

ความรู้ความสามารถที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการตรวจสอบและรับรองบัญชี ของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย (ในมุมมองของผู้รับการตรวจสอบ)

นวพร ชูเปียเต็ง^{1*} จันทร์ลอย เลขทิพย์²

บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงปริมาณ (Quantitative Research) มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความรู้ความสามารถที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย จากมุมมองของผู้รับการตรวจสอบ กลุ่มตัวอย่างในการศึกษา คือ เจ้าของกิจการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการ หัวหน้าฝ่ายบัญชี พนักงานบัญชี ซึ่งปฏิบัติงานในห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ยื่นตรวจสอบและรับรองบัญชีต่อกรมสรรพากร ประจำปี 2560 ผู้วิจัยกำหนดขนาดของกลุ่มตัวอย่างโดยใช้สูตร Taro Yamane ที่ระดับความเชื่อมั่น 95% ได้ขนาดของกลุ่มตัวอย่างจำนวน 398 คน เครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูลเป็นแบบสอบถาม สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล คือ การวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ การทดสอบผลกระทบพบว่า 1) ความรู้ความสามารถในเรื่องมาตรฐานการรายงานทางการเงินมีผลกระทบต่อคุณภาพการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ด้านการสื่อสารที่ถูกต้อง เที่ยงธรรม ชัดเจน และทันกาล 2) ความรู้ความสามารถในเรื่องการตรวจสอบและรับรองบัญชี มีผลกระทบต่อคุณภาพการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ด้านการสื่อสารที่ถูกต้อง ชัดเจน รัดกุม สร้างสรรค์ ครบถ้วน และทันกาล 3) ความรู้ความสามารถในเรื่องการใช้เทคโนโลยีคอมพิวเตอร์ มีผลกระทบต่อคุณภาพการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ด้านการสื่อสารที่ถูกต้อง และครบถ้วน 4) ความรู้ความสามารถในเรื่องกฎหมายภาษีอากร และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง มีผลกระทบต่อคุณภาพการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ด้านการสื่อสารที่เที่ยงธรรม ชัดเจน รัดกุม และสร้างสรรค์

คำสำคัญ: ความรู้ความสามารถ, คุณภาพการตรวจสอบและรับรองบัญชี, ผู้สอบบัญชีภาษีอากร

¹ อาจารย์ คณะบัญชี มหาวิทยาลัยรัตนบัณฑิต กรุงเทพมหานคร e-mail: doun24@hotmail.com

² อาจารย์ คณะบัญชี มหาวิทยาลัยรัตนบัณฑิต กรุงเทพมหานคร e-mail: arjankeaw2@gmail.com

* ผู้นิพนธ์หลัก e-mail: doun24@hotmail.com

KNOWLEDGE AND ABILITY AFFECTING TO QUALITY OF AUDITING AND CERTIFIED ACCOUNT FOR TAX AUDITORS IN THAILAND (VIEW OF ACCOUNTING AUDITED)

Navaporn Koopeateng^{1*} Janloy Lekthip²

Abstract

The purposes for this Quantitative Research were to study the knowledge and ability which affecting to quality of auditing and certified account for tax auditors in Thailand from the view of accounting audited. The sampling for this study was business owners or managing partners, chief accountants and accountants who operate in registered partnership which tax auditors in Thailand requested for auditing and certified account under Revenue Department in the fiscal year of 2560. The sampling, at the amount of 398, was determined by Taro Yamane at the significance level of 95%. The tool of data collecting was Questionnaire and statistics used in data analysis were Multiple Regression Analysis. Impact assessment found that 1) Knowledge and Ability in Financial Reporting Standards was affecting in positive way to quality of auditing and certified account for tax auditors in Thailand in the way of the accurate and correct communication, righteousness, obviousness and timeliness. 2) Knowledge and Ability in Auditing and Certified Account was affecting in positive way to the quality of auditing and certified account for tax auditors in Thailand in the way of the accurate and correct communication, obviousness, conciseness, creativeness and timeliness 3) Knowledge and Ability in Computer and Technology Using was affecting in positive way for the quality of auditing and certified account for tax auditors in Thailand in the way of the accurate and correct communication and completeness. 4) Knowledge and Ability in Tax Law and related law were affecting in positive way to the quality of auditing and certified account for tax auditors in Thailand in the way of righteous communication, obviousness, preciseness and creativeness.

Keywords: Knowledge and Ability, Auditing report and certified accounts, Tax auditors

¹ Lecturer of Bachelor in Accountancy, Rattanaabundit University, Bangkok e-mail: dounq24@hotmail.com

² Lecturer of Bachelor in Accountancy, Rattanaabundit University, e-mail: arjankeaw2@gmail.com

* Corresponding author e-mail: dounq24@hotmail.com

บทนำ

ผู้สอบบัญชีจึงมีหน้าที่ในการค้นหาของผิดพลาดที่ปรากฏอยู่ในงบการเงินและรายงานข้อผิดพลาดดังกล่าวให้กับผู้ใช้งบการเงินซึ่งเป็นบุคคลภายนอกที่ไม่ทราบข้อมูลภายในกิจการอย่างแท้จริง ในการค้นหาและรายงานข้อผิดพลาดของงบการเงิน หรือที่เรียกว่าการสอบบัญชี ควรจะปฏิบัติโดยบุคคลที่มีความรู้ความสามารถ ความเป็นอิสระ และการปฏิบัติตามจรรยาบรรณทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชี (สราวุธ เจษฎา คำ, 2557, หน้า 1; นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันเพชร, 2559, หน้า 1-10) ทั้งนี้ผู้สอบบัญชีอาชีพอาจมีหน้าที่ในการตรวจสอบและรับรองงบการเงินของห้างหุ้นส่วนขนาดเล็ก (ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่มีทุนจดทะเบียนไม่เกิน 5 ล้านบาท สินทรัพย์รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท และรายได้รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท ทุกรายการต้องไม่เกินที่กำหนด) ซึ่งได้รับการยกเว้นไม่ต้องใช้งบการเงินได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตามมาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 การจะเป็นผู้สอบบัญชีอาชีพอาจจะต้องผ่านการทดสอบความรู้ และได้รับใบอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพากร จึงจะสามารถตรวจสอบและรับรองบัญชีได้ (กรมสรรพากร, 2560) จึงถือว่าผู้สอบบัญชีอาชีพอาจต้องเป็นบุคคลที่มีความรู้ ความสามารถในการตรวจสอบและรับรองบัญชี ความรู้ที่ผู้สอบบัญชีอาชีพอาจจะต้องมีเพื่อใช้ในการปฏิบัติงานนั้นประกอบด้วยความรู้ในเรื่องเกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน เนื่องจากต้องตรวจสอบและรับรองงบการเงินที่กิจการได้จัดทำขึ้นตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด ความรู้ในเรื่องของการปฏิบัติงานตรวจสอบ เพื่อให้ได้หลักฐานที่น่าเชื่อถือและนำไปสู่การออกรายงานในที่สุด รวมถึงความรู้ในเรื่องของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ตรวจสอบ เพื่อให้ทราบว่ากิจการได้ปฏิบัติเป็นไปตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องหรือไม่อย่างไร ความรู้ใน 3 ส่วนที่กล่าวถึงเป็นความรู้ที่ผู้สอบบัญชีอาชีพจะต้องผ่านการทดสอบตามที่กรมสรรพากรได้กำหนดไว้ นอกจากนี้ในปัจจุบันการจัดทำบัญชีของกิจการโดยทั่วไปจะมีการนำเทคโนโลยีต่าง ๆ เข้ามาช่วยในการเก็บรวบรวมข้อมูล ประมวลผล และจัดทำสารสนเทศ ดังนั้นความรู้ที่ผู้สอบบัญชีอาชีพในปัจจุบันจะต้องมีอีกด้านก็คือความรู้ในเรื่องของการใช้เทคโนโลยีต่าง ๆ ที่จะอำนวยความสะดวกในการปฏิบัติงานให้มีความถูกต้อง เชื่อถือได้ และทันต่อเวลา

ในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีอาชีพ เมื่อตรวจสอบแล้วเสร็จจะต้องจัดทำรายงานการตรวจสอบรับรองบัญชีเพื่อรายงานข้อเท็จจริงที่ตรวจพบให้กับผู้รับการตรวจสอบและหน่วยงานที่เกี่ยวข้องได้รับทราบ รายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี (Accounts Audit and Certified Report) เป็นผลงานขั้นตอนสุดท้ายของผู้สอบบัญชีอาชีพ โดยจะสื่อสารข้อเท็จจริงที่ตรวจพบในงบการเงินไปยังผู้ที่ใช้ข้อมูล ดังนั้นรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีอาชีพจึงต้องมีคุณภาพ ข้อมูลที่มีคุณภาพก็คือคุณลักษณะหรือคุณสมบัติของข้อมูลทางการบัญชี ที่มีประโยชน์ต่อผู้ที่ใช้ข้อมูลที่มีความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจและเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจ ในการทำหน้าที่ตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ประกอบด้วย ความเชื่อถือได้ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ การทันต่อเวลาและการเปรียบเทียบได้ (ฤกษ์ประกาย ชมชื่น, 2557, หน้า 3) ทั้งนี้ในการค้นหาและการรายงานข้อผิดพลาดหรือข้อผิดพลาดที่เป็นสาระสำคัญที่อาจทำให้ผู้ใช้งบการเงินหลงผิด หรือตัดสินใจผิดจากการใช้ข้อมูลในรายงานทางการเงิน ซึ่งการค้นหาและรายงานสิ่งผิดพลาดและข้อผิดพลาดดังกล่าวสามารถเกิดขึ้นได้จากการที่ทีมงานสอบบัญชีมีกระบวนการในการปฏิบัติงานตามจรรยาบรรณ มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และกฎหมายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องโดยใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพต่อข้อมูลของกิจการ รวมทั้งมีการพิจารณาสถานการณ์แวดล้อมของลูกค้ำที่มีอยู่อย่างครบถ้วน ถูกต้องและเหมาะสม (สราวุธ เจษฎา คำ, 2557, หน้า 164) หากผู้สอบบัญชีทำงานบกพร่อง ไม่ได้ใช้ความรู้ความสามารถอย่างเต็มที่หรือละเลยต่อข้อผิดพลาดที่ตรวจพบ จะส่งผลทำให้งบการเงินที่ตรวจสอบมีข้อผิดพลาดและจะสื่อว่างานสอบบัญชี ซึ่งทำให้เกิดเป็นข้อผิดพลาดในรายงานทางการเงินนั้น สามารถนำมาใช้เป็นตัวบ่งชี้ใน

การวัดคุณภาพของงานสอบบัญชีได้ (Jeong, 2004) คุณภาพของสารสนเทศ (Qualities of Information) จะถูกผูกติดไปกับตัวข้อมูลสารสนเทศเสมอ การใช้ข้อมูลสารสนเทศที่มีคุณภาพจะทำให้สามารถแก้ปัญหาและตัดสินใจได้อย่างถูกต้องแม่นยำ

ดังนั้นในการวิจัยครั้งนี้ผู้วิจัยจึงสนใจที่จะศึกษาว่าความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชีด้านใดบ้างที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย โดยจะเป็นการศึกษาในมุมมองของผู้ได้รับการตรวจสอบ

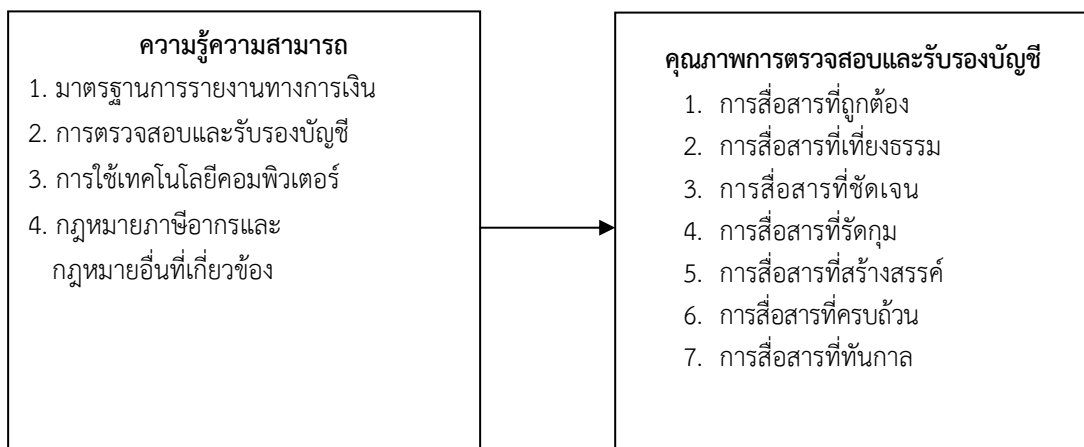
วัตถุประสงค์ของการวิจัย

เพื่อศึกษาความรู้ความสามารถที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย (ในมุมมองของผู้รับการตรวจสอบ)

กรอบแนวคิดในการวิจัย

ตัวแปรอิสระ

ตัวแปรตาม



รูปที่ 1 กรอบแนวคิดในการวิจัย

สมมติฐานของการวิจัย

การศึกษาวิจัยในครั้งนี้ผู้วิจัยได้กำหนดสมมติฐานของการวิจัย ตามกรอบแนวคิดในการวิจัย โดยมีรายละเอียดดังนี้

1. ความรู้ความสามารถเกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน การตรวจสอบและรับรองบัญชี การใช้เทคโนโลยีคอมพิวเตอร์ และกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องของผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีผลกระทบต่อคุณภาพการตรวจสอบและรับรองบัญชี ในการสื่อสารที่ถูกต้อง

2. ความรู้ความสามารถเกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน การตรวจสอบและรับรองบัญชี การใช้เทคโนโลยีคอมพิวเตอร์ และกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องของผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีผลกระทบต่อคุณภาพการตรวจสอบและรับรองบัญชีในการสื่อสารที่เที่ยงธรรม

3. ความรู้ความสามารถเกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน การตรวจสอบและรับรองบัญชี การใช้เทคโนโลยีคอมพิวเตอร์ และกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องของผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีผลกระทบต่อคุณภาพการตรวจสอบและรับรองบัญชีในการสื่อสารที่ชัดเจน

4. ความรู้ความสามารถเกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน การตรวจสอบและรับรองบัญชี การใช้เทคโนโลยีคอมพิวเตอร์ และกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องของผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีผลกระทบต่อคุณภาพการตรวจสอบและรับรองบัญชีในการสื่อสารที่รัดกุม

5. ความรู้ความสามารถเกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน การตรวจสอบและรับรองบัญชี การใช้เทคโนโลยีคอมพิวเตอร์ และกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องของผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีผลกระทบต่อคุณภาพการตรวจสอบและรับรองบัญชีในการสื่อสารที่สร้างสรรค์

6. ความรู้ความสามารถเกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน การตรวจสอบและรับรองบัญชี การใช้เทคโนโลยีคอมพิวเตอร์ และกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องของผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีผลกระทบต่อคุณภาพการตรวจสอบและรับรองบัญชีในการสื่อสารที่ครบถ้วน

7. ความรู้ความสามารถเกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน การตรวจสอบและรับรองบัญชี การใช้เทคโนโลยีคอมพิวเตอร์ และกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องของผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีผลกระทบต่อคุณภาพการตรวจสอบและรับรองบัญชีในการสื่อสารที่ทันกาล

วิธีดำเนินการวิจัย

1. ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากร (Population) ในการศึกษาครั้งนี้ คือ หุ่นส่วนผู้จัดการ หัวหน้าฝ่ายบัญชี พนักงานบัญชี ที่ปฏิบัติงานในห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนขนาดเล็กที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทยยื่นตรวจสอบและรับรองบัญชีต่อกรมสรรพากร ประจำปี 2560 จำนวน 61,745 คน (กรมสรรพากร, ข้อมูล ณ วันที่ 12 พฤษภาคม 2560) กลุ่มตัวอย่าง (Sample) ที่ใช้ในการศึกษาครั้งนี้ ได้แก่ หุ่นส่วนผู้จัดการ หัวหน้าฝ่ายบัญชี พนักงานบัญชี ที่ปฏิบัติงานในห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนขนาดเล็กที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ยื่นตรวจสอบและรับรองบัญชีต่อกรมสรรพากรประจำปี 2560 จำนวน 398 ราย กำหนดขนาดกลุ่มตัวอย่างโดยใช้สูตรการคำนวณของ Taro Yamane (1973) ที่ระดับความเชื่อมั่น 95% ค่าความคลาดเคลื่อน 0.05

2. เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลคือแบบสอบถาม พัฒนาขึ้นจากการทบทวนวรรณกรรมครอบคลุมเนื้อหาตามกรอบแนวคิดการวิจัย แบ่งเป็น 3 ส่วน ได้แก่ ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม และลักษณะของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ลักษณะแบบสอบถามเป็นแบบ Checklist ส่วนที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ส่วนที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการตรวจสอบและรับรองบัญชี ของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ลักษณะของแบบสอบถามส่วนที่ 2 และ 3 เป็นแบบประเมินค่าแบบ Likert's Scale โดยให้ค่าคะแนนตามความสำคัญของตัวแปรในลักษณะที่เรียกว่า Weight Rating โดยได้กำหนดระดับผลกระทบออกเป็น 5 ระดับ

การตรวจสอบคุณภาพเครื่องมือ แบบสอบถามพัฒนาขึ้นจากการศึกษาและทบทวนวรรณกรรม และทำการตรวจสอบความเที่ยงตรงตามเนื้อหา (Content Validity) ปรับปรุงแก้ไขข้อคำถาม แล้วจึงนำแบบสอบถามฉบับสมบูรณ์ไปทดลองใช้ (Try Out) โดยตรงกับเจ้าของกิจการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการ หัวหน้าฝ่ายบัญชี พนักงานบัญชี ของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนของกลุ่มตัวอย่างอื่น จำนวน 30 ชุด เพื่อหาค่าความเชื่อมั่นของ

เครื่องมือ (Reliability) โดยใช้สูตรสัมประสิทธิ์อัลฟาของครอนบาคอัลฟา (Cronbach's Alpha) ได้ค่าความเชื่อมั่นแบบสอบถามทั้งฉบับ 0.984 นำแบบสอบถามฉบับสมบูรณ์ที่แก้ไขปรับปรุงแล้วไปเก็บข้อมูลกับกลุ่มตัวอย่าง

3. การเก็บรวบรวมข้อมูล

การเก็บรวบรวมข้อมูลโดยผู้ช่วยเก็บรวบรวมข้อมูลออกภาคสนามตามแผนการที่ผู้วิจัยได้ทำการจัดเตรียมและวางแผนไว้ ซึ่งตลอดระยะเวลาที่ผู้ช่วยเก็บรวบรวมข้อมูลลงภาคสนาม ผู้วิจัยได้ทำการควบคุม ดูแล และคอยให้คำแนะนำแก่ผู้ช่วยรวบรวมข้อมูลตลอดเวลา เพื่อให้ได้ข้อมูลที่ครบถ้วน เชื่อถือได้ การเก็บข้อมูลในครั้งนี้ได้รับแบบสอบถามกลับมาทั้งหมด

สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

ผู้วิจัยใช้สถิติในการวิเคราะห์ข้อมูล โดยแบ่งออกเป็น 3 ส่วน ตามลักษณะของแบบสอบถาม คือ 1) การวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถามและของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ใช้สถิติพรรณนา (Descriptive Statistic) ได้แก่ การแจกแจงความถี่ (Frequency) และร้อยละ (Percentage) 2) การวิเคราะห์ข้อมูลความคิดเห็น ใช้สถิติพรรณนา (Descriptive Statistic) ได้แก่ การวิเคราะห์ค่าเฉลี่ย (Mean) ค่าร้อยละ (Percentage) ค่าความเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) 3) การวิเคราะห์ผลกระทบระหว่างตัวแปรอิสระและตัวแปรตาม โดยการวิเคราะห์ความสัมพันธ์เบื้องต้นด้วยค่าสถิติสหสัมพันธ์แบบเพียร์สัน (Pearson Product Moment Correlation) และการวิเคราะห์ความเป็นอิสระของตัวแปรสาเหตุด้วยค่าสถิติ Variance Inflation Factor (VIF) ทดสอบความเป็นอิสระของตัวแปรสาเหตุ ก่อนการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) เพื่อทดสอบสมมติฐาน

ผลการวิจัย

จากการวิเคราะห์ข้อมูล ผู้วิจัยสามารถสรุปผลการศึกษาวิจัยได้ดังนี้

1. ผู้ตอบแบบสอบถาม ส่วนใหญ่เป็นผู้หญิง ช่วงอายุ 31-40 ปี มีระดับการศึกษาระดับปริญญาตรี ตำแหน่งหน้าที่คือเป็นเจ้าของกิจการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการ มีความรู้ทางด้านการบริหารชั้นมัธยมศึกษาตอนปลาย ลักษณะของกิจการส่วนใหญ่เป็นกิจการให้บริการ ระยะเวลาในการดำเนินธุรกิจ ของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนส่วนใหญ่จะดำเนินธุรกิจมาเป็นเวลา 10 ปีขึ้นไป – 20 ปี

2. ความคิดเห็นเกี่ยวกับความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทยโดยรวมอยู่ในระดับมาก (3.97) เมื่อพิจารณาเป็นรายด้านพบว่า ทุกด้านอยู่ในระดับมาก เรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปน้อย คือ 1) ด้านการตรวจสอบและรับรองบัญชี 2) ด้านกฎหมายภาษีอากรและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง 3) ด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และ 4) ด้านการใช้เทคโนโลยีคอมพิวเตอร์

ตารางที่ 1 แสดงค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามที่มีความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชีภาษีอากรโดยรวม และจำแนกรายด้าน

ความรู้ความสามารถ	\bar{X}	S.D.	ระดับความคิดเห็น
1. มาตรฐานการรายงานทางการเงิน	3.94	.606	มาก
2. การตรวจสอบและรับรองบัญชี	4.03	.619	มาก
3. การใช้เทคโนโลยีคอมพิวเตอร์	3.93	.588	มาก
4. กฎหมายภาษีอากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง	3.98	.632	มาก
โดยรวม	3.97	.507	มาก

3. ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพของการตรวจสอบและรับรองบัญชี ของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทยโดยรวม อยู่ในระดับมาก (3.96) เมื่อพิจารณาเป็นรายด้านพบว่าทุกด้านอยู่ในระดับมาก เรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปน้อย คือ 1) การสื่อสารที่เที่ยงธรรม 2) การสื่อสารที่ถูกต้อง 3) การสื่อสารที่ชัดเจน 4) การสื่อสารที่สร้างสรรค์ 5) การสื่อสารที่สมบูรณ์และการสื่อสารที่ทันกาล 6) การสื่อสารที่รัดกุม

ตารางที่ 2 แสดงค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามที่มีต่อคุณภาพการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร โดยรวมและจำแนกรายด้าน

คุณภาพการตรวจสอบและรับรองบัญชี	\bar{X}	S.D.	ระดับความคิดเห็น
1. การสื่อสารที่ถูกต้อง	4.05	.596	มาก
2. การสื่อสารที่เที่ยงธรรม	4.06	.614	มาก
3. การสื่อสารที่ชัดเจน	4.01	.650	มาก
4. การสื่อสารที่รัดกุม	3.88	.669	มาก
5. การสื่อสารที่สร้างสรรค์	3.92	.689	มาก
6. การสื่อสารที่สมบูรณ์	3.89	.583	มาก
7. การสื่อสารที่ทันกาล	3.89	.809	มาก
ภาพรวม	3.96	.488	มาก

4. การวิเคราะห์ความสัมพันธ์เบื้องต้นด้วยค่าสถิติสหสัมพันธ์แบบเพียร์สัน (Pearson Product Moment Correlation) แสดงรายละเอียดได้ตามตารางที่ 3

ตารางที่ 3 แสดงค่าสหสัมพันธ์แบบเพียร์สัน (Pearson Product Moment Correlation)

ตัวแปรอิสระ	มาตรฐานการ รายงานทาง การเงิน	การตรวจสอบ และรับรอง บัญชี	การใช้ เทคโนโลยี คอมพิวเตอร์	กฎหมายภาษี อากร ที่เกี่ยวข้อง
มาตรฐานการรายงานทางการเงิน	1.000			
การตรวจสอบและรับรองบัญชี	.676**	1.000		
การใช้เทคโนโลยีคอมพิวเตอร์	.522**	.478**	1.000	
กฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง	.581**	.683**	.562**	1.000

**มีนัยสำคัญที่ระดับ 0.01

จากตารางที่ 3 พบว่าค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์แบบเพียร์สัน (Pearson Product Moment Correlation) ในภาพรวมมีค่าอยู่ระหว่าง 0.478** ถึง 0.683** ในทางสถิติแล้วถ้าค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์แบบเพียร์สัน มีค่าไม่ต่ำกว่า 0.3 หรือไม่สูงเกิน 0.8 จะถือว่าไม่ละเมิดข้อตกลงเบื้องต้นก่อนการวิเคราะห์การถดถอย หรือที่เรียกว่า ไม่เกิดปัญหาค่าตัวแปรอิสระสัมพันธ์กับตัวแปรอิสระ (Multi Collinearity)

5. การทดสอบความเป็นอิสระของตัวแปรสาเหตุ ค่าสถิติ Tolerance และ Variance Inflation Factor: VIF

ตารางที่ 4 ค่าสถิติ Tolerance และค่า Variance Inflation Factor (VIF) ทดสอบความเป็นอิสระของตัวแปรอิสระ

ตัวแปรอิสระ	Collinearity Statistics	
	Tolerance	VIF
มาตรฐานการรายงานทางการเงิน	.484	2.067
การตรวจสอบและรับรองบัญชี	.413	2.424
การใช้เทคโนโลยีคอมพิวเตอร์	.626	1.597
กฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง	.453	2.209

จากตารางที่ 4 พบว่า ตัวแปรอิสระทั้ง 4 ตัวแปร คือ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน, การตรวจสอบและรับรองบัญชี, การใช้เทคโนโลยีคอมพิวเตอร์ และกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง มีค่า Tolerance ต่ำสุด คือ 0.413 ซึ่งสูงกว่าเกณฑ์ขั้นต่ำที่ต้องมากกว่า 0.1 ในส่วนของค่า VIF (Variance Inflation Factor) ของตัวแปรอิสระทั้ง 4 ด้านมีค่าอยู่ระหว่าง 1.597 ถึง 2.424 ซึ่งมีค่าไม่เกิน 5 ดังนั้นตัวแปรอิสระทุกตัวแปรมีความเป็นอิสระกับตัวแปรอื่นที่เป็นตัวแปรอิสระด้วยกันจึงไม่เกินปัญหา ตัวแปรอิสระสัมพันธ์กับตัวแปรอิสระ (Multi Collinearity) จึงถือว่าข้อมูลจากการตรวจสอบสามารถนำไปวิเคราะห์การถดถอยได้

6. การวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) เพื่อทดสอบสมมติฐาน
 6.1) การทดสอบสมมติฐานที่ 1 – สมมติฐานที่ 7 สรุปผลดังตารางที่ 5

ตารางที่ 5 สรุปผลการทดสอบสมมติฐานที่ 1 – สมมติฐานที่ 7 ความรู้ความสามารถมีผลกระทบต่อคุณภาพการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีอาชีพในประเทศไทย

ตัวแปรอิสระ	คุณภาพการตรวจสอบและรับรองบัญชี						
	ถูกต้อง	เที่ยงธรรม	ชัดเจน	รัดกุม	สร้างสรรค์	ครบถ้วน	ทันกาล
ความรู้ความสามารถ							
- มาตรฐานการรายงานทางการเงิน	**0.004	**0.001	**0.008	0.377	0.280	0.055	*0.044
- การตรวจสอบและรับรองบัญชี	*0.013	0.083	*0.021	**0.007	*0.011	**0.003	**0.004
- การใช้เทคโนโลยีคอมพิวเตอร์	*0.017	0.232	0.127	0.757	0.519	**0.001	0.650
- กฎหมายวิชาชีพและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง	0.056	*0.015	**0.007	**0.000	**0.000	0.214	0.153

หมายเหตุ: n = 398 **มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับที่ 0.01 *มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับที่ 0.05

จากตารางที่ 5 การทดสอบสมมติฐาน 1 – สมมติฐานที่ 7 พบผลการวิจัย โดยเรียงลำดับผลกระทบมากไปหาน้อย ซึ่งพิจารณาจากความรู้ความสามารถที่ผลกระทบต่อคุณภาพการตรวจสอบและรับรองบัญชีในแต่ละด้าน มีรายละเอียดดังต่อไปนี้ 1) ความรู้ความสามารถเรื่องการตรวจสอบและรับรองบัญชีมีผลกระทบต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี ทั้งหมด 6 ด้าน ได้แก่ การสื่อสารที่ถูกต้อง การสื่อสารที่ชัดเจน การสื่อสารที่รัดกุม การสื่อสารที่สร้างสรรค์ การสื่อสารที่ครบถ้วน และการสื่อสารที่ทันกาล 2) ความรู้ความสามารถเรื่องมาตรฐานการรายงานทางการเงินมีผลกระทบต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี ทั้งหมด 4 ด้าน ได้แก่ การสื่อสารที่ถูกต้อง การสื่อสารที่เที่ยงธรรม การสื่อสารที่ชัดเจน และการสื่อสารที่ทันกาล 3) ความรู้ความสามารถเรื่องกฎหมายวิชาชีพ และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องมีผลกระทบต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี ทั้งหมด 4 ด้าน ได้แก่ การสื่อสารที่เที่ยงธรรม การสื่อสารที่ชัดเจน การสื่อสารที่รัดกุม และการสื่อสารที่สร้างสรรค์ 4) ความรู้ความสามารถเรื่องการใช้เทคโนโลยีคอมพิวเตอร์มีผลกระทบต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี ทั้งหมด 2 ด้าน ได้แก่ การสื่อสารที่ถูกต้อง และการสื่อสารที่ครบถ้วน

อภิปรายผล

ผู้วิจัยมีข้อค้นพบที่ได้รับจากการวิจัยครั้งนี้สามารถอภิปรายผลได้ดังนี้

1. ผู้ตอบแบบสอบถามมีความคิดเห็นเกี่ยวกับความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชีอาชีพในประเทศไทย โดยภาพรวมอยู่ในระดับมาก และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านพบว่าอยู่ในระดับมากทุกด้าน ได้แก่ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน การตรวจสอบและรับรองบัญชี การใช้เทคโนโลยีคอมพิวเตอร์ และกฎหมายวิชาชีพและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของชนัญญา สิ้นชื่น (2548) ที่ศึกษาเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างความรู้ความสามารถ ด้านการบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านกฎหมาย และด้านเทคโนโลยีสารสนเทศกับคุณภาพการสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งผลการวิจัยพบว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้ความเห็นเกี่ยวกับการมีความรู้

ความสามารถโดยรวมและเป็นรายด้านทุกด้านอยู่ในระดับมาก ทั้งนี้ผู้สอบบัญชีภาษีอากร มีหน้าที่ในการตรวจสอบและรับรองบัญชี การจะปฏิบัติงานดังกล่าวได้ จะต้องมีรู้ความสามารถ ทั้งทางด้านการบัญชีและการสอบบัญชี การปฏิบัติงานจึงมีความน่าเชื่อถือต่อผู้ใช้ข้อมูลใน งบการเงิน (นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทเพชร, 2560 หน้า 1-5; ธเนศศิริ ผาภมิตรและคณะ, 2544)

2. ผู้ตอบแบบสอบถามมีความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการตรวจสอบและรับรองบัญชีโดยภาพรวมอยู่ในระดับมาก เมื่อพิจารณาเป็นรายด้านพบว่าอยู่ในระดับมากทุกด้าน ได้แก่ การสื่อสารที่ถูกต้อง การสื่อสารที่เที่ยงธรรม การสื่อสารที่ชัดเจน การสื่อสารที่รัดกุม การสื่อสารที่สร้างสรรค์ การสื่อสารที่สมบูรณ์ และการสื่อสารที่ทันกาล ซึ่งสอดคล้องกับผลการวิจัยของของจากรูเมน ศรีสันต์ (2550) ที่ศึกษาเกี่ยวกับความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ซึ่งพบว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความคิดเห็น เกี่ยวกับการมีคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้านอยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล ทั้งนี้ยังสอดคล้องกับงานวิจัยของ ทิพวรรณ ศิริมาตร (2555, หน้า 89) และนันทวรรณ วงศ์ไชย (2552) ซึ่งได้ศึกษาในเรื่องของคุณภาพการสอบบัญชีเช่นกัน ซึ่งผลการวิจัยพบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้านอยู่ในระดับมาก ดังนั้นจึงสรุปได้ว่าไม่จำเป็นการรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีภาษีอากร ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หรือจากผู้ได้รับการตรวจสอบ ต่างก็มีความคิดเห็นต่อคุณภาพของการสอบบัญชีอยู่ในระดับมากเหมือนกัน

3. ความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชีภาษีอากร มีผลกระทบต่อคุณภาพการตรวจสอบและรับรองบัญชี (มุมมองของผู้รับการตรวจสอบ) ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยหลาย ๆ งานผู้วิจัยสามารถสรุปโดยรวมได้ว่า ผู้สอบบัญชีต้องสามารถตรวจพบข้อผิดพลาด และรายงานข้อผิดพลาดที่ตรวจพบนั้นได้ ในการที่จะตรวจพบข้อผิดพลาดได้ขึ้นอยู่กับความรู้ ความสามารถของผู้สอบบัญชี และทีมงาน เทคนิคที่ใช้ รวมไปถึงการวางแผนการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี ทั้งนี้หากผู้สอบบัญชีมีความชำนาญมาก จะสามารถแก้ไขปัญหาการปฏิบัติงานสอบบัญชีได้ดี ปัจจัยเหล่านี้จะส่งผลให้ งานสอบบัญชีมีคุณภาพมาก หรือกล่าวได้ว่างานสอบบัญชีที่มีคุณภาพนั้นก็คือการที่งบการเงินปราศจากข้อผิดพลาดใด ๆ ดังนั้นถ้าหากผู้สอบบัญชีทำงานบกพร่อง ไม่ได้ใช้ความรู้ความสามารถอย่างเต็มที่หรือละเลยต่อข้อผิดพลาดที่ตรวจพบ จะส่งผลทำให้งบการเงินที่ตรวจสอบมีข้อผิดพลาดซึ่งถือว่างานสอบบัญชีนั้นไม่มีคุณภาพนั่นเอง (เพ็ญธิดา พงษ์ธานี, 2555; สราวุธ เจริญคำ, 2557; Anantharaman, 2012; DeAngelo, 1981; Bedard, 1989; Jeong, 2004)

ข้อเสนอแนะ

ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับงานวิจัย

1. ผู้สอบบัญชีภาษีอากรควรให้ความสำคัญกับความรู้ความสามารถในทุก ๆ ด้าน และควรมีการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่องเพื่อให้การตรวจสอบและรับรองบัญชีมีคุณภาพ และเป็นที่น่าเชื่อถือในการปฏิบัติงานต่อผู้ที่เกี่ยวข้อง
2. หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีภาษีอากร เช่น สมาคมผู้สอบบัญชีภาษีอากร กองมาตรฐานการสอบบัญชีภาษีอากร (มบ.) กรมสรรพากร ควรจัดอบรมสัมมนาและพัฒนาผู้สอบบัญชีภาษีอากร เพื่อให้มีความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงานเพื่อให้การสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีคุณภาพ

ข้อเสนอแนะในการวิจัยครั้งต่อไป

1. จากการศึกษา ผู้วิจัยได้ศึกษาจากกลุ่มตัวอย่างซึ่งเป็นผู้ได้รับการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีภาษีอากรจึงมีข้อจำกัดในบางเรื่อง เช่น ผู้รับการตรวจสอบอาจไม่รู้จักผู้สอบบัญชีภาษีอากรอย่างเพียงพอ หรือการขาดความรู้ใน

เรื่องของการตรวจสอบบัญชี เป็นต้น ดังนั้น ควรมีการศึกษาจากกลุ่มตัวอย่างอื่น ๆ เช่น ผู้ควบคุมงานสอบบัญชี เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรที่เกี่ยวข้องกับการใช้รายงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร เป็นต้น

2. การวิจัยครั้งนี้ในส่วนของการความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถาม ผู้วิจัยใช้แบบสอบถามเป็นแบบประเมินค่าแบบ Likert Scale โดยให้ค่าคะแนนตามความสำคัญของตัวแปรในลักษณะที่เรียกว่า Weight Rating ซึ่งในครั้งต่อไปควรมีการพัฒนาแบบสอบถามโดยเก็บข้อมูลในลักษณะอื่น ๆ เพื่อให้ได้คำตอบหรือข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการวิจัยมากยิ่งขึ้น เช่น แบบสอบถามแบบเรียงลำดับ หรือใช้การสัมภาษณ์ในการเก็บรวบรวมข้อมูล เพื่อให้ได้ข้อมูลที่แตกต่างและเป็นประโยชน์มากยิ่งขึ้น

เอกสารอ้างอิง

- กรมสรรพากร. (2546). ผู้สอบบัญชีภาษีอากร มีสิทธิและหน้าที่อย่างไร ?. มิถุนายน 2560. Website: <http://www.rd.go.th/publish/20750.0.html> (2560, มิถุนายน).
- _____. (2560) รายชื่อผู้สอบบัญชีภาษีอากร, 12 พฤษภาคม 2560. Website: <http://www.rd.go.th/Tax Auditor>
- จารุมน ศรีสันต์. (2550). ความสัมพันธ์ระหว่างคุณค่าวิชาชีพกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี ภาษีอากรในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต ภาควิชาการบัญชี มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- ชนัญญา ลินชื่น. (2548). ความสัมพันธ์ระหว่างความรู้ความสามารถ ด้านการบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านกฎหมาย และด้านเทคโนโลยีสารสนเทศกับคุณภาพการสอบบัญชี. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต ภาควิชาการบัญชี มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- ทิพวรรณ ศิริมาตร. (2555). ผลกระทบของคุณลักษณะหลักฐานการสอบบัญชีที่ดีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิตภาควิชาการบัญชี มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- ธเนศศิริ ผาณิตระและคณะ. (2544). การศึกษาคุณภาพของงานสอบบัญชีต่อความพึงพอใจของผู้ใช้บริการ. วิทยานิพนธ์ คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- นันทวรรณ วงศ์ไชย. (2552). ผลกระทบของความเป็นมืออาชีพและจรรยาบรรณวิชาชีพที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต ภาควิชาการบัญชี มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะและศิลปพร ศรีจันเพชร. (2559). การสอบบัญชี. กรุงเทพมหานคร: ทีพีเอ็นเพรส.
- ฤกษ์ประกาย ชมชื่น. (2557). ความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพข้อมูลทางการบัญชีกับประสิทธิภาพ ในการตัดสินใจของผู้บริหารวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในจังหวัดเชียงใหม่. การค้นคว้าแบบอิสระ บริหารธุรกิจมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.
- สรารุช เจษฎาคำ. (2557). ปัจจัยนำไปสู่การพัฒนาปัญญาทางเทคนิคและทักษะการสอบบัญชี ความฉลาดทางอารมณ์ และทัศนคติทางจรรยาบรรณวิชาชีพ, ดุษฎีนิพนธ์ ปริญญาบริหารธุรกิจดุษฎีบัณฑิต มหาวิทยาลัยรามคำแหง.
- Anantharaman, D. (2012). Comparing self-regulation and statutory regulation: Evidence from the accounting profession. *Accounting, Organizations and Society*, 32(2), 1-17.
- Bedard, Jean. (1989). Expertise in Auditing: Myth or Reality, *Accounting Organization and Society*. 14(1-2), 113-131.
- DeAngelo, L.E. (1981). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and economics*. 19 (1), 183-199.

Jeong, Seok Woo and Rho, Joonhwa. (2004). Big Six auditors and audit quality: The Korean evidence. **The International Journal of Accounting**. Vol.39,175-196.

Yamane, T. (1973). **Statistic: An Introductory Analysis**. New York: Harper and Row.