



วารสารบริหารธุรกิจเทคโนโลยีมหานคร

MUT Journal of Business Administration

ปีที่ 13 ฉบับที่ 2 (กรกฎาคม – ธันวาคม 2559)

Volume 13 Number 2 (July – December 2016)

ปัจจัยเชิงสาเหตุของทักษะและจรรยาบรรณในการปฏิบัติงานที่มีต่อ คุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี ของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

Rational Factors of Skills and Professional Ethics on Working Performance Affecting to the Quality of Accounts Auditing and Certified Reporting For Tax Auditors in Thailand

นวพร ชูเปียเต้ง Navaporn Koopeateng^{1*}, จิตาภรณ์ สินจรูญศักดิ์

Titaporn Sincharoonsak²

¹ นักศึกษาหลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต คณะบัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุม กรุงเทพมหานคร

² Ph.D., ผู้ช่วยศาสตราจารย์ คณะบัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุม กรุงเทพมหานคร

บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อ 1) วิเคราะห์ปัจจัยเชิงสาเหตุของทักษะและจรรยาบรรณในการปฏิบัติงานตรวจสอบที่มีต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย 2) สร้างรูปแบบปัจจัยเชิงสาเหตุของทักษะและจรรยาบรรณในการปฏิบัติงานตรวจสอบที่มีต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย กลุ่มตัวอย่าง คือ เจ้าของกิจการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการ หัวหน้าฝ่ายบัญชี พนักงานบัญชี จำนวน 398 คน กำหนดขนาดตัวอย่างโดยใช้สูตรการคำนวณของ Taro Yamane (1973) ที่ระดับความเชื่อมั่น 95% เครื่องมือที่ใช้ คือ แบบสอบถาม สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล ได้แก่ การวิเคราะห์วิถี (Path Analysis) โดยการวิเคราะห์ความตรงเชิงโครงสร้าง (Construct Validity) โดยวิธีการวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยัน (Confirmatory Factor Analysis) ตามวิธีการ Maximum Likelihood

ผลการวิจัยพบว่าปัจจัยเชิงสาเหตุที่ส่งผลต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทยคือ จรรยาบรรณในการปฏิบัติงาน ซึ่งมีน้ำหนัก

* E-mail address: dOUNG24@hotmail.com

องค์ประกอบสูงที่สุดถึง 0.81 รองลงมาคือ ทักษะในการปฏิบัติงาน มีน้ำหนักองค์ประกอบ 0.37 จากค่าสถิติสัมประสิทธิ์การตัดสินใจ $R^2 = 0.55$ หมายถึง ปัจจัยเชิงสาเหตุจรรยาบรรณในการปฏิบัติงาน และทักษะในการปฏิบัติงานร่วมกันพยากรณ์คุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ได้ถึงร้อยละ 55 ภายใต้ปัจจัยแฝงเชิงสาเหตุเกี่ยวกับทักษะในการปฏิบัติงาน ปัจจัยที่เป็นปัจจัยเชิงสาเหตุที่ส่งผลต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทยสูงที่สุด คือ ด้านการสอบบัญชี มีน้ำหนักองค์ประกอบถึง 0.84 รองลงมาคือ ด้านกฎหมาย (0.81) ด้านบัญชี (0.80) และด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ (0.72) ภายใต้ปัจจัยแฝงเชิงสาเหตุเกี่ยวกับจรรยาบรรณในการปฏิบัติงาน ปัจจัยที่เป็นปัจจัยเชิงสาเหตุที่ส่งผลต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทยสูงที่สุด คือ ปัจจัยด้านความรับผิดชอบต่อบุคคลหรือนิติบุคคลที่ปฏิบัติงานให้ มีน้ำหนักองค์ประกอบถึง 0.97 รองลงมาคือ ด้านความซื่อสัตย์ ด้านมาตรฐานการตรวจสอบ และด้านความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ มีน้ำหนักองค์ประกอบเท่ากัน คือ 0.80 และที่ต่ำที่สุดคือ ด้านความเป็นอิสระ(0.51) เมื่อทำการหาอิทธิพลรวมจากทั้ง 2 ปัจจัยพบว่าอิทธิพลรวม 1.135 และ 1.082 ตามลำดับ

คำสำคัญ: ทักษะ, จรรยาบรรณ, คุณภาพของรายงาน, ผู้สอบบัญชีภาษีอากร

ABSTRACT

The purposes for this study were to 1) analyze the rational factors of skills and professional ethics on working performance affecting to the quality of accounts auditing and certified reporting for tax auditors in Thailand 2) create the formation of Rational Factors of Skills and Professional Ethics on Working Performance Affecting to the Quality of Accounts Auditing and Certified Reporting for Tax Auditors in Thailand. The sampling group was business owners or partnership, head of accounting department, 398 accountants. Sampling size formation was calculated by Taro Yamane (1973) at the significance level of 95%. Questionnaire was the tool for data collecting. The statistics for data analysis was Path Analysis by the Construct Validity, Confirmatory Factor Analysis by Maximum Likelihood.

The result for this study found that rational factors of skills and professional ethics on working performance affecting to the quality of accounts auditing and certified reporting for tax auditors in Thailand was ethics in working performance which had the highest element to 0.81. The next was the skills in working performance which had the element to 0.37 from the statistical coefficient for decision $R^2=0.55$ meant rational factors of skills and professional ethics on working performance affecting to the quality of accounts auditing and certified reporting for tax auditors in Thailand was accounting audit which had the element to 0.84. The next were Legislation issue (0.81) Account issue (0.80) and Information Technology (0.72). Under the Latent Rational factors

regarding professional ethics on working performance affecting to the quality of accounts auditing and certified reporting for tax auditors in Thailand which were the factors in individual responsibility or corporation who operated for the element to 0.97. The next was Honesty issue, Standard examination issue and Responsibility to the clients which had the element equally to 0.80 and the lowest was Independent issue (0.51) when searching for the total influence from both factors found that the total influence as 1.135 and 1.082, respectively.

Keywords: Skills, Ethics, Quality of reporting, Tax auditors

บทนำ

ผู้สอบบัญชีภาษีอากร (Tax Auditor) มีหน้าที่ในการตรวจสอบและรับรองบัญชีของห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลขนาดเล็กตามที่กรมพัฒนาธุรกิจการค้า (2554) ได้ออกกฎกระทรวงกำหนด คือ ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่มีทุนจดทะเบียนไม่เกิน 5 ล้านบาท สินทรัพย์รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท และรายได้รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท ซึ่งได้รับการยกเว้นไม่ต้องให้งบการเงินได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตามมาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 การจะเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรได้นั้นจะต้องมีคุณสมบัติ ผ่านการทดสอบความรู้ และได้รับใบอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพากร ดังนั้นผู้สอบบัญชีภาษีอากรจึงเป็นบุคคลที่มีความรู้ ความสามารถ และความเชี่ยวชาญทางภาษี และการสอบบัญชี การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ต้องปฏิบัติงานตามข้อกำหนดของอธิบดีกรมสรรพากร เพื่อให้การปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชีมีความถูกต้องเที่ยงตรง และเชื่อถือได้ ซึ่งการปฏิบัติงานตรวจสอบให้เกิดความน่าเชื่อถือเป็นผลมาจากการมีจรรยาบรรณในการปฏิบัติงาน กรมสรรพากร (2545) ได้กำหนดจรรยาบรรณของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี เพื่อควบคุมการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร เพื่อให้ผลงานเป็นที่ยอมรับ เพิ่มความเชื่อมั่นของผู้ใช้งบการเงินทั้งยังเป็นบรรทัดฐานให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรถือปฏิบัติ และรักษามาตรฐานแห่งวิชาชีพ

ในการปฏิบัติงานตรวจสอบเมื่อตรวจสอบแล้วเสร็จ จะต้องจัดทำรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี (Accounts Audit and Certified Report) โดยรายงานนี้จะสื่อสารข้อเท็จจริงที่ตรวจพบในงบการเงินไปยังผู้ใช้ข้อมูล ดังนั้นรายงานจึงต้องมีลักษณะของสารสนเทศที่ดีและมีคุณภาพ เพื่อให้เกิดประโยชน์ต่อผู้ใช้ข้อมูล ซึ่งคุณภาพของสารสนเทศนั้นจะถูกผูกติดไปกับตัวข้อมูลสารสนเทศเสมอ การใช้ข้อมูลสารสนเทศที่มีคุณภาพจะส่งผลให้ผู้ใช้สารสนเทศสามารถแก้ปัญหา และตัดสินใจได้อย่างถูกต้องแม่นยำ (อรุณ, 2551) รายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีที่จัดทำขึ้นโดยผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะมีคุณภาพเพียงใดนั้นก็ขึ้นอยู่กับหลายปัจจัยด้วยกัน ไม่ว่าจะเป็นทักษะของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ทั้งทักษะในด้านการบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านกฎหมายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง รวมไปถึงความสามารถในการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรยังต้องปฏิบัติงานตาม

จรรยาบรรณของการตรวจสอบและรับรองบัญชี ที่กำหนดโดยกรมสรรพากรอีกด้วย จากรายละเอียดในข้างต้นผู้วิจัยจึงมีความสนใจที่จะศึกษาเกี่ยวกับทักษะและจรรยาบรรณในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทยที่มีผลต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อวิเคราะห์ปัจจัยเชิงสาเหตุของทักษะและจรรยาบรรณในการปฏิบัติงานตรวจสอบที่มีต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย
2. เพื่อสร้างรูปแบบปัจจัยเชิงสาเหตุของทักษะและจรรยาบรรณในการปฏิบัติงานตรวจสอบที่มีต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

สมมติฐานในการวิจัย

1. ปัจจัยเชิงสาเหตุของทักษะในการปฏิบัติงานตรวจสอบมีผลต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี
2. ปัจจัยเชิงสาเหตุของจรรยาบรรณในการปฏิบัติงานตรวจสอบมีผลมีผลต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี

ประโยชน์ของการวิจัย

1. ผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทยสามารถนำผลการศึกษาไปใช้ในการพัฒนาทักษะและจรรยาบรรณในการปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อจัดทำรายงานการตรวจสอบ และรับรองบัญชีที่มีคุณภาพ
2. หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เช่น กรมสรรพากร สมาคมผู้สอบบัญชีภาษีอากรแห่งประเทศไทย หรือสถาบันที่จัดอบรมและพัฒนาความรู้ของผู้สอบบัญชีภาษีอากร สามารถนำผลการวิจัยไปใช้เป็นแนวทางพัฒนาทักษะการปฏิบัติงานตรวจสอบ และเสริมสร้างจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีภาษีอากร เพื่อให้การจัดทำรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีมีคุณภาพมากยิ่งขึ้น

การทบทวนวรรณกรรม

ทักษะในการปฏิบัติงานตรวจสอบ

ความรู้ ความสามารถ ที่ผู้สอบบัญชีต้องมีความสามารถพิจารณาได้จากการกำหนดความรู้ที่ต้องทดสอบเพื่อเป็นผู้สอบบัญชี สำหรับผู้สอบบัญชีภาษีอากร วิชาที่ต้องทดสอบจะกำหนดโดยกรมสรรพากร ส่วนผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ จะกำหนดวิชาที่ต้องทดสอบ นอกจากนี้สหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ ก็ได้กำหนดเกี่ยวกับขอบเขตความรู้ที่ผู้สอบจะต้องมี ซึ่งความรู้ความสามารถนั้น Michael Polanyi และ Ikujiro Nonaka (บุญดี และคณะ, 2548) ได้กล่าวไว้ว่าการแปลง Explicit Knowledge มาเป็น Tacit Knowledge มักจะเกิดจากการนำความรู้ที่เรียนรู้มาไป

ปฏิบัติ เช่น การนำความรู้จากตำราหรือคู่มือต่างๆ ที่มีอยู่ แล้วนำไปปรับใช้ในการทำงานจนทำให้เกิดทักษะและความชำนาญ เป็นต้น ทั้งนี้ความรู้ คือสิ่งที่สั่งสมมาจากการศึกษาเล่าเรียน การค้นคว้าหรือประสบการณ์ รวมทั้งความสามารถเชิงปฏิบัติ และทักษะความเข้าใจ (ราชบัณฑิตยสถาน, 2546) ผู้วิจัยได้ทบทวนความรู้ของผู้สอบบัญชีที่ต้องมีจาก 3 หน่วยงานที่กล่าวถึงในข้างต้น โดยเมื่อผู้สอบบัญชีนำความรู้ที่มีไปใช้ในการปฏิบัติงานสั่งสมจนกลายเป็นทักษะในที่สุด ผู้วิจัยจึงสรุปทักษะในการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีภาคีอากร ซึ่งใช้เป็นตัวแปรอิสระในการวิจัยครั้งนี้ ได้แก่ ทักษะด้านการบัญชี ทักษะด้านการสอบบัญชี ทักษะด้านกฎหมายที่เกี่ยวข้อง และทักษะด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ

จรรยาบรรณในการปฏิบัติงานตรวจสอบ

คณะกรรมการกำหนดจรรยาบรรณ (2553) ให้ความหมายของคำว่าจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี คือสิ่งที่กำหนดความประพฤติและวิธีปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ต้องยึดถือโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อดำรงไว้ซึ่งความเชื่อมั่นจากผู้รับบริการ ความเชื่อถือได้ในผลงาน ความเป็นมืออาชีพ และคุณภาพของงานบริการ สำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี นอกจากต้องปฏิบัติตามกฎหมายที่บัญญัติเป็นการทั่วไปแล้ว ยังต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ซึ่งเป็นบทบัญญัติเฉพาะของวิชาชีพ โดยเป็นเกณฑ์ที่สูงกว่ากฎหมาย จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีภาคีอากรโดยตรง คือ จรรยาบรรณของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร (กรมสรรพากร, 2545) ทั้งนี้แม้ว่าผู้สอบบัญชีภาคีอากรจะขึ้นตรงกับกรมสรรพากรก็ตาม แต่อย่างไรผู้สอบบัญชีภาคีอากร ก็คือนักบัญชี ดังนั้นในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ก็ต้องไม่ปฏิบัติงานที่ขัดต่อจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ซึ่งกำหนดโดยคณะกรรมการกำหนดจรรยาบรรณ (2553) คือข้อบังคับ (ฉบับที่ 19) นอกจากนี้คณะกรรมการมาตรฐานจรรยาบรรณนานาชาติสำหรับนักบัญชี ของสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ ได้จัดทำคู่มือประมวลจรรยาบรรณ สำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีใช้สำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีทั่วโลก (คณะกรรมการกำหนดจรรยาบรรณ, 2556) จากการทบทวนจรรยาบรรณของทั้ง 3 หน่วยงานดังที่กล่าวมาผู้วิจัยจึงสรุปจรรยาบรรณในการปฏิบัติงานตรวจสอบซึ่งเป็นตัวแปรอิสระในการศึกษาครั้งนี้โดยจัดแบ่งเป็น 7 ด้าน ได้แก่ 1) ความเป็นอิสระ 2) ความเที่ยงธรรม 3) ความซื่อสัตย์สุจริต 4) มาตรฐานในการปฏิบัติงาน 5) ความรับผิดชอบต่อผู้เสียภาษีและผู้ร่วมอาชีพ 6) ความรับผิดชอบต่อบุคคลหรือนิติบุคคลที่ปฏิบัติหน้าที่ให้ และ 7) พฤติกรรมทางวิชาชีพ

คุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี

รายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี (Accounts Audit and Certified Report) จัดทำขึ้นโดยผู้สอบบัญชีภาคีอากร เป็นการรายงานข้อเท็จจริงที่ตรวจพบในงบการเงินให้กับผู้ใช้ข้อมูลได้รับทราบ จึงต้องเป็นรายงานที่มีคุณภาพ อุษณา (2552) ได้กล่าวว่า ผลลัพธ์ในส่วนรายงานการสอบบัญชี แสดงสาระสำคัญเกี่ยวกับผลการดำเนินงานหรืองบการเงินที่ปราศจากความผิดพลาด มีความเป็นจริง ครบถ้วน และเป็นประโยชน์ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้รายงานทางการเงิน ทั้งนี้กรมบัญชีกลาง (2554) ได้กำหนดแนวคิดของคุณภาพของการสอบบัญชีได้แก่ ความถูกต้อง ความเที่ยงธรรม ความชัดเจน ความรัดกุม การรายงานที่สร้างสรรค์ ครบถ้วน และการรายงานที่ทันกาล โดยผู้สอบบัญชีได้นำแนวคิดดังกล่าว มาใช้ นวพร ชูเปี้ยเต็ง และ วิฑิตาภรณ์ สินเจริญศักดิ์

เป็นตัวแปรตามในการศึกษารั้งนี้ เพื่อวัดคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี ที่ผู้สอบบัญชี ภาชีอากรจัดทำขึ้น การใช้ข้อมูลสารสนเทศที่มีคุณภาพจะทำให้สามารถแก้ปัญหาและตัดสินใจได้อย่าง ถูกต้องแม่นยำ เนื่องจากคุณภาพของสารสนเทศจะถูกผูกติดไปกับข้อมูลสารสนเทศเสมอ หลักเกณฑ์ที่จะ วัดข้อมูลสารสนเทศมีคุณภาพพร้อมที่จะถูกนำไปใช้งานจะต้องเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ มีความถูกต้อง แม่นยำ ทันต่อเวลา กระชับ มีความชัดเจน มีความสามารถในการเชิงปริมาณ และมีความสม่ำเสมอ (อรุณ, 2551: 125) จากรายละเอียดในข้างต้นผู้วิจัยสรุปเกณฑ์ที่ใช้ในการวัดคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรอง บัญชีของผู้สอบบัญชีภาชีอากร ออกเป็น 6 ด้าน ได้แก่ ด้านความถูกต้อง ด้านความชัดเจน ด้านความรัดกุม ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล

งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

สรารุข (2557) ศึกษาปัจจัยนำไปสู่การพัฒนาปัญญาทางเทคนิคและทักษะการสอบบัญชี ความ จลลางทางอารมณ์ และทัศนคติทางจรรยาบรรณวิชาชีพ ที่ส่งผลต่อคุณค่าของพนักงานสอบบัญชีใหม่ พบว่า สมรรถนะของพนักงานสอบบัญชี ด้านปัญญา ด้านความจลลางทางอารมณ์ และด้านทัศนคติเกี่ยวกับ จรรยาบรรณทางวิชาชีพมีอิทธิพลต่อคุณค่าของพนักงานสอบบัญชีใหม่ในด้านคุณภาพงานสอบบัญชี

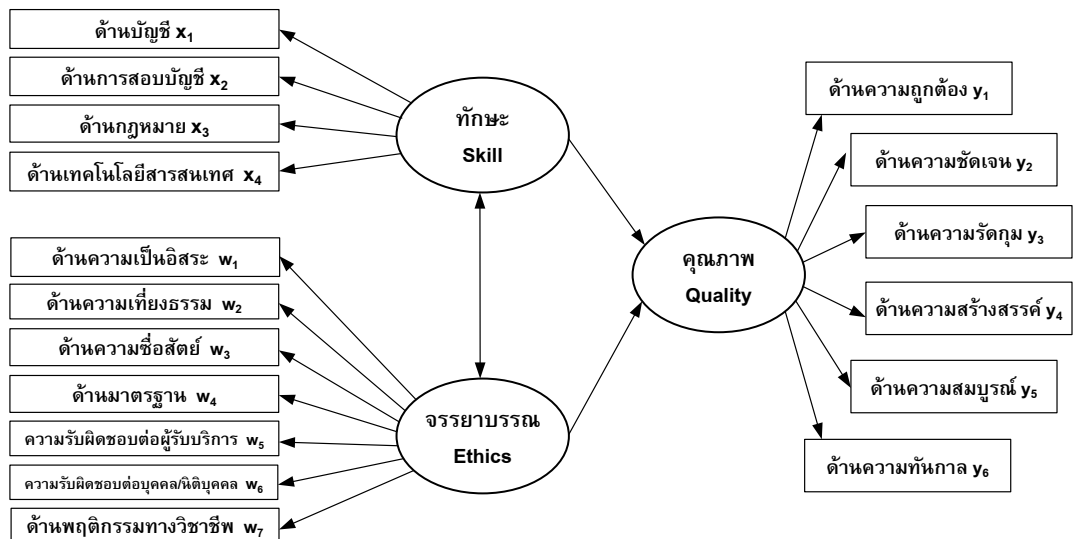
นุชรี (2555) ได้ศึกษาผลกระทบของการปฏิบัติงานทางการบัญชีที่ดีที่มีต่อคุณภาพการสอบ บัญชีของผู้สอบบัญชีภาชีอากรในประเทศไทย พบว่า การปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีที่ดีมี ความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี

จารุมน (2550) ได้ศึกษาเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างคุณค่าวิชาชีพกับคุณภาพการสอบ บัญชีของผู้สอบบัญชีภาชีอากรในประเทศไทย พบว่าวิชาชีพด้านความเที่ยงธรรม มีความสัมพันธ์และ ผลกระทบเชิงบวก ต่อคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมด้านความถูกต้อง และความชัดเจน วิชาชีพด้าน ความเป็น อิสระมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมด้านความ ถูกต้อง ความชัดเจน ความกะทัดรัด ความสร้างสรรค์ ความสมบูรณ์ และความทันกาล คุณค่าวิชาชีพ ด้านมรรยาทแห่งวิชาชีพ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมความ กะทัดรัด ความสร้างสรรค์ ความสมบูรณ์ และความทันกาล

มณฑิรา (2550) ศึกษาเรื่องผลกระทบของเทคนิคการสอบบัญชีและมรรยาทของผู้สอบบัญชี รับอนุญาตที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี พบว่ามรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริต ด้านมรรยาทต่อเพื่อน และมรรยาททั่วไป มีผลกระทบเชิงบวก กับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความชัดเจน ความกะทัดรัด ความสร้างสรรค์ และความสมบูรณ์

Anantharaman (2012) ได้ทำการศึกษาการสอบทานงานสอบบัญชีภายในสำนักงานสอบ บัญชี ประเทศสหรัฐอเมริกา พบว่า กระบวนการสอบทานงานสอบบัญชีภายในสำนักงานสอบใน ประเทศสหรัฐอเมริกา จะช่วยให้พนักงานมีความรู้และประสบการณ์ปฏิบัติงานสอบบัญชีที่สูงขึ้น และ ส่งผลให้เกิดคุณภาพงานสอบบัญชี และช่วยลดต้นทุนการปฏิบัติงาน

กรอบแนวคิด



รูปที่ 1: กรอบแนวคิดในการวิจัย

ระเบียบวิธีการวิจัย

ประชากร (Population) ในการวิจัยครั้งนี้ ได้แก่ เจ้าของกิจการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการ หัวหน้าฝ่ายบัญชี พนักงานบัญชี ซึ่งปฏิบัติงานในห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทยยื่นตรวจสอบและรับรองบัญชีต่อกรมสรรพากร ประจำปี 2558 จำนวน 70,637 ราย (กรมสรรพากร, ข้อมูล ณ วันที่ 26 ธันวาคม 2558) กำหนดกลุ่มตัวอย่าง (Sample) โดยใช้สูตรการคำนวณของ Taro Yamane (1973) ที่ระดับความเชื่อมั่น 95% ได้กลุ่มตัวอย่างจำนวน 398 คน และได้ใช้การสุ่มตัวอย่างโดยวิธีการสุ่มอย่างง่าย (Simple Random Sampling)

การวิจัยครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงปริมาณ (Quantitative Research) เก็บข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่างโดยใช้แบบสอบถาม (Questionnaires) แบ่งเป็น 4 ส่วน คือ ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถามและของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน เป็นแบบตรวจสอบรายการ (Check List) ส่วนที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับทักษะในการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ส่วนที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับจรรยาบรรณในการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ส่วนที่ 4 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ลักษณะแบบสอบถามส่วนที่ 2, 3 และ 4 เป็นแบบประเมินค่าแบบ Likert Scale ให้ค่าคะแนนตามความสำคัญของตัวแปรที่เรียกว่า Weight Rating และ ส่วนที่ 5 เป็นแบบสอบถามปลายเปิด ให้ผู้ตอบแบบสอบถามเสนอแนะ ผู้วิจัยได้ทำการตรวจสอบคุณภาพแบบสอบถาม ด้วยการตรวจสอบความเที่ยงตรงตามเนื้อหา (Content Validity) โดยผู้เชี่ยวชาญจำนวน 3 ท่าน เพื่อหาค่าดัชนีความสอดคล้องของข้อคำถามกับโครงสร้างหลักเนื้อหา และเลือกเฉพาะข้อคำถามที่มีค่า

นพพร ชูเปี้ยเต็ง และ จิตาภรณ์ สินเจริญศักดิ์

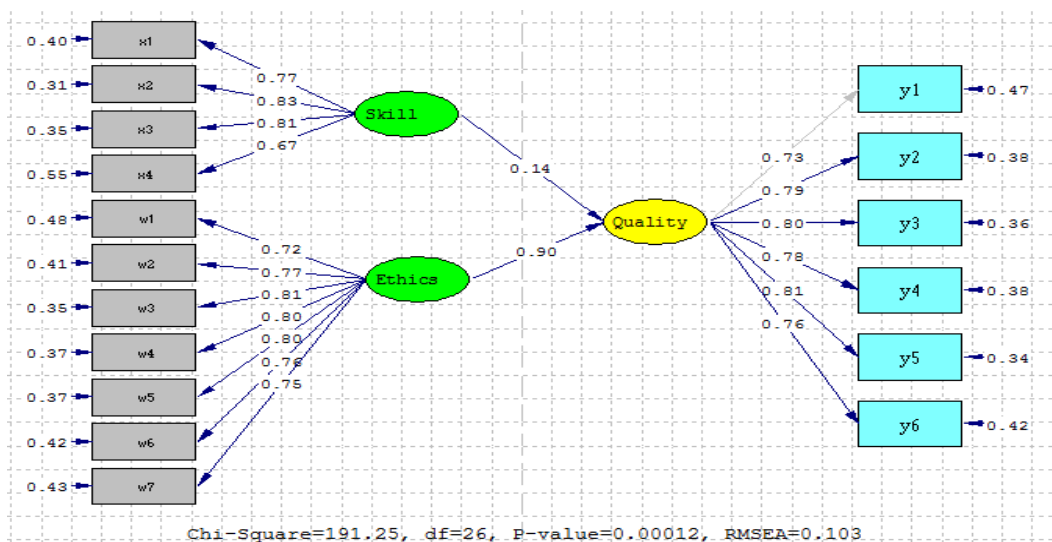
ดัชนีความสอดคล้องของคำถามแต่ละข้อ (Index of Item Objective Congruence: IOC) ตั้งแต่ 0.5 ขึ้นไป (Rorinelli and Hambleton, 1977) ค่า IOC ของแบบสอบถามทั้งฉบับเท่ากับ 0.95 และหาค่าความเชื่อมั่นของเครื่องมือ (Reliability) โดยใช้สูตรสัมประสิทธิ์อัลฟา (Alpha Coefficient) ตามวิธีของ Cronbach ซึ่งได้ค่าความเชื่อมั่นของแบบสอบถามทั้งฉบับเท่ากับ 0.98 ซึ่งมีค่าใกล้ 1 แสดงว่าแบบสอบถามมีความเชื่อมั่นและความเที่ยงตรงสูง (Nunnally, 1978) เก็บรวบรวมข้อมูล โดยการลงภาคสนามของผู้ช่วยเก็บรวบรวมข้อมูล ผู้วิจัยได้รับข้อมูลจากแบบสอบถามกลับมาทั้งหมด จำนวน 387 ชุด คิดเป็นร้อยละ 97.24 ของกลุ่มตัวอย่างทั้งหมด

การวิเคราะห์ข้อมูล

1. การวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถามและของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน โดยใช้สถิติพรรณนา ได้แก่ การแจกแจงความถี่ (Frequency) และร้อยละ (Percentage)
2. การวิเคราะห์ข้อมูลความคิดเห็นเกี่ยวกับทักษะ จรรยาบรรณในการปฏิบัติงานตรวจสอบ และคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีสาธารณะในประเทศไทย โดยใช้สถิติพรรณนา ได้แก่ การวิเคราะห์ค่าเฉลี่ย (Mean) ค่าความเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation)
3. การวิเคราะห์สมมติฐานปัจจัยเชิงสาเหตุของทักษะและจรรยาบรรณในการปฏิบัติงานตรวจสอบที่มีผลต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี โดยการวิเคราะห์วิถี (Path Analysis) ด้วยการวิเคราะห์ความตรงเชิงโครงสร้าง (Construct Validity) โดยวิธีการวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยัน (Confirmatory Factor Analysis) ตามวิธีการ Maximum Likelihood รวมถึง การประเมินความสอดคล้องของโมเดล (Evaluating the data-model fit) โดยพิจารณาค่าสถิติในผลการวิเคราะห์องค์ประกอบ ได้แก่ ค่าสถิติไค-สแควร์ (Chi-square statistics) ดัชนีวัดระดับความกลมกลืน RMSEA (Root mean square error of approximation: RMSEA) ค่าดัชนีวัดระดับความกลมกลืน SRMR (Standardized root mean square residual) ค่าดัชนีวัดระดับความกลมกลืน GFI (Goodness-of-fit index) ค่าดัชนีวัดระดับความกลมกลืน AGFI (Adjusted goodness-of-fit index) การปรับแก้รูปแบบที่ไม่กลมกลืน (Model modification indices)

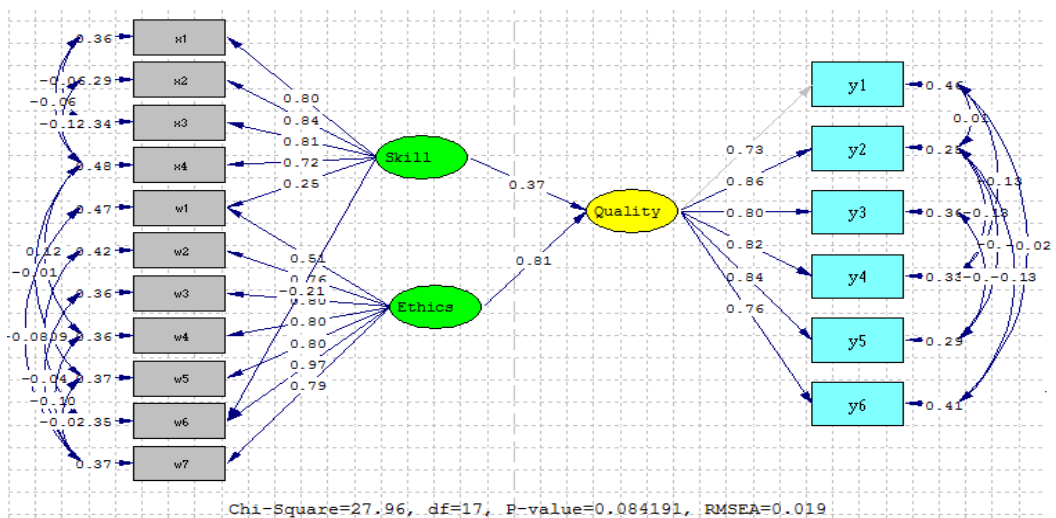
ผลการวิจัย

ผู้วิจัยสามารถนำโมเดลย่อยทั้งหมดมาวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยันคุณภาพรวมเพื่อหาปัจจัยเชิงสาเหตุได้โมเดลดังนี้



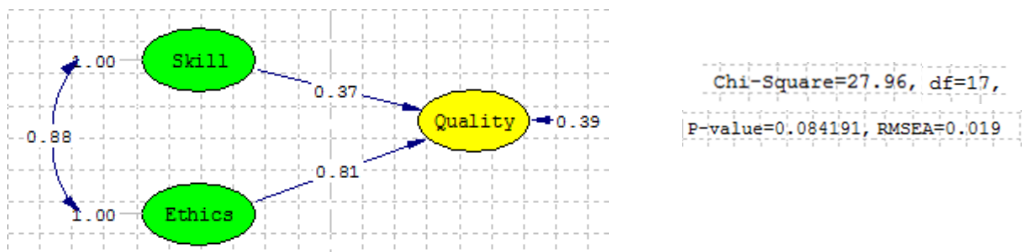
รูปที่ 2: การวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยันโมเดลปัจจัยเชิงสาเหตุที่มีผลต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีสาธารณะในประเทศไทยก่อนปรับแก้

จากค่าสถิติในรูปที่ 2 พบว่า $-test=191.25$ ไม่ผ่านเกณฑ์, $df=7.355$ ไม่ผ่านเกณฑ์, $Df=26$, $GFI=0.81$ ไม่ผ่านเกณฑ์, $AGFI=0.72$ ไม่ผ่านเกณฑ์, $CFI=0.88$ ไม่ผ่านเกณฑ์, $PGFI=0.64$ ไม่ผ่านเกณฑ์, $IFI=0.88$ ไม่ผ่านเกณฑ์, $SRMR=0.092$ ไม่ผ่านเกณฑ์, $RMSEA=0.103$ ไม่ผ่านเกณฑ์, $CN=74.52$ ไม่ผ่านเกณฑ์ แสดงว่า การวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยันโมเดลสมการโครงสร้างตามสมมติฐานยังไม่สอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ จึงทำการปรับแก้โมเดลสมการโครงสร้าง โดยการพิจารณาปรับแก้โมเดลสมการโครงสร้างตามค่าแรงเตือนของโปรแกรมด้วยค่า (Modification Indices: MI) เมื่อทำการปรับโมเดลโดยการเลือกเชื่อมโยงวิธีเพื่อลดความแปรผันระหว่างตัวแปรอิสระทั้งหมด 3 เส้น คือ ระหว่าง (x1,x4) (x2,x4) และ (x2,x3) กับและลดความแปรผันที่เกิดขึ้นภายใต้ความคลาดเคลื่อนของตัวแปรแฝงจรรยาบรรณ ทั้งหมด 6 เส้น ได้แก่ (w1,w7) (w2,w7) (w4,w7) (w3,w7) (w5,w7) (w6,w7) (w1,w4) และ (w2,w5) รวมถึงลดความคลาดเคลื่อนระหว่างตัวแปรตามด้วยกันทั้งหมด 6 เส้น ได้แก่ (y1,y6) (y2,y6) (y1,y4) (y1,y5) (y2,y4) และ (y3,y5) ผลของการปรับแก้โมเดลสมการโครงสร้างได้ค่าสถิติที่มีค่าเป็นไปในทิศทางเดียวกับทฤษฎีสถิติสามารถแสดงรายละเอียดค่าสถิติรวมถึงรูปโมเดลสมการโครงสร้างดังรูปต่อไปนี้



รูปที่ 3: การวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยันโมเดลปัจจัยเชิงสาเหตุที่มีผลต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทยหลังปรับแก้

จากรูปที่ 3 แสดงให้เห็นว่าโมเดลสมการโครงสร้างเชิงสมมติฐานที่ผู้วิจัยพัฒนาขึ้นสอดคล้องกลมกลืนกับข้อมูลเชิงประจักษ์ มีสมการโครงสร้างปัจจัยเชิงสาเหตุที่มีผลต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทยดังนี้



รูปที่ 4: การวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยันโมเดลสมการโครงสร้างปัจจัยเชิงสาเหตุที่มีผลต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

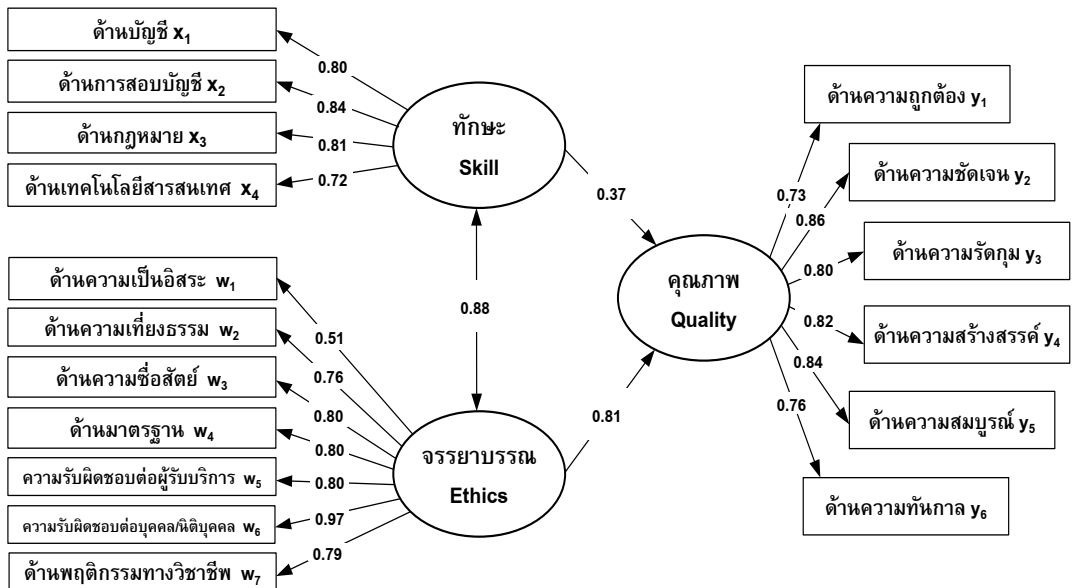
จากผลการวิจัยสรุปสมการโครงสร้างปัจจัยเชิงสาเหตุด้วยวิธีการ Maximum Likelihood ดังนี้

$$\text{Quality} = 0.81 \cdot \text{Ethics} + 0.37 \cdot \text{Skill}, \text{Errorvar.} = 0.45, R^2 = 0.55$$

(0.096)	(0.084)	(0.061)
8.41	7.86	7.38

จากสมการพบว่าปัจจัยเชิงสาเหตุที่ส่งผลต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทยคือ จรรยาบรรณในการปฏิบัติงาน ซึ่งมีน้ำหนัก

องค์ประกอบสูงถึง 0.81 รองลงมาคือ ทักษะในการปฏิบัติงาน (0.37) เมื่อพิจารณาจากค่าสถิติสัมประสิทธิ์การตัดสินใจพบว่า มีค่า $R^2=0.55$ หมายถึง ปัจจัยเชิงสาเหตุจรรยาบรรณและทักษะในการปฏิบัติงาน ร่วมกันพยากรณ์คุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาคีอากรในประเทศไทย ได้ถึงร้อยละ 55 ตามโมเดลภาพรวมได้ดังนี้



รูปที่ 5: การวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยันโมเดลสมการโครงสร้างปัจจัยเชิงสาเหตุที่มีผลต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาคีอากรในประเทศไทย

จากรูปที่ 5 พบว่าภายใต้ปัจจัยแฝงเชิงสาเหตุเกี่ยวกับทักษะในการปฏิบัติงาน ปัจจัยที่เป็นปัจจัยเชิงสาเหตุที่ส่งผลต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาคีอากรในประเทศไทยสูงที่สุด คือ ด้านการสอบบัญชี (0.84) รองลงมาคือ ด้านกฎหมาย (0.81) ด้านบัญชี (0.80) และด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ (0.72) ภายใต้ปัจจัยแฝงเชิงสาเหตุเกี่ยวกับจรรยาบรรณในการปฏิบัติงาน ปัจจัยที่เป็นปัจจัยเชิงสาเหตุที่ส่งผลต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาคีอากรในประเทศไทยสูงที่สุด คือ ปัจจัยด้านความรับผิดชอบต่อบุคคลหรือในวิชาชีพที่ปฏิบัติงานให้ มีน้ำหนักองค์ประกอบถึง 0.97 รองลงมาคือ ด้านความซื่อสัตย์ ด้านมาตรฐานการตรวจสอบ และด้านความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ มีน้ำหนักองค์ประกอบเท่ากัน 0.80 และที่ต่ำที่สุดคือ ด้านความเป็นอิสระ (0.51)

ตารางที่ 1: แสดงปัจจัยเชิงสาเหตุที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาคี
อากรในประเทศไทย

ปัจจัย	คุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี		
	อิทธิพลทางตรง (DE)	อิทธิพลทางอ้อม (IE)	อิทธิพลรวม (TE)
ปัจจัยจรรยาบรรณการตรวจสอบ Ethics	0.81	0.325	1.135
ปัจจัยทักษะการตรวจสอบ Skill	0.37	0.712	1.082

จากตารางที่ 1 พบว่าอิทธิพลทางตรงที่ส่งต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี
วิธีที่ 1 คือ ปัจจัยจรรยาบรรณในการปฏิบัติงาน (Ethics) ส่งผลโดยตรง มีน้ำหนักองค์ประกอบเท่ากับ 0.81 ($\eta=0.81$) วิธีที่ 2 คือ ปัจจัยทักษะในการปฏิบัติงาน (Skill) ส่งผลโดยตรง มีน้ำหนักองค์ประกอบ เท่ากับ 0.37 ($\eta=0.37$) การมีอิทธิพลทางอ้อม พบว่า วิธีที่ 1 Ethics ส่งผ่าน Skill มีน้ำหนักองค์ประกอบ เท่ากับ $(0.88)(0.37)=0.3257$ วิธีที่ 2 Skill ส่งผ่าน Ethics มีน้ำหนักองค์ประกอบ เท่ากับ $(0.88)(0.81)=0.712$ เมื่อทำการหาอิทธิพลรวมพบว่า วิธีที่ 1 มีอิทธิพลรวม 1.135 และวิธีที่ 2 มีอิทธิพลรวม 1.082

อภิปรายผลการวิจัย

จากการทดสอบสมมติฐานที่ 1

ปัจจัยเชิงสาเหตุของทักษะในการปฏิบัติงานตรวจสอบด้านการบัญชีมีผลต่อคุณภาพของรายงานการ
ตรวจสอบและรับรองบัญชี ด้านความถูกต้อง และความชัดเจน นำไปสู่ความมีคุณภาพของงบการเงิน ความมี
คุณค่าและคุณภาพของงบการเงินมีประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน ในการนำไปใช้ในการตัดสินใจได้อย่างถูกต้อง
และมีประสิทธิภาพ (ฐิตาภรณ์, 2555) ซึ่งมีความสอดคล้องกับงานวิจัยของ ชนัญญา (2548: 91) ที่กล่าวไว้ว่า
ความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชี ด้านการบัญชีมีความ สัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี การจะ
เป็นผู้สอบบัญชีภาคีอากรได้ต้องผ่านการทดสอบความรู้ด้านการบัญชีตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดไว้
ทั้งนี้ผู้สอบบัญชีภาคีอากรมีหน้าที่ตรวจสอบการจัดทำงานการเงินของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนขนาดเล็กซึ่ง
จะต้องมีความรู้ และทักษะทางด้านการบัญชีเป็นอย่างดี ดังเช่นที่ นิพันธ์ และ ศิลพร (2557: 1-5) ได้กล่าวไว้
ว่า ผู้สอบคือบุคคลที่มีความรู้ความสามารถนั่นเอง

ปัจจัยเชิงสาเหตุของทักษะในการปฏิบัติงานตรวจสอบด้านการสอบบัญชีมีผลต่อคุณภาพของ
รายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีในทุกด้าน ได้แก่ด้านความถูกต้อง ด้านความชัดเจน ด้านความรัดกุม
ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล สอดคล้องกับงานวิจัยของ นุชรี (2555) ที่
พบว่าการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีที่ดีมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี
ของผู้สอบบัญชีภาคีอากรในประเทศไทย คุณภาพงานสอบบัญชีสามารถเกิดขึ้นได้จากการทำงานที่ทีมงานสอบบัญชี
มีกระบวนการในการปฏิบัติงานตามจรรยาบรรณ มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป โดยใช้วิจารณญาณ
ในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพต่อข้อมูลของกิจการ (สราวุธ, 2557) ดังนั้นผู้สอบบัญชีจึงควรมี
ทักษะทางด้านการสอบบัญชีที่ดี และควรรักษาไว้ซึ่งความรู้ ความสามารถทางด้านการบัญชี ต้องพัฒนา

ตนเอง ให้มีความเชี่ยวชาญและความชำนาญ เพราะทักษะในการปฏิบัติงานตรวจสอบที่ดีเกิดขึ้นได้จากการนำความรู้ ความสามารถที่มีมาใช้ในการปฏิบัติงานจนเกิดเป็นความเชี่ยวชาญตามที่ Michael Polanyi และ Ikujiro Nonaka (บุญดี และคณะ, 2548) ได้กล่าวไว้ว่าการแปลง Explicit Knowledge มาเป็น Tacit Knowledge มักจะเกิดจากการนำความรู้ที่เรียนรู้มาไปปฏิบัติ เช่น การนำความรู้จากตำรา หรือคู่มือต่าง ๆ ที่มีอยู่แล้วนำไปปรับใช้ในการทำงานจนทำให้เกิดทักษะและความชำนาญ

ปัจจัยเชิงสาเหตุของทักษะในการปฏิบัติงานตรวจสอบด้านกฎหมายที่เกี่ยวข้องผลกระทบต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีด้านความถูกต้อง ความชัดเจน ความรัดกุม และความสร้างสรรค์ ตรงกับที่ สราวุธ (2557: 164) กล่าวว่า คุณภาพงานสอบบัญชี สามารถเกิดขึ้นได้จากการที่ทีมงานสอบบัญชี มีกระบวนการในการปฏิบัติงานตามกฎหมายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องโดยใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ต่อข้อมูลของกิจการ รวมทั้งมีการพิจารณาสถานการณ์แวดล้อมของลูกค้าที่มีอยู่ อย่างครบถ้วน ถูกต้องและเหมาะสม เนื่องจากการปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีสาธารณะเกี่ยวข้องกับกฎหมาย ไม่ว่าจะเป็นประมวลรัษฎากร กฎหมายเกี่ยวกับการบัญชี กฎหมายเกี่ยวกับห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ฯลฯ

ปัจจัยเชิงสาเหตุของทักษะในการปฏิบัติงานตรวจสอบด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ มีผลต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีด้านความถูกต้อง ซึ่งในปัจจุบันเทคโนโลยีได้มีการพัฒนาขีดความสามารถของการใช้งานได้อย่างมีประสิทธิภาพ จึงช่วยให้การจัดทำสารสนเทศทางการบัญชีนั้นมีความถูกต้องและสมบูรณ์มากยิ่งขึ้นนั่นเองซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดของชนัญญา สินชื่น (2548) ที่ได้กล่าวไว้ว่าผู้สอบบัญชีที่มีความรู้ความสามารถ ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศมาก มีผลทำให้คุณภาพการสอบบัญชีได้รับความเชื่อมั่นมากยิ่งขึ้น เพราะเทคโนโลยีสารสนเทศในการปฏิบัติงานสอบบัญชีย่อมสร้างความเชื่อมั่นต่อรายงานของผู้สอบบัญชีเพิ่มขึ้น ดังนั้นการศึกษาในครั้งนี้จึงพบว่าทักษะในการปฏิบัติงานตรวจสอบด้านเทคโนโลยีสารสนเทศมีผลกระทบต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีด้านความถูกต้อง

จากการทดสอบสมมติฐานที่ 2

ปัจจัยเชิงสาเหตุของจรรยาบรรณในการปฏิบัติงานตรวจสอบด้านความเป็นอิสระเป็นปัจจัยเชิงสาเหตุที่มีผลต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีน้อยที่สุดในทุกๆ ด้าน คือ ด้านความถูกต้อง ด้านความชัดเจน ด้านความรัดกุม ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาลซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ จารุมณ (2550) ที่พบว่าคุณค่านักวิชาชีพ ด้านความเป็นอิสระมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม และ นุชรี (2555: 85) ที่พบว่าการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีที่ดีด้านความเป็นอิสระมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวก

ปัจจัยเชิงสาเหตุของจรรยาบรรณในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ด้านความเที่ยงธรรมเป็นปัจจัยเชิงสาเหตุที่มีผลต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีด้านความถูกต้อง ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ มณฑิรา (2550: 167) ที่พบว่ามรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ด้านความเที่ยงธรรมมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมด้านความถูกต้อง ซึ่งความ

เพียงธรรมจะเป็นการใช้ดุลยพินิจโดยปราศจากความลำเอียง และพิจารณาข้อเท็จจริงต่าง ๆ อย่าง ยุติธรรมและเป็นกลาง

ปัจจัยเชิงสาเหตุของจรรยาบรรณในการปฏิบัติงานตรวจสอบด้านความซื่อสัตย์สุจริตเป็นปัจจัยเชิงสาเหตุที่มีผลต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีทุกด้าน ได้แก่ ด้านความถูกต้อง ด้านความชัดเจน ด้านความรัดกุม ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล สอดคล้องกับงานวิจัยของ มณฑิรา (2550: 167) ซึ่งพบว่ามรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ด้านความซื่อสัตย์สุจริต มีความสัมพันธ์ และกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ความซื่อสัตย์สุจริตเป็นเรื่องที่มีผลมีความสำคัญต่อการจัดทำรายงานที่มีคุณภาพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร หากผู้สอบบัญชีภาษีอากรท่านใดมีความซื่อสัตย์สุจริตก็จะสะท้อนถึงคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะจัดทำขึ้น อีกทั้ง ฐิตาภรณ์ (2554) ได้กล่าวว่า จะช่วยสะท้อนความมีคุณค่าของงบการเงิน ซึ่งมีความสำคัญยิ่งต่อผู้ใช้งบการเงินในการนำไปใช้ตัดสินใจ

ปัจจัยเชิงสาเหตุของจรรยาบรรณในการปฏิบัติงานตรวจสอบด้านมาตรฐานในการปฏิบัติงานตรวจสอบเป็นปัจจัยเชิงสาเหตุที่มีผลต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีด้านความถูกต้อง ความชัดเจน ความรัดกุม และด้านความสมบูรณ์ สอดคล้องกับงานวิจัยของ ธเนศศิริ และคณะ (2544) ได้ศึกษาคุณภาพของงานสอบบัญชีต่อความพึงพอใจของผู้ใช้บริการ พบว่าการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีอย่างเคร่งครัดเป็นปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพการสอบ

ปัจจัยเชิงสาเหตุของจรรยาบรรณในการปฏิบัติงานตรวจสอบด้านความรับผิดชอบต่อผู้เสียภาษีและผู้ร่วมอาชีพเป็นปัจจัยเชิงสาเหตุที่มีผลต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีด้านความทันกาล สอดคล้องกับงานวิจัยของ มณฑิรา (2550: 168) ซึ่งพบว่ามรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ด้านมรรยาทของลูกค้า และด้านมรรยาทต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม และยังสอดคล้องกับงานวิจัยของ ธเนศศิริ และคณะ (2544) ซึ่งผลการวิจัยพบว่า ปัจจัยด้านความปลอดภัย ได้แก่ รักษาความลับของบริษัทผู้ให้บริการสอบบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชี

ปัจจัยเชิงสาเหตุของจรรยาบรรณในการปฏิบัติงานตรวจสอบด้านความรับผิดชอบต่อบุคคลหรือนิติบุคคลที่ปฏิบัติหน้าที่ให้เป็นปัจจัยเชิงสาเหตุที่มีผลต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีด้านความถูกต้อง ความชัดเจน และความทันกาล ซึ่งผู้สอบบัญชีภาษีอากรนอกจากต้องมีความรับผิดชอบต่อผู้เสียภาษีแล้ว ยังต้องมีความรับผิดชอบต่อบุคคลหรือนิติบุคคลที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรปฏิบัติหน้าที่ให้ โดยต้องปฏิบัติตามจริยธรรมทางธุรกิจขององค์กรที่ตนสังกัด ปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์สุจริต ไม่กระทำการใด ๆ ที่ส่งผลกระทบต่อชื่อเสียงและการดำเนินการขององค์กรที่ตนสังกัด ตามที่ได้กำหนดไว้ในจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (สภาวิชาชีพบัญชีฯ, 2553)

ปัจจัยเชิงสาเหตุของจรรยาบรรณในการปฏิบัติงานตรวจสอบด้านพฤติกรรมทางวิชาชีพเป็นปัจจัยเชิงสาเหตุที่มีผลต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีด้านความชัดเจน ความรัดกุม ความสร้างสรรค์ ความสมบูรณ์ และความทันกาล สอดคล้องกับงานวิจัยของ มณฑิรา (2550: 168) ซึ่งพบว่ามรรยาททั่วไปมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม สอดคล้องกับหลักการที่กำหนดไว้ในคู่มือประมวลจรรยาบรรณ สำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (2556) ซึ่งได้กำหนดหลักการเกี่ยวกับ

พฤติกรรมทางวิชาชีพ (Professional Behavior) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีว่าจะต้องปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง และละเว้นการกระทำที่ทำให้เสื่อมเสียความน่าเชื่อถือต่อวิชาชีพ

ข้อเสนอแนะ

ข้อเสนอแนะสำหรับการนำไปใช้ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรควรให้ความสำคัญกับทักษะและจรรยาบรรณในการปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยเฉพาะทักษะในด้านการสอบบัญชี และจรรยาบรรณในด้านความซื่อสัตย์สุจริตซึ่งเป็นปัจจัยเชิงสาเหตุที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทยสูงสุด เพื่อให้การจัดทำรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีมีคุณภาพ เป็นสารสนเทศที่ที่น่าเชื่อถือ รวมทั้งควรพัฒนาตนเองอย่างต่อเนื่องเพื่อให้ความรู้ความสามารถที่มีสั่งสมจนกลายเป็นทักษะในการปฏิบัติงานตรวจสอบซึ่งจะส่งผลกระทบต่อคุณภาพของรายงานที่จัดทำขึ้น

ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยครั้งต่อไป ประเด็นที่น่าสนใจในการศึกษารังต่อไป คือ การศึกษาปัจจัยอื่นที่จะมีผลกระทบต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี หรือการศึกษาตัวแปรแทรกซ้อนที่มีแรงเสริมให้การจัดทำรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีมีคุณภาพ รวมถึงการออกแบบเครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลควรใช้ลักษณะของข้อคำถามในแบบอื่น เพื่อให้ได้คำตอบหรือข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการวิจัยมากยิ่งขึ้น

รายการอ้างอิง/References

- กรมบัญชีกลาง. 2554. มาตรฐานการตรวจสอบภายในและจริยธรรมการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในของส่วนราชการ รหัส 2420 เรื่องคุณภาพของรายงานผลการปฏิบัติงาน. กรุงเทพมหานคร.
- กรมพัฒนาธุรกิจการค้า. 2554. กฎกระทรวงว่าด้วยการยกเว้นไม่ต้องจัดให้งบการเงินได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พ.ศ. 2544. สืบค้นวันที่ 25 ธันวาคม 2558. จาก http://www.dbd.go.th/ewt_news.php?nid=1079
- กรมสรรพากร. 2545. คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 123/2545 เรื่อง กำหนดจรรยาบรรณของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร. สืบค้นวันที่ 15 ธันวาคม 2558. จาก <http://www.rd.go.th/publish/11600.0.html>
- กรมสรรพากร. 2558. รายชื่อผู้สอบบัญชีภาษีอากร. สืบค้นวันที่ 24 พฤศจิกายน 2558. จาก <http://www.rd.go.th/Tax Auditor>
- คณะกรรมการกำหนดจรรยาบรรณ. 2553. ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี (ฉบับที่ 19) เรื่องจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553. กรุงเทพมหานคร: สภาวิชาชีพบัญชี.

- กรมสรรพากร. 2556. คู่มือประมวลจรรยาบรรณ สำหรับผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี (Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, 2012 Edition). กรุงเทพมหานคร: สภาวิชาชีพบัญชี.
- จารุมน ศรีสันต์. 2550. ความสัมพันธ์ระหว่างคุณค่าวิชาชีพกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี ภาษีอากรในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต ภาควิชาการบัญชี บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- ชนัญญา สินชื่น. 2548. ความสัมพันธ์ระหว่างความรู้ความสามารถ ด้านการบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านกฎหมาย และด้านเทคโนโลยีสารสนเทศกับคุณภาพการสอบบัญชี. วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต ภาควิชาการบัญชี บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- จิตาภรณ์ สินจรูญศักดิ์. 2554. คุณภาพของกำไรในงบการเงิน. วารสารวิชาการศรีปทุมชลบุรี. ปีที่ 8 ฉบับที่ 2: กันยายน 2554-พฤศจิกายน 2554. 52-58.
- จิตาภรณ์ สินจรูญศักดิ์. 2555. ผลกระทบของข้อมูลทางบัญชีที่มีต่อผลตอบแทนเกินปกติของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. รายงานสืบเนื่อง (Proceedings) การประชุมวิชาการมหาวิทยาลัยมหิดล ครั้งที่ 6. 23 กุมภาพันธ์ 2555. กรุงเทพมหานคร: 14.
- ธเนศศิริ ฝากมิตรและคณะ. 2544. การศึกษาคุณภาพของงานสอบบัญชีต่อความพึงพอใจของผู้ใช้บริการ. วิทยานิพนธ์ คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลพร ศรีจันทร์เพชร. 2557. การสอบบัญชี. กรุงเทพมหานคร: ทีพีเอ็น เพรส.
- นุชรี มาสกา. 2555. ผลกระทบของการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีที่ดีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต ภาควิชาการบัญชี บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- บุญดี บุญญาภิและคณะ. 2548. การจัดการความรู้จากทฤษฎีสู่การปฏิบัติ. กรุงเทพมหานคร: จีรวัฒน์ เอ็กซ์เพรส.
- เพ็ญธิดา พงษ์ธานี. 2555. ผลกระทบของความรู้ทักษะ ค่านิยม จรรยาบรรณ และทัศนคติในวิชาชีพต่อสมรรถนะของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในกรุงเทพมหานคร และปริมณฑล. งานวิจัย คณะบัญชี มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.
- มณฑิรา กิจสัมพันธ์วงศ์. 2550. ผลกระทบของเทคนิคการสอบบัญชีและมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี. วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต ภาควิชาการบัญชี บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- ราชบัณฑิตยสถาน. 2546. พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2542. กรุงเทพมหานคร: นานมีบุ๊คส์พับลิเคชั่นส์.
- สรารุณ เจษฎาคำ. 2557. ปัจจัยนำไปสู่การพัฒนาปัญญาทางเทคนิคและทักษะการสอบบัญชีความฉลาดทางอารมณ์ และทัศนคติทางจรรยาบรรณวิชาชีพ. คุชฎีนิพนธ์บริหารธุรกิจคุชฎีบัณฑิต มหาวิทยาลัยรามคำแหง.
- อรุณ คงรุ่งโชค. 2551. ระบบสารสนเทศทางการบัญชี. กรุงเทพมหานคร: ท็อป.

- อุษณา ภัทรมนตรี. 2552. การตรวจสอบภายในสมัยใหม่และแนวคิดกรณีศึกษา (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- Anantharaman, D. 2012. **Comparing self-regulation and statutory regulation: Evidence from the accounting profession**. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 32. No. 2. 1-17.
- Nunnally, J.C. 1978. **Psychometric Theory**. New York: McGraw-Hill.
- Rorinelli, R.J. and Hambleton, R.K. 1977. On the use of content specialists in the assessment of criterion referenced test item validity. **Dutch Journal of Educational Research**. 2. 49-60.
- Yamane, T. 1973. **Statistic: An Introductory Analysis**. 3rd ed. New York: Harper and Row.