

ผลกระทบของคุณลักษณะทางวิชาชีพที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี
ของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

The Effects of Professional Qualification on Auditing Quality
of Tax Auditors in Thailand.

สุนิษา ธงจันทร์* สุบรรณ เอี่ยมวิจารณ์² และจิระศักดิ์ ชิตทรงสวัสดิ์³

บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์ เพื่อทดสอบผลกระทบของคุณลักษณะทางวิชาชีพที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ที่สุ่มตัวอย่างแบบชั้นภูมิ จำนวน 183 คน สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล ได้แก่ การวิเคราะห์สหสัมพันธ์หาค่าสหสัมพันธ์ การวิเคราะห์การถดถอยอย่างง่าย และการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ ผลการวิจัยพบว่า 1) คุณลักษณะทางวิชาชีพ ด้านจรรยาบรรณวิชาชีพ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความสร้างสรรค์ 2) คุณลักษณะทางวิชาชีพ ด้านการประยุกต์ใช้มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความสมบูรณ์ และ 3) คุณลักษณะทางวิชาชีพ ด้านการใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความถูกต้อง ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล

คำสำคัญ : คุณลักษณะทางวิชาชีพ คุณภาพการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีภาษีอากร

* นิสิตปริญญาโท หลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม

² ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม

³ อาจารย์ ดร. คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม

Abstract

The purpose of this study was to verify the effects of professional qualification on auditing quality of tax auditors in Thailand. A questionnaire was an instrument for collecting data from 183 samples that were selected by stratified random sampling. The statistics used for analyzing the collected data were multiple correlation analysis, simple regression analysis, and multiple regression analysis at significant level 0.05, the finding revealed that : 1) professional qualification in part code of ethics for professional public accountants had positive affects and related to audit quality in part constructive criticism ; 2) professional qualification in part generally accepted auditing standards had positive affects and relation to auditing quality in part completion ; and 3) professional qualification in part professional skepticism had positive affects and related to auditing quality as a whole and in each of all.

Keywords : Professional Qualification, Auditing Quality, Tax Auditors

1. บทนำ

ในการประกอบธุรกิจที่มีระบบบัญชีและการเงินที่ดี ผลของการประกอบกิจการมักจะแสดงในรูปงบการเงิน ซึ่งเกี่ยวกับบุคคลหลายฝ่าย ได้แก่ ผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ และผู้ลงทุน เป็นต้น ความถูกต้องเชื่อถือได้ของงบการเงินจึงมีความสำคัญอย่างมาก ทำให้มีความจำเป็นจะต้องมีการสอบบัญชีโดยผู้สอบบัญชีซึ่งมีความเป็นอิสระในการตรวจสอบรายงานและหลักฐานที่จำเป็นและสำคัญของงบการเงินตลอดจนการแสดงความเห็นต่องบการเงินว่าจัดทำขึ้นทางการเงินเพื่อทำให้ผู้ใช้งบการเงินหลงผิดหรือไม่ (สุชาย ยังประสิทธิ์กุล, 2549) ซึ่งรายงานดังกล่าวสามารถสะท้อนให้เห็นถึงคุณภาพการทำงานของผู้สอบบัญชีว่ามีประสิทธิภาพมากน้อยเพียงใด กล่าวคือจะต้องจัดทำขึ้นด้วยความรู้ความสามารถที่มีอยู่ของผู้สอบบัญชีซึ่งจะต้องเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดไว้ นอกจากความรู้ความสามารถที่มีอยู่แล้ว อาจจะต้องใช้ประสบการณ์ในการทำงานมาช่วย เนื่องจากงานตรวจสอบเป็นงานที่ละเอียดอ่อนและต้องการความน่าเชื่อถือเป็นอย่างมาก ประสบการณ์ที่มีอยู่นั้นจะนำมาช่วยในเรื่องของการใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเพื่อเป็นส่วนที่ช่วยให้ผู้สอบบัญชีได้ทำงานสะดวกมากขึ้น

งานของผู้สอบบัญชีในปัจจุบันมีการเปลี่ยนแปลงไปอย่างมากตามธุรกิจต่างๆที่ได้เปลี่ยนแปลงไปตามสภาพเศรษฐกิจ ทั้งในด้านเทคนิคการสอบบัญชีและด้านบริการของผู้สอบบัญชี ในฐานะที่ผู้สอบบัญชีเป็นผู้เชี่ยวชาญด้านการบัญชีจึงจำเป็นต้องปรับตัวเองเพื่อก้าวให้ทันกับการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้น คุณลักษณะของวิชาชีพในระบบเศรษฐกิจในปัจจุบัน แบ่งเป็น 3 ประเภท ได้แก่ 1) แรงงานฝีมือ (Skilled Labor) เช่น นักวิทยาศาสตร์ นักวิชาการ วิศวกร แพทย์ นักบัญชี เป็นต้น 2) แรงงานกึ่งฝีมือ (Semi Skilled Labor) เช่น ช่างไม้ ช่างเทคนิค พนักงานเสมือนพนักงานคุมเครื่องจักรในโรงงาน เป็นต้น และ 3) แรงงานไร้ฝีมือ (Unskilled Labor) เช่น กรรมกรแบกหาม นักการภารโรง ยาม เป็นต้น การประกอบอาชีพทั้ง 3 ประเภทนั้นอาจจำแนกเป็น 2 กลุ่มใหญ่ คือ กลุ่มที่ 1 เป็นประเภทการประกอบอาชีพที่ประกอบไปด้วยประเภท 2 และ 3 จัดเป็นอาชีพที่ต้องอาศัยกำลังกายหรือแรงงานเป็นสำคัญ และกลุ่มที่ 2 คือประเภทที่ 1 เป็นอาชีพที่ใช้กำลังความคิดกำลังสมองเป็นสำคัญ (สุบรรณ เอี่ยมวิจารณ์, 2551) และเป็นอาชีพที่ได้รับการยกย่องจากสังคมว่าเป็นวิชาชีพที่ทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพอยู่ในฐานะที่ได้รับเกียรติเป็นพิเศษในสังคม การปฏิบัติงานสอบบัญชีจึงถือเป็นวิชาชีพชั้นสูงตามที่ได้มีการจัดลำดับนั้น

งานตรวจสอบบัญชีในประเทศต่างๆ ถือเป็นวิชาชีพอย่างหนึ่ง เรียกว่า วิชาชีพสอบบัญชี ซึ่งเป็นวิชาชีพที่มีความสำคัญในการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ เช่นเดียวกับ วิชาชีพกฎหมาย วิศวกรรม สถาปัตยกรรม และการแพทย์ เป็นต้น (พยอม สิงเสนทร์, 2545) ดังนั้นการสอบบัญชีย่อมต้องอาศัยการตัดสินใจหรือการใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีอยู่ไม่น้อย ซึ่งอาจมีข้อผิดพลาดได้ ผู้สอบบัญชีจึงต้องใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินนั้นว่าได้มีการจัดทำขึ้นในส่วนสาระสำคัญว่าเป็นไปตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินหรือไม่ ซึ่งในการแสดงความเห็นต่องบการเงินนั้นจะต้องได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมด้วยวิธีการตรวจสอบต่างๆ ซึ่งถือเป็นตัวชี้วัดการทำงานของผู้สอบบัญชีในด้านคุณลักษณะทางวิชาชีพนั่นเอง ประกอบไปด้วย จรรยาบรรณวิชาชีพ การประยุกต์ใช้มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และการใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

คุณภาพการสอบบัญชีเป็นผลสะท้อนให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติงานตรวจสอบความถูกต้องในส่วนที่เป็นสาระสำคัญและการรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีที่แสดงฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงานตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปได้อย่างมีประสิทธิภาพและมีประสิทธิภาพสามารถแสดงออกซึ่งความรู้ความสามารถได้เป็นอย่างดี ได้แก่ ความรู้ด้านการบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านกฎหมาย และด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ (ชนัญญาสินชื่น, 2548) สาธารณชนจะยอมรับและเชื่อถือในผลงานของผู้สอบบัญชีก็ต่อเมื่อผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติงานอย่างเต็มความสามารถและเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนด ตัวชี้วัดถึงคุณภาพการสอบบัญชีประกอบไปด้วย ความถูกต้อง ความชัดเจน ความกะทัดรัด ความสร้างสรรค์ ความสมบูรณ์ และความทันกาล

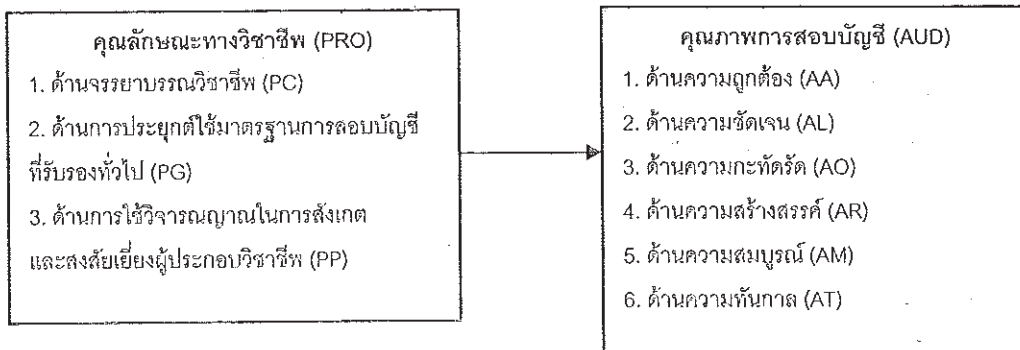
จากเหตุผลที่กล่าวมาแล้วข้างต้น ผู้วิจัยจึงสนใจศึกษาผลกระทบของคุณลักษณะทางวิชาชีพที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อทดสอบว่าคุณลักษณะทางวิชาชีพมีความสัมพันธ์กับคุณภาพการสอบบัญชีหรือไม่ อย่างไร โดยเก็บข้อมูลจากผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ผลลัพธ์ที่ได้จากการศึกษาวิจัยสามารถเป็นแนวทางเพื่อพัฒนาศักยภาพในการสอบบัญชีเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการสอบบัญชีให้ดียิ่งขึ้น และเป็นกลยุทธ์ในการสร้างคุณภาพการสอบบัญชีเพื่อเป็นการสร้างชื่อเสียงอันดีแก่วิชาชีพสอบบัญชีต่อไป

2. เอกสารงานวิจัยที่เกี่ยวข้องและสมมุติฐานของการวิจัย

ในการวิจัยครั้งนี้ คุณลักษณะทางวิชาชีพได้ถูกกำหนดให้เป็นตัวแปรอิสระและมีผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี จากวัตถุประสงค์ข้างต้นสามารถสรุปกรอบแนวคิดในการวิจัย ได้ดังนี้

รูปภาพประกอบ 1

โมเดลของคุณลักษณะทางวิชาชีพ และคุณภาพการสอบบัญชี



2.1 คุณลักษณะทางวิชาชีพ (Professional Qualification)

คุณลักษณะทางวิชาชีพ มีที่มาจากคำว่า คุณลักษณะ กับ วิชาชีพ เมื่อประสมกันแล้วจะเกิดเป็นคำใหม่ คือ คุณลักษณะทางวิชาชีพ มีความหมายว่า การประกอบอาชีพที่ต้องอาศัยวิชา ความรู้ ทักษะความชำนาญ ความสามารถและเทคนิควิธีต่างๆ โดยอาจรวมถึงประสบการณ์ที่สามารถช่วยให้การทำงานสะดวกและรวดเร็วขึ้น ด้วยเหตุนี้จึงต้องมีการรักษามาตรฐานวิชาชีพไว้ เพื่อให้ไม่ให้ผู้ประกอบวิชาชีพทำผิดกฎหรือข้อระเบียบต่างๆ อันนำมาซึ่งความเสื่อมเสียของวิชาชีพ (สมาคมนักวิเคราะห์หลักทรัพย์, 2550)

คุณลักษณะทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากรนั้นถือว่ามีบทบาทอย่างมากในการสร้างคุณภาพ การสอบบัญชี จากแนวคิดของหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด คำสั่งกรมสรรพากรที่ พ.ป. 123/2545 เรื่องกำหนดจรรยาบรรณของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 19 พฤศจิกายน พ.ศ. 2545 (อมรศักดิ์ พงพศุทธิ์ และภิรมย์ เจียรนัย, 2549) ได้แก่

1. จรรยาบรรณวิชาชีพ (Code of Ethics for Professional Public Accountants) ซึ่งกำหนด ความประพฤติของผู้สอบบัญชีให้อยู่ในศีลธรรมอันดี และมีความสำคัญ ช่วยยกฐานะวิชาชีพให้เป็นที่ยอมรับนับถือ จากสาธารณชน และช่วยป้องกันความเสื่อมโทรมแห่งวิชาชีพ จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีภาษีอากรตามที่อธิบดี กรมสรรพากรกำหนดตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ พ.ป.123/2545 เรื่อง กำหนดมรรยาทหรือจรรยาบรรณของผู้ตรวจสอบ และรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 19 พฤศจิกายน 2545 ได้กำหนดหลักการ พื้นฐานไว้ 5 หมวด (พยอม สิงเสนห์, 2545) คือ

1.1 ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์ ประกอบไปด้วย

- 1) ไม่รับตรวจสอบและรับรองบัญชีในกิจการที่ตนขาดความเป็นอิสระ
- 2) ไม่รับตรวจสอบและรับรองบัญชีในกิจการที่ตนขาดความเป็นกลางโดยผลประโยชน์

หรือตำแหน่งเกี่ยวข้องกับกิจการนั้น

- 3) ปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชีด้วยความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริต

ความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริต

- 4) ไม่ปกปิดข้อเท็จจริงหรือบิดเบือนความจริงอันเป็นสาระสำคัญของการเงินที่ตนลงลายมือ

ชื่อรับรองในรายงาน

- 5) ไม่เป็นผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการซื้อ ขาย ออก หรือใช้ใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย

6) ไม่เป็นผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการลงบัญชีหรือการทำเอกสารประกอบการลงบัญชี ซึ่งเป็นเหตุให้กิจการที่ตรวจสอบและรับรองบัญชีนั้นมีต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงกว่าที่ควรเสีย

7) ไม่เป็นผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องหรือมีส่วนร่วมในการตรวจสอบและรับรองบัญชีกิจการใด ซึ่งมีเหตุผลเชื่อได้ว่ามีข้อมูลที่ผิดหรือบิดเบือนไปจากข้อเท็จจริงและมีการละเว้นหรือปิดบังข้อมูลที่สำคัญเป็นต้องยื่นต่อกรมสรรพากร

8) ไม่รับรองบัญชีที่ตนเป็นผู้จัดทำขึ้นเอง หรือช่วยเหลือหรือเป็นผู้จัดทำบัญชีชุดอื่นขึ้นเพื่อเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร

1.2 ความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน ประกอบด้วย

1) ต้องปฏิบัติงานด้วยความรู้ความสามารถของวิชาชีพ หมายถึง ไม่สอบบัญชีในกิจการที่เกินความรู้ความสามารถของตนที่จะปฏิบัติงานได้

2) ไม่ตรวจสอบและรับรองบัญชีในกิจการที่เกินความรู้ความสามารถของตนที่จะปฏิบัติงานได้ และไม่ทำการตรวจสอบและรับรองบัญชีเกินกว่า 300 รายต่อปี

3) ไม่ลงลายมือชื่อรับรองในรายงาน โดยการแสดงความเห็นในการสอบบัญชีของกิจการใดที่ตนมิได้ปฏิบัติงานสอบบัญชี หรือควบคุมการสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป

4) สอดส่องใช้ความรู้ระมัดระวังในการตรวจสอบและรับรองบัญชีเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ

5) ไม่ยินยอมให้ผู้อื่นอ้างว่าตนเป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีในกิจการใดโดยตนมิได้ปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชี

1.3 จรรยาบรรณต่อผู้เสียภาษี

1) ไม่เปิดเผยความลับกิจการของผู้เสียภาษีหรือผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง

2) ไม่ละทิ้งการปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชีที่รับไว้แล้วโดยไม่มีเหตุอันสมควร

1.4 จรรยาบรรณต่อผู้ร่วมอาชีพ

1) ไม่แย่งงานตรวจสอบและรับรองบัญชีจากผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีอื่น

2) ไม่ทำการตรวจสอบและรับรองบัญชีเกินกว่าที่ได้รับมอบหมาย จากผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีอื่น เว้นแต่จะได้รับอนุญาตจากผู้มอบหมายนั้น

1.5 จรรยาบรรณทั่วไป

1) ไม่กระทำการใดๆ อันอาจนำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพในส่วนที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีอากร หรือกฎหมายอื่น

2) ไม่โฆษณาหรือยินยอมให้ผู้อื่นโฆษณาด้วยประการใดๆ ซึ่งการประกอบวิชาชีพอันแสดงให้เห็นว่าจะช่วยเหลือให้เสียภาษีน้อยกว่าความเป็นจริง

3) ไม่ให้หรือรับว่าจะให้ทรัพย์สินหรือประโยชน์ใดๆ เพื่อเป็นการจูงใจให้บุคคลอื่นแนะนำหรือจัดหางานตรวจสอบและรับรองบัญชีมาให้ตนทำ

4) ไม่เรียกหรือรับทรัพย์สินหรือประโยชน์จากบุคคลใดในเมื่อบุคคลนั้นได้รับงาน เพราะการแนะนำหรือการจัดหางานของตน

5) ไม่กำหนดค่าธรรมเนียมหรือค่าตอบแทนโดยถือเอาอัตราสูงต่ำตามยอดเงินหรือของมูลค่าทรัพย์สินใดที่ตนตรวจสอบและรับรองบัญชี หรือมีส่วนร่วมในการตรวจสอบและรับรองบัญชีเป็นเกณฑ์

2. การประยุกต์ใช้มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป (Generally Accepted Auditing Standards: GAAS) มาตรฐานการสอบบัญชีเป็นแนวทางปฏิบัติงานซึ่งให้เป็นเครื่องวัดคุณภาพผลงานของผู้สอบบัญชี และเพื่อให้บุคคลโดยทั่วไปได้ทราบถึงขอบเขตความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีด้วย ในระยะเริ่มแรกของวิชาชีพสอบบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชีมักกำหนดขึ้นโดยบทบัญญัติของกฎหมาย คำตัดสินของศาล ความต้องการของวงการธุรกิจ รวมทั้งการปรับปรุงตนเองของวิชาชีพด้วย หลักพื้นฐานของการตรวจสอบคือ

2.1 ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานตามมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่กำหนดในกฎกระทรวง และตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

2.2 ผู้สอบบัญชีต้องวางแผนและปฏิบัติงานโดยใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพต่อข้อมูลของกิจการ โดยคำนึงถึงสถานการณ์แวดล้อมที่อาจมีอยู่ซึ่งเป็นเหตุให้ข้อมูลในงบการเงินขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

2.3 ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดขอบเขตวิธีการตรวจสอบบัญชีโดยอาศัยมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยเป็นหลัก

2.4 ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมรรยาทของผู้สอบบัญชีที่กำหนดโดยสมาคมผู้ประกอบวิชาชีพ หรือโดยหน่วยงานกำกับดูแลตามกฎหมาย หลักการพื้นฐานของมรรยาทผู้สอบบัญชี

2.5 ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งตามปกติจะกำหนดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย และสอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ

2.6 ผู้สอบบัญชีต้องวางแผนและปฏิบัติงานโดยใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพต่อข้อมูลของกิจการ โดยคำนึงถึงสถานการณ์แวดล้อมที่อาจมีอยู่ ซึ่งเป็นเหตุให้ข้อมูลในงบการเงินขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

2.7 ขอบเขตการตรวจสอบ หมายถึง วิธีการตรวจสอบที่จำเป็นในสถานการณ์แวดล้อมเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ

3. การใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (Professional Skepticism) ผู้สอบบัญชีต้องมีการวางแผนและมีการปฏิบัติงานโดยมีการใช้วิจารณญาณเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพโดยคำนึงถึงสถานการณ์แวดล้อมที่มีอยู่ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบในแต่ละสถานการณ์ วิธีการตรวจสอบที่จำเป็นอาจไม่เหมือนกัน ดังนั้นในการที่จะกำหนดขอบเขต วิธีการตรวจสอบให้เหมาะสมกับสถานการณ์ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาเรื่องต่างๆ ดังนี้

3.1 มาตรฐานการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่า การปฏิบัติงานเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดไว้หรือไม่

3.2 ข้อกำหนดของกฎหมาย การกำหนดขอบเขตวิธีการตรวจสอบ ต้องพิจารณาข้อกำหนดกฎหมาย เช่น ประมวลรัษฎากร ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

3.3 ข้อกำหนดขององค์การหน่วยงาน หรือ สถาบันที่เกี่ยวข้อง เช่น การตรวจสอบบริษัทที่อยู่ในตลาดหลักทรัพย์ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าวิธีการตรวจสอบเป็นไปตามที่กำหนดโดยประกาศของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยหรือไม่

3.4 หนังสือตอบรับงานพิจารณาจาก ข้อตกลงระหว่างผู้สอบบัญชีกับกิจการ รูปแบบรายงานที่กำหนดในหนังสือตอบรับงาน

2.2 คุณภาพการสอบบัญชี (Auditing Quality)

คุณภาพการสอบบัญชี หมายถึง การตรวจสอบความถูกต้องในส่วนที่เป็นสาระสำคัญทางด้านภาษีอากร และการรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีที่แสดงในงบการเงิน และผลการดำเนินงานตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป เป็นสิ่งที่สะท้อนให้เห็นว่า ผู้สอบบัญชีภาษีอากรสามารถปฏิบัติงานในความรับผิดชอบของตนอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล (จาโรมนต์ ศรีสันต์, 2550) คุณภาพการสอบบัญชีสามารถวัดได้จากรายงานการสอบบัญชีที่มีลักษณะเชิงคุณภาพที่ดี (อุษณา ภักธมนตรี, 2547) ประกอบด้วย

1. ความถูกต้อง (Accuracy) หมายถึง การไม่เกิดข้อผิดพลาด บิดเบือนและเป็นไปตามความจริงที่เกี่ยวข้อง ความถูกต้อง ข้อความทุกประโยค ตัวเลข ผู้ตรวจสอบได้รวบรวมประเมินและสรุปนำเสนออย่างระมัดระวังและแม่นยำ

2. ความชัดเจน (Clarity) หมายถึง ความสามารถในการสื่อความให้ผู้อ่านรายงานเข้าใจ แสดงลำดับความเป็นเหตุเป็นผล ความชัดเจนอาจเกิดขึ้น โดยหลีกเลี่ยงการใช้ภาษาทางวิชาการที่ไม่จำเป็น หากจำเป็นต้องใช้ศัพท์เทคนิคต้องมีคำอธิบายหรือนิยามศัพท์ที่ใช้

3. ความกะทัดรัด (Conciseness) หมายถึง การสื่อสารตรงประเด็นไม่อ้อมค้อม การตัดทอน ข้อความและคำฟุ่มเฟือยที่ไม่จำเป็นออกไป โดยผู้ตรวจสอบยังคงต้องรักษาความต่อเนื่องของแนวความคิดที่รายงานไว้ ตลอดจนความถูกต้องของการใช้ภาษาเพื่อให้ผู้อ่านเข้าใจและใช้เวลาน้อย

4. ความสร้างสรรค์ (Creation) หมายถึง การสื่อสารที่ช่วยและจูงใจให้ผู้ปฏิบัติงานและองค์กรมีการปรับปรุงในสิ่งที่จำเป็น โดยเนื้อหาควรเป็นประโยชน์ให้บรรยากาศเชิงบวก และมีความหมายต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร

5. ความสมบูรณ์ (Completion) หมายถึง การเสนอรายงานที่ครบถ้วนสมบูรณ์หมายถึง การไม่ขาดสารสนเทศที่สำคัญต่อผู้อ่านที่เป็นเป้าหมาย ซึ่งควรประกอบด้วย สารสนเทศและข้อสังเกตที่สนับสนุนข้อสรุปและข้อแนะนำที่เพียงพอ

6. ความทันกาล (Timeliness) หมายถึง การเสนอรายงานต้องกระทำภายในเวลาที่ดีให้ผู้เกี่ยวข้องมีโอกาสแก้ไข การเสนอผลการตรวจไม่ควรล่าช้าและควรทำในระดับ "ด่วน" เพื่อช่วยให้การแก้ไขมีประสิทธิภาพ

การควบคุมคุณภาพการสอบบัญชี (สุชาย ยังประสิทธิ์กุล, 2549) ในการตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ดังนั้นเพื่อให้มั่นใจว่างานตรวจสอบทั้งหมดมีการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป สำนักงานสอบบัญชีจึงควรนำนโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพมาใช้ทั้งในสำนักงานสอบบัญชีและในแต่ละงานสอบบัญชี

1. นโยบายการควบคุมที่นำมาใช้ในสำนักงานสอบบัญชี

1) ข้อกำหนดของวิชาชีพ ข้อกำหนดของวิชาชีพที่บุคลากรทุกระดับต้องยึดมั่น ได้แก่ ความเป็นอิสระ ความซื่อสัตย์สุจริต ความเที่ยงธรรม การรักษาความลับของลูกค้า และการปฏิบัติเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

2) ความชำนาญและความรู้ความสามารถ สำนักงานควรจัดให้มีแผนงานด้านทรัพยากรบุคคล เพื่อให้สำนักงานจะได้บุคลากรที่สามารถรักษามาตรฐานความรู้ความสามารถ ที่สามารถปฏิบัติงานที่รับผิดชอบได้ด้วยความระมัดระวังรอบคอบ

3) การมอบหมายงาน ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ สำนักงานควรมอบหมายงานตรวจสอบให้กับบุคลากรที่ผ่านฝึกอบรมทางวิชาการและมีความชำนาญในสถานการณ์หรือมีความเข้าใจในลักษณะของกิจการที่ได้รับมอบหมายให้ตรวจสอบ

4) การแบ่งงาน สำนักงานควรจัดให้มีวิธีปฏิบัติงานเพื่อรักษามาตรฐานคุณภาพของงานสอบบัณฐีโดยให้มีการวางแผน หรือจัดทำแผนการตรวจสอบ ตลอดจนการสอบทานงานให้อย่างเพียงพอและเหมาะสมในทุกระดับของพนักงาน

5) การขอคำปรึกษา สำนักงานควรขอคำปรึกษาจากผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้าน รวมถึงกำหนดแนวทางในการคัดเลือก ขอบเขตงานที่ต้องการใช้ตลอดจนการประเมินผลงานของผู้เชี่ยวชาญ

6) การตอบรับงานและคงไว้ซึ่งลูกค้า สำนักงานควรพิจารณาถึงความเป็นอิสระและความสามารถของสำนักงานในการให้บริการลูกค้าอย่างเหมาะสม และซื่อสัตย์สุจริต รวมทั้งการประเมินถึงลูกค้าที่คาดหวังรายใหม่เพื่อประกอบการตัดสินใจในการรับงานและสอบทานลูกค้าปัจจุบันเพื่อการรักษาลูกค้าให้คงไว้

7) การติดตามงาน สำนักงานควรติดตามว่านโยบายและวิธีการปฏิบัติการควบคุมคุณภาพมีการปฏิบัติอย่างเหมาะสมและมีประสิทธิภาพอย่างสม่ำเสมอ

2. วิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามนโยบายและวิธีการปฏิบัติของสำนักงานที่ควรนำมาใช้

ในแต่ละงาน

1) การสั่งการ ผู้สอบบัณฐีควรใช้เครื่องมือที่สำคัญที่ช่วยในการสั่งการ ซึ่งได้แก่ แผนการสอบบัณฐีโดยรวมและแนวการสอบบัณฐี นอกจากนี้ผู้สอบบัณฐีควรแจ้งให้ผู้ช่วยทราบถึงเรื่องอื่นๆ ที่สำคัญ เช่น หน้าที่และความรับผิดชอบ ลักษณะของธุรกิจ ปัญหาที่อาจส่งผลกระทบต่อลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขตของการตรวจสอบ

2) การควบคุมดูแล ในการควบคุมดูแล ผู้มีหน้าที่ผู้ควบคุมควรต้องติดตามความก้าวหน้าของงานตรวจสอบทำการประเมินปัญหาที่อาจพบระหว่างการตรวจสอบตลอดจนการปรับปรุงแผนการตรวจสอบ รวมถึงการหาข้อยุติของข้อขัดแย้งต่างๆ ที่อาจเกิดขึ้น

3) การสอบทาน เรื่องต่างๆที่ควรสอบทาน ได้แก่ การปฏิบัติงานของผู้ช่วยแต่ละคน แนวการสอบบัณฐี ผลการประเมินความเสี่ยงทั้ง ผลการทดสอบระบบการควบคุม ร่างงบการเงินและร่างรายงานของผู้สอบบัณฐี

เมื่อผู้สอบบัณฐีภาษีอากรนำเอาคุณลักษณะทางวิชาชีพมาปรับประยุกต์ใช้กับการทำงาน ย่อมส่งผลให้ผู้สอบบัณฐีมีการปรับตัวในด้านต่างๆ ตามลักษณะธุรกิจของผู้รับบริการ ทำให้เกิดประสิทธิภาพในการตรวจสอบและทำให้เกิดการพัฒนาตนเอง ซึ่งส่งผลให้คุณภาพการสอบบัณฐีมีประสิทธิภาพมากขึ้น ดังนั้นในการวิจัยจึงมีสมมุติฐานการวิจัยดังนี้

สมมุติฐานการวิจัย 1 : คุณลักษณะทางวิชาชีพ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัณฐี

สมมุติฐานการวิจัย 2 : คุณลักษณะทางวิชาชีพ มีผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัณฐี

3. วิธีการดำเนินงานวิจัย

3.1 กระบวนการและวิธีการเลือกกลุ่มตัวอย่าง

ในกระบวนการเลือกกลุ่มตัวอย่างสำหรับการวิจัยนั้น ประชากร (Population) ที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย (กรมสรรพากร, 2551) จำนวน 2,107 คน กลุ่มตัวอย่าง (Sample) ที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย จำนวน 350 คน โดยเปิดตาราง Krejcie และ Morgan (บุญชม ศรีสะอาด, 2549) และใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างแบบชั้นภูมิ (Stratified Random Sampling) โดยดำเนินการ 1) จำแนกผู้สอบบัญชีภาษีอากรตามส่วนภูมิภาค 2) กำหนดกลุ่มตัวอย่างผู้สอบบัญชีภาษีอากรตามสัดส่วน 3) ทำการสุ่มตัวอย่างตามข้อ 2) โดยวิธีการจับสลาก ผู้วิจัยได้ส่งแบบสอบถามจำนวน 350 ชุด เมื่อครบกำหนดในการเก็บแบบสอบถาม ได้รับแบบสอบถามทั้งสิ้น 185 ชุด ซึ่งเป็นแบบสอบถามที่ถูกต้องครบถ้วนจำนวน 183 ชุด ซึ่งมีอัตราตอบกลับร้อยละ 52.29 ซึ่งสอดคล้องกับ (Aaker, Kumer and Day, 2001) ได้นำเสนอว่าการส่งแบบสอบถามอย่างน้อยอัตราร้อยละ 20 จึงเป็นที่ยอมรับได้

3.2 การวัดคุณลักษณะของตัวแปร

คุณลักษณะทางวิชาชีพเป็นตัวแปรอิสระซึ่งสามารถจำแนกออกเป็น 3 ด้าน ดังนี้ 1) ด้านจรรยาบรรณวิชาชีพ ประกอบด้วย 7 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับจรรยาบรรณในการปฏิบัติงาน จรรยาบรรณต่อผู้เสียภาษี จรรยาบรรณต่อผู้ร่วมอาชีพ และจรรยาบรรณทั่วไป 2) ด้านการประยุกต์ใช้มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ประกอบด้วย 4 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับมาตรฐานการปฏิบัติงาน ขอบเขตการทำงาน ความเป็นมืออาชีพ และศักยภาพการประยุกต์ใช้มาตรฐานการสอบบัญชี 3) ด้านการใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ประกอบด้วย 4 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการปฏิบัติงานโดยใช้วิจารณญาณเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพโดยคำนึงถึงสภาพแวดล้อมที่มีอยู่

คุณภาพการสอบบัญชีเป็นตัวแปรตาม ประกอบด้วย 6 ด้าน ดังนี้ 1) ด้านความถูกต้อง ประกอบด้วย 3 ข้อ โดยครอบคลุมเกี่ยวกับความถูกต้องของข้อมูล การนำเสนอที่เป็นไปตามความเป็นจริงและการรายงานอย่างระมัดระวัง 2) ด้านความชัดเจน ประกอบด้วย 3 ข้อ โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการใช้ภาษาที่ชัดเจน การนำเสนอที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของทุกฝ่าย และมีคำอธิบายศัพท์เทคนิคไว้เสมอ 3) ด้านความกะทัดรัด ประกอบด้วย 3 ข้อ โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการนำเสนอรายงานที่ตรงประเด็น และการตัดทอนข้อความที่ฟุ่มเฟือยออก 4) ด้านความสร้างสรรค์ ประกอบด้วย 4 ข้อ โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการนำเสนอข้อมูลในทางที่สร้างสรรค์ การให้ข้อเสนอแนะที่เป็นประโยชน์ต่อกิจการที่รับตรวจเพื่อช่วยให้มีการปรับปรุงที่ดีขึ้น และสามารถนำมาเป็นแนวทางในการดำเนินงานต่อไป 5) ด้านความสมบูรณ์ ประกอบด้วย 3 ข้อ โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการนำเสนอรายงานที่ให้ข้อสังเกตสนับสนุนข้อสรุปและข้อแนะนำที่เพียงพอ 6) ด้านความทันกาล ประกอบด้วย 4 ข้อ โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการนำเสนอรายงานในระยะเวลาที่เหมาะสม ทันเวลา โดยคำนึงถึงคุณภาพการสอบบัญชี

3.3 ความเชื่อมั่นและความเที่ยงตรง

ผู้วิจัยได้ทดสอบความเชื่อมั่นและความเที่ยงตรง โดยการหาค่าอำนาจจำแนกเป็นรายข้อ (Discrimination Power) ใช้เทคนิค Item-total Correlation ซึ่งคุณลักษณะทางวิชาชีพได้ค่าอำนาจจำแนก (r) อยู่ระหว่าง 0.7006 – 0.9358 คุณภาพการสอบบัญชีได้ค่าอำนาจจำแนก (r) อยู่ระหว่าง 0.7022 – 0.9347 และหาค่าความเชื่อมั่นของเครื่องมือ (Reliability) โดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha Coefficient) ตามวิธีของครอนบาค (Cronbach)

ซึ่งคุณลักษณะทางวิชาชีพ มีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา อยู่ระหว่าง 0.7860 – 0.8782 และคุณภาพการสอบบัญชี มีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา อยู่ระหว่าง 0.8227 – 0.9284

3.4 สถิติที่ใช้ในการวิจัย

สำหรับการวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยได้ใช้การวิเคราะห์ความถดถอยแบบพหุคูณทดสอบผลกระทบของคุณลักษณะทางวิชาชีพที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ซึ่งเขียนสมการ ดังนี้

$$\text{สมการ Auditing Quality} = \beta_0 + \beta_1 \text{ Code of Ethics for Professional Public Accountants} + \beta_2 \text{ Generally Accepted Auditing Standards} + \beta_3 \text{ Professional skepticism} + \varepsilon$$

4. ผลลัพธ์การวิจัยและการอภิปรายผล

ตาราง 1. ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณลักษณะทางวิชาชีพและคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

ตัวแปร	$\bar{X}$	S.D.	ระดับความคิดเห็น
คุณลักษณะทางวิชาชีพ			
1. ด้านจรรยาบรรณวิชาชีพ	4.33	0.38	มาก
2. ด้านการประยุกต์ใช้มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป	4.20	0.51	มาก
3. ด้านการใช้วารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ	4.05	0.49	มาก
โดยรวม	4.20	0.40	มาก
คุณภาพการสอบบัญชี			
1. ด้านความถูกต้อง	4.25	0.53	มาก
2. ด้านความชัดเจน	3.97	0.59	มาก
3. ด้านความกะทัดรัด	3.96	0.52	มาก
4. ด้านความสร้างสรรค์	3.99	0.57	มาก
5. ด้านความสมบูรณ์	4.01	0.51	มาก
6. ด้านความทันกาล	4.10	0.51	มาก
โดยรวม	4.05	0.45	มาก

จากตาราง 1 พบว่า 1) ผู้สอบบัญชีภาษีอากร มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีคุณลักษณะทางวิชาชีพโดยรวม และเป็นรายด้านอยู่ในระดับมาก เนื่องจาก วิชาชีพสอบบัญชีมีความสำคัญในการพัฒนาระบบเศรษฐกิจของประเทศเช่นเดียวกับวิชาชีพอื่นๆ ผู้ประกอบวิชาชีพนี้ได้รับการยกย่องจากบุคคลทั่วไป เพราะผู้ที่ประกอบวิชาชีพผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องมีวิชาการหรือความรู้ขั้นสูง ซึ่งมาจากการเรียนรู้และฝึกหัดเป็นเวลานานกว่าจะมีความรู้ความสามารถที่จะปฏิบัติวิชาชีพนี้ได้ ผู้สอบบัญชีต้องใช้ความรู้ความสามารถที่มีอยู่อย่างเต็มที่ และใช้เทคนิควิธีการ

เพิ่มเติมอย่างอื่นเพื่อให้ผลงานออกมาดีที่สุด การตรวจสอบของผู้สอบบัญชี มีวัตถุประสงค์เพื่อที่จะให้ผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งหลักฐานประกอบรายการที่ปรากฏในงบการเงิน เพื่อให้ได้ข้อสรุปที่อาจใช้เป็นหลักเกณฑ์ในการแสดงความเห็นเกี่ยวกับงบการเงินที่ตรวจสอบว่าถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญหรือไม่ และเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปหรือไม่ และการปฏิบัติงานตรวจสอบนั้นได้ใช้วิจรณ์ญาณในการตรวจสอบอย่างเต็มที่หรือไม่ ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดของ นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลพร ศรีจันทะ (2548 : 10) กล่าวว่า ผู้สอบบัญชีต้องมีความรู้ความสามารถในการวิเคราะห์ปัญหาต่างๆ และหาทางแก้ปัญหาเหล่านั้นโดยมีเหตุผลในการตรวจสอบหลักฐานต่างๆ โดยต้องอาศัยความชำนาญและไหวพริบด้วย ในการสอบสวนข้อเท็จจริงนั้นควรระวังว่าหลักฐานบางอย่างที่ได้ อาจมิใช่หลักฐานที่มีความสมบูรณ์ในตัวเอง และหลักฐานบางอย่างมีความสัมพันธ์กับหลักฐานอย่างอื่นอีกด้วย และสอดคล้องกับแนวคิดของ สุชาย ยังประสิทธิ์กุล (2549 : 1-20) กล่าวว่า ในการตรวจสอบผู้สอบบัญชีจะต้องพบกับสถานการณ์ต่างๆ ที่ต้องใช้ดุลยพินิจในการที่จะเลือกใช้วิธีการตรวจสอบใดที่จะเหมาะสม ซึ่งหากผู้สอบบัญชีเลือกใช้วิธีการตรวจสอบที่ไม่เหมาะสม ก็จะทำให้ไม่สามารถพิสูจน์และไม่ได้ข้อสรุปตามวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ ดังนั้น ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบในสถานการณ์ต่างๆ เป็นปัจจัยสำคัญต่อการเลือกใช้วิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมในการตรวจสอบ หากการใช้ดุลยพินิจไม่ถูกต้องก็จะทำให้การตรวจสอบไม่ได้หลักฐานตามวัตถุประสงค์ที่วางไว้ 2) ผู้สอบบัญชีภาวชิกร มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม และเป็นรายด้านอยู่ในระดับมาก เนื่องจาก คุณภาพงานสอบบัญชีคือการที่งบการเงินปราศจากข้อผิดพลาดที่เป็นสาระสำคัญ ดังนั้นถ้าหากผู้สอบบัญชีทำงานบกพร่อง ไม่ได้ใช้ความรู้ความสามารถอย่างเต็มที่ หรือละเลยต่อข้อผิดพลาดที่ตรวจพบ จะสื่อถึงผลงานสอบบัญชี ซึ่งสามารถนำมาใช้เป็นตัวบ่งชี้ในการวัดคุณภาพของงานสอบบัญชีได้ คุณภาพงานสอบบัญชีจะสามารถวัดได้จากรายงานการสอบบัญชี ซึ่งถือเป็นผลงานที่สำคัญของผู้สอบบัญชีจะต้องรับผิดชอบในส่วนที่มีนัยสำคัญต่อบุคคลทั่วไปที่ใช้ข้อมูลเนื่องจากการแสดงความเห็นต่องบการเงินในรายงานของผู้สอบบัญชี จะมีผลต่อการตัดสินใจของบุคคลต่างๆ ดังนั้น เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพในการใช้รายงานการสอบบัญชี และเป็นปัจจัยในการสร้างคุณภาพการสอบบัญชีให้เพิ่มมากขึ้น เพื่อเป็นการเพิ่มศักยภาพในการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ดี ผู้สอบบัญชีย่อมต้องมีความรู้ความสามารถในด้านต่างๆ เยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ สอดคล้องกับแนวคิดของ กวี วงศ์พุ่ม (2546 : 68) กล่าวว่า งานสอบบัญชีที่มีคุณภาพนั้นผู้สอบบัญชีจะต้องตรวจสอบและเสนอรายงานการสอบบัญชีโดยรักษาไว้ซึ่งความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต เพื่อให้ผลงานของผู้สอบบัญชีเป็นที่เชื่อถือได้ โดยจะต้องวางแผนการตรวจสอบและใช้วิธีการต่างๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เกี่ยวข้อง และสอดคล้องกับแนวคิดของ พยอม สิงเสนห์ (2545 : 2-1) กล่าวว่า ความเชื่อถือในความเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับงบการเงินย่อมสืบเนื่องมาจากความเชื่อถือในคุณสมบัติและความสามารถของผู้สอบบัญชีในฐานะผู้เชี่ยวชาญทางด้านบัญชี รวมทั้งความเป็นอิสระจากกิจการที่ตรวจสอบซึ่งเป็นสิ่งสำคัญยิ่ง และสอดคล้องกับงานวิจัยของ นงลักษณ์ หัตถมนันตจิต และคณะ (2547 : บทคัดย่อ) พบว่า ปัจจัยที่มีผลต่อการเลือกใช้บริการ คือคุณภาพงานและการให้บริการด้านข้อมูลและวิชาการที่เกี่ยวข้อง ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ให้บริการกับบุคคลที่เกี่ยวข้องและอัตราค่าบริการ บุคลิกส่วนตัวของผู้ให้บริการ และภาพลักษณ์ของสำนักงาน ความมีชื่อเสียงของเจ้าของหรือสำนักงาน

ตาราง 2 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ของคุณลักษณะทางวิชาชีพกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

ตัวแปร	AUD	PC	PG	PP	VIF
$\bar{X}$	4.05	4.33	4.20	4.17	
S.D.	0.45	0.38	0.51	0.57	
AUD		0.401*	0.410*	0.480*	
PC			0.577*	0.610*	1.765
PG				0.629*	1.834
PP					1.949

จากตาราง 2 พบว่า ตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กับตัวแปรตาม โดยมีค่าสหสัมพันธ์ระหว่าง 0.401 – 0.480 มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ในลำดับต่อมาผู้วิจัยจึงทำการทดสอบ Multicollinearity ปรากฏว่า ค่า VIF ของตัวแปรอิสระ คุณลักษณะทางวิชาชีพ มีค่าตั้งแต่ 1.765 – 1.949 แสดงว่าความสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระไม่ถึงขั้นก่อให้เกิดปัญหา Multicollinearity สอดคล้องกับ Black (2006 : 585) ได้เสนอว่า ค่า VIF น้อยกว่า 10 แสดงว่าตัวแปรอิสระไม่มีความสัมพันธ์กัน

ตาราง 3 การวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ โดยใช้ตัวแปรตามเป็นคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

คุณลักษณะทางวิชาชีพ	คุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม		t	p – value
	สัมประสิทธิ์การถดถอย	ความคลาดเคลื่อนมาตรฐาน		
ค่าคงที่ (a)	1.704	0.334	5.108	0.000*
ด้านจรรยาบรรณวิชาชีพ	0.153	0.100	1.530	0.128
ด้านการประยุกต์ใช้มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป	0.120	0.076	1.568	0.119
ด้านการใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ	0.291	0.083	3.503	0.001*
F = 20.909 p = 0.000 AdjR ² = 0.247				

*มีระดับนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตาราง 3 พบว่า คุณลักษณะทางวิชาชีพ ด้านการใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม เนื่องจากการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีแต่ละคนนั้น ได้ใช้ประสบการณ์และความรู้ความสามารถที่มีอยู่ ซึ่งแต่ละคนก็จะมีไม่เท่ากัน ขึ้นอยู่กับความกระตือรือร้นที่จะหาความรู้เพิ่มเติมและจำนวนงานตรวจสอบที่ได้รับ จึงทำให้ผู้สอบบัญชีแต่ละคนมีการ

นำวิจารณ์ญานมาใช้ในการตรวจสอบได้ไม่เท่ากัน ขึ้นอยู่กับความคิดของแต่ละบุคคลที่จะนำเอาวิชาชีพพวกกับเหตุการณ์ที่ประสบมาแล้วทำการวิเคราะห์หาเหตุผลที่ถูกต้องของตนเองต่อไป สอดคล้องกับงานวิจัยของ Bedard (1989 : Abstract) พบว่า ผู้สอบบัญชีที่มีความชำนาญและมีประสบการณ์การทำงานมากจะมีพฤติกรรมไม่แตกต่างกับผู้สอบบัญชีฝึกหัด แต่ด้านความรู้ความเข้าใจในการตัดสินใจแก้ปัญหาผู้สอบบัญชีที่มีความชำนาญมาก จะสามารถแก้ไขปัญหางานสอบบัญชีได้ดีกว่าผู้สอบบัญชีฝึกหัด และสอดคล้องกับงานวิจัยของ Fraser และ Hatherly (2003 : 19-34) พบว่า ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์และความรู้ความสามารถมากกว่า จะสามารถตรวจสอบกิจการที่ค่อนข้างยากได้มากกว่า ผู้ที่มีประสบการณ์และความรู้ความสามารถน้อยกว่า ซึ่งมีส่วนสำคัญในการช่วยพิจารณาตัดสินใจลงความเห็นในงบการเงินได้อย่างถูกต้อง และน่าจะเชื่อถือว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์และความรู้ความสามารถที่น้อยกว่า และสอดคล้องกับแนวคิดของ คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี (2542 : 3) กล่าวว่า ในการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีควรมีหรือได้รับความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบอย่างเพียงพอที่จะทำให้ผู้ตรวจสอบสามารถระบุ และเข้าใจเหตุการณ์ รายการ และวิธีการปฏิบัติงาน ซึ่งผู้สอบบัญชีเห็นว่าอาจมีผลกระทบที่สำคัญต่องบการเงิน หรือ ต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบ หรือต่อรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งผู้สอบบัญชีอาจได้มาซึ่งความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบจากแหล่งข้อมูลต่างๆ

ส่วนคุณลักษณะทางวิชาชีพ ด้านจรรยาบรรณวิชาชีพ และด้านการประยุกต์ใช้มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ไม่มีความสัมพันธ์และผลกระทบกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม เนื่องจาก จรรยาบรรณเป็นข้อกำหนดความประพฤติ ที่ถูกกำหนดให้ต้องปฏิบัติตาม จึงเป็นสิ่งที่สำคัญในการประกอบวิชาชีพในทุกวิชาชีพ ผู้สอบบัญชีเองก็เช่นกัน ดังนั้นการทำงานของผู้สอบบัญชีจึงอยู่บนพื้นฐานของจรรยาบรรณนั้นๆ โดยการแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชี โดยไม่อยู่ภายใต้อิทธิพลใดๆ ซึ่งจะเป็นตัวบ่งบอกว่า ผู้สอบบัญชีไม่มีส่วนได้ส่วนเสียในกิจการที่ตนสอบบัญชี เพื่อให้ผลงานของผู้สอบบัญชีมีความน่าเชื่อถือได้ และเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินทุกฝ่าย แต่ที่ไม่ส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ทั้งนี้อาจเนื่องมาจาก การทำงานของผู้สอบบัญชีถ้าไม่ปฏิบัติตามข้อบังคับต่างๆ ดังกล่าวแล้วผู้สอบบัญชีคนนั้นอาจจะถูกลงโทษ โดยการถูกสั่งพัก หรือเพิกถอนใบอนุญาต ก็จะส่งผลให้ผู้สอบบัญชีนั้นไม่สามารถประกอบวิชาชีพสอบบัญชีได้ต่อไป จึงทำให้ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานตรวจสอบตามจรรยาบรรณวิชาชีพนั่นเอง สอดคล้องกับสมาคมนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ (2550 : 3) กล่าวว่า ผู้ประกอบวิชาชีพที่มีความรู้ความสามารถเต็มตามวิชาชีพของตนก็อาจถูกดำเนินอาชญากรรมในวิชาชีพได้ถ้าปฏิบัติวิชาชีพอย่างไม่เป็นจรรยาบรรณ หรือมีความประพฤติไม่เหมาะสมกับวิชาชีพ เช่น ไม่ตั้งใจรักษาประโยชน์ของผู้มารับบริการอย่างเต็มที่ และเห็นสิ่งอื่นใด หรือตั้งใจหาประโยชน์ให้ตนเองมากกว่าทำประโยชน์ให้ผู้มารับบริการ อาทิ หมอที่รักษาโรคเก่งแต่ชอบฉวยฉวยคนไข้ขณะตรวจหรือรักษา หรือทนายที่ว่าความชนะ แต่เอาความลับของลูกค้ามาคยอวดความสามารถของตนในวงสนทนา เป็นต้น ในส่วนของการประยุกต์ใช้มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปนั้น ทั้งนี้เนื่องจากผู้สอบบัญชีอาจจะต้องพบกับข้อจำกัดต่างๆ ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ซึ่งกระทบต่อความสามารถของผู้สอบบัญชีในการที่จะตรวจสอบให้พบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ไม่ว่าจะเป็นการใช้วิธีทดสอบซึ่งรายการที่ไม่ได้ทดสอบอาจมีข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง หรือข้อจำกัดในเรื่องของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของกิจการที่สามารถป้องกันข้อผิดพลาดและรายการผิดปกติต่างๆ ได้จึงไม่ได้ตรวจสอบในบางเรื่อง จึงทำให้ผู้สอบบัญชีเองไม่ได้ตระหนักถึงการประยุกต์ใช้มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปให้สอดคล้องกับกิจการที่รับตรวจสอบอย่างเพียงพอเป็นผลทำให้งานของผู้สอบบัญชีอาจไม่มีคุณภาพเท่าที่ควร ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดของ นินท์ เห็นโชคชัยนะ และศิลปพร ศรีจันทร์เพชร (2546 : 1-5) กล่าวว่า มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป เปรียบเสมือนเกราะป้องกันภัย

ให้แก่ผู้สอบบัญชีที่ได้ปฏิบัติตาม แต่ถ้าผู้สอบบัญชีไม่ได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ผู้สอบบัญชีจะต้องรับผิดชอบในความเสียหายทั้งหมดที่เกิดขึ้นทั้งทางกฎหมาย และทางวิชาชีพสอบบัญชี งานของผู้สอบบัญชีรายนั้นจะไม่ได้รับการยอมรับจากสาธารณชน ตลอดจนมีผลกระทบต่อวิชาชีพสอบบัญชีโดยรวม

5. ข้อเสนอสำหรับการวิจัยในอนาคตและประโยชน์ของงานวิจัย

5.1 ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในอนาคต

การวิจัยครั้งนี้ผู้ที่สนใจสามารถนำไปศึกษาวิจัยผลกระทบหรือปัจจัยด้านอื่นๆ ที่มีต่อคุณลักษณะทางวิชาชีพ และคุณภาพการสอบบัญชี เพื่อสามารถนำข้อมูลจากการวิจัยไปประยุกต์ใช้ในการทำงานของทั้งผู้สอบบัญชีภาคีอากรและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้อย่างมีประสิทธิภาพ และควรศึกษาวิจัยเกี่ยวกับคุณลักษณะทางวิชาชีพในด้านต่างๆ ที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาคีอากรหรือผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพื่อให้ได้ข้อมูลและความคิดเห็นที่สามารถนำไปใช้ให้เกิดประโยชน์กับกิจการที่รับตรวจต่อไป

5.2 ประโยชน์ของการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้ สามารถนำไปพัฒนาการทำงานของผู้สอบบัญชีในด้านต่างๆ ที่จะส่งเสริมให้เกิดคุณภาพการสอบบัญชีให้เป็นที่ยอมรับของผู้รับบริการหรือกรมสรรพากร โดยการประยุกต์ใช้คุณลักษณะทางวิชาชีพให้เหมาะสมกับสถานการณ์ต่างๆ ที่เกิดขึ้น ไม่ว่าจะเป็นด้านจรรยาบรรณวิชาชีพ ด้านการประยุกต์ใช้มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และด้านการใช้วิจารณ์ญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ซึ่งจะส่งผลทำให้ผลการทำงานของผู้สอบบัญชีภาคีอากรมีความได้เปรียบทางการแข่งขัน ซึ่งเจ้าของกิจการที่รับตรวจสามารถนำข้อมูลดังกล่าวไปใช้เป็นแนวทางในการตัดสินใจเกี่ยวกับการเลือกใช้บริการของผู้สอบบัญชีภาคีอากรเพื่อทำให้การตรวจสอบงบการเงินดังกล่าวมีความน่าเชื่อถือต่อสาธารณชน

6. สรุปผลการวิจัย

คุณลักษณะทางวิชาชีพ ด้านการใช้วิจารณ์ญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ผลลัพธ์ที่ได้จากการวิจัยสามารถที่จะนำไปใช้เป็นข้อมูลในการพัฒนาและประยุกต์ใช้คุณลักษณะทางวิชาชีพในการทำงาน เพื่อก่อให้เกิดคุณภาพการสอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพ เพื่อเป็นการสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันต่อไป อีกทั้งยังช่วยส่งเสริมสนับสนุนการตัดสินใจให้กับผู้รับบริการ(เจ้าของธุรกิจที่รับตรวจ)ตัดสินใจในการเลือกใช้บริการของผู้สอบบัญชี และสามารถเพิ่มประสิทธิภาพและประสิทธิผลให้แก่กลุ่มผู้สอบบัญชีภาคีอากร หรือผู้สอบบัญชีอิสระ ที่สนใจนำไปใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาด้านตนเอง เพื่อเพิ่มคุณภาพการทำงานให้เป็นที่ยอมรับต่อสาธารณชนต่อไป

เอกสารอ้างอิง

- กรมสรรพากร. (2551). รายชื่อผู้สอบบัญชีภาษีอากร. ค้นเมื่อ 23 ตุลาคม 2551, จาก <http://www.rd.go.th/publish/7250.0.html>.
- กวี วงศ์พูน. (2546). การสอบบัญชี. กรุงเทพฯ : จุฬาลงกรณ์ฯ.
- คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี. (2546). การสอบบัญชี 1. กรุงเทพฯ : กรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์.
- จารุมนต์ ศรีสันต์. (2550). ความสัมพันธ์ระหว่างคุณค่าวิชาชีพกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ บข.ม. มหาสารคาม : มหาวิทยาลัยมหาสารคาม
- ชนัญญา ดินชื่น. (2548). ความสัมพันธ์ระหว่างความรู้ความสามารถด้านการบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านกฎหมาย และด้านเทคโนโลยีสารสนเทศกับคุณภาพการสอบบัญชี. วิทยานิพนธ์ บข.ม. มหาสารคาม : มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- นิพันธ์ หื่นโรตย์ชนะ และศิลาพร ศรีจันทร์เพชร. (2548). การสอบบัญชี. กรุงเทพฯ : ทีพี เอ็น เพรส.
- นงลักษณ์ พัฒนบัณฑิต และคณะ. (2547). ปัจจัยในการเลือกใช้บริการจากสำนักงานบัญชีและห้างหุ้นส่วนจำกัด ในเขตกรุงเทพมหานคร. วิทยานิพนธ์ บข.ม. กรุงเทพฯ : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- บุญชม ศรีสะอาด. (2545). การวิจัยเบื้องต้น. กรุงเทพฯ : สุวีริยาสาส์น.
- พยอม สิงเสนีย์. (2545). การสอบบัญชี. กรุงเทพฯ : ชวนพิมพ์.
- สมาคมนักวิเคราะห์หลักทรัพย์. (2550). คู่มือจรรยาบรรณและมาตรฐานการประกอบวิชาชีพการวิเคราะห์และ
การจัดการลงทุน (พ.ศ. 2550). ค้นเมื่อ 30 มีนาคม 2552, จาก http://www.fs.academy.com/new_ethics_For_website.html.
- สุชาย ยังประสิทธิ์กุล. (2549). การสอบบัญชี. กรุงเทพฯ : ห้างหุ้นส่วนจำกัด ทีพีเอ็น เพรส.
- ศุภวรรณ เอี่ยมวิจารณ์. (2551). เศรษฐศาสตร์จุลภาค 8-9. มหาสารคาม : มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- อมรศักดิ์ พงพศุทธิ์ และภิรมย์ เจริญชัย. (2549) ประมวลวิชาชีพการ. กรุงเทพฯ : บริษัทพินเนต พรินติ้ง เซ็นเตอร์ จำกัด.
- อุษณา ภัทรมนตรี. (2547). การตรวจสอบและการควบคุมด้านคอมพิวเตอร์. กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- Aaker, D. A., Kumar, V. & Day, G. S. (2001). *Marketing Research*. New York : John Wiley & Sons.
- Bedard, J. (1989). Expertise in Audit : Myth or Reality. *Accounting Organization and Society*. 14(1-2) : 113-131.
- Black, K. (2006). *Business Statistics for Contemporary Decision Making*. 4th ed. USA: John Wiley and Sons.
- Lin, K. Z., Lan, A. M., Fraser & Hatherly, D. J. (2003). Auditor Analytical Review Judgment. *Accounting Organization and Society*. 35(1): 19-34 ; March.