

วารสารสภาวิชาชีพบัญชี

Journal of Federation
of Accounting Professions

ปีที่ 6 เล่มที่ 2 ฉบับที่ 17 • พฤษภาคม - สิงหาคม 2567



Download ในรูปแบบ E-book
ได้โดย Scan QR Code
www.ffac.or.th



สาส์นจากบรรณาธิการ

สองสามปีที่ผ่านมา ตลาดหุ้นไทยเจอวิกฤติศรัทธาอย่างหนัก การทุจริตรายงานทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่ปรากฏเป็นข่าวนับเป็นเหตุการณ์ที่สร้างความเสียหายกับผู้ถือหุ้นจำนวนมาก สะท้อนถึงปัญหาด้านธรรมาภิบาลและการทุจริตที่ถูกเปิดเผยค้นพบมากขึ้น ส่งผลเสียต่อภาพลักษณ์วิชาชีพการบัญชีอย่างหลีกเลี่ยงมิได้

ประเด็นคำถามสำคัญคือการตรวจสอบภายในและการตรวจสอบบัญชีมีบทบาทมากน้อยเพียงไร ในการแก้ปัญหาเหล่านี้ ข้อปฏิบัติและจรรยาบรรณวิชาชีพจำเป็นต้องมีมาตรการเสริมอื่นหรือไม่ รวมทั้งคำถามสังคมที่ตั้งแง่ต่อหน่วยงานที่เกี่ยวข้องทุกหน่วยงานไม่ว่าจะเป็นสภาวิชาชีพบัญชี ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และ สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

ในระหว่างนี้ ทางออกคือบริษัทมหาชนทั้งหลายควรต้องฝึกอบรมพนักงานเกี่ยวกับเทคนิคด้านการบัญชีนิติวิทยา ใช้นโยบายการจัดการความเสี่ยงด้านการฉ้อโกงและต่อต้านการทุจริต ดำเนินการแนวทางเลือกเพื่อช่วยตรวจตราความผิดปกติในงบการเงินอย่างสม่ำเสมอ มีมาตรการการคุ้มครองผู้แจ้งเบาะแส เพื่อส่งเสริมให้มีการรายงานกิจกรรมการทุจริต ภาครัฐและหน่วยงานกำกับดูแลเองก็ควรพัฒนากฎระเบียบและช่องทางเพื่อส่งเสริมวิชาชีพด้านการบัญชีนิติวิทยา บทบาทการบัญชีนิติวิทยาอาจเป็นทางเลือกทางออกของการสร้างความศรัทธาเชื่อมั่นในวิชาชีพบัญชีให้กลับคืนมา การบูรณาการการบัญชีทางนิติวิทยา และการกำกับดูแลกิจการสามารถช่วยป้องกันและตรวจจับความผิดปกติทางการเงิน ส่งเสริมความรับผิดชอบและความโปร่งใสและเพิ่มความเชื่อมั่นในเสถียรภาพทางการเงินขององค์กรได้

มาช่วยกันป้องกันไม่ให้เกิดกรณีเหตุการณ์ที่สร้างความเสียหายต่อวิชาชีพบัญชีอีกในอนาคต เพื่อสร้างความยั่งยืนของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีทุกท่านครับ



บรรณาธิการ

ผู้ช่วยศาสตราจารย์สมชาย ศุภธาดา

สารบัญ

◎ บทความวิจัย ◎

- 04 ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงทางดิจิทัล
ในองค์กรต่อกระบวนการสอบบัญชี
ณัฐชนันท์ ชีวานุตระกูล
วชิระ บุญยเนตร

- 36 ความสัมพันธ์ระหว่างการวางแผนภาษี
กับราคาหลักทรัพย์ของบริษัทจดทะเบียน
ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร
ณศุภิสรา พรหมอักษร
ชุตติกร วชิรกิตกุล
ธนพร เพ็ชรรัตน์
นลินพร ลอยฉิม
อรรวรรณ อินธนู
เกษศิณี ศิริรุ่งวัฒนชัย

บรรณาธิการ

ผู้ช่วยศาสตราจารย์สมชาย ศุภธาดา

- มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ที่ปรึกษา

ศาสตราจารย์ธีรยุทธ ตรีศรี

ศาสตราจารย์วิโรจน์ เล้าหะพันธุ์

นายวินิจ ศิลามงคล

รองศาสตราจารย์ ดร.เกรียงไกร บุญเลิศอุทัย

กองบรรณาธิการบริหารและกลั่นกรองบทความ

รองศาสตราจารย์ ดร.วชิระ บุญยเนตร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

รองศาสตราจารย์ ดร.ศิลปพร ศรีจันเพชร ผู้ทรงคุณวุฒิ สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ธีรชัย อรุณเรืองศิริเลิศ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

กองบรรณาธิการกลั่นกรองบทความ (ภายนอก)

นางวราณี ปรีดานนท์

- ประธานคณะกรรมการวิชาชีพด้าน การวางระบบบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

นางนันทนา สังขวิจิตร

- คณะกรรมการด้านการพัฒนาวิชาชีพบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

รองศาสตราจารย์ ดร.พนารัตน์ ปานมณี

รองศาสตราจารย์ ดร.สมชาย สุภัทรกุล

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ดิษพงศ์ พงศ์ภัทรชัย

- มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

รองศาสตราจารย์ ดร.เกรียงไกร บุญเลิศอุทัย

- จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

รองศาสตราจารย์ ดร.สุนัยรัตน์ วุฒิจินดานนท์

รองศาสตราจารย์ ดร.อุษารัตน์ ธีรธร

- มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์

รองศาสตราจารย์ ดร.สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์

- มหาวิทยาลัยวลัยลักษณ์

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.นันทพล วิเศษสรพร

- มหาวิทยาลัยรังสิต

ดร.กรัณท์รัตน์ บุญญวัฒน์

- มหาวิทยาลัยกรุงเทพ

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.เพ็ญ เสงี่ยมวิบูล

- McKendree University

นางสาวธัญพร อธิกุลวริน

- กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์

นางบุษกร ธีระปัญญาชัย

- ธนาคารแห่งประเทศไทย

นายสุรินทร์ ดลปัญญาเลิศ

นายชาญศักดิ์ วงษ์จันทร์

- กรมสรรพากร

นายสุเทพ พงษ์พิทักษ์

- ผู้เชี่ยวชาญทางด้านภาษีอากร

คุณมานิต พาณิชย์กุล

- ชมรมผู้ตรวจสอบภายในธนาคารและสถาบันการเงิน

นางวิไล บุรณกิตติโสภณ

- บริษัท เคพีเอ็มจี ภูมิภาคไทย สอบบัญชี จำกัด

นางสายฝน อินทร์แก้ว

- บริษัท สำนักงาน อีวาย จำกัด

ดร.สุวิทย์ เมฆะอำนวชัย

ดร.เกียรตินิยม คุณติสุข

นายธวัชชัย เกียรติกานกุล

- บริษัท ดีลเลอร์ ทัช โฮมส์ ไทยแลนด์ จำกัด

ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ

- นักวิชาการอิสระ

ผู้ช่วยบรรณาธิการ

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ขวัญหทัย มิตรภานนท์

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.เมตตา เสมสมบุรณ์

- มหาวิทยาลัยเกษมบัณฑิต

นางสาวโสภิตา สุ่มสังข์

- ผู้จัดการส่วนงานศูนย์วิจัยเพื่อความเป็นเลิศ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

วารสารสภาวิชาชีพบัญชี

ปีที่ 6(2) ฉบับที่ 17 พฤษภาคม - สิงหาคม 2567



เจ้าของ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์
Federation of Accounting Professions
Under The Royal Patronage
of His Majesty the King

ที่อยู่สำนักงาน

เลขที่ 133 ถนนสุขุมวิท 21 (อโศกมนตรี)
แขวงคลองเตยเหนือ
เขตวัฒนา กรุงเทพฯ 10110
โทรศัพท์ 02 685 2500
โทรสาร 02 685 2501

ออกแบบ

นายกิน กิมยก
นางสาวสุพมาลย์ แก้วสนั่น
นายชยากรณ์ นกุล
นายฤกษ์ แก้วเจริญ
นายจิราวัฒน์ เพชรชู

ส่วนสื่อสารองค์กร
สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์



<http://www.tfac.or.th>
tfac@tfac.or.th
www.facebook.com/tfac.family
[LINE@ @tfac.family](https://line.me/tv/@tfac.family)

ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงทางดิจิทัล ในองค์กรต่อกระบวนการสอบบัญชี

The Impact of Digital Transformation
in Organizations on the Audit Process

ณัฏฐ์ชนันท์ ชีวาบุตร

นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดิน สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน
Email: natchaninj@oag.go.th

วชิระ บุญยเนตร

รองศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี
คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
Email: wachira@cbs.chula.ac.th

Natchanin Jivanutra

Auditor General Officer of the Auditor General of Thailand
Email: natchaninj@oag.go.th

Wachira Boonyanet, PhD, CPA, FAC

Associate Professor, Department of Accountancy
Chulalongkorn Business School, Chulalongkorn University
Email: wachira@cbs.chula.ac.th

ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงทางดิจิทัลในองค์กร ต่อกระบวนการสอบบัญชี

ณัฐชนันท์ ชีวาบุตร:

นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดิน สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

Email: natchaninj@oag.go.th

วชิระ บุณยเนตร

รองศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

Email: wachira@cbs.chula.ac.th

วันที่ได้รับบทความต้นฉบับ: 13 มิถุนายน 2567

วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ: 11 สิงหาคม 2567

วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ: 14 สิงหาคม 2567

บทคัดย่อ

การศึกษานี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาผลกระทบจากการใช้เทคโนโลยีในองค์กรต่อกระบวนการตรวจสอบบัญชี และเปรียบเทียบผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงทางดิจิทัลในองค์กรต่อกระบวนการสอบบัญชีจำแนกตามปัจจัยด้านประชากรศาสตร์ รวมถึงการปรับตัวของผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีหากมีการนำเทคโนโลยีเข้ามาใช้ในกระบวนการสอบบัญชี การศึกษานี้เก็บรวบรวมข้อมูลผ่านแบบสอบถามจากผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี จำนวน 116 คน ในเดือนกุมภาพันธ์ 2567 สถิติที่ใช้วิเคราะห์ ได้แก่ การแจกแจงความถี่ ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน การทดสอบ T-test และ One - Way ANOVA

ผลการศึกษาพบว่า การใช้เทคโนโลยีในองค์กรส่งผลกระทบต่อขั้นตอนการวางแผนและขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบระดับมาก อย่างไรก็ตามในขั้นตอนการเสร็จสิ้นการสอบบัญชีและการออกรายงานการสอบบัญชีได้รับผลกระทบของการนำเทคโนโลยีมาใช้ในระดับปานกลาง นอกจากนี้ผลการทดสอบสมมติฐาน พบว่า ผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีที่มีเพศต่างกันมีความเห็นต่อระดับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงทางดิจิทัลในองค์กรต่อขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบต่างกัน และผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีที่สังกัดสำนักงานสอบบัญชีต่างกันมีความเห็นต่อระดับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงทางดิจิทัลในองค์กรต่อขั้นตอนการปฏิบัติงานต่างกัน การศึกษารังนี้ชี้ให้เห็นว่าการฝึกอบรมและการพัฒนาทักษะใหม่เกี่ยวกับเทคโนโลยีใหม่เป็นสิ่งจำเป็นสำหรับผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี โดยเฉพาะอย่างยิ่งในขั้นตอนการปฏิบัติงานสอบบัญชี การศึกษานี้เป็นประโยชน์ต่อผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีที่สามารถปรับกระบวนการตรวจสอบให้เข้ากับเทคโนโลยีขององค์กรที่ถูกตรวจสอบ และเห็นถึงโอกาสในการประยุกต์ใช้เทคโนโลยีในงานสอบบัญชี

คำสำคัญ: การเปลี่ยนแปลงทางดิจิทัล เทคโนโลยี กระบวนการสอบบัญชี

The Impact of Digital Transformation in Organizations on the Audit Process

Natchanin Jivanutra

Auditor General Officer of the Auditor General of Thailand

Email: natchanin.j@oag.go.th

Wachira Boonyanet, PhD, CPA, FAC

Associate Professor, Department of Accountancy

Chulalongkorn Business School, Chulalongkorn University

Email: wachira@cbs.chula.ac.th

Received: June 13, 2024

Revised: August 11, 2024

Accepted: August 13, 2024

ABSTRACT

This study aims to examine the impact of technology usage within organizations on the auditing process and compare the impact of digital transformation on organizational processes with respect to demographic factors in the context of auditing, as well as the adaptation of auditors when technology is introduced into the audit process. Data for this study is collected through questionnaires from 116 auditors in February 2024. The statistics employed for analysis include frequency distribution, percentage, mean, standard deviation, T-test, and One-Way ANOVA.

The results of the study find that the use of technology in organizations significantly affects the planning and execution stages of the audit process. However, the completion of the audit and the issuance of the audit report are moderately affected by the introduction of technology. Furthermore, the hypothesis testing results reveal that auditors of different genders have differing opinions on the level of impact of digital transformation on the audit planning stage. Additionally, auditors from different auditing firms have differing opinions on the level of impact of digital transformation on the execution stage of the audit process. Furthermore, this study indicates that training and developing new skills related to new technologies are essential for auditors, particularly during the audit execution stage. This study is beneficial to auditors, allowing them to adapt the audit process to the technology used in the audited organization and recognizing the opportunities for applying technology in audit work.

Keywords: *Digital transformation, Technology, Auditing processes*

■ ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ในปัจจุบันที่โลกกำลังเกิดการเปลี่ยนแปลงสู่ยุคดิจิทัล ซึ่งเทคโนโลยีได้ทวีความสำคัญและมีบทบาทในชีวิตประจำวัน รวมถึงการทำงานของทุกคนมากขึ้นจนสามารถเปลี่ยนแปลงวิธีการทำงานจากรูปแบบเดิมไปสู่รูปแบบใหม่ โดยได้เปลี่ยนแปลงโครงสร้างพื้นฐานและวิธีการดำเนินงานภายในองค์กร หลายหน่วยงานภายในองค์กรจึงต้องเรียนรู้ และปรับตัวให้ก้าวทันเทคโนโลยีใหม่ ๆ เพื่อปรับปรุงกระบวนการทำงานและเพิ่มความสามารถในการแข่งขัน อย่างไรก็ตาม การเปลี่ยนแปลงทางดิจิทัลไม่เพียงแต่ส่งผลกระทบต่อการทำงานของหน่วยงานภายในองค์กรเท่านั้น แต่ยังส่งผลกระทบต่อ การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภายนอกที่ถือเป็นส่วนสำคัญของระบบการบริหารจัดการทางการเงิน การรักษาความโปร่งใส และความถูกต้องของข้อมูลทางการเงินในองค์กร ทั้งนี้ความสำเร็จที่สำคัญของการทำ Digital Transformation คือการสร้างสมดุลระหว่างการนำเทคโนโลยีมาปรับใช้ การปรับกระบวนการทำงานใหม่ โดยเฉพาะด้านงานบัญชีในองค์กร เพื่อให้สอดคล้องกับเทคโนโลยีและทิศทางของธุรกิจ พร้อมกับพัฒนาทักษะของคนในองค์กร เพราะเทคโนโลยีอาจมาลดงาน บางส่วนที่ทำด้วยคนลง เช่น Optical Character Recognition (OCR) มาช่วยในการอ่านเอกสารทางบัญชี และแปลงเป็นไฟล์ข้อความเพื่อเตรียมพร้อมในการทำงานและบันทึกบัญชี Artificial Intelligence (AI) มาช่วยในการบันทึกรายการทางบัญชีและใช้ดุลยพินิจเบื้องต้นในการแสดงและจัดประเภทรายการทางบัญชี Robotic Process Automation (RPA) มาทำงานแทนคนในการบันทึก กระบทยอด ปรับปรุงรายการทางบัญชี (Triwetwinit, 2023)

ในด้านงานสอบบัญชีการเปลี่ยนแปลงทางดิจิทัลส่งผลกระทบต่อกระบวนการสอบบัญชีในหลายขั้นตอน ตั้งแต่การวางแผนการสอบบัญชี การปฏิบัติงานตรวจสอบ ไปจนถึงการประเมินและการรายงานผล ซึ่งถือเป็นความท้าทาย ของผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีที่จะให้ความเชื่อมั่นทั้งต่อรายงานการเงินและเทคโนโลยีที่องค์กรใช้ประกอบการจัดทำรายงาน การเงินว่ามีความถูกต้อง เชื่อถือได้ และมีความเสี่ยงมากน้อยเพียงใด ดังนั้น เมื่อระบบการดำเนินงานขององค์กรเปลี่ยนแปลงไป กระบวนตรวจสอบของผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องเปลี่ยนแปลงตาม ไม่เพียงแต่ผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีต้องเรียนรู้เทคโนโลยี ที่องค์กรนำมาใช้ แต่ผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชียังต้องเตรียมความพร้อมสำหรับการนำเทคโนโลยีเข้ามาเป็นเครื่องมือที่ช่วยให้ การตรวจสอบมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น อาทิเช่น การนำปัญญาประดิษฐ์: AI ช่วยในการวางแผนการตรวจสอบ การใช้ Robotic Process Automation: RPA ช่วยเลือกตัวอย่างเพื่อตรวจสอบ ทำให้สามารถตรวจสอบได้ในปริมาณมากขึ้น พร้อมระบุรายการที่น่าสงสัยแนวโน้มของรายการที่ผิดปกติซึ่งจะทำให้ผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีสามารถเข้าถึงระบบและข้อมูลต่างๆ ขององค์กรได้ครอบคลุมและครบถ้วนมากขึ้น และเมื่อผู้สอบบัญชีใช้เครื่องมือเหล่านี้จนเกิดความชำนาญก็จะกลายเป็น อีกทักษะหนึ่งที่จะช่วยสร้างความแตกต่างในงานตรวจสอบได้เป็นอย่างดี (Mitrapanont, 2020)

จากการเปลี่ยนแปลงทางดิจิทัลที่เกิดขึ้นข้างต้น ผู้ศึกษาจึงสนใจที่จะศึกษาถึงผลกระทบเมื่อองค์กรที่ถูกตรวจสอบ บัญชีนำเทคโนโลยีมาปรับใช้ในการปฏิบัติงานต่อกระบวนการสอบบัญชีทั้ง 3 ขั้นตอน รวมถึงเปรียบเทียบผลกระทบ จากการเปลี่ยนแปลงทางดิจิทัลในองค์กรต่อกระบวนการสอบบัญชีจำแนกตามปัจจัยด้านประชากรศาสตร์ โดยการศึกษาและวิเคราะห์ผลกระทบเหล่านี้ เพื่อให้ผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีตระหนักถึงผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นต่อประสิทธิภาพ ในงานสอบบัญชีแต่ละขั้นตอน อีกทั้งเตรียมความพร้อมในการเรียนรู้ พัฒนาทักษะ และปรับปรุงวิธีการทำงานให้เหมาะสม กับยุคสมัยใหม่ รวมถึงการปรับกระบวนการสอบบัญชี และการกำหนดแนวทางการสอบบัญชีให้เข้ากับการเปลี่ยนแปลง ขององค์กร ซึ่งจะช่วยให้ผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีมีทักษะด้านเทคโนโลยี และสามารถรับมือกับความท้าทายทางด้านเทคโนโลยี ในอนาคตได้อย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งถือเป็นสิ่งจำเป็นในยุค Digital Transformation

■ แนวคิด ทฤษฎี และวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

แนวคิดเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงองค์กรไปสู่ยุคดิจิทัล

Yaemnam (2027) กล่าวว่า การเปลี่ยนแปลงองค์กรสู่ยุคดิจิทัล หมายถึง การนำเทคโนโลยีเข้ามาปรับใช้กับทุกส่วนขององค์กร ซึ่งส่งผลให้เกิดการเปลี่ยนแปลงตั้งแต่ระดับรากฐาน กระบวนการทำงาน และกระบวนการส่งมอบคุณค่าให้กับลูกค้า รวมถึงการเปลี่ยนวัฒนธรรมภายในองค์กร

Data Innovation and Governance Institute (2022) กล่าวว่า Digital Transformation คือ การเปลี่ยนแปลงสิ่งเก่าให้เกิดสิ่งใหม่โดยการใช้เทคโนโลยี ซึ่งเริ่มตั้งแต่กระบวนการผลิตไปจนถึงการบริการลูกค้าขององค์กร เพื่อให้สอดคล้องกับความต้องการและความคาดหวังที่เปลี่ยนแปลงไปตามยุคสมัยของโลก ทั้งนี้ยังกล่าวถึง Disruption คือ การเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมที่เกิดขึ้นอย่างรวดเร็ว โดยหากองค์กรใดไม่สามารถเปลี่ยนแปลงตนเองได้ตามสภาพแวดล้อมก็ต้องหายไปจากระบบหรือการปิดบริษัท นอกจากนี้ MIT Sloan Review ได้กล่าวถึงประเด็นสำคัญที่องค์กรควรให้ความสนใจหากต้องการเปลี่ยนแปลงองค์กรเข้าสู่ Digital Transformation ซึ่งประกอบด้วย 3 ประเด็นหลักได้แก่

1. ประสบการณ์ลูกค้า (Customer Experience) การทำความเข้าใจถึงความต้องการของลูกค้า เพื่อที่องค์กรจะได้พัฒนาเทคโนโลยีเพื่อตอบสนองความต้องการของลูกค้า ซึ่งมีจุดมุ่งหมายคือให้ลูกค้าได้รับประสบการณ์ที่แตกต่างจากคู่แข่ง เพื่อกระตุ้นให้ลูกค้าเกิดความพึงพอใจและกลับมาใช้บริการ
2. กระบวนการปฏิบัติงาน (Operational Processes) การเปลี่ยนแปลงระบบการทำงานภายในองค์กร มุ่งเน้นการพึ่งพาเทคโนโลยีมากขึ้น เพื่อให้เกิดกระบวนการผลิตที่มีประสิทธิภาพสูงสุด ซึ่งจะช่วยให้เกิดการลดต้นทุนภายในองค์กร รวมไปถึงความปลอดภัยที่เพิ่มขึ้นของบุคลากรจากการปฏิบัติงาน
3. โมเดลธุรกิจ (Business Model) กระบวนการ Digital Transformation จะช่วยให้เกิดการเปลี่ยนแปลงรูปแบบของการทำธุรกิจเพื่อพัฒนาองค์กรให้ไปสู่การทำงานที่ดีขึ้น ส่งผลให้เกิดความได้เปรียบในเชิงการแข่งขัน และยังช่วยให้องค์กรสามารถสร้างผลิตภัณฑ์ใหม่เพื่อตอบสนองความต้องการของลูกค้าที่มีมากขึ้น

Winitsorn (2020) กล่าวว่า ในปัจจุบันองค์กรมุ่งเน้นการเปลี่ยนแปลงสู่ดิจิทัล (Digital Transformation) ซึ่งเกี่ยวข้องกับกลยุทธ์ทางธุรกิจและการนำเทคโนโลยีมาประยุกต์ใช้เพื่อเปลี่ยนแปลงกระบวนการต่าง ๆ ภายในองค์กรให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากขึ้น อีกทั้งมุ่งเน้นไปที่ประสบการณ์ทางสังคมและลูกค้า การบูรณาการเทคโนโลยีดิจิทัลในทุกพื้นที่ของธุรกิจ เปลี่ยนพื้นฐานวิธีการดำเนินงานและส่งมอบคุณค่าให้กับลูกค้า ตลอดจนการเปลี่ยนแปลงวัฒนธรรมองค์กรที่คล่องตัว เพื่อความสะดวกรวดเร็วอย่างต่อเนื่อง

Skytizen Document Intelligent (2023) กล่าวถึง Data Governance กับการจัดการเอกสาร โดยเน้นไปที่หน่วยงานภาครัฐ สำหรับกระบวนการเปลี่ยนผ่านสู่ Digital Transformation หรือเปลี่ยนจากกระดาษสู่ระบบคอมพิวเตอร์ หน่วยงานควรปรับใช้ระบบจัดการเอกสารภาครัฐ (Document Management System for Government) เป็นระบบจัดการเอกสารแบบครบวงจรในรูปแบบดิจิทัล ซึ่งจะช่วยลดเวลาทำงานเอกสารให้เร็วยิ่งขึ้น และสามารถจัดการเอกสารผ่านระบบออนไลน์ได้จากทุกที่ทุกเวลา รวมถึงสามารถค้นหาเอกสารได้อย่างง่ายดาย

ระบบการจัดการเอกสาร (DMS: Document Management System) เป็นระบบสำหรับจัดเก็บและจัดระเบียบดิจิทัลคอนเทนต์ต่างๆ เช่น ไฟล์เอกสาร PDF, Word, Spreadsheet, PowerPoint รวมถึงไฟล์มีเดีย ซึ่งระบบการจัดการเอกสารที่มีประสิทธิภาพไม่เพียงแต่ช่วยให้พนักงานในองค์กรทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ แต่ยังช่วยให้องค์กรสามารถจัดการข้อมูลได้อย่างปลอดภัย ทันสมัย ตอบสนองต่อความต้องการของธุรกิจ และการปฏิบัติตามกฎหมายได้อย่างเหมาะสม พร้อมทั้งสร้างความยืดหยุ่นและสามารถแข่งขันในยุคดิจิทัล

แนวคิดเกี่ยวกับการสอบบัญชี

Srijunpetch (2023) กล่าวถึง แนวคิดเกี่ยวกับการสอบบัญชีไว้ ดังนี้

ความหมายของการสอบบัญชี

สมาคมการบัญชีอเมริกัน (The American Accounting Association: AAA) ได้ให้คำนิยามของการสอบบัญชีไว้ว่า การสอบบัญชีคือ กระบวนการของการรวบรวมและประเมินหลักฐาน เกี่ยวกับสารสนเทศเพื่อระบุและรายงานเกี่ยวกับระดับความสอดคล้องต้องกันของสารสนเทศนั้นกับเกณฑ์ที่กำหนดไว้และการสื่อสารผลลัพธ์ให้ผู้ใช้ที่สนใจ การสอบบัญชีควรปฏิบัติโดยบุคคลที่มีความรู้ ความสามารถและมีความเป็นอิสระ จากคำนิยามการสอบบัญชีเกี่ยวข้องกับเรื่องต่อไปนี้

1. การรวบรวมและประเมินหลักฐาน (Accumulating and Evaluating Evidence)

หลักฐานการสอบบัญชี หมายถึง ข้อมูลหรือข้อเท็จจริงใด ๆ ที่ผู้สอบบัญชีได้รับ และใช้เป็นเกณฑ์ในการสรุปว่าข้อมูลหรือสารสนเทศที่ตรวจสอบนั้นแสดงไว้ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่รวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีให้เพียงพอและเหมาะสม โดยใช้วิธีการตรวจสอบและประเมินหลักฐานการสอบบัญชี เพื่อนำไปสู่ข้อสรุปที่ใช้เป็นเกณฑ์ในรายงาน

2. สารสนเทศและหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ (Information and Established Criteria)

สารสนเทศที่ตรวจสอบนั้นควรอยู่ในรูปแบบที่สามารถพิสูจน์ได้ (Verifiable From) และมีหลักฐานหรือมาตรฐานที่ผู้สอบบัญชีสามารถนำมาใช้ประเมินสารสนเทศดังกล่าวได้ เกณฑ์ที่ผู้สอบบัญชีใช้ประเมินขึ้นอยู่กับลักษณะของสารสนเทศที่ตรวจสอบ เช่น การตรวจสอบงบการเงินจะใช้หลักเกณฑ์ที่เรียกว่า มาตรฐานการรายงานทางการเงิน แต่ถ้าเป็นการตรวจสอบภาษีอากรจะใช้หลักเกณฑ์ที่เรียกว่า ประมวลรัษฎากร

3. บุคคลที่มีความรู้ความสามารถและเป็นอิสระ (Competent, independent person)

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีหรือผู้สอบบัญชีควรมีความรู้ความสามารถและความชำนาญในวิชาชีพเป็นพิเศษ เช่นเดียวกับวิชาชีพอิสระอื่น ๆ และควรมีความรู้เกี่ยวกับการบัญชีและการสอบบัญชีและมีประสบการณ์ในการปฏิบัติงานตลอดจนการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพและผู้สอบบัญชีควรมีทัศนคติและความคิดที่เป็นอิสระ

4. การรายงาน (Reporting)

รายงานถือเป็นผลงานของผู้สอบบัญชีซึ่งใช้สื่อสารผลลัพธ์ของการปฏิบัติงานให้กับผู้ใช้ข้อมูล รายงานของผู้สอบบัญชีแต่ละประเภทมีลักษณะแตกต่างกันไป ซึ่งขึ้นอยู่กับลักษณะงานที่ปฏิบัติ และข้อสรุปจากการปฏิบัติงาน รายงานของผู้สอบบัญชีควรแจ้งให้ผู้ใช้ข้อมูลทราบถึงระดับความสอดคล้องกันของสารสนเทศที่ตรวจสอบกับหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้

วัตถุประสงค์ของการสอบบัญชี

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 เรื่อง วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี หรือการตรวจสอบการเงินไว้ดังนี้

วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ คือ เพิ่มระดับความเชื่อมั่นของผู้ใช้ทางการเงินที่มีต่อการเงิน การบรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าวเกิดขึ้นได้โดยการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีว่างบการเงินได้จัดทำในสาระสำคัญตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ ดังนั้น วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบงบการเงิน คือ การแสดงความเห็นว่างบการเงินได้แสดงฐานะการเงินผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินหรือไม่

กระบวนการของการสอบบัญชี

การสอบบัญชีเป็นกระบวนการของการรวบรวมและประเมินหลักฐานการสอบบัญชีเพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถสรุปผลการตรวจสอบและจัดทำรายงานการสอบบัญชีได้ โดยกระบวนการสอบบัญชีแบ่งออกเป็น 3 ขั้นตอน

1. การวางแผนงานตรวจสอบ ประกอบด้วย

- 1.1 การพิจารณารับงานสอบบัญชี
- 1.2 การรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ
- 1.3 การวิเคราะห์เปรียบเทียบในเบื้องต้น
- 1.4 การกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ
- 1.5 การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่ยอมรับได้ และความเสี่ยงสืบเนื่อง
- 1.6 การทำความเข้าใจในระบบการควบคุมภายใน และการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม
- 1.7 การพัฒนากลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวม และการจัดทำแผนการสอบบัญชี

2. การปฏิบัติงานตรวจสอบ ปฏิบัติงานโดยการทดสอบการควบคุมและการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ในแต่ละวงจร ได้แก่ วงจรรายจ่าย วงจรการผลิต วงจรการลงทุน วงจรการจัดหาเงิน และการตรวจสอบที่สำคัญเพิ่มเติม

3. การเสร็จสิ้นการสอบบัญชี และการออกรายงานการสอบบัญชี

- 3.1 การประเมินผลจากหลักฐานการสอบบัญชี
- 3.2 การเสนอรายการปรับปรุงและรายการจัดประเภทบัญชีใหม่
- 3.3 การออกรายงานการสอบบัญชี

การตรวจสอบบัญชีในยุคดิจิทัล

Bootvong (2021) กล่าวว่า การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีส่งผลให้ทุกอาชีพต้องเริ่มปรับตัวเพื่อหาความเชื่อมโยงและใช้ประโยชน์จากการใช้เทคโนโลยีที่มีอยู่ในปัจจุบัน สำหรับวิชาชีพบัญชีไม่ว่าจะเป็นนักบัญชีหรือผู้สอบบัญชี ต่างได้รับผลกระทบจากการใช้เทคโนโลยีในการทำงาน เช่น การเชื่อมโยงข้อมูลด้วยระบบ cloud ทำให้สามารถทำงานที่ไหนเมื่อไหร่ก็ได้ การใช้เครื่องมือ Optical Character Recognition: OCR ระบบสแกน

ที่ช่วยอ่านเอกสารทางบัญชี การใช้ปัญญาประดิษฐ์: AI ช่วยบันทึกบัญชีโดยการนำเข้าข้อมูลอัตโนมัติ หรือระบบ Robotic Process Automation: RPA ช่วยบันทึกกระทบยอดรายการทางบัญชี รวมถึงการใช้ซอฟต์แวร์ในการวิเคราะห์เปรียบเทียบ หรือหาความผิดปกติของรายการทางบัญชี เพื่อช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถเลือกตัวอย่างหรือประเมินความเสี่ยงที่ส่งผลกระทบต่อข้อมูลที่อาจจะขัดต่อข้อเท็จจริงในรายงานทางการเงินได้แม่นยำมากขึ้น อีกทั้งช่วยลดระยะเวลาและเพิ่มประสิทธิภาพในการทำงานมากขึ้น

ทั้งนี้ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่หยุดเรียนรู้และพัฒนาทักษะการวิเคราะห์ข้อมูล (Data Analytics) การสังเกตการณ์เชิงผู้ประกอบวิชาชีพ (Professional Skepticism) เรียนรู้ความผิดพลาดหรือการทุจริตที่อาจเกิดขึ้นได้จากการใช้เทคโนโลยี รวมถึงการสร้าง Digital Mindset ในเชิงบวกให้กับตัวเองมากกว่าความกลัวและไม่หยุดที่จะเรียนรู้ และต้องตระหนักถึงจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

Manita et al. (2020) กล่าวว่า เทคโนโลยีดิจิทัลจะช่วยพัฒนากระบวนการตรวจสอบให้สามารถเข้าถึงข้อมูลของลูกค้าได้ดียิ่งขึ้น และทำให้คุณภาพของการตรวจสอบดีขึ้น โดยหากสามารถเข้าถึงข้อมูลลูกค้าได้อย่างครบถ้วน จะช่วยให้การวิเคราะห์กระบวนการและข้อมูลต่าง ๆ ได้ดีขึ้น ช่วยในการค้นพบข้อผิดพลาดและปัญหาในรายงานการเงิน ซึ่งจะทำให้การตรวจสอบบัญชีเป็นเครื่องมือที่สำคัญในการกำกับดูแลกิจการ และยังเป็นเครื่องมือที่ช่วยในการตัดสินใจของผู้บริหารให้ดียิ่งขึ้น นอกจากนี้การพัฒนาการตรวจสอบไปสู่การตรวจสอบแบบเรียลไทม์และการตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูลคาดการณ์ จะช่วยลดความเสี่ยงของการกระทำทุจริตและพฤติกรรมฉวยโอกาสของผู้บริหาร

การพัฒนาการตรวจสอบในรูปแบบดิจิทัลจะช่วยเพิ่มความโปร่งใสของงบการเงิน และช่วยให้คณะกรรมการสามารถตัดสินใจได้อย่างเหมาะสม การตรวจสอบที่พัฒนามาจากเทคโนโลยีจะช่วยให้คณะกรรมการตรวจสอบสามารถปรับปรุงระบบและกระบวนการภายใน เพื่อสร้างข้อมูลทางบัญชีตามคำแนะนำของผู้สอบบัญชี การเปลี่ยนแปลงนี้ไม่เพียงแต่จะช่วยจำกัดความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น แต่ยังช่วยปรับปรุงการกำกับดูแลกิจการอีกด้วย

Subcommittee on Foreign Affairs (2016) กล่าวว่า การเปลี่ยนแปลงที่ชัดเจนสำหรับ Digital Economy สามารถแบ่งออกได้เป็น 3 กลุ่ม ได้แก่ ข้อมูล การสื่อสารระหว่างกัน และเทคโนโลยี จะเห็นได้ว่าการนำเทคโนโลยีเข้ามาช่วยในการทำงาน ส่งผลให้การเข้าถึงข้อมูลและการจัดเก็บรักษานั้นเป็นไปได้ง่ายและสามารถทำได้ในปริมาณมากเมื่อเทียบกับสมัยก่อน

สำหรับตัวอย่างของเทคโนโลยีในยุค Digital Economy ที่อาจส่งผลกระทบต่อวิชาชีพบัญชี คือ Cloud Computing Data automation และ e-Payment เช่น กรณี Cloud Computing ผู้ทำบัญชีหรือสำนักงานบัญชีจะต้องบันทึกบัญชีอย่างไร เนื่องจากมาตรฐานบัญชียังไม่มีกำหนดมาตรฐานเกี่ยวกับ Cloud Computing และผู้สอบบัญชีต้องมองถึงวิธีการตรวจสอบว่าจะตรวจสอบอย่างไรเพื่อให้ได้หลักฐานที่เพียงพอและเหมาะสม โดยเฉพาะรายการขายที่เกิดขึ้นบนระบบออนไลน์ โดยในอนาคตผู้สอบบัญชีอาจสามารถตรวจสอบการควบคุมภายในได้อย่างละเอียด 100 เนื่องจากสามารถตรวจสอบข้อมูลของบริษัทที่ถูกบันทึกไว้ในระบบออนไลน์ได้ทั้งหมด

ทั้งนี้ เทคโนโลยีก็มีความเสี่ยง เช่น ถ้าเกิดเหตุระบบล่มหรือหยุดชะงักกิจการจะยังสามารถดำเนินธุรกิจได้อย่างไร เพราะฉะนั้น กิจการควรทำความเข้าใจว่าความเสี่ยงของกิจการคืออะไรและอยู่ตรงไหน โดยการตั้งจุดควบคุมภายในเข้าไปในกระบวนการทำงานอย่างเพียงพอและเหมาะสม ในส่วนของผู้ทำบัญชี ผู้ตรวจสอบภายใน และผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจความเสี่ยงและจุดควบคุมภายในของกิจการเพื่อให้แน่ใจว่าสามารถใช้จุดควบคุมในกระบวนการทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ในยุค Digital Economy ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจะต้องเก่งในเรื่อง Soft Skill มากขึ้น เช่น การแปลงจากข้อมูลเป็นข่าวสารและสารสนเทศเพื่อเตรียมพร้อมที่จะใช้ประกอบการตัดสินใจ การนำเสนอทั้งด้านการพูดและการเขียน

การมีทักษะด้านการเป็นผู้นำทั้งในการตัดสินใจ การเชื่อมโยงกลยุทธ์กับวัตถุประสงค์ของบริษัท การมีทัศนวิสัยที่ดีสำหรับบริษัท และการสื่อสารที่ดี สิ่งเหล่านี้ทำให้คนเกิดความแตกต่างจากเทคโนโลยี เพราะเทคโนโลยียังไม่สามารถทำเรื่องละเอียดอ่อนได้ เพราะฉะนั้นทุกคนควรเปลี่ยนบทบาทของตัวเองให้มีคุณค่ามากขึ้น เช่น ผู้สอบบัญชีต้องเปลี่ยนวิธีการตรวจสอบจากการหาบัญชีที่สำคัญจากการวิเคราะห์เปรียบเทียบกับตัวเลขมาเป็นการหาบัญชีที่สำคัญที่ไม่ได้ขึ้นอยู่กับตัวเลขในงบการเงินเท่านั้น โดยอาจดูนัยสำคัญว่ามีข้อมูลอื่นใดที่สามารถเปลี่ยนหรือชักจูงความคิดของผู้มีส่วนได้เสียที่สำคัญได้บ้าง เป็นต้น

Techakasembundit (2020) กล่าวว่า นวัตกรรมในการตรวจสอบมีการพัฒนาอย่างต่อเนื่อง ส่วนหนึ่งมาจากความต้องการในการบรรลุวัตถุประสงค์การตรวจสอบโดยใช้เวลาน้อยลงหรือต้องการบรรลุวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รายการที่ตรวจสอบมีความซับซ้อนเกี่ยวข้องกับข้อมูลปริมาณมากที่ไม่สามารถใช้การดำเนินการด้วยวิธีการตรวจสอบแบบเดิมได้ หรือทำได้แต่ก็ไม่มีประสิทธิภาพ ตัวอย่างของนวัตกรรมในการตรวจสอบที่ใช้ประโยชน์จากเทคโนโลยีที่ทันสมัย การวิเคราะห์ข้อมูลและรูปแบบของรายการค้า มีดังต่อไปนี้

1. เทคโนโลยีปัญญาประดิษฐ์ (Artificial Intelligence: AI)

เทคโนโลยีปัญญาประดิษฐ์ทำงานโดยใช้ประโยชน์จากข้อมูลที่น่าเข้าผ่านการจดจำรูปแบบขั้นสูง (Advanced Pattern Recognition) โดยผู้สอบบัญชีใช้ประโยชน์นี้ในการวิเคราะห์ข้อมูลจากกลุ่มข้อมูลขนาดใหญ่ที่ไม่มีโครงสร้าง เช่น ข้อมูลจากสัญญาทางการค้า ใบแจ้งหนี้และรูปภาพ เพื่อสรุปเป็นข้อมูลที่ให้ประโยชน์สำหรับการสนับสนุนการตรวจสอบ เพื่อเป็นหลักฐานในการตรวจสอบเพิ่มเติมต่อไป

2. เทคโนโลยีบล็อกเชน (Blockchain)

เทคโนโลยีบล็อกเชนสร้างขึ้นเพื่อการตรวจสอบในเนื้อหาของรายการที่มีความซับซ้อน และเกี่ยวข้องกับการใช้เทคโนโลยีขั้นสูง ซึ่งหากรายการค้ามีการใช้เทคโนโลยีขั้นสูงจะไม่สามารถตรวจสอบได้หากไม่ใช้เครื่องมือที่มีเทคโนโลยีขั้นสูงเพื่อสนับสนุนแนวทางการตรวจสอบ ดังนั้น บล็อกเชนใช้สำหรับตรวจสอบกิจการที่มีส่วนร่วมในการทำธุรกรรมบล็อกเชน โดยสามารถดึงข้อมูลจากบัญชีแยกประเภทต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรวมถึงข้อมูลบิตคอยน์หรือคริปโทเคอร์เรนซีอื่น ๆ

3. เทคโนโลยีโดรน หรือ เทคโนโลยีอากาศยานไร้คนขับ (Drone)

โดรนหรืออากาศยานไร้คนขับเป็นเครื่องมือที่มีลักษณะการทำงานเหมือนเครื่องบินแต่ไร้คนขับที่สามารถบังคับได้จากระยะไกล โดยใช้ประโยชน์เพื่อการเข้าถึงเหตุการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือของลูกค้า ซึ่งจะเห็นได้ว่าการใช้โดรนสามารถเพิ่มระดับความแม่นยำในการวัดปริมาณได้มากขึ้นและลดเวลาในการดำเนินการ

Vitali and Giuliani (2024) ศึกษาโอกาสและความท้าทายเกี่ยวกับผลกระทบของเทคโนโลยีใหม่และบริษัทตรวจสอบบัญชี โดยในปัจจุบันเทคโนโลยีถือเป็นเรื่องสำคัญและมีผลต่องานสอบบัญชี ตั้งแต่การปฏิบัติงานไปจนถึงโครงสร้างองค์กรและแนวทางในการจ้างงาน โดยเฉพาะการนำเทคโนโลยีการประมวลผลด้วยหุ่นยนต์ (RPA) และปัญญาประดิษฐ์ (AI) มาใช้ในบริษัทตรวจสอบบัญชี จากผลการศึกษาพบว่าเทคโนโลยี RPA และ AI ช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติงานได้มีประสิทธิภาพมากขึ้น โดยเฉพาะในด้านการตรวจสอบธุรกรรมและการควบคุมภายในที่เกิดขึ้นซ้ำ ๆ เทคโนโลยีเหล่านี้ไม่เพียงแต่ลดเวลาในการตรวจสอบ แต่ยังช่วยเพิ่มความถูกต้องและลดข้อผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้น ในด้านโครงสร้างองค์กร เทคโนโลยีอาจทำให้เกิดการลดจำนวนพนักงานในระดับล่างที่ทำงานซ้ำ ๆ และเพิ่มความต้องการพนักงานที่มีทักษะในการวิเคราะห์ข้อมูลและเทคโนโลยี ดังนั้น ในอนาคตผู้สอบบัญชีต้องมีความรู้และทักษะทางด้านเทคโนโลยี รวมถึงการวิเคราะห์ ข้อมูลเป็นอย่างดี นอกจากนี้เทคโนโลยีดิจิทัลอาจช่วยลดช่องว่างในการแข่งขันระหว่างบริษัทตรวจสอบบัญชี

ขนาดใหญ่ (Big4) และบริษัทขนาดเล็กลงได้ โดยเพิ่มโอกาสให้บริษัทขนาดเล็กปรับปรุงคุณภาพการบริการ และเสนอการตรวจสอบที่มีคุณภาพเทียบเท่าบริษัทขนาดใหญ่

Nguyen et al. (2024) ศึกษาผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงดิจิทัลต่อผู้สอบบัญชีภายนอก ในประเทศเวียดนาม ผลการศึกษาพบว่า เทคโนโลยีการสอบบัญชีที่ใช้ปัญญาประดิษฐ์ (AI) ไม่สามารถแทนที่ผู้สอบบัญชีได้อย่างสิ้นเชิง แต่ทำให้บทบาทของผู้สอบบัญชีภายนอกเปลี่ยนแปลงไป ผู้สอบบัญชีภายนอกจำเป็นต้องมีทักษะใหม่ ๆ เพื่อรับมือกับเทคโนโลยีที่ทันสมัย ต้องเรียนรู้ที่จะใช้เครื่องมือ AI และแพลตฟอร์มดิจิทัลต่าง ๆ รวมถึงการฝึกอบรมและพัฒนาทักษะในด้านต่าง ๆ อย่างต่อเนื่อง เพื่อเพิ่มคุณภาพและความถูกต้องของงานสอบบัญชีโดยเทคโนโลยีใหม่ ๆ เหล่านี้ช่วยให้สามารถเก็บรวบรวมและวิเคราะห์ข้อมูลได้เร็วขึ้นและมีประสิทธิภาพมากขึ้น นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีจะต้องปรับเปลี่ยนจากการตรวจสอบแบบเดิมเป็นการวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อการตัดสินใจทางธุรกิจหรือเป็นที่ปรึกษาทางธุรกิจ การประมวลผลข้อมูลสำหรับกระบวนการตัดสินใจของผู้บริหาร

Alrawashedh (2022) ศึกษาบทบาทของเทคโนโลยีสารสนเทศในการปรับปรุงการทำงานของผู้สอบบัญชีภายนอก ผลการวิจัยพบว่า การใช้งานเทคโนโลยีในการสอบบัญชีภายนอกไม่เพียงแต่ช่วยให้กระบวนการต่าง ๆ เป็นไปอย่างรวดเร็วและมีประสิทธิภาพมากขึ้น แต่ยังช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถตรวจสอบข้อมูลที่มีปริมาณมาก ๆ และซับซ้อนได้ดียิ่งขึ้น อีกทั้งยังช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถสำรวจและวิเคราะห์ข้อมูลได้ละเอียดยิ่งขึ้น นอกจากนี้ การฝึกอบรมช่วยให้ผู้สอบบัญชีมีความสามารถในการประยุกต์ใช้เทคโนโลยีในการปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งรวมถึงการประเมินการควบคุมภายใน การประเมินความเสี่ยง การวางแผนการสอบบัญชี การติดต่อกับลูกค้า และการตรวจสอบการทุจริต ทั้งนี้บริษัทใหญ่สามารถลงทุนในเทคโนโลยีและการจ้างผู้เชี่ยวชาญด้านเทคโนโลยี ซึ่งช่วยส่งเสริมกระบวนการสอบบัญชี และนำไปสู่คุณภาพการสอบบัญชีที่สูงขึ้น ในขณะที่บริษัทขนาดเล็กอาจพบกับข้อจำกัดในการลงทุนด้านเทคโนโลยี

Mat Ridzuan et al. (2022) ศึกษาลักษณะทางบุคลิกภาพ ทักษะทางเทคโนโลยีดิจิทัล และความสามารถในการประเมินความเสี่ยงในการทุจริตของผู้สอบบัญชีภายนอก ผลการศึกษาพบว่า ทักษะทางด้านเทคโนโลยีดิจิทัลเป็นปัจจัยหลักที่ช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการประเมินความเสี่ยงจากการทุจริตอย่างมีนัยสำคัญ ในขณะที่ลักษณะนิสัยส่วนบุคคลและความสามารถทั่วไปไม่มีผลกระทบที่มีนัยสำคัญต่อการประเมินความเสี่ยงจากการทุจริต ดังนั้น ผู้สอบบัญชีควรมีการพัฒนาทักษะทางด้านเทคโนโลยีดิจิทัล เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการประเมินความเสี่ยงจากการทุจริต ซึ่งองค์กรต่าง ๆ ควรให้ความสำคัญในการฝึกอบรมและพัฒนาทักษะด้านเทคโนโลยีให้กับบุคลากรในสายงานสอบบัญชี เพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีความสามารถในการตรวจจับและป้องกันการทุจริตได้อย่างมีประสิทธิภาพ

วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

Amamun (2023) ศึกษาเกี่ยวกับอิทธิพลความเป็นมืออาชีพความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีและกระบวนการด้านลูกค้าที่มีต่อผลสำเร็จในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี Local Firm Audit ในเขตกรุงเทพมหานคร โดยจำแนกตามปัจจัยส่วนบุคคล ผลการศึกษาพบว่า ผู้สอบบัญชี Local Firm Audit ในเขตกรุงเทพมหานครที่มีเพศต่างกัน ทำให้ผลสำเร็จในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีโดยภาพรวมต่างกัน แสดงว่าเพศมีผลต่อผลสำเร็จในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ดังนั้น เพศชายหรือเพศหญิงมีผลสำเร็จในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี โดยภาพรวมที่แตกต่างกัน และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีระดับการศึกษา อายุ และระยะเวลาปฏิบัติงานต่างกัน ทำให้ผลสำเร็จในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี โดยภาพรวมไม่ต่างกัน

Srimook et al. (2018) ศึกษาเกี่ยวกับการเตรียมความพร้อมด้านนวัตกรรมของบุคลากรในบริษัทเอกชน กรณีศึกษา อำเภอเมือง จังหวัดสงขลา ผลการศึกษาพบว่า บุคลากรในบริษัทเอกชนที่มีประเภทกิจการที่ทำงานแตกต่างกัน มีความพร้อมด้านนวัตกรรมแตกต่างกัน อีกทั้งปัจจัยสนับสนุนจากองค์กรในภาพรวมมีความสัมพันธ์กับความพร้อมด้านนวัตกรรมของบุคลากรในบริษัทเอกชนในระดับปานกลาง เมื่อพิจารณารายด้าน พบว่า ปัจจัยสนับสนุนจากองค์กร ด้านผู้นำมีความสัมพันธ์กับความพร้อมด้านนวัตกรรมของบุคลากรในบริษัทเอกชนในระดับสูง ขณะที่ปัจจัยสนับสนุนจากองค์กรด้านนโยบายองค์กรและด้านสื่อออนไลน์มีความสัมพันธ์กับความพร้อมด้านนวัตกรรมของบุคลากรในบริษัทเอกชนในระดับปานกลาง

Noordin et al. (2022) ศึกษาการรับรู้ของผู้สอบบัญชีภายนอกในสหรัฐอเมริกาเกี่ยวกับประสิทธิภาพการประยุกต์ใช้ปัญญาประดิษฐ์ (AI) ในกระบวนการตรวจสอบบัญชี โดยมุ่งเน้นศึกษาความแตกต่างในการรับรู้ถึงผลกระทบของ AI ต่อคุณภาพการตรวจสอบระหว่างผู้สอบบัญชีท้องถิ่นและผู้สอบบัญชีระหว่างประเทศ ผลการศึกษาพบว่า ไม่มีความแตกต่างที่มีนัยสำคัญด้านการรับรู้การมีส่วนช่วยของ AI ต่อคุณภาพการตรวจสอบระหว่างบริษัทตรวจสอบบัญชีท้องถิ่นและระหว่างประเทศ ซึ่งแสดงให้เห็นว่า AI สามารถช่วยในการตรวจสอบได้ ในขณะเดียวกันผู้สอบบัญชีควรเพิ่มทักษะทางเทคโนโลยีของตน ไม่ว่าทำงานในสำนักงานสอบบัญชีประเภทใดก็ตาม นอกจากนี้การศึกษานี้ชี้ให้เห็นว่า AI มีศักยภาพที่จะเป็นเครื่องมือในการเพิ่มคุณภาพการตรวจสอบบัญชีและเป็นส่วนสำคัญที่ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาใช้งานอย่างรอบคอบเพื่อให้มั่นใจว่าการทำงานมีประสิทธิภาพและเป็นไปตามกระบวนการสอบบัญชี

Alsabahi et al. (2021) ศึกษาอิทธิพลของลักษณะส่วนบุคคลและการเรียนรู้ในที่ทำงานต่อความสามารถด้านเทคโนโลยีของผู้สอบบัญชีภายนอก ผลการศึกษาพบว่า ลักษณะส่วนบุคคลและปัจจัยในที่ทำงานมีอิทธิพลต่อความสามารถในการใช้งานเทคโนโลยีสารสนเทศของผู้สอบบัญชีภายนอก โดยการที่องค์กรมีวัฒนธรรมที่สนับสนุนการเรียนรู้และการพัฒนาตนเอง ผ่านการฝึกอบรม และการแลกเปลี่ยนความรู้และประสบการณ์ระหว่างเพื่อนร่วมงานจะช่วยเสริมสร้างทักษะที่จำเป็นสำหรับการทำงานในยุคดิจิทัล ซึ่งจะส่งเสริมให้ผู้สอบบัญชีมีความสามารถในการใช้เทคโนโลยีได้อย่างมีประสิทธิภาพ อีกทั้งลักษณะส่วนบุคคลที่มีความมั่นใจในตนเองและแรงจูงใจในการเรียนรู้ จะช่วยให้ผู้สอบบัญชีพัฒนาความสามารถด้านเทคโนโลยีได้ดีกว่า ซึ่งจะช่วยให้องค์กรสามารถเพิ่มประสิทธิผลและการแข่งขันในตลาดที่มีการเปลี่ยนแปลงอย่างต่อเนื่องได้อย่างมีประสิทธิภาพ

โดยสรุปแล้วการเปลี่ยนแปลงองค์กรสู่ยุคดิจิทัล (Digital Transformation) เป็นกระบวนการที่เกี่ยวข้องกับการนำเทคโนโลยีใหม่เข้ามาปรับปรุงทุกด้านขององค์กร ซึ่งมีความสำคัญในการทำให้ธุรกิจและการบริหารภายในองค์กร เพื่อให้สามารถตอบสนองต่อการเปลี่ยนแปลงของตลาดที่รวดเร็วและแข่งขันได้ดียิ่งขึ้น กระบวนการนี้ไม่เพียงแต่การนำเทคโนโลยีใหม่ๆ มาใช้ แต่ยังเกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลงวิถีคิด วิธีการทำงาน และวัฒนธรรมขององค์กร ให้เข้ากับยุคดิจิทัล โดยมีหลายด้านที่สำคัญ ได้แก่ ด้านการพัฒนาประสบการณ์ลูกค้า (Customer Experience) การปรับปรุงกระบวนการปฏิบัติงาน (Operational Efficiency) และการสร้างโมเดลธุรกิจใหม่ (Business Model Innovation)

ในบริบทของการสอบบัญชี การเปลี่ยนแปลงสู่ยุคดิจิทัลมีผลกระทบอย่างมากต่อวิธีการทำงานของผู้สอบบัญชี การใช้เทคโนโลยี เช่น ปัญญาประดิษฐ์ (AI) ช่วยให้การวิเคราะห์ข้อมูลการเงินขนาดใหญ่ได้อย่างรวดเร็วและแม่นยำ การวิเคราะห์ข้อมูลขนาดใหญ่ (Big Data Analytics) ช่วยในการระบุข้อผิดพลาดและแนวโน้มที่อาจเกิดขึ้นได้ และบล็อกเชน (Blockchain) ช่วยเพิ่มความโปร่งใสและความปลอดภัยในการจัดเก็บข้อมูลบัญชี เป็นต้น การเปลี่ยนแปลงนี้ไม่เพียงแต่ทำให้กระบวนการตรวจสอบบัญชีมีประสิทธิภาพมากขึ้น แต่ยังช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถให้ข้อเสนอแนะแบบเชิงกลยุทธ์ และการวางแผนทางการเงินที่ดีขึ้น

ดังนั้น การเปลี่ยนแปลงสู่ยุคดิจิทัลจึงเป็นสิ่งที่องค์กรทุกแห่งต้องพิจารณาและดำเนินการ เพื่อให้สามารถแข่งขันและเติบโตได้ในสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว และเพื่อให้การดำเนินงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและสามารถตอบสนองความต้องการของตลาดได้อย่างดีเยี่ยม

■ ระเบียบวิธีการศึกษา

การศึกษานี้เป็นการวิจัยในเชิงปริมาณเก็บข้อมูลปฐมภูมิ (Primary Data) โดยอาศัยการรวบรวมความคิดเห็นจากแบบสอบถาม ซึ่งมีกลุ่มเป้าหมายเป็นผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีที่มีความรู้และประสบการณ์ในงานสอบบัญชี และมีความเป็นอิสระในการตอบคำถามเพื่อเป็นตัวแทนของผู้ประกอบวิชาชีพที่มีความน่าเชื่อถือเนื่องจากประชากรมีขนาดใหญ่ และไม่ทราบจำนวนประชากรที่แน่นอน ดังนั้นผู้ศึกษาได้กำหนดกลุ่มตัวอย่าง ตามหลักของ Cochran (1953) ที่ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 95 โดยเมื่อคำนวณตามสูตรแล้วจะได้ขนาดกลุ่มตัวอย่างประมาณ 385 คน โดยเก็บแบบสอบถามในรูปแบบออนไลน์ (Google Form) และนำส่งไปยังสำนักงานสอบบัญชีจำนวน 81 แห่งผ่านทางอีเมล รวมถึงเผยแพร่ผ่านช่องทาง Social Media ที่เกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชี เช่น กลุ่มไลน์ และ Facebook เพื่อให้การกระจายข้อมูลมีความครอบคลุมและเข้าถึงกลุ่มเป้าหมายที่เกี่ยวข้องได้อย่างมีประสิทธิภาพ และได้ทำการเก็บข้อมูลตั้งแต่วันที่ 1 ถึง 29 กุมภาพันธ์ 2567 ลักษณะแบบสอบถามจะเป็นคำถามปลายปิด 4 ส่วน และปลายเปิด 1 ส่วน ได้แก่ ส่วนที่ 1 คำถามข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ประกอบด้วย เพศ อายุ ระดับการศึกษา ตำแหน่งงาน ประสบการณ์การทำงาน ประเภทสำนักงานสอบบัญชี ส่วนที่ 2 คำถามเกี่ยวกับระดับผลกระทบจากการที่องค์กรที่ถูกตรวจสอบบัญชีนำเทคโนโลยีเข้ามาใช้ในการปฏิบัติงานต่อกระบวนการตรวจสอบบัญชีทั้ง 3 ขั้นตอน ได้แก่ ขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบ ขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบ และขั้นตอนการเสร็จสิ้นการสอบบัญชีและการออกรายงานการสอบบัญชี ส่วนที่ 3 คำถามเกี่ยวกับการนำเทคโนโลยีมาประยุกต์ใช้ในงานสอบบัญชี ส่วนที่ 4 คำถามเกี่ยวกับการประยุกต์ใช้เทคโนโลยีในงานสอบบัญชีส่งผลกระทบต่อขั้นตอนในกระบวนการสอบบัญชี โดยสามารถตอบได้หลายตัวเลือกใน 1 คำถาม และส่วนที่ 5 ข้อเสนอแนะเป็นคำถามปลายเปิด เพื่อให้ผู้ตอบแบบสอบถาม สามารถแสดงความคิดเห็นเพิ่มเติมเกี่ยวกับการนำเทคโนโลยีสารสนเทศในการปฏิบัติงาน โดยมีการแปลความหมายช่วงคะแนนเฉลี่ย ดังนี้ ระหว่าง 4.21 – 5.00 หมายถึง มากที่สุด / ผลกระทบมากที่สุด ระหว่าง 3.41 – 4.20 หมายถึง มาก / ผลกระทบมาก ระหว่าง 2.61 – 3.40 หมายถึง ปานกลาง / ผลกระทบปานกลาง ระหว่าง 1.81 – 2.60 หมายถึง น้อย / มีผลกระทบน้อย และระหว่าง 1.00 – 1.80 หมายถึง ไม่มี / ไม่มีผลกระทบ

สำหรับการตรวจสอบคุณภาพเครื่องมือผู้ศึกษาได้ทำการศึกษาค้นคว้าทางวิชาการ งานวิจัย และวิทยานิพนธ์ที่มีความเกี่ยวข้องเชื่อมโยงกับการศึกษาครั้งนี้ เพื่อสร้างแบบสอบถามที่ครอบคลุมเนื้อหาการวิจัย จากนั้นได้จัดทำแบบสอบถามให้อาจารย์ที่ปรึกษาตรวจสอบรายละเอียดความถูกต้องเพื่อนำมาปรับปรุงให้ตรงตามคำแนะนำและเนื้อหาของการศึกษาครั้งนี้ และการทดสอบความน่าเชื่อถือของเนื้อหา (Content Reliability Test) จากการเก็บแบบสอบถามกับกลุ่มตัวอย่าง จำนวน 30 คน เพื่อหาค่าความเชื่อมั่น (Reliability) โดยกำหนดเกณฑ์ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาครอนบาค (Cronbach's Alpha) ที่มากกว่า 0.7 พบว่า แบบสอบถามมีค่าสัมประสิทธิ์ครอนบาคแอลฟาที่ 0.847 ทำให้สามารถเชื่อมั่นได้ว่าแบบสอบถามฉบับนี้มีความน่าเชื่อถือและสามารถนำไปเก็บข้อมูลกับกลุ่มตัวอย่างจริงที่ต้องการได้

การวิเคราะห์ข้อมูลเชิงปริมาณจากแบบสอบถาม ผู้ศึกษาใช้การวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติด้วยโปรแกรม IBM SPSS Statistics ซึ่งการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไป ได้แก่ เพศ อายุ ตำแหน่งงาน ประสบการณ์ ประเภทสำนักงานสอบบัญชี และข้อมูลการวิเคราะห์เกี่ยวกับผลกระทบจากเทคโนโลยีต่อกระบวนการสอบบัญชี ได้แก่ ความคิดเห็นต่อการนำเทคโนโลยีมาปรับใช้ในงานสอบบัญชี และการประยุกต์ใช้เทคโนโลยีในงานสอบบัญชี ใช้สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) โดยวิเคราะห์ค่าสถิติประกอบการแจกแจงความถี่ร้อยละ (Percentage) และการวิเคราะห์ข้อมูลเชิงอนุมาน (Inferential Statistics)

วิเคราะห์การทดสอบสมมติฐานของกลุ่มตัวอย่าง 2 กลุ่มที่เป็นอิสระจากกัน (Independent Sample T-test) และสถิติการวิเคราะห์ความแปรปรวนทางเดียว (One-way ANOVA) โดยใช้วิธีผลต่างนัยสำคัญน้อยที่สุดในการทดสอบรายคู่ด้วยวิธี Least Significant Difference: LSD ในการทดสอบสมมติฐานได้กำหนดให้ระดับความมีนัยสำคัญเท่ากับ 0.05 การใช้สถิติการเปรียบเทียบความแตกต่างระหว่าง 2 ตัวแปร ที่เป็นอิสระต่อกัน เพื่อทดสอบว่าปัจจัยด้านประชากรศาสตร์มีอิทธิพลต่อระดับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงทางดิจิทัลในองค์กรที่ถูกตรวจสอบบัญชีต่อกระบวนการสอบบัญชีหรือไม่

■ ผลการศึกษา

ผู้ศึกษาได้รับการตอบกลับแบบสอบถามที่มีความสมบูรณ์จำนวนทั้งสิ้น 116 ชุด คิดเป็นร้อยละ 30.13 ของตัวอย่างที่กำหนด ทั้งนี้ ไม่ได้ดำเนินการเก็บข้อมูลเพิ่มเติมให้ครบตามจำนวนกลุ่มตัวอย่างที่กำหนดไว้ เนื่องจากผู้ตอบแบบสอบถามประกอบด้วยบุคคลที่มีความรู้และประสบการณ์ในด้านการสอบบัญชี ซึ่งทำให้ข้อมูลที่ได้มีความเชื่อถือได้และมีคุณภาพสูง แม้ว่าจะมีจำนวนน้อยกว่าที่กำหนด แต่ข้อมูลที่ได้จากกลุ่มตัวอย่างมีความเหมาะสมในการสะท้อนความคิดเห็น และประสบการณ์ที่เกี่ยวข้องกับหัวข้อในการศึกษา อีกทั้งการวิเคราะห์ทางสถิติยังสามารถดำเนินการได้โดยพิจารณาจากคุณสมบัติของกลุ่มตัวอย่างที่มีความรู้และประสบการณ์ ซึ่งทำให้การทดสอบทางสถิติยังคงมีความหมายและนำไปใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ จากนั้นได้นำมาประมวลผลทางสถิติ และตรวจให้คะแนนตามเกณฑ์การให้คะแนนที่กำหนดไว้ เพื่อวิเคราะห์ระดับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงทางดิจิทัลในองค์กรที่ถูกตรวจสอบบัญชีต่อกระบวนการสอบบัญชี ผลการวิเคราะห์ ดังนี้

■ การวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

สำหรับข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถามเป็นการวิเคราะห์ข้อมูลเบื้องต้นโดยใช้สถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ ค่าความถี่ และค่าร้อยละเกี่ยวกับข้อมูลทางประชากรศาสตร์ของผู้ตอบแบบสอบถาม ได้แก่ เพศ อายุ ระดับการศึกษา ตำแหน่ง ประสบการณ์การทำงาน ประเภทสำนักงานสอบบัญชี ตามที่ปรากฏในตารางที่ 1

ตารางที่ 1 สรุปได้ว่าเพศหญิงจำนวน 88 คน คิดเป็นร้อยละ 75.9 และเพศชายจำนวน 28 คน คิดเป็นร้อยละ 24.1 จำนวนอายุที่ตอบแบบสอบถามมากที่สุด ได้แก่ ช่วงอายุ 20 - 30 ปี จำนวน 55 คน คิดเป็นร้อยละ 47.4 รองลงมาคือ ช่วงอายุ 31 - 40 ปี จำนวน 39 คน คิดเป็นร้อยละ 33.6 ช่วงอายุ 51 ปีขึ้นไป จำนวน 12 คน คิดเป็นร้อยละ 10.3 และอายุ 41 - 50 ปี จำนวน 10 คน คิดเป็นร้อยละ 8.6 จำนวนระดับการศึกษาที่ตอบแบบสอบถามมากที่สุด ได้แก่ สูงกว่าปริญญาตรีจำนวน 59 คน คิดเป็นร้อยละ 50.9 และปริญญาตรีจำนวน 57 คน คิดเป็นร้อยละ 49.1 จำนวนตำแหน่งที่ตอบแบบสอบถามมากที่สุด ได้แก่ ผู้ปฏิบัติงาน (Junior/Senior) จำนวน 67 คน คิดเป็นร้อยละ 57.8 รองลงมาคือ หุ่นส่วน (Partner) จำนวน 19 คน คิดเป็นร้อยละ 16.4 ผู้สอบทานงานขั้นต้น (Supervisor) จำนวน 18 คน คิดเป็นร้อยละ 15.5 และผู้จัดการ (Manager) จำนวน 12 คน คิดเป็นร้อยละ 10.3 จำนวน ประสบการณ์การทำงานในสายงานสอบบัญชีที่ตอบแบบสอบถามมากที่สุด ได้แก่ ผู้ที่มีประสบการณ์มากกว่า 1 - 5 ปี จำนวน 48 คน คิดเป็นร้อยละ 41.4 รองลงมาคือ ผู้ที่มีประสบการณ์มากกว่า 10 ปี จำนวน 32 คน คิดเป็นร้อยละ 27.6 ผู้ที่มีประสบการณ์มากกว่า 5 - 10 ปี จำนวน 25 คน คิดเป็นร้อยละ 21.6 และผู้ที่มีประสบการณ์น้อยกว่า 1 ปี จำนวน 11 คน คิดเป็นร้อยละ 9.5 และประเภทสำนักงานสอบบัญชีที่ตอบแบบสอบถามมากที่สุด ได้แก่ หน่วยงานภาครัฐ จำนวน 43 คน คิดเป็นร้อยละ 37.1 รองลงมาคือ สำนักงานสอบบัญชีท้องถิ่น จำนวน 42 คน คิดเป็นร้อยละ 36.2 และสำนักงานสอบบัญชีต่างชาติ จำนวน 31 คน คิดเป็นร้อยละ 26.7

ตารางที่ 1 จำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างโดยการแจกแจงข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

ปัจจัยด้านประชากรศาสตร์	จำนวน	ร้อยละ
เพศ		
ชาย	28	24.1
หญิง	88	75.9
รวม	116	100
อายุ		
20 – 30 ปี	55	47.4
31 – 40 ปี	39	33.6
41 – 50 ปี	10	8.6
51 ปีขึ้นไป	12	10.3
รวม	116	100
ระดับการศึกษา		
ปริญญาตรี	57	49.1
สูงกว่าปริญญาตรี	59	50.9
รวม	116	100
ตำแหน่ง		
ผู้ปฏิบัติงาน (Junior/Senior) อายุงานน้อยกว่า 1 – 4 ปี	67	57.8
ผู้สอบทานงานขั้นต้น (Supervisor) อายุงานมากกว่า 4 – 7 ปี	18	15.5
ผู้จัดการ (Manager) อายุงานมากกว่า 7 – 10 ปี	12	10.3
หุ้นส่วน (Partner) อายุงาน 10 ปีขึ้นไป	19	16.4
รวม	116	100

ตารางที่ 1 จำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างโดยการแจกแจงข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม (ต่อ)

ปัจจัยด้านประชากรศาสตร์	จำนวน	ร้อยละ
ประสบการณ์การทำงานในสายงานสอบบัญชี		
น้อยกว่า 1 ปี	28	24.1
มากกว่า 1 - 5 ปี	88	75.9
มากกว่า 5 - 10 ปี	116	100
มากกว่า 10 ปี	32	27.6
รวม	116	100
ประเภทสำนักงานสอบบัญชี		
หน่วยงานภาครัฐ	43	37.1
สำนักงานสอบบัญชีต่างชาติ	31	26.7
สำนักงานสอบบัญชีท้องถิ่น	42	36.2
รวม	116	100

■ การวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

การวิเคราะห์ผลกระทบจากการนำเทคโนโลยีสารสนเทศมาใช้ในองค์กรต่อขั้นตอนในการปฏิบัติงานสอบบัญชี ทั้ง 3 ขั้นตอน ได้แก่ ขั้นตอนการวางแผน ขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบ และขั้นตอนการเสร็จสิ้นการสอบบัญชี และการออกรายงานการสอบบัญชี โดยใช้สถิติพรรณนา อธิบายถึง ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และการแปลความหมายระดับความเสี่ยงที่ได้วิเคราะห์ทางสถิติ ดังต่อไปนี้

จากตารางที่ 2 การวิเคราะห์เกี่ยวกับผลกระทบจากการนำเทคโนโลยีมาใช้ในองค์กรต่อกระบวนการสอบบัญชี ดังนี้

ขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบ โดยภาพรวมอยู่ในระดับ มีผลกระทบมาก ($\bar{X}$ =3.68) เมื่อพิจารณาผลกระทบเป็นรายข้อ พบว่า ผลกระทบต่อการพัฒนาแผนการสอบบัญชีโดยรวม การจัดทำแนวทางการสอบบัญชี และการวางแผนการทดสอบการควบคุม มีค่าเฉลี่ยมากที่สุด ($\bar{X}$ = 3.72) ผลกระทบลำดับรองลงมาคือ การเลือกและประเมินขนาดของตัวอย่างที่จะทดสอบได้อย่างเหมาะสม ($\bar{X}$ = 3.71) การปรับปรุงกระบวนการประเมินความเสี่ยง กำหนดระดับความมีสาระสำคัญในการตรวจสอบและการจัดสรรทรัพยากรในการสอบบัญชี ($\bar{X}$ = 3.66) การระบุความเสี่ยงของการสอบบัญชีและการเพิ่มความรวดเร็วและความแม่นยำในการวิเคราะห์เปรียบเทียบข้อมูลทางการเงินเบื้องต้น ($\bar{X}$ = 3.66) และ ผลกระทบต่อการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับองค์กรที่ตรวจสอบ ทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายใน มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด ($\bar{X}$ = 3.62)

ขั้นตอนการวางแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยภาพรวมอยู่ในระดับ มีผลกระทบมาก ($\bar{X} = 3.87$) เมื่อพิจารณาผลกระทบเป็นรายข้อ พบว่า ผลกระทบต่อการวิเคราะห์ข้อมูลที่มีความซับซ้อนและมีปริมาณข้อมูลจำนวนมากได้ดียิ่งขึ้น มีค่าเฉลี่ยมากที่สุด ($\bar{X} = 3.91$) รองลงมาคือ การตรวจสอบข้อมูลในพื้นที่ที่ยากลำบากหรือเข้าถึงได้ยากเป็นไปได้ง่ายขึ้น และมีความถูกต้องครบถ้วนมากขึ้น ($\bar{X} = 3.90$) ลดระยะเวลาการหาข้อมูลเพื่อประกอบการตรวจสอบที่มาจากแหล่งข้อมูลหลาย ๆ แห่ง ($\bar{X} = 3.88$) การรวบรวมและประเมินหลักฐานประกอบการสอบบัญชีให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น ($\bar{X} = 3.84$) และเพิ่มความเร็วและลดข้อผิดพลาดในการรวบรวมและการวิเคราะห์ข้อมูลทางบัญชี มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด ($\bar{X} = 3.81$)

ขั้นตอนการเสร็จสิ้นการสอบบัญชีและการออกรายงานการสอบบัญชี โดยภาพรวมอยู่ในระดับ มีผลกระทบปานกลาง ($\bar{X} = 3.15$) เมื่อพิจารณาผลกระทบเป็นรายข้อ พบว่า ผลกระทบต่อการประเมินและสรุปผลหลักฐานการสอบบัญชี การปรับปรุงรายการ และรายการจัดประเภททางบัญชีมีความถูกต้องแม่นยำมากขึ้น มีค่าเฉลี่ยมากที่สุด ($\bar{X} = 3.41$) รองลงมาคือ การสื่อสารผลการสอบบัญชีกับผู้รับตรวจและผู้มีส่วนได้ส่วนเสียเป็นไปอย่างชัดเจน และมีประสิทธิภาพมากขึ้น ($\bar{X} = 3.31$) การออกรายงานการสอบบัญชีมีคุณภาพและมาตรฐานสูงขึ้น ($\bar{X} = 3.06$) รายงานของผู้สอบบัญชีมีความน่าเชื่อถือและเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี ($\bar{X} = 3.01$) และการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีต่อหน้ารายงานของผู้สอบบัญชี มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด ($\bar{X} = 2.96$)

■ การวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับการนำเทคโนโลยีมาปรับใช้ในงานสอบบัญชี

จากตารางที่ 3 การวิเคราะห์เกี่ยวกับระดับผลกระทบจากการนำเทคโนโลยีมาปรับใช้ในกระบวนการสอบบัญชี โดยภาพรวมอยู่ในระดับ มีผลกระทบมาก ($\bar{X} = 3.88$) เมื่อพิจารณาผลกระทบเป็นรายข้อ พบว่า การฝึกอบรมและการพัฒนาทักษะใหม่เกี่ยวกับเทคโนโลยีใหม่ เป็นสิ่งจำเป็นสำหรับผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีในยุคปัจจุบัน มีค่าเฉลี่ยมากที่สุด ($\bar{X} = 4.16$) รองลงมาคือ ความพร้อมในการเรียนรู้ ปรับตัวและทำงานร่วมกับเทคโนโลยีใหม่เพื่อการประยุกต์ใช้ในงานสอบบัญชี ($\bar{X} = 3.84$) การปรับตัวและทำความเข้าใจกับเทคโนโลยีจะมีผลต่อการเพิ่มประสิทธิภาพและคุณภาพของงานสอบบัญชี ($\bar{X} = 3.83$) การนำเทคโนโลยีมาปรับใช้ในงานสอบบัญชีสามารถเพิ่มประสิทธิภาพในการทำงานและลดเวลาที่ใช้ในกระบวนการตรวจสอบ ($\bar{X} = 3.79$) และการนำเทคโนโลยีมาใช้จะมีผลกระทบต่อกระบวนการสอบบัญชีและเปลี่ยนแปลงวิธีการทำงานของท่าน มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด ($\bar{X} = 3.76$)

ตารางที่ 2 ระดับผลกระทบจากการนำเทคโนโลยีมาใช้ในองค์กรต่อกระบวนการสอบบัญชี

กระบวนการสอบบัญชี	ระดับความคิดเห็น (ร้อยละ)					ระดับการให้ความสำคัญ		
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	เล็กน้อย	ไม่มี	X	S.D.	ความหมาย
การวางแผนการตรวจสอบ								
การรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับองค์กรที่ตรวจสอบ ทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายใน การประเมิน และระบุความเสี่ยงของการสอบ บัญชี	10.3	51.7	31.0	4.3	2.6	3.63	0.829	ผลกระทบมาก
เพิ่มความรวดเร็วและความแม่นยำในการ วิเคราะห์เปรียบเทียบข้อมูลทางการเงินเบื้องต้น	19.8	44.0	20.7	12.9	2.6	3.66	1.022	ผลกระทบมาก
การปรับปรุงกระบวนการประเมินความเสี่ยง กำหนดระดับความมีสาระสำคัญ ในการตรวจสอบ และการจัดสรรทรัพยากรใน การสอบบัญชี	13.8	50.0	26.7	7.8	1.7	3.66	0.874	ผลกระทบมาก
การพัฒนาแผนการสอบบัญชีโดยรวม การจัดทำ แนวทางการสอบบัญชี และการวางแผนการทดสอบการควบคุม	16.4	50.9	23.3	6.9	2.6	3.72	0.912	ผลกระทบมาก
การเลือกและประเมินขนาดของตัวอย่างที่จะ ทดสอบได้อย่างเหมาะสม	19.8	45.7	23.3	7.8	3.4	3.71	0.987	ผลกระทบมาก
ภาพรวม						3.68	0.925	ผลกระทบมาก
การปฏิบัติงานตรวจสอบ								
การวิเคราะห์ข้อมูลที่มีความซับซ้อนและมี ปริมาณข้อมูลจำนวนมากได้ดียิ่งขึ้น	27.6	41.4	26.7	3.4	0.9	3.91	0.87	ผลกระทบมาก
เพิ่มความรวดเร็วและลดข้อผิดพลาดในการรวบรวม และการวิเคราะห์ข้อมูลทางบัญชี	25.0	40.5	26.7	6.0	1.7	3.81	0.941	ผลกระทบมาก
การตรวจสอบข้อมูลในพื้นที่ที่ยากลำบากหรือ เข้าถึงได้ยากเป็นไปได้ง่ายขึ้น และมีความถูกต้อง ครบถ้วนมากขึ้น	25.0	47.4	20.7	6.0	0.9	3.90	0.879	ผลกระทบมาก
ลดระยะเวลาการหาข้อมูลเพื่อประกอบการ ตรวจสอบที่มาจากแหล่งข้อมูลหลาย ๆ แห่ง	26.7	43.1	22.4	6.9	0.9	3.88	0.915	ผลกระทบมาก
การรวบรวมและประเมินหลักฐานประกอบการ สอบบัญชีให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น	24.1	44	24.1	6.9	0.9	3.84	0.904	ผลกระทบมาก
ภาพรวม						3.87	0.902	ผลกระทบมาก

ตารางที่ 2 ระดับผลกระทบจากการนำเทคโนโลยีมาใช้ในการองค์กรต่อกระบวนการสอบบัญชี (ต่อ)

กระบวนการสอบบัญชี	ระดับความคิดเห็น (ร้อยละ)					ระดับการให้ความสำคัญ		
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	เล็กน้อย	ไม่มี	✗	S.D.	ความหมาย
การเสร็จสิ้นการสอบบัญชีและการออกรายงานการสอบบัญชี								
การประเมินและสรุปผลหลักฐานการสอบบัญชี การปรับปรุงรายการและรายการจัดประเภททางบัญชีที่มีความถูกต้องแม่นยำมากขึ้น	11.2	38.8	33.6	12.9	3.4	3.41	0.97	ผลกระทบมาก
การสื่อสารผลการสอบบัญชีกับผู้รับตรวจและผู้มีส่วนได้ส่วนเสียเป็นไปอย่างชัดเจน และมีประสิทธิภาพมากขึ้น	12.9	34.5	29.3	17.2	6.0	3.31	1.091	ผลกระทบปานกลาง
การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีต่อหน้ารายงานของผู้สอบบัญชี	8.6	26.7	31.0	19.0	14.7	2.96	1.182	ผลกระทบปานกลาง
รายงานของผู้สอบบัญชีมีความน่าเชื่อถือและเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี	6.9	31.9	27.6	22.4	11.2	3.01	1.131	ผลกระทบปานกลาง
การออกรายงานการสอบบัญชีมีคุณภาพและมาตรฐานสูงขึ้น	7.8	31.0	28.4	25.0	7.8	3.06	1.09	ผลกระทบปานกลาง
ภาพรวม						3.15	1.093	ผลกระทบปานกลาง

ตารางที่ 3 ระดับผลกระทบจากการนำเทคโนโลยีมาปรับใช้ในกระบวนการสอบบัญชี

กระบวนการสอบบัญชี	ระดับความคิดเห็น (ร้อยละ)					ระดับการให้ความสำคัญ		
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	เล็กน้อย	ไม่มี	✗	S.D.	ความหมาย
การนำเทคโนโลยีมาปรับใช้ในงานสอบบัญชีสามารถเพิ่มประสิทธิภาพในการทำงาน และลดเวลาที่ใช้ในกระบวนการตรวจสอบ	15.5	55.2	24.1	3.4	1.7	3.79	0.808	ผลกระทบมาก
การนำเทคโนโลยีมาใช้จะมีผลกระทบต่อกระบวนการสอบบัญชี และเปลี่ยนแปลงวิธีการทำงานของท่าน	14.7	55.2	23.3	5.2	1.7	3.76	0.83	ผลกระทบมาก
การปรับตัวและทำความเข้าใจกับเทคโนโลยีจะมีผลต่อการเพิ่มประสิทธิภาพ และคุณภาพของงานสอบบัญชี	21.6	47.4	25.0	4.3	1.7	3.83	0.878	ผลกระทบมาก
การฝึกอบรมและการพัฒนาทักษะใหม่เกี่ยวกับเทคโนโลยีใหม่ เป็นสิ่งจำเป็นสำหรับผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีในยุคปัจจุบัน	37.1	46.6	13.8	0.9	1.7	4.16	0.823	ผลกระทบมาก
ท่านมีความพร้อมในการเรียนรู้ ปรับตัวและทำงานร่วมกับเทคโนโลยีใหม่เพื่อการประยุกต์ใช้ในงานสอบบัญชี	22.4	48.3	23.3	3.4	2.6	3.84	0.9	ผลกระทบมาก
ภาพรวม						3.88	0.848	ผลกระทบมาก

■ การวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อทดสอบสมมติฐานของการวิจัย

การทดสอบสมมติฐานในการศึกษาใช้การวิเคราะห์ข้อมูลสถิติเชิงอนุมาน โดยทำการวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อหาความแตกต่างและทดสอบสมมติฐานว่า ปัจจัยด้านประชากรศาสตร์มีอิทธิพลต่อระดับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงทางดิจิทัลในองค์กรต่อกระบวนการสอบบัญชี

H0: ปัจจัยประชากรศาสตร์ที่แตกต่างกันส่งผลต่อระดับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงทางดิจิทัลในองค์กรต่อกระบวนการสอบบัญชีไม่แตกต่างกัน

H1: ปัจจัยประชากรศาสตร์ที่แตกต่างกันส่งผลต่อระดับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงทางดิจิทัลในองค์กรต่อกระบวนการสอบบัญชีแตกต่างกัน

การทดสอบสมมติฐานเพื่อเปรียบเทียบตัวแปร 2 ตัวแปรที่มีอิสระต่อกัน โดยในการหาความแตกต่างของข้อมูลระหว่าง 2 กลุ่ม ใช้การทดสอบสมมติฐานของกลุ่มตัวอย่าง 2 กลุ่มที่เป็นอิสระจากกัน (Independent Sample T-test) และในการหาความแตกต่างของข้อมูลมากกว่า 2 กลุ่ม ใช้สถิติการวิเคราะห์ความแปรปรวนทางเดียว (One-way ANOVA) โดยใช้วิธีผลต่างนัยสำคัญน้อยที่สุดในการทดสอบรายคู่ ด้วยวิธี Least Significant Difference: LSD ในการทดสอบสมมติฐานได้กำหนดให้ระดับความมีนัยสำคัญเท่ากับ 0.05 ผลการวิเคราะห์ข้อมูล แสดงผลดังต่อไปนี้

ตารางที่ 4 การเปรียบเทียบการให้ความสำคัญของความสัมพันธ์ของปัจจัยที่ส่งผลต่อระดับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงทางดิจิทัลในองค์กรต่อกระบวนการสอบบัญชี จำแนกตามเพศ

เพศ		Mean	Std.	Sig.
ขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบ	ชาย	3.55	0.507	0.037*
	หญิง	3.71	0.770	
ขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบ	ชาย	3.83	0.662	0.813
	หญิง	3.88	0.792	
ขั้นตอนการเสร็จสิ้นการสอบบัญชีและการออกรายงานการสอบบัญชี	ชาย	2.84	0.836	0.173
	หญิง	3.25	1.001	

จากตารางที่ 4 จากการทดสอบความแตกต่างของปัจจัยที่ส่งผลต่อระดับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงทางดิจิทัลในองค์กรต่อกระบวนการสอบบัญชี โดยใช้สถิติ T-test พบว่า เพศที่แตกต่างกันส่งผลต่อระดับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงทางดิจิทัลในองค์กรต่อขั้นตอนการวางแผนแตกต่างกัน ในขณะที่ขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบ และขั้นตอนการเสร็จสิ้นการสอบบัญชีและการออกรายงานการสอบบัญชีไม่แตกต่างกัน ซึ่งมีค่ามากกว่านัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 โดยเพศหญิงให้ความสำคัญกับปัจจัยที่ส่งผลต่อระดับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงทางดิจิทัลในองค์กรต่อกระบวนการสอบบัญชีมากกว่าเพศชายในทุกขั้นตอน โดยเฉพาะในขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบที่มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

ตารางที่ 5 การเปรียบเทียบการให้ความสำคัญของความสัมพันธ์ของปัจจัยที่ส่งผลต่อระดับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงทางดิจิทัลในองค์กรต่อกระบวนการสอบบัญชี จำแนกตามอายุ

อายุ		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
ขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบ	Between Groups	0.339	3	0.113	0.216	0.885
	Within Groups	58.743	112	0.524		
	Total	59.082	115			
ขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบ	Between Groups	0.289	3	0.096	0.163	0.921
	Within Groups	66.106	112	0.59		
	Total	66.396	115			
ขั้นตอนการเสร็จสิ้นการสอบบัญชีและการออกรายงานการสอบบัญชี	Between Groups	0.224	3	0.075	0.076	0.973
	Within Groups	109.446	112	0.977		
	Total	109.670	115			

จากตารางที่ 5 จากการทดสอบความแตกต่างของปัจจัยที่ส่งผลต่อระดับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงทางดิจิทัลในองค์กรต่อกระบวนการสอบบัญชี โดยใช้สถิติ One-way ANOVA พบว่า อายุที่แตกต่างกันส่งผลต่อระดับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงทางดิจิทัลในองค์กรต่อขั้นตอนการวางแผน ขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบ และขั้นตอนการเสร็จสิ้นการสอบบัญชีและการออกรายงานการสอบบัญชีไม่แตกต่างกัน ซึ่งมีค่ามากกว่านัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ตารางที่ 6 การเปรียบเทียบการให้ความสำคัญของความสัมพันธ์ของปัจจัยที่ส่งผลต่อระดับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงทางดิจิทัลในองค์กรต่อกระบวนการสอบบัญชี จำแนกตามระดับการศึกษา

ระดับการศึกษา		Mean	Std.	Sig.
ขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบ	ปริญญาตรี	3.70	0.772	0.301
	สูงกว่าปริญญาตรี	3.65	0.665	
ขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบ	ปริญญาตรี	3.87	0.788	0.655
	สูงกว่าปริญญาตรี	3.87	0.739	
ขั้นตอนการเสร็จสิ้นการสอบบัญชีและการออกรายงานการสอบบัญชี	ปริญญาตรี	3.19	0.996	0.747
	สูงกว่าปริญญาตรี	3.12	0.964	

จากตารางที่ 6 จากการทดสอบความแตกต่างของปัจจัยที่ส่งผลต่อระดับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงทางดิจิทัล ในองค์กรต่อกระบวนการสอบบัญชี โดยใช้สถิติ T-test พบว่า ระดับการศึกษาที่แตกต่างกันของปัจจัยที่ส่งผลต่อระดับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงทางดิจิทัลในองค์กรต่อขั้นตอนการวางแผน ขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบ และขั้นตอนการเสร็จสิ้นการสอบบัญชีและการออกรายงานการสอบบัญชีไม่แตกต่างกัน ซึ่งมีค่ามากกว่านัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ตารางที่ 7 การเปรียบเทียบการให้ความสำคัญของความสัมพันธ์ของปัจจัยที่ส่งผลต่อระดับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงทางดิจิทัลในองค์กรต่อกระบวนการสอบบัญชี จำแนกตามประเภทสำนักงานสอบบัญชี

ประเภทสำนักงานสอบบัญชี		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
ขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบ	Between Groups	1.054	2	0.527	1.026	0.362
	Within Groups	58.028	113	0.514		
	Total	59.082	115			
ขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบ	Between Groups	3.48	2	1.740	3.125	0.048*
	Within Groups	62.916	113	0.557		
	Total	66.396	115			
ขั้นตอนการเสร็จสิ้นการสอบบัญชีและการออกรายงานการสอบบัญชี	Between Groups	1.1	2	0.550	0.573	0.566
	Within Groups	108.57	113	0.961		
	Total	109.67	115			

จากตารางที่ 7 จากการทดสอบความแตกต่างของปัจจัยที่ส่งผลต่อระดับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงทางดิจิทัล ในองค์กรต่อกระบวนการสอบบัญชี โดยใช้สถิติ One-way ANOVA พบว่า ประเภทสำนักงานสอบบัญชีที่แตกต่างกันส่งผลต่อระดับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงทางดิจิทัลในองค์กรในขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบแตกต่างกัน ในขณะที่ขั้นตอนการวางแผน และขั้นตอนการเสร็จสิ้นการสอบบัญชีและการออกรายงานการสอบบัญชีไม่แตกต่างกัน ซึ่งมีค่ามากกว่านัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ตารางที่ 8 การเปรียบเทียบ Least Significant Difference: LSD ในขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบ ระหว่างประเภทสำนักงานสอบบัญชี

ประเภทสำนักงานสอบบัญชี	หน่วยงานภาครัฐ	สำนักงานสอบบัญชีต่างชาติ	สำนักงานสอบบัญชีท้องถิ่น
หน่วยงานภาครัฐ	-	0.34524	0.36766*
สำนักงานสอบบัญชีต่างชาติ	-	-	0.02243
สำนักงานสอบบัญชีท้องถิ่น	-	-	-

จากตารางที่ 8 จากการทดสอบผลต่างนัยสำคัญน้อยที่สุดในการทดสอบรายคู่ วิธี Least Significant Difference: LSD ในขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบ ระหว่างประเภทสำนักงานสอบบัญชี พบว่า ระหว่างหน่วยงานภาครัฐกับสำนักงานสอบบัญชีท้องถิ่นมีความแตกต่างที่มีนัยสำคัญทางสถิติ โดยค่า Mean Difference เท่ากับ 0.36766* ซึ่งหมายความว่าสำนักงานสอบบัญชีท้องถิ่นมีค่าประเมินสูงกว่าหน่วยงานภาครัฐอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 และระหว่างสำนักงานสอบบัญชีต่างชาติดกับสำนักงานสอบบัญชีท้องถิ่นมีความแตกต่างเล็กน้อยแต่ไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ เนื่องจาก Mean Difference เท่ากับ 0.02243 โดยรวมแล้วความแตกต่างที่มีนัยสำคัญทางสถิติในการศึกษานี้มีเพียงระหว่างหน่วยงานภาครัฐกับสำนักงานสอบบัญชีท้องถิ่น ขณะที่การเปรียบเทียบอื่น ๆ ไม่แสดงความแตกต่างที่มีนัยสำคัญ ซึ่งหมายความว่าสำนักงานสอบบัญชีท้องถิ่นให้ความสำคัญในขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบมากกว่าหน่วยงานภาครัฐอย่างมีนัยสำคัญ แต่สำหรับสำนักงานสอบบัญชีต่างชาติดกับหน่วยงานภาครัฐ และสำนักงานสอบบัญชีต่างชาติดกับสำนักงานสอบบัญชีท้องถิ่น ให้ความสำคัญในขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบไม่มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ

ตารางที่ 9 การเปรียบเทียบการให้ความสำคัญของความสัมพันธ์ของปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อระดับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงทางดิจิทัลในองค์กรต่อการสอบบัญชี จำแนกตามตำแหน่ง

	ตำแหน่ง	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
ขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบ	Between Groups	3.159	3	1.053	2.109	0.103
	Within Groups	55.924	112	0.499		
	Total	59.082	115			
ขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบ	Between Groups	2.473	3	0.824	1.444	0.234
	Within Groups	63.923	112	0.571		
	Total	66.396	115			
ขั้นตอนการเสร็จสิ้นการสอบบัญชีและการออกรายงานการสอบบัญชี	Between Groups	4.105	3	1.368	1.452	0.232
	Within Groups	105.565	112	0.943		
	Total	109.67	115			

จากตารางที่ 9 จากการทดสอบความแตกต่างของปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อระดับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงทางดิจิทัลในองค์กรต่อการสอบบัญชี โดยใช้สถิติ One-way ANOVA พบว่า ตำแหน่งที่แตกต่างกันส่งผลกระทบต่อระดับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงทางดิจิทัลในองค์กรต่อขั้นตอนการวางแผน ขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบ และขั้นตอนการเสร็จสิ้นการสอบบัญชีและการออกรายงานการสอบบัญชีไม่แตกต่างกัน ซึ่งมีค่ามากกว่านัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ตารางที่ 10 การเปรียบเทียบการให้ความสำคัญของความสัมพันธ์ของปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อระดับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงทางดิจิทัลในองค์กรต่อกระบวนการสอบบัญชี จำแนกตามประสบการณ์การทำงานในสายงานสอบบัญชี

ประสบการณ์การทำงานในสายงานสอบบัญชี		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
ขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบ	Between Groups	1.527	3	0.509	0.99	0.400
	Within Groups	57.556	112	0.514		
	Total	59.082	115			
ขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบ	Between Groups	0.797	3	0.266	0.454	0.715
	Within Groups	65.599	112	0.586		
	Total	66.396	115			
ขั้นตอนการเสร็จสิ้นการสอบบัญชีและการออกรายงานการสอบบัญชี	Between Groups	2.196	3	0.732	0.763	0.517
	Within Groups	107.474	112	0.96		
	Total	109.67	115			

จากตารางที่ 10 จากการทดสอบความแตกต่างของปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อระดับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงทางดิจิทัลในองค์กรต่อกระบวนการสอบบัญชี โดยใช้สถิติ One-way ANOVA พบว่า ประสบการณ์การทำงานในสายงานสอบบัญชีที่แตกต่างกันส่งผลกระทบต่อระดับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงทางดิจิทัลในองค์กร ต่อขั้นตอนการวางแผน ขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบ และขั้นตอนการเสร็จสิ้นการสอบบัญชีและการออกรายงานการสอบบัญชีไม่แตกต่างกัน ซึ่งมีค่ามากกว่านัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

■ การวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับการประยุกต์ใช้เทคโนโลยีในงานสอบบัญชีส่งผลกระทบต่อขั้นตอนในกระบวนการสอบบัญชี

ตารางที่ 11 การประยุกต์ใช้เทคโนโลยีในงานสอบบัญชีส่งผลกระทบต่อขั้นตอนในกระบวนการสอบบัญชี

เทคโนโลยี	การวางแผนงานตรวจสอบ		การปฏิบัติงานตรวจสอบ		การเสร็จสิ้นการสอบบัญชีและการออกรายงาน	
	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ
ปัญญาประดิษฐ์ (AI)	79	35.6	90	40.5	53	23.9
หุ่นยนต์กระบวนการอัตโนมัติ (Robotic Process Automation: RPA)	51	28.8	98	55.4	28	15.8
บล็อกเชน (Blockchain)	61	33.9	79	43.9	40	22.2
โดรน (Drones)	46	31.3	90	61.2	11	7.5

ตารางที่ 11 การประยุกต์ใช้เทคโนโลยีในงานสอบบัญชีส่งผลกระทบต่อขั้นตอนในกระบวนการสอบบัญชี (ต่อ)

เทคโนโลยี	การวางแผนงานตรวจสอบ		การปฏิบัติงานตรวจสอบ		การเสร็จสิ้นการสอบบัญชีและการออกรายงาน	
	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ
การประมวลผลแบบคลาวด์ (Cloud Computing)	60	28.6	88	41.9	62	29.5
ระบบจัดการเอกสารอิเล็กทรอนิกส์ (Electronic Document Management System)	66	28.0	95	40.3	75	31.8
รวม	363		540		269	

จากตารางที่ 11 การประยุกต์ใช้เทคโนโลยีในงานสอบบัญชี พบว่า ในขั้นตอนการวางแผนงานตรวจสอบ เทคโนโลยีที่มีผลกระทบมากที่สุด คือ ปัญญาประดิษฐ์ จำนวน 79 คะแนน รองลงมาคือ ระบบจัดการเอกสารอิเล็กทรอนิกส์ จำนวน 66 คะแนน บล็อกเชน จำนวน 61 คะแนน การประมวลผลแบบคลาวด์ จำนวน 60 คะแนน หุ่นยนต์กระบวนการอัตโนมัติ จำนวน 51 คะแนน และโดรน จำนวน 46 คะแนน

ในขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบ พบว่า เทคโนโลยีที่มีผลกระทบมากที่สุด คือ หุ่นยนต์กระบวนการอัตโนมัติ จำนวน 98 คะแนน รองลงมาคือ ปัญญาประดิษฐ์ จำนวน 90 คะแนน ระบบจัดการเอกสารอิเล็กทรอนิกส์ จำนวน 95 คะแนน โดรน จำนวน 90 คะแนน การประมวลผลแบบคลาวด์ จำนวน 88 คะแนน และบล็อกเชน จำนวน 79 คะแนน

ในขั้นตอนการเสร็จสิ้นการสอบบัญชีและการออกรายงาน พบว่า เทคโนโลยีที่มีผลกระทบมากที่สุด คือ ระบบจัดการเอกสารอิเล็กทรอนิกส์จำนวน 75 คะแนน รองลงมาคือ การประมวลผลแบบคลาวด์ จำนวน 62 คะแนน ปัญญาประดิษฐ์ จำนวน 53 คะแนน บล็อกเชน จำนวน 40 คะแนน หุ่นยนต์กระบวนการอัตโนมัติ จำนวน 28 คะแนน และโดรน จำนวน 11 คะแนน

■ สรุปผลการศึกษา ข้อจำกัด และข้อเสนอแนะ

การศึกษานี้เป็นการศึกษาผลกระทบจากการที่องค์กรที่ถูกตรวจสอบบัญชีนำเทคโนโลยีเข้ามาปรับใช้ในกระบวนการทำงานภายในองค์กร ส่งผลกระทบต่อกระบวนการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภายนอกในแต่ละขั้นตอนอย่างไรรวมถึงการประยุกต์ใช้เทคโนโลยีในงานสอบบัญชีและการปรับตัวของผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี โดยมีรูปแบบการศึกษาเชิงปริมาณ (Quantitative Research) และใช้การศึกษาเชิงสำรวจ (Survey Research) ในการนี้ผู้ศึกษาได้สืบค้นทฤษฎี แนวคิด พร้อมกันนี้ยังรวบรวมแหล่งข้อมูลจากบทความทางวิชาการ วิทยานิพนธ์ รวมถึงข้อมูลงานวิจัยต่าง ๆ ที่มีความเกี่ยวข้องกับหัวข้อการศึกษา เพื่อนำมาใช้ในการสร้างกรอบแนวคิดการศึกษาในครั้งนี้

สำหรับการศึกษาในครั้งนี้ ผู้ศึกษาได้เลือกกลุ่มตัวอย่างแบบเจาะจง (Purposive Sampling) โดยกลุ่มประชากร คือ ผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี โดยไม่จำกัดเพศ อายุ จำกัดเพียง ตำแหน่งงาน ระดับการศึกษา และประสบการณ์การทำงาน ในสายงานสอบบัญชี และนำส่งไปยังสำนักงานสอบบัญชีจำนวน 81 แห่ง ผ่านทางอีเมล รวมถึงเผยแพร่ผ่านช่องทาง Social Media ที่เกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชี เช่น กลุ่มไลน์ และ Facebook และได้รับการตอบกลับจำนวน 116 ชุด

■ ผลกระทบต่อกระบวนการสอบบัญชี

จากการวิเคราะห์ข้อมูลสำหรับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามเกี่ยวกับระดับผลกระทบต่อกระบวนการสอบบัญชีจากการนำเทคโนโลยีเข้ามาปรับใช้ในองค์กรที่ถูกตรวจสอบบัญชี พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามมีความคิดเห็นว่ามีผลกระทบต่อขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบมากที่สุด มีค่าเฉลี่ยรวม 3.87 รองลงมาคือ ขั้นตอนการวางแผน มีค่าเฉลี่ยรวม 3.68 และขั้นตอนการเสร็จสิ้นการสอบบัญชีและการออกรายงานการสอบบัญชีน้อยที่สุด มีค่าเฉลี่ยรวม 3.15 โดยมีรายละเอียดในแต่ละขั้นตอน ดังนี้

ขั้นตอนการวางแผน

ผู้ตอบแบบสอบถามมีความคิดเห็นเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงทางดิจิทัลในองค์กรที่ถูกตรวจสอบบัญชี ว่ามีผลกระทบมากต่อกระบวนการสอบบัญชี ในขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบ โดยส่วนใหญ่จะเห็นว่ามีผลกระทบต่อการพัฒนาแผนการสอบบัญชีโดยรวม การจัดทำแนวทางการสอบบัญชี และการวางแผนการทดสอบการควบคุม มากที่สุด รองลงมาคือ การเลือกและประเมินขนาดของตัวอย่างที่จะทดสอบได้อย่างเหมาะสม การปรับปรุงกระบวนการประเมินความเสี่ยง กำหนดระดับความมีสาระสำคัญในการตรวจสอบ และการจัดสรรทรัพยากรในการสอบบัญชี การระบุความเสี่ยงของการสอบบัญชีและการเพิ่มความรวดเร็วและความแม่นยำในการวิเคราะห์เปรียบเทียบข้อมูลทางการเงินเบื้องต้น และผลกระทบต่อการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับองค์กรที่ตรวจสอบ ทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายในน้อยที่สุด

ขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบ

ผู้ตอบแบบสอบถามมีความคิดเห็นเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงทางดิจิทัลในองค์กรที่ถูกตรวจสอบบัญชี ว่ามีผลกระทบมากต่อกระบวนการสอบบัญชี ในขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยส่วนใหญ่จะเห็นว่ามีผลกระทบต่อการวิเคราะห์ข้อมูลที่มีความซับซ้อนและมีปริมาณข้อมูลจำนวนมากได้ดียิ่งขึ้นมากที่สุด รองลงมาคือ การตรวจสอบข้อมูลในพื้นที่ที่ยากลำบากหรือเข้าถึงได้ยากเป็นไปได้ง่ายขึ้น และมีความถูกต้องครบถ้วนมากขึ้น การช่วยลดระยะเวลาการหาข้อมูลเพื่อประกอบการตรวจสอบที่มาจากแหล่งข้อมูลหลาย ๆ แห่ง การรวบรวมและประเมินหลักฐานประกอบการสอบบัญชีให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น และผลกระทบต่อการเพิ่มความรวดเร็วและลดข้อผิดพลาดในการรวบรวมและการวิเคราะห์ข้อมูลทางบัญชีน้อยที่สุด

ขั้นตอนการเสร็จสิ้นการสอบบัญชีและการออกรายงานการสอบบัญชี

ผู้ตอบแบบสอบถามมีความคิดเห็นเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงทางดิจิทัลในองค์กรที่ถูกตรวจสอบบัญชี ว่ามีผลกระทบปานกลางต่อกระบวนการสอบบัญชี ในขั้นตอนการเสร็จสิ้นการสอบบัญชีและการออกรายงานการสอบบัญชี โดยส่วนใหญ่จะเห็นว่ามีผลกระทบต่อการประเมินและสรุปผลหลักฐานการสอบบัญชี การปรับปรุงรายการ และรายการจัดประเภททางบัญชีที่มีความถูกต้องแม่นยำมากขึ้นมากที่สุด รองลงมาคือ การสื่อสารผลการสอบบัญชีกับผู้รับตรวจ และผู้มีส่วนได้ส่วนเสียเป็นไปอย่างชัดเจนและมีประสิทธิภาพมากขึ้น การออกรายงานการสอบบัญชีที่มีคุณภาพและมาตรฐานสูงขึ้น รายงานของผู้สอบบัญชีมีความน่าเชื่อถือและเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี และผลกระทบต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีต่อหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีน้อยที่สุด

โดยรวมแล้วการที่องค์กรที่ถูกตรวจสอบบัญชีนำเทคโนโลยีเข้ามาปรับใช้ภายในองค์กร ส่งผลกระทบทางบวกต่อกระบวนการสอบบัญชีในขั้นตอนต่าง ๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบที่มีระดับผลกระทบมากที่สุด ซึ่งจะช่วยให้การวิเคราะห์ข้อมูลที่ซับซ้อนและมีปริมาณมากเป็นไปได้อย่างดียิ่งขึ้น รองลงมาคือ ขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบ ซึ่งจะช่วยให้กระบวนการจัดทำแผนการสอบบัญชีและการประเมินความเสี่ยงมีประสิทธิภาพขึ้น และมีระดับผลกระทบน้อยที่สุดในขั้นตอนการเสร็จสิ้นการสอบบัญชีและการออกรายงาน แต่ยังคงช่วยให้การประเมินผลและการออกรายงานมีความแม่นยำสูงขึ้น ดังนั้นการที่องค์กรที่ถูกตรวจสอบบัญชีนำเทคโนโลยีเข้ามาปรับใช้ในองค์กร จึงมีผลทางบวกต่อกระบวนการสอบบัญชี ทำให้กระบวนการเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ความรวดเร็ว ความถูกต้อง และความแม่นยำเพิ่มขึ้น

■ ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อระดับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงทางดิจิทัลในองค์กรต่อกระบวนการสอบบัญชี

การทดสอบสมมติฐานว่าปัจจัยด้านประชากรศาสตร์มีผลต่อความคิดเห็นในระดับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงทางดิจิทัลในองค์กรต่อกระบวนการสอบบัญชี สามารถสรุปได้ดังนี้

1. ผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีที่มีเพศต่างกันมีความคิดเห็นต่อระดับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงทางดิจิทัลในองค์กรต่อกระบวนการสอบบัญชี ในขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบต่างกัน กล่าวคือ เพศมีผลต่อการให้ระดับของผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงทางดิจิทัลในองค์กรในขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบ โดยผู้ตอบแบบสอบถามเพศหญิงมีการให้ระดับผลกระทบเฉลี่ยในขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบสูงกว่าเพศชาย ซึ่งผู้ศึกษามีความเห็นว่า ความหลากหลายทางเพศซึ่งเป็นลักษณะส่วนบุคคลของผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี อาจก่อให้เกิดความหลากหลายทั้งทางด้านความรู้ ทักษะทางวิชาชีพ การใช้ดุลพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ ความละเอียดถี่ถ้วน และความรอบคอบในการปฏิบัติงาน ซึ่งส่งผลต่อความหลากหลายในด้านกระบวนการทำงานและการตัดสินใจในการวางแผนงาน ซึ่งสอดคล้องกับ การศึกษาของ Amamun (2023) เรื่อง อิทธิพลความเป็นมืออาชีพความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีและกระบวนการด้านลูกค้าที่มีต่อผลสำเร็จในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี Local Firm Audit ในเขตกรุงเทพมหานคร พบว่า ผู้สอบบัญชี Local Firm Audit ในเขตกรุงเทพมหานครที่มีเพศต่างกัน ทำให้ผลสำเร็จในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี โดยภาพรวมต่างกัน แสดงว่าเพศมีผลต่อผลสำเร็จในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ดังนั้นเพศชายหรือเพศหญิงมีผลสำเร็จในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี โดยภาพรวมที่แตกต่างกัน และสอดคล้องกับการศึกษาของ Alsabahi et al. (2021) ซึ่งศึกษาอิทธิพลของลักษณะส่วนบุคคลและการเรียนรู้ในที่ทำงานต่อความสามารถด้านเทคโนโลยีของผู้สอบบัญชีภายนอก ผลการศึกษาพบว่า ลักษณะส่วนบุคคลและปัจจัยในที่ทำงานมีอิทธิพลต่อความสามารถในการใช้งานเทคโนโลยีสารสนเทศของผู้สอบบัญชีภายนอก อีกทั้งลักษณะส่วนบุคคลที่มีความมั่นใจในตนเองและแรงจูงใจในการเรียนรู้ จะช่วยให้ผู้สอบบัญชีพัฒนาความสามารถด้านเทคโนโลยีได้ดีกว่า
2. ผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีที่สังกัดสำนักงานสอบบัญชีต่างกันมีความคิดเห็นต่อระดับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงทางดิจิทัลในองค์กรต่อกระบวนการสอบบัญชี ในขั้นตอนการปฏิบัติงานต่างกัน กล่าวคือ ประเภทสำนักงานสอบบัญชีมีผลต่อระดับของผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงทางดิจิทัลในองค์กรในขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบ ซึ่งมีความแตกต่างที่มีนัยสำคัญทางสถิติระหว่างหน่วยงานภาครัฐกับสำนักงานสอบบัญชีท้องถิ่น โดยสำนักงานสอบบัญชีท้องถิ่นมีคะแนนหรือค่าประเมินสูงกว่าหน่วยงานภาครัฐอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 โดยรวมแล้วความแตกต่างที่มีนัยสำคัญทางสถิติในการศึกษานี้มีเพียงระหว่างหน่วยงานภาครัฐกับสำนักงานสอบบัญชีท้องถิ่น ขณะที่การเปรียบเทียบระหว่างสำนักงานสอบบัญชีท้องถิ่นกับสำนักงานสอบบัญชีต่างชาติ ไม่แสดงความแตกต่างที่มีนัยสำคัญ ซึ่งผู้ศึกษามีความเห็นว่า เทคโนโลยีของ องค์กรที่ถูกตรวจสอบ วิธีการและขั้นตอนการปฏิบัติงานของแต่ละสำนักงานสอบบัญชี และปัจจัยสนับสนุนด้านเทคโนโลยีภายในสำนักงานสอบบัญชี ส่งผลต่อความแตกต่างในการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยี

โดยเฉพาะอย่างยิ่งในหน่วยงานรัฐกับเอกชน ซึ่งสอดคล้องกับ งานวิจัยของ Srimook et al. (2018) เรื่อง การเตรียมความพร้อมด้านนวัตกรรมของบุคลากรในบริษัทเอกชน กรณีศึกษา อำเภอเมือง จังหวัดสงขลา พบว่า บุคลากรในบริษัทเอกชนที่มีประเภทกิจการที่ทำงานแตกต่างกันมีความพร้อมด้านนวัตกรรมแตกต่างกัน อีกทั้งปัจจัยสนับสนุนจากองค์กรในภาพรวมมีความสัมพันธ์กับความพร้อมด้านนวัตกรรมของบุคลากรในบริษัทเอกชน และสอดคล้องกับ การศึกษาของ Noordin et al. (2022) ซึ่งศึกษาการรับรู้ของผู้สอบบัญชีภายนอกในสหรัฐอเมริกาเกี่ยวกับเอมิเรตส์ เกี่ยวกับการใช้ปัญญาประดิษฐ์ (AI) ในกระบวนการตรวจสอบบัญชี โดยมุ่งเน้นศึกษาความแตกต่างในการรับรู้ถึงผลกระทบของ AI ต่อคุณภาพการตรวจสอบระหว่างผู้สอบบัญชีท้องถิ่นและผู้สอบบัญชีระหว่างประเทศ ผลการศึกษาพบว่า ไม่มีความแตกต่างที่มีนัยสำคัญด้านการรับรู้การมีส่วนช่วยของ AI ต่อคุณภาพการตรวจสอบระหว่างบริษัทตรวจสอบบัญชีท้องถิ่นและระหว่างประเทศ

3. ผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีที่มี อายุ ระดับการศึกษา ตำแหน่ง และประสบการณ์ทำงานต่างกัน มีความคิดเห็นต่อระดับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงทางดิจิทัลในองค์กรต่อกระบวนการสอบบัญชี ทั้ง 3 ขั้นตอนไม่ต่างกัน กล่าวคือ อายุ ระดับการศึกษา ตำแหน่ง และประสบการณ์ทำงานไม่มีผลต่อการให้ระดับของผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงทางดิจิทัลในองค์กรกระบวนการสอบบัญชี ทั้ง 3 ขั้นตอน ซึ่งผู้ศึกษามีความเห็นว่า ผลกระทบจากการใช้เทคโนโลยีดิจิทัลในปัจจุบันมีผลกระทบแบบทั่วถึงและเป็นมาตรฐานเดียวกันทั่วทั้งองค์กร โดยเทคโนโลยีเหล่านี้สามารถปรับปรุงประสิทธิภาพของกระบวนการสอบบัญชีได้ทุกขั้นตอนในงานสอบบัญชี นอกจากนี้เทคโนโลยีดิจิทัลช่วยเพิ่มความเร็ว ความแม่นยำ และประสิทธิภาพในการทำงานได้อย่างเท่าเทียมกันทุกกลุ่ม ทำให้การรับรู้ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงทางดิจิทัลต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชีเป็นเรื่องที่เกิดขึ้นเหมือนกันในทุกกลุ่มของผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับ การศึกษาของ Amamun (2023) เรื่อง อิทธิพลความเป็นมืออาชีพความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีและกระบวนการด้านลูกค้าที่มีต่อผลสำเร็จในการปฏิบัติงาน ของผู้สอบบัญชี Local Firm Audit ในเขตกรุงเทพมหานคร พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีระดับการศึกษา อายุ และระยะเวลาปฏิบัติงานต่างกันทำให้ผลสำเร็จในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีโดยภาพรวมไม่ต่างกัน

■ การนำเทคโนโลยีมาปรับใช้ในงานสอบบัญชี

ผู้ตอบแบบสอบถามมีความคิดเห็นเกี่ยวกับการนำเทคโนโลยีมาปรับใช้ในกระบวนการสอบบัญชี โดยส่วนใหญ่เห็นว่าควรมีการฝึกอบรมและการพัฒนาทักษะใหม่เกี่ยวกับเทคโนโลยีใหม่ เป็นสิ่งจำเป็นสำหรับผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี ในยุคปัจจุบัน รองลงมาคือ ความพร้อมในการเรียนรู้ ปรับตัวและทำงานร่วมกับเทคโนโลยีใหม่เพื่อการประยุกต์ใช้ในงานสอบบัญชี การปรับตัวและทำความเข้าใจกับเทคโนโลยีจะมีผลต่อการเพิ่มประสิทธิภาพและคุณภาพของงานสอบบัญชี การนำเทคโนโลยีมาปรับใช้ในงานสอบบัญชีสามารถเพิ่มประสิทธิภาพในการทำงานและลดเวลาที่ใช้ในกระบวนการตรวจสอบ และสุดท้ายการนำเทคโนโลยีมาใช้จะมีผลกระทบต่อกระบวนการสอบบัญชีและเปลี่ยนแปลงวิธีการทำงานของผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี

จากผลสำรวจดังกล่าวสะท้อนให้เห็นว่าผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีตระหนักถึงความจำเป็นในการฝึกอบรมและพัฒนาทักษะใหม่ ๆ รวมถึงการเรียนรู้และการปรับตัว เพื่อรองรับเทคโนโลยีที่เปลี่ยนแปลงไป ซึ่งอาจมีผลโดยตรงต่อการเพิ่มประสิทธิภาพของกระบวนการสอบบัญชีและคุณภาพของงาน ทั้งนี้ไม่เพียงแต่เป็นการปรับปรุงกระบวนการทำงานเท่านั้น แต่ยังเป็นการสร้างความยืดหยุ่นในการทำงานกับเทคโนโลยีใหม่ที่อาจเข้ามามีบทบาทในอนาคต รวมถึงสร้างความสามารถในการแข่งขันให้กับผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี

■ การประยุกต์ใช้เทคโนโลยีในงานสอบบัญชีส่งผลกระทบต่อขั้นตอนในกระบวนการสอบบัญชี

จากการวิเคราะห์ข้อมูลความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามเกี่ยวกับผลกระทบจากการประยุกต์ใช้เทคโนโลยีในงานสอบบัญชี โดยการยกตัวอย่างเทคโนโลยีที่สามารถนำมาปรับใช้ในกระบวนการสอบบัญชี ได้แก่ ปัญญาประดิษฐ์ (AI) ใช้วิเคราะห์ข้อมูลการเงินและตรวจจบบรูปแบบที่ผิดปกติ หุ่นยนต์กระบวนการอัตโนมัติ (RPA) สามารถกำหนดให้ทำตามโปรแกรมคำสั่งอัตโนมัติและสุ่มตรวจสอบรายการบัญชี บล็อกเชน (Blockchain) ช่วยบันทึกและยืนยันธุรกรรมทางการเงิน โดรน (Drones) ใช้ตรวจนับทางกายภาพ การประมวลผลแบบคลาวด์ (Cloud Computing) ช่วยจัดเก็บไฟล์บนอินเทอร์เน็ต เช่น Google Drive และระบบจัดการเอกสารอิเล็กทรอนิกส์ (EDMS) ช่วยจัดเก็บและจัดการเอกสารในรูปแบบดิจิทัลภายในระบบของสำนักงาน พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีความคิดเห็นว่าเทคโนโลยีส่งผลกระทบต่อขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบมากที่สุด รองลงมาคือ ขั้นตอนการวางแผนงานตรวจสอบ และมีผลต่อขั้นตอนการเสร็จสิ้นการสอบบัญชีและการออกรายงานน้อยที่สุด

โดยในขั้นตอนการวางแผนงานตรวจสอบเทคโนโลยีที่ส่งผลกระทบมากที่สุด คือ ปัญญาประดิษฐ์ และมีผลกระทบน้อยที่สุด คือ โดรน ในขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบเทคโนโลยีที่มีผลกระทบมากที่สุด คือ หุ่นยนต์กระบวนการอัตโนมัติ และมีผลกระทบน้อยที่สุด คือ บล็อกเชน และในขั้นตอนสุดท้ายขั้นตอนการเสร็จสิ้นการสอบบัญชีและออกรายงานเทคโนโลยีที่มีผลกระทบมากที่สุด คือ ระบบจัดการเอกสารอิเล็กทรอนิกส์ และมีผลกระทบน้อยที่สุด คือ โดรน ซึ่งผู้ศึกษามีความเห็นว่ามีความสอดคล้องกัน

1. ขั้นตอนการวางแผนงานตรวจสอบ พบว่า ปัญญาประดิษฐ์ (AI) มีผลกระทบมากที่สุด เนื่องจาก AI สามารถช่วยในการวิเคราะห์ข้อมูลจำนวนมาก สามารถทำนายและพยากรณ์ความเสี่ยง ซึ่งเป็นส่วนสำคัญในขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบ โดยจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถระบุความเสี่ยงที่ต้องการให้ความสนใจเป็นพิเศษได้เร็วขึ้นและครอบคลุมขึ้น ในขณะที่โดรนถูกมองว่ามีผลกระทบน้อยที่สุด เนื่องจากการใช้งานหลักของโดรนมักจะเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบทางกายภาพมากกว่าการวางแผน

2. ขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบ พบว่า หุ่นยนต์กระบวนการอัตโนมัติ (RPA) มีผลกระทบมากที่สุดเนื่องจากสามารถสร้างกระบวนการให้หุ่นยนต์ทำงานตามโปรแกรมคำสั่ง เช่น การตรวจสอบความสอดคล้องของรายการโดยใช้คำสั่งการจับคู่รายการและการสุ่มเลือกตัวอย่างเพื่อนำมาตรวจสอบ ซึ่งจะช่วยจัดการกระบวนการที่ซ้ำซากและลดเวลาในการตรวจสอบ ในขณะที่บล็อกเชน (Blockchain) ถูกมองว่ามีผลกระทบน้อยที่สุด เนื่องจากต้องใช้เครื่องมือที่มีเทคโนโลยีขั้นสูงจึงทำให้การนำไปใช้ในงานสอบบัญชียังไม่แพร่หลาย

3. ขั้นตอนการเสร็จสิ้นการสอบบัญชีและการออกรายงาน พบว่า ระบบจัดการเอกสารอิเล็กทรอนิกส์มีผลกระทบมากที่สุด เนื่องจากช่วยลดเวลาและความพยายามในการจัดการกับเอกสารจำนวนมาก ทำให้การจัดทำและการส่งมอบรายงานเป็นไปอย่างรวดเร็วและมีประสิทธิภาพ ในขณะที่โดรนถูกมองว่ามีผลกระทบน้อยที่สุดเนื่องจากหลักการใช้งานหลักของโดรนไม่ได้มุ่งเน้นไปที่การเสร็จสิ้นการสอบบัญชีหรือการออกรายงานแต่เน้นไปที่การตรวจสอบทางกายภาพ

■ ข้อเสนอแนะและข้อจำกัดในการศึกษา

จากการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีที่เกิดขึ้นอย่างต่อเนื่องซึ่งคาดว่าจะส่งผลกระทบต่อผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีอย่างแน่นอน และเพื่อความแม่นยำของผลการศึกษาคควรจำกัดกลุ่มตัวอย่างเฉพาะผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หรือผู้สอบบัญชีภาษีอากรเท่านั้น อีกทั้งเพื่อประโยชน์ในการนำผลการศึกษาไปใช้ควรชี้ให้เห็นถึงประโยชน์และผลลัพธ์จากการศึกษาต่อผู้สอบบัญชี ส่วนการศึกษาในอนาคตควรปรับเปลี่ยนประเด็นการสอบถามไปตามสถานการณ์และเจาะลึกในแต่ละเทคโนโลยี โดยอาจศึกษาเพิ่มถึงผลกระทบจากเทคโนโลยีในแง่มุมอื่น เช่น ผลกระทบต่อมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ผลกระทบต่อการทำรายงาน ESG เป็นต้น อีกทั้ง ปรับปรุงรูปแบบการเก็บข้อมูลให้มีการเก็บข้อมูลแบบผสมผสาน เช่น การสัมภาษณ์เชิงลึก หรือการสนทนาเฉพาะกลุ่มกับผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีเพื่อให้ได้ข้อมูลเชิงลึกมากยิ่งขึ้น นอกจากนี้จากผลการตอบแบบสอบถามจะเห็นว่ากลุ่มตัวอย่างมีขนาดเล็ก ซึ่งผู้ตอบแบบสอบถามจำนวน 116 ท่าน และผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง ทั้งนี้ บางท่านอาจไม่มีประสบการณ์ตรวจสอบองค์กรที่มีการนำเทคโนโลยีมาใช้ และไม่เคยใช้เทคโนโลยีเป็นเครื่องมือเพื่อช่วยในงานตรวจสอบ ซึ่งอาจทำให้ไม่เข้าใจถึงผลกระทบของเทคโนโลยีอย่างแท้จริง และส่งผลต่อผลลัพธ์ทางสถิติ

References

- Alrawashedh, N. H. (2022). Role of information technology in improving the work of external auditor: A study of Jordan. *Central European Management Journal*, 30(4), 1535-1547.
- Alsabahi, M. A., Ku Bahador, K. M., & Mat Saat, R. (2021). The influence of personal characteristics and workplace learning on information technology competency among external auditors: The role of organisational culture as a moderator. *Cogent Business & Management*, 8(1), Article 1899625.
- Amamun, T. (2023). *Influencing professionalism, audit expertise, and procedure relating to customer affecting to performance success of local firm audit auditors in Bangkok* (Independent study). Ramkhamhaeng University, Bangkok.
- Bootvong, P. (2021). *Teachers' perspectives on the adaptation of accountants in the digital age*. Faculty of Business Administration and Accountancy, Khon Kaen University. Retrieved from https://kkbs.kku.ac.th/web/article.php?a_id=1634
- Cochran, W. G., & Carroll, S. P. (1953). A sampling investigation of the efficiency of weighting inversely as the estimated variance. *Biometrics*, 9(4), 447-459.
- Data Innovation and Governance Institute. (2022). What is digital transformation?. *Understanding key concepts that organizations need to know*. Retrieved from <https://www.tfac.or.th/Article/Detail/123188>
- Manita, R., Elommal, N., Baudier, P., & Hikkerova, L. (2020). The digital transformation of external audit and its impact on corporate governance. *Technological Forecasting and Social Change*, 150, 119751.
- Mat Ridzuan, N. I., Said, J., Mohd Razali, F., Abdul Manan, D. I., & Sulaiman, N. (2022). Examining the role of personality traits, digital technology skills, and competency on the effectiveness of fraud risk assessment among external auditors. *Journal of Risk and Financial Management*, 15(11), Article 536.
- Mitrapanont, K. (2020). *Summary of the dialogue on challenges for auditors with AI and blockchain technology*. Federation of Accounting Professions. Retrieved from <https://www.tfac.or.th/Article/Detail/123258>
- Nguyen, P. T., Kend, M., & Le, D. Q. (2024). Digital transformation in Vietnam: The impacts on external auditors and their practices. *Pacific Accounting Review*, 36(1), 144-160.

- Noordin, N. A., Hussainey, K., & Hayek, A. F. (2022). The use of artificial intelligence and audit quality: An analysis from the perspectives of external auditors in the UAE. *Journal of Risk and Financial Management*, 15(8), Article 339.
- Skytizen Document Intelligent. (2023). *Data governance and document management*. Retrieved from <https://www.tfac.or.th/Article/Detail/123188><https://www.skytizens.com/data-governance-and-document-management/>
- Srijunpetch, S. (2023). *Auditing*. Bangkok: TPN Press.
- Srimook, N., Chumchat, J., Kuapeth, P., Boriphan, W., & Noknoi, J. (2018). Innovation readiness of personnel in private companies: A case study of Mueang District, Songkhla Province. *Walailak Procedia*, 2018(1), Article ss73.
- Subcommittee on Foreign Affairs. (2016). *Technological trends that may impact the accounting professions*. Federation of Accounting Professions. Retrieved from <https://www.tfac.or.th/upload/9414/r6ailPT0Sc.pdf>.
- Techakasembundit, K. (2020). *Level up your auditing with audit innovation*. Federation of Accounting Professions. Retrieved from <https://www.tfac.or.th/Article/Detail/127427>
- Triwetwinit, P. (2023). *Get to know RPA solution: Automation for the digital transformation era*. Federation of Accounting Professions. Retrieved from <https://www.tfac.or.th/upload/9414/0a9DzuAihN.pdf>
- Vitali, S., & Giuliani, M. (2024). Emerging digital technologies and auditing firms: Opportunities and challenges. *International Journal of Accounting Information Systems*, 53(1), Article 100676.
- Winitson, T. (2020). *Adjust your perspective on the digital world*. Federation of Accounting Professions. Retrieved from <https://www.tfac.or.th/Article/Detail/123188>
- Yaemnam, K. (2027). *Barriers and possible solutions for small and medium-sized family-owned enterprises to digital transformation* (Independent study, Master of Science). Thammasat University, Bangkok.



ความสัมพันธ์ระหว่างการวางแผนภาษีกับราคาหลักทรัพย์ ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร

Relationship between Tax Planning and Stock Price
of Companies Listed on the Stock Exchange of Thailand,
Agro and Food industry group

ศุภิสรา พรหมอักษร

คณะศิลปศาสตร์และวิทยาศาสตร์ มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ วิทยาเขตกำแพงแสน
Email: supitsara.pr@ku.th

ชุตินทร วชิรภักติกุล

คณะศิลปศาสตร์และวิทยาศาสตร์ มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ วิทยาเขตกำแพงแสน
Email: chutikorn.w@ku.th

ธนพร เพ็ชรรัตน์

คณะศิลปศาสตร์และวิทยาศาสตร์ มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ วิทยาเขตกำแพงแสน
Email: tanaporn.pet@ku.th

นลินพร ลอยจิม

คณะศิลปศาสตร์และวิทยาศาสตร์ มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ วิทยาเขตกำแพงแสน
Email: narinpron.l@ku.th

อรวรรณ อินทรู

คณะศิลปศาสตร์และวิทยาศาสตร์ มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ วิทยาเขตกำแพงแสน
Email: orawan.int@ku.th

เกษิณี ศิริรุ่งวัฒนชัย

คณะศิลปศาสตร์และวิทยาศาสตร์ มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ วิทยาเขตกำแพงแสน
Email: ketsinee.t@ku.th

Supitsara Promaksorn

Faculty of Liberal Arts and Science Kasetsart University, Kamphaengsean Campus
Email: supitsara.pr@ku.th

Chutikorn Wachirakitikun

Faculty of Liberal Arts and Science Kasetsart University, Kamphaengsean Campus
Email: chutikorn.w@ku.th

Tanaporn Petcharat

Faculty of Liberal Arts and Science Kasetsart University, Kamphaengsean Campus
Email: tanaporn.pet@ku.th

Narinpron Loychim

Faculty of Liberal Arts and Science Kasetsart University, Kamphaengsean Campus
Email: narinpron.l@ku.th

Orawan Inthanoo

Faculty of Liberal Arts and Science Kasetsart University, Kamphaengsean Campus
Email: orawan.int@ku.th

Ketsinee Sirirungwattanachai

Faculty of Liberal Arts and Science Kasetsart University, Kamphaengsean Campus
Email: ketsinee.t@ku.th

ความสัมพันธ์ระหว่างการวางแผนภาษีกับราคาหลักทรัพย์ ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร

ศุภิสรา พรหมอักษร

คณะศิลปศาสตร์และวิทยาศาสตร์ มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ วิทยาเขตกำแพงแสน
Email: supitsara.pr@ku.th

ชุตินกร วชิรภักติกุล

คณะศิลปศาสตร์และวิทยาศาสตร์ มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ วิทยาเขตกำแพงแสน
Email: chutikorn.w@ku.th

สนพพร เพ็ชรรัตน์

คณะศิลปศาสตร์และวิทยาศาสตร์ มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ วิทยาเขตกำแพงแสน
Email: tanaporn.pet@ku.th

นลินพร ลอยจิม

คณะศิลปศาสตร์และวิทยาศาสตร์ มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ วิทยาเขตกำแพงแสน
Email: narinpron.l@ku.th

อรวรรณ อินทรู

คณะศิลปศาสตร์และวิทยาศาสตร์ มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ วิทยาเขตกำแพงแสน
Email: orawan.int@ku.th

เกษิณี ศิริรุ่งวัฒนชัย

คณะศิลปศาสตร์และวิทยาศาสตร์ มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ วิทยาเขตกำแพงแสน
Email: ketsinee.t@ku.th

วันที่ได้รับบทความต้นฉบับ: 15 เมษายน 2567

วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ: 12 สิงหาคม 2567

วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ: 22 สิงหาคม 2567

บทคัดย่อ

การศึกษานี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการวางแผนภาษีกับราคาหลักทรัพย์ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร ในช่วงระยะเวลาตั้งแต่ปี 2561-2565 รวมเวลา 5 ปี กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ศึกษารวม 44 บริษัท โดยใช้การวางแผนภาษี ประกอบด้วย อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่แท้จริง (ETR) อัตราส่วนภาษีเงินได้ต่อกระแสเงินสดสุทธิจากกิจกรรมดำเนินงาน (TAX/CFO) และอัตราส่วนภาษีเงินได้ต่อสินทรัพย์ (TAX/TOTAL ASSET) เป็นตัวแปรอิสระ และราคาหลักทรัพย์ (Stock Price) เป็นตัวแปรตาม และใช้ขนาดของกิจการ (Size) อัตราส่วนผลตอบแทนต่อสินทรัพย์รวม (ROA) และความเสี่ยงทางการเงิน (D/E Ratio) เป็นตัวแปรควบคุม เครื่องมือที่ใช้ในการศึกษาประกอบด้วย สถิติเชิงพรรณนา สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของเพียร์สัน และการวิเคราะห์สมการถดถอยแบบพหุคูณ

ผลการศึกษา พบว่า การวางแผนภาษีที่วัดค่าด้วยอัตราส่วนภาษีเงินได้ต่อสินทรัพย์รวม (TAX/TOTAL ASSET) มีค่าสูงสุด 5.98% ค่าต่ำสุด 0.001% ค่าเฉลี่ย 1.18% และมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับราคาหลักทรัพย์ ที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05 ส่วนอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่แท้จริง (ETR) และอัตราส่วนภาษีเงินได้ต่อกระแสเงินสดสุทธิจากกิจกรรมดำเนินงาน (TAX/CFO) ไม่มีความสัมพันธ์กับราคาหลักทรัพย์

คำสำคัญ: การวางแผนภาษี ราคาหลักทรัพย์ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

Relationship between Tax Planning and Stock Price of Companies Listed on the Stock Exchange of Thailand, Agro and Food industry group

Supitsara Promaksorn

Faculty of Liberal Arts and Science Kasetsart University, Kamphaengsean Campus
Email: supitsara.pr@ku.th

Chutikorn Wachirakitikun

Faculty of Liberal Arts and Science Kasetsart University, Kamphaengsean Campus
Email: chutikorn.w@ku.th

Tanaporn Petcharat

Faculty of Liberal Arts and Science Kasetsart University, Kamphaengsean Campus
Email: tanaporn.pet@ku.th

Narinpron Loychim

Faculty of Liberal Arts and Science Kasetsart University, Kamphaengsean Campus
Email: narinpron.l@ku.th

Orawan Inthanoo

Faculty of Liberal Arts and Science Kasetsart University, Kamphaengsean Campus
Email: orawan.int@ku.th

Ketsinee Sirirungwattanachai

Faculty of Liberal Arts and Science Kasetsart University, Kamphaengsean Campus
Email: ketsinee.t@ku.th

Received: April 15, 2024

Revised: August 12, 2024

Accepted: August 22, 2024

ABSTRACT

The objective of this research was to study the relationship between tax planning and stock price of companies listed on the Stock Exchange of Thailand, Agro and Food industry group. During 2018-2022, a total 5 fiscal years. The sample used in the study was 44 companies. Using tax planning, ETR, TAX/CFO, and TAX/TOTAL ASSET were the independent variable, stock price was the dependent variable, and SIZE and ROA were control variables. Research instruments in this study consisted of descriptive statistic, Pearson's Correlation Coefficient and Multiple Regression.

The result showed that TAX/TOTAL ASSET ratio has a maximum is equal to 5.98%, a minimum value is equal to 0.001%, an average is equal to 1.18% and has a positive relationship with stock price at the statistical significance level of 0.05, while ETR and TAX/CFO ratio were not relationship with stock price.

Keywords: *Tax Planning, Stock Price, and The Stock Exchange of Thailand*

ภาษีนับเป็นหน้าที่ของพลเมืองที่ทุกคนจะต้องปฏิบัติตามอย่างเคร่งครัด เพื่อเข้าสู่ระบบจัดเก็บภาษีของรัฐบาล ในการนำไปใช้สำหรับขับเคลื่อนเศรษฐกิจและสังคม ตลอดจนการนำไปพัฒนาประเทศให้มีความก้าวหน้าทัดเทียมอารยประเทศ การชำระหนี้สินของรัฐบาล และนำไปใช้ในภาวะวิกฤตต่าง ๆ เป็นต้น (Trachutham, 2010) โดยภาษีอากรคือรายได้หลักของรัฐบาลที่บังคับจัดเก็บมาจากประชาชนผู้มีเงินได้ และภาคเอกชน โดยเฉพาะอย่างยิ่งภาษีที่จัดเก็บจากภาคธุรกิจนั้นจะถือว่าเป็นค่าใช้จ่ายของกิจการที่หักจากกำไรสุทธิหลังจากการดำเนินธุรกิจ ภาษีจึงเป็นสิ่งจำเป็นสำหรับการประกอบกิจการ เนื่องจากผู้ประกอบการธุรกิจส่วนใหญ่ไม่ได้ให้ความสำคัญต่อภาษีอากร และรวมไปถึงระบบบัญชีเพื่อการจัดทำบัญชีและภาษีอากรถูกต้องสอดคล้องกัน การวางแผนจึงเป็นสิ่งสำคัญในการทำธุรกิจเนื่องจากการเสียภาษีเป็นต้นทุนที่สำคัญมากของกิจการซึ่งมีผลต่อการดำเนินงาน บริษัทแต่ละบริษัทมีอัตราการเสียภาษีที่แตกต่างกัน กิจการต้องหากลยุทธ์การวางแผนภาษีที่ดีมาบริหารสำหรับการประกอบธุรกิจ เพื่อเป็นการลดต้นทุน และเพิ่มกระแสเงินสดให้แก่กิจการได้ ซึ่งมีใช้การหลีกเลี่ยงภาษี แต่เพื่อวางโครงสร้างทางธุรกิจให้สอดคล้องกับกฎหมายภาษีอากร เนื่องจากการวางแผนภาษีที่เหมาะสมส่งผลให้ผลตอบแทนของผู้ถือหุ้นจะได้รับเพิ่มขึ้นซึ่งทำให้ราคาหุ้นของบริษัทเพิ่มสูงขึ้นด้วย (Chotsuwan, 2018)

ปัจจุบันประชาชนให้ความสนใจการลงทุนในตลาดทุนกันมากขึ้นโดยซื้อขายผ่านตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และคาดหวังผลตอบแทนในรูปของเงินปันผลและกำไรส่วนเกินที่ได้จากการขายหลักทรัพย์ (Bodhiprasart, 2007) ด้วยเหตุนี้ผู้บริหารส่วนใหญ่จึงต้องหากลยุทธ์เพื่อดึงดูดนักลงทุน ในขณะที่กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหารเป็นธุรกิจเกี่ยวกับการเพาะปลูก ทำป้าไม้ ทำปศุสัตว์ แปรรูปผลิตผลทางการเกษตร ผลิตอาหารและเครื่องดื่ม เนื่องจากธุรกิจนี้ต่างประเทศมักจะเติบโตด้านการส่งออกในอุตสาหกรรมเทคโนโลยีเป็นส่วนใหญ่ แต่ในประเทศไทยมีหนึ่งอุตสาหกรรมที่เติบโตด้วยการส่งออกไปยังระดับโลกเป็นจำนวนมาก นั่นคือ อุตสาหกรรมอาหาร ซึ่งเป็น 1 ในปัจจัย 4 ที่เป็นสินค้าจำเป็น (Necessity Goods) สำหรับการดำรงชีวิต ไม่ว่าสภาพเศรษฐกิจจะเป็นอย่างไร ตลาดยังคงมีความต้องการอาหารที่สูงอยู่ดี (SETinvestnow, 2023) ดังนั้นธุรกิจอาหารไทยจึงมีแนวโน้มขยายตัวและเติบโตได้เป็นอย่างดี นอกจากนี้ภาคอุตสาหกรรมไทยในปี 2567 ยังมีแนวโน้มที่จะขยายตัวได้ดีขึ้นเนื่องจากปีที่ผ่านมาหลายอุตสาหกรรมโดยเฉพาะการผลิตเพื่อส่งออกเผชิญกับปัญหาเศรษฐกิจประเทศคู่ค้าที่ชะลอตัว ซึ่งในปี 2567 แรงขับเคลื่อนเศรษฐกิจไทยมีโอกาสเติบโตได้ มาจากปัจจัยสนับสนุนทั้งภาคการส่งออกสินค้าที่จะกลับมาขยายตัวได้ การลงทุนภาคเอกชนที่จะฟื้นตัวตาม และมาตรการกระตุ้นเศรษฐกิจของภาครัฐ ทั้งการบริโภคภายในประเทศ รวมทั้งการใช้ประโยชน์จากกรอบความตกลงการค้า FTA ซึ่งจะช่วยเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของภาคอุตสาหกรรมไทยได้เพิ่มขึ้น (The Federation of Thai Industries, 2024) จากงานวิจัยในอดีตพบว่า ปัจจัยสำคัญที่ทำให้นักลงทุนมาลงทุนในกิจการคือผลกำไรของกิจการ เพราะเชื่อว่ากิจการที่มีกำไรจะทำให้ราคาหุ้นเพิ่มขึ้น (Lee & Zhao, 2014) เมื่อการเพิ่มกำไรเป็นกลยุทธ์ที่ผู้บริหารจะสามารถดึงดูดนักลงทุนได้

จากเหตุผลดังกล่าวข้างต้น คณะผู้วิจัยจึงมีความสนใจที่จะศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการวางแผนภาษีกับราคาหลักทรัพย์ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยใน กลุ่มเกษตรและ อุตสาหกรรมอาหาร ทั้งนี้ ผลการวิจัยสามารถนำไปใช้เป็นประโยชน์สำหรับนักลงทุนในตลาดหลักทรัพย์เพื่อนำไปประกอบการพิจารณาในการเลือกลงทุนในหลักทรัพย์ในประเด็นความสัมพันธ์ระหว่างการวางแผนภาษีกับราคาหลักทรัพย์ และนำผลการวิจัยไปประยุกต์ใช้ในการกำหนดการวางแผนภาษีให้เหมาะสมกับกิจการ ทำให้ต้นทุนในการดำเนินงานของกิจการลดลงและสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันของกิจการได้ เพื่อทำให้กิจการมีความน่าเชื่อถือ จึงสามารถดึงดูดนักลงทุนให้กล้าที่จะลงทุนในกิจการทำให้กิจการมีการเติบโตมากยิ่งขึ้น

■ การทบทวนวรรณกรรมและการพัฒนาสมมติฐาน

แนวคิดเกี่ยวกับราคาหลักทรัพย์

หุ้น (Stock) เป็นตราสารที่กิจการออกให้แก่ผู้ถือ เพื่อระดมเงินทุนไปใช้ในกิจการโดยผู้ถือหุ้นจะมีฐานะเป็น “เจ้าของ” ซึ่งจะมีส่วนได้เสียหรือมีสิทธิในทรัพย์สินและรายได้ของกิจการโดยได้รับผลตอบแทนเป็นเงินปันผลเมื่อกิจการมีกำไร และหากกิจการมีผลการดำเนินงานที่ราคาหุ้นเติบโตก็จะสามารถทำกำไรได้จากส่วนต่างราคาอีกด้วย แต่ผลตอบแทนจากการลงทุนในหุ้นไม่ค่อยแน่นอนขึ้นอยู่กับผลการดำเนินงานของกิจการนั้น ๆ หากกิจการมีปัญหาจนถึงขั้นล้มละลาย ผู้ถือหุ้นจะได้รับเงินลงทุนคืนก็ต่อเมื่อกิจการจ่ายภาระผูกพันแก่เจ้าหนี้และผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิเรียบร้อยแล้ว

หุ้นสามัญเป็นตราสารทุนที่กิจการออกจำหน่ายเพื่อระดมทุนระยะยาวสำหรับการลงทุนเพื่อสร้างความเจริญเติบโตให้กับกิจการโดยผู้ถือหุ้นสามัญจะได้รับผลตอบแทนในรูปเงินปันผล (Dividend) และมีโอกาสที่จะได้รับกำไรจากการขายหุ้นสามัญนั้น เมื่อราคาตลาดของหุ้นเพิ่มสูงขึ้นกว่าตอนที่ซื้อ และเมื่อมีการเลิกกิจการ ผู้ถือหุ้นจะได้รับส่วนแบ่งในทรัพย์สินสุทธิหลังหักการจ่ายชำระคืนเจ้าหนี้สุทธิแล้ว แต่นั่นหมายถึงความเสี่ยงที่สูงกว่าผู้ถือหุ้นชนิดอื่น ๆ และผู้ถือหุ้นสามัญจะได้รับผลตอบแทนคืนเป็นรายสุดท้ายจากการเลิกกิจการ ดังนั้นจึงมีความจำเป็นที่กิจการต้องตั้งเป้าหมายเพื่อสร้างความมั่งคั่งสูงสุดแก่ผู้ถือหุ้นสามัญให้ได้ (Dhuwanimitrkul, 2012)

ราคาตลาด (Market Price) หมายถึง ราคาของหลักทรัพย์ใด ๆ ในตลาดหลักทรัพย์ฯ ที่เกิดจากการซื้อขายครั้งล่าสุด เป็นราคาที่สะท้อนถึงความต้องการซื้อและความต้องการขายของนักลงทุนโดยรวมในขณะนั้น ๆ (SETinvestnow, 2023) ทั้งนี้การที่ราคาของหลักทรัพย์มีความผันผวนนั้นอาจขึ้นอยู่กับปัจจัยหลายอย่าง เช่น ภาวะเศรษฐกิจ ภาวะอุตสาหกรรม และผลการดำเนินงานของบริษัท (Tangchongrach, 2020) กิจการที่ดีที่มีอัตราการเติบโตอย่างต่อเนื่องย่อมเป็นที่สนใจของนักลงทุน ส่งผลให้ราคาหลักทรัพย์ของกิจการนั้นปรับสูงขึ้น การลงทุนในหลักทรัพย์จะได้รับผลตอบแทนในรูปแบบของเงินปันผล และกำไรจากการจำหน่ายหลักทรัพย์ที่เกิดจากส่วนต่างระหว่างราคาซื้อและราคาขายหลักทรัพย์ (Lertkum et al., 2024)

แนวคิดเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคล

ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นเครื่องมือของรัฐประเภทหนึ่ง ที่จัดเก็บจากผู้ประกอบการที่มีรายได้จากการประกอบกิจการ หรือเนื่องจากการประกอบกิจการของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี มีกำหนดสิบสองเดือนต่อหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี เรียกว่า การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานกำไรสุทธิ นอกจากนี้ยังมีวิธีการจัดเก็บวิธีอื่นอีก คือ เก็บจากยอดรายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใด ๆ หรือเก็บจากค่าโดยสาร ค่าระวางฯ ของกิจการขนส่งระหว่างประเทศ หรือเก็บจากการจำหน่ายเงินกำไรไปต่างประเทศ เป็นต้น (The Revenue Department, 2020)

บริษัทส่วนใหญ่ที่เป็นนิติบุคคลและดำเนินธุรกิจในประเทศไทยต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานกำไรสุทธิในการจัดทำบัญชีของแต่ละบริษัทต้องเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินโดยผลการดำเนินงานจะแสดงกำไรสุทธิทางบัญชี แต่ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลจะใช้กำไรสุทธิทางบัญชีมาคำนวณไม่ได้ เนื่องจากหลักเกณฑ์ทางภาษีอากรมีความแตกต่างจากมาตรฐานการรายงานทางการเงิน บริษัทจึงต้องปรับปรุงกำไรสุทธิทางบัญชีให้เป็นกำไรสุทธิทางภาษีอากร (Henchokchaichana & Aroonwuttipong, 2015) ความแตกต่างด้านรายได้ทางบัญชีกับทางภาษีอากรประกอบด้วย เกณฑ์การรับรู้รายได้ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปกับเกณฑ์รับรู้รายได้ทางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ปัญหาการรับรู้รายได้จากการโอนทรัพย์สินหรือสินค้า การให้บริการ และการให้กู้ยืมเงินตามราคาตลาดตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร การยกเว้นรายได้ที่เป็นเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไร กรณีที่กฎหมายกำหนดให้ถือเป็นการขายสินค้าตามมาตรา 70 ตรีแห่งประมวลรัษฎากร รายได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษีตามประมวลรัษฎากร และรายได้

ที่ได้รับการยกเว้นภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนความแตกต่างด้านรายจ่ายทางบัญชีกับทางภาษีอากร ประกอบด้วย หลักเกณฑ์เกี่ยวกับการหักค่า สักหรือและค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน หลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจำหน่ายหนี้สิน และรายจ่าย ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรีแห่งประมวลรัษฎากร (The Revenue Department, 2018)

แนวคิดเกี่ยวกับการวางแผนภาษี

การวางแผนภาษี (Tax Planning) เป็นการวางแผน การเตรียมการ และการใช้สิทธิประโยชน์ทางกฎหมาย ในด้านภาษีอากรเพื่อบรรเทาภาระภาษีของกิจการ เป็นการลดค่าใช้จ่ายด้านหนึ่งของกิจการ เพื่อให้ได้ประโยชน์สูงสุด ผู้เสียภาษีควรศึกษา ทำความเข้าใจหลักเกณฑ์ วิธีการเกี่ยวกับแนวปฏิบัติ กฎหมายภาษีเพื่อให้การวางแผนภาษีเป็นไปอย่าง ถูกต้อง ป้องกันการเสียเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และโทษทางกฎหมายอื่น ๆ (Tang-an, 2022) การเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) คือ การที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการที่ถูกต้องตามกฎหมายเพื่อทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง การใช้ช่องโหว่ของกฎหมาย ภาษีอากรเพื่อทำให้ไม่ต้องเสียภาษี หรือเสียภาษีน้อยลงก็ถือเป็น การหลบหลีกด้วย (Ruenghirun, 2019) ส่วนการหนีภาษี (Tax Evasion) คือ การที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการที่ผิดกฎหมายเพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษี เช่น การจัดทำบัญชีสองเล่ม การไม่รับรู้รายได้ หรือการสร้างค่าใช้จ่าย (Sanpatchaya, 2021) ดังนั้น การวางแผนภาษีจึงเป็นสิ่งที่ทุกคนสามารถทำได้ และกรมสรรพากรยังแนะนำให้ทุกคนมีการวางแผนภาษีเพื่อให้เสียภาษีได้อย่างถูกต้อง ครบถ้วนตามที่กฎหมายกำหนด ในขณะที่การเลี่ยงภาษี หรือการหนีภาษีมักมีความผิดทางกฎหมาย จากงานวิจัยของ Wattanajaurueng et al. (2023) ที่ศึกษาเรื่องการวางแผนภาษี การกำกับดูแลกิจการ และราคาหลักทรัพย์: หลักฐานจากบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ แห่งประเทศไทย พบว่า บริษัทที่มีการวางแผนภาษี และระดับการกำกับดูแลกิจการในระดับสูงจะมีราคาหลักทรัพย์ที่สูง และบริษัทที่มีคะแนนการกำกับดูแลกิจการในระดับสูงจะทำให้การวางแผนภาษีส่งผลให้ราคาหลักทรัพย์สูงขึ้น สอดคล้องกับ Feng, Habib & Tian (2019) ที่พบว่า มีความสัมพันธ์กันระหว่างการวางแผนภาษีเชิงรุกและราคาหุ้น โดยแต่ละบริษัท ในประเทศจีนนั้นต้องการที่จะลดภาระภาษีของตนเองเนื่องจากภาษีที่ลดลงจะทำให้ได้กำไรมากยิ่งขึ้น และทำให้นักธุรกิจ ตัดสินใจที่จะลงทุน ในขณะที่ Chaiyakul (2020) พบว่า การวางแผนภาษีมีความสัมพันธ์เชิงลบกับราคาหุ้นสามัญของบริษัท กลุ่มอุตสาหกรรมบริการด้านการแพทย์ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ลักษณะการวางแผนภาษีมี 2 กรณี คือ การวางแผนภาษีที่ทำให้กำไรทางภาษียลดลงแต่ไม่กระทบกำไรทางบัญชี (Book-Tax nonconforming tax planning) และการวางแผนภาษีที่ทำให้กำไรทางภาษีและกำไรทางบัญชีลดลง (Book-Tax conforming tax planning) (Chitdaecha, 2020)

1. การวางแผนภาษีที่ทำให้กำไรทางภาษียลดลงแต่ไม่กระทบกำไรทางบัญชี (Book-Tax nonconforming tax planning) เนื่องจากการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลคำนวณจากกำไรสุทธิทางภาษี ซึ่งถูกปรับปรุงมาจากกำไรสุทธิทางบัญชี ความแตกต่างระหว่างมาตรฐานการบัญชีและหลักการทางภาษีทำให้กิจการมีรายได้และรายจ่ายทางบัญชีและทางภาษี แตกต่างกันได้ สามารถวัดค่าได้จากอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่แท้จริง (Effective Tax Rate: ETR) คำนวณจากค่าใช้จ่าย ภาษีเงินได้หักด้วยภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี หาดด้วยกำไรก่อนหักภาษี ถ้าอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่แท้จริงยังมีมูลค่าต่ำ หมายถึง กิจการนั้นมีการวางแผนภาษี Wattanajaurueng et al. (2023) พบว่า บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยอาจมีการวางแผนภาษี เนื่องจากอัตราภาษีที่แท้จริงต่ำกว่าอัตราภาษีที่กำหนดโดยภาครัฐ ในขณะที่งานวิจัย ในอดีตมีผลการศึกษาไปในทิศทางเดียวกัน คือ ไม่พบความสัมพันธ์ระหว่างอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่แท้จริงกับราคาหุ้น หลักทรัพย์ (Juiyim, 2018; Wongwiwat, 2019; Chotsuwan, 2019) ดังนั้น คณะผู้วิจัยจึงกำหนดสมมติฐาน ดังนี้

H1 อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่แท้จริง (ETR) มีความสัมพันธ์กับราคาหลักทรัพย์ของบริษัทจดทะเบียนใน ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร

2. การวางแผนภาษีที่ทำให้กำไรทางภาษีและกำไรทางบัญชีลดลง (Book-Tax conforming tax planning) ตามทฤษฎีทางเลือก (Trade-off Theory) บริษัทต้องเลือกระหว่างประโยชน์ของหนี้สิน ซึ่งเกิดจากผลประโยชน์จากการเสียภาษีที่ลดลงเนื่องจากสามารถนำดอกเบี้ยจ่ายมาใช้เป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีได้ กับต้นทุนที่สูงขึ้นเนื่องจากอัตราดอกเบี้ยที่เกิดจากภาระหนี้สินและการมีต้นทุนของการล้มละลายที่เพิ่มขึ้น ผู้บริหารควรพิจารณาว่าแบบใดมีประโยชน์มากกว่ากัน (Mills, 1998) งานวิจัยในอดีตนิยมวัดค่าการวางแผนภาษีที่ทำให้กำไรทางภาษีและกำไรทางบัญชีลดลงจากอัตราส่วน 2 อัตราส่วน ดังนี้หลักทรัพย์ (Juiyim, 2018; Wongwiwat; 2019; Chotsuwan, 2019) ดังนั้น คณะผู้วิจัยจึงกำหนดสมมติฐาน ดังนี้

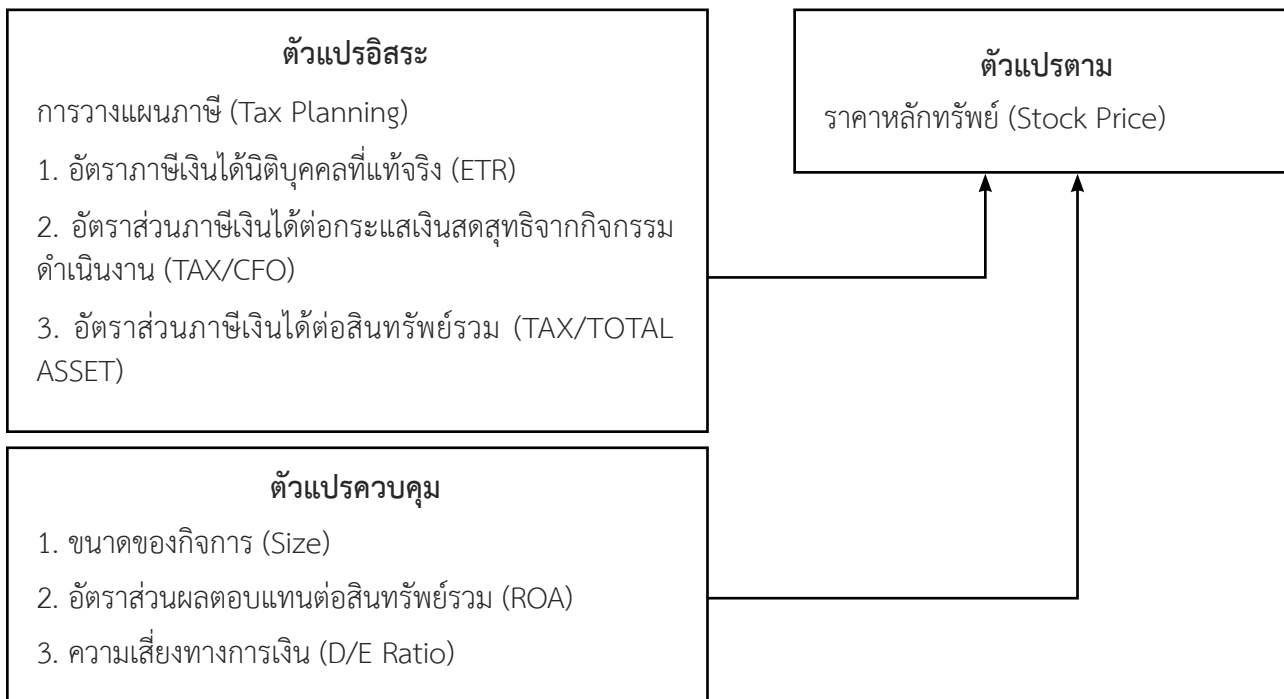
2.1 อัตราส่วนภาษีเงินได้ต่อกระแสเงินสดสุทธิจากกิจกรรมดำเนินงาน (TAX/CFO) เป็นการวัดค่าโดยใช้กระแสเงินสดเป็นฐานในการคำนวณซึ่งจะไม่ทำให้ได้รับผลกระทบจากการจัดการกำไรตามเกณฑ์คงค้าง ถ้า TAX/CFO มีค่าต่ำ เป็นข้อบ่งชี้ที่สำคัญว่าบริษัทมีการวางแผนภาษีสูง (Dyrenge, Hanlon & Maydew, 2008) งานวิจัยในอดีตยังมีการศึกษาที่ขัดแย้งกัน บางการศึกษาพบว่าอัตราส่วนภาษีเงินได้ต่อกระแสเงินสดสุทธิจากกิจกรรมดำเนินงานมีความสัมพันธ์เชิงลบกับราคาหลักทรัพย์ (Juiyim, 2018; Chaiyakul, 2020) ในขณะที่บางการศึกษาไม่พบความสัมพันธ์ระหว่างอัตราส่วนภาษีเงินได้ต่อกระแสเงินสดสุทธิจากกิจกรรมดำเนินงานกับราคาหลักทรัพย์ (Wongwiwat; 2019; Chotsuwan, 2019) ดังนั้น คณะผู้วิจัยจึงกำหนดสมมติฐาน ดังนี้

H2 อัตราส่วนภาษีเงินได้ต่อกระแสเงินสดสุทธิจากกิจกรรมดำเนินงาน (TAX/CFO) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับราคาหลักทรัพย์ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร

2.2 อัตราส่วนภาษีเงินได้ต่อสินทรัพย์รวม (TAX/TOTAL ASSET) คำนวณจากอัตราส่วนค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลของงวดปัจจุบันต่อสินทรัพย์รวม เพราะประสิทธิภาพในการใช้สินทรัพย์เพื่อทำให้เกิดรายได้และค่าใช้จ่ายน่าจะมีความสัมพันธ์กัน โดยมีข้อสมมติว่าบริษัทที่มีสินทรัพย์รวมเท่ากันควรมีความสามารถในการทำกำไรอยู่ในระดับเดียวกัน และควรจะมีค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เท่ากันด้วย ดังนั้น บริษัทใดที่มีการลงทุนในสินทรัพย์รวมสูงแต่มีค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลต่ำจะเป็นการสะท้อนถึงการวางแผนภาษี รวมทั้งการตกแต่งรายการสินทรัพย์ในงบฐานะการเงินจะน้อยกว่าการตกแต่งตัวเลขกำไรทางบัญชีในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (Tantiyavarong, 2009) งานวิจัยในอดีตมีผลการศึกษาไปในทิศทางเดียวกันว่าพบความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างอัตราส่วนภาษีเงินได้ต่อสินทรัพย์รวมกับราคาหลักทรัพย์ (Juiyim, 2018; Chotsuwan & Thongkong, 2019) ดังนั้น คณะผู้วิจัยจึงกำหนดสมมติฐาน ดังนี้

H3 อัตราส่วนภาษีเงินได้ต่อสินทรัพย์รวม (TAX/TOTAL ASSET) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับราคาหลักทรัพย์ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร

■ กรอบแนวคิดการวิจัย



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดในการวิจัย

■ วิธีการดำเนินการวิจัย

การเก็บรวบรวมข้อมูล

คณะผู้วิจัยได้เก็บรวบรวมข้อมูลจากแหล่งทุติยภูมิ (Secondary Data) ใช้ข้อมูลระหว่างปี พ.ศ. 2561–2565 จากบทความ วิทยานิพนธ์ วิจัย และรายงานทางการเงินประจำปีของบริษัทจากเว็บไซต์ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เว็บไซต์คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ เว็บไซต์ SETSMART และเว็บไซต์กรมสรรพากร

ประชากรที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ คือ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร สำหรับปี พ.ศ.2565 จำนวน 67 บริษัท ประกอบด้วยกลุ่มอุตสาหกรรมอาหารและเครื่องดื่ม 55 บริษัท และกลุ่มธุรกิจเกษตร 12 บริษัท คณะผู้วิจัยใช้วิธีการคัดเลือกกลุ่มตัวอย่างโดยต้องเป็นบริษัทที่มีข้อมูลรายงานทางการเงินครบถ้วนย้อนหลัง 5 ปี และมีวันสิ้นสุดระยะเวลาบัญชีสิ้นสุด ณ วันที่ 31 ธันวาคมของทุกปี คงเหลือกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัยจำนวน 44 บริษัท ทำให้มีจำนวนชุดข้อมูลที่ใช้ในการวิจัยทั้งสิ้น 220 ข้อมูล

การวัดค่าตัวแปรและแบบจำลอง

ตัวแปรอิสระ

1. อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่แท้จริง (ETR) เป็นการวางแผนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ทำให้กำไรทางภาษีลดลงแต่ไม่กระทบกำไรทางบัญชี หากอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่แท้จริงต่ำจะถือว่าบริษัทมีการวางแผนภาษี (Thanjunpong, 2014) โดยใช้การคำนวณ ดังนี้

$$ETR = \frac{\text{ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้} - \text{ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี}}{\text{กำไรทางบัญชีก่อนหักภาษี}} \times 100 (\%)$$

2. อัตราส่วนภาษีเงินได้ต่อกระแสเงินสดสุทธิจากกิจกรรมดำเนินงาน (TAX/CFO) หากอัตราส่วนนี้มีค่าต่ำ เป็นข้อบ่งชี้ที่สำคัญว่าบริษัทมีการวางแผนภาษีสูง (Dyrenge, Hanlon & Maydew, 2008) โดยใช้การคำนวณ ดังนี้

$$TAX/CFO = \frac{\text{ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้} - \text{ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี}}{\text{กระแสเงินสดสุทธิจากกิจกรรมดำเนินงาน}} \times 100 (\%)$$

3. อัตราส่วนภาษีเงินได้ต่อสินทรัพย์รวม (TAX/TOTAL ASSET) ประสิทธิภาพในการใช้สินทรัพย์ก่อให้เกิดรายได้ และค่าใช้จ่ายมีความสัมพันธ์กัน หากอัตราส่วนนี้มีค่าต่ำจะเป็นการสะท้อนถึงการวางแผนภาษี(Tang-an, 2022) โดยใช้การคำนวณ ดังนี้

$$TAX/TOTAL \ ASSET = \frac{\text{ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้} - \text{ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี}}{\text{สินทรัพย์รวม}} \times 100 (\%)$$

ตัวแปรตาม คือ ราคาหลักทรัพย์ (Stock Price) เป็นราคาหลักทรัพย์ วัดค่าโดยใช้ราคาหลักทรัพย์ ณ วันที่ 30 ธันวาคมของปีที่ทำการศึกษา

ตัวแปรควบคุม นอกจากการวางแผนภาษีแล้ว ยังมีปัจจัยอื่นที่อาจมีความสัมพันธ์กับราคาหลักทรัพย์คณะผู้วิจัยได้ทำการทบทวนวรรณกรรม และกำหนดตัวแปรควบคุม ดังนี้

1. ขนาดของกิจการ (Size) เป็นปัจจัยสำคัญต่อราคาหลักทรัพย์ เนื่องจากขนาดของบริษัทเป็นพื้นที่ของความได้เปรียบทางการแข่งขัน บริษัทขนาดใหญ่จะมีการบริหารงานที่ดีกว่ารวมถึงทรัพยากรที่มากกว่า นอกจากนี้บริษัทที่มีขนาดใหญ่ก็มีกลยุทธ์ทางภาษีที่มีความหลากหลายและซับซ้อนกว่าบริษัทที่มีขนาดเล็ก รวมถึงนโยบายที่มีความเสี่ยงน้อยกว่า (Liargovas & Skandalis, 2010; Ebubechukwu & Obada, 2021) วัดค่าขนาดของกิจการโดยใช้ค่าลอการิทึมธรรมชาติของสินทรัพย์รวม โดยใช้การคำนวณ ดังนี้

$$Size = \ln (\text{Total Asset})$$

2. อัตราส่วนผลตอบแทนต่อสินทรัพย์รวม (Return on Total Asset: ROA) เป็นการเปรียบเทียบระหว่างกำไรสุทธิต่อสินทรัพย์รวม ซึ่งแสดงให้เห็นถึงประสิทธิภาพในการจัดการสินทรัพย์รวมเพื่อทำให้เกิดผลตอบแทน (Chinpaisarn, 2013) งานวิจัยในอดีตพบว่าอัตราส่วนผลตอบแทนต่อสินทรัพย์รวมมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับราคาหลักทรัพย์ (Chitdaecha, 2020; Rattana-ampon et al., 2021; Teeratansirikool et al., 2022) โดยใช้การคำนวณ ดังนี้

$$ROA = \frac{\text{กำไรสุทธิ}}{\text{สินทรัพย์รวม}} \times 100 (\%)$$

3. ความเสี่ยงทางการเงิน (Debt to Equity Ratio: D/E Ratio) เป็นอัตราส่วนเปรียบเทียบระหว่างหนี้สินรวมกับส่วนของผู้ถือหุ้น โดยแสดงให้เห็นถึงฐานะทางการเงินที่กิจการใช้ในการดำเนินงานนั้นได้มาจากเจ้าหนี้คิดเป็นอัตราส่วนเท่าใดเมื่อเทียบกับส่วนของผู้ถือหุ้น หากอัตราส่วนนี้สูงแสดงว่ากิจการใช้เงินทุนจากเจ้าหนี้สูงเมื่อเทียบกับเจ้าของกิจการ เจ้าหนี้ก็จะได้รับความคุ้มครองลดลง (Chinpaisarn, 2013) งานวิจัยในอดีตพบว่าความเสี่ยงทางการเงินที่วัดค่าด้วย D/E Ratio มีความสัมพันธ์กับราคาหลักทรัพย์ทั้งเชิงบวก (Kulsampankosol, 2013; Dadrasmoghadam & Akabari, 2015; Wattanajaurueng et al., 2023) และเชิงลบ (Sahananpron, 2020; Soekarno & Kinanthi, 2020; Teeratansirikool et al., 2022) โดยใช้การคำนวณ ดังนี้

$$D/E \ Ratio = \frac{\text{หนี้สินรวม}}{\text{ส่วนของผู้ถือหุ้น}} \text{ (เท่า)}$$

ตารางที่ 1 แสดงสรุปตัวแปรและตัวย่อของตัวแปรที่ใช้ในการศึกษา

ตัวแปรที่ใช้ในการศึกษา	ตัวย่อ
ตัวแปรอิสระ	
อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่แท้จริง	ETR
อัตราส่วนภาษีเงินได้ต่อกระแสเงินสดสุทธิจากกิจกรรมดำเนินงาน	TAX/CFO
อัตราส่วนภาษีเงินได้ต่อสินทรัพย์รวม	TAX/TOTAL ASSET
ตัวแปรตาม	
ราคาหลักทรัพย์ (Stock Price)	SP
ตัวแปรควบคุม	
ขนาดของกิจการ	Size
อัตราส่วนผลตอบแทนต่อสินทรัพย์รวม	ROA
ความเสี่ยงทางการเงิน	DE

แบบจำลองในการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการวางแผนภาษีกับราคาหลักทรัพย์ เขียนสมการได้ดังนี้

$$SP_{i,t} = B_0 + B_1 ETR_{i,t} + B_2 TAX/CFO_{i,t} + B_3 TAX/TOTALASSET_{i,t} + B_4 Size_{i,t} + B_5 ROA_{i,t} + B_6 DE_{i,t} + e_{i,t}$$

ผลการวิจัย

ผลการวิเคราะห์สถิติเชิงพรรณนา ประกอบด้วยค่าสูงสุด (Maximize) ค่าต่ำสุด (Minimize) ค่าเฉลี่ย (Mean) และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard deviation) แสดงได้ดังตารางที่ 2

ตารางที่ 2 ผลการวิเคราะห์สถิติเชิงพรรณนา

	Maximize	Minimize	Mean	Std. deviation
ตัวแปรอิสระ				
ETR	228.35	-4.33	1.12	15.39
TAX/CFO	507.57	-404.62	12.69	53.33
TAX/TOTAL ASSET	5.98	0.001	1.18	1.11
ตัวแปรตาม				
SP	211.00	-0.04	15.66	31.78
ตัวแปรควบคุม				
Size	926,987,180,000	700,090,72	31,363,846,687.52	115,701,687,780.03
ROA	29	-61	4	9
D/E Ratio	1872.48	-0.24	9.64	126.18

จากตารางที่ 2 สามารถสรุปผลการวิเคราะห์สถิติเชิงพรรณนาได้ ดังนี้

ตัวแปรอิสระ (1) อัตราภาษีเงินได้บุคคลที่แท้จริง (ETR) มีค่าสูงสุดเท่ากับ 228.35% ค่าต่ำสุดเท่ากับ -4.33% ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 1.12% และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 15.39% (2) อัตราส่วนภาษีเงินได้นิติบุคคลต่อกระแสเงินสดสุทธิจากกิจกรรมดำเนินงาน (TAX/CFO) มีค่าสูงสุดเท่ากับ 507.57% ค่าต่ำสุดเท่ากับ -404.62% ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 12.69% และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 53.33% และ (3) อัตราส่วนภาษีเงินได้นิติบุคคลต่อสินทรัพย์รวม (TAX/TOTAL ASSET) ค่าสูงสุดเท่ากับ 5.98% ค่าต่ำสุดเท่ากับ 0.001% ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 1.18% และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 1.11%

ตัวแปรตาม ราคาหลักทรัพย์ (SP) ค่าสูงสุดเท่ากับ 211.00 บาท ค่าต่ำสุดเท่ากับ -0.04 บาท ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 15.66 บาท และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 31.78 บาท

ตัวแปรควบคุม (1) ขนาดของกิจการ (Size) ค่าสูงสุดเท่ากับ 926,987,180,000.00 บาท ค่าต่ำสุดเท่ากับ 700,090,729.00 บาท ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 31,363,846,687.52 บาท และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 115,701,687,780.03 บาท (2) อัตราส่วนผลตอบแทนต่อสินทรัพย์รวม (ROA) ค่าสูงสุดเท่ากับ 29% ค่าต่ำสุดเท่ากับ -61% ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4% และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 9% และ (3) ความเสี่ยงทางการเงิน (D/E Ratio) ค่าสูงสุดเท่ากับ 1872.48 เท่า ค่าต่ำสุดเท่ากับ -0.24 เท่า ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 9.64 เท่า และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 126.18 เท่า

ผลการวิเคราะห์สถิติเชิงอนุมาน การวิเคราะห์ถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regression Analysis) ในการวิเคราะห์ถดถอยมีข้อสมมติที่สำคัญ ดังนี้

1. การแจกแจงแบบปกติ (Normal Distribution) คณะผู้วิจัยทดสอบข้อสมมติการแจกแจงแบบปกติด้วยค่า Kolmogorov-Smirnov และ Shapiro-Wilk test พบว่ามีค่า Sig. = 0.000 < ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05 กล่าวคือ ข้อมูลไม่มีการแจกแจงแบบปกติแต่ไม่ส่งผลกระทบต่อข้อสรุปของการวิจัย (Norman, 2010)

2. ค่าเฉลี่ยความคลาดเคลื่อนของแบบจำลองเท่ากับศูนย์ ตามข้อสมมตินี้แบบจำลองต้องมีค่าเฉลี่ย $ei=0$ คณะผู้วิจัยใช้ค่าคงเหลือ (Residual หรือ Error term) จากแบบจำลองในการวิเคราะห์ไปคำนวณหาค่าเฉลี่ย และพบว่าค่าเฉลี่ยของ Residual เท่ากับ 0.000

3. ตัวแปรอิสระไม่มีความสัมพันธ์กันเอง (Multicollinearity) โดยพิจารณาจากค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของเพียร์สัน (Pearson's Correlation) พบว่า ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของเพียร์สันของตัวแปรอิสระมีค่าระหว่าง -0.062 ถึง 0.225 หมายถึง ไม่เกิดปัญหา Multicollinearity แสดงได้ดังตารางที่ 3

4. ความไม่คงที่ของตัวแปรสุ่มคลาดเคลื่อน (Heteroscedasticity) จากการทดสอบโดยใช้ The Breusch and Pagan test ผลทดสอบพบค่า P-value = 0.01 < ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05 หมายความว่า มีปัญหา Heteroscedasticity คณะผู้วิจัยแก้ปัญหาดังกล่าวด้วยวิธี hcreg โดยใช้คำสั่ง syntax จากโปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติ SPSS

5. ความสัมพันธ์กันเองของตัวแปรสุ่มคลาดเคลื่อน (Autocorrelation) โดยพิจารณาค่าสถิติ Durbin-Watson พบว่ามีค่าเท่ากับ 0.506 มีค่าอยู่ระหว่าง 0 - 4 แสดงว่าค่าความคลาดเคลื่อนเป็นอิสระต่อกัน ไม่มีปัญหาความสัมพันธ์กันเองของตัวแปรสุ่มคลาดเคลื่อน (Field, 2009)

ตารางที่ 3 ผลการวิเคราะห์สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของเพียร์สัน (Pearson’s Correlation)

(n=44)

		ETR	TAX/ CFO	TAX/TOTAL ASSET	ROA	D/E Ratio	Size
ETR	Person Correlation	1	-0.012	-0.062	-0.027	-0.004	-0.013
	Sig. (2-tailed)		0.859	0.362	0.687	0.951	0.853
	N	220	220	220	220	220	220
TAX/CFO	Person Correlation	-0.012	1	0.129	-0.025	0.035	0.025
	Sig. (2-tailed)	0.859		0.056	0.710	0.601	0.715
	N	220	220	220	220	220	220
TAX/TOTAL ASSET	Person Correlation	-0.062	0.129	1	0.423**	-0.014	-0.017
	Sig. (2-tailed)	0.362	0.056		0.000	0.083	0.798
	N	220	220	220	220	220	220
ROA	Person Correlation	-0.027	-0.025	0.423**	1	-0.013	0.202**
	Sig. (2-tailed)	0.687	0.710	0.000		0.851	0.003
	N	220	220	220	220	220	220
D/E Ratio	Person Correlation	-0.004	0.035	-0.014	-0.013	1	0.225**
	Sig. (2-tailed)	0.951	0.601	0.833	0.851		0.001
	N	220	220	220	220	220	220
Size	Person Correlation	-0.013	0.025	-0.017	0.202**	0.225**	1
	Sig. (2-tailed)	0.853	0.715	0.798	0.003	0.001	
	N	220	220	220	220	220	220

**Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

ตารางที่ 3 ผลการวิเคราะห์สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของเพียร์สัน (Pearson’s Correlation)

(n=44)

	Unstandardized		Standardized		Sig.
	B	Std. Error	Beta	t	
(Constant)	-178.751	34.400		-5.196	0.000
ETR	-0.004	0.124	-0.002	-0.034	0.973
TAX/CFO	-0.007	0.036	-0.012	-0.204	0.839
TAX/TOTAL ASSET	6.968	1.946	0.242	3.581	0.000**
ROA	46.149	23.069	0.137	2.000	0.047**
D/E Ratio	-0.014	0.016	-0.054	-0.879	0.380
Size	8.119	1.510	0.342	5.378	0.000**

R=0.483a, R Square=0.233, Adjusted R Square=0.211, SEE=28.218914, Durbin-Watson=0.506

หมายเหตุ : ** ระดับนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.05

จากตารางที่ 4 ณ ระดับความเชื่อมั่นที่ 95% พบว่า อัตราส่วนภาษีเงินได้ต่อสินทรัพย์รวม (TAX/TOTAL ASSET) อัตราส่วนผลตอบแทนต่อสินทรัพย์รวม (ROA) และขนาดของกิจการ (Size) มีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อราคาหลักทรัพย์ (SP) ส่วนอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่แท้จริง (ETR) อัตราส่วนภาษีเงินได้ต่อกระแสเงินสดสุทธิจากกิจกรรมดำเนินงาน (TAX/CFO) และความเสี่ยงทางการเงิน (D/E Ratio) ไม่มีความสัมพันธ์ต่อราคาหลักทรัพย์ (SP)

สรุปผลและอภิปรายผล

อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่แท้จริง (ETR)

H1 อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่แท้จริง (ETR) มีความสัมพันธ์กับราคาหลักทรัพย์ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร

ผลการทดสอบสมมติฐานพบว่า ค่า beta = -0.034 และค่า sig = 0.973 สามารถสรุปได้ว่า อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่แท้จริงไม่มีความสัมพันธ์กับราคาหลักทรัพย์ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร ปฏิเสธสมมติฐาน H1 หมายความว่า อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่แท้จริงไม่ได้มีผลต่อการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของราคาหลักทรัพย์ หรือผู้มีส่วนได้เสียและผู้ลงทุนไม่ได้พิจารณาในเรื่องของอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่แท้จริงก่อนที่จะลงทุนในกิจการ ซึ่งขัดแย้งกับการศึกษาของ Juiyim (2018), Chotsuwan & Thongkong (2019), Wongwiwat (2019) และ Chotsuwan (2019) ที่พบว่า อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่แท้จริง (ETR) ไม่มีความสัมพันธ์กับราคาหลักทรัพย์ (Stock Price)

อัตราส่วนภาษีเงินได้ต่อกระแสเงินสดสุทธิจากกิจกรรมดำเนินงาน (TAX/CFO)

H2 อัตราส่วนภาษีเงินได้ต่อกระแสเงินสดสุทธิจากกิจกรรมดำเนินงาน (TAX/CFO) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับราคาหลักทรัพย์ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร

ผลการทดสอบสมมติฐานพบว่า ค่า $\beta = -0.204$ และค่า $\text{sig} = 0.839$ สามารถสรุปได้ว่า อัตราส่วนภาษีเงินได้ต่อกระแสเงินสดสุทธิจากกิจกรรมดำเนินงานไม่มีความสัมพันธ์กับราคาหลักทรัพย์ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร ปฏิเสธสมมติฐาน H2 หมายความว่า อัตราส่วนภาษีเงินได้ต่อกระแสเงินสดสุทธิจากกิจกรรมดำเนินงานไม่ได้มีผลต่อการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของราคาหลักทรัพย์เช่นเดียวกับอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่แท้จริง อัตราส่วนนี้เป็นการคำนวณเปรียบเทียบค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ที่บริษัทได้จ่ายไปคิดเป็นกึ่งเท่าเมื่อเทียบกับกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน ซึ่งคาดว่านักลงทุนอาจไม่ได้ให้ความสนใจกับอัตราส่วนนี้เท่าใดนัก ตราบใดที่บริษัทยังคงมีสภาพคล่องเพียงพอต่อการดำเนินงาน และจ่ายผลตอบแทนให้กับนักลงทุน (Tang-an, 2022) ซึ่งสอดคล้องกับการศึกษาของ Wongwivat (2019) และ Chotsuwan (2019) ที่พบว่าอัตราส่วนภาษีเงินได้ต่อกระแสเงินสดสุทธิจากกิจกรรมดำเนินงานไม่มีความสัมพันธ์กับราคาหลักทรัพย์ แต่ขัดแย้งกับการศึกษาของ Juiyim (2018) และ Chaiyakul (2020) ที่พบว่าอัตราส่วนภาษีเงินได้ต่อกระแสเงินสดสุทธิจากกิจกรรมดำเนินงานมีความสัมพันธ์เชิงลบกับราคาหลักทรัพย์

อัตราส่วนภาษีเงินได้ต่อสินทรัพย์รวม (TAX/TOTAL ASSET)

H3 อัตราส่วนภาษีเงินได้ต่อสินทรัพย์รวม (TAX/TOTAL ASSET) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับราคาหลักทรัพย์ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร

ผลการทดสอบสมมติฐานพบว่า ค่า $\beta = 3.581$ และค่า $\text{sig} = 0.000$ สามารถสรุปได้ว่าอัตราส่วนภาษีเงินได้ต่อสินทรัพย์รวมมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับราคาหลักทรัพย์ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร ยอมรับสมมติฐาน H3 หมายความว่า ถ้ากิจการมีการวางแผนภาษีมากขึ้น ราคาหลักทรัพย์จะมีค่าลดลง และถ้ากิจการมีการวางแผนภาษีน้อยลง ราคาหลักทรัพย์จะมีค่าสูงขึ้น เนื่องจากนักลงทุนเป็นผู้มีเหตุผลในการลงทุน การที่กิจการมีการวางแผนภาษีมากอาจทำให้เกิดข้อสงสัยแก่หน่วยงานตรวจสอบและอาจถูกประเมินภาษีเพิ่มเติมและอาจทำให้นักลงทุนเข้าใจว่ากิจการมีการหลีกเลี่ยงภาษี ดังนั้นการวางแผนภาษีอาจไม่ใช่นโยบายที่ดีที่สุดสำหรับทุกบริษัท (Chotsuwan & Thongkong, 2019) ขึ้นอยู่กับประโยชน์ที่ได้รับว่าคุ้มค่ากับต้นทุนที่เสียไปหรือไม่ซึ่งสอดคล้องกับทฤษฎีทางเลือก (Trade-off theory) สอดคล้องกับงานวิจัยของ Heitzman & Ogneva (2016) ที่พบว่า การวางแผนภาษีที่ดีขององค์กรมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับราคาสินทรัพย์รวม และยังสอดคล้องกับการศึกษา Juiyim (2018) และ Chotsuwan & Thongkong (2019) ที่พบว่า อัตราส่วนภาษีเงินได้ต่อสินทรัพย์รวม มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับราคาหลักทรัพย์

ประโยชน์และข้อเสนอแนะการวิจัย

การศึกษาในครั้งนี้ทำให้ทราบว่า การวางแผนภาษีที่วัดด้วยอัตราส่วนภาษีเงินได้ต่อสินทรัพย์รวมมีความสัมพันธ์กับราคาหลักทรัพย์ ทำให้ผู้บริหารในองค์กรธุรกิจกลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร สามารถนำผลการวิจัยไปใช้เพื่อประกอบการพิจารณาจัดสรรทรัพยากรที่กิจการมีอยู่ให้เกิดประโยชน์สูงสุด ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีได้อย่างถูกต้องครบถ้วน และยังสามารถนำข้อมูลไปใช้ในกิจการเพื่อตัดสินใจในการดำเนินกิจการ นอกจากนี้ นักลงทุนสามารถนำการวางแผนภาษีที่วัดจากอัตราส่วนภาษีเงินได้ต่อสินทรัพย์รวมมาพิจารณาประกอบการตัดสินใจในการลงทุนได้ เนื่องจากอัตราส่วนภาษีเงินได้ต่อสินทรัพย์รวมมีความสัมพันธ์กับราคาหลักทรัพย์อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ นักลงทุนควรพิจารณาเพื่อศึกษาประสิทธิภาพในการใช้สินทรัพย์ในการก่อให้เกิดรายได้ และทำให้เกิดผลประโยชน์สูงสุดจากการลงทุน อย่างไรก็ตาม นักลงทุนอาจไม่ได้ให้ความสำคัญด้านการวางแผนภาษีของกิจการ แม้กิจการจะมีการวางแผนภาษีที่ดีแต่นักลงทุนอาจมองว่าถ้ากิจการมีการวางแผนภาษีมากเกินไปอาจทำให้หน่วยงานรัฐเกิดข้อสงสัยนำไปสู่การตรวจสอบและถูกประเมินภาษีเพิ่มเติม

ซึ่งไม่เป็นผลดีต่อการประกอบธุรกิจในระยะยาวเนื่องจากทำให้นักลงทุนขาดความเชื่อมั่นต่อกิจการ นอกจากนี้ ผู้บริหาร และนักลงทุนควรพิจารณาถึงปัจจัยอื่น ๆ ที่มีผลกระทบต่อการวางแผนภาษีเพิ่มเติมด้วย เช่น กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากร สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่กิจการได้รับ

สำหรับการวิจัยในอนาคตผู้วิจัยอาจพิจารณาใช้ตัวแปรตามอื่นนอกเหนือจากราคาหลักทรัพย์เพื่อให้เกิดองค์ความรู้ที่ครบถ้วน และครอบคลุมมากยิ่งขึ้น เนื่องจากราคาหลักทรัพย์เป็นเพียงการประเมินมูลค่ากิจการวิธีหนึ่งเท่านั้น ผู้วิจัยสามารถใช้ความสามารถในการทำกำไรเพื่อประเมินมูลค่ากิจการได้อีกวิธีหนึ่ง ข้อจำกัดของการศึกษาครั้งนี้ คือ การเก็บรวบรวมข้อมูลในช่วงระหว่างปี 2561-2565 ซึ่งเป็นช่วงเวลาที่ประเทศไทยเผชิญกับวิกฤตการณ์การระบาดของโรคโควิด-19 ดังนั้น ในอนาคตผู้วิจัยสามารถใช้ข้อมูลหลังปี 2565 เพื่อนำมาเปรียบเทียบว่าการวางแผนภาษีมีความสัมพันธ์กับราคาหลักทรัพย์หรือไม่



■ References

- Amir, D., and Seyed, M. A. (2015). Relationship between Financial Ratios in the Stock Prices of Agriculture-Related Companies Accepted on the Stock Exchange for Iran. *RESEARCH JOURNAL OF FISHERIES AND HYDROBIOLOGY*, 10(9), 586-591.
- Arthit, N. (2016). *The relationship between the Corporate Income Tax and the Firm Value of companies listed on the Stock Exchange of Thailand, Real Estate and Construction Industry group*. Master of Accountancy and Master of Science Program, University of the Thai Chamber of Commerce.
- Chiranan, C. (2022). *The Relationship between tax planning and performance and the stock prices and dividend payment of companies listed on the Stock Exchange of Thailand, SET100 group*. Master of Business Administration (Accounting), Rajamangala University of Technology Phra Nakhon.
- Duangnet, W. (2019). *The relationship between Tax Planning and Accounting profits that affect Stock Prices of companies listed on the Stock Exchange of Thailand, SET100 index group*. Master of Accountancy, University of the Thai Chamber of Commerce.
- Dulyaluck, T. (2010). *TAX LAW* (3rd edition). Bangkok: T Training Center.
- Field, A. (2009). *Discovering Statistics Using Spss Third Edition*. London: SAGE Publications Ltd.
- Geoffrey, N. (2010). *Likert scales, levels of measurement and the "law" of statistic*. <http://pubmed.ncbi.nlm.nih.gov/20146096>
- Hua, F., Ahsan, H., and Gao, L. T. (2019). Aggressive tax planning and stock price synchronicity: evidence from China. *International Journal of Managerial Finance*, 15(5), 829-857.
- Jacinta, O., E., and Paradise, J. O. (2021). Effect of Tax Planning on Performance of Nigerian Foods and Beverage firms. *Research Journal of Management Practice*, 1(2), 8-16.
- Jettarat, S. (2020). *The relationship between Financial ratios and Stock prices of the companies: A Panel VAR approach*. Master of Economics Program, National Institute of Development Administration.
- Kanokporn, R., Tharinee, P., and Apichat, P. (2021). Factors Affecting Stock Prices of Sustainable Investment Group in the Stock Exchange of Thailand. *Journal of Buddhist Education and Research: JBER*, 7(3), 62-76.
- Ketsinee, T. (2022). Corporate Income Tax Planning that Effects the Firm Value of Companies Listed on the Stock Exchange of Thailand, SETCLMV Index Group. *JOURNAL OF SOUTHERN TECHNOLOGY*, 15(1), 84-94.

- Lee, J. W., and Zhao, T. F. (2014). The dynamic relationship between stock price and exchange rates: Evidence from the Chinese stock market. *Journal of Asian Finance, Economics, and Business*, 1(1), 5-14.
- Lillian, F. M. (1998). Book-Tax Differences and Internal Revenue Service Adjustment. *Journal of Accounting Research*, 36(2), 343-356.
- Luliya, T., Nopparit, N., Nalinda, R., and Ponpirun, T. (2022). The Relationship between Financial Ratios and Stock Prices of The Listed Health Services Sector Companies on the Stock Exchange of Thailand. *Economic and Business Administration Journal Thaksin University*, 14(3), 85-104.
- Nantapa, K. (2013). *Using financial ratios information in selecting investment assets: A case study of the Stock Exchange of Thailand (SET)*. Faculty of Commerce and Accountancy, Thammasat University.
- Nipan, H., and Singchai, A. (2015). *Tax Accounting*. Bangkok: TPN PRESS.
- Monnakorn, L., Sirirat, T., Paweena, K., Anong, I., and Orawon, C. (2024). Influence of financial Ratios on stock prices of listed Companies in the Stock Exchange of Thailand in the Service Industry Group. *The Journal of Accounting Review*, 9(1), 98-114.
- Panagiotis, G. L., and Konstantinos, S. S. (2010). Factors Affecting Firms' Performance: The Case of Greece. *Global Business and Management Research: An International Journal*, 2(2&3), 184-197.
- Phannupa, T. (2012). *Corporate Finance*. Bangkok: Department of Finance, Faculty of Commerce and Accountancy, Thammasat University.
- Rojisana, C. (2018). *The Relationship between Tax Planning and Stock Prices of Listed Companies in the Stock Exchange of Thailand (SET)*. Faculty of Business Administration, Rajamangala University of Technology Thanyaburi.
- Rojisana, C., and Supa, T. (2019). The Relationship between Tax Planning and Stock Price of listed companies in the Stock Exchange of Thailand. *RMUTT Global Business and Economics Review*, 14(1), 23-36.
- Sarun, C. (2020). *The Relationship between Tax Planning and Stock Prices of Medical Services Companies Listed on the Stock Exchange of Thailand (SET)*. http://www.mbaфин-abstract.ru.ac.th/AbstractPdf/2563-1-2_1632621030.pdf
- Sanporn, S. (2021). Problems and Implications from the Creation of Non-Genuine Transactions in Taxation. *Chulalongkorn Law Journal*, 39(3), 239-263.
- Sasithorn, J. (2018). *The relationship between tax planning and stock prices of companies listed in the Stock Exchange of Thailand*. Faculty of Commerce and Accountancy, Thammasat University.

- Sathaya, T. (2015). Corporate governance, earnings management and tax planning which had impact on firm value of listed companies in the Stock Exchange of Thailand. *Kasetsart University Annual Conference No.53*, 422-431.
- Scott, D. D., Michelle, H., and Edward, L. M. (2008). Long-Run Corporate Tax Avoidance. *THE ACCOUNTING REVIEW*, 83(1), 61-82.
- SETinvestnow. (2023). *Market Price*. <https://www.setinvestnow.com/th/glossary/market-price>
- SETinvestnow. (2023). *Thai food industry stocks that has grown for to the world level*. <https://www.setinvestnow.com/th/knowledge/article/332-investhow-food-sector>
- Shane, H., and Maria, O. (2021). *Industry Tax Planning and Stock Returns*. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2777040
- Sonthaya R. (2019). *Business Taxation*. Bangkok, 3 LADA.
- Somjai, W., Jirarat, P., and Siripan, K. (2023). Tax Planning, Corporate Governance, and Stock Price: Evidence from Listed Companies on the Stock Exchange of Thailand. *Journal of Federation of Accounting Professions*, 5(15), 47-67.
- Subiakto, S., and Enggar, S. K. (2020). Discriminant Function Analysis to Distinguish the Performance of Information and Communication Technology (ICT) Companies (A Study of U.S. Companies Listed in U.S. Stock Market). *The Asian Journal of Technology Management*, 13(2), 113-128.
- Sukritta, P. (2007). *Relationship between Financial Ratios and Changes in Stock Prices: A case study of listed companies in the Real Estate Development Business group*. Master of Economics, Thammasat University.
- Tanyaporn, T. (2009). *A study of the determinants of tax planning and the association between tax planning and firm value: An empirical evidence of Thailand*. Faculty of Commerce and Accountancy, Chulalongkorn University.
- Thapana, C. (2013). *Business Finance*. Bangkok: Yongpol Trading.
- The Federation of Thai Industries. (2024). *Industry trends in 2024, 46 industries and 5 regions*. <https://km.fti.or.th/wp-content/uploads/2024/01/รายงานแนวโน้ม-46-กลุ่มอุตสาหกรรม-5ภูมิภาค.pdf>
- The Revenue Department. (2018). Conditions for calculating net profit according to Section 65 Ter (Prohibited expenses). <http://www.rd.go.th/827.html>
- The Revenue Department. (2020). *Person responsible for paying corporate income tax*. <https://www.rd.go.th/835.html>



สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

Federation of Accounting Professions

Under The Royal Patronage of His Majesty the King

เลขที่ 133 ถนนสุขุมวิท 21 (อโศกมนตรี) แขวงคลองเตยเหนือ
เขตวัฒนา กรุงเทพฯ 10110

โทรศัพท์ 02 685 2500 โทรสาร 02 685 2501

 <http://www.tfac.or.th>

 www.facebook.com/tfac.family

 tfac@tfac.or.th

 LINE@ @TFAC.Family