

ปัจจัยที่ส่งผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพของนักวิชาชีพ
บัญชีไทยในบริบทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
และผู้สอบภาษีอากร

A Study on the factors affecting the Professional Skills of Thai
Accounting Profession
In Certified Public Accountants and Tax Auditor Context

สงกรานต์ ไกวงษ์ *

Songkran Gaivong

* ผู้อำนวยการสถาบันพัฒนานักวิชาชีพบัญชี และอาจารย์ประจำคณะการบัญชี มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต

* Director of Institute for Professional Accounting Development (IPAD) and
Lecturer, Faculty of Accounting, Dhurakij Pundit University

บทคัดย่อ

นักวิชาชีพบัญชีมีบทบาทสำคัญต่อภาคธุรกิจในฐานะผู้จัดทำบัญชี ผู้ตรวจสอบและรับรองงบการเงินให้กับภาคธุรกิจ พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 มีการกำหนดหน้าที่คุณสมบัติ และประเภทของนักวิชาชีพบัญชีในแต่ละสายงาน และเนื่องจากเป็นวิชาชีพที่มีผลกระทบต่อสังคมและเศรษฐกิจจึงมีหน่วยงานกำกับดูแลนักวิชาชีพบัญชีในหลายด้านอาทิเช่น สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ และกรมสรรพากร เป็นต้น ซึ่งหน่วยงานกำกับดูแลเหล่านี้ดำเนินการกำหนดคุณวุฒิ คุณสมบัติ และเกณฑ์การทดสอบความรู้ความสามารถเพื่อให้สอดคล้องกับสภาวิชาการบัญชีระหว่างประเทศ (International Federation of Accounting Commission : IFAC) และตามมาตรฐานสากลที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศสำหรับนักวิชาชีพบัญชี (International Accounting Education Standard for Professional Accountants: IES) ซึ่งมีการกำหนดทักษะความเป็นมืออาชีพ (Professional Skills) ทั้ง 5 ด้านของนักวิชาชีพบัญชีไว้ งานวิจัยมีขอบเขตการศึกษาวิจัยของผู้ประกอบวิชาชีพ 2 ด้านได้แก่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตผู้มีหน้าที่ในการตรวจสอบและรับรองงบการเงินให้กับบริษัทจำกัดและบริษัทจดทะเบียนเพื่อสร้างความเชื่อมั่นให้กับนักลงทุนทั้งในและต่างประเทศในการใช้สารสนเทศทางด้านการเงินเพื่อใช้ในการตัดสินใจซึ่งมีความสำคัญต่อการพัฒนาเศรษฐกิจและตลาดทุน และผู้สอบบัญชีภาษีอากรเป็นผู้มีหน้าที่ตรวจสอบและรับรองการเสียภาษีของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม(SMEs) ดังนั้นงานวิจัยนี้จึงมีวัตถุประสงค์ศึกษาปัจจัยที่ส่งผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพของนักวิชาชีพบัญชีในประเทศไทยในบริบทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร ทำการสำรวจความคิดเห็นจากกลุ่มตัวอย่างจำนวน 800 คน จากประชากรของนักวิชาชีพดังกล่าวในเขตกรุงเทพมหานครและปริมณฑล โดยใช้แบบสอบถามระดับความคิดเห็น 5 ระดับ Likert Scale และคำถามปลายเปิด ผลจากการศึกษาวิจัยพบว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความคิดเห็นที่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญใน 4 ปัจจัยได้แก่ ปัจจัยความรู้ด้านภาษีอากร ปัจจัยด้านความหลากหลายในธุรกิจที่มีประสบการณ์ในการตรวจสอบ ปัจจัยด้านความรู้จากการเข้าอบรมพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง และปัจจัยด้านการเข้าร่วมกิจกรรมกับหน่วยงานวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง และจากการทดสอบสมมติฐานความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่ส่งผลต่อความเป็นมืออาชีพกับทักษะความเป็นมืออาชีพโดยใช้การวิเคราะห์ความถดถอยแบบเส้นตรง พบว่าปัจจัยที่มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรประกอบด้วย 1) ปัจจัยความรู้ทางด้านภาษีอากร 2) ปัจจัยความรู้ด้านการตรวจสอบ 3) ปัจจัยความ

หลากหลายของธุรกิจที่ตรวจสอบ 4) ปัจจัยจำนวนธุรกิจที่ทำการตรวจสอบ 5) ปัจจัยระยะเวลาที่ทำงานด้านตรวจสอบบัญชี 6) ปัจจัยการเข้าอบรมพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง และ 7) ปัจจัยการศึกษาด้วยตนเองอย่างต่อเนื่อง และผลวิจัยจากข้อเสนอแนะและความคิดเห็นพบว่ามีความต้องการที่จะให้มีการกำหนดประสบการณ์การทำงานเป็นคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีภาษีอากร และต้องการให้หน่วยงานกำกับดูแลกำหนดมาตรฐานต่างๆที่เกี่ยวข้องและมีบทบาทในการพัฒนานักวิชาชีพให้มากขึ้น นอกจากนี้ข้อเสนอแนะที่ได้จากแบบสอบถามที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนาทักษะความเป็นมืออาชีพได้แก่ การสร้างความร่วมมือระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร มีการเสนอให้เพิ่มหลักเกณฑ์ในการเข้ารับรองเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรโดยเฉพาะประสบการณ์หรือระยะเวลาในการทำงานในวิชาชีพเพื่อเพิ่มความเชื่อมั่นในงานให้ทัดเทียมกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เสริมความรู้ทางด้านระบบเทคโนโลยีสารสนเทศเพื่อใช้การปฏิบัติงานตรวจสอบ เน้นหลักสูตรการอบรมในรูปแบบของ workshop การอบรมในรูปแบบของ e-learning และยังมีข้อเสนอแนะให้มีการจัดตั้งมาตรฐานในการรับงานโดยเฉพาะในเรื่องของค่าตอบแทนผู้สอบบัญชีภาษีอากรการ นอกจากนี้ยังมีข้อเสนอแนะให้สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์เป็นแหล่งข้อมูลข่าวสารให้แก่สมาชิกโดยไม่คิดมูลค่า ผลงานวิจัยนี้สามารถนำไปใช้เพื่อเป็นประโยชน์แก่การพัฒนานักวิชาชีพบัญชีอื่นๆ นอกเหนือจากวิชาชีพผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้ตรวจสอบบัญชีภาษีอากร และงานวิจัยในอนาคตจะได้มีการศึกษาวิเคราะห์เปรียบเทียบกับนักวิชาชีพบัญชีในสายงานอื่นๆ เพื่อแสดงภาพรวมของทักษะความเป็นมืออาชีพในวิชาชีพบัญชีในประเทศไทย

Abstract

The aim of this research is to study factors affecting to professional skills of the two types of Thai accounting professions; certified public accountants (or CPAs) and tax auditors (or TA). Even though, both accountants are responsible for auditing and assuring the financial statements. However, the certified public accountants are responsible for a juristic company; whereas the tax auditors focus on ensuring the correctness of financial statements for tax purposes of a juristic partnership with less than Baht 5.0 million in share registration. The sampling was 800 CPAs and TAs located in the area of Bangkok and Greater Bangkok. The survey questionnaire was using 1-5 likert scale with and open ended questionnaire to collect opinions from those accountants. The results indicates four factors that statistical significant differences between CPAs and TAs are; i) knowledge in revenue tax; ii) experience in auditing a variety of business; iii) attending continuing profession development program (CPD); and iv) joining activities with profession regulating bodies. Using multiple regression, the hypothesis testing indicates 7 factors that positively impact to the professional skills are; 1) knowledge in revenue tax; 2) knowledge in auditing; 3) experience in auditing a variety of business; 4) number of clients; 5) years of working experience in auditing; 6) attending continuing profession development program (CPD); and 7) continuing self-learning. Useful opinions from the respondents gathering from open-ended questions are summarized. The key findings are i) a need of having working experience as a prerequisite for TA before entering to a certification process; ii) a need to develop the collaborations between CPAs and TAs iii) a need to emphasis on using information system in auditing for both TA and CPAs; iv) improve CPD program by focusing on workshop training course rather than a lecture training course and e-learning. In addition, there are suggestions concerning standardization of TA's audit fee and how the federation of professional accountants could improve their service to the members. Future research is in the area of studying other accounting professions to understand the differences and

similarities among the professions to improve the professional skills of Thai accounting profession.

คำสำคัญ : นักวิชาชีพบัญชี, ทักษะความเป็นมืออาชีพ, ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต, ผู้สอบบัญชีภาษีอากร

Key words : Accounting Professions, Professional Skills, Certified Public Accountants, Tax Auditors

บทนำ

การพัฒนาวิชาชีพบัญชีของประเทศไทย ให้ก้าวสู่ความเป็นสากลนั้น ได้มีการพัฒนาการอย่างต่อเนื่อง จนได้มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 และ พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 เพื่อกำหนดแนวทางการประกอบวิชาชีพบัญชีในประเทศไทย หน่วยงานที่กำกับดูแลคุณสมบัติของนักวิชาชีพบัญชีในแต่ละด้านอาชีพได้แก่สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์มีบทบาทหลักในการกำหนดคุณสมบัติของสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี และเป็นหน่วยงานที่รับผิดชอบในการรับรองผู้สอบบัญชีรับอนุญาต กรมพัฒนาธุรกิจการค้ากระทรวงพาณิชย์ มีหน้าที่ในการกำกับดูแลผู้ทำบัญชี กรมสรรพากรเข้ามามีบทบาทในการรับรองผู้สอบบัญชีภาษีอากร สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย เป็นหน่วยงานที่รับผิดชอบการทดสอบวิชาชีพผู้ตรวจสอบภายใน

หน่วยงานกำกับดูแลเหล่านี้ทำหน้าที่ในการกำหนดคุณสมบัติ คุณวุฒิ ความรู้ทางวิชาชีพที่ต้องทดสอบ และการกำหนดระยะเวลาหรือประสบการณ์จากการทำงานในวิชาชีพ นอกจากนี้ยังมีการกำหนดการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องของนักวิชาชีพบัญชีเพื่อให้มีความมั่นใจว่านักวิชาชีพบัญชีจะมีการพัฒนาความรู้ ที่มีความทันสมัย เพื่อให้สามารถก้าวทันต่อการเปลี่ยนแปลงของภาคธุรกิจ

คำนิยาม

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Certified Public Accountant) ด้วยย่อ CPA หมายถึง

ผู้ขึ้นทะเบียนและได้รับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจากสภาวิชาชีพบัญชี ตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 สามารถตรวจสอบและรับรองบัญชีบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ปฏิบัติงานตามที่สภาวิชาชีพกำหนดสำหรับการตรวจสอบและรับรองบัญชี และปฏิบัติงานตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดเช่นเดียวกันกับผู้สอบบัญชีภาษีอากร

ผู้สอบบัญชีภาษีอากร (Tax Auditor)

ด้วยย่อ TA หมายถึง ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร โดยสามารถตรวจสอบและรับรองบัญชีเฉพาะห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องจัดทำงบการเงินเพื่อการตรวจสอบและแสดงความคิดเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งหมายถึงห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับยกเว้นดังกล่าวมีทุนจดทะเบียนไม่เกิน 5 ล้านบาท สินทรัพย์รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท และรายได้รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท ดังนั้น ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจึงเป็นวิชาชีพบัญชีอีกด้านหนึ่ง บุคคลที่จะขอขึ้นทะเบียนและได้รับ อนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพากรให้เป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องมีคุณสมบัติและผ่านการทดสอบตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.98/2544 จึงกล่าวได้ว่าเป็นวิชาชีพที่มีการพัฒนาจากความต้องการของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs)

ขอบเขตงานวิจัย

ขอบเขตของงานวิจัยนี้จำกัดการศึกษาวิจัยปัจจัยที่ส่งผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพ

ของนักวิชาชีพบัญชีจากกลุ่มนักวิชาชีพผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร ว่ามีความแตกต่างและมีความสัมพันธ์ต่อความเป็นมืออาชีพอย่างไร โดยศึกษาจากกลุ่มตัวอย่างในเขตกรุงเทพมหานครและปริมณฑลที่มีรายชื่อปฏิบัติงานอยู่ในเดือนมิถุนายน 2551 ซึ่งกลุ่มผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้จากข้อมูลของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ส่วนกลุ่มของผู้สอบบัญชีภาษีอากรได้ข้อมูลจากกรมสรรพากร

ประโยชน์จากงานวิจัย

ผลที่ได้จากงานวิจัยสามารถนำไปใช้เป็นข้อมูลแก่หน่วยงานที่เป็นผู้กำกับดูแลวิชาชีพนำไปใช้เพื่อการพัฒนาวิชาชีพให้เกิดประสิทธิผล เป็นข้อมูลให้สถาบันจัดอบรมได้จัดทำหลักสูตรการอบรมให้ตรงกับประเด็นที่นักวิชาชีพบัญชีต้องการแล้วเกิดประโยชน์ในการปฏิบัติงานและยังสามารถใช้เป็นข้อมูลในการปรับปรุงหลักสูตรการเรียนการสอนในคณะกรรมการบัญชีให้มีความทันสมัย

หลักการแนวคิดของงานวิจัย

งานวิจัยเรื่องปัจจัยที่ส่งผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพของนักวิชาชีพบัญชีไทยนี้ใช้แนวความคิดจากสภาวิชาการบัญชีระหว่างประเทศ (International Federation of

Accounting Commission: IFAC¹) ที่ได้มีการกำหนดมาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศสำหรับนักวิชาชีพบัญชี (International Accounting Education Standard for Professional Accountants : IES) โดยเฉพาะ IES 3 กำหนดว่านักวิชาชีพบัญชี (Professional Accountant) จำเป็นต้องมีทักษะทางวิชาชีพ (Professional Skills) สำหรับในบริบทของประเทศไทยวิชาชีพบัญชีถูกกำหนดไว้ตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ประกอบด้วยวิชาชีพทั้งหมด 7 ด้านได้แก่ วิชาชีพในด้านการทำบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านการบัญชีบริหาร ด้านการวางระบบบัญชี ด้านการบัญชีภาษีอากร ด้านการศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชี และบริการเกี่ยวกับการบัญชีด้านอื่นตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง ในงานวิจัยนี้มุ่งศึกษาวิชาชีพการบัญชีโดยจะศึกษาผู้สอบบัญชีเท่านั้น อันประกอบด้วยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร

ทักษะความเป็นมืออาชีพของนักวิชาชีพบัญชี (Professional Skills of Accounting Professions)

ในประเทศไทยการพัฒนาวิชาชีพบัญชีโดยหน่วยงานกำกับดูแลวิชาชีพ ได้ดำเนินการให้สอดคล้องกับมาตรฐานสากลที่กำหนดโดย IFAC ทั้งทางด้านมาตรฐานการบัญชีที่เป็น

¹ IFAC (International Federation of Accountants) เป็นองค์กรที่กำหนดมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศขึ้น เพื่อให้ประเทศต่างๆ สามารถจะนำมาใช้ในการทำบัญชีและการสอบบัญชีได้ โดยมาตรฐานการบัญชีมีชื่อว่า IAS (International Accounting Standards) และมาตรฐานการสอบบัญชีมีชื่อว่า ISA (International Standards on Auditing)

สากล และทางด้านการพัฒนานักวิชาชีพบัญชีที่กำหนดไว้ใน International Accounting Education Standard : IES โดยมีการกำหนดทักษะความเป็นมืออาชีพ (Professional Skills) ของนักวิชาชีพบัญชีไว้ใน IES 3 ซึ่งได้กำหนดคำนิยามของทักษะความเป็นมืออาชีพประกอบด้วย 2 สิ่งได้แก่ ขีดความสามารถ (Capability) และ สมรรถนะในการทำงาน (Competence) และอธิบายว่าขีดความสามารถ (Capability) เป็นลักษณะของบุคคล เป็นผลลัพธ์จากการเรียนรู้ และแบ่งความสามารถออกเป็นความรู้ทางวิชาชีพ ทักษะทางวิชาชีพ และค่านิยมจริยธรรมตลอดจนแนวความคิดทางวิชาชีพที่จำเป็นเพื่อใช้ในการแสดงสมรรถนะในการทำงาน (Competence) ดังนี้ ความสามารถทำงานคือความสามารถที่จะทำหน้าที่การทำงานได้ถึงระดับมาตรฐานที่กำหนดไว้ โดยขึ้นอยู่กับสภาพแวดล้อมของการทำงานจริง เมื่อบุคคลนำขีดความสามารถ (Capability) มาใช้ในการทำงานให้ถึงระดับมาตรฐานที่กำหนดไว้ก็ถือว่าบุคคลนั้นมีสมรรถนะในการทำงาน (Competence) และกล่าวได้ว่าบุคคลนั้นมีทักษะความเป็นมืออาชีพ

IES 3 ยังได้กำหนดทักษะความเป็นมืออาชีพไว้ 5 กลุ่มได้แก่ 1.ทักษะด้านการเรียนรู้ อย่างชาญฉลาด (Intellectual skills) ประกอบด้วย ความสามารถจัดระบบ เข้าใจสารสนเทศ แหล่งข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ การคิดอย่างมีเหตุผลและเชิงวิเคราะห์ สามารถระบุและแก้ไขปัญหาได้ 2. ทักษะด้านเทคนิคและปฏิบัติหน้าที่ (Technical and functional skills) ประกอบด้วย ศาสตร์การคำนวณ มีความสามารถในการเทคโนโลยีระดับสูง การจำลองการตัดสินใจ การปฏิบัติงานตามกฎหมายและ

ข้อบังคับอื่นที่ระบุไว้ 3.ทักษะด้านบุคคล (Personal skills) ประกอบด้วยพฤติกรรมของนักวิชาชีพมืออาชีพ การเรียนรู้ด้วยตนเอง สามารถจัดระบบการปฏิบัติงานให้เสร็จตามเวลา การนำคุณค่าเป็นมืออาชีพ จริยธรรม และทัศนคติในการตัดสินใจไปใช้ในการปฏิบัติงาน 4.ทักษะด้านทักษะสัมพันธ์และการสื่อสาร (Interpersonal and communication skills) ประกอบด้วยทำงานร่วมกับผู้อื่นในขบวนการรับและให้คำปรึกษามีปฏิสัมพันธ์กับกลุ่มคนที่มีความหลากหลาย การนำเสนออย่างมีประสิทธิภาพ รับฟังและเข้าใจอย่างมีประสิทธิภาพ และ 5.ทักษะด้านองค์การและของผู้บริหารจัดการธุรกิจ (Organizational and business management skills) ประกอบด้วย การวางแผนกลยุทธ์ การบริหาร การตัดสินใจ การจูงใจและพัฒนาบุคลากร ความเป็นผู้นำ ความสามารถที่จะใช้ดุลยพินิจในเชิงวิชาชีพ

IFAC ได้จัดทำแนวทางมุ่งไปสู่ความเป็นนักวิชาชีพบัญชี (Towards Competent Professional Accountants) ไว้ใน International Education Paper IEP 2 โดยเสนอแนวคิดของการพัฒนานักวิชาชีพบัญชีแบบ Competence-Based Approach เพื่อเป็นเกณฑ์ในการทดสอบทางวิชาชีพ ซึ่งแนวคิดนี้นำเอาองค์ประกอบของทักษะความเป็นมืออาชีพทั้งขีดความสามารถ (Capability) และสมรรถนะในการทำงาน (Competence) มาใช้และกล่าวว่าองค์ประกอบทั้งสองนี้จะเกิดขึ้นได้ต้องมาจาก 3 ส่วนได้แก่ ส่วนแรกมาจากพื้นฐานการศึกษาความรู้ทางวิชาชีพ (Educational Institutions) ซึ่งความรู้ส่วนนี้ทำให้เกิดความสามารถที่จำเป็นในวิชาชีพ

(Capabilities) ส่วนที่สองคือประสบการณ์ที่ได้จากการทำงาน (Workplace) ซึ่งจะทำให้เกิดทักษะในการทำงานด้านปฏิบัติจริง และส่วนที่สามคือโปรแกรมการศึกษาทางวิชาชีพ (Professional Education Programs) ซึ่งส่วนนี้จะนำไปสู่สมรรถนะในการทำงาน (Competence)

จากหลักการของ IES 2, 3, 5 และ 7 ผู้วิจัยสนใจที่จะศึกษาปัจจัยและองค์ประกอบของทักษะความเป็นมืออาชีพ ซึ่งสามารถสรุปได้เป็น 3 ด้านดังนี้

1. ความรู้ทางวิชาชีพ (Professional knowledge)

มีความแตกต่างในข้อกำหนดในการเข้ารับรองและทดสอบระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร โดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์กำหนดให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะต้องผ่านการทดสอบความรู้ 4 ด้านได้แก่ ความรู้ด้านการบัญชี (วิชาการบัญชี-1 และ วิชาการบัญชี-2) ความรู้ด้านการสอบบัญชี (วิชาการสอบบัญชี-1 และ วิชาการสอบบัญชี-2) ความรู้ด้านกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี และความรู้ด้านการสอบบัญชีที่ประมวลผลโดยคอมพิวเตอร์ สำหรับกรมสรรพากรผู้เป็นหน่วยงานกำกับดูแลวิชาชีพผู้สอบบัญชีภาษีอากรกำหนดคุณสมบัติผู้เข้าการรับรองและต้องทดสอบความรู้ทางวิชาชีพเพียง 3 ด้านได้แก่ วิชาการบัญชี วิชาการสอบบัญชี และความรู้เกี่ยวกับประมวลรัษฎากรและประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ดังนั้นในการศึกษานี้จึงสอบถามในความรู้ที่มีลักษณะร่วมกัน 3 ด้านคือด้านการบัญชี ด้าน

การสอบบัญชี และด้านภาษีอากร

2. ประสบการณ์จากการทำงาน (Working Experience)

IES - 5 กำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีต้องมีประสบการณ์ในการปฏิบัติงานจริง ซึ่งสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้นำมาใช้กับคุณสมบัติของผู้เข้ารับรองการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งต้องมีชั่วโมงการทำงานด้านตรวจสอบบัญชีอย่างน้อย 3,000 ชั่วโมง และไม่ต่ำกว่า 3 ปี แต่หากว่าผู้เข้ารับรองเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรนั้น กรมสรรพากรไม่ได้กำหนดประสบการณ์จากการทำงานเอาไว้ แต่กรมสรรพากรได้ให้ผู้ผ่านการทดสอบเบื้องต้นต้องเข้าอบรมและทดสอบความรู้ด้านการตรวจสอบภาษีอากรกับหน่วยงานของกรมสรรพากรเป็นระยะเวลา 5 วัน ผลการทดสอบต้องไม่ต่ำกว่าร้อยละ 60 จึงจะถือว่าผ่านการทดสอบนั้น

จากที่กล่าวข้างต้นถึงแม้ว่าคุณสมบัติทางด้านประสบการณ์ทำงานไม่เป็นเกณฑ์บังคับสำหรับผู้เข้ารับรองการเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร แต่เป็นเรื่องที่น่าศึกษาว่าประสบการณ์จากการทำงานของนักวิชาชีพทั้ง 2 ด้านนี้ส่งผลอย่างไรต่อทักษะความเป็นมืออาชีพ

3. โปรแกรมการศึกษาทางวิชาชีพ (Professional Education Programs)

IES-7 ได้กำหนดให้มีการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง โดยใช้การพัฒนาความรู้ต่อเนื่องที่เรียกว่า Input-Based Approaches ซึ่งเน้นการจัดกิจกรรมการเรียนรู้ที่เหมาะสมกับการพัฒนาความรู้ของผู้ประกอบวิชาชีพ มีหลักเกณฑ์ดังนี้ 1) เข้าร่วมกิจกรรมการพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง(CPD) 120 ชั่วโมงในทุกรอบระยะเวลา 3 ปี โดยใน 60 ชั่วโมงต้องเป็น

กิจกรรมที่สามารถตรวจสอบได้ 2) แต่ละปีต้องเข้ารับการพัฒนาศักยภาพความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ(CPD) ไม่น้อยกว่า 20 ชั่วโมง 3) มีการบันทึกกิจกรรมการพัฒนาศักยภาพความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพเพื่อการตรวจสอบ

สำหรับในประเทศไทยหน่วยงานที่กำกับดูแลนักวิชาชีพบัญชีในแต่ละสายอาชีพนั้น ได้จัดโปรแกรมการศึกษาทางวิชาชีพหรือที่เรียกว่าการพัฒนาศักยภาพความรู้ต่อเนื่อง (Continuing Profession Development: CPD) อาทิเช่น กรมพัฒนาธุรกิจการค้ากระทรวงพาณิชย์ได้กำหนดให้ผู้ทำบัญชีเข้ารับการอบรมพัฒนาศักยภาพความรู้ต่อเนื่องปีละไม่ต่ำกว่า 6 ชั่วโมง รวม 3 ปีไม่ต่ำกว่า 27 ชั่วโมง เริ่มใช้ในปี พ.ศ. 2547 สภาวิชาชีพบัญชีกำหนดให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเข้ารับการอบรมพัฒนาศักยภาพความรู้ต่อเนื่อง ไม่น้อยกว่า 12 ชั่วโมงต่อปี มีผลบังคับใช้ ปี พ.ศ. 2551 กรมสรรพากรซึ่งเป็นผู้กำกับดูแลผู้สอบบัญชีภาษีอากร ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรเข้ารับการอบรมพัฒนาศักยภาพความรู้ต่อเนื่อง ไม่น้อยกว่า 9 ชั่วโมงต่อปี ในปี พ.ศ. 2548 แต่สำหรับผู้สอบบัญชีภาษีอากรถึงจะกำหนดไว้ไม่ต่ำกว่า 9 ชั่วโมง ในความเป็นจริงแล้วกรมสรรพากรได้กำหนดให้ 9 ชั่วโมงเป็นเรื่องของภาษีอากรและอีก 3 ชั่วโมงเป็น

เรื่องอื่นๆในวิชาชีพบัญชี ผู้วิจัยจึงต้องการศึกษาว่า CPD ส่งผลอย่างไรต่อทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร

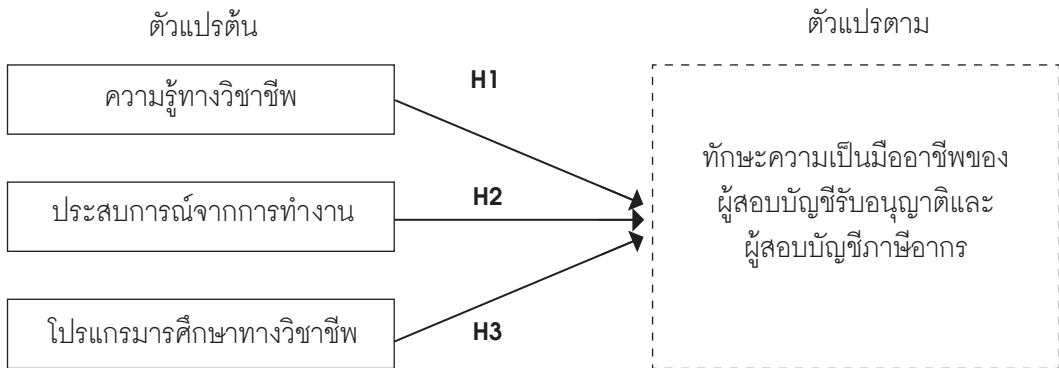
สมมติฐานงานวิจัย

H1: ปัจจัยความรู้ทางวิชาชีพประกอบด้วยความรู้ด้านบัญชี ความรู้ด้านสอบบัญชี และความรู้ด้านภาษีอากร มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร

H2: ปัจจัยประสบการณ์จากการทำงานประกอบด้วยความหลากหลายของธุรกิจที่ตรวจสอบ จำนวนธุรกิจที่ทำการตรวจสอบ และระยะเวลาที่ทำงานด้านตรวจสอบบัญชี มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร

H3: ปัจจัยการพัฒนาศักยภาพความรู้ต่อเนื่องประกอบด้วยกรอบอย่างต่อเนื่อง การศึกษาด้วยตนเอง และการเข้าร่วมกิจกรรมทางวิชาชีพ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร

แผนภาพ 1 กรอบแนวคิดของการวิจัย



ประชากรและวิธีการเลือกกลุ่มตัวอย่าง

งานวิจัยนี้ได้กำหนดขอบเขตการศึกษาในกลุ่มวิชาชีพบัญชี 2 กลุ่มตัวอย่าง คือ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานครและปริมณฑล โดยใช้บัญชีรายชื่อผู้สอบบัญชีภาษีอากร ที่ประกาศไว้ในเว็บไซต์ของกรมสรรพากร ณ วันที่ 25 มิถุนายน 2551 และจากบัญชีรายชื่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ยังคงปฏิบัติงานอยู่ ณ วันที่ 30 มิถุนายน 2551 จากเว็บไซต์ของกรมพัฒนาธุรกิจการค้า จากนั้นได้ทำการสุ่มตัวอย่างโดยใช้วิธีความน่าจะเป็น (Probability) กลุ่มละ 400 รายรวมทั้งสิ้น 800 ราย เมื่อครบกำหนดแบบสอบถามได้รับแบบสอบถามที่สมบูรณ์ทั้งสิ้น 207 ฉบับสรุปว่ามีอัตราผลตอบแทนร้อยละ 25.8 ซึ่งสอดคล้องกับ(Aaker, Kumar and Say, 2001) ที่นำเสนอว่าการส่งแบบสอบถามต้องได้รับอย่างน้อยร้อยละ 20 จึงเป็นที่ยอมรับได้

ระเบียบวิธีวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บข้อมูล

ผู้วิจัยออกแบบสอบถามระดับความคิดเห็นโดยใช้ Likert Scale ระดับ 1-5 และมีความถามปลายเปิดเพื่อให้ผู้ตอบแสดงความคิดเห็นอย่างอิสระ แบบสอบถามที่ใช้ได้ทำการทดสอบความเชื่อมั่นโดยให้ผู้ชำนาญการจำนวน 2 ท่านสอบทานคำถาม และทำ pilot test แบบสอบถามจำนวน 6 ฉบับเพื่อทดสอบ Content Validity โดยส่งให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผู้สอบบัญชีภาษีอากรและอาจารย์ผู้สอนวิชาการบัญชีตอบแบบสอบถามและปรับปรุงก่อนส่งไปยังกลุ่มตัวอย่าง

การวัดคุณลักษณะของตัวแปร

แบบสอบถามปัจจัยทั้ง 3 ปัจจัยเป็นตัวแปรอิสระ ประกอบด้วยคำถามปัจจัยด้านความรู้ทางวิชาชีพซึ่งจำแนกได้ 3 ด้าน 1) ความรู้ด้านการบัญชีประกอบด้วย 4 คำถาม ครอบคลุมเกี่ยวกับ มาตรฐานการบัญชี

หลักเกณฑ์ ระเบียบและข้อบังคับ 2) ความรู้ด้านการสอบบัญชีประกอบด้วย 4 คำถาม ครอบคลุมเกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชี การปฏิบัติงานการตรวจสอบ ยึดมั่นจริยธรรม และจรรยาบรรณเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ 3) ความรู้ด้านประมวลกฎหมายและกฎหมายที่เกี่ยวข้องประกอบด้วย 4 คำถาม ครอบคลุมเกี่ยวกับการภาษีอากร ประมวลกฎหมายและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง วินิจฉัยเกี่ยวกับการเสียหายของผู้รับบริการอย่างมีประสิทธิภาพ

คำถามปัจจัยด้านประสบการณ์จากการทำงานเป็นตัวแปรอิสระซึ่งสามารถจำแนกได้ 3 ด้าน ดังนี้ 1) ด้านความหลากหลายของประเภทธุรกิจที่ตรวจสอบประกอบด้วย 4 คำถาม ครอบคลุมเกี่ยวกับความแตกต่างของธุรกิจประเภทต่างๆ รับงานตรวจสอบธุรกิจใหม่ การพัฒนาประสบการณ์หลากหลายธุรกิจ 2) จำนวนธุรกิจที่ตรวจสอบประกอบด้วย 4 คำถาม ครอบคลุมจำนวนธุรกิจเพิ่มขึ้นเป็นที่ยอมรับจากผู้ให้บริการ ผู้รับบริการขอคำแนะนำบริการอื่นที่เกี่ยวข้อง 3) ระยะเวลาในการตรวจสอบประกอบด้วย 4 คำถาม ครอบคลุมเกี่ยวกับ การปฏิบัติงานตรวจสอบ และงานอื่นมาเป็นระยะเวลานาน ประสบการณ์การตรวจสอบบัญชีทำให้มีการปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ ในช่วงระยะเวลาที่ผ่านมาได้มีการเรียนรู้งานแตกต่างและหลากหลายรูปแบบ

คำถามด้านโปรแกรมการศึกษาทางวิชาชีพเป็นตัวแปรอิสระซึ่งจำแนกได้ 3 ด้าน 1) การเข้าอบรมตามข้อบังคับ ประกอบด้วย 4 คำถาม ครอบคลุมเกี่ยวกับการเข้าร่วมอบรม สัมมนาตามข้อกำหนดวิชาชีพ ความเต็มใจที่เข้าร่วมอบรม อบรมประเด็นและหัวข้ออื่นๆ

ที่มีใช้ทางด้านวิชาชีพแต่นำมาใช้ในการปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ 2) การศึกษาด้วยตนเองอย่างต่อเนื่อง ประกอบด้วย 4 คำถาม ครอบคลุมเกี่ยวกับการศึกษาข้อมูลจาก หนังสือ งานวิจัยต่างๆที่เกี่ยวข้อง มีแหล่งค้นคว้าหาข้อมูลได้ทันทั่วทั้ง 3) การเข้าร่วมกิจกรรมทางวิชาชีพประกอบด้วย 4 คำถามครอบคลุมเกี่ยวกับ การเข้าร่วมกับหน่วยงานทางด้านวิชาชีพ เชื่อมั่นว่าการเข้าร่วมกิจกรรมกับหน่วยงานทางด้านวิชาชีพ สามารถติดตามข้อมูลข่าวสารได้เป็นอย่างดี

ทักษะความเป็นมืออาชีพเป็นตัวแปรตาม จำแนกออกเป็น 5 ด้านดังนี้ 1) ทักษะด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด ประกอบด้วย 3 คำถาม ครอบคลุมเกี่ยวกับการวิเคราะห์อย่างมีเหตุผลสามารถแก้ไขปัญหาได้ มีความชำนาญแลไหวพริบอย่างมืออาชีพ สามารถจัดระบบงานสอบบัญชีได้เป็นอย่างดี 2) ทักษะด้านเทคนิคและปฏิบัติหน้าที่ประกอบด้วย 3 คำถามครอบคลุมเกี่ยวกับการตรวจทานหลักฐานต่างๆในการตรวจสอบ เสนอรายงานอย่างตรงไปตรงมา มีการติดตามถึงที่สุดเพื่อได้มาซึ่งหลักฐาน 3) ทักษะด้านบุคคลประกอบด้วย 3 คำถามครอบคลุมเกี่ยวกับข้อมูลได้จากการปฏิบัติงาน บุคคลอื่นได้นำไปใช้ประโยชน์สามารถให้คำแนะนำแก่บุคคลอื่นได้อย่างมีประสิทธิภาพ 4) ทักษะด้านทักษะสัมพันธ์และการสื่อสาร ประกอบด้วย 3 คำถามครอบคลุมเกี่ยวกับให้ความเป็นธรรมกับทุกๆส่วนที่เกี่ยวข้อง การปฏิบัติงานคำนึงถึงความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้อง และได้รับความร่วมมือเป็นอย่างดีจากผู้รับบริการ 5) ทักษะด้านองค์การของผู้บริหารและจัดการธุรกิจ ประกอบด้วย 6 คำถามครอบคลุมเกี่ยวกับ แสดงออกด้านการ

เป็นผู้นำในการสอบบัญชี จัดระบบการควบคุมภายในที่ดี สามารถประเมินประสิทธิภาพการปฏิบัติงานได้อย่างเป็นระบบ

ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

1. ความเชื่อมั่นและความเที่ยงตรง(Reliability and Validity)

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้วย Factor Analysis แสดงไว้ในตารางที่ 1 ซึ่งแสดงผลการทดสอบความเชื่อมั่นและความเที่ยงตรงของคำถาม โดยการวัด Dimensionality ด้วยวิธี

Factor Analysis และทดสอบค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha Coefficient) ตามวิธีครอนบาค (Cronbach) ซึ่งสรุปได้ว่าตัวแปรมีความเชื่อมั่นและความเที่ยงตรงที่ยอมรับได้ โดยมีค่าอำนาจจำแนกตามตารางที่ 1 เกินกว่า 0.4 ซึ่งสอดคล้องกับ Nunnally (1978) ที่ได้เสนอว่าการทดสอบค่าอำนาจจำแนกเกินกว่า 0.4 เป็นค่าที่ยอมรับได้ สำหรับค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาที่ทดสอบได้ตามตารางที่ 1 มีค่าสัมประสิทธิ์มากกว่า 0.7 ซึ่งเป็นค่าที่ยอมรับได้เช่นกัน

ตารางที่ 1 ผลทดสอบความเชื่อมั่นและความเที่ยงตรงของตัวแปร

ตัวแปรอิสระ(X)	ค่าอำนาจจำแนก	ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาครอนบาค
ปัจจัยด้านความรู้ทางด้านวิชาชีพ		
1. ความรู้ทางด้านบัญชี	0.714-0.808	.7501
2. ความรู้ทางด้านสอบบัญชี	0.689-0.818	.7520
3. ความรู้ทางด้านภาษีอากร	0.743-0.884	.8428
ปัจจัยด้านประสบการณ์จากการทำงาน		
4. ความหลากหลายของธุรกิจที่ทำการตรวจสอบ	0.556-0.796	.7034
5. จำนวนธุรกิจที่ทำการตรวจสอบ	0.700-0.897	.8458
6. ระยะเวลาในการตรวจสอบบัญชี	0.776-0.851	.8397
ปัจจัยด้านโปรแกรมการศึกษาทางวิชาชีพ		
7. การอบรมอย่างต่อเนื่อง	0.766-0.849	.8330
8. ศึกษาด้วยตนเองอย่างต่อเนื่อง	0.773-0.873	.8330
9. การเข้าร่วมสมาคม ชมรม หรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพ	0.770-0.866	.8499
ตัวแปรตาม (Y)	ค่าอำนาจจำแนก	ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาครอนบาค
ทักษะความเป็นมืออาชีพ	0.673-0.846	.9545

2. การทดสอบความแตกต่างความคิดเห็นโดย One-way Anova

ในการทดสอบความแตกต่างของระดับความคิดเห็นระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร โดยใช้การวิเคราะห์ความแปรปรวนแบบ One-way Anova ที่ระดับนัยสำคัญที่ 0.05 พบว่ามีความแตกต่างในความคิดเห็นอย่างมีนัยสำคัญใน 4 ปัจจัย ได้แก่

ความรู้ด้านภาษีอากรใน 2 หัวข้อได้แก่ หัวข้อการศึกษาประมวลรัษฎากรและกฎหมายที่เกี่ยวข้องอย่างต่อเนื่อง เพื่อนำมาใช้ในการปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพ ($F = 9.343$, $p < 0.05$) และในหัวข้อการค้นคว้าข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการภาษีอากรเพื่อนำมาใช้ในการวางแผนปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ ($F = 15.421$, $p < 0.01$) โดยผู้สอบบัญชีภาษีอากรให้ระดับความคิดเห็นที่เห็นด้วยมากกว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ด้านประสบการณ์การทำงานมีความแตกต่างในระดับความคิดเห็นอย่างมีนัยสำคัญในหัวข้อประสบการณ์ในการตรวจสอบกิจการที่มีความแตกต่างของประเภทธุรกิจอย่างต่อเนื่อง ($F = 11.204$, $p < 0.01$) โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีระดับความคิดเห็นที่เห็นด้วยมากกว่า

ด้านโปรแกรมการศึกษาทางวิชาชีพ การทดสอบพบว่ามีความแตกต่างกันในระดับความคิดเห็นอย่างมีนัยสำคัญในด้านการอบรมต่อเนื่องใน 3 หัวข้อได้แก่หัวข้อการให้ความสำคัญกับการเข้าร่วม อบรม สัมมนาที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง ($F = 0.7632$, $p < 0.01$) หัวข้อการเรียนรู้ในเทคโนโลยีต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี

($F = 8.552$, $p < 0.01$) และหัวข้อการเข้าร่วมการอบรมในประเด็น และหัวข้ออื่นๆ ที่อาจจะไม่ใช่ความรู้ทางด้านวิชาชีพโดยตรง เพื่อให้สามารถวินิจฉัยในการสอบบัญชีได้อย่างมีประสิทธิภาพ ($F = 3.985$, $p < 0.05$) ซึ่งเป็นที่น่าสนใจว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากรเห็นด้วยมากกว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

สำหรับการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องด้วยการเข้าร่วมกิจกรรมกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพ พบว่ามีความแตกต่างในระดับความคิดเห็นอย่างมีนัยสำคัญใน 3 หัวข้อได้แก่หัวข้อการเข้าร่วมกิจกรรมกับสมาคม ชมรม หรือหน่วยงานทางด้านวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง ($F = 7.495$, $p < 0.01$) หัวข้อการเข้าร่วมกิจกรรมกับสมาคม ชมรม หรือหน่วยงานทางด้านวิชาชีพทำให้ท่านสามารถติดตามข้อมูลข่าวสารเกี่ยวกับวิชาชีพได้อย่างดี ($F = 5.763$, $p < 0.05$) และหัวข้อการช่วยเหลืองาน หรือกิจกรรมของสมาคม ชมรม หรือหน่วยงานที่สามารถทำได้อย่างต่อเนื่อง ($F = 5.855$, $p < 0.05$) ซึ่งพบว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีระดับความคิดเห็นที่เห็นด้วยมากกว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

3. การวิเคราะห์สหสัมพันธ์

การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ของความรู้ทางวิชาชีพ ประสบการณ์จากการทำงาน โปรแกรมการศึกษาในวิชาชีพ กับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร แสดงไว้ในตารางที่ 2 แสดงให้เห็นว่าตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กับตัวแปรตามโดยมีค่าสหสัมพันธ์ระหว่าง 0.292 — 0.753 ที่ระดับนัยสำคัญที่ 0.01 จากนั้นทำการทดสอบ Multicollinearity พบว่าค่า VIF อยู่ระหว่าง

1.129 — 2.881 ซึ่งน้อยกว่า 10 แสดงว่าความสัมพันธ์ระหว่างกันของตัวแปรอิสระไม่ถึงขั้นก่อให้เกิดปัญหา Multicollinearity ซึ่ง

Lee et al., 2000 เสนอว่าเมื่อค่า VIF ของตัวแปรอิสระน้อยกว่า 10 แสดงว่าตัวแปรอิสระไม่มีความสัมพันธ์กัน

ตารางที่ 2 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรต้นและตัวแปรตาม

ตัวแปร	Yct	Faccount	Faudit	Ftax	Fvariety	Fclient	Ftime	Fcpd	Fself	Fjoin	age	Exp audit	VIF
Mean	3.99110	3.84660	3.83940	3.93240	3.56400	3.22700	3.8116	3.97700	39.614	3.4227	2.7729	2.6812	
SD	0.52914	0.56578	0.56591	0.61752	0.65439	0.82902	0.70806	0.68692	0.62586	0.81069	1.08906	1.08906	
Yct	-												
Faccount	0.548**	-											2.329
Faudit	0.651**	0.674**	-										2.293
Ftax	0.561**	0.620**	0.582**	-									2.111
Fvariety	0.521**	0.460**	0.510**	0.462**	-								2.198
Fclient	0.489**	0.399**	0.513**	0.479**	0.665**	-							2.237
Ftime	0.587**	0.467**	0.493**	0.455**	0.545**	0.513**	-						2.211
Fcpd	0.558**	0.447**	0.425**	0.443**	0.309**	0.292**	0.585**	-					2.881
Fself	0.608**	0.500**	0.481**	0.518**	0.423**	0.420**	0.580**	0.753**	-				2.832
Fjoin	0.419**	0.369**	0.329**	0.353**	0.404**	0.424**	0.487**	0.544**	0.540**	-			1.711
Age	0.083	0.041	0.052	0.152*	0.007	-0.024	0.108	0.153*	0.087	0.142*	-		1.129
Exp audit	0.137*	0.113	0.065	-0.012	0.219**	0.121	0.215**	0.027	0.064	0.133	0.181	-	1.202

4. การทดสอบสมมติฐาน

ในการทดสอบสมมติฐานใช้การวิเคราะห์ความถดถอยแบบเส้นตรง โดยวิธี Stepwise ทำการทดสอบความสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระทั้ง 3 กลุ่มตัวแปรได้แก่ 1) กลุ่มความรู้ด้านวิชาชีพ - ความรู้ทางด้านบัญชี (faccount) ความรู้ด้านสอบบัญชี (faudit) และความรู้ด้านภาษีอากร (ftax) 2) กลุ่มประสบการณ์ — ความหลากหลายของธุรกิจที่ได้ตรวจสอบ (fvariety) จำนวนธุรกิจที่ตรวจสอบ (fclient) ระยะเวลาในการตรวจสอบ

(ftime) 3) กลุ่มการอบรมต่อเนื่อง — การอบรมอย่างต่อเนื่อง(fcpd) ศึกษาด้วยตนเองอย่างต่อเนื่อง (fself) การเข้าร่วมกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพต่างๆ (fjoin) และตัวแปรควบคุมอีก 2 ตัวแปรได้แก่ อายุของนักวิชาชีพ (Age) และประสบการณ์ในการตรวจสอบบัญชี (Exp audit) กับตัวแปรตามคือทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร (Yps) ซึ่งเขียนเป็นสมการการทดสอบได้ 3 สมการดังนี้

สมการที่	การทดสอบ	ตัวแปรตาม — ทักษะความเป็นมืออาชีพ
1	ความรู้ทางวิชาชีพ	$Y_{ps} = a_1 + b_1 f_{account} + b_2 f_{audit} + b_3 f_{tax} + b_4 Age + b_5 exp_{audit} + Error$
2	ประสบการณ์จากการทำงาน	$Y_{ps} = a_2 + b_6 f_{varienty} + b_7 f_{client} + b_8 f_{time} + b_9 Age + b_{10} Exp_{audit} + Error$
3	โปรแกรมการศึกษาทางวิชาชีพ	$Y_{ps} = a_3 + b_{11} f_{cpd} + b_{12} f_{self} + b_{13} f_{join} + b_{14} Age + b_{15} Exp_{audit} + Error$

ผลการวิจัยและการอภิปรายผล

การทดสอบสมมติฐาน H1: ปัจจัยความรู้ทางวิชาชีพประกอบด้วยความรู้ด้านบัญชี ความรู้ด้านสอบบัญชี และความรู้ด้านภาษีอากร มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร

Adjusted R square = 0.478

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Regression	99.953	3	33.318	63.779	.000(c)
Residual	106.047	203	.522		
Total	206.000	206			

	Unstandardized Coefficients		T	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error			Tolerance	VIF
(Constant)	-.270	.135	-2.007	.046		

Faudit	.479	.062	7.697	.000	.656	1.525
Ftax	.283	.062	4.565	.000	.659	1.518
Exp audit	.101	.047	2.164	.032	.992	1.008

จากการทดสอบพบว่าตัวแปรอิสระด้านความรู้ทางวิชาชีพและตัวแปรตามทักษะความเป็นมืออาชีพมีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญ ($F = 63.779$, $p < 0.05$) และพบว่าตัวแปรอิสระความรู้ทางวิชาชีพด้านการตรวจสอบ ด้านภาษีอากร และประสบการณ์ด้านการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญ กับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร

($\beta_2 = 0.479$, $\beta_3 = 0.283$, $p < 0.01$ และ $\beta_5 = 0.101$, $p < 0.05$)

การทดสอบสมมติฐาน H2: ปัจจัยประสบการณ์จากการทำงานประกอบด้วยความหลากหลายของธุรกิจที่ตรวจสอบ จำนวนธุรกิจที่ทำการตรวจสอบ และระยะเวลาที่ทำงานด้านตรวจสอบบัญชี มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร

Adjusted R Square = 0.404

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Regression	85.104	3	28.368	47.634	.000(c)
Residual	120.896	203	.596		
Total	206.000	206			

	Unstandardized Coefficients		T	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error			Tolerance	VIF
(Constant)	-1.378E-16	.054	.000	1.000		
Ftime	.399	.066	6.037	.000	.662	1.510
Fvariety	.205	.076	2.705	.007	.501	1.995
Fclient	.148	.074	1.990	.048	.525	1.903

จากการทดสอบพบว่าตัวแปรอิสระด้านประสบการณ์จากการทำงานและตัวแปรตามทักษะความเป็นมืออาชีพมีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญ ($F = 47.634$, $p < 0.05$) และพบว่าตัวแปรอิสระทุกตัวประกอบด้วยหลากหลายของธุรกิจที่ตรวจสอบ จำนวนธุรกิจที่ทำการตรวจสอบ และระยะเวลาที่ทำงานด้านตรวจสอบบัญชี มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร ($\beta_8 = 0.399$

, $\beta_6 = 0.205$, $p < 0.01$ และ $\beta_7 = 0.148$, $p < 0.05$)

การทดสอบสมมติฐาน H3: ปัจจัยการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องประกอบด้วยกรอบการเรียนรู้ต่อเนื่อง การศึกษาด้วยตนเอง และการเข้าร่วมกิจกรรมทางวิชาชีพ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร

Adjusted R Square = 0.387

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Regression	80.932	2	40.466	66.005	.000(b)
Residual	125.068	204	.613		
Total	206.000	206			

	Unstandardized Coefficients	T	Sig.	Collinearity Statistics		
	B	Std. Error			Tolerance	VIF
(Constant)	-7.843E-18	.054	.000	1.000		
Fself	.435	.083	5.247	.000	.432	2.313
Fcpd	.230	.083	2.767	.006	.432	2.313

จากการทดสอบพบว่าตัวแปรอิสระด้านโปรแกรมการศึกษาทางวิชาชีพและตัวแปรตามทักษะความเป็นมืออาชีพมีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญ ($F=66.005$, $p<0.05$) และพบว่าตัวแปรอิสระการศึกษาด้วยตนเองอย่างต่อเนื่อง และการเข้ารับการอบรมอย่างต่อเนื่อง มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร ($\beta_{12} = 0.435$, $\beta_{11} = 0.230$, $p<0.01$)

ผลงานวิจัยนี้แสดงผลสอดคล้องกับงานวิจัยของอมลยา (2522) ที่พบว่าปัจจัยเกี่ยวกับความเป็นผู้เชี่ยวชาญในวิชาชีพ การวางแผน การตรวจสอบ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และประสบการณ์ในอุตสาหกรรมของทีมงานสอบบัญชีส่งผลต่อคุณภาพงาน จากลักษณะงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรซึ่งต้องทำหน้าที่ตรวจสอบและรับรองงบการเงิน จึงกล่าวได้ว่าผลงานวิจัยสอดคล้อง

กัน สำหรับการอบรมต่อเนื่องเพื่อพัฒนาความรู้ นั้นมีงานวิจัยของ นลินรัตน์ เเด่นดอนทราย (2547) พบว่ามีผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่ง ผลงานวิจัยนี้แสดงให้เห็นเพิ่มเติมว่านอกจาก คุณภาพงานแล้วยังส่งผลต่อต่อทักษะความเป็น มืออาชีพด้วย

นอกจากนี้ตัวแปรควบคุม — ระยะเวลา ที่ปฏิบัติงานในวิชาชีพบัญชีมีความสัมพันธ์เชิง บวกกับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชี รับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร อย่างมีนัย สำคัญ ($\beta_5 = 0.101, p < 0.05$) อาจกล่าวได้ว่าผลที่ได้นี้สอดคล้องกับงานวิจัย ของนลินรัตน์ เเด่นดอนทราย (2547) ที่พบว่า ระยะเวลาการปฏิบัติงานมีผลต่อคุณภาพงาน สอบบัญชี แต่สิ่งที่น่าสนใจพบว่าอายุไม่มีความ สัมพันธ์กับทักษะความเป็นมืออาชีพในการ ทดสอบทุกสมการ

5. ความคิดเห็นจากแบบสอบถาม

จากคำถามปลายเปิดในแบบสอบถาม ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ยังได้แสดงความ คิดเห็นถึงปัจจัยที่ส่งผลต่อทักษะความเป็นมือ อาชีพ และปัญหาในเรื่องของการปฏิบัติงาน ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษี อากรไว้อย่างน่าสนใจ เช่นความจำเป็นที่ต้องให้ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรได้มีการเพิ่มทักษะในการ ปฏิบัติงานเพื่อเข้าการรับรอง โดยมีความกังวล ว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่ได้รับรองแล้วอาจไม่ สามารถปฏิบัติงานอย่างมีคุณภาพ ส่วนมาก แสดงความคิดเห็นว่าหน่วยงานที่มีหน้าที่กำกับ ดูแล - กรมสรรพากร ควรกำหนดคุณสมบัติใน เรื่องประสบการณ์ในการปฏิบัติงานเพิ่มเติมใน เกณฑ์การเข้ารับรอง รวมทั้งด้านการพัฒนา ความรู้อย่างต่อเนื่องควรกำหนดให้มีชั่วโมง

CPD เพิ่มมากขึ้นและให้มีเนื้อหาตรงกับวิชาชีพ และเสนอให้กรมสรรพากรมีความเข้มงวดใน การรับรองเนื้อหาหลักสูตรและคุณภาพของ สถาบันที่จัดอบรมความรู้ต่อเนื่อง ยังพบว่าผู้ ตอบแบบสอบถามแสดงความเห็นในเรื่อง คุณภาพงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรโดย เฉพาะในเรื่องของการขาดความเชื่อมั่นในการ ปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรเมื่อเทียบ กับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สำหรับผู้สอบบัญชี รับอนุญาตนั้นแสดงความคิดเห็นโดยเรียกร้อง ให้สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์จัดทำ กิจกรรมเสริมสร้างความรู้ในลักษณะตอบแทน ให้แก่สมาชิกให้มากขึ้น รวมทั้งมีการให้บริการ แก่สมาชิกให้สะดวกรวดเร็ว มีความต้องการให้ จัดทำมาตรฐานต่างๆให้มีความเข้าใจง่ายและ ทันสมัย และแนะนำให้จัดทำสรุปประเด็น ทางการตรวจสอบไว้ในเว็บไซต์เพื่อจะได้ศึกษา เป็นแนวทางในการตรวจสอบ ความเห็นที่น่า สนใจมีความต้องการให้มีการกำหนดชั่วโมง ฝึกงานก่อนเข้าทำงานในวิชาชีพให้มากขึ้นและ เสนอให้มีการประชุมสัมมนาร่วมกันระหว่าง ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร เพื่อแลกเปลี่ยนความคิดเห็น และยังเรียกร้อง ให้เพื่อนร่วมวิชาชีพปฏิบัติงานให้เหมาะสมเพื่อให้ งานตรวจสอบมีคุณภาพและเป็นที่ยอมรับของ สังคม

สรุปและข้อเสนอแนะ

การวิจัยนี้พบว่าผลการวิจัยจากการ วิเคราะห์ข้อมูลพบว่ามี 7 ปัจจัยประกอบด้วย 1) ปัจจัยความรู้ทางด้านภาษีอากร 2) ปัจจัย ความรู้ด้านการตรวจสอบ 3) ปัจจัยความหลากหลายของธุรกิจที่ตรวจสอบ 4) ปัจจัยจำนวน

ธุรกิจที่ทำการตรวจสอบ 5) ปัจจัยระยะเวลาที่ทำงานด้านตรวจสอบบัญชี 6) ปัจจัยการเข้าอบรมพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง และ 7) ปัจจัยการศึกษาด้วยตนเองอย่างต่อเนื่อง ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร ส่งผลเชิงบวกต่อทักษะความเป็นมืออาชีพ และผลวิจัยจากการสรุปความคิดเห็นจากแบบสอบถามที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนาทักษะความเป็นมืออาชีพ พบว่าต้องการให้มีสร้างความร่วมมือระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร มีการเสนอให้เพิ่มหลักเกณฑ์ในการเข้ารับรองเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรโดยเฉพาะประสบการณ์หรือระยะเวลาในการทำงานในวิชาชีพเพื่อเพิ่มความเชื่อมั่นในงานให้ทัดเทียมผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เสริมความรู้ทางด้านระบบเทคโนโลยีสารสนเทศเพื่อใช้ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ เน้นหลักสูตรการอบรมในรูปแบบของ workshop การอบรมในรูปแบบของ e-learning และยังมีข้อเสนอแนะให้มีการจัดตั้งมาตรฐานในการรับงานโดยเฉพาะในเรื่องของค่าตอบแทนผู้สอบบัญชีภาษีอากรการ นอกจากนี้ยังมีข้อเสนอแนะให้สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์เป็นแหล่งข้อมูลข่าวสารให้แก่สมาชิกโดยไม่คิดมูลค่า มีความต้องการที่จะให้มีการกำหนดประสบการณ์การทำงานเป็นคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีภาษีอากร และต้องการให้หน่วยงานกำกับดูแลกำหนดมาตรฐานต่างๆที่เกี่ยวข้องและมีบทบาทในการพัฒนานักวิชาชีพให้มากขึ้น

ผู้วิจัยมีข้อเสนอแนะเสนอให้แก่หน่วยงานกำกับดูแล ว่าควรให้ความสนใจเพิ่มชั่วโมงการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่องจากที่กำหนดตัวอย่างเช่นในปัจจุบันกำหนดเพียง 9 ชั่วโมงภาษีอากร และอื่นๆ อีก 3 ชั่วโมงของผู้สอบ

บัญชีภาษีอากร โดยเฉพาะในด้านการสอบบัญชีเนื่องจากงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องดำเนินการตรวจสอบและรับรองงบการเงินของกิจการ จากการที่ประสบการณ์ในการทำงานมีผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพ หน่วยงานกำกับดูแลควรพิจารณาใช้หลักเกณฑ์ของประสบการณ์หรือระยะเวลาในการปฏิบัติงานเป็นส่วนหนึ่งในการขอรับรองการเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรด้วย ซึ่งน่าจะทำให้สร้างความน่าเชื่อถือให้กับผู้สอบบัญชีภาษีอากรและให้เพิ่มทักษะความเป็นมืออาชีพ ประเด็นที่กล่าวข้างต้นถือว่าเป็นประเด็นที่จะนำไปพัฒนาวิชาชีพผู้สอบบัญชีภาษีอากรให้เป็นนักบัญชีมืออาชีพต่อไป

ข้อเสนอแนะเพื่อการวิจัยครั้งต่อไป

ผู้วิจัยเห็นว่าควรมีการศึกษาในเรื่องอื่นที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร เช่น จริยธรรม จรรยาบรรณ และการพัฒนาความรู้ในรูปแบบต่างๆ ว่ามีผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพอย่างไร นอกจากนี้ควรมีการศึกษาวิเคราะห์เปรียบเทียบกับนักวิชาชีพบัญชีในสายงานอื่น เช่น กลุ่มผู้ทำบัญชี กลุ่มสำนักงานบัญชี กลุ่มอาจารย์ผู้สอนด้านบัญชี เป็นต้น ซึ่งจะทำได้ภาพรวมถึงความเป็นมืออาชีพในวิชาชีพบัญชี เพื่อนำประโยชน์แก่การพัฒนาผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีทุกสายงานให้ก้าวสู่ระดับสากล

บรรณานุกรม

- กระทรวงพาณิชย์. กฎกระทรวงว่าด้วยการยกเว้นไม่ต้องจัดให้งบการเงินได้รับรองการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พ.ศ.2544
- พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547
- พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2543
- นลินรัตน์ เเด่นดอนทราย (2547), ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง : มุมมองของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีและผู้จัดการงานสอบบัญชี, วิทยานิพนธ์ (บช.ม) คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
- ประกาศกรมสรรพากร. เรื่อง การพัฒนาผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร.มิถุนายน 2551
- ประกาศกรมพัฒนาธุรกิจการค้า, เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและระยะเวลาในการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพของผู้ทำบัญชี พ.ศ.2547
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. IFAC : International Federation of Accountants . International Education Standards (IES). 2004
- อมลยา โกไศยกานนท์ (2547), ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพของงานสอบบัญชี : กรณีบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, วิทยานิพนธ์ (บช.ม) คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
- Aaker, A., Kumar, V. and Say, S. (2001), **Marketing research**, John Wiley and Son, New York.
- Lee, F., Lee, C. and Lee, A (2000), **Statistics for Business and Financial Economics, 2nd Ed.**, World Scientific, Singapore.
- Nunnally, C. (1978), **Psychometric theory**, McGraw-Hill, New York

