

ความเป็นเลิศในวิธีการสอบบัญชีและคุณภาพรายงานการตรวจสอบ
ของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

Audit Proficiency and Audit Report Quality of
Tax Auditors (TAs) in Thailand

Received: December 28, 2018

Revised: March 29, 2019

Accepted: April 5, 2019

ธัญชนก เรือนแก้ว*

สุเกษม ลางคุลเสน

ณัฐนันท์ ฐิตียาปราโมทย์

คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏลำปาง

*e-mail: thanchanok.water@gmail.com

Thanchanok Ruankeaw

Sukasem Langkhunsan

Natthanan Thitiyapramote

Faculty of Management Science, Lampang Rajabhat University

บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อตรวจสอบความสัมพันธ์ระหว่างความเป็นเลิศในวิธีการสอบบัญชีและคุณภาพรายงานการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทยในมิติของการวางแผนกลยุทธ์การตรวจสอบอย่างชาญฉลาด การวิเคราะห์ความเสี่ยงตามหน้าที่อย่างละเอียดถี่ถ้วน การปฏิบัติงานตรวจสอบอย่างบูรณาการ การเก็บหลักฐานการตรวจสอบได้อย่างครบถ้วนสมบูรณ์ การบริหารจัดการความสัมพันธ์กับลูกค้าได้อย่างเหนือชั้น ใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูล ประชากร คือ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทยจำนวน 3,422 ราย ขนาดกลุ่มตัวอย่างใช้วิธีการสุ่มอย่างง่ายจำนวน 1,790 ราย ได้รับตอบกลับจำนวน 383 ราย (ร้อยละ 21) สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล ได้แก่ ค่าเฉลี่ย ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน และการวิเคราะห์ความถดถอยพหุคูณ

ผลการวิจัย พบว่า 1) มิติด้านการวางแผนกลยุทธ์การตรวจสอบอย่างชาญฉลาดมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพรายงานการตรวจสอบ ($\beta_1 = 0.099$, $P < .10$) 2) มิติด้านการวิเคราะห์ความเสี่ยงตามหน้าที่อย่างละเอียดถี่ถ้วนมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพรายงานการตรวจสอบ ($\beta_2 = 0.678$, $P < .01$) และ 3) มิติด้านการบริหารจัดการความสัมพันธ์กับลูกค้าได้อย่างเหนือชั้นมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพรายงานการตรวจสอบ ($\beta_3 = 0.213$, $P < .05$) ในขณะที่มิติด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบอย่างบูรณาการและมิติด้านการเก็บหลักฐานการตรวจสอบได้อย่างครบถ้วนสมบูรณ์ไม่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพรายงานการตรวจสอบ

คำสำคัญ : ความเป็นเลิศในวิธีการสอบบัญชี คุณภาพรายงานการตรวจสอบ การวางแผนกลยุทธ์การตรวจสอบ การบริหารจัดการความสัมพันธ์

Abstract

This research aimed to examine the relationship between audit proficiency (i.e. intelligent audit planning strategy, excellent functional risk analysis, integrated audit performance, audit evidence gathering, and superior client relationship management.) and audit report quality of tax auditors (TAs) In Thailand. This study employed a questionnaire for data collection. The study population consisted of 3,422 tax auditors (TAs) in Thailand. A simple random sampling was used to select 1,790 respondents and 383 of them (21%) returned their responses. The statistical data analysis included mean, standard deviation, and multiple regression analysis.

The study results illustrated that 1) there were positive relationship and effect of intelligent audit planning strategy on the quality of audit report ($\beta_1 = 0.099$, $P < .10$), 2) there were positive relationship and effect of excellent functional risk analysis on the quality of audit report ($\beta_2 = 0.678$, $P < .01$), and 3) there were also positive relationship and effect of superior client relationship management on the quality of audit report ($\beta_3 = 0.213$, $P < .05$). Nonetheless, there was no significant relationship among integrated audit performance, audit evidence gathering, and the quality of audit report.

Keywords: Audit Proficiency, Audit Report Quality, Audit Planning Strategy, Relationship Management

บทนำ

ประเทศไทยกำลังเข้าสู่ธุรกิจยุค 4.0 ซึ่งธุรกิจย่อมต้องเผชิญกับการปรับตัวให้เท่าทันการเปลี่ยนแปลงของการทำธุรกิจในยุคของดิจิทัลเพื่อให้ดำเนินธุรกิจได้อย่างมั่นคงและยั่งยืนในอนาคต (Digital Economy Promotion Agency, 2017) นอกจากนี้ผู้ประกอบการรุ่นใหม่ยังต้องเผชิญกับการแข่งขันทางการตลาด ผู้ประกอบการจึงต้องมุ่งเน้นการสร้าง ความแตกต่างในยุคที่เทคโนโลยีมีบทบาทสำคัญซึ่งผู้ประกอบการในปัจจุบันให้ความสำคัญกับนวัตกรรมมากขึ้น ในที่นี้คือการที่ผู้ประกอบการต้องใช้ความคิดหรือพฤติกรรมใหม่เพราะ นวัตกรรมสามารถเป็นได้ทั้งผลิตภัณฑ์ใหม่ บริการใหม่หรือ เทคโนโลยีใหม่ที่นำไปสู่การพัฒนาผลิตภัณฑ์ (Herkema, 2003; Lemon, & Sahota, 2003) ด้วยเหตุนี้นวัตกรรมจึงเป็นปัจจัยนำไปสู่ความสำเร็จในด้านการลงทุน นอกจากนี้ นวัตกรรมจะส่งผลให้ธุรกิจเกิดความได้เปรียบทางการแข่งขัน (Competitive Advantage) ที่เหนือกว่าคู่แข่งอื่น ๆ ในภาคธุรกิจ (Smith, 2006)

จากการเปลี่ยนแปลงของกระแสการเป็นเจ้าของธุรกิจ รวมถึงเทคโนโลยีและนวัตกรรมใหม่ ๆ ที่เกิดขึ้นบทบาทของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชียุค 4.0 ต้องเปลี่ยนแปลงเพื่อหลีกเลี่ยงประเด็นข้อผิดพลาดทางภาษี ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจึงต้องให้ความสำคัญกับการปรับเปลี่ยนวิธีการสอบบัญชีให้ทันกับยุคสมัยซึ่งมุ่งเน้นให้ผู้สอบบัญชีระบุถึงข้อผิดพลาดหรือการทุจริตรวมถึงเป็นวิธีที่สามารถรับมือกับข้อมูลที่ได้รับในทุกรูปแบบไม่เพียงแต่การรองรับลูกค้ารายเดิมแต่รวมถึงลูกค้าที่มีรูปแบบการดำเนินกิจการ ด้วยระบบดิจิทัล ซึ่งความเป็นเลิศในวิธีการสอบบัญชี (Best

Audit Approach) เป็นกระบวนการของการรวบรวมและประเมินหลักฐานเกี่ยวกับสารสนเทศเพื่อระบุและรายงานเกี่ยวกับระดับความสอดคล้องต่อกันของสารสนเทศนั้นกับเกณฑ์ที่กำหนดไว้และสื่อสารผลลัพธ์ให้ผู้ที่เกี่ยวข้อง ผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีในยุค 4.0 นั้น ต้องมีการวางแผนการสอบบัญชีที่สามารถตอบสนองการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นเพื่อกำหนดขอบเขตการปฏิบัติงาน แนวทาง วิธีการและช่วงเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบเพื่อให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอและเหมาะสมต่อการ แสดงความเห็นต่องบการเงิน นอกจากนี้ ต้องตระหนักถึง ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันมีสาระสำคัญและผู้สอบบัญชีต้องประยุกต์วิธีการต่าง ๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่องานตรวจสอบโดยใช้การผสมผสานวิธีการตรวจสอบและรวบรวมข้อมูลจากหลายแหล่งที่มา เพื่อเชื่อมโยงข้อมูลสารสนเทศต่าง ๆ ให้มีความสัมพันธ์กัน ทั้งภายในกิจการและภายนอกกิจการเพื่อเป็นการพัฒนาตนเองของผู้สอบบัญชีภาษีอากรโดยประยุกต์วิธีการต่าง ๆ ในการเชื่อมโยงข้อมูลเพื่อเป็นการใช้ทักษะความสามารถเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่มีความครบถ้วน น่าเชื่อถือ มีความเป็นปัจจุบันและมีความเกี่ยวข้องกันระหว่างรายการที่เกิดขึ้นตามสิ่งที่ลูกค้าให้ข้อมูลและการรับรองไว้ ทั้งนี้ หลักฐานการสอบบัญชีต้องมีความเหมาะสมและเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี (Langkhunsan, Ussahawanitchakit, & Boonlua, 2014; Pongsatitpat, & Ussahawanitchakit, 2012; Blay, Sneathen, & Kizirian, 2007)

ในขณะเดียวกันเมื่อผู้สอบบัญชีภาษีอากรสามารถที่จะรวบรวมข้อมูลที่เป็นหลักฐานการสอบบัญชีได้อย่างครบถ้วน

สมบูรณ์และสามารถที่จะเชื่อมโยงระหว่างรายการที่เกิดขึ้นว่าตรงตามสิ่งที่ลูกค้าได้ให้ข้อมูลหรือการรับรองไว้ว่า มีความถูกต้องตรงกันแล้วนั้น ผู้สอบบัญชีภาษีอากรควรให้ความสำคัญต่อการบริหารความสัมพันธ์กับลูกค้าอย่างมืออาชีพด้วยการนำหลักการบริหารลูกค้าสัมพันธ์ (Customer Relationship Management: CRM) มาประยุกต์ใช้เป็นการสร้างความแตกต่างและเป็นการบริหารงานอย่างเป็นระบบ (Chotikunnusorn, 2013) ดังนั้น ผู้สอบบัญชีภาษีอากรในยุค 4.0 ต้องตระหนักถึงใช้การความรู้ความสามารถมาประยุกต์ใช้ให้เกิดการต่อยอดการทำงานที่มีประสิทธิภาพมากขึ้นสอดคล้องกับแนวคิดมุมมองการจัดการฐานความรู้ (Knowledge-based View of the Firm, KBV) ที่กล่าวได้ว่า ความรู้ คือ ทรัพยากรที่มีคุณค่าเป็นกลยุทธ์การใช้ทักษะ ความรู้ ความสามารถในการแสวงหาความรู้ใหม่ ๆ ประยุกต์ใช้ร่วมกับความรู้ที่มีอยู่ในการแก้ไขปัญหาต่าง ๆ รวมถึงการปรับปรุงและพัฒนาความรู้ขึ้นอย่างต่อเนื่อง จากแนวคิดนี้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะสามารถเชื่อมโยงการดำเนินงานได้อย่างเป็นระบบและสามารถบรรลุเป้าหมายการดำเนินงานในการสร้างรายการสอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพ สร้างความแตกต่างและเกิดข้อได้เปรียบการแข่งขันในตลาดของธุรกิจให้ความเชื่อมั่นได้อย่างต่อเนื่อง (Barney, 1991; Nickerson, & Zenger, 2004; Grant, 1996) ดังนั้น จากวิธีการตรวจสอบในอดีตซึ่งเป็นกระบวนการของการรวบรวม และประเมินหลักฐานเพื่อระบุและรายงานเกี่ยวกับระดับความสอดคล้องต้องกันของข้อมูลกับหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ เพื่อรายงานให้ผู้ใช้งบในรูปแบบของรายงานการตรวจสอบ แต่ในยุคปัจจุบันผู้สอบบัญชีภาษีอากรไม่สามารถใช้วิธีการเพียงแค่วิธีแบบเดิมซึ่งความเป็นเลิศในวิธีการตรวจสอบดังกล่าวข้างต้น มุ่งเน้นให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องมีกลยุทธ์การดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพดีที่สุดในวิธีการตรวจสอบดังกล่าวข้างต้น มุ่งเน้นให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องมียุทธศาสตร์การดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพดีที่สุดในวิธีการตรวจสอบดังกล่าวข้างต้น มุ่งเน้นให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องมียุทธศาสตร์การดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพดีที่สุดในวิธีการตรวจสอบดังกล่าวข้างต้น มุ่งเน้นให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องมียุทธศาสตร์การดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพดีที่สุดในวิธีการตรวจสอบดังกล่าวข้างต้น

คุณภาพรายงานการตรวจสอบ (Audit Report Quality) เป็นผลลัพธ์ที่สะท้อนให้เห็นประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ซึ่งมาจากการใช้กระบวนการรวบรวมและวิเคราะห์จนได้ข้อสรุป แสดงออกมาในรูปแบบรายงานผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นต่อการเงินเสนอในรายงานการสอบบัญชีที่ครอบคลุมถึงความถูกต้อง ครบถ้วน ในสาระสำคัญ นำเสนออย่างชัดเจนและเข้าใจง่ายเพื่อเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินซึ่งคุณภาพของรายงานการสอบบัญชีนั้น ย่อมเป็นผลมาจากความเป็นเลิศในวิธีการตรวจสอบ (Rachbunoi, 2012)

จากที่กล่าวมาข้างต้น จึงจำเป็นต้องศึกษาเกี่ยวกับผลกระทบของความเป็นเลิศในวิธีการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพรายงานการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทยเพื่อให้ได้ข้อสรุปและผลการวิจัยที่สามารถยกระดับการปฏิบัติงานตรวจสอบและเพิ่มประสิทธิภาพของรายงานการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีภาษีอากรซึ่งผู้วิจัยได้รวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ผลลัพธ์ที่ได้สามารถนำไปใช้เป็นข้อมูลเพื่อพัฒนากระบวนการตรวจสอบให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นเพื่อนำไปสู่ผลการดำเนินงานที่มีคุณภาพรวมถึงพัฒนาศักยภาพในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องต่อไป

วัตถุประสงค์การวิจัย

เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างความเป็นเลิศในวิธีการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพรายงานการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

การทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

การสอบบัญชี หมายถึง กระบวนการการรวบรวมและประเมินหลักฐานเกี่ยวกับสารสนเทศเพื่อระบุและรายงานเกี่ยวกับระดับความสอดคล้องต้องกันของสารสนเทศนั้นกับหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้เพื่อให้ผู้สอบบัญชีจะสามารถวินิจฉัยและแสดงความคิดเห็นเพื่อสื่อสารต่อผู้ใช้งบการเงินได้ว่า งบการเงินที่จัดทำขึ้นมีความถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป โดยงบการเงินดังกล่าวแสดงข้อมูลที่ เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องเสนอข้อสังเกตต่อผู้บริหารถึงข้อบกพร่องเกี่ยวกับการควบคุมภายในรวมถึงรายงานการทุจริตในกิจการให้ผู้บริหารงานได้ทราบด้วย ทั้งนี้ การปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีควรดำเนินการโดยผู้ที่มีความสามารถเพียงพอและอยู่บนพื้นฐานของความเป็นอิสระ (Henchokchaichana, & Srichanpetch, 2014)

ความเป็นเลิศในวิธีการสอบบัญชี (Best Audit Approach)

ความเป็นเลิศในวิธีการสอบบัญชี คือ กระบวนการของการรวมรวมและประเมินหลักฐานเกี่ยวกับสารสนเทศเพื่อระบุและรายงานเกี่ยวกับระดับความสอดคล้องต้องการของสารสนเทศนั้นกับเกณฑ์ที่กำหนดไว้ เพื่อที่จะนำไปสู่การสรุปผล การตรวจสอบและจัดทำรายงานการสอบบัญชีที่มีคุณภาพได้ (Messier, Glover, & Prawitt, 2016; Pong-satitpat, & Ussahawanitchakit, 2012) ความสำคัญของวิธีการสอบบัญชีในงานวิจัยนี้ เป็นการเพิ่มประสิทธิภาพในวิชาชีพการตรวจสอบบัญชี สะท้อนถึงความรู้ ความสามารถ การตัดสินใจของผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติงานสอบบัญชีได้อย่างรวดเร็ว ดังนั้น จะเห็นได้ว่าผู้สอบบัญชีที่มีความเป็นเลิศในวิธีการสอบบัญชีจะมีข้อได้เปรียบในการระบุถึงข้อปัญหาและการประเมินความเสี่ยง ซึ่งผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์สูงจะมีข้อได้เปรียบในการประเมินความเสี่ยงได้มากกว่าผู้สอบบัญชีอาชีพอากรที่มีประสบการณ์น้อยกว่า รวมถึงความเป็นเลิศในวิธีการสอบบัญชียังประกอบไปด้วย การวางแผนการตรวจสอบซึ่งผู้สอบบัญชีต้องให้ความสำคัญตั้งแต่การตัดสินใจรับงานตรวจสอบและการวิเคราะห์ความเสี่ยงรวมถึงประเมินสถานการณ์ที่อาจทำให้เกิดความเสี่ยงที่มีสาระสำคัญ นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีอาชีพอากร

ที่มีความเป็นเลิศในวิธีการสอบบัญชีต้องสามารถเก็บหลักฐานการตรวจสอบได้อย่างครบถ้วน ซึ่งได้มาจากวิธีการตรวจสอบที่มีความหลากหลายเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่มีความน่าเชื่อถือและเป็นประโยชน์ต่อการปฏิบัติงาน รวมถึงใช้ความสามารถที่มีอยู่อย่างเต็มศักยภาพและใช้ดุลพินิจอย่างมีอาชีพเนื่องจากการตรวจสอบบัญชีเป็นงานที่มีความท้าทายอย่างมาก ในขณะที่ลูกค้าย่อมต้องการการบริการที่มีคุณภาพ ผู้สอบบัญชีอาชีพอากรจึงต้องให้ความสำคัญการบริหารจัดการความสัมพันธ์กับลูกค้าให้เป็นไปในทิศทางที่ดี นอกจากนี้ ความเป็นเลิศในวิธีการสอบบัญชียังรวมถึงการที่ผู้สอบบัญชีอาชีพอากรมีความสามารถในการปฏิบัติงานที่มีความซับซ้อน มีลักษณะโครงสร้างในการปฏิบัติงานที่ชัดเจนและให้บริการความเชื่อมั่นในคุณภาพที่เหนือชั้นกว่าคู่แข่ง (Messier, Glover, & Prawitt, 2016; Pongsatitpat, & Ussahawanitchakit, 2012) ดังนั้น มิติของความเป็นเลิศในวิธีการสอบบัญชี แบ่งออกเป็น การวางแผนกลยุทธ์การตรวจสอบอย่างชาญฉลาด การวิเคราะห์ความเสี่ยงตามหน้าที่อย่างดีเยี่ยม การปฏิบัติงานตรวจสอบอย่างบูรณาการ การเก็บหลักฐานการตรวจสอบได้อย่างครบถ้วนสมบูรณ์ การบริหารจัดการความสัมพันธ์กับลูกค้าได้อย่างเหนือชั้น (รูปที่ 1)

ความเป็นเลิศในวิธีการสอบบัญชี (Best Audit Approach: BAA)

1. การวางแผนกลยุทธ์การตรวจสอบอย่างชาญฉลาด (Intelligent Audit Planning Strategy: IAP)
2. การวิเคราะห์ความเสี่ยงตามหน้าที่อย่างดีเยี่ยม (Excellent Functional Risk Analysis: EFR)
3. การปฏิบัติงานตรวจสอบอย่างบูรณาการ (Integrated Audit Compliance: IAC)
4. การเก็บหลักฐานการตรวจสอบได้อย่างครบถ้วนสมบูรณ์ (Audit Evidence Completeness: AEC)
5. การบริหารจัดการความสัมพันธ์กับลูกค้าได้อย่างเหนือชั้น (Superior Client Relationship Management: SCR)

H1-H5

คุณภาพรายงาน
การตรวจสอบ
(Audit Report Quality:
ARQ)

รูปที่ 1 โมเดลของผลกระทบของความเป็นเลิศในวิธีการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพรายงานการตรวจสอบ

สมมติฐานการวิจัย

H₁ : การวางแผนกลยุทธ์การตรวจสอบอย่างชาญฉลาด มีผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพรายงานการตรวจสอบ

H₂ : การวิเคราะห์ความเสี่ยงตามหน้าที่มีผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพรายงานการตรวจสอบ

H₃ : การปฏิบัติงานตรวจสอบอย่างบูรณาการ มีผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพรายงานการตรวจสอบ

H₄ : การเก็บหลักฐานการตรวจสอบได้อย่างครบถ้วนสมบูรณ์ มีผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพรายงานการตรวจสอบ

H₅ : การบริหารจัดการความสัมพันธ์กับลูกค้าได้อย่างเหนือชั้น มีผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพรายงานการตรวจสอบ

วิธีการวิจัย

ประชากรในการวิจัย คือ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทยจำนวน 3,422 ราย ข้อมูล ณ เดือน พฤษภาคม 2561 (The Revenue Department, 2018) ใช้แบบสอบถามเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทยจะได้กลุ่มตัวอย่างที่ต้องเก็บข้อมูล จำนวน 358 ราย โดยคำนวณจากสูตรของ Yamane (1973) แต่เพื่อให้เป็นที่ยอมรับต้องมีการตอบกลับจากผู้ตอบแบบสอบถามไม่ต่ำกว่าร้อยละ 20 ของจำนวนกลุ่มตัวอย่างที่เก็บ (Aaker, Kumar, & Day, 2001) ดังนั้น งานวิจัยครั้งนี้ผู้วิจัยจึงส่งแบบสอบถามไปทั้งหมด 1,790 ราย และได้รับการตอบกลับ จำนวน 383 ราย เหตุผลที่ผู้วิจัยเลือกผู้สอบบัญชีภาษีอากรเป็นผู้ตอบแบบสอบถามเนื่องจากเป็นผู้ที่มีความรู้ ความสามารถและต้องทำรายงานการตรวจสอบเพื่อนำเสนอหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ดังนั้น จึงมีความเหมาะสมในการเป็นประชากร เครื่องมือที่ใช้ในงานวิจัย คือ แบบสอบถามเกี่ยวกับความเป็นเลิศในวิธีการสอบบัญชี และคุณภาพรายงานการตรวจสอบ ของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ซึ่งประกอบด้วย 4 ตอน ดังนี้ (1) ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถามในประเทศไทยจะใช้การตอบคำถามแบบ Checklist (2) ความคิดเห็นเกี่ยวกับความเป็นเลิศในวิธีการสอบบัญชีที่มีต่อผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย (3) ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพรายงานการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ในส่วนแบบสอบถามตอนที่ 2 และ 3 ใช้มาตราวัดแบบ Rating Scale ในการประเมินค่า 5 ระดับจาก 1- 5 เห็นด้วยน้อยที่สุดถึงเห็นด้วยมากที่สุด และ (4) ขอบคิดเห็นและข้อเสนอแนะเกี่ยวกับความเป็นเลิศในวิธีการสอบบัญชีและคุณภาพรายงานการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีภาษีอากร เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล

คือ แบบสอบถาม โดยผู้วิจัยได้ศึกษาแนวคิด ทฤษฎี เอกสาร ตำรา และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง เพื่อกำหนดตัวแปรที่ใช้ในการศึกษา โดยมีขั้นตอน ดังนี้

1) สร้างเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูลโดย ทบทวนวรรณกรรม แนวคิด ทฤษฎีต่าง ๆ เพื่อให้ได้เครื่องมือที่สามารถตอบวัตถุประสงค์ของการวิจัยได้

2) การทดสอบคุณภาพเครื่องมือ

2.1) เมื่อสร้างแบบสอบถามแล้วนำแบบสอบถามไปหาความตรงเชิงเนื้อหา (Content Validity) และความตรงเชิงโครงสร้าง (Construct Validity) เพื่อให้ประเด็นคำถามในแบบสอบถามแต่ละข้อมีความสอดคล้องกับวัตถุประสงค์และเนื้อหาของเรื่องที่ศึกษา ตรวจสอบเนื้อหา ภาษา ความชัดเจนของภาษาว่า ตรงประเด็นแต่ละด้านหรือไม่และมีความเป็นปรนัยมากน้อยเพียงใดและข้อคำถามแต่ละข้อตรงกับวัตถุประสงค์ของการวิจัย ผู้วิจัยจะนำเครื่องมือให้ผู้ทรงคุณวุฒิช่วยตรวจสอบและปรับแก้แต่ละประเด็นเพื่อให้ได้เครื่องมือที่มีคุณภาพน่าเชื่อถือได้และทดสอบทางสถิติโดยดูจากค่า Factor Loading ซึ่งต้องมีค่าเกิน 0.40 เป็นค่าที่ยอมรับได้ (Nunnally, 1978)

2.2) หลังจากได้ปรับปรุงแก้ไขเครื่องมือการวิจัยตามคำแนะนำของผู้ทรงคุณวุฒิ นำแบบสอบถามไปทดสอบเครื่องมือกับกลุ่มประชากรที่ไม่ใช่กลุ่มตัวอย่าง แต่มีลักษณะประชากรเหมือนกัน จำนวน 30 ชุด เพื่อหาความเชื่อมั่น (Reliability) ตามแนวคิดของ ครอนบาค โดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาซึ่งต้องมีค่าเกิน 0.70 เป็นค่าที่ยอมรับได้ (Nunnally, & Bernstein, 1994) ซึ่งได้ค่าทางสถิติ (ตารางที่ 1)

3) หลังจากนั้นผู้วิจัยได้ปรับปรุงเครื่องมือเพื่อนำไปเก็บรวบรวมข้อมูลต่อไป

ตารางที่ 1 ค่า Factor Loadings และค่า Alpha Coefficient ของตัวแปรต่าง ๆ

ตัวแปร	จำนวน	Factor Loadings	Alpha Coefficient
การวางแผนกลยุทธ์การตรวจสอบอย่างชาญฉลาด (Intelligent Audit Planning Strategy: IAP)	30	0.871-0.916	0.900
การวิเคราะห์ความเสี่ยงตามหน้าที่อย่างดีเยี่ยม (Excellent Functional Risk Analysis: EFR)	30	0.516-0.900	0.723
การปฏิบัติงานตรวจสอบอย่างบูรณาการ (Integrated Audit Compliance: IAC)	30	0.781-0.877	0.767
การเก็บหลักฐานการตรวจสอบได้อย่างครบถ้วนสมบูรณ์ (Audit Evidence Completeness: AEC)	30	0.748-0.882	0.879
การบริหารจัดการความสัมพันธ์กับลูกค้าได้อย่างเหนือชั้น (Superior Client Relationship Management: SCR)	30	0.779-0.934	0.894
คุณภาพรายงานการตรวจสอบ (Audit Report Quality: ARQ)	30	0.765-0.928	0.909

สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์แบบสอบถามข้อมูลเชิงปริมาณ ได้แก่ ความถี่ ร้อยละ ค่าเฉลี่ย ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน และ วิเคราะห์ความถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression Analysis: MRA) การแปลผลแสดงค่าเฉลี่ยของแบบสอบถามความเป็นเลิศในวิธีการสอบบัญชีและคุณภาพรายงานการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ตอนที่ 2 และตอนที่ 3 ยึดเกณฑ์การแปลผลของ (Sisaart, 2010) ดังนี้ 4.51 - 5.00 หมายถึง เห็นด้วยอยู่ในระดับมากที่สุด 3.51 - 4.50 หมายถึง เห็นด้วยในระดับมาก 2.51 - 3.50 หมายถึง เห็นด้วยในระดับปานกลาง 1.51 - 2.50 หมายถึง เห็นด้วยอยู่ในระดับน้อย 1.00 - 1.50 หมายถึง เห็นด้วยในระดับน้อยที่สุด โดยสมการที่ใช้ในการทดลองสมมติฐานสามารถแสดงได้ ดังนี้

$$ARQ = \alpha_1 + \beta_1 IAP + \beta_2 EFR + \beta_3 IAC + \beta_4 AEC + \beta_5 SCR + \varepsilon_1$$

ตารางที่ 2 ผลการวิเคราะห์สหสัมพันธ์

ตัวแปร	ARQ	IAP	EFR	IAC	AEC	SCR	VIF
$\bar{X}$	4.45	4.37	4.42	4.35	4.36	4.37	
S.D.	0.39	0.47	0.39	0.50	0.47	0.52	
ARQ	1	.584**	.766**	.559**	.569**	.622**	
IAP		1	.706**	.731**	.697**	.702**	2.55
EFR			1	.713**	.729**	.758**	2.79
IAC				1	.835**	.890**	5.66
AEC					1	.866**	4.58
SCR						1	6.83

** มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05

พบว่า ตัวแปรอิสระแต่ละด้านมีความสัมพันธ์กัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 ซึ่งอาจทำให้เกิดปัญหาความสัมพันธ์กันเองระหว่างตัวแปรอิสระ (Multicollinearity) ดังนั้น ผู้วิจัยจึงทดสอบ Multicollinearity โดยใช้ค่า Variance Inflation Factors (VIFS) พบว่า ค่า VIF ของตัวแปรอิสระ

ผลการวิจัย

ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม พบว่า ส่วนใหญ่เป็นเพศชาย (ร้อยละ 57.44) มีอายุมากกว่า 40 ปี (ร้อยละ 50.13) สถานภาพสมรส (ร้อยละ 64.23) ระดับการศึกษา มากกว่าปริญญาตรี (ร้อยละ 57.18) มีประสบการณ์ในการทำงานมากกว่า 15 ปี (ร้อยละ 63.71) มีรายได้เฉลี่ยต่อเดือนที่ได้รับมากกว่า 150,000 บาท (ร้อยละ 65.80) และทำงานที่สำนักงานสอบบัญชี (ร้อยละ 56.14) เป็นผู้สอบบัญชีอิสระ (ร้อยละ 43.86) จำนวนครั้งของการเข้าฝึกอบรมเกี่ยวกับการสอบบัญชี 5 - 6 ครั้ง (ร้อยละ 61.62) และจำนวนงบการเงินที่ตรวจสอบโดยเฉลี่ยในแต่ละปี 50 - 100 งบ (ร้อยละ 74.41) การทดสอบโอกาสในการเกิดปัญหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระ (Multicollinearity) และค่า Variance Inflation Factors (VIFS) และการทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์การถดถอย (Correlation Coefficients) (ตารางที่ 2)

ความเป็นเลิศในวิธีการสอบบัญชีมีค่าตั้งแต่ 2.55 ถึง 6.83 ซึ่งมีค่าน้อยกว่า 10 แสดงว่า ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระไม่ถึงขั้นก่อให้เกิดปัญหา Multicollinearity (Black, 2006)

ตารางที่ 3 ผลการทดสอบผลกระทบของความเป็นเลิศในวิธีการสอบบัญชีมีต่อคุณภาพรายงานการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

ตัวแปรมิติของความเป็นเลิศในวิธีการสอบบัญชี (BAA)	ตัวแปรตาม		t	p-value
	สัมประสิทธิ์การถดถอย	ความคลาดเคลื่อนมาตรฐาน		
1. ด้านการวางแผนกลยุทธ์การตรวจสอบอย่างชาญฉลาด (IAP)	.099	.052	1.894	.059*
2. ด้านการวิเคราะห์ความเสี่ยงตามหน้าที่อย่างละเอียด (EFR)	.678	.055	12.420	.000***
3. ด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบอย่างบูรณาการ (IAC)	-.124	.078	-1.595	.112
4. ด้านการเก็บหลักฐานการตรวจสอบได้อย่างครบถ้วนสมบูรณ์ (AEC)	-.075	.070	-1.074	.284
5. ด้านการบริหารจัดการความสัมพันธ์กับลูกค้าได้อย่างเหนือชั้น (SCR)	.213	.085	2.501	.013**
F = 112.190 P=0.000 AdjR ² = 0.593				

P*** ≤ .01, P** ≤ .05, P* ≤ .001

ตารางที่ 3 พบว่า ความเป็นเลิศในวิธีการสอบบัญชีด้านการวางแผนกลยุทธ์การตรวจสอบอย่างชาญฉลาดมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพรายงานการตรวจสอบอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .10 ($\beta_1 = 0.099$, $P < .10$) ด้านการวิเคราะห์ความเสี่ยงตามหน้าที่อย่างละเอียด (EFR) มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพรายงานการตรวจสอบ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01 ($\beta_2 = 0.678$, $P < .01$) และด้านการบริหารจัดการความสัมพันธ์กับลูกค้าได้อย่างเหนือชั้น (SCR) มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพรายงานการตรวจสอบตรวจสอบอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 ($\beta_3 = 0.213$, $P < .05$) ดังนั้น จึงยอมรับสมมติฐานที่ 1, 2 และ 5 สำหรับความเป็นเลิศในวิธีการสอบบัญชีด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบอย่างบูรณาการ (IAC) และด้านการเก็บหลักฐานการตรวจสอบได้อย่างครบถ้วนสมบูรณ์ (AEC) ไม่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพรายงานการตรวจสอบ (ARQ) ในขณะที่มิติด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบอย่างบูรณาการ (IAC) และมิติด้านการเก็บหลักฐานการตรวจสอบได้อย่างครบถ้วนสมบูรณ์ (AEC) ไม่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพรายงานการตรวจสอบจึงไม่ยอมรับสมมติฐานที่ 3 และ 4

อภิปรายผลการวิจัย

จากการทดสอบผลกระทบของความเป็นเลิศในวิธีการสอบบัญชีมีต่อคุณภาพรายงานการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย พบว่า มิติด้านการวางแผนกลยุทธ์การตรวจสอบอย่างชาญฉลาดมีความสัมพันธ์และ

ผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพรายงานการตรวจสอบซึ่งจะเห็นได้ว่า หากผู้สอบบัญชีมีการวางแผนกลยุทธ์การตรวจสอบอย่างชาญฉลาดจะเกิดวิธีการที่ช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถดำเนินการตรวจสอบได้อย่างเหมาะสม สอดคล้องกับงานวิจัยของ Sinchuen, & Ussahawanitchakit (2009) พบว่า ผู้สอบบัญชีที่มีกลยุทธ์การวางแผนการสอบบัญชีอย่างดีย่อมมีแนวโน้มที่จะบรรลุเป้าหมายในการตรวจสอบได้มากขึ้น รวมถึงความสามารถในการวางแผนการสอบบัญชีส่งผลให้เกิดคุณภาพของรายงานการสอบบัญชี (Chanruang, & Ussahawanitchakit, 2011) ด้านการวิเคราะห์ความเสี่ยงตามหน้าที่อย่างละเอียด มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพรายงานการตรวจสอบ เนื่องจากการทำความเข้าใจความเสี่ยงเป็นสิ่งสำคัญต่อกระบวนการประเมินความเสี่ยงในการตรวจสอบซึ่งส่งผลต่อประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการดำเนินการตรวจสอบ สอดคล้องกับงานวิจัยของ Sinchuen, & Ussahawanitchakit (2009) พบว่า การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีส่งผลต่อผลการปฏิบัติงานสอบบัญชีทั้งหมด ด้านการบริหารจัดการความสัมพันธ์กับลูกค้าได้อย่างเหนือชั้นมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพรายงานการตรวจสอบเนื่องจากให้ความสำคัญกับการสอบถามแลกเปลี่ยนเพื่อให้ได้ข้อมูลที่สนับสนุนข้อสรุปในการตรวจสอบกับลูกค้านำไปสู่การสรุปผลรายงานการสอบบัญชีที่มีคุณภาพสอดคล้องกับงานวิจัยของ Rukprasoot, & Ussahawanitchakit (2013) พบว่า การบริหารจัดการความสัมพันธ์กับลูกค้าในระดับที่เหมาะสมเพื่อ

ให้เกิดประโยชน์ระหว่างการปฏิบัติงานจนกระทั่งการดำเนินงานตรวจสอบเสร็จสิ้นไปด้วยความเรียบร้อย สอดคล้องกับงานวิจัยของ Thitiyapramote (2018) พบว่า การบริหารแบบควบคุมคุณภาพส่งผลต่อประสิทธิภาพของธุรกิจเนื่องจากแนวคิดเกี่ยวกับการจัดการคุณภาพเป็นแนวคิดพื้นฐานในการพัฒนาประสิทธิภาพของการดำเนินงานของธุรกิจ ดังนั้น การควบคุมคุณภาพจึงเป็นกิจกรรมหรือวิธีการที่ทำขึ้นอย่างเป็นระบบเพื่อตอบสนองความต้องการด้านคุณภาพของลูกค้า ช่วยลดและกำจัดสาเหตุของข้อบกพร่อง ความล่าช้า ความไม่มีประสิทธิภาพในการดำเนินงานทุกขั้นตอน ในขณะที่ด้านการเก็บหลักฐานการตรวจสอบได้อย่างครบถ้วนสมบูรณ์ไม่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพรายงานการตรวจสอบซึ่งเป็นไปได้ว่า ยังมีการตรวจสอบอย่างบูรณาการมากเท่าไรก็ไม่ส่งผลให้เกิดคุณภาพรายงานการตรวจสอบ อาจเกิดจากต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการตรวจสอบเท่านั้น ดังนั้น หากมีการบูรณาการวิธีการอื่น ๆ ที่นอกเหนือจากมาตรฐานอาจจะไม่ทำให้คุณภาพรายงานการตรวจสอบดีขึ้นและในด้านการเก็บหลักฐานการตรวจสอบได้อย่างครบถ้วนสมบูรณ์ไม่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพรายงานการตรวจสอบอาจเกิดจากในกระบวนการการเก็บหลักฐานการตรวจสอบหรือเก็บหลักฐานเพียงแค่บางส่วนก็เพียงพอต่อการตรวจสอบ ดังนั้น จึงไม่ต้องเก็บหลักฐานการตรวจสอบทั้งหมดซึ่งไม่ได้ส่งผลให้คุณภาพรายงานการตรวจสอบดีขึ้น

สรุป

ความเป็นเลิศในวิธีการสอบบัญชี ด้านการวางแผนกลยุทธ์การตรวจสอบอย่างชาญฉลาด (IAP) ด้านการวิเคราะห์ความเสี่ยงตามหน้าที่อย่างละเอียด (EFR) ด้านการบริหารจัดการความสัมพันธ์กับลูกค้าได้อย่างเหนือชั้น (SCR) มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพรายงานการตรวจสอบ (ARQ) ดังนั้น ผู้สอบบัญชีภาษีอากรควรให้ความสำคัญกับการดำเนินงานที่มุ่งเน้นความเป็นเลิศในวิธีการสอบบัญชีเพื่อให้ได้มาซึ่งรายงานการตรวจสอบที่มีคุณภาพรวมถึงเป็นแนวทางปรับปรุงและพัฒนากลยุทธ์การดำเนินงานตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรให้มีการพัฒนาอย่างต่อเนื่องต่อไป ในขณะที่การปฏิบัติงานตรวจสอบอย่างบูรณาการและการเก็บหลักฐานการตรวจสอบได้อย่างครบถ้วนสมบูรณ์ไม่มีความสัมพันธ์และผลกระทบกับคุณภาพรายงานการตรวจสอบ เนื่องจากเป็นกระบวนการปฏิบัติงานปกติที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรปฏิบัติแล้วจึงไม่ได้ทำให้คุณภาพรายงานมีประสิทธิภาพ

ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในอนาคต

จากผลการทดสอบผลกระทบความเป็นเลิศในวิธีการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพรายงานการตรวจสอบ พบว่า ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องมีการวางแผนกลยุทธ์การตรวจสอบอย่างชาญฉลาดอย่างชัดเจนและครอบคลุมวิธีการตรวจสอบและระบบการควบคุมภายในเชิงลึกของลูกค้า อีกทั้งจะต้องวิเคราะห์ความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการลูกค้า และการปฏิบัติงานสอบบัญชีเพื่อให้สามารถแสดงความเห็นได้โดยปราศจากข้อผิดพลาดและสิ่งที่สำคัญ คือ ผู้สอบบัญชีภาษีอากร จะต้องรักษาระดับความสัมพันธ์กับลูกค้าให้เหมาะสมเพื่อให้เกิดความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีและไม่กระทบต่อคุณภาพของงานตรวจสอบซึ่งการวิจัยดังกล่าวยังต้องการการทดสอบเพิ่มเติม ดังนั้น งานวิจัยในอนาคตควรศึกษาผลกระทบหรือปัจจัยด้านอื่น ๆ ที่มีต่อคุณภาพรายงานการตรวจสอบ เช่น ความฉลาดทางด้านอารมณ์ของผู้สอบบัญชี การประยุกต์ใช้ปัญญาประดิษฐ์ (AI) นอกจากนี้ ควรศึกษาผลกระทบของความเป็นเลิศในวิธีการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพรายงานการตรวจสอบในกลุ่มตัวอย่างอื่น ๆ เช่น ผู้ตรวจสอบบัญชีอิสระ ผู้ตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ และศึกษาอุปสรรคที่มีผลต่อความเป็นเลิศในวิธีการสอบบัญชีเพื่อเป็นแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขการดำเนินงานต่อไป เช่น ความร่วมมือจากลูกค้า นโยบายบริษัท นอกจากนั้น ควรเพิ่มตัวแปรแทรกซ้อนอื่น ๆ ที่ส่งผลกระทบต่อความเป็นเลิศในวิธีการสอบบัญชี เช่น ทักษะของผู้สอบบัญชี ทัศนคติของขนาดของธุรกิจ และโครงสร้างของธุรกิจ เป็นต้น เพื่อให้ได้ข้อมูลที่ละเอียดมากขึ้นเพื่อนำข้อมูลและความเห็นที่ได้ไปใช้ประโยชน์สูงสุดตรงตามวัตถุประสงค์งานวิจัย

References

- Aaker, D. A., Kumar, V., & Day, G.S. (2001). *Marketing Research*. New York: John Wiley & Sons.
- Barney, J.B. (1991). Firm resources and sustained competitive advantage. *Journal of Management*, 17, 99-120.
- Black, K. (2006). *Business Statistic for Contemporary Decision Making* (4th ed.). USA: John Wiley & Sons.
- Blay, A., Sneathen, L., Jr., & Kizirian, T. (2007). The Effects of fraud and going concern risk on auditors' assessments of the risk of material misstatement and resulting audit procedures. *International Journal of Auditing*, 11(3), 149-163.

- Chanruang, S., & Ussahawanitchakit, P. (2011). Audit sustainability of CPAs in Thailand: Effects of audit planning competency and audit report quality. *International Journal of Business Research*, 11(6), 57-82.
- Chotikunnusorn, A. (2013). Management of customer relationship management technology to excellence service. *Journal of Vocational and Technical Education*, 3(6), 43-50. [in Thai]
- Digital Economy Promotion Agency. (2017). *SMEs 4.0 stick to trade wings with Digital Marketing*. Retrieved March 11, 2018, from <http://www.sipa.or.th/th/article/smes-40-ติดปีกการค้าด้วย-digital-marketing>. [in Thai]
- Grant, R.M. (1996). Toward a Knowledge-Based Theory of the Firm. *Strategic Management Journal*, 17, 109 –122.
- Henchokchaichana, N., & Srichanpetch, S. (2014). *Auditing and Assurance Services*. Bangkok: T.P.N. Press [in Thai]
- Herkema, S. (2003). A Complex adaptive perspective on learning within innovation projects. *The Learning Organization*, 10(6), 340- 346.
- Langkhunsan, S., Ussahawanitchakit, P., & Boonlua, S. (2014). Audit review proficiency and audit goal achievement. *Journal of International Finance and Economics*, 14(3), 65-85.
- Lemon, M., & Sahota, P. S. (2003). Organizational culture as a knowledge repository for increased innovation capacity. *Technovation*, 24(6), 483-498.
- Messier, W.F.Jr., Glover, S.M., & Prawitt, D.F.(2016). *Auditing and Assurance Services: A Systematic Approach* (10th ed.). McGraw-Hill Education.
- Nickerson, J. A., & Zenger, T. R. (2004). A Knowledge-based theory of the firm-the problem-solving perspective. *Organization Science*, 15(6), 617- 632.
- Nunnally, J.C. (1978). *Psychometric Theory* (4th ed.). New York: McGraw Hill.
- Nunnally, J. C., & Bernstein, I. H. (1994). *Psychometric Theory* (4th ed.). New York: McGraw Hill.
- Pongsatitpat, S., & Ussahawanitchakit, P. (2012). Audit review practice, audit report efficiency, audit performance, and audit quality of certified public accountants (CPAs) in Thailand. *Review of Business Research*, 12(4), 1-15.
- Rachbunoi, S. (2012). *Effects of Audit Process Standards on Audit Report Quality of Cooperatives Auditors in Thailand* (Master's Thesis). Mahasarakham University. [in Thai]
- Rukprasoot, S., & Ussahawanitchakit, P. (2013). Audit governance and sustainable audit success: An empirical investigation of certified public accountants (CPAs) in Thailand. *International Journal of Business Research*, 13(3), 5-28.
- Sinchuen, C., & Ussahawanitchakit, P. (2009). Effects of strategic audit planning on audit performance: Mediator role of audit judgment and quality and public auditors in Thailand. *Journal of Academy of Business and Economics*, 9(2), 1-15.
- Sisaart, B. (2010). *Introduction to Research*. Bangkok: Suviriyasan. [in Thai]
- Smith, D. (2006). *Exploring Innovation*. Maidenhead, Berkshire: McGraw-Hill.
- The Revenue Department. (2018). *List of Certified Auditors*. Retrieved May 3, 2018, from http://taxaudit.rd.go.th/ta2/TaxAuditor_Inf.jsp [in Thai]
- Thitiyapramote, N. (2018). Managerial Accounting innovation and firm success of ISO 9001 businesses in Thailand. *Journal of Southern Technology*, 11(2), 161-170.
- Yamane, T. (1973). *Statistics: An Introductory Analysis* (3rd ed.). New York: Harper and Row Publication.