

ความเป็นมืออาชีพด้านการสอบบัญชีที่เป็นเลิศและความน่าเชื่อถือของการสอบบัญชี:
การศึกษาเชิงประจักษ์ของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย
Excellence Audit Professionalism and Audit Credibility:
An Empirical Investigation of Tax Auditors in Thailand

อัครวิชัย ครอบคอบ^{1*}
Aukkarawit Robkob^{1*}

¹ภาควิชาการบัญชี คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม

¹ Accounting Department, Mahasarakham Business School, Mahasarakham University

* Corresponding Author. E-mail: phaiboon.r@acc.msu.ac.th

บทคัดย่อ

การวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์หลักเพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างความเป็นมืออาชีพด้านการสอบบัญชีที่เป็นเลิศที่ส่งผลกระทบต่อความน่าเชื่อถือของการสอบบัญชี โดยเลือกประชากรจากผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย จากฐานข้อมูลของกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง จำนวน 1,726 ราย นำมาคัดเลือกหากกลุ่มตัวอย่าง (Samples) ใช้ระดับความเชื่อมั่นที่ 95% เปิดตารางที่ Krejcie และ Morgan และใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างแบบแบ่งชั้นภูมิ (Stratified Random Sampling) ได้จำนวน 313 คน จำแนกผู้สอบบัญชีภาษีอากรตามภูมิภาค กำหนดกลุ่มตัวอย่างตามสัดส่วนและเลือกกลุ่มตัวอย่างโดยใช้คอมพิวเตอร์ ใช้แบบสอบถามทางไปรษณีย์เป็นเครื่องมือในการวิจัย โดยส่งแบบสอบถามไปยังกลุ่มตัวอย่าง และติดตามจนได้รับข้อมูลที่สมบูรณ์ใช้งานได้ทั้งสิ้น 65 ฉบับ วิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้สถิติเชิงพรรณนา ทดสอบสมมติฐานและการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ จากผลการวิจัยพบว่า ความรอบรู้ด้านการสอบบัญชีอย่างมืออาชีพมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความน่าเชื่อถือของการสอบบัญชี งานวิจัยนี้สามารถอธิบายถึงหลักการของการประกอบวิชาชีพด้านการสอบบัญชีที่เป็นเลิศได้นั้นจะนำไปสู่แนวทางการพัฒนาการทำงานด้านการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่มีคุณภาพด้านการตรวจสอบที่สูงขึ้น จนเกิดการยอมรับ ความเชื่อมั่น ความไว้วางใจจากลูกค้า เกิดความมั่นคงและก้าวหน้าในวิชาชีพด้านการสอบบัญชีที่ต่อเนื่องและยั่งยืนได้ในอนาคต

คำสำคัญ : ความเป็นมืออาชีพด้านการสอบบัญชีที่เป็นเลิศ, ความน่าเชื่อถือของการสอบบัญชี, ผู้สอบบัญชีภาษีอากร

Abstract

The main objective of this research is to examine the relationship between dimensions of Excellence Audit Professionalism and Audit Credibility: An Empirical Investigation of Tax Auditors in Thailand. The database contains the list of 1,726 Tax Auditors in Thailand which was drawn from the Revenue Department, Ministry of Finance. Currently, the sample was selected by using the random sampling procedure and the equation of under the 95% confidentiality was used to calculate appropriate sample size from the Krejcie and Morgan's table. Furthermore, this study utilized the stratified random sampling and resulted 313 Tax Auditors by each the region The 65 completed questionnaires were received form the mail survey and were included in the analyses. This study employed descriptive statistics and multiple regression analysis for hypotheses testing.

Overall, the results show that professional audit well-roundedness has a positive effect on audit credibility. This research explains the concepts of audit profession of excellence audit professionalism that affect the high audit credibility of tax auditors to accepted, reliable, trust by stakeholders as well as having a stable and continuous professional advancement and sustainability in future.

Key words: Excellence Audit Professionalism, Audit Credibility, Tax Auditors

บทนำ

สืบเนื่องจาก ในปี 2556 สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้ทำการตรวจสอบคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พบว่า ผู้สอบบัญชีฯ โดยส่วนใหญ่ยังมีความรู้ ความเข้าใจในลักษณะการประกอบธุรกิจของบริษัทที่ตนได้เข้าทำการตรวจสอบยังไม่เพียงพอ รวมถึงผู้บริหารและนักบัญชีของกิจการเองก็อาจจะไม่มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินและการจัดทางการเงินเพื่อเปิดเผยอย่างเพียงพอ สาเหตุอาจมาจากการปรับปรุงและเปลี่ยนแปลงมาตรฐานดังกล่าวที่เกิดขึ้นอยู่ตลอดเวลา ซึ่งอาจส่งผลให้เกิดความเข้าใจที่ไม่ตรงกันจนอาจนำไปสู่การรับรู้และแสดงความเห็นในรายการหรือในงบการเงินของผู้สอบบัญชีที่อาจไม่ถูกต้องและเหมาะสมเพียงพอ ยิ่งไปกว่านั้น ปัญหาจากสำนักงานสอบบัญชีที่เป็นต้นสังกัดของผู้สอบบัญชีฯ ยังไม่ได้มีมาตรการผลักดัน ส่งเสริม สนับสนุนที่เพียงพอจนทำให้ผู้สอบบัญชีฯ ที่เป็นพนักงานทุกคนได้ตระหนักถึงบทบาทหน้าที่ ความสำคัญของคุณภาพงานสอบบัญชีเท่าที่ควร ปัญหาของคู่มือการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีฯ ใช้เป็นแนวทางในการตรวจสอบก็อาจไม่มีคำอธิบายที่ชัดเจนจนทำให้ผู้สอบบัญชีฯ สามารถเชื่อมโยงขั้นตอนของการตรวจสอบในกิจการนั้น ตั้งแต่การวางแผนงานสอบบัญชี กระบวนการตรวจสอบ การสรุปผลการตรวจสอบ หรือการสอบบัญชีของธุรกิจที่มีลักษณะเฉพาะได้เป็นต้น (สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, 2556) รวมถึง ปัญหาด้านแนวการตรวจสอบบัญชีที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง เปลี่ยนแปลงให้สอดคล้องทันต่อมาตรฐานการสอบบัญชีที่เปลี่ยนแปลงไปในปัจจุบัน นอกจากนี้ ปัญหาด้านการขาดแคลนบุคลากร อัตราการลาออกของบุคลากรในวิชาชีพสอบบัญชีที่สูงขึ้น รวมถึงจำนวนผู้ที่สนใจเข้ามาทำงานในวิชาชีพสอบบัญชีทั้งบัณฑิตที่เพิ่งจบการศึกษาและบุคลากรที่มีประสบการณ์ยังไม่เพียงพอกับความต้องการ ปัญหาด้านการวางแผนและการมอบหมายงานที่มีความซับซ้อนซึ่งจำเป็นต้องใช้ประสบการณ์และดุลพินิจในการตัดสินใจสูงให้แก่บุคลากรที่มีประสบการณ์น้อยหรือมีความเข้าใจที่เพียงพอ ปัญหาด้านผู้สอบบัญชีฯ ไม่ได้ใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพด้านการสอบบัญชีอย่างเพียงพอในการวางแผนและปฏิบัติงานสอบบัญชี ปัญหาด้านผู้สอบบัญชี

ด้านบุคลากร ไม่ได้ได้รับการอบรมที่เพียงพอและเหมาะสมเพื่อให้มีความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงานสอบบัญชีอย่างมีคุณภาพที่เพียงพอ (สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, 2556) ปัญหาต่าง ๆ เหล่านี้ ย่อมส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี อีกประการหนึ่ง ได้แก่ พัฒนาการของมาตรฐานวิชาชีพการสอบบัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลงอย่างต่อเนื่อง เพื่อรองรับธุรกรรมใหม่ๆ ที่เกิดขึ้น และให้สอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจในปัจจุบันซึ่งมีวิธีการดำเนินธุรกิจที่ซับซ้อนมากขึ้น ทำให้ผู้สอบบัญชีในปัจจุบันจำเป็นต้องเป็นมืออาชีพ มีความรู้ ความสามารถ และมีวิสัยทัศน์ที่กว้างไกลมากยิ่งขึ้น เพื่อให้รู้เท่าทันสภาพแวดล้อมทางธุรกิจที่เปลี่ยนแปลงไป รวมถึงกระตือรือร้นในการแสวงหาความรู้รอบด้าน เยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่สูงยิ่งขึ้นอีกด้วย ถึงแม้ว่าสภาวิชาชีพบัญชีฯ หรือหน่วยงานกำกับดูแลวิชาชีพอื่น ๆ จะมีหลักเกณฑ์เรื่องจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพการสอบบัญชีเอาไว้ก็ตาม (สภาวิชาชีพบัญชี, 2553) อาจนำไปสู่การปฏิบัติงานตรวจสอบที่ไม่มีประสิทธิภาพ ส่งผลเสียต่อความน่าเชื่อถือ คุณภาพงานด้านการสอบบัญชี และความยั่งยืนในวิชาชีพด้านการสอบบัญชีได้ในที่สุด (Gordon et al., (2009)

ความเป็นมืออาชีพด้านการสอบบัญชีที่เป็นเลิศ (Excellence Audit Professionalism) เป็น ความรู้ ความสามารถด้านการสอบบัญชี ประสบการณ์ทักษะด้านการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีฯ ในการปฏิบัติงานด้านการวางแผนการตรวจสอบบัญชี ความมีอิสระ การตัดสินใจ ความระมัดระวัง ภายใต้งานด้านการตรวจสอบบัญชีที่ตนปฏิบัติที่สูงยิ่งกว่างานสอบบัญชีโดยปกติ จนมีผลงานด้านการตรวจสอบบัญชีที่มีชื่อเสียงเป็นที่ยอมรับของสังคม (Askary, 2006) ซึ่งความเป็นมืออาชีพด้านการสอบบัญชีที่เป็นเลิศนี้ มีองค์ประกอบซึ่งเป็นตัวชี้วัดประกอบไปด้วย ความรอบรู้ด้านการสอบบัญชีอย่างมืออาชีพ การมุ่งเน้นการสอบบัญชีที่เป็นไปตามมาตรฐาน การปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชีที่สำเร็จตามเป้าหมาย และความสำเร็จด้านการสอบบัญชีที่ต่อเนื่อง ส่งผลกระทบต่อความน่าเชื่อถือของการสอบบัญชี (Ussahawanitchakit, P and Kulwadee, 2008) เกิดคุณภาพด้านการสอบบัญชีจนเป็นที่ยอมรับ เชื่อมั่น และเชื่อถือ ในวิชาชีพสอบบัญชีขึ้นได้

ความน่าเชื่อถือของการสอบบัญชี (Audit Credibility) เป็นระดับความเชื่อมั่นในการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี ต่อ 1) ความเป็นไปได้ที่งบการเงินเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (GAAP) และ 2) ความเป็นไปได้ที่ผู้สอบบัญชีจะต้องใช้งบการเงินที่ผ่านการตรวจสอบแล้ว ระดับการประกันเพิ่มมูลค่าในการสื่อสารระหว่างผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย และเกี่ยวข้องโดยตรงกับความน่าเชื่อถือของผู้สอบบัญชี (Baotham, S and Ussahawanitchakit, 2009)

ในประเทศไทยมีสถาบันที่ควบคุมการประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีนับอยู่ 2 สถาบัน ได้แก่ สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ เป็นหน่วยงานอิสระด้วยวิชาชีพที่ดูแลผู้สอบบัญชีตั้งแต่การขึ้นทะเบียน ต่ออายุ อบรม จนถึงการถอดถอนหรือลงโทษเมื่อมีการกระทำผิดจรรยาบรรณเกิดขึ้น (สภาวิชาชีพบัญชีฯ, 2553) อีกหน่วยงานหนึ่งได้แก่ กรมสรรพากร กระทรวงการคลัง เป็นหน่วยงานราชการที่เป็นผู้ดูแลและควบคุมผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี หรือผู้สอบบัญชีภาษีอากร (กรมสรรพากร, 2545) ผู้สอบบัญชีภาษีอากร (Tax Auditors) ต้องเป็นผู้ที่สำเร็จการศึกษาไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีทางการบัญชี หรือเทียบเท่า ประกาศนียบัตรทางการบัญชี มีสัญชาติไทย ไม่มีความประพฤติเสื่อมเสียหรือบกพร่องในศีลธรรมอันดี ไม่เคยต้องรับโทษจำคุกในคดีเกี่ยวกับภาษีอากร ไม่เคยถูกสั่งพักหรือถูกเพิกถอนใบอนุญาต และต้องสอบผ่านการทดสอบ ขึ้นทะเบียน และเข้ารับการอบรมตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด จึงจะสามารถลงลายมือชื่อรับรองการตรวจสอบและรับรองบัญชี รวมถึงงบการเงินเฉพาะของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยที่มีทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วเต็มจำนวนในวันสิ้นรอบบัญชีไม่เกิน 5 ล้านบาท สินทรัพย์รวม และรายได้รวมต่อเนื่องกันไม่เกิน 30 ล้านบาท ได้เท่านั้น (กรมสรรพากร, 2544)

จากปัญหาด้านวิชาชีพด้านการสอบบัญชีที่เคยเกิดขึ้นในอดีตที่กล่าวมาแล้วข้างต้น เป็นปัญหาที่เกิดขึ้นกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้น ผู้สอบบัญชีภาษีอากรเป็นวิชาชีพสอบบัญชีที่สำคัญวิชาชีพหนึ่งซึ่งตรวจสอบบัญชีกิจการที่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลเช่นเดียวกับกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเพียงแต่แตกต่างกันตรงที่ขนาดของธุรกิจและประเภทกิจการที่ตรวจสอบเท่านั้น ปัญหาดังกล่าวที่เกิดขึ้นกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้นจะเกิดขึ้นกับผู้สอบบัญชีภาษีอากรหรือไม่ ถ้าปัญหานั้นได้เกิดขึ้นกับผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่เป็นมืออาชีพแล้วจะส่งผลต่อความน่าเชื่อถือของการสอบบัญชี

อย่างไร ดังนั้น ผู้วิจัยจึงมีความสนใจศึกษาความเป็นมืออาชีพด้านการสอบบัญชีที่เป็นเลิศและความน่าเชื่อถือของการสอบบัญชี: การศึกษาเชิงประจักษ์ของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ผลลัพธ์ที่ได้จากการวิจัยสามารถนำไปเป็นแนวทางประยุกต์ใช้ในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรให้มีประสิทธิภาพมากขึ้นและส่งเสริมความแข็งแกร่งของวิชาชีพด้านการสอบบัญชีในปัจจุบันให้มีคุณภาพมากยิ่งขึ้นและเกิดความยั่งยืนในวิชาชีพขึ้นได้ในอนาคต

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างความเป็นมืออาชีพด้านการสอบบัญชีที่เป็นเลิศที่ส่งผลกับความน่าเชื่อถือของการสอบบัญชี โดยมีวัตถุประสงค์รองดังต่อไปนี้

เพื่อทดสอบความสัมพันธ์และผลกระทบของความรอบรู้ด้านการสอบบัญชีอย่างมืออาชีพ (Professional Audit Well-Roundedness) การมุ่งเน้นการสอบบัญชีที่เป็นไปตามมาตรฐาน (Norms Achieve Concentrate Audit) การปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชีที่สำเร็จตามเป้าหมาย (Goal Accomplishment Audit Practice) และความสำเร็จด้านการสอบบัญชีที่ต่อเนื่อง (Continuous Audit Success) ที่มีต่อความน่าเชื่อถือของการสอบบัญชี (Audit Credibility) อย่างไร

ทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

การวิจัยในครั้งนี้ ผู้วิจัยได้ใช้ทฤษฎีตามสถานการณ์ (Contingency Theory) ในการอธิบายความสัมพันธ์ของตัวแปรที่ประกอบอยู่ในการศึกษาความเป็นมืออาชีพด้านการสอบบัญชีที่เป็นเลิศ และความน่าเชื่อถือของการสอบบัญชี : การศึกษาเชิงประจักษ์ของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ซึ่งสามารถอธิบายได้ดังต่อไปนี้

ทฤษฎีตามสถานการณ์ (Contingency Theory) เป็นทฤษฎีที่ใช้อธิบายความแตกต่างระหว่างการปฏิบัติงานผู้บริหารกับการจัดการงานขององค์การด้านต่างๆ มีความซับซ้อน โดยผู้บริหารจะมีการปรับแนวคิด วิสัยทัศน์เกี่ยวกับการบริหาร การปฏิสัมพันธ์แตกต่างกันไปตามสถานการณ์ และสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงไป (Bandura, 1997) (ในงานวิจัยนี้นำมาอธิบายถึงความพยายามของผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่ปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชี ซึ่งเกิดจากลักษณะ

การประกอบธุรกิจของบริษัทที่ผู้สอบบัญชีได้เข้าทำการตรวจสอบ วิธีการดำเนินธุรกิจที่ซับซ้อนมากขึ้นมีความซับซ้อน หรือมีการเปลี่ยนแปลงในสภาพแวดล้อมทางธุรกิจที่แตกต่างกันไปในการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ตนได้เข้าทำการตรวจสอบ ย่อมทำให้เกิดปัญหาด้านการวางแผนและการมอบหมายงานไม่เหมาะสม แนวการตรวจสอบบัญชีที่ยังไม่ได้ถูกปรับปรุง เปลี่ยนแปลงให้สอดคล้องทันต่อมาตรฐานการสอบบัญชีที่เปลี่ยนแปลงไป สิ่งเหล่านี้ถือเป็นสภาพแวดล้อมที่มีการเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลาที่ย่อมมีผลกระทบต่อความน่าเชื่อถือของการสอบบัญชีในท้ายที่สุด

ตัวแปรที่ใช้ในการวิจัย

ความเป็นมืออาชีพด้านการสอบบัญชีที่เป็นเลิศ (Excellence Audit Professionalism) มีงานวิจัยในอดีตได้กล่าวถึง งานสอบบัญชีที่เกิดจากความสามารถในการปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีฯ ที่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี (Hilton and Southgate, 2007 (ความรู้ ทักษะ ประสบการณ์ และความเชี่ยวชาญในการสอบ) บัญชีที่ต่อเนื่อง Dittenhofer, 2001 การตระหนักถึง (จริยธรรมด้านการสอบบัญชี ความมีปฏิสัมพันธ์ที่ดีของผู้สอบบัญชีฯ ที่มีต่อลูกค้าที่ตนรับงานตรวจสอบ และปรับตัวตามสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงไป) Leung and Trotman, 2005 (ดังนั้น ในงานวิจัยนี้จึงได้กำหนดองค์ประกอบของความเป็นมืออาชีพด้านการสอบบัญชีที่เป็นเลิศ โดยกำหนดตัวแปรต้นและตัวแปรตามที่จะนำเสนอตามลำดับไว้ดังต่อไปนี้

ตัวแปรต้น ที่ใช้ในการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างความเป็นมืออาชีพด้านการสอบบัญชีที่เป็นเลิศ และความน่าเชื่อถือของการสอบบัญชี ในส่วนของความเป็นมืออาชีพด้านการสอบบัญชีที่เป็นเลิศมีองค์ประกอบ ซึ่งสามารถอธิบายได้ดังต่อไปนี้

1. ความรอบรู้ด้านการสอบบัญชีอย่างมืออาชีพ (Professional Audit Well-Roundedness) หมายถึง ความสามารถในการเรียนรู้ของผู้สอบบัญชีที่มีคุณลักษณะที่มุ่งเน้นเพื่อการเรียนรู้ ค้นหาความรู้ ทักษะด้านการตรวจสอบ รวมถึงจรรยาบรรณในวิชาชีพอยู่ตลอดเวลาและต่อเนื่อง จนเกิดความรู้และประสบการณ์ที่มีลักษณะเฉพาะ (Dittenhofer, 1994 ในการตรวจสอบบัญชีเชิงลึกของ .(ผู้สอบบัญชีแต่ละบุคคล Hilton and Southgate,)2007)

กล่าวว่า การแสวงหาความรู้ของผู้สอบบัญชีที่ต่อเนื่อง หรือ การค้นพบความรู้ที่ได้รับเกิดจากงานตรวจสอบบัญชีใหม่ๆ ในสภาพแวดล้อมทางธุรกิจของลูกค้าที่แตกต่าง Bou-Raad, (2000) กล่าวว่า ความสามารถที่จำเป็นที่ต้องใช้ในการปรับตัวของผู้สอบบัญชี ความรู้ด้านการสอบบัญชีที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติหน้าที่ด้านการสอบบัญชีที่ตนทำ การยอมรับความรู้ในบริบทใหม่ๆ อยู่เสมอที่มีผลทำให้เกิดมูลค่าเพิ่มในงานด้านการสอบบัญชีขึ้นได้ Beelde, (2002) กล่าวว่า การเรียนรู้ การเป็นผู้นำด้านความรู้ องค์ความรู้ใหม่ การคิดวิเคราะห์ และการสร้างสรรค์มาใช้ในงานด้านการสอบบัญชี

2. การมุ่งเน้นการสอบบัญชีที่เป็นไปตามมาตรฐาน (Norms Achieve Concentrate Audit) หมายถึง ถึงกระบวนการที่มุ่งเน้นการรับรู้ถึงแผนการสอบบัญชีและขั้นตอนการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบบัญชี เพื่อให้เข้าใจในธุรกิจของลูกค้าที่ตนทำการตรวจสอบอย่างครบถ้วน ถูกต้องก่อนดำเนินการตรวจสอบ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการตรวจสอบที่เหมาะสม ลดความเสี่ยงในการตรวจสอบ และขั้นตอนการตรวจสอบบัญชีจึงนำไปสู่การแสดงความเห็นต่องบการเงินที่ถูกต้องในที่สุด Maria, et al. (2004) กล่าวว่า การนำมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดไว้ไปใช้ในการปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชีจะทำให้งานด้านการสอบบัญชีมีประสิทธิภาพ Price Waterhouse, (1985 (การวางแผนการสอบบัญชี การปฏิบัติงานสอบบัญชี กล่าวว่า ที่ทันตามกำหนดเวลา แผนการสอบบัญชีที่เข้มงวดและเป็นไปอย่างน่าเชื่อถือ สามารถปรับปรุงงานด้านการสอบบัญชีให้มีประสิทธิภาพขึ้นได้

3. การปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชีที่สำเร็จตามเป้าหมาย (Goal Accomplishment Audit Practice) หมายถึง การปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชีที่เกิดขึ้นจากการเรียนรู้ประสบการณ์ในอดีตของผู้สอบบัญชีที่จะปรับเปลี่ยนกระบวนการสอบบัญชีให้เหมาะสมเป็นไปตามสถานการณ์ และสิ่งแวดล้อมของการสอบบัญชีที่ต่อเนื่อง จนนำไปสู่ผลการดำเนินงานที่ประสบความสำเร็จ Kuasirikun, (2005) กล่าวว่า กระบวนการด้านการบัญชีของผู้สอบบัญชีจะต้องมีข้อมูลที่มีผลต่อการตัดสินใจที่สำคัญต่องานตรวจสอบบัญชี Cooper and Robson. (2006) กล่าวว่า ความสามารถในการเรียนรู้ของผู้สอบบัญชี จะสามารถนำไปใช้ปรับปรุงงานแก้ปัญหา ด้านการสอบบัญชีได้

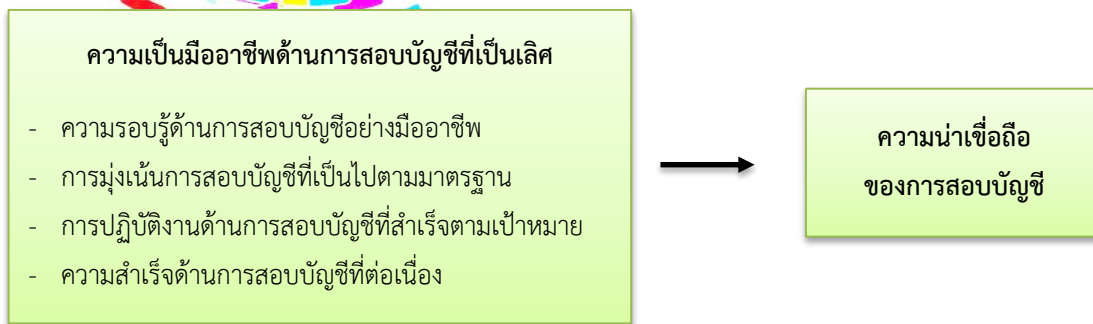
4. ความสำเร็จด้านการสอบบัญชีที่ต่อเนื่อง (Continuous Audit Success) หมายถึง ผลลัพธ์ในงานด้านการสอบบัญชีที่เกิดจากพัฒนาการเรียนรู้ ทักษะด้านการสอบบัญชีที่เพิ่มขึ้นจากประสบการณ์ ความชำนาญ ความรู้ความสามารถพิเศษ และความมีเหตุมีผล รวมถึงการคิดวิเคราะห์ เทคนิค ทักษะในการตัดสินใจที่มีอยู่ในการปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชีซึ่งนำไปสู่ความสำเร็จตามเป้าหมายในหลายต่อหลายครั้ง จนเกิดการยอมรับจากลูกค้าชั้น O'Donnell. (2002) กล่าวว่า ประสบการณ์ และความชำนาญด้านการสอบบัญชีจะทำให้เกิดผลการสอบบัญชีที่ดีขึ้นได้ Libby. (2007) กล่าวว่า ประสิทธิภาพด้านการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีจะส่งผลให้ลูกค้าเกิดความเชื่อถือ และเกิดความยั่งยืนในวิชาชีพของผู้สอบบัญชี Quattrone. (2006) กล่าวว่า ความสามารถในการเรียนรู้นำไปสู่การจัดการด้านการสอบบัญชีที่ส่งผลให้เกิดประสิทธิภาพของการตรวจสอบบัญชีขึ้นได้

ตัวแปรตาม ได้แก่ ความน่าเชื่อถือของการสอบบัญชี (Audit Credibility) หมายถึง ความเชื่อมั่น ความไว้วางใจในงานสอบบัญชีที่เพิ่มขึ้นของลูกค้าที่มีต่อผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบบัญชีในการแสดงความเป็นไปได้ต่องบการเงินซึ่งเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และโอกาสที่ผู้มีส่วนได้เสียจะนำงบการเงินที่ได้จะการตรวจสอบไปใช้โดยปราศจาก

ข้อผิดพลาดและอคติอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งความน่าเชื่อถือของการตรวจสอบนี้จะเกิดจากความไว้วางใจและความน่าเชื่อถือในงบการเงินที่ผู้สอบบัญชีได้ทำการตรวจสอบ (Dando and Swift, 2003) ความมั่นคงในงานด้านการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีที่ได้รับจากลูกค้าในแต่ละรายจากผลงานด้านการสอบบัญชี (Baotham and Ussahawanichakit, 2009(; (Robkob and Ussahawanichakit, 2009(; ความสำเร็จในงานด้านการสอบบัญชีที่ตรวจสอบ (Robkob and Ussahawanichakit, 2009(, รายงานการสอบบัญชีที่มีคุณภาพ (Pincus and Ludwig. 1999) และผลการปฏิบัติงานที่ได้รับการยอมรับ (Sinchuen and Ussahawanichakit, 2010(ซึ่งปัจจัยเหล่านี้ทำให้เกิดความน่าเชื่อถือของงานด้านการสอบบัญชีในวิชาชีพของการตรวจสอบบัญชีขึ้นได้

กรอบแนวคิดงานวิจัย

ผู้วิจัยได้ทำการทบทวนวรรณกรรมในอดีตที่เกี่ยวข้องกับความเป็นมืออาชีพด้านการสอบบัญชีที่เป็นเลิศและความน่าเชื่อถือของการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีวิชาชีพในประเทศไทย ซึ่งความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรดังกล่าวข้างต้นสามารถอธิบายโดยทฤษฎีตามสถานการณ์ (Contingency Theory) มีกรอบแนวคิดของงานวิจัย ตามภาพที่ 1 ได้ดังนี้



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดของงานวิจัย

ระเบียบวิธีวิจัย

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง (Populations and Samples) ที่ใช้ในการวิจัยในครั้งนี้ ได้แก่ ผู้สอบบัญชีวิชาชีพในประเทศไทยที่สมัครใจเปิดเผยข้อมูล จำนวน 1,726 คน จากฐานข้อมูลของ กรมสรรพากร กระทรวงการคลัง (กรมสรรพากร, 2557: เว็บไซต์(นาม

คัดเลือกหากกลุ่มตัวอย่าง (Samples) ที่เหมาะสมเพื่อใช้ในการวิจัย ในระดับความคลาดเคลื่อนจากการสุ่มตัวอย่าง 5 สัดส่วน) %0.05(โดยเปิดตารางที่ Krejcie และ Morgan (บุญชม ศรีสะอาด, 2545 :99 - 100 มีจำนวน (313 คน และเพื่อให้ได้กลุ่มตัวอย่างที่เป็นตัวแทนของประชากรที่แท้จริง ผู้วิจัยใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างแบบแบ่งชั้น

ภูมิ) Stratified Random Sampling) โดยจำแนกผู้สอบ บัญชีภาษีอากรในประเทศไทยตามภูมิภาค กำหนดกลุ่ม ตัวอย่างตามสัดส่วน และเลือกตัวอย่างโดยใช้คอมพิวเตอร์

การเก็บรวบรวมข้อมูล

ผู้วิจัยทำการเก็บรวบรวมข้อมูลโดยใช้แบบสอบถาม (Questionnaires) จำนวน 313 ชุด ส่งทางไปรษณีย์ โดยแบบสอบถามประกอบไปด้วยข้อคำถาม 4 ส่วน ได้แก่ 1). ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย จำนวน 7 ข้อ ได้แก่ เพศ อายุ สถานภาพ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ในการทำงานด้านการสอบบัญชี รายได้จากการสอบบัญชีต่อปี และจำนวนงบการเงินที่ตรวจสอบโดยเฉลี่ยในแต่ละปี 2). ความคิดเห็นเกี่ยวกับความเป็นมืออาชีพ ด้านการสอบบัญชีที่เป็นเลิศของผู้สอบบัญชีภาษีอากร จำนวน 22 ข้อ 3). ความคิดเห็นเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือของการสอบบัญชี จำนวน 5 ข้อ และ 4). ข้อเสนอแนะ ทำการติดตามจนได้รับแบบสอบถามตอบกลับที่สมบูรณ์สามารถนำมาวิเคราะห์ข้อมูลได้ทั้งสิ้น 65 ฉบับ คิดเป็นอัตราผลตอบแทนร้อยละ 20.76 ซึ่ง Aaker et al., (2001) กล่าวว่า การส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์มีอัตราตอบกลับอย่างน้อยร้อยละ 20 จึงจะถือว่ายอมรับได้ว่ามีจำนวนตัวอย่างเพียงพอที่จะนำข้อมูลมาใช้ในการวิเคราะห์ทางสถิติได้ นอกจากนี้ ผู้วิจัยได้ทดสอบความอคติของการไม่ตอบกลับ (Non-response Bias Test) ตามแนวคิดของ Overton. (1977) กล่าวว่า วิเคราะห์ผลแตกต่างของ 2 กลุ่มตัวอย่างโดยการทดสอบการเปรียบเทียบความแตกต่าง (t-test) ของตัวแปร คุณลักษณะของบุคคล เช่น เพศ อายุ สถานภาพ ระดับการศึกษา และประสบการณ์ทำงานด้าน ตรวจสอบบัญชีของกลุ่มตอบกลับเร็วกับกลุ่มตอบกลับช้าซึ่งถือเป็นตัวแทนของกลุ่มไม่ตอบ พบว่า กลุ่มตอบกลับและ

กลุ่มไม่ตอบ ไม่มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ซึ่งสามารถอ้างอิงได้ว่าไม่มีปัญหาอคติของการไม่ตอบกลับ (Non-response Bias) (Overton, 1977)

การวิเคราะห์ข้อมูล

ผู้วิจัยได้ดำเนินการจัดทำแบบสอบถามเป็นหลาย ๆ ส่วนดังต่อไปนี้ แบบสอบถามในส่วนที่ 1 เป็นข้อมูลทั่วไป เกี่ยวข้องกับผู้ตอบแบบสอบถามได้ทำการวิเคราะห์ข้อมูล โดยใช้สถิติขั้นพื้นฐาน ได้แก่ ค่าเฉลี่ย (Mean) และค่า เบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) สำหรับแบบสอบถามในส่วนที่ 2 และส่วนที่ 3 ใช้มาตรวัดแบบ ลิเคิร์ต (Likert Scale Ranging) ประเมินค่า 5 ระดับ จากความคิดเห็นด้วยน้อยที่สุด = 1 ถึงความคิดเห็นด้วยมากที่สุด = 5 โดยผ่านการตรวจสอบความตรงด้านโครงสร้าง (Construct Validity) และความตรงด้านเนื้อหา (Content Validity) จากผู้เชี่ยวชาญ จำนวน 2 ท่าน ทำการทดสอบ ความเที่ยงตรง (Validity) และความเชื่อมั่นของแบบสอบถาม (Reliability) ค่าสัมประสิทธิ์ครอนบาค แอลฟา (Cronbach's Alpha Coefficient) พบว่าแบบสอบถามมีค่าความเที่ยงตรงและความเชื่อมั่นในระดับที่ยอมรับได้ โดยค่า Factor Loading มีค่าไม่ต่ำกว่า 0.50 (Hair et al., 2010) และค่าสัมประสิทธิ์ครอนบาคแอลฟามีค่าไม่ต่ำกว่า 0.70 (Malhotra, 2004) ตามตารางที่ 1 และประมวลผลข้อมูลโดยใช้หลักสถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) ประกอบด้วย ร้อยละ (Percentage) ค่าเฉลี่ย (Mean) ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) ค่า สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (Correlation Analysis) และทดสอบสมมติฐาน โดยใช้วิธีการวิเคราะห์การถดถอยแบบ พหุคูณ (Multiple Regression Analysis) ตามตารางที่ 2 และตารางที่ 3 ตามลำดับ

ตารางที่ 1 ผลการทดสอบความเที่ยงตรงและความเชื่อมั่นของตัวแปร

ตัวแปร (Variables)	Factor Loadings	Cronbach Alpha
ความรู้รอบรู้ด้านการสอบบัญชีอย่างมืออาชีพ (PAR)	0.705 - 0.871	0.848
การมุ่งเน้นการสอบบัญชีที่เป็นไปตามมาตรฐาน (NAC)	0.808- 0.865	0.868
การปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชีที่สำเร็จตามเป้าหมาย (GAA)	-0.805 0.940	0.896
ความสำเร็จด้านการสอบบัญชีที่ต่อเนื่อง (CAS)	0.924 - 0.951	0.838
ความน่าเชื่อถือของการสอบบัญชี (AC)	0.859 - 0.936	0.915

ผลการวิจัย

ผลการศึกษาข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย จากการเก็บรวบรวมข้อมูล พบว่า ตัวแปรที่มีความสัมพันธ์กันอย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ 0.05 และมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างคู่ตัวแปรระหว่าง

0.436 - 0.786 ซึ่งค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ต่ำกว่า 0.8 แสดงว่าไม่พบปัญหาภาวะร่วมเส้นตรงพหุ ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดของ Hair et al., (2010) ที่เสนอว่าไม่มีปัญหาภาวะร่วมพหุระหว่างคู่ตัวแปรที่มีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ต่ำกว่า 0.8 ดังแสดงตามตารางที่ 2

ตารางที่ 2 ค่าเฉลี่ย ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน และค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์

ตัวแปร (Variables)	PAR	NAC	GAA	CAS	AC
ค่าเฉลี่ย (Mean)	3.68	4.12	3.92	3.94	3.91
ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation: S.D)	0.479	0.517	0.592	0.582	0.608
ความรอบรู้ด้านการสอบบัญชีอย่างมืออาชีพ (PAR)	1				
การมุ่งเน้นการสอบบัญชีที่เป็นไปตามมาตรฐาน (NAC)	0.436**	1			
การปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชีที่สำเร็จตามเป้าหมาย (GAA)	0.641**	0.712**	1		
ความสำเร็จด้านการสอบบัญชีที่ต่อเนื่อง (CAS)	0.678**	0.507**	0.786**	1	
ความน่าเชื่อถือของการสอบบัญชี (AC)	0.625**	0.590**	0.752**	0.649**	1

** , * Correlation is significant at the 0.01 and 0.05 level (2-tailed) (N = 65)

นอกจากนี้ยังได้ทำการตรวจสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระ Xi กับตัวแปรอิสระตัวอื่นๆ ด้วยค่า Tolerance และ Variance Inflation Factor ผลการทดสอบ พบว่า 1). ค่า Tolerance อยู่ในช่วงระหว่าง 0.219 - 0.462 ซึ่งมีความมากกว่า 0.2 ค่าสถิติ Tolerance ของตัวแปรมีค่าไม่ใกล้ศูนย์ 0 แสดงให้เห็นว่า ตัวแปรอิสระ Xi มีความสัมพันธ์กับตัวแปรอิสระตัวอื่น ๆ ในระดับที่ไม่รุนแรง (Menard, 1995) และ 2). ค่า Variance

Inflation Factor (VIFs) อยู่ในช่วงระหว่าง 2.167 - 4.567 โดยค่า Variance Inflation Factor มีค่าน้อยกว่า 10 ทุกตัว จึงสรุปได้ว่า ตัวแปรอิสระแต่ละตัวมีความสัมพันธ์กันในระดับที่ต่ำจึงมีความเป็นอิสระต่อกัน ซึ่งถือว่าระดับความสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระทุกตัวไม่ก่อให้เกิดภาวะ Multicollinearity (Myers, 1990) ตามตารางที่ 3

ตารางที่ 3 วิเคราะห์ ค่า Tolerance และ Variance Inflation Factor (VIFs) ของตัวแปรอิสระ

Independent Variable	Collinearity Statistics	
	Tolerance	VIFs
ความรอบรู้ด้านการสอบบัญชีอย่างมืออาชีพ (PAR)	0.436	2.295
การมุ่งเน้นการสอบบัญชีที่เป็นไปตามมาตรฐาน (NAC)	0.462	2.167
การปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชีที่สำเร็จตามเป้าหมาย (GAA)	0.219	4.567
ความสำเร็จด้านการสอบบัญชีที่ต่อเนื่อง (CAS)	0.300	3.337

สมการพยากรณ์ที่ใช้ในการวิจัย

เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างความเป็นมืออาชีพด้านการสอบบัญชีที่เป็นเลิศทางการจัดการในแต่ละมิติ ซึ่งประกอบไปด้วย ความรอบรู้ด้านการสอบบัญชี อย่างมืออาชีพ, การมุ่งเน้นการสอบบัญชีที่เป็นไปตาม

มาตรฐาน, การปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชีที่สำเร็จตามเป้าหมาย, และความสำเร็จด้านการสอบบัญชีที่ต่อเนื่องที่ส่งผลกระทบต่อความน่าเชื่อถือของการสอบบัญชี โดยใช้เพศและอายุ เป็นตัวแปรควบคุม ผู้วิจัยได้ใช้สมการพยากรณ์ในการวิจัย ดังต่อไปนี้

$$\text{ความน่าเชื่อถือของการสอบบัญชี (AC)} = \alpha_1 + \beta_1 \text{ PAR} + \beta_2 \text{ NAC} + \beta_3 \text{ GAA} + \beta_4 \text{ CAS} + \beta_5 \text{ AS} + \beta_6 \text{ AG} + \varepsilon_1 \quad (1)$$

ผลของการทดสอบสมมติฐาน

ตามตารางที่ 4 แสดงผลการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) เพื่อทดสอบสมมติฐานของความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร ดังนี้

ตารางที่ 4 แสดงผลการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ (Multiple Regression Analysis)

ความเป็นมืออาชีพระดับสูงด้านการสอบบัญชีที่เป็นเลิศ (EAW)	ความน่าเชื่อถือของการสอบบัญชี (AC)		t	p-value
	สัมประสิทธิ์การถดถอย	ความคาดเคลื่อนมาตรฐาน		
Constant	-1.063		-2.152	0.036**
H ₁ : ความรอบรู้ด้านการสอบบัญชีอย่างมืออาชีพ (PAR)	0.416	0.328	3.054	0.003**
H ₂ : การมุ่งเน้นการสอบบัญชีที่เป็นไปตามมาตรฐาน (NAC)	0.196	0.167	1.597	0.116
H ₃ : การปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชีที่สำเร็จตามเป้าหมาย (GAA)	0.269	0.262	1.729	0.089
H ₄ : ความสำเร็จด้านการสอบบัญชีที่ต่อเนื่อง (CAS)	0.194	0.186	1.433	0.157
เพศของผู้สอบบัญชีวิชาชีพ (AS)	0.111	0.090	1.153	0.253
อายุของผู้สอบบัญชีวิชาชีพ (AG)	0.241	0.324	4.274	0.000**

F = 23.430 p = 0.000 Adj R² = 0.678

*** , ** , and * represent statistical significance at the 1%, 5%, and 10% levels respectively

^aBeta coefficients with standard errors in parenthesis, ***p<0.01, **p<0.05, *p<0.10, (N = 65)

จากตารางที่ 4 แสดงผลการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณของการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างความเป็นมืออาชีพด้านการสอบบัญชีที่เป็นเลิศที่ส่งผลกระทบต่อความน่าเชื่อถือของการสอบบัญชี โดยใช้ OLS Regression Analysis ในการวิเคราะห์ โดยนำตัวแปรอิสระทุกตัวเข้าในสมการถดถอยด้วยวิธี Enter

ผลการวิจัย พบว่า ความสัมพันธ์ระหว่างความเป็นมืออาชีพด้านการสอบบัญชีที่เป็นเลิศที่ส่งผลกระทบต่อความน่าเชื่อถือของการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในสมการหลักอยู่ในระดับที่ต่ำมาก หรือมีอยู่น้อยมาก (ค่า Constant $\alpha_1 = -1.063$) ใน H_1 : ความรอบรู้ด้านการสอบบัญชีอย่างมืออาชีพ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความน่าเชื่อถือของการสอบบัญชี (Equations 1: ($\beta_1 = 0.416, p < 0.05$) ดังนั้น จึงยอมรับสมมติฐานที่ H_1 .

ในส่วนของ H_2 : การมุ่งเน้นการสอบบัญชีที่เป็นไปตามมาตรฐาน, H_3 : การปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชีที่

$$\text{ความน่าเชื่อถือของการสอบบัญชี (AC)} = -1.063 + \beta_1 0.416 + \varepsilon_1 \quad (2)$$

สรุปผลการวิจัย

การวิจัย เรื่อง ความสัมพันธ์ระหว่างความเป็นมืออาชีพด้านการสอบบัญชีที่เป็นเลิศที่ส่งผลกระทบต่อความน่าเชื่อถือของการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย สามารถสรุปผลการวิจัยได้ ดังนี้

1. ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง ร้อยละ)61.50(มีอายุในช่วงระหว่าง 40 – 50 ปี ร้อยละ)30.80(สถานภาพสมรสแล้ว ร้อยละ)50.80(มีระดับการศึกษาสูงกว่าระดับปริญญาตรี ร้อยละ)46.20(ประสบการณ์ในการทำงานด้านการสอบบัญชีอยู่ระหว่าง 5 – 10 ปี ร้อยละ)40.00(มีรายได้จากการสอบบัญชีน้อยกว่า 300,000 บาทต่อปี ร้อยละ)80.00(และจำนวนงบ (การเงิน)ที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรได้ตรวจสอบโดยเฉลี่ยในแต่ละปี น้อยกว่า30 งบต่อปี ร้อยละ)80.00(

2. ความเป็นมืออาชีพด้านการสอบบัญชีที่เป็นเลิศด้านความรู้ด้านการสอบบัญชีอย่างมืออาชีพมีความสัมพันธ์และผลกระทบต่อความน่าเชื่อถือของการสอบบัญชี

สำเร็จตามเป้าหมาย และ H_4 : ความสำเร็จด้านการสอบบัญชีที่ต่อเนื่อง ไม่มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความน่าเชื่อถือของการสอบบัญชี (Equations 1: ($\beta_2 = -0.196, p > 0.10$): ($\beta_3 = 0.269, p > 0.10$): และ ($\beta_4 = 0.149, p > 0.10$). ดังนั้น จึงปฏิเสธสมมติฐานที่ H_2, H_3 , และ H_4 นอกจากนี้ พบว่า ตัวแปรควบคุมคือ อายุ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความน่าเชื่อถือของการสอบบัญชี ($\beta_6 = 0.128, p < 0.001$). แสดงให้เห็นว่าอายุของผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีผลต่อความน่าเชื่อถือของการสอบบัญชีอีกด้วย จากการวิเคราะห์สมการดังกล่าวผู้วิจัยแสดงสมการที่สามารถพยากรณ์ผลการวิจัยได้ด้วยความแม่นยำที่ 67.80% ที่เหลืออีก 32.2% อาจเป็นผลเนื่องมาจากอิทธิพลของตัวแปรอื่น ๆ สามารถเขียนเป็นสมการพยากรณ์ได้ดังต่อไปนี้

3. อายุของผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความสัมพันธ์และผลกระทบต่อความน่าเชื่อถือของการสอบบัญชีสรุปผลการวิจัยโดยภาพรวมของความสัมพันธ์ระหว่างความเป็นมืออาชีพด้านการสอบบัญชีที่เป็นเลิศที่ส่งผลกระทบต่อความน่าเชื่อถือของการสอบบัญชีในปัจจุบันยังอยู่ในระดับที่ต่ำมาก แต่ก็สามารถจะพยากรณ์ผลการวิจัยได้ 67.80% ที่เหลืออีก 32.2% เป็นผลเนื่องมาจากอิทธิพลของตัวแปรอื่น ๆ

อภิปรายผล

การวิจัย เรื่อง ความเป็นมืออาชีพด้านการสอบบัญชีที่เป็นเลิศมีความสัมพันธ์และผลกระทบต่อความน่าเชื่อถือของการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรสามารถอภิปรายผลการวิจัยได้ ดังนี้

.1ความเป็นมืออาชีพด้านการสอบบัญชีที่เป็นเลิศด้านความรู้ด้านการสอบบัญชีอย่างมืออาชีพมีความสัมพันธ์และผลกระทบต่อความน่าเชื่อถือของการสอบบัญชี เนื่องจาก ผู้สอบบัญชีที่มีความรู้ ความ

เข้าใจถึงลักษณะการดำเนินงานของลูกค้า จุดอ่อน จุดแข็ง ปัญหา อุปสรรค โอกาส รวมถึงผลกระทบ ความแตกของการดำเนินธุรกิจของอุตสาหกรรมต่างๆ ได้อย่างเป็นระบบ รวมถึงการประยุกต์ใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ และมีความรู้ความเข้าใจในมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี ได้เป็นอย่างดี และสามารถด้านวิเคราะห์ผลกระทบที่เกิดขึ้นกับลูกค้าได้อย่างเหมาะสม ส่งผลต่อความน่าเชื่อถือของการสอบบัญชี สอดคล้องกับแนวคิดของ Bou-Raad. (2000กล่าวว่า ค (ความสามารถที่จำเป็นที่ต้องใช้ในการปรับตัวของผู้ตรวจสอบบัญชีภายใน จากวิธีการตรวจสอบแบบเดิมๆ ส่งผลต่อกระบวนการการสอบบัญชีที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติหน้าที่ด้านการสอบบัญชีที่ต้นตัวการยอมรับความรู้ในบริบทใหม่ๆ อยู่เสมอ นอกจากนี้ยังสอดคล้องกับแนวคิดของ Beelde. (2002กล่าวว่า การ (เป็นผู้นำด้านความเป็นมืออาชีพ เกิดจากการคิดวิเคราะห์องค์ความรู้ใหม่ ที่เกิดจากการเรียนรู้จากความหลากหลายของข้อมูลของบการเงิน รายงานทางการเงินของลูกค้านอกจากนี้ กรมสรรพากร. (2548) ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่ได้รับการขึ้นทะเบียนและได้รับใบอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพากรไปแล้ว จำเป็นต้องเข้ารับการอบรมพัฒนาความรู้ที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีอากรและความรู้ด้านอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพ ได้แก่ ความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชี และความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชี ไม่น้อยกว่า 12 ชั่วโมงต่อปี จึงทำให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความรู้ ความสามารถ และทักษะที่เพิ่มขึ้นและทันสมัยอยู่ตลอดเวลา ส่งผลให้เกิดความเชื่อมั่นและความน่าเชื่อถือในอาชีพจากผู้ให้บริการของเขาเหล่านั้นในอนาคตได้

2ความเป็นมืออาชีพด้านการสอบบัญชีที่เป็นเลิศ . ด้านความมุ่งมั่นการสอบบัญชีที่เป็นไปตามมาตรฐานไม่มีความสัมพันธ์และผลกระทบที่ก่อให้เกิดความเชื่อมั่นของการสอบบัญชีได้ เนื่องจาก กรมสรรพากรกำหนดให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรสามารถตรวจสอบบัญชีได้เฉพาะห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วเต็มตามกฎหมาย ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกิน 5 ล้านบาท สิ้นทรัพย์รวมและรายได้รวมต่อเนื่องกัน ไม่เกิน 30 ล้านบาทเท่านั้น ซึ่งธุรกิจเหล่านี้มีโครงสร้างไม่ซับซ้อนมาก จึง

ทำให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรใช้ความรู้ด้านการสอบบัญชี และมาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับกิจการขนาดเล็ก (SMEs) ซึ่งไม่ได้ยุ่งยากและซับซ้อนมากนัก ประกอบกับ กิจการประเภทห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเหล่านี้มีรายการทางการเงินบัญชี และกำไรสุทธิในการเสียภาษีน้อย

3ความเป็นมืออาชีพด้านการสอบบัญชีที่เป็นเลิศ . ด้านการปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชีที่สำเร็จตามเป้าหมายนั้นไม่มีความสัมพันธ์และผลกระทบที่ก่อให้เกิดความเชื่อมั่นของการสอบบัญชีได้ เนื่องจาก ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีงานด้านการตรวจสอบบัญชีไม่มากและการตรวจสอบบัญชีส่วนใหญ่ก็รับงานตรวจสอบมาจากสำนักงานรับทำบัญชีอิสระ เพื่อแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีเป็นหลัก การที่จะใช้วิธีการตรวจสอบบัญชีแบบผสมผสานและหลากหลาย โดยยึดถือตามมาตรฐานการสอบบัญชีและจรรยาบรรณอาจจะไม่สามารถทำได้ในทุกๆราย จึงทำให้ตัวแปรดังกล่าวไม่อาจส่งผลให้เกิดความยั่งยืนด้านการสอบบัญชีในอนาคตได้

4. ความเป็นมืออาชีพด้านการสอบบัญชีที่เป็นเลิศ ด้านความสำเร็จด้านการสอบบัญชีที่ต่อเนื่องไม่มีความสัมพันธ์และผลกระทบที่ก่อให้เกิดความเชื่อมั่นของการสอบบัญชีได้ เนื่องจาก ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีพัฒนาการเรียนรู้ ทักษะด้านการสอบบัญชี รวมถึงประสบการณ์ ความชำนาญ ความรู้ความสามารถพิเศษ ที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี รวมถึงการคิดวิเคราะห์ เทคนิค และทักษะในการตัดสินใจงานด้านการสอบบัญชีซึ่งนำไปสู่ความสำเร็จด้านงานตรวจสอบบัญชีในหลายต่อหลายครั้ง จนเกิดการยอมรับจากลูกค้านั้น แต่เนื่องจากลูกค้านั้นโดยส่วนใหญ่ของผู้สอบบัญชีภาษีอากรเป็นนิติบุคคลประเภทห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็ก โดยส่วนใหญ่รับงานตรวจสอบจากสำนักงานรับทำบัญชีอิสระอีกทอดหนึ่ง ดังนั้นในเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างผู้สอบบัญชีภาษีอากรกับลูกค้านั้นไม่ได้ดีความสัมพันธ์กันโดยตรง แต่เป็นความสัมพันธ์ที่ผ่านตัวกลาง คือ สำนักงานบัญชีอิสระ อีกประการหนึ่งสำนักงานรับทำบัญชีอิสระก็ไม่ได้มีความผูกพันกับตัวผู้สอบบัญชีภาษีอากรอีกด้วย ทำให้ลูกค้านั้นเห็นถึงความสำเร็จด้านการสอบบัญชีที่ต่อเนื่อง จึงทำให้ตัวแปรดังกล่าวไม่อาจส่งผลให้เกิดความน่าเชื่อถือของการสอบบัญชีในอนาคตได้

ข้อจำกัดของงานวิจัย

1. งานวิจัยนี้ใช้เพียงแบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บข้อมูลเท่านั้น ซึ่งเป็นการวิจัยเชิงปริมาณที่ไม่ครอบคลุมคุณลักษณะของการปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชีได้ทั้งหมด ดังนั้นงานวิจัยในอนาคตควรนำการวิจัยเชิงคุณภาพเข้ามาช่วยในการศึกษาเพื่อขยายความรู้ให้ครอบคลุมเกี่ยวกับการปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชีให้ได้มากยิ่งขึ้น

2. จำนวนกลุ่มตัวอย่างที่เก็บโดยใช้แบบสอบถามทางไปรษณีย์มีอัตราการตอบกลับที่ต่ำ ถึงแม้จะผ่านเกณฑ์ของงานวิจัยก็ตาม ดังนั้นงานวิจัยในอนาคตควรมีการติดตามข้อมูลจากช่องทางที่หลากหลายมากยิ่งขึ้น

ข้อเสนอแนะสำหรับการนำผลการวิจัยไปใช้

1. ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ควรให้ความสำคัญกับการปรับปรุงและพัฒนาขั้นตอนในการปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชี การพัฒนาความรู้ทางด้านวิชาชีพ อย่างต่อเนื่อง

2. ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ควรมุ่งเน้นเกี่ยวกับความรู้ความเข้าใจถึงลักษณะการดำเนินงานของลูกค้า จุดอ่อนจุดแข็ง ปัญหา อุปสรรค โอกาสและผลกระทบจากความแตกต่างของอุตสาหกรรมต่าง ๆ ได้อย่างเป็นระบบ

3. ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ควรให้ความสำคัญกับการศึกษา ติดตาม การประยุกต์ใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในงานสอบบัญชีให้มากยิ่งขึ้น

4. ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ควรให้ความสำคัญกับการติดตามข้อมูล อบรม ศึกษาความรู้ ความเข้าใจในมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชีที่ต่อเนื่องและสม่ำเสมอ

ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยครั้งต่อไป

1. วิจัยเชิงคุณภาพเข้ามาร่วมในการขยายความรู้เชิงงานวิ . ความรู้และความลึกซึ้งเกี่ยวกับการปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชีให้มากยิ่งขึ้น

2. การเก็บรวบรวมกลุ่มตัวอย่างควรใช้ วิธีการที่หลากหลายในการติดตามข้อมูล ได้แก่ การติดตามลงพื้นที่ การใช้สื่ออิเล็กทรอนิกส์ อีเมล โทรศัพท์ แบบสอบถาม) เพื่อเข้าถึงกลุ่มตัวอย่างในงานวิจัยให้มากยิ่งขึ้น (ออนไลน์)

3. ควรขยายขอบเขตการศึกษาการปฏิบัติงานด้าน . การสอบบัญชีที่ส่งผลต่อความน่าเชื่อถือของการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย เพื่อเป็นการยืนยันผลการวิจัยและมิติของการปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชีเพื่อใช้ในการสร้างความแข็งแกร่งและความมั่นคงในวิชาชีพด้านการสอบบัญชีอย่างยั่งยืน

4. ควรจะศึกษากลุ่มตัวอย่างอื่นที่นอกเหนือจาก ผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย เช่น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพื่อใช้เป็นแนวทางในการสร้างความน่าเชื่อถือในวิชาชีพการสอบบัญชีที่มีมาตรฐานที่สูงขึ้นในอนาคต

กิตติกรรมประกาศ

ผู้เขียนใคร่ขอกราบขอบพระคุณ คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม ส่งเสริมทุนวิจัยเพื่อการศึกษาจากงบประมาณเงินผลประโยชน์ ประจำปี 2558 รวมถึง ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.นิตติพงษ์ ส่งศรีโรจน์. คณบดีคณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม ซึ่งเป็นผู้บังคับบัญชาที่ส่งเสริมให้มีบุคลากรมีงานวิจัยได้นำเสนออย่างต่อเนื่อง และสำคัญรองศาสตราจารย์ ดร.กรไชย พรลภัสสร อธิบดีคณบดีคณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม ซึ่งเป็นผู้มีพระคุณ เป็นอาจารย์ เป็นผู้บังคับบัญชาและเป็นต้นแบบของผู้เขียน ที่ได้ให้ความเมตตา ให้โอกาสทางการศึกษา โอกาสในชีวิต โอกาสการทำงาน ส่งเสริมและคอยผลักดันให้เกิดความก้าวหน้าด้วยดีตลอดมา

เอกสารอ้างอิง

- กรมสรรพากร. (2544). คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. เรื่องกำหนดคุณสมบัติ การทดสอบ .2544/98 การขอขึ้นทะเบียน การออกใบอนุญาต การอบรม การต่ออายุ และการขอออกใบแทนใบอนุญาตเป็น สัตต 3 ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ตามมาตรา. กรมสรรพากร กระทรวงการคลัง, 1-2.
- กรมสรรพากร. (2545). คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 123/2545. เรื่อง กำหนดจรรยาบรรณของผู้ ตรวจสอบและรับรองบัญชี ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร. กรมสรรพากร กระทรวงการคลัง, 1-2.

- กรมสรรพากร. (2548). ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข เกี่ยวกับการอบรมของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ลงวันที่ 4 มีนาคม 2548. กรมสรรพากร กระทรวงการคลัง, 1-2.
- กรมสรรพากร. (2557). ฐานข้อมูลของผู้สอบบัญชีภาษีอากร .สืบค้นจาก www.rd.go.th/publish/7250.0.html. เมื่อวันที่ 2557 ธันวาคม 10.
- บุญชม ศรีสะอาด. (2545). การพัฒนาหลักสูตรและการวิจัยเกี่ยวกับหลักสูตร. กรุงเทพฯ: สุวีริยาสาส์น : สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2553). **ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 19). เรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2553.** สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 20-21 .
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2553). **มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 22 เรื่องการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี.** สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 1-22.
- Aaker, D. A., Kumar, V. and Day, G. S. (2001). **Marketing Research.** New York: John Wiley and Sons.
- Askary, Saeed. (2006). Accounting Professionalism—A Cultural Perspective of Developing Countries. **Managerial Auditing Journal**, 21(1): 102-111.
- Bandura. (1997). **A Self-efficacy: The Exercise of Control.** New York: Freeman.
- Beelde, I.D. (2002). Creating a profession out of nothing? the case of Belgian auditing profession. **Accounting, Organizations, and Society**, 27(3): 447-470.
- Baotham, S and Ussahawanitchakit. P. (2009). Audit independence, quality, and credibility: effects on reputation and sustainable success of CPAs in Thailand. **International Academy of Business and Economics.** Volume: 9, Issue: 1.
- Bou-Raad, G. (2000). Internal Auditors and a Value-Added Approach: The New Business Regime. **Managerial Audit Journal**, 15(4), 182-186.
- Cooper, D.J and Robson, K. (2006). Accounting professions and regulation: Locating the sites of professionalization. **Accounting, Organizations and Society**, 31, (4): 415.
- Dando, N. and Swift, T. (2003). Transparency and assurance: minding the credibility gap, **Journal of Business Ethics**, Vol. 44 No. 2-3, pp.195-200.
- Dittenhofer, M.A. (2001). Behavioral aspects of government financial management. **Managerial auditing Journal**, 16(8), 451-457.
- Gordon, L. A., Loeb, M. P. and Tseng, C. Y. (2009). Enterprise Risk Management and Firm Performance: A Contingency Perspective. **Account Public Policy**, 28, 301-307.
- Hair, J. F, Black, W. C., Babin, B. J. and Anderson, R. E. (2010). **Multivariate Data Analysis.** USA: Pearson Education International.
- Hilton, S., and Southgate, L., (2007). **Professionalism in medical education.** Teaching and Teacher Education, 23(3), 265-279.
- Kuasirikun, Nongnooch. (2005). Attitudes to the development and implementation of social and environmental accounting in Thailand. **Critical Perspectives on Accounting**, 16; 1035-1057.
- Leung, P.W., and Trotman, K.T. (2005). The effects of feedback type on auditor judgment performance for configure and non-configure tasks. **Accounting Organizations and Society**, (30), 537-553.

- Malhotra, N. K. (2004). **Marketing Research: An Applied Orientation. 4th Edn.** Pearson Edition, Inc., New Jersey.
- Maria, A. Garcia-Benau, and Zorio Ana. (2004). Audit Reports on Financial Statements Prepared According to IASB Standards: Empirical Evidence from the European Union. **International Journal of Auditing**, 8, 199-237.
- Menard, S. (1995). **Applied logistic regression analysis.** Thousand Oaks: Sage University paper series on quantitative applications in the social sciences, 07-106.
- Myers, R. H. (1990). **Classical and Modern Regression with Applications (2nd ed.).** Boston: MA: Duxbury.
- O'Donnell, E. D. (2002). Evidence of an Association between Error-Specific Experience and Auditor Performance during Analytical Procedures. **Behavioral Research in Accounting**, 14: 179-195.
- Overton, T. S. (1977). Estimating Nonresponse Bias in Mail Surveys. **Journal of Marketing Research**, 14, 396-402.
- Pincus, K. V and Ludwig S. E. (1999). Audit Effectiveness Versus Audit Efficiency: Are the Two in Conflict?, **International Journal of Auditing**, 3: 121-131.
- Price Waterhouse. (1985). **Challenge and Opportunity for the Accounting Profession: Strengthening the Public's Confidence.**
- Quattrone, P. (2006). Practices in the Society of Jesus. **Accounting, Organizations and Society**, 29(7):647-683.
- Robkob, P. and Ussahawa nitchakit, P. (2009). Antecedents and Consequences of Voluntary Disclosure of Environmental Accounting: An Empirical Study of Foods and Beverage Firms in Thailand. **Review of Business Research**, 9(3), 1-30.
- Sinchuen, C. and Phapurke Ussahawanitchakit (2010). Audit specialization, Audit performance, and Sustainable reputation: An empirical research of Certified public accountants in Thailand. **Journal of International Business and Economics**, 10; 103-126.
- Ussahawanitchakit, P and Kulwadee. (2008). Relationship quality, professionalism, and Audit Credibility: an empirical study of auditors in Thailand. **International Academy of Business and Economics**. Volume: 8, Issue: 4.