

ความสัมพันธ์และผลกระทบของทักษะทางวิชาชีพบัญชี การตระหนักถึงจรรยาบรรณวิชาชีพ
กับคุณภาพรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย
THE RELATIONSHIP AND EFFECT OF ACCOUNTING PROFESSIONAL SKILL, AUDIT
ETHICS AWARENESS ON QUALITY OF AUDIT REPORTING AND CERTIFIED
ACCOUNT OF TAX AUDITORS IN THAILAND

ฉายรุ่ง ไชยกำบัง¹ ฉัตรรัชดา วิโรจน์รัตน์¹ ชัพวิทย์ คำภิรมย์¹ และ อนุชา พุฒิกุลสาคร¹

¹คณะบริหารศาสตร์ มหาวิทยาลัยกาฬสินธุ์

Chairung Chaikambang¹ Chatratchada Wiroterat¹ Chapvit Khampirom¹

and Anucha Puttikoonsakorn¹

¹Faculty of Management Science, Kalasin University

(Received: May 5, 2019 ; Revised: May 19, 2019 ; Accepted: May 25, 2019)

บทคัดย่อ

ทักษะด้านวิชาชีพบัญชีและการตระหนักถึงจรรยาบรรณวิชาชีพ ถือเป็นปัจจัยสำคัญที่ส่งผลต่อผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร การวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อ ทดสอบความสัมพันธ์และผลกระทบของทักษะทางวิชาชีพบัญชี และการตระหนักถึงจรรยาบรรณวิชาชีพที่มีต่อคุณภาพรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี งานวิจัยนี้เก็บรวบรวมข้อมูลโดยใช้แบบสอบถามจากผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย แบบสอบถามที่ตอบกลับมาถูกนำมาใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลจำนวน 266 ฉบับ สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล ได้แก่ การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ และการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ ผลการศึกษาพบว่า ทักษะทางวิชาชีพบัญชีและการตระหนักถึงจรรยาบรรณวิชาชีพ มีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญกับคุณภาพรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

คำสำคัญ: ทักษะทางวิชาชีพ, การตระหนักถึงจรรยาบรรณวิชาชีพ, คุณภาพรายงานการตรวจสอบและการรับรองบัญชี

Abstract

Accounting professional skill and professional ethics awareness is a key success factors for auditor's performance. This research aimed to examine relationships and impact of accounting professional skill and professional ethics awareness on quality of audit reporting and certified account. Data were collected

from a sample of 266 Tax Auditors in Thailand. The Correlation and Ordinary Least Squares (OLS) regression analysis was a method for testing the hypotheses. The results indicated that accounting professional skill and professional ethics awareness had a significant positive on quality of audit reporting and certified account.

Keywords: Accounting Professional Skill, Professional Ethics Awareness, Quality of Audit Reporting and Certified Account

บทนำ

ปัจจุบันการข้อมูลด้านบัญชีนั้น มีบทบาทสำคัญต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้บริหาร ซึ่งต้องใช้ข้อมูลที่เชื่อถือได้ การตรวจสอบบัญชีช่วยให้ข้อมูลทางการเงินมีความน่าเชื่อถือเพิ่มขึ้น และสร้างความมั่นใจให้แก่ผู้ใช้ข้อมูลด้วย (กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543) โดยการสอบบัญชี เป็นการรวบรวมและการประเมินหลักฐานอย่างเพียงพอและเหมาะสมในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งจะทำหน้าที่ตรวจสอบงบการเงิน เพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินนั้นว่า ได้แสดงฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานที่ถูกต้องตามควร ในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป รวมทั้งมาตรฐานการที่เกี่ยวข้อง ดังนั้น ผู้สอบบัญชีควรมีความรู้ความสามารถ ทักษะ ประสิทธิภาพ ตลอดจนทัศนคติและคุณลักษณะของบุคคลที่มีความจำเป็นต่อการปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชี โดยเฉพาะผู้สอบบัญชีภาษีอากร (Tax Auditors) ที่ทำหน้าที่ในการตรวจสอบและรับรองบัญชีของธุรกิจขนาดกลางและเล็ก ซึ่งปัจจุบันกำลังมีจำนวนเพิ่มมากขึ้นตามนโยบายรัฐบาลที่คาดหวังให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในโครงสร้างของระบบเศรษฐกิจ เพื่อลดการพึ่งพิงธุรกิจขนาดใหญ่ ซึ่งจะส่งผลให้ระบบเศรษฐกิจมีเสถียรภาพมากขึ้น โดยผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องทำการตรวจสอบและรับรองบัญชีของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่มีทุนจดทะเบียนไม่เกิน 5 ล้านบาท สินทรัพย์รวมในรอบระยะเวลาบัญชีปีใดไม่เกิน 30 ล้านบาท และมีรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีปีใดรวมไม่เกิน 30 ล้านบาท ซึ่งเป็นห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องให้งบการเงินได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตามมาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 และผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องมีคุณสมบัติผ่านการทดสอบความรู้และได้รับใบอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพากร (กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, 2544)

สำหรับการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร เมื่อได้ดำเนินการตรวจสอบงบการเงินแล้ว จะต้องจัดทำรายงานการตรวจสอบและการรับรองบัญชี เพื่อสื่อสารข้อเท็จจริงที่ตรวจพบในงบการเงินไปยังผู้ใช้ข้อมูล ซึ่งเป็นสิ่งสำคัญที่ทำให้ข้อมูลในการนำเสนองบการเงินมีประโยชน์ต่อการตัดสินใจในเรื่องต่างๆ ดังนั้น รายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีที่จัดทำขึ้น โดยผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะมี

คุณภาพเพียงใด ขึ้นอยู่กับหลายปัจจัยด้วยกัน ไม่ว่าจะเป็นทักษะทางวิชาชีพบัญชี รวมไปถึงผู้สอบบัญชีภาษีอากรยังต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในเรื่องจรรยาบรรณที่กำหนดโดยกรมสรรพากรอีกด้วย จากรายละเอียดที่กล่าวมาข้างต้น คณะผู้วิจัยจึงมีความสนใจศึกษาทักษะทางวิชาชีพบัญชี การตระหนักถึงจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี และคุณภาพรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

วัตถุประสงค์การวิจัย

เพื่อทดสอบความสัมพันธ์และผลกระทบของทักษะทางวิชาชีพบัญชี การตระหนักถึงจรรยาบรรณวิชาชีพกับคุณภาพของการรายงานและการรับรองภาษี

กรอบแนวคิดการวิจัย

งานวิจัยนี้ทำการศึกษาความสัมพันธ์และผลกระทบของทักษะทางวิชาชีพบัญชี และการตระหนักถึงจรรยาบรรณวิชาชีพกับคุณภาพรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย โดยมีรายละเอียดดังนี้

ทักษะทางวิชาชีพบัญชี หมายถึง ความสามารถพิเศษนอกเหนือจากความรู้ทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรควรมี เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี จากการทบทวนงานวิจัยในอดีต พบว่า ทักษะของพนักงานสอบบัญชีใหม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชี ส่งผลให้เกิดคุณภาพงานสอบบัญชี (Anantharaman, 2012) นอกจากนี้การศึกษาของ Krishnan and Visvanathan (2008) พบว่า มีความเชื่อมโยงกันระหว่างทักษะความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงิน ส่งผลต่อคุณภาพของการสอบบัญชีและรายงานทางการเงินของบริษัทอย่างมีนัยสำคัญในด้านของความถูกต้อง ความเที่ยงธรรม ความชัดเจน ความกะทัดรัด ความสร้างสรรค์ ความสมบูรณ์และความทันกาล

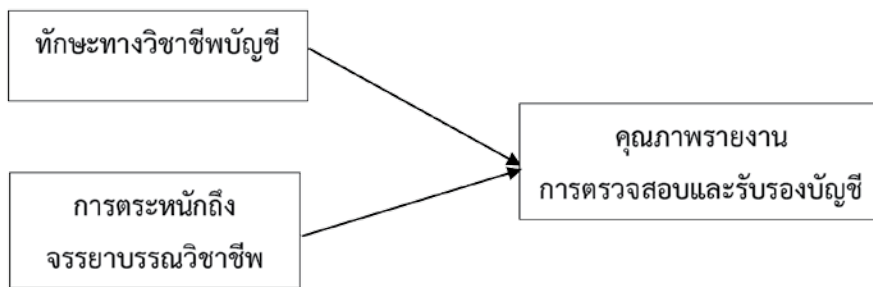
การตระหนักถึงจรรยาบรรณวิชาชีพ หมายถึง ความสำนึกเกี่ยวกับความประพฤติที่กลุ่มผู้ประกอบการวิชาชีพได้กำหนดขึ้นเพื่อรักษาส่งเสริมเกียรติคุณ ชื่อเสียง และฐานะของสมาชิก อาจเขียนหรือเป็นลายลักษณ์อักษรหรือไม่ก็ได้ ทั้งนี้ กรมสรรพากร (2545) ได้ออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 123/2545 เรื่อง กำหนดจรรยาบรรณ ของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 19 พฤศจิกายน พ.ศ. 2545 โดยได้กำหนดจรรยาบรรณในการตรวจสอบบัญชีไว้ว่า 1) ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต 2) ความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงาน 3) จรรยาบรรณต่อผู้เสียภาษี 4) จรรยาบรรณต่อผู้ร่วมอาชีพ 5) จรรยาบรรณทั่วไป จากการศึกษาของ นันทวรรณ วงศ์ไชย (2552) พบว่า จรรยาบรรณวิชาชีพ ด้านการปฏิบัติเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี และ Chaikambang and Ussahawanichakit

(2011) พบว่า ผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานด้วยการตระหนักถึงจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีนำไปสู่การตั้งสมมติฐาน

สมมติฐานการวิจัย

ทักษะทางวิชาชีพบัญชี การตระหนักถึงจรรยาบรรณวิชาชีพมีความสัมพันธ์และผลกระทบต่อเชิงบวกกับคุณภาพรายงานและการรับรองภาษี

สำหรับกรอบแนวคิดการวิจัยสามารถแสดงความสัมพันธ์และผลกระทบระหว่าง ทักษะทางวิชาชีพบัญชี การตระหนักถึงจรรยาบรรณวิชาชีพกับคุณภาพรายงานและการรับรองภาษี ดังภาพที่ 1 ดังนี้



ภาพที่ 1 ความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกระหว่างทักษะทางวิชาชีพบัญชี การตระหนักถึงจรรยาบรรณวิชาชีพกับคุณภาพรายงานและการรับรองภาษี

วิธีดำเนินการวิจัย

1. ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

1.1 ประชากรที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ ได้แก่ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย จำนวน 1,320 คน (กรมสรรพากร, 2560)

1.2 กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ คือ ผู้สอบบัญชีภาษีอากร จำนวน 1,320 คน ทำเลืกตัวอย่างโดยใช้วิธีการสุ่มโดยใช้ความน่าจะเป็น ซึ่งได้เลืกตัวอย่างโดยใช้ตารางเลขสุ่มวิธีการสุ่มได้จำนวนกลุ่มตัวอย่างเท่ากับ 266 ราย คิดเป็น 20.15% (Aaker, Kumar and Day, 2001)

2. เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการศึกษาครั้งนี้เป็นแบบสอบถาม (Questionnaire) แบบสอบถามได้สร้างตามความมุ่งหมายและกรอบแนวคิดที่กำหนดขึ้น โดยแบ่งออกเป็น 4 ตอน ดังนี้

ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทยลักษณะแบบสอบถามเป็นแบบตรวจสอบรายการ (Checklist) จำนวน 6 ข้อ ได้แก่ เพศ อายุ สถานภาพ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ในการทำงาน รายได้เฉลี่ยต่อเดือน และตำแหน่งงานในปัจจุบัน

ตอนที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับทักษะทางวิชาชีพบัญชีจำนวน 4 ข้อ และความคิดเห็นเกี่ยวกับการตระหนักถึงจรรยาบรรณวิชาชีพประกอบด้วย จำนวน 4 ข้อแต่ละข้อมีคำตอบให้เลือกเป็นมาตราส่วนประเมินค่า (Rating Scale) เป็น 5 ระดับ โดยแบ่งช่วงของระดับความคิดเห็นออกเป็น 5 ระดับ ใช้มาตรวัดแบบลิเคิร์ต (Likert Type Scale)

ตอนที่ 3 ความคิดเห็นคุณภาพรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี จำนวน 4 ข้อ โดยแต่ละข้อมีคำตอบให้เลือกเป็นมาตราส่วนประเมินค่า (Rating Scale) เป็น 5 ระดับ โดยแบ่งช่วงของระดับความคิดเห็นออกเป็น 5 ระดับ ใช้มาตรวัดแบบลิเคิร์ต (Likert Type Scale)

ตอนที่ 4 ความคิดเห็นและข้อเสนอแนะ มีลักษณะเป็นคำถามปลายเปิดเพื่อให้ผู้ตอบแบบสอบถามสามารถแสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับทักษะทางวิชาชีพบัญชี การตระหนักถึงจรรยาบรรณวิชาชีพ และคุณภาพการรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี

3. การสร้างและพัฒนาเครื่องมือ

3.1 ศึกษาเอกสาร และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องทักษะทางวิชาชีพบัญชี การตระหนักถึงจรรยาบรรณวิชาชีพคุณภาพรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี เพื่อนำมาเป็นแนวทางในการสร้างแบบสอบถาม

3.2 นำผลการศึกษาตามข้อ 1 มาสร้างแบบสอบถาม โดยพิจารณาเนื้อหาให้ครอบคลุมกับจุดมุ่งหมาย

3.3 ตรวจสอบคุณภาพของเครื่องมือ โดยนำแบบสอบถามไปทดลองใช้ (Try-out) กับผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่ไม่ใช่กลุ่มตัวอย่าง จำนวน 30 คน แล้วนำข้อมูลที่ได้ไปทำการตรวจสอบความเชื่อมั่น (Reliability Test) ได้ค่าความเชื่อมั่นของแบบสอบถามดังนี้ ตัวแปรทักษะทางวิชาชีพบัญชี มีค่าความเชื่อมั่นเท่ากับ 0.724 ส่วนตัวแปรการตระหนักถึงจรรยาบรรณวิชาชีพ มีค่าความเชื่อมั่นเท่ากับ 0.873 และสำหรับตัวแปรคุณภาพรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีมีค่าความเชื่อมั่นเท่ากับ 0.843 ซึ่งล้วนแต่แสดงให้เห็นว่าความเชื่อมั่นของเครื่องมืออยู่ในระดับสูงทั้งสิ้น (Nunnally and Bernstein, 1994) นอกจากนั้นผู้วิจัยยังได้ทำการวิเคราะห์การหาค่าอำนาจจำแนกเป็นรายข้อ โดยใช้ Item-total Correlation ในการวิเคราะห์พบว่า ตัวแปรทักษะทางวิชาชีพบัญชี ได้ค่าอำนาจจำแนกอยู่ระหว่าง 0.665-0.882 ส่วนตัวแปรการตระหนักถึงจรรยาบรรณวิชาชีพได้ค่าอำนาจจำแนกอยู่ระหว่าง 0.713-0.895 และสำหรับตัวแปรคุณภาพรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีได้ค่า

อำนาจจำแนกอยู่ระหว่าง 0.644-0.905 ซึ่งสอดคล้องกับ Nunnally and Bernstein (1994) ได้อธิบายว่าการทดสอบค่าอำนาจจำแนกเกินกว่า 0.40 เป็นค่าที่ยอมรับได้ (แสดงในตารางที่ 1)

3.4 นำผลที่ได้จากการตรวจสอบคุณภาพของแบบสอบถาม มาปรับปรุงแก้ไข หลังจากนั้นจึงได้จัดทำแบบสอบถามฉบับสมบูรณ์เพื่อนำไปใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่างต่อไป

ตารางที่ 1 การคำนวณหาค่าอำนาจจำแนก และค่าความเชื่อมั่นของแบบสอบถาม

Constructs	N	Factor Loadings	Alpha Coefficient
คุณภาพรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี (AR)	30	0.644-0.905	0.843
ทักษะทางวิชาชีพบัญชี (AS)	30	0.665-0.882	0.724
การตระหนักถึงจรรยาบรรณวิชาชีพ (PE)	30	0.713-0.895	0.873

4. การเก็บรวบรวมข้อมูล

ในการเก็บรวบรวมข้อมูล ผู้วิจัยได้ดำเนินการตามขั้นตอนและวิธีการดังนี้

4.1 ดำเนินการจัดทำแบบสอบถามตามจำนวนกลุ่มตัวอย่าง พร้อมกับตรวจสอบความถูกต้องของเอกสาร และเตรียมนำส่งทางไปรษณีย์

4.2 ขออนุญาตจากมหาวิทยาลัยกาฬสินธุ์ โดยแนบไปพร้อมกับแบบสอบถามที่ส่งไปยังกลุ่มตัวอย่าง เพื่อขอความอนุเคราะห์และความร่วมมือในการตอบแบบสอบถาม

4.3 ดำเนินการจัดส่งแบบสอบถามถึงผู้สอบบัญชีภาษีอากร ตามชื่อ และที่อยู่โดยแนบซองจดหมายตอบกลับไปด้วยพร้อมกับแบบสอบถามด้วย

4.4 ดำเนินการเก็บรวบรวมข้อมูลจากแบบสอบถามที่มีความสมบูรณ์มาวิเคราะห์ข้อมูล

5. การวิเคราะห์ข้อมูล

การวิเคราะห์ข้อมูลที่รวบรวมได้จากแบบสอบถาม สามารถนำมาทำการวิเคราะห์ข้อมูลดังนี้

5.1 การวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถามโดยใช้วิธีการทางหลักสถิติเชิงพรรณนา การหาความถี่ ร้อยละ (Percent) ค่าเฉลี่ย (Mean) และค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation)

5.2 การวิเคราะห์ความคิดเห็นเกี่ยวกับทักษะทางวิชาชีพบัญชี การตระหนักถึงจรรยาบรรณวิชาชีพ และคุณภาพรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีโดยใช้วิธีการประมวลผลทาง

หลักสถิติเชิงพรรณนา ข้อมูลที่รวบรวมได้มาวิเคราะห์หาค่าทางสถิติ ซึ่งประกอบด้วย ค่าเฉลี่ย (Mean) และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation)

5.3 การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระ และตัวแปรตาม โดยใช้การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ (Correlation Analysis)

5.4 การวิเคราะห์ความสัมพันธ์และผลกระทบระหว่างตัวแปรอิสระและตัวแปรตาม โดยใช้การวิเคราะห์การถดถอยอย่างง่าย (Simple Regression Analysis) และการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) เพื่อทดสอบสมมติฐานการวิจัย ซึ่งมีสมการที่ใช้ในการทดสอบสมมติฐานการวิจัย ดังนี้

สมการ: ทดสอบความสัมพันธ์และผลกระทบระหว่างทักษะทางวิชาชีพบัญชี การตระหนักถึงจรรยาบรรณวิชาชีพกับคุณภาพรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี

$$\text{Equation: } AR = \beta_{01} + \beta_{1}AS + \beta_{2}PE + \varepsilon$$

ผลการวิจัย

ผลการวิจัยเรื่องความสัมพันธ์และผลกระทบของทักษะทางวิชาชีพบัญชี การตระหนักถึงจรรยาบรรณวิชาชีพกับคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี สามารถสรุปผลได้ดังต่อไปนี้

การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ของตัวแปรเพื่อตรวจสอบปัญหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร ผลการศึกษาพบว่ามีความสัมพันธ์ของตัวแปรที่นำมาทำการศึกษา ซึ่งตัวแปรแต่ละตัวมีความสัมพันธ์กันไม่เกินกว่า 0.80 จึงไม่ทำให้เกิดปัญหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร (Hair et al., 2006) (แสดงในตารางที่ 2)

ตารางที่ 2 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์

Variables	AR	AS	PE
Mean	4.22	4.18	4.36
s.d.	0.42	0.36	0.27
คุณภาพรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี (AR)	1		
ทักษะทางวิชาชีพสอบบัญชี (AS)	.349**	1	
การตระหนักถึงจรรยาบรรณวิชาชีพ (PE)	.180**	.076**	1

*p<.10, **p<.05, ***p<.01

การทดสอบความสัมพันธ์และผลกระทบทักษะทางวิชาชีพบัญชี กับคุณภาพรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี ผลการทดสอบพบว่า ทักษะทางวิชาชีพบัญชีมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญกับคุณภาพรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี ($\beta_1=0.309$, $p<.01$) ดังนั้น ผลการทดสอบจึงสนับสนุนสมมติฐานที่ 1 ดังแสดงในตารางที่ 3

การตรวจสอบความสัมพันธ์และผลกระทบ การตระหนักถึงจรรยาบรรณวิชาชีพ กับคุณภาพรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี ผลการศึกษาพบว่า การตระหนักถึงจรรยาบรรณวิชาชีพ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญกับคุณภาพรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี ($\beta_2=0.164$, $p<.05$) ดังนั้นผลการทดสอบจึงสนับสนุนสมมติฐานที่ 2 ดังแสดงในตารางที่ 3

ตารางที่ 3 การวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ

Independent Variables	Dependent Variable
	คุณภาพรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี (AR)
ทักษะทางวิชาชีพบัญชี (AS)	0.309*** (0.059)
การตระหนักถึงจรรยาบรรณวิชาชีพ (PE)	0.164** (0.075)
Adjusted R ²	0.522

* $p<.10$, ** $p<.05$, *** $p<.01$, Beta coefficients with standard errors in parenthesis.

อภิปรายผล

จากการผลการศึกษาชี้ให้เห็นว่า ทักษะทางวิชาชีพบัญชี การตระหนักถึงจรรยาบรรณวิชาชีพของผู้สอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพรายงานการตรวจสอบและการรับรองบัญชี ซึ่งสามารถอภิปรายผลได้ดังนี้

1. ทักษะทางวิชาชีพสอบบัญชีมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญกับคุณภาพรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี ผลการศึกษาแสดงให้เห็นว่า ผู้สอบบัญชีภาคีอากรต้องมีทักษะทางวิชาชีพบัญชีคือ ต้องมีความสามารถพิเศษด้านบัญชี ในการตรวจพบข้อผิดพลาด และสามารถประเมินหลักฐานทางบัญชี เพื่อใช้เป็นข้อมูลในการแสดงความเห็นในรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี สอดคล้องกับ Anantharaman (2012) ที่พบว่า ทักษะของพนักงานสอบบัญชีใหม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชี ส่งผลให้เกิดคุณภาพงานสอบบัญชี

2. การตระหนักถึงจรรยาบรรณวิชาชีพ มีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญกับคุณภาพรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี ผลการศึกษาแสดงให้เห็นว่า ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องตระหนักถึงจรรยาบรรณวิชาชีพที่กรมสรรพากรได้กำหนด เนื่องจากจะช่วยหลีกเลี่ยงข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี สอดคล้องกับ นันทวรรณ วงศ์ไชย (2552) ได้ระบุว่า จรรยาบรรณวิชาชีพ ด้านการปฏิบัติเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ ส่งผลกระทบเชิงบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชี และ นวพร ชูเปียเต็ง และจิตาภรณ์ สินจรรณศักดิ์ (2559) ที่พบว่า จรรยาบรรณในการปฏิบัติงานตรวจสอบมีผลกระทบเชิงบวกต่อคุณภาพรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

ข้อเสนอแนะ

1. ข้อเสนอแนะในการนำไปใช้

การรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีถือเป็นผลงานสำคัญที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องจัดทำอย่างมีคุณภาพ เพื่อประโยชน์แห่งการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรได้อย่างถูกต้อง อันจะเป็นประโยชน์ในด้านเศรษฐกิจต่อประเทศชาติ ดังนั้นเพื่อให้รายงานตรวจสอบและรับรองบัญชีมีคุณภาพ ผู้สอบบัญชีภาษีอากร จึงควรพัฒนาและตระหนักในเรื่องดังต่อไปนี้

1.1 ควรพัฒนาทักษะทางวิชาชีพบัญชี ซึ่งถือเป็นทักษะที่สำคัญยิ่งที่จะทำให้งานตรวจสอบและรับรองบัญชีมีคุณภาพ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจึงควรตระหนักและให้ความสำคัญตามที่ได้กล่าวมา ยกตัวอย่างเช่น การพัฒนาทักษะทางวิชาชีพ โดยการเข้าร่วมฝึกอบรม สัมมนาจากองค์กร หน่วยงาน หรือผู้เชี่ยวชาญในสายวิชาชีพสอบบัญชีเพื่อพัฒนาทักษะทางวิชาชีพ และนำมาใช้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้เกิดประโยชน์สูงสุด

1.2 ควรตระหนักถึงจรรยาบรรณวิชาชีพตามที่วิชาชีพบัญชีหรือกรมสรรพากรกำหนดในการปฏิบัติงานสอบบัญชี เพื่อหลีกเลี่ยงข้อผิดพลาดที่จะทำให้เกิดความเสียหาย และช่วยให้ธุรกิจสามารถเติบโตได้อย่างมั่นคง รวมถึงความสามารถด้านอื่นๆ ที่อาจมีความจำเป็นที่ต้องเรียนรู้และฝึกฝนในอนาคตด้วย

2. ข้อเสนอแนะในการทำวิจัยครั้งต่อไป

วัตถุประสงค์ในการศึกษาครั้งนี้ คือ เพื่อศึกษาผลกระทบของทักษะทางวิชาชีพบัญชี และการตระหนักถึงจรรยาบรรณวิชาชีพที่มีต่อคุณภาพรายงานการตรวจสอบและการรับรองบัญชี ผลการศึกษาได้ให้ความเข้าใจที่ชัดเจนเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างของทักษะทางวิชาชีพบัญชี และการตระหนักถึงจรรยาบรรณวิชาชีพที่มีต่อคุณภาพรายงานการตรวจสอบและการรับรองบัญชี ซึ่งเป็นประโยชน์ในการขยายความรู้และวรรณกรรมในอดีต การศึกษาในอนาคตควรศึกษาโดยเพิ่มกรอบ

แนวคิดการวิจัย ทักษะด้านอื่นๆ ของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ซึ่งเป็นตัวแปรต้นที่พึงต้องมีตามยุคสมัยและสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงไป หรืออาจศึกษาตัวแปรที่เป็นอุปสรรคต่อคุณภาพรายงานการตรวจสอบ และการรับรองบัญชี รวมถึงอาจศึกษาในเชิงลึกและกลุ่มตัวอย่างอื่น เช่น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เอกสารอ้างอิง

- กรมพัฒนาธุรกิจการค้า. (2544). กฎกระทรวงว่าด้วยการยกเว้นไม่ต้องจัดให้งบการเงินได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดย ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พ.ศ. 2544. สืบค้นเมื่อ 25 ธันวาคม 2558, จาก http://www.dbd.go.th/ewt_news.php?nid=1079.
- กรมสรรพากร. (2545). คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.123/2545 เรื่อง กำหนดจรรยาบรรณของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร. สืบค้นเมื่อ 15 มกราคม 2560, จาก www.rd.go.th/.
- _____. (2560). ฐานข้อมูลรายชื่อผู้สอบบัญชีภาษีอากร. สืบค้นเมื่อ 15 มกราคม 2560, จาก www.rd.go.th/.
- นวพร ชูเปี้ยเต็ง และ ฐิตาภรณ์ สีนจรรักษ์ศักดิ์. (2559). ผลกระทบของทักษะและจรรยาบรรณในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ที่มีต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี ของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย. วารสารวิจัยและพัฒนา วไลยอลงกรณ์ ในพระบรมราชูปถัมภ์, 11(3), 57-66.
- นันทวรรณ วงศ์ไชย. (2552). ผลกระทบของความเป็นมืออาชีพและจรรยาบรรณวิชาชีพที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร. วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- Aaker, David A., Kumar, V. and Day, George S. (2001). *Marketing Research*. New York: John Wiley and Sons.
- Anantharaman, D. (2012). Comparing self-regulation and statutory regulation: Evidence from the accounting profession. *Accounting, Organizations and Society*, 32(2), 1-17.
- Armstrong, J. S., & Overton, Terry S. (1977). Estimating Non-response Bias in Mail Surveys. *Journal of Marketing Research*, 14(3), 396-402.
- Chaikambang, C., & Ussahawanitchakit, P. (2011). Audit professional commitment and Audit Success: An Empirical Examination of Certified Public Accountants in Thailand. *European Journal of Management*, 11(3), 1-15.

Hair, J. F. I., and others. (2006). **Multivariate Data Analysis**. (6th Ed.). New Jersey: Pearson.

Krishnan, G. V., & Visvanathan, G. (2008). Was Arthur Andersen different? Further evidence on earnings management by clients of Arthur Andersen. **International Journal of Disclosure and Governance**, 5(1), 36-47.

Moroney, Robyn, (2007). Does Industry Expertise Improve the Efficiency of Audit Judgment?. **AUDITING. A Journal of Practice & Theory**: November 2007, 26(2), 69-94.

Nunnally, Jum C., & Bernstein, Ira H. (1994). **Psychometric Theory**. New York, NY: McGraw-Hill.