันนัดหมาย ผู้วิจัยเดินทางไปที่ห้องประชุมที่ผู้ประสานงานดำเนินการจองให้ของแต่ละสำนักงาน ก่อนเวลาประมาณ 0.5 ชั่วโมง เพื่อเตรียมความพร้อมของอุปกรณ์และเอกสาร ได้แก่ ความพร้อมของเครื่องบันทึกเสียง เอกสาร “ข้อมูลสำหรับกลุ่มประชากรหรือผู้มีส่วนร่วมในการวิจัย” เพื่อแจ้งสิทธิ์ของผู้รับการสัมภาษณ์ และ “หนังสือยินยอมเข้าร่วมการวิจัย” ซึ่งดำเนินการตามข้อกำหนดการคุ้มครองสิทธิ์ของผู้เข้าร่วมการวิจัยที่ได้รับอนุมัติโดยคณะกรรมการพิจารณาจริยธรรมงานวิจัยของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย รวมถึงการเตรียมขนมเล็กน้อยเพื่อเป็นการขอบคุณและตอบแทนที่ผู้รับการสัมภาษณ์ได้สละเวลาเข้าร่วมงานวิจัยและเพื่อสร้างความรู้สึกถึงความเป็นมิตรของผู้วิจัยที่มีวัตถุประสงค์ที่จะเก็บข้อมูลเพื่อดำเนินการวิจัยเท่านั้น ทั้งนี้ การสัมภาษณ์ดำเนินการแบบรายบุคคล และห้องประชุมที่ใช้ในการสัมภาษณ์นั้น เป็นห้องประชุมบนอาคารสำนักงานที่อยู่สูงกว่าชั้น 10 ขึ้นไป มีความเป็นส่วนตัว สงบเงียบ และสามารถมองเห็นบรรยากาศนอกอาคารได้ ทำให้การสัมภาษณ์มีความเป็นส่วนตัวและทำให้ผู้เข้ารับการสัมภาษณ์รู้สึกสะดวกในการแสดงความคิดเห็นอย่างเป็นอิสระได้

เมื่อได้เวลาสัมภาษณ์ ผู้รับการสัมภาษณ์เดินทางมายังห้องประชุมที่ผู้วิจัยรออยู่และเข้ารับการสัมภาษณ์ทีละคนตามเวลาที่ได้กำหนดไว้ ซึ่งในแต่ละสำนักงานนั้น ส่วนใหญ่ผู้ประสานงานดำเนินการนัดหมายให้ผู้วิจัยอย่างน้อย วันละ 3 คนเป็นอย่างน้อย โดยเป็นการสัมภาษณ์แบบต่อเนื่อง อย่างไรก็ตาม เนื่องจากบางช่วงเวลาในระหว่างงานวิจัยนี้เป็นช่วงเวลาของการปิดงบการเงินของแต่ละสำนักงาน การนัดหมายในบางช่วงจึงดำเนินการได้ต่อเนื่องหลายวัน ในขณะที่ช่วงเวลาตั้งแต่เดือนพฤศจิกายนถึงเดือนพฤษภาคมของแต่ละปี เป็นช่วงเวลาที่ผู้วิจัยต้องดำเนินการนัดหมายล่วงหน้าเป็นเวลานาน และมีการเลื่อนหรือเปลี่ยนเวลานัดหมายบ่อยครั้ง ทำให้การสัมภาษณ์หยุดชะงักไปบางส่วนโดยเฉพาะตลอดทั้งเดือนในเดือนมีนาคมจนกระทั่งถึงเดือนพฤษภาคม ผู้วิจัยไม่สามารถนัดผู้เข้ารับการสัมภาษณ์ได้เลย แม้แต่การโทรศัพท์เพื่อยืนยันผลการวิเคราะห์ข้อมูล

เมื่อผู้รับการสัมภาษณ์พร้อมสำหรับการสัมภาษณ์ ผู้วิจัยให้เอกสาร “ข้อมูลสำหรับกลุ่มประชากรหรือผู้มีส่วนร่วมในการวิจัย” แก่ผู้รับการสัมภาษณ์เพื่อแจ้งสิทธิ์ของผู้รับการสัมภาษณ์ในเรื่องการคุ้มครองสิทธิ์ของการให้ข้อมูลแก่ผู้วิจัยโดยสมัครใจ ซึ่งผู้รับการสัมภาษณ์นั้น ได้รับสิทธิ์ในการยกเลิกความยินยอมที่ได้ให้ไว้ทางวาจาแก่ผู้ประสานงานและผู้วิจัยได้ตลอดระยะเวลาของการดำเนินการวิจัย โดยไม่ได้จำกัดเฉพาะการยกเลิกการให้ข้อมูลระหว่างการสัมภาษณ์เท่านั้น จากนั้น ผู้รับการสัมภาษณ์ลงนามยินยอมในหนังสือแสดงความยินยอมเข้าร่วมการวิจัย และผู้วิจัยเริ่มดำเนินการสัมภาษณ์ด้วยการแนะนำตนเอง ชี้แจงวัตถุประสงค์ อธิบายเหตุผลที่ผู้รับการสัมภาษณ์ได้รับเลือก อธิบายรายละเอียดการวิจัย วิธีการสัมภาษณ์แบบเจาะลึก การขออนุญาตบันทึกเทป ระยะเวลาที่ใช้ในการสัมภาษณ์และการรักษาความลับของผู้วิจัย เพื่อให้ผู้รับการสัมภาษณ์เข้าใจอย่างชัดเจน

## 2) ระหว่างการสัมภาษณ์

ในการสัมภาษณ์ หลังจากผู้วิจัยแนะนำตัวเอง แจ้งวัตถุประสงค์รวมถึงขอบเขตของงานวิจัยและได้รับอนุญาตให้บันทึกเทปเสียงการสัมภาษณ์แล้ว จึงเริ่มดำเนินการสัมภาษณ์เชิงลึกซึ่งระยะเวลาที่ใช้ในการสัมภาษณ์แต่ละครั้ง คือ 0.5 – 1 ชั่วโมง ต่อคน โดยมีขั้นตอนดังนี้

ก) ก่อนที่สัมภาษณ์เชิงลึกผู้วิจัย เริ่มต้นทักทายพูดคุยเรื่องทั่วไป ถามเรื่องประวัติการศึกษา สายงานที่รับผิดชอบ รวมถึงประสบการณ์ของตนเองที่เคยปฏิบัติงานใน Big4 เพื่อสร้างบรรยากาศที่เป็นกันเอง และทำให้ผู้รับการสัมภาษณ์ประหม่อมได้ถึงพื้นฐานความเข้าใจขอบเขตงานตรวจสอบงบการเงินของผู้วิจัยและสามารถใช้คำอธิบายคำถามการสัมภาษณ์ได้อย่างเหมาะสม อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยได้เน้นย้ำที่จะไม่วิพากษ์วิจารณ์ และไม่แสดงความคิดเห็นใดต่อสภาพแวดล้อมของแต่ละสำนักงานที่ตนเองเคยมีประสบการณ์มา โดยให้เป็นการพูดคุยเพื่อสร้างความคุ้นเคยเท่านั้น

- ข) ตั้งใจรับฟังคำตอบของผู้รับการสัมภาษณ์ โดยรับฟังด้วยความตั้งใจ สบตา หรือพยักหน้า เพื่อแสดงการตอบสนอง และที่สำคัญคือ ให้ผู้รับการสัมภาษณ์ตอบคำถามเอง โดยไม่มีการชี้นำ โดยใช้คำถามปลายเปิด ใช้ทักษะการทบทวนความหรือกล่าวซ้ำคำพูด เพื่อให้ผู้เข้ารับการสัมภาษณ์สำรวจความคิดของตนเองและผู้วิจัยสามารถคิดตามความคิดของผู้รับการสัมภาษณ์ได้อย่างเหมาะสม
- ค) สังเกตผู้เข้ารับการสัมภาษณ์ โดยในระหว่างการสัมภาษณ์ผู้เข้ารับการสัมภาษณ์จะได้รับการพิจารณาเรื่องความแตกต่างในคุณลักษณะของแต่ละบุคคลด้วยถึงแม้จะเป็นผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานอยู่ในระดับตำแหน่งงานเดียวกันหรืออยู่ในสำนักงานเดียวกันก็ตาม โดยนอกเหนือจากการพิจารณาจากเพศและอายุแล้ว ผู้วิจัยได้จับบันทึกลักษณะการพูด การแสดงออก และการแต่งตัวเพื่อเป็นข้อมูลพิจารณาถึงบุคลิกภาพของผู้ให้สัมภาษณ์ที่อาจจะมีผลต่อคำถามวิจัยด้วย เช่น ผู้ให้สัมภาษณ์ที่ร่าเริง สบตา และยิ้มแย้มตลอดการสัมภาษณ์ และมีแนวโน้มเป็นคนมองโลกในแง่ดี จะให้ทัศนคติเชิงบวกต่อการใช้กระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ ถึงแม้ว่า จะมีปัญหาขัดข้องทางเทคนิคแต่จะมีทางออกในการแก้ปัญหาที่เหมาะสมเสมอ
- ง) ปิดการสัมภาษณ์เมื่อครบกำหนดเวลาที่แจ้งไว้แก่ผู้รับการสัมภาษณ์ หรือเมื่อสังเกตพบพฤติกรรมที่แสดงถึงความไม่พร้อมของผู้รับการสัมภาษณ์ เช่น การถามคำตอบคำโดยไม่มีการอธิบายเพิ่มเติมใดๆ หรือ เริ่มไม่เข้าใจคำถามโดยต้องถามคำถามเดิมซ้ำๆ หรือมีการอธิบายที่มากขึ้นหลายครั้งถึงแม้จะเป็นคำถามง่ายๆ หรือ การแสดงกิริยาไม่สบตา ผู้วิจัยเมื่อตอบคำถามหรือเล็งมองไปยังด้านอื่นเป็นระยะ ซึ่งในการวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยพบปัญหาดังกล่าวจากบางคนเท่านั้น โดยเฉพาะระดับผู้ปฏิบัติงาน หรือผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ซึ่งเป็นพนักงานที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีอย่างน้อย 1 ปี แต่ไม่เกิน 2 ปี ซึ่งคาดว่ามาจากการขาดประสบการณ์การใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์อย่างลึกซึ้งและไม่เข้าใจในภาพรวมของกระบวนการตรวจสอบทั้งหมด จึงทำให้ไม่สามารถขยายความคิดเห็นของตนเองที่จะตอบคำถามงานวิจัยได้จึงเกิดความเบื่อหน่ายและอึดอัดที่จะตอบคำถาม อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยพบเพียง 2-3 รายเท่านั้นที่แสดงอาการในลักษณะดังกล่าว นอกนั้น ผู้รับการสัมภาษณ์ได้ให้ความร่วมมือในการสัมภาษณ์จนครบกำหนดเวลาและตอบครบทุกคำถามที่ต้องการถาม
- จ) ถามคำถามสุดท้ายผู้เข้ารับการสัมภาษณ์โดยการเปิดโอกาสให้ผู้เข้ารับการสัมภาษณ์ถามคำถามผู้วิจัย หรือ เพิ่มเติมข้อมูลที่คิดว่าเกี่ยวข้องกับการใช้และการรับมาใช้ในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ในความคิดเห็นของตนเองแต่ผู้วิจัยยังไม่ได้ถามถึง หรือที่คิดว่า เป็นข้อมูลที่ผู้วิจัยน่าจะทราบเพื่อประโยชน์ของงานวิจัยต่อไป
- 3) หลังจากจบการสัมภาษณ์

ทุกครั้งหลังจากปิดการสัมภาษณ์ ผู้วิจัยต้องกล่าวขอบคุณผู้เข้ารับการสัมภาษณ์ที่สละเวลาอันมีค่ามาให้ข้อมูลอันเป็นประโยชน์แก่ผู้วิจัยและอธิบายเพิ่มเติมอีกครั้งว่า การบันทึกเทปในการสัมภาษณ์ครั้งนี้ ได้รับการจัดเก็บไว้เป็นความลับและจะทำการลบข้อมูล

ในส่วนที่เป็นเทปเมื่อการศึกษาวิจัยสิ้นสุดลง รวมถึงการแสดงถึงตัวตนใดๆ ของผู้เข้ารับการสัมภาษณ์จะไม่มีปรากฏอยู่ในงานวิจัยอย่างแน่นอน นอกจากนี้ ผู้วิจัยแจ้งถึงการสัมภาษณ์ในครั้งต่อไปที่อาจจะเกิดขึ้น หากพบว่า หลังจากการวิเคราะห์ข้อมูลจากการสัมภาษณ์ยังมีประเด็นที่ต้องเก็บรวบรวมข้อมูลเพิ่มเติม ทั้งนี้ ได้จำกัดจำนวนการสัมภาษณ์ไว้ไม่เกินคนละ 2 ครั้ง เพื่อไม่ให้เป็นการรบกวนการปฏิบัติงานและสร้างความอึดอัดให้แก่ผู้รับการสัมภาษณ์มากเกินไป ซึ่งในระหว่างการวิเคราะห์ข้อมูลนั้น ได้มีการขอสัมภาษณ์เพิ่มในผู้รับการสัมภาษณ์เพื่อสอบถามความเข้าใจในประเด็นที่พบ ดังนี้ ผู้จัดการอาวุโสจาก Firm A จำนวน 1 คน ผู้สอบบัญชีอาวุโส จาก Firm D จำนวน 2 คน และผู้ช่วยผู้สอบบัญชีจาก Firm B จำนวน 1 คน โดยเป็นการสัมภาษณ์ทางโทรศัพท์ เพิ่มเติมประมาณคนละ 10 – 15 นาที ซึ่งได้สอบถามก่อนถึงความสะดวกในการตอบคำถามเพิ่มเติมทางโทรศัพท์ พร้อมทั้งแจ้งว่าหากไม่สะดวกจะขออนัดวันและเวลาที่สะดวกในการคุยโทรศัพท์เพิ่มเติมไว้เพื่ออำนวยความสะดวกแก่ผู้เข้ารับการสัมภาษณ์และไม่เป็นการล่วงละเมิดสิทธิส่วนบุคคลตามวิธีการที่ได้รับอนุมัติจากคณะกรรมการพิจารณาจริยธรรมงานวิจัย ทั้งนี้ ในระหว่างการสัมภาษณ์ทางโทรศัพท์เพิ่มเติมนั้น ผู้วิจัยได้ดำเนินการตรวจสอบข้อมูลกับผู้ให้ข้อมูล (Member Checking) ไปพร้อมกันด้วยเพื่อเป็นการยืนยันความเข้าใจในผลหรือประเด็นที่ได้จากการสัมภาษณ์ ทั้งนี้ ในงานวิจัยนี้ไม่พบข้อขัดแย้งในผลที่ได้จากการวิเคราะห์ข้อมูลกับผู้ให้ข้อมูลเมื่อมีการยืนยันผลในภายหลัง

สำหรับเทปเสียงที่บันทึกไว้ระหว่างการสัมภาษณ์นั้น ได้รับการถอดเทปแบบคำต่อคำ (Verbatim) ให้ออกมาเป็นบทสัมภาษณ์ (Transcript) และทำการลบเทปเสียงในทันทีที่การวิเคราะห์ข้อมูลสิ้นสุดลง คงไว้เพียงเอกสารถอดเทปเพื่อเป็นกระดาศทำการสำหรับงานวิจัยนี้ต่อไป ซึ่งในระหว่างที่ดำเนินการสัมภาษณ์นั้น ผู้วิจัยดำเนินการวิเคราะห์ข้อมูลไปเรื่อยๆ เพื่อให้ได้ประเด็นที่จะต้องใช้ในการถามคำถามสัมภาษณ์เชิงลึกครั้งต่อไป พร้อมทั้งหาประเด็นใหม่ไปเรื่อยๆ ทั้งนี้ ผู้รับการสัมภาษณ์เริ่มให้ข้อมูลที่ซ้ำกันเมื่อการสัมภาษณ์ดำเนินการมาถึงประมาณรายที่ 30 อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยยังคงตามสัมภาษณ์ผู้สอบบัญชีของแต่ละสำนักงานไปเรื่อยๆ เพื่อให้มั่นใจว่าไม่มีประเด็นเพิ่มเติมอย่างแน่นอน จึงหยุดการสัมภาษณ์ที่เดือนกรกฎาคม 2558 ซึ่งได้ดำเนินการสัมภาษณ์ผู้สอบบัญชีได้ทั้งสิ้น 41 คน ดังแสดงในตารางที่ 2 ด้านบน

### 3.3 เครื่องมือที่ใช้ในงานวิจัย

การศึกษาครั้งนี้ทำการเก็บข้อมูลโดยวิธีการสัมภาษณ์แบบเจาะลึก (In-depth interview) แบบใช้ชุดคำถามสัมภาษณ์แบบกึ่งโครงสร้าง มีแนวทางการสัมภาษณ์เป็นวิธีการหลัก เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยประกอบไปด้วย 1) ผู้วิจัย และ 2) แนวทางการสัมภาษณ์แบบเจาะลึก ซึ่งแต่ละเครื่องมือวิจัยนั้น มีรายละเอียดดังนี้

### 3.3.1 ผู้วิจัย

ในการวิจัยเชิงคุณภาพ ตัวผู้วิจัยถือว่าเป็นเครื่องมือในการวิจัยที่สำคัญที่สุด (ซูโตะ, 2545) ทั้งนี้ เพื่อให้สามารถดำเนินการวิจัยได้อย่างถูกต้องตามกระบวนการวิจัยและผลการวิจัยมีความน่าเชื่อถือได้ ผู้วิจัยต้องมีความพร้อมในการดำเนินการวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยจึงมีการเตรียมตนเองดังนี้

- 1) ผู้วิจัยได้ลงทะเบียนเรียนเพิ่มเติมในรายวิชา 2600721: Qualitative Research Methodology ซึ่งเปิดการเรียนการสอนในหลักสูตรเทคโนโลยีสารสนเทศทางธุรกิจ ระดับปริญญาเอก ของคณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ในภาคการศึกษาปลาย ปีการศึกษา 2555 เพื่อเตรียมความพร้อมของความรู้ความเข้าใจในเรื่องการวิจัยเชิงคุณภาพ เนื่องจากหลักสูตรที่ผู้วิจัยศึกษาอยู่ยังไม่ได้เปิดสอนในรายวิชาดังกล่าว ทั้งนี้ ในการเรียนรายวิชาดังกล่าว ผู้วิจัยได้ศึกษารูปแบบต่างๆ ของการวิจัยเชิงคุณภาพทั้งในภาพรวมของงานวิจัยเชิงคุณภาพ ประเภทของงานวิจัยเชิงคุณภาพและระเบียบวิธีวิจัยในการวิจัยเชิงคุณภาพประเภทต่างๆ ไปจนถึงเทคนิคสำหรับการเก็บข้อมูลต่างๆ เช่น เทคนิคการสัมภาษณ์ การวิเคราะห์ข้อมูลด้วยโปรแกรมหรือเครื่องมือต่างๆ เป็นต้น
- 2) ผู้วิจัยเป็นผู้มีประสบการณ์ในการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบงบการเงินในตำแหน่งผู้ตรวจสอบระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ หรือ IT Auditor ให้แก่ 2 องค์กรศึกษาจาก 4 หน่วยงานที่เลือกมา โดยทำหน้าที่ประเมินและทดสอบความเพียงพอและประสิทธิผลของการควบคุมภายในของระบบเทคโนโลยีสารสนเทศที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินสำหรับบริษัทต่างๆ ทั้งขนาดใหญ่ กลางและเล็กในประเทศไทยเป็นเวลาประมาณ 10 ปี คือ ตั้งแต่ปี ค.ศ. 2000 – 2010 ทั้งนี้ ด้วยหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายให้เป็นส่วนหนึ่งของการตรวจสอบเพื่อรับรองงบการเงิน ทำให้ผู้วิจัยมีโอกาสในการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ของทั้ง 2 หน่วยงาน โดยต้องบันทึกหลักฐานการตรวจสอบต่างๆ เพื่อประเมินการควบคุมภายในของระบบเทคโนโลยีสารสนเทศในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่ใช้ในการจัดเก็บหลักฐานสำหรับการตรวจสอบเพื่อรับรองงบการเงินนั้น อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยมีความตระหนักว่า ประสบการณ์ในการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ของตนเองนั้น อาจจะทำให้เกิดอคติจากความรู้พื้นฐานที่มีอยู่ ซึ่งทำให้เกิดการคาดเดาหรือสร้างกรอบคำตอบไว้ล่วงหน้าโดยไม่รู้ตัว ดังนั้น ผู้วิจัยจึงได้มีการดำเนินการลดอคติดังกล่าวโดยการทำความเข้าใจกระบวนการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบงบการเงินของสำนักงานจากผู้ประสานงานของสำนักงานที่เป็นกรณีก่อนทุกครั้ง โดยจัดเป็นการสัมภาษณ์ต่างหากจากการสัมภาษณ์ผู้รับการสัมภาษณ์ เพื่อทำความเข้าใจใหม่ทั้งหมด โดยไม่ยึดติดกับพื้นฐานความเข้าใจเดิมและยืนยันความเข้าใจใหม่ทั้งหมดกับผู้ประสานงานของสำนักงานนั้นๆ ก่อนดำเนินการสัมภาษณ์ นอกจากนี้ ผลการวิเคราะห์ข้อมูลจะได้รับการจัดรหัสกลุ่มค่าและการประมวลผลการวิเคราะห์โดยใช้รหัสแทนชื่อของผู้ให้สัมภาษณ์ เช่น ผู้จัดการ 1 จาก Firm A ผู้จัดการ 2 จาก Firm B เป็นต้น เพื่อหลีกเลี่ยงการจดจำภาพความประทับใจหรืออคติที่อาจเกิดขึ้นในระหว่างการทำ

มีการสัมภาษณ์แบบเผชิญหน้ากัน (Face to Face Interviewing) โดยเน้นให้การตีความหมายโดยนัย (Attached Meaning) ที่ต้องได้มาจากผู้ให้ข้อมูลเท่านั้น ผู้วิจัยต้องไม่มีการวางกรอบความคิดล่วงหน้าและต้องอธิบายความจริงตามที่ปรากฏหรือได้ข้อมูลจากผู้ให้ข้อมูลโดยตรงเท่านั้น

- 3) ผู้วิจัยได้ฝึกฝนเทคนิคการสัมภาษณ์และการวิเคราะห์ข้อมูลตลอดระยะเวลาของการดำเนินงานวิจัย โดยในเทคนิคการสัมภาษณ์นั้น ผู้วิจัยได้พยายามถามคำถามแบบทั่วไปตามชุดคำถามสัมภาษณ์ก่อน และสร้างคำถามห้วงผล (Probe) ขึ้นระหว่างการสัมภาษณ์เพื่อให้ได้ข้อมูลเชิงลึกและแปลผลความหมายโดยนัย (Attached Meaning) มาสร้างเป็นคำถามเพิ่มเพื่อยืนยันความเข้าใจของความหมายโดยนัยดังกล่าว และตลอดช่วงระยะเวลาในการดำเนินการวิจัย ผู้วิจัยได้ขอรับคำปรึกษาในเทคนิคด้านต่างๆ จากอาจารย์ที่ปรึกษา เช่น เทคนิคการสัมภาษณ์ ปัญหาที่พบจากแต่ละกรณีศึกษาหรือผู้เข้ารับการสัมภาษณ์ การจัดกลุ่มคำและอ้างอิงทฤษฎี เป็นต้น

### 3.3.2 แนวทางการสัมภาษณ์เชิงลึก (Interview guideline)

ในการสร้างแนวทางการสัมภาษณ์เชิงลึก ผู้วิจัยได้สร้างชุดคำถามสัมภาษณ์กึ่งโครงสร้าง (Semi-structured Interview Questions) ตามวัตถุประสงค์ของการวิจัย โดยเขียนแนวคำถามเป็นลักษณะคำถามปลายเปิดเป็นการถามความคิดเห็นแบบทั่วไปที่เกี่ยวกับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีจากประสบการณ์ในการใช้และการรับมาใช้ในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์โดยที่ไม่มีการชี้นำคำตอบที่จะได้ อย่างไรก็ตาม ได้สร้างคำถามห้วงผล (Probe) เพิ่มเติมไว้เป็นระยะ เมื่อไว้สำหรับการค้นหาประเด็นเพิ่มเติมที่พบจากการสัมภาษณ์ครั้งก่อนๆ ทั้งนี้ ก่อนการสัมภาษณ์ ผู้วิจัยได้แจ้งผู้รับการสัมภาษณ์ทราบถึงขอบเขตการสัมภาษณ์ว่า อาจจะไม่ได้มีการถามตามชุดคำถามที่ส่งให้ล่วงหน้า ทั้งนี้ เนื่องจากชุดคำถามเป็นคำถามกว้างๆ ดังนั้น การถามเพิ่มเติมเพื่อห้วงผลจึงอาจเกิดขึ้นระหว่างการสัมภาษณ์ทำให้ไม่สามารถกำหนดจำนวนคำถามได้อย่างแน่นอน ซึ่งโดยส่วนใหญ่ผู้รับการสัมภาษณ์มีความเข้าใจและให้ความร่วมมือเป็นอย่างดี

การสัมภาษณ์เริ่มด้วยการแนะนำตัวผู้วิจัย วัตถุประสงค์งานวิจัย การแจ้งสิทธิของผู้รับการสัมภาษณ์ในการยกเลิกการให้ข้อมูลและหากให้ความยินยอมจะให้ผู้เข้ารับการสัมภาษณ์ทำการเซ็นยินยอมในการเข้าร่วมงานวิจัย จากนั้น ผู้วิจัยเริ่มด้วยการสนทนาเรื่องส่วนตัวเล็กน้อยเพื่อสร้างบรรยากาศความคุ้นเคย จากนั้น เป็นคำถามเข้าสู่ประเด็นเรื่องการใช้และการรับมาใช้ในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ โดยเริ่มด้วยให้ผู้รับการสัมภาษณ์อธิบายถึงลักษณะของระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่สำนักงานใช้อยู่ และบทบาทหน้าที่ของตนเองในสำนักงานที่เกี่ยวข้องกับการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ จากนั้น จึงเข้าสู่คำถามที่เกี่ยวข้องกับความคิดเห็นในด้านต่างๆ ของการใช้และรับมาใช้ในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่ผ่านมา โดยปล่อยให้ผู้รับการสัมภาษณ์ได้อธิบายถึงความคิดเห็นของตนเอง รวมถึงสภาพแวดล้อมของการใช้ในปัจจุบันและการรับมาใช้ในอดีตที่ผ่านมา สุดท้ายผู้วิจัยเปิดโอกาสให้ผู้รับการสัมภาษณ์สอบถามเพิ่มเติมถึงประเด็นที่คิดว่า ผู้วิจัยยังไม่ได้



สอบถาม หรือ เป็นประเด็นที่ผู้เข้ารับการสัมภาษณ์อยากแจ้งให้ทราบเพิ่มเติมตามที่คิดว่าสามารถเป็นประโยชน์ต่องานวิจัยได้

ในด้านการวิเคราะห์ข้อมูล และการให้รหัสคำนั้น ผู้วิจัยได้ขอความร่วมมือจากเพื่อนนิสิตปริญญาเอกที่มีประสบการณ์การทำงานกับสำนักงานสอบบัญชี 1 ใน 4 แห่งที่เป็นกรณีศึกษา แต่ได้ลาออกเพื่อมาศึกษาต่อระดับปริญญาเอก ทำการตรวจสอบผลการวิเคราะห์และให้รหัสคำ (Peer Debriefing) เพื่อให้มั่นใจว่า ผู้วิจัยมีความเข้าใจอย่างถูกต้องในแนวคิดและความหมายที่ผู้เข้ารับการสัมภาษณ์ต้องการสื่อความในเชิงการใช้และรับมาใช้ในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์เพื่องานตรวจสอบเพื่อรับรองงบการเงิน โดยการสอบทานนั้น ผู้สอบทานได้รับข้อมูลเป็นกระดาษทำการที่ผู้วิจัยทำการวิเคราะห์กลุ่มข้อมูลไว้ และอ่านจากบทสัมภาษณ์อีกครั้งเพื่อยืนยันว่า มีความเห็นในการสร้างกลุ่มคำหรือตีความหมายเพื่อจัดกลุ่มข้อมูลที่ตรงกันหรือไม่ หากไม่ตรงกันหรือมีข้อสงสัย ผู้สอบทานและผู้วิจัยได้หารือร่วมกันเพื่อหาผลสรุป จากนั้น ผู้วิจัยให้ผู้สอบทานลงนามรับรองในกระดาษทำการว่าได้ร่วมกันสอบทานการวิเคราะห์ข้อมูลแล้วและยุติการหารือด้วยข้อสรุปที่ตกลงร่วมกัน

### 3.4 การออกแบบวิธีวิจัย

งานวิจัยในครั้งนี้ ได้ออกแบบขั้นตอนการดำเนินงานวิจัยไว้ดังต่อไปนี้

1. ศึกษามาตรฐานคุณภาพงานตรวจสอบงบการเงินตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC1) ของสภาวิชาชีพบัญชีฯ และมาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 220 การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน เนื่องจากคุณภาพงานตรวจสอบงบการเงินในมาตรฐาน ต่าง ๆ เหล่านี้ เน้นเรื่องขั้นตอนการบริหารจัดการและจัดเก็บข้อมูลรวมถึงหลักฐานที่มีความเพียงพอและน่าเชื่อถือต่อการแสดงความเห็นในงบการเงินของผู้สอบบัญชี ซึ่งความเพียงพอของหลักฐานและความน่าเชื่อถือนั้นหากดำเนินการด้วยการใช้กระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์หรือใช้เทคโนโลยีสารสนเทศมาช่วยสนับสนุนจะทำให้การปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินสามารถสร้าง บันทึกและจัดเก็บเอกสารหลักฐานต่างๆ ได้สมบูรณ์และครบถ้วนมากยิ่งขึ้น
2. รวบรวมวรรณกรรมและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการใช้กระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ในงานตรวจสอบงบการเงินและการวิจัยที่เกี่ยวข้องกับเรื่องขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินจากงานวิจัยต่างๆ ที่เคยดำเนินการในอดีตเพื่อศึกษาถึงประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากงานวิจัยครั้งนี้เพิ่มเติม
3. ติดต่อผู้บริหารหรือผู้มีอำนาจของสำนักงานสอบบัญชีที่เป็นกรณีศึกษาเพื่อขออนุญาตการเข้าดำเนินงานวิจัยภายในองค์กร โดยระบุวัตถุประสงค์ ขอบเขต วิธีดำเนินงานวิจัยและเป้าหมายของงานวิจัย พร้อมทั้งขอรายชื่อผู้ประสานงานเพื่อติดต่อประสานงานในการคัดเลือกผู้ให้สัมภาษณ์
4. นัดหมายและสัมภาษณ์ผู้รับผิดชอบด้านกรอบการปฏิบัติงานและระเบียบวิธีปฏิบัติ (Framework and Methodology) ของแต่ละสำนักงานเพื่อรับทราบและทำความเข้าใจภาพรวมของการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินในแต่ละสำนักงานก่อนการสัมภาษณ์
5. ติดต่อผู้ประสานงานที่ได้รับมอบหมายจากผู้มีอำนาจของแต่ละสำนักงานเพื่อแจ้งเงื่อนไขการคัดเลือกผู้ให้สัมภาษณ์และส่งชุดคำถามสัมภาษณ์ทางจดหมายอิเล็กทรอนิกส์เพื่อให้ผู้

- ประสานงานส่งต่อแก่ผู้เข้ารับการสัมภาษณ์ก่อนวันนัดหมาย จากนั้น นัดหมายวันและเวลา สำหรับการสัมภาษณ์ผู้เข้ารับการสัมภาษณ์แต่ละคน
6. ดำเนินการสัมภาษณ์ผู้เข้าร่วมงานวิจัยตามวันและเวลาที่ได้นัดหมาย
  7. ดำเนินการถอดเทปบทสัมภาษณ์แบบคำต่อคำ (Verbatim) เพื่อให้ได้บทสัมภาษณ์ (Transcript) ที่เป็นลายลักษณ์อักษร และอ่านบทสัมภาษณ์ซ้ำกับเทปบันทึกเสียงอีกครั้งเพื่อตรวจสอบความถูกต้อง
  8. วิเคราะห์ข้อมูลจากบทสัมภาษณ์ของผู้เข้ารับการสัมภาษณ์จากแต่ละสำนักงาน โดยการให้รหัสข้อมูล (Coding) ทั้งแบบบรรทัดต่อบรรทัด (Line by Line) และแบบย่อหน้าต่อย่อหน้า (Phase by Phase) ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับความหมายโดยนัยที่มีอยู่ในแต่ละบทสัมภาษณ์ และหากพบคำตอบที่มีความหมายกำกวม ผู้วิจัยได้มีการโทรศัพท์กลับไปสอบถามผู้เข้ารับการสัมภาษณ์เพื่อยืนยันความเข้าใจ โดยใช้วิธีรวบรวมคำถามของแต่ละบุคคลก่อนทำการโทรศัพท์ไปตามหมายเลขที่ผู้เข้ารับการสัมภาษณ์ได้ให้ไว้ระหว่างการสัมภาษณ์ ซึ่งได้รับความร่วมมือในการตอบคำถามเป็นอย่างดี และการให้รหัสนั้น หลังจากทำในรอบแรก ผู้วิจัยได้ทำการอ่านบทสัมภาษณ์ซ้ำหลายครั้ง (มากกว่า 2 ครั้งขึ้นไป) โดยเฉพาะในประเด็นที่ต้องนำมาวิเคราะห์ เพื่อให้มั่นใจความถูกต้องของการให้รหัสข้อมูล จากนั้น จึงจัดกลุ่มรหัสคำเพื่อดำเนินการวิเคราะห์ข้อมูลต่อไป

ในขั้นตอนที่ 6 ถึง 8 นั้น ได้มีการดำเนินการไปพร้อมกันอย่างต่อเนื่อง นั่นคือ หลังการสัมภาษณ์แต่ละครั้งบทสัมภาษณ์จะได้รับการถอดเทปและวิเคราะห์บทสัมภาษณ์ดังกล่าว ควบคู่ไปกับการสัมภาษณ์ผู้ให้สัมภาษณ์คนถัดไปที่จะดำเนินการต่อเนื่อง ทั้งนี้ เพื่อใช้ผลการวิเคราะห์ของการสัมภาษณ์ครั้งแรกหรือครั้งก่อนหน้าในการยืนยันประเด็นที่พบในการสัมภาษณ์ครั้งถัดไป หรือหากพบประเด็นใหม่จะได้มีการดำเนินการสอบถามกลับไปยังผู้ให้สัมภาษณ์ก่อนหน้าเพื่อสัมภาษณ์ทางโทรศัพท์เพิ่มเติมและยืนยันประเด็นที่พบต่อไป

### 3.5 วิธีในการเก็บรวบรวมข้อมูล

การรวบรวมข้อมูลเพื่อดำเนินการศึกษาวิจัยในโครงการนี้ ได้ใช้วิธีการสัมภาษณ์เป็นวิธีการหลักและถึงแม้จะมีวิธีการอื่นในการเก็บข้อมูล เช่น การสังเกตการณ์และการอ่านจากเอกสารประกอบ แต่อยู่ภายใต้ข้อจำกัดเนื่องจากอาจไม่ได้รับอนุญาตจากผู้มีอำนาจของสำนักงานให้เข้าสังเกตการณ์ในบางกรณี เช่น ไม่อนุญาตให้สังเกตการณ์กระบวนการสอบทานงานตรวจสอบงบการเงินโดยหุ้นส่วนหรือผู้สอบบัญชีที่ลงนามในงบการเงินหรือไม่อนุญาตให้อ่านเอกสารที่เป็นข้อมูลเฉพาะของสำนักงาน เช่น รายงานผลการประเมินคุณภาพงานตรวจสอบงบการเงินจากหน่วยงานกำกับดูแลภายนอก เป็นต้น การสังเกตการณ์และการอ่านเอกสารประกอบจึงดำเนินการภายใต้เงื่อนไขที่ได้รับอนุญาตจากผู้บริหารสำนักงานเท่านั้น ซึ่งในงานวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยได้มีโอกาสเข้าร่วมสังเกตการณ์การฝึกอบรม การอ่านเอกสารประกอบการวิจัยและการได้รับชมการสาธิตการใช้โปรแกรมจากกรณีศึกษาต่างๆ ดังนี้

- 1) การเข้าสังเกตการณ์การฝึกอบรมพนักงานเรื่องการพัฒนาความรู้ทางเทคนิคอย่างต่อเนื่อง ซึ่งรวมถึงเรื่องมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชีใหม่ที่ออกในปี 2013 (Technical Update 2013)

- 2) การเข้าถึงเหตุการณ์การอบรมปฐมนิเทศแก่พนักงานใหม่ของ Firm B (ซึ่งมีหัวข้ออบรมการใช้ระบบกระตาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์เบื้องต้น) เมื่อเดือน เมษายน 2558
- 3) การได้รับการอธิบายเอกสารภาพรวมผังการปฏิบัติงานที่เป็นกรอบการปฏิบัติงานและระเบียบวิธีปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบงบการเงิน (Framework and Methodology Flow Chart) จากผู้ประสานงานของ Firm A ผ่านเอกสารประกอบการฝึกอบรมที่ Firm A ใช้ประกอบการฝึกอบรมให้แก่สาขาวิชาชีพบัญชี
- 4) การได้รับการอธิบายและแสดงวิธีการทำงานของระบบกระตาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์จาก Firm B, Firm C, และ Firm D โดยเป็นการสาธิตการใช้โปรแกรมที่ใช้เป็นระบบกระตาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์และโปรแกรมที่เกี่ยวข้อง โดยเฉพาะ Firm D ได้รับชมการสาธิตการใช้โปรแกรมช่วยในการสุ่มตัวอย่างและโปรแกรมช่วยคำนวณค่าเสื่อมราคาที่พัฒนาขึ้นใช้เฉพาะในสำนักงาน ในขณะที่ Firm B และ Firm C นั้น ใช้โปรแกรม Audit Command Language หรือ ACL ซึ่งเป็นโปรแกรมช่วยตรวจสอบบัญชีที่ใช้กันโดยทั่วไป อย่างไรก็ตาม การรับชมการสาธิตการใช้โปรแกรมทั้งหมดนี้ ไม่ได้รับการอนุญาตให้บันทึกภาพและเสียงใดๆ ทั้งสิ้น

ดังนั้น การเก็บรวบรวมข้อมูลเพื่อการวิเคราะห์ในงานวิจัยนี้ จึงดำเนินการด้วยวิธีการสัมภาษณ์เป็นหลักและอาจมีการเพิ่มเติมการวิเคราะห์จากการสังเกตการณ์และการอ่านจากเอกสารบางประเภทเท่าที่ได้รับอนุญาตเท่านั้น

สำหรับการสัมภาษณ์นั้น ใช้การสัมภาษณ์เชิงลึกด้วยชุดคำถามสัมภาษณ์แบบกึ่งโครงสร้าง (Semi-Structured Interview Questions) เป็นหลัก รายการคำถามของงานวิจัยนี้เป็นลักษณะปลายเปิด (Open-end) เพื่อให้ผู้ให้สัมภาษณ์ได้มีคำตอบที่หลากหลายและผู้วิจัยมีการสร้างและถามคำถามแบบหยั่งผล (Probe) ทั้งก่อนและในระหว่างการสนทนา นอกจากนี้ งานวิจัยนี้จะดำเนินการสัมภาษณ์แบบรายบุคคล (Individual In-Depth Interview) เพื่อเก็บข้อมูลเชิงลึกและความเห็นส่วนบุคคลต่อสภาพแวดล้อมที่ประสบอยู่ได้อย่างละเอียด ในขณะที่หากเป็นการสัมภาษณ์แบบกลุ่ม (Group Interview) ผู้วิจัยจะได้เพียงข้อมูลเชิงกว้างและในแต่ละคนที่อยู่ในกลุ่มคนที่จะให้สัมภาษณ์นั้นจะไม่กล้าหรือไม่มีโอกาสในการแสดงความคิดเห็นส่วนบุคคลในแต่ละกรณีหรือสภาพแวดล้อมที่ประสบอยู่ได้ (Chirban, 1996; J. M. Johnson, 2002)

หลังจากได้รับรายชื่อผู้ให้คำยินยอมเข้าร่วมงานวิจัยจากผู้ประสานงานของแต่ละสำนักงานสอบบัญชีแล้ว ผู้วิจัยได้รับแจ้งถึงวัน เวลาและสถานที่ที่ต้องใช้ในการสัมภาษณ์ ซึ่งปกติเป็นห้องประชุมของแต่ละสำนักงาน ผู้เข้ารับการสัมภาษณ์แต่ละคนได้รับชุดคำถามสัมภาษณ์ล่วงหน้าที่จะส่งให้แก่ผู้ประสานงานไว้ ซึ่งการสัมภาษณ์สำหรับงานวิจัยนี้ ผู้วิจัยเป็นผู้ดำเนินการสัมภาษณ์ด้วยตนเอง โดยไม่มีผู้ช่วยวิจัย ทั้งนี้ เนื่องจากงานตรวจสอบงบการเงินนั้น มีช่วงระยะเวลาปิดงบ คือ ตั้งแต่เดือน พฤศจิกายน ถึง พฤษภาคม ของแต่ละปีจึงทำให้สัมภาษณ์ผู้สอบบัญชีได้อย่างไม่ต่อเนื่อง ดังนั้น ในระยะเวลาปิดงบการเงินนั้น ผู้วิจัยใช้เป็นเวลาในการถอดเทปและวิเคราะห์ข้อมูลก่อนที่จะเริ่มสัมภาษณ์รอบถัดไป

### 3.6 การวิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้ทฤษฎีฐานราก (Grounded Theory)

งานวิจัยนี้ใช้การวิจัยตามทฤษฎีฐานราก หรือ Grounded Theory (อ่วมตานิ, 2553) ซึ่งเป็นวิธีการวิจัยประเภทหนึ่งของการวิจัยเชิงคุณภาพ โดยเป็นทฤษฎีที่ใช้เพื่อการอธิบายปรากฏการณ์โดยการแปลความหมายที่เกิดจากการปฏิสัมพันธ์ซึ่งกันและกันของมนุษย์และสิ่งแวดล้อม (Bluff, 2005) และเพื่อให้สามารถคาดการณ์และอธิบายพฤติกรรมได้จากมุมมองทางด้านพฤติกรรมของมนุษย์ (B. Glaser & Strauss, 1967) ที่ได้พัฒนาขึ้นโดยนักปรัชญาชาวสก็อตในช่วงศตวรรษที่ 18 และในเวลาต่อมา นักจิตวิทยาและสังคมวิทยาในประเทศสหรัฐอเมริกา จึงเริ่มให้ความสนใจต่อแนวคิดดังกล่าวจนพัฒนาเป็นทฤษฎีที่ใช้ในการพยากรณ์และอธิบายพฤติกรรมของมนุษย์จากพฤติกรรมที่ได้แสดงออกดังที่ได้กล่าวไว้ ทั้งนี้ การดำเนินงานวิจัยตามระเบียบวิธีวิจัยแบบทฤษฎีฐานรากนั้น มีขั้นตอนต่างๆ ดังนี้

- 1) เริ่มต้นด้วยการสร้างคำถามงานวิจัยเช่นเดียวกับระเบียบวิธีวิจัยแบบอื่น อย่างไรก็ตาม ความแตกต่างของการตั้งคำถามงานวิจัยเชิงคุณภาพตามทฤษฎีฐานรากนั้น จะต้องเริ่มด้วยคำถามกว้างๆ ก่อน และค่อยๆ เปลี่ยนเป็นคำถามที่แคบเข้าเมื่อนักวิจัยได้เข้าไปปฏิบัติงานภาคสนาม ทั้งนี้ เนื่องจากนักวิจัยต้องดำเนินการสร้างมโนทัศน์ (Concept) และสร้างความเชื่อมโยงมโนทัศน์ให้เป็นหมวดหมู่ (Categories) ในระหว่างการปฏิบัติงานภาคสนามไปพร้อมๆ กับการเก็บข้อมูล ดังนั้น จึงส่งผลให้นักวิจัยสามารถทราบถึงคำถามที่เริ่มเฉพาะเจาะจงได้มากขึ้นเรื่อยๆ ตลอดงานวิจัย แต่การตั้งคำถามที่เฉพาะเจาะจงขึ้นเรื่อยๆ ในระหว่างการรวบรวมข้อมูลนั้น ต้องระวังในเรื่องการมีข้อมูลที่ล้นหรือผิดไปจากปรากฏการณ์ที่สนใจจนไม่สามารถตอบคำถามงานวิจัยได้อย่างเจาะจงเนื่องมาจากการมีข้อมูลที่นอกประเด็นจนเกินไป
- 2) นอกจากนั้น ในงานวิจัยที่ใช้ระเบียบวิธีวิจัยแบบทฤษฎีฐานรากนั้น การทบทวนวรรณกรรมยังแตกต่างจากระเบียบวิธีวิจัยอื่นเช่นเดียวกับการตั้งคำถามงานวิจัย โดย (B. G. Glaser (1978); T. Glaser, Walton, and Maas (1992)) กล่าวว่า การทบทวนวรรณกรรมสำหรับการใช้ระเบียบวิธีวิจัยประเภทนี้ไม่ควรดำเนินการตั้งแต่เริ่มดำเนินการวิจัย เนื่องจากความคิดที่มีมาตั้งแต่ตอนทบทวนวรรณกรรมนั้น เป็นอุปสรรคที่ขัดขวางนักวิจัยในการพัฒนาทฤษฎีที่จะได้จากข้อมูลที่เก็บมา อย่างไรก็ตาม มีข้อโต้แย้งในการทบทวนวรรณกรรมสำหรับระเบียบวิธีวิจัยแบบทฤษฎีฐานราก โดยนักวิจัยอีกหลายท่าน โดย (Bluff (2005)) เชื่อว่า การไม่ทบทวนวรรณกรรมก่อนการวิจัยนั้นไม่ใช่การรับรองว่า นักวิจัยจะไม่มีความรู้ในเรื่องที่ศึกษามาก่อนล่วงหน้า เพราะประสบการณ์การทำงานที่ผ่านมาของนักวิจัยอาจจะมีส่วนที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่ศึกษาอยู่ก่อนแล้ว ในขณะที่ Morse (2001) กล่าวว่า ผู้วิจัยสามารถทบทวนวรรณกรรมก่อนล่วงหน้าการศึกษาก็ได้ โดยที่ความรู้ต่างๆ ที่นักวิจัยมีมาก่อนการดำเนินงานวิจัยนั้น ควรหาวิธีจัดอคติหรือเก็บไว้เพื่อเป็นการอ้างอิงภายนอกเท่านั้น กล่าวคือ ต้องไม่นำมาใช้ในการพิจารณาระหว่างการรวบรวมและศึกษาข้อมูล เพื่อให้ไม่กระทบต่อผลการวิเคราะห์ข้อมูลในระหว่างการศึกษาค้นคว้าได้ นอกจากนี้ แนวคิดดังกล่าวส่งเสริมให้นักวิจัยมือใหม่สามารถใช้ความรู้ที่อยู่ในวงเล็บดังกล่าวมาเปรียบเทียบกับข้อมูลที่ค้นพบได้ และไม่ยึดติดหรือหมกมุ่นอยู่กับข้อมูลที่ได้อ้างจนเกินไป อย่างไรก็ตาม การทบทวนวรรณกรรมในช่วงแรกของงานวิจัยเพื่อค้นหาว่าเรื่องที่ตนเองกำลังดำเนินการศึกษานั้นมีผู้อื่น

ศึกษามาก่อนด้วยมุมมองด้านใดแล้วหรือไม่ยังคงเป็นสิ่งจำเป็น เพื่อให้มั่นใจว่าเรื่องที่ตนเองกำลังศึกษานั้นเป็นสิ่งที่ค้นพบใหม่ หรือ ช่วยชดเชยข้อมูลในส่วนที่ยังขาดหายไปจากการศึกษาในอดีต และเพื่อให้มั่นใจว่า ประโยชน์ของงานวิจัยที่กำลังดำเนินการนั้น เป็นการต่อยอดคุณประโยชน์ให้แก่งานวิจัยในสาขาที่นักวิจัยกำลังดำเนินการได้อย่างแท้จริง

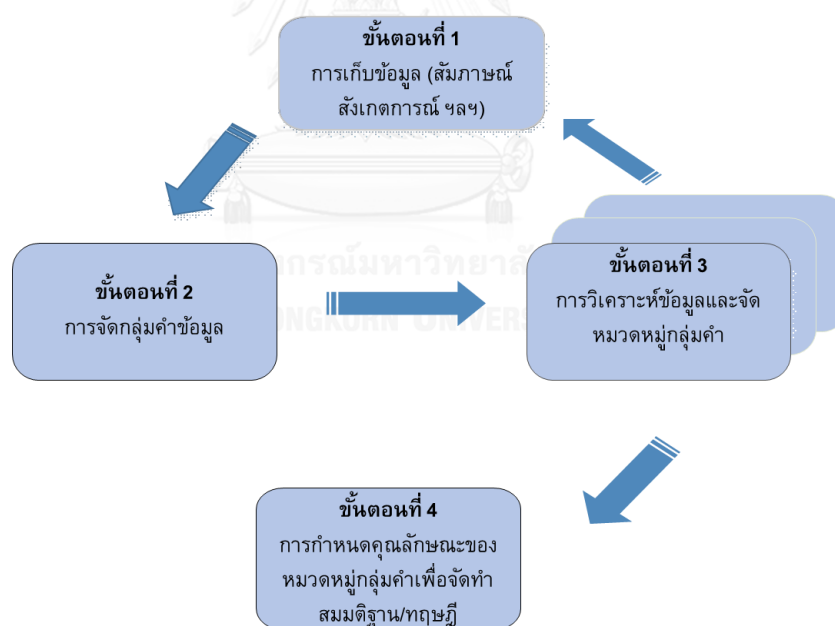
ทั้งนี้ นอกเหนือจากการทบทวนวรรณกรรมในช่วงแรกของงานวิจัยที่เป็นที่ถกเถียงกันนั้น การทบทวนวรรณกรรมในช่วงระหว่างการวิเคราะห์ข้อมูลก็เป็นสิ่งจำเป็นเช่นเดียวกัน โดยวัตถุประสงค์การทบทวนวรรณกรรมในช่วงเวลาวิเคราะห์ข้อมูลนั้น คือเพื่อให้ นักวิจัยยืนยันแนวคิดที่พบจากการวิเคราะห์ และขยายทฤษฎีให้มีความลึกซึ้งมากขึ้น โดยวรรณกรรมที่นำมาทบทวนนั้น อาจไม่ต้องเฉพาะเจาะจงในสาขาที่นักวิจัยเชี่ยวชาญแต่อาจเพิ่มเติมศาสตร์จากสาขาอื่นเพื่อให้การอธิบายผลของปรากฏการณ์มีความชัดเจนและลึกซึ้งยิ่งขึ้น ยกตัวอย่างเช่น งานวิจัยในครั้งนี้ ผู้วิจัยได้ใช้หลักการบริหารสมดุลของงานและชีวิตในงานวิจัยทางด้านอื่น เช่น การเป็นที่ปรึกษาทางด้านคอมพิวเตอร์ หรือ การจัดการทางด้านบุคลากรทางการโรงแรมมาช่วยใช้ในการอธิบายปรากฏการณ์การบริหารสมดุลของงานและชีวิตของผู้สอบบัญชีด้วยเช่นเดียวกัน

- 3) การคัดเลือกกรณีศึกษาหรือผู้ให้ข้อมูลสำหรับงานวิจัยแบบใช้ระเบียบวิธีวิจัยแบบทฤษฎีฐานรากนั้น ไม่ใช่การเลือกข้อมูลแบบสุ่มกลุ่มตัวอย่างทั่วไปเหมือนการวิจัยเชิงปริมาณ โดยการเลือกกรณีศึกษาหรือผู้ให้ข้อมูลสำหรับการวิจัยแบบนี้ นั้น เป็นการเลือกแบบมีวัตถุประสงค์หรือ Purposeful Sampling ซึ่งการเลือกแบบมีวัตถุประสงค์หรือเฉพาะเจาะจงนี้ เป็นการเลือกโดยต้องมีความสอดคล้องกับคำถามงานวิจัย และอาจมีการเปลี่ยนแปลงคุณสมบัติที่ใช้ในการคัดเลือกผู้ให้ข้อมูลได้ระหว่างระยะเวลาดำเนินการวิจัย เนื่องจากในระหว่างทำการวิเคราะห์ข้อมูลนั้น นักวิจัยต้องพยายามหากกลุ่มเปรียบเทียบเพื่อตอบคำถามและยืนยันผลของการวิเคราะห์ข้อมูลที่กำลังดำเนินการอยู่ ดังนั้น การคัดเลือกผู้ให้ข้อมูลจึงไม่สามารถกำหนดได้อย่างแน่นอนตายตัวเสมอไป อาจจะมีการปรับเปลี่ยนคุณสมบัติของผู้ให้ข้อมูลหรือมีการกำหนดคุณสมบัติใหม่ระหว่างงานวิจัยหากพบว่า รหัสคำหรือมโนทัศน์ที่สร้างขึ้นต้องมีผู้ที่มีคุณลักษณะเฉพาะมาเป็นผู้ให้ข้อมูล ทั้งนี้ การคัดเลือกกรณีศึกษาและผู้ให้สัมภาษณ์ในงานวิจัยนี้นั้น ได้อธิบายไว้ในหัวข้อ 3.2 การคัดเลือกกรณีศึกษาและผู้ให้สัมภาษณ์ ซึ่งอยู่ก่อนหน้าหัวข้อนี้แล้ว

- 4) การเก็บรวบรวมข้อมูลในงานวิจัยแบบใช้ระเบียบวิธีวิจัยตามทฤษฎีฐานรากนั้น ใช้วิธีการเก็บรวบรวมได้หลากหลายรูปแบบ ทั้งการสัมภาษณ์ การสังเกต การสอบถามข้อมูลเอกสารจากแหล่งต่างๆ อย่างไรก็ตาม วิธีที่นิยมที่สุดได้แก่ การสัมภาษณ์และสังเกตการณ์ โดยการสัมภาษณ์นั้น ควรเป็นแบบไม่มีโครงสร้างหรือกึ่งโครงสร้าง เพื่อให้ผู้ให้ข้อมูลสามารถให้คำตอบที่หลากหลายและมีอิสระในการตอบคำถาม ทั้งนี้ ผู้วิจัยต้องไม่มีการชี้นำคำตอบและสามารถใช้คำถามหยังผล (Probe) เพื่อให้ผู้ตอบคำถามให้ข้อมูลเพิ่มเติมได้ จำนวนคำถามไม่ควรกำหนดมากเกินไป เนื่องจากหากมีคำถามมากเกินไปจะกลายเป็นคำถามแบบมีโครงสร้างซึ่งไม่ใช่วิธีการสัมภาษณ์ที่ใช้ในงานวิจัยแบบทฤษฎีฐานราก เพราะจะกลายเป็นการถามคำถามที่นักวิจัยต้องการรู้ แต่ไม่ใช่การถามคำถามที่ผู้ให้ข้อมูลอยากจะบอก ทั้งนี้ การสัมภาษณ์อาจจะดำเนินการแบบการสัมภาษณ์กลุ่มเพื่อให้บุคคลในกลุ่มช่วยแสดงความเห็น และประเด็นที่สำคัญที่สุดของการสัมภาษณ์คือนักวิจัยต้องพึงระวังให้ตนเองนั้นเป็นผู้ฟังมากกว่าเป็นผู้พูด เพื่อให้ได้ข้อมูลเชิงลึกมากเพียง

พอที่จะนำมาพัฒนาเป็นทฤษฎี นอกจากนั้น ในระหว่างการสัมภาษณ์ ผู้วิจัยต้องมีการจดบันทึก ปฏิกริยา ท่าทาง หรือ พฤติกรรมของผู้ให้สัมภาษณ์ โดยเป็นการสังเกตแบบที่ไม่ทำให้ผู้ให้ข้อมูล อึดอัดหรือรู้สึกวก่ากำลังถูกบันทึกหรือจับสังเกตจนก้าวล่วงความเป็นส่วนตัว ซึ่งการจดบันทึก ภาคสนามระหว่างดำเนินการสัมภาษณ์นั้น เมื่อนำมาประกอบกับข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์ นักวิจัยจะสามารถแปลความหมายของคำพูดที่ได้จากผู้ให้สัมภาษณ์ได้ชัดเจนยิ่งขึ้น

- 5) การวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อนำมาสร้างทฤษฎีสำหรับงานวิจัยในรูปแบบนี้นั้น จะต้องดำเนินการอย่างต่อเนื่องในระหว่างที่มีการเก็บข้อมูล เพื่อเป็นการเปรียบเทียบข้อมูลอย่างต่อเนื่อง (Constant comparative method) (B. Glaser & Strauss, 1967) โดยเปรียบเทียบตลอดระยะเวลาจาก ข้อมูลที่ได้ระหว่างปฏิบัติงานภาคสนาม โดยทำการวิเคราะห์ทุกครั้งที่ได้รับข้อมูลมาเพื่อนำผลการ วิเคราะห์ไปใช้ในระหว่างการเก็บข้อมูลครั้งต่อไป จากนั้น ทำการศึกษาข้อมูลจนกระทั่งพบว่าการเปรียบเทียบข้อมูลนั้นมีความอึดตัว กล่าวคือ ไม่มีข้อแตกต่างใดๆ ของข้อมูลที่พบจากผู้ให้ ข้อมูลคนก่อนหน้าและข้อมูลที่ได้จากผู้ให้ข้อมูลคนต่อๆ มา ไม่มีข้อมูลใหม่ที่เกิดขึ้นจากการ วิเคราะห์อีกต่อไป ซึ่งการเปรียบเทียบหรือวิเคราะห์ข้อมูลนี้ต้องกระทำซ้ำๆ ตลอดระยะเวลาการ วิจัย ดังนั้น การอ่านข้อมูลจากการถอดเทปจึงต้องมีการดำเนินการซ้ำๆ กันหลายรอบเพื่อให้ เข้าใจปรากฏการณ์ที่กำลังศึกษาอยู่อย่างแท้จริง ซึ่งแผนภาพที่ 1 แสดงขั้นตอนการเก็บและ วิเคราะห์ข้อมูลของงานวิจัยครั้งนี้ ดังนี้



แผนภาพที่ 1 แผนผังขั้นตอนการเก็บและวิเคราะห์ข้อมูลตามทฤษฎีฐานราก

สุดท้ายแล้ว ผลที่ได้จากการวิจัยข้อมูลโดยใช้ทฤษฎีฐานรากนี้ จะทำให้ได้ทฤษฎีหรือสมมติฐานใหม่ที่ได้จากการวิเคราะห์ข้อมูลทั้งหมดที่ได้มา (ดูรายละเอียดในหัวข้อ 4.2) ซึ่งสมมติฐานต่างๆ ที่ได้นั้น แสดงถึงความสัมพันธ์ของปัจจัยหรือตัวแปรต่างๆ ที่พบจากการวิเคราะห์ข้อมูล และสามารถนำสมมติฐานเหล่านี้ไปศึกษาวิจัยต่อเพิ่มเติม โดยสามารถนำไปดำเนินการเพิ่มเติมทั้งการวิจัยในเชิงปริมาณและคุณภาพ โดยศึกษาเพิ่มถึงองค์ประกอบของตัวแปรต่างๆ ที่พบหรือทำการทดสอบ

ความสัมพันธ์ของตัวแปรที่กำหนดไว้ในสมมติฐานเพื่อให้ได้ผลการศึกษาวิจัยที่ชัดเจนมากยิ่งขึ้นได้ ทั้งนี้ จากแนวทางการวิจัยแบบระเบียบวิธีวิจัยทฤษฎีฐานรากที่อธิบายมาข้างต้นนั้น งานวิจัยครั้งนี้ได้ดำเนินการตามระเบียบวิธีวิจัยแบบทฤษฎีฐานรากดังกล่าว โดยใช้การสัมภาษณ์และสังเกตเป็นวิธีหลักในการรวบรวมข้อมูล และนำข้อมูลที่ได้จากผู้ให้สัมภาษณ์มาถอดเทปแบบคำต่อคำ (Verbatim) ซึ่งข้อมูลที่ได้จากการถอดเทปนั้น มีเป็นจำนวนมาก ยกตัวอย่างเช่น การสัมภาษณ์ผู้จัดการ 1 จาก Firm B ณ วันที่ 18 มิถุนายน 2558 เป็นเวลาประมาณ 46 นาทีนั้น หลังจากถอดเทป พบว่า มีข้อมูลนับเป็นจำนวนข้อความของการถามตอบ (คำถามนับเป็น 1 ข้อความ คำตอบนับเป็น 1 ข้อความ) ทั้งหมดจำนวน 86 ข้อความ ซึ่งแสดงให้เห็นว่ามีข้อมูลจำนวนมากที่ต้องดำเนินการวิเคราะห์เพื่อลดจำนวนข้อมูลให้สามารถค้นหาเฉพาะประเด็นสำคัญ การสร้างแบบแผนของข้อมูลที่สำคัญและนำมากำหนดกรอบของงานวิจัยที่เหมาะสม (Research Framework) ซึ่งการวิเคราะห์ข้อมูลในงานวิจัยนี้ได้ดำเนินการควบคู่ไปกับการสัมภาษณ์เพื่อยืนยันผลการวิเคราะห์ข้อมูลจากการสัมภาษณ์และเพื่อป้องกันความเสี่ยงเรื่องการทำไม่ได้ยืนยันประเด็นที่ต้องการวิเคราะห์กับผู้ให้สัมภาษณ์อย่างครบถ้วน หรือการมีข้อมูลมากเกินไปจนความจำเป็น (Merriam, 1998) ทั้งนี้ ขั้นตอนการวิเคราะห์ข้อมูลสำหรับงานวิจัยในครั้งนี้ มีดังนี้

1. หลังจากถอดเทปแบบคำต่อคำเพื่อจัดทำเป็นบทสัมภาษณ์แล้ว ผู้วิจัยดำเนินการใส่รหัสหมายเลขในข้อความการสัมภาษณ์ที่ได้รับการถอดเทป (รหัสข้อความ) ดังตัวอย่าง การสัมภาษณ์ผู้จัดการ 1 ของ Firm C ด้านล่าง

Q: (19) งานทุกวันนี้มีขั้นตอนงานใดต้องการ IT support มากที่สุด

A: (20) ผมว่าน่าจะเป็นเรื่อง มาตรฐาน หรือ กฎหมาย หรือ ฐานความรู้ต่างๆ ที่ทำให้เราไม่ต้องไปหาเอง แต่เข้าไปใน Folder ที่จัดเก็บแล้วเลือกเรื่องที่อยู่การศึกษา

จากนั้น ดำเนินการสร้างแฟ้มกระดาดสำหรับการทำางานวิจัยซึ่งประกอบด้วยบทสัมภาษณ์ที่ได้จากเทปบันทึกเสียงเป็นหลัก บันทึกข้อความจากการสังเกตการณ์ด้านต่างๆ และตารางนัดหมายการสัมภาษณ์ที่ได้ดำเนินการ โดยกระดาดทำการทั้งหมดต้องมีการรวบรวมเพื่อใส่เลขหน้านอกเหนือจากรหัสเลขข้อความเพื่อสะดวกต่อการอ้างอิงในภายหลัง

2. กำหนดรหัสคำ (Coding) เพื่อรวบรวมประเด็นหรือความหมายที่ซ่อนอยู่ในบทสัมภาษณ์ เช่น “การทำงานตามไฟล์เก่าที่ roll forward มา” “การบันทึกผลการปฏิบัติงานขณะภาคสนาม” เป็นต้น ทั้งนี้ รหัสคำเหล่านี้ได้รับการสร้างเพิ่มเติมอย่างต่อเนื่องในระหว่างดำเนินการวิจัยหรือการวิเคราะห์จากการถอดเทปบทสัมภาษณ์ตลอดงานวิจัย
3. รวบรวมรหัสคำให้เป็นมโนทัศน์ (Concept) หรือกลุ่มรหัสคำกลุ่มเพื่อให้ได้ข้อมูลเป็นกลุ่ม เพื่อให้มีข้อมูลที่สามารถนำมาจัดทำข้อสรุปเชิงทฤษฎีสำหรับอธิบายและทำความเข้าใจปรากฏการณ์ที่เกิดขึ้น
4. จัดกลุ่มมโนทัศน์ (Concept) ให้เป็นหมวดหมู่ หรือชุดของมโนทัศน์ (Categories) เพื่อหาความสัมพันธ์ที่น่าจะมีหรือน่าจะเป็นระหว่างมโนทัศน์หรือชุดของมโนทัศน์ที่ใช้ใน

การนำมาสร้างเป็นทฤษฎี (Theory) หรือกรอบแนวความคิดสำหรับการอธิบายปรากฏการณ์ที่นักวิจัยทำการศึกษา

5. คัดแยกข้อความหรือประโยคสำคัญที่เกี่ยวข้องกับทฤษฎีหรือปรากฏการณ์ที่ต้องการอธิบาย เพื่อให้สามารถอ้างอิงคำพูดโดยตรง (Direct Quote) ได้อย่างชัดเจน
6. ตรวจสอบข้อสรุปผลการวิเคราะห์กับผู้ใช้ข้อมูล (member checking) ว่าข้อสรุปมีความเป็นจริงตามที่อธิบายไว้หรือไม่เพื่อให้ได้ข้อสรุปสุดท้ายที่สมบูรณ์และเป็นข้อความที่ได้จากประสบการณ์จริงของผู้ให้ข้อมูล รวมทั้งเปิดโอกาสให้ผู้ให้ข้อมูลอธิบายเพิ่มเติมในกรณีที่มีข้อมูลไม่ชัดเจนและเก็บข้อมูลเพิ่มเติมในส่วนที่เก็บไม่ครบ ทั้งนี้ ในงานวิจัยนี้ไม่พบข้อขัดแย้งในผลที่ได้จากการวิเคราะห์ข้อมูลกับผู้ใช้ข้อมูลเมื่อมีการยืนยันผลในภายหลัง
7. ขอคำปรึกษาจากอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ซึ่งเป็นผู้เชี่ยวชาญในการทำวิจัยเชิงคุณภาพตลอดระยะเวลาของการวิเคราะห์ข้อมูล โดยแจ้งปัญหาที่เกิดขึ้นและขอรับคำแนะนำเพื่อดำเนินการแก้ไขปัญหาที่พบทุกขั้นตอน (ขั้นตอนที่ 1-6)
8. เขียนสรุปรายงานการวิจัย โดยอธิบายความเชื่อมโยงและความสัมพันธ์ระหว่างข้อมูลที่ได้กับวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

ดังนั้น กล่าวโดยสรุป งานวิจัยครั้งนี้ ได้ใช้การวิจัยแบบทฤษฎีฐานรากเป็นระเบียบวิธีในการวิจัยเพื่อศึกษาปรากฏการณ์ในด้านพฤติกรรมของผู้สอบบัญชีที่ตอบสนองต่อสิ่งเร้าคือ การรับมาใช้และการใช้กระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ โดยใช้วิธีการสัมภาษณ์และสังเกตเป็นหลักในการรวบรวมข้อมูล และนำข้อมูลที่ได้มาวิเคราะห์ด้วยการให้รหัสข้อมูลและเปรียบเทียบข้อมูลอย่างต่อเนื่องตลอดระยะเวลาการดำเนินงานวิจัย เมื่อพบความอึดตัวของข้อมูลที่ได้โดยไม่สามารถสร้างรหัสคำใหม่ได้อีก จึงดำเนินการสรุปข้อค้นพบทางทฤษฎีที่นำมาสร้างเป็นสมมติฐานในเรื่องต่างๆ เพื่อให้สามารถนำไปต่อยอดงานวิจัยในด้านอื่นต่อไปได้ดังที่ได้เสนอรายละเอียดไว้ในบทถัดไป

### 3.7 จริยธรรมในการดำเนินงานวิจัย

ในการดำเนินงานวิจัยครั้งนี้ ได้มีการคำนึงถึงจริยธรรมในการดำเนินงานวิจัย โดยเฉพาะอย่างยิ่งด้วยวิธีการเก็บรวบรวมข้อมูลโดยการคัดเลือกสำนักงานสอบบัญชีและสัมภาษณ์ผู้ปฏิบัติงานในสำนักงานสอบบัญชานั้น เป็นการเก็บรวบรวมข้อมูลและสังเกตการณ์จากหน่วยทดลองที่เป็นมนุษย์ ซึ่งถึงแม้จะไม่มีคำถามงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการทำการทดลองกับร่างกายหรือทดสอบสภาวะจิตของผู้เข้ารับการสัมภาษณ์ก็ตาม การคำนึงถึงจริยธรรมในการดำเนินงานวิจัย ยังคงเป็นสิ่งสำคัญที่ต้องคำนึงถึง ทั้งนี้ งานวิจัยนี้ได้มีการดำเนินการเพื่อป้องกันความปลอดภัยของผู้ให้สัมภาษณ์ ดังนี้

1. การแจ้งเป็นลายลักษณ์อักษรต่อสำนักงานสอบบัญชีที่จะเข้าดำเนินการวิจัยตามที่ร้องขอ โดยระบุถึงวัตถุประสงค์และขอบเขตงานวิจัย ระยะเวลาการดำเนินงานวิจัยโดยประมาณ และรายละเอียดขั้นตอนการดำเนินงานวิจัยโดยละเอียด รวมถึงการแจ้งถึงนโยบายการรักษาความลับขององค์กรที่จะไม่มีการเปิดเผยชื่อของสำนักงานหรือรายละเอียดใด ๆ ที่ระบุถึงความเป็นสำนักงานนั้น ๆ ได้ในงานวิจัยที่จะได้รับการตีพิมพ์



2. ดำเนินการขออนุมัติการดำเนินงานวิจัยจากคณะกรรมการจริยธรรมการวิจัยในคน กลุ่มสหสถาบัน จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย โดยได้รับอนุมัติให้ดำเนินการวิจัย เมื่อเดือนเมษายน 2558
3. ดำเนินการเก็บข้อมูลจากคำอนุมัติที่ได้รับจากคณะกรรมการพิจารณาจริยธรรมงานวิจัยและผู้รับมอบอำนาจของแต่ละสำนักงาน
4. สำหรับผู้เข้ารับการสัมภาษณ์นั้น นอกเหนือจากการได้รับแจ้งถึงวัตถุประสงค์และขอบเขตงานวิจัย ระยะเวลาและขั้นตอนการสัมภาษณ์แล้ว ผู้เข้ารับการสัมภาษณ์ได้รับแจ้งถึงนโยบายการรักษาความลับของผู้วิจัย การปกปิดชื่อและไม่มีภาระบุตตัวตนใด ๆ ของผู้เข้ารับการสัมภาษณ์ สิทธิของผู้เข้ารับการสัมภาษณ์ที่จะปฏิเสธการสัมภาษณ์หรือการบันทึกเทป พร้อมทั้งขอรับคำยินยอมในการให้คำสัมภาษณ์และบันทึกเทปจากผู้เข้ารับการสัมภาษณ์ทุกครั้ง

### 3.8 การสร้างความน่าไว้วางใจ (Trustworthiness)

ในการทำวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative Research) นั้น นักวิจัยต้องพิจารณาเรื่องความน่าไว้วางใจ หรือ Trustworthiness ของงานวิจัย ทั้งนี้ เพื่อให้มั่นใจว่างานวิจัยที่ดำเนินการนั้นได้รับการรวบรวมและวิเคราะห์ประเด็นที่สำคัญอย่างครบถ้วนเพื่อตอบคำถามงานวิจัยได้เหมาะสม สร้างความน่าเชื่อถือในผลการวิจัย เช่นเดียวกับกับงานวิจัยเชิงปริมาณ (Quantitative Research) ที่ต้องมีการประกันคุณภาพงานวิจัยด้วยความตรงของงานวิจัย (Validity) โดยต้องมีทั้งความตรงภายใน (Internal Validity) และความตรงภายนอก (External Validity) ซึ่งงานวิจัยเชิงคุณภาพต้องมีการพิจารณาในเรื่องความตรงด้วยเช่นเดียวกัน อย่างไรก็ตาม ในการวิจัยเชิงคุณภาพนั้น ความมั่นใจในความตรงของงานวิจัยไม่สามารถใช้ความถูกต้อง ครบถ้วนของตัวแปรหรือเครื่องมือวัดในการสร้างความมั่นใจในความตรงได้ ดังนั้น จึงมีการใช้คำนิยาม 4 คำในการวัดคุณภาพงานวิจัย ได้แก่ “Credibility” “Transferability” “Dependability” และ “Confirmability” โดยมีนัยที่ใช้ได้ใกล้เคียงกับการวัดคุณภาพงานวิจัยเชิงปริมาณในคำว่า “Internal Validity” “External Validity” “Reliability” และ “Objectivity” ตามลำดับ ทั้งนี้ ในงานวิจัยนี้ได้มีการดำเนินงานวิจัยเพื่อสร้างความน่าไว้วางใจหรือคุณภาพของงานวิจัยในแต่ละหัวข้อดังกล่าวข้างต้น ดังนี้

#### 1) Credibility หรือ ความเชื่อถือได้

ความเชื่อถือได้นั้นให้แนวคิดเดียวกับความตรงภายใน (Internal Validity) ของการวิจัยเชิงปริมาณ โดยความเชื่อถือได้ของงานวิจัยเชิงคุณภาพนั้นหมายถึงความถูกต้องของข้อมูลที่ได้รับ การวิเคราะห์โดยผู้วิจัยในระดับต่าง ๆ ทั้งนี้ การวิเคราะห์ข้อมูลของผู้วิจัยนั้นต้องมีความถูกต้องและสอดคล้องกัน นั่นคือ การตีความของผู้วิจัยต้องถูกต้องตรงกับข้อมูลที่เป็นจริงและได้รับจากผู้ให้ข้อมูล (ซูโต, 2545) ซึ่งในงานวิจัยนี้ ผู้วิจัยได้ใช้วิธีการต่าง ๆ ดังต่อไปนี้ ในการสร้างความเชื่อถือได้ของการวิเคราะห์ข้อมูล

1. ผู้วิจัยได้สร้างความรู้ความเข้าใจเพิ่มเติมในการทำความเข้าใจกระบวนการตรวจสอบงบการเงินที่ต้องใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ของแต่ละสำนักงาน โดยขอรับการอธิบายภาพรวมของงานตรวจสอบรับรองงบการเงินโดยใช้ระบบกระดาษทำการ

อิเล็กทรอนิกส์จากผู้ประสานงานของแต่ละสำนักงานก่อนการสัมภาษณ์รายบุคคลทุกสำนักงาน ทั้งนี้ การรับฟังคำอธิบายนี้ เริ่มตั้งแต่กระบวนการรับลูกค้าไปจนกระทั่งปิดโครงการเพื่อจัดเก็บข้อมูลสำรองเข้าสู่เครื่องแม่ข่าย (Server)

2. การใช้วิธีวิจัยอื่นนอกเหนือจากการสัมภาษณ์ ได้แก่ การเข้าถึงเหตุการณ์ฝึกอบรมเรื่องการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ของพนักงานใหม่ (เฉพาะที่ได้รับอนุญาตจากสำนักงานที่เป็นกรณีศึกษา) หรือ การบันทึกภาคสนามเพื่อจดบันทึกผลจากการสังเกตการณ์สีหน้า ท่าทาง และน้ำเสียงของผู้เข้ารับการสัมภาษณ์
3. การกำหนดขั้นตอนและระเบียบวิธีงานวิจัยอย่างละเอียด มีการบันทึกเทปเสียงและถอดเทปแบบคำต่อคำ รวมถึงการฟังเทปซ้ำเพื่อให้มั่นใจในความถูกต้องของข้อมูล
4. ใช้วิธีการสัมภาษณ์ข้อมูลเดียวกันกับผู้ให้สัมภาษณ์ที่มีลักษณะแตกต่างกันเพื่อยืนยันผลการวิเคราะห์ข้อมูล รวมถึงการเก็บข้อมูลประเภทเดียวกันแต่ในเวลาที่แตกต่างกัน เช่น การเก็บข้อมูลเรื่องปัจจัยของการติดตั้งระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์กับผู้บริหารสำนักงานและผูปฏิบัติงาน หรือ การเก็บข้อมูลเรื่องประสิทธิภาพของการใช้กระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ในช่วงแรกและหลังการติดตั้ง
5. การปรึกษาอาจารย์ที่ปรึกษาเพื่อยืนยันผลการวิเคราะห์ในเชิงลึกและตรวจสอบความถูกต้องเหมาะสมโดยตลอดระยะเวลาของงานวิจัย
6. จัดเก็บข้อมูลที่ได้รับในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ด้วยการบันทึกเทปเสียงการสัมภาษณ์ในคอมพิวเตอร์ บทสัมภาษณ์จากการถอดเทป รวมถึงกระดาษทำการวิเคราะห์ข้อมูลต่าง ๆ เพื่อเป็นหลักฐานในการอ้างอิงและตรวจสอบผลการวิเคราะห์ได้อย่างเหมาะสม
7. การตรวจสอบข้อมูลกับผู้ให้ข้อมูล (Member Checking) เพื่อให้มั่นใจว่า การวิเคราะห์และแปลผลข้อมูลของผู้วิจัยถูกต้องหรือไม่ และหากมีข้อบกพร่องในข้อมูลจะต้องมีการดำเนินการเพิ่มเติมให้ครบถ้วน ทั้งนี้ ในงานวิจัยนี้ไม่พบข้อขัดแย้งในผลที่ได้จากการวิเคราะห์ข้อมูลกับผู้ให้ข้อมูลเมื่อมีการยืนยันผลในภายหลัง

## 2) Transferability หรือ ความสามารถในการถ่ายโอน

ความสามารถในการถ่ายโอน หมายถึง ความสามารถในการนำผลการวิจัยไปปรับใช้ในสภาพการณ์หรือบริบทที่คล้ายคลึงกันได้ (ชูโต, 2545) โดยการวิเคราะห์ประเด็นที่พบ อ้างอิงกับทฤษฎีเพื่อสนับสนุนการวิเคราะห์และจัดทำสมมติฐานที่สามารถถ่ายโอนผลวิจัยไปสู่บริบทอื่น ๆ ที่คล้ายคลึงกันได้ ซึ่งในงานวิจัยนี้สร้างความสามารถในการถ่ายโอน คือ

1. ใช้วิธีการเลือกผู้เข้ารับการสัมภาษณ์แบบมีวัตถุประสงค์หรือ Purposeful Sampling และอธิบายรายละเอียดของผู้เข้ารับการสัมภาษณ์ให้มากที่สุดเพื่อให้การสร้างแนวคิดมีความครอบคลุมสำหรับใช้ในการอ้างอิงในบริบทอื่น ๆ ได้
2. จัดทำบันทึกการวิเคราะห์ข้อมูลหรือกระดาษทำการงานวิจัยอย่างละเอียดโดยบันทึกความคิดเห็นของผู้วิจัยและการแปลผลที่ได้รับจากผู้เข้ารับการสัมภาษณ์อย่างละเอียดและปราศจากอคติ โดยมีการอธิบายความคิดเห็นของตนเองต่อเพื่อนนิสิตปริญญาเอกคนอื่นที่ เป็นผู้สอบ

บัญชีเช่นเดียวกัน เพื่อสอบทานแนวคิดและความถูกต้องกับอาจารย์ที่ปรึกษาในแต่ละประเด็นที่พบ

### 3) Dependability หรือ เกณฑ์พึ่งพาได้

เกณฑ์พึ่งพาได้ของการวิจัยนี้ คือ การใช้เกณฑ์ต่าง ๆ ร่วมกันในการทดสอบและวิเคราะห์ผลเพื่อให้มั่นใจว่าเป็นไปในแนวทางเดียวกันหรือขัดแย้งกันหรือไม่ ซึ่งในงานวิจัยนี้ได้มีการดำเนินการเพื่อสนับสนุนแนวคิดเรื่องเกณฑ์พึ่งพาได้ของงานวิจัยดังนี้

1. การอธิบายเรื่องสร้างรหัสคำ (Coding) ในงานวิจัย และการอธิบายผลการวิเคราะห์ข้อมูลตามรายละเอียดของกลุ่มคำที่ระบุไว้ ซึ่งทำให้ผู้อ่านสามารถเข้าใจและติดตามความหมายของการให้รหัสคำได้
2. การจัดทำร่องรอยการตรวจสอบ (Audit Trail) (Lincoln & Guba, 1985) หรือบันทึกการปฏิบัติงานโดยเรียงลำดับการปฏิบัติงานให้เป็นขั้นตอนของการสัมภาษณ์ การรวบรวมข้อมูล การสังเกตการณ์ การสอบทานเอกสาร รวมถึงการให้ความเห็นในระหว่างการวิเคราะห์ข้อมูลต่างๆ ทั้งนี้ ด้วยวิธีนี้นั้นเป็นการสร้าง “ความโปร่งใสของขั้นตอน” หรือ “Transparency of Method” (Merriam, 2002) เพื่อให้มั่นใจในวิธีการดำเนินงานวิจัย
3. การวิเคราะห์ข้อมูลกรณีปฏิเสธกับสมมติฐานที่พบ (Negative Case) โดยการวิเคราะห์ข้อมูลในเชิงหักล้างกับรูปแบบของข้อมูลที่วิเคราะห์ได้โดยส่วนใหญ่ ซึ่งจะทำให้สามารถตอบคำถามงานวิจัยได้หลายมุมมอง และทำให้ได้คำตอบที่ครบถ้วนมากยิ่งขึ้น การวิเคราะห์ในเชิงหักล้างนี้ทำให้การวิเคราะห์ข้อมูลผ่านการกลั่นกรองที่ซับซ้อนมากยิ่งขึ้น มีความละเอียดมากขึ้น ทำให้สามารถเสริมคำอธิบายหรือผลการวิเคราะห์ข้อมูลจากปรากฏการณ์ที่เกิดขึ้นได้อย่างตรงประเด็นมากขึ้น
4. ขอความร่วมมือจากเพื่อนนิสิตปริญญาเอกที่มีประสบการณ์การทำงานกับสำนักงานสอบบัญชี 1 ใน 4 แห่งที่เป็นกรณีศึกษา ทำการสอบทานผลการวิเคราะห์โดยผู้สอบทานรับฟังคำอธิบายการวิเคราะห์ข้อมูลจากผู้วิจัย (Peer Debriefing) เพื่อพิจารณาความสมเหตุสมผลของแนวคิดและความหมายที่ผู้ให้สัมภาษณ์ต้องการสื่อความ จากนั้น ผู้สอบทานทำการอ่านบทสัมภาษณ์แล้วพิจารณาการให้รหัสคำ การตีความและการสร้างสมมติฐาน พร้อมทั้งหารือร่วมกันหากพบมีข้อคิดเห็นที่ขัดแย้งกับผู้วิจัยในการวิเคราะห์ข้อมูลดังกล่าว

### 4) Confirmability หรือ ความสามารถในการยืนยันผล

ความสามารถในการยืนยันผลการวิจัยในงานวิจัยเชิงคุณภาพนั้น มีนัยเดียวกับความเป็นปรนัย (Objectivity) ของงานวิจัยเชิงปริมาณ นั่นคือ ผลที่ได้จากการวิจัยต้องเป็นผลลัพธ์จากการประมวลผลและวิเคราะห์จากข้อมูลที่ได้จากผู้ให้สัมภาษณ์หรือผู้ให้ข้อมูล หรือวิธีการอื่นที่ทำให้ได้ข้อมูลจากงานวิจัยเท่านั้น ไม่ใช่การเกิดจากอคติหรือความเห็นจากผู้วิจัยเพียงอย่างเดียว ดังนั้น เพื่อให้งานวิจัยนี้มีความสามารถในการยืนยันผลว่าเป็นการวิเคราะห์จากข้อมูลที่เก็บรวบรวมจากวิธีการวิจัยเท่านั้น ผู้วิจัยจึงดำเนินการดังนี้

1. จัดทำร่องรอยการตรวจสอบ (Audit Trail) หรือบันทึกการปฏิบัติงานโดยเรียงลำดับการปฏิบัติงานให้เป็นขั้นตอนของการสัมภาษณ์ การรวบรวมข้อมูล การสังเกตการณ์ การสอบทานเอกสาร รวมถึงการให้ความเห็นในระหว่างการวิเคราะห์ข้อมูลต่าง ๆ
2. ผู้วิจัยใช้คำพูดของผู้เข้ารับการสัมภาษณ์ (Direct Quote) ในการนำเสนอประเด็นและผลการวิเคราะห์ เพื่อแสดงความสอดคล้องที่สามารถนำเสนอให้เห็นถึงประเด็นต่าง ๆ ที่ได้จากการวิเคราะห์อย่างชัดเจน
3. การสรุปข้อมูลในขั้นตอนต่าง ๆ ได้แก่ การให้รหัสคำ (Coding) การจัดทำมโนทัศน์ (Concept) การจัดกลุ่มมโนทัศน์ (Category) และการสร้างทฤษฎี (Theory) ได้รับการทบทวนจากอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์และสอบทานความถูกต้องบางส่วนจากผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ในการใช้ระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ของกรณีศึกษาเป็นผู้ตรวจสอบในเบื้องต้น



## บทที่ 4 กรณีศึกษาและผลการวิเคราะห์ข้อมูล

บทที่ 4 นี้เป็นการอธิบายถึงรายละเอียดของกรณีศึกษาที่ใช้ในงานวิจัย และผลการวิเคราะห์ข้อมูล โดยแบ่งเป็น 2 ส่วน ดังนี้

ส่วนที่ (1) อธิบายถึงรายละเอียดของแต่ละกรณีศึกษา ซึ่งประกอบด้วยรายละเอียดระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ ประวัติการใช้และการรับระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์มาใช้

ส่วนที่ (2) อธิบายถึงผลจากการศึกษาวิเคราะห์ที่อ้างอิงหลักทฤษฎีตามระเบียบวิธีวิจัยที่อธิบายไว้ในบทที่ 3 โดยมีรายละเอียดของหัวข้อย่อยดังต่อไปนี้

1. การวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อให้ได้มาซึ่งความหมายของ “ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ หรือ Electronic Works Paper System (EWPS)” ในมุมมองของผู้สอบบัญชีที่เป็นผู้ใช้งานโดยตรง
2. การวิเคราะห์ข้อมูลในเรื่อง “การพัฒนาทักษะในการทำงานของผู้สอบบัญชี อันเนื่องมาจากการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ในมุมมองของผู้สอบบัญชี”
3. การวิเคราะห์ข้อมูลในเรื่อง “ผลกระทบต่อองค์กร กระบวนการปฏิบัติงานและเทคโนโลยีจากการรับมาใช้และการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์”
4. การวิเคราะห์ข้อมูลในเรื่อง “สมดุลของการทำงานและการใช้ชีวิต (Work Life Balance) ของผู้สอบบัญชีเมื่อมีการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์”

กรณีศึกษาที่ใช้ในงานวิจัยครั้งนี้ เป็นสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ที่มีที่ตั้งสำนักงานในประเทศไทย และเป็นบริษัทสมาชิก (Member Firm) ของสำนักงานสอบบัญชีที่อยู่ในต่างประเทศและมีเครือข่ายทั่วโลก จำนวนทั้งสิ้น 4 สำนักงาน (Big4) ทั้งนี้ สำนักงานทั้ง 4 แห่งนั้น เป็นสำนักงานสอบบัญชีที่ใช้กระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่เป็นระบบในการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงิน โดยที่มีทั้งความเหมือนและต่างกันรายละเอียดของระบบและขั้นตอนการปฏิบัติงานที่ทำในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ เช่น ความเหมือนในด้านการจัดทำรูปแบบที่เป็นมาตรฐานในการบันทึกข้อมูลหรือหลักฐานการตรวจสอบ หรือ ความต่างกันในด้านเชื่อมโยงโปรแกรมคำนวณช่วยตรวจสอบหรือฐานความรู้ (Knowledgebase) อื่นๆ เข้าไว้กับระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ เป็นต้น รวมถึงกรณีศึกษาทั้ง 4 สำนักงานนั้น ได้มีการติดตั้งระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์มาแล้วเป็นระยะเวลามากกว่า 7 - 15 ปี ซึ่งในช่วงระยะเวลาตั้งแต่เริ่มใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์จนถึงปัจจุบันนั้น ทั้ง 4 สำนักงานได้ผ่านประสบการณ์การนำออกใช้ การทดสอบการใช้งาน การปรับเปลี่ยนแนวคิดและวิธีการปฏิบัติงาน การปรับเปลี่ยนฟังก์ชันและหน้าตาของระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ หรือแม้แต่การเปลี่ยนโปรแกรมอย่างสิ้นเชิงมาแล้วหลายครั้ง ทำให้มั่นใจว่าข้อมูลด้านความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีต่อการใช้และการรับมาใช้ของระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ ทั้งด้านความเชื่อมั่นในประสิทธิภาพ ความกังวลต่อการใช้ระบบใหม่ ความพร้อมของบุคลากรในการรับมาใช้ รวมถึงการปรับเปลี่ยนวิธีการปฏิบัติงานให้เข้ากับระบบนั้น จะได้รับการศึกษาและนำมาวิเคราะห์ได้อย่างครบถ้วน

ในการวิจัยครั้งนี้ ข้อมูลที่ได้จากผู้สอบบัญชีในแต่ละกรณีศึกษาสามารถนำมาใช้เป็นตัวอย่างแนวคิดของผู้ใช้ต่อการใช้และรับมาใช้ซึ่งระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ให้แก่สำนักงานสอบบัญชีอื่นๆ

ในประเทศไทย ทั้งนี้ ผลที่พบในการศึกษาครั้งนี้ ไม่จำกัดเพียงเฉพาะในด้านของการใช้ระบบสารสนเทศในงานตรวจสอบงบการเงินเท่านั้น แต่ยังพิจารณาและศึกษาถึงผลกระทบต่อองค์กรในด้านบุคลากร วิธีปฏิบัติงานและเทคโนโลยี (People, Process, and Technology) รวมทั้ง แนวคิดในด้านการบริหารชีวิตส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีซึ่งเป็นผู้ใช้ระบบสารสนเทศนี้ด้วย เนื่องด้วยผลกระทบต่อด้านต่างๆ เหล่านี้ ล้วนแล้วแต่ต้องเกิดขึ้นหรือได้รับผลกระทบอย่างแน่นอน เมื่อมีการรับมาใช้ ระหว่างการใช้ หรือเมื่อมีการปรับเปลี่ยนระบบสารสนเทศหลักขององค์กร

#### 4.1 รายละเอียดของกรณีศึกษา

เนื่องด้วยกรณีศึกษาทั้ง 4 แห่งนี้ เป็นบริษัทสมาชิกของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ที่มีบริษัทสมาชิกทั่วโลก (Big4) และมีการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินด้วยมาตรฐานการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่อ้างอิงจากมาตรฐานการปฏิบัติงานสอบบัญชีสากล หรือ International Standard on Auditing (ISA) รวมถึงมาตรฐานคุณภาพงานตรวจสอบระหว่างประเทศ (ISQC) เหมือนกัน จึงส่งผลให้การบริหารจัดการและขั้นตอนในการปฏิบัติงานสอบบัญชีของกรณีศึกษาทั้ง 4 แห่งนั้น มีความคล้ายคลึงกัน นอกจากนี้ ในด้านการจัดผังโครงสร้างองค์กร หรือ ชื่อเรียกตำแหน่งงานภายในองค์กร ยังเป็นไปในลักษณะเดียวกัน โดยมีความแตกต่างเพียงเล็กน้อย เช่น การเรียกชื่อตำแหน่งแบบไล่ระดับจากน้อยไปมาก หรือมากไปน้อย เช่น บางสำนักงาน “ผู้สอบบัญชีอาวุโส1” หมายถึง ผู้สอบบัญชีที่อยู่ในตำแหน่งผู้สอบบัญชีอาวุโสมาแล้ว 3 ปีและอยู่ในตำแหน่งที่พร้อมจะได้รับการปรับตำแหน่งขึ้นสู่ระดับที่สูงกว่าต่อไป ในขณะที่ บางสำนักงาน “ผู้สอบบัญชีอาวุโส1” หมายถึง ผู้สอบบัญชีอาวุโสที่เพิ่งดำรงตำแหน่งนี้เป็นปีแรก นอกจากนี้ การมอบหมายหน้าที่ความรับผิดชอบของแต่ละตำแหน่งในงานตรวจสอบงบการเงิน (Engagement) ก็ไม่แตกต่าง โดยมีทั้งระดับผู้บริหาร (Management Level) ที่ทำหน้าที่สอบทานผลการปฏิบัติงาน และระดับปฏิบัติการ (Operational Level) ที่ทำหน้าที่ปฏิบัติงานตรวจสอบภาคสนามและสรุปผลการตรวจสอบเพื่อให้ระดับบริหารพิจารณาสอบทาน ทั้งนี้ ในส่วนที่แตกต่างกันของกรณีศึกษาทั้ง 4 แห่งนั้น มีเพียงเรื่องระยะเวลาในการรับระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์มาใช้ ซึ่ง กรณีศึกษา Firm A และ Firm B มีการรับระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์มาใช้ก่อน Firm C และ Firm D มากกว่า 5 ปี อย่างไรก็ตาม เมื่อมีการรับระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์มาใช้แล้วนั้น กรณีศึกษาทั้ง 4 ล้วนแต่มีแนวทางในการพัฒนาระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ในแนวทางคล้ายกัน ได้แก่ การจัดตั้งหน่วยงานที่เป็นศูนย์กลางในการประสานงานเรื่องพัฒนาระบบกับบริษัทแม่ในต่างประเทศกับผู้สอบบัญชีในประเทศไทย การพัฒนาระบบอัตโนมัติให้มีมากขึ้นในระบบ และการกำหนดแนวทางปฏิบัติงานที่สอดคล้องกับมาตรฐานการปฏิบัติงานที่เป็นสากล รวมถึง ผู้สอบบัญชีที่เป็นผู้ให้ข้อมูลในปัจจุบัน ส่วนใหญ่เป็นผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ปฏิบัติงานไม่เกิน 10 ปี ทำให้ข้อมูลด้านความแตกต่างในอดีตนั้น มีข้อจำกัดที่ไม่สามารถนำมาวิเคราะห์ได้ ดังนั้น งานวิจัยนี้ จึงขออธิบายถึงลักษณะที่เหมือนหรือคล้ายคลึงกันของกรณีศึกษาทั้ง 4 แห่ง โดยที่ความแตกต่างนั้นจะอธิบายถึงระยะเวลาในการรับมาใช้ ในรายละเอียดของกรณีศึกษาแต่ละแห่งซึ่งอธิบายพร้อมกับรายละเอียดในการใช้ระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ของแต่ละแห่งโดยลำดับ

#### 4.1.1 โครงสร้างผังองค์กรและขั้นตอนการปฏิบัติงานที่คล้ายกันของกรณีศึกษา

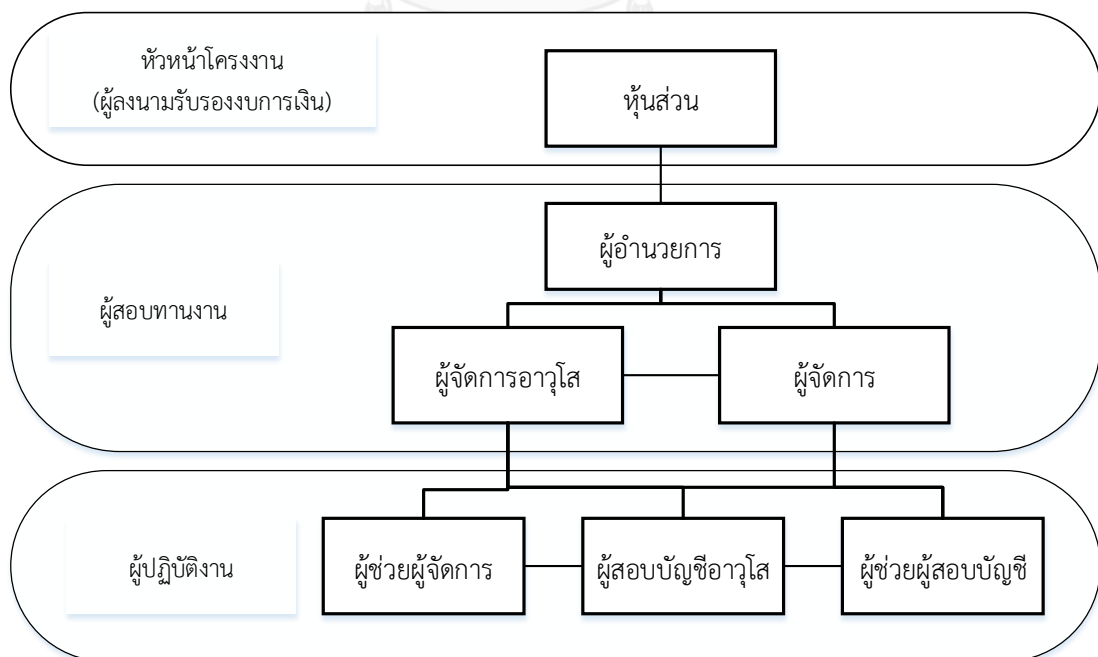
กรณีศึกษาทั้ง 4 แห่งนั้น มีการจัดโครงสร้างผังองค์กร และการมอบหมายงานในแต่ละงานตรวจสอบงบการเงินที่คล้ายคลึงกัน โดยในงานวิจัยนี้ ได้วิเคราะห์และแบ่งรายละเอียดของแต่ละตำแหน่งงาน ควบคู่กับงานที่ได้รับมอบหมายในแต่ละงานตรวจสอบงบการเงินไว้เป็น 2 ระดับ ได้แก่ ระดับบริหาร (Management Level) และระดับปฏิบัติการ (Operational Level) โดยมีรายละเอียดในแต่ละระดับ ดังนี้

1. ระดับบริหาร (Management Level) ทำหน้าที่บริหารสำนักงานและเริ่มวงจรของการตรวจสอบงบการเงิน โดยเป็นผู้ติดต่อและประเมินความเสี่ยงในการรับลูกค้า การจัดทำข้อเสนอการให้บริการแก่ลูกค้า และเป็นผู้สอบทานงานในแต่ละงานตรวจสอบงบการเงินโดยมีลำดับขั้นตามตำแหน่งงานและหน้าที่ความรับผิดชอบดังนี้
  - หัวหน้า เป็นผู้บริหารระดับสูงสุดของสำนักงาน ดูแลงานตรวจสอบงบการเงินในภาพรวม และเป็นผู้มีอำนาจลงนามเพื่อรับรองงบการเงินที่สำนักงานเป็นผู้ตรวจสอบ
  - ผู้อำนวยการ เป็นผู้บริหารระดับรองจากหัวหน้า โดยดูแลงานตรวจสอบงบการเงินในภาพรวมเช่นเดียวกับหัวหน้าแต่ยังไม่ได้รับมอบอำนาจให้ลงนามรับรองงบการเงินได้ และหากเป็นงานตรวจสอบงบการเงินที่มีขนาดใหญ่จะเป็นผู้มีส่วนร่วมในด้านการสอบทานและบริหารโครงการในภาพรวมร่วมกับผู้บริหารระดับหัวหน้าโดยเฉพาะการติดต่อและบริหารความคาดหวังของลูกค้าที่เป็นผู้บริหารระดับสูง
  - ผู้ช่วยผู้อำนวยการ / ผู้จัดการอาวุโส เป็นระดับบริหารที่ทำหน้าที่สอบทานงานในรายละเอียดของผู้ปฏิบัติงานในระดับปฏิบัติการ ถือเป็นผู้สอบทานที่ต้องมีประสบการณ์และความเชี่ยวชาญสูงเนื่องจากต้องสอบทานงานในรายละเอียดและครอบคลุมทุกขอบเขตและขั้นตอนของงานตรวจสอบงบการเงินก่อนส่งต่อให้แก่ระดับผู้อำนวยการหรือระดับหัวหน้าเพื่อพิจารณาต่อไป
  - ผู้จัดการ เป็นระดับบริหารที่ทำหน้าที่สอบทานงานในรายละเอียดและต้องครอบคลุมทุกขั้นตอนการปฏิบัติงานเช่นเดียวกับผู้ช่วยผู้อำนวยการ / ผู้จัดการอาวุโส แต่มีระดับความเชี่ยวชาญและประสบการณ์น้อยกว่า โดยต้องสอบทานงานในรายละเอียดที่จัดทำโดยระดับปฏิบัติการพร้อมทั้งสรุปผลการตรวจสอบทั้งหมดเพื่อรายงานต่อผู้บริหารในระดับที่สูงกว่าต่อไปเช่นเดียวกัน
2. ระดับปฏิบัติการ (Operational Level) เป็นผู้ปฏิบัติงานในภาคสนาม (Fieldwork) โดยเริ่มปฏิบัติงานตั้งแต่ขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบจนกระทั่งสรุปผลการตรวจสอบ ซึ่งเป็นขั้นตอนงานทั้งหมดที่มีการติดตั้งอยู่ในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ ดังนั้น ในระดับปฏิบัติการ จึงเป็นระดับที่เข้าถึงระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์มากที่สุด และใช้ระบบ

กระดาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์เป็นเครื่องมือหลักในการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงิน ทั้งนี้ ในระดับปฏิบัติการนี้ประกอบด้วยตำแหน่งงาน ดังนี้

- ผู้ช่วยผู้จัดการ ทำหน้าที่เป็นหัวหน้าทีมของระดับปฏิบัติการในการปฏิบัติงานภาคสนาม เป็นผู้วางแผนงานในการมอบหมายหน้าที่งานในแต่ละส่วนแก่ทีมงาน รวมทั้งดูแลและควบคุมการปฏิบัติงานในรายละเอียด การประสานงานกับลูกค้าในระดับปฏิบัติการเพื่อติดต่อขอข้อมูลหรือเอกสารสำหรับการตรวจสอบ การสอบถามกระดาดำทำการเบื้องต้นของทีมงาน โดยสอบถามทั้งรายละเอียดวิธีปฏิบัติ (Procedure) และการสรุปผลการตรวจสอบของผู้ปฏิบัติงานภาคสนามทั้งหมด โดยที่ตนเองก็เป็นส่วนหนึ่งของการปฏิบัติงานภาคสนามด้วยเช่นเดียวกัน
- ผู้สอบบัญชีอาวุโส หรือ Senior ทำหน้าที่เหมือนกับ ผู้ช่วยผู้จัดการ แต่มีความเชี่ยวชาญและประสบการณ์ที่น้อยกว่า และเป็นส่วนหนึ่งของผู้ปฏิบัติงานภาคสนามเช่นเดียวกัน
- ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี หรือ Assistant เป็นผู้ปฏิบัติงานภาคสนามที่ปฏิบัติงานตามที่ได้รับมอบหมายจากหัวหน้าทีม โดยรับผิดชอบการบันทึกรายละเอียดงานที่ได้จากการปฏิบัติงานในภาคสนาม ผลการทดสอบและประเด็นต่างๆ ที่พบ รวมถึงการจัดทำกระดาดำทำการเพื่อบันทึกผลการตรวจสอบในรายละเอียดดังกล่าวทั้งหมดตามรูปแบบของระบบกระดาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่กำหนดไว้

กล่าวโดยสรุปถึงความสัมพันธ์ของโครงสร้างผังองค์กรและการมอบหมายงานในงานตรวจสอบงบการเงินของแต่ละกรณีศึกษานั้น มีลักษณะดังแสดงในแผนภาพที่ 2 ด้านล่างนี้

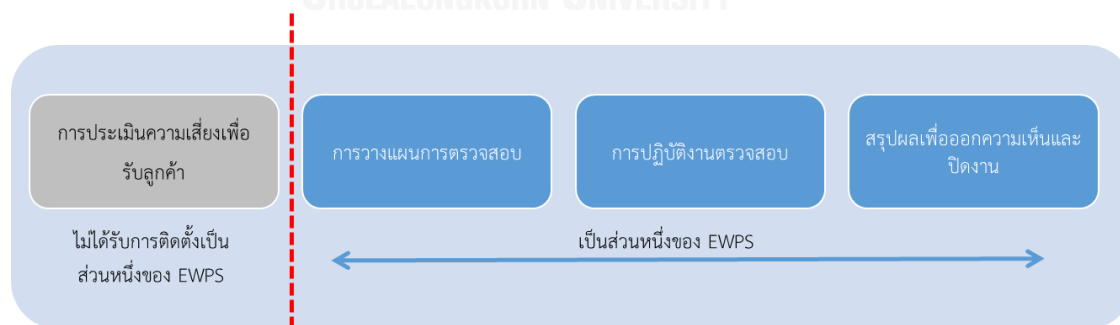


แผนภาพที่ 2 โครงสร้างผังองค์กรและหน้าที่ความรับผิดชอบในงานตรวจสอบงบการเงิน



อย่างไรก็ตาม การมอบหมายหน้าที่ความรับผิดชอบของแต่ละงานตรวจสอบงบการเงินนั้น ขึ้นอยู่กับขนาดของงานตรวจสอบงบการเงินหรือลูกค้าแต่ละแห่งด้วยเช่นเดียวกัน ทั้งนี้ เนื่องจากในหลายตำแหน่งงานนั้น มีหน้าที่ความรับผิดชอบที่คล้ายคลึงกัน เช่น ในระดับผู้สอบทานงาน ตำแหน่งผู้ช่วยผู้อำนวยการ (ผู้จัดการอาวุโส) กับผู้จัดการนั้น จะมีหน้าที่ความรับผิดชอบที่คล้ายกัน โดยเป็นผู้ควบคุมงานในภาพรวมก่อนส่งให้แก่ระดับผู้อำนวยการหรือหุ้นส่วนเช่นเดียวกัน และตำแหน่งผู้ช่วยผู้จัดการและผู้สอบบัญชีอาวุโส ก็มีหน้าที่งานที่เหมือนกัน เป็นต้น ดังนั้น การมอบหมายทีมงานในแต่ละงานตรวจสอบงบการเงิน จึงอาจไม่จำเป็นต้องมีครบทุกตำแหน่ง โดยหากงานตรวจสอบงบการเงินมีขนาดกลางหรือเล็ก โครงสร้างทีมงานอาจจะประกอบด้วย หัวหน้างานตรวจสอบ งบการเงิน 1 คน (หุ้นส่วน) ผู้บริหารโครงการ 1 คน (ผู้อำนวยการ หรือ ผู้จัดการอาวุโส หรือ ผู้จัดการ) และทีมงาน ซึ่งประกอบด้วย หัวหน้าทีมงาน 1 คน (ผู้ช่วยผู้จัดการ หรือ ผู้สอบบัญชีอาวุโส) และผู้ปฏิบัติงาน (ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี) ในจำนวนตามสมควร ในขณะที่หากเป็นลูกค้าขนาดใหญ่ โครงสร้างทีมงานจะปรากฏครบตามตำแหน่งงานที่เป็นโครงสร้างผังองค์กรก็ได้

นอกจากนั้น ดังที่ได้กล่าวไว้ถึงการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินด้วยมาตรฐานการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่อ้างอิงจากมาตรฐานการปฏิบัติงานสอบบัญชีสากล หรือ International Standard on Auditing (ISA) ของแต่ละกรณีศึกษาที่เหมือนกันนั้น ขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบของกรณีศึกษาที่นำมาติดตั้งไว้ในระบบกระดานทำการอิเล็กทรอนิกส์ จึงรวมขั้นตอนตั้งแต่การวางแผนการตรวจสอบ จนกระทั่งสรุปผลเพื่อออกความเห็นต่องบการเงินรวมถึงการจัดเก็บสำรองไฟล์ข้อมูลลูกค้าเพื่อใช้อ้างอิงในภายหลัง ทั้งนี้ ทุกกรณีศึกษามีแนวทางการติดตั้งขอบเขตในรูปแบบเดียวกัน กล่าวคือ ไม่ติดตั้งขั้นตอนการประเมินและรับลูกค้าไว้ในระบบกระดานทำการอิเล็กทรอนิกส์ โดยที่มีโปรแกรมประยุกต์สำหรับขั้นตอนนี้ไว้แยกต่างหากจากระบบกระดานทำการอิเล็กทรอนิกส์ ดังนั้น หากแสดงแผนภาพของขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบที่อยู่ในระบบกระดานทำการอิเล็กทรอนิกส์ของทุกกรณีศึกษาจึงสามารถแสดงได้ด้วยแผนภาพเดียวกันตามแผนภาพที่ 3 ด้านล่างนี้



แผนภาพที่ 3 ขั้นตอนการตรวจสอบที่ได้รับการติดตั้งไว้ในระบบกระดานทำการอิเล็กทรอนิกส์

#### 4.1.2 การใช้ระบบกระดานทำการอิเล็กทรอนิกส์ของกรณีศึกษา

ดังที่ได้กล่าวไว้ว่า กรณีศึกษาทั้ง 4 แห่งนั้น มีความคล้ายคลึงกันในเรื่องการจัดโครงสร้างผังองค์กร และการมอบหมายหน้าที่ความรับผิดชอบของแต่ละตำแหน่งงานในงานตรวจสอบงบการเงิน

อย่างไรก็ตาม ในด้านการใช้ระบบกระตาดำการอิเล็กทรอนิกส์นั้น มีทั้งความคล้ายคลึงและแตกต่างกัน เช่น ความคล้ายคลึงกันในการใช้คุณสมบัติด้านการเชื่อมโยงข้อมูลแบบอัตโนมัติมาช่วยในการเชื่อมโยงความเสี่ยงและการควบคุมไปยังขั้นตอนที่เกี่ยวข้องและการจัดเก็บข้อมูลไว้ในศูนย์กลาง ในขณะที่ความแตกต่างกันนั้น ขึ้นอยู่กับแนวทางการปฏิบัติงานของแต่ละแห่ง (Approach) เช่น การสร้างฐานข้อมูลอัตโนมัติสำหรับการเลือกความเสี่ยงและการควบคุมของแต่ละบัญชี หรือ การมีเพียงรายการคำถามที่ผู้สอบบัญชีจะต้องระบุความเสี่ยงและการควบคุมด้วยตนเอง (ไม่อัตโนมัติ) นอกจากนี้ ยังรวมถึงรายละเอียดของลักษณะการทำงานปลีกย่อยต่างๆ เช่น ลักษณะการปรับข้อมูลให้เป็นปัจจุบันภายในทีมงาน หรือการเชื่อมต่อกับเครื่องแม่ข่าย (Server) เป็นต้น ทั้งนี้ รายละเอียดและลักษณะการใช้ระบบกระตาดำการอิเล็กทรอนิกส์ของแต่ละกรณีศึกษานั้น มีรายละเอียดดังนี้

#### 4.1.2.1 กรณีศึกษา Firm A

ในการอธิบายรายละเอียดของแต่ละกรณีศึกษานั้น ผู้วิจัยจะทำการอธิบายตามหัวข้อหลัก ดังนี้

- 1) ลักษณะโดยทั่วไปขององค์กร
- 2) ขอบเขตและประวัติการใช้ระบบกระตาดำการอิเล็กทรอนิกส์
- 3) ขั้นตอนการปฏิบัติงานโดยใช้ระบบกระตาดำการอิเล็กทรอนิกส์ และ 4) คุณลักษณะของระบบกระตาดำการอิเล็กทรอนิกส์ที่ใช้ ทั้งนี้ สำหรับ Firm A นั้น มีรายละเอียดทั้งหมด ดังนี้

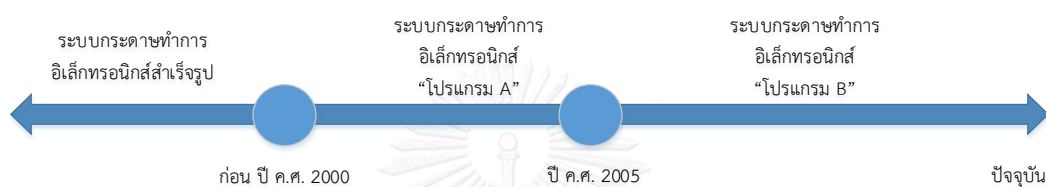
##### 4.1.2.1.1 ลักษณะโดยทั่วไปขององค์กร

Firm A เป็นบริษัทสมาชิกของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 1 ใน 4 แห่งของโลก หรือ Big 4 ในปัจจุบัน Firm A มีพนักงานทั้งสิ้นกว่า 1,000 คน นอกเหนือจากการให้บริการสอบบัญชี หรือ การตรวจสอบเพื่อรับรองงบการเงินซึ่งเป็นบริการหลักของสำนักงานแล้วนั้น Firm A ยังมีบริการด้านอื่นๆ อีก เช่น การให้คำปรึกษาด้านการเงิน กฎหมายและภาษี และการพัฒนาธุรกิจด้านต่างๆ

##### 4.1.2.1.2 ขอบเขตและประวัติการใช้ระบบกระตาดำการอิเล็กทรอนิกส์

ระบบกระตาดำการอิเล็กทรอนิกส์ของ Firm A นั้น จำกัดการใช้เฉพาะในบริการด้านการสอบบัญชีเท่านั้น โดย Firm A เริ่มใช้กระตาดำการอิเล็กทรอนิกส์ในรูปแบบที่เป็นระบบกึ่งอัตโนมัติมาตั้งแต่ก่อนปี ค.ศ. 199X โดยมีการปรับเปลี่ยนมาหลายครั้ง แต่ในงานวิจัยครั้งนี้สามารถย้อนหลังได้จากประสบการณ์ของผู้เข้ารับการสัมภาษณ์เพียง 2 ครั้งล่าสุด นั่นคือ การปรับเปลี่ยนครั้งใหญ่ครั้งแรกเมื่อประมาณปี ค.ศ. 2000 โดยเป็นการปรับเปลี่ยนจากการใช้ระบบกระตาดำการอิเล็กทรอนิกส์สำเร็จรูป (พัฒนาโดยบริษัทภายนอกที่เป็นบริษัทผลิตโปรแกรมประยุกต์ด้านการจัดทำกระตาดำการตรวจสอบงบการเงินโดยเฉพาะ) มาเป็นระบบกระตาดำการอิเล็กทรอนิกส์ที่พัฒนาโดยสำนักงานเอง และเป็นลิขสิทธิ์ของบริษัทแม่ของ Firm A ที่ให้ใช้ได้เฉพาะบริษัทสมาชิกเท่านั้น ทั้งนี้ ในงานวิจัยนี้ จะกล่าวถึงโปรแกรมดังกล่าวในชื่อ “โปรแกรม A” และหลังจากนั้น Firm A ได้มีการปรับเปลี่ยนระบบกระตาดำการอิเล็กทรอนิกส์อย่างเป็นประจำสม่ำเสมอโดยเป็นการปรับเปลี่ยนแบบเล็กน้อยที่ไม่ใช่การปรับเปลี่ยนหลัก (Major changes) โดยมีหน่วยงานเฉพาะที่ทำหน้าที่เป็นศูนย์กลางในการประสานงานกับบริษัทในต่างประเทศ เพื่อรับทราบข้อมูลและแผนงานการเปลี่ยนระบบกระตาดำการอิเล็กทรอนิกส์ รวมทั้งเป็นศูนย์กลางการรับทราบปัญหาจากการใช้กระตาดำการ

การอิเล็กทรอนิกส์และจัดให้มีแผนการฝึกอบรมให้สอดคล้องกับแผนการติดตั้งระบบในแต่ละปี จนกระทั่งประมาณปี ค.ศ. 2005 Firm A ได้ทำการปรับเปลี่ยนระบบกระตาดทำการอิเล็กทรอนิกส์ครั้งใหญ่ครั้งที่ 2 จากการใช้ “โปรแกรม A” เป็น “โปรแกรม B” ซึ่งเป็นการเปลี่ยนแปลงตัวโปรแกรมและระบบการทำงานอย่างสิ้นเชิง กล่าวคือ มีทั้งการเปลี่ยนรูปแบบที่เป็นฟอร์มการบันทึกผลการปฏิบัติงานตรวจสอบ แนวคิดและระเบียบวิธีปฏิบัติในการระบุความเสี่ยงและการควบคุม รวมถึง การสร้างจุดเชื่อมโยงแบบอัตโนมัติให้แก่โปรแกรมฐานความรู้ที่จำเป็นสำหรับงานตรวจสอบ ซึ่ง “โปรแกรม B” ได้รับการนำมาใช้และปรับเปลี่ยนเวอร์ชันอย่างเป็นประจำสม่ำเสมอจนถึงปัจจุบัน แผนภาพแสดงช่วงเวลาการปรับเปลี่ยนระบบกระตาดทำการอิเล็กทรอนิกส์ของ Firm A แสดงได้ดังแผนภาพที่ 4 ด้านล่างนี้



แผนภาพที่ 4 ช่วงเวลาการปรับเปลี่ยนระบบกระตาดทำการอิเล็กทรอนิกส์ Firm A

#### 4.1.2.1.3 ขั้นตอนการปฏิบัติงานโดยใช้ระบบกระตาดทำการอิเล็กทรอนิกส์

ในการใช้ระบบกระตาดทำการอิเล็กทรอนิกส์ตามขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินนั้น ไม่ว่าจะ เป็นโปรแกรม A หรือ โปรแกรม B ก็ตาม ใน Firm A กำหนดให้มีขั้นตอนการปฏิบัติงานที่สอดคล้องกับขั้นตอนหลักของการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงิน ดังนี้

##### - ขั้นตอนการเริ่มงานตรวจสอบ

การใช้ระบบกระตาดทำการอิเล็กทรอนิกส์ของ Firm A นั้น ผู้สอบบัญชีต้องดำเนินการสร้างแฟ้มงานกระตาดทำการอิเล็กทรอนิกส์ในเครื่องแม่ข่าย (Server) สำหรับลูกค้าแต่ละราย โดยหากเป็นลูกค้าเก่าผู้รับผิดชอบหลักของการตรวจสอบนั้น (ปกติคือ ผู้สอบบัญชีในตำแหน่งผู้จัดการ) สามารถดึงข้อมูลงานตรวจสอบปีเก่าจากเครื่องแม่ข่ายได้และปรับแก้ส่วนที่แตกต่างจากปีก่อน เช่น วันที่ปิดงบการเงิน หรือ การเปลี่ยนแปลงอื่นๆ ที่สำคัญ (ถ้ามี) ทั้งนี้ แฟ้มงานดังกล่าวประกอบด้วยขั้นตอนการปฏิบัติงานหลักที่เริ่มตั้งแต่การวางแผนการตรวจสอบ การประเมินความเสี่ยงและทดสอบการควบคุม การตรวจสอบในรายละเอียด การจัดทำรายงานผลการตรวจสอบและการสรุปโครงการ

ทั้งนี้ การเริ่มต้นงานรวมถึงการมอบหมายสิทธิ์ในการเข้าถึงแฟ้มงานของลูกค้า ซึ่งเฉพาะผู้สอบบัญชีที่ได้รับมอบหมายให้เป็นผู้ปฏิบัติงานเท่านั้นที่จะได้รับสิทธิ์ในการเข้าถึงแฟ้มงานของลูกค้า โดยต้องมีการระบุสิทธิ์การเข้าถึงในแฟ้มงานสำหรับผู้ปฏิบัติงานและผู้สอบทานงานเป็นลักษณะผู้ใช้เฉพาะ (Unique User) อย่างไรก็ตาม สิทธิ์ในระบบไม่ได้มีการกำหนดให้แตกต่างระหว่างระดับผู้ปฏิบัติงานและผู้สอบทาน คือ ผู้สอบบัญชีที่ได้รับสิทธิ์เข้าถึงระบบสามารถเรียกดูและแก้ไขได้ในทุกขั้นตอนการปฏิบัติงาน โดยหน้าที่ความรับผิดชอบนั้น ได้รับการกำหนดนอกระบบตั้งแต่เริ่มมอบหมายหน้าที่งานตามรายชื่อผู้สอบบัญชีในแต่ละตำแหน่งงาน ดังนั้น ถึงแม้ผู้ปฏิบัติงานและผู้สอบทานงานก็จะเข้าถึง

ข้อมูลได้ทั้งแฟ้มงานแต่ผู้ปฏิบัติงานจะได้รับมอบหมายให้บันทึกและแก้ไขเฉพาะข้อมูลในขั้นตอนที่ได้รับมอบหมายเท่านั้น

- ขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบ

ในการปฏิบัติงานตรวจสอบนั้น ผู้สอบบัญชีทุกคนสามารถปฏิบัติงานแบบไร้การเชื่อมต่อ (Offline) จากเครื่องแม่ข่ายได้ โดยเมื่อได้รับสิทธิ์ตามหน้าที่ที่ได้รับมอบหมาย ผู้สอบบัญชีจะทำการดึงข้อมูลแฟ้มงานลูกค้าไว้ในเครื่องคอมพิวเตอร์พกพา (Laptop) ของตนเอง จากนั้น ด้วยลักษณะการปฏิบัติงานแบบไร้การเชื่อมต่อ ผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติงานได้แบบไม่จำกัดสถานที่ โดยสามารถใช้ระบบกระดาดทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่สำนักงานลูกค้า หรือ สถานที่อื่นใด อย่างไรก็ตาม ผู้ปฏิบัติงานต้องทำการปรับข้อมูลในขั้นตอนของตนเองให้เป็นปัจจุบันอย่างสม่ำเสมอกับเครื่องแม่ข่ายผ่านระบบเครือข่ายคอมพิวเตอร์ภายใน (Local Area Network - LAN) ของสำนักงาน หรืออินเทอร์เน็ตในกรณีที่ไม่อยู่ในสำนักงาน โดยเฉพาะอย่างยิ่ง การปรับสถานะของกระดาดทำการในแต่ละขั้นตอนให้เป็น “แล้วเสร็จ - Completed” ซึ่งเป็นสิ่งสำคัญมากต่อประสิทธิภาพของการปฏิบัติงานสอบบัญชี ทั้งนี้ เนื่องจากขั้นตอนการปฏิบัติงานในลูกค้าแต่ละรายมีเป็นจำนวนมาก ผู้สอบทานงานจำเป็นต้องทราบถึงสถานะที่เป็นปัจจุบันของขั้นตอนการปฏิบัติงานที่ได้มีการมอบหมายไป จากนั้น เมื่อทำการสอบทานและหากผู้สอบทานพบว่า ต้องมีการแก้ไขหรือปรับปรุงงานตรวจสอบให้ถูกต้องมากยิ่งขึ้น ผู้สอบทานสามารถสร้าง “ข้อคิดเห็นจากการสอบทาน - Review Note” ไว้ในแต่ละขั้นตอนการปฏิบัติงานได้ และเมื่อผู้ปฏิบัติงานปรับปรุงแก้ไขงานตามข้อคิดเห็นจากการสอบทานแล้ว จะต้องแจ้งสถานะ “แล้วเสร็จ” อีกครั้ง เพื่อให้ผู้สอบทานปรับสถานะเป็น “สอบทานแล้ว - Reviewed” ซึ่งการบันทึกปรับสถานะทั้ง 2 สถานะนี้ โปรแกรม A ทำการประทับตราวันที่ในระบบไว้แบบอัตโนมัติทั้งวันที่สถานะเปลี่ยนเป็น “แล้วเสร็จ” และ “สอบทานแล้ว” โดยที่ไม่สามารถบันทึกหรือแก้ไขวันที่ได้ ดังนั้น การปรับข้อมูลให้เป็นปัจจุบันกับเครื่องแม่ข่ายอย่างเป็นประจำสม่ำเสมอเป็นขั้นตอนสำคัญที่ทำให้การตรวจสอบในแต่ละงานตรวจสอบงบการเงินมีประสิทธิภาพและมั่นใจในความถูกต้องของวันที่ในการจัดทำกระดาดทำการมากยิ่งขึ้น

อย่างไรก็ตาม การปรับข้อมูลของโปรแกรม A ให้เป็นปัจจุบันกับเครื่องแม่ข่ายของ Firm A นั้น หากทำทั้งแฟ้มงานจะใช้เวลาค่อนข้างนาน เนื่องจากแฟ้มงานลูกค้ามีขนาดใหญ่ ดังนั้น ในทางปฏิบัติ ส่วนใหญ่ผู้ปฏิบัติงานสามารถคัดลอกและปรับเฉพาะขั้นตอนที่ตนเองปฏิบัติงานอยู่กับเครื่องแม่ข่ายแล้วแนบไฟล์ส่งเป็นจดหมายอิเล็กทรอนิกส์แจ้งให้ผู้สอบทานงานทราบว่า สามารถสอบทานงานในขั้นตอนดังกล่าวได้แล้ว โดยที่ยังไม่ต้องปรับข้อมูลทั้งแฟ้มงานกับเครื่องแม่ข่าย เมื่อผู้สอบทานงานได้รับแจ้งทางจดหมายอิเล็กทรอนิกส์ก็สามารถรับข้อมูลเฉพาะขั้นตอนที่ได้รับแจ้งแล้วตรวจงานพร้อมทั้งแนบข้อคิดเห็นจากการสอบทานแล้วส่งกลับผู้ปฏิบัติงานทางจดหมายอิเล็กทรอนิกส์หรือปรับเข้าไปในเครื่องแม่ข่ายแล้วจึงแจ้งผู้ปฏิบัติงานให้ทราบเพื่อไปดึงข้อมูลจากเครื่องแม่ข่ายด้วยตนเองได้

- ขั้นตอนการปิดงานตรวจสอบ

ในการปิดงานตรวจสอบงบการเงินแต่ละครั้งนั้น ผู้รับผิดชอบแต่ละงานตรวจสอบงบการเงินจะต้องทำการจัดเก็บสำรองแฟ้มงานลูกค้าทั้งหมดเข้าไปในเครื่องแม่ข่าย พร้อมทั้งปิดสถานะการดำเนินงานตรวจสอบงบการเงินให้เป็น “ปิด - Closed” เพื่อป้องกันมิให้มีการแก้ไขข้อมูลการบันทึกกระดาด

ทำการที่ได้มีการรับรองงบการเงินไปแล้ว ซึ่งในขั้นตอนนี้ ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์สามารถตรวจจับความผิดพลาดที่อาจจะเกิดขึ้นในขั้นตอนต่างๆ ได้ เช่น ข้อคิดเห็นจากการสอบทานที่ยังไม่ได้ลบจากระบบ (หากข้อคิดเห็นจากการสอบทานได้รับการแก้ไขแล้ว ผู้สอบทานต้องเป็นผู้ลบข้อคิดเห็นดังกล่าวออกจากขั้นตอนนั้นๆ) หรือ การสร้างจุดเชื่อมโยงอัตโนมัติ (Hyperlink) ที่ไม่สามารถตรวจพบไฟล์แนบที่ระบุไว้ ทั้งนี้ ข้อผิดพลาดดังกล่าวต้องได้รับการแก้ไขให้ถูกต้องสมบูรณ์ก่อนการจัดเก็บแฟ้มงานเข้าเครื่องแม่ข่ายเพื่อปิดโครงการ การเรียกแฟ้มงานที่จัดเก็บไปแล้วนั้น จะสามารถดำเนินการได้เฉพาะผู้ที่ได้รับมอบหมายสิทธิ์ในงานตรวจสอบงบการเงินนั้นเท่านั้น

#### 4.1.2.1.4 คุณลักษณะของระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์

ตามที่ Firm A มีการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่เป็นลิขสิทธิ์เฉพาะมาตั้งแต่ปี ค.ศ. 2000 ซึ่งคุณลักษณะของระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่ Firm A ใช้ทั้งโปรแกรม A และโปรแกรม B นั้น มีรายละเอียดดังนี้

- ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ “โปรแกรม A”

“โปรแกรม A” ของ Firm A นั้น จุดเด่นของโปรแกรมคือ การเน้นเรื่องการจัดเก็บข้อมูลการปฏิบัติงานตรวจสอบหรือหลักฐานการตรวจสอบให้เป็นแหล่งข้อมูลเดียวกันและเข้าถึงได้โดยง่าย ทั้งนี้ ข้อมูลทั้งหมดได้รับการจัดเก็บไว้ที่เครื่องแม่ข่าย (Server) เป็นหลัก และจัดรูปแบบการสื่อสารที่สามารถดำเนินการผ่านจดหมายอิเล็กทรอนิกส์โดยส่งเฉพาะขั้นตอนที่เกี่ยวข้องไปยังผู้ปฏิบัติงานหรือผู้สอบทานได้โดยไม่ต้องส่งข้อมูลทั้งแฟ้มข้อมูล ซึ่งวิธีนี้ทำให้ไม่สิ้นเปลืองช่องทางการสื่อสารผ่านเครือข่าย (Bandwidth) ทำให้สามารถบริหารจัดการการจราจรบนเครือข่ายได้อย่างมีประสิทธิภาพ ทั้งนี้ คุณลักษณะหลักของระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ หรือ “โปรแกรม A” นั้น มีรายละเอียดดังนี้

- กำหนดขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบแต่ละขั้น (Step) ไว้อย่างชัดเจน โดยเริ่มตั้งแต่กระบวนการวางแผนการตรวจสอบ จนกระทั่ง การออกรายงานเพื่อรับรองงบการเงิน
- ขั้นตอนการปฏิบัติงาน (Step) ได้รับการกำหนดจำนวนขั้นตอนตามอุตสาหกรรมที่เลือกจากฐานความรู้ในโปรแกรม เช่น อุตสาหกรรมธนาคารจะมีวงจรทางธุรกิจในขั้นตอนการปฏิบัติงานที่แตกต่างจากอุตสาหกรรมการผลิตโดยทั่วไป แต่สามารถเพิ่มหรือลบขั้นตอนในระบบได้โดยปรับตามความเหมาะสมของการตรวจสอบงบการเงินในแต่ละงานตรวจสอบงบการเงิน
- ขั้นตอนการปฏิบัติงานในระบบนั้น ได้รับการจัดระดับความสำคัญ (Critical) โดยเป็นสัญลักษณ์ที่แสดงถึงความสำคัญ เช่น การให้สัญลักษณ์ธงสีแดงสำหรับขั้นตอนสำคัญที่กำหนดว่า เป็นขั้นตอนที่ “ห้ามลบ” ในขณะที่ขั้นตอนที่ไม่มีสัญลักษณ์ดังกล่าว สามารถลบหรือเพิ่มเติมได้
- ไม่มีรูปแบบการช่วยเหลือแบบฝังอยู่ในระบบ การใช้โปรแกรมช่วยคำนวณต้องดำเนินการโดยโปรแกรมประยุกต์อื่น เช่น Microsoft Excel หรือ ACL (Audit Command Language) แล้วแนบไฟล์คำนวณนั้นใน Step ที่เกี่ยวข้องกัน หรือ การเรียกดูข้อมูลจากฐานความรู้ต้องทำนอก

โปรแกรม แล้วสร้างจุดเชื่อมโยงอัตโนมัติ (Hyperlink) หรือ บันทึกข้อมูลด้วยตนเองลงใน Step ที่เกี่ยวข้องเช่นเดียวกัน

- ไม่มีการบังคับให้ผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีต้องบันทึกกระบวนการคิด (Thought Process) แต่อย่างใด การบันทึกกระดาษทำการสามารถใส่แค่ความเสี่ยงและขั้นตอนการปฏิบัติงาน (Procedure) แล้วใส่ผลลัพธ์ว่า “สำเร็จ” ได้โดยไม่ต้องใส่ความเห็นอื่นเพิ่มเติม
  - ไม่มีการแสดงภาพรวมความคืบหน้าการปฏิบัติงานสำหรับผู้บริหาร (Dashboard) ผู้สอบบัญชีจะเห็นเฉพาะสถานะของงานในรูปแบบ Document Manager ในหน้าแรกของแฟ้มงานที่แสดงขั้นตอนการปฏิบัติงานหลัก ขั้นตอนย่อยภายใต้ขั้นตอนหลัก (ถ้ามี) ผู้ปฏิบัติงานผู้สอบทานงาน วันที่แล้วเสร็จและวันที่สอบทานแล้วของแต่ละขั้นตอนการปฏิบัติงาน
- ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ “โปรแกรม B”
- “โปรแกรม B” ของ Firm A นั้น ได้รับการปรับเปลี่ยนประมาณปี ค.ศ. 2005 โดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อปรับแนวคิดของการบันทึกผลจากการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบงบการเงินให้สอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชีสากลที่เน้นเรื่องการระบุและประเมินความเสี่ยงเพื่อที่จะสามารถสร้างระเบียบวิธีปฏิบัติ (Procedure) ที่เหมาะสมสำหรับการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินได้ ทั้งนี้ การเปลี่ยนแปลงครั้งนี้เป็นการเปลี่ยนแปลงแบบสิ้นเชิง กล่าวคือ เปลี่ยนหมดทั้งโปรแกรม โดยเปลี่ยนทั้งรูปแบบหน้าจอการปฏิบัติงาน และระเบียบวิธีปฏิบัติในการบันทึกผลการปฏิบัติงาน อย่างไรก็ตาม ข้อมูลทั้งหมดยังคงได้รับการจัดเก็บไว้ที่เครื่องแม่ข่าย (Server) เป็นหลักเหมือนเดิม และคุณลักษณะหลักของระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ หรือ “โปรแกรม B” นั้น มีรายละเอียดดังนี้
- ยังคงมีการกำหนดขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบแต่ละขั้น (Step) ไว้อย่างชัดเจน โดยเริ่มตั้งแต่กระบวนการวางแผนการตรวจสอบ จนกระทั่ง การออกรายงานเพื่อรับรองงบการเงิน
  - ขั้นตอนการปฏิบัติงาน (Step) เป็นไปตามจำนวนขั้นตอนตามอุตสาหกรรมที่ฐานความรู้จัดไว้ให้ นอกจากนี้ สำหรับโปรแกรม B ได้มีการสร้างชุดขั้นตอนสำเร็จรูปสำหรับบริษัทขนาดเล็ก ซึ่งอาจจะไม่จำเป็นที่ต้องดำเนินงานตรวจสอบภายในตามขั้นตอนที่กำหนดไว้สำหรับบริษัทที่มีขนาดใหญ่กว่า
  - มีการกำหนดรูปแบบการช่วยเหลือที่เชื่อมโยงกับฐานความรู้มากยิ่งขึ้น โดยผู้ปฏิบัติงานสามารถคลิกเลือกอ่านข้อมูลมาตรฐานต่างๆ ได้ในเฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้องกับงานที่กำลังทำอยู่ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในขั้นตอนการระบุความเสี่ยงและการควบคุม ผู้ปฏิบัติงานสามารถเลือกข้อมูลความเสี่ยงและการควบคุมที่ควรมีในแต่ละวงจรธุรกิจได้จากฐานความรู้ที่มีให้เลือกโดยอัตโนมัติ
  - การใช้โปรแกรมช่วยคำนวณยังคงต้องดำเนินการโดยโปรแกรมประยุกต์อื่น เช่น Microsoft Excel หรือ ACL (Audit Command Language) แล้วแนบไฟล์คำนวณนั้นใน Step ที่เกี่ยวข้องกัน
  - มีการบังคับให้ผู้ปฏิบัติงานต้องบันทึกกระบวนการคิด (Thought Process) ในกระดาษทำการที่จัดทำในแต่ละขั้นตอน โดยต้องระบุเหตุผลการคัดเลือกขั้นตอนการปฏิบัติงาน (Procedure) ที่ดำเนินการเพื่อรับรองวัตถุประสงค์การตรวจสอบ

- มีระบบแสดงผลความคืบหน้างานตรวจสอบงบการเงินสำหรับผู้บริหาร (Dashboard) เพื่อให้ผู้สอบทานและหุ้นส่วนสามารถเรียกดูสถานะภาพรวมโดยไม่ต้องเข้าไปดูในแต่ละขั้นตอนการปฏิบัติงาน

ทั้งนี้ เมื่อทำการเปรียบเทียบข้อแตกต่างระหว่าง “โปรแกรม A” และ “โปรแกรม B” นั้น สามารถแสดงสรุปผลเฉพาะข้อที่แตกต่างได้ตามตารางที่ 3 ด้านล่างนี้

ตารางที่ 3 การเปรียบเทียบระบบกระดาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์ของ Firm A

ข้อแตกต่าง	โปรแกรม A	โปรแกรม B
1. การสร้างแฟ้มข้อมูลที่แตกต่างกันตามขนาดของลูกค้ำ	ไม่มีการแบ่งขนาดลูกค้ำ โดยทุกรายต้องบันทึกกระดาดำทำการด้วยขั้นตอนแบบเดียวกัน	จัดให้มีกระดาดำทำการสำหรับลูกค้ำขนาดเล็กที่ทำให้ไม่ต้องบันทึกข้อมูลมากเท่าลูกค้ำขนาดใหญ่
2. การเชื่อมโยงฐานความรู้เพื่อช่วยสนับสนุนข้อมูลสำหรับผู้ตรวจสอบไว้ในระบบ	มีฐานความรู้แยกต่างหากจากโปรแกรม และต้องสืบค้นจากคนละโปรแกรม	มีฐานความรู้ที่แยกจากโปรแกรมอย่างไรก็ตาม มีการสร้าง Hyperlink ที่เชื่อมโยงไว้ให้ในแต่ละขั้นตอนการปฏิบัติงาน
3. การระบุความเสี่ยงและการควบคุม	ต้องระบุความเสี่ยงและการควบคุมด้วยตนเองโดยมีชุดคำถามเพื่อเป็นแนวทาง	มีชุดรายการความเสี่ยงและการควบคุมให้ผู้สอบบัญชีเลือกใช้ในแต่ละขอบเขตการตรวจสอบ
4. การบันทึกรายละเอียดผลการตรวจสอบ	บันทึกแควีวิธีการตรวจสอบและผลที่ได้จากการตรวจสอบ	ต้องบันทึกกระบวนการคิด (Thought Process) ของการตรวจสอบในแต่ละขอบเขตงาน
5. การติดตามความคืบหน้างานตรวจสอบงบการเงิน	ต้องไล่ดูสถานะของการปฏิบัติงานในแต่ละขั้นตอนการปฏิบัติงานเอง	มีการจัดทำผลการติดตามความคืบหน้าในภาพรวมสำหรับผู้บริหาร (Dashboard) ไว้ในหน้าจอที่เป็นภาพรวมของโปรแกรม

#### 4.1.2.2 กรณีศึกษา Firm B

กรณีศึกษา Firm B นั้น มีรายละเอียดของ 1) ลักษณะโดยทั่วไปขององค์กร 2) ขอบเขตและประวัติการใช้ระบบกระดาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์ 3) ขั้นตอนการปฏิบัติงานโดยใช้ระบบกระดาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์ และ 4) คุณลักษณะของระบบกระดาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่ใช้ ดังนี้

##### 4.1.2.2.1 ลักษณะโดยทั่วไปขององค์กร

Firm B เป็นบริษัทสมาชิกของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 1 ใน 4 แห่งของโลก หรือ Big 4 เช่นเดียวกับ Firm A โดยในปัจจุบันมีพนักงานทั้งสิ้นกว่า 1,000 คน นอกเหนือจากการให้บริการสอบบัญชี หรือ การตรวจสอบเพื่อรับรองงบการเงินซึ่งเป็นบริการหลักของสำนักงานแล้วนั้น Firm B ยังมี

บริการด้านอื่นๆ อีก เช่นเดียวกับ Firm A นั่นคือ การให้คำปรึกษาด้านการเงิน กฎหมายและภาษี รวมถึงที่ปรึกษาทางธุรกิจด้านต่างๆ

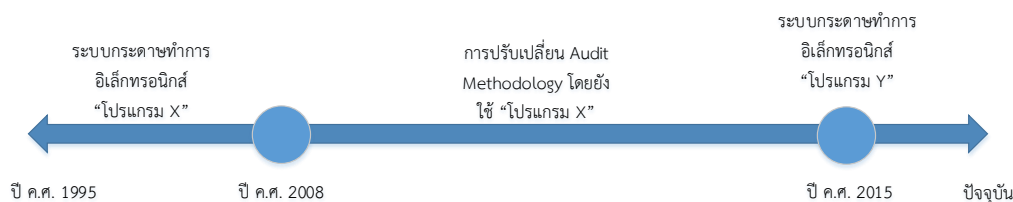
#### 4.1.2.2.2 ขอบเขตและประวัติการใช้ระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์

ระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ของ Firm B หรือ “โปรแกรม X” นั้น ได้รับการติดตั้งเพื่อใช้เป็นกระดาศทำการในการบันทึกข้อมูลและจัดเก็บหลักฐานการตรวจสอบมาตั้งแต่ก่อนปี ค.ศ. 1995 โดยได้รับการออกแบบให้สามารถใช้เป็นกระดาศทำการสำหรับบริการด้านการสอบบัญชีและการให้คำปรึกษาด้านการตรวจสอบที่ไม่ใช่การตรวจสอบงบการเงิน ได้แก่ การตรวจสอบภายในและการตรวจสอบระบบสารสนเทศ ทำให้โปรแกรมกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ของ Firm B นั้น ได้รับการออกแบบให้มีชุดกระดาศทำการมาตรฐาน (Standard Pack) ที่หลากหลาย ให้สามารถใช้ได้กับบริการด้านการตรวจสอบที่ Firm B มีอยู่และสามารถสร้างชุดกระดาศทำการมาตรฐานตามมาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกาและสากลรวมถึงตามประเภทของอุตสาหกรรมได้

ระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ของ Firm B นั้น ได้รับการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงเป็นประจำโดยมีหน่วยงานเฉพาะที่ทำหน้าที่เป็นศูนย์กลางในการประสานงานกับบริษัทในต่างประเทศ เพื่อรับทราบข้อมูลและแผนงานการเปลี่ยนระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ รวมทั้งเป็นศูนย์กลางการรับทราบปัญหาจากการใช้กระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์และจัดให้มีแผนการฝึกอบรมให้สอดคล้องกับแผนการติดตั้งระบบในแต่ละปี โดยที่ผ่านมา Firm B ได้มีการเปลี่ยนแปลงวิธีการปฏิบัติงานตรวจสอบ (Audit Methodology) ครั้งใหญ่เมื่อประมาณปี ค.ศ. 2008 โดยเป็นการเปลี่ยนแปลงที่ยังใช้โครงสร้างและรูปแบบของโปรแกรม X อยู่ กล่าวคือ ชุดกระดาศทำการมาตรฐาน และขั้นตอนการปฏิบัติงานต่างๆ ยังคงมีอยู่ แต่การเปลี่ยนแปลงเน้นที่ต้องมีการบันทึกกระบวนการคิด (Thought Process) โดยผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบให้มากยิ่งขึ้น จึงมีการนำฐานความรู้โดยเฉพาะความเสี่ยงและกระบวนการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้อง รวมถึงวิธีการปฏิบัติงานตรวจสอบ (Audit procedure) ที่เคยมีไว้ให้แบบอัตโนมัติในกระดาศทำการมาตรฐานออกไปเพื่อให้ผู้ตรวจสอบเป็นผู้ระบุความเสี่ยงและการควบคุมด้วยตนเองผ่านกระบวนการคิดที่เหมาะสมตามที่ได้จัดให้มีการฝึกอบรมมาแล้วซึ่งทำให้ผู้ตรวจสอบสามารถกำหนดวิธีการตรวจสอบให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์มากยิ่งขึ้น ทั้งนี้ ผู้บริหารสำนักงานมั่นใจมากกว่า เป็นการเน้นทักษะและศักยภาพของผู้ตรวจสอบให้มีเพิ่มมากขึ้นและส่งผลให้คุณภาพงานตรวจสอบมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

หลังจากที่ Firm B มีการปรับเปลี่ยนวิธีการปฏิบัติงานตรวจสอบโดยยังคงใช้โปรแกรม X เป็นระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ขององค์กรมาระยะหนึ่ง ในปัจจุบัน (ปี ค.ศ. 2015) Firm B ได้มีโครงการพัฒนาและปรับปรุงระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ใหม่ โดยเปลี่ยนไปใช้ “โปรแกรม Y” และปรับใช้กับงานตรวจสอบงบการเงินตรวจสอบงบการเงินนำร่อง (Pilot Project) บางงาน พร้อมทั้งมีแผนในการยกเลิกการใช้โปรแกรม X อย่างถาวรสำหรับการตรวจสอบงบการเงินที่สิ้นสุดในปี ค.ศ. 2016 ทั้งนี้ การปรับเปลี่ยนดังกล่าวเป็นไปตามนโยบายของบริษัทหลักในต่างประเทศและเป็น การปรับเปลี่ยนให้กับบริษัทสมาชิกของ Firm B ทั่วโลก สำหรับแผนภาพแสดงช่วงเวลาการปรับเปลี่ยนระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ของ Firm B แสดงได้ดังแผนภาพที่ 5 ดังนี้





แผนภาพที่ 5 ช่วงเวลาการปรับเปลี่ยนระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ Firm B

#### 4.1.2.2.3 ขั้นตอนการปฏิบัติงานโดยใช้ระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์

ในการใช้ระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ตามขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินนั้น ทั้งโปรแกรม X และ โปรแกรม Y ยังคงได้รับการกำหนดให้มีขั้นตอนการปฏิบัติงานที่สอดคล้องกับขั้นตอนหลักของการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงิน โดยมีขั้นตอนหลักๆ ดังนี้

##### - ขั้นตอนการเริ่มงานตรวจสอบ

การใช้ระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ของ Firm B นั้น ผู้สอบบัญชีต้องสร้างแฟ้มงานกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ในเครื่องแม่ข่าย (Server) สำหรับลูกค้าแต่ละราย โดยหากเป็นลูกค้าเก่า ผู้รับผิดชอบหลักของการตรวจสอบนั้น (ปกติคือ ผู้ตรวจสอบบัญชีในตำแหน่งผู้จัดการ) สามารถดึงข้อมูลงานตรวจสอบปีเก่าจากเครื่องแม่ข่ายได้และปรับแก้เฉพาะส่วนที่แตกต่างจากปีก่อน เช่น วันที่ปิดงบการเงิน หรือ การเปลี่ยนแปลงอื่นๆ ที่สำคัญ (ถ้ามี) ทั้งนี้ แฟ้มงานดังกล่าวประกอบด้วยขั้นตอนการปฏิบัติงานหลักที่เริ่มตั้งแต่การวางแผนการตรวจสอบ การประเมินความเสี่ยงและทดสอบการควบคุม การตรวจสอบในรายละเอียด การจัดทำรายงานผลการตรวจสอบและการสรุปโครงการ และ ผู้รับผิดชอบงานตรวจสอบงบการเงินดำเนินการทำสำเนาแฟ้มข้อมูล (Carbon) เพื่อแจกจ่ายแก่ทีมงานที่ได้รับมอบหมายให้ปฏิบัติงานสำหรับลูกค้ารายนั้นๆ

ในด้านการเชื่อมต่อกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ ผู้สอบบัญชีทุกคนปฏิบัติงานแบบไร้การเชื่อมต่อ (Offline) จากเครื่องแม่ข่าย (Server) ได้อย่างสิ้นเชิง กล่าวคือ ผู้สอบบัญชีที่ได้รับมอบหมายให้ตรวจสอบบัญชีในแต่ละงานนั้น จะมีการมอบหมายให้มีผู้รับผิดชอบหลัก (ส่วนใหญ่คือ ผู้ปฏิบัติงานในตำแหน่งหัวหน้าทีมตรวจสอบ หรือ In Charge) เป็นผู้รับผิดชอบแฟ้มกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่เป็นแฟ้มข้อมูลหลัก (Master) โดยที่ผู้ครอบครองแฟ้มข้อมูลหลักจะดำเนินการจัดทำสำเนาแฟ้มข้อมูล (Carbon) เพื่อทำการแจกจ่ายให้แก่คณะทำงานทุกคน ซึ่งสำเนาแฟ้มข้อมูลดังกล่าว ทุกคนในคณะทำงานนั้นสามารถเข้าถึงได้ทุกแฟ้มงานหรือขั้นตอนการปฏิบัติงาน อย่างไรก็ตาม การมอบหมายหน้าที่ความรับผิดชอบในแต่ละขั้นตอนการปฏิบัติงานนั้น ได้ดำเนินการกำหนดตั้งแต่ช่วงเริ่มงานตรวจสอบงบการเงินนอกระบบงานแล้ว ดังนั้น ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบจะทำการบันทึกและปรับปรุงข้อมูลผลการตรวจสอบหรือจัดเก็บหลักฐานการตรวจสอบในกระดาศทำการเฉพาะขั้นตอนปฏิบัติงานที่ตนเองได้รับมอบหมายเท่านั้น

##### - ขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบ

ในระหว่างการปฏิบัติงานตรวจสอบ คณะทำงานตรวจสอบแต่ละงานตรวจสอบงบการเงินต้องทำการปรับแฟ้มข้อมูลให้เป็นปัจจุบันอย่างสม่ำเสมอ ซึ่งโปรแกรม X และโปรแกรม Y จะมีความแตกต่างใน

เรื่องการปรับแก้ข้อมูลให้เป็นปัจจุบัน โดย โปรแกรม X นั้น กำหนดให้ ผู้ที่ถือสิทธิ์ในการครอบครอง แก้ไขข้อมูลหลัก (Master) เป็นผู้ดำเนินการปรับแก้ข้อมูลกับสำเนาต่างๆ ที่แจกจ่ายไปอย่างสม่ำเสมอ โดยที่ไม่ต้องทำการปรับแก้ข้อมูลกับเครื่องแม่ข่าย ทั้งนี้ ผู้ที่ได้รับสำเนาจะต้องส่งไฟล์สำเนาให้แก่ผู้ครอบครอง แก้ไขข้อมูลหลักเพื่อทำการสอบทานโดยใช้ฟังก์ชันการถ่ายโอนออก (Transfer Out) เพื่อให้ได้ชุดข้อมูลไฟล์สำเนาที่สามารถนำส่งเป็นไฟล์แนบ (Attachment) ทางจดหมายอิเล็กทรอนิกส์ หรือจัดเก็บลงในอุปกรณ์จัดเก็บข้อมูลที่เคลื่อนย้ายได้ (Removable Disk) เมื่อผู้ครอบครอง แก้ไขข้อมูลหลักได้รับไฟล์สำเนาจากผู้ปฏิบัติงานแต่ละคน จะทำการจัดเก็บไฟล์สำเนาดังกล่าวเข้า แก้ไขข้อมูลหลักโดยวิธีการถ่ายโอนเข้า (Transfer In) เพื่อปรับแก้ข้อมูลที่มีการบันทึกการเปลี่ยนแปลง โดยผู้ปฏิบัติงานเข้าสู่ แก้ไขข้อมูลหลัก ในขณะที่ โปรแกรม Y การปรับแก้ข้อมูลให้เป็นปัจจุบันนั้น ไม่จำเป็นต้องมี แก้ไขข้อมูลหลักและสำเนาอีกต่อไป ผู้ปฏิบัติงานทุกคนสามารถปรับแก้ข้อมูลเข้าไปยังเครื่องแม่ข่ายได้ในทุกสถานที่ที่มีการเชื่อมต่อกับอินเทอร์เน็ตได้ ทั้งนี้ การปรับเปลี่ยนวิธีปรับแก้ข้อมูลให้เป็นปัจจุบันของโปรแกรม Y นั้น ได้รับการพิจารณาว่าสามารถช่วยลดความเสี่ยงในเรื่องการทำให้ ขั้นตอนที่ย้ำซ้อนกันระหว่างผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบในขณะทำงานเดียวกันของโปรแกรม X ได้ เนื่องจากในโปรแกรม X ทุกคนในขณะทำงานสามารถเข้าถึงได้ทุกขั้นตอนการปฏิบัติงานแต่ไม่สามารถเห็นถึงสถานะการทำงานของกันและกันได้ จึงอาจมีการปรับแก้ข้อมูลที่ไม่ได้สื่อสารกันก่อน และเมื่อมีการถ่ายโอน แก้ไขข้อมูลสำเนาไปยัง แก้ไขข้อมูลหลัก ย่อมส่งผลให้มีการถ่ายโอนข้อมูลที่ย้ำซ้อนได้ (Conflict) ซึ่งถึงแม้โปรแกรม X จะช่วยแจ้งเตือนทุกครั้งที่มีการถ่ายโอนข้อมูลซ้ำซ้อน และโปรแกรมได้มีการทำสำเนาขั้นตอนดังกล่าวซ้ำไว้ทั้ง 2 ขั้นตอนใน แก้ไขข้อมูลเดียวกันพร้อมทั้งให้สัญลักษณ์ไว้เพื่อแสดงว่า เป็นขั้นตอนที่มีความซ้ำซ้อนอยู่และต้องได้รับการจัดการให้เหมาะสม แต่ก็ทำให้เกิดความยุ่งยากในการปฏิบัติงานและต้องมีการสื่อสารและสอบทานข้อมูลกันเพิ่มขึ้น ดังนั้น โปรแกรม Y จึงได้รับการพัฒนาขึ้นเพื่อพัฒนาเรื่องความเป็นปัจจุบันของข้อมูลให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น

นอกเหนือจากการปรับเปลี่ยนวิธีปรับแก้ข้อมูลให้เป็นปัจจุบันของโปรแกรมทั้งสอง วิธีการสอบทานผลการปฏิบัติงานในแต่ละขั้นตอนปฏิบัติงานยังคงเป็นในลักษณะเดิม คือ การสร้างสำเนา “ข้อคิดเห็นจากการสอบทาน – Review Note” โดยผู้สอบทานไว้ในแต่ละขั้นตอนการปฏิบัติงาน และแจ้งไปยังผู้ปฏิบัติงานเพื่อแก้ไขปรับปรุง ทั้งนี้ หากงานตรวจสอบงบการเงินโดยใช้โปรแกรม X อยู่ ผู้ปฏิบัติงานต้องรับข้อมูลเข้าเพื่อดำเนินการแก้ไขก่อนถ่ายโอนข้อมูลออกให้ผู้ครอบครอง แก้ไขข้อมูลหลักอีกครั้ง โดยจะดำเนินการไปเรื่อยๆ จนกว่าขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบจะถูกต้องเหมาะสม ในขณะที่ผู้ใช้โปรแกรม Y จะไม่จำเป็นต้องมีการถ่ายสำเนาข้อมูลไปมา โดยสามารถปรับแก้ข้อมูลการแก้ไขเข้าสู่เครื่องแม่ข่ายแล้วแจ้งไปยังผู้สอบทานทางจดหมายอิเล็กทรอนิกส์ได้ทันที หลังจากนั้น ผู้สอบทานทำการสอบทานอีกครั้งก่อนคลิกเปลี่ยนสถานะของงานในขั้นตอนนั้นๆ ให้เป็น “สอบทานแล้ว – Reviewed” พร้อมวันที่สอบทานไว้ในกระดาษทำการแต่ละขั้นตอน โดยที่ไม่สามารถบันทึกหรือแก้ไขวันที่ย้อนหลังได้ ทั้งนี้ สำหรับโปรแกรม X ผู้ครอบครอง แก้ไขข้อมูลหลักต้องดำเนินการจัดเก็บ แก้ไขข้อมูลทั้งหมดที่ได้รับการสอบทานแล้ว (Reviewed) ไว้ในเครื่องแม่ข่ายและรอการดำเนินการในกระบวนการปิดงานต่อไปเมื่อสิ้นสุดกระบวนการตรวจสอบงบการเงิน ในขณะที่โปรแกรม Y จะได้รับ

การปรับแก้ข้อมูลให้เป็นปัจจุบันแบบอัตโนมัติ ไม่ต้องมีการถ่ายโอนข้อมูลจากแฟ้มข้อมูลหลักของผู้รับผิดชอบงานตรวจสอบงบการเงิน

- ขั้นตอนการปิดงานตรวจสอบ

ในการปิดงานแต่ละงานตรวจสอบงบการเงินนั้น ผู้รับผิดชอบแต่ละงานจะต้องทำการจัดเก็บแฟ้มงานลูกค้าทั้งหมดเข้าไปในเครื่องแม่ข่าย พร้อมทั้งเปลี่ยนสถานะการดำเนินงานตรวจสอบงบการเงินให้เป็น “ปิด - Closed” เพื่อป้องกันมิให้มีการแก้ไขข้อมูลการบันทึกกระดาษทำการที่ได้มีการรับรองงบการเงินไปแล้ว ซึ่งในขั้นตอนนี้ ทั้งโปรแกรม X และโปรแกรม Y สามารถตรวจจับความผิดพลาดที่อาจจะเกิดขึ้นในขั้นตอนต่างๆ ได้ เช่น ข้อคิดเห็นจากการสอบทานที่ยังไม่ได้ลบจากระบบ (หากข้อคิดเห็นจากการสอบทานได้รับการแก้ไขแล้ว ผู้สอบทานต้องเป็นผู้ลบข้อคิดเห็นดังกล่าวออกจากขั้นตอนนั้นๆ ) ขั้นตอนการปฏิบัติงานที่ซ้ำซ้อนและยังไม่ได้รับการจัดการ หรือ การสร้างจุดเชื่อมโยงอัตโนมัติ (Hyperlink) ที่ไม่สามารถตรวจพบไฟล์แนบที่ระบุไว้ ทั้งนี้ ข้อผิดพลาดดังกล่าวต้องได้รับการแก้ไขให้ถูกต้องสมบูรณ์ก่อนการจัดเก็บแฟ้มงานเข้าเครื่องแม่ข่ายเพื่อปิดงาน และการเรียกแฟ้มงานที่จัดเก็บไปแล้วนั้น จะสามารถดำเนินการได้เฉพาะผู้ที่ได้รับมอบหมายสิทธิ์ในงานตรวจสอบงบการเงินนั้นเท่านั้น

#### 4.1.2.2.4 คุณลักษณะของระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่ใช้

โดยแท้จริงแล้ว คุณลักษณะของโปรแกรม X และ โปรแกรม Y ของ Firm B นั้น ไม่แตกต่างกันมากนัก ถึงแม้จะเป็นคนละโปรแกรม แต่แนวคิดเรื่องแนวทางการปฏิบัติงานตรวจสอบของทั้ง 2 โปรแกรมยังคงเดิม โดยเน้นเรื่องการระบุความเสี่ยงและการควบคุมโดยผู้ตรวจสอบ และการกำหนดขั้นตอนการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบงบการเงินให้เป็นไปตามมาตรฐานการตรวจสอบสากล อย่างไรก็ตาม โปรแกรม Y ได้มีการพัฒนาด้านการปรับความเป็นปัจจุบันของข้อมูลให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น เพื่อลดความเสี่ยงเรื่องความซ้ำซ้อนของไฟล์ข้อมูลและความล่าช้าในการติดตามผลการปฏิบัติงาน ทั้งนี้ รายละเอียดของคุณสมบัติของทั้ง 2 โปรแกรม มีดังนี้

- ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ “โปรแกรม X”

โปรแกรม X ได้รับการออกแบบให้มีชุดมาตรฐานของแต่ละประเภทบริการและอุตสาหกรรม และภายใต้ชุดมาตรฐานของแต่ละอุตสาหกรรมนั้นก็ได้รับการออกแบบขั้นตอนการปฏิบัติงาน (Step) รวมถึงรูปแบบ (Template) ของกระดาษทำการที่ควรจะต้องมีในแต่ละขั้นตอนการปฏิบัติงาน โดยรูปแบบกระดาษทำการดังกล่าวได้รับการสร้างขึ้นให้อยู่ในรูปแบบของโปรแกรม Microsoft Office อันได้แก่ Microsoft Word, Excel, และ PowerPoint เพื่อให้มีความเป็นมิตรต่อผู้ใช้งานที่คุ้นชินกับการใช้ Microsoft Office ทั้งนี้ รูปแบบกระดาษทำการที่มีการจัดสร้างให้อย่างเป็นอัตโนมัตินั้น ปรากฏอยู่ในทุกขั้นตอนการปฏิบัติงานโดยที่ผู้ตรวจสอบสามารถปรับเปลี่ยนรายละเอียด หรือ สร้างเพิ่มหรือลบทิ้งได้ หรือไม่ใช่รูปแบบมาตรฐานเลยก็ได้ นับว่าเป็นโปรแกรมกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่อำนวยความสะดวกในเรื่องรูปแบบการบันทึกข้อมูลให้แก่ผู้ตรวจสอบเป็นอย่างมาก ดังนั้น คุณลักษณะโดยสรุปของโปรแกรม X นั้น มีดังนี้

- กำหนดขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบแต่ละขั้น (Step) ไว้อย่างชัดเจน โดยเริ่มตั้งแต่กระบวนการวางแผนการตรวจสอบ จนกระทั่ง การออกรายงานเพื่อรับรองงบการเงิน
- ขั้นตอนการปฏิบัติงาน (Step) ได้รับการกำหนดจำนวนขั้นตอนตามประเภทอุตสาหกรรมที่เลือกไว้ให้ นอกจากนี้ การตรวจสอบตามมาตรฐานการบัญชีที่เป็นสากล เช่น มาตรฐาน US GAAP หรือ IAS ที่ได้รับการเลือกตั้งตั้งตอนสร้างกระดาษทำการสำหรับลูกค้าแต่ละรายนั้น จะได้รับการสร้างเอกสารรูปแบบกระดาษทำการที่ระบุรายละเอียดและข้อกำหนดการตรวจสอบพร้อมคำแนะนำในแต่ละขั้นตอนการปฏิบัติงานเพื่อให้ผู้ตรวจสอบสามารถดำเนินการตรวจสอบให้เป็นไปตามมาตรฐานที่ได้เลือกไว้
- มีรูปแบบการช่วยเหลือแบบฝังอยู่ในระบบโดยได้รับการสร้างชุดมาตรฐานการปฏิบัติงานไว้ในกระดาษทำการที่อยู่ในแต่ละขั้นตอนการปฏิบัติงานพร้อมจุดเชื่อมโยงอัตโนมัติ (Hyperlink) โดยสามารถคลิกเพื่อเรียกฐานความรู้ (Knowledgebase) ขึ้นมาอ่านเฉพาะเรื่องที่เกี่ยวข้องได้อย่างไรก็ตาม การใช้โปรแกรมช่วยคำนวณยังคงต้องดำเนินการโดยโปรแกรมประยุกต์อื่น เช่น Microsoft Excel หรือ ACL (Audit Command Language) แล้วแนบไฟล์คำนวณนั้นใน Step ที่เกี่ยวข้องกัน
- การบันทึกกระบวนการคิด (Thought Process) เป็นไปตามข้อกำหนดในกระดาษทำการที่ได้รับการสร้างขึ้นอย่างเป็นอัตโนมัติซึ่งสามารถแก้ไขปรับปรุงได้ รวมทั้ง มีชุดของคำถามเพื่อให้ผู้ตรวจสอบใช้เป็นแนวทางในการระบุความเสี่ยงและการควบคุม รวมถึงกำหนดขั้นตอนการตรวจสอบ (Audit Procedure) โดยไม่มีชุดรายการความเสี่ยงและการควบคุมมาตรฐานจัดไว้ให้ (ผู้ตรวจสอบต้องระบุความเสี่ยงและการควบคุมด้วยตนเอง)
- ต้องมีการกำหนดผู้ครอบครองแฟ้มข้อมูลหลัก (Master) และเป็นผู้แจกจ่ายแฟ้มข้อมูลสำเนา (Carbon) แก่คณะทำงานพร้อมทั้งปรับข้อมูลกันระหว่างคณะทำงานให้เป็นประจำอย่างสม่ำเสมอ
- ไม่มีการแสดงภาพรวมความคืบหน้าการปฏิบัติงานสำหรับผู้บริหาร (Dashboard) ผู้สอบบัญชี จะเห็นเฉพาะสถานะของงานในรูปแบบ Document Manager ในหน้าแรกของแฟ้มงานที่แสดงขั้นตอนการปฏิบัติงานหลัก ขั้นตอนย่อยภายใต้ขั้นตอนหลัก (ถ้ามี) ผู้ปฏิบัติงาน ผู้สอบทานงาน วันที่แล้วเสร็จและวันที่สอบทานแล้วของแต่ละขั้นตอนการปฏิบัติงานเท่านั้น
- ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ “โปรแกรม Y”
 

การพัฒนาปรับปรุงระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ของ Firm B จาก โปรแกรม X มาเป็น โปรแกรม Y นั้น อยู่ในระหว่างติดตั้งโดยมีโครงการนำร่อง (Pilot Project) เพียงบางงาน ตรวจสอบงบการเงิน และการติดตั้งแบบเต็มรูปแบบกำหนดไว้ให้ดำเนินการสำหรับงบการเงินที่จะต้องได้รับการตรวจสอบภายในปี 2559 ดังนั้น ในขณะที่ดำเนินการวิจัยนั้น จึงมีผู้ตรวจสอบบางคนที่ได้รับการประสบการณ์ในการใช้โปรแกรม Y ดังกล่าว ทั้งนี้ คุณลักษณะหลักของโปรแกรม Y มีรายละเอียดดังนี้

  - 1) โปรแกรม Y จะใช้สำหรับบริการด้านการตรวจสอบเพื่อรับรองงบการเงินของ Firm B เท่านั้น โดยไม่นำไปปรับใช้กับบริการการตรวจสอบด้านอื่น ๆ เช่น การตรวจสอบภายใน อีกต่อไป

อย่างไรก็ตาม โปรแกรม X จะยังคงอยู่ในรายการโปรแกรมประยุกต์ขององค์กรที่บริการอื่น ใน Firm B ยังสามารถนำไปใช้เป็นกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์สำหรับจัดเก็บข้อมูลและ หลักฐานการปฏิบัติงานตรวจสอบของตนเองได้

- 2) การเชื่อมโยงฐานความรู้ด้านการระบุความเสี่ยงและการควบคุมกลับเข้ามาในโปรแกรม (จาก เดิมในโปรแกรม X ไม่มีการจัดข้อมูลความรู้หรือชุดรายการความเสี่ยงและการควบคุมให้ มี เพียงชุดคำถามเพื่อเป็นแนวทางปฏิบัติงาน) แต่เป็นการเชื่อมโยงเฉพาะความเสี่ยงและการ ควบคุมโดยที่ไม่มีวิธีปฏิบัติงานตรวจสอบ (Audit Procedure) แบบสำเร็จรูปให้ในแต่ละ ขอบเขตการตรวจสอบ อย่างไรก็ตาม ผู้ตรวจสอบสามารถสืบค้นข้อมูลจากจุดเชื่อมโยงข้อมูล (Link) ที่โปรแกรมจัดไว้ให้โดยเชื่อมโยงไปยังหัวข้อความรู้ (Library) ที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้ ผู้ ตรวจสอบต้องศึกษาหัวข้อความรู้ดังกล่าวด้วยตนเอง จากนั้น จึงบันทึกวิธีปฏิบัติงาน ตรวจสอบให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์การตรวจสอบที่กำหนดไว้ด้วยตนเองเช่นเดียวกัน
- 3) ยังคงมีการกำหนดขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบแต่ละขั้น (Step) ไว้อย่างชัดเจน โดยเริ่ม ตั้งแต่กระบวนการวางแผนการตรวจสอบ จนกระทั่ง การออกรายงานเพื่อรับรองงบการเงิน และสามารถสร้างชุดมาตรฐานกระดาษทำการตามประเภทอุตสาหกรรมและมาตรฐานการ บัญชีที่ลูกค้าใช้ได้เช่นเดิม
- 4) การใช้โปรแกรมช่วยคำนวณยังคงต้องดำเนินการโดยโปรแกรมประยุกต์อื่น เช่น Microsoft Excel หรือ ACL (Audit Command Language) แล้วแนบไฟล์คำนวณนั้นใน Step ที่ เกี่ยวข้องกัน
- 5) การสอบทานงานของผู้สอบทานจะไม่สามารถดำเนินการเฉพาะในแต่ละขั้นตอนการ ปฏิบัติงานได้ เนื่องจาก โปรแกรม Y มีรูปแบบของขั้นตอนการปฏิบัติงานที่เชื่อมโยงกันมาก ยิ่งขึ้นกว่าโปรแกรม X (ที่สามารถสอบทานงานแต่ละขั้นตอนการปฏิบัติงานอย่างเป็นอิสระ จากกันได้) โดยโปรแกรม Y กำหนดให้รูปแบบของการบันทึกกระบวนการคิดและ วิธีปฏิบัติงานตรวจสอบนั้น เกิดขึ้นจากการเชื่อมโยงในขั้นตอนอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง ดังนั้น ผู้สอบทานงานต้องคลิกเพื่อเรียกดูขั้นตอนอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกันในระหว่างสอบทานตลอดเวลา ทั้งนี้ เป็นข้อบังคับของโปรแกรมที่ผู้สอบทานไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้
- 6) มีระบบแสดงผลความคืบหน้างานตรวจสอบงบการเงินสำหรับผู้บริหาร (Dashboard) เพื่อให้ ผู้สอบทานและหุ้นส่วนสามารถเรียกดูสถานะภาพรวมโดยไม่ต้องเข้าไปดูในแต่ละขั้นตอนการ ปฏิบัติงาน ซึ่งจากเดิมที่ผู้ปฏิบัติงานแต่ละคนจะเห็นแต่งานของตนเอง ก็สามารถเห็นใน ภาพรวมความคืบหน้าในงานของเพื่อนร่วมคณะทำงานได้
- 7) ยกเลิกระบบการใช้แฟ้มข้อมูลหลัก (Master) และสำเนา (Carbon) โดยผู้ปฏิบัติงาน ตรวจสอบทุกคนต้องปรับกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ของตนเองกับเครื่องแม่ข่ายอย่างเป็น ประจำสม่ำเสมอ เพื่อให้ผู้สอบทานทราบถึงสถานะต่างๆ ของงานที่เป็นปัจจุบัน

ทั้งนี้ จากคุณลักษณะของ “โปรแกรม X” และ “โปรแกรม Y” ดังที่ได้กล่าวมาแล้ว สามารถสรุปถึง ความแตกต่างของทั้ง 2 โปรแกรมได้ดังตารางที่ 4 ด้านล่างนี้

ตารางที่ 4 การเปรียบเทียบระบบกระตาดำการอิเล็กทรอนิกส์ของ Firm B

ข้อแตกต่าง	โปรแกรม X	โปรแกรม Y
1. การใช้โปรแกรมกับบริการอื่นของสำนักงาน	มีชุดกระตาดำทำการมาตรฐานสำหรับบริการให้ความเชื่อมั่นด้านอื่นที่ไม่ใช่การตรวจสอบงบการเงิน	ใช้ได้เฉพาะบริการด้านการตรวจสอบเพื่อรับรองงบการเงินเท่านั้น
2. การเชื่อมโยงฐานความรู้ด้านความเสี่ยงและการควบคุม	ไม่มีชุดรายการความเสี่ยงและการควบคุม ผู้ตรวจสอบต้องระบุเองทั้งหมด	มีชุดรายการความเสี่ยงและการควบคุมให้ แต่ผู้ตรวจสอบต้องระบุวิธีการตรวจสอบด้วยตนเอง
3. การสอบทานผลการปฏิบัติงาน	ผู้สอบทานสามารถแยกสอบทานแต่ละขอบเขตการตรวจสอบได้โดยไม่ต้องเรียกดูขอบเขตการตรวจสอบอื่น	ผู้สอบทานต้องสอบทานหลายๆ ขอบเขตการตรวจสอบพร้อมกัน เนื่องจากโปรแกรมกำหนดให้ต้องมีการบันทึกข้อมูลที่มีความเชื่อมโยงกันในแต่ละขอบเขตงาน เมื่อต้องสอบทานจึงต้องอ่านข้อมูลจากหลายๆ ขอบเขตมาประกอบกัน
4. การติดตามและประเมินผลการปฏิบัติงาน	ต้องเรียกดูจากแฟ้มข้อมูลหลัก (Master) และดูทุกขั้นตอนงานโดยไล่ดูทีละขั้นตอนการตรวจสอบ	จัดให้มี Dashboard เพื่อภาพรวมของการปฏิบัติงานทั้งงานตรวจสอบงบการเงินได้
5. การปรับข้อมูลให้เป็นปัจจุบัน	ต้องมีการถ่ายโอนข้อมูลเข้าและออกจากแฟ้มข้อมูลหลัก (Master) และมีผู้ควบคุมเพื่อให้แฟ้มข้อมูลหลักได้รับการปรับให้เป็นปัจจุบันอย่างสม่ำเสมอ	กำหนดให้คณะทำงานต้องปรับความเป็นปัจจุบันกับเครื่องมือช่วยอย่างสม่ำเสมอโดยไม่ต้องมีแฟ้มข้อมูลหลักและสำเนาอีกต่อไป

#### 4.1.2.3 กรณีศึกษา Firm C

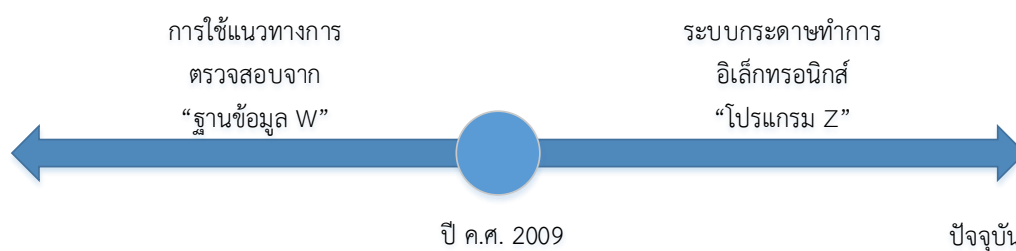
กรณีศึกษา Firm C นั้น มีรายละเอียดของ 1) ลักษณะโดยทั่วไปขององค์กร 2) ขอบเขตและประวัติการใช้ระบบกระตาดำการอิเล็กทรอนิกส์ 3) ขั้นตอนการปฏิบัติงานโดยใช้ระบบกระตาดำการอิเล็กทรอนิกส์ และ 4) คุณลักษณะของระบบกระตาดำการอิเล็กทรอนิกส์ที่ใช้ ดังนี้

##### 4.1.2.3.1 ลักษณะโดยทั่วไปขององค์กร

Firm C เป็นบริษัทสมาชิกของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 1 ใน 4 แห่งของโลก หรือ Big 4 เช่นเดียวกัน ในปัจจุบันมีพนักงานทั้งสิ้นกว่า 1,000 คน นอกเหนือจากการให้บริการสอบบัญชี หรือ การตรวจสอบเพื่อรับรองงบการเงินซึ่งเป็นบริการหลักของสำนักงานแล้วนั้น Firm C ยังมีบริการด้านอื่นๆ เช่นเดียวกับ สำนักงานสอบบัญชี Big4 อื่น ๆ เช่น การเป็นที่ปรึกษาทางธุรกิจ และทางด้านกฎหมายและภาษี

#### 4.1.2.3.2 ขอบเขตและประวัติการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์

กระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ของ Firm C หรือ “โปรแกรม Z” ที่ใช้อยู่ในปัจจุบันนั้น ได้รับการติดตั้งเพื่อใช้เป็นกระดาษทำการในการบันทึกข้อมูลและจัดเก็บหลักฐานการตรวจสอบมาตั้งแต่ประมาณปี ค.ศ. 2009 จนกระทั่งถึงปัจจุบัน โดยได้รับการออกแบบให้ใช้เป็นกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์แบบอัตโนมัติสำหรับบริการด้านการสอบบัญชีเพื่อรับรองงบการเงินเท่านั้น โดยก่อนหน้าการติดตั้งระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ หรือโปรแกรม Z นั้น Firm C ใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์แบบไม่อัตโนมัติ โดยใช้เฉพาะชุดโปรแกรม Microsoft Office และ โปรแกรมช่วยตรวจสอบ IDEA และมีฐานความรู้ที่ใช้สำหรับการเก็บรวบรวมแนวทางการตรวจสอบ (Audit Program) ที่ชื่อว่า “ฐานข้อมูล W” ซึ่งไม่ได้กำหนดขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินไว้ แต่เป็นฐานข้อมูลที่จัดเก็บแนวทางการตรวจสอบแบบมาตรฐานสำหรับการตรวจสอบในอุตสาหกรรมและมาตรฐานต่างๆ ไว้เท่านั้น ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจะต้องจัดเตรียมโครงสร้างกระดาษ ทำการด้วยชุดโปรแกรม Microsoft Office และสร้างไฟล์เตอร์หรือแฟ้มข้อมูลของลูกค้าแต่ละรายในแต่ละงานตรวจสอบงบการเงินเอง จากนั้น ผู้รับผิดชอบหลักของโครงการ (In Charge) จะเป็นผู้รวบรวมข้อมูลการสร้างไฟล์เตอร์จากแฟ้มข้อมูลลูกค้าเก่าที่ได้จัดทำเมื่อปีก่อน โดยเริ่มตั้งแต่กระบวนการวางแผนการตรวจสอบจนกระทั่งถึงขั้นตอนการออกรายงานผลการตรวจสอบ ซึ่งต้องใช้แฟ้มข้อมูลที่เป็นรูปแบบมาตรฐาน (Template) จากฐานข้อมูล W ซึ่งกระดาษทำการในขั้นตอนการตรวจสอบทุกขั้นตอนตั้งแต่การวางแผนจนกระทั่งการออกรายงานผลการตรวจสอบนั้น บริษัทแม่ของ Firm C ได้ออกแบบไว้ให้กับบริษัทสมาชิกทั่วโลก และเป็นแฟ้มข้อมูลแบบ Microsoft Word และ Microsoft Excel ซึ่งสามารถปรับเปลี่ยนได้ นอกจากนี้ ไฟล์ข้อมูลเหล่านี้บรรจุข้อมูลวิธีการปฏิบัติงานที่เป็นมาตรฐาน (Standard Guideline) เพื่อให้ผู้สอบบัญชีของ Firm C สามารถใช้เป็นแนวทางการปฏิบัติงานและบันทึกผลการตรวจสอบในแต่ละขั้นตอนได้ การแนบหลักฐานการตรวจสอบหรือผลการปฏิบัติงานต่างๆ ผู้สอบบัญชีของ Firm C จะต้องจัดทำในรูปแบบ Microsoft Excel และสอบทานทุกกระบวนการแบบไม่อัตโนมัติ แต่ติดต่อสื่อสารกันผ่านจดหมายอิเล็กทรอนิกส์เป็นหลัก ทั้งนี้ แผนภาพแสดงช่วงเวลาการปรับเปลี่ยนระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ของ Firm C แสดงได้ดังแผนภาพที่ 6 ดังนี้



แผนภาพที่ 6 ช่วงเวลาการปรับเปลี่ยนระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ Firm C

#### 4.1.2.3.3 ขั้นตอนการปฏิบัติงานโดยใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์

เมื่อมีการรับ “โปรแกรม Z” มาใช้ในองค์กรนั้น รูปแบบการจัดทำกระดาษทำการได้ปรับเปลี่ยนเป็นแบบอัตโนมัติมากยิ่งขึ้น โดยมีรายละเอียดการปฏิบัติงานและการบันทึกข้อมูลในโปรแกรม Z ในแต่ละขั้นตอนการปฏิบัติงาน ดังนี้

- ขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบ

จากเดิมก่อนใช้โปรแกรม Z ผู้สอบบัญชีต้องบันทึกรายละเอียดการวางแผน การปฏิบัติงานและผลการตรวจสอบด้วยรูปแบบของตนเอง หรือ ตามรูปแบบของปีก่อนที่ได้รับการบันทึกและสอบทานไว้ แต่เมื่อมีการนำโปรแกรม Z มาใช้ โปรแกรมได้ช่วยในการกำหนดมาตรฐานการจัดทำและบันทึกข้อมูลในรูปแบบอัตโนมัติมากยิ่งขึ้น ผู้สอบบัญชีสามารถเรียกดูแนวทางการปฏิบัติงาน (Guideline) ในแต่ละขั้นตอนการปฏิบัติงานได้เลยโดยไม่ต้องเปิด “ฐานข้อมูล W” ที่แยกออกจากระบบอย่างสิ้นเชิง และในแต่ละขั้นตอนการปฏิบัติงานได้รับการพัฒนาหน้าจอการบันทึกข้อมูลให้แทนที่การใช้ชุดโปรแกรม Microsoft Office เช่น การบันทึกผลการวางแผนการตรวจสอบนั้น มีหน้าจอสำหรับการบันทึกในโปรแกรม โดยผู้สอบบัญชีแค่เลือกจากชุดตัวเลือก (Check List) และใส่สัญลักษณ์การเลือกเฉพาะหน้ากล่องข้อความในแต่ละตัวเลือกที่เลือกได้ รวมถึงมีการสร้างชุดคำแนะนำ (Hints) ให้ในแต่ละขั้นตอนการบันทึกเพื่อเตือนความจำผู้สอบบัญชีถึงความเสี่ยงและการควบคุมสำคัญที่ต้องได้รับการสอบทาน เอกสารสำคัญที่ต้องได้รับการสอบทานและนำมาแนบเป็นหลักฐานการตรวจสอบ รวมถึงข้อมูลที่ต้องได้รับการบันทึกผลการสอบทานให้ครบถ้วน

การใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ของ Firm C นั้น ผู้สอบบัญชีต้องดำเนินการสร้างแฟ้มงานกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ในเครื่องแม่ข่าย (Server) สำหรับลูกค้าแต่ละราย โดยหากเป็นลูกค้าเก่า ผู้รับผิดชอบหลักของการตรวจสอบนั้น (ปกติคือ ผู้ตรวจสอบบัญชีในตำแหน่งผู้จัดการ) สามารถดึงข้อมูลงานตรวจสอบปีเก่าจากเครื่องแม่ข่ายได้และปรับแก้เฉพาะส่วนที่แตกต่างจากปีก่อน เช่น วันที่ปิดงบการเงิน หรือ การเปลี่ยนแปลงอื่นๆ ที่สำคัญ (ถ้ามี) ทั้งนี้ แฟ้มงานดังกล่าวประกอบด้วยขั้นตอนการปฏิบัติงานหลักที่เริ่มตั้งแต่การวางแผนการตรวจสอบ การประเมินความเสี่ยงและทดสอบการควบคุม การตรวจสอบในรายละเอียด การจัดทำรายงานผลการตรวจสอบและการสรุปโครงการในการมอบหมายสิทธิในการเข้าถึงแฟ้มงานของลูกค้า นั้น ผู้จัดการต้องดำเนินการตั้งแต่เริ่มต้นสร้างงานตรวจสอบงบการเงินโดยมอบหมายตามหน้าที่ความรับผิดชอบที่ได้กำหนดไว้ก่อนหน้า

ในด้านการเชื่อมต่อกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ ผู้สอบบัญชีทุกคนปฏิบัติงานแบบไร้การเชื่อมต่อ (Offline) จากเครื่องแม่ข่าย (Server) ได้เช่นเดียวกับ Firm A และ Firm B โดยการปรับข้อมูลให้เป็นปัจจุบันนั้น ยังคงใช้ระบบแฟ้มข้อมูลหลัก (Master) และการแจกจ่ายแฟ้มข้อมูลสำเนา (Carbon) โดยผู้สอบบัญชีที่ได้รับมอบหมายให้เป็นผู้รับผิดชอบในแต่ละงานนั้นจะได้รับสิทธิ์การเปิดปิดแฟ้มข้อมูลหลัก (Master) บนเครื่องแม่ข่ายเพื่อป้องกันการแก้ไขข้อมูลบนเครื่องแม่ข่าย และผู้ครอบครองแฟ้มข้อมูลหลักเป็นผู้รับผิดชอบในการแจกจ่ายแฟ้มข้อมูลสำเนา รวมถึงต้องทำการรวบรวมและปรับแฟ้มข้อมูลหลักให้เป็นปัจจุบันอย่างสม่ำเสมอในเครื่องของตนเองในกรณีที่มีการปฏิบัติงานภาคสนามที่บริษัทลูกค้า

- ขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบ

ในการปฏิบัติงานตรวจสอบนั้น ผู้ปฏิบัติงานต้องทำการตรวจสอบตามหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายซึ่งกำหนดไว้ตั้งแต่ช่วงเริ่มงานตรวจสอบงบการเงิน ทั้งนี้ ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบจะทำการบันทึกและปรับปรุงข้อมูลผลการตรวจสอบหรือจัดเก็บหลักฐานการตรวจสอบในกระดาษทำการเฉพาะขั้นตอนปฏิบัติงานที่ตนเองได้รับมอบหมายเท่านั้น โดยการปรับแฟ้มข้อมูลหลักจะดำเนินการโดยผู้รับผิดชอบ



หลักของงานตรวจสอบงบการเงินซึ่งต้องรวบรวมแฟ้มข้อมูลสำเนาทั้งหมดจากคณะกรรมการและปรับเข้าสู่เครื่องแม่ข่ายอย่างเป็นประจำสม่ำเสมอ เพื่อให้ผู้สอบทานในระดับบริหารได้ทำการสอบทาน ซึ่งในระหว่างการสอบทานผลการปฏิบัติงานในแต่ละขั้นตอนปฏิบัติงานนั้น ผู้สอบทานสามารถสร้าง “ข้อคิดเห็นจากการสอบทาน – Review Note” ไว้ในแต่ละขั้นตอนการปฏิบัติงานได้ และแจ้งผู้ปฏิบัติงานทางจดหมายอิเล็กทรอนิกส์ให้เข้ามาแก้ไขรายละเอียดตามข้อคิดเห็นการสอบทานที่บันทึกไว้ หากผู้ปฏิบัติงานดำเนินการแก้ไขแล้ว ก็แจ้งกลับผู้สอบทานทางจดหมายอิเล็กทรอนิกส์เช่นเดียวกัน จะรับข้อมูลถ่ายโอนเข้าแฟ้มข้อมูลหลักแล้วคลิกเพื่อเปลี่ยนสถานะงานเป็น “สอบทานแล้ว – Reviewed” พร้อมวันที่สอบทานไว้ในกระดาษทำการแต่ละขั้นตอน โดยที่ไม่สามารถบันทึกหรือแก้ไขวันที่ย้อนหลังได้

#### - ขั้นตอนการปิดงานตรวจสอบ

ในการปิดงานแต่ละครั้งนั้น ผู้รับผิดชอบแต่ละงานจะต้องทำการจัดเก็บแฟ้มงานลูกค้าทั้งหมดเข้าไปในเครื่องแม่ข่าย พร้อมทั้งเปลี่ยนสถานะการดำเนินงานตรวจสอบงบการเงินให้เป็น “ปิด – Closed” เพื่อป้องกันมิให้มีการแก้ไขข้อมูลการบันทึกกระดาษทำการที่ได้มีการรับรองงบการเงินไปแล้ว ทั้งนี้ โปรแกรม Z สามารถตรวจจับความผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้นในขั้นตอนต่างๆ ได้ เช่น ข้อคิดเห็นจากการสอบทานที่ยังไม่ได้ลบจากระบบ (หากข้อคิดเห็นจากการสอบทานได้รับการแก้ไขแล้ว ผู้สอบทานต้องเป็นผู้ลบข้อคิดเห็นดังกล่าวออกจากขั้นตอนนั้นๆ) ขั้นตอนการปฏิบัติงานที่ซ้ำซ้อนและยังไม่ได้รับการจัดการ หรือ การสร้างจุดเชื่อมโยงอัตโนมัติ (Hyperlink) ที่ไม่สามารถตรวจพบไฟล์แนบที่ระบุไว้ ทั้งนี้ ข้อผิดพลาดดังกล่าวต้องได้รับการแก้ไขให้ถูกต้องสมบูรณ์ก่อนการจัดเก็บแฟ้มงานเข้าเครื่องแม่ข่ายเพื่อปิดงาน และการเรียกแฟ้มงานที่จัดเก็บไปแล้วนั้น จะสามารถดำเนินการได้เฉพาะผู้ที่ได้รับมอบหมายสิทธิ์ในงานตรวจสอบงบการเงินนั้นเท่านั้น

#### 4.1.2.3.4 คุณลักษณะของระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่ใช้

ในการรับโปรแกรม Z มาใช้เป็นระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ของ Firm C นั้น โปรแกรมดังกล่าวได้รับการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงเป็นประจำโดยมีหน่วยงานเฉพาะที่ทำหน้าที่เป็นศูนย์กลางในการประสานงานกับบริษัทในต่างประเทศ เพื่อรับทราบข้อมูลและแผนงานการเปลี่ยนระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ รวมทั้งเป็นศูนย์กลางการรับทราบปัญหาจากการใช้กระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์และจัดให้มีแผนการฝึกอบรมให้สอดคล้องกับแผนการติดตั้งระบบในแต่ละปี ซึ่งในปัจจุบันนี้ โปรแกรม Z ได้รับการใช้งานอย่างต่อเนื่องและมีคุณลักษณะสำคัญ ดังนี้

- กำหนดขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบแต่ละขั้นตอน (Step) ไว้อย่างชัดเจน โดยเริ่มตั้งแต่กระบวนการวางแผนการตรวจสอบ จนกระทั่ง การออกรายงานเพื่อรับรองงบการเงิน
- ขั้นตอนการปฏิบัติงาน (Step) ได้รับการกำหนดให้สอดคล้องตามประเภทอุตสาหกรรมของลูกค้าที่เลือกไว้ตั้งแต่เริ่มงานตรวจสอบงบการเงิน
- มีรูปแบบการช่วยเหลือแบบฝังอยู่ในระบบโดยได้รับการสร้างชุดมาตรฐานการปฏิบัติงานไว้ในกระดาษทำการที่อยู่ในแต่ละขั้นตอนการปฏิบัติงานพร้อมจุดเชื่อมโยงอัตโนมัติ (Hyperlink) โดยสามารถคลิกเพื่อเรียกฐานความรู้ (Knowledgebase) ขึ้นมาอ่านเฉพาะเรื่องที่เกี่ยวข้องได้

อย่างไรก็ตาม การใช้โปรแกรมช่วยคำนวณยังคงต้องดำเนินการโดยโปรแกรมประยุกต์อื่น เช่น Microsoft Excel หรือ ACL (Audit Command Language) แล้วแนบไฟล์คำนวณนั้นใน Step ที่เกี่ยวข้องกัน

- สามารถสร้างรูปแบบการนำเสนอในรูปแบบสถิติ กราฟ หรืออื่นๆ เพื่อให้ผู้สอบทานเห็นประเด็นสำคัญที่ต้องการนำเสนอได้

#### 4.1.2.4 กรณีศึกษา Firm D

กรณีศึกษา Firm D นั้น มีรายละเอียดของ 1) ลักษณะโดยทั่วไปขององค์กร 2) ขอบเขตและประวัติการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ 3) ขั้นตอนการปฏิบัติงานโดยใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ และ 4) คุณลักษณะของระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่ใช้ ดังนี้

##### 4.1.2.4.1 ลักษณะโดยทั่วไปขององค์กร

Firm D เป็นบริษัทสมาชิกของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 1 ใน 4 แห่งของโลก หรือ Big 4 เช่นเดียวกัน ในปัจจุบันมีพนักงานทั้งสิ้นกว่า 1,000 คน นอกเหนือจากการให้บริการสอบบัญชี หรือ การตรวจสอบเพื่อรับรองงบการเงินซึ่งเป็นบริการหลักของสำนักงานแล้วนั้น Firm D มีบริการด้านอื่นๆ เช่นเดียวกับสำนักงานสอบบัญชี Big4 อื่นๆ นั่นคือ การเป็นที่ปรึกษาด้านกฎหมายและภาษีที่ปรึกษาทางการเงินและการค้าระหว่างประเทศ

##### 4.1.2.4.2 ขอบเขตและประวัติการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์

กระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ของ Firm D นั้น เริ่มจากการใช้ชุดโปรแกรม Microsoft Office เป็นกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ในช่วงเริ่มต้น โดยมีชุดรูปแบบเอกสารมาตรฐาน (Template) ใน “โปรแกรม P” ที่บริษัทแม่ในต่างประเทศพัฒนาไว้ แต่การใช้โปรแกรม P นั้น ไม่ได้เป็นข้อบังคับขององค์กรให้ต้องนำมาใช้เป็นกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์สำหรับงานตรวจสอบเพื่อรับรองงบการเงิน ดังนั้น ก่อนปี ค.ศ. 2007 ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินของ Firm D จึงไม่ได้ใช้โปรแกรม P ในทุกงานตรวจสอบงบการเงิน ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีสามารถเลือกใช้โปรแกรม P หรือใช้เป็นชุดโปรแกรม Microsoft Office ได้ขึ้นอยู่กับผู้บริหารงานตรวจสอบงบการเงินเป็นผู้ตัดสินใจ ทั้งนี้ ทั้งชุดโปรแกรม Microsoft Office และโปรแกรม P นั้นเป็นเพียงโปรแกรมบริหารเอกสาร (Document Manager) เท่านั้น จึงไม่มีกระบวนการปฏิบัติงานที่เป็นอัตโนมัติใดๆ จัดไว้ให้ การบันทึกและจัดเก็บกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ของ Firm D ในช่วงก่อนปี ค.ศ. 2007 จึงเป็นรูปแบบของการใช้กระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่ไม่เป็นอัตโนมัติ กระบวนการสอบทานและติดต่อสื่อสารเพื่อนำส่งงานและสอบทานงานใช้จดหมายอิเล็กทรอนิกส์เป็นหลัก และนอกเหนือจากโปรแกรม P ที่ใช้เป็นโปรแกรมบริหารเอกสารแล้วนั้น ในขั้นตอนการปฏิบัติงานอื่นๆ ของงานตรวจสอบเพื่อรับรองงบการเงิน เช่น การประเมินความเสี่ยงเพื่อรับลูกค้า การใช้โปรแกรมช่วยคำนวณหรือช่วยในการสุ่มตัวอย่างนั้น Firm D มีโปรแกรมที่เป็นตัวช่วยดังกล่าวอยู่อย่างหลากหลาย โดยเฉพาะโปรแกรมช่วยคำนวณหรือช่วยสุ่มตัวอย่างนั้น Firm D ได้พัฒนาไว้มากกว่า 3 โปรแกรม รวมถึงโปรแกรมช่วยตรวจสอบ ACL ไว้เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถเลือกใช้ในกรณีที่การคำนวณหรือการสุ่มตัวอย่างมีสมมติฐานที่แตกต่างกันได้ (เช่น

การสุ่มตัวอย่างแบบต้องให้หลักสถิติ หรือแบบไม่ใช้สถิติ) นอกจากนั้น ในชุดฐานความรู้นั้น Firm D ได้มีการสนับสนุนสร้างฐานความรู้ด้านการสอบบัญชีที่ ผู้สอบบัญชีทุกคนสามารถเข้าสู่ระบบฐานข้อมูลและสืบค้นข้อมูลสำหรับใช้ประกอบการปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อรับรองงบการเงินได้โดยจะได้รับการปรับปรุงข้อมูลให้มีความเป็นปัจจุบันอย่างเป็นประจำสม่ำเสมอโดยกลุ่มผู้วิจัยของบริษัทแม่ในต่างประเทศ

อย่างไรก็ตาม ในปี ค.ศ. 2007 Firm D ได้มีการกำหนดให้การใช้กระดาษทำการสำหรับงานตรวจสอบเพื่อรับรองงบการเงินนั้น ต้องบันทึกและจัดเก็บหลักฐานและผลการตรวจสอบทั้งหมดลงใน “โปรแกรม S” ซึ่งได้รับการพัฒนาขึ้นเพื่องานตรวจสอบเพื่อรับรองงบการเงินโดยเฉพาะ ยกเว้นงานตรวจสอบงบการเงินที่มีขนาดเล็ก (กำหนดจากชั่วโมงทำการและความซับซ้อนของธุรกิจ โดยต้องได้รับอนุมัติจากหุ้นส่วนซึ่งเป็นผู้ดำเนินงานตรวจสอบงบการเงิน) ที่ได้รับการอนุมัติไม่ต้องใช้โปรแกรม S ในการบันทึกและจัดเก็บหลักฐานและผลการตรวจสอบ ส่งผลให้ Firm D ได้มีการรับโปรแกรม S มาใช้อย่างทั่วถึงตั้งองค์กรตั้งแต่นั้น และมีระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่ไม่ใช่เป็นเพียงไฟล์เตอร์ช่วยบริหารงานเอกสารแต่สามารถสร้างขั้นตอนการปฏิบัติงาน (Steps) และเชื่อมโยงข้อมูลอื่นที่เป็นอัตโนมัติมากยิ่งขึ้น ทั้งนี้ แผนภาพแสดงระยะเวลาการปรับเปลี่ยนระบบกระดาษทำการของ Firm D แสดงได้ดังแผนภาพที่ 7 ด้านล่างนี้



แผนภาพที่ 7 ช่วงเวลาการปรับเปลี่ยนระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ Firm D

#### 4.1.2.4.3 ขั้นตอนการปฏิบัติงานโดยใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์

ในขั้นตอนการปฏิบัติงาน (Step) ของการตรวจสอบเพื่อรับรองงบการเงินสำหรับ Firm D นั้น ได้รับการออกแบบไว้ในโปรแกรม S อย่างเป็นระบบ รวมถึงมีการสร้างความเชื่อมโยงและเส้นทางเดินของงาน (Work Flow) ไว้แบบอัตโนมัติ กล่าวคือ ขั้นตอนการปฏิบัติงานจะได้รับการกำหนดขั้นตอนที่ต้องปฏิบัติงานก่อนหลัง มีการเชื่อมโยงชุดฐานความรู้เฉพาะที่เกี่ยวข้องกับขั้นตอนนั้นๆ โดย ผู้สอบบัญชีไม่ต้องไปสืบค้นจากฐานความรู้หลัก สามารถกำหนดสิทธิ์การเข้าถึงเฉพาะผู้ปฏิบัติงานที่ได้รับมอบหมายในแต่ละงานเท่านั้น ซึ่งรายละเอียดของการทำงานในแต่ละขั้นตอนหลักโดยใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์นั้น มีรายละเอียดดังนี้

- ขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบ

การใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ของ Firm D นั้น เริ่มต้นด้วยแนวทางเดียวกันกับกรณีศึกษาอื่นๆ โดยผู้สอบบัญชีต้องดำเนินการสร้างแฟ้มงานกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ในเครื่องแม่ข่าย (Server) สำหรับลูกค้าแต่ละราย โดยหากเป็นลูกค้าเก่าผู้รับผิดชอบหลักของการตรวจสอบ

นั้น สามารถดึงข้อมูลงานตรวจสอบปีเก่าจากเครื่องแม่ข่ายได้และปรับแก้เฉพาะส่วนที่แตกต่างจากปีก่อน เช่น วันที่ปิดงบการเงิน หรือ การเปลี่ยนแปลงอื่นๆ ที่สำคัญ (ถ้ามี) ทั้งนี้ แฟ้มงานดังกล่าวประกอบด้วยขั้นตอนการปฏิบัติงานหลักที่เริ่มตั้งแต่การวางแผนการตรวจสอบ การประเมินความเสี่ยงและทดสอบการควบคุม การตรวจสอบในรายละเอียด การจัดทำรายงานผลการตรวจสอบและการสรุปโครงการ ในการมอบหมายสิทธิ์ในการเข้าถึงแฟ้มงานของลูกค้านั้น ผู้รับผิดชอบโครงการ (In Charge) จะเป็นผู้สร้างพื้นที่ปฏิบัติงาน (Work Space) ขึ้นเพื่อกำหนดและมอบหมายหน้าที่การปฏิบัติงานในแต่ละขั้นตอนการปฏิบัติงาน ซึ่งผู้ได้รับมอบหมายจะได้รับจดหมายอิเล็กทรอนิกส์แจ้งถึงสิทธิ์และหน้าที่ในแต่ละงานตรวจสอบงบการเงินที่ได้รับมอบหมาย และต้องทำการเข้าระบบในครั้งแรกเพื่อแสดงตัวตนก่อนเริ่มปฏิบัติงานตรวจสอบ ซึ่งจากนั้นผู้ปฏิบัติงานสามารถปฏิบัติงานแบบไร้การเชื่อมต่อ (Offline) จากเครื่องแม่ข่าย (Server) ได้ต่อไป

#### - ขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบ

ในระหว่างการทำงานตรวจสอบซึ่งผู้ปฏิบัติงานต้องบันทึกข้อมูลตามรูปแบบกระดาษทำการที่โปรแกรม S กำหนดไว้แล้วนั้น ผู้ปฏิบัติงานต้องมีการปรับข้อมูลการปฏิบัติงานเข้าเครื่องแม่ข่ายอย่างเป็นประจำสม่ำเสมอ เนื่องจากผู้สอบทานงานตรวจสอบงบการเงินนั้น สามารถเข้ามาในพื้นที่การปฏิบัติงาน (Workspace) เพื่อติดตามผลการปฏิบัติงานได้ตลอดเวลา และหากพบว่า มีขั้นตอนการปฏิบัติงานใดที่ล่าช้าหรือแสดงถึงสถานะการดำเนินงานที่อาจจะส่งผลกระทบต่อปัญหาการปฏิบัติงานจะได้รับการแจ้งเตือนทางจดหมายอิเล็กทรอนิกส์ทันที ซึ่งในแต่ละขั้นตอนการปฏิบัติงานจะมีการระบุชื่อผู้สอบบัญชีที่ได้รับมอบหมายไว้ ทำให้สามารถสื่อสารและติดตามงานได้อย่างสะดวกรวดเร็ว นอกจากนี้ ผู้สอบทานสามารถสร้าง “ข้อคิดเห็นจากการสอบทาน – Review Note” ไว้ใน แต่ละขั้นตอนการปฏิบัติงานได้ และแจ้งผู้ปฏิบัติงานทางจดหมายอิเล็กทรอนิกส์ให้เข้ามาแก้ไขรายละเอียดตามข้อคิดเห็นการสอบทานที่บันทึกไว้ หากผู้ปฏิบัติงานดำเนินการแก้ไขแล้ว ก็แจ้งกลับผู้สอบทานทางจดหมายอิเล็กทรอนิกส์เช่นเดียวกัน จะรับข้อมูลถ่ายโอนเข้าแฟ้มข้อมูลหลักแล้วคลิกเพื่อประทับตรา “สอบทานแล้ว – Reviewed” พร้อมวันที่สอบทานไว้ในกระดาษทำการแต่ละขั้นตอน โดยที่ไม่สามารถบันทึกหรือแก้ไขวันที่ย้อนหลังได้

#### - ขั้นตอนการปิดงานตรวจสอบ

ในการปิดงานแต่ละครั้งนั้น ผู้รับผิดชอบแต่ละงานต้องทำการจัดเก็บแฟ้มงานลูกค้าทั้งหมดเข้าไปในเครื่องแม่ข่าย พร้อมทั้งเปลี่ยนสถานะการดำเนินงานตรวจสอบงบการเงินให้เป็น “ปิด – Closed” เพื่อป้องกันมิให้มีการแก้ไขข้อมูลการบันทึกกระดาษทำการที่ได้มีการออกความเห็นเพื่อรับรองงบการเงินไปแล้ว ซึ่งในขั้นตอนนี้ โปรแกรม S สามารถตรวจจับความผิดพลาดที่อาจจะเกิดขึ้นในขั้นตอนต่างๆ ได้ เช่น ข้อคิดเห็นจากการสอบทานที่ยังไม่ได้ลบจากระบบ (หากข้อคิดเห็นจากการสอบทานได้รับการแก้ไขแล้ว ผู้สอบทานต้องเป็นผู้ลบข้อคิดเห็นดังกล่าวออกจากขั้นตอนนั้นๆ) ขั้นตอนการปฏิบัติงานที่ซ้ำซ้อนและยังไม่ได้รับการจัดการ หรือ การสร้างจุดเชื่อมโยงอัตโนมัติ (Hyperlink) ที่ไม่สามารถตรวจพบไฟล์แนบที่ระบุไว้ ทั้งนี้ ข้อผิดพลาดดังกล่าวต้องได้รับการแก้ไขให้ถูกต้องสมบูรณ์ก่อนการจัดเก็บแฟ้มงานเข้าเครื่องแม่ข่ายเพื่อปิดงาน และการเรียกแฟ้มงานที่จัดเก็บ

ไปแล้วนั้น จะสามารถดำเนินการได้เฉพาะผู้ที่ได้รับมอบหมายสิทธิ์ในงานตรวจสอบงบการเงินนั้นเท่านั้น

#### 4.1.2.4.4 คุณลักษณะของระบบกระดาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่ใช้

ระบบกระดาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์ของ Firm D นั้น มีการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงเป็นประจำโดยมีหน่วยงานเฉพาะที่ทำหน้าที่เป็นศูนย์กลางในการประสานงานกับบริษัทในต่างประเทศและมีการมอบหมายให้มีหุ้นส่วนระดับบริหารเป็นส่วนหนึ่งของคณะทำงาน เพื่อรับทราบข้อมูลและแผนงานการเปลี่ยนระบบกระดาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์ รวมทั้งเป็นศูนย์กลางการรับทราบปัญหาจากการใช้กระดาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์และจัดให้มีแผนการฝึกอบรมให้สอดคล้องกับแผนการติดตั้งระบบในแต่ละปี นอกจากนี้ ปัจจุบัน Firm D ได้มีโครงการพัฒนาและปรับปรุงกระดาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์ใหม่ที่จะมาแทนที่โปรแกรม S ในอนาคตอันใกล้ อย่างไรก็ตาม งานวิจัยนี้มีขอบเขตเฉพาะการรับโปรแกรม S มาใช้สำหรับการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินของ Firm D ดังนั้น จึงขอสรุปคุณลักษณะสำคัญของโปรแกรม S ดังนี้

- กำหนดขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบแต่ละขั้นตอน (Step) ไว้อย่างชัดเจน โดยเริ่มตั้งแต่กระบวนการวางแผนการตรวจสอบ จนกระทั่ง การออกรายงานเพื่อรับรองงบการเงิน
- ขั้นตอนการปฏิบัติงาน (Step) นั้น เป็นแบบมาตรฐานเหมือนกันในทุกประเภทอุตสาหกรรม ซึ่งผู้สอบบัญชีจะต้องทำการเปลี่ยนแปลงขั้นตอนการปฏิบัติงานให้เข้ากับประเภทของลูกค้าเอง
- มีรูปแบบการช่วยเหลือแบบฝังอยู่ในระบบโดยได้รับการสร้างชุดมาตรฐานการปฏิบัติงานไว้ในกระดาดำทำการที่อยู่ในแต่ละขั้นตอนการปฏิบัติงานพร้อมจุดเชื่อมโยงอัตโนมัติ (Hyperlink) โดยสามารถคลิกเพื่อเรียกฐานความรู้ (Knowledgebase) ขึ้นมาอ่านเฉพาะเรื่องที่เกี่ยวข้องได้ อย่างไรก็ตาม การใช้โปรแกรมช่วยคำนวณยังคงต้องดำเนินการโดยโปรแกรมประยุกต์อื่น เช่น Microsoft Excel หรือ ACL (Audit Command Language) แล้วแนบไฟล์คำนวณนั้นใน Step ที่เกี่ยวข้องกัน
- สามารถสร้างพื้นที่ปฏิบัติงาน (Workspace) ของแต่ละงานตรวจสอบงบการเงินไว้ โดยกำหนดให้รูปแบบการนำเสนอเป็นแบบที่หลากหลายได้ เช่น รูปแบบสถิติ กราฟ หรืออื่นๆ เพื่อให้ผู้สอบทานติดตามสถานะการปฏิบัติงานและเห็นประเด็นสำคัญที่พบในการตรวจสอบที่ผู้จัดทำต้องการนำเสนอได้

จากรายละเอียดการใช้ระบบกระดาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์ของกรณีศึกษาทั้ง 4 แห่งนี้ แสดงให้เห็นว่าระบบกระดาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์ของกรณีศึกษาทั้ง 4 แห่งนี้ มีหน้าทำงานและคุณสมบัติที่ใกล้เคียงกันมาก ทั้งนี้ เนื่องมาจากการที่โปรแกรมที่ใช้นั้นต้องสามารถรองรับวัตถุประสงค์ของการจัดทำกระดาดำทำการของงานตรวจสอบเพื่อรับรองงบการเงินได้ตามมาตรฐานการสอบบัญชีสากล ซึ่งความแตกต่างของระบบกระดาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์ของแต่ละแห่งนั้นมีเพียงหน้าจอที่แสดงผลและลักษณะการเชื่อมต่อกับเครื่องแม่ข่ายและรายละเอียดเล็กน้อยอื่นเท่านั้นที่มีการพัฒนาไปตามเทคโนโลยีที่มีอยู่ของแต่ละกรณีศึกษา ดังนั้น หากทำการสรุปเปรียบเทียบโปรแกรมต่างๆ ในปัจจุบันที่กรณีศึกษาใช้สามารถแสดงผลได้ดังตารางที่ 5 นี้

ตารางที่ 5 การเปรียบเทียบระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ของกรณีศึกษาทั้ง 4 แห่ง

ข้อเปรียบเทียบ	โปรแกรม B – Firm A	โปรแกรม Y – Firm B	โปรแกรม Z – Firm C	โปรแกรม S – Firm D
กำหนดขั้นตอนมาตรฐานตามประเภทอุตสาหกรรม	มี	มี	มี	ไม่มี
กำหนดรูปแบบของเอกสารที่ต้องจัดทำเป็นกระดาษทำการในการตรวจสอบแต่ละขอบเขตงาน	มี	มี	มี	ไม่มี
กำหนดลำดับขั้นตอนการดำเนินงานตามมาตรฐานการสอบบัญชี	มี	มี	มี	มี
ชุดรายการความเสี่ยงและการควบคุมมาตรฐานเพื่อให้เลือกใช้	มี	มี	มี	มี
การปฏิบัติงานแบบไร้การเชื่อมต่อได้	มี	มี	มี	มี
ต้องเชื่อมต่อกับเครื่องแม่ข่ายอย่างเป็นประจำสม่ำเสมอ	จำเป็น	จำเป็น	ไม่จำเป็น (ปรับข้อมูล ครั้งเดียว เมื่อปิดงาน)	จำเป็น
การกำหนดสิทธิ์ผู้เข้าถึงแฟ้มข้อมูลลูกค้าแต่ละราย	มี	มี	มี	มี
การรวมระบบกับฐานความรู้ (เป็นระบบเดียวกัน)	มี	มี	ไม่มี	ไม่มี
ผู้สอบทานงานสามารถแนบความคิดเห็นการสอบทานงาน (Review Note) ในโปรแกรมได้	มี	มี	มี	มี
หน้าจอแสดงผลภาพรวมสำหรับผู้บริหารเพื่อติดตามและประเมินสถานะการดำเนินงานแบบเป็นปัจจุบัน	มี	มี	มี	มี
ช่วยตรวจสอบข้อผิดพลาดและซ้ำซ้อนของไฟล์ข้อมูลก่อนปิดงานตรวจสอบงบการเงิน (สำรองข้อมูลเข้าสู่เครื่องแม่ข่าย)	มี	มี	มี	มี

ทั้งนี้ ผลการวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้รับจากการสัมภาษณ์ผู้สอบบัญชีของแต่ละกรณีศึกษานั้น ได้อธิบายไว้ในหัวข้อถัดไป (4.2 ผลการวิเคราะห์ข้อมูล)

## 4.2 ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

ในการวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์ จำเป็นอย่างยิ่งที่ผู้วิจัยต้องอธิบายถึงรายละเอียดของโครงสร้างองค์กร (ตำแหน่งงาน) ของผู้ตรวจสอบที่ปฏิบัติงานอยู่ในกรณีศึกษา เนื่องด้วยลักษณะโครงสร้างองค์กรของกรณีศึกษาทั้ง 4 แห่งนั้นมีการจัดโครงสร้างผังองค์กรเป็นแบบราบ (Flat Organization) เพื่อลดขอบเขตการควบคุมให้น้อยลง ทำให้ผู้บริหารสามารถสั่งการได้เร็วขึ้น ระดับบริหารสามารถติดต่อสื่อสารกับระดับปฏิบัติการได้รวดเร็วมากยิ่งขึ้น เพิ่มความยืดหยุ่นและใกล้ชิดกับลูกค้าได้มากขึ้น (Robbins, Odendaal, & Roodt, 2001) ทั้งนี้ อ้างอิงถึงแผนภาพที่ 2 ภายใต้หัวข้อ 4.1.1 ซึ่งนอกเหนือจากการแสดงถึงชื่อตำแหน่งงานของผู้สอบบัญชีและหน้าที่ความรับผิดชอบในงานตรวจสอบงบการเงินของแต่ละสำนักงานแล้วนั้น ภายใต้หัวข้อการวิเคราะห์ข้อมูลนี้จะแบ่งผู้สอบบัญชีออกเป็น “ระดับบริหาร” และ “ระดับปฏิบัติการ” ด้วย เพื่อให้สามารถนำเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูลได้ชัดเจนมากยิ่งขึ้น โดยรายละเอียดการแบ่งระดับผู้สอบบัญชีดังกล่าวแสดงไว้ในตารางที่ 6 ดังนี้

ตารางที่ 6 การแบ่งระดับผู้สอบบัญชีตามตำแหน่งงาน

การแบ่งระดับ	ตำแหน่งงาน	จำนวนผู้รับการสัมภาษณ์
1) ระดับบริหาร (Management Level)	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ หุ้นส่วน (Partner) จำนวน 4 คน</li> <li>▪ ผู้อำนวยการ (Director) จำนวน 2 คน</li> <li>▪ ผู้จัดการอาวุโสหรือผู้ช่วยผู้อำนวยการ (Senior Manager / Associate Director) จำนวน 4 คน</li> <li>▪ ผู้จัดการ (Manager) จำนวน 6 คน</li> </ul>	18
2) ระดับปฏิบัติการ (Fieldwork Level)	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ ผู้ช่วยผู้จัดการ (Assistance Manager) จำนวน 7 คน</li> <li>▪ ผู้สอบบัญชีอาวุโส (Senior 1 - 3) จำนวน 9 คน</li> <li>▪ ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี (Associate / Assistant) จำนวน 7 คน</li> </ul>	23

เนื่องด้วยกรณีศึกษาทั้ง 4 แห่งนั้น มีรูปแบบที่เหมือนกันในด้านการจัดโครงสร้างดังกล่าวทั้งโครงสร้างองค์กรและโครงสร้างคณะทำงาน ทำให้ผลการวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้มาไม่ต้องจำแนกตามกรณีศึกษา แต่สามารถจำแนกได้ในระดับบุคคลที่ดำเนินการสัมภาษณ์ และในการวิเคราะห์ข้อมูลงานวิจัยนี้พบว่า ผลการวิจัยบางประเด็นแสดงถึงความคิดเห็นที่แตกต่างกันใน “ระดับบริหาร” และ “ระดับปฏิบัติงาน” ของกรณีศึกษาทั้ง 4 แห่ง ดังนั้น จึงใช้ตารางข้างต้นในการอธิบายความเข้าใจเบื้องต้นด้านการบริหารองค์กรของสำนักงานสอบบัญชีที่เป็นบริษัทสมาชิกของ Big4 ที่มีสำนักงานในประเทศไทยได้ และสำหรับรายละเอียดการวิเคราะห์ข้อมูลประเด็นต่างๆ ที่พบนั้น แสดงไว้ในหัวข้อถัดไป

#### 4.2.1 ความหมายของระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์

จากการทบทวนวรรณกรรมในบทที่ 2 นั้น Ferki et al. (1998) ได้กล่าวถึงคำนิยามที่มีต่อคำว่า “ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์” ไว้โดยทั่วไปดังนี้

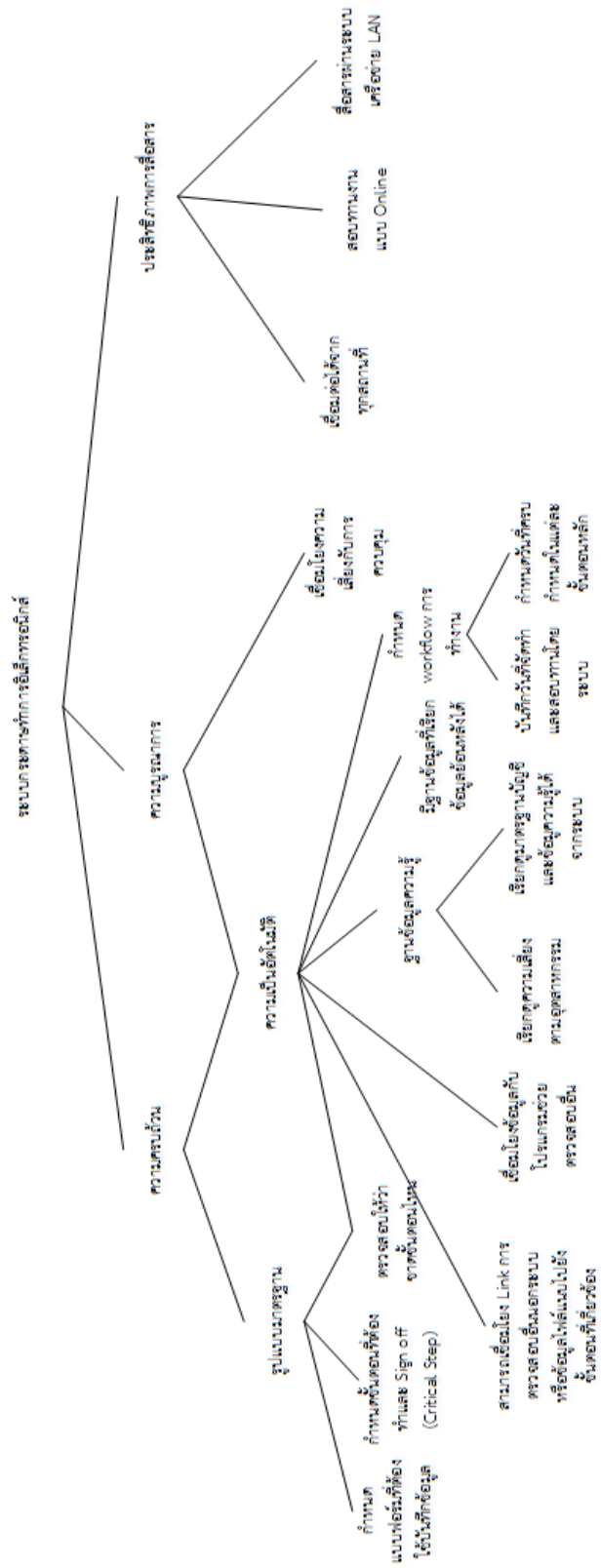
*“An EWPS is a computer based technology that automates the process of preparation and review of audit work papers.”*

คำนิยามข้างต้นนี้ หมายถึงการใช้เทคโนโลยีที่ใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ในการทำให้ขั้นตอนการตรวจสอบทั้งการเตรียมตัวและสอบทานกระดาษทำการงานตรวจสอบนั้นเป็นอัตโนมัติ นอกจากนี้เมื่อเปรียบเทียบกับคำนิยามของระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์โดยสำนักงานสอบบัญชีที่เป็นกรณีศึกษาด้วยนั้น พบว่า สำนักงานต่างๆ ได้ให้คำนิยามสำหรับระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ของตนเองไว้ซึ่งมีความหมายที่ใกล้เคียงกัน โดยมีคำอธิบายที่ปรากฏอยู่ในข้อเสนอการให้บริการของ Firm B ถึงคุณสมบัติของโปรแกรม Y ไว้ดังนี้

*“ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ของสำนักงาน เป็นโปรแกรมประยุกต์ที่ทันสมัยที่สุด โดยเป็นลิขสิทธิ์เฉพาะของสำนักงานที่ใช้เครื่องมือต่างๆ ที่มีอยู่บนโปรแกรม Microsoft Office มาใช้ในการส่งเสริมให้กระบวนการตรวจสอบเป็นไปโดยอัตโนมัติมากยิ่งขึ้น โดยการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์นี้ใช้ทั้งในด้านการจัดเก็บข้อมูล การบันทึกผลการตรวจสอบจนกระทั่งการออกรายงานความเห็นต่องบการเงิน และสามารถเชื่อมโยงกับการใช้โปรแกรมช่วยตรวจสอบ (Audit Command Language – ACL) ในการทดสอบความถูกต้องของข้อมูล การสุ่มตัวอย่างและดึงข้อมูลจากระบบของลูกค้าเพื่อนำมาจัดทำรายงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ”*

จากคำนิยามทั้ง 2 ข้างต้นนี้ คำนิยามสำหรับคำว่า “ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์” ยังเป็นในแบบโดยทั่วไปและเฉพาะเจาะจงสำหรับสำนักงานสอบบัญชีในการสื่อสารให้ลูกค้าทราบ โดยที่ยังไม่มีคำนิยามในเชิงที่เป็นไปตามความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่เป็นผู้ปฏิบัติงานโดยตรงกับระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ดังกล่าว ดังนั้น ในการวิจัยนี้ ผู้วิจัยจึงได้ทำการศึกษาคำนิยามของคำว่า “ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์” หรือ “Electronic Working Paper System (EWPS)” จากการรวบรวมความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเป็นหลัก ทั้งนี้ ผู้วิจัยสามารถรวบรวมความหมายโดยนัยที่ได้จากการอธิบายถึงขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบที่ใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ด้วยกลุ่มคำที่ได้จากการวิเคราะห์บทสัมภาษณ์ และเมื่อจัดทำมโนทัศน์ (Concept) สำหรับกลุ่มคำที่แสดงถึงคำนิยามของระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ในความคิดเห็นของผู้สอบบัญชานั้น ปรากฏเป็นแผนภาพจากการวิเคราะห์ข้อมูลได้ดังแผนภาพที่ 8 ดังนี้





แผนภาพที่ 8 แผนภาพกลุ่มคำสำหรับคำนิยามระบบกระดาะทำการอิเล็กทรอนิกส์

ดังนั้น จากแผนภาพข้างต้น ความหมายของระบบกระดาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์ในความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีจากกรณีศึกษาทั้ง 4 แห่ง สามารถสรุปได้ดังนี้

*“โปรแกรมประยุกต์ที่มีรูปแบบมาตรฐาน (Template) สำหรับแต่ละขั้นตอนการตรวจสอบ โดยมีความเชื่อมโยงกัน ได้กับฐานความรู้ (Knowledge Base) และโปรแกรมช่วยตรวจสอบอื่น รวมทั้งมีการเชื่อมโยงข้อมูลในขั้นตอนการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกัน (Integration) อย่างเป็นอัตโนมัติ ทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถบันทึกหลักฐานการตรวจสอบได้อย่างมั่นใจในความครบถ้วน (Completeness) โดยมีเครื่องมือเพื่อใช้ในการสื่อสาร (Communication Protocol) ระหว่างทีมงานเพื่อช่วยเพิ่มประสิทธิภาพการทำงาน”*

อย่างไรก็ตาม เนื่องจากระบบกระดาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์ของแต่ละกรณีศึกษานั้น มีความก้าวหน้าในด้านการพัฒนาระบบที่แตกต่างกัน เนื่องมาจากระยะเวลาในการพัฒนา ก่อนหลังแตกต่างกัน ดังนั้น บางกรณีศึกษานั้น ได้มีการพัฒนาระบบกระดาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์เพิ่มเติม โดยความแตกต่างในด้านการพัฒนาที่สำคัญมีดังนี้

- การโปรแกรมให้ระบบกระดาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์สามารถเรียกดูข้อมูลจากฐานความรู้ (Knowledgebase) อื่นได้ภายในโปรแกรมแบบอัตโนมัติและเฉพาะเจาะจงในแต่ละหัวข้อ โดยที่บางกรณีศึกษานั้น ผู้สอบบัญชีต้องเข้าระบบฐานความรู้ที่แยกจากระบบกระดาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์เพื่อสืบค้นข้อมูลเพิ่มเติมหรือมีจุดเชื่อมโยงอัตโนมัติ (Hyperlink) ให้ แต่ไม่ได้เป็นฐานความรู้แบบเฉพาะเจาะจงเป็นเพียงการเชื่อมโยงเข้าไปยังหน้าหลักของฐานความรู้ดังกล่าว
- การพัฒนาระบบการสอบทานแบบออนไลน์ (Online Review Process) ให้แก่ระดับบริหารบนโปรแกรมประยุกต์ หรือ Application บนมือถือ ซึ่งเป็นการสอบทานและแนบความคิดเห็นจากการสอบทานโดยที่ไม่สามารถแก้ไขกระดาดำทำการในรายละเอียดได้ (สามารถเรียกดูและให้ข้อคิดเห็นเท่านั้น) ซึ่งทำให้ผู้บริหารโดยเฉพาะระดับหุ้นส่วนที่ต้องมีการเดินทางไปประชุมทางไกลบ่อยครั้ง สามารถสอบทานและอนุมัติขั้นตอนปฏิบัติงานต่างๆ ได้ผ่านโทรศัพท์มือถือ

นอกจากนี้ ตามความคิดเห็นของผู้สอบบัญชานั้น ระบบกระดาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์ยังสามารถพัฒนาได้อีกอย่างต่อเนื่อง โดยมีแนวโน้มที่จะสามารถพัฒนาในเรื่องการพัฒนาให้มีระบบผู้เชี่ยวชาญ (Expert System) ติดตั้งอยู่ในระบบกระดาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์ ที่สามารถให้ความรู้และตอบคำถามผู้สอบบัญชีได้อย่างเป็นอัจฉริยะ ซึ่งหุ้นส่วน 1 จาก Firm B ได้ให้ความเห็นไว้ในการพัฒนาระบบกระดาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์ไว้ ดังนี้

*“เคยมีคนพูดถึงเรื่อง Expert System โดยเอาเครื่องมาคิดแทนคน ซึ่งไม่เฉพาะงานด้านออดิท แต่ถ้าจะเฉพาะเจาะจงด้านงานออดิท คงต้อง Research ดูว่าจะสามารถทำได้หรือไม่”*

รวมถึงแนวคิดในการพัฒนาให้ระบบกระดาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์มีความเป็นอัตโนมัติ และสามารถใช้งานได้โดยไม่ต้องมีการติดตั้งโปรแกรมประยุกต์บนเครื่องคอมพิวเตอร์พกพาของผู้สอบบัญชี โดยทำงานบนพื้นฐานของการใช้งานผ่านเว็บ (Web-Based) เพื่อให้สามารถทำงานผ่านระบบอินเทอร์เน็ต (Internet) ได้อย่างสมบูรณ์ ทั้งนี้ ได้มีผู้สอบบัญชีที่ให้ความเห็นเกี่ยวกับการพัฒนาด้านนี้ไว้ตามลำดับ ดังนี้

หุ้นส่วน 2 จาก Firm A “น่าจะ Advance ได้อีกนะ โดยเฉพาะการ Link ข้อมูล อย่างเช่น หากกำลังตรวจเรื่องสินค้าคงคลัง ก็สามารถดึงข้อมูลปรับปรุงทั้งหมดที่เกี่ยวข้องมาดู หรือ แนะนำมาเลยว่า Exception แบบนี้ ควรแนะนำให้ทำอะไร คิดว่า พัฒนาไปได้อีกเยอะ ไม่หยุดแค่นี้หรอก แล้วยังมีเรื่อง Speed และ Memory ด้วยที่ต้องพัฒนาเพิ่ม”

ผู้จัดการ 3 จาก Firm D : “อีกหน่อยคงน่าจะสามารถทำงานผ่านระบบ Web-Based ได้มั้งคะ จะได้ทำงานได้ทุกเครื่อง และทุกที่มี Internet ทั่วๆ ก็จะได้ข้อมูลที่เป็นปัจจุบันตลอดเวลาด้วย เราไม่ต้องเข้าออฟฟิศไป Update ข้อมูลบ่อยๆ”

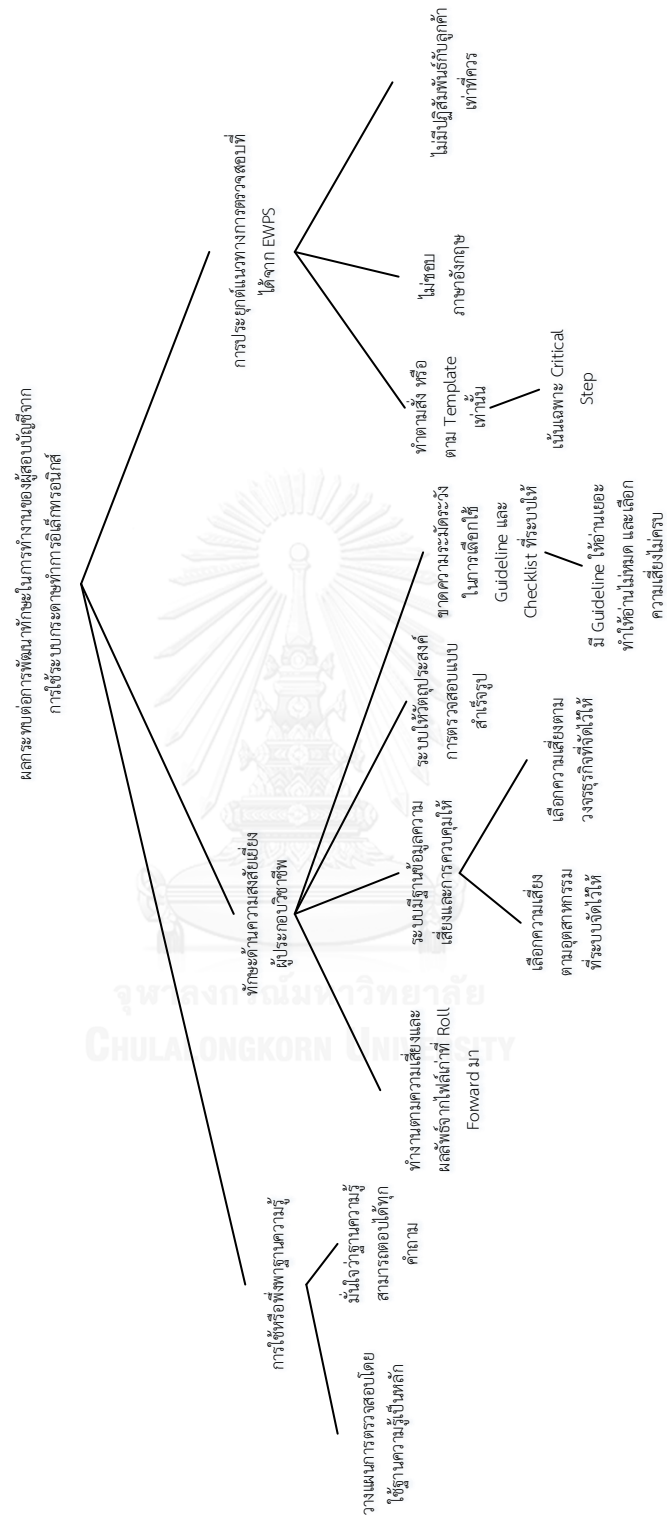
จากที่กล่าวมาข้างต้น ระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ตามความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีขึ้นนี้ คือ โปรแกรมประยุกต์ที่ช่วยให้การบันทึกและจัดเก็บข้อมูลการตรวจสอบต่างๆ เป็นอัตโนมัติมากขึ้น และยังสามารถพัฒนาเพิ่มเติมได้ทั้งในด้านเทคโนโลยีเครือข่ายและอุปกรณ์เสริมที่นอกเหนือเครื่องคอมพิวเตอร์พกพาไปสู่อุปกรณ์สื่อสารอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง เช่น โทรศัพท์มือถือ ซึ่งคือการพัฒนาให้ประสิทธิภาพการสื่อสารที่เพิ่มมากขึ้นและส่งผลให้ขั้นตอนการตรวจสอบมีประสิทธิภาพมากขึ้นนั่นเอง

ทั้งนี้ คำนิยามสำหรับระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์สำหรับงานวิจัยครั้งนี้ ไม่ได้รวมถึงการใช้โปรแกรมประยุกต์เพื่อช่วยงานตรวจสอบ หรือ Computer Audit Aid Technique (CAAT) เช่น การใช้โปรแกรมช่วยตรวจสอบ Audit Command Language (ACL) หรือ โปรแกรมช่วยคำนวณอื่นๆ ตามแต่ที่แต่ละสำนักงานได้พัฒนาขึ้นแต่อย่างใด

#### 4.2.2 ความสัมพันธ์ระหว่างการพัฒนาทักษะในการทำงานของผู้สอบบัญชีกับการใช้ระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์

การพัฒนาทักษะด้านต่างๆ ในการทำงานของผู้สอบบัญชีนั้น เป็นสิ่งสำคัญและต้องดำเนินการอย่างต่อเนื่อง อย่างไรก็ตาม มีหลายงานวิจัยได้กล่าวถึง “ทฤษฎีการลดทักษะในการทำงานลง” หรือ “Deskilling Theory” ที่ได้รับการเผยแพร่แนวคิดโดย Braverman ในปี 1974 ซึ่งเป็นยุคสมัยที่ความเป็นอัตโนมัติในกระบวนการผลิตนั้นเริ่มแพร่หลายเป็นอย่างมาก จึงทำให้เกิดการศึกษาถึงทฤษฎีการลดทักษะในการทำงานลงในกลุ่มคนงาน โดยเฉพาะกลุ่มคนงานที่เป็นช่างฝีมือ (Craftsman) อันเนื่องมาจากการที่อุตสาหกรรมเริ่มมีการใช้ระบบสายการผลิตแบบเป็นอัตโนมัติมากขึ้น ทำให้คนงานขาดช่องทางในการฝึกฝนฝีมือแต่กลายเป็นการที่ต้องใช้ทักษะในการควบคุมเครื่องจักรที่เป็นอัตโนมัติแทนโดยเฉพาะในขั้นตอนที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมคุณภาพการผลิตและการตัดสินใจในเรื่องต่างๆ ระหว่างกระบวนการผลิต ทั้งนี้ ในการศึกษาการลดทักษะการทำงานของคนงานลงตามแนวคิดของ Braverman นั้น ได้มีการนำมาวิเคราะห์ให้มีรายละเอียดที่มากขึ้น โดยมีการวิเคราะห์ถึงแต่ละขั้นตอนของกระบวนการผลิตตั้งแต่ขั้นตอนที่ต้องใช้แรงงานจนถึงขั้นตอนที่ไม่ต้องใช้แรงงานแต่ต้องใช้ความคิด เช่น การตัดสินใจหรือการควบคุม ซึ่งผลการศึกษาพบว่า ทักษะการทำงานของคนงานในช่วงแรกที่ต้องใช้แรงงานนั้น มีการพัฒนาในระดับที่เป็นปกติในขณะที่ทักษะในขั้นตอนที่เริ่มต้องใช้ความคิดนั้น มีแนวโน้มของการพัฒนา (Learning Curve) ที่ลดลง ทั้งนี้ เนื่องมาจากขั้นตอนที่ใช้ความคิดนั้น มีการเชื่อมโยงระบบอัตโนมัติหรือสารสนเทศเข้ามาช่วยในการปฏิบัติงานมากขึ้น ส่งผลให้ทักษะการทำงานในด้านการตัดสินใจของคนงานนั้นลดลง และต่อมาทฤษฎีนี้ได้มีการนำมาพิจารณาศึกษากับสภาพแวดล้อมการทำงานในอุตสาหกรรมอื่นๆ ที่ไม่ใช่เฉพาะในอุตสาหกรรม

การผลิต โดยดำเนินการศึกษาวิจัยในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่เป็นมืออาชีพหรืออยู่ในสายอาชีพที่เป็นงานบริการ เช่น ครู พยาบาล ผู้ปฏิบัติงานในสายคอมพิวเตอร์และสายงานบัญชี เป็นต้น ซึ่งผลที่ได้นั้น ถึงแม้จะมีบ้างที่ไม่สอดคล้องกับผลสรุปตามทฤษฎีของ Braverman เช่น งานวิจัยของ Adler (1987) ที่พบผลจากการสัมภาษณ์กลุ่มนักบัญชีมืออาชีพ (Professional Accountants) ว่า การใช้เทคโนโลยีสารสนเทศนั้นเป็นการเพิ่มทักษะการทำงานมากกว่าเนื่องจากระบบเทคโนโลยีสารสนเทศหรือระบบอัตโนมัตินั้นช่วยให้นักบัญชีมีเวลาเหลือมากพอที่จะทำการศึกษาในเรื่องอื่นๆ เพิ่มเติม และเน้นในขอบเขตการตรวจสอบที่มีความเสี่ยงสูงกว่าได้นั่นเอง อย่างไรก็ตาม โดยส่วนใหญ่ผลการศึกษาที่นั่นหากเป็นการศึกษากับปัจจัยที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับทักษะที่จะได้จากการปฏิบัติงานนั้น ล้วนเป็นไปตามแนวคิดของ Braverman ที่สรุปว่า ทักษะการทำงานนั้นมีการลดลงหากมีการใช้ระบบอัตโนมัติอย่างต่อเนื่องและเป็นเวลานาน อย่างไรก็ตาม ในงานวิจัยครั้งนี้ ได้มีการแสดงรูปแบบการวิเคราะห์ข้อมูลด้วยแผนภาพของกลุ่มมโนทัศน์ที่สร้างจากทฤษฎีฐานราก (Grounded Theory) จึงมีการแสดงผลเป็นแผนภาพในมุมมองที่แตกต่างจากงานวิจัยในอดีต และไม่ได้มุ่งเน้นที่การลดทักษะการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีอื่นเนื่องมาจากการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์เพียงอย่างเดียว แต่เป็นการวิเคราะห์ถึงผลกระทบของการพัฒนาทักษะด้านต่างๆ โดยใช้พื้นฐานข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์เป็นหลัก จึงประกอบด้วยบทวิเคราะห์ผลกระทบที่มีต่อการพัฒนาทักษะด้านต่างๆ ของผู้สอบบัญชีที่ใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ในการปฏิบัติงาน โดยแผนภาพกลุ่มคำที่ได้จากการวิเคราะห์ข้อมูลแสดงได้ดังแผนภาพที่ 9 ดังนี้



แผนภาพที่ 9 แผนภาพแสดงกลุ่มคำด้านความสัมพันธ์ต่อการพัฒนาทักษะการทำงานของผู้สอบบัญชีจากการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์

จากแผนภาพดังกล่าวข้างต้น หากพิจารณากลุ่มคำที่ส่งผลต่อการพัฒนาทักษะการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีนั้น พบว่า พฤติกรรมของผู้สอบบัญชีที่ใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์แล้วส่งผลต่อการพัฒนาทักษะการทำงานของผู้สอบบัญชีนั้น จัดได้เป็น 3 กลุ่มใหญ่ นั่นคือ 1) มีการพึ่งพาหรือใช้ฐานความรู้ที่จัดไว้ให้ 2) กลุ่มของพฤติกรรมที่มีผลกระทบต่อพัฒนาทักษะด้านความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ และ 3) ทักษะด้านการประยุกต์ใช้แนวทางการตรวจสอบ ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

#### 4.2.2.1 การใช้หรือพึ่งพาฐานความรู้ (Knowledgebase) ที่จัดไว้ให้ในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์

ในการวิเคราะห์ข้อมูลด้านนี้นั้น เกิดขึ้นจากการพบความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่แสดงว่าตนเองหรือผู้สอบบัญชีอื่นนั้น มีความพึ่งพาฐานความรู้ (Knowledgebase) เป็นอย่างมาก โดยใช้ตั้งแต่ขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบไปจนกระทั่งการออกความเห็นต่องบการเงิน รวมไปถึงการตอบคำถามของลูกค้าโดยใช้ฐานความรู้ ซึ่งผู้สอบบัญชีที่เข้ารับการสัมภาษณ์ทั้งหมดยอมรับว่า ปัจจุบันทำงานโดยพึ่งพาฐานความรู้เป็นหลัก โดยมีทั้งฐานความรู้ที่ได้รับการจำแนกเข้ากับแต่ละขั้นตอนการตรวจสอบที่มีจุด เชื่อมโยงอัตโนมัติ (Hyperlink) ในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์และฐานความรู้รวมซึ่งทำเป็นชุดฐานข้อมูลด้วยโปรแกรมแยกต่างหากจากระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ โดยตัวอย่างการใช้ฐานความรู้ในแต่ละกิจกรรมงานตรวจสอบ มีดังนี้

ผู้จัดการ 1 จาก Firm D: “คือใน tool เนี่ย มันจะมีตัวลิงค์เข้าไปอยู่ข้างบน link ตัวนี้เหมือนเป็น link ไปยัง methodology ที่เกี่ยวข้องกับ activity นั้นๆ ถ้าเกิดน้อง click เข้าไปแล้ว link ไป ก็จะเจอ methodology ของเราที่ปรับให้ตามมาตรฐานที่ต้องเป็นอยู่แล้ว มันจะบอกว่าเราต้องทำอะไร อย่างไร ทั้งในทางเทคนิค ในทาง practice มีเป็นวิธีการเลย แล้วตอนพบ finding เราก็ยังสามารถหา recommendation จากในฐานข้อมูลพวกนี้ได้เพื่อนำไปใช้แนะนำลูกค้า”

ผู้ช่วยผู้จัดการ 2 จาก Firm C: “คือถ้าปกติที่หนูใช้ ก็จะเป็นแบบเข้าไปหาฐานข้อมูลเกี่ยวกับพวกมาตรฐานก่อน เพราะว่าเวลาลูกค้าถามก็ต้องกลับไปดูมาตรฐานก่อนว่ามาตรฐานนั้นมันว่าอะไรยังไง แล้วถ้าเขาทำ Transaction อื่นๆ ที่เราคิดว่าแบบตีความมาตรฐานไม่รู้เรื่องอย่างนี้ ก็จะขอข้อมูลทางฝ่าย XXX (ผู้ดูแลฐานความรู้กลางของสำนักงาน) .ให้เค้าแนะนำว่าเราต้องหาข้อมูลจากไหนคะ แล้วของออฟฟิศก็จะมีกลุ่ม Support ที่คอยส่งข้อมูล Analyze เฉพาะของแต่ละอุตสาหกรรมมาให้เรื่อยๆ พอเราอีเมลไปขออยากได้เรื่องนั้นเรื่องนี้เค้าก็จะส่งมาค่ะ ”

ผู้ช่วยผู้จัดการ 3 จาก Firm D “ใช้ฐานความรู้ตั้งแต่ช่วง Planning เลยคะ ทำตั้งแต่แรกเลย มันให้เลือก account ที่มาจาก Knowledgebase มันก็จะง่ายที่เราไม่ต้องไป understand ลูกค้าเยอะ มันสามารถ pop audit program มาให้เราได้เลยเวลาเลือก account ออกมา ใช้ทุกครั้งคะ เขามีไว้ให้เยอะเลย มันง่ายกว่า สะดวกกว่า”

หุ้นส่วน 1 จาก Firm A “คือหลักๆ เวลาคุยกับลูกค้า มันต้องมีข้อเสนอแนะกับ summary ของรายการการปรับปรุงใหม่ อันนี้ EWPS ช่วยเราได้อยู่แล้ว เพราะดึงรายละเอียดจากระบบเลย ข้อไหนต้องปรับปรุงก็ดึงมาเฉพาะกระดาษทำการนั้นเลย เรื่องข้อเสนอแนะก็เหมือนกันหาจาก knowledgebase ได้ ข้อมูลจากลูกค้าส่วนใหญ่้องก็สรุปมาให้มากกว่า ไม่ได้ลงรายละเอียดมาก”

ทั้งนี้ ฐานความรู้ของแต่ละสำนักงานนั้น จัดทำโดยคณะทำงานวิจัยจากบริษัทแม่ที่อยู่ในต่างประเทศที่จัดให้เฉพาะบริษัทสมาชิกเท่านั้นที่สามารถเข้าถึงเพื่อใช้ข้อมูลได้ คณะทำงานวิจัยนี้ได้รวบรวมข้อมูลมาตรฐานการสอบบัญชีที่เป็นสากลไว้ในแหล่งเดียวกันทั้งมาตรฐาน

International Accounting Standards (ISA) มาตรฐาน International Financial Reporting Standards (IFRS) และ US GAAP ทั้งนี้ ฐานความรู้เหล่านี้ได้รับการสร้างรูปแบบการเข้าถึงหรือหน้าเมนูสำหรับการสืบค้นข้อมูลในหลากหลายรูปแบบ มีทั้งเป็นโปรแกรมฐานข้อมูลที่พัฒนาใช้เฉพาะในสำนักงาน และ โปรแกรมฐานข้อมูลที่เรียกผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตภายในสำนักงาน (Intranet) ที่เป็นรูปแบบของ Web-Based และฐานความรู้ของแต่ละสำนักงานยังประกอบไปด้วยตัวอย่างขั้นตอนการปฏิบัติงานของแต่ละอุตสาหกรรมที่เป็นหลักปฏิบัติที่ดี (Best Practice) โดยจำแนกตามกระบวนการทางธุรกิจที่เป็นมาตรฐานการปฏิบัติงานของแต่ละอุตสาหกรรมด้วย นอกจากนี้ ในแต่ละกระบวนการทางธุรกิจของแต่ละอุตสาหกรรมนั้น แต่ละสำนักงานยังได้พัฒนาชุดรายการความเสี่ยงและการควบคุมที่เป็นหลักปฏิบัติที่ดีไว้เพื่อให้ผู้สอบบัญชีของแต่ละสำนักงานสามารถเลือกนำไปใช้เป็นตัวอย่างหรือแนวทางในการระบุความเสี่ยง รวมทั้งใช้การควบคุมที่เป็นหลักปฏิบัติที่ดีที่มีอยู่ในฐานความรู้ นั้น เป็นข้อเสนอแนะให้แก่ลูกค้าได้ด้วย คุณสมบัติพิเศษอีกอย่างหนึ่งของฐานความรู้ที่ใช้ในปัจจุบันนี้ คือ การที่ระบบฐานความรู้นี้เปิดโอกาสให้ผู้สอบบัญชีจากบริษัทสมาชิกทั่วโลกสามารถแบ่งปันข้อมูลความรู้หรือประสบการณ์ที่ตนเองได้รับจากการตรวจสอบบริษัทชั้นนำทั่วโลกโดยการนำเข้าข้อมูลต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นตัวอย่างรายงานผลการตรวจสอบ ซึ่งเป็นข้อตรวจพบและข้อเสนอแนะที่มีให้แก่ลูกค้าในอุตสาหกรรมประเภทต่างๆ ตัวอย่างแนวทางการตรวจสอบที่พัฒนาขึ้นเป็นการเฉพาะเจาะจงสำหรับการตรวจสอบระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ ตัวอย่างกระดาษทำการหรือแม้แต่ Script ในโปรแกรมช่วยตรวจสอบ Audit Command Language (ACL) ที่สามารถนำไปใช้ได้โดยปรับแต่งเข้ากับข้อมูลจริงของลูกค้าเพียงเล็กน้อย ที่สำคัญคือ ฐานความรู้ดังกล่าวมีขนาดความจุที่ใหญ่มากจึงจัดเก็บข้อมูลได้เป็นจำนวนมาก ข้อมูลที่จัดเก็บสามารถย้อนหลังได้มากกว่า 10 ปี และส่วนใหญ่ทำเป็นลักษณะ Web-Based เพื่อให้บริษัทสมาชิกทั่วโลกสามารถเข้าถึงได้และผู้สอบบัญชีที่เป็นพนักงานของบริษัทสมาชิกทั่วโลกก็สามารถเข้าถึงได้ด้วยการสิทธิ์การเข้าถึง (Access Right) ที่ได้รับจากสำนักงานที่ประเทศไทย ทำให้ฐานความรู้ดังกล่าวของแต่ละสำนักงานเป็นแหล่งความรู้ที่มีทั้งข้อมูลที่ยกตัวอย่างโดยอ้างอิงมาตรฐานและข้อมูลจริงที่ได้รับจากประสบการณ์การตรวจสอบจริงของบริษัทสมาชิกทั่วโลก ทำให้ฐานความรู้นี้เป็นเครื่องมือสำคัญที่ผู้สอบบัญชีต้องพึงพิงและต้องใช้ควบคู่ไปกับการปฏิบัติงานตรวจสอบในทุกขั้นตอน

จากความสำคัญที่ต้องพึ่งพาฐานความรู้ของผู้สอบบัญชีข้างต้นนี้ เมื่อได้มีการสัมภาษณ์ในเชิงลึกขึ้นเพื่อวิเคราะห์ต่อถึงทักษะการทำงานที่ลดลงเนื่องมาจากการใช้ฐานความรู้ พบข้อมูลความคิดเห็นทั้งในเชิงสนับสนุนและไม่สนับสนุนต่อแนวคิดดังกล่าว โดยในเชิงสนับสนุนนั้นเห็นว่า ผู้สอบบัญชีอาจจะพึ่งพาฐานความรู้มากจนเกินไปจนกระทั่งขาดกระบวนการคิดหรือตรรกะ (Logic) ในการประมวลผลเพื่อสามารถวางแผนและเชื่อมโยงไปสู่ทักษะด้านการออกแบบกระบวนการตรวจสอบที่มีประสิทธิผลได้ ในขณะที่บางความคิดเห็นนั้น เห็นว่า ฐานความรู้ นั้น ถือเป็นเครื่องมือที่ช่วยในการพัฒนาความรู้ของผู้สอบบัญชี โดยผู้สอบบัญชีสามารถสืบค้นหาความรู้เพิ่มเติมจากฐานความรู้และพัฒนาทักษะการปฏิบัติงานตรวจสอบได้จากฐานความรู้ดังกล่าวได้อย่างตรงประเด็น นอกจากนี้ ยังสามารถลด

ระยะเวลาในการศึกษาข้อมูลเพิ่มเติมได้ด้วย โดยความคิดเห็นในเชิงสนับสนุนนั้น พบในความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีใน “ระดับบริหาร” โดยผู้สอบบัญชีระดับนี้มีความคิดเห็นว่า การที่ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์นั้นมีฐานความรู้ที่จัดให้แบบอัตโนมัติ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถเลือกใช้ได้ในแต่ละขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบนั้น ทำให้ทักษะการทำงานเพื่อค้นคว้าและวิเคราะห์ข้อมูลจากข้อมูลด้านต่างๆ ลดลง รวมถึงด้วยขนาดของข้อมูลในฐานข้อมูลนั้นมีปริมาณมาก จนอาจทำให้ผู้สอบบัญชีไม่สามารถทำความเข้าใจทั้งหมดได้ และการเลือกใช้เพียงบางส่วนอาจทำให้ขาดการวิเคราะห์ในองค์ประกอบอื่นที่ครบถ้วนไปได้ ทั้งนี้ ความคิดเห็นต่างๆ เหล่านี้ แสดงได้ดังนี้

ผู้จัดการ 1 จาก Firm D: “Tool มันก็ช่วยเลือกนะ เพียงแต่เวลาเราเลือก เราจะเลือกอะไร อย่งไร ก็ต้องใช้การวิเคราะห์ในการคิดนิตินึง คือเนื่องจากว่าในการตรวจสอบมันค่อนข้างจะต้องใช้ judgement เป็นหลัก เราก็เลือก based on judgement ถ้าเลือกบน judgement ที่ไม่ถูก subsequent procedure มันก็ไม่ถูก และตอนนี้ที่เห็นคือ แต่ละ process ที่มันเลือกไว้ก็โอเคอยู่นะ แต่เท่าที่ที่เห็นมันก็มีอยู่ค่อนข้างเยอะ บางทีเยอะเกินไปกว่าที่เราจะสามารถนำมาย่อยได้ด้วยระยะเวลาอันสั้น ดังนั้น พอเลือกๆ มากก็อาจจะไม่ค่อยมาวิเคราะห์เพิ่มเติมเท่าไร”

ผู้จัดการ 2 จาก Firm A “ที่เคยเจอคือ ตอนที่เลือก procedure สำหรับตรวจสอบในแต่ละ account ซึ่งน้องๆ ก็จะเลือกถูกเลือกผิด โดยเลือกตรวจแบบ basic มากเกินไป ทำให้ตรวจกันไม่ครบข้างแล้วก็ไปเจอตอนท้าย ท้ายสุดก็ต้องวนกลับมาที่เก่า”

อย่างไรก็ตาม แนวความคิดดังกล่าวข้างต้น ถึงแม้จะแสดงถึงความไม่พึงพอใจในการใช้ฐานความรู้ของผู้สอบบัญชีมากขึ้นไป แต่ในบางความคิดเห็นก็แสดงให้เห็นถึงการพัฒนาทักษะด้านต่างๆ ของผู้สอบบัญชีด้วยเช่นเดียวกัน เพียงแต่ว่า ลักษณะที่เป็นข้อกำหนดของระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์นั้น จำกัดการพัฒนาทักษะของผู้สอบบัญชี ดังเช่น ความคิดเห็นของหุ้นส่วน 1 จาก Firm A ที่แสดงให้เห็นว่า เห็นถึงการพัฒนาทักษะของผู้สอบบัญชีเช่นเดียวกัน แต่ยังไม่เป็นการพัฒนาที่เพียงพอ อันเนื่องมาจากข้อจำกัดของข้อกำหนดของระบบที่ไม่ได้บังคับให้ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตาม เช่น การวางแผนผังการปฏิบัติงานในภาพรวม เป็นต้น

หุ้นส่วน 1 จาก Firm A “มันช่วยพัฒนาทักษะได้ แต่ไม่ 100% มันจะบอกให้เลยว่า มี objective อะไรบ้างทำให้คุณไม่ได้คิดเลยตั้งแต่ day1 ก็เลยมีการใช้ไปในทางที่ผิด เพราะไม่เข้าใจใจ เข้าใจว่าอ่านจากตัวหนังสือไปแหละ แต่พอใช้จริง ปรับไม่ได้ เช่น ไปตรวจ 3 way matching เพื่อให้ได้ completeness กับ accuracy แต่พอไปตรวจจริงไม่มี 3 way matching เอาละ ต่อยอดลำบากละ จะทำยังไงดี เพราะไม่ได้ถูกฝึกมาตั้งแต่वाद flow ใจ ตรงนี้กระบวนการคิดหรือ logic เลยลดลง”

นอกจากนั้น ความคิดเห็นที่ไม่สนับสนุนการลดลงของทักษะการทำงานของผู้สอบบัญชีจากการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ โดยผู้สอบบัญชีกลุ่มนี้มีความคิดเห็นว่าการจัดให้มีความรู้ให้แก่ผู้สอบบัญชีนั้น เป็นการสนับสนุนด้านการจัดเตรียมให้มีเครื่องมือในการเพิ่มความรอบรู้ให้แก่ผู้สอบบัญชีมากกว่าทำให้ความรอบรู้ของผู้สอบบัญชีนั้นลดลง ทั้งนี้ ข้อมูลสนับสนุนดังกล่าว ได้แก่



ผู้สอบบัญชีอาวุโส 2 จาก Firm A “คิดว่าทำให้เรียนรู้ได้เร็วขึ้น เพราะว่ามันมี procedure ที่ค่อนข้างครบ เรียบร้อยได้เลยว่า ไปอ่านมาเลยนะ อ่านมาก่อนเพื่อทำความเข้าใจมาก่อนอะไรอย่างนี้ น้องก็จะเข้าใจได้เร็วขึ้น หรือบางทีเราเจอ link อะไรที่เกี่ยวข้องก็ส่งไปเฉพาะ link ทำให้อ่านได้เร็วขึ้น เข้าใจเร็วขึ้น”

ผู้ช่วยผู้จัดการ 2 จาก Firm C “ทักษะน้องเพิ่มนะ รู้สึกได้ เพราะบางอันน้องได้รับการเทรนในห้องแต่ไม่ได้ทำจริง พอออกมาทำจริงในระบบก็บอกหมดโดยมี guideline ให้ค่อยๆ อ่านไปที่ละขั้น พร้อมยกตัวอย่างเพื่อให้น้อง judge มา แล้วค่อยมาปรึกษาเราก็เหมือนไม่ได้ให้น้องลั๊กแต่ว่าทำ ต้องคิดด้วย โดยมีฐานความรู้เป็นตัวช่วยแบบ guideline”

ผู้สอบบัญชีอาวุโส 3 จาก Firm A “ก็ถ้าไม่มีโปรแกรม B ผมก็คงเรียนรู้เองได้ยาก เรียนรู้เองได้ไหม ได้อยู่แล้ว แต่ผิดถูกนั้นก็คืออีกเรื่องหนึ่ง ก็ถึงแม้มันจะมี Guide แต่เราก็ไม่สามารถแบ่งแยกสิ่งที่เราเรียนรู้มาเป็นเรื่องๆ ที่ชัดเจนได้ อย่างผมอ่านหนังสือสอบ CPA ก็อ่านตามมาตรฐานฯ ผมก็มาพยายามนึกกับในโปรแกรม B ว่าสิ่งที่เราอ่านอยู่นั้นมันอยู่ส่วนไหนของสิ่งที่เราทำจริง ก็เหมือนกับเป็น mind map ให้เรา คือข้อดีของการเรียนรู้จากโปรแกรมนี้คือ มัน scope ทฤษฎีกว้างๆ ที่เราเรียนมาให้เข้าไปอยู่เป็นจุดๆ แล้วก็สามารถมองเห็นได้ชัดเจนเลย ประมาณนี้”

จากข้อมูลวิเคราะห์ข้างต้น พบว่า ตามความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีนั้น การพึ่งพาฐานความรู้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีนั้น ไม่เสมอไปที่จะทำให้เกิดการลดลงของทักษะการปฏิบัติงาน ตรวจสอบบัญชี โดยความคิดเห็นในมุมมองที่แตกต่างในด้านความรู้ที่ลดลงของผู้สอบบัญชีจากการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์นั้น เห็นได้อย่างชัดเจนว่า เกิดจากระดับตำแหน่งงานที่ต่างกัน นั่นคือ “ระดับบริหาร” มองเห็นว่า การพึ่งพาฐานความรู้มากเกินไปหรือมีการพึ่งพาตั้งแต่การเริ่มต้นวิชาชีพนั้น เป็นการลดทักษะการทำงานเพื่อให้เกิดความสามารถด้านการพัฒนาความรู้ของผู้สอบบัญชีลง ในขณะที่ “ระดับปฏิบัติการ” ซึ่งมีประสบการณ์ในด้านการสอบบัญชีที่น้อยกว่า กลับมีความเห็นว่า การมีฐานความรู้เป็นตัวช่วยหรือเครื่องมือช่วยในการปฏิบัติงานนั้น เป็นตัวเสริมสร้างให้เกิดการเรียนรู้และทำให้ความรู้ของตนเองนั้น เพิ่มมากขึ้น ดังนั้น ในส่วนของผู้สอบบัญชี “ระดับบริหาร” นั้น จึงมีการเลือกใช้ฐานความรู้ไม่มากเท่าผู้สอบบัญชีใน “ระดับปฏิบัติการ” โดยผู้สอบบัญชี “ระดับบริหาร” จะใช้ฐานความรู้เฉพาะในส่วนที่เป็นข้อมูลหรือปัจจัยจากภายนอกองค์กรที่ใช้ช่วยเสริมเรื่องของการเสนอแนะที่ต้องให้แก่ลูกค้า ในขณะที่ผู้สอบบัญชี “ระดับปฏิบัติการ” นั้นใช้ฐานความรู้เป็นหลักในการทำงานมากกว่า ซึ่งผู้สอบบัญชีทั้ง 2 ระดับได้แสดงความเห็นไว้ดังนี้

#### ระดับบริหาร:

หุ้นส่วน 1 จาก Firm C “โปรแกรมมีให้นะ ฐานความรู้พวกนี้แหละ แยกตาม Step เลย แล้วก็แบ่งเป็นเฉพาะเรื่องๆ ให้เลย แต่ปกติ ที่ก็ไม่ค่อยได้ใช้นะ ถ้าจะใช้ก็จะดูเรื่องข้อเสนอแนะจากระบบฐานข้อมูลทั่วโลกมากกว่า เฉพาะตัวที่อยู่ในระบบกระดาษทำการนะ ไม่ค่อยได้เข้าไปใช้หรอก เพราะที่ต้องใช้ข้อมูลที่เป็นแนวปฏิบัติที่ดีของสากลมาให้คำแนะนำลูกค้ามากกว่า แล้วก็ไว้ดูว่า น้องทำมาถูกตามหลักปฏิบัติที่ดีหรือยังแค่นั้น”

#### ระดับปฏิบัติการ:

ผู้สอบบัญชีอาวุโส 2 จาก FirmA “พวก audit procedure นี้เอามาจากในโปรแกรม B เลยก่ะ มันมีไว้ให้หมดเลย จะตรวจ Cash ต้องตรวจอะไร แล้วตรวจแบบนี้เพราะมาจากความเสี่ยงอะไร ก็ใช้ทุก Step เลยก่ะ”

ทั้งนี้ ในส่วนของความแตกต่างทางด้านความคิดเห็นต่อการใช้และพึ่งพาฐานความรู้ในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ของ “ระดับบริหาร” และ “ระดับปฏิบัติการ” นั้น แสดงให้เห็นว่า เงื่อนไขที่สำคัญของความคิดเห็นที่แตกต่างนั้นมาจาก “ประสบการณ์การทำงาน” ซึ่งจากการสะสมประสบการณ์การทำงานที่มากขึ้นของผู้สอบบัญชีจากระดับปฏิบัติการไปจนกระทั่งสู่ระดับบริหารนั้น สามารถเปลี่ยนมุมมองหรือความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่มีต่อความเชื่อมั่นในความรู้ความสามารถที่ตนเองสะสมมามากกว่าจะเชื่อถือต่อข้อมูลที่ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์จัดไว้ให้ ดังนั้น เมื่อทำการสรุปผลภายใต้เงื่อนไขที่ได้ศึกษาดังที่ได้กล่าวไว้นี้ สามารถสรุปเป็นสมมติฐานที่ 1 ได้ดังนี้

**สมมติฐานที่ 1** “ระดับประสบการณ์การทำงานของผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในเชิงลบกับการตัดสินใจใช้ฐานความรู้ (Knowledgebase) ในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์”

สำหรับแบบจำลองเชิงแนวคิด (Conceptual Model) สำหรับสมมติฐานที่ 1 นั้น แสดงได้ดังแผนภาพที่ 10 ดังนี้



แผนภาพที่ 10 แบบจำลองเชิงแนวคิดสำหรับสมมติฐานที่ 1

นอกจากนี้ จากการตั้งสมมติฐานข้างต้น ผู้วิจัยได้หากรณีเชิงปฏิเสธ (Negative Case) แล้วพบว่า สมมติฐานนี้ ไม่พบกรณีเชิงปฏิเสธ เนื่องจากผู้สอบบัญชี “ระดับปฏิบัติการ” ทุกคนที่เข้ารับการสัมภาษณ์ไม่มีใครที่ไม่ใช้ฐานความรู้ในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์เลย ในขณะที่ผู้สอบบัญชี “ระดับบริหาร” มีการเข้าถึงฐานความรู้เช่นเดียวกันแต่เป็นการเข้าถึงในระดับที่เป็นภาพรวมและนำข้อมูลนั้นมาวิเคราะห์พร้อมทั้งสรุปผลอีกครั้ง โดยที่ไม่ได้ใช้ข้อมูลที่ได้มาโดยตรงและไม่เข้าถึงฐานความรู้ในระดับปฏิบัติการเลย ดังที่หุ่นส่วน 1 จาก Firm C ได้ให้ความคิดเห็นไว้ข้างต้น จึงสนับสนุนแนวคิดของสมมติฐานในเรื่องความสัมพันธ์ของระดับประสบการณ์กับการใช้ฐานความรู้ของผู้สอบบัญชี

4.2.2.2 การพัฒนาทักษะความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (Professional Skepticism) จากการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์

ในงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการศึกษาเรื่องความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพของผู้สอบบัญชีนั้น Nelson (2009) ได้ทำการรวบรวมและแนะนำถึงองค์ประกอบที่ผู้สอบบัญชีต้องมีเพื่อให้เกิดทักษะด้านนี้ ซึ่งได้แก่

- ความรู้ (Knowledge) โดยเป็นความรู้ที่เกิดจากประสบการณ์และความเชี่ยวชาญที่ทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถระบุข้อผิดพลาดที่สามารถพบได้บ่อยรวมถึงรูปแบบของรายการที่มีความซ้ำซ้อนที่ทำการปกปิดข้อผิดพลาดอยู่
- คุณสมบัติของผู้สอบบัญชี (Traits) ได้แก่ ความสามารถในการแก้ไขปัญหา ความมีจริยธรรม ความเชื่อมั่นในตนเองและการมีความสงสัยเป็นพื้นฐาน ซึ่งคุณสมบัติเหล่านี้ต้องได้รับการผสมผสานกับความรู้เพื่อให้มีทักษะด้านนี้เพิ่มมากขึ้น
- สิ่งจูงใจหรือสิ่งกระตุ้น (Incentive) ทั้งที่เป็นสิ่งจูงใจจากผลประโยชน์ทางตรงหรือทางอ้อม สิ่งจูงใจที่เป็นประโยชน์ส่วนบุคคลหรือมีต่อสำนักงาน ซึ่งสิ่งเหล่านี้มีผลต่อการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีในการที่จะก่อให้เกิดความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ
- การตัดสินใจ (Judgement) ของผู้สอบบัญชีที่สามารถเพิ่มหรือสร้างทักษะด้านนี้เกิดจากการได้รับข้อจำกัดในงานตรวจสอบ เช่น ข้อจำกัดของการได้รับข้อมูลทำให้ผู้สอบบัญชีตัดสินใจในเลือกตรวจหรือร้องขอข้อมูลเพิ่มเติมที่จะตรวจสอบเพื่อให้ได้ผลการตรวจสอบที่ตรงกับวัตถุประสงค์การตรวจสอบ
- การกระทำ (Actions) ของผู้สอบบัญชี ที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพงานตรวจสอบเพราะทุกการกระทำของผู้สอบบัญชีนั้นส่งผลต่อความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี ซึ่งงานวิจัยที่ผ่านมา นั้น ครอบคลุมการกระทำของผู้สอบบัญชีตั้งแต่การวางแผนการตรวจสอบจนกระทั่งการปิดงานตรวจสอบ

ทั้งนี้ องค์การที่เป็นหน่วยงานกำกับดูแลที่เป็นสากลได้ให้ความสำคัญกับทักษะด้าน “ความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ” หรือ Professional Skepticism เป็นอย่างมาก ตัวอย่างเช่น Statement on Auditing Standards (SAS) no. 1 ที่ได้กล่าวว่า ความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพเป็นสิ่งจำเป็นของความระมัดระวังทางวิชาชีพ (Due Professional Care) ที่ผู้สอบบัญชีต้องมี โดยมาตรฐานการสอบบัญชีของสภาวิชาชีพบัญชีแห่งประเทศไทยได้ให้คำนิยามไว้ด้วยว่า “ความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ คือ ทักษะที่รวมถึงความรู้สึกรู้สึกคิดในการตั้งข้อสงสัย การใช้วิจารณญาณในการประเมินสถานการณ์ที่อาจชี้ให้เห็นถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้นจากข้อผิดพลาดหรือการทุจริต และการประเมินหลักฐานการสอบบัญชีอย่างระมัดระวัง” ทั้งนี้ ใน SAS no.1 ยังได้มีการระบุเพิ่มเติมว่า ผู้สอบบัญชีต้องใช้ความรู้ ทักษะและความสามารถตามวิชาชีพการตรวจสอบบัญชีที่มีเพื่อเป็นองค์ประกอบของการสร้างความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพให้เกิดขึ้น

นอกจากนั้น ในงานวิจัยทางด้านการศึกษาการตรวจสอบนั้น Hurtt (2010) ได้พัฒนาตัววัดทักษะด้านความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพขึ้น โดยเน้นที่คุณสมบัติส่วนตัวของผู้สอบบัญชี ซึ่งกำหนดคุณลักษณะของความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพไว้ดังนี้

- 1) การมีความรู้สึกรู้สึกคิดในการตั้งข้อสงสัย (Questioning Mind)

- 2) ความสามารถในการตัดสินใจเมื่อมีหลักฐานการตรวจสอบที่เพียงพอและเหมาะสม (Suspension of Judgement)
- 3) การมีความใฝ่หาความรู้ (Search for Knowledge) โดยที่ไม่เฉพาะเจาะจงเฉพาะการหาความรู้เพื่อตอบคำถามที่ตนเองสงสัยแต่ต้องครอบคลุมความรู้ทั่วไปที่เกี่ยวข้องด้วย
- 4) ความสามารถในการทำความเข้าใจ (Interpersonal Understanding)
- 5) ความสามารถในการตัดสินใจด้วยตนเอง (Autonomy) ซึ่งรวมถึงความมีจริยธรรมด้วย
- 6) ความภูมิใจในศักดิ์ศรีของตนเอง (Self-Esteem)

ซึ่งนอกเหนือจากการพัฒนาตัววัดความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพแล้ว Hurtt (2010) ได้แนะนำพฤติกรรมของผู้สอบบัญชีที่แสดงถึงการมีความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพของผู้สอบบัญชีไว้ โดยกล่าวว่า ผู้สอบบัญชีที่มีพฤติกรรมดังต่อไปนี้ ได้แสดงให้เห็นถึงการปฏิบัติงานที่มีความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพเป็นองค์ประกอบในการทำงาน

- 1) มีการสืบค้นหาข้อมูลเพิ่มเติมตลอดเวลาทั้งจากภายในและภายนอกองค์กร
- 2) มีการแจ้งถึงสมมติฐานที่แสดงความแตกต่างหรือมีข้อขัดแย้ง
- 3) มีการเพิ่มหลักฐานที่เป็นทางเลือกในแบบต่างๆ
- 4) มีการเพิ่มความระมัดระวังในการพิจารณาความน่าเชื่อถือของหลักฐานต่างๆ ที่ได้มาจากงานวิจัยที่ผ่านมา ทำให้ทราบว่า คุณลักษณะที่ดีของความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพนั้น ควรมีลักษณะอย่างไร และสามารถวัดได้ด้วยตัววัดดังที่กล่าวมาข้างต้น ซึ่งในงานวิจัยนี้จัดให้ทักษะด้าน “ความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ” หรือ Professional Skepticism เป็นคุณสมบัติหลักด้านหนึ่งที่คุณพิจารณาว่า ได้รับการลดทอนการพัฒนาเนื่องมาจากการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์หรือไม่ เนื่องจากความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพในงานวิจัยนี้ครอบคลุมความรู้ ประสบการณ์และคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีเป็นหลัก ซึ่งถึงแม้จะไม่ครอบคลุมทุกตัววัดของ Hurtt (2010) แต่งานวิจัยครั้งนี้ได้ศึกษาโดยวิเคราะห์ถึงความสามารถในด้านการสร้างกระบวนการคิด (Thought Process) ของผู้สอบบัญชีที่คิดว่าสามารถพัฒนาได้จากการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์หรือไม่ ซึ่งพบว่า ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่โดยเฉพาะใน “ระดับบริหาร” มีความคิดเห็นว่า ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์มีผลทำให้การพัฒนาทักษะด้านความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพลดลง ซึ่งสอดคล้องกับความคิดเห็นของ “ระดับปฏิบัติงาน” ดังแสดงได้จากความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี ดังนี้

ผู้จัดการ 2 จาก Firm B “ก็แบบน้องก็ทำงานตามสั่ง ไม่ได้ใช้หรือเอาเทคนิค Professional Skepticism ไปใช้ด้วย ทำตามสั่ง ทำได้นะ แต่ถ้ามองในแง่ว่า ธุรกิจเป็นแบบนี้ การดำเนินงานแบบนี้ ปีนี้น่าจะมีกำไร แต่พอตรวจตาม audit procedure เอ้ย กลับกลายเป็นขาดทุน แล้วน้องก็เออ ขาดทุนก็ขาดทุน ไม่ได้คิดว่า ทำไมงบขาดทุน เพราะอะไร ทั้งที่ตามสภาพเศรษฐกิจหรือวิธีการดำเนินธุรกิจ มันน่าจะกำไร”

ผู้จัดการอาวุโส 1 จาก Firm B “มันไม่เป็นอย่างที่ควรเป็น เช่น โปรแกรมให้มาทั้งหมด 5 assertions แล้วอย่าง Completeness บริษัทเราก็มี guidance ให้อยู่แล้วว่าถ้าจะดู completeness ต้องตรวจยังไง แต่เด็กก็ไม่เข้าใจอย่างลึกซึ้ง เขาก็เขียนรวมกัน completeness, accuracy, แล้วก็ cut off ตรวจแบบเดียวกันหมดเลย ซึ่งจริงๆ มันไม่ได้ตอบโจทย์ ไม่ตอบ assertion เด็กเขียนรวมกันมาหมดเลย”

ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี 1 จาก Firm B “คือจริงๆ แล้วมันยากตรงที่ว่า ถ้าคนไหนไม่เข้าใจตั้งแต่ planning ลงมา มันจะมองไม่เห็นภาพว่า แล้วมันจะ link ไปยังเรื่องอื่นๆ ได้อย่างไรหรือหลายๆ คนที่ยังไม่ได้เทรนนี้ บางทีจะยังดูไม่ออกว่า ต้องใช้ audit procedure อย่างไร ใช้ Skepticism แบบไหน แต่ตอนนี้ส่วนใหญ่ที่เค้าทำกันก็จะทำตามว่า working เก่าเค้าทำอย่างไร ก็เอามาปรับเฉพาะที่ที่ๆ จะคอยบอกอย่างนี้ และน้องก็ตรวจสอบตาม”

นอกเหนือจากความคิดเห็นดังกล่าวข้างต้น ยังมีปัจจัยหรือพฤติกรรมของผู้สอบบัญชีในการใช้ระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์อื่นๆ ซึ่งโยงถึงการพัฒนากิจกรรมด้านความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ โดยประกอบด้วย 1) การใช้ชุดความเสี่ยงมาตรฐานและวัตถุประสงค์การตรวจสอบสำเร็จรูป 2) การใช้ไฟล์งานเก่าที่ยกมาจากปีก่อน 3) การขาดความระมัดระวังในการเลือกใช้โดยไม่ใช้วิจารณญาณเพิ่มเติม ทั้งนี้ รายละเอียดของปัจจัยหรือพฤติกรรมเหล่านี้มีรายละเอียดดังนี้

#### 4.2.2.2.1 การใช้ชุดความเสี่ยงมาตรฐานและวัตถุประสงค์การตรวจสอบแบบสำเร็จรูปตามที่ระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์มีจัดไว้ให้

การใช้ชุดความเสี่ยงและวัตถุประสงค์การตรวจสอบที่ระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์จัดไว้ให้นี้ รวมถึงชุดรายการความเสี่ยงที่แยกตามอุตสาหกรรมและวงจรธุรกิจด้วย ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีใน “ระดับบริหาร” มีความคิดเห็นว่าการที่ระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์มีการจัดให้เลือกรายการความเสี่ยงและการควบคุมมาตรฐาน รวมถึงวัตถุประสงค์การตรวจสอบให้สั้น ทำให้การพัฒนาทักษะด้านความรอบรู้อัน “อะไร” คือสิ่งที่ผู้สอบบัญชีต้องระมัดระวังนั้น ลดน้อยลงหรือได้รับการพัฒนาไม่เต็มที่ โดยมีความคิดเห็นที่แสดงไว้ดังตัวอย่างต่อไปนี้

ผู้จัดการอาวุโส 1 จาก Firm A “มันง่ายสำหรับน้องๆ มากเลย น้องๆ สามารถ select ขึ้นมาง่ายๆ ไม่ต้องคิดอะไรมาก ก็ select ขึ้นมาทั้งหมดแล้วก็ทำแบบไม่ได้คิดเลยว่าลูกค้ามีความเสี่ยงอะไร พอมาคุยนี้มาตรฐานบอกว่าต้องคิดมากขึ้นว่า business มีความเสี่ยงอะไร แต่ที่นี้ความเสี่ยงในอุตสาหกรรมก็เริ่มหลากหลาย ฐานความรู้ก็เพิ่มตรงนี้ให้เลยมีตัวใหม่เกิดขึ้นเยอะแยะมากมาย น้องก็ดูไม่เต็มที่ ไม่ครบถ้วน ก็เลยยังคงเลือกได้ไม่ครบถ้วนอยู่ดี มันไม่เต็มที่อย่างที่มันควรจะเป็น”

ซึ่งบางสำนักงานนั้น ตระหนักถึงปัญหาของการจัดให้มีชุดรายการความเสี่ยงและการควบคุมที่เป็นมาตรฐานให้แก่ผู้ปฏิบัติงานมากเกินไป จึงได้มีการปรับเปลี่ยนระเบียบวิธีปฏิบัติงานโดยปรับหน้าทำงานในระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์เพื่อช่วยให้มีการเสริมสร้างหรือการพัฒนาความรอบรู้จากการเรียนรู้การระบุความเสี่ยงผ่านระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ได้มากยิ่งขึ้น ตัวอย่างเช่น

หุ้นส่วน 2 จาก Firm B “firm เรามีการเปลี่ยนแปลง methodology เนื่องจากที่ approach ของการตรวจสอบมันเปลี่ยนไป เมื่อก่อน ที่จะตรวจว่าอยากได้ความเชื่อมั่นที่เท่าไร แต่ปัจจุบัน เราต้องดูตามความเสี่ยงของลูกค้า ที่นี้ถ้าให้น้องๆ เลือกความเสี่ยงของลูกค้าแบบ tool เก่าก็จะ

ไม่ได้พิจารณาความเสี่ยง ก็จะเลือกจากที่มีไป คราวนี้ของใหม่เลยทำเป็นตัวเลือกให้ แต่ทำเป็นตัวเลือกเพื่ออำนวยความสะดวกในการเขียนมากกว่า อย่างของเก่าก็จะให้ดีกว่า เลือกเลยแต่ของใหม่ต้องมีตัวเลือกว่า เลือกตรวจ อันนี้ๆ แต่สุดท้ายก็ต้องมา tailor อีกที คือช่วยเรื่อง format มากกว่า”

โดยเฉพาะอย่างยิ่ง การที่ระบบจัดให้มีวัตถุประสงค์การตรวจสอบแบบสำเร็จรูปให้ผู้สอบบัญชีนั้น ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีไม่ได้ใช้กระบวนการคิด (Thought Process) เพื่อทำการวิเคราะห์ข้อมูลต่างๆ ที่ได้มาในการกำหนดวัตถุประสงค์ที่ต้องการเพื่อให้สามารถออกแบบวิธีการทดสอบรายการที่ทำให้ได้ระดับความเชื่อมั่นที่สอดคล้องกับความเสี่ยงที่มีอยู่จริงของงบการเงินที่ทำการตรวจสอบ ทั้งนี้ การที่ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์จัดวัตถุประสงค์มาตรฐานให้ในแต่ละขอบเขตการตรวจสอบนั้น ผู้สอบบัญชีเห็นว่า ทำให้ขาดความระมัดระวังและลดการพัฒนาทักษะด้านความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ เนื่องจากเป็นการใช้วัตถุประสงค์การตรวจสอบแบบสำเร็จรูปที่ทำให้ผู้สอบบัญชีเพียงแค่ “เลือก” มาใช้โดยไม่ได้พิจารณาเปรียบเทียบกับความเสี่ยงหรือการควบคุมจริงที่ลูกค้ำมีอยู่ ดังที่ผู้สอบบัญชีหลายคนแสดงความเห็นในเรื่อง “การทำงานไม่ได้” หากไม่มีข้อมูลเรื่องวัตถุประสงค์การตรวจสอบหรือชุดรายการความเสี่ยงที่จัดไว้ให้โดยระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ ตามความเห็นด้านล่างนี้

ผู้สอบบัญชีอาวุโส 3 จาก Firm A “หนูคิดว่า หนูทำงานไม่ได้หรอกค่ะ ถ้าไม่มีโปรแกรม B นะ ตัวโปรแกรมบอกให้รู้ทั้งความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องในแต่ละ audit area หนูแค่เลือกความเสี่ยงที่ใช้ แล้วก็เลือกวัตถุประสงค์การตรวจสอบที่มีการควบคุมมาให้โดยดูว่า เป็นการควบคุมที่ลูกค้ำใช้หรือเปล่า ซึ่งถ้าลูกค้ำใช้ ก็ดูเพิ่มว่า ลูกค้ำได้ติดตั้งการควบคุมอย่างเหมาะสมไหม มันช่วยหนูให้ทำงานให้เสร็จได้อย่างสมบูรณ์โดยไม่ต้องกังวลว่าเลือกความเสี่ยงครบหรือเปล่า”

ผู้สอบบัญชีอาวุโส 1 จาก Firm B “โปรแกรม Y ช่วยให้หนูมั่นใจว่าตรวจสอบได้ครบทุกบัญชีค่ะ หนูแค่ “ตึก” เลือกในกล่องความเสี่ยงเพื่อเลือกว่า ความเสี่ยงนี้เกี่ยวข้องกับ Account ไหน จากนั้น ระบบก็จะเชื่อมโยงความเสี่ยงที่หนูเลือกแบบอัตโนมัติไปยังขั้นตอนที่เกี่ยวข้องทั้งหมด แล้วก็สร้างวัตถุประสงค์การตรวจสอบซึ่งเป็นไปตาม Account ที่เกี่ยวข้องนั้นแหละ มันทำให้หนูไม่ต้องห่วงเลยว่าทำงานไม่ครบ”

ดังนั้น แต่ละกรณีศึกษาจึงจัดให้มีการฝึกอบรมเรื่องการกำหนดวัตถุประสงค์การตรวจสอบโดยเป็นการฝึกอบรมการตรวจสอบในวงจรธุรกิจหรือรายการบัญชีต่างๆ เป็นประจำเพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถคิดวิเคราะห์ข้อมูลต่างๆ เพื่อนำมากำหนดวัตถุประสงค์การตรวจสอบให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์หลักของการตรวจสอบเพื่อรับรองงบการเงิน รวมถึงการปรับเปลี่ยนแนวคิดของผู้สอบทานให้เข้าใจถึงวิธีการที่อาจจะถูกปรับเปลี่ยนไปให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์การตรวจสอบถึงแม้จะไม่ได้เป็นไปตามขั้นตอนมาตรฐานที่

ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์กำหนดไว้ ดังที่ ผู้จัดการ 2 จาก Firm D ได้แสดงความคิดเห็นไว้ดังนี้

“ต้องยอมรับว่า ในความเป็นจริงแต่ละคน perception จะไม่เท่ากัน โดยปกติแล้วสิ่งสำคัญเราต้องรู้ objective ว่าเรากำลังทำอะไร เพราะฉะนั้นเวลาทำงานเราก็พยายามคุยกับน้องว่า objective ของแต่ละงานนั้นเราต้องการอะไร แต่ละคนอาจจะคิด procedure ที่ต่างกันได้ เช่น คำนวณ Depreciation จริงๆ ออฟฟิศเราก็มีโปรแกรม ACL ที่เขียน Script ไว้แล้ว แต่ import data แล้วเราก็ run script ใช้ใหม่ แต่น้องบางคนเค้ามองว่า เต้าไม่ถนัด เขาอยากใช้ excel คำนวณ เราก็ไม่ได้ปิดกั้นเขาว่า อุตส่าห์เขียน script คุณไปทำอันนี้ทำไม เพราะว่าเราเคารพความเห็นที่มี คือเราจะคุยกันคือเขามองว่า excel ทำได้เข้าใจมากกว่า หนูไม่รู้ว่าจะเขียนอะไร แต่ถ้าอันนี้หนูเขียนใหม่ แล้วได้ output ตามที่ต้องการ ตอบโจทย์ของ objective ได้ ตรงนี้เราโอเคแล้ว ซึ่งเราเชื่อว่า กระบวนการตรงนี้สำคัญ สำหรับงาน audit นะ คุณต้องรู้ก่อนว่าคุณจะทำเรื่องไหน objective คืออะไร แต่ว่า method นี้ก็แล้วแต่ละ”

4.2.2.2.2 การใช้ไฟล์งานเก่าที่ยกมาจากงานตรวจสอบปีก่อน หรือการ roll forward ไฟล์ข้อมูลของลูกค้ารายเดิมที่จัดเก็บไฟล์สำรองไว้ในเครื่องแม่ข่าย ซึ่งวิธีการใช้ไฟล์ข้อมูลลูกค้าในปีก่อน หรือ การ Roll Forward เป็นวิธีการที่ผู้สอบบัญชีโดยทั่วไปใช้กันแม้ว่าจะไม่ได้ใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ก็ตาม ทั้งนี้ จากการวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์ในงานวิจัยนี้ พบว่า การทำสำเนาไฟล์เก่านั้นได้รับการยอมรับว่าเป็นการเพิ่มประสิทธิภาพการจัดทำกระดาษทำการให้แก่งานตรวจสอบ ดังที่ผู้สอบบัญชีได้แสดงความคิดเห็นไว้ดังนี้

ผู้สอบบัญชีอาวุโส 3 จาก Firm B “อย่างเราได้ทำงาน job เดิมเราก็เข้าใจในระดับหนึ่งอยู่แล้วว่าบริษัทจะมีความเสี่ยงเรื่องไหนบ้าง แล้วก็ดูใน working paper ปีก่อนว่ามันมีความเสี่ยงอะไร มี control อันไหน ปีนี้อย่างมีตามนั้นหรือเปล่า ซึ่งส่วนใหญ่ก็ใช้วิธีดู working เก่าเป็น guidance ก็ทำให้เร็วขึ้นไม่เสียเวลามาก”

ผู้สอบบัญชีอาวุโส 1 จาก Firm D “อันนี้ไม่แน่ใจว่า พี่ manager เค้ามียุทธศาสตร์ หรือ ฐานข้อมูลความเสี่ยงอะไรหรือเปล่า เพราะถ้าเป็นของหนู หนูดูแล้วก็ประเมินจาก job นั้นๆ เอง โดยดูไฟล์เก่าเทียบกับปีปัจจุบันค่ะ”

ผู้สอบบัญชีอาวุโส 1 จาก Firm C “มันมีของเก่าให้ดูด้วยว่าเขาวางไว้อย่างไร แล้วบางอันที่เป็นข้อมูลที่ดีว่าน่าจะใช้กับของเก่าได้ ตัว EWPS ก็จะมี pop ขึ้นมาให้เลยว่า ของเก่าเขียนไว้ว่าอย่างนั้นนะ เราก็เข้าไปแก้ได้เลยไม่ต้องเสียเวลามาทำใหม่”

จากการวิเคราะห์ข้อมูลได้พบว่า ปัจจัยที่ทำให้การพัฒนาทักษะด้านความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพของผู้สอบบัญชีลดลงจากการใช้ข้อมูลของไฟล์ข้อมูลลูกค้าเดิมนั้น ไม่ได้เกี่ยวข้องกับการใช้หรือไม่ใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ แต่เป็นเรื่อง “ข้อจำกัดด้านเวลา” และ “การยึดติดกับ

ผลลัพธ์เก่า” มากกว่าที่ทำให้ผู้สอบบัญชีไม่มีเวลาในการพิจารณาปัจจัยเสี่ยงต่างๆ เพิ่มเติมได้มากนัก ดังที่มีผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นไว้ดังนี้

ผู้สอบบัญชีอาวุโส 3 จาก Firm A “ก็บางคนก็ทำงานตามไฟล์เก่าที่เห็นนะครับ โดยไม่ศึกษาว่าในไฟล์เก่าเค้าทำอะไรมาบ้าง คือ มันเริ่มด้วยข้อจำกัดของ “เวลา” ด้วยนะครับ คือ เป็นการทำงานให้เสร็จไปโดยให้มันได้ผลลัพธ์โดยที่เราไม่ต้องเรียนรู้ ข้อแค่นี้ได้ผลลัพธ์ที่ออกมาเหมือนกับที่เขาทำไว้ก็คือถูกต้องแล้ว อะไรอย่างนี้”

ผู้สอบบัญชีอาวุโส 2 จาก Firm C “ตอนเด็กๆ ที่ได้ job มาใหม่ๆ ก็ไปขอ Back up ของปีเก่าๆ มา แล้วก็ roll forward ลงในเครื่องเรา เราก็ไป click เอาๆ มันก็ต้องเริ่มใหม่ซะทีเดียว เราก็เลือกๆ ไป ไม่รู้ control ไหน ตรงกับ what could go wrong ตัวไหนหรือใครคิดอะไรก็คิดตามๆ กันไปแบบนั้น”

ผู้ช่วยผู้จัดการ 3 จาก Firm C “พอโปรแกรม Z มันให้ roll ไฟล์มาจากปีก่อนๆ นื่องจะไม่ได้อะไรคือ process อะไร เพราะส่วนมากลูกค้าก็ process เดิม ๆ ใช้นั้น control ทุกอย่างหรือว่า audit procedure ก็จะเหมือนเดิม พอมัน roll มาน้องก็รู้ว่าต้องทำอะไรต้องทำอันนี้ๆๆ ก็ไปทำเหมือนเดิมก็เลยไม่ได้คิดอะไรทำอะไร แต่ถ้าเกิดเป็นแบบ paper ต้องทำใหม่ทุกปี นื่องก็จะได้อะไรมาหน่อย”

อย่างไรก็ตาม การใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์มาช่วยในการทำสำเนาจากปีก่อนนั้น อาจจะสามารถช่วยเพิ่มความรู้ความเข้าใจแก่ผู้ตรวจสอบเนื่องมาจากการใช้เวลาที่ลดลงนั้นได้ หากผู้สอบบัญชีเข้าใจถึงวัตถุประสงค์ของการทำสำเนาดังกล่าว ดังที่ผู้สอบบัญชีอาวุโส 1 จาก Firm C ได้แสดงความเห็นไว้ดังนี้

ผู้สอบบัญชีอาวุโส 1 จาก Firm C “เพราะมี EWPS ถึงทำให้ทักษะตรวจสอบสูงขึ้น เพราะถึงเป็นเปเปอร์ เราก็ลอกๆ แบบเก่ามาอยู่ดี แล้วก็ทำตาม ยังไงด้วยเวลาที่จำกัด เราไม่มีเวลาจะไปศึกษาเยอะ มีอะไรเราก็เอามาก่อน แต่พอมี EWPS มันบังคับให้ แบบว่า ไม่ใช่ link จากอันเก่าหมด มันจะมีบางอันที่ปีนี้จะต้องกรอกเพิ่ม ทำให้เราต้องวิเคราะห์เพิ่มอีกที หรืออย่างตัวช่วย เรื่องความระมัดระวัง เช่น cutoff ถ้าเป็นแบบเก่า ก็กรอกๆ ไป ไม่มีสรุปสุดท้ายว่าครบไหม ไม่มี pop up ว่าถูก period หรือเปล่า”

4.2.2.2.3 การขาดความระมัดระวังในการเลือกใช้โดยไม่ใช้วิจารณญาณเพิ่มเติม หรือ การอ่านแนวทางการตรวจสอบมาตรฐานอย่างไม่รัดกุม ทำให้ไม่เข้าใจภาพรวมทั้งหมด ทั้งนี้ การที่ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ของแต่ละกรณีศึกษาได้รวบรวมข้อมูลฐานความรู้ไว้โดยอ้างอิงถึงมาตรฐานการบัญชีต่างๆ ไว้อย่างครบถ้วน ซึ่งสามารถอ้างอิงได้ทั้งมาตรฐานการบัญชีสากล International Accounting Standards (IAS) และ International Financial Reporting Standards (IFRS) และมาตรฐานการบัญชีทั่วไปของประเทศสหรัฐอเมริกา (US GAAP) ทำให้ระบบฐานความรู้ในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์มีรายละเอียดข้อมูลที่มากมายหลากหลาย รวมถึงมีการสร้างจุดเชื่อมโยงอัตโนมัติ (Hyperlink) ต่างๆ ไว้ เพื่อสร้างการบูรณา



การข้อมูล ทำให้กลายเป็นฐานความรู้ที่มีความซับซ้อน และมีรายละเอียด ประกอบจำนวนมาก ซึ่งหากผู้สอบบัญชีต้องการใช้ข้อมูลในฐานความรู้ดังกล่าวให้มีประสิทธิผลที่สุดนั้น จะต้องมีการอ่านอย่างรอบคอบให้ครบทุกประเด็นที่มีความเกี่ยวเนื่องกัน เพื่อให้ได้ความเข้าใจในภาพรวมทั้งหมดและครบทุกประเด็น ซึ่งในทางปฏิบัตินั้น ด้วยข้อจำกัดของเวลาดังที่ได้กล่าวมาแล้ว รวมถึงประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีที่อยู่ในระดับปฏิบัติการ ทำให้ผู้สอบบัญชีไม่สามารถรวบรวมข้อมูลที่เกี่ยวข้องทั้งหมดและใช้วิจารณ์ญาณเพิ่มเติมเพื่อเสริมแนวทางการตรวจสอบมาตรฐานที่ระบบจัดไว้ให้ได้อย่างเต็มที่ จึงดำเนินการภายใต้แนวทางโดยส่วนใหญ่ที่ระบบจัดไว้ให้ โดยมีความเชื่อมั่นว่า ระบบได้พิจารณาให้แล้วอย่างรอบคอบว่า แนวทางใดเป็นแนวทางที่เหมาะสมและเพียงพอสำหรับการให้ความเชื่อมั่นในการตรวจสอบโดยมีระดับนัยสำคัญ (Materiality) เป็นตัวควบคุมที่สำคัญในการสร้างความมั่นใจในความครบถ้วนของการปฏิบัติงานสำหรับผู้สอบบัญชี ทั้งนี้ มีผู้สอบบัญชีหลายรายได้ให้ความเห็นในเรื่องนี้ ไว้ดังนี้

ผู้จัดการ 2 จาก Firm D “งานของเราจะไม่ได้ต้องการถึงขนาดตัวเลขต้อง 100% ถูกต้อง เพราะว่าเราไปตรวจตัวเลขของลูกค้า เพราะฉะนั้นเหมือนเรามี expectation แล้วว่า ถ้าตัวเลขที่เราทดสอบมันอยู่ใน range ที่เรารับได้ มัน reasonable หรือเราเชื่อมั่นว่ามันถูกต้อง มันก็มี materiality อยู่ ซึ่ง manager หรือ senior manager หรือ partner ก็ต้อง review output อีกว่า มันโอเค ก็จะทำตาม procedure ที่ระบบให้มาได้โดยไม่ต้องทำอะไรเพิ่ม”

ผู้สอบบัญชีอาวุโส 1 จาก Firm C “เคยมีที่ manager บอกว่า ข้อมูลเราน้อยไป ตรวจแล้วทำขั้นตอนไม่ครบหรือเปล่า แต่หนูว่ามันไม่จำเป็น เอาแค่นี้พอ เพราะเมื่อตัวโปรแกรม template เขาให้มาอย่างนี้ แปลว่า ข้อมูลที่ได้มาก็น่าจะเพียงพอแล้ว อะไรอย่างนี้”

ผู้ช่วยผู้จัดการ 4 จาก Firm C “ก่อนส่ง manager review เราก็กทำตามที่ firm ระบุไว้ว่าต้องทำให้ครบที่ part ในระบบ ทุก part ต้องมีคน prepared และ reviewed แล้วระบบมันก็มี mark ให้อยู่แล้ว เหมือนมีมาแต่ต้นแล้วว่า section ไหนที่สำคัญๆ ที่ต้องถึงระดับ partner เป็นคน review ก็เลยค่อนข้างมั่นใจว่า ระบบจัดไว้ให้แล้วว่า ต้องตรวจอะไรบ้างขอบเขตประมาณไหน”

จากผลการวิเคราะห์ในด้านผลกระทบต่อการพัฒนาทักษะด้านการเสริมสร้างความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพนั้น การใช้ไฟล์งานของปีเก่า และการจัดให้มีชุดความเสียหายมาตรฐาน และวัตถุประสงค์การตรวจสอบสำเร็จรูปรวมไปถึงการจัดให้มีขั้นตอนการตรวจสอบ (Audit Procedure) แบบสำเร็จรูปมานั้น ทำให้แนวโน้มการพัฒนาทักษะด้านความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพลดลงโดยทั้งหมดเห็นโดยตรงจาก “ระดับบริหาร” และ “ระดับปฏิบัติการ” ซึ่งไม่ได้มีความขัดแย้งกัน รวมถึงในระดับสำนักงานก็ตระหนักถึงความสำคัญของการพัฒนาทักษะด้านนี้ จึงมีทั้งการปรับตัวโปรแกรมให้ต้องมีการระบุขั้นตอนความคิด (Thought Process) ให้มากขึ้น รวมถึงการจัดให้มีการฝึกอบรมแนวคิดในการตรวจสอบ

นอกเหนือไปจากการอบรมตามมาตรฐานการสอบบัญชีและการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ อย่างไรก็ตาม นอกเหนือการวิเคราะห์ที่ได้จากบทสัมภาษณ์ผู้สอบบัญชีแล้วนั้น อาจจะต้องมีการพิจารณาถึงลักษณะนิสัยส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีแต่ละคนด้วย เนื่องจากหากผู้สอบบัญชีเป็นผู้มีลักษณะนิสัยที่มองโลกในแง่ดี ขาดความระมัดระวังในการปฏิบัติงาน และไม่เป็นคนช่างสังเกต แนวโน้มในการพัฒนาทักษะด้านความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพนั้นจะเป็นไปได้ช้ากว่า ผู้สอบบัญชีที่มีลักษณะนิสัยเป็นคนช่างสังเกต ช่างจดจำ และมีความระมัดระวังรอบคอบในการปฏิบัติงานซึ่งเป็นคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีที่จะทำให้มีการพัฒนาความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพและนำความสงสัยนั้นมาประยุกต์ใช้กับวัตถุประสงค์การตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพ ดังเช่น ปัจจัยที่พบเพิ่มในเรื่อง “การขาดความระมัดระวังในการเลือกใช้โดยไม่ใช้วิจารณญาณเพิ่มเติม” ที่ผู้สอบบัญชีบางคนแสดงความคิดเห็นในด้านความเชื่อมั่นต่อระบบจนไม่คิดจะพิจารณาเพิ่มเติม หรือ รู้สึกถึงความผิดปกติของชุดรายการความเสี่ยงและวัตถุประสงค์การตรวจสอบสำเร็จรูปที่ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์จัดไว้ให้ ในขณะที่ผู้สอบบัญชีบางรายที่มีความช่างสังเกตและมีความระมัดระวังในการปฏิบัติงานเป็นลักษณะนิสัยส่วนบุคคลนั้น ได้แสดงออกถึงความคิดเห็นว่าการทำงานตามชุดความเสี่ยงและวัตถุประสงค์การตรวจสอบสำเร็จรูปนั้น ไม่ได้เป็นเรื่องลดทอนการพัฒนาทักษะด้านความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเลย ในทางตรงกันข้าม กลับทำให้มีข้อมูลเพิ่มสำหรับการพิจารณามากขึ้น และหากรู้จักการประยุกต์ใช้ก็จะสามารถเสริมสร้างทักษะด้านนี้ได้เป็นอย่างดี ดังตัวอย่างความคิดเห็นดังนี้

ผู้สอบบัญชีอาวุโส 1 จาก FirmA “ผมก็สังเกตจากที่ audit procedure ในโปรแกรม B มันบอกไว้แหละครับว่าทำไมเค้าถึงให้เราตรวจแบบนี้ ที่เรียนมากับที่ทำงานนะ ไม่เหมือนกันหรอก พอมาทำจริงๆ ก็ได้เรียนรู้จากโปรแกรม B นี้แหละครับ ถ้าไม่มีโปรแกรมนี ผมจะเรียนรู้ได้ไหม ไตนะ แต่คงช้า อันนี้โปรแกรมแนะนำโน่นนั่นนั่น ผมก็ลองอ่านๆ แล้วทำตาม ตอนแรกก็ไม่ค่อยเข้าใจ แต่พอสัก job 2 job ผมก็เข้าใจละ ที่นี้พอไปตรวจที่อื่นก็ประยุกต์ปรับได้ แถมสังเกตเพิ่มด้วยว่า ทำไมเค้าทำไมเหมือนกัน มีอะไรผิดปกติหรือเปล่า”

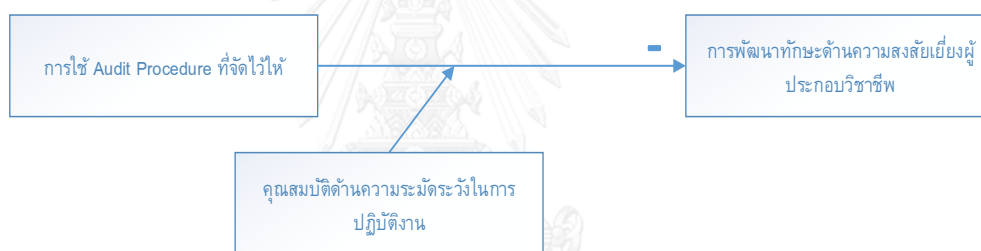
ผู้จัดการ 3 จาก FirmD “โปรแกรมใหม่นี้มันช่วยนะ เด็กๆ ก็ต้องเริ่มจากศูนย์ทั้งนั้นแหละ ถ้าไม่มีโปรแกรมช่วยเค้าก่อน เค้าก็จะไม่เห็นภาพ อย่างตัวเองเวลาใช้โปรแกรมก็จะคิดเพิ่มว่า มันปรับเข้ากับลูกค้าได้มากน้อยแค่ไหน แล้วต้องตรวจอะไรเพิ่มหรือเปล่า เอกสารหรือข้อมูลที่ได้สามารถตอบวัตถุประสงค์ได้ไหม อันนี้ก็บอกเด็กๆ ให้สังเกตเหมือนที่เราทำด้วย”

ดังนั้น ในด้านการวิเคราะห์ถึงแนวโน้มการลดลงของการพัฒนาทักษะด้านความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพนั้น หากมีการปฏิบัติงานตามรูปแบบที่ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์จัดให้ ได้แก่ ความเสี่ยง วัตถุประสงค์การตรวจสอบและวิธีการปฏิบัติงานตรวจสอบ ประกอบกับการปฏิบัติงานตามที่กระดาษทำการของปีก่อนได้กำหนดไว้ รวมถึงการขาดความระมัดระวังในการใช้วิจารณญาณเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชี จะเป็นผลทำให้การพัฒนาทักษะด้านความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพนั้นลดลง อย่างไรก็ตาม จากการตั้งสมมติฐานเบื้องต้น ผู้วิจัยได้หากรณีเชิงปฏิเสธเพื่อสนับสนุนการตั้งสมมติฐานและพบว่า หาก ผู้สอบบัญชีเป็นผู้มีความระมัดระวังและมีลักษณะนิสัยเป็นผู้ที่มีความช่างสังเกตและจดจำจะไม่มีผล

ต่อแนวโน้มการพัฒนาทักษะด้านความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ และทำให้การใช้ระบบ กระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์นั้น มีวัตถุประสงค์การใช้งานที่แตกต่างกัน นั่นคือ หากไม่มีความระมัดระวังในการปฏิบัติงาน การใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์นั้นจะไม่มีการ ประยุกต์หรือปรับปรุงตามข้อสังเกตที่เพิ่มขึ้น ในขณะที่หากผู้สอบบัญชีมีความระมัดระวังใน การปฏิบัติงาน จะมีการประยุกต์และปรับปรุงวัตถุประสงค์การตรวจสอบที่ระบบกระดาษทำ การอิเล็กทรอนิกส์จัดไว้ให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์การตรวจสอบที่เหมาะสม ทั้งนี้ ข้อสรุป ดังกล่าวสามารถสรุปเป็นสมมติฐานที่ 2 ได้ ดังนี้

**สมมติฐานที่ 2** “การใช้วิธีการปฏิบัติงานตรวจสอบ (Audit Procedure) ที่จัดไว้ให้ในระบบ กระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์อย่างต่อเนื่องไม่ส่งผลกระทบต่อหรือมีความสัมพันธ์กับการ พัฒนาทักษะด้านความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพของผู้สอบบัญชีในกรณีที่ผู้สอบบัญชีเป็น ผู้มีความระมัดระวังในการปฏิบัติงาน (Due Care) เป็นคุณสมบัติพื้นฐานส่วนบุคคล”

นอกจากนี้ แบบจำลองเชิงแนวคิด (Conceptual Model) สำหรับสมมติฐานที่ 2 นั้นแสดง ได้ดังแผนภาพที่ 11 ดังนี้



แผนภาพที่ 11 แบบจำลองเชิงแนวคิดสำหรับสมมติฐานที่ 2

#### 4.2.2.3 ทักษะด้านการประยุกต์ใช้แนวทางการตรวจสอบ

ถึงแม้ว่า ผู้สอบบัญชีจะสามารถเรียกใช้แนวทางการตรวจสอบสำเร็จรูปได้จากระบบกระดาษ ทำการอิเล็กทรอนิกส์ แต่ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ของทุกกรณีศึกษานั้น มีความ ยืดหยุ่นสูงมาก นั่นคือ สามารถปรับแก้แนวทางการตรวจสอบได้อย่างอิสระ โดยมีคำแนะนำ ถึงความสอดคล้องกับความเสี่ยงที่ระบุไว้ ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีสามารถปรับแก้แนวทางการ ตรวจสอบให้ประยุกต์เข้ากับสภาพแวดล้อมและความเสี่ยงที่แท้จริงของงบการเงินที่ ตรวจสอบได้โดยไม่มีข้อจำกัดใด อย่างไรก็ตาม จากการวิเคราะห์ข้อมูล พบว่า ผู้สอบบัญชี บางส่วนไม่สามารถปรับใช้แนวทางการตรวจสอบที่ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์จัดไว้ ให้ให้เข้ากับความเสี่ยงหรือสภาพแวดล้อมทางธุรกิจที่เป็นปัจจุบันของงบการเงินที่ตรวจสอบ ได้อย่างเหมาะสม โดยรายละเอียดของข้อมูลพฤติกรรมและความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่ วิเคราะห์ได้นั้น ประกอบด้วย 1) ความเชื่อมั่นในความถูกต้องของแนวทางการตรวจสอบ 2) การทำงานตามรูปแบบมาตรฐาน (Template) ที่ระบบจัดไว้ให้ โดยเน้นเฉพาะ

กระบวนการวิกฤติ (Critical steps) 3) ข้อจำกัดด้านภาษา และ 4) การไม่สร้างปฏิสัมพันธ์ที่ดีกับลูกค้าเพื่อปรับแนวทางการตรวจสอบ ทั้งนี้ รายละเอียดทั้งหมดมีดังนี้

4.2.2.3.1 ความเชื่อมั่นในแนวทางการตรวจสอบและวัตถุประสงค์การตรวจสอบมาตรฐานพร้อมวิธีการตรวจสอบ (Audit Procedure) ที่ระบบจัดให้

ผู้สอบบัญชีหลายรายโดยเฉพาะใน “ระดับปฏิบัติการ” นั้น เชื่อมั่นในแนวทางการตรวจสอบมาตรฐานที่ระบบจัดไว้ให้เป็นอย่างมาก เนื่องด้วยผู้สอบบัญชีในระดับปฏิบัติการเป็นผู้ที่เข้าถึงระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์มากที่สุดโดยเริ่มตั้งแต่ขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบซึ่งปัจจุบันทุกสำนักงานได้มีการจัดสรรงานในด้านการควบคุมงานตรวจสอบงบการเงินในการปฏิบัติงานภาคสนามไปสู่ตำแหน่ง “ผู้ช่วยผู้จัดการ” หรือ “ผู้สอบบัญชีอาวุโส” ซึ่งเป็นตำแหน่งที่รับผิดชอบเป็นหัวหน้าทีมปฏิบัติการภาคสนาม ทำให้ผู้สอบบัญชีในตำแหน่งนี้มีระดับการเข้าถึงระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่มากที่สุด โดยรับผิดชอบตั้งแต่การนำไฟล์ของปีก่อนมาลงในเครื่องคอมพิวเตอร์ของตนเองและคณะทำงาน การปรับแต่งข้อมูลให้เป็นปัจจุบันทั้งข้อมูลรายละเอียดลูกค้าและขั้นตอนการปฏิบัติงานและเมื่อได้รับการมอบหมายจากผู้จัดการงานตรวจสอบงบการเงิน (ระดับบริหารขึ้นไป) ก็จะต้องทำหน้าที่บริหารไฟล์ข้อมูลลูกค้าในการแบ่งขั้นตอนการปฏิบัติงานและมอบหมายให้คณะทำงาน พร้อมทั้งติดตามผลการปฏิบัติงานอย่างใกล้ชิดทั้งในและนอกระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ และสุดท้ายคือการรายงานผลสรุปงานตรวจสอบในด้านต่างๆ ต่อผู้จัดการงานตรวจสอบงบการเงินต่อไป จากหน้าที่ความรับผิดชอบดังกล่าว ผู้สอบบัญชี “ระดับปฏิบัติการ” ซึ่งรวมถึงผู้ปฏิบัติงานภาคสนามในการสร้างแนวทางการตรวจสอบ ทดสอบรายการ และสรุปผลการตรวจสอบจึงเป็นผู้สอบบัญชีที่ต้องพึ่งพาแนวทางการตรวจสอบที่ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์จัดไว้ให้มากที่สุด ประกอบกับ “ข้อจำกัดด้านเวลา” ที่กล่าวถึงในหัวข้อก่อนหน้า ผู้สอบบัญชีในระดับนี้จึงต้องปฏิบัติงานให้ทันต่อเวลาที่ได้รับมอบหมาย การวิเคราะห์ข้อมูลความเสี่ยงหรือการควบคุมจริงที่ได้จากการทำความเข้าใจลูกค้าเพื่อนำมาออกแบบหรือปรับแต่งแนวทางหรือวิธีการตรวจสอบจึงมีข้อจำกัดและไม่ได้ดำเนินการอย่างเต็มที่ สำหรับความเห็นของผู้สอบบัญชีในการแสดงถึงความเชื่อมั่นในแนวทางและวัตถุประสงค์การตรวจสอบที่ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์จัดไว้ให้ นั้น มีตัวอย่างดังนี้

ผู้สอบบัญชีอาวุโส 1 จาก Firm A “ในการทำงานปกติส่วนใหญ่คือ เป็น electronic หมดเลยตั้งแต่ในเรื่องของ planning ก่อนที่จะไปเข้า job ก็จะมีทำเป็น audit procedure อยู่ในแบบเป็น audit program แล้วคือเราก็เข้าไปในนั้น ซึ่งตัวนั้นจะ link กับ server ได้ จนถึงเราเข้า fieldwork ไปทำงาน เราก็ document ลงไปใน

ตัว audit program ได้เลย ก็คือจริงๆ มันก็คือโปรแกรมๆ หนึ่งๆ เหมือนรวม procedure ที่เป็น excel สำหรับการทำงานใน area ต่างๆ ให้ ซึ่งในแต่ละ step ก็คือจะมี audit procedure แทรกอยู่ใน excel นั้นมาให้เลย ก็ชอบมาก เพราะว่า อย่างหนึ่งก็คือ มันง่ายกว่าที่จะมาทำเป็นเปเปอร์ บางครั้งใน excel มันก็ใส่สูตรใส่ อะไรได้ แล้วก็ทำ link ไปหาที่มาของตัวเลขต่างๆ ได้ ถ้าไม่ใช่อันนี้ บางทีน้องๆ มา เราไม่รู้ว่ามี link มาจากอะไร.....“ถ้าเราคิดมาแล้วว่าเราจะ rely on control สำหรับ area ไหน โปรแกรม B จะ review ในเรื่องของ control ให้ว่า control ที่ identify ขึ้นมาเป็นอะไรบ้าง พอเรา match เข้าไปเสร็จ มันจะเหมือนจะดึงขึ้นมา เป็น step ให้เราเข้าไปทำงาน”

ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี 1 จาก Firm B “ก็โปรแกรม Y จะเกี่ยวข้องตั้งแต่กระบวนการแรก คือตั้งแต่เราเข้า job ไป พี่ๆ ก็จะส่ง audit program มาให้ จะเป็นคล้ายๆ เหมือน บอกว่าเราต้องทำอะไรในแต่ละ section อย่างหนูที่เป็นเด็กๆ อย่างนี้ ก็จะอย่างมาก เป็น cash เป็นลูกหนี้ อะไรอย่างนี้ แล้วก็ prepaid expense เพราะว่าหลายๆ บริษัทจะมี prepaid expense น้อยก็จะให้เด็ก ๆ ตรวจ แล้วก็ก็มีเน่งๆ คือ fixed asset อะไรทำนองนี้จริงๆ พวกนี้พี่ๆ เขาก็จะทำตามตัวที่โปรแกรม Y บอกมาในแต่ละ section แล้วก็ให้เรา แล้วเราก็ต้องไปนั่งดูในนั้น มันก็ไม่ใช่ว่า excel นะ มัน คล้ายๆ กับอะไรสักอย่างก็แสดงเป็นหน้าจอที่เราแก้ไขไม่ได้ แต่พี่ in charge แก้ได้”

ผู้ช่วยผู้จัดการ 1 จาก Firm C “ถ้าให้ห้องที่ไม่มีประสบการณ์มาทำงานด้วย โปรแกรม Z นะ ห้องก็จะทำได้ถูกเหมือนกัน เพราะทำตาม audit procedure ที่มาให้”

ถึงแม้ผู้สอบบัญชีใน “ระดับปฏิบัติการ” จะมีความเชื่อมั่นในแนวทางการ ตรวจสอบและวัตถุประสงค์การตรวจสอบมาตรฐานของระบบกระดาษ ทำการอิเล็กทรอนิกส์เป็นอย่างมาก แต่ผู้สอบบัญชีใน “ระดับบริหาร” กลับมีความเห็นในเรื่องความไม่มั่นใจในการเลือกใช้แนวทางการ ตรวจสอบและวัตถุประสงค์การตรวจสอบมาตรฐานของระบบกระดาษ ทำการอิเล็กทรอนิกส์ เนื่องจากพบว่าผู้สอบบัญชีในระดับปฏิบัติการนั้น มีการทำตามระบบอย่างขาดวิจรรย์ญาณ ทำให้วิธีการตรวจสอบนั้น ได้รับการออกแบบอย่างไม่เหมาะสม อย่างไรก็ตาม ด้วย “ข้อจำกัดของ เวลา” ทำให้ไม่สามารถกลับไปพิจารณาหรือปรับแก้ได้

ผู้จัดการ 1 จาก Firm A “คือเหมือนจริงๆ มันช่วยให้แบบเราง่ายขึ้น แต่ตัวเองมี concern เหมือนกันว่าพอมันช่วยให้ชีวิตง่ายขึ้น และเราพึ่งระบบมากขึ้น รวมถึงเดี๋ยวนี้คนใจร้อนขึ้น ทุกอย่างอยากได้เร็วๆ แล้วพอ working มันเป็น electronic อย่างนี้ เรารู้สึกได้เลยว่า logic น้องหายไปจริงๆ เพราะมันเหมือนช่วยประหยัดเวลา ให้เรารู้ว่าต้องทำอะไรบ้าง 1 2 3 4 แต่สิ่งที่ต่างคือ น้องหลายคนหรือแม้แต่ตัวเราเอง ที่บางทีก็รู้ว่า แบบ มันไม่มีเวลาคิด เสร็จแล้วก็ทำเสร็จๆ ไป ไม่กลับไปคิดอีกหรือคิดเพิ่ม”

ผู้จัดการอาวุโส 1 จาก Firm B “มันไม่ใช่ว่าอย่างที่ควรเป็น เช่น โปรแกรมให้มา ทั้งหมด 5 assertions แล้วอย่าง Completeness บริษัทเราก็มี guidance ให้อยู่แล้ว ว่าถ้าจะดู completeness ต้องตรวจยังไง แต่เด็กก็ไม่เข้าใจอย่างลึกซึ้ง เขาก็เขียน รวมกัน completeness, accuracy, แล้วก็ cut off ตรวจแบบเดียวกันหมดเลย ซึ่งจริงๆ มันไม่ได้ตอบโจทย์ ไม่ตอบ assertion เด็กเขียนรวมกันมาหมดเลย แล้ว manager ก็ดูได้แค่ระดับหนึ่ง ด้วยความที่ว่ามันเยอะมาก ความเสี่ยงธุรกิจหนึ่งไม่ต่ำกว่า 200 ในระดับที่เป็น medium size แล้วแต่ละ risk ก็มี assertion ที่เกี่ยวข้องอีก

มันกลายเป็น 400-500 อย่างนี้ manager ก็ดูไม่ไหว อยากแก้ก็แก้ไม่ไหว ไม่ทันอย่างนี้”

เช่นเดียวกับบทสรุปในข้อคิดเห็นก่อนหน้าถึงความเชื่อมั่นว่า แนวทางการตรวจสอบมาตรฐานที่ระบบจัดไว้ให้และส่งผลให้การพัฒนาทักษะด้านความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพพลดลงที่ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์มาก หรือผู้สอบบัญชีใน “ระดับบริหาร” นั้น มีความคิดเห็นที่แตกต่างกับ “ระดับปฏิบัติการ” โดยผู้สอบบัญชีในระดับบริหารไม่ได้ให้ความเชื่อมั่นหรือพึ่งพาแนวทางการตรวจสอบมาตรฐานและวัตถุประสงค์การตรวจสอบมาตรฐาน พร้อมวิธีการตรวจสอบ (Audit Procedure) ที่ระบบไว้จัดให้ ซึ่งในฐานะผู้สอบทาน ผู้สอบบัญชีในระดับนี้จะใช้เครื่องมือที่มากับระบบกระตาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์ คือ ฟังก์ชันการแนบความคิดเห็นจากการสอบทาน หรือ Review Note ที่มีไว้ให้ในแต่ละขั้นตอนการปฏิบัติงาน เพื่อเป็นการให้ความคิดเห็นต่อแนวทางการตรวจสอบหรือวิธีการตรวจสอบที่ระดับปฏิบัติการบันทึกไว้ โดยอาจจะเป็นข้อเสนอแนะเพิ่มเติม หรือ คำถามเพื่อกระตุ้นให้ผู้ปฏิบัติงานได้เพิ่มความระมัดระวังหรือขยายวิธีการตรวจสอบให้สามารถตอบสนองต่อวัตถุประสงค์การตรวจสอบของแต่ละขอบเขตการตรวจสอบได้ครบถ้วนมากยิ่งขึ้น

#### 4.2.2.3.2 ทำงานตามรูปแบบมาตรฐาน (Template) ที่ระบบจัดไว้ให้ โดยเน้นเฉพาะกระบวนการวิกฤติ (Critical steps)

ในหัวข้อความเชื่อมั่นและพึ่งพาระบบกระตาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์นั้น ผู้สอบบัญชีให้ความเชื่อมั่นในเรื่อง “ความครบถ้วน” หรือ Completeness ของการปฏิบัติงานตรวจสอบเป็นหลัก ผู้สอบบัญชีมีใจมากกว่า การปฏิบัติงานตามขั้นตอนมาตรฐานที่ระบบกระตาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์จัดไว้ให้ นั้น เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่เป็นสากล และเป็นหลักฐานยืนยันว่าได้ปฏิบัติงานตรวจสอบอย่างครบถ้วน ซึ่งความคิดเห็นนี้ไม่เป็นที่ปฏิเสธไม่ว่าจะเป็นผู้สอบบัญชีในระดับใด อย่างไรก็ตาม ถึงแม้ว่าผู้สอบบัญชีทุกระดับจะมีความคิดเห็นสอดคล้องกันในเรื่อง “ความครบถ้วน” ที่ได้จากระบบกระตาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์ แต่ยังมีความคิดเห็นที่แตกต่างในบางประเด็นสำหรับเรื่อง “ความครบถ้วน” นี้ของทั้ง 2 ระดับ (“ระดับบริหาร” และ “ระดับปฏิบัติการ”) เช่นเดียวกันกับหัวข้อการวิเคราะห์อื่นๆ ที่ผ่านมา โดยในระดับบริหารนั้น ค่อนข้างมีความเชื่อมั่นว่า การกำหนดขั้นตอนการตรวจสอบให้ครบถ้วนโดยตัดความเป็นอัตโนมัติของระบบออกไปนั้น ยังมีความเป็นไปได้ ถึงแม้บางคนจะแสดงความเห็นในเบื้องต้นว่า ในปัจจุบันนั้นไม่สามารถเป็นไปได้แล้วด้วยจำนวนของลูกค้ำและขนาดของรายการที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน ทั้งนี้

ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่แสดงถึงความมั่นใจใน “ความครบถ้วน” ของขั้นตอนการตรวจสอบที่ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์จัดไว้ให้ มีดังนี้

ผู้สอบบัญชีอาวุโส 2 จาก Firm B “ขั้นตอนการตรวจสอบมันเยอะนะคะ เราไล่เองไม่ไหวหรอก แต่ที่นี้พอเป็นโปรแกรม Y มันก็ทำการจัดเป็น block เลย แล้วกำหนดให้มี support working paper ในแต่ละ step เพราะฉะนั้นคุณภาพงาน หนูมองว่า มันจะมากขึ้น มัน comply กับตัว standard หรือตัวมาตรฐานการสอบบัญชีมากขึ้น คือจริงๆ มันไม่แตกต่าง step ยังเท่าเดิม แต่เมื่อก่อนที่ไม่มีระบบอาจจะมีหายไปบ้าง แต่พอเป็นโปรแกรมใหม่ มันก็รวบรวมขั้นตอนให้ทำให้ครบถ้วนขึ้น ไม่มี comments ไม่ว่าจะ เป็น practice review หรือ ก.ล.ต. ที่จะมาบอกว่า เรายังไม่ได้ address ส่วนนั้นส่วนนี้ อะไรวะอย่างนี้”

ผู้ช่วยผู้จัดการ 1 จาก Firm C “มันเหมือนเป็นวิธีช่วยเราอย่างหนึ่ง ก็คือโปรแกรม Z ก่อนจะ create ครั้งแรกมันจะถามก่อนว่าเราอยู่ใน work flow ก็คืออยู่ในลูกค้า industry อะไร เรามี report ที่ต้องส่งบริษัทแม่ใหม่พวกนี้ มันก็จะช่วย create flow ให้เราทำตาม เพราะว่า คือเวลาที่เรารบอกว่า เรามี group audit อยู่ต่างประเทศอย่างนี้ โปรแกรมก็จะบอกเราว่า โอเคคุณต้องทำอันนี้เพิ่มขึ้น ทำให้เรา complete งานได้มากขึ้น”

ผู้สอบบัญชีอาวุโส 2 จาก Firm C “ก็แบบโปรแกรม Z มันจะบอกให้รู้เลยว่า อะไรมันต้องทำบ้าง คือเหมือนว่า สมมติถ้าไม่มีโปรแกรม Z แต่ก่อนคือตอน หนูเป็น trainee ที่เข้ามาแล้วแบบยังเป็นกระดาษอยู่ ก็รู้สึกว้า แบบบางอย่าง ก็ไม่มั่นใจว่าอันนี้มันแบบ job อันนี้เค้าทำแบบนี้หรือเปล่า แต่ว่าถ้าเป็นโปรแกรม Z มันค่อนข้างเป็น template ที่ตายตัว อันนี้ต้องทำนะ อันนี้ต้องมีอะไรวะอย่างนี้ มันจะช่วยเราแบบ make sure ว่า สิ่งที่เราทำสิ่งที่เราต้องทำ ครบถ้วน”

ผู้สอบบัญชีอาวุโส 1 จาก Firm C “จะชอบ template ที่ pop ออกมาจากโปรแกรม Z มากกว่าทำ manual เพราะว่าถ้าเราทำแบบ manual เราก็จะใส่เข้าไปให้มันเยอะที่สุด เก็บข้อมูลให้เยอะที่สุด แต่พอโปรแกรม Z มัน pop ขึ้นมาให้เขาก็เอาเฉพาะที่สำคัญจริงๆ เราก็จะรู้ scope ว่าจริงๆ แค่นี้ก็พอแล้ว ไม่ต้องทำถึงขนาดแบบเก่าที่ทำได้ไวก็ได้อย่างนี้ ก็เลยชอบตัว template ของโปรแกรม Z มากกว่า”

ผู้จัดการ 2 จาก Firm B “คือมันจะมีตัวเครื่องมือจับคู่ความเสี่ยง คือ เป็นตัวที่รวบรวมความเสี่ยงทั้งหมดบนโลกนี้ ธุรกิจอะไรก็ตาม เป็นความเสี่ยงทั่วไป แล้วเราก็เลือก มันจะสร้างมาให้หมดเลย เราทำแค่ review ว่ามันสอดคล้องกับธุรกิจที่ตรวจสอบหรือเปล่า ถ้าใช่ก็เลือกเลย แล้วพอเลือกก็ให้ EWPS สร้าง procedure มารองรับมันได้ พอสร้างมาปุ๊บก็จะได้เป็น excel ออกมา เราก็ import เข้าไปเลย”

นอกเหนือจากความเชื่อมั่นใน “ความครบถ้วน” แล้ว ผู้สอบบัญชีบางคนได้แสดงความคิดเห็นในเชิงประสิทธิภาพของความครบถ้วนที่ได้มาเมื่อเปรียบเทียบกับเวลาที่เสียไปด้วย

ผู้ช่วยผู้จัดการ 1 จาก Firm C “ตอนแรกๆ ทุกคนจะเกิดอาการว่า ไม่อยากทำ ทำไม่ต้องทำ คือตอนแรกๆ เราเป็นแบบ launch แบบ parallel เราก็ไม่มั่นใจว่า โปรแกรม Z เราจะทำครบหรือจะเกิดอะไรขึ้น ก็เลยพยายามทำ ทั้งต้องพิมพ์กระดาษในขณะที่ต้องทำโปรแกรม Z น่องหรือเรารู้สึกว่ามันเพิ่มเวลาหรือเปล่าวะอย่างนี้ แรกๆ ก็จะไม่อยากทำกัน แต่พอเริ่มคุ้นเคย

เหมือนต้องใช้ความคุ้นเคย พอเริ่มทำเราก็เริ่มรู้สึกว่าการทำ manual มันเสียเวลามาก คือ มันเสียเวลาโดยที่เราไม่รู้ว่ามันครบไม่ครบ แต่โปรแกรม Z คือมัน force ให้เราทำให้ครบๆ ทุก loop ทุกคนคือต้องมีส่วนร่วมในการทำและ review”

อย่างไรก็ตาม ความคิดเห็นข้างต้นนี้ เป็นความคิดเห็นโดยส่วนใหญ่ถึงความเชื่อมั่นแบบเต็มທີ່กับ “ความครบถ้วน” ที่ระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์มีให้ของผู้สอบบัญชี “ระดับปฏิบัติการ” ในขณะที่ผู้สอบบัญชี “ระดับบริหาร” นั้น ยังให้ความเชื่อมั่นแบบไม่เต็มที่โดยยังกังวลกับ “ความถูกต้อง” ที่ต้องมาพร้อมกับความครบถ้วนดังกล่าว โดยผู้จัดการ 1 จาก Firm D และหุ้นส่วน 1 จาก Firm A ได้แสดงความกังวลไว้ตามลำดับ ดังนี้

ผู้จัดการ 1 จาก Firm D “เรามั่นใจในเรื่องที่เราทำครบทุก activity แต่ใน detail ในรายละเอียด การมี tool อาจจะไม่ได้ออกไปถึงประเด็นนั้น การมี tool ไม่ได้บอกว่าเราจะทำได้ถูกต้อง การมี tool มันเพียงแต่บอกเราว่าครบถ้วน การทำได้ถูกต้องขึ้นอยู่กับ procedure ที่ใส่ detail เข้าไปว่าเราทำอะไรอย่างไร อันนี้มุมมองของตัวเองเลยนะ เลยคิดว่าสุดท้ายแล้วเนี่ย มี tool มันก็ช่วยนะ แต่คนใช้ก็ต้องมีความรู้ด้วย ไม่ใช่พึ่ง tool อย่างเดียว”

หุ้นส่วน 1 จาก Firm A “พอเป็น electronic เนี่ย thought process มันหายไป คือ ถ้ายังเป็นกระดาษ มันเริ่มต้นจากศูนย์ พอจะต้องมาทำก็ต้องนึกจากในหัวก่อนว่า ต้องทำอะไรบ้าง คือ นึกอยู่ในหัว แต่พอมันเป็นระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ มันช่วยคิดไว้ทุกอย่าง อย่างพอน้องเข้ามาใหม่ก็ทำตาม step ทำตาม procedure โดยที่ไม่เห็นภาพรวมของ concept ทำให้รู้สึกที่เรา follow process แต่พอเรา step back มาคิดว่าคุณทำงานครบหรือยัง หรือตรงนี้ขาดไปหรือเปล่า พบว่า ยังขาด ซึ่งทุกวันนี้เราก้เสริมด้วยการฝึกอบรม”

นอกจากนั้น ผู้จัดการ 1 จาก Firm D ยังได้แสดงความเข้าใจในวัตถุประสงค์หลักของบริษัทแม่ในการบังคับใช้ระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์กับบริษัทสมาชิก โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อใช้เป็นเครื่องมือ “ควบคุม” ขั้นตอนการปฏิบัติงานของบริษัทสมาชิกให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีสากล

“ผมมองว่า global ใช้โปรแกรม S นี้แหละมาควบคุมเรา มันเป็นวัตถุประสงค์หลักของเขาเลย คือต้องการให้มี standard เป็น standard ที่เท่ากันในลักษณะของการทำงาน โดยมีการแปลงร่างของมาตรฐานมาเป็น tool นี้แหละ แล้วเค้าก็ใช้ tool เนี่ยในการควบคุมเรา”

ทั้งนี้ ในเรื่องความมั่นใจใน “ความครบถ้วน” ของระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์นั้น การวิเคราะห์ข้อมูลสำหรับงานวิจัยนี้ มีมุมมองในประเด็นที่ว่า “การจัดมาให้แบบสำเร็จรูป” ถึงขั้นตอนสำคัญ (Critical steps) ของระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์นั้น อาจจะทำให้การพัฒนาทักษะด้านการออกแบบวิธีการ (Procedural Skill) ของผู้สอบบัญชีลดลง เนื่องจากการออกแบบหรือกำหนดขั้นตอนปฏิบัติงานนั้น เป็นส่วนหนึ่งของการวางแผนการตรวจสอบที่ต้องใช้ความรู้ความเข้าใจในวัตถุประสงค์การตรวจสอบ



และมาตรฐานการสอบบัญชีเป็นหลัก ซึ่งระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์  
 ในกรณีศึกษาทุกแห่งนั้น ตั้งต้นมาจากมาตรฐานสากลของการสอบบัญชีเป็น  
 หลักทั้งสิ้น ดังนั้น หากยึดเพียงมาตรฐานการสอบบัญชีเป็นหลัก ดังที่บริษัท  
 แม่ต้องการควบคุมบริษัทสมาชิกดังที่ผู้สอบบัญชีมีความเห็นดังกล่าวข้างต้น  
 อาจจะเป็นประเด็นในเรื่องความคุ้นชินของการทำงานตามระบบ และส่งผล  
 ให้ผู้สอบบัญชีลดความระมัดระวังในเรื่องการกำหนดขั้นตอนการตรวจสอบที่  
 เหมาะสมได้ ซึ่งผู้บริหารในบางสำนักงานที่เป็นกรณีศึกษาก็ได้แสดงความ  
 คิดเห็นถึงกรณีนี้โดยให้ความเห็นว่า การปรับเปลี่ยนแนวทางการตรวจสอบ  
 หรือ approach ของระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์เป็นสิ่งจำเป็นที่จะ  
 ทำให้ผู้สอบบัญชีได้มีการปรับเปลี่ยนแนวคิดและไม่ยึดติดต่อการพึ่งพาระบบ  
 กระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์จนเกิดเป็น “ความคุ้นชิน” และทำให้ขาด  
 ความระมัดระวังไป ดังที่หุ้นส่วน 1 จาก Firm B ได้แสดงความเห็นไว้ดังนี้

*“ถ้าไม่มีโปรแกรม Y นะเธอ เราก็กลับไปทำกระดาษทำการเป็น Hard Copy  
 เหมือนเมื่อก่อนได้ พวกการเชื่อมโยงอัตโนมัติทั้งหลายก็ถูกตัดทั้งหมด ซึ่งจริงๆ  
 แล้ว การเปลี่ยนแปลงครั้งล่าสุดของ firm เราก็เป็นอย่างนั้นนะ ที่ทำให้ลดความ  
 เป็นอัตโนมัติลง เหตุผลคือ ลดรูปแบบที่เป็น fix template ที่ทำให้จำกัด thought  
 process ของ auditor และทำให้ auditor มีความระมัดระวังมากขึ้นด้วย”*

นอกจากนั้น ผู้สอบบัญชีระดับบริหารหลายคนได้แสดงถึงความเห็นของการ  
 กำหนดขั้นตอนต่างๆ ในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่อาจจะมาก  
 เกินไปด้วยซ้ำโดยเฉพาะอย่างยิ่งกับบริษัทในประเทศไทยซึ่งอาจจะไม่  
 จำเป็นต้องปฏิบัติงานตามมาตรฐานสากลในบางเรื่อง รวมถึง การที่ต้อง  
 ทำงานตามขั้นตอนที่กำหนดไว้ในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ให้  
 ครบถ้วนตามสิ่งนั้น ทำให้เวลาในการพิจารณาความเสี่ยงหรือกำหนดวิธีการ  
 ตรวจสอบที่สำคัญนั้น ลดน้อยลงไปด้วย “ข้อจำกัดของเวลา” เช่นเดียวกัน  
 ดังที่หุ้นส่วน 1 จาก Firm A และผู้จัดการ 1 จาก Firm D ได้แสดงความเห็น  
 ถึงเรื่องดังกล่าวดังนี้

- การใช้รูปแบบมาตรฐานกับบริษัทในเมืองไทยที่มากเกินไป

*หุ้นส่วน 1 จาก Firm A “ก็มีทั้งดีและไม่ดีนะ อย่างมาตรฐานกระดาษทำการของ  
 Big4 เนี่ย บางทีก็ยังไม่เหมาะกับสภาพแวดล้อมของเมืองไทย เช่น ที่เราบอกว่า  
 มาตรฐานไทยยังไม่เป็นไปตาม ISA แต่เราก็ต้องทำตาม ISA เพราะ EWPS เรามัน  
 เป็นแบบนี้ ทำให้เราทำมากกว่าคนอื่นโดยที่ในเมืองไทยยังไม่จำเป็น แต่  
 Global บอกว่าเป็นมาตรฐาน ในกรณีที่เป็นงบ refer มาจากเมืองนอกก็ต้อง  
 comply ซึ่งถ้าเป็น local ก็ยืดหยุ่นกว่าในการเลือกทำเฉพาะ minimum  
 requirement ทำเฉพาะที่จำเป็นแต่เรื่อง support ก็ขาดไปเยอะ ตรงนี้ใช้  
 Resource มากมหาศาล ต้องมาทำเรื่องความเข้าใจของ user การช่วยเหลือเวลา  
 มีปัญหา”*

- การใช้เวลาในการบันทึกกระดาษทำการตามรูปแบบมาตรฐานมาก  
 เกินไป

ผู้จัดการ 1 จาก Firm D “ด้วยโอเคเดียวผม ผมคิดว่า เราต้องแข่งขันได้กับสภาพแวดล้อมในปัจจุบัน ทุกวันนี้ทุกอย่างต้องเร็ว บางครั้งการทำงานบน tool มันต้อง take time ในส่วนของการ document มันค่อนข้างเยอะและก็ในส่วนที่เราต้อง key ข้อมูลอะไรเยอะแยะ อยากให้เค้าพัฒนาในส่วนนี้ ให้ friendly ในมุมมองของการ documentation ให้เราได้ใช้เวลาในการคิดมากกว่าการที่ต้องใช้เวลามา document ในสิ่งที่เราไม่ได้คิด”

หุ้นส่วน 1 จาก Firm A “ก็ในมุมมองของผู้บริหารนะ ซึ่งไม่ใช่ของพีคนเดียว ก็คุยกันหลายๆ คน คุยกันว่า คุณงานเยอะๆ แต่ก็ไม่รู้ว่่า สิ่งที่ทำเป็นหัวใจของมันหรือเปล่า หรือที่สิ่งดูว่ามันเยอะในเชิงปริมาณ แต่ในเชิงคุณภาพเราควรใช้เวลาของมันมากกว่า คือ ควรให้ IT ช่วยในส่วนที่ไม่เน้นคุณภาพ ให้ช่วยในเชิงปริมาณ อันไหนเน้นคุณภาพก็ให้เวลากันมันมากหน่อย หรือเป็นลักษณะ combination กัน โดยใช้ IT ก็ได้ แต่ต้องคิดด้วย อยาก promote ตรงนี้มากกว่า แต่ยังทำให้เป็นจริงไม่ได้”

ดังนั้น โดยสรุปเรื่อง การปฏิบัติงานตามรูปแบบมาตรฐาน (Template) และขั้นตอนสำคัญ (Critical Step) ตามที่ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์จัดไว้ให้ นั้นเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่เป็นสากลที่กำหนดมาโดยบริษัทแม่ เพื่อให้บริษัทสมาชิกทั่วโลกปฏิบัติตาม ซึ่งผู้สอบบัญชีในทุกระดับมีความเชื่อมั่นว่า การทำงานภายใต้กรอบหรือรูปแบบมาตรฐานที่ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ให้มานั้น ให้ความเชื่อมั่นเรื่อง “ความครบถ้วน” ได้อย่างแน่นอน อย่างไรก็ตาม ความคิดเห็นที่แตกต่างระหว่าง “ระดับบริหาร” และ “ระดับปฏิบัติการ” ยังคงปรากฏอยู่ในการวิเคราะห์นี้เช่นเดียวกัน โดยผู้สอบบัญชีใน “ระดับบริหาร” มีมุมมองของ “ความเชื่อมั่น” ของการปรับรูปแบบและขั้นตอนมาตรฐานต่างๆ ให้สอดคล้องกับสภาพแวดล้อมจริงกับบริษัทในประเทศไทย ที่อาจจะยังไม่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีสากลต่างๆ น้อยกว่า “ความเชื่อมั่น” ของผู้สอบบัญชีใน “ระดับปฏิบัติการ” ที่เชื่อมั่นว่า สิ่งที่ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์จัดไว้ให้ นั้น มีความครบถ้วนโดยมีการปรับเปลี่ยนแนวทางตามที่ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์จัดไว้ให้ ซึ่งการสรุปความคิดเห็นดังกล่าวนี้ แสดงได้ดังสมมติฐานที่ 3 ดังนี้

**สมมติฐานที่ 3** “ความเป็นมาตรฐานสากลของระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์มีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับความมั่นใจใน “ความครบถ้วน” ของการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี”

แบบจำลองเชิงแนวคิด (Conceptual Model) สำหรับสมมติฐานที่ 3 นั้น แสดงได้ดังแผนภาพที่ 12 ดังนี้



แผนภาพที่ 12 แบบจำลองเชิงแนวคิดสำหรับสมมติฐานที่ 3

ทั้งนี้ จากการตั้งสมมติฐานข้างต้น ผู้วิจัยได้หากรณีเชิงปฏิเสธแล้ว และพบว่า ไม่มีความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรายใดแสดงความขัดแย้งต่อสมมติฐานนี้ ทุกคนให้ความมั่นใจใน “ความครบถ้วน” ของกระบวนการปฏิบัติงานเป็นอย่างมากถ้าหากมีการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์

#### 4.2.2.3.3 ข้อจำกัดด้านภาษา

การไม่สามารถปรับใช้แนวทางการตรวจสอบต่างๆ ที่ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์จัดไว้ให้กับวัตถุประสงค์การตรวจสอบที่แท้จริงได้ ทำให้ผู้สอบบัญชีไม่สามารถกำหนดวิธีการตรวจสอบ (audit procedure) ได้อย่างเหมาะสมนั้น มีอีกประเด็นที่งานวิจัยนี้เห็นว่าน่าสนใจ เนื่องจากงานวิจัยนี้เป็น การเก็บข้อมูลจากผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานในสำนักงานสอบบัญชีที่มีเครือข่าย ทั่วโลก แต่มีฐานลูกค้าทั้งหมดอยู่ในประเทศไทย ดังนั้น จึงพบประเด็นในเรื่อง การใช้กระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ในแง่ของ “ข้อจำกัดด้านภาษา” ซึ่งจากการรวบรวมประเด็นหรือปัจจัยต่างๆ ที่ทำให้ทักษะด้านการออกแบบวิธีการ ตรวจสอบไม่สามารถพัฒนาได้อย่างเหมาะสมจากการใช้ระบบกระดาษทำการ อิเล็กทรอนิกส์นั้น พบว่า ผู้สอบบัญชีบางรายระบุว่า การที่ระบบฐานความรู้ และคำอธิบายมาตรฐานต่างๆ ในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์นั้น เป็น ภาษาอังกฤษทั้งหมด ทำให้เกิดความยากในการทำความเข้าใจ และถึงแม้ว่า การเข้าปฏิบัติงานในกรณีศึกษาทุกแห่ง ผู้สอบบัญชีทุกคนจะต้องได้รับการ ทดสอบภาษาอังกฤษในระดับคะแนนตามที่บริษัทกำหนดไว้จึงจะสามารถ ได้รับการคัดเลือกเข้าเป็นพนักงานของบริษัทได้ แต่ผู้สอบบัญชีระดับผู้ช่วย ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่เป็นนิสิตนักศึกษาจบใหม่จากหลักสูตรการเรียนการ สอนที่เป็นภาษาไทย ดังนั้น เกณฑ์การผ่านการคัดเลือกด้วยคะแนน ภาษาอังกฤษจะเป็นไปตามเกณฑ์ที่ไม่ได้สูงถึงขนาดระดับผู้เชี่ยวชาญ ภาษาอังกฤษ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง เมื่อมีการขาดแคลนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี เกณฑ์ การคัดเลือกด้วยภาษาอังกฤษนั้น อาจมีการปรับความยืดหยุ่นซึ่งจะนำมา วัตถุประสงค์ที่การสัมภาษณ์อีกครั้งเป็นหลัก ดังนั้น ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่จึง เป็นผู้จบการศึกษาใหม่ที่ยังไม่ได้เชี่ยวชาญภาษาอังกฤษอย่างแตกฉาน ความ กังวลในด้านความเข้าใจในภาษาอังกฤษที่มีอยู่ในฐานความรู้และคำอธิบาย

มาตรฐานต่างๆ ในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่พบในผู้ช่วยผู้สอบบัญชีหรือแม้แต่ในระดับผู้สอบบัญชีอาวุโสซึ่งเพิ่งได้รับการปรับตำแหน่งในปีแรกๆ จึงยังคงมีอยู่ รวมถึงการแสดงความคิดเห็นว่า “ไม่ชอบ” ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ เนื่องมาจากมีแต่ภาษาอังกฤษจึงเกิดขึ้น ซึ่งในการสัมภาษณ์ครั้งนี้ พบผู้สอบบัญชีที่แสดงความ “ไม่ชอบ” ภาษาอังกฤษในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์โดยมีความคิดเห็น ดังนี้

ผู้สอบบัญชีอาวุโส 1 จาก Firm C “ไม่ชอบหลักๆ นี่คือ ภาษาอังกฤษเลย มันเป็นภาษาอังกฤษหมดเลยอ่านแล้วไม่เข้าใจ ไม่รู้ว่าที่เขาถามคืออะไร มันต้องการคำตอบอย่างไร ซึ่งกดเข้าไปในตัว template ที่เป็นแบบตัว pop ขึ้นมาที่จะแนะนำว่าต้องตอบแนวไหนก็อ่านไม่เข้าใจอีก ก็เลยไม่ค่อยชอบตัวโปรแกรม ก็ต้องทำมาเรื่อยๆ อาศัยทำหลาย job ก็เข้าใจมากขึ้น แต่ไม่ได้เข้าใจทั้งหมดหรอก แต่มันเป็นการสะสมมากกว่าว่าแต่ละอันมันทำเพื่ออะไร พอทำหลายๆ job ก็เข้าใจแต่ละขั้นตอน”

ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี 1 จาก Firm B “ถ้าถามมันก็มีนะที่ไม่ชอบอะ อย่างหน้าตามันก็เยอะไปหมด มีทั้งแถบข้าง แถบบน แถบล่าง คือถ้า หนูว่าถ้าคนไม่เก่งอังกฤษแบบหนูอย่างนี้ บางทีภาษาอังกฤษมันก็ไม่ค่อยได้อย่างนี้ มันก็อาจจะดูว่าอันนี้ก็ไม่เข้าใจ อันนั้นก็ไม่ได้เข้าใจ อันนี้มันดูเยอะไปหมดค่ะ”

อย่างไรก็ตาม ถึงแม้ว่า ประเด็นดังกล่าวข้างต้นนี้จะมีผู้สอบบัญชีที่แสดงความเห็นไว้ แต่ผู้สอบบัญชีได้ประมวลความคิดเห็นของตนเองไว้ในลำดับต่อมาว่า หลังจากได้รับการฝึกฝนด้วยการผ่านการฝึกอบรมผ่านการปฏิบัติงานจริง (On-the-job Training) และการอ่านทบทวนฐานความรู้และคำอธิบายมาตรฐานต่างๆ จากหลายๆ งานตรวจสอบงบการเงิน ก็สามารถทำให้ทักษะด้านภาษาอังกฤษพัฒนาขึ้นได้มาก ดังที่ผู้สอบบัญชีอาวุโส 1 จาก Firm C ได้กล่าวไว้ข้างต้น ก็สามารถจัดอุปสรรคด้านภาษาอังกฤษไปได้ นอกจากนั้น จากการสัมภาษณ์ผู้สอบบัญชีในระดับบริหารส่วนใหญ่จะผ่านโปรแกรม “แลกเปลี่ยนผู้สอบบัญชี” กับบริษัทสมาชิกทั่วโลกมาแล้ว ซึ่งเป็นโครงการของบริษัทในกลุ่มสมาชิกที่สามารถแลกเปลี่ยนผู้สอบบัญชีของแต่ละประเทศให้ไปทำงานยังบริษัทสมาชิกอื่นๆ ในทุกประเทศทั่วโลกได้ ดังนั้น โดยส่วนใหญ่ผู้สอบบัญชีที่อยู่ในระดับบริหารจึงได้รับโอกาสในการทำงานที่ต่างประเทศโดยมีระยะเวลาปฏิบัติงานในต่างประเทศตั้งแต่ 6 เดือนขึ้นไป ทำให้สามารถพัฒนาทักษะด้านภาษาอังกฤษผ่านโปรแกรมดังกล่าว ดังนั้น ประเด็นด้านอุปสรรคทางภาษาอังกฤษจึงสามารถจัดให้หมดไปเมื่อผู้สอบบัญชีมีประสบการณ์การทำงานที่มากขึ้นและมีโอกาสได้ผ่านประสบการณ์การทำงานต่างประเทศผ่านโปรแกรมแลกเปลี่ยนดังกล่าว

#### 4.2.2.3.4 การไม่สร้างปฏิสัมพันธ์กับลูกค้าเพื่อปรับแนวทางการตรวจสอบ

การปรับเปลี่ยนแนวทางการแนวทางในการปฏิบัติงานตรวจสอบโดยยึดแนวทางของระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์และไม่มีการยืนยันหรือสอบถามเพิ่มเติมเพื่อปรับเปลี่ยนให้สอดคล้องกับสภาพแวดล้อมที่เป็นจริงของลูกค้า นั้น ในงานวิจัยนี้พบว่า ส่วนใหญ่มาจากแนวคิดของผู้สอบบัญชีที่เป็นคนรุ่นใหม่ เนื่องด้วยงานสอบบัญชีนั้น เป็นงานของคนรุ่นใหม่ การรับผู้ช่วยผู้สอบบัญชีหรือพนักงานใหม่ของแต่ละสำนักงานสอบบัญชีนั้น มีการรับเป็นจำนวนมากในแต่ละปีการศึกษา สัดส่วนของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีจะมีจำนวนมากเมื่อเทียบกับผู้สอบบัญชีในระดับตำแหน่งอื่นๆ ในองค์กร ดังนั้น งานสอบบัญชีจึงนับได้ว่าเป็นงานของคนรุ่นใหม่ และเป็นงานยอดนิยมสำหรับนิสิตนักศึกษาที่เรียนในหลักสูตรวิชาการบัญชี หรือแม้แต่ในหลักสูตรการบริหารธุรกิจอื่นที่มีการเรียนวิชาการบัญชีร่วมด้วย ดังนั้น การใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์สำหรับแต่ละกรณีศึกษา ผู้ใช้ส่วนใหญ่จึงเป็นคนรุ่นใหม่ที่มีความคิดในด้านการใช้เทคโนโลยีที่ทันสมัยมากยิ่งขึ้น ซึ่งแสดงความชื่นชอบในการใช้เทคโนโลยีมาช่วยในการตรวจสอบ ดังตัวอย่างเช่น

ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี 1 จาก Firm A “จริงๆ เป็นคนที่ชอบโปรแกรมค่ะ ชอบมาก มันช่วยเราได้มาก ทำให้เราทำงานง่ายมาก ใช้เป็นข้อมูลสื่อสารกับคนอื่นได้ง่าย ถึงตอนแรกจะไม่รู้ว่าต้องทำอะไรตรงไหน แต่พอใช้มาสักพักก็ไม่มีปัญหามันช่วยเรามากกว่าที่จะเป็นอุปสรรคของเรา” .... “ หนูว่าโปรแกรมมันให้ข้อมูลต่างๆ ที่เป็น guideline มาเกือบๆ 90% เลยละค่ะ ส่วนใหญ่มันก็มีมาอยู่แล้ว แบบที่เพิ่มก็คือเพิ่มมานิดหน่อยให้เราเห็นว่าลูกค้านี้ควรจะมี control เพิ่มนะ มันไม่มีอยู่ใน guide”

ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี 2 จาก Firm D “ตอนจบมากก็ไม่คิดว่า บริษัทจะมี tool ให้เราเลือกใช้เยอะขนาดนี้ เหมือนแบบที่โอเคนะ มันฉลาด มันช่วยเราเยอะ”

อย่างไรก็ตาม เมื่อมีการออกปฏิบัติงานด้วยตนเองโดยเฉพาะขอบเขตงานที่ต้องมีการติดต่อขอข้อมูลจากลูกค้า ผู้สอบบัญชีที่เป็นคนรุ่นใหม่บางส่วน ได้มีการปรับเปลี่ยนวิธีการทำงานตามความชอบของตน โดยชอบทำงานกับคอมพิวเตอร์มากกว่าที่จะมีการสื่อสารกับลูกค้า เนื่องจากในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ได้ระบุถึงวิธีการตรวจสอบไว้ให้แล้วอย่างครบถ้วน ทำให้ผู้สอบบัญชีรุ่นใหม่สามารถปฏิบัติงานได้ทันทีที่ได้รับข้อมูลจากลูกค้า ส่งผลให้การติดต่อสื่อสารกับลูกค้าลดลง ซึ่งผู้สอบบัญชีในระดับบริหารมองเห็นและมักจะได้รับความคิดเห็นในด้านนี้จากลูกค้า ดังเช่น

หุ้นส่วน 1 จาก Firm A “ก็ชื่นชมนะ เด็กรุ่นใหม่ใช้เทคโนโลยีคล่องมาก ค่าเก่งมากเรื่องพวกนี้ คือเค้าสามารถจัดการข้อมูลปริมาณมากฯ ได้โดยที่เรายังไม่รู้เลยว่ามันฟังก์ชันพวกนี้อยู่ เค้าทำได้เร็วกว่าเรา แต่บางทีก็มีปัญหาปฏิสัมพันธ์ อย่างลูกค้าบางรายก็มาฟ้องว่า auditor นั่งหน้าคอมฯ อย่างเดียวเลย ไม่รู้ว่าตรวจอะไรไปแล้วบ้าง ไม่ค่อยเข้ามาคุยเลย คือทุก

คนพยายามทำ working ให้เสร็จเลยอยู่แต่หน้าคอมฯ อย่างเดียว แล้วเลยคุยกับลูกค่าน้อยลงทั้งที่บางเรื่องต้องคุย อย่างเช่นประมาณการ เมื่อก่อนไปขอลูกค้า พอเค้าพิมพ์ให้เราก็ต้องไปนั่งคุยกับลูกค้า ซึ่ให้เค้าดูทีละตัวเพิ่มขึ้นลดลงอย่างไร คิดยังไง ทำไมเพิ่ม ทำไมลด แต่คราวนี้ น้องขอ thumb drive มาเลย แล้วก็มี highlight เอง ตรวจสอบเอง ใช้เวลากับลูกค่าน้อยลง”

ดังนั้น หากผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีมีการปรับเปลี่ยนพฤติกรรมการทำงาน สอบบัญชีโดยคิดว่า เพียงแค่ปฏิบัติงานให้ครบถ้วนตามรูปแบบมาตรฐานหรือข้อกำหนดขั้นต่ำของระบบกระตาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์ก็อาจทำให้ทักษะการออกแบบวิธีการตรวจสอบนั้นลดลง โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อมีความเชื่อมั่นว่า วิธีการปฏิบัติงานตรวจสอบที่ได้จากระบบนั้นเพียงพอแล้ว

#### 4.2.2.4 การสรุปผลความคิดเห็นที่แตกต่างของผู้สอบบัญชีใน “ระดับบริหาร” และ “ระดับปฏิบัติการ”

จากผลการวิเคราะห์ข้อมูลทั้งหมดข้างต้นนั้น เห็นได้ว่า ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่แสดงความหมายของการลดทักษะในการทำงานของผู้สอบบัญชีลงผ่านการใช้ระบบกระตาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์นั้น มีระดับความคิดเห็นที่หลากหลายและแตกต่าง อย่างไรก็ตาม เมื่อสรุปผลออกมาในภาพรวม พบว่า ความหลากหลายและแตกต่างเหล่านั้น สามารถสรุปออกได้เป็นตามระดับตำแหน่งงานของผู้สอบบัญชี โดยสามารถแบ่งเป็นความคิดเห็นที่แตกต่างระหว่าง “ระดับบริหาร” และ “ระดับปฏิบัติการ” ทั้งนี้ ความแตกต่างของความคิดเห็นในประเด็นใหญ่ๆ นั้น จำแนกได้ดังนี้

ความคิดเห็นที่แตกต่างเรื่องความสำคัญของการใช้ระบบกระตาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์เพื่อการพัฒนาทักษะการปฏิบัติงาน โดยผู้สอบบัญชีใน “ระดับปฏิบัติการ” นั้น ให้ความสำคัญกับการใช้ระบบกระตาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์มาก โดยมีการเข้าถึงระบบตลอดเวลาและบันทึกเรื่องราวของงานตรวจสอบเข้าไปในระบบทุกเรื่อง โดยเฉพาะการใช้ฐานความรู้ต่างๆ เพื่อการเรียนรู้และพัฒนาทักษะด้านการตรวจสอบ จึงเห็นว่า ทักษะของตนเองนั้นได้รับการพัฒนาจากการใช้ระบบกระตาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์เป็นหลัก ดังที่แสดงความคิดเห็นไว้ดังนี้

ผู้สอบบัญชีอาวุโส 1 จาก Firm D “ถ้าเปรียบเทียบระหว่างก่อนทำงานกับปัจจุบัน แต่ก่อนไม่มีความรู้พวกนี้เลย ตอนแรกก็ไม่เห็นภาพอะไรเลย พวก ACL เอช อะไรเลย ไม่รู้เรื่อง แต่พอทำงานแล้วในระบบมันถามถึงผลต่างๆ ที่ทำให้เราต้องไปค้นคว้าหาข้อมูลมาตอบมันก็ทำให้เข้าใจได้เร็วขึ้น มันใจในคำตอบมากขึ้น แล้วหลังๆ เราก็จำได้แหละ เราก็แคส Criteria ลงไปไม่ต้องอะไรมาก ทำให้เพิ่มประสิทธิภาพการทำงานด้วย เอาแค่ว่า โปรแกรม Excel นี้ ก็ถือเป็นกระตาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์ใช้ใหม่ละ ก็มีความรู้เพิ่มขึ้นเยอะมากเลย ตอนเรียนก็แค่ทำงานส่งอาจารย์ ตอนนี่เพิ่งรู้ว่า มันมีคำสั่งให้ใช้อีกเยอะเลยนะ เช่น Vlookup หรือ if clause อย่างนี้ ที่มันแปลก ๆ และซับซ้อนขึ้น”

ผู้ช่วยผู้จัดการ 2 จาก Firm C “มันจะเหมือนกับบังคับให้อ่านมากขึ้นค่ะ คือระบบมันต้องอ่านเป็นหลัก คือต้องทำความเข้าใจว่า ในแต่ละบล็อกมันจะมีวิธีการ document ที่เค้าถามมา เค้าถามอะไรบ้าง ต้องอ่านคำถามและตอบว่า Yes หรือ No หรือว่าอะไร ซึ่งต้องอ่านดี ๆ ว่าแบบในระบบมันถามว่าอะไร แรก ๆ ก็รู้สึกว่ายาก แต่ตอนนี้พอชินแล้วมันโอเค คิดว่ามันดีเลยละ มันบังคับให้

น้องต้องอ่านด้วย มี Guideline มี Information ในฐานข้อมูลให้ เป็น Standard Procedure ที่น้องๆ ต้องอ่านแล้วก็เตรียมมาก่อนส่งให้เรา ก็แทนที่เราต้องสั่งๆๆ เราก็ให้น้องไปอ่านมาก่อน บังคับอ่านก่อนทำให้น้องมี Knowledge มากขึ้น เหลือมาถามเราเฉพาะที่สำคัญจริงๆ”

ในขณะที่ผู้สอบบัญชีใน “ระดับบริหาร” นั้น มิได้มองว่าระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์เป็นเพียงเครื่องมือช่วยในการบันทึกผลการตรวจสอบ ทั้งนี้ ทักษะและความรอบรู้ต่างๆ ควรจะได้จากประสบการณ์การทำงานมากกว่าการใช้ข้อมูลความรู้ที่อยู่ในระบบมาใช้ทั้งหมด ดังที่ผู้สอบบัญชีระดับบริหาร ได้ให้ความคิดเห็นถึงความสำคัญของระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ไว้ดังนี้

หุ่นส่วน 2 จาก Firm D “คุณภาพงานตรวจสอบเป็นวัตถุประสงค์หลักของเรา ความคิดเห็นในงานตรวจสอบต้องถูกต้อง มันไม่มีกฎหรือขั้นตอนอะไรที่ตายตัวในการบรรลุวัตถุประสงค์นั้น ข้อมูลที่นำเข้าไปให้เราตรวจสอบแล้วออกความเห็นในงบการเงินต้องถูกต้องและเหมาะสม ซึ่งถ้าจะให้ทำงานคุณภาพตามนี้ มันขึ้นอยู่กับทีม ไม่ใช่ระบบคอมพิวเตอร์”

ผู้จัดการอาวุโส 1 จาก Firm A “ถ้าระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ล้มไปนะเหรอ? ผมก็ยังสามารถปฏิบัติงานของผมได้นะ ผมยังรู้ว่าต้องสอบทานงานของน้องๆ ที่จุดไหนเป็นหลักและบัญชีไหนที่มีนัยสำคัญ ผมดูจากกระดาษทำการที่ทีมพ้อออกมาและเอกสารแนบของลูกค้าเพื่อประกอบการสอบทานของผมได้ ก็ผมถูกฝึกมาแบบนั้น”

อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีใน “ระดับบริหาร” ยังคงให้ความสำคัญของระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ในแง่ของการแข่งขันและตอบสนองด้านประสิทธิภาพของการปฏิบัติงาน โดยได้แสดงความเห็นไว้ว่า สถานการณ์ในปัจจุบันนี้องค์กรจะไม่สามารถอยู่รอดได้หากไม่มีระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์เข้ามาช่วยเหลือหรือมาเป็นเครื่องมือช่วยในการปฏิบัติงานตรวจสอบ

หุ่นส่วน 2 จาก Firm D “ด้วยจำนวนลูกค้าของเราขณะนี้ ไม่ต้องถามแล้วค่ะว่า มีหรือไม่มีโปรแกรม S เราจะทำงานต่อได้ไหม มันเป็นส่วนหนึ่งของชีวิตเราไปแล้วค่ะ”

ผู้จัดการ 3 จาก Firm D “ถ้าสถานการณ์ปัจจุบันนี้ บาง engagement ไม่สามารถทำได้ถ้าไม่มี tool เพราะว่า ปริมาณมันค่อนข้างเยอะมาก size ของข้อมูลของ transaction ความซับซ้อนของมันค่อนข้างเยอะ เพราะฉะนั้น ถ้าไม่มี tool ผมว่า บาง engagement นี้คือ ไม่ได้เลยครับ”

นอกจากนั้น ในการวิเคราะห์ข้อมูลรายบุคคล พบว่า มีผู้สอบบัญชีในระดับบริหารบางคน ได้แสดงความคิดเห็นในแง่ของการพัฒนาทักษะความรู้งานตรวจสอบทั้งด้านความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพและการเรียนรู้งานตรวจสอบได้จากการใช้เครื่องมือในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์โดยเปรียบเทียบว่า ไม่สามารถเกิดขึ้นได้หากเป็นการทำงานที่ไม่ได้ใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ โดยได้แสดงความคิดเห็นไว้ ดังนี้

ผู้จัดการ 2 จาก Firm D “คือทักษะที่สำคัญของผู้ตรวจสอบคือ Skepticism คือความช่างสังเกตใช้ใหม่ ที่นึกตัวอย่างว่าเราใช้โปรแกรมในการ analyst ตัว JE ทั้งหมดทั้งปีที่เกิดขึ้น ระบบมันก็จะให้เราคิด criteria ที่เราคิดว่าเป็นคือรายการที่ unusual คือ ระบบมันก็จะ filter รายการ unusual ให้เราเห็นภาพทั้งหมดก่อน แล้วก็ให้เราคิด criteria ในการเลือก มันแสดงข้อมูลที่ละเอียดมาก รายการครบ เราก็ตั้งคำถามลงไปได้ว่าเราจะเลือกอะไรแบบไหน เพราะฉะนั้นถ้าถาม เราว่ามันช่วยให้เราคิด แบบถ้าเป็นการทำงานธรรมดาไม่ใช้ระบบ ก็จะไม่ได้อะไรวิเคราะห์ขนาดนี้ หรือถ้าเราใช้ excel ธรรมดา เราก็คิดได้แค่ทำ pivot ดึงข้อมูล แต่มันมันทำให้เราเห็นลักษณะของข้อมูลทั้งหมด ทำให้คิดต่อได้ว่าจะต้องตรวจสอบอย่างไร”

ผู้จัดการ 1 จาก Firm D “เราคิดว่า ถ้าเราไม่เอา effect อื่นมาเกี่ยวข้อง ทุกๆ คนอยู่บน base ที่มีความสนใจ มีความรักในการทำงานเหมือนกัน การมีระบบย้อมดีกว่าไม่มีระบบ การมีระบบมีสิ่งหนึ่งที่จะช่วยได้มากๆ เลย คือ การทำให้ขั้นตอนแสดงออกมาเป็นภาพ การสอนด้วยภาพจะทำให้เกิดการเรียนรู้ที่ดีกว่าเรียนรู้จากกระดาษทำการแบบเป็น paper ถ้าสอนงานด้วยระบบ น้องเขาจะรู้ว่าเขาจะต้องทำอะไร ตัวเขาอยู่ตรงไหนของเนื้องานทั้งหมด”

ดังนั้น หากพิจารณาเรื่องความสามารถในการแข่งขันของสำนักงานสอบบัญชีแล้ว ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์จัดเป็นเครื่องมือสำคัญที่ช่วยส่งผลให้สำนักงานสอบบัญชีสามารถปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินให้แก่ลูกค้าจำนวนมากในเวลาจำกัดได้อย่างมีประสิทธิภาพ ถึงแม้จะมีความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี “ระดับบริหาร” ที่แสดงให้เห็นว่าระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์นั้น ทำให้การพัฒนาทักษะด้านต่างๆ ของผู้สอบบัญชีไม่เป็นที่ไปตามวัตถุประสงค์ หรือมีแนวโน้มการพัฒนาที่ลดลง

ทั้งนี้ จากการสรุปผลการวิเคราะห์ความคิดเห็นที่แตกต่างเรื่องความสำคัญของการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์เพื่อการพัฒนาทักษะการปฏิบัติงาน ของผู้สอบบัญชี “ระดับบริหาร” และ “ระดับปฏิบัติการ” นั้น พบว่า ความแตกต่างดังกล่าวเกิดจากระดับการเข้าถึงระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์เป็นสำคัญ โดยผู้สอบบัญชีใน “ระดับปฏิบัติการ” นั้น มีการใช้และเข้าถึงระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ตลอดเวลาและในทุกขั้นตอนการปฏิบัติงาน ดังนั้น ผู้สอบบัญชี “ระดับปฏิบัติการ” จึงมีความเห็นว่า ทักษะของตนเองนั้นได้รับการพัฒนาจากการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์เป็นหลัก ในขณะที่ผู้สอบบัญชี “ระดับบริหาร” มีการเข้าถึงระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่น้อยกว่ามาก จึงไม่ได้ให้ความสำคัญต่อระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์และเชื่อมั่นว่า ระบบไม่สามารถสร้างหรือพัฒนาทักษะได้อย่างมีประสิทธิภาพอย่างแท้จริง ซึ่งสามารถสรุปได้ดังสมมติฐานที่ 4 ดังนี้

**สมมติฐานที่ 4** “การใช้งานระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ของผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับระดับความเชื่อมั่นว่าได้รับการพัฒนาทักษะการสอบบัญชีจากการใช้งานดังกล่าว”

แบบจำลองเชิงแนวคิด (Conceptual Model) สำหรับสมมติฐานที่ 4 นั้นแสดงได้ดังแผนภาพที่ 13 ดังนี้



แผนภาพที่ 13 แบบจำลองเชิงแนวคิดสำหรับสมมติฐานที่ 4



นอกเหนือจากความคิดเห็นที่แตกต่างอย่างชัดเจนในการวิเคราะห์ข้างต้นแล้วนั้น ผู้วิจัยยังพบความคิดเห็นที่แสดงความแตกต่างโดยนัย ซึ่งจากประเด็นที่พบจากการวิเคราะห์บทสัมภาษณ์เพื่อหาความหมายโดยนัย (Attached Meaning) จากบทสัมภาษณ์ผู้สอบบัญชีนั้น พบว่าในความคิดเห็นที่เกี่ยวกับเรื่องการลดทักษะในการทำงานของผู้สอบบัญชีนั้น มีความแตกต่างในแต่ละระดับของผู้สอบบัญชี นั่นคือ “ระดับบริหาร” และ “ระดับปฏิบัติการ” เช่นเดียวกัน โดยผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์มากกว่ามีความเห็นอย่างตรงไปตรงมาว่า การใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่เป็นอัตโนมัติมากเกินไปนั้นเป็นการลดทักษะในการทำงานของผู้สอบบัญชี ในขณะที่ ผู้สอบบัญชีในระดับปฏิบัติการแสดงความคิดเห็นที่แตกต่างในเชิงคำพูด หากแต่เมื่อตีความแล้วจะให้ความหมายโดยนัยในแบบเดียวกัน นั่นคือเป็นการลดทอนทักษะในการทำงานของผู้สอบบัญชีเหมือนกัน ตัวอย่างเช่น

หุนส่วน 1 จาก Firm A “พอเป็น *electronic* เนี่ย *thought process* มันหายไป คือ ถ้ายังเป็นกระดาษ มันเริ่มต้นจากศูนย์ พอจะต้องมาทำก็ต้องนึกจากในหัวก่อนว่า ต้องทำอะไรบ้าง คือ นึกอยู่ในหัว แต่พอมันเป็นระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ มันช่วยคิดไว้ทุกอย่าง อย่างพอน้องเข้ามาใหม่ก็ทำตาม *step* ทำตาม *procedure* โดยที่ไม่เห็นภาพรวมของ *concept* ทำให้รู้สึกที่เรา *follow process* แต่พอเรา *step back* มาคิดว่าคุณทำงานครบหรือยัง หรือตรงนี้ขาดไปหรือเปล่า พบว่า ยังขาด”

ผู้สอบบัญชีอาวุโส 1 จาก Firm C “เคยมีที่ *manager* บอกว่า ข้อมูลเราน้อยไป ตรวจแล้วทำขั้นตอนไม่ครบหรือเปล่า แต่หนูว่ามันไม่จำเป็น เอาแค่นี้พอ เพราะเมื่อตัวโปรแกรม *template* เขาให้มาอย่างนี้ แปลว่า ข้อมูลที่ได้มาก็น่าจะเพียงพอแล้ว อะไรอย่างนี้”

จากตัวอย่างข้อคิดเห็นข้างต้น แสดงให้เห็นว่า ผู้สอบบัญชีใน “ระดับบริหาร” นั้น เห็นถึงปัญหาที่เกิดขึ้นในด้านการลดลงในทักษะการทำงานของผู้สอบบัญชี จึงแสดงความคิดเห็นอย่างตรงไปตรงมา ในขณะที่ผู้สอบบัญชีใน “ระดับปฏิบัติการ” นั้น มั่นใจในขอบเขตการปฏิบัติงานที่ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ให้มา ซึ่งอาจเป็นสาเหตุหรือที่มาของการขาด “ความตระหนัก” ในการพัฒนาทักษะการทำงานที่สำคัญของผู้สอบบัญชีไปทั้งในด้านความรู้ที่ควรมีและการออกแบบวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมและสอดคล้องกับวัตถุประสงค์การตรวจสอบ

ผู้สอบบัญชีอาวุโส 1 จาก Firm A “ไม่รู้เมื่อก่อนที่เค้าทำงานกันได้ยังไงนะ หนูทำไม่ได้แน่นอนถ้าไม่มีโปรแกรม B แต่ตอนนี้กลับไปดูไฟล์เก่าที่พี่เค้าจากโปรแกรม A แล้วมันไม่มีชุดรายการความเสี่ยงกับไม่มีพวกฐานข้อมูลที่ *link* ให้แบบทุกวันนี้ หนูยังสงสัยเลยว่าพี่ๆ เค้าทำงานกันยังไง หนูทำไม่ได้แน่ๆ ค่ะ”

ทั้งนี้ จากการวิเคราะห์ถึงสาเหตุของความแตกต่างในความคิดเห็นดังกล่าวข้างต้นนี้ พบว่ามาจากระดับการเข้าถึงระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์และระดับการทำการตัดสินใจในงานตรวจสอบที่แตกต่างกัน เนื่องจาก สำนักงานสอบบัญชีที่เป็นสมาชิกของ Big4 ที่ดำเนินการในประเทศไทยนั้น มีโครงสร้างคณะทำงานในแต่ละงานตรวจสอบงบการเงินที่เหมือนกัน คือ การสร้างไฟล์งานตรวจสอบในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์นั้นเป็นของระดับปฏิบัติการ โดยผู้ปฏิบัติงานในระดับผู้ช่วยผู้จัดการหรือผู้สอบบัญชีอาวุโสได้รับมอบหมายให้สร้างไฟล์งานตรวจสอบทุกขั้นตอนยกเว้นขั้นตอนการรับลูกค้าซึ่งดำเนินการ

โดยระดับบริหารและเป็นระบบงานที่แยกต่างหากจากระบบกระดาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์ ในขณะที่ระดับบริหารนั้น มีหน้าที่สอบทานผลการปฏิบัติงาน ดังนั้น เมื่อระดับการเข้าถึงระบบและระดับการตัดสินใจมีความแตกต่างกัน จึงทำให้มีมุมมองที่แตกต่างกัน โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ประสพการณ์และทักษะด้านความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพที่เพิ่มพูนจากประสพการณ์นั้น ส่งผลให้ลดทอนความรู้สึกรังเกียจเทคโนโลยีสารสนเทศลงและมีความมั่นใจในทักษะส่วนตัวมากยิ่งขึ้น

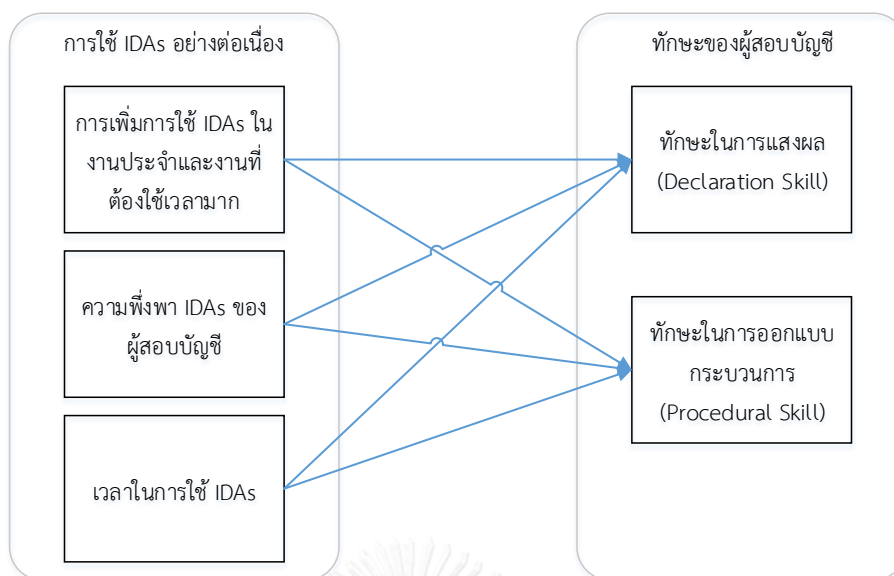
จากผลการวิเคราะห์ข้อมูลทั้งหมดในเรื่องความสัมพันธ์ของการพัฒนาทักษะของผู้สอบบัญชีกับการใช้ระบบกระดาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์นั้น เมื่อได้มีการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับการศึกษาวิจัยเรื่องดังกล่าว พบว่า มีผลการวิจัยที่มีแนวโน้มไปในเรื่องการลดทักษะการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีลงจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศเหล่านี้ ตัวอย่างเช่น งานศึกษาของ Arnold and Sutton (1998) ที่ได้สร้างทฤษฎีความมีอิทธิพลของการใช้เทคโนโลยี (The Theory of Technology Dominance : TTD) ในงานที่ต้องใช้การตัดสินใจทางวิชาชีพขึ้น และได้ให้คำนิยามสำหรับเครื่องมือช่วยตัดสินใจอัจฉริยะ (Intelligence Decision Aids - IDAs) ด้วยว่าเป็นรูปแบบของระบบผู้เชี่ยวชาญ (Expert System) ที่ได้รับการสร้างและพัฒนาให้มีความรู้ที่สอดคล้องกับความเชี่ยวชาญในแต่ละสาขาและนำมาใช้เป็นเครื่องมือในการตัดสินใจแก่ผู้ปฏิบัติงานในสาขานั้นๆ ซึ่งทฤษฎี TTD ของ Arnold and Sutton (1998) นั้นได้จัดกลุ่มประพจน์ (Proposition) เรื่องสิ่งที่มีอิทธิพลต่อการใช้เทคโนโลยีของผู้ใช้ออกเป็น 2 ชุด โดยประพจน์ชุดที่ 2 ของ Arnold and Sutton (1998) ที่มีสมมติฐาน (สมมติฐานข้อที่ 7) ของ Arnold and Sutton ได้กล่าวถึง “การลดทักษะการทำงานลง” ของผู้สอบบัญชี โดยพบความสัมพันธ์ที่เป็นไปในทิศทางเดียวกันระหว่าง “การใช้ IDAs อย่างต่อเนื่อง” กับ “ทักษะการทำงานที่ลดลงของผู้สอบบัญชี” ซึ่งนอกเหนือจากการแสดงถึงผลกระทบต่อ การลดทักษะการทำงานของผู้สอบบัญชีลง ยังรวมถึงการลดลงขององค์ความรู้ใหม่ที่ควรได้รับการสร้างเมื่อมีการปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยที่เน้นย้ำผลการศึกษาว่า การลดลงของทั้ง 2 ด้านนั้นเกิดจากการใช้ IDA อย่างต่อเนื่องเป็นระยะเวลาสั้นหรือมีการใช้งาน IDA ที่ไม่เหมาะสม ส่งผลให้การตัดสินใจของผู้สอบบัญชีโดยใช้ IDAs นั้น ขาดความระมัดระวัง รอบคอบ หรือ ไม่ใช้ความรู้ความสามารถที่เป็นทักษะเฉพาะของผู้สอบบัญชีมาใช้ในการตัดสินใจ เนื่องจากการมั่นใจและพึ่งพาในเทคโนโลยีสารสนเทศมากเกินไป

อย่างไรก็ตาม โมเดลของ Arnold (1998) นั้นเป็นการทดสอบความสัมพันธ์เฉพาะทักษะของการตัดสินใจ (Decision Making Skill) ของผู้สอบบัญชีกับการใช้ IDAs อย่างต่อเนื่องเท่านั้น โดยไม่ได้ทำการประเมินถึงความคิดเห็นในมุมมองของผู้สอบบัญชีที่เป็นผู้ใช้โดยตรงกับระบบผู้เชี่ยวชาญดังกล่าว ซึ่งในปี 2012 ได้มีงานวิจัยของ Axelsen ที่ศึกษาเพิ่มเติมถึงการลดทักษะในการทำงานของผู้สอบบัญชีลงเนื่องจากการใช้เครื่องมือช่วยตัดสินใจอัจฉริยะ (Intelligence Decision Aids - IDAs) อย่างต่อเนื่อง โดยได้อ้างอิงทฤษฎีของ Arnold and Sutton (1998) และใช้วิธีวิจัยเชิงคุณภาพในการเก็บข้อมูลเพื่อศึกษา Axelsen ใช้โปรแกรม Leximancer ซึ่งเป็นโปรแกรมวิเคราะห์คำอัตโนมัติ (Automated Text Analysis) เพื่อช่วย

ในการนับและวิเคราะห์ค่าจากบทสัมภาษณ์ของผู้สอบบัญชีจำนวน 19 คนจากสำนักงานสอบบัญชีจำนวน 3 แห่ง ซึ่งผลการศึกษาของ Axelsen นั้น นอกจากสนับสนุนแนวคิดของ Arnold and Sutton (1998) ในเรื่องทักษะในการทำงานที่ลดลงของผู้สอบบัญชีเมื่อมีการใช้ IDAs อย่างต่อเนื่องแล้วนั้น ยังเพิ่มเติมแนวคิดในรายละเอียดของทักษะในการทำงานที่ลดลงด้วย โดยในงานวิจัยของ Arnold and Sutton (1998) นั้น กล่าวถึงเพียงทักษะด้านการตัดสินใจในขณะที่ Axelsen ได้ทดสอบทักษะของผู้สอบบัญชีตามการให้คำนิยามของ Bouwman (1996) ที่แบ่งทักษะของผู้สอบบัญชีเป็น 2 หมวด นั่นคือ

- 1) ทักษะความสามารถในด้านการยืนยันข้อเท็จจริง (Declarative Skill) ซึ่งเป็นทักษะแสดงถึงความรู้ในข้อเท็จจริงและเหตุการณ์ที่ตรวจสอบ โดยรู้ว่า “อะไร” หรือ “what is” ได้เกิดขึ้นในงานสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบและสามารถบันทึกหรือจดจำเหตุการณ์ได้อย่างเหมาะสมและครบถ้วนผ่านตรรกะที่ถูกต้อง รวมถึงความสามารถในด้านการทำความเข้าใจถึงสภาพแวดล้อมและปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับงานตรวจสอบงบการเงินได้อย่างเหมาะสมซึ่งทักษะในด้านนี้จะส่งผลให้ผู้สอบบัญชีมีความตระหนักถึงความเสี่ยงด้านต่างๆ ที่องค์กรกำลังประสบอยู่และสามารถวิเคราะห์ถึงผลอันเนื่องมาจากความเสี่ยงดังกล่าวที่จะเกิดขึ้นในการจัดทำงบการเงิน ทำให้ผู้สอบบัญชีมีการปฏิบัติงานเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (Due Care) และเข้าใจถึงประเด็นการตรวจสอบที่ต้องให้ความสำคัญได้อย่างถูกต้องเหมาะสม
- 2) ทักษะในการออกแบบกระบวนการปฏิบัติงาน (Procedural skill) เป็นทักษะแสดงถึงความสามารถในการออกแบบขั้นตอนการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี หรือ ความรู้ด้าน “How to” ของผู้สอบบัญชีในการนำสิ่งที่ผู้สอบบัญชีรู้ว่า คือ “อะไร” มาปรับเป็นวิธีการตรวจสอบ หรือทำ “อย่างไร” เพื่อให้ได้ผลลัพธ์ของงานตรวจสอบที่ถูกต้อง ครบถ้วน ทั้งนี้ ทักษะในด้านนี้ รวมถึงความสามารถในการเสาะหาหรือประยุกต์เครื่องมือที่มีอยู่ และออกแบบวิธีการที่จะนำเครื่องมือดังกล่าวมาใช้ในการทดสอบรายการ ข้อมูลหรือตัวเลขที่ได้มาเพื่อนำผลลัพธ์จากการทดสอบมาใช้สนับสนุนความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีได้อย่างถูกต้องเหมาะสม

ในการทดสอบการลดลงของทักษะในการทำงานของผู้สอบบัญชีต่อการใช้ IDAs อย่างต่อเนื่องของ Axelsen นั้นได้ดำเนินการภายใต้การพิสูจน์ตัวแปรที่มีผลต่อการลดลงในทักษะการทำงานของผู้สอบบัญชีตามแนวคิดของ Bouwman (1996) ด้วยแผนภาพที่ 14 ดังนี้



แผนภาพที่ 14 ตัวแปรที่มีผลต่อการลดทักษะการทำงานของผู้สอบบัญชี (Axelsen, 2012)

ดังที่แสดงไว้ในผลการวิจัยของ Axelsen ผลการทดสอบนั้น สนับสนุนแนวคิดของ Arnold and Sutton (1998) ที่ว่า การใช้ IDAs อย่างต่อเนื่องนั้น ส่งผลให้เกิดการลดทักษะในการทำงานของผู้สอบบัญชีทั้ง 2 ด้านลง อย่างไรก็ตาม เมื่อเปรียบเทียบกับผลการวิจัยของงานวิจัยครั้งนี้ รวมถึงสมมติฐานต่างๆ ที่ได้นั้น ไม่สามารถสรุปให้เป็นไปในแนวทางเดียวกับ Arnold and Sutton (1998) นั้น เนื่องจาก มีรายละเอียดของปัจจัยต่างๆ ที่เกิดขึ้นจากการวิเคราะห์ข้อมูลในครั้งนี้ที่มีความขัดแย้งอยู่ เช่น การมีคุณสมบัติพื้นฐานของผู้สอบบัญชีที่มีความระมัดระวังในการประกอบวิชาชีพ (Due Care) ที่ผู้สอบบัญชีมีความคิดเห็นที่สนับสนุนว่า ผู้สอบบัญชีที่มีคุณสมบัติเหล่านี้จะได้รับการสนับสนุนให้มีการพัฒนาทักษะที่ดีกว่าเมื่อมีการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ รวมถึง การวิจัยนี้ได้เพิ่มปัจจัยอื่นที่เฉพาะเจาะจงมากกว่าการกำหนดตัววัดที่เป็นเรื่องของเวลาที่ใช้ระบบอย่างต่อเนื่อง โดยสามารถกำหนดถึงปัจจัยที่เป็นข้อมูลจากความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี เช่น การใช้ฐานความรู้ การใช้แฟ้มข้อมูลฐานลูกค้าจากปีเก่า การใช้ความเสี่ยงและการควบคุมมาตรฐานที่ระบบจัดไว้ให้ ดังนั้นงานวิจัยนี้จึงไม่ได้สนับสนุนผลการศึกษาในอดีตที่สรุปว่า การใช้เทคโนโลยีสารสนเทศอย่างต่อเนื่องจะทำให้ทักษะการปฏิบัติงานด้านต่างๆ ของผู้สอบบัญชีลดลง ทั้งนี้ ต้องมีปัจจัยอื่นประกอบด้วยดังที่ได้กล่าวมาแล้ว

4.2.2.5 ประเด็นอื่นๆ ที่พบในการวิเคราะห์เรื่องการพัฒนาทักษะการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีจากการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์

นอกเหนือจากการวิเคราะห์ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการลดทักษะในการทำงานของผู้สอบบัญชีจากการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ข้างต้นแล้ว ยังพบความคิดเห็นในด้านอื่นๆ ได้แก่ (1) แนวโน้มที่ต้องการผสมผสานในความรู้ด้านงานสอบบัญชีและความรู้ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ (2) แนวโน้มในอนาคตของการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในงานตรวจสอบ (3) การ

พัฒนาระบบกระดาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์ให้เชื่อมต่อกับระบบของลูกค้า (4) ความเชื่อมั่นในด้านคุณภาพงานตรวจสอบจากการใช้ระบบกระดาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่มากขึ้น ทั้งนี้ประเด็นอื่นๆ ทั้งหมดที่กล่าวมานี้ มีรายละเอียดดังนี้

1) แนวโน้มที่ต้องมีการผสมผสานระหว่างการใช้ทักษะการทำงานของผู้สอบบัญชีควบคู่ไปกับระบบกระดาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์เพื่อสร้างความน่าเชื่อถือต่อผลการตรวจสอบมากกว่าการปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยใช้เฉพาะทักษะของผู้สอบบัญชีเพียงอย่างเดียว โดยหุ้นส่วน 2 ของ Firm D ให้ความเห็นไว้ว่า

“จริงๆ แล้ว ต้องเรียนว่า ต้องใช้ทั้งทักษะของผู้สอบบัญชีกับความสามารถของ tool ประกอบกัน เพราะว่าถ้าเราใช้ tool เสร็จแต่เราไม่ใช้ทักษะของผู้สอบบัญชีในการ analyze มันก็จะไม่ได้ประโยชน์ เรียนอย่างนี้ ผู้สอบบัญชี analyze ข้อมูลโดยใช้ tool ประกอบจะน่าเชื่อถือกว่า มันขาดกันไม่ได้ เพียงแต่ผู้สอบบัญชี analyze โดยไม่มี tool ทำได้ แต่ความเชื่อมั่นจะสูญเสียการใช้ tool ประกอบไม่ได้ เช่น ถ้าเราจะ analyze ข้อมูลทางการเงินใหม่ ถ้าเราไม่ใช้ tool คำถามแรกเลยคือ ข้อมูลที่เอามาทำ ไม่ว่าจะเป็น excel หรืออะไร ที่เราเอามาแล้ว key เองนี้ถูกต้องไหม เป็นข้อมูลจาก system หรือเปล่า เป็นข้อมูลที่มาจากไหนไม่รู้ ไม่มีการ modify แน่หรือเปล่า ถ้าไม่ใช้ tool ตอบไม่ได้ หรือตอบได้ยากมาก แต่พอใช้ tool เรา load เข้า ระบบเลย แล้วเราก็เช็ค completeness balancing ตรวจสอบ error data ตรวจสอบ field ต่างๆ ก็ารู้เลยว่า ข้อมูลที่ได้มาของแท้ ไม่นอนหลอกแน่นอน ดังนั้น ถ้าเรามี tool ด้วย มีทักษะการ analyze ด้วย มัน win กว่ากันแน่นอน”

ดังนั้น ระบบกระดาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์กับทักษะผู้สอบบัญชีต้องใช้ด้วยกันเสมอ การทำงานโดยไม่มีระบบกระดาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์นั้น สามารถให้คำตอบผลการตรวจสอบแก่ผู้สอบบัญชีได้ แต่การมีระบบกระดาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์จะได้รับความน่าเชื่อถือมากกว่า

2) ผู้สอบบัญชีในระดับบริหารให้ความเห็นต่อแนวโน้มของการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในงานตรวจสอบในปัจจุบันและอนาคตที่จะต้องพึ่งพาเทคโนโลยีสารสนเทศในงานตรวจสอบมากขึ้นเรื่อยๆ โดยแสดงความเห็นว่า ในปัจจุบันถ้าสำนักงานสอบบัญชีแห่งใดไม่มีระบบกระดาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์หรือการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศมาช่วยในงานตรวจสอบอาจจะไม่มีประสิทธิภาพการแข่งขันเพียงพอที่จะรับงานใหญ่ได้

หุ้นส่วน 1 จาก Firm D “ส่วนตัวนะมีความรู้สึกว่า ระบบงานหรือ platform ต่างๆ ที่ใช้ในการทำงานเราเห็นประโยชน์จากมันมากกว่า คือถ้าให้เลือกได้ก็ไม่คิดจะกลับไปทำงานแบบกระดาดำเหมือนเดิม แต่ว่าตอนนั้นมันเทียบไม่ได้ เพราะในสมัยก่อนที่เป็น paper เนื่องานหรือว่าจำนวนงานมันน้อยกว่าตอนปัจจุบันมาก มาก มากจริงๆ ค่ะ จนทำให้เราไม่คิดว่าการทำแค่ manual จะรองรับได้ หมายถึงว่า มันไม่ได้ก่อให้เกิดปัญหาในอดีตเพราะอะไร เพราะ requirement ก็น้อย competitive ก็น้อย การทำกระดาดำมันก็อยู่ในวิสัยที่จะทำได้ แต่พอเติบโตมาถึงทุกวันนี้ มีความรู้สึกว่ารากกลับไปหาแบบเดิมไม่ได้อีกต่อไป เราต้องพึ่งพิงระบบงานต่างๆ ของ IT ไปเรื่อยๆ และต้องมากขึ้นเรื่อยๆ ด้วยซ้ำ”

3) การพัฒนาและปรับปรุงเปลี่ยนแปลงระบบกระดาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์นั้น ควรได้รับการพิจารณาปัจจัยอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องด้วย เช่น การรองรับการดึงข้อมูลจากระบบเทคโนโลยีสารสนเทศของลูกค้า หรือ โครงสร้างสถาปัตยกรรมทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ

ที่มีอยู่ของสำนักงานในปัจจุบันรวมถึงแผนการพัฒนาระบบบัญชีที่วางไว้ในอนาคต ดังที่ผู้สอบบัญชีได้แสดงความกังวลในการพัฒนาระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ของสำนักงานตนเองไว้ดังนี้

ผู้จัดการ 2 จาก Firm C “ถ้าถามว่า tool มันช่วยไหม มันก็ช่วยจริง แต่จริงๆ แล้วบางครั้งก็ขึ้นอยู่กับระบบลูกค้าด้วยเหมือนกัน ถ้าสมมติ job ที่ลูกค้าใช้โปรแกรมที่ดึงข้อมูลง่าย น่องก็ใช้เวลาไม่นาน แต่ถ้าสมมติบางลูกค้าเขาใช้โปรแกรมที่ develop ขึ้นมาเอง มันก็ดึงข้อมูลยากหรือดึงมากก็เป็น text file เราก็ต้องยอมรับว่ามันเป็นปัจจัยที่ควบคุมไม่ได้ แต่ละ job ก็จะไม่เหมือนกัน งานขึ้นเดียวกันแบบเดียวกันแต่ใช้เวลาได้ไม่เท่ากัน”

ผู้จัดการ 1 จาก Firm D “จริงๆ ถ้านับจากวันที่ใช้โปรแกรม S มากี่หลายปีละ ก็คาดหวังไว้สูง เพราะมีการ upgrade ทุกปี ปีที่แล้วก็เพิ่ง upgrade ครั้งใหญ่ คือ upgrade หมดทั้งตัวเครื่องและตัว OS ทั้ง Spec เครื่องแล้วก็ตัวโปรแกรม S ด้วย ซึ่งหลังจากการ upgrade ครั้งนี้เลยเป็นอีกสาเหตุหนึ่งที่ต้องปรับเป็นโปรแกรมตัวใหม่ เพราะว่าเหมือนโปรแกรม S มันจะไม่ได้รับการ support จาก Window ที่เป็น version สูงๆ นะ มันทำให้ performance มัน down ลง คือ ตอนนี้อาจจะสะดวกในการใช้งานมัน down ลงจากปีก่อน มันเริ่มไม่มีความคล่องตัวในการใช้งาน”

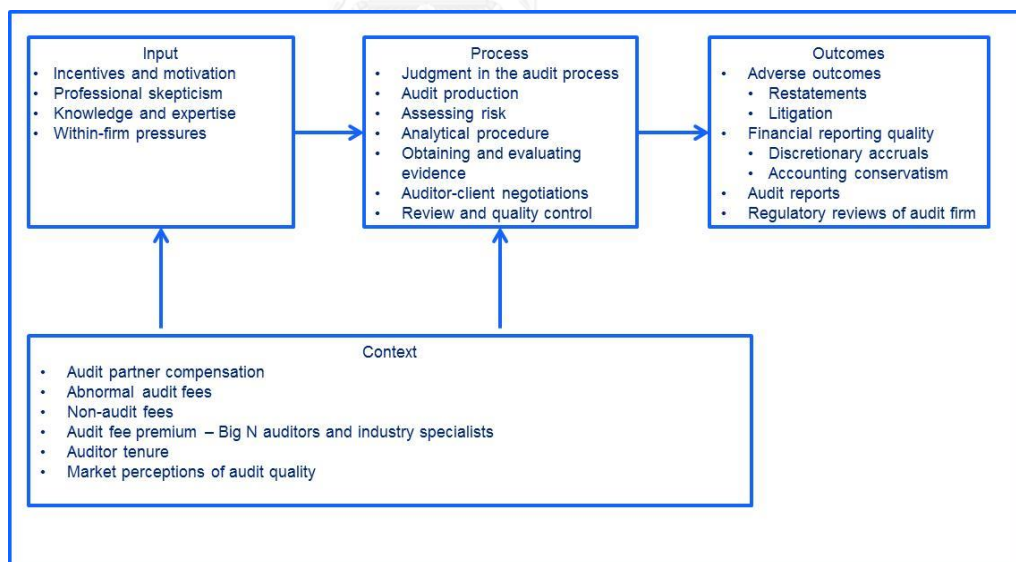
4) ความเชื่อมั่นในด้านคุณภาพงานตรวจสอบจากการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่มีความคาดหวังเพิ่มมากขึ้น สรุปลงได้จากผลการวิเคราะห์ข้อมูลต่างๆ ข้างต้น เพื่อตอบคำถามเรื่องทักษะการทำงานของผู้สอบบัญชีที่ลดลงจากการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์นั้น นับได้ว่าอาจจะส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานตรวจสอบงบการเงินด้วยเช่นเดียวกัน ซึ่งในงานทบทวนงานวิจัยทางด้านคุณภาพงานตรวจสอบโดย Knechel et al. (2012) นั้น ได้ระบุถึงคำนิยามของคำว่า “Audit Quality” หรือ “คุณภาพงานตรวจสอบ” ที่มีอยู่ในปัจจุบัน โดยอ้างอิงคำนิยามของ DeAngelo (1981) ว่า คุณภาพของงานตรวจสอบหมายถึงระดับความเป็นไปได้ที่ผู้สอบบัญชีจะสามารถค้นพบสิ่งผิดปกติในระบบบัญชีของบริษัทและรายงานถึงสิ่งผิดปกตินั้นได้ ซึ่งแสดงถึงองค์ประกอบของคุณภาพงานตรวจสอบที่เป็น 2 ส่วน นั่นคือ (1) ความสามารถในการค้นพบสิ่งผิดปกติในงบการเงินและ (2) การตอบสนองต่อสิ่งผิดปกติที่พบ ซึ่งการที่จะสามารถค้นพบสิ่งผิดปกติและสามารถตอบสนองต่อสิ่งผิดปกติที่พบได้อย่างเหมาะสมนั้นยังคงต้องมีองค์ประกอบอื่น ได้แก่ ความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ ความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมของผู้สอบบัญชี และอาจจะมีองค์ประกอบอื่นอีกที่อาจจะอยู่ในขั้นตอนวิธีการตรวจสอบที่ใช้หรืออยู่ภายนอกงานตรวจสอบงบการเงินแต่ส่งผลกระทบต่อความตั้งใจของผู้สอบบัญชี เช่น ลักษณะหรือบริการอื่นที่ไม่ใช่งานตรวจสอบงบการเงินซึ่งบริษัทใช้บริการของผู้สอบบัญชีอยู่ ซึ่งองค์ประกอบเหล่านี้คือสิ่งที่มีผลกระทบต่อคุณภาพงานตรวจสอบงบการเงิน

นอกจากนั้น กรอบแนวคิด (Framework) ของคุณภาพงานตรวจสอบงบการเงินของ U.K.'s Financial Reporting Council (FRC) ซึ่งมีการเผยแพร่ในปี 2008 มีรายละเอียดแผนภาพที่ 15 ดังแสดงด้านล่างนี้



แผนภาพที่ 15 U.K.'s Financial Reporting Council (FRC) :Audit Quality Framework (FRC)

จากกรอบแนวคิดเรื่องคุณภาพงานตรวจสอบของ FRC (2008) นั้น Knechel et al. (2012) ได้วิเคราะห์รายละเอียดขององค์ประกอบต่าง ๆ จากกรอบแนวคิดเหล่านี้ และพัฒนากรอบแนวคิดที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพงานตรวจสอบโดยจัดกลุ่มและแสดงความสัมพันธ์ของการนำเข้า (Input) กระบวนการ (Process) ผลที่ได้ (Outcomes) และบริบทอื่นที่เกี่ยวข้อง (Context) โดยระบุและจัดกลุ่มตัวชี้วัดต่าง ๆ ในแต่ละกลุ่มอย่างชัดเจนทำให้ได้ภาพกว้างที่สามารถทำความเข้าใจได้อย่างครบถ้วน (Comprehensive View) ในคุณภาพงานตรวจสอบ ดังแสดงในแผนภาพที่ 16 ด้านล่างนี้



แผนภาพที่ 16 Indicators of Audit Quality : Knechel et.al. (2013)

ทั้งนี้ จากแผนภาพทั้ง 2 นั้น แสดงให้เห็นว่า ขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบ (Audit Process) เป็นปัจจัยหนึ่งของความมั่นใจในคุณภาพของงานตรวจสอบงบการเงิน ดังนั้น การใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ในลักษณะที่เหมาะสมซึ่งจะช่วยให้การปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินได้รับการบันทึก จัดเก็บและสอบทานอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลนั้น ย่อมส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานตรวจสอบงบการเงินอย่างแน่นอน

ซึ่งผู้สอบบัญชีเอง ได้ให้ความคิดเห็นในเรื่องการเพิ่มขึ้นของคุณภาพงานตรวจสอบงบการเงินจากการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ไว้ในด้านมุมมองของมีประสิทธิภาพ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ความมั่นใจใน “ความครบถ้วน” ของขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบที่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่เป็นสากล รวมถึง การใช้เครื่องมือการสอบทานที่มีอยู่ในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่ทำให้มั่นใจได้ว่า งานตรวจสอบงบการเงินมีการปฏิบัติงานตามขั้นตอนที่ครบถ้วน มีการบันทึกหลักฐานการตรวจสอบที่เพียงพอและเหมาะสมโดยได้รับการจัดทำและสอบทานด้วยเครื่องมืออัตโนมัติที่จัดไว้ให้ในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ ดังที่ได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อก่อนหน้านี้ และผู้สอบบัญชีเองได้ให้ความคิดเห็นในความเชื่อมั่นด้านคุณภาพงานตรวจสอบโดยใช้เครื่องมือต่างๆ ที่มีให้ในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ไว้ดังนี้

ผู้ช่วยผู้จัดการ 1 จาก Firm C “มันก็ดีนะ มันดีตรงทำให้เรา Document ได้ครบถ้วน ภายในเวลาที่กำหนด เวลา Regulator ช่างนอกมาดูเรา เราก็กทำได้ครบถ้วน complete แน่นนอน เดียวนี้ Regulator ก็เข้มขึ้น เราก็เลยต้องทำอะไรเยอะ ทุกอย่างต้องเยอะ ต้องได้คุณภาพหมดเลยตอนนี้ พอมีระบบนี้ก็ช่วยให้มั่นใจในคุณภาพได้เยอะ”

ผู้สอบบัญชีอาวุโส 1 จาก Firm D “ที่ประทับใจมากๆ เลย คือ การที่ทำงานเราดีขึ้นแบบ realtime เลย เพราะเราจะต้อง update งานเราให้ manager ตลอด ทำให้ลด error ของคนได้ อย่างเช่นแต่ก่อนที่ manager ต้องรอน้องทำเสร็จก่อนถึงจะพิมพ์ทุกอย่างออกมาตรวจ ตอนนี่คือ เอาเข้าไปในตัวโปรแกรม ก็ review ได้เลย บางที่ไม่ต้องรอน้องมา office แต่อยู่ที่ job ตัว manager ก็เข้าไปดูได้เลยว่า section นี้เป็นยังไง หรือถ้าสงสัยว่ามีอะไรที่ยังไม่ตรวจหรือ ตรวจไม่ครบก็แค่ใส่ review note ลงไปในโปรแกรมได้เลย ว่า ที่มีข้อสงสัยแบบนี้เนะ เราก็สามารถแก้ได้เลยเพราะยังอยู่ที่ job ก็สามารถคุยหรือหาข้อมูลจากลูกค้าเพิ่มได้เลย งานเราก็ดี มีคุณภาพ เป็นที่ไวใจได้ค่ะ”

หุ้นส่วน 3 จาก Firm B “ถึงแม้แต่ละ firm จะมี tool ที่ไม่เหมือนกันนะ แต่ที่เข้าใจว่า tool แต่ละที่จะออกแบบมาไม่เหมือนกัน เพียงแต่จะต้องบรรลุวัตถุประสงค์เดียวกัน โดยจุดมุ่งหมายคือ เราจะแสดงความเห็นว่าตรงกันเช่นไร มีรายละเอียดที่มาสสนับสนุนความเห็นครบถ้วนแค่ไหน บางที่ถ้าเน้น test of detail ก็สร้าง tool มาสนับสนุน แต่อย่างเราก็จะมีทั้ง test of detail และ substantive analytical procedure ตัวระบบกระดาษทำการก็จะมีการสร้างขั้นตอนหรือ function ที่เน้นเรื่องพวกนี้ไว้ พร้อมทั้งมีระบบฐานความรู้ที่เสริมมาให้ ทำให้มั่นใจในว่าผู้ใช้งานจะทำงานตามกระบวนการที่เหมาะสมได้”

จากการตั้งสมมติฐานเบื้องต้นจากผลการวิเคราะห์ข้างต้นนั้น ผู้วิจัยได้หากรณีเชิงปฏิเสธ แล้วพบว่า ถึงแม้ว่า ผู้สอบบัญชีใน “ระดับบริหาร” นั้น ไม่ได้ให้ความเชื่อมั่นแบบเต็มที่ต่อคุณภาพงานตรวจสอบงบการเงินที่มาจากระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ โดยยังคงเชื่อมั่นต่อทักษะส่วนบุคคล โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ทักษะด้านความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ และประสบการณ์ของคณะทำงานมากกว่าการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ อย่างไรก็ตาม ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ยังคงเป็นเครื่องมือที่ช่วยให้ผู้สอบบัญชีมั่นใจในคุณภาพการตรวจสอบงบการเงินได้ทั้งจากฐานความรู้ต่างๆ ที่จัดไว้ให้รวมถึง



ผังการทำงานและเครื่องมือการสอบทานแบบอัตโนมัติต่างๆ ซึ่งสรุปเป็นสมมติฐานที่ 5 ดังนี้

**สมมติฐานที่ 5** “ความต้องการความมั่นใจในคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับการเลือกใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์”

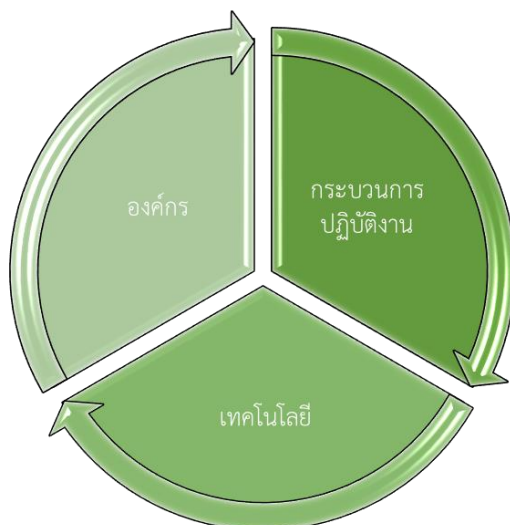
สำหรับแบบจำลองเชิงแนวคิด (Conceptual Model) ของสมมติฐานที่ 5 นั้นแสดงได้ดังแผนภาพที่ 17 ดังนี้



แผนภาพที่ 17 แบบจำลองเชิงแนวคิดสำหรับสมมติฐานที่ 5

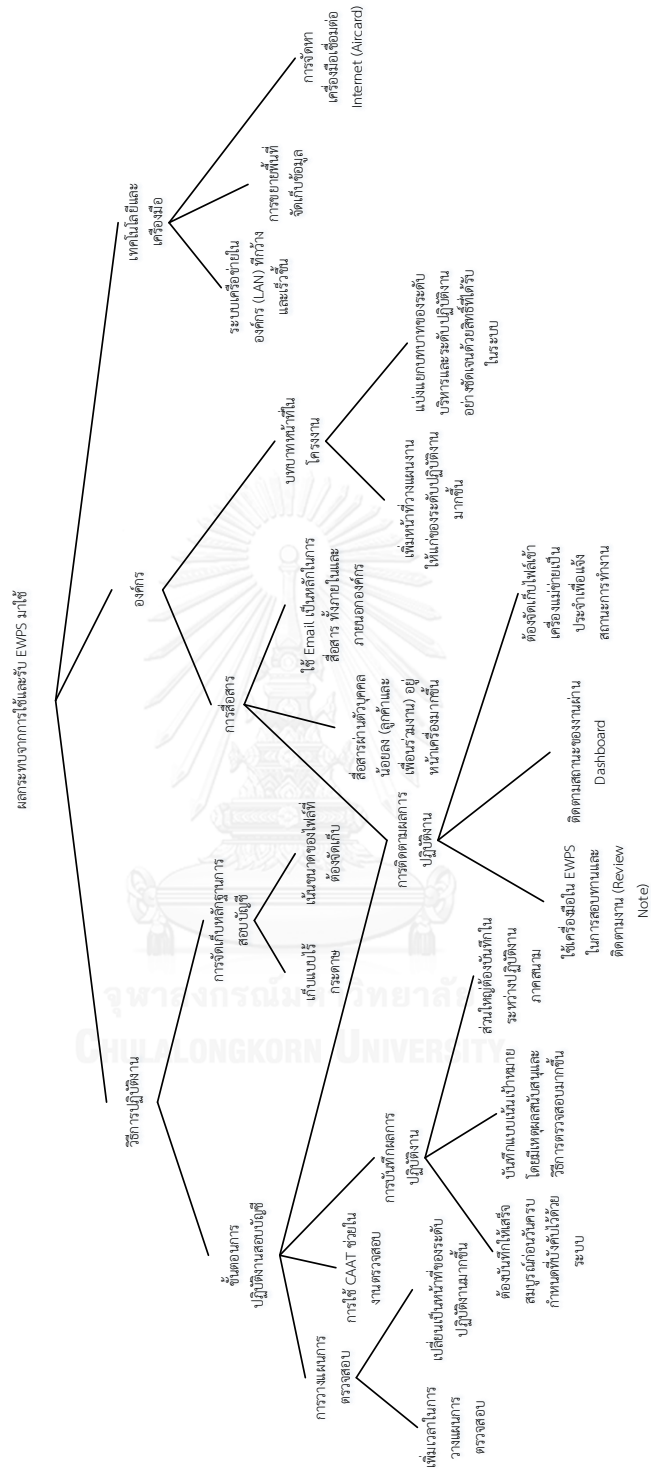
#### 4.2.3 ผลกระทบต่อองค์กร กระบวนการปฏิบัติงานและเทคโนโลยี (Changes in Organization, Process, and Technology) จากการรับมาใช้และการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์

การเปลี่ยนแปลงภายในองค์กรนั้น ย่อมมีผลกระทบต่อสิ่งต่างๆ ที่อยู่ทั้งภายในและภายนอกองค์กรเสมอ การนำเอาเทคโนโลยีสารสนเทศมาใช้ในองค์กรก็เช่นเดียวกัน ได้มีงานวิจัยมากมายที่ศึกษาถึงผลกระทบต่างๆ ของการนำเทคโนโลยีสารสนเทศมาใช้แล้วก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในด้านต่างๆ ขึ้นในองค์กร ซึ่งนอกเหนือจากการเปลี่ยนแปลงทางด้านเทคโนโลยี (Technology) แล้ว การเปลี่ยนแปลงหรือผลกระทบต่อองค์กร (Organization) และกระบวนการปฏิบัติการ (Process) ย่อมได้รับผลกระทบเช่นเดียวกัน เนื่องจากทั้ง 3 องค์ประกอบนี้มีความเชื่อมโยงถึงกันอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ ดังแสดงได้ดังแผนภาพที่ 18 ซึ่งอ้างอิงจาก Management Information System (10<sup>th</sup> Edition) ของ Jane P.Laudon, Kenneth C.Laudon ดังนี้



แผนภาพที่ 18 ความสัมพันธ์ขององค์กร เทคโนโลยีและกระบวนการปฏิบัติงาน

ในงานวิจัยครั้งนี้ พิจารณาใช้หน่วยที่ใช้ในการวิเคราะห์ (Unit of Analysis) เป็นในระดับบุคคล หรือผู้สอบบัญชี เนื่องจากผู้สอบบัญชานั้นเป็นผู้ปฏิบัติงานภายในองค์กรที่ได้รับผลกระทบทั้ง 3 องค์ประกอบดังกล่าวข้างต้นจากการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งผลการรวบรวมข้อมูล และจัดกลุ่มคำหรือมโนทัศน์ของการเปลี่ยนแปลงทั้ง 3 ด้านภายในองค์กรเนื่องมาจากการรับมาใช้ และใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ แสดงได้ดังแผนภาพที่ 19 ในหน้าถัดไป



แผนภาพที่ 19 แผนภาพแสดงผลกระทบต่อองค์กร กระบวนการปฏิบัติงานและเทคโนโลยีจากการรับมาใช้และการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์

จากแผนภาพดังกล่าวข้างต้น หากพิจารณาผลกระทบต่อการใช้งานใช้และการใช้ระบบกระตาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์โดยจำแนกเป็นแต่ละองค์ประกอบที่เกิดการเปลี่ยนแปลงแล้วนั้น มีรายละเอียดในการเปลี่ยนแปลงแต่ละด้าน ดังนี้

#### 4.2.3.1 ผลกระทบต่อองค์กร

ในการรับมาใช้และใช้ระบบกระตาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์ของแต่ละกรณีศึกษานั้น เมื่อพิจารณาในด้านผลกระทบต่อองค์กรนั้น ไม่ได้มีการเปลี่ยนแปลงหรือผลกระทบจากเรื่องโครงสร้างผังองค์กรที่เป็นสาระสำคัญ เนื่องจากโครงสร้างผังองค์กรนั้น อ้างอิงกับบริษัทแม่ในต่างประเทศอยู่แล้ว ดังนั้น โครงสร้างผังองค์กรจึงเป็นในลักษณะราบ (Flat Organization) เช่นเดียวกับบริษัทสมาชิกอื่นทั่วโลก อย่างไรก็ตาม อาจจะมีบางตำแหน่งงานที่แตกต่างกันในบางประเทศ เช่น การมีตำแหน่ง “ผู้ช่วยผู้จัดการ” ซึ่งเพิ่งเริ่มมีในประเทศไทยเมื่อไม่นานมานี้ โดยที่บริษัทสมาชิกในบางประเทศนั้น อาจจะมีหรือไม่มีตำแหน่งนี้ก็ได้นอกจากนั้น ในส่วนของบทบาทการปฏิบัติงานในภาคสนามกับการสอบทานงานของแต่ละงานตรวจสอบงบการเงินยังคงแบ่งเป็น “ระดับบริหาร” ที่เป็นผู้สอบทานงานและ “ระดับปฏิบัติการ” ที่เป็นผู้ออกปฏิบัติงานในภาคสนามเช่นเดียวกันทุกประเทศทั่วโลกโดยที่อาจจะมีบางเรื่องที่แตกต่างกันแต่ไม่ได้เป็นประเด็นสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการใช้ระบบกระตาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์ เช่น ระยะเวลาในการปฏิบัติงานภาคสนามที่แตกต่างกัน ดังที่ผู้จัดการอาวุโส 1 จาก Firm B ที่ได้มีโอกาสไปปฏิบัติงานแลกเปลี่ยนที่ประเทศสหรัฐอเมริกาได้แบ่งปันข้อมูลการจัดการทรัพยากรและความรู้สึกที่แตกต่างของการรับมาใช้ระบบกระตาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์ในครั้งแรกระหว่าง Firm B ในประเทศไทยและประเทศสหรัฐอเมริกา ไว้ดังนี้

*“พอมายใช้โปรแกรม Y ที่นี้ น้องจะรู้สึกว่ายอะไปทุกอย่าง มันต้อง sign off ยะจะจุดอะไรขนาดนี้ มีเป็นพันจุด จริงๆ มันเป็นเรื่องที่ควรจะต้องทำมาตั้งแต่ต้นแล้ว แต่เราไม่เคยมาจับอะไรให้น้องได้ทำตามนั้น ไม่ได้มาบังคับ น้องก็เลยรู้สึกเหมือนยอะไปทุกอย่าง มันถูกบังคับให้ต้องทำตามเวลาเลย แต่ก็เปรียบกันไม่ได้อะค่ะ เพราะที่โน่น เขา book น้องกันทีหนึ่งเป็นเดือน แต่ของเรา book ทีละ week 2 weeks เขาก็จะมีเวลามานั่งประดิษฐ์ประคอยหรือ sign off อะไรให้เป็นไปตาม phase ที่ต้องมี ก็เลยเป็นความรู้สึกครั้งแรกที่เจอมันรู้สึกตอนต้น ก็ต้องทำสักพักแหละค่ะ ถึงจะชอบ”*

นอกจากนั้น ในมุมมองของผู้สอบบัญชีแลกเปลี่ยนของ Firm B ที่ได้มีโอกาสไปทำงานที่ประเทศสหรัฐอเมริกาในช่วงขึ้นระบบใหม่ โดยที่ประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นประเทศแรกที่รับโปรแกรม Y มาใช้เป็นระบบกระตาดำทำการอิเล็กทรอนิกส์ของ Firm B นั้น ผู้เข้ารับการสัมภาษณ์เหล่านี้ได้แสดงความคิดเห็นในเรื่องความแตกต่างของระดับความตระหนัก ความเชื่อถือในระบบ ความพร้อมและความมุ่งมั่นที่จะรับเทคโนโลยีใหม่ๆ เข้ามาใช้เพื่อพัฒนาคุณภาพการปฏิบัติงานของตนเองระหว่างประเทศไทยและประเทศสหรัฐอเมริกาไว้ โดยสรุปได้ว่า ในประเทศสหรัฐอเมริกานั้น ถึงแม้จะมีการต่อต้านจากผู้ใช้ง้าง โดยเฉพาะระดับหุ้นส่วนที่มีอายุและไม่ชอบความเปลี่ยนแปลง แต่ส่วนใหญ่มีความกระตือรือร้นในการเปลี่ยนแปลงครั้งนี้ ด้วยความเชื่อมั่นอย่างเต็มที่ถึงความสามารถและคุณสมบัติของโปรแกรม Y ที่จะทำให้การปฏิบัติงานตรวจสอบขององค์กรมีการพัฒนาไปในทิศทางที่ดีขึ้นสอดคล้องกับมาตรฐานสอบบัญชีสากลมากขึ้น และสร้างความเชื่อมั่นต่อคุณภาพงานตรวจสอบที่สามารถแสดงถึงความเป็นมืออาชีพและใช้ในการแข่งขันกับคู่แข่งขั้นได้

ผู้จัดการอาวุโส 1 จาก Firm B “คือที่โน่นนะ ทุก level เลยนะไม่ใช่แค่เด็กๆ เค้าตื่นตื่นกับการใช้โปรแกรม Y มาก คือเขาจะไม่รู้สึกเหมือนแบบมันเยอะ คือเขาไม่รู้สึกต่อต้านแรงเหมือนเรา ซึ่งเราไม่เข้าใจว่าทำไมพวกเขาถึงแบบต่อต้านกันมาก คือที่โน่นเขาจะแบบ ใครเรียนรู้อะไรมาก็มา share อย่างนี้ แบบอย่างตัวเองเคยไปทำ job หนึ่งมาก็เลยรู้มากกว่าทุกคน คราวนี้ทุกคนเลยตั้งแต่ manager ก็จะมาขอฟังว่าเราทำอะไรมาบ้าง รู้อะไรมา คือเขาอยากรู่ว่ามันใช้งานยังไง คือเขามีความเชื่อพื้นฐานเลยว่า มันช่วยให้คุณภาพงานดีขึ้นแล้วที่โน่น PCAOB เค้จะ strict มาก เขาเลยมองว่าโปรแกรม Y นี่แหละที่จะมาช่วยพวกเขาในเรื่องการตอบโจทย์ต่างๆ findings ต่างๆ ที่เจอกับ PCAOB ก็จะได้รับการแก้ไข น้องก็เลยตื่นตื่นอยากรู่ว่ามันทำอะไร อยู่ตรงไหน มี tips อะไรใหม่ๆ แต่เมืองไทยยังรู้สึกว่ามี anti อยู่เลย รู้สึกมันเยอะ รู้สึกโดนจับผิด”

ผู้จัดการ 2 จาก Firm B “คิดว่า เป็นเพราะเราโดนกดดันเรื่องเวลาอะ เวลามันน้อยแล้ว sign off มันเยอะ เลยอาจจะทำให้ช้าบ้าง ไม่ตรงเวลาบ้าง คนเลยกลัวมากกว่าที่จะอยากเรียนรู้”

ทั้งหมดดังกล่าวข้างต้นนี้ เป็นข้อแตกต่างทางด้านกรยอมรับจากผู้ใช้หรือผู้สอบบัญชีในแต่ละประเทศผ่านมุมมองของผู้สอบบัญชีแลกเปลี่ยนที่ได้มีโอกาสไปทำงานในประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งเป็นประเทศต้นแบบในการรับระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ใหม่หรือ โปรแกรม Y มาใช้งานแทนโปรแกรม X ของ Firm B ซึ่งกล่าวโดยสรุปไม่ได้มีผลกระทบที่ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างผังองค์กรแต่อย่างใด

นอกจากนั้น ในเรื่องแรงต้านจากผู้สอบบัญชีซึ่งเป็นผู้ใช้งานระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์โดยตรงของแต่ละกรณีศึกษานั้น ก็มีเป็นปกติขององค์กรที่มีการเปลี่ยนแปลงอย่างแน่นอน โดยแรงต้านดังกล่าวมีมาจากผู้สอบบัญชี “ระดับปฏิบัติการ” มากกว่า “ระดับบริหาร” ทั้งนี้ เนื่องจากผู้ที่ทำหน้าที่หลักในการบันทึกข้อมูลในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์นั้น คือ ผู้สอบบัญชีใน “ระดับปฏิบัติการ” ดังนั้น การเปลี่ยนแปลงระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์จึงเป็นภาระงานส่วนใหญ่ที่ผู้สอบบัญชี “ระดับปฏิบัติการ” ต้องรับผิดชอบเป็นส่วนใหญ่ ดังนั้น จึงมีความคิดเห็นที่แสดงถึงแรงต้านการรับระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ใหม่มาใช้ ดังเช่น

ผู้ช่วยผู้จัดการ 3 จาก Firm C “วุ่นวาย ไม่ชอบ แล้วยัง firm เราเป็น pilot คือตอนที่เอาโปรแกรม Z มาใช้เนี่ยเราเป็นกลุ่มแรกที่ต้องใช้ คือปีนั้น บางคนยังใช้กระดาษอยู่แต่เราต้องใช้โปรแกรม Z ก่อนคนอื่นมันก็ยาก เราไม่เคยเห็นระบบแบบนี้มันก็คิดไม่ออกว่าตรงนั้นมันต้อง attest ตรงไหน หรือมันต้อง document ยังไงก็ต่างจากกระดาษ”

ผู้ช่วยผู้จัดการ 4 จาก Firm C “ก็มีบ้างเล็กน้อยเหมือนแบบอย่างน้องบางคนเพิ่มทำงานมาแค่ 1 ปี ยังชินกับการทำงานแบบเดิมอยู่เลย แล้วยุติกว่า ต้องเปลี่ยนอีกละ แต่ก็ไม่ใช้ต่อต้านว่า ไม่ทำ แคร่รู้สึก ก็ต้องเปลี่ยนตาม Global ”

ผู้จัดการ 1 จาก Firm D “ในมุมมองส่วนตัว ผมมองว่า มันก็ช่วยนะหลายอย่าง แต่ปัจจุบันอะไรๆ หลายอย่างก็เพิ่มขึ้นในงานตรวจสอบก็มีความคาดหวังจาก regulator แล้วเราก็ต้อง balance กับ business การที่เราต้องไป document บน tool เรามองว่ามันยุ่งงำม ขอใช้คำว่า ยุ่งงำมเลยครับ เพราะบางครั้งมันทำไม่ทัน แต่เรายอมรับอยู่แล้วว่าทำงานองค์กรแบบนี้การเปลี่ยนแปลงเป็นเรื่องธรรมดา มันเกิดขึ้นตลอดเวลา เรายอมรับอยู่แล้ว แต่ก็รู้สึกจากปี 2007 ที่เปลี่ยนมาเนี่ย ผ่านมา 7 ปี แล้วมันก็นิ่งๆ ของมันมากอย่างนี้เนอะ พอมีอันใหม่เราก็มารู้สึกว่า ฉันท้องเริ่มใหม่อีกหรอเนี่ย”

ผู้จัดการ 3 จาก Firm D “สำหรับตัวใหม่ที่จะมา ผมว่า เท่าที่ผมเห็นตัวอย่างมานะ หน้าตา เปลี่ยนจากโปรแกรม S อย่างสิ้นเชิง ค่อนข้างเยอะๆ อยู่ ฉะนั้นแน่นอนเลย ปัญหาหลักเลยคือ คนจะชินจากแบบเดิมที่เคยชินแบบนี้มาตลอด แล้วต้องเปลี่ยนจากแบบเดิมมาใช้อีกแบบหนึ่ง ฉะนั้น ผมว่าเสียเวลาเยอะแน่นอนกว่าจะเคยชิน”

อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีในกรณีศึกษาซึ่งเป็นสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่และมีการเปลี่ยนระบบ กระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์เป็นประจำนั้น จำเป็นต้องเปลี่ยนระบบตามนโยบายของบริษัทแม่ใน ต่างประเทศซึ่งไม่สามารถปฏิเสธได้ จึงเป็นความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีใน “ระดับบริหาร” ต้องมีการสนับสนุนและสร้างแรงจูงใจในการใช้และรับระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ใหม่มาใช้เพื่อลด แร้งต้านดังกล่าว

หุ้นส่วน A จาก Firm B “ก็คิดว่า ยิ่งไงนะมันก็ต้องดี แต่ที่นี้สิ่งที่เราจะต้อง input เข้าไปใน เรื่องของการสนับสนุนเพื่อให้ user เขารู้สึกว่า มันเป็นเรื่องที่จำเป็นและสำคัญ เพราะ user เขาจะมีปัญหาตรงที่ว่าคิดในกระบวนการเก่า ๆ แล้วจะให้เขาลุกขึ้นมาต้อนรับอะไรสักอย่าง หนึ่ง เขาจะค่อนข้างไม่เชิงต่อต้านนะ เขารู้สึกเหมือนเป็นภาระทำให้เขารู้สึกว่าเขายังไม่ อยากรู้ ซึ่งถ้าทุกคนเห็นประโยชน์มันก็จะกลายเป็นประโยชน์มากกว่าจริงๆ”

หุ้นส่วน B จาก Firm A “วิธีการคือ เราแสดงให้เห็นว่าเราสนใจแล้วเราก็อยากจะเรียนรู้ คือถ้าเราสั่งอย่างเดียวโดยที่ไม่ยอมไป involve หรือว่า understand พร้อมน้องๆ เขาก็จะ ไม่รู้สึกว่ามันน่าสนใจจริงหรือเปล่า ทำไม Partner ยังไม่เป็นจะทำหรือรู้เรื่องอะไรเลย เพราะฉะนั้นเราต้องเอาตัวเองเข้าไปคลุกก่อนว่า มันดีจริงๆ นะ ไหนที่ลองเล่นแล้วนะ มันเป็น อย่างนี้ ให้เขารู้สึกว่า มันดีจริงๆ แล้วก็ดึงเขาเข้ามา”

ในการวิจัยครั้งนี้ การวิเคราะห์ถึงผลกระทบหรือการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นจากการรับระบบกระดาษ ทำการอิเล็กทรอนิกส์มาใช้นั้น จะกล่าวถึงหัวข้อหลักๆ ที่ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงโดยอ้างอิงกับ แผนภาพที่ 19 ที่แสดงแผนภาพของการวิเคราะห์ผลกระทบต่อองค์กรในด้านต่างๆ จากการรับมาใช้ และการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ โดยเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับองค์กรในเรื่อง (1) บทบาท หน้าที่ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีระดับต่างๆ ในแต่ละงานตรวจสอบงบการเงิน และ (2) รูปแบบ การสื่อสารและการประเมินผลการปฏิบัติงาน ซึ่งผลกระทบในเรื่องดังกล่าวมีรายละเอียดดังนี้

#### 4.2.3.1.1 การเปลี่ยนแปลงทางด้านบทบาทหน้าที่งานในแต่ละงานตรวจสอบงบการเงิน

ในการเปลี่ยนแปลงหลักๆ ที่พบเมื่อแต่ละกรณีศึกษามีการรับระบบกระดาษทำการ อิเล็กทรอนิกส์มาใช้ในปัจจุบันนี้นั้น พบได้ 2 ประเด็นหลักๆ คือ 1) การเพิ่มหน้าที่หรือการ เชื่อมโยงระดับปฏิบัติการเข้าสู่ขั้นตอนการวางแผนมากขึ้น และ 2) การกำหนดขั้นตอนสำคัญ (Critical Steps) เพื่อให้ผู้สอบบัญชีระดับบริหารทราบถึงขั้นตอนที่จำเป็นต้องเข้ามาสอบถาม รวมถึงการกำหนดบทบาทหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีผ่านการกำหนดสิทธิ์ในการ เข้าถึงไฟล์ข้อมูลในงานตรวจสอบงบการเงินลูกค้าแต่ละราย

##### (1) การเพิ่มหน้าที่หรือการเชื่อมโยงระดับปฏิบัติการเข้าสู่ขั้นตอนการวางแผนมากขึ้น

ในปัจจุบัน บทบาทและหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีระดับปฏิบัติการนั้น เริ่มต้นตั้งแต่ขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบแทนที่จะเป็นการได้รับมอบหมายให้ ตรวจสอบเฉพาะเจาะจงตามแต่ละขอบเขตงานเพียงอย่างเดียว ทั้งนี้ ในการปรับเปลี่ยน บทบาทหน้าที่งานนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้สอบบัญชีทุกระดับมีความเข้าใจตั้งแต่

ขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบที่จะเป็นการมอบหมายงานตามขอบเขตงาน ตรวจสอบแต่ละเรื่องให้แก่ผู้สอบบัญชีในระดับปฏิบัติการโดยที่ก่อนการนำระบบ กระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ในปัจจุบันมาใช้ของแต่ละกรณีศึกษานั้น ผู้สอบบัญชีระดับ ปฏิบัติการที่ไปทำงานภาคสนามจะรู้เพียงขอบเขตงานที่ตนเองรับผิดชอบและทำการ สร้างกระดาษทำการมารองรับผลการปฏิบัติงานของตนเองโดยไม่ต้องมีการเชื่อมโยงกับ ขอบเขตการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีอื่น หรือ แม้แต่การเชื่อมโยงประเด็นที่พบกลับไป ยังวัตถุประสงค์การตรวจสอบหลักของงานตรวจสอบงบการเงิน แต่ในระบบกระดาษทำ การอิเล็กทรอนิกส์ของแต่ละกรณีศึกษาในปัจจุบัน ได้เพิ่มฟังก์ชันการเชื่อมโยงข้อมูล สำคัญของแต่ละขั้นตอนงานไว้ด้วยกันตั้งแต่ขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบ ทำให้ได้ ประโยชน์ทั้งการยืนยันถึงวิธีการตรวจสอบที่เลือกใช้ให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์การ ตรวจสอบที่กำหนดไว้ในขั้นตอนการวางแผน รวมถึงเป็นการลดขั้นตอนการบันทึก รายละเอียดซ้ำซ้อน โดยสามารถแบ่งปันข้อมูลให้ใช้ร่วมกันได้ โดยมีจุดเชื่อมโยงอัตโนมัติ (Hyperlink) ให้ ซึ่งบังคับให้ผู้สอบบัญชีต้องมีการอ่านทวนเรื่องที่เกี่ยวข้องเพื่อให้สามารถ บันทึกเฉพาะผลการตรวจสอบที่เพิ่มขึ้นได้

- (2) การกำหนดขั้นตอนสำคัญ (Critical Steps) ให้แก่ผู้สอบบัญชีระดับบริหาร และการ กำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบผ่านสิทธิ์ในการเข้าถึงไฟล์ข้อมูลของแต่ละงานตรวจสอบ งบการเงิน

ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ของแต่ละกรณีศึกษานั้น มีการกำหนดขั้นตอน สำคัญ หรือ critical steps ไว้เพื่อเป็นการกำหนดว่า ขั้นตอนใดที่ผู้สอบทานหรือผู้สอบ บัญชีระดับบริหารต้องเข้ามาสอบทานอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ ซึ่งการกำหนดขั้นตอนสำคัญ นี้เป็นไปตามมาตรฐานคุณภาพการสอบบัญชีสากล เพื่อให้มั่นใจในคุณภาพงานสอบ บัญชีทั้งในเรื่องของผลสรุปความคิดเห็นต่องบการเงินและความมั่นใจในคุณภาพงานของ ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่ต้องได้รับการสอบทานอย่างเหมาะสม นอกจากนี้ ด้วยการกำหนด สิทธิ์ในการเข้าถึงไฟล์ข้อมูลลูกค้าแต่ละงานตรวจสอบงบการเงินให้เฉพาะผู้สอบบัญชีที่ ปฏิบัติงานในแต่ละงานตรวจสอบงบการเงินเท่านั้น จะทำให้มั่นใจได้ว่า ข้อมูลของลูกค้า จะได้รับการเก็บรักษาความลับอย่างเหมาะสมโดยมีการเข้าถึงข้อมูลต่างๆ ที่ได้จากการ ปฏิบัติงานตรวจสอบเฉพาะในคณะทำงานที่ได้รับมอบหมายเท่านั้น

ทั้งนี้ ผู้วิจัยได้หากรณีเชิงประจักษ์สำหรับการตั้งสมมติฐานในเบื้องต้นสำหรับความสัมพันธ์ ของความเป็นอัตโนมัติกับการควบคุมประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการปฏิบัติงาน พบว่า การเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นทั้ง 2 ด้านที่เกี่ยวข้องกับบทบาทหน้าที่งานของแต่ละ งานตรวจสอบงบการเงินนี้ หากเป็นการใช้กระดาษทำการแบบมือ หรือ กระดาษทำการ อิเล็กทรอนิกส์แต่ไม่ได้เป็นระบบอัตโนมัติ (การใช้ Microsoft Application) จะไม่สามารถ กำหนดบทบาทได้อย่างเป็นอัตโนมัติ การเชื่อมโยงงานจากการวางแผนสู่การปฏิบัติการก็ จะไม่มีความเป็นอัตโนมัติ ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีที่ได้รับการอบรมและมีประสบการณ์ สามารถที่จะมีความเข้าใจและปฏิบัติงานตรวจสอบให้สอดคล้องกับแผนที่วางไว้ได้

ในขณะที่ผู้สอบบัญชีที่ไม่มีประสบการณ์หรือไม่มีความระมัดระวังเพียงพอจะไม่ได้รับการสร้างความตระหนักให้ต้องมีการปฏิบัติงานที่สอดคล้องกับแผนที่วางไว้ หรือหากมีความตระหนักก็ไม่สามารถทราบถึงจุดเชื่อมโยงระหว่างแผนงานกับการปฏิบัติงานจริงได้ และในการกำหนดให้ผู้สอบทานระดับบริหารต้องเข้ามาสอบทานขั้นตอนสำคัญแบบไม่เป็นอัตโนมัติ นั้น อาจจะทำให้ไม่สามารถมั่นใจในความครบถ้วนของขั้นตอนที่ผู้สอบบัญชีระดับบริหารต้องมีส่วนร่วม รวมถึงการป้องกันการเข้าถึงไฟล์ข้อมูลลูกค้าแต่ละงาน ตรวจสอบงบการเงินโดยผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้มีหน้าที่รับผิดชอบโดยตรงนั้นก็ไม่สามารถได้รับการป้องกันได้อย่างมีประสิทธิภาพแน่นอน หากไม่มีการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์เป็นตัว “ควบคุม” การปฏิบัติงาน เนื่องจากการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์มาช่วยในการทำงานหรือบันทึกข้อมูลนั้น สามารถช่วยให้ฝ่ายบริหารสามารถ “ควบคุม” กระบวนการทำงานให้เป็นไปตามมาตรฐานของผังการทำงานที่กำหนดไว้ รวมถึงการกำหนดเวลาการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีแต่ละบุคคล (Manson et al., 2001) ได้อย่างมีประสิทธิภาพ ดังนั้น จึงสามารถสรุปเป็นสมมติฐานที่ 6 ได้ดังนี้

**สมมติฐานที่ 6** “ความเป็นอัตโนมัติในการเชื่อมโยงขั้นตอนปฏิบัติงานของระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์มีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับการ “ควบคุม” งานตรวจสอบงบการเงิน โดยเฉพาะด้านการเชื่อมโยงการวางแผนการตรวจสอบกับขั้นตอนอื่นๆ ”

แบบจำลองเชิงแนวคิด (Conceptual Model) สำหรับสมมติฐานที่ 6 นั้นแสดงได้ดังแผนภาพที่ 20 ดังนี้



แผนภาพที่ 20 แบบจำลองเชิงแนวคิดสำหรับสมมติฐานที่ 6

#### 4.2.3.1.2 การเปลี่ยนแปลงช่องทางการสื่อสารและแนวทางการติดตามและประเมินสถานะของการปฏิบัติงานตรวจสอบ

การรับเทคโนโลยีสารสนเทศเข้ามาใช้ในองค์กรนั้น หนึ่งในเครื่องมือที่มีการพัฒนาใช้มากที่สุด คือ เครื่องมือการติดต่อสื่อสารที่ใช้เพื่อให้การปฏิบัติงานด้านต่างๆ มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ซึ่งเช่นเดียวกันกับองค์กรอื่น สำนักงานสอบบัญชีที่มีการรับเทคโนโลยีสารสนเทศเข้ามาใช้ในองค์กรก็จำเป็นต้องเปลี่ยนแปลงแนวทางในด้านการติดต่อสื่อสาร ทั้งนี้ มีงานวิจัยที่ทำการศึกษาเรื่อง ผลกระทบของการสื่อสารกันระหว่างคณะทำงานของผู้สอบบัญชีเนื่องจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศโดยเฉพาะการศึกษาผลกระทบของการใช้จดหมายอิเล็กทรอนิกส์และการประชุมผ่านเครือข่าย (Net Meeting) ที่มีผลต่อการทำงานระดับกลุ่มของสำนักงานสอบบัญชีแห่งหนึ่ง (Banker, Chang, & Kao, 2002) โดยศึกษาถึงการเพิ่มผลผลิต



(Productivity) ของสำนักงานสอบบัญชีดังกล่าวเมื่อมีการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศโดยเฉพาะ การใช้เครื่องมือการติดต่อสื่อสารและการประชุมผ่านเครือข่ายเพื่อการติดต่อสื่อสารกัน ในระหว่างสาขาของสำนักงานจำนวน 5 แห่ง รวมถึงการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในการติดต่อสื่อสารกับบุคคลภายนอก ได้แก่ ลูกค้าและผู้ร่วมงานในสาขาต่างประเทศ ซึ่งผลการศึกษา แสดงถึงประสิทธิผลของการปฏิบัติงานที่เพิ่มขึ้น โดยพบว่า สามารถลดต้นทุนการบริหาร โดยเฉพาะค่าเดินทางและค่าไปรษณีย์สำหรับการส่งเอกสารได้อย่างมีสาระสำคัญ (Banker et al., 2002)

สำหรับผลการศึกษาจากงานวิจัยนี้ สอดคล้องกับผลงานวิจัยในอดีตที่ผ่านมาโดยเฉพาะใน ส่วนของผลกระทบที่สร้างความเปลี่ยนแปลงในด้านการสื่อสารนั้น พบว่า มีการเปลี่ยนแปลง ช่องทางการสื่อสารที่สอดคล้องกับงานวิจัยอื่น คือ การเปลี่ยนพฤติกรรมสื่อสารโดยใช้ จดหมายอิเล็กทรอนิกส์เป็นหลักในการสื่อสาร อย่างไรก็ตาม ยังพบประเด็นอื่นที่เกี่ยวข้องกับ การเปลี่ยนแปลงในด้านการสื่อสาร ดังนี้

- การใช้เครื่องมือในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์เป็นหลักในการสอบทานและ ติดตามผลการปฏิบัติงานและสื่อสารความคิดเห็นในงานกันในช่วงขณะทำงาน

ในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ของกรณศึกษาทุกแห่งนั้น มีเครื่องมือที่ใช้ช่วยใน การสื่อสารที่ติดตั้งไว้เหมือนกันทุกแห่ง ได้แก่ บันทึกรายความคิดเห็นจากการสอบทาน (Review Note) และภาพรวมแสดงสถานะของการปฏิบัติงานสำหรับผู้บริหาร (Dashboard) ดังที่กล่าวแล้วว่าในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ของกรณศึกษานั้น มีการติดตั้ง คุณสมบัติดังกล่าวไว้ทุกสำนักงานและเป็นที่ยอมรับของผู้สอบบัญชีเป็นอย่างมาก โดยเฉพาะอย่างยิ่ง การใช้บันทึกความคิดเห็นจากการสอบทาน ซึ่งถือเป็นเครื่องมือหลักสำหรับ ผู้สอบทานในการสื่อสารความคิดเห็นไปยังผู้ปฏิบัติงาน โดยไม่ต้องรอการประชุมตัวต่อตัว (Face to face meeting) หรือการประชุมรูปแบบอื่น การใช้บันทึกความคิดเห็นจากการ สอบทานสามารถใช้ได้ตลอดระยะเวลาของการปฏิบัติงานโครงการแม้ว่าสถานะของ ขั้นตอนการสอบทานนั้นจะยังไม่แล้วเสร็จ ผู้สอบทานสามารถเข้าไปสร้างบันทึกดังกล่าวไว้ที่ ขั้นตอนการปฏิบัติงานได้อย่างเฉพาะเจาะจง และสามารถสร้างได้มากกว่า 1 บันทึก โดย บันทึกข้อความดังกล่าวจะได้รับการติดตั้งให้เป็นส่วนควบกับขั้นตอนการปฏิบัติงานที่ ผู้สอบทานสร้างบันทึกแนบไว้ ซึ่งผู้ปฏิบัติงานจะเห็นในทุกครั้งที่มาบันทึกผลการ ตรวจสอบในขั้นตอนดังกล่าว นอกจากนั้น การใช้บันทึกความคิดเห็นจากการสอบทานนี้ ไม่ได้จำกัดให้ใช้ได้เฉพาะผู้สอบทาน ผู้ปฏิบัติการในแต่ละงานตรวจสอบงบการเงิน สามารถบันทึกข้อความเพิ่มเติมในบันทึกเดิมที่ผู้สอบทานสร้างไว้เพื่อเป็นเครื่องมือการ สื่อสารเพื่อตอบคำถามของผู้สอบทาน รวมถึงการสร้างจุดเชื่อมโยงอัตโนมัติ (Hyperlink) ในบันทึกดังกล่าวก็สามารถจัดทำได้เพื่อให้ผู้สอบทานสามารถเชื่อมโยงไปยังข้อมูล สนับสนุนคำตอบของผู้ปฏิบัติการได้อย่างอัตโนมัติ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีที่ให้ความสำคัญกับ การใช้บันทึกนี้ จึงมีทั้งในระดับบริหารและระดับปฏิบัติการ โดยผู้สอบบัญชีในแต่ละระดับ แสดงความคิดเห็นถึงความสำคัญในการใช้บันทึกความคิดเห็นจากการสอบทานไว้ ดังนี้

ผู้สอบบัญชีอาวุโส 1 จาก Firm D “งานเราเร็วขึ้นเพราะเราสามารถ Review ได้ตลอดเวลา แต่ก่อนต้องรอน้องทำเสร็จก่อนแล้ว print ทุกอย่างออกมา แต่ตอนนี้คือ พอเข้าไปในตัวโปรแกรม ก็ Review ได้เลย ไม่ต้องรอให้น้องมาที่ office อยู่ที่ job ก็ให้ manager ดูงานได้เลยแล้วก็ถ้ามีคำถามก็บอกให้ดูเพิ่มเติมโดยใส่ review note ลงไปใน section ที่ต้องให้เพิ่ม บอกว่า แบบอันนี้นะ ที่มีข้อสงสัยเรื่องนี้ เราก็สามารถแก้ไขได้เลย เพราะเราที่หนึ่งแค่ 2-3 อาทิตย์ บางที่ต้องเปลี่ยนไปอีก job เลย บางที่เราแก้ไขไม่ทันถ้าพี่เค้าจะมา review หลังจากนั้น เราต้องเสียเวลากลับไปแก้ของเดิม”

ผู้ช่วยผู้จัดการ 3 จาก Firm C “การ review จากโปรแกรม Z น่าเชื่อถือมากกว่า เพราะเวลาทำด้วยโปรแกรม เวลา review ก็ใส่ Review Note แต่ถ้าเป็นกระดาษปกติถ้ามีตรงไหนที่อยากให้องแกหรือรีวิวล้อมีคำถามมันไม่โอเค คือ ถ้าจะติด post it ไว้ ซึ่งถ้ามันหายเราก็ลืมอย่างนี้ แต่ถ้าเป็นโปรแกรม ถ้าเกิด part ไหนมันไม่เรียบร้อยเรามีคำถามเราก็ใส่ review note ได้ ซึ่งปกติใส่ในโปรแกรมยังไม่มันก็ยังมีอยู่ แต่ถ้ามันเป็นกระดาษ ถ้าหายก็แก้เลย”

การใช้บันทึกความคิดเห็นจากการสอบทานนับเป็นเครื่องมือสำคัญที่คณะทำงานในแต่ละงานตรวจสอบงบการเงินใช้เป็นเครื่องมือหลักสำหรับการสื่อสารผลการสอบทานจากผู้สอบทาน ซึ่งถึงแม้คณะทำงานจะได้รับการจัดให้สามารถใช้จ่ายหมายอิเล็กทรอนิกส์ของสำนักงานได้ แต่การสอบทานงานในรายละเอียดของแต่ละขั้นตอนการตรวจสอบนั้นจะใช้บันทึกดังกล่าวเป็นหลักเนื่องจากสามารถใส่รายละเอียดความคิดเห็นได้ตรงประเด็นไปที่ขั้นตอนการตรวจสอบแต่ละเรื่องได้โดยตรงและติดตามความคืบหน้าการแก้ไขตามความเห็นของผู้สอบทานได้อย่างมีประสิทธิภาพ ส่วนจดหมายอิเล็กทรอนิกส์นั้นถูกใช้ในการสื่อสารที่เป็นเนื้อหาอื่นที่ไม่ใช่รายละเอียดของงานตรวจสอบในแต่ละขั้นตอน การสื่อสารผ่านบันทึกความคิดเห็นจากการสอบทานนั้น ส่งผลให้รูปแบบการปฏิบัติงานได้มีการเปลี่ยนแปลงไปด้วยเช่นเดียวกัน โดยที่ผู้จัดการงานตรวจสอบงบการเงินนั้น สามารถสอบทานงานได้หลายงานตรวจสอบงบการเงินพร้อมๆ กัน โดยที่ไม่ต้องเข้าไปที่บริษัท ลูกค้า และเมื่อมีการบันทึกความคิดเห็นจากการสอบทานไว้ที่ขั้นตอนการปฏิบัติงานขั้นตอนใด เมื่อกลับมาสอบทานอีกครั้งก็สามารถไล่ดูและให้ความเห็นเพิ่มเติมได้ไปตลอดระยะเวลางานตรวจสอบงบการเงิน ทั้งนี้ บันทึกความคิดเห็นจากการสอบทานนี้จะต้องได้รับการตอบโดยชี้แจงความคิดเห็นจากผู้ปฏิบัติงานและต้องลบบันทึกดังกล่าวให้หมดทุกบันทึกก่อนทำสำรองไฟล์ข้อมูลลูกค้าเมื่อเสร็จสิ้นงานตรวจสอบเพื่อเป็นการยืนยันว่าบันทึกความคิดเห็นทุกรายการได้รับการจัดทำและชี้แจงแล้วเสร็จ

นอกจากนั้น เครื่องมือการสื่อสารอีกรูปแบบหนึ่งซึ่งเป็นเครื่องมือสำคัญสำหรับผู้บริหารซึ่งได้รับการติดตั้งไว้ในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์นั้น คือ การรายงานสถานะของการปฏิบัติงานในภาพรวม หรือ Dashboard สำหรับผู้บริหาร ซึ่งในปัจจุบัน ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์สำหรับทุกสำนักงานนั้น ได้รับการพัฒนาติดตั้งหน้าทำงานส่วนนี้ไว้ทุกระบบโดยที่ผู้สอบบัญชีได้ใช้คุณลักษณะนี้ของระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์อย่างมีประสิทธิภาพ โดยเฉพาะในระดับผู้บริหารที่สามารถติดตามผลการดำเนินงานได้ในหลายรูปแบบจากที่ก่อนมีการติดตั้งระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์นั้น การติดตามงานต้องใช้วิธีการสอบถามจากผู้จัดการ ซึ่งผู้จัดการงานตรวจสอบงบการเงินมักใช้วิธีการประชุม

ทีมงานเพื่อสอบถามความคืบหน้าของสถานะของการปฏิบัติการ อย่างไรก็ตาม เมื่อมีการติดตั้งระบบการติดตามผลการปฏิบัติงานในภาพรวม ทำให้ผู้บริหารทราบถึงสถานะของการปฏิบัติงานในทุกขั้นตอนการตรวจสอบได้ โดยระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์จะแสดงอัตราร้อยละของงานที่สำเร็จซึ่งคำนวณจากจำนวนขั้นตอนที่บันทึกสถานะเป็น “แล้วเสร็จ” และสถานะ “สอบทานแล้ว” ของแต่ละขั้นตอนการทำงานแล้วแต่หุนส่วน หรือผู้จัดการงานตรวจสอบงบการเงินจะเรียกดูข้อมูลในรูปแบบใด ทำให้เป็นการเพิ่มประสิทธิภาพของการติดตามและประเมินผลการปฏิบัติงานของแต่ละงานตรวจสอบงบการเงิน

จากผลกระทบในด้านการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวข้างต้นนี้ ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในลักษณะการทำงานอีกเรื่องที่ได้รับอิทธิพลจากการทำงานผ่านระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ นั่นคือ การที่ต้องมีการปรับข้อมูลให้เป็นปัจจุบันอย่างเป็นประจำสม่ำเสมอระหว่างเครื่องคอมพิวเตอร์ส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีและเครื่องแม่ข่าย เพื่อให้ให้ผู้สอบทานหรือผู้บริหารสามารถติดตามสถานะของการปฏิบัติงาน หรือ ผลจากการแก้ไขตามบันทึกความคิดเห็นจากการสอบทานได้อย่างมีประสิทธิภาพ ดังนั้น ผู้ปฏิบัติงานในภาคสนามจึงจำเป็นต้องปรับข้อมูลในเครื่องแม่ข่ายให้เป็นปัจจุบันกับเครื่องคอมพิวเตอร์ของตนเองอย่างสม่ำเสมอ

- การใช้จดหมายอิเล็กทรอนิกส์เป็นหลักในการสื่อสารระหว่างคณะทำงานรวมถึงผู้เกี่ยวข้อง

ในปัจจุบัน การสื่อสารโดยใช้จดหมายอิเล็กทรอนิกส์นั้นเป็นเครื่องมือหลักสำหรับการสื่อสารกันไม่ว่าจะเป็นภายในหรือภายนอกองค์กร โดยจดหมายอิเล็กทรอนิกส์นั้นได้รับการยอมรับให้เป็นหนึ่งในหลักฐานการอนุมัติรายการต่างๆ ทั้งภายในองค์กร และเป็นหลักฐานการยืนยันข้อมูลต่างๆ กับลูกค้าภายนอกองค์กร รวมถึงการอนุมัติรายการต่างๆ ระหว่างบริษัทสมาชิกของแต่ละสำนักงานซึ่งมีอยู่ทั่วโลก ทั้งนี้ การสื่อสารด้วยจดหมายอิเล็กทรอนิกส์ได้กลายเป็นช่องทางหลักที่ผู้สอบบัญชีต้องใช้ในการสื่อสาร ขออนุมัติ ขอความคิดเห็นรวมถึงการยืนยันผลการปฏิบัติงานในด้านต่างๆ และในบางสำนักงานนั้นระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ได้รับการพัฒนาให้มีการเชื่อมโยงกับระบบจดหมายอิเล็กทรอนิกส์แบบอัตโนมัติ โดยเมื่อมีการบันทึกผลการตรวจสอบในแต่ละขั้นตอนนี้แล้วเสร็จและมีการคลิกเปลี่ยนสถานะของขั้นตอนการปฏิบัติงานเป็น “แล้วเสร็จ - completed” ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์จะจัดทำจดหมายอิเล็กทรอนิกส์แบบอัตโนมัติเพื่อส่งข้อความไปยังผู้สอบทานของงานตรวจสอบงบการเงินนั้นๆ ได้ทราบว่าผู้ปฏิบัติงานได้คลิกสถานะของขั้นตอนเป็น “แล้วเสร็จ” เพื่อให้ผู้สอบทานทราบว่าสามารถเข้าไปดำเนินการสอบทานได้ และในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ของทุกสำนักงานนั้น ได้มีฟังก์ชันการส่งข้อมูลผ่านจดหมายอิเล็กทรอนิกส์ได้ ทั้งในรูปแบบของการนำเข้าและถ่ายโอนข้อมูล (‘tray in’ และ ‘tray out’) ผ่านระบบจดหมายอิเล็กทรอนิกส์แบบทั้งไฟล์ข้อมูลหรือการทำสำเนาเฉพาะบางขั้นตอนการตรวจสอบ

(Steps) แล้วส่งเฉพาะขั้นตอนดังกล่าวให้ผู้สอบบัญชีคนอื่นที่มีสิทธิ์เข้าถึงแฟ้มข้อมูล เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถนำเข้าและถ่ายโอนข้อมูลในเครื่องคอมพิวเตอร์ส่วนตัวของตนเองไปให้แก่ผู้ร่วมงานคนอื่นได้ผ่านจดหมายอิเล็กทรอนิกส์ ดังนั้น การใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ได้ส่งผลให้กระบวนการสื่อสารของผู้สอบบัญชีมีการปรับเปลี่ยนไปโดยเฉพาะในส่วนของ การสื่อสารในขณะทำงานโดยใช้เครื่องมือในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์เป็นเครื่องมือหลักในการปฏิบัติงานซึ่งทำให้การทำงานมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น เนื่องจากความรวดเร็วในการสื่อสาร ความเสถียรของข้อมูลที่ต้องการสื่อสาร และการที่สามารถเฉพาะเจาะจงเรื่องที่ต้องการสื่อสารไปยังขั้นตอนที่เกี่ยวข้องได้โดยตรง

ผู้ช่วยผู้จัดการ 1 จาก Firm A “เวลาน้องกด completed ใน steps ไหนก็ตาม ก็จะมีอีเมลแจ้งเตือนมาที่คนที่ เป็น reviewer ค่ะ ซึ่งน้องเลือกได้เพราะบาง engagement ก็มีคน review ได้หลายคนเหมือนกัน ถ้าเป็น job ใหญ่ อันนี้ก็ตกลงกันไว้ก่อนแล้วว่าใครจะตรวจ step ไหน ส่วนถ้าคน review ตรวจเสร็จหรือยังไม่เสร็จแต่มี review note ก็จะมีอีเมลแจ้งเตือนกันค่ะ เราคุยกันด้วยอีเมลเป็นหลัก”

ผู้จัดการอาวุโส 1 จาก Firm B “เวลาถ่ายโอนข้อมูลก็ใช้อีเมลเป็นหลักค่ะ มีไฟล์เอกสารอะไรที่เป็น attached ก็ทำได้ง่าย เมื่อก่อน inbox เราเนื้อที่น้อยค่ะ แต่เดี๋ยวนี้เค้าปรับให้มีขนาดใหญ่ขึ้น ก็ส่งไฟล์อะไรง่ายขึ้น แล้วบริษัทก็มีระบบรักษาความปลอดภัยให้ พวกไวรัสหรือเมลแปลก ๆ เค้าก็ scan block ไว้ให้”

นอกจากนั้น ในด้านการสื่อสารกับลูกค้าขณะปฏิบัติงานภาคสนามนั้น ระดับของการติดต่อสื่อสารกับลูกค้า นั้น ก็ลดลงโดยมีสาเหตุมาจากการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ เนื่องจากการปรับเปลี่ยนรูปแบบของ การปฏิบัติงานที่มีวันที่เป็นเกณฑ์ในการจัดทำงานเอกสารทั้งหมดรวมถึงมีจำนวนข้อมูลที่ต้องบันทึกเป็นจำนวนมากเพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการบันทึกผลและวิธีการตรวจสอบที่กำหนดไว้ในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ของแต่ละสำนักงานที่กำหนดไว้ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงจำเป็นต้องเร่งบันทึกผลและรายละเอียดต่างๆ ในงานตรวจสอบระหว่างปฏิบัติงานภาคสนามเพื่อให้งานแล้วเสร็จตรงตามกำหนดเวลาที่จะต้องได้รับการบันทึกไว้ด้วยวันที่ของระบบ (System date) ที่ไม่สามารถแก้ไขหรือเปลี่ยนแปลงวันที่ได้ โดยเมื่อผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานแล้วเสร็จและคลิกเปลี่ยนสถานะเป็น “แล้วเสร็จ” หรือ “สอบทานแล้ว” ในวันที่ปัจจุบันของระบบจะได้รับการบันทึกไว้ในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์แบบอัตโนมัติโดยที่ไม่สามารถกลับไปแก้ไขเป็นวันที่ย้อนหลังได้ ซึ่งด้วยข้อจำกัดด้าน “เวลา” ผู้สอบบัญชีจึงมีการปรับเปลี่ยนรูปแบบการสื่อสารกับลูกค้าโดยลดเวลาในการสื่อสารกับลูกค้าลงและใช้เวลาในการบันทึกข้อมูลในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์มากขึ้น

ผู้สอบบัญชีอาวุโส 2 จาก Firm C “ตอนเป็นกระดาษนี้ก็ว่าเวลาทำงานใน fieldwork ไม่ค่อยเยอะแล้วนะ พอมาเป็นโปรแกรม Z นี้ยิ่งแล้วใหญ่ แค่เวลาจะ doc งานให้เสร็จตามเวลาก็แยละ ตอนนี้ก็ถ้ามีคำถามอะไรที่ต้องถามลูกค้าก็ต้องรีบๆ รวบรวม ไว้ แล้วถามๆๆ ที่เดียวเลย บางทีถามไม่ครบ ก็ใช้โทรถามหรือเมลถามทีหลัง แต่ก็พยายามไม่ให้เป็นอย่างนั้นนะ เพราะมันไม่มีประสิทธิภาพเท่าไร ส่วนเวลาใน fieldwork นี้ว่างไม่ได้เลย เมื่อก่อนจะมีว่างบ้าง สอบทานเอกสารที่ได้มาบ้าง เพราะเก็บไป doc วันอื่น เสาร์ อาทิตย์ หรือแม้แต่หลังวันที่ปิด

งปได้บ้าง แต่ตอนนี้ไม่ได้เลย มันเยอะมาก ต้อง doc เยอะมาก เดี่ยวจะไม่ทันวันที่ในระบบที่กำหนดไว้”

ผู้วิจัยได้หากรณีเชิงประจักษ์สำหรับการตั้งสมมติฐานนี้ โดยการสอบถามถึงกรณีที่ผู้สอบบัญชีจะไม่ใช้เครื่องมือสื่อสารที่จัดไว้ให้ทั้งในและนอกระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ แต่ไม่พบกรณีเชิงประจักษ์ดังกล่าว โดยผู้ให้ข้อมูลหรือผู้สอบบัญชานั้น ทุกคนให้ความสำคัญกับเครื่องมือสื่อสารที่มีอยู่ในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ และเห็นถึงความสำคัญของการใช้เครื่องมือดังกล่าว จึงสรุปได้ว่าการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์นั้น ส่งผลกระทบต่อ การเปลี่ยนแปลงขององค์กรในด้านการสื่อสาร โดยเฉพาะการจัดให้มีเครื่องมือในระบบสำหรับการติดตามและสอบทานงานที่มีความเป็นเฉพาะเจาะจงมากยิ่งขึ้น กล่าวคือ การใช้ “บันทึกความคิดเห็นจากการสอบทาน” และ “การรายงานภาพรวมของการปฏิบัติงานโดย Dashboard” นั้น สามารถแสดงรายละเอียดได้ถึงระดับรายละเอียดในขั้นตอนการปฏิบัติงานได้ และทำให้ผู้สอบบัญชีได้รับความคิดเห็นที่เฉพาะเจาะจงมากขึ้น และมีความพึงพอใจที่ได้รับความสะดวกในการปฏิบัติงานจากการใช้เครื่องมือเหล่านี้มากยิ่งขึ้น ซึ่งสรุปเป็นสมมติฐานที่ 7 ได้ดังนี้

**สมมติฐานที่ 7** “ความเฉพาะเจาะจงของเครื่องมือสื่อสารที่ติดตั้งในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์มีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับความพึงพอใจและการใช้เครื่องมือเหล่านั้นในการสื่อสารการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชี”

นอกจากนี้ แบบจำลองเชิงแนวคิด (Conceptual Model) สำหรับสมมติฐานที่ 7 นั้น แสดงได้ดังแผนภาพที่ 21 ดังนี้



แผนภาพที่ 21 แบบจำลองเชิงแนวคิดสำหรับสมมติฐานที่ 7

#### 4.2.3.2 ผลกระทบในด้านวิธีการปฏิบัติงาน

ในด้านผลกระทบหรือการเปลี่ยนแปลงในขั้นตอนหรือวิธีการปฏิบัติงานตรวจสอบที่เกิดขึ้นเนื่องมาจากการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์นั้น ได้วิเคราะห์ข้อมูลตั้งแต่ (1) ขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบ (2) ขั้นตอนระหว่างการปฏิบัติงานตรวจสอบที่รวมถึงการใช้คอมพิวเตอร์มาช่วยในงานตรวจสอบ ซึ่งรวมถึงการบันทึกและจัดเก็บหลักฐานการตรวจสอบ สุดท้าย (3) ขั้นตอนการติดตามผลการปฏิบัติงาน ซึ่งขั้นตอนการปฏิบัติงานเหล่านี้ได้มีการนำเครื่องมือช่วยในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์มาใช้ จึงทำให้มีผลกระทบในด้านวิธีการปฏิบัติงานในด้านต่างๆ ดังกล่าว ตามรายละเอียดด้านล่างนี้

## 1) ผลกระทบต่อขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบ

ในการวางแผนการตรวจสอบนั้น ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ในทุกสำนักงานได้ให้ความสำคัญกับขั้นตอนนี้มากโดยกำหนดให้ต้องมีการบันทึกข้อมูลการทำความเข้าใจธุรกิจของลูกค้า การกำหนดระดับนัยสำคัญ และการวิเคราะห์ความเสี่ยงในอุตสาหกรรมเดียวกัน เพื่อเปรียบเทียบกับความเสี่ยงที่มีอยู่ของลูกค้าแต่ละราย นอกจากนั้น ในขั้นตอนดังกล่าวได้กำหนดให้ต้องมีการเชื่อมโยงข้อมูลในขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบนี้ไปยังขั้นตอนการปฏิบัติงานอื่นที่มีความเกี่ยวข้องกัน ดังนั้น ข้อมูลที่บันทึกไว้ในขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบที่อยู่ในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์จึงเป็นข้อมูลที่สำคัญ และเป็นจุดเริ่มต้นในการเชื่อมโยงกระดาษทำการทั้งหมดของผู้สอบบัญชีเข้าไว้ด้วยกัน ทำให้เกิดการบูรณาการข้อมูลและสามารถใช้กระดาษทำการเป็นหลักฐานการตรวจสอบที่มั่นใจในความเพียงพอและถูกต้อง จากการปรับเปลี่ยนรูปแบบการบันทึกข้อมูลในขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบนี้ ปัจจุบันการกำหนดจำนวนชั่วโมงเพื่อวางแผนการตรวจสอบจึงมีการปรับเปลี่ยนโดยเพิ่มจำนวนชั่วโมงสำหรับขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบเพิ่มขึ้น และได้มีการปรับให้ความรับผิดชอบในการจัดทำนั้น ลงมาอยู่ในระดับปฏิบัติการมากขึ้น ทั้งนี้ เนื่องมาจากจำนวนข้อมูลที่ต้องบันทึกมีจำนวนมากและผู้บันทึกต้องทราบข้อมูลของลูกค้าในระดับรายละเอียด การบันทึกข้อมูลในขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบจึงเป็นหน้าที่หลักของ “ผู้ช่วยผู้จัดการ” หรือ “ผู้สอบบัญชีอาวุโส” ซึ่งเป็นหัวหน้าทีมตรวจสอบภาคสนามเป็นส่วนใหญ่ อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชี “ระดับบริหาร” ยังคงมีหน้าที่ในการสอบทานความถูกต้องและเพียงพอของข้อมูลที่ได้รับการบันทึกก่อนที่จะดำเนินการในขั้นตอนต่อไปได้

## 2) ผลกระทบในระหว่างการปฏิบัติงานตรวจสอบ

ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์เป็นระบบงานที่ได้รับการพัฒนามาเพื่อรองรับการบันทึกและจัดเก็บหลักฐานการตรวจสอบโดยเฉพาะ ดังนั้น การปฏิบัติงานตรวจสอบที่ใช้และไม่ใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ย่อมมีความแตกต่างกัน โดยเฉพาะอย่างยิ่ง การใช้คอมพิวเตอร์ช่วยในงานตรวจสอบ (Computer Aids Audit Techniques – CAAT) ที่ในหลายสำนักงานจัดให้มีเครื่องมือหรือโปรแกรมช่วยตรวจสอบไว้อย่างหลากหลาย และโปรแกรมเหล่านี้สามารถเชื่อมโยงผลลัพธ์เข้ากับระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ได้ หรือ ไม่ต้องเชื่อมโยงโดยระบุแค่ผลลัพธ์ที่ได้จากการตรวจสอบก็ได้ อย่างไรก็ตามในการใช้โปรแกรมช่วยตรวจสอบเหล่านี้ มีความหลากหลายโดยบางสำนักงานนั้น ใช้แค่โปรแกรม Audit Command Language (ACL) เป็นหลัก ในขณะที่บางสำนักงานนั้น มีโปรแกรมที่หลากหลายให้ผู้สอบบัญชีเลือกใช้ เช่น โปรแกรมเฉพาะสำหรับการสุ่มตัวอย่างโดยมีทั้งการสุ่มตัวอย่างแบบเชิงสถิติและไม่ต้องใช้สถิติซึ่งเป็นคนละโปรแกรม หรือโปรแกรมสำหรับการคำนวณอายุลูกหนี้และค่าเสื่อมราคา เป็นต้น ซึ่งการที่มีโปรแกรมให้เลือกใช้อย่างหลากหลายนั้น พบว่า เป็นการสร้างทางเลือกที่หลากหลายให้ผู้สอบบัญชีได้เลือกใช้แต่ในขณะเดียวกัน ก็สามารถสร้างความสับสนให้แก่

ผู้สอบบัญชีที่ไม่เข้าใจวัตถุประสงค์หลักของแต่ละโปรแกรม ทำให้ไม่เลือกใช้โปรแกรกดังกล่าวเลย ดังที่ผู้สอบบัญชีได้แสดงความเห็นไว้ดังนี้

ผู้จัดการ 2 จาก Firm D “คือ มันมี Tool เยอะไปหมด เช่น tool X อันนี้น้องบางคนอาจจะสงสัยว่า มันคืออะไร เพราะเค้าพอดิเห็นมันลงไว้ให้ในเครื่องอยู่ในตัวโปรแกรม S แต่ไม่รู้ว่ามันคืออะไร....คือ บางทีมันเยอะมาก training ก็สอนได้ในลักษณะหนึ่ง แล้วก็เราอาจจะหาไม่เจอว่า มันมี instruction เล็กๆ อยู่ว่า tool นี้มันใช้อย่างไร ก็แบบ firm ซื้อมาแล้วติดตั้งไว้ในเครื่อง แต่เราไม่เคยรู้ว่ามันมี หรือรู้ว่ามันมีไม่ต้องใช้อย่างไร หรือใช้ก็มีข้อจำกัด เช่น เอาข้อมูลเข้าไม่ได้ ะไรอย่างนี้ ก็ใช้ excel ดีกว่า”

ผู้สอบบัญชีอาวุโส 3 จาก Firm D “ดูว่า tool มันซ้ำๆ กันนะ มีบางอันไม่ได้ใช้เลยด้วยซ้ำ มันใช้อันที่ใช้ง่ายเลยนิยมมากกว่า แล้วถ้าใช้ excel ก็ได้คนก็ไม่เลือกใช้หรอก ถ้าเจอโปรแกรมแบบใช้ยาก ไม่รู้ใช้ทำไมเราก็ไม่ใช้ อันอื่น work กว่า ก็มีเมืองนอกมา survey เหมือนกันนะว่าทำไมไม่ใช้ เหตุผลที่ไม่ใช้คืออะไร เขาก็มีส่งคนมาถามเหมือนกัน”

หุ้นส่วน 1 จาก Firm D “บางทีเค้าก็มีขัดแย้งกันในที่มันนะ เค้าไม่มีแนวคิดเดียวกันหมด บางคนก็รู้สึกที่เราส่ง confirm ลูกหนี้ได้โดยไม่ใช้ tool X แต่เราใช้ tool B เท่านั้นที่พอ แต่ manager อยากรู้ให้ใช้ tool B เพราะมัน challenge มากกว่า ทำข้อมูลเชิงวิเคราะห์ได้มากกว่า แต่น้องๆ ก็อาจจะไม่ใช้ เค้าไม่อิน มันก็อยู่ที่การผลักดัน”

การใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ช่วยในงานตรวจสอบที่หลายหลายนั้น บริษัทแม่ได้จัดให้มีการสำรวจการใช้งานโปรแกรมเหล่านี้เป็นประจำหรือโดยเฉพาะเมื่อพบว่า โปรแกรมที่ได้รับการพัฒนานั้น ไม่ได้มีการนำไปใช้โดยผู้สอบบัญชีในบริษัทสมาชิกแต่ละแห่ง โดยสอบถามถึงความคิดเห็นในการที่ไม่เลือกใช้ว่ามีสาเหตุจากอะไร ทั้งนี้ เนื่องจากทุกโปรแกรมมีต้นทุนในการพัฒนา ดังนั้น จึงต้องมั่นใจว่า โปรแกรมที่ได้รับการพัฒนานั้น ก่อให้เกิดประโยชน์ต่อการนำไปใช้ของผู้สอบบัญชีอย่างแท้จริง

นอกเหนือจากการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ช่วยในงานตรวจสอบที่ได้รับการนำไปใช้เพิ่มมากขึ้นทั้งในงานทดสอบความถูกต้องของการคำนวณต่างแล้ว ผลกระทบหรือการเปลี่ยนแปลงที่พบในระหว่างการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีที่ใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์นั้น ยังพบในเรื่องการเปลี่ยนแปลงด้านการบันทึกผลการตรวจสอบที่เปลี่ยนไป โดยระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์นั้น ได้รับการควบคุมอย่างเคร่งครัดในเรื่องของการระบุวันที่ที่แล้วเสร็จของขั้นตอนการปฏิบัติงานแต่ละขั้น เพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดเรื่องจำนวนวันที่ต้องนำส่งงบการเงินของหน่วยงานกำกับดูแลต่างๆ ทำให้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ได้รับการพัฒนาให้มีการบันทึกวันที่แล้วเสร็จและวันที่สอบทานต่างๆ ด้วยวันที่ของระบบ (System Date) ที่อยู่ในคอมพิวเตอร์ ผู้สอบบัญชีจะไม่สามารถบันทึกเป็นวันที่ย้อนหลังได้ ทุกครั้งที่ผู้จัดทำหรือผู้สอบทานคลิกเพื่อเปลี่ยนสถานะเป็น “แล้วเสร็จ” หรือ “สอบทานแล้ว” วันที่ของระบบจะได้รับการประทับลงไปในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ทันทีที่ไม่สามารถแก้ไขได้อีกทั้งระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์นั้นมีรูปแบบมาตรฐาน (Template) ที่กำหนดไว้ในแต่ละขั้นตอนการปฏิบัติงานที่ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องบันทึกข้อมูลอย่างละเอียด ทั้งการระบุและ

ประเมินความเสี่ยง การประเมินการควบคุม การออกแบบวิธีการตรวจสอบ กระดาษทำการ ย่อยและผลของการตรวจสอบ ซึ่งเป็นข้อมูลที่ต้องบันทึกเป็นปริมาณมาก

ด้วยเหตุผลดังกล่าวข้างต้น ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องบันทึกข้อมูลและหลักฐานการ ตรวจสอบทั้งหมดให้สมบูรณ์ก่อนวันที่ครบกำหนดนำส่งงบการเงิน โดยไม่สามารถนำข้อมูลหรือ หลักฐานต่างๆ มาบันทึกย้อนหลังหลังจากวันที่นำส่งงบการเงินได้ ข้อจำกัดนี้ส่งผลให้ผู้สอบ บัญชี “จำเป็น” ต้องใช้เวลาอยู่กับระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์เป็นอย่างมากแม้จะอยู่ ในระหว่างการปฏิบัติงานภาคสนาม ซึ่งนอกจากจะส่งผลให้ผู้สอบบัญชีต้องอยู่หน้าคอมพิวเตอร์ ตลอดเวลา ยังส่งผลให้มีการสื่อสารกับลูกค้าที่ลดลงดังที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อที่แล้ว โดยผู้สอบ บัญชีได้กล่าวถึงวิธีการบันทึกกระดาษทำการของตนเองไว้ดังนี้

ผู้ช่วยผู้จัดการ 1 จาก Firm C “เห็นความแตกต่างเลยนะ อย่างรุ่นเก่ายังติดกับการที่เวลาไป job จะยังไม่ทำขอบทำการ document เข้าไปในโปรแกรม Z พร้อมๆกัน เหมือนยังเก็บเอาไว้ ทำทีหลัง คือ ตรวจจฯ แล้วค่อยมา filing กันที่ออฟฟิศบ้าง วันเสาร์ อาทิตย์บ้างอะไรอย่างนี้ ในขณะที่เด็ก ๆ อย่างเราหรือเด็กที่เข้ามาใหม่จะถูกสอนแต่การทำโปรแกรม Z ๆ ๆ ทุกครั้งคือ สิ่งที่เขาต้องทำเวลาอยู่ใน job สิ่งทีเห็นนะ คือ เขาก็พยายามทำเวลารอเอกสารจากลูกค้าหรือ รออะไรก็ตาม ก็ต้องทำโปรแกรม Z ไปด้วยเหมือนหายใจเข้าออกเป็นโปรแกรม Z ไปเลย”

ผู้ช่วยผู้จัดการ 3 จาก Firm D “คือการ document นี่มันดูเยอะไปหมดเลย เวลาเปิดมาเราเี ตกใจเลยทำไมเยอะขนาดนี้ คิดว่าเค้าน่าจะทำให้มันง่ายกว่านี้นะ เวลาต้อง document ขึ้นตอนต่างๆ มันดูเยอะ แล้วเราก็ต้องทำทุกอย่างให้เสร็จก่อนวันออกงบตามวันที่ในระบบที่ กำหนดไว้ จะ back date ก็ไม่ได้ เราต้อง document ทุกอย่างให้เสร็จ เราต้องแบบใช้เวลา ให้น้อยกว่าเดิม ก็ต้องทำตอนไปตรวจ fieldwork”

นอกจากนั้น ในด้านวิธีการบันทึกข้อมูลที่เป็นหลักฐานการตรวจสอบก็มีการเปลี่ยนแปลงไปโดย จากเดิม การจัดเก็บข้อมูลที่เป็นหลักฐานการตรวจสอบนั้น ผู้สอบบัญชีจะเก็บข้อมูลไว้เป็น หลักฐานให้มากที่สุดเท่าที่จะสามารถหาได้ เพื่อให้มั่นใจว่า ได้จัดเก็บหลักฐานการตรวจสอบไว้ อย่างเพียงพอและสามารถใช้อ้างอิงได้ในภายหลัง แต่เมื่อมีการนำระบบกระดาษทำการ อิเล็กทรอนิกส์มาใช้ นั่น วัตถุประสงค์หลักของการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์คือ การจัดทำกระดาษทำการแบบไร้กระดาษ (Paperless) ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงปรับเปลี่ยนวิธีการ จัดเก็บหลักฐานการตรวจสอบจากจัดเก็บเป็นกระดาษไว้ในแฟ้มเอกสารมาเป็นการจัดเก็บแบบ อิเล็กทรอนิกส์ไว้ในเครื่องคอมพิวเตอร์แทน โดยมีทั้งหลักฐานการตรวจสอบที่เป็นไฟล์ข้อมูล ตัวอักษร (Text file) และเอกสารที่เป็นรูปภาพสแกนที่ได้จากลูกค้า รวมไปถึงการจัดเก็บโดยการ สแกนเอกสารโดยผู้สอบบัญชีเอง อย่างไรก็ตาม ถึงแม้จะเป็นระบบอิเล็กทรอนิกส์ที่น่าจะเก็บ ข้อมูลได้มากกว่าการจัดเก็บเป็นกระดาษแต่การจัดเก็บข้อมูลทุกอย่างให้เป็นรูปแบบ อิเล็กทรอนิกส์ เช่น การสแกนเอกสารไว้เป็นไฟล์รูปภาพนั้น มีขนาดของไฟล์ที่ค่อนข้างใหญ่ และทำให้เนื้อที่ในการจัดเก็บแฟ้มลูกค้าทั้งหมดในเครื่องแม่ข่ายนั้นมีข้อจำกัด ดังนั้น ในแต่ละ สำนักงานจึงได้มีมาตรการเรื่องขนาดของแฟ้มข้อมูลลูกค้าในการจัดเก็บหลักฐานการตรวจสอบ โดยบางสำนักงานนั้น ถึงขนาดจัดให้มีหน่วยงานโดยเฉพาะในการเฝ้าระวังขนาดของไฟล์ข้อมูล ที่ได้รับการจัดเก็บไม่ให้มีขนาดเกินที่กำหนดไว้ หากมีขนาดใกล้เคียงหรือเกินจากที่กำหนดไว้จะ



มีการส่งจดหมายอิเล็กทรอนิกส์ไปยังหุ้นส่วนผู้รับผิดชอบงานตรวจสอบงบการเงินดังกล่าว เพื่อให้มีการพิจารณาเลือกวิธีการจัดเก็บในรูปแบบอื่นเพื่อลดขนาดของไฟล์ลง และผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานเองก็มีการเลือกจัดเก็บหลักฐานการตรวจสอบโดยจัดเก็บเฉพาะที่สำคัญเท่านั้น ดังที่ผู้สอบบัญชี ได้ให้ความเห็นไว้ดังนี้

ผู้สอบบัญชีอาวุโส 1 จาก Firm A “เวลาไฟล์มันใหญ่มากๆ มันก็ชอบ hang ค่ะ อันนี้เจ็บปวดมาก แบบเรา test สูตรเป็นพันๆ item เละนะ แล้วมันก็หาย เพราะมันใหญ่มาก” .....”ก็มีแผนกที่เขารับผิดชอบเรื่องขนาดไฟล์เลยนะคะ จะคอย follow up ไม่ให้ไฟล์มันมีขนาดใหญ่เกินไป แบบจะมีอีเมลมาเตือนว่า ยู่ attach อะไรเข้าไป ทำให้ไฟล์มันใหญ่จัง”

ผู้ช่วยผู้จัดการ 2 จาก Firm B “จริงๆ แคร่โครงสร้างของแฟ้มข้อมูลลูกค้าแต่ละ engagement มันก็ใหญ่อยู่แล้วนะ เพราะ step มันเยอะ ตัวอย่างไฟล์ที่เป็น template ก็มี ยิ่งถ้าเราเลือกแบบ full pack นี่เค้าจัดมาเต็ม ต้องลบ ๆ ออกไปบ้าง ยิ่งเรามาแบบหลักฐานการตรวจสอบต่างๆ เข้าไปนี่ ไฟล์ยิ่งใหญ่เข้าไปใหญ่เลยคะ”

ทั้งนี้ ในปัจจุบันหลายๆ สำนักงานตระหนักถึงความสำคัญของการเติบโตในเรื่องแฟ้มข้อมูลลูกค้าในเครื่องแม่ข่ายเป็นอย่างมาก จึงมีแผนการพัฒนาด้านความเร็วและเนื้อที่การจัดเก็บแฟ้มข้อมูลในเครื่องแม่ข่ายเพิ่มมากยิ่งขึ้น โดยส่วนใหญ่เป็นนโยบายของระดับภูมิภาคที่มีการใช้เครื่องแม่ข่ายร่วมกับของประเทศที่อยู่ใกล้กัน เช่น เครื่องแม่ข่ายของบริษัทสมาชิกในประเทศไทย สิงคโปร์และมาเลเซียที่อยู่ในเครื่องเดียวกัน เป็นต้น

### 3) ผลกระทบขั้นตอนการติดตามผลการตรวจสอบ

ในด้านผลกระทบของวิธีการปฏิบัติงานที่เกิดจากการรับระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์มาใช้ นั้น นอกเหนือจากผลกระทบในวิธีการปฏิบัติงานของขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบและขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบแล้ว ขั้นตอนการติดตามผลการตรวจสอบก็ได้รับผลกระทบเช่นเดียวกัน โดยสอดคล้องกับผลกระทบของการสื่อสารที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อก่อนหน้านี้ ที่การสื่อสารได้มีการปรับเปลี่ยนไปใช้เครื่องมือช่วยจากระบบงานมากยิ่งขึ้น การติดตามผลการตรวจสอบที่ใช้เครื่องมือช่วยสำหรับการสื่อสารนี้ในการติดตามผลด้วยเช่นเดียวกัน ผู้สอบบัญชีในงานตรวจสอบงบการเงินเดียวกัน จะมีการติดตามงานที่เกี่ยวข้องกันผ่านเครื่องมือที่มีอยู่ในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ โดยไม่เฉพาะผู้สอบทานที่จะแนบ “บันทึกความคิดเห็นการสอบทาน” ให้กับผู้ปฏิบัติงานเท่านั้น ผู้ปฏิบัติงานในขั้นตอนอื่นๆ ก็สามารถเข้าไปศึกษาข้อมูลในขั้นตอนอื่นนอกเหนือจากที่ได้รับมอบหมายได้หากพบว่าเป็นขั้นตอนที่เชื่อมโยงกันและมีข้อมูลที่ต้องได้รับการแบ่งปันกำหนดไว้ การติดตามงานผ่านภาพรวมสำหรับผู้บริหารก็เป็นอีกช่องทางหนึ่งที่ผู้สอบบัญชีในงานตรวจสอบงบการเงินนี้ ทั้งระดับบริหารและระดับปฏิบัติการใช้เป็นเครื่องมือหลักในการติดตามสถานะของการปฏิบัติงานของงานตรวจสอบงบการเงินที่ตนเองมีส่วนร่วม ทั้งนี้ การที่การติดตามผลการปฏิบัติงานนั้นมีลักษณะเป็นแบบเวลาจริง (Real time) มากยิ่งขึ้น ส่งผลให้เป็นการบังคับให้ผู้สอบบัญชีต้องทำการปรับข้อมูลผลการตรวจสอบที่บันทึกไว้ในกระดาษทำการเข้าสู่เครื่องแม่ข่ายอย่างเป็นประจำสม่ำเสมอ เนื่องจากการปฏิบัติงานจะไม่ใช้แบบส่วนบุคคลคนเดียวอีกต่อไป แต่ลักษณะของข้อมูลที่ได้จากการ

ปฏิบัติงานต้องได้รับการแบ่งปันอย่างทั่วถึงกันภายในคณะทำงาน ดังนั้น หากข้อมูลของผู้สอบบัญชีคนใดล่าช้า ย่อมส่งผลกระทบต่อกลุ่มแน่นอน ซึ่งในลักษณะการทำงานแบบนี้ ผู้สอบบัญชีบางคนได้มองเห็นว่าเป็นการจับผิดการทำงานมากกว่า โดยมีความคิดเห็นว่า

ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี 1 จาก Firm B “มีหลายๆ คนที่ไปเทรนตัวระบบใหม่พร้อมหนู ส่วนมากเค้าก็ไม่ชอบกัน แต่หนูก็พอเข้าใจเพราะว่ามันเปลี่ยนระบบมันก็ยุ่งยากขึ้นอยู่แล้วนะคะ แล้วยังมาคนนั้น คนนี้ดูงานเราตลอด เห็นว่างานทำไปถึงไหนแล้วอะไรอย่างนี้ บางทีมันก็อาจทำให้เรารู้สึกว่า เราไม่ได้อยู่ใน comfort zone แล้ว เหมือนทุกคนมัน online กันหมดแล้วทุกคนเห็นงานเราหมด น่องก็กลัวจะโดนว่าถ้างานไม่คืบหน้า จะหาว่าไม่ได้ทำงานอะไรอย่างนี้ บางคนนะคะ จริงๆ ที่เขาอาจจะไม่ได้ขนาดนั้น เด็กๆ ก็กังวลว่า เฮ้ย มานั่งดู มานั่งจับผิดอะไรอย่างนี้ ก็นะ แต่หนูว่า มันก็ต้องเปลี่ยน หนูว่าทุกคนก็ต้องรับได้ทำได้อ่ะ”

ผู้สอบบัญชีอาวุโส 1 จาก Firm A “พวกเรื่อง real time เนี่ย จริงๆ แล้ว มันก็โอเคนะ คือทำงานเร็วก็มัน real time นะคะ แต่นี้ก็ถึงเวลาโดนตามงานด้วยนะคะ มันก็โดนตามงาน real time เหมือนกันแหละคะ”

ผลกระทบในด้านขั้นตอนการปฏิบัติงานจากการรับมาใช้และใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์นั้น เป็นผลกระทบหลักในองค์กร เนื่องจากการรับระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์มาใช้นั้นก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในทุกขั้นตอนการปฏิบัติงานโดยผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานตามหน้าที่งานที่ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์กำหนดไว้อย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง การรับระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์มาใช้ในครั้งแรก หรือ การเปลี่ยนแปลงระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่เป็นการปรับเปลี่ยนครั้งใหญ่ ซึ่งเกิดขึ้นในทุกๆ 5-7 ปี ในแต่ละสำนักงาน ดังนั้น ผู้บริหารสำนักงานจำเป็นต้องมีการบริหารการเปลี่ยนแปลงครั้งนี้อย่างมีประสิทธิภาพ ทั้งนี้ ถึงแม้ในกรณีศึกษาทุกแห่งในงานวิจัยนี้ ไม่มีทางที่จะหลีกเลี่ยงการใช้และการรับระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์มาใช้ เนื่องด้วยเป็นนโยบายจากบริษัทแม่ในต่างประเทศ แต่ผู้บริหารได้มีความพยายามในการผลักดันและสื่อสารวัตถุประสงค์หลักของการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์เพื่อจูงใจให้ผู้สอบบัญชีในสำนักงานสามารถรับมือกับความเปลี่ยนแปลงได้อย่างมีประสิทธิภาพและมีความทัศนคติในเชิงบวกต่อการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งสามารถสรุปเป็นสมมติฐานที่ 8 ได้ดังนี้

**สมมติฐานที่ 8** “การรับระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์มาใช้ในครั้งแรกหรือการเปลี่ยนแปลงครั้งใหญ่ที่ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงหลักในขั้นตอนการปฏิบัติงานมีความสัมพันธ์ในเชิงบวกต่อระดับการสื่อสารในวัตถุประสงค์ของการรับมาใช้และการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ของผู้บริหาร”

แบบจำลองเชิงแนวคิด (Conceptual Model) สำหรับสมมติฐานที่ 8 นั้นแสดงได้ดังแผนภาพที่ 22 ดังนี้



แผนภาพที่ 22 แบบจำลองเชิงแนวคิดสำหรับสมมติฐานที่ 8

#### 4.2.3.3 ผลกระทบทางด้านเทคโนโลยีและเครื่องมือสนับสนุนการปฏิบัติงาน

การเปลี่ยนแปลงหรือผลกระทบทางด้านเทคโนโลยีและเครื่องมือสนับสนุนการปฏิบัติงานเมื่อมีการใช้และรับระบบกระตาศทำการอิเล็กทรอนิกส์มาใช้ นั้น ส่วนใหญ่จะเป็นในด้านคอมพิวเตอร์และฮาร์ดแวร์ต่างๆ ที่ต้องนำมาใช้ช่วยอำนวยความสะดวกในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี โดยเฉพาะอย่างยิ่งในรูปแบบของการปฏิบัติงานปัจจุบันที่สามารถเชื่อมต่อข้อมูลกับเครื่องแม่ข่ายได้แม้จะไม่ได้อยู่ที่สำนักงาน โดยเป็นการเชื่อมต่อและถ่ายโอนข้อมูลผ่านระบบอินเทอร์เน็ตได้ ดังนั้น ในการเปลี่ยนแปลงหลักด้านเทคโนโลยีและเครื่องมือสนับสนุนนั้น จึงเป็นเรื่องของการแจกจ่ายอุปกรณ์ต่อเชื่อมกับอินเทอร์เน็ตพร้อมการสนับสนุนเรื่องค่าใช้จ่ายของการใช้งานอินเทอร์เน็ตด้วย โดยบางสำนักงานให้ในรูปแบบของการแจกจ่ายเครื่อง AirCard ให้กับผู้สอบบัญชีที่เป็นหัวหน้าทีมเพื่อให้สามารถนำไปใช้ร่วมกันระหว่างปฏิบัติงานภาคสนาม โดยถือเป็นค่าใช้จ่ายของแต่ละงานตรวจสอบงบการเงิน แต่บางสำนักงานก็แจกจ่ายเป็นรายบุคคลพร้อมค่าใช้จ่ายรายเดือน อย่างไรก็ตาม บางสำนักงานยังไม่ได้พิจารณาสนับสนุนค่าใช้จ่ายในด้านนี้ โดยให้พนักงานรับผิดชอบในการหาสัญญาณไร้สาย (Wireless) เพื่อเชื่อมต่อเอง ทั้งนี้ ส่วนใหญ่ในการปฏิบัติงานภาคสนามนั้น จะได้รับการสนับสนุนการเชื่อมต่อสัญญาณจากสัญญาณไร้สายของระบบลูกค้าเป็นหลัก อย่างไรก็ตาม ผู้บริหารในหลายสำนักงานเห็นถึงความสำคัญของการให้การสนับสนุนด้านการเชื่อมต่ออันเนื่องมาจากการปรับเปลี่ยนวิธีการติดตามผลการปฏิบัติงานผ่านระบบกระตาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ และมีความเห็นถึงการเพิ่มนโยบายให้การสนับสนุนเครื่องมือเพื่อเชื่อมต่อสัญญาณไร้สายให้แก่พนักงานให้สามารถเชื่อมต่อและถ่ายโอนข้อมูลมาสู่เครื่องแม่ข่ายได้อย่างมีประสิทธิภาพ

นอกเหนือจากการเชื่อมต่อกับเครื่องแม่ข่ายเพื่อถ่ายโอนข้อมูลให้เป็นปัจจุบันโดยใช้สัญญาณอินเทอร์เน็ตจากภายนอกสำนักงานแล้ว ระบบเครือข่ายภายใน (Local Area Network – LAN) ก็ได้รับการพิจารณาปรับปรุงประสิทธิภาพการเชื่อมต่อด้วยเช่นเดียวกัน เนื่องจากการเชื่อมต่อและถ่ายโอนข้อมูลภายในสำนักงานนั้น สามารถทำได้สะดวกและได้รับการรักษาความปลอดภัยของข้อมูลภายใต้ นโยบายการรักษาความปลอดภัยภายในสำนักงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ ดังนั้น เพื่อสนับสนุนให้ผู้สอบบัญชีได้เข้ามาทำการถ่ายโอนข้อมูลภายใต้สภาพแวดล้อมที่ได้รับการกำหนดเกณฑ์การรักษาความปลอดภัยที่เป็นมาตรฐานของสำนักงาน ผู้บริหารส่วนใหญ่จึงสนับสนุนให้ผู้สอบบัญชีเข้ามาถ่ายโอนข้อมูลเข้าสู่เครื่องแม่ข่ายที่สำนักงานโดยการเพิ่มขนาดความกว้างของระบบเครือข่ายภายใน ซึ่งทำให้การถ่ายโอนข้อมูลทำได้อย่างรวดเร็วถึงแม้จะมีผู้ใช้ข้อมูลเป็นจำนวนมากในคราวเดียว ทั้งนี้ ผู้สอบ

บัญชีให้ความเห็นว่า หากสำนักงานมีระบบเครือข่ายภายในที่มีประสิทธิภาพแล้ว ผู้สอบบัญชียืนตีที่จะเข้ามาถ่ายโอนข้อมูลในสำนักงานมากกว่าการใช้เครือข่ายอินเทอร์เน็ต เนื่องจากโดยปกติ ข้อมูลที่ต้องถ่ายโอนในแต่ละครั้งนั้น มีจำนวนมากและขนาดไฟล์ค่อนข้างใหญ่ ดังนั้น สัญญาณอินเทอร์เน็ตบางครั้งไม่เสถียรเพียงพอสำหรับการส่งข้อมูล ทำให้การส่งข้อมูลไม่สมบูรณ์บ้าง หรือใช้เวลานานมากบ้าง รวมถึง ความมั่นใจในด้านความปลอดภัยของข้อมูลที่ส่งก็เป็นประเด็นที่ผู้สอบบัญชียังไม่ไว้วางใจ ดังที่แสดงในความคิดเห็นต่อไปนี้

ผู้ช่วยผู้จัดการ 1 จาก Firm C “ถ้าทำงานข้างนอกก็ต้องใช้ internet แล้วโปรแกรมมันไม่เสถียร คือนั่นขึ้นอยู่กับความเร็วของ internet คือถ้าเราใช้ net ที่ออฟฟิศจะไม่มีปัญหาเลย มันอยู่ใน server เดียวกัน แต่พอทำงานที่บ้านถ้า internet ที่บ้านไม่ดีก็มีปัญหา เขาก็จะบอกว่า มันก็สำเนางานใน server ลงไปไว้ในเครื่องสิ แล้วไปทำงานที่บ้าน เสร็จแล้วค่อย connect เข้ามาเก็บ แต่เราไม่อยากจะทำอะไรแบบนั้น ไฟล์มันใหญ่ เราก็คงอยากทำให้เสร็จๆ ที่เครื่อง server ทุกคนเลยก็จะมาทำที่ office เพื่อความเร็วกัน”

ผู้สอบบัญชีอาวุโส 2 จาก Firm A “ช่วงหน้างานนี้ต้องกลับมาที่ office กันบ่อยเลยคะ เพื่อที่จะทำงานได้เร็วขึ้น เพราะข้างนอก internet มัน hang มันทำอะไรไม่ได้แบบนี้ ช่วง peak ก็ต้องกลับมา office กันเพื่อให้เร็วขึ้น”

ผู้สอบบัญชีอาวุโส 1 จาก Firm D “ระบบความปลอดภัยก็มีตั้งแต่การให้สิทธิ์ในการเข้าถึง แฟ้มข้อมูลลูกค้าในแต่ละ engagement เลย ใครจะขอสิทธิ์เข้าถึงก็ต้อง cc Manager ด้วย ให้รู้ว่าเราขอไฟล์ไปนะ ก็คืนะไม่นั่นใครๆก็เข้าถึงได้ แล้วถ้าเป็นการส่งข้อมูลเราก็ส่งผ่านอีเมลที่เค้ารักษาความปลอดภัยในการส่งข้อมูลอยู่แล้ว ถ้าจะ upload เข้า server ผ่าน internet เรายังต้องเข้า VPN ของบริษัท”

ทั้งนี้ ในด้านการสนับสนุนเครื่องมือให้แก่ผู้สอบบัญชีนั้น นอกเหนือการเพิ่มประสิทธิภาพของระบบเครือข่ายภายใน ผู้บริหารสำนักงานยังคำนึงถึงขนาดฐานข้อมูลที่ต้องใช้ในการจัดเก็บไฟล์ข้อมูลลูกค้าด้วย โดยผู้บริหารหลายสำนักงานได้บอกถึงแผนการปรับเพิ่มขนาดของฐานข้อมูลที่ใช้ในการจัดเก็บข้อมูล โดยกล่าวว่า เป็นแผนระดับภูมิภาคและได้รับการพิจารณาปรับเพิ่มเกือบทุกปี ดังนั้น สมมติฐานสำหรับการเปลี่ยนแปลงทางด้านเทคโนโลยีกับการรับมาใช้และการใช้ระบบกระตาดขำทำการอิเล็กทรอนิกส์มาใช้นั้น สรุปรูปได้ตั้งสมมติฐานที่ 9 ดังนี้

**สมมติฐานที่ 9** “ความเป็นอัตโนมัติของระบบกระตาดขำทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่ได้รับการพัฒนา มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการจัดเตรียมเครื่องมือและเทคโนโลยีให้แก่ผู้สอบบัญชี”

แบบจำลองเชิงแนวคิด (Conceptual Model) สำหรับสมมติฐานที่ 9 นั้นแสดงได้ดังแผนภาพที่ 23 ดังนี้



แผนภาพที่ 23 แบบจำลองเชิงแนวคิดสำหรับสมมติฐานที่ 9

ผลกระทบหรือการเปลี่ยนแปลงด้านต่างๆ ภายในองค์กรที่เกิดขึ้นเนื่องมาจากการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ดังกล่าวทั้งหมดข้างต้นนี้ เป็นการเปลี่ยนแปลงที่ได้เกิดขึ้นและคาดว่าจะเป็นการเปลี่ยนแปลงที่ต้องได้รับการพิจารณาปรับเปลี่ยนไปเรื่อยๆ トラバドที่สำนักงานยังมีการพัฒนาปรับปรุงระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ตลอดเวลา ซึ่งส่งผลให้ผู้สอบบัญชีต้องเพิ่มทักษะด้านความรู้ความเข้าใจในเทคโนโลยีสารสนเทศด้วย ดังเช่น งานวิจัยของ Omoteso et al. (2010) ที่ได้กล่าวถึงแนวโน้มที่ผู้สอบบัญชีจำเป็นจะต้องเพิ่มทักษะด้านนี้ อันเนื่องมาจากผลการสำรวจฝ่ายทรัพยากรบุคคลเรื่องเงื่อนไขการพิจารณารับและประเมินผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในของสำนักงานสอบบัญชีและองค์กรที่มีฝ่ายงานตรวจสอบภายในจำนวนรวม 36 แห่งในประเทศอังกฤษ และพบว่า ถึงแม้ว่า ในการรับเข้าทำงานนั้น ความสำคัญของทักษะด้านความรู้ความเข้าใจในเทคโนโลยีสารสนเทศจะอยู่ในระดับปานกลาง แต่เมื่อทักษะดังกล่าวกลายเป็นเงื่อนไขในการประเมินผลการปฏิบัติงาน กลับได้รับการกำหนดระดับความสำคัญไว้ใน “ระดับสูง หรือ มีนัยสำคัญ” จึงทำให้ทักษะด้านความรู้ความเข้าใจในเทคโนโลยีสารสนเทศนั้น กลายเป็นทักษะที่สำคัญด้านหนึ่งของผู้สอบบัญชีนอกเหนือจากทักษะด้านต่างๆ ที่ได้กล่าวไว้แล้ว นอกจากนี้ ทักษะด้านความรู้ความเข้าใจในเทคโนโลยีสารสนเทศนั้น ยังจำเป็นเมื่อต้องมีการติดต่อขอข้อมูลจากระบบของลูกค้านั้น เนื่องจากการดึงข้อมูลจากระบบของลูกค้านั้น จำเป็นที่จะต้องเข้าใจโครงสร้างฐานข้อมูลของลูกค้า รวมทั้งลักษณะการทำงานของโปรแกรมช่วยการตรวจสอบที่สำนักงานจัดไว้ให้ จึงจะสามารถสร้างแนวทางการตรวจสอบหรือออกแบบวิธีการตรวจสอบได้อย่างเหมาะสมสอดคล้องกับโครงสร้างฐานข้อมูลในระบบงานของลูกค้า

ผู้จัดการ 2 จาก Firm D “ถามว่า tool ช่วยได้ไหม ก็ช่วยได้จริง แต่จริงๆ แล้วบางครั้งก็ขึ้นอยู่กับระบบของลูกค้าด้วยเหมือนกัน ถ้าสมมติ job ที่ลูกค้าใช้โปรแกรมที่ดึงข้อมูลมาย นื่องก็อาจจะใช้เวลาไม่นาน แต่ลูกค้าบางรายที่เค้าใช้โปรแกรมที่ develop เองอย่างนี้ การดึงข้อมูลมันก็ยาก หรือดึงมาเขาก็เป็น text file ก็ยอมรับว่าเป็นปัจจัยที่เราคุมไม่ได้ ตรงนี้มันก็ขึ้นอยู่กับแต่ละ job มันเลยใช้เวลา งานแบบเดียวกัน แต่ใช้เวลาดึงข้อมูลต่างกันในแต่ละลูกค้า”

ผู้ช่วยจัดการ 4 จาก Firm C “คนรุ่นใหม่เก่งคอมฯ มากขึ้น ก็เห็นพี่ๆ เค้าเวลาจะตรวจงานก็จะขอให้เราพิมพ์ออกมาให้ดู บอกดู soft file ไม่นัด แต่น้องๆ ก็ชอบที่จะดูในคอมฯ มากกว่า เพราะเราอยู่ใน social มากขึ้น นื่องๆ ก็ปรับตัวเข้ากับระบบได้ดีกว่า พวกฟังก์ชันอะไรต่างๆ การใส่สี การใส่ตารางปรับรูปแบบข้อมูลนื่องๆ ก็ทำได้ดีกว่าพี่ๆ เยอะ การเรียนรู้ก็ไวกว่าเยอะ ยิ่งพอเข้าใจ flow ของงานแล้วก็ยังไวขึ้น”

ทั้งนี้ ผลกระทบที่เกิดขึ้นกับองค์กร กระบวนการปฏิบัติงานและเทคโนโลยี อันเนื่องมาจากการปรับเปลี่ยนระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ของกรณีศึกษาทั้ง 4 แห่งนั้น มีรูปแบบที่คล้ายคลึงกัน โดยเพิ่มความสำเร็จในเรื่องกระบวนการปฏิบัติงานบางเรื่องมากขึ้น ได้แก่ ขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบ และขั้นตอนการสอบทานงานที่เป็นอัตโนมัติและเน้นเรื่องเวลา (Real time) มากยิ่งขึ้น ในขณะที่ผลกระทบกับองค์กรนั้น ไม่ได้มีผลต่อระดับตำแหน่งที่มีอยู่ หากแต่มีผลกระทบต่อหน้าที่ความรับผิดชอบที่เคยกำหนดไว้ โดยงานวางแผนการตรวจสอบได้มีรายละเอียดที่ต้องบันทึกมากขึ้น งานดังกล่าวจึงกลายเป็นงานสำหรับระดับปฏิบัติการไปโดยปริยาย โดยต้องรวบรวมข้อมูลเพื่อวางแผนการตรวจสอบก่อนนำเสนอให้แก่ผู้สอบทานหรือผู้สอบบัญชีใน “ระดับบริหาร” เพื่อสอบทานต่อไป

#### 4.2.4 สมดุลของการทำงานและการใช้ชีวิต (Work Life Balance) ของผู้สอบบัญชีเมื่อมีการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์

คำถามถึงการสร้างความสมดุลด้านคุณภาพชีวิตระหว่างการทำงานและชีวิตส่วนตัวของผู้ประกอบวิชาชีพด้านต่างๆ (Professions) นั้นเป็นประเด็นที่เกิดขึ้นมานาน โดยเริ่มจากการที่ธุรกิจต้องปรับตัวให้เข้ากับการแข่งขันที่สูงขึ้น เทคโนโลยีที่ทันสมัยขึ้น ความต้องการของตลาดที่มากขึ้นและสภาพเศรษฐกิจที่ถดถอยลง ดังนั้น ผู้นำธุรกิจจึงได้สนใจในด้านการค้นหาวิธีการเพิ่มความสามารถในการผลิต (Productivity) ให้มากขึ้น โดยหนึ่งในแนวทางที่ใช้ในการเพิ่มความสามารถในการผลิตนั้นคือการปรับสภาพแวดล้อมการทำงานให้แก่พนักงาน การสร้างความยืดหยุ่นในการปฏิบัติงานที่ไม่มีกรอบหรือขอบเขตงานจนมากเกินไป การจัดสรรภาระงานให้เหมาะสม รวมถึงการจัดการเครื่องมือในการปฏิบัติงานที่ทำให้เกิดความสะดวกในการปฏิบัติงาน ซึ่งกิจกรรมทั้งหมดนี้ทำเพื่อจูงใจให้พนักงานปฏิบัติงานอย่างมีความสุข Childs (2003) ซึ่งหากพนักงานมีความสุขในการปฏิบัติงานย่อมส่งผลถึงการเพิ่มขึ้นของความสามารถในการผลิตตามที่ Childs (2003) ได้อ้างอิงถึงผลการสำรวจทั่วโลกของบริษัท IBM ที่สำรวจผู้ปฏิบัติงานในบริษัท IBM ทั่วโลกกว่า 48 ประเทศ 20 ภาษาเพื่อสำรวจถึงความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพของชีวิตการทำงาน (Quality of Work Life – QWL) และการเพิ่มความสามารถในการผลิต ทั้งนี้ ผลลัพธ์จากการสำรวจดังกล่าวแสดงถึงความสัมพันธ์อย่างชัดเจนระหว่างคุณภาพของชีวิตการทำงานกับการเพิ่มขึ้นของความสามารถในการผลิต และต่อมากการวิจัยที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพของความสัมพันธ์ระหว่างการทำงานและชีวิตนั้นได้มีการดำเนินการอย่างหลากหลายมากยิ่งขึ้นโดยไม่ได้จำกัดเฉพาะในแวดวงธุรกิจแต่ได้มีการวิจัยถึงผู้ประกอบวิชาชีพและผู้ใช้แรงงานต่างๆ ด้วย (Akdere, 2006)

ในช่วงแรกของงานวิจัยประเภทนี้ นักวิจัยส่วนใหญ่เน้นที่คนทำงานที่เป็นเพศชาย ทำงานด้วยระบบมือที่ไม่มีเทคโนโลยีรองรับและส่วนใหญ่อยู่ในภาคอุตสาหกรรมการผลิต ซึ่งเป็นสิ่งที่เป็นไปตามสภาพการทำงานในยุคช่วงปี 19xx ซึ่งเป็นช่วงเริ่มต้นของยุคอุตสาหกรรมการผลิตด้านต่างๆ งานวิจัยจึงมุ่งเน้นไปยังการศึกษาปัจจัยต่างๆ ที่จะสามารถเพิ่มความสามารถในการผลิตได้ โดยหนึ่งในปัจจัยดังกล่าว คือ การเพิ่มคุณภาพชีวิตการทำงาน ดังนั้น งานวิจัยดังกล่าวในช่วงแรกนี้ ไม่สามารถกล่าวอ้างถึงผลไปยังธุรกิจสาธารณสุขได้ เนื่องจากอุตสาหกรรมประเภทนี้ มีผู้ทำงานส่วนใหญ่เป็นผู้หญิงและเป็นการทำงานแบบผู้ประกอบวิชาชีพมากกว่าเป็นผู้ใช้แรงงาน และในด้านของธุรกิจนั้นความสามารถในการผลิตไม่ใช่จำนวนสินค้าที่ผลิตได้แต่เป็นความพึงพอใจของผู้รับบริการมากกว่า (Lewis, Brazil, Krueger, Lohfeld, & Tjam, 2001) นอกจากนี้ ในการวิจัยช่วงแรกนั้น ยังค้นพบว่าการจัดให้มีโครงการคุณภาพของชีวิตการทำงานในภูมิภาคทวีปเอเชีย นั้น ผู้บริหารและองค์กรต่างๆ ได้ให้ความสำคัญในเรื่องนี้กับพนักงานน้อยกว่าธุรกิจใภูมิภาคทวีปอเมริกาเหนือและทวีปยุโรป (Wyatt & Wah, 2001)

อย่างไรก็ตาม งานวิจัยในช่วงหลังในเรื่องเกี่ยวกับคุณภาพของชีวิตการทำงานของผู้ประกอบวิชาชีพนั้นได้มีหลากหลายมากยิ่งขึ้น โดยไม่ได้จำกัดเฉพาะการวัดผลลัพธ์ของการเพิ่มความสามารถในการผลิต แต่เพิ่มเติมการศึกษาในมุมมองอื่นๆ เช่น

- 1) การศึกษาความคาดหวังของคุณภาพของชีวิตการทำงานที่จะทำให้สามารถรักษาพนักงานไว้กับองค์กรที่เป็นธุรกิจโรงแรมได้ของ Kandasamy and Ancheri (2009) ที่ประเทศอินเดีย โดยได้ทำการวิจัยเชิงคุณภาพเพื่อค้นหา “มุมมองที่คาดหวังในด้านคุณภาพของชีวิตการทำงาน” ของพนักงานในโรงแรม 3 แห่ง รวมถึงนักศึกษาในภาควิชาการโรงแรมของสถาบันฝึกสอนการโรงแรมจำนวน 3 แห่งเช่นเดียวกัน ซึ่งผลของการศึกษานั้น สามารถจัดกลุ่มมุมมองที่คาดหวังเพื่อคุณภาพของชีวิตการทำงานได้จำนวน 8 เรื่อง ได้แก่ (1) ลักษณะการทำงาน (Job Characteristic) (2) การทำงานที่เข้ากับลักษณะของบุคคล (Person-job Fit) (3) ภาพลักษณ์ขององค์กร (Company Image) (4) นโยบายฝ่ายบุคคล (HR Policy) (5) ความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน (Work Group Relationship) (6) สภาพแวดล้อมในการทำงาน (Physical Working Conditions) (7) ความสมดุลของการทำงานและชีวิต (Work Life Balance) และ (8) ปฏิสัมพันธ์ที่ดีกับลูกค้า (Interaction with Customer)
- 2) การวิจัยของ Koonmee, Singhapakdi, Virakul, and Lee (2010) ที่ได้ศึกษาถึงความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพของชีวิตการทำงานซึ่งมี 2 องค์ประกอบ ได้แก่ (1) ความต้องการในระดับพื้นฐานของชีวิต (Lower-order needs) - ผลตอบแทนเพื่อดำรงชีวิตและความปลอดภัยในการทำงาน (2) ความต้องการในระดับสูงกว่าพื้นฐาน (Higher-order needs) - การยอมรับทางสังคมและการพัฒนาทักษะด้านต่างๆ กับผลที่ได้รับจากการทำงาน (Job-related Outcomes) ซึ่งได้แก่ 1) ความพึงพอใจในงาน 2) จิตสำนึกในการทำงานเป็นทีม และ 3) ความสำเร็จในระดับองค์กร โดยได้ส่งแบบสอบถามไปยังผู้จัดการฝ่ายบุคคลของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจำนวน 514 แห่งและผลที่ได้จากการศึกษาพบว่า องค์ประกอบของคุณภาพของชีวิตการทำงานนั้น มีความสัมพันธ์ต่อผลที่ได้จากการทำงานในองค์กรในประเทศไทยเช่นเดียวกับองค์กรในประเทศสหรัฐอเมริกาที่ได้ทำการวิจัยในรูปแบบเดียวกัน

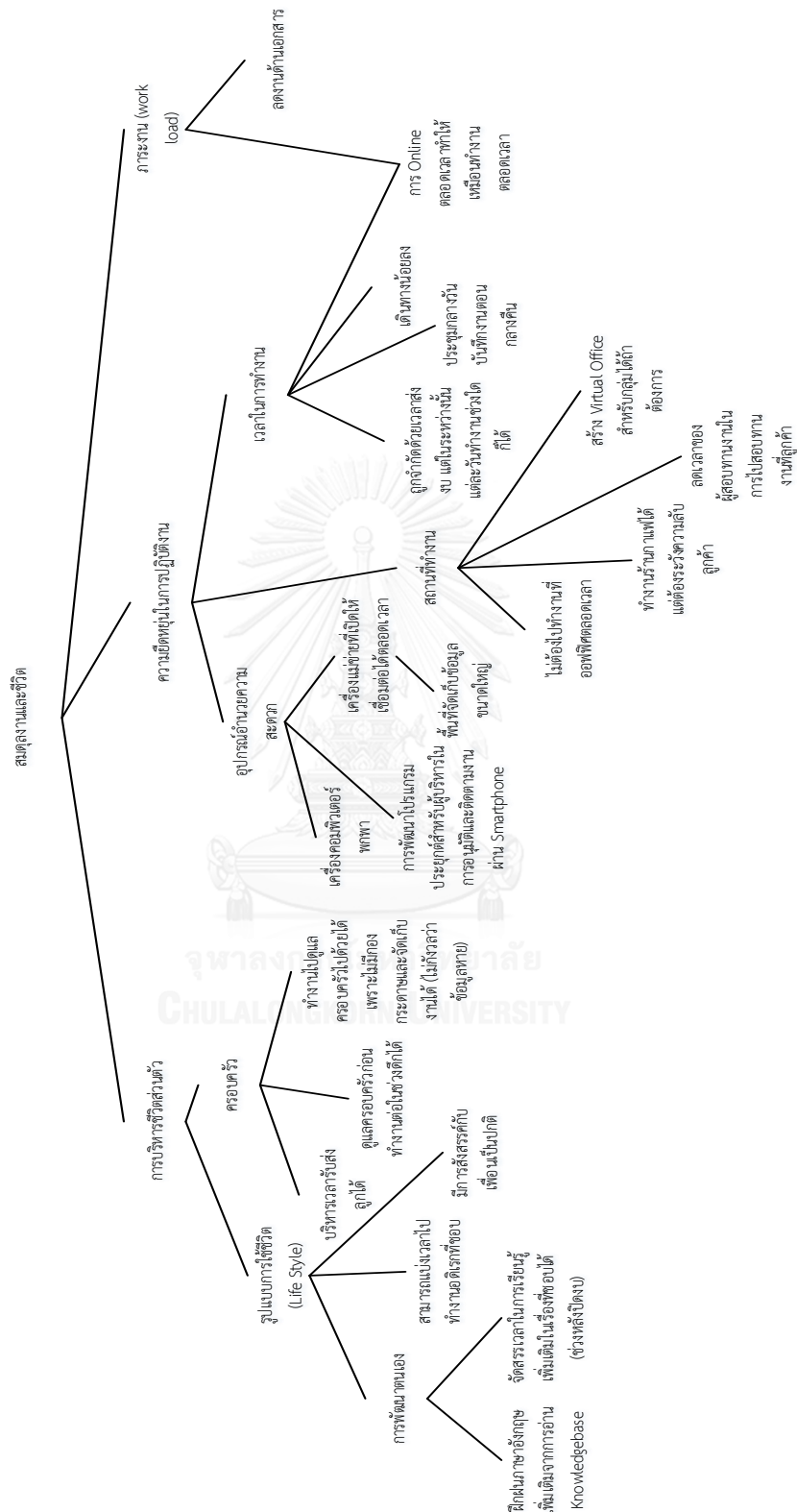
งานวิจัยในเรื่องคุณภาพของชีวิตการทำงานสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพทางด้านบัญชีนั้นได้รับการศึกษาวิจัยเช่นเดียวกัน โดยในปี 2012 Johnson, Lowe, and Reckers ได้ร่วมกันศึกษาการจัดการทางเลือกของการทำงาน (Alternative Work Arrangement – AWA) ที่ใช้ในองค์กรที่ปรึกษาสำหรับงานทางด้านบัญชีโดยทำแบบสอบถามสำรวจถึงการรับรู้ถึง (1) ประโยชน์ที่ได้จากโครงการ AWA ที่มีอยู่ในองค์กร (2) การรับรู้ถึงต้นทุนในระดับองค์กรจากการใช้โครงการ AWA และ (3) การรับรู้ถึงต้นทุนส่วนบุคคลจากการเข้าร่วมโครงการ AWA โดยให้ผู้สอบบัญชีกว่า 400 คนจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่หรือ Big4 จำนวน 2 แห่งและสำนักงานบัญชีขนาดใหญ่ในประเทศอีก 2 แห่ง ในประเทศสหรัฐอเมริกาเพื่อตอบแบบสอบถามงานวิจัย ทั้งนี้ การจัดการทางเลือกของการทำงานในงานวิจัยนี้ ครอบคลุมการบริหารจัดการทรัพยากรบุคคลภายในองค์กรโดยสร้างทางเลือกที่ยืดหยุ่นสำหรับพนักงานขององค์กรไว้ เช่น (1) ความยืดหยุ่นในเรื่องสถานที่ทำงาน โดยสามารถทำงานจากสถานที่ใดก็ได้ด้วยเครื่องมือการสื่อสารที่องค์กรจัดไว้ให้ (2) ความยืดหยุ่นในเรื่องเวลาการทำงาน โดยสามารถทำงานในเวลาทำการหรือนอกเวลาทำการก็ได้ (3) การเลือกทำงานแบบไม่เต็มเวลา (Part time) โดยกำหนดค่าตอบแทนแบบถดถอยตามเวลาที่จัดสรรให้ (4) การกำหนดนโยบายวันลาให้เลือกได้ทั้งแบบที่ได้รับค่าตอบแทน (Paid Leave) และลาแบบไม่รับค่าตอบแทน (Unpaid Leave) ได้

และผลที่ได้จากการวิจัยครั้งนี้ ในส่วนที่สำคัญนั้นพบว่า การจัดการทางเลือกของการทำงานนั้น ก่อให้เกิดความวิตกกังวลสำหรับผู้ที่เกี่ยวข้องโครงการกับองค์กรในการเลือกทางเลือกต่างๆ เหล่านี้ เนื่องจากเกิดความกังวลในความก้าวหน้าในสายอาชีพ หากต้องมีการปฏิบัติงานภายใต้ทางเลือกที่ตนเองเลือกแล้วก่อให้เกิดเป็นเงื่อนไขในการประเมินผลการปฏิบัติงานประจำปีที่ทำให้ไม่ได้รับการประเมินประสิทธิภาพการทำงานได้อย่างเต็มที่ และพบข้อแตกต่างของ “การรับรู้” ในเรื่องต่างๆ ที่ทำการสอบถามระหว่างผู้เข้าร่วมงานวิจัยที่เป็นเพศชายและเพศหญิง รวมถึง ระหว่างผู้ที่แต่งงานแล้วและยังโสด ซึ่งผลการศึกษาเหล่านี้ สามารถเป็นประโยชน์ต่อองค์กรและสำนักงานที่ปรึกษาทางด้านบัญชีในการจัดทำโครงการจัดการทางเลือกของการทำงานในองค์กรโดยปรับโครงการให้สอดคล้องกับบุคลากรที่มีในองค์กรได้

นอกจากนั้น ในปี 2014 Buchheit, Dalton, Harp, and Hollingsworth ก็ได้ร่วมกันศึกษาโดยรวบรวมข้อมูลจากแบบสอบถามที่ส่งให้แก่ผู้ปฏิบัติงานกว่า 1,063 คนในสำนักงานสอบบัญชีทั้งขนาดใหญ่และเล็กทั่วประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งรวมถึงสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ หรือ Big4 ด้วย และผลที่ได้นั้น พบว่า การรับรู้ถึงความไม่สมดุลในการทำงานและครอบครัว รวมถึงความเหนื่อยล้าจากการทำงานของผู้สอบบัญชีในองค์กรที่มีขนาดใหญ่กว่านั้น มีมากกว่าผู้สอบบัญชีในองค์กรที่มีขนาดเล็กกว่า (ในงานวิจัยนี้แบ่งขนาดสำนักงานบัญชีเป็น 3 ขนาดได้แก่ Big4, สำนักงานขนาดกลางและสำนักงานท้องถิ่น) และผู้สอบบัญชีใน Big4 ก็ไม่เชื่อมั่นว่าโครงการ AWA จะสามารถดึงดูดใจผู้สอบบัญชีที่มีคุณภาพให้ทำงานกับองค์กรได้นานขึ้น

สำหรับคำว่า “คุณภาพของชีวิตการทำงาน” หรือ “Quality of Work Life – QWL” ที่ได้กล่าวไว้ข้างต้นนั้น ได้มีผู้ให้คำนิยามด้านต่างๆ ไว้มากมาย โดยมีทั้ง การพัฒนาทักษะการทำงาน การปกครองตนเองและความท้าทายในงาน Lewis et al. (2001) ความสมดุลของครอบครัวและงาน (Huang, Lawler, & Lei, 2007) ความปลอดภัยในการทำงาน และความกดดัน (Saklani, 2004) รูปแบบการบริหารงาน ความพอใจในสภาพแวดล้อมการทำงาน ความปลอดภัยในการทำงาน จำนวนชั่วโมงในการทำงานที่พึงพอใจ และงานที่มีคุณค่า (Ivancevich, 2001) ธรรมชาติของงาน การแสดงให้เห็นถึงโอกาสการเติบโตและคุณสมบัติของเพื่อนร่วมงาน (Wyatt & Wah, 2001) นอกจากนี้ ยังมีงานวิจัยที่กล่าวถึงคำนิยามที่ลงไปรายละเอียดที่เกี่ยวข้องกับผลตอบแทนที่เป็นในรูปแบบของผลประโยชน์พนักงาน การเป็นที่ยอมรับและความรู้สึกเป็นเจ้าของงาน (Gnanayudam & Dharmasiri, 2007) อย่างไรก็ตาม จากผลการวิจัยและคำนิยามต่างๆ ดังกล่าวนั้น การวิจัยในครั้งนี้ ได้สร้างแผนภาพจากการวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้จากบทสัมภาษณ์ผู้สอบบัญชีในแต่ละกรณีศึกษา โดยใช้ทฤษฎีฐานรากในการรวบรวมและวิเคราะห์ข้อมูล และเน้นที่การสร้างสมดุลของการทำงานและชีวิตของผู้สอบบัญชีเมื่อมีการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์เป็นหลัก จึงเน้นที่การสร้างสมดุลของ “การทำงาน” และ “ชีวิตครอบครัว” สำหรับผู้สอบบัญชีที่มีครอบครัวแล้ว หรือ “รูปแบบการใช้ชีวิต” สำหรับผู้สอบบัญชีที่ยังเป็นโสด เป็นหลัก ดังนั้น คำนิยามสำหรับคุณภาพของชีวิตการทำงานที่ได้จากการศึกษาคำนี้ จึงเป็นไปตามแผนภาพที่ 24 ในหน้าถัดไป





แผนภาพที่ 24 แผนภาพแสดงกลุ่มคำการวิเคราะห์ความสมดุลในการทำงานและชีวิตของผู้สอยบัญชีเมื่อมีการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์

จากแผนภาพข้างต้นนี้ เมื่อทำการรวบรวมและวิเคราะห์ข้อมูลจากบทสัมภาษณ์ผู้สอบบัญชีของกรณีศึกษาทั้ง 4 แห่งแล้ว สามารถจัดกลุ่มคำได้เป็น 3 กลุ่มใหญ่ นั่นคือ

- 1) การบริหารชีวิตส่วนตัว ซึ่งในการจัดกลุ่มย่อยนั้น สามารถแบ่งความคิดเห็นได้เป็นผู้สอบบัญชีที่แต่งงานแล้วและที่ยังโสด ซึ่งมีกลุ่มคำที่เกี่ยวข้องแตกต่างกันไป
- 2) ความยืดหยุ่นในการปฏิบัติงาน โดยสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทยนั้น โครงการ AWA ยังไม่ได้รับการนำมาปฏิบัติอย่างแพร่หลาย ดังนั้น ปัจจัยหลักใหญ่ที่พบคือ การให้ความยืดหยุ่นในสถานที่ทำงานและเวลาการทำงาน ซึ่งต้องมาพร้อมกับการจัดให้มีเครื่องมือในการสื่อสารที่มีประสิทธิภาพแก่ผู้สอบบัญชี
- 3) ภาระงานที่รับรู้ได้ว่าลดลงจากการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ ทั้งนี้ ในส่วนของการลดภาระงานนี้ ส่วนหนึ่งได้รับการวิเคราะห์ในเรื่องผลกระทบทางด้านขั้นตอนการปฏิบัติงานในหัวข้อก่อนหน้านี้ อย่างไรก็ตาม การเปลี่ยนแปลงขั้นตอนการปฏิบัติงานในบางเรื่องคือการเพิ่มหรือลดภาระงานนั่นเอง ซึ่งทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถรับรู้ได้ถึง การเพิ่มขึ้นหรือลดลงของภาระงานที่ส่งผลกระทบต่อ “ความสมดุลของการทำงานและชีวิต”

รายละเอียดสำหรับประเด็นที่พบในหัวข้อ “ความสมดุลของการทำงานและชีวิต” ข้างต้นนั้น มีดังนี้

#### 4.2.4.1 การบริหารชีวิตส่วนตัว

ดังที่ได้กล่าวไว้ถึง สถานะของผู้สอบบัญชีที่ได้รับการสัมภาษณ์โดยมีทั้งผู้สอบบัญชีที่มีครอบครัวแล้วและผู้สอบบัญชีที่ยังโสด ดังนั้น จึงวิเคราะห์ได้ถึงข้อมูลในมุมมองที่ต่างกันตามสถานะภาพของครอบครัว โดยผู้สอบบัญชีหลายคนได้แสดงความคิดเห็นในเรื่องภาระงานโดยทั่วไปของงานสอบบัญชีที่จะต้องมีความยุ่งยากตอนช่วงก่อนสิ้นปีจนกระทั่งปิดงบการเงินเพื่อนำส่งตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและกรมสรรพากร แต่หลังจากนั้น ภาระงานของผู้สอบบัญชีจะลดลงอย่างมาก ทำให้สามารถบริหารเวลาในช่วงก่อนเข้าสู่ฤดูปิดบัญชีได้ ซึ่งเป็นข้อแตกต่างจากวิชาชีพอื่นที่ไม่สามารถคาดการณ์ภาระงานได้ล่วงหน้าเหมือนวิชาชีพสอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีอาวุโส 2 จาก Firm A “มันก็มีความ flexible ระดับหนึ่ง ของการตรวจ ก็ยอมรับว่ามี flexible แต่ถ้าช่วง work hard ก็ hard จริงจัง แต่หลังจากนั้นเราก็บริหารเวลาได้ ไปเรียนภาษาอังกฤษเพิ่ม อย่างตอนนี้ งานน้อยก็ไปเรียนภาษาไปฟิตเนส ออกกำลังกาย มีกิจกรรมอื่นทำ” ..... “แล้วถึงหน้างานก็ยังทำได้นะคะ บางที course มันก็ยาว เราก็แบ่งเวลาไปได้ ไม่ถึงกับแบ่งเวลาทำอะไรไม่ได้เลย เพราะพอเรา save file ไว้ เราก็สบายใจจะไปทำอย่างอื่นก่อน” ..... “เพราะมีโปรแกรม B นี่แหละค่ะ ที่ทำให้หนูทำงานได้นานขนาดนี้ ไม่มีโปรแกรมนี้หนูคงลาออกไปนานแล้วค่ะ”

ผู้ช่วยผู้จัดการ 1 จาก Firm D “พอมีโปรแกรม S ก็รู้สึกอะไรมันก็เร็วขึ้น ถ้าต้องกลับไปทำมือทุกอย่างนี่ก็คงไม่ไหว นื่องอดิตใหม่ๆ เข้ามาก็มีเวลาแต่งตัวมากขึ้น มีเวลาดูแลตัวเองมากขึ้น ไม่อยากจะโทรหรือไม่อยากจะทำอะไรอย่างนี้ เหมือนทุกคนก็ happy นะ นื่องที่เข้ามาใหม่เค้ารู้สึกว่ เออ เค้าได้หยุด เค้าหยุดได้อะไรอย่างนี้”

อย่างไรก็ตาม เมื่อวิเคราะห์ข้อมูลในด้านความแตกต่างในการรับรู้ถึงการสร้าง “ความสมดุลของการทำงานและชีวิต” ในกลุ่มผู้สอบบัญชี พบว่า ความคิดเห็นระหว่างผู้สอบบัญชีที่ยังไม่ได้แต่งงานและผู้สอบบัญชีที่มีครอบครัวแล้ว มีมุมมองที่ต่างกันในการสร้างสมดุลของการ

ทำงานและชีวิตของผู้สอบบัญชีให้แก่ตนเอง โดยผู้สอบบัญชีที่ยังไม่มีครอบครัวนั้น จะเน้นไปที่รูปแบบการใช้ชีวิต (Life Style) ซึ่งได้แก่

- การพบปะสังสรรค์กับเพื่อนในช่วงเวลาหลังเลิกเรียนและวันหยุด การทำงานอดิเรกที่ชอบหรือการเล่นกีฬาอย่างเป็นทางการเป็นประจำที่สามารถทำได้เป็นปกติ ถึงแม้จะเป็นช่วงปิดงบ ทั้งนี้เนื่องจากระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์มีการกำหนดรูปแบบมาตรฐานการบันทึกข้อมูล การกำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบ การกำหนดวันที่ที่ต้องแล้วเสร็จ รวมถึงการสร้างระบบการเชื่อมต่อที่สามารถเข้าถึงในเวลาใดก็ได้ที่ทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถบริหารเวลาได้ ดังนั้นหากต้องการมีการสังสรรค์กับเพื่อน ผู้สอบบัญชีสามารถประมาณการเวลาด้วยตนเองในการจัดทำงานให้แล้วเสร็จ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง งานตรวจสอบบัญชีในปัจจุบันเป็นงานที่มีผู้ปฏิบัติงานที่เป็นคนรุ่นใหม่จำนวนมาก ซึ่งส่วนใหญ่มีทักษะที่ดีในการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ ทำให้สามารถประมาณการเวลาในการทำงานให้แล้วเสร็จได้ดียิ่งขึ้น ดังที่ผู้สอบบัญชีได้แสดงความเห็นไว้ ดังนี้

ผู้สอบบัญชีอาวุโส 3 จาก Firm A “ผมยอมรับว่ามันช่วย แต่มักน้อยก็ไม่ว่าถึงขนาดทำให้เกิด work/life balance หรือเปล่านะ แต่มันคงช่วยอยู่แล้วละ เพราะสิ่งที่เขาคิดมาเขาก็ต้องอยากให้พนักงานมี work life balance ในการทำงานคืออำนวยความสะดวกให้มากขึ้น ก็มี template ให้จากแทนที่จะเป็นการทำขึ้นมาจาก word หรือ excel โดยที่ไม่มีรูปแบบอะไรให้เลย”

ผู้ช่วยผู้จัดการ 4 จาก Firm C “ในขั้นตอนต่างๆ เนี่ย ระบบมันจัดรายละเอียดที่ต้องทำให้หมดแล้ว อย่าง planning เนี่ย โปรแกรม Z ก็ให้ระบบมาจัดความคิดให้ ดีกว่าเป็น hard copy เพราะขั้น planning มันก็มีรายละเอียดที่ต้องทำเยอะ ถ้าเป็น hard copy มันก็จะไม่มี step ให้น้องเห็น พอให้ระบบมาเป็นขั้นก็ทำงานง่ายกว่า เร็วกว่า ก็ประมาณเวลาด้วยตัวเองได้ว่าจะต้องทำงานให้เสร็จตอนไหน ทันไหม”

ผู้สอบบัญชีอาวุโส 2 จาก Firm A “ตอนนี้ งานน้อยก็ไปเรียนภาษา ไปพิตเนสออกกำลังกาย มีกิจกรรมอื่นทำค่ะ แล้วถ้าช่วงทำงาน มันติดกับเพื่อนไว้ ก็ไปเจอกันก่อนได้ ส่วนงานก็กลับไปทำตอนดึกๆ ได้ค่ะ”

- การพัฒนาตนเองในด้านการฝึกฝนภาษาอังกฤษจากฐานความรู้ที่มีในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ โดยผู้สอบบัญชีได้ให้ความเห็นว่า ถึงแม้ผู้สอบบัญชีจะสามารถจัดสรรเวลาเพื่อเข้าชั้นเรียนในเรื่องต่างๆ ในวันหยุดได้ตามปกติดังที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อก่อนหน้านี้ แต่สิ่งหนึ่ง que ผู้สอบบัญชีได้รับจากระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ในการพัฒนาตนเองคือ การฝึกฝนทักษะภาษาอังกฤษจากระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์โดยเฉพาะทักษะด้านการอ่าน เนื่องจากข้อบังคับของการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่ผู้สอบบัญชีทุกคนต้องอ่านฐานความรู้ที่เป็นภาษาอังกฤษเท่านั้น แต่การเขียนนั้นระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์นั้น อนุญาตให้ทำการบันทึกผลการตรวจสอบหรืออธิบายกระบวนการทำงานของลูกค้าเป็นภาษาไทยได้ อย่างไรก็ตาม หากเป็นงานตรวจสอบที่ต้องมีการรวมผลการตรวจสอบกับบริษัทแม่ในต่างประเทศ ผู้สอบบัญชีจะต้องบันทึกผลการตรวจสอบและคำอธิบายต่างๆ เป็นภาษาอังกฤษทั้งหมด ซึ่งทำให้ผู้สอบบัญชีได้รับการฝึกฝนการใช้ภาษาอังกฤษจนสามารถทำให้มีการพัฒนาทักษะด้านนี้อย่างมีประสิทธิภาพ

ผู้จัดการ 2 จาก Firm B “โปรแกรมนี้มันช่วยพัฒนาทักษะนะคะ โดยเฉพาะการอ่าน มันบังคับให้อ่านคะ เพราะทุก working paper/procedure นี้มัน link มาจาก library หมดเลยคะ มันเลยบังคับให้เราอ่าน library อ่านตัว audit procedure ตามลำดับ แล้วบังคับให้เราทำไม่ทำก็ได้ เลยคิดว่าได้เรียนรู้มากขึ้นนะคะ พวกนี้ภาษาอังกฤษหมดเลยนะคะ ถ้าเป็นโปรแกรมเก่า (โปรแกรม X) ก็มีให้อ่านนะคะ แต่ไม่บังคับอ่าน เลยไม่รู้ว่าจะอ่านหรือเปล่า ถ้ายังใช้อันเก่าก็ไม่แน่ใจว่า น้องจะได้พัฒนาหรือเปล่า”

ผู้ช่วยผู้จัดการ 2 จาก Firm C “อันไหนที่แบบไม่รู้ว่าจะตรวจยังไงก็จะไปอ่านใน guideline มีพวก information อะไรที่เป็น procedure อะไรที่เป็น standard ก็เหมือนบังคับให้อ่านก่อนให้เข้าใจ มันต้องอ่าน ยังไงก็ต้องเข้าไปอ่านก่อน”

ส่วนผู้สอบบัญชีที่มีครอบครัวนั้น ชื่นชอบในเรื่องการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์มาช่วยในการบริหารชีวิตส่วนตัวเป็นอย่างมาก ทั้งนี้ เมื่อมีการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ ทำให้ผู้สอบบัญชีที่มีครอบครัวสามารถจัดสรรเวลาได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยผู้สอบบัญชีที่มีภาระดูแลครอบครัวสามารถจัดสรรเวลาในการดูแลครอบครัวก่อนแล้วจึงค่อยเปิดเครื่องคอมพิวเตอร์ เชื่อมต่อระบบและทำงานในช่วงเวลาใดก็ได้ที่ไม่ต้องมีภาระดูแลครอบครัวแล้ว เช่น ช่วงกลางคืนของแต่ละวันได้ นอกจากนี้ ในระหว่างวัน สามารถบริหารเวลาในการดูแลภารกิจอื่นๆ ก่อนได้หากไม่ทับซ้อนกับเวลาในการบริหารลูกค้าหรือประชุมคณะทำงาน และสิ่งที่ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์อำนวยความสะดวกให้แก่การทำงานแบบยืดหยุ่นเวลาได้มากที่สุดคือ การที่เป็นระบบแบบไร้กระดาษ ทั้งนี้ ถึงแม้ว่า จะมีความยืดหยุ่นของเวลาการทำงานแต่การทำงานในความยืดหยุ่นนี้จะไม่มีประสิทธิภาพมากเท่าที่ควรหากยังเป็นระบบเอกสาร เนื่องจากความวุ่นวายของการจัดเก็บกระดาษและความต่อเนื่องของการสอบทานเอกสารต่างๆ ที่อาจสูญหาย ไม่ครบถ้วน ดังนั้น ผู้สอบบัญชีที่มีครอบครัวแล้วจึงชื่นชอบการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์เป็นอย่างมาก และมีความเห็นว่า เป็นปัจจัยที่ต้องมีเพื่อให้สามารถทำงานต่อไปได้ในองค์กร ดังที่หุ้นส่วน 1 จาก Firm A ได้แสดงความเห็นไว้ ดังนี้

“อ้อ ถ้าไม่มีระบบนี้ บ้านนี้ลาออกไปนานละ เพราะลูกสองคนนะ คือแต่ก่อนทำงานต้องอยู่ office ตลอดเวลาใช่ไหม ตั้งแต่มีคอมฯ มีโปรแกรม B ให้อ่านเครื่อง แล้วก็เครื่องมีอื่นๆ ให้นั่งบางทีก็กลับบ้านจับลูกนอนก่อน แล้วค่อยเปิดคอมฯ ต่อเน็ต ช่วยได้มากเลย ชอบมาก เพราะถ้าไม่มีคงเลี้ยงลูกโตมาแบบนี้ไม่ได้ คือถ้าไม่อยู่ในสภาพแวดล้อมแบบนี้ ต้องลาออกไปเลี้ยงลูกอยู่บ้านแล้ว เพราะไม่ไหว แบ่งเวลาไม่ได้”

จากการวิเคราะห์ข้อมูลดังกล่าวข้างต้นสามารถสรุปได้ว่า การใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์นั้น มีส่วนช่วยในการสร้างสมดุลของการทำงานและชีวิตในด้านการบริหารชีวิตส่วนตัวได้โดยมีผลต่อทั้งผู้สอบบัญชีที่มีและไม่มีความเครียด โดยมีมุมมองที่แตกต่างกันเล็กน้อยในเรื่องความชอบของการใช้ชีวิต ซึ่งสรุปเป็นสมมติฐานที่ 10 ได้ดังนี้

**สมมติฐานที่ 10** “ระดับการรับมาใช้และการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ของผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับความสมดุลของการทำงานและชีวิตของผู้สอบบัญชี”

สำหรับแบบจำลองเชิงแนวคิด (Conceptual Model) ของสมมติฐานที่ 10 นั้นแสดงได้ดังแผนภาพที่ 25 ดังนี้



แผนภาพที่ 25 แบบจำลองเชิงแนวคิดสำหรับสมมติฐานที่ 10

#### 4.2.4.2 ความยืดหยุ่นในการปฏิบัติงาน

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้านการใช้ระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่สามารถสร้างความยืดหยุ่นในการปฏิบัติงานนั้น พบว่า มีความคล้ายคลึงกับค่านิยมของการจัดการทางเลือกในการทำงาน (Alternative Work Arrangement - AWA) ของ E. N. Johnson et al. (2012) ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของค่านิยมในเรื่องคุณภาพของชีวิตการทำงาน (QWL) นั่นคือ เป็นความยืดหยุ่นในเรื่องสถานที่และเวลาในการทำงาน นอกจากนี้ ยังพบข้อมูลที่ช่วยสร้างความยืดหยุ่นในการปฏิบัติงานเพิ่มเติม นั่นคือ เครื่องมือต่างๆ ที่องค์กรจัดไว้ให้พนักงานเพื่อทำให้ความยืดหยุ่นของสถานที่และเวลาทำงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ทั้งนี้ รายละเอียดของแต่ละหัวข้อดังกล่าว มีดังนี้

##### ○ ความยืดหยุ่นในเรื่องสถานที่การทำงาน

นอกเหนือจากสภาพการทำงานของผู้สอบบัญชีที่จะต้องมีการปฏิบัติงานนอกสถานที่เป็นประจำนั้น ความยืดหยุ่นในเรื่องสถานที่ทำงานในมุมมองของการสร้างสมดุลการทำงานและชีวิตที่ได้รับนั้น จะหมายถึง การทำงานจากสถานที่ที่ผู้สอบบัญชีมีความสะดวกและพึงพอใจ ซึ่งไม่ได้หมายความว่าการทำงานที่บริษัทลูกค้าที่ได้รับการตรวจสอบ แต่จะต้องเป็นสถานที่ที่ผู้สอบบัญชีมีความสะดวกสบายและมีความพึงพอใจในการปฏิบัติงาน โดยผลการวิเคราะห์ส่วนใหญ่พบว่า ผู้สอบบัญชีมีความสะดวกที่จะทำงานจากบ้านหรือจากสถานที่ทันสมัย เช่น ร้านกาแฟ โดยผ่านการใช้ระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์เป็นเครื่องมือช่วยอำนวยความสะดวก

ผู้อำนวยการ 1 จาก Firm C “ประจำคะ ทำงานจากบ้าน สะดวกดี เพราะที่บ้าน internet เร็ว ช้อแบบเร็วสุด แล้วก็ต่อจอคอมเข้ากับโทรทัศน์ที่เป็น LCD เลย แล้วทำงาน สะดวกดีคะ เราสอบทานงานพร้อมกับตอบเมลไปด้วย จุดไหนต้องการคำชี้แจงก็ใส่ Coaching Note ไว้คะ พอน้องตอบมา มันก็ pop เข้ามาในอีเมล เราก็เปิดจอสอบทานต่อเลย”

ผู้ช่วยผู้จัดการ 2 จาก Firm B “Office ก็ไม่ได้บังคับนะครับว่าต้องทำงานที่ Office เท่านั้น บางทีก็ทำงานจากบ้านครับ ถ้างานภาคสนามเสร็จหมดแล้ว เหลือแต่เก็บรายละเอียดนิดหน่อย ผมก็ทำที่บ้านเลย แล้วจริงๆ ผมบ้านไกลจาก office ถ้าลุกขึ้นกว่าจะอาบน้ำแต่งตัว ไปถึง office อาจจะสายกว่าที่จะลุกขึ้นเปิดเครื่องแล้วทำงานเลย ผมว่าได้งานมากกว่าเยอะ”

ผู้สอบบัญชีอาวุโส 3 จาก Firm A “ผมก็เห็นว่า บางงานบาง step เนี่ยเราก็ไม่จำเป็นต้องเข้า office แล้วก็ไม่ต้องไปลูกค้า ก็ work from home ได้ ใช้ระบบ EWPS นี้แหละมาช่วยการทำงานก็โอเคนะ ผมเคยอ่านหนังสือเจอว่า generation ใหม่นี้ คนอาชีพ freelance มันมากขึ้น ร้านกาแฟก็กลายเป็นสถานที่ทำงานที่คนให้ความนิยมมากขึ้น ผมคิดว่า นั่นแหละ

น่าจะมา adapt กับงานเราได้ เพราะงานเราเนี่ยเด็กรุ่นใหม่เยอะนะครับ รับเข้ามาทุกวัน ฉะนั้น trend ตรงนั้นผมว่ามันเหมาะกับคนรุ่นใหม่ เพราะเด็กส่วนใหญ่ไม่อยากทำงานอยู่กับที่ไม่อยากนั่งทำงาน office ไม่ชอบอะไรที่เยอะ”

อย่างไรก็ตาม ในการทำงานนอกสถานที่โดยเฉพาะในสถานที่ที่เป็นสาธารณะนั้น ประเด็นเรื่องการรักษาความปลอดภัยของลูกค้าเป็นสิ่งที่ต้องคำนึงถึงเป็นหลัก ดังที่ผู้จัดการ 1 จาก Firm D แสดงความเห็นไว้ดังนี้

“Mobility office นี้ ส่วนหนึ่งก็สามารถทำได้นะค่ะ เพราะเราอยู่ที่ไหนเราก็สามารถทำงานได้เพียงแต่ว่า สภาพแวดล้อมในขณะที่เราทำงานเหมาะสมแล้วหรือยัง คือ ด้วยตัว tool มันทำงานที่ไหนก็ได้แหละ แต่กระบวนการต่างๆ เราไปทำที่ไหนก็ได้เนี่ย มันเหมาะสมด้วยสภาพแวดล้อมหรือเปล่า ไปทำงานที่เปิดโล่งอย่างร้านกาแฟแล้วก็เปิดเครื่องหน้าจอทำงานเนี่ย เหมาะสมไหม คือ ทำได้แต่มันต้องดูความเหมาะสมนิดนึง”

ในการใช้ระบบกระตาดทำการอิเล็กทรอนิกส์นั้น นอกจากจะช่วยอำนวยความสะดวกให้ผู้สอบบัญชีไม่ต้องเข้าไปปฏิบัติงานที่สำนักงานแต่สามารถทำงานจากสถานที่ที่พึงพอใจได้แล้ว ยังช่วยลดเวลาของผู้สอบทานและผู้ได้รับการสอบทานที่ไม่ต้องเข้ามาพบกันที่สำนักงานหรือที่บริษัทลูกค้า แต่สามารถสอบทานแบบออนไลน์ หรือมีการสื่อสารข้อมูลผ่านระบบเครือข่ายส่วนตัว (Virtual Private Network – VPN) หรือระบบอินเทอร์เน็ตเพื่อจัดการประชุมหารืองานหรือสอบทานงานโดยที่ไม่ต้องมีการประชุมแบบเผชิญหน้าได้

ผู้สอบบัญชีอาวุโส 3 จาก Firm A “ช่วยได้เรื่องลดเวลาเดินทางครับ เราไม่ต้องไปเจอกันที่ office เสมอไป บางที่ผมอยู่ job ก็มี con call คุยกัน แล้วเปิดเครื่องดูไปพร้อมๆ กันได้ มีการ share หน้าจอกันได้ แต่ปกติก็ไม่ค่อยนะครับ เพราะพี่ๆ เค้าอ่านจาก step เค้ากับผมก็มีภาพเดียวกันแล้ว ก็โทรคุยกันแบบสามสาย สี่สาย ก็สะดวกดี”

ผู้จัดการอาวุโส 2 จาก Firm B “เราก็ไม่ต้องไปเจอน้องที่ job บ่อยเหมือนเมื่อก่อนค่ะ ตอนนี่ manager คนหนึ่งก็ดูมากกว่า 1 job อยู่แล้ว ถ้าต้องไปทุก job ก็คงไม่ไหว ส่วนใหญ่ก็ประชุมกับทีม แล้วก็สอบทานผ่าน con call บ้าง ใช้ communicator บ้าง email บ้าง หลากหลายค่ะ แล้ว office เรายังมี VPN ให้พนักงานทุกคนสามารถเข้ามาในส่วนที่มีการรักษาความปลอดภัยของข้อมูลถึงแม้จะใช้ internet สาธารณะได้ ก็เลยไม่กังวลเรื่องข้อมูลรั่วไหลค่ะ”

จากข้อมูลข้างต้น ความยืดหยุ่นในเรื่องสถานที่ทำงานนั้น ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่มีความพึงพอใจ อีกทั้ง สำนักงานที่อนุญาตให้ผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติงานได้นอกสำนักงานนั้นก็ได้มีการคำนึงถึงความปลอดภัยของข้อมูลโดยสร้างระบบเครือข่ายที่มีการรักษาความปลอดภัยเพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติงานจากภายนอกสำนักงานได้อย่างไร้กังวล

#### ○ ความยืดหยุ่นในเรื่องเวลาการทำงาน

ในด้านความยืดหยุ่นในเวลาการทำงานนั้น ถือเป็นประเด็นหลักสำหรับการจัดสรรทางเลือกในการทำงานโดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อมีการใช้ระบบกระตาดทำการอิเล็กทรอนิกส์ เนื่องจากผลการวิเคราะห์ข้อมูลนั้นพบว่า ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่กล่าวถึงความยืดหยุ่นในเรื่องเวลาการทำงานเป็นหลัก โดยคำนึงถึงเป็นสิ่งแรกเมื่อกกล่าวถึง “ความสมดุลของการทำงานและชีวิต” หรือ Work Life Balance โดยผู้สอบบัญชีกล่าวถึงความยืดหยุ่นของเวลาการทำงานเมื่อมี

การใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ในด้านการจัดการงานอื่นที่มีระดับความสำคัญมากกว่า เช่น การประชุมกับลูกค้า หรือ การดูแลครอบครัว แล้วจึงกลับมาทำงานกับระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ได้ในภายหลัง ซึ่งถึงแม้จะมีการกำหนดระยะเวลาที่ต้องแล้วเสร็จไว้ตายตัวและถูกบังคับให้ทำงานให้เสร็จตามกำหนดเวลาโดยระบบ แต่ในระหว่างวันนั้น ผู้สอบบัญชีสามารถบริหารเวลาได้ด้วยตนเองอย่างอิสระ ตัวอย่างเช่น

ผู้สอบบัญชีอาวุโส 2 จาก Firm B “ก็ดีนะ อย่าวางเวลาฝนตกหนักๆ แล้วรถติดอะไรอย่างนี้ ก็ขอกลับบ้านก่อน แล้วมานั่งทำงานที่บ้านก่อน แล้วค่อย replicate กลับเข้าไปใน server แบบนี้ ก็ประหยัดเวลาดี ถึงบางที internet ไม่ได้ แต่ก็ทำให้รู้สึกยืดหยุ่นดี”

หุ้นส่วน 1 จาก Firm A “อ้อ ถ้าไม่มีระบบนี้ ปานนี้ลาออกไปนานละ เพราะลูกสองคนนะ คือแต่ก่อนทำงานต้องอยู่ office ตลอดเวลาใช้ไหม ตั้งแต่มีคอมฯ มีโปรแกรม B ให้ในเครื่อง แล้วก็เครื่องมืออื่นๆ ให้นะ บางทีก็กลับบ้านจับลูกนอนก่อน แล้วค่อยเปิดคอมฯ ต่อเน็ต ช่วยได้มากเลย ชอบมาก เพราะถ้าไม่มีคงเลี้ยงลูกโตมาแบบนี้ไม่ได้ คือถ้าไม่อยู่ในสภาพแวดล้อมแบบนี้ ต้องลาออกไปเลี้ยงลูกอยู่บ้านแล้ว เพราะไม่ไหว แบ่งเวลาไม่ได้”

ผู้ช่วยผู้จัดการ 4 จาก Firm C “ทำงานได้ทุกที่มากกว่าเดิม จริงๆ ก็ช่วยในแง่ที่ว่า เสาร์ อาทิตย์ ถ้าสมมติว่าจะ doc งานเพิ่ม หรือว่าต้องทำ complete job ที่จำเป็นต้องทำเสาร์ อาทิตย์ เพื่อให้มันเสร็จตามกำหนดจริงๆ เมื่อก่อนคือ ทุกคนไม่มีเครื่องมือที่บ้านครบถ้วนก็ต้องเข้า office เพื่อทำไฟล์ให้เสร็จ แต่เดี๋ยวนี้ ที่บ้านก็ทำได้ ทำให้เรายืดหยุ่นในการทำงานมากขึ้น หรืออย่างบางทีประชุมลูกค้ากันก่อนตอนกลางวัน เย็นๆ ก็กลับไป doc งานที่บ้านได้”

นอกจากนั้น ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ช่วยสร้างความยืดหยุ่นในการบริหารเวลาทำงานโดยทำให้ผู้สอบบัญชีที่เป็นผู้สอบทานนั้น ลดเวลาในการเดินทางลงโดยสอบทานผ่านระบบออนไลน์ซึ่งนอกเหนือจะช่วยด้านความยืดหยุ่นในเรื่องสถานที่ทำงาน ยังทำให้ลดเวลาในการเดินทางด้วยเช่นเดียวกัน

อย่างไรก็ตาม ในเรื่องความยืดหยุ่นของการบริหารจัดการเวลาการทำงานโดยเฉพาะการทำงานแบบออนไลน์ได้ตลอดเวลานั้น กลับส่งผลให้เกิดความสงสัยในเรื่องการบริหารสมดุลของการทำงานและชีวิตว่า สามารถบริหารได้อย่างแท้จริงหรือไม่ เนื่องจากกลับกลายเป็นการที่จะต้องสามารถทำงานได้ตลอดเวลา การส่งจดหมายอิเล็กทรอนิกส์จากระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์จากผู้สอบทานสามารถทำได้ตลอดเวลาและผู้ปฏิบัติงานไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้ นอกจากนั้น การเปิดเครื่องเพื่อทำงานในเวลาที่เป็นเวลาพักผ่อน หรือแม้แต่วันหยุดกลับกลายเป็นเรื่องปกติและยอมรับได้สำหรับผู้สอบบัญชีเมื่อมีการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์

ผู้สอบบัญชีอาวุโส 3 จาก Firm D “ปกติที่ทำงานอยู่ตอนนี้ก็คือ พอจบ job ต่างคนต่างไป job อื่นกันทั้งนั้นเลย แล้วพอน้องเขาติด job อื่น ถ้ายังต้องมาทำงาน job เก่าก็ต้องเข้ามา office ตอนดึกพร้อมกัน แต่พอมีระบบนี้เข้ามา มันก็ต่างคนต่างทำงานที่ job อื่นกันได้ ก็คุยกันผ่าน email ที่แจ้งว่ามี review note ที่ส่งมานะ ก็รับเมลล์กันตลอดเวลา เช็คเมลล์ ตอบเมลล์กันเป็นเรื่องปกติ บางทีเค้ารับเมลล์กันวันธรรมดา แล้วไปแก้งานกันเสาร์อาทิตย์ บางทีก็ตรวจงานเสาร์อาทิตย์ ส่งให้น้องไปแก้งวันธรรมดา”

ผู้ช่วยผู้จัดการ 4 จาก Firm C “อย่างเวลามีธุระเสาร์อาทิตย์ ส่วนใหญ่ก็ไปทำธุระกันก่อนแล้วกลับมา doc งานหรือ review งานกันตอนเย็นๆ เสร็จแล้วก็ส่งเมลล์บอกกันไว้”

ผู้จัดการอาวุโส 2 จาก Firm B “เมื่อก่อนทำงานใหม่ๆ เคยโดนต่อว่าจากผู้จัดการว่า ทำไมไม่ตอบเมลล์ คือไปทำงานต่างจังหวัดไง แล้วต่อ internet มันช้า ไม่สะดวก เลยไม่ตอบเมลล์เค้า ตอนนั้นก็ใช้โปรแกรม X แล้วนะ เค้าก็โทรมาต่อว่า แล้วพอประเมินผลก็โดนเลย เป็น area for improvement ก็เคืองๆ ว่า แค่อันเมลล์เนี่ยนะ แต่ตอนนี้ กลับรู้สึกว่ามันคือเรื่องปกติที่ต้องรับและส่งเมลล์ได้ตลอดเวลา ยิ่งตอนมี smartphone นี่ยิ่งแล้วใหญ่ แก้วแก้วไม่ได้ว่าไม่ได้รับเมลล์”

ดังที่ได้กล่าวไว้ข้างต้นว่า ความยืดหยุ่นในเรื่องเวลาการทำงานนี้ ดูเหมือนเป็นเรื่องปกติและยอมรับได้ของผู้สอบบัญชีโดยเฉพาะเมื่อได้รับอุปกรณ์เพื่อความสะดวกในการทำงาน เช่น เครื่องคอมพิวเตอร์พกพาที่มีระบบกระดาดทำการอิเล็กทรอนิกส์จัดไว้ให้ในเครื่อง ที่ทำให้สามารถทำงานได้ทุกที่และทุกเวลา ถึงแม้ว่าจะต้องเป็นการยอมรับโดยปริยายว่า ต้องสามารถทำงานและเข้าถึงงานได้ตลอดเวลาก็ตาม ดังที่ผู้จัดการ 3 จาก Firm D ที่แสดงความเห็นที่แตกต่างไว้ว่า

“จริงๆ ผมว่ามันทั้งช่วยและไม่ช่วยนะครับ สมมติถ้างานเร่งด่วนมันก็ช่วยให้เราสามารถทำงานเสร็จตาม deal โดยไม่จำเป็นต้องอยู่ office อย่างเดียว หรือขณะที่ไปประชุมที่หนึ่ง ก็ทำอีก engagement หนึ่งได้ไปพร้อมกัน แต่ในขณะเดียวกัน ข้อเสียคือ มันแหละ พอมีมันเราก็เหมือนแบบ work every time everywhere อะไอย่างนี้ เสาร์ อาทิตย์ก็ทำ แบบทำตลอดเวลา มันเหมือนช่วยเรา แต่จริงๆ คือ มันกินเวลาเราโดยเราไม่รู้ตัว”

#### ○ เครื่องมือต่างๆ ที่ช่วยในการสร้างความยืดหยุ่นในการปฏิบัติงาน

การสร้างความยืดหยุ่นในการทำงานนั้น จำเป็นที่องค์กรจะต้องจัดหาอุปกรณ์ต่างๆ เพื่ออำนวยความสะดวกให้แก่ผู้สอบบัญชี ทั้งนี้ ในปัจจุบัน เครื่องคอมพิวเตอร์พกพาเป็นอุปกรณ์หลักที่ไม่เฉพาะสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่จะจัดหาให้ผู้สอบบัญชีเท่านั้น ไม่ว่าจะเป็นสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลาง หรือแม้แตขนาดเล็ก รวมถึงบริษัทต่างๆ ได้จัดให้เป็นอุปกรณ์อำนวยความสะดวกให้แก่พนักงาน และสำหรับผู้สอบบัญชีนั้น เครื่องคอมพิวเตอร์พกพาถือเป็นอุปกรณ์หลักในการปฏิบัติงานที่จะขาดไม่ได้ และเครื่องคอมพิวเตอร์ดังกล่าวจะต้องมีโปรแกรมหลักของสำนักงาน รวมถึงระบบกระดาดทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่ได้รับการติดตั้งไว้ในเครื่องให้ครบถ้วนตามนโยบายของแต่ละสำนักงาน นอกจากนี้ สำนักงานจะต้องจัดเตรียมพื้นที่จัดเก็บขนาดใหญ่ในเครื่องแม่ข่ายเพื่อจัดเก็บแฟ้มข้อมูลลูกค้าแต่ละรายที่จะสามารถเปิดการเชื่อมต่อไว้ในผู้สอบบัญชีสามารถเชื่อมต่อได้ตลอดเวลา โดยเฉพาะในปัจจุบัน บางสำนักงานต้องเตรียมอุปกรณ์เชื่อมต่อกับอินเทอร์เน็ตให้กับผู้สอบบัญชี เนื่องจากข้อกำหนดพื้นฐานของระบบกระดาดทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่กำหนดให้ผู้สอบบัญชีทุกคนในแต่ละงานตรวจสอบงบการเงินต้องมีการเชื่อมต่อระบบกระดาดทำการอิเล็กทรอนิกส์กับเครื่องแม่ข่ายตลอดเวลาเพื่อให้ผู้สอบทานสามารถทราบถึงสถานะของการปฏิบัติงานขณะทำงานในงานตรวจสอบงบการเงินที่ดูแลได้

หุ้นส่วน 3 จาก Firm B “ต่างคนต่าง doc นะแล้วก็มา synchronize เข้าใน server แต่ว่าตอนนี้เราติดปัญหาเรื่องขนาดของไฟล์ที่มันใหญ่มาก แล้วมันก็ต้องต่อ internet ตลอดเวลา เราก็เลยกำลังเตรียมเครื่องไม้เครื่องมือต่างๆ ไว้ให้ผู้ปฏิบัติงานมีความสะดวกในการเชื่อมต่อ”..... “ถ้าอยู่ office การ sync ก็ไม่มีปัญหา แต่ถ้าไปลูกค้าข้างนอกแล้วต้อง sync เข้ามาที่ server นี้ ก็ลำบากอยู่ เราเลยเตรียมการไว้ละ กำลังจะซื้อตัว air card ให้ แต่อาจจะ



ให้แก่ in charge แล้วอีกหน่อยก็คงให้สิทธิ์ได้ทุกคน office ก็ต้องรับผิดชอบค่าใช้จ่ายส่วนนี้ เพราะไม่อย่างนั้นก็ทำงานไม่ได้ sync งานไม่ได้ แล้วก็สอบทานกันไม่ได้”

หุ้นส่วน 1 จาก Firm D “ก็คงต้องพัฒนาเรื่องขนาดของเครื่องแม่ข่ายที่ใช้จัดเก็บไฟล์ข้อมูล เพราะเดี๋ยวนี้ไฟล์มันใหญ่มาก แล้วต้องเก็บทุกปี เราไม่ค่อยอยากให้น้องเก็บงานไว้ในเครื่อง ส่วนตัวก็สั่งให้ archive เข้า server ให้หมด เพราะงั้นเราเลยต้องเตรียมที่จัดเก็บให้เพียงพอ”

นอกเหนือจากอุปกรณ์พื้นฐานโดยทั่วไป ได้แก่ คอมพิวเตอร์พกพา และอุปกรณ์เชื่อมต่ออินเทอร์เน็ตที่จัดไว้ให้กับผู้สอบบัญชีแล้ว บางสำนักงานได้พัฒนาโปรแกรมประยุกต์เพื่ออำนวยความสะดวกให้แก่ผู้สอบบัญชี “ระดับบริหาร” เพื่อให้ผู้บริหารสามารถติดตามและประเมินผลการปฏิบัติงานได้อย่างใกล้ชิด ซึ่งทำให้ผู้บริหารสามารถบริหารเวลาและสร้างความยืดหยุ่นในเรื่องการบริหารจัดการเวลาได้มากยิ่งขึ้น

หุ้นส่วน 1 จาก Firm A “ตอนนี้เราใช้ Smartphone เข้าไปดู working paper ได้นะ นี่ๆ (แสดงหน้าจอด้วยน้ำเสียงตื่นเต้น) เออ มันจะมี critical time นะ คือแบบสมมติเรา happy กะ file ละ รอเอกสารแค่อะไร 2 อย่าง ปรากฏว่ามันมี requirement ที่ regulator เค้าก็ดูเหมือนกันว่า คุณต้อง date งบ once ที่มีเอกสารมาครบ แต่เดิมถ้าเรารอเอกสารอยู่ ฟร่งนี้เราก็ต้องเข้า office หรือเปิดคอมฯ เพื่อ sign off แต่พอใช้ mobile เราก็ไม่ต้องเข้า office แล้ว sign off ผ่าน app ได้เลย เป็น web at work ที่น้อง IT เค้ามาลงให้ มันจะ link ไปที่โปรแกรม B เลย เป็น app ต้องใช้ internet แต่ไม่ต้องเปิดคอม จริงๆ ก็เข้าไปดู working paper แบบรายละเอียดได้เลยนะ แต่อย่างว่า ไฟล์มันใหญ่ เราไม่ค่อยชอบดูทาง smartphone หรือ แต่แค่นี้ก็ช่วยได้เยอะแล้ว เพราะจริงๆ เราก็ดูกระดาษทำการมาแล้วไง แค่มาก็ click sign off แค่นั้น มี link calendar ให้ด้วยนะ อันนี้ชอบมากเลย link นัดหมาย ดูเมลได้ใน app นี้เลย ทำงานได้ด้วยโทรศัพท์เครื่องเดียว”

การจัดให้มีระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ในปัจจุบัน ไม่เพียงแต่ช่วยบริหารความยืดหยุ่นด้านสถานที่และเวลาการทำงานให้แก่ผู้สอบบัญชีเท่านั้น เครื่องมือและเทคโนโลยีต่างๆ ที่มีในปัจจุบันก็สามารถนำมาปรับและประยุกต์ให้การใช้งานระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์นั้นมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นด้วย อย่างไรก็ตาม จากการสรุปสมมติฐานเบื้องต้น ผู้วิจัยได้หากรณีเชิงปฏิเสธ และพบว่าความทันสมัยของเครื่องมือและเทคโนโลยีได้ส่งผลให้เกิดสภาพแวดล้อมการทำงานแบบออนไลน์ตลอดเวลา ซึ่งผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่ยอมรับในผลที่ตามมานี้และยังมีความพึงพอใจในผลที่ได้จากการสามารถสร้างความยืดหยุ่นในการทำงานได้จากการปฏิบัติงานภายใต้สภาพแวดล้อมแบบนี้ ดังนี้ จึงสรุปเป็นสมมติฐานที่ 11 ได้ดังนี้

**สมมติฐานที่ 11** “ความทันสมัยของเครื่องมือและเทคโนโลยีอันเนื่องมาจากการรับมาใช้และการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความยืดหยุ่นในการปฏิบัติงาน”

นอกจากนี้ แบบจำลองเชิงแนวคิด (Conceptual Model) สำหรับสมมติฐานที่ 11 นั้นแสดงได้ดังแผนภาพที่ 26 ที่อยู่ในหน้าถัดไป



แผนภาพที่ 26 แบบจำลองเชิงแนวคิดสำหรับสมมติฐานที่ 11

#### 4.2.4.3 ภาระงานที่รับรู้ได้ว่าลดลงจากการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์

ในด้านการรับรู้ถึงภาระงานที่ลดลงเนื่องมาจากการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์นั้น ผู้สอบบัญชีตระหนักถึงภาระที่ลดลงในด้านงานเอกสารเป็นหลัก โดยส่วนใหญ่ให้ความเห็นถึงการดำเนินงานแบบไร้กระดาษที่มีมากขึ้น สร้างความสะดวกในด้านการจัดเก็บ การระมัดระวังการสูญหาย พื้นที่ในการจัดเก็บรวมถึงความหนักของเอกสารเมื่อต้องไปปฏิบัติงานภาคสนามที่ลดลง เนื่องจากการปรับการจัดเก็บเอกสารทุกอย่างในรูปอิเล็กทรอนิกส์แทนที่เอกสาร อย่างไรก็ตาม ในด้านอื่นๆ นั้น ผู้สอบบัญชีไม่ได้ตระหนักถึงภาระงานที่ลดลง ยังคงรับรู้ว่างานสอบบัญชีนั้นเป็นงานที่มีภาระงานที่หนักและเหมาะกับคนรุ่นใหม่ ดังที่ผู้สอบบัญชีได้แสดงความคิดเห็นไว้ ดังนี้

ผู้สอบบัญชีอาวุโส 3 จาก Firm A “work life balance เนี่ยมันก็ได้ดีขึ้นนะครับ คือมันช่วย ผมก็ยอมรับว่ามันช่วย แต่อย่างน้อยผมไม่รู้ คือ ไม่รู้ว่ามันมากถึงขนาดทำให้ work life balance ดีขึ้นจริงหรือเปล่า ผมว่า ผมไม่มี เพราะด้วย nature ของงาน audit ผมว่ามัน flexible ก็จริง แต่ช่วงที่เราหนัก เราก็หนักจริงๆ งานมันหนักอยู่แล้วครับ”

ผู้จัดการอาวุโส 1 จาก Firm B “ก็ในโปรแกรมจะมี database ให้เราเลือก เราก็ select all เลย ตามที่ apply ตาม database ปัญหาคือ ลูกค้าไม่ได้มีความเสี่ยงเรื่องนี้สำหรับ engagement นี้ มันก็ไม่จำเป็นต้องทำ แต่กลายเป็นว่ามันบังคับเลือกหมด เราก็เลยต้องทำหมด เกิดเป็น work load ที่ต้องมาค่อยๆ พิจารณา มาตอบคำถามตามโปรแกรม จนทำให้เราไม่มีเวลาไปดูอะไรที่มันควรดูจริงๆ เพราะเราต้องทำให้ครบตาม procedure ก่อน”

ผู้จัดการ 1 จาก Firm D “ถ้ามีงานค้างยังไม่มันก็ต้องทำให้เสร็จ จะต้องทำงานกลางคืนก็จะต้องทำ ทั้งกลางวันกลางคืนก็ต้องทำไม่ใช่ว่ามีโปรแกรม S แล้วจะเร็วขึ้น บางทีก็ไม่ช่วย เพราะ root cause มันอยู่ที่ตัวงาน ที่ทำยังไงก็ไม่เสร็จ”

ในด้านการรับรู้ภาระงานที่ลดลงนั้น ไม่ได้ได้รับการยอมรับมากนักในกลุ่มผู้สอบบัญชีที่เป็นผู้ใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ โดยผู้สอบบัญชีมีความเห็นว่า สิ่งที่ลดลงมีเพียงการจัดเก็บเอกสารเท่านั้นที่ลดลง แต่การต้องบันทึกผลการตรวจสอบให้เป็นไปตามขั้นตอนการปฏิบัติงานตามรูปแบบมาตรฐานที่ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์กำหนดไว้นั้น ไม่ได้ช่วยให้ภาระงานของผู้สอบบัญชีลดลงแต่อย่างใด นอกจากนั้น ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์นั้น จะได้รับการเปลี่ยนแปลงเสมอเมื่อมีการปรับเปลี่ยนมาตรฐานจากหน่วยงานกำกับดูแล ดังนั้น จึงกล่าวได้ว่า การรับมาใช้และการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์นั้น ไม่ได้ช่วยลดภาระงานแต่อย่างใด

ตามที่ได้วิเคราะห์ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการรับรู้ของผู้สอบบัญชีนั้น พบว่า มีความสอดคล้องกับงานวิจัยก่อนหน้านี้ที่ได้มีการศึกษาเกี่ยวกับการสร้างสมดุลของการทำงานและชีวิต โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ความยืดหยุ่นในด้านสถานที่และเวลาการทำงาน โดยในส่วนของความยืดหยุ่นของสถานที่การทำงานนั้น

เป็นที่ยอมรับโดยผู้สอบบัญชีทั่วไป แต่ในความยืดหยุ่นของเวลาการทำงานนั้น ถึงแม้ผู้สอบบัญชีจะตระหนักว่าเป็นการสร้างความสะดวกของการทำงานและชีวิตที่สามารถบริหารจัดการเวลาได้ อย่างไรก็ตาม ยังพบมุมมองความคิดที่แตกต่างในเรื่องการถูกติดตามงานตลอดเวลาอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ซึ่งก็นำเสนอไว้ข้างต้น นอกจากนี้ จากการประเมินผลการวิเคราะห์ข้อมูลจากมุมมองของผู้สอบบัญชีทั้งใน “ระดับบริหาร” และ “ระดับปฏิบัติการ” ถึงการรับรู้ถึงความสมดุลของการทำงานและชีวิตจากการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์นั้น พบว่า ผู้สอบบัญชี “ระดับบริหาร” มีความตระหนักมากกว่าผู้สอบบัญชีใน “ระดับปฏิบัติการ” ทั้งนี้ เนื่องจากหน้าที่ความรับผิดชอบในการบันทึกผลการปฏิบัติงานในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่แตกต่างกันนั่นเอง

ผู้จัดการ 1 จาก Firm D “ผมไม่ได้เอาเครื่องกลับบ้านนะครับ อยู่ office ทำงาน แล้วก็บริหารให้มันเสร็จในเวลาทำงาน ถ้างานค้างถึงจะเอาเครื่องกลับ ถ้าคิดว่าเอากลับไปแล้วไม่ได้ทำก็ไม่เอากลับเลย ถ้าเอากลับก็คือต้องมีอะไรบางอย่างกลับไปทำที่บ้าน”

ผู้จัดการ 2 จาก Firm C “แล้วแต่ role เลยค่ะ ตอนเราเป็น senior เราก็ต้องเอาเครื่องกลับบ้านทุกวันอยู่แล้ว เพราะมันก็มีแผนงานที่ต่อเนื่องไปเรื่อยๆ เราต้องไปเข้า job อาทิตย์ต่ออาทิตย์เดี๋ยวไป job นั้น เดี่ยวไป job นี้ การเดินทางต้องพร้อมเสมอก็คือต้องเอาเครื่องกลับบ้านถึงบางทีได้เข้า office กลับมาก็ clear ๆ งาน เหลือก็ต้องเอากลับบ้านไปทำต่อเพราะล้าแล้วแต่พอได้ promote เป็น manager เราก็ค่อนข้างจัดการเวลาได้ การเอาคอมฯ กลับบ้านก็น้อยลง แบบพยายามเคลียร์งานให้เสร็จภายในวันอะไรอย่างนี้ มันสามารถ manage ได้มากขึ้น ก็เอากลับบ้านเฉพาะวันที่จำเป็นจริงๆ หรือก็เอาแค่ save งานที่ต้องทำบางส่วนกลับไปแค่นี้ก็จบ”

ผู้สอบบัญชีอาวุโส 2 จาก Firm B “ไม่เอาเครื่องกลับบ้านคงไม่ได้ค่ะ หนูไป job ตลอดค่ะ ไม่ค่อยได้อยู่ office แล้วงานก็ไม่ค่อยทำเสร็จในเวลางานหรอกค่ะ มันเหลือๆ ที่ต้องไป clear บ้างเล็กน้อย บางทีทำในระหว่างวันก็ไม่สมบูรณ์ ส่วนใหญ่เลยก็เอาเครื่องกลับค่ะ ระหว่างวันที่ทำอย่างอื่นบ้าง งานธุรการบ้าง เพราะเรกะว่า ไปจบงานที่บ้านได้”

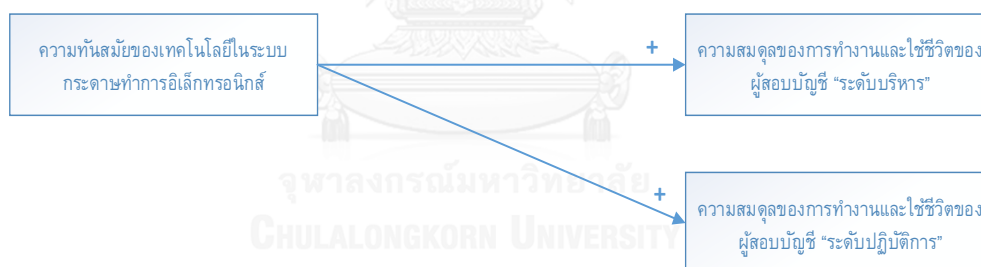
นอกจากนั้น การใช้เทคโนโลยีมาช่วยสร้างสมดุลในการทำงานและชีวิตสำหรับงานตรวจสอบบัญชีนั้น ผู้สอบบัญชี “ระดับบริหาร” มีความเห็นว่าสามารถช่วยได้อย่างมาก โดยเฉพาะโปรแกรมประยุกต์ที่ติดตั้งบนสมาร์ตโฟนที่ช่วยผู้บริหารในการสอบถามและติดตามผลการปฏิบัติงานได้อย่างใกล้ชิด ในขณะที่ ผู้สอบบัญชีใน “ระดับปฏิบัติการ” ไม่ได้ใช้ประโยชน์และไม่เห็นว่าไม่ว่าจะเป็นโปรแกรมประยุกต์ใดๆ ที่จะนำมาใช้กับอุปกรณ์ประเภทสมาร์ตโฟนใดๆ ก็ไม่สามารถช่วยอำนวยความสะดวกและสร้างสมดุลให้แก่การทำงานและชีวิตได้ อย่างไรก็ตาม ถึงแม้ผู้สอบบัญชีใน “ระดับปฏิบัติการ” ที่ส่วนใหญ่เป็นคนรุ่นใหม่จะไม่ได้รับความสะดวกในการใช้อุปกรณ์ที่ทันสมัยมาช่วยสร้างสมดุลการทำงานและชีวิต แต่ผู้สอบบัญชีใน “ระดับปฏิบัติการ” ก็ยังคงชอบระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์มากกว่าระบบเอกสาร ในขณะที่ผู้สอบบัญชี “ระดับบริหาร” นั้น ได้รับการจัดหาให้มีอุปกรณ์ทันสมัยรวมถึงการพัฒนาโปรแกรมประยุกต์เพื่อใช้กับสมาร์ตโฟนเพื่ออำนวยความสะดวกในการสอบถามและติดตามงาน แต่กลับชอบการจัดทำกระดาษทำการในระบบเอกสารมากกว่า ซึ่งดูเหมือนจะมีความขัดแย้งกัน กับลักษณะการทำงานและสิ่งที่ได้รับของผู้สอบบัญชีแต่ละระดับ

หุ้นส่วน 1 จาก Firm A “ก็ชอบระบบเอกสารมากกว่านะ มันให้ภาพรวมมากกว่า คือเราต้องคิดจากศูนย์มาก่อนในหัวเลยว่าต้องทำอะไรบ้าง คือนึกอยู่ในหัว แต่พอทุกอย่างมันอำนวยความสะดวกเนี่ย มันช่วยคิดไว้ทุกอย่าง พอน้องเข้ามาใหม่ น้องก็ทำตาม procedure โดยไม่เห็นภาพรวม ทำให้รู้สึกว่าจะ follow step แต่ไม่เป็น concept รวม”

จากการวิเคราะห์ข้อมูลในด้านการสร้างสมดุลการทำงานและชีวิตของผู้สอบบัญชีจากการจัดให้มีเทคโนโลยีต่างๆ ที่เกิดขึ้นจากการรับมาใช้และการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์นั้น ผู้วิจัยได้หากรณีเชิงประจักษ์ และพบว่า ระดับการปฏิบัติงานและการเข้าถึงระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่แตกต่างกันของผู้สอบบัญชีใน “ระดับบริหาร” และ “ระดับปฏิบัติการ” นั้น ส่งผลให้เกิดการยอมรับในเรื่องการสร้างสมดุลในการทำงานและชีวิตที่แตกต่างกัน โดยผู้สอบบัญชีใน “ระดับบริหาร” มีหน้าที่ความรับผิดชอบและการเข้าถึงระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ในระดับที่เป็นผู้สอบทานไม่ต้องเข้าถึงเพื่อบันทึกข้อมูลในรายละเอียด จึงสามารถใช้เทคโนโลยีที่มีได้อย่างมีประสิทธิภาพ ในขณะที่ผู้สอบบัญชีใน “ระดับปฏิบัติการ” นั้น จำเป็นต้องเข้าถึงในระดับรายละเอียดทำให้เทคโนโลยีที่มีจัดไว้ให้ยังไม่สามารถตอบสนองการบริหารความสมดุลของชีวิตและการทำงานได้ ดังนั้น จึงสรุปเป็นสมมติฐานที่ 12 ได้ดังนี้

**สมมติฐานที่ 12** “ระดับความทันสมัยของเครื่องมือและเทคโนโลยีอันเนื่องมาจากการรับมาใช้และการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการสร้างสมดุลการทำงานและชีวิตของผู้สอบบัญชีใน “ระดับบริหาร” ในขณะที่ไม่มีความสัมพันธ์กับผู้สอบบัญชีใน “ระดับปฏิบัติการ” หรือมีความสัมพันธ์ในระดับที่น้อยกว่าของผู้สอบบัญชีใน “ระดับบริหาร”

ทั้งนี้ แบบจำลองเชิงแนวคิด (Conceptual Model) สำหรับสมมติฐานที่ 12 นั้นแสดงได้ดังแผนภาพที่ 27 ดังนี้



แผนภาพที่ 27 แบบจำลองเชิงแนวคิดสำหรับสมมติฐานที่ 12

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลในด้านการสร้างความสมดุลการทำงานและชีวิตสำหรับผู้สอบบัญชีที่มีการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ทั้งหมดข้างต้นนั้น พบว่า มีความหลากหลายแตกต่างกันทั้งด้านสถานภาพของผู้สอบบัญชีและตำแหน่งงานหรือหน้าที่ความรับผิดชอบที่มีอยู่ อย่างไรก็ตาม โดยผลสรุปนั้น พบว่า การใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ในความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีสามารถช่วยสร้างสมดุลการทำงานและชีวิตได้มากขึ้นไม่ว่าจะอยู่ในสถานภาพหรือตำแหน่งงานใด เพียงแต่มีการบริหารความสมดุลการทำงานและชีวิตในรูปแบบที่ตนเองชื่นชอบแตกต่างกันไป และสิ่งที่สำคัญที่สุดในด้านการบริหารสมดุลการทำงานและชีวิตจากการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ คือ สิ่งนี้นักวิจัยทั้งหลายได้เคยทำการศึกษาไว้ นั่นคือ การมีทางเลือกในการปฏิบัติงานที่มากขึ้น (Alternative Work Arrangement) ไม่ว่าจะเป็นการมีทางเลือกในด้านสถานที่และเวลาในการปฏิบัติงาน ที่ยังคงเป็นปัจจัยสำคัญที่ทำให้ผู้สอบบัญชีมีความรู้สึกถึงการบริหารความสมดุลการ

ทำงานและชีวิตที่ดีขึ้น รวมถึงการจัดให้มีเครื่องมือและระบบเครือข่ายที่ทันสมัยที่สามารถเชื่อมต่อชีวิตและการทำงานได้รวดเร็วมากยิ่งขึ้น ซึ่งจะเป็นปัจจัยที่ทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติงานโดยใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น



## บทที่ 5 สรุปผลการวิจัย

ในบทที่ 5 นี้ เป็นการสรุปผลการวิเคราะห์ข้อมูลต่างๆ เพื่อยืนยันถึงคำตอบของงานวิจัยในเรื่องผลกระทบต่อการและบทบาทของผู้สอบบัญชีเมื่อมีการรับมาใช้และมีการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ โดยบทนี้ ได้มีการสรุปผลในหัวข้อต่างๆ ได้ดังนี้ 1) การสรุปสมมติฐานที่ได้จากการวิเคราะห์ข้อมูล 2) การอธิบายถึงข้อจำกัดของงานวิจัย 3) ประโยชน์ที่ได้รับจากงานวิจัย และ 4) ทิศทางหรือแนวโน้มของการวิจัยในอนาคตจากผลการวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้จากการวิจัยครั้งนี้

### 5.1 สรุปสมมติฐานที่ได้จากการวิเคราะห์ข้อมูล

งานวิจัยครั้งนี้ ได้ดำเนินการเพื่อตอบคำถามงานวิจัยในด้านต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการรับมาใช้และการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย โดยใช้วิธีการสัมภาษณ์เชิงลึกกับผู้สอบบัญชีจำนวน 41 คนในระดับตำแหน่งที่หลากหลายจากสำนักงานสอบบัญชีที่เป็นบริษัทสมาชิกของบริษัทสอบบัญชีขนาดใหญ่ทั้ง 4 แห่ง (Big4) ซึ่งมีทั้ง “ระดับบริหาร” (ผู้สอบบัญชีในตำแหน่งผู้จัดการขึ้นไป) และ “ระดับปฏิบัติการ” (ผู้สอบบัญชีในระดับที่ต่ำกว่าผู้จัดการ) และใช้ทฤษฎีฐานราก (Grounded Theory) มาใช้ในวิธีวิจัยในการรวบรวมและวิเคราะห์ข้อมูล ทั้งนี้ในการวิจัยครั้งนี้ ได้ตอบคำถามงานวิจัยหลักในเรื่องผลกระทบที่มีต่อผู้สอบบัญชีและองค์กรเมื่อมีการรับมาใช้หรือมีการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งกรณีศึกษาทั้ง 4 แห่งที่ศึกษานี้ มีสถานการณ์ให้ศึกษาครบถ้วนทั้งกรณีที่มีการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์อยู่แล้วและการพัฒนาปรับปรุงระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ทั้งที่เป็นกรณีการเปลี่ยนแปลงที่ไม่สำคัญจนถึงการเปลี่ยนแปลงระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ครั้งใหญ่ ซึ่งทำให้ผู้วิจัยสามารถรวบรวมข้อมูลความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีผ่านช่วงเวลาของเหตุการณ์ต่างๆ ที่เกิดขึ้นได้ และสามารถวิเคราะห์ถึงผลกระทบด้านต่างๆ ที่เกิดขึ้นเมื่อมีการรับมาใช้และมีการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ โดยผลการวิเคราะห์นั้นแบ่งเป็น 3 ด้าน ดังนี้

1. การวิเคราะห์ถึงผลกระทบต่อการพัฒนาทักษะการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีจากการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์
2. การวิเคราะห์ผลกระทบต่อองค์กร โดยเฉพาะด้านโครงสร้างองค์กร กระบวนการปฏิบัติงานและเทคโนโลยี เมื่อมีการรับมาใช้และการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์
3. การวิเคราะห์ผลด้านการบริหารสมดุการทำงานและชีวิตของผู้สอบบัญชีที่เปลี่ยนแปลงไปจากการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์

ทั้งนี้ จากการวิเคราะห์ข้อมูลเป็น 3 ด้านหลักๆ ดังกล่าว ผลของการวิเคราะห์ดังกล่าวสรุปได้ดังนี้

### 5.1.1 การวิเคราะห์ถึงผลกระทบต่อการพัฒนาทักษะการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีจากการใช้ระบบกระตาด้าทำการอิเล็กทรอนิกส์

จากงานวิจัยในอดีตที่มีการศึกษาเรื่อง การลดทักษะการปฏิบัติงานลง (Deskilling) (Braverman, 1974) อันเนื่องมาจากการนำเทคโนโลยีเข้ามาใช้ในแรงงานอุตสาหกรรมการผลิตมากขึ้น ส่งผลให้ขั้นตอนงานที่ต้องใช้งานฝีมือได้รับการแทนที่ด้วยเทคโนโลยี และทำให้ทักษะการปฏิบัติงานที่ไม่ได้รับการฝึกฝนอย่างเหมาะสมมีการพัฒนาในแนวโน้มที่ลดลงนั้น แนวคิดดังกล่าวได้รับการนำมาศึกษาในอุตสาหกรรมอื่นๆ อย่างต่อเนื่อง เนื่องมาจากการเพิ่มขึ้นของการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในอุตสาหกรรมด้านอื่นนั้น ล้วนเพิ่มขึ้นอย่างมีสาระสำคัญไม่แตกต่างจากในด้านอุตสาหกรรมการผลิต ซึ่งแม้แต่การศึกษาวิจัยเรื่องทักษะการปฏิบัติงานที่ลดลงของงานในสาขาวิชาบัญชีก็ได้รับความสนใจในการศึกษาเช่นเดียวกัน (Ferki et al., 1998) (Banker et al., 2002) ซึ่งผลที่ได้จากการศึกษาในเรื่องนี้มีทั้งผลสรุปที่เหมือนและแตกต่างกันกับงานวิจัยในอดีต โดยบางงานวิจัยสรุปว่า การใช้เทคโนโลยีสำหรับงานทางด้านบัญชีหรืองานตรวจสอบงบการเงินนั้น ช่วยเพิ่มประสิทธิภาพการปฏิบัติงานจึงทำให้ผู้สอบบัญชีหรือนักบัญชีมีเวลาในการศึกษาและพัฒนาทักษะสำหรับการปฏิบัติงานมากขึ้น ในขณะที่บางงานวิจัยพบความแตกต่างในผลสรุปดังกล่าว โดยเมื่อมีการศึกษาในเชิงลึกมากยิ่งขึ้นกลับพบว่ามีการลดลงของทักษะการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีเมื่อมีการใช้เทคโนโลยีอย่างต่อเนื่อง เช่น ได้ทำการศึกษาเรื่องทักษะการปฏิบัติงานที่ลดลงของผู้สอบบัญชีเมื่อมีการใช้ Intelligence Decision Aids หรือ IDAs ซึ่งเป็นรูปแบบของระบบผู้เชี่ยวชาญ (Expert System) ซึ่งผลที่ได้พบว่า แนวโน้มการพัฒนาทักษะทั้งด้านการยืนยันผล (Declaration Skill) และทักษะด้านการออกแบบวิธีการปฏิบัติงาน (Procedural Skill) ล้วนแต่ลดลงจากการใช้ระบบผู้เชี่ยวชาญดังกล่าวอย่างต่อเนื่อง

อย่างไรก็ตาม สำหรับงานวิจัยในครั้งนี้ ได้ทำการวิจัยศึกษาโดยใช้ทฤษฎีฐานราก (Grounded Theory) ซึ่งทำการรวบรวมข้อมูลจากการสัมภาษณ์เชิงลึกกับผู้สอบบัญชีที่เป็นผู้ปฏิบัติงานโดยตรงกับระบบกระตาด้าทำการอิเล็กทรอนิกส์ ทำให้ได้มุมมองที่แตกต่างในเรื่องความคิดเห็นของการพัฒนาทักษะด้านต่างๆ ของผู้สอบบัญชีเมื่อมีการใช้ระบบกระตาด้าทำการอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งผลที่ได้มีความแตกต่างจากงานวิจัยในอดีตในบางมุมมองและมีรายละเอียดของความแตกต่างที่มากขึ้น โดยสรุปเป็นสมมติฐานในแต่ละเรื่องได้ ดังนี้

#### สมมติฐานที่ 1 “ระดับประสบการณ์การทำงานของผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในเชิงลบกับการตัดสินใจใช้ฐานความรู้ (Knowledgebase) ในระบบกระตาด้าทำการอิเล็กทรอนิกส์”

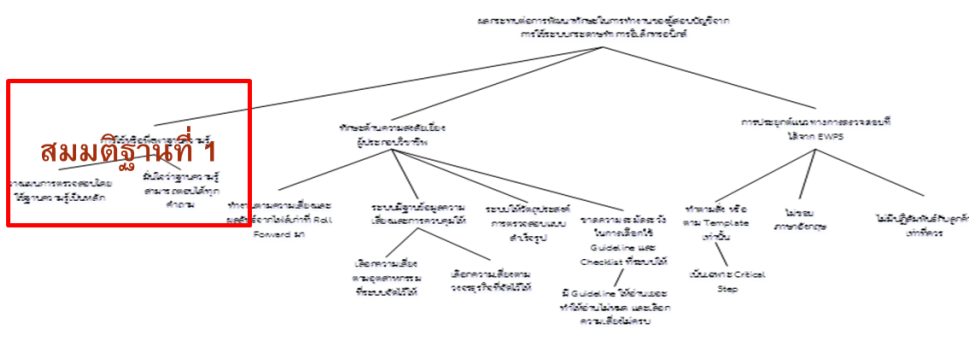
ผลที่ได้จากการวิเคราะห์ข้อมูลในเรื่องความสัมพันธ์ของการพัฒนาทักษะของผู้สอบบัญชีกับการใช้ระบบกระตาด้าทำการอิเล็กทรอนิกส์นั้น ในสมมติฐานแรกได้จากความคิดเห็นที่แตกต่างกันอย่างชัดเจนของผู้สอบบัญชีใน “ระดับบริหาร” และ “ระดับปฏิบัติการ” เมื่อมีการกล่าวถึงการใช้ระบบกระตาด้าทำการอิเล็กทรอนิกส์ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง การใช้ฐานความรู้ (Knowledgebase) ที่ทุกสำนักงานมีการติดตั้งไว้เป็นส่วนหนึ่งของระบบกระตาด้าทำการอิเล็กทรอนิกส์ เพื่อให้มีความพร้อมใช้สำหรับผู้สอบบัญชีในการเรียกดูฐานข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับ

ความเสี่ยงและการควบคุมในแต่ละกระบวนการทางธุรกิจโดยสามารถแยกได้ตามแต่ละอุตสาหกรรม ซึ่งเป็นเครื่องมือที่มีประโยชน์ต่อผู้สอบบัญชีอย่างมากในการเพิ่มประสิทธิภาพการทำงาน อย่างไรก็ตาม เมื่อมีการรวบรวมและวิเคราะห์ข้อมูลจากความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่ใช้ฐานความรู้ โดยเฉพาะฐานข้อมูลความเสี่ยงและการควบคุม ได้รับผลสรุปจากความคิดเห็นที่แตกต่างระหว่างผู้สอบบัญชีทั้ง 2 ระดับดังที่ได้กล่าวไว้ ซึ่งผู้สอบบัญชีที่เป็นระดับบริหารนั้น แสดงความคิดเห็นอย่างชัดเจนถึงความไม่เชื่อถือต่อฐานความรู้ที่เป็นฐานข้อมูลความเสี่ยงและการควบคุม เนื่องจากเมื่ออ้างอิงถึงประสบการณ์การทำงานของตนเองแล้วพบว่า ฐานข้อมูลดังกล่าวเป็นเพียงข้อมูลเบื้องต้น และหากต้องมีการระบุความเสี่ยงหรือโดยเฉพาะอย่างยิ่งการควบคุมของลูกค้า จะต้องได้รับข้อมูลจริงจากบริษัทที่ตรวจสอบเป็นส่วนใหญ่ ผู้สอบบัญชีระดับบริหารจึงมักไม่ใช้ฐานความรู้ที่มีให้ในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ และหากต้องมีการระบุความเสี่ยงจะดำเนินการระบุจากประสบการณ์ตนเองเป็นหลัก นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีในระดับนี้ยังมีความคิดเห็นที่สอดคล้องกันว่า ผู้สอบบัญชีรุ่นใหม่มีแนวโน้มการพัฒนาทักษะได้ช้ากว่าในสมัยที่ไม่ได้ใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ เนื่องจากไม่ได้เห็นภาพรวมของงาน แต่ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์มีการแบ่งแยกงานและหน้าที่อย่างชัดเจนทำให้ผู้สอบบัญชีแต่ละคนเห็นเฉพาะงานของตนเองไม่สามารถมีกระบวนการคิด (Thought Process) ที่เป็นระบบได้ อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีที่อยู่ในระดับปฏิบัติการ ซึ่งเป็นผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์น้อยกว่า กลับเห็นว่า ฐานความรู้ด้านความเสี่ยงและการควบคุมดังกล่าวเป็นเครื่องมือช่วยที่มีประสิทธิภาพ ทำให้การเรียนรู้เป็นไปได้เร็วขึ้น และทำให้ผู้สอบบัญชีรุ่นใหม่ที่ยังไม่มีประสบการณ์เลยสามารถเริ่มปฏิบัติงานได้โดยมีฐานความรู้ดังกล่าวเป็นแนวทางการปฏิบัติงาน

สมมติฐานนี้พิจารณาการพึ่งพาฐานข้อมูลความเสี่ยงของระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ของผู้สอบบัญชีและเมื่อวิเคราะห์ข้อมูลจากความคิดเห็นดังกล่าวข้างต้น จึงสรุปว่า “ประสบการณ์” ของผู้สอบบัญชีเป็นปัจจัยสำคัญที่ทำให้ผู้สอบบัญชีมีความพึ่งพาฐานความรู้ในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่แตกต่างกัน ทั้งนี้ ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีนั้นพิจารณาจากตำแหน่งงาน ซึ่งผู้สอบบัญชีโดยส่วนใหญ่ได้รับการปรับตำแหน่งให้สูงขึ้นตามอายุการทำงาน หรือจำนวนปีที่ปฏิบัติงาน ดังนั้น ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีที่มากกว่า จึงประเมินจากจำนวนปีที่ผู้สอบบัญชีได้รับการมอบหมายให้มีการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงิน และเป็นที่มาของสมมติฐานที่ 1 ซึ่งแสดงได้ดังแผนภาพที่

สำหรับแผนภาพที่แสดงถึงที่มาของสมมติฐานที่ได้จากการวิเคราะห์ข้อมูลกลุ่มค่าตามแผนภาพที่ 9 นั้น แสดงได้ดังแผนภาพที่ 28 ดังนี้





แผนภาพที่ 28 ที่มาของสมมติฐานที่ 1 ในแผนภาพกลุ่มความสัมพันธ์ระหว่างการพัฒนาทักษะของผู้สอบบัญชีกับการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์

สมมติฐานที่ 2 “การใช้วิธีการปฏิบัติงานตรวจสอบ (Audit Procedure) ที่จัดไว้ให้ในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์อย่างต่อเนื่องไม่ส่งผลกระทบต่อหรือมีความสัมพันธ์กับการพัฒนาทักษะด้านความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพของผู้สอบบัญชี ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีเป็นผู้มีความระมัดระวังในการปฏิบัติงาน (Due Care) เป็นคุณสมบัติพื้นฐานส่วนบุคคล”

ทักษะด้านความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพนั้น เป็นทักษะที่สำคัญของผู้สอบบัญชีในการที่จะทำให้การรับรองความถูกต้องของงบการเงินมีความน่าเชื่อถือมากยิ่งขึ้น นอกจากนี้องค์กรที่เป็นหน่วยงานกำกับดูแลที่เป็นสากลได้ให้ความสำคัญกับทักษะด้าน “ความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ” หรือ Professional Skepticism เป็นอย่างมาก ตัวอย่างเช่น Statement on Auditing Standards (SAS) no. 1 ที่ได้กล่าวว่า ความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพเป็นสิ่งจำเป็นของความระมัดระวังทางวิชาชีพ (Due Professional Care) ที่ผู้สอบบัญชีต้องมี หรือ มาตรฐานการสอบบัญชีของสภาวิชาชีพบัญชีแห่งประเทศไทยก็ได้ให้คำนิยามไว้ด้วยว่า “ความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ คือ ทักษะที่รวมถึงความรู้สึกนึกคิดในการตั้งข้อสงสัย การใช้วิจารณญาณในการประเมินสถานการณ์ที่อาจชี้ให้เห็นถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้นจากข้อผิดพลาดหรือการทุจริต และการประเมินหลักฐานการสอบบัญชีอย่างระมัดระวัง” ซึ่งจากผลการวิเคราะห์ข้อมูลความคิดเห็นในด้านทักษะความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพที่อาจจะลดลงเนื่องมาจากการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์นั้น พบว่า มีความสอดคล้องกันในผู้สอบบัญชีทุกระดับ โดยผู้สอบบัญชีเกือบทั้งหมดที่เข้ารับการสัมภาษณ์ อ้างอิงทั้งจากประสบการณ์ของตนเองในการสร้างทักษะความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ และจากการสอบทานงานของผู้สอบบัญชีในระดับปฏิบัติการล้วนมีความเห็นว่า การใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ในปัจจุบันมีเครื่องมือและฐานความรู้ที่สำเร็จรูปจนกระทั่งอาจจะทำให้ผู้ใช้ขาดความระมัดระวังในการระบุข้อผิดพลาดที่อาจจะไม่ปรากฏอยู่อย่างเป็นรูปธรรม และหากผู้สอบบัญชีไม่มีคุณสมบัติด้านการมีความสงสัยเป็นพื้นฐาน ร่วมกับการขาดสิ่งเร้าหรือสิ่งกระตุ้นเพื่อให้เกิดข้อสงสัยในการปฏิบัติงาน (Nelson, 2009) ก็อาจจะยิ่งทำให้ผู้สอบบัญชีขาดทักษะด้านนี้ไปเนื่องจาก

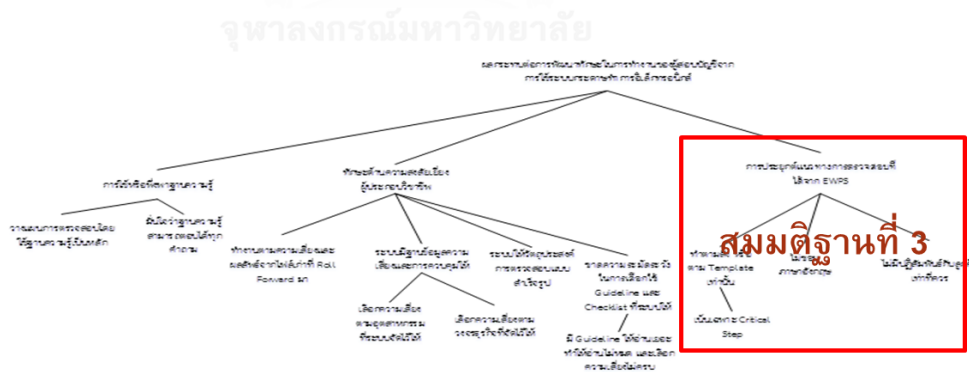
ไม่ได้รับการพัฒนาอย่างเหมาะสม ทั้งนี้ ปัจจัยที่ผู้สอบบัญชีมีความเห็นพ้องกันในเรื่องการลดทักษะด้านความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพลงเนื่องมาจากการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์นั้น เกิดจาก 1) มีการปฏิบัติงานตามรูปแบบที่ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์จัดให้ ได้แก่ ความเสี่ยง วัตถุประสงค์การตรวจสอบและวิธีการปฏิบัติงานตรวจสอบ 2) การได้รับการอำนวยความสะดวกอย่างมากในการปฏิบัติงานตามที่กระดาษทำการของปีก่อนได้กำหนดไว้ หรือ การ Roll Forward เพิ่มข้อมูลปีเก่า 3) การขาดความระมัดระวังในการใช้วิจารณญาณเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชี จึงเป็นผลทำให้การพัฒนาทักษะด้านความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพนั้นลดลง อย่างไรก็ตาม หากผู้สอบบัญชีเป็นผู้มีคุณสมบัติของการมีความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ การใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ก็จะเป็นการเพิ่มทักษะความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพให้มากยิ่งขึ้น เนื่องจากผู้สอบบัญชีจะมีการประยุกต์และปรับปรุงวัตถุประสงค์การตรวจสอบที่ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์จัดไว้ให้ได้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์การตรวจสอบที่เหมาะสม ดังนั้น กล่าวโดยสรุปสำหรับสมมติฐานที่ 2 คือ การใช้เครื่องมือที่ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์จัดไว้ให้ ได้แก่ ฐานความรู้และวัตถุประสงค์การตรวจสอบ รวมถึงการ ตั้งต้นการทำงานจากข้อมูลในแฟ้มงานของปีเก่า ทำให้มีการลดทอนการพัฒนาทักษะด้านความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพของผู้สอบบัญชี ยกเว้น ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีเป็นผู้มีคุณสมบัติพื้นฐานด้านการมีความสงสัยและมีความระมัดระวังในการปฏิบัติงานอยู่แล้ว สำหรับแผนภาพที่แสดงถึงที่มาของสมมติฐานที่ได้จากการวิเคราะห์ข้อมูลกลุ่มคำถามที่ 9 นั้น แสดงได้ดังแผนภาพที่ 29 ดังนี้



แผนภาพที่ 29 ที่มาของสมมติฐานที่ 2 ในแผนภาพกลุ่มคำถามสัมพันธระหว่างการพัฒนาทักษะของผู้สอบบัญชีกับการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์

**สมมติฐานที่ 3 “ความเป็นมาตรฐานสากลของระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์มีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับความมั่นใจใน “ความครบถ้วน” ของการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี”**

การวิเคราะห์ข้อมูลด้านการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีกับระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์นั้น พบว่า ผู้สอบบัญชีมีการปฏิบัติงานตามรูปแบบมาตรฐาน (Template) และขั้นตอนสำคัญ (Critical Step) ตามที่ระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์จัดไว้ให้เป็นหลัก ซึ่งขั้นตอนมาตรฐานนั้น เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่เป็นสากลที่กำหนดมาโดยบริษัทแม่เพื่อให้บริษัทสมาชิกทั่วโลกปฏิบัติตาม ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีในทุกระดับให้ความเชื่อมั่นว่า การทำงานภายใต้กรอบหรือรูปแบบมาตรฐานที่ระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ให้มานั้น ให้ความเชื่อมั่นเรื่อง “ความครบถ้วน” ได้อย่างแน่นอน อย่างไรก็ตาม ความคิดเห็นที่แตกต่างระหว่าง “ระดับบริหาร” และ “ระดับปฏิบัติการ” ยังคงปรากฏอยู่ในการวิเคราะห์นี้ เช่นเดียวกัน โดยผู้สอบบัญชีใน “ระดับบริหาร” มีมุมมองของ “ความเชื่อมั่น” ของการปรับรูปแบบและขั้นตอนมาตรฐานต่างๆ ให้สอดคล้องกับสภาพแวดล้อมจริงกับบริษัทในประเทศไทย ที่อาจจะยังไม่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีสากลต่างๆ น้อยกว่า “ความเชื่อมั่น” ของผู้สอบบัญชีใน “ระดับปฏิบัติการ” ที่เชื่อมั่นว่า สิ่งที่ระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์จัดไว้ให้ นั้น มีความครบถ้วนโดยมีการปรับเปลี่ยนแนวทางตามที่ระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์จัดไว้ให้ ซึ่งการสรุปความคิดเห็นดังกล่าวนี้เป็นสมมติฐานที่ 3 ที่แสดงถึงความมั่นใจใน “ความครบถ้วน” ที่เหมือนกัน ในขณะที่ “ความเชื่อมั่น” ในความถูกต้องนั้น ยังคงแตกต่างกัน สำหรับแผนภาพที่แสดงถึงที่มาของสมมติฐานที่ได้จากการวิเคราะห์ข้อมูลกลุ่มค่าตามแผนภาพที่ 9 นั้น แสดงได้ดังแผนภาพที่ 30 ดังนี้



แผนภาพที่ 30 ที่มาของสมมติฐานที่ 3 ในแผนภาพกลุ่มค่าความสัมพันธ์ระหว่างการพัฒนาทักษะของผู้สอบบัญชีกับการใช้ระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์

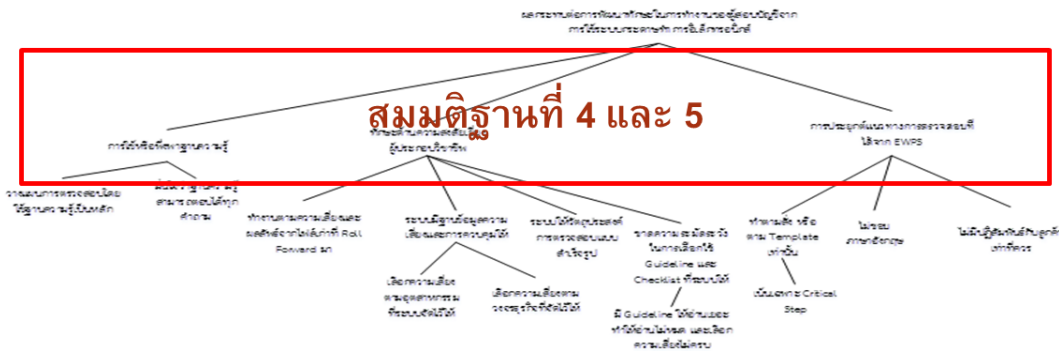
#### สมมติฐานที่ 4 “การใช้งานระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ของผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับความเชื่อมั่นว่าได้รับการพัฒนาทักษะการสอบบัญชีจากการใช้งานดังกล่าว

จากการสรุปผลการวิเคราะห์ความคิดเห็นที่แตกต่างเรื่องความสำคัญของการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์เพื่อการพัฒนาทักษะการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี “ระดับบริหาร” และ “ระดับปฏิบัติการ” นั้น พบว่า ความแตกต่างดังกล่าวเกิดจากระดับการใช้งานระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์เป็นสำคัญ ซึ่งผู้สอบบัญชีใน “ระดับปฏิบัติการ” นั้น มีการใช้งานระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ตลอดเวลาและในทุกขั้นตอนการปฏิบัติงาน ดังนั้น ผู้สอบบัญชี “ระดับปฏิบัติการ” จึงมีความเห็นว่า ทักษะของตนเองนั้นได้รับการพัฒนาจากการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์เป็นหลัก ในขณะที่ผู้สอบบัญชี “ระดับบริหาร” มีการเข้าถึงระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่น้อยกว่ามาก จึงไม่ได้ให้ความสำคัญต่อระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์และเชื่อมั่นว่า ระบบไม่สามารถสร้างหรือพัฒนาทักษะได้อย่างมีประสิทธิภาพอย่างแท้จริง

#### สมมติฐานที่ 5 “ความต้องการความมั่นใจในคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับการเลือกใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์”

เนื่องด้วยขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบ (Audit Process) เป็นปัจจัยหนึ่งของความมั่นใจในคุณภาพของงานตรวจสอบงบการเงิน (Knechel et al., 2012) ดังนั้น การใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ในลักษณะที่เหมาะสมซึ่งช่วยให้การปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินได้รับการบันทึก จัดเก็บและสอบทานอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลนั้น จึงเป็นปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานตรวจสอบงบการเงินอย่างแน่นอน รวมถึง ผู้สอบบัญชีในทุกระดับก็ได้ให้ความคิดเห็นในเรื่องการเพิ่มขึ้นของคุณภาพงานตรวจสอบงบการเงินจากการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ไว้ในด้านมุมมองของความมีประสิทธิภาพ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ความมั่นใจใน “ความครบถ้วน” ของขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบที่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่เป็นสากล รวมถึง การใช้เครื่องมือการสอบทานที่มีอยู่ในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่ทำให้มั่นใจได้ว่า งานตรวจสอบงบการเงินมีการปฏิบัติงานตามขั้นตอนที่ครบถ้วน มีการบันทึกหลักฐานการตรวจสอบที่เพียงพอและเหมาะสมโดยได้รับการจัดทำและสอบทานด้วยเครื่องมืออัตโนมัติที่จัดไว้ให้ในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ ดังที่ได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อก่อนหน้านี้ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีในทุกระดับจึงเลือกที่จะใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์เพื่อให้มั่นใจในคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน ถึงแม้ว่า จะรับรู้ว่าคุณภาพงานตรวจสอบงบการเงินไม่ได้ขึ้นอยู่กับขั้นตอนการปฏิบัติงานที่บันทึกในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์เพียงอย่างเดียว ยังคงมีปัจจัยอื่นๆ ที่สนับสนุนคุณภาพของงานตรวจสอบงบการเงิน อย่างไรก็ตาม ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ก็ได้รับการยอมรับว่า มีการจัดให้มีเครื่องมือและขั้นตอนการปฏิบัติงานที่เป็นมาตรฐาน จึงเป็นหนึ่งในปัจจัยที่สามารถสร้างความมั่นใจในคุณภาพการตรวจสอบงบการเงินให้แก่ผู้สอบบัญชี

สำหรับแผนภาพที่แสดงถึงที่มาของสมมติฐานที่ 4 และ 5 ที่ได้จากการวิเคราะห์ข้อมูลกลุ่มค่าตามแผนภาพที่ 9 นั้น แสดงได้ดังแผนภาพที่ 31 ดังนี้



แผนภาพที่ 31 ที่มาของสมมติฐานที่ 4 และ 5 ในแผนภาพกลุ่มค่าความสัมพันธ์ระหว่างการพัฒนาทักษะของผู้สอบบัญชีกับการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์

### 5.1.2 การวิเคราะห์ผลกระทบต่อองค์กร โดยเฉพาะด้านโครงสร้างองค์กร กระบวนการปฏิบัติงานและเทคโนโลยี เมื่อมีการรับมาใช้และการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์

การเปลี่ยนแปลงใดๆ ในองค์กรไม่ว่าด้านใดด้านหนึ่งนั้น ย่อมส่งผลกระทบต่อในด้านต่างๆ แก่องค์กร ไม่ว่าจะเป็นการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างองค์กร ที่ต้องส่งผลกระทบต่อกระบวนการปฏิบัติงานในขณะเดียวกันก็อาจส่งผลต่อแนวทางการพัฒนาและปรับใช้เทคโนโลยีในองค์กร หรือการเปลี่ยนแปลงกระบวนการปฏิบัติงานก็ย่อมส่งผลต่อการปรับโครงสร้างองค์กรและแน่นอนส่งผลกระทบต่อเทคโนโลยีที่ใช้อยู่ รวมถึงการปรับเปลี่ยนเทคโนโลยีก็ย่อมต้องมีการพิจารณาว่า เทคโนโลยีที่เลือกใช้ นั้นจะส่งผลกระทบต่อโครงสร้างองค์กรหรือกระบวนการทางธุรกิจที่มีอยู่หรือไม่เช่นเดียวกัน ดังนั้น การรับมาใช้และการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งถือเป็นเทคโนโลยีหลักของสำนักงานสอบบัญชี โดยรวมถึงการเปลี่ยนแปลงในตัวเทคโนโลยีดังกล่าวย่อมส่งผลกระทบต่อทั้งโครงสร้างองค์กร และกระบวนการปฏิบัติงานอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ ซึ่งงานวิจัยนี้ได้ศึกษาถึงผลกระทบต่อทั้ง 3 ด้านขององค์กร ได้แก่ โครงสร้างองค์กร กระบวนการปฏิบัติงานและเทคโนโลยี และได้ผลสรุปว่า การรับมาใช้และการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ รวมถึงการเปลี่ยนแปลงใดๆ ในการใช้งานระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์นั้น ล้วนส่งผลกระทบต่อโครงสร้างองค์กร (ได้แก่ บทบาทหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในระดับต่างๆ ) กระบวนการปฏิบัติงาน และเทคโนโลยีที่ต้องมีการเสริมเข้ามาเพื่อรองรับระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่รับมาใช้ ทั้งนี้ ผลการวิเคราะห์ผลกระทบดังกล่าวเหล่านี้ สรุปได้ดังสมมติฐานต่อไปนี้

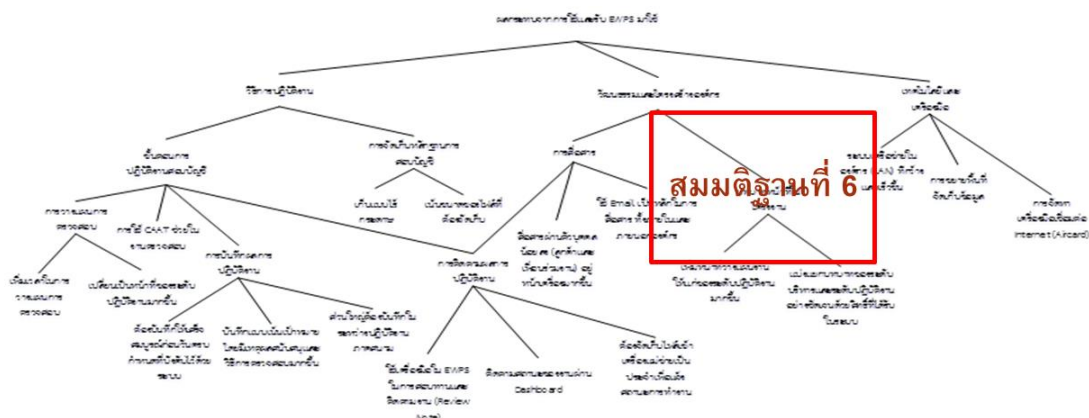
สมมติฐานที่ 6 “ความเป็นอัตโนมัติในการเชื่อมโยงขั้นตอนปฏิบัติงานของระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์มีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับการ “ควบคุม” งานตรวจสอบงบการเงินโดยเฉพาะด้านการเชื่อมโยงการวางแผนการตรวจสอบกับขั้นตอนอื่นๆ”

ในการรับมาใช้และใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ของแต่ละกรณีศึกษานั้น ไม่ได้มีการเปลี่ยนแปลงหรือผลกระทบของโครงสร้างผังองค์กร เนื่องจากโครงสร้างผังองค์กรนั้นต้องอ้างอิงกับบริษัทแม่ในต่างประเทศอยู่แล้ว อย่างไรก็ตาม ผลของการรับระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์มาใช้ตามนโยบายของบริษัทแม่นั้น ก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงหลักใน 2 ประเด็นนั้นคือ

- 1) การเพิ่มหน้าที่หรือการเชื่อมโยงระดับปฏิบัติการเข้าสู่ขั้นตอนการวางแผนมากขึ้น และ
- 2) การกำหนดขั้นตอนสำคัญ (Critical Steps) เพื่อให้ผู้สอบบัญชีระดับบริหารทราบถึงขั้นตอนที่จำเป็นต้องเข้ามาสอบทาน

ทั้งนี้ การเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นทั้ง 2 ด้านที่เกี่ยวข้องกับบทบาทหน้าที่งานของแต่ละงานตรวจสอบงบการเงินนี้ หากเป็นการใช้กระดาษทำการแบบมือ หรือ กระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์แต่ไม่ได้เป็นระบบอัตโนมัติ (การใช้ Microsoft Application) จะไม่สามารถกำหนดบทบาทได้อย่างเป็นอัตโนมัติเช่นนี้ รวมถึงการกำหนดแผนผังการทำงาน (work flow) ก็จะไม่สามารถกำหนดได้อย่างเป็นอัตโนมัติ ซึ่งในขั้นตอนต่างๆ ที่ได้รับการกำหนดให้เป็นอัตโนมัติเช่นนี้ ก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในด้านบทบาทการปฏิบัติงานของบุคลากรในองค์กร ทำให้ผู้สอบบัญชีรับรู้ถึงระดับความแตกต่างของโครงสร้างผังองค์กรที่ชัดเจนขึ้น รวมถึงการกำหนดบทบาทและหน้าที่ความรับผิดชอบที่ชัดเจนและแบ่งแยกกันได้อย่างเด็ดขาด การสอบทานงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและสอดคล้องกับโครงสร้างผังองค์กรที่กำหนดไว้ สิ่งเหล่านี้นับเป็นเครื่องมือที่ช่วยให้ “การควบคุม” ของผู้บริหารมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากยิ่งขึ้น เพราะนอกเหนือจากแผนผังการปฏิบัติงานและบทบาทหน้าที่ การกำหนดการเข้าถึงกระดาษทำการที่ชัดเจนแล้ว การกำหนดระยะเวลาเพื่อ “ควบคุม” ผู้ปฏิบัติงานให้มีการบันทึกข้อมูลให้ทันเวลา (Manson et al., 2001) ก็เป็นเรื่องที่สามารถควบคุมได้อย่างมีประสิทธิภาพเป็นอย่างมากจากการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ ดังนั้น การใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่มีความเป็นอัตโนมัติสามารถช่วยให้ผู้บริหารมั่นใจว่า กระบวนการปฏิบัติงานในขั้นตอนต่างๆ ได้รับ “การควบคุม” อย่างมีประสิทธิภาพ สำหรับแผนภาพที่แสดงถึงที่มาของสมมติฐานที่ 6 ที่ได้จากการวิเคราะห์ข้อมูลกลุ่มค่าตามแผนภาพที่ 19 นั้น แสดงได้ดังแผนภาพที่ 32 ดังนี้



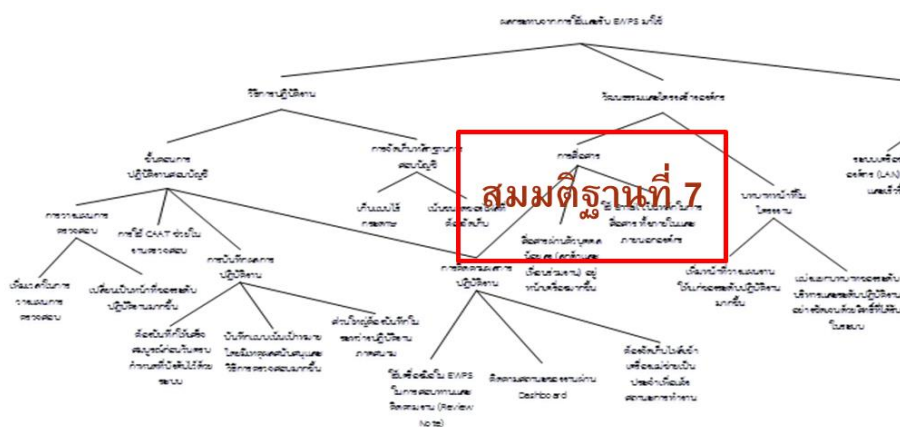


แผนภาพที่ 32 ที่มาของสมมติฐานที่ 6 ในแผนภาพกลุ่มคำการวิเคราะห์ผลกระทบต่อองค์การจากการรับระบบ การดาซทำการอิเล็กทรอนิกส์มาใช้

**สมมติฐานที่ 7 “ความเฉพาะเจาะจงของเครื่องมือการสื่อสารที่ติดตั้งในระบบกระดาซทำการอิเล็กทรอนิกส์มีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับความพึงพอใจและการใช้เครื่องมือเหล่านั้นในการสื่อสารการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชี”**

การรับระบบกระดาซทำการอิเล็กทรอนิกส์มาใช้ในองค์กรนั้น หนึ่งในหน้าที่งาน (Function) ซึ่งเป็นเครื่องมืออัตโนมัติที่เป็นพื้นฐานในระบบกระดาซทำการอิเล็กทรอนิกส์ และเป็นเครื่องมือที่ได้รับการยอมรับจากผู้สอบบัญชีในทุกกระดับว่า มีประสิทธิภาพในการใช้สำหรับการสื่อสารเรื่องต่างๆ ทั้งการสื่อสารการติดตามผลการปฏิบัติงานระหว่างผู้สอบบัญชีในระดับเดียวกัน หรือติดตามผลการปรับปรุงแก้ไขโดยผู้สอบบัญชีที่เป็นผู้สอบทาน นอกจากนี้ระบบกระดาซทำการอิเล็กทรอนิกส์ของทุกกรณีศึกษาได้จัดให้มีการแสดงภาพรวมแสดงสถานะของการปฏิบัติงานสำหรับผู้บริหาร (Dashboard) เพื่อให้ผู้บริหารทราบถึงสถานะการปฏิบัติงานของแต่ละงานตรวจสอบงบการเงินโดยไม่ต้องเข้าไปดูในรายละเอียดของขั้นตอนการปฏิบัติงานทุกชั้น ซึ่งจากผลการวิเคราะห์ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี เครื่องมือเหล่านี้สร้างความพึงพอใจให้แก่ผู้สอบบัญชีเป็นอย่างมาก เนื่องจากการลดเวลาในการสื่อสารที่ต้องเผชิญหน้า (Face to Face Meeting) และมีประสิทธิภาพมากโดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อมีระบบเครือข่าย เช่น อินเทอร์เน็ต ที่มีประสิทธิภาพ (มีความเร็วสูงและเสถียรภาพ) จัดไว้ให้กับผู้ปฏิบัติงาน ทั้งนี้ เครื่องมือที่มีความเฉพาะเจาะจงในระบบกระดาซทำการอิเล็กทรอนิกส์ซึ่งใช้ในทุกรกรณีศึกษานั้น ได้แก่ บันทึกการสอบทานผลการปฏิบัติงาน (Review Note) การติดตั้งระบบสื่อสารผ่านจดหมายอิเล็กทรอนิกส์แบบอัตโนมัติ (Automatic Email Notification) ซึ่งติดตั้งให้มีการส่งจดหมายอิเล็กทรอนิกส์แบบอัตโนมัติทันทีที่ผู้สอบทานดำเนินการสอบทานขั้นตอนการปฏิบัติงานแล้วเสร็จ และ/หรือ ต้องการให้ผู้ปฏิบัติงานปรับปรุงแก้ไขรายละเอียดในขั้นตอนการปฏิบัติงานนั้นๆ รวมถึงภาพรวมแสดงสถานะของการปฏิบัติงานสำหรับผู้บริหาร (Dashboard) สำหรับผู้บริหาร ซึ่งเครื่องมือสื่อสารเหล่านี้ จะ

ตอบสนองต่อความต้องการสื่อสารของผู้สอบบัญชีในทุกระดับและสำคัญที่สุดคือ การให้ความคิดเห็นนั้น สามารถทำได้ถึงระดับขั้นตอนการปฏิบัติงานที่เฉพาะเจาะจงเป็นอย่างมาก ทำให้ผู้สอบบัญชีมีความพึงพอใจและมีการใช้เครื่องมือเหล่านี้มากยิ่งขึ้น ส่งผลให้ลักษณะการสื่อสารมีการปรับเปลี่ยนไปภายในองค์กรเนื่องมาจากการรับระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์มาใช้ในองค์กร สำหรับแผนภาพที่แสดงถึงที่มาของสมมติฐานที่ 7 ที่ได้จากการวิเคราะห์ข้อมูลกลุ่มคำตามแผนภาพที่ 19 นั้น แสดงได้ดังแผนภาพที่ 33 ดังนี้



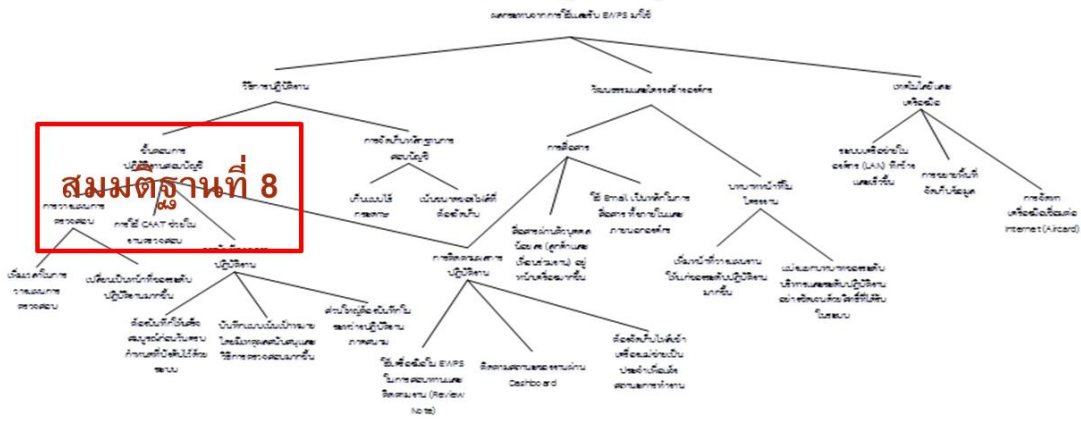
แผนภาพที่ 33 ที่มาของสมมติฐานที่ 7 ในแผนภาพกลุ่มคำการวิเคราะห์ผลกระทบต่อองค์กรจากการรับระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์มาใช้

**สมมติฐานที่ 8 “การรับระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์มาใช้ในครั้งแรกหรือการเปลี่ยนแปลงครั้งใหญ่ที่ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงหลักในขั้นตอนการปฏิบัติงานมีความสัมพันธ์ในเชิงบวกต่อระดับการสื่อสารในวัตถุประสงค์ของการรับมาใช้และการใช้ระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ของผู้บริหาร”**

ผลกระทบหรือการเปลี่ยนแปลงในขั้นตอนหรือวิธีการปฏิบัติงานตรวจสอบที่เกิดขึ้นเนื่องมาจากการใช้ระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์นั้น งานวิจัยนี้ได้ทำการวิเคราะห์ข้อมูลตั้งแต่ขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบ ขั้นตอนระหว่างการปฏิบัติงานตรวจสอบที่รวมถึงการใช้คอมพิวเตอร์มาช่วยในงานตรวจสอบ การบันทึกและจัดเก็บหลักฐานการตรวจสอบในระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ จนกระทั่งสุดท้ายเป็นขั้นตอนการติดตามผลการปฏิบัติงาน ซึ่งขั้นตอนการปฏิบัติงานเหล่านี้ได้มีการนำเครื่องมือช่วยในระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์มาใช้ จึงทำให้มีผลกระทบในด้านวิธีการปฏิบัติงานในด้านต่างๆ โดยในด้านการวางแผนการตรวจสอบนั้น ระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ในทุกสำนักงานได้ให้ความสำคัญกับขั้นตอนนี้มาก จึงมีการกำหนดให้มีการเชื่อมโยงข้อมูลในขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบนี้ไปยังขั้นตอนการปฏิบัติงานอื่นที่มีความเกี่ยวข้องกัน ดังนั้น ข้อมูลที่บันทึกไว้ในขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบที่อยู่ในระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์จึงเป็นข้อมูลที่สำคัญ และเป็นจุดเริ่มต้นในการเชื่อมโยงกระดาศทำการทั้งหมดของผู้สอบบัญชีเข้าไว้ด้วยกัน ทำให้เกิด



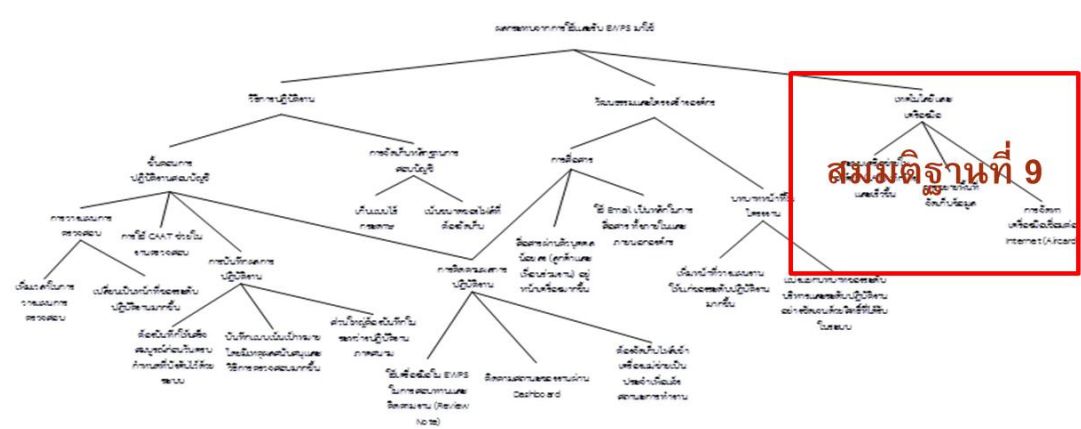
การบูรณาการข้อมูลส่งผลให้ปัจจุบันการกำหนดจำนวนชั่วโมงเพื่อวางแผนการตรวจสอบจึงมีการปรับเปลี่ยนโดยเพิ่มจำนวนชั่วโมงสำหรับขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบเพิ่มขึ้น และได้มีการปรับให้ความรับผิดชอบในการจัดทำนั้น ลงมาอยู่ในระดับปฏิบัติการมากขึ้นเพื่อให้ผู้ปฏิบัติงานเข้าใจในภาพรวมของการตรวจสอบก่อนออกปฏิบัติงานภาคสนาม ส่วนในผลกระทบของขั้นตอนระหว่างการปฏิบัติงานตรวจสอบนั้น พบเรื่องสำคัญในเรื่องของการกำหนดระยะเวลาการปฏิบัติงานแล้วเสร็จในขั้นตอนต่างๆ ให้เป็นไปตามแผนงานอย่างเคร่งครัด จึงระบุให้การควบคุมวันที่ในส่วนนี้เป็นการควบคุมโดยระบบ (System Date) ซึ่งไม่สามารถแก้ไขหรือบันทึกย้อนหลังได้โดยเด็ดขาด นอกจากนี้ ยังมีเรื่องการเชื่อมโยงขั้นตอนการตรวจสอบและผลที่มีความเกี่ยวเนื่องการ การแนบเอกสารหลักฐานเพื่อสนับสนุนผลการตรวจสอบ ซึ่งการกำหนดขั้นตอนเหล่านี้ ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีต้องมีความเข้าใจในกระบวนการปฏิบัติงานตามแนวทางมาตรฐานของระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์เป็นอย่างดี และใช้เวลาเกือบทั้งหมดของการปฏิบัติงานกับระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์นี้ ดังนั้น การรับระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์จึงมีผลกระทบอย่างมากต่อขั้นตอนการปฏิบัติงาน ซึ่งบางครั้งถึงกับเป็นการเปลี่ยนแปลงขั้นตอนการปฏิบัติงานทั้งหมดและเป็นการเปลี่ยนแปลงที่ผู้สอบบัญชีไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้เนื่องจากเป็นนโยบายจากบริษัทแม่ ด้วยเหตุผลดังกล่าวนี้ ผู้บริหารสำนักงานจำเป็นต้องมีการบริหารการเปลี่ยนแปลง (Change Management) ครั้งนี้ให้มีประสิทธิภาพ โดยต้องพยายามผลักดันและสื่อสารวัตถุประสงค์หลักของการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์เพื่อจูงใจให้ผู้สอบบัญชีในสำนักงานสามารถรับมือกับความเปลี่ยนแปลงได้อย่างมีประสิทธิภาพและมีความที่ศนคติในเชิงบวกต่อการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ สำหรับแผนภาพที่แสดงถึงที่มาของสมมติฐานที่ 8 ที่ได้จากการวิเคราะห์ข้อมูลกลุ่มค่าตามแผนภาพที่ 19 นั้น แสดงได้ดังแผนภาพที่ 34 ดังนี้



แผนภาพที่ 34 ที่มาของสมมติฐานที่ 8 ในแผนภาพกลุ่มค่าการวิเคราะห์ผลกระทบต่อองค์กรจากรับระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์มาใช้

### สมมติฐานที่ 9 “ความเป็นอัตโนมัติของระบบกระตาดำการอิเล็กทรอนิกส์ที่ได้รับการพัฒนา มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการจัดเตรียมเครื่องมือและเทคโนโลยีให้แก่ผู้สอบบัญชี”

เมื่อมีการใช้และรับระบบกระตาดำการอิเล็กทรอนิกส์มาใช้ ผลกระทบต่อด้านเทคโนโลยีนั้น นอกเหนือจากการติดตั้งโปรแกรมของระบบกระตาดำการอิเล็กทรอนิกส์ในเครื่องคอมพิวเตอร์ของผู้สอบบัญชีแล้ว ต้องพิจารณาด้านการปรับเปลี่ยนคอมพิวเตอร์และฮาร์ดแวร์ต่างๆ ที่ต้องนำมาใช้ช่วยอำนวยความสะดวกในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีด้วย โดยเฉพาะอย่างยิ่งในรูปแบบของการปฏิบัติงานปัจจุบันที่ต้องเชื่อมต่อข้อมูลกับเครื่องแม่ข่ายอย่างเป็นทางการสม่ำเสมอ แม้จะไม่ได้อยู่ที่สำนักงาน ความสำคัญของความเร็วและความเสถียรภาพของระบบอินเทอร์เน็ตจึงเป็นสิ่งที่สำคัญมาก ดังนั้น ในการเปลี่ยนแปลงหลักด้านเทคโนโลยีและเครื่องมือสนับสนุนนั้น จึงเป็นเรื่องของการสนับสนุนให้มีการเชื่อมต่อระบบเครือข่ายที่มีประสิทธิภาพแก่ผู้สอบบัญชี โดยเฉพาะอย่างยิ่งการปฏิบัติงานนอกสำนักงาน ทั้งนี้ ผู้บริหารในหลายสำนักงานเห็นถึงความสำคัญของการให้การสนับสนุนด้านการเชื่อมต่อ อันเนื่องมาจากการปรับเปลี่ยนวิธีติดตามผลการปฏิบัติงานผ่านระบบกระตาดำการอิเล็กทรอนิกส์ และมีความเห็นถึงการเพิ่มนโยบายให้การสนับสนุนเครื่องมือเพื่อเชื่อมต่อสัญญาณไร้สายให้แก่พนักงานให้สามารถเชื่อมต่อและถ่ายโอนข้อมูลมาสู่เครื่องแม่ข่ายได้อย่างมีประสิทธิภาพ รวมถึงการเพิ่มศักยภาพของระบบเครือข่ายภายในสำนักงาน (Local Area Network – LAN) เพื่อจูงใจให้ผู้สอบบัญชีเข้ามาทำการเชื่อมต่อข้อมูลภายในสำนักงานที่ได้รับการติดตั้งระบบการรักษาความปลอดภัยตามนโยบายการรักษาความปลอดภัยภายในสำนักงาน รวมถึงการปรับขนาดเครื่องแม่ข่ายสำหรับการจัดเก็บเพิ่มข้อมูลงานตรวจสอบงบการเงินก็ต้องได้รับการพิจารณาเพิ่มเติมเพื่อให้สามารถรองรับปริมาณงานได้อย่างเหมาะสม สำหรับแผนภาพที่แสดงถึงที่มาของสมมติฐานที่ 9 ที่ได้จากการวิเคราะห์ข้อมูลกลุ่มคำตามแผนภาพที่ 19 นั้น แสดงได้ดังแผนภาพที่ 35 ดังนี้



แผนภาพที่ 35 ที่มาของสมมติฐานที่ 9 ในแผนภาพกลุ่มคำการวิเคราะห์ผลกระทบต่อองค์กรจากการรับระบบ  
กระดาดทำการอิเล็กทรอนิกส์มาใช้

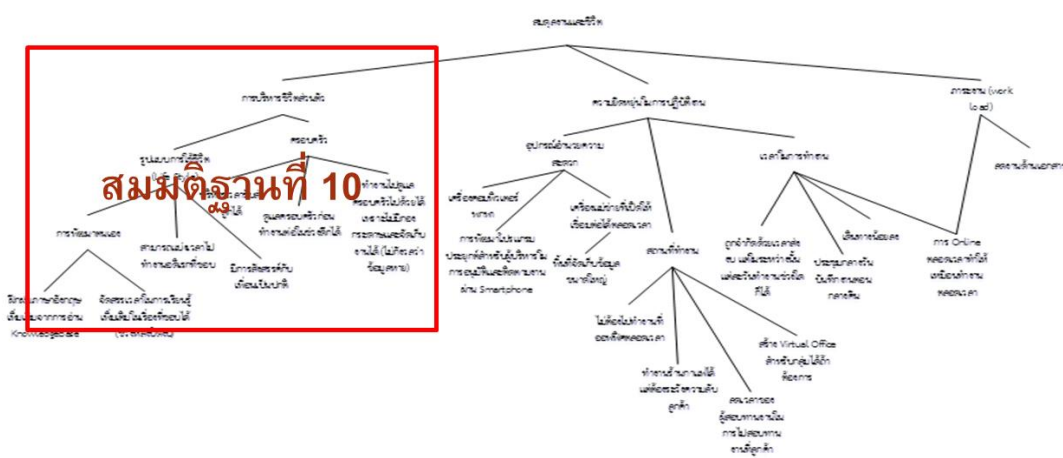
### 5.1.3 การวิเคราะห์ผลด้านการบริหารสมดุลการทำงานและชีวิตของผู้สอบบัญชีที่เปลี่ยนแปลง ไปจากการใช้ระบบกระดาดทำการอิเล็กทรอนิกส์

ความสมดุลของการทำงานและชีวิต (Work-Life Balance) ของผู้ประกอบการวิชาชีพด้านต่างๆ (Professions) นั้นเป็นประเด็นที่เกิดขึ้นมานาน โดยที่ผู้บริหารองค์กรสนใจในด้านการค้นหาวิธีการเพิ่มความสามารถในการผลิต (Productivity) ให้มากขึ้น โดยหนึ่งในแนวทางที่ใช้ในการเพิ่มความสามารถในการผลิตนั้นคือ การปรับสภาพแวดล้อมการทำงานให้แก่พนักงาน การสร้างความยืดหยุ่นในการปฏิบัติงานที่ไม่มีกรอบหรือขอบเขตงานจนมากเกินไป การจัดสรรภาระงานให้เหมาะสม รวมถึงการจัดหาเครื่องมือในการปฏิบัติงานที่ทำให้เกิดความสะดวกในการปฏิบัติงาน ซึ่งกิจกรรมทั้งหมดนี้ทำเพื่อจูงใจให้พนักงานปฏิบัติงานอย่างมีความสุข ซึ่งหากพนักงานมีความสุขในการปฏิบัติงานย่อมส่งผลถึงการเพิ่มขึ้นของความสามารถในการผลิต (Childs, 2003) ซึ่งมีงานวิจัยที่หลากหลายทั้งด้านความแตกต่างในแต่ละอุตสาหกรรมหรือแม้แต่เพศของผู้ปฏิบัติงานเพื่อให้สามารถตอบคำถามงานวิจัยในเรื่องการบริหารความสมดุลของการทำงานและชีวิตได้ชัดเจนมากยิ่งขึ้น ทั้งนี้ งานวิจัยในเรื่องคุณภาพของชีวิตการทำงานสำหรับผู้ประกอบการวิชาชีพทางด้านบัญชีนั้นได้รับการศึกษาวิจัยเช่นเดียวกัน โดยเน้นในเรื่อง การจัดการทางเลือกของการทำงาน (Alternative Work Arrangement – AWA) (E. N. Johnson et al., 2012) ซึ่งผลที่ได้นั้นพบเป็นผลลัพธ์ของข้อแตกต่างของ “การรับรู้” ในเรื่องการจัดการต่างๆ ที่จัดไว้ให้ โดยเป็นข้อแตกต่างตาม “เพศ” และ “สถานภาพ” ของผู้เข้าร่วมงานวิจัย อย่างไรก็ตาม การวิจัยในครั้งนี้ ได้วิเคราะห์ข้อมูลที่ได้จากบทสัมภาษณ์ผู้สอบบัญชีในแต่ละกรณีศึกษา โดยใช้ทฤษฎีฐานรากในการรวบรวมและวิเคราะห์ข้อมูล และเน้นที่การสร้างสมดุลของการทำงานและชีวิตของผู้สอบบัญชีเมื่อมีการใช้ระบบกระดาดทำการอิเล็กทรอนิกส์เป็นหลัก จึงเน้นที่การสร้างสมดุลของ “การทำงาน” และ “ชีวิตครอบครัว” สำหรับผู้สอบบัญชีที่มีครอบครัวแล้ว หรือ “รูปแบบการใช้ชีวิต” สำหรับผู้สอบบัญชีที่ยังเป็นโสด เป็นหลัก ดังนั้น จึงสรุปเป็นสมมติฐานในเรื่องต่างๆ ดังนี้

**สมมติฐานที่ 10 “ระดับการรับมาใช้และการใช้ระบบกระดาดทำการอิเล็กทรอนิกส์ของผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับความสมดุลของการทำงานและชีวิตของผู้สอบบัญชี”**

การวิเคราะห์มุมมองที่ต่างกันตามสถานภาพของครอบครัวของผู้สอบบัญชีนั้น ทำให้สามารถระบุได้ถึงการรับรู้ถึงความสมดุลของการทำงานและชีวิตในมุมมองที่แตกต่างกันได้ เนื่องจากผลการวิเคราะห์ข้อมูลจากความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่มีสถานภาพแตกต่างกันนั้น มีมุมมองที่ต่างกันในการสร้างสมดุลของการทำงานและชีวิตของผู้สอบบัญชีให้แก่ตนเอง โดยผู้สอบบัญชีที่ยังไม่มีครอบครัวนั้น จะเน้นไปที่รูปแบบการใช้ชีวิต (Life Style) ตามที่ตนเองชื่นชอบ รวมถึงการฝึกฝนและพัฒนาตนเองในด้านอื่นที่ไม่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี ในขณะที่

ที่ผู้สอบบัญชีที่มีครอบครัวแล้ว จะเน้นที่การบริหารเวลาให้กับครอบครัวเป็นหลัก อย่างไรก็ตาม สิ่งที่ผู้สอบบัญชีชื่นชอบมากและเห็นว่า เป็นเรื่องการสร้างสมดุลของการทำงานและชีวิตที่ดีมากคือ ความยืดหยุ่นของการปฏิบัติงานทั้งด้านสถานที่และเวลา ซึ่งจากการวิเคราะห์ข้อมูลดังกล่าวข้างต้นสามารถสรุปได้ว่า การใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์นั้น มีส่วนช่วยในการสร้างสมดุลของการทำงานและชีวิตในด้านการบริหารชีวิตส่วนตัวได้โดยมีผลต่อทั้งผู้สอบบัญชีที่มีและไม่มีครอบครัว โดยมีมุมมองที่แตกต่างกันเล็กน้อยในเรื่องความชอบของการใช้ชีวิต สำหรับแผนภาพที่แสดงถึงที่มาของสมมติฐานที่ 10 ที่ได้จากการวิเคราะห์ข้อมูลกลุ่มคำตามแผนภาพที่ 24 นั้น แสดงได้ดังแผนภาพที่ 36 ดังนี้



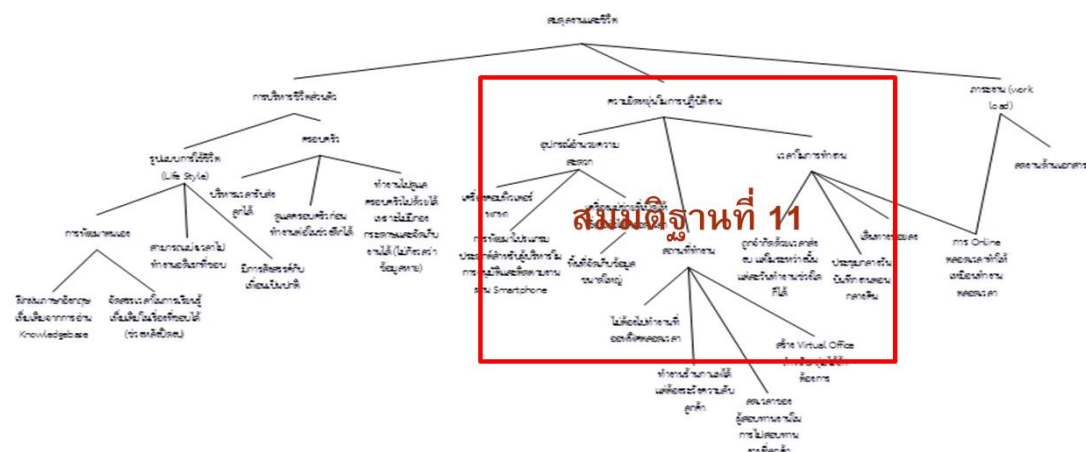
แผนภาพที่ 36 ที่มาของสมมติฐานที่ 10 ในแผนภาพกลุ่มคำการวิเคราะห์ผลกระทบในสมดุลการทำงานและการใช้ชีวิตของผู้สอบบัญชีเมื่อมีการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์

**สมมติฐานที่ 11 “ความทันสมัยของเครื่องมือและเทคโนโลยีอันเนื่องมาจากการรับมาใช้และการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความยืดหยุ่นในการปฏิบัติงาน”**

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้านการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่สามารถสร้างความยืดหยุ่นในการปฏิบัติงานนั้น พบว่า การใช้และการรับระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์มาใช้ส่งผลให้เกิดความยืดหยุ่นในการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบงบการเงินทั้งความยืดหยุ่นของเวลาในการปฏิบัติงานและสถานที่ที่ต้องปฏิบัติงาน เนื่องจากการมีระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ในเครื่องคอมพิวเตอร์พกพาของผู้สอบบัญชานั้น ทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติงานในเวลาหรือสถานที่ใดก็ได้ ความยืดหยุ่นดังกล่าวทำให้ผู้สอบบัญชีมีความคล่องตัวมากยิ่งขึ้น และสามารถบริหารจัดการสร้างความสมดุลของการทำงานและชีวิตให้ดีขึ้นได้ โดยเฉพาะการเลือกทำงานในสถานที่ที่ผู้สอบบัญชีมีความสะดวกและพึงพอใจ ซึ่งไม่ได้หมายความว่าการทำงานที่บริษัทลูกค้าที่ได้รับการตรวจสอบ แต่จะต้องเป็นสถานที่ที่ผู้สอบบัญชีมีความสะดวกสบายและมีความพึงพอใจในการปฏิบัติงาน โดยผลการวิเคราะห์ส่วนใหญ่พบว่า ผู้สอบบัญชีมีความสะดวกที่จะทำงานจากบ้านหรือจากสถานที่ทันสมัย เช่น ร้าน

กาแพ โดยผ่านการใช้ระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์เป็นเครื่องมือช่วยอำนวยความสะดวก ซึ่งถึงแม้จะมีประเด็นเรื่องการรักษาความปลอดภัยของข้อมูลลูกค้าในการปฏิบัติงานนอกสถานที่ แต่ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่เห็นว่า สามารถรักษาความปลอดภัยของลูกค้าได้จากระบบรักษาความปลอดภัยที่ติดตั้งไว้ในเครื่องคอมพิวเตอร์พกพา นอกจากนี้ ในด้านความยืดหยุ่นในเวลากการทำงานผู้สอบบัญชี ถือเป็นประเด็นหลักสำหรับการจัดสรรทางเลือกในการทำงานโดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อมีการใช้ระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ เนื่องจากผลการวิเคราะห์ข้อมูลนั้นพบว่า ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่กล่าวถึงความยืดหยุ่นในเรื่องเวลากการทำงานเป็นหลัก โดยค้ำึงถึงเป็นสิ่งแรกเมื่อกล่าวถึง “ความสมดุลของการทำงานและชีวิต” หรือ Work Life Balance โดยผู้สอบบัญชีกล่าวถึงความยืดหยุ่นของเวลากการทำงานเมื่อมีการใช้ระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ในด้านการจัดการงานอื่นที่มีระดับความสำคัญมากกว่า เช่น การประชุมกับลูกค้า หรือ การดูแลครอบครัว ซึ่งถึงแม้จะมีการกำหนดระยะเวลาที่ต้องแล้วเสร็จไว้ตายตัวและถูกบังคับให้ทำงานให้เสร็จตามกำหนดเวลาโดยระบบ แต่ในระหว่างวันนั้น ผู้สอบบัญชีสามารถบริหารเวลาได้ด้วยตนเองอย่างอิสระ และเพื่อสร้างความยืดหยุ่นในการทำงานนั้น จำเป็นต้องจัดการจะต้องจัดหาอุปกรณ์ต่างๆ เพื่ออำนวยความสะดวกให้แก่ผู้สอบบัญชี โดยมีเครื่องคอมพิวเตอร์พกพาเป็นอุปกรณ์หลักที่มีโปรแกรมหลักของสำนักงาน รวมถึงระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่ได้รับการติดตั้งไว้ในเครื่องให้ครบถ้วนตามนโยบายของแต่ละสำนักงาน นอกจากนี้ บางสำนักงานต้องเตรียมอุปกรณ์เชื่อมต่อกับอินเทอร์เน็ตให้กับผู้สอบบัญชีเนื่องมาจากข้อกำหนดพื้นฐานของระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่กำหนดให้ผู้สอบบัญชีทุกคนในแต่ละงานตรวจสอบงบการเงินต้องมีการเชื่อมต่อบระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์กับเครื่องแม่ข่ายตลอดเวลาเพื่อให้ผู้สอบทานสามารถทราบถึงสถานะของการปฏิบัติงานขณะทำงานในงานตรวจสอบงบการเงินที่ดูแลได้ และบางสำนักงานได้พัฒนาโปรแกรมประยุกต์เพื่ออำนวยความสะดวกให้แก่ผู้สอบบัญชี “ระดับบริหาร” เพื่อให้ผู้บริหารสามารถติดตามและประเมินผลการปฏิบัติงานได้อย่างใกล้ชิด ซึ่งทำให้ผู้บริหารสามารถบริหารเวลาและสร้างความยืดหยุ่นในเรื่องการบริหารจัดการเวลาได้มากยิ่งขึ้น ดังนั้น ไม่เพียงแต่ช่วยบริหารความยืดหยุ่นด้านสถานที่และเวลากการทำงานให้แก่ผู้สอบบัญชีเท่านั้น เครื่องมือและเทคโนโลยีต่างๆ ที่มีในปัจจุบันก็สามารถนำมาปรับและประยุกต์ให้การใช้งานระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์นั้นมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นด้วย อย่างไรก็ตาม ความทันสมัยของเครื่องมือและเทคโนโลยีได้ส่งผลให้เกิดสภาพแวดล้อมการทำงานแบบออนไลน์ตลอดเวลา ซึ่งผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่ยอมรับในผลที่ตามมาี้และยังมีความพึงพอใจในผลที่ได้จากการสามารถสร้างความยืดหยุ่นในการทำงานได้จากการปฏิบัติงานภายใต้สภาพแวดล้อมแบบนี้

สำหรับแผนภาพที่แสดงถึงที่มาของสมมติฐานที่ 11 ที่ได้จากการวิเคราะห์ข้อมูลกลุ่มค้ำตามแผนภาพที่ 24 นั้น แสดงได้ดังแผนภาพที่ 37 ดังนี้



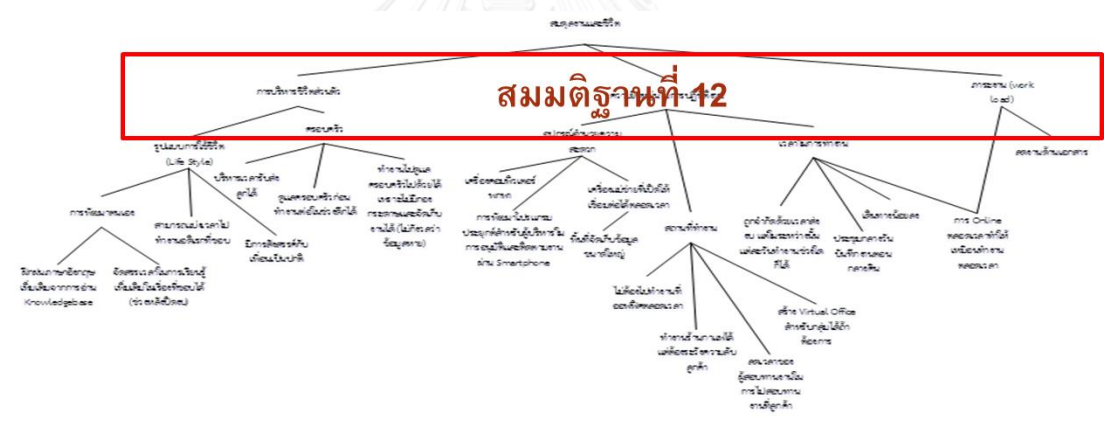
แผนภาพที่ 37 ที่มาของสมมติฐานที่ 11 ในแผนภาพกลุ่มคำการวิเคราะห์ผลกระทบในสมมูลการทำงานและการใช้ชีวิตของผู้สอบบัญชีเมื่อมีการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์

สมมติฐานที่ 12 “ระดับความทันสมัยของเครื่องมือและเทคโนโลยีอันเนื่องมาจากการรับมาใช้และการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการสร้างสมมูลการทำงานและชีวิตของผู้สอบบัญชีใน “ระดับบริหาร” ในขณะที่ไม่มีความสัมพันธ์กับผู้สอบบัญชีใน “ระดับปฏิบัติการ” หรือมีความสัมพันธ์ในระดับที่น้อยกว่าของผู้สอบบัญชีใน “ระดับบริหาร” ”

การวิเคราะห์ข้อมูลในด้านการบริหารสมมูลของการทำงานและชีวิตนั้น พบประเด็นในเรื่องความแตกต่างของการรับรู้ “การลดลงของภาระงาน” ในระดับผู้สอบบัญชีที่แตกต่างกัน เช่นเดียวกับการวิเคราะห์ข้อมูลเรื่องการพัฒนาทักษะ เนื่องจากการรับรู้ถึงภาระงานที่ลดลงของผู้สอบบัญชีใน “ระดับปฏิบัติการ” นั้น รับรู้เฉพาะเรื่องการลดลงในตำแหน่งเอกสารเป็นหลัก โดยส่วนใหญ่ให้ความเห็นถึงการดำเนินงานแบบไร้กระดาษที่มีมากขึ้น ทำให้สามารถลดภาระเรื่องการทำสำเนาเอกสารเมื่อต้องไปปฏิบัติงานภาคสนาม โดยที่ผู้สอบบัญชีใน “ระดับปฏิบัติการ” ไม่ได้ตระหนักถึงภาระงานที่ลดลง ยังคงรับรู้ว่างานสอบบัญชีนั้นเป็นงานที่มีภาระงานที่หนักเนื่องจากยังคงต้องบันทึกผลการตรวจสอบให้เป็นไปตามขั้นตอนการปฏิบัติงานตามรูปแบบมาตรฐานที่ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์กำหนดไว้ จึงไม่ได้ช่วยให้ภาระงานของผู้สอบบัญชีใน “ระดับปฏิบัติการ” ลดลงแต่อย่างใด ทั้งนี้ จากการประเมินผลการวิเคราะห์ข้อมูลจากมุมมองของผู้สอบบัญชีทั้งใน “ระดับบริหาร” และ “ระดับปฏิบัติการ” ถึงการรับรู้ถึงความสมมูลของการทำงานและชีวิตจากการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์นั้น พบว่า ผู้สอบบัญชี “ระดับบริหาร” มีความตระหนักมากกว่าผู้สอบบัญชีใน “ระดับปฏิบัติการ” ทั้งนี้ เนื่องจากหน้าที่ความรับผิดชอบในการบันทึกผลการปฏิบัติงานในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่แตกต่างกันนั่นเอง รวมถึงเนื่องด้วยผู้สอบบัญชี “ระดับบริหาร” ได้รับการติดตั้งโปรแกรมประยุกต์เพิ่มเติมบนสมาร์ตโฟนที่ช่วยผู้บริหารในการสอบทานและติดตามผลการปฏิบัติงานได้อย่างใกล้ชิด ในขณะที่



ผู้สอบบัญชีใน “ระดับปฏิบัติการ” ไม่ได้ใช้ประโยชน์และไม่เห็นว่าไม่ว่าจะเป็นโปรแกรมประยุกต์ใดๆ ที่จะนำมาใช้กับอุปกรณ์ประเภทสมาร์ตโฟนใดๆ ก็ไม่สามารถช่วยอำนวยความสะดวกและสร้างสมดุลให้แก่การทำงานและชีวิตได้ ดังนั้น จึงสรุปผลการวิเคราะห์ข้อมูลในด้านการสร้างสมดุลการทำงานและชีวิตของผู้สอบบัญชีจากการจัดให้มีเทคโนโลยีต่างๆ ที่เกิดขึ้นจากการรับมาใช้และการใช้ระบบกระตาดำการอิเล็กทรอนิกส์นั้น พบว่า ระดับการปฏิบัติงานและการเข้าถึงระบบกระตาดำการอิเล็กทรอนิกส์ที่แตกต่างกันของผู้สอบบัญชีใน “ระดับบริหาร” และ “ระดับปฏิบัติการ” นั้น ส่งผลให้เกิดการยอมรับในเรื่องการสร้างสมดุลในการทำงานและชีวิตที่แตกต่างกัน โดยผู้สอบบัญชีใน “ระดับบริหาร” มีหน้าที่ความรับผิดชอบและการเข้าถึงระบบกระตาดำการอิเล็กทรอนิกส์ในระดับที่เป็นผู้สอบทาน ไม่ต้องเข้าถึงเพื่อบันทึกข้อมูลในรายละเอียด จึงสามารถใช้เทคโนโลยีที่มีได้อย่างมีประสิทธิภาพ ในขณะที่ผู้สอบบัญชีใน “ระดับปฏิบัติการ” นั้น จำเป็นต้องเข้าถึงในระดับรายละเอียดทำให้เทคโนโลยีที่มีจัดไว้ให้ยังไม่สามารถตอบสนองการบริหารความสมดุลของชีวิตและการทำงานได้เนื่องจากข้อจำกัดของหน้าที่งานดังกล่าว สำหรับแผนภาพที่แสดงถึงที่มาของสมมติฐานที่ 12 ที่ได้จากการวิเคราะห์ข้อมูลกลุ่มค่าตามแผนภาพที่ 24 นั้น แสดงได้ดังแผนภาพที่ 38 ดังนี้



แผนภาพที่ 38 ที่มาของสมมติฐานที่ 12 ในแผนภาพกลุ่มค่าการวิเคราะห์ผลกระทบในสมดุลการทำงานและการใช้ชีวิตของผู้สอบบัญชีเมื่อมีการใช้ระบบกระตาดำการอิเล็กทรอนิกส์

## 5.2 ข้อจำกัดของงานวิจัย

ในงานวิจัยครั้งนี้ ขอบเขตของการวิจัยนั้น จำกัดอยู่ที่การใช้ระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์โดยผู้สอบบัญชีในสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ในประเทศไทยเท่านั้น และระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์นั้น จำกัดความไว้ตามคำนิยามที่ระบุไว้ในหัวข้อ 4.1 ซึ่งไม่รวมถึงโปรแกรมช่วยตรวจสอบอื่นๆ (Computer Assisted Audit Tools and Technique (CAAT)) ดังนั้น หากการรวบรวมข้อมูลในคำจำกัดความสำหรับระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ในรูปแบบอื่นนอกเหนือจากที่กำหนดขอบเขตในงานวิจัยนี้ รวมถึงบริบทอื่นๆ เช่น ระดับความเป็นอัตโนมัติที่แตกต่างไปจากที่กรณีศึกษาในงานวิจัยนี้เป็น หรือ การจัดให้มีการเชื่อมโยงกับฐานความรู้ที่ไม่เท่ากัน หรือ การจัดให้มีเครื่องมือหรือเทคโนโลยีอื่นๆ ที่ทันสมัยกว่า เป็นต้น ข้อแตกต่างดังกล่าวอาจจะส่งผลให้มีการวิเคราะห์ที่แตกต่างไปจากการวิจัยครั้งนี้ได้

## 5.3 ประโยชน์ที่ได้รับจากงานวิจัย

ดังที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 1 ถึงประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากงานวิจัย ในบทนี้ได้มีการสรุปอีกครั้งถึงประโยชน์ที่ได้รับจากการวิจัยในครั้งนี้ โดยแบ่งเป็นประโยชน์เชิงปฏิบัติและประโยชน์เชิงวิชาการ ดังนี้

### 5.3.1 ประโยชน์เชิงปฏิบัติ

งานวิจัยนี้มีความมุ่งหวังให้เกิดประโยชน์ต่อสำนักงานสอบบัญชีทั้งหลายในประเทศไทยที่มีแผนการพัฒนาและติดตั้งระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ โดยผลของการวิจัยแสดงให้เห็นถึงผลกระทบในด้านต่างๆ ที่เกิดขึ้นจากการรับระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์มาใช้งาน รวมถึงผลกระทบที่เกิดขึ้นอย่างต่อเนื่องจากการใช้ระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์นั้น ซึ่งผู้บริหารหรือสำนักงานสอบบัญชีที่จะติดตั้งระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์จะได้พิจารณาถึงความเหมาะสมกับโครงสร้างองค์กรและปัจจัยต่างๆ ที่ตนเองมีอยู่ในปัจจุบัน เปรียบเทียบกับกรณีศึกษาและสามารถประเมินถึงผลกระทบที่จะเกิดขึ้นกับองค์กรของตนเองหากมีการรับระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์มาใช้ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ผลการวิจัยนี้เป็นผลการวิเคราะห์ข้อมูลจาก “ความคิดเห็น” ของผู้สอบบัญชีผู้ใช้ระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์โดยตรง ทำให้ได้รับทราบถึงมุมมองที่แท้จริงจากผู้กระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ ทั้งนี้ ประโยชน์ในทางปฏิบัติที่ได้จากมุมมองของผู้สอบบัญชีจากงานวิจัยนี้ สรุปได้ดังนี้

#### 1) การเตรียมความพร้อมทางด้านแผนพัฒนาทักษะบุคลากรที่ต้องสอดคล้องกับระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่เลือกใช้

การจัดให้มีการใช้ระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ต้องมีการจัดเตรียมความพร้อมสำหรับการพัฒนาทักษะของผู้สอบบัญชีให้เหมาะสม เนื่องจากผลการศึกษาในอดีตที่เกี่ยวข้องกับการลดทักษะการปฏิบัติงานลงจากการใช้เทคโนโลยีของ Braverman (1974) ที่แสดงให้เห็นถึงความเป็นไปได้ในการที่ผู้สอบบัญชีจะไม่ได้รับการพัฒนากทักษะอย่างเหมาะสมจากการที่จัดให้มีระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่มีพร้อมในเรื่องของเครื่องมือต่างๆ และฐานความรู้ที่อำนวยความสะดวก



สะดวกในการปฏิบัติงานจนส่งผลให้การพัฒนาทักษะต่างๆ ไม่มีประสิทธิภาพตามที่ควรจะเป็น ดังนั้น หากสำนักงานสอบบัญชีใดต้องมีการติดตั้งหรือใช้งานระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ ต้องคำนึงถึงประเด็นในเรื่องดังกล่าวและจัดให้มีแผนการพัฒนาทักษะของผู้สอบบัญชีที่สำคัญที่จะทำให้การใช้งระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์เกิดประโยชน์สูงสุด กล่าวคือ สามารถเพิ่มประสิทธิภาพการปฏิบัติงานไปพร้อมกับการพัฒนาทักษะของผู้สอบบัญชีอย่างเหมาะสม

## 2) การเตรียมความพร้อมขององค์กรในการรับมือต่อผลกระทบด้านต่างๆ ที่อาจจะเกิดขึ้นเมื่อมีการตัดสินใจใช้ระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์

สำนักงานสอบบัญชีที่มีแผนการติดตั้งระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ได้รับทราบผลกระทบหรือการเปลี่ยนแปลงในด้านต่างๆ ที่จะเกิดขึ้น ทั้งในด้านการเปลี่ยนแปลงบทบาทการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ลักษณะการสื่อสาร และขั้นตอนการปฏิบัติงาน รวมไปถึงการจัดให้มีเครื่องมือหรือเทคโนโลยีที่เหมาะสมสอดคล้องกับระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่นำมาใช้

## 3) การจัดเตรียมทางเลือกการปฏิบัติงานให้แก่ผู้สอบบัญชีเพื่อให้สามารถสร้างความสมดุลของการทำงานและชีวิตได้อย่างเหมาะสมเมื่อมีการใช้ระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์

ผู้บริหารสำนักงานสอบบัญชีได้รับทราบถึงปัจจัย มุมมองและรายละเอียดต่างๆ ที่ผู้สอบบัญชีในสำนักงานที่ใช้ระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ใช้ในการบริหารการทำงานและชีวิต และสามารถนำมาปรับใช้กับแผนบริหารบุคลากรของตนเอง หรือสร้างทางเลือกการปฏิบัติงานให้มีความยืดหยุ่นและเหมาะสม ทำให้ผู้สอบบัญชีในสำนักงานของตนเองสามารถปฏิบัติงานโดยใช้ระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ในการสร้างสมดุลของการทำงานและชีวิตให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น และมีความสุขกับการปฏิบัติงาน

### 5.3.2 ประโยชน์เชิงวิชาการ

ในการให้ประโยชน์เชิงวิชาการนั้น งานวิจัยนี้ ได้ให้ผลการศึกษาที่เพิ่มเติมผลงานวิจัยในสาขาที่เกี่ยวข้องกับการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในงานตรวจสอบงบการเงิน หรือการตรวจสอบแบบอัตโนมัติ (Manson et al., 1997; Manson et al., 1998) โดยงานวิจัยนี้ เป็นอีกหนึ่งรายละเอียดของการศึกษาเชิงคุณภาพที่เกี่ยวข้องกับระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์โดยตรงที่ทำให้มีข้อมูลสนับสนุนผลการศึกษาด้านผลกระทบจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในงานตรวจสอบงบการเงินจากการใช้การตรวจสอบในรูปแบบอัตโนมัติ ทั้งนี้ การเพิ่มเติมผลการศึกษาเพื่อประโยชน์เชิงวิชาการที่สามารถรวบรวมได้จากผลของการวิจัยในครั้งนี้ สรุปได้ดังนี้

#### 1) การสนับสนุนการปฏิบัติงานจากการใช้ระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่แตกต่างกันในผู้สอบบัญชีแต่ละระดับ

เมื่อมีการวิเคราะห์ถึงข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการได้รับการสนับสนุนการปฏิบัติงานจากระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ในงานวิจัยนี้ พบว่า มีความคิดเห็นที่แตกต่างกันระหว่างผู้สอบบัญชีใน “ระดับบริหาร” และ “ระดับปฏิบัติการ” ซึ่งมีทั้งความคิดเห็นที่แตกต่างกันในเรื่องการรับรู้ถึงการสนับสนุนจากระบบกระดาศทำการอิเล็กทรอนิกส์ในด้านการส่งเสริมให้เกิด

การพัฒนาทักษะการปฏิบัติงาน (สมมติฐานที่ 4) โดยที่ผู้สอบบัญชี “ระดับปฏิบัติการ” รับรู้ถึงการพัฒนาก้าวหน้าที่เกิดขึ้นจากการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์มากกว่าผู้สอบบัญชี “ระดับบริหาร” ในขณะที่ ความคิดเห็นที่เห็นแตกต่างกันของผู้สอบบัญชีทั้ง 2 ระดับนี้ เมื่อมีการใช้เครื่องมือและเทคโนโลยีที่องค์กรมีการจัดไว้ให้เมื่อมีการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์เพื่อตอบสนองวัตถุประสงค์การสร้างสมดุลการทำงานและชีวิต (สมมติฐานที่ 12) เป็นไปในทิศทางตรงกันข้าม โดยผู้สอบบัญชี “ระดับบริหาร” สามารถใช้เครื่องมือและเทคโนโลยีที่ได้รับเมื่อมีการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ช่วยสร้างความสมดุลการทำงานและชีวิตได้มากกว่าผู้สอบบัญชี “ระดับปฏิบัติการ”

**2) ทักษะด้านความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพที่ไม่ได้รับผลกระทบจากการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ เมื่อผู้สอบบัญชีมีคุณสมบัติด้านความระมัดระวังเป็นคุณสมบัติพื้นฐาน**

การมีความระมัดระวัง (Due Care) ของผู้สอบบัญชีเป็นคุณสมบัติพื้นฐานที่สำคัญที่ทำให้การเสริมสร้างทักษะด้านความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพได้ผลดียิ่งขึ้น โดยที่การใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ไม่ได้ส่งผลกระทบให้มีการลดทักษะการปฏิบัติงานลง ในขณะที่หากเป็นผู้สอบบัญชีที่ไม่มีความระมัดระวังเป็นคุณสมบัติพื้นฐานจะมีแนวโน้มที่การใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ได้กลายเป็นการลดทักษะการปฏิบัติงานลง โดยผู้สอบบัญชีที่ไม่มีความระมัดระวังจะมีการปฏิบัติงานตามที่ระบบจัดไว้ให้โดยขาดดุลยพินิจที่เหมาะสม ทำให้การเสริมสร้างทักษะด้านความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพไม่เกิดขึ้น หรือไม่สามารพัฒนาได้อย่างเหมาะสม (สมมติฐานที่ 2)

**3) ผลกระทบจากการจัดให้มีเครื่องมือและเทคโนโลยีสำหรับการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์**

เมื่อมีการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ องค์กรจำเป็นต้องจะมีการเตรียมความพร้อมในด้านเครื่องมือและเทคโนโลยีต่างๆ ให้แก่ผู้สอบบัญชี ซึ่งผลการวิจัยนี้ พบว่า เครื่องมือและเทคโนโลยีต่างๆ นั้นได้รับการเลือกใช้จากผู้สอบบัญชีในระดับที่หลากหลาย โดยหากเป็นระบบฐานความรู้ (Knowledgebase) นั้น มีปัจจัยสำคัญที่ผู้สอบบัญชีจะเลือกหรือไม่เลือกใช้ฐานความรู้คือ “ประสบการณ์” ของผู้สอบบัญชี (สมมติฐานที่ 1) ซึ่งประสบการณ์ในงานวิจัยนี้ ประเมินจากระดับตำแหน่งงานของผู้สอบบัญชี ทั้งนี้ เนื่องจากส่วนใหญ่การปรับตำแหน่งให้สูงขึ้นของผู้สอบบัญชีในประเทศไทยขึ้นอยู่กับจำนวนปีที่ทำงานของผู้สอบบัญชี ดังนั้น ผู้สอบบัญชีในตำแหน่งที่สูงกว่า จึงมี “ประสบการณ์” การทำงานที่มากกว่า นอกจากนั้น ในด้านผลกระทบจากการใช้เครื่องมือและเทคโนโลยีอื่นๆ นั้น พบว่า หากระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์มีความเป็นอัตโนมัติมากขึ้น องค์กรจำเป็นต้องจัดทำให้มีเครื่องมือและเทคโนโลยีที่สามารถรองรับหน้าที่งานที่เป็นอัตโนมัติของระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ให้แก่ผู้สอบบัญชี (สมมติฐานที่ 7 และสมมติฐานที่ 9) และหากเครื่องมือและเทคโนโลยีที่จัดไว้ให้นั้น สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ที่จะต้องใช้ในการสื่อสารและหน้าที่งานที่ผู้สอบบัญชีแต่ละระดับ จะทำให้เครื่องมือและเทคโนโลยีเหล่านี้ได้รับการใช้งานจากผู้สอบบัญชีอย่างมีประสิทธิภาพ (สมมติฐานที่ 7)

4) **ความสัมพันธ์ระหว่างระดับของความมั่นใจในคุณภาพงานตรวจสอบงบการเงินกับการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์**

เมื่อทำการวิเคราะห์ข้อมูลในด้านการรับรู้ถึงคุณภาพงานตรวจสอบงบการเงินของผู้สอบบัญชี เมื่อมีการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์นั้น ผู้สอบบัญชีในทุกๆระดับได้รับความมั่นใจในคุณภาพการตรวจสอบงบการเงินมากขึ้นเมื่อมีการทำงานผ่านการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ (สมมติฐานที่ 5) ทั้งนี้ ผลการศึกษาสำหรับสมมติฐานนี้ จะต้องขึ้นอยู่กับลักษณะของระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่เป็นไปตามความหมายของระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ในงานวิจัยนี้

5) **การใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์เพื่อ “ควบคุม” การปฏิบัติงานและความมั่นใจ “ความครบถ้วน” ของขั้นตอนการปฏิบัติงาน**

งานวิจัยนี้สนับสนุนผลการศึกษาด้านการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์เป็นเครื่องมือช่วยในด้าน “การควบคุม” การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี โดยเป็นการควบคุมในด้านการปฏิบัติงานตามขั้นตอนงานตรวจสอบงบการเงินที่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีและระยะเวลาที่ต้องแล้วเสร็จในแต่ละขั้นตอนการปฏิบัติงาน (สมมติฐานที่ 6) นอกจากนี้ ในด้านประสิทธิภาพของ “การควบคุม” โดยใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์นี้ ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีมีความมั่นใจใน “ความครบถ้วน” ของกระบวนการปฏิบัติที่สำคัญด้วยเช่นเดียวกัน (สมมติฐานที่ 3)

6) **การสื่อสารวัตถุประสงค์การใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์**

การศึกษาแสดงผลถึงความสำคัญของการสื่อสารวัตถุประสงค์ของการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์เมื่อมีการรับหรือเมื่อมีการพัฒนาปรับปรุงเปลี่ยนแปลงหลักในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่จะทำให้การใช้งานระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล (สมมติฐานที่ 8)

7) **การสร้างสมดุลการทำงานและชีวิตจากการได้รับเครื่องมือและเทคโนโลยีที่ทันสมัยในการปฏิบัติงาน**

การศึกษาที่สนับสนุนผลการวิจัยเรื่องการสร้างสมดุลการทำงานและชีวิตของผู้สอบบัญชีจากการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ (สมมติฐานที่ 10 และสมมติฐานที่ 11) ที่แสดงผลในเชิงบวก โดยเฉพาะเมื่อมีการจัดให้ผู้สอบบัญชีได้ใช้เครื่องมือและเทคโนโลยีที่ทันสมัยมากยิ่งขึ้น

## 5.4 การวิจัยในอนาคต

การวิจัยในอนาคตที่สามารถศึกษาเพิ่มเติมจากงานวิจัยนี้ได้ นั้น สามารถแบ่งได้เป็น 3 หัวข้อ ดังนี้

- **การวิจัยเชิงปริมาณจากทฤษฎีที่พบจากงานวิจัยนี้**

จากผลการศึกษาและวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้รับจากผู้สอบบัญชีในระดับต่างๆ กันของแต่ละสำนักงานสอบบัญชีที่เป็นกรณีศึกษา ผู้วิจัยพบว่ามีความแตกต่างของ “ความคิดเห็น” ของผู้สอบบัญชีในแต่ละระดับ โดยขึ้นอยู่กับระดับของการเข้าถึงระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ หน้าที่ความรับผิดชอบ ความทันสมัยของเครื่องมือและเทคโนโลยีที่จัดให้มีในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ รวมถึงประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีที่เป็นตัวแปรสำคัญ ดังนั้น หากมีการศึกษาเพิ่มเติมในตัวแปรสำคัญต่างๆ ที่อยู่ในสมมติฐานที่ตั้งไว้ในงานวิจัยนี้ จะทำให้ได้รับคำตอบของสมมติฐานที่ชัดเจนมากยิ่งขึ้น เช่น การทดสอบระดับความสัมพันธ์ระหว่าง “ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี” และ “แนวโน้มการใช้ฐานความรู้ในระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์” หรือ การทดสอบถึงอิทธิพลของ “คุณสมบัติด้านความระมัดระวัง” ซึ่งเป็นตัวแปรตัวที่ 3 (Moderator) ที่ส่งผลให้ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรที่ 1 คือ “การใช้ขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบ (Audit Procedure) ที่จัดไว้ให้” อย่างเป็นทางการประจำ และตัวแปรที่ 2 คือ “การพัฒนาทักษะด้านความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ” เปลี่ยนไป เป็นต้น

- **การวิจัยในระดับของหน่วยในการวิเคราะห์ (Unit of Analysis) ที่แตกต่างจากงานวิจัยนี้**

เนื่องด้วยงานวิจัยนี้เน้นที่การวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้รับจากผู้สอบบัญชี ดังนั้น หน่วยในการวิเคราะห์ (Unit of Analysis) จึงเป็นในระดับบุคลากร และงานวิจัยนี้ยังไม่ได้วิเคราะห์ถึงผลกระทบในด้านหน่วยการวิเคราะห์ในระดับองค์กรหรือระดับกรณีศึกษา รวมถึง ไม่ได้มีการทดสอบถึงต้นทุนการพัฒนากระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่อาจส่งผลกระทบต่อค่าธรรมเนียมงานตรวจสอบงบการเงินว่า เป็นปัจจัยหลักที่ทำให้เกิดผลกระทบหรือไม่ จึงเป็นหัวข้อการวิจัยต่อในอนาคตที่สามารถดำเนินการเพื่อให้ได้ภาพรวมการวิเคราะห์ปัจจัยอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการใช้และการรับระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์มาใช้ในระดับองค์กรได้อย่างครบถ้วนสมบูรณ์มากยิ่งขึ้น

- **การวิจัยเพิ่มเติมในด้านพฤติกรรมของคนรุ่นใหม่กับการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์**

สุดท้ายการวิจัยในอนาคตที่เกิดจากแนวคิดในงานวิจัยนี้ ยังสามารถดำเนินการไปถึงเรื่องของการศึกษาถึงพฤติกรรมของคนรุ่นใหม่ ซึ่งถือเป็นประชากรส่วนใหญ่ที่เป็นผู้ปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชีโดยเฉพาะใน “ระดับปฏิบัติการ” นั้น อาจจะทำให้สามารถนำผลการศึกษาถึงความสอดคล้องของพฤติกรรมของคนรุ่นใหม่กับเทคโนโลยีที่ควรนำมาใช้สำหรับงานตรวจสอบงบการเงิน เพื่อให้สามารถสนองตอบต่อวิถีการใช้ชีวิตและความสามารถเฉพาะของคนในแต่ละรุ่นที่มีลักษณะเฉพาะตัวได้มากยิ่งขึ้น ซึ่งหากผลการวิจัยสามารถค้นพบแนวทางการพัฒนาเทคโนโลยีสารสนเทศหรือเครื่องมือที่สอดคล้องของพฤติกรรมที่เป็น

ลักษณะเฉพาะของคนแต่ละรุ่น จะส่งผลให้งานตรวจสอบงบการเงินได้รับการพัฒนาด้านคุณภาพและส่งผลให้ทักษะของผู้สอบบัญชีได้รับการพัฒนาได้อย่างมีประสิทธิภาพต่อไป

งานวิจัยนี้ ครอบคลุมถึงการศึกษาความสัมพันธ์ของปัจจัยหรือตัวแปรต่างๆ ที่ส่งผลกระทบต่อกันเมื่อมีการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ในสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ที่มีเครือข่ายทั่วโลกและดำเนินกิจการในประเทศไทย และแสดงผลของการค้นพบผลกระทบในด้านต่างๆ ที่เกี่ยวข้องเมื่อมีการใช้ระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์เป็นเครื่องมือและเทคโนโลยีที่สนับสนุนการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินของผู้สอบบัญชีซึ่งใช้เป็นหน่วยในการวิเคราะห์ข้อมูลสำหรับงานวิจัยนี้ ซึ่งเป็นประโยชน์ต่อผู้ที่นำไปศึกษาเพิ่มเติมและนำไปปรับใช้เมื่อมีการพิจารณานำระบบกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์มาใช้งานได้



## รายการอ้างอิง

- Adler, P. S. (1987). Skill formation in US accounting firms: Pressures, trends and options. *Office Technology and People*, 3(1), 3-16.
- Akdere, M. (2006). Improving quality of work-life: Implications for human resources. *The Business Review*, 6(1), 173-177.
- Arnold, V., & Sutton, S. (1998). The theory of technology dominance: Understanding the impact of intelligent decision aids on decision maker's judgments. *Advances in accounting behavioral research*, 1(3), 175-194.
- Axelsen, M. (2012). Continued use of intelligent decision aids and auditor knowledge: qualitative evidence.
- Banker, R. D., Chang, H., & Kao, Y.-c. (2002). Impact of information technology on public accounting firm productivity. *Journal of Information Systems*, 16(2), 209-222.
- Bell, T. B., Bedard, J. C., Johnstone, K. M., & Smith, E. F. (2002). KRiskSM: A computerized decision aid for client acceptance and continuance risk assessments. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 21(2), 97-113.
- Bluff, R. (2005). Grounded theory: the methodology. *Qualitative research in health care*, 147-167.
- Bouwman, M. J. (1996). Opportunities for behavioral research in AIS: the matter of expertise. *Advances in Accounting Information Systems*, 4, 255-278.
- Braverman, H. (1974). *Labor and Monopoly Capital* Monthly Review Press New York. *New York*.
- Buchheit, S., Dalton, D. W., L Harp, N., & Hollingsworth, C. W. (2014). An Analysis of Auditing and Accounting Professionals' Work-Life Balance in the Post-Sarbanes-Oxley Era.
- Charmaz, K. (1995). The body, identity, and self. *The Sociological Quarterly*, 36(4), 657-680.
- Childs, T. (2003). Is Work/Life balance a Global issue-or has the US Culture simply exported the issue. Retrieved October, 27, 2010.

- Chirban, J. T. (1996). *Interviewing in depth: The interactive-relational approach*: Sage Publications.
- Coombs, R., Knights, D., & Willmott, H. C. (1992). Culture, control and competition; towards a conceptual framework for the study of information technology in organizations. *Organization studies*, 13(1), 051-072.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of accounting and economics*, 3(3), 183-199.
- Dowling, C., & Leech, S. (2007). Audit support systems and decision aids: Current practice and opportunities for future research. *International Journal of Accounting Information Systems*, 8(2), 92-116. doi: <http://dx.doi.org/10.1016/j.accinf.2007.04.001>
- Elliott, R. K., & Jacobson, P. D. (1987). Audit technology: A heritage and a promise. *Journal of Accountancy*, 163(5), 198.
- Ferki, J., Belanger, F., & Sheetz, S. (1998). Electronic Work Papers for Audit Teams: A Study of Information Systems Adoption. *AMCIS 1998 Proceedings*, 5.
- Francis, J. R. (2011). A framework for understanding and researching audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(2), 125-152.
- Gibbins, M., & Wolf, F. M. (1982). Auditors' Subjective Decision Environment--The Case of a Normal External Audit. *Accounting Review*, 105-124.
- Giddens, A. (1984). The constitution of society. *Outline of the theory of*.
- Glaser, B., & Strauss, A. (1967). The discovery of grounded theory. *London: Weidenfeld and Nicholson*.
- Glaser, B. G. (1978). *Theoretical sensitivity: Advances in the methodology of grounded theory*: Sociology Pr.
- Glaser, T., Walton, D. S., & Maas, R. L. (1992). Genomic structure, evolutionary conservation and aniridia mutations in the human PAX6 gene. *Nature genetics*, 2(3), 232-239.
- Gnanayudam, J., & Dharmasiri, A. (2007). The Influence of Quality of Work-life on Organizational Commitment: A Study of the Apparel Industry. *Sri Lankan Journal of Management*, 12(3).
- Harper, R., & Sellen, A. J. (2001). *The myth of the paperless office*: MIT Press.

- Huang, T.-C., Lawler, J., & Lei, C.-Y. (2007). The effects of quality of work life on commitment and turnover intention. *Social Behavior and Personality: an international journal*, 35(6), 735-750.
- Hurt, R. K. (2010). Development of a scale to measure professional skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 149-171.
- Ismail, N. A., & Abidin, A. Z. (2009). Perception towards the importance and knowledge of information technology among auditors in Malaysia. *Journal of Accounting and Taxation*, 1(4), 61.
- Ivancevich, J. M. (2001). Human resource management *McGraw-Hill*, 8th edition.
- Janvrin, D., Bierstaker, J., & Lowe, D. J. (2008). An examination of audit information technology use and perceived importance. *Accounting Horizons*, 22(1), 1-21.
- Johnson, E. N., Lowe, D. J., & Reckers, P. M. (2012). Measuring Accounting Professionals' Attitudes Regarding Alternative Work Arrangements. *Behavioral Research in Accounting*, 24(1), 47.
- Johnson, J. M. (2002). In-depth interviewing. *Handbook of interview research: Context and method*, 103-119.
- Kandasamy, I., & Ancheri, S. (2009). Hotel employees' expectations of QWL: A qualitative study. *International Journal of Hospitality Management*, 28(3), 328-337.
- Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B., & Velury, U. K. (2012). Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(sp1), 385-421.
- Koonmee, K., Singhapakdi, A., Virakul, B., & Lee, D.-J. (2010). Ethics institutionalization, quality of work life, and employee job-related outcomes: A survey of human resource managers in Thailand. *Journal of Business Research*, 63(1), 20-26.
- Lewis, D., Brazil, K., Krueger, P., Lohfeld, L., & Tjam, E. (2001). Extrinsic and intrinsic determinants of quality of work life. *Leadership in Health Services*, 14(2), 9-15.
- Liang, D., Lin, F., & Wu, S. (2001). Electronically auditing EDP systems: With the support of emerging information technologies. *International Journal of Accounting Information Systems*, 2(2), 130-147.



- Lincoln, Y. S., & Guba, E. G. (1985). *Naturalistic inquiry* (Vol. 75): Sage.
- Manita, R., & Elommal, N. (2010). The quality of audit process: An empirical study with audit committees. *International Journal of Business*, 15(1), 87.
- Manson, S., McCartney, S., & Sherer, M. (1997). *Audit automation: The use of information technology in the planning, controlling and recording of audit work*: Institute of Chartered Accountants of Scotland.
- Manson, S., McCartney, S., & Sherer, M. (2001). Audit automation as control within audit firms. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 14(1), 109-130.
- Manson, S., McCartney, S., Sherer, M., & Wallace, W. A. (1998). Audit Automation in the UK and the US: A Comparative Study. *International Journal of Auditing*, 2(3), 233-246.
- Merriam, S. B. (1998). *Qualitative Research and Case Study Applications in Education. Revised and Expanded from*: ERIC.
- Merriam, S. B. (2002). Do all these people have to be here? Reflections on collecting data in another culture. SB Merriam & Associates. *Qualitative research in practice: Examples for discussion and analysis*, 58-61.
- Moeckel, C. (1990). The effect of experience on auditors' memory errors. *Journal of Accounting Research*, 368-387.
- Moeckel, C. L., & Plumlee, R. D. (1989). Auditors' confidence in recognition of audit evidence. *Accounting Review*, 653-666.
- Morse, J. M. (2001). Are there risks in qualitative research? *Qualitative Health Research*, 11(1), 3-4.
- Nelson, M. W. (2009). A model and literature review of professional skepticism in auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2), 1-34.
- Omotoso, K., Patel, A., & Scott, P. (2010). Information and communications technology and auditing: current implications and future directions. *International Journal of Auditing*, 14(2), 147-162.
- Patton, M. Q. (1990). *Qualitative evaluation and research methods*: SAGE Publications, inc.
- Pongpattrachai, D., Cragg, P., & Fisher, R. (2009). Spreadsheet infusion in small audit firms in Thailand. *AMCIS 2009 Proceedings*, 432.

- Robbins, S. P., Odendaal, A., & Roodt, G. (2001). *Organisational behaviour: global and Southern African perspectives*: Pearson South Africa.
- Rogers, E. M. (1995). Diffusion of Innovations: modifications of a model for telecommunications. *Die Diffusion von Innovationen in der Telekommunikation*, 17, 25-38.
- Rogers, E. M. (2004). A prospective and retrospective look at the diffusion model. *Journal of Health Communication*, 9(S1), 13-19.
- Saklani, D. (2004). Quality of Work Life in the Indian Context: An Empirical Investigation. *Decision (0304-0941)*, 31(2).
- Sutton, S. G. (1993). Toward an Understanding of the Factors Affecting the Quality of the Audit Process\*. *Decision Sciences*, 24(1), 88-105.
- Wyatt, T. A., & Wah, C. Y. (2001). Perceptions of QWL: A study of Singaporean employees development. *Research and Practice in Human Resource Management*, 9(2), 59-76.
- ชูโต, น. (2545). การวิจัยเชิงคุณภาพ. กรุงเทพฯ: บริษัท แม็ทส์ปอยท์ จำกัด.
- อ่วมตานี, อ. (2553). การวิจัยเชิงคุณภาพทางการพยาบาล (Vol. พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

## ภาคผนวก

ภาคผนวก ก : รายการคำถามสำหรับการสัมภาษณ์

ชื่อสำนักงาน: \_\_\_\_\_

รหัสผู้ให้สัมภาษณ์: \_\_\_\_\_

วันที่/เวลา: \_\_\_\_\_

### ผู้วิจัยแนะนำรายละเอียดงานวิจัย

อธิบายถึงขอบเขต วัตถุประสงค์และวิธีการดำเนินงานวิจัย เพื่อให้ผู้ให้สัมภาษณ์สามารถตอบคำถามที่เกี่ยวข้องกับการใช้กระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ในสำนักงานของตนสำหรับงานตรวจสอบงบการเงิน

### คำถามทั่วไป

ให้ผู้ให้สัมภาษณ์ระบุชื่อสำนักงาน ตำแหน่ง ประสบการณ์การทำงาน อุตสาหกรรม (สายงาน) ที่อยู่ใน ความรับผิดชอบ สายการปฏิบัติงาน โครงสร้างองค์กรและโครงสร้างฝ่ายงานของตนเอง การฝึกอบรมล่าสุดในเรื่องการใช้กระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์หรือเทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้อง

### การใช้กระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์

สำนักงานสอบบัญชีที่มีการใช้กระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์และไม่อยู่ในช่วงการพัฒนาปรับปรุง ในปัจจุบัน สำนักงานของท่านมีการใช้กระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ในรูปแบบใดบ้าง ใช้ระบบงาน ชื่ออะไร

สำนักงานของท่านมีการใช้กระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ในขั้นตอนการตรวจสอบงบการเงินขั้นตอนใดบ้าง

นอกเหนือจากกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน มีระบบงานใดบ้างที่สนับสนุนเพิ่มเติม ท่านใช้ระบบงานสนับสนุนเพิ่มเติมนี้ในขั้นตอนใดของการตรวจสอบงบการเงิน

**คำถามหยั่งผล (Probe) เฉพาะในหน้าที่ความรับผิดชอบของท่าน กระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์และระบบงานสนับสนุนที่มีในปัจจุบัน ช่วยให้งานคำนวณ สอบทานหรือ การเชื่อมโยงข้อมูลสำคัญ ได้หรือไม่ อย่างไร**

ที่ผ่านมาล่าสุด สำนักงานของท่านมีการปรับเปลี่ยนรูปแบบหรือการใช้งานกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์เมื่อใด และเปลี่ยนไปอย่างไร

การปรับเปลี่ยนล่าสุด เกิดขึ้นจากสาเหตุใด และสำนักงานให้การสนับสนุนแก่ผู้ปฏิบัติงานเพื่อรองรับการเปลี่ยนแปลงมากน้อยแค่ไหน อย่างไร

การปรับเปลี่ยนในครั้งนั้น ก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงต่อสำนักงานของท่านในเรื่องใดบ้าง อย่างไร

คำถามหยังผล (Probe) (คุณลักษณะการเปลี่ยนแปลงก่อนถาม)

การตอบสนองของพนักงานที่ปฏิบัติงานร่วมกันในทีมงานของท่านมีปฏิกิริยาต่อการเปลี่ยนแปลงครั้งนี้หรือไม่ อย่างไร

การเปลี่ยนแปลงครั้งนี้ ทำให้ท่านได้ใช้ความรู้ความสามารถทางด้านทักษะในงานตรวจสอบงบการเงินมากขึ้นหรือไม่ อย่างไร

หากต้องมีการพัฒนาหรือปรับปรุงระบบงานของกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ในสำนักงานของท่าน ท่านคิดว่า ควรจะต้องพัฒนาในส่วนใดบ้าง และคิดว่าอะไรคืออุปสรรคที่จะทำให้การพัฒนาดังกล่าวไม่ประสบความสำเร็จ

ในมุมมองของท่าน ท่านคิดว่า กระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ในสำนักงานของท่าน ส่งผลอย่างไรในด้านความรู้และทักษะทางการตรวจสอบงบการเงินของท่านและผู้ปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้อง

**คำถามเพิ่มเติมสำหรับสำนักงานที่อยู่ในระหว่างการพัฒนากระบวนการสำหรับกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์**

สาเหตุหรือแรงจูงใจในการพัฒนาและปรับเปลี่ยนในครั้งนี้ (คำถามสำหรับผู้บริหาร)

ในความเห็นของท่าน กระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์รูปแบบใหม่ทำให้ขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินในขั้นตอนใดมีการเปลี่ยนแปลงไป และเปลี่ยนแปลงไปอย่างไร

หากการพัฒนาปรับปรุงกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ดังกล่าวแล้วเสร็จ ท่านคิดว่า จะมีการเปลี่ยนแปลงใดบ้างที่เกิดขึ้นในองค์กรของท่าน และปรับเปลี่ยนไปอย่างไร

อะไรที่ท่านคิดว่าเป็นสิ่งที่ช่วยให้องค์กรของท่านสามารถใช้ประโยชน์จากกระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์ที่ได้รับการพัฒนาได้อย่างเต็มประสิทธิภาพของระบบ

อะไรที่ท่านคิดว่าเป็นอุปสรรคสำคัญในการที่จะทำให้โครงการพัฒนากระดาษทำการอิเล็กทรอนิกส์นี้ไม่ประสบความสำเร็จ และท่านคิดว่า ควรจะบริหารจัดการเพื่อแก้ปัญหาได้อย่างไร

**จบการสัมภาษณ์**

คำถามสุดท้าย : มีข้อมูลอื่นที่คิดว่า ผู้วิจัยยังไม่ได้สอบถามแต่ผู้ให้สัมภาษณ์ต้องการเพิ่มเติมเพื่อเป็นประโยชน์ต่อการศึกษาค้นคว้าครั้งนี้หรือไม่?

จบการสัมภาษณ์โดยการแจ้งถึงขั้นตอนต่อไปของการวิจัยและแจ้งการนัดหมายครั้งต่อไปที่อาจจะเกิดขึ้น

### ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์

นางสาวน้องนุช เหล่ามณีรัตนภรณ์ เกิดเมื่อวันที่ 18 มีนาคม พ.ศ. 2513 ที่จังหวัด กรุงเทพมหานคร สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรี หลักสูตรบริหารธุรกิจบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชี มหาวิทยาลัยรามคำแหง ปีการศึกษา 2536 และสำเร็จการศึกษาระดับปริญญาโท หลักสูตร วิทยาศาสตร์มหาบัณฑิต คณะเทคโนโลยีสารสนเทศ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้า ธนบุรี ปีการศึกษา 2541 จากนั้น ทำงานที่ บริษัท ดีลอยท์ ทูช โรมัทส์ ไชยยศ ที่ปรึกษา จำกัด ตั้งแต่ ปี 2544 – ปัจจุบัน

