

ความไว้วางใจได้ในการสอบบัญชีและความยั่งยืนของการสอบบัญชี: การศึกษาเชิงประจักษ์ของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

Audit Trust and Sustainability: An Empirical Investigation of Tax Auditors in Thailand

อัศววิษช์ ครอบคอบ^{1*}

Aukkarawit Robkob^{1*}

Abstract

The main objective of this research is to examine the relationship between audit trust and audit sustainability of tax auditors in Thailand. The database, drawn from the Revenue Department, Ministry of Finance, contains list of 1,726 tax auditors in Thailand. The sample was selected using the random sampling procedure with confidence level at 95% was used to calculate an appropriate sample size from the Krejcie and Morgan table. Furthermore, this study utilized Stratified Random Sampling for 313 tax auditors across the country. The strata are based on the auditors' region of origin. This study employed descriptive statistics and multiple regression analysis for hypotheses testing.

The results show that the dimension of audit trust, such as continuous audit credibility and achieved audit quality, has a positive effect on audit sustainability. Therefore, a tax auditor is able to perform auditing tasks to increase audit sustainability by created audit

¹ภาควิชาการบัญชี คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม ต.ขามเรียง อ.กันทรวิชัย จ.มหาสารคาม 44150

¹Accounting Department, Mahasarakham Business School, Mahasarakham University, Kamriang Sub-district Kantharawichai District, Mahasarakham Province 44150

ผู้ให้การติดต่อ (Corresponding e-mail: phaiboon.r@mbs.msu.ac.th)

รับบทความวันที่ 14 มีนาคม 2561 แก้ไขวันที่ 19 มีนาคม 2562 รับลงตีพิมพ์วันที่ 25 มีนาคม 2562

trust and with continuous audit quality, audit independent accepted continuous reliable and continuous trust by stakeholders that affect stable and continuous professional advancement and sustainability in future.

Keywords: *Audit Trust, Audit Sustainability, Tax Auditor*

บทคัดย่อ

การวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์หลักเพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างความไว้วางใจได้ในการสอบบัญชีและความยั่งยืนของการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ฐานข้อมูลประกอบด้วย ผู้สอบบัญชีภาษีอากร จำนวน 1,726 คน ของกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง นำมาคัดเลือกหากกลุ่มตัวอย่าง ใช้วิธีการสุ่มตัวอย่าง ระดับความเชื่อมั่นที่ 95% คำนวณหาขนาดของกลุ่มตัวอย่างจากการเปิดตาราง Krejcie and Morgan และใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างแบบแบ่งชั้นภูมิ จนได้กลุ่มตัวอย่าง จำนวน 313 ตัวอย่าง จำแนกผู้สอบบัญชีภาษีอากรตามภูมิภาค กำหนดกลุ่มตัวอย่างตามสัดส่วนและเลือกกลุ่มตัวอย่างโดยใช้คอมพิวเตอร์ จำนวน 313 คน วิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้สถิติเชิงพรรณนาและทดสอบสมมติฐานด้วยการวิเคราะห์ถดถอยแบบพหุคูณ

ผลการวิจัย พบว่า องค์ประกอบของความไว้วางใจได้ในการสอบบัญชี ด้านความเชื่อมั่นในงานสอบบัญชีที่ต่อเนื่อง และด้านผลงานการสอบบัญชีที่มีคุณภาพ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความยั่งยืนของการสอบบัญชีด้วยเหตุนี้ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรสามารถปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีให้เกิดความยั่งยืนขึ้นได้ โดยการสร้างความเชื่อมั่นในงานสอบบัญชี ปฏิบัติงานสอบบัญชีอย่างมีคุณภาพ ด้วยความอิสระ อย่างสม่ำเสมอ อยู่ในการรับรู้ของลูกค้า เกิดความยั่งยืนในวิชาชีพด้านงานสอบบัญชีเพิ่มสูงขึ้นได้ในอนาคต

คำสำคัญ: *ความไว้วางใจได้ในการสอบบัญชี ความยั่งยืนของการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีภาษีอากร*

บทนำ

การประกอบธุรกิจในปัจจุบัน ไม่สามารถปฏิเสธได้ว่าการที่กิจการมีระบบบัญชีและการตรวจสอบบัญชีที่ดี เป็นประโยชน์ต่อการดำเนินงาน การปรับตัวของกิจการให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงที่รวดเร็วด้วยเช่นกัน ซึ่งผลการดำเนินงานของกิจการจะนำเสนอในรูปงบการเงินซึ่งเกี่ยวกับบุคคลหลายฝ่ายได้นำไปใช้ประโยชน์ ได้แก่ ผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ของกิจการ และนักลงทุน เป็นต้น ดังนั้น ความถูกต้องเชื่อถือได้ในงบการเงินของกิจการจึงมีความสำคัญอย่างยิ่งต่อการตัดสินใจของบุคคลเหล่านั้น กิจการจึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่ต้องได้รับการตรวจสอบและรับรองบัญชีโดยผู้สอบบัญชีที่มีความเป็นอิสระ มีความรู้ ความสามารถ ทักษะ จรรยาบรรณในวิชาชีพ และความชำนาญในการตรวจสอบบัญชีและรายงานหลักฐานที่จำเป็นต่อการตัดสินใจ ตลอดจนการแสดงความเห็นต่องบการเงินที่ถูกต้องตามที่ควร เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินดังกล่าวได้ทราบถึงข้อมูล ไม่เกิดความเข้าใจผิดจากการใช้งบการเงินดังกล่าว (สุชาย ยังประสิทธิ์กุล, 2555) ซึ่งรายงานการสอบบัญชีดังกล่าวสามารถสะท้อนให้เห็นถึงคุณภาพการทำงานของผู้สอบบัญชีว่ามีประสิทธิภาพมากน้อยเพียงใด โดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่ถือได้ว่าเป็นผู้ที่ต้องกลั่นกรอง รับรอง และตรวจสอบรายงาน

ทางการเงินหรืองบการเงินของกิจการเป็นอันดับแรก ก่อนนำเสนอข้อมูลนั้นต่อสาธารณชนให้ได้รับทราบ (Akarak & Ussahawanitchakit, 2009)

นอกเหนือจากคุณสมบัติและหน้าที่ของผู้สอบบัญชีดังกล่าวมาแล้วนั้น ด้านจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีก็มีอธิบายไว้ในหลักการพื้นฐานเกี่ยวกับพฤติกรรมทางวิชาชีพ (Professional Behavior) ซึ่งมีเนื้อหาเกี่ยวข้องกับการกำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีหน้าที่ปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง รวมถึงการละเว้นการกระทำที่อาจทำให้เกิดความเสื่อมเสียความน่าเชื่อถือต่อวิชาชีพการสอบบัญชีโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (2553) ได้กล่าวถึง ตัวอย่างของการขาดจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีตามข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี (ฉบับที่ 19) ซึ่งได้ยกตัวอย่างการประพฤติที่ผิดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีโดยเฉพาะผู้สอบบัญชี ไว้ดังนี้ 1) การขาดความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในกิจการที่ตนได้เข้าทำการตรวจสอบ ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีตกอยู่ภายใต้อิทธิพลของฝ่ายบริหาร ผู้บริหาร หรือคนของกิจการ ทั้งนี้ อาจเกิดจากความสัมพันธ์ ความคุ้นเคย ความสนิทสนม หรือความเกรงใจ หรือด้วยเหตุผลใดก็ตาม และผู้สอบบัญชีมีพฤติกรรมยอมโอนอ่อนผ่อนตามความต้องการของบุคคลเหล่านั้น จนทำให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระ ละเว้นการตรวจสอบรายการบัญชี หรือยอดคงเหลือในบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี รวมถึงการยอมรับหลักฐานจากการตรวจสอบโดยไม่ได้ตรวจสอบ หรือการแสดงความคิดเห็นในรายงานการสอบบัญชีโดยไม่มีเงื่อนไข ซึ่งในความเป็นจริงแล้วต้องแสดงความคิดเห็นตามความเป็นจริงให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี 2) การขาดความเป็นกลางของผู้สอบบัญชี ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีมีธุรกิจให้เช่า หรือเช่าทรัพย์สินกับลูกค้าที่ตนเข้าไปทำการตรวจสอบ โดยมีค่าเช่าหรือเงื่อนไขที่ผิดปกติซึ่งเห็นได้อย่างชัดเจน หรือผู้สอบบัญชีประกอบธุรกิจ หรืออาชีพอื่น ๆ ที่มีผลประโยชน์ไปพร้อมกับการเป็นผู้สอบบัญชี อันอาจก่อให้เกิดการขัดผลประโยชน์หรือขัดแย้งกับการรักษาความเป็นกลางของผู้สอบบัญชี เช่น อาชีพนายหน้า รับเป็นที่ปรึกษา วางแผนภาษี หรือรับทำบัญชีให้กิจการที่ตนเข้าตรวจสอบโดยแยกกิจการออกไป ไม่ว่าจะในรูปแบบใดและตั้งอยู่สถานที่เดียวกัน โดยสำนักงานสอบบัญชีและสำนักงานรับทำบัญชีดังกล่าวมีผู้สอบบัญชีร่วมกันถือหุ้น มีความเกี่ยวข้องกันกับ เจ้าของ ผู้บริหาร หรือพนักงาน 3) การขาดความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริตของผู้สอบบัญชี ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีกระทำการสนับสนุน หรือให้การช่วยเหลือผู้อื่นให้ทุจริต เพื่อให้มีหรือไม่มีรายการอย่างใดอย่างหนึ่งในทางบัญชี อาทิ ซ่อนเร้น ละเว้น ปลอมแปลง แก้ไข หรือทำลายหลักฐานทางการเงิน ให้ผิดจากความเป็นจริงที่เกิดขึ้น 4) ทำการปกปิดข้อเท็จจริงหรือบิดเบือนความจริงในสาระสำคัญของงบการเงิน ตัวอย่างเช่น ในกรณีที่กิจการไม่เปิดเผยข้อมูลที่เป็นสาระสำคัญ แต่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต้องงบการเงิน โดยไม่มีเงื่อนไขเพื่อช่วยเหลือกิจการปกปิดข้อมูล เช่น การไม่เปิดเผยการค้าประกันหนี้สินของกิจการให้บุคคลที่มีผลประโยชน์เกี่ยวข้องกับกิจการทราบ การไม่เปิดเผยการนำหลักทรัพย์ไปค้ำประกันหนี้สิน เป็นต้น ซึ่งการกระทำของผู้สอบบัญชีเหล่านี้มีผลกระทบทำให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดการเข้าใจผิด หลงผิดในการตัดสินใจ จนอาจได้รับความเสียหายขึ้นได้ และ 5) การขาดความรู้ ความสามารถ รวมถึงขาดการนำมาตรฐานในการปฏิบัติงานสอบบัญชีมาใช้ เช่น ผู้สอบบัญชีรับสอบบัญชีในกิจการที่ตนเองไม่มีความถนัด ไม่มีความชำนาญ และเชี่ยวชาญเพียงพอ เช่น กิจการปิโตรเลียม ปิโตรเคมี โรงพยาบาล โรงแรม ธนาคาร เงินทุนหลักทรัพย์ เป็นต้น หรือผู้สอบบัญชีรับงานสอบบัญชีในปริมาณมากจนเกินความสามารถของตนเอง ไม่สามารถควบคุม

การปฏิบัติงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่ควรจะเป็นได้ ซึ่งพฤติกรรมของผู้สอบบัญชี ดังที่กล่าวมาแล้วเหล่านี้ อาจนำไปสู่การปฏิบัติงานตรวจสอบที่ไม่มีประสิทธิภาพ ส่งผลเสียต่อความไว้วางใจ ความน่าเชื่อถือในวิชาชีพด้านการสอบบัญชีในที่สุด (Gordon, Loeb, & Tseng, 2009)

ความไว้วางใจได้ในการสอบบัญชี (Audit Trust) เป็นการยอมรับในความรู้อ ความสามารถ ทักษะ ด้านการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีอาชีพอากร ในการปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชีที่มีความเป็นอิสระ การตัดสินใจ ความระมัดระวัง ภายใต้งานด้านการสอบบัญชีที่ตนทำ จนมีผลงานด้านการตรวจสอบบัญชีที่มีชื่อเสียงเป็นที่ ยอมรับของสังคม และบุคคลหลาย ๆ ฝ่าย (Askary, 2006) รวมถึงผลงานสอบบัญชีในอดีตที่เกิดจากคุณภาพ ของการสอบบัญชี ความเป็นอิสระ (Hoitash, Markelevich, & Barragato, 2007) และความพยายามของ ผู้สอบบัญชีในการดำรงไว้ซึ่งคุณภาพของการสอบบัญชีที่ตัวผู้สอบบัญชีมีต่อลูกค้าหรือผู้ที่เกี่ยวข้อง (Mitra, 2009) ปัจจุบันหน่วยงานของภาครัฐหลายหน่วยงาน อาทิ กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ กรมสรรพากร กระทรวงการคลัง ได้ออกระเบียบ กฎหมายใหม่อย่างต่อเนื่อง รวมถึงหน่วยงานที่กำกับดูแล วิชาชีพของผู้สอบบัญชี เช่น สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้ออกมาตรฐานการสอบบัญชี มาตรฐาน การรายงานทางการเงิน และมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่งมีข้อกำหนด ระเบียบ และกฎเกณฑ์ ที่มีความเข้มงวดมากยิ่งขึ้น ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีต้องให้ความสนใจ ติดตาม ปรับตัว ทำงานหนักมากยิ่งขึ้น แต่ พบว่าผู้สอบบัญชีเพียงส่วนน้อย หรือผู้สอบบัญชีที่ตรวจสอบบัญชีในตลาดทุนเท่านั้นที่ให้ความสนใจและ ติดตามเรื่องดังกล่าว อีกทั้ง ความเป็นไปได้ที่มีผู้สอบบัญชีในสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก ผู้สอบบัญชีอิสระ รวมถึงผู้สอบบัญชีอาชีพอากรบางท่านละเลยเรื่องดังกล่าว ส่งผลให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีบางอย่างไม่ได้ตาม มาตรฐานจนทำให้ผู้ใช้งบการเงินขาดความไว้วางใจในวิชาชีพการสอบบัญชีได้ในอนาคต จนอาจส่งผลกระทบต่อ ความมั่นคง ความยั่งยืนในวิชาชีพของการสอบบัญชีได้ (Libby & Thorne, 2004)

ความยั่งยืนของการสอบบัญชี (Audit Sustainability) หมายถึง โอกาสที่จะได้รับการแต่งตั้งให้ได้รับ งานตรวจสอบจากลูกค้ารายเก่าและรายใหม่ให้เข้าทำการสอบบัญชีที่มีอยู่ในระยะยาว เนื่องจากได้รับการ ยอมรับในผลการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบบัญชีที่สะสมจากความสำเร็จในอดีต (Robkob & Ussahawanichakit, 2009) จากลูกค้า ผู้ที่มีส่วนได้เสีย และผู้ใช้งบการเงินที่เกี่ยวข้อง โดยเฉพาะผู้สอบ- บัญชีอาชีพอากร ซึ่งเป็นผู้สอบบัญชีอีกประเภทหนึ่งที่มีหน้าที่ตรวจสอบและรับรองงบการเงินเช่นเดียวกับ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งในปัจจุบันยังขาดแคลนหรือมีจำนวนน้อย

ผู้สอบบัญชีอาชีพอากร (Tax Auditor) เป็นผู้สอบบัญชีอีกประเภทหนึ่งที่ได้รับการแต่งตั้งให้ปฏิบัติ หน้าที่ตรวจสอบและรับรองบัญชีจากกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง ซึ่งเป็นหน่วยงานราชการที่ดูแลและ ควบคุมวิชาชีพสอบบัญชีอาชีพอากร ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี หรือที่เรียกกันโดยทั่วไปว่าผู้สอบบัญชีอาชีพ- อากร (กรมสรรพากร, 2545) โดยสามารถลงลายมือชื่อรับรองการตรวจสอบและรับรองบัญชี รวมถึงงบ การเงินเฉพาะห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วเต็มจำนวน ไม่เกิน 5 ล้านบาท สินทรัพย์รวม และรายได้รวม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกิน 30 ล้านบาท ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายได้เท่านั้น (กรมสรรพากร, 2544) ซึ่งปัจจุบันมีผู้สอบบัญชีอาชีพอากรจำนวนหนึ่งที่ถูกสั่งพัก หรือถูกเพิกถอนใบอนุญาต สาเหตุมาจาก ขาดคุณสมบัติตามที่กำหนด ขาดการทดสอบ ไม่ขอขึ้นทะเบียน ขาดการอบรม ขาดการต่ออายุ ไม่ปฏิบัติให้

เป็นไปตามระเบียบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ขาดความรู้ ขาดความระมัดระวังในการตรวจสอบและรับรองบัญชีเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพโดยทั่วไปจะต้องปฏิบัติ จึงเป็นเหตุให้ผู้ซึ่งงบการเงินขาดความไว้วางใจจนเป็นเหตุทำให้วิชาชีพนี้ขาดความยั่งยืนในอนาคต

จากปัญหาที่กล่าวมาแล้วข้างต้น ผู้วิจัยจึงมีความสนใจศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างความไว้วางใจได้ในการสอบบัญชีและความยั่งยืนของการสอบบัญชี: การศึกษาเชิงประจักษ์ของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ผลลัพธ์ที่ได้จากการวิจัยสามารถนำไปเป็นแนวทางประยุกต์ใช้ในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี-ภาษีอากรให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลเพิ่มมากขึ้น และส่งเสริมความเชื่อมั่น ความน่าเชื่อถือของวิชาชีพด้านการสอบบัญชีและเกิดความยั่งยืนในวิชาชีพขึ้นได้ในอนาคต

วัตถุประสงค์ของงานวิจัย

เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างความไว้วางใจได้ในการสอบบัญชี ซึ่งประกอบด้วย 1) ด้านความเชื่อมั่นในงานสอบบัญชีที่ต่อเนื่อง 2) ด้านผลงานการสอบบัญชีที่มีคุณภาพ 3) ด้านการได้รับการยอมรับในผลงานด้านการสอบบัญชี กับความยั่งยืนของการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

สมมติฐานการวิจัย

จากวัตถุประสงค์หลักของงานวิจัยที่ศึกษาถึงความสัมพันธ์ระหว่างความไว้วางใจได้ในการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความยั่งยืนของการสอบบัญชี สามารถอธิบายสมมติฐานการวิจัยได้ ดังต่อไปนี้

สมมติฐานที่ 1 ความเชื่อมั่นในงานสอบบัญชีที่ต่อเนื่อง มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความยั่งยืนของการสอบบัญชี

สมมติฐานที่ 2 ผลงานด้านการสอบบัญชีที่มีคุณภาพ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความยั่งยืนของการสอบบัญชี

สมมติฐานที่ 3 การได้รับการยอมรับในผลงานด้านการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความยั่งยืนของการสอบบัญชี

การทบทวนวรรณกรรม

งานวิจัยนี้ ผู้วิจัยนำทฤษฎีการรับรู้ (Cognitive Theory) และทฤษฎีตามสถานการณ์ (Contingency Theory) มาใช้ในการอธิบายความสัมพันธ์ของตัวแปร คือ ความไว้วางใจได้ในการสอบบัญชี และความยั่งยืนของการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ซึ่งทฤษฎีการรับรู้ เป็นทฤษฎีที่อธิบายถึงพฤติกรรมของมนุษย์ที่เป็นผลมาจากการมีปฏิสัมพันธ์ร่วมกันระหว่างปัจจัยของสภาพแวดล้อมทางสังคมกับปัจจัยเฉพาะของตัวบุคคลที่ส่งผลต่อการรับรู้ในเหตุการณ์ต่าง ๆ ที่เป็นทั้งด้านบวกและด้านลบ (Bandura, 1997) รวมถึงประสบการณ์ที่ล้มเหลวในอดีตที่จะช่วยกระตุ้นให้บุคคลนั้น ๆ เกิดการปรับปรุงและเรียนรู้เพิ่มขึ้น (Ucbasaran, Westhead, & Wright, 2008) จนเกิดเป็นความรู้ที่มีลักษณะเฉพาะบุคคล เป็นประสบการณ์ส่วนบุคคล และปรับเปลี่ยนพฤติกรรมไปตามสภาพแวดล้อมที่ตนได้รับรู้ รวมถึงเกิดเป็นการรับรู้ถึงผลงานหรือผลสำเร็จของบุคคลที่เกิดขึ้นในอดีต (Baron & Henry, 2006) ในส่วนของทฤษฎีตามสถานการณ์ เป็นการยอมรับในความรูความสามารถ ทักษะด้านการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในการปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชีที่มี

ความเป็นอิสระ การตัดสินใจ ความระมัดระวัง ภายใต้งานด้านการสอบบัญชีที่ตนทำ จนมีผลงานด้านการตรวจสอบบัญชีที่มีชื่อเสียงเป็นที่ยอมรับของสังคม และบุคคลหลาย ๆ ฝ่าย (Askary, 2006) โดยในงานวิจัยนี้ นำทฤษฎีการรับรู้ และทฤษฎีตามสถานการณ์ ทั้ง 2 ทฤษฎีมาอธิบายถึงความรู้ ความสามารถในการปฏิบัติงาน ตรวจสอบบัญชีที่ประสบความสำเร็จหรือผลงานด้านการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีวิชาชีพในอดีต (Sudsomboon & Ussahawanichakit, 2009) ซึ่งเป็นที่รับรู้หรือประจักษ์ต่อสายตาของลูกค้า หรือผู้ใช้ผลงานของผู้สอบบัญชีแต่ละบุคคลในปัจจุบันแตกต่างกันไป จนเกิดเป็นความน่าเชื่อถือในผลงานด้านการสอบบัญชีขึ้นมา เมื่อเกิดการรับรู้ถึงความน่าเชื่อถือในผลงานสอบบัญชีหลายต่อหลายครั้งจนเป็นที่ประจักษ์ ก็จะไปสู่ความยั่งยืนของการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีวิชาชีพในอดีตได้อีก

ดังนั้น งานวิจัยนี้จึงได้ศึกษาองค์ประกอบของความสัมพันธ์ระหว่างความไว้วางใจได้ในการสอบบัญชี และความยั่งยืนของการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีวิชาชีพในประเทศไทยตามบริบทของทฤษฎีการรับรู้ โดยกำหนดตัวแปรต้น คือ ความไว้วางใจได้ในการสอบบัญชี และตัวแปรตาม คือ ความยั่งยืนของการสอบบัญชี

ความไว้วางใจได้ในการสอบบัญชี

ความไว้วางใจได้ในการสอบบัญชี เป็นการรับรู้ของลูกค้าในความรู้ ความสามารถ ทักษะด้านการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีวิชาชีพในการปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชีที่มีความเป็นอิสระ การตัดสินใจ ความระมัดระวัง ภายใต้งานด้านการสอบบัญชีที่ตนทำ จนมีผลงานด้านการตรวจสอบบัญชีที่มีชื่อเสียงเป็นที่ยอมรับของสังคม และบุคคลหลาย ๆ ฝ่าย (Askary, 2006) ผลการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบบัญชีที่ดีที่ผ่านมาในอดีตของผู้สอบบัญชี (MacMillan, Money, Downing, & Hillenbrand, 2004; Hoitash et al., 2007) รวมถึงผลของการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีที่เป็นไปตามแผนการสอบและมาตรฐานการสอบบัญชีนั้น จะทำให้เพิ่มประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี (Baotham & Ussahawanichakit, 2009) รวมถึงความพยายามของผู้สอบบัญชีในการดำรงไว้ซึ่งคุณภาพของการสอบบัญชีที่มีระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้าหรือผู้ที่เกี่ยวข้อง (Mitra, 2009) ส่งผลให้เกิดคุณภาพของงานสอบบัญชีและผลการปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชีที่ดี ที่จะนำไปสู่ความความยั่งยืนของการสอบบัญชีได้ (Hoitash et al., 2007) จากการทบทวนวรรณกรรมในอดีต งานวิจัยส่วนใหญ่มุ่งศึกษาเรื่องที่เกี่ยวข้องในงานด้านการสอบบัญชีถึงความเชื่อมั่นในการสอบบัญชี การตัดสินใจด้านการสอบบัญชี (Audit Judgment) ความเป็นอิสระ (Audit Independent) ความเสี่ยงด้านการสอบบัญชี (Audit Risk) ความเชื่อถือได้ในการสอบบัญชี (Audit Reputation) ประสบการณ์ด้านการสอบบัญชี (Audit Experience) ค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชี (Audit Fee) ความสำเร็จของการสอบบัญชี (Audit Success) คุณภาพของการรายงานสอบบัญชี (Audit Report Quality) การวางแผนการสอบบัญชี (Audit Planning) คุณภาพของการสอบบัญชี (Audit Quality) โดยนำมาศึกษาเป็นตัวแปรต้น มีความสัมพันธ์หรือผลกระทบกับตัวแปรตาม ได้แก่ ผลการปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชี หรือกับความยั่งยืนด้านการสอบบัญชีอย่างไร มีการศึกษาน้อยมากที่จะศึกษาถึงความสัมพันธ์ระหว่างความไว้วางใจได้ในการสอบบัญชีกับความยั่งยืนของการสอบบัญชีโดยตรง ผู้วิจัยจึงมองเห็นถึงช่องว่างของการศึกษานี้ โดยศึกษาจากองค์ประกอบของตัวแปรความไว้วางใจได้ในการสอบบัญชีที่มีผลการศึกษา เช่น Goldberg, Cohen, and Fiegenbaum (2003) ได้กล่าวถึง ความเชื่อถือได้ในการสอบบัญชีเป็นตัวชี้วัดถึง

ความสำเร็จของการปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชี โดยเฉพาะความน่าเชื่อถือแสดงให้เห็นถึงผลงานด้านการสอบบัญชีซึ่งเป็นที่ยอมรับและเป็นที่ยอมรับแก่ลูกค้าหรือผู้ที่เกี่ยวข้องถึงคุณภาพด้านการสอบบัญชี

แต่ในทางตรงกันข้าม งานวิจัยในอดีตก็ได้กล่าวถึงข้อผิดพลาดหรือความล้มเหลวของการสอบบัญชีที่เกิดขึ้นในอดีตซึ่งเป็นสิ่งที่สะท้อนให้เห็นถึงความเชื่อมั่นหรือน่าเชื่อถือในงานสอบบัญชีที่ลดลงในสายตาของลูกค้าและผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้อง (Khurana & Raman, 2004; Weber, 2008)

ความยั่งยืนของการสอบบัญชี

ความยั่งยืนของการสอบบัญชี หมายถึง การได้รับการยอมรับในผลงานด้านการตรวจสอบบัญชีจากลูกค้าและผู้ที่ใช้บริการเงิน ที่เกี่ยวข้องกับภาพลักษณ์ ความเป็นอิสระ และการรับรู้ในความรู้ ความสามารถของผู้สอบบัญชี (Chen, Tsui, & Farh, 2002) รวมถึงความเชื่อมั่นในงานด้านการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีที่ได้รับจากลูกค้ารายเดิมอย่างต่อเนื่อง และได้รับโอกาสจากลูกค้ารายใหม่ ๆ ให้เข้าทำงานตรวจสอบบัญชีเพิ่มมากขึ้น (Chen et al., 2002; Robkob & Ussahawanichakit, 2009) ความสำเร็จในงานด้านการสอบบัญชีในอดีต (Robkob & Ussahawanichakit, 2009) รายงานการสอบบัญชีที่มีคุณภาพ (Pincus & Ludwig, 1999) ผลการปฏิบัติงานที่ได้รับการยอมรับ (Sinchuen & Ussahawanichakit, 2010) ซึ่งปัจจัยเหล่านี้ทำให้เกิดความมั่นคงในวิชาชีพด้านการตรวจสอบบัญชีขึ้นได้

กรอบแนวคิดงานวิจัย

จากการทบทวนวรรณกรรมในอดีตที่เกี่ยวข้อง ผู้วิจัยจึงได้ศึกษาถึงความสัมพันธ์ระหว่างความไว้วางใจได้ในการสอบบัญชีและความยั่งยืนของการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีวิชาชีพในประเทศไทย ซึ่งความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรดังกล่าว สามารถอธิบายตามกรอบแนวคิดของงานวิจัย ในรูปที่ 1 ได้ดังนี้



รูปที่ 1 กรอบแนวคิดของงานวิจัย

ระเบียบวิธีวิจัย

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ ได้แก่ ผู้สอบบัญชีวิชาชีพในประเทศไทยที่ยินยอมเปิดเผยข้อมูลจำนวน 1,726 คน จากฐานข้อมูลของกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง (กรมสรรพากร, 2557) นำมาคัดเลือกหากกลุ่มตัวอย่าง (Samples) ที่เหมาะสมเพื่อใช้ในการวิจัยในระดับความคลาดเคลื่อนจากการสุ่มตัวอย่าง 5% (สัดส่วน 0.05) โดยเปิดตาราง Krejcie and Morgan (บุญชม ศรีสะอาด, 2556) ได้จำนวน 313 คน ทำการสุ่มตัวอย่างแบบแบ่งชั้นภูมิ (Stratified Random Sampling) โดยจำแนกผู้สอบบัญชีวิชาชีพตามภูมิภาค กำหนดกลุ่มตัวอย่างตามสัดส่วน และเลือกตัวอย่างโดยใช้คอมพิวเตอร์

การเก็บรวบรวมข้อมูล

ผู้วิจัยใช้แบบสอบถาม (Questionnaires) เป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูล โดยส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์ไปยังผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทยที่ได้ทำการคัดเลือกไว้ ในช่วงเดือนพฤษภาคม 2559 จากนั้นหนึ่งเดือนครึ่งได้รับข้อมูลตอบกลับจากกลุ่มตัวอย่างตอบกลับเร็วและตอบกลับช้า ผู้วิจัยได้ทดสอบความอคติของการไม่ตอบกลับ (Non-response Bias Test) ตามแนวคิดของ Armstrong and Overton (1977) ทำการวิเคราะห์ความแตกต่างของกลุ่มตัวอย่าง 2 กลุ่ม โดยการทดสอบการเปรียบเทียบความแตกต่าง (t-test) ของตัวแปรคุณลักษณะของบุคคล ได้แก่ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ทำงานด้านตรวจสอบบัญชี และจำนวนงบการเงินที่ตรวจสอบ ของกลุ่มตอบกลับเร็ว กับกลุ่มตอบกลับช้าซึ่งถือเป็นตัวแทนของกลุ่มไม่ตอบ ผลการวิเคราะห์กลุ่มตอบกลับและกลุ่มไม่ตอบ พบว่า ไม่มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ซึ่งสามารถอ้างอิงได้ว่าข้อมูลที่ได้อาจไม่มีปัญหาความอคติของการไม่ตอบกลับ นอกจากนี้ ผู้วิจัยยังได้ทำการติดตามแบบสอบถามจนได้รับแบบสอบถามตอบกลับที่มีความสมบูรณ์ที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลจำนวนทั้งสิ้น 65 ฉบับ คิดเป็นอัตราผลตอบแทนร้อยละ 20.76 ซึ่ง Aaker, Kumar, and Day (2001) ได้นำเสนอว่า การส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์มีอัตราตอบกลับอย่างน้อยร้อยละ 20 จึงถือว่ายอมรับได้ว่ามีจำนวนตัวอย่างเพียงพอที่จะนำข้อมูลมาใช้ในการวิเคราะห์ทางสถิติได้

จากผลของอัตราการตอบกลับน้อยอาจมีสาเหตุมาจากการส่งแบบสอบถามไปในช่วงเดือนมกราคมถึงเดือนพฤษภาคม ซึ่งเป็นช่วงของการตรวจสอบและรับรองงบการเงินของผู้สอบบัญชี เป็นช่วงที่ผู้สอบบัญชีมีภาระงานสอบบัญชีมาก อย่างไรก็ตาม เกณฑ์ที่ยอมรับได้สำหรับขนาดตัวอย่างต่ำสุด ควรมีจำนวนตัวแปรสังเกตไม่ต่ำกว่า 5 หรือถ้าต่ำกว่า 5 Latent Constructs ในแต่ละ Latent Construct ควรมีข้อคำถามไม่น้อยกว่า 3 Items (Hair, Black, Babin, & Anderson, 2010) ก็ยอมรับได้ว่าจำนวน 65 ตัวอย่าง เพียงพอที่จะนำข้อมูลมาใช้ในการวิเคราะห์ทางสถิติได้เช่นกัน

การจัดกระทำข้อมูลและการวิเคราะห์ข้อมูล

แบบสอบถาม ส่วนที่ 1 เป็นข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม ผู้วิจัยทำการวิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้สถิติขั้นพื้นฐาน ได้แก่ ค่าเฉลี่ย (Mean) และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) สำหรับแบบสอบถามส่วนที่ 2 และส่วนที่ 3 ใช้มาตรวัดแบบลิเคิร์ต (Likert Scale Ranging) ประเมินค่า 5 ระดับ จากความคิดเห็นด้วยน้อยที่สุด = 1 ถึงความคิดเห็นด้วยมากที่สุด = 5 โดยผ่านการตรวจสอบความตรงด้านโครงสร้าง (Construct Validity) และความตรงด้านเนื้อหา (Content Validity) จากผู้เชี่ยวชาญ จำนวน 2 ท่าน ผู้วิจัยได้ทำการทดสอบความเชื่อมั่น (Reliability) ด้วยค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาของครอนบาค (Cronbach's Alpha Coefficient) พบว่า ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟามีค่าไม่ต่ำกว่า 0.70 (Malhotra, 2004) แสดงให้เห็นว่าแบบสอบถามมีความเที่ยงตรงดี ตามตารางที่ 1 ประมวลผลข้อมูลโดยใช้หลักสถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) ประกอบด้วย ร้อยละ ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (Correlation Analysis) และทดสอบสมมติฐานโดยใช้วิธีการวิเคราะห์ถดถอยแบบพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) ตามตารางที่ 2 และตารางที่ 3 ตามลำดับ

ตารางที่ 1 ผลการทดสอบความเที่ยงตรงและความเชื่อมั่นของตัวแปร

ตัวแปร	Factor Loadings	Cronbach Alpha
ความเชื่อมั่นในงานสอบบัญชีที่ต่อเนื่อง (A1)	0.816 - 0.917	0.834
ผลงานด้านการสอบบัญชีที่มีคุณภาพ (A2)	0.858- 0.926	0.915
การได้รับการยอมรับในผลงาน (A3)	0.859- 0.936	0.907
ความยั่งยืนของการสอบบัญชี (ASB)	0.826 - 0.887	0.904

ผลการวิจัย

1. ผลการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

จากการศึกษาข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีภาษีอากร พบว่า ส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง (ร้อยละ 61.50) มีอายุระหว่าง 40 - 50 ปี (ร้อยละ 30.80) สถานภาพสมรสแล้ว (ร้อยละ 50.80) ระดับการศึกษาสูงกว่าระดับปริญญาตรี (ร้อยละ 46.20) มีประสบการณ์ในการทำงานด้านการสอบบัญชีอยู่ระหว่าง 5 - 10 ปี (ร้อยละ 40.00) มีรายได้จากการสอบบัญชีน้อยกว่า 300,000 บาทต่อปี (ร้อยละ 80.00) และจำนวนงบการเงินที่ตรวจสอบโดยเฉลี่ยในแต่ละปี น้อยกว่า 30 งบต่อปี (ร้อยละ 80.00)

ตามตารางที่ 2 ค่าเฉลี่ย อยู่ในช่วง 3.18 - 3.91 ซึ่งอยู่ในระดับปานกลางถึงระดับมาก ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน อยู่ในช่วง 0.485 - 0.793 ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของทุกตัวแปร จากการตรวจสอบภาวะร่วมเส้นตรงพบ พบว่า ตัวแปรมีความสัมพันธ์กันอย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ 0.01 และมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างคู่ตัวแปรระหว่าง 0.612 - 0.807 และจากตารางที่ 3 ค่า VIFs ที่ใช้ในการตรวจสอบภาวะร่วมเส้นตรงพบของตัวแปรอิสระด้วยกัน อยู่ในช่วงระหว่าง 1.141 - 4.567 ซึ่งมีค่าต่ำกว่า 10 และค่า Tolerance อยู่ในช่วงระหว่าง 0.188 - 0.342 ซึ่งผลที่ได้มีค่าน้อยกว่า 1 แสดงให้เห็นว่าตัวแปรมีความสัมพันธ์กันอย่างมีนัยสำคัญ แต่ไม่พบปัญหาภาวะร่วมเส้นตรงพบ สอดคล้องกับแนวคิดของ Hair et al. (2010) ซึ่งกล่าวว่าไม่มีปัญหาภาวะร่วมพหุระหว่างคู่ตัวแปร

ตารางที่ 2 ค่าเฉลี่ย ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน และค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์

ตัวแปร (Variables)	A1	A2	A3	ASB
ค่าเฉลี่ย (Mean)	3.55	3.91	3.83	3.18
ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation: S.D.)	0.793	0.608	0.696	0.485
ความเชื่อมั่นในงานสอบบัญชีที่ต่อเนื่อง (A1)	1			
ผลงานด้านการสอบบัญชีที่มีคุณภาพ (A2)	0.612**	1		

ตารางที่ 2 (ต่อ)

ตัวแปร (Variables)	A1	A2	A3	ASB
การได้รับการยอมรับในผลงาน (A3)	0.807**	0.775**	1	
ความยั่งยืนของการสอบบัญชี (ASB)	0.780**	0.679**	0.779**	1

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed) (n = 65)

2. การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างความไว้วางใจได้ในการสอบบัญชีต่อความยั่งยืนของการสอบบัญชี

ตารางที่ 3 แสดงผลการวิเคราะห์ข้อมูลตามสมการเพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างแต่ละองค์ประกอบของความไว้วางใจได้ในการสอบบัญชี ได้แก่ ด้านความเชื่อมั่นในงานสอบบัญชีที่ต่อเนื่อง ด้านผลงานด้านการสอบบัญชีที่มีคุณภาพ และด้านการได้รับการยอมรับในผลงานด้านการสอบบัญชี ที่ส่งผลกระทบต่อความยั่งยืนของการสอบบัญชี โดยใช้ OLS Regression Analysis ในการวิเคราะห์เพื่อหาความสัมพันธ์ โดยกำหนดให้ความไว้วางใจได้ในการสอบบัญชีเป็นตัวแปรอิสระ (Independent Variable) และกำหนดให้ความยั่งยืนของการสอบบัญชีเป็นตัวแปรตาม (Dependent Variable) ทำการวิเคราะห์สมการด้วยวิธี Enter ดังตารางที่ 3

ตารางที่ 3 ผลการทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์การถดถอยของความไว้วางใจได้ในการสอบบัญชีต่อความยั่งยืนของการสอบบัญชี

ความไว้วางใจได้ในการสอบบัญชี (AC)	ความยั่งยืนของการสอบบัญชี (ASB)		t	p-value
	สัมประสิทธิ์การถดถอย	ความคาดเคลื่อนมาตรฐาน		
Constant	1.084		3.985***	0.000
ความเชื่อมั่นในงานสอบบัญชีที่ต่อเนื่อง (A1)	0.259	0.423	3.461***	0.001
ผลงานด้านการสอบบัญชีที่มีคุณภาพ (A2)	0.246	0.309	2.192*	0.032
การได้รับการยอมรับในผลงานด้านการสอบบัญชี (A3)	0.125	0.179	1.088	0.281
เพศของผู้สอบบัญชีวิชาชีพ (AS)	-0.092	-0.093	-1.198	0.236
อายุของผู้สอบบัญชีวิชาชีพ (AG)	-0.043	-0.072	-0.850	0.399
Variance Inflation Factor VIFs	1.141 – 4.567			
Durbin-Watson	2.257			

ตารางที่ 3 (ต่อ)

ความไว้วางใจได้ในการสอบบัญชี (AC)	ความยั่งยืนของการสอบบัญชี (ASB)		t	p-value
	สัมประสิทธิ์การถดถอย	ความคาดเคลื่อนมาตรฐาน		
Tolerance	0.188-0.342			
Adjusted R ²	0.673			

*** and * represent statistical significance at the 0.1% and 5% levels respectively

สมการพยากรณ์ที่ใช้ในการวิจัย

เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างความไว้วางใจได้ในการสอบบัญชีและความยั่งยืนของการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย โดยใช้ เพศ (Audit Sex) และอายุ (Audit Age) ของผู้สอบบัญชีภาษีอากรเป็นตัวแปรควบคุม ผู้วิจัยได้ใช้สมการพยากรณ์ในการวิจัย ดังต่อไปนี้

$$\text{ความไว้วางใจได้ในการสอบบัญชี (AC)} = \alpha_1 + \beta_1 A1 + \beta_2 A2 + \beta_3 A3 + \beta_4 AS + \beta_5 AG + \varepsilon_1 \quad (1)$$

ผลของการทดสอบสมมติฐานการวิจัย

ตามสมมติฐานที่ 1 ผลการวิจัย พบว่า ความเชื่อมั่นในงานสอบบัญชีที่ต่อเนื่อง มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความยั่งยืนของการสอบบัญชี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ (Equations 1: ($\beta_1 = 0.259$, $p < 0.001$) ดังนั้น จึงยอมรับสมมติฐานที่ 1 และสมมติฐานที่ 2 ผลการวิจัย พบว่า ผลงานด้านการสอบบัญชีที่มีคุณภาพ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความยั่งยืนของการสอบบัญชี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ (Equations 1: ($\beta_2 = 0.246$, $p < 0.05$) ดังนั้น จึงยอมรับสมมติฐานที่ 2 สรุปได้ว่า การสร้างความเชื่อมั่นในงานสอบบัญชีที่ต่อเนื่อง และการมีผลงานด้านการสอบบัญชีที่มีคุณภาพ ส่งผลกระทบทงตรงกับความยั่งยืนของการสอบบัญชี

ในส่วนของสมมติฐานที่ 3 ผลการวิจัย พบว่า การได้รับการยอมรับในผลงานด้านการสอบบัญชี ไม่มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความยั่งยืนของการสอบบัญชี (Equations 1: ($\beta_3 = 0.125$, $p > 0.05$) ดังนั้น จึงปฏิเสธสมมติฐานที่ 3 สรุปได้ว่า การได้รับการยอมรับในผลงานด้านการสอบบัญชี ไม่ส่งผลต่อความยั่งยืนของการสอบบัญชีแต่อย่างใด

จากผลของการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างความไว้วางใจได้ในการสอบบัญชีในแต่ละมิติ ได้แก่ ด้านความเชื่อมั่นในงานสอบบัญชีที่ต่อเนื่อง และผลงานด้านการสอบบัญชีที่มีคุณภาพ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความยั่งยืนของการสอบบัญชี โดยผู้วิจัยสามารถแสดงสมการพยากรณ์ที่สามารถอธิบายผลการวิจัยได้ 67.30% ดังต่อไปนี้

$$\text{ความยั่งยืนของการสอบบัญชี (ASB)} = 1.084 + \beta_1 0.259 + \beta_2 0.246 + \varepsilon_1 \quad (2)$$

สรุปได้ว่า การสร้างความเชื่อมั่นในงานสอบบัญชีที่ต่อเนื่อง และการมีผลงานด้านการสอบบัญชีที่มีคุณภาพของผู้สอบบัญชี ส่งผลทำให้เกิดความยั่งยืนของการสอบบัญชีขึ้นได้

การอภิปรายผล

จากการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างความไว้วางใจได้ในการสอบบัญชีและความยั่งยืนของการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีอาชีพในประเทศไทย สามารถอภิปรายผลการศึกษาดังต่อไปนี้

1. ด้านความเชื่อมั่นในงานสอบบัญชีที่ต่อเนื่อง มีความสัมพันธ์และส่งผลกระทบเชิงบวกกับความยั่งยืนของการสอบบัญชี เนื่องจากผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเชื่อมั่นในการปฏิบัติงานสอบบัญชีจากลูกค้าที่มากกว่าผู้สอบบัญชีท่านอื่น รวมถึงการได้รับการยอมรับ หรือยกย่องจากเพื่อนร่วมวิชาชีพ และผู้ประกอบการทั่วไปว่ามีผลการสอบบัญชีที่ดี มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ส่งผลต่อความยั่งยืนของการสอบบัญชี สอดคล้องกับแนวคิดของ Sudsomboon and Ussahawanichakit (2009) ได้นำเสนอว่า ความไว้วางใจในการสอบบัญชีเป็นการรับรู้ของลูกค้าถึงผลงานสอบบัญชีในอดีตของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับคุณภาพของงานสอบบัญชี ความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่ยอมรับกันโดยทั่วไป จึงเกิดเป็นความพึงพอใจของลูกค้าและผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องได้ นอกจากนี้ ยังสอดคล้องกับแนวคิดของ Hoitash et al. (2007) ได้นำเสนอว่า ความไว้วางใจในการสอบบัญชีเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีตที่เกิดจากคุณภาพของการสอบบัญชี ความเป็นอิสระ และผลการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี

2. ผลงานด้านการสอบบัญชีที่มีคุณภาพ มีความสัมพันธ์และส่งผลกระทบเชิงบวกกับความยั่งยืนของการสอบบัญชี เนื่องจากผู้สอบบัญชีอาชีพที่ได้รับความเชื่อถือและกล่าวถึงผลงานที่มีคุณภาพที่ผ่านมาจากลูกค้าอย่างต่อเนื่อง สม่่าเสมอ รวมถึงผลการตรวจสอบบัญชีสามารถนำไปใช้ในการตัดสินใจได้อย่างถูกต้องนั้น ส่งผลต่อความยั่งยืนของการสอบบัญชี สอดคล้องกับแนวคิดของ Mitra (2009) ได้นำเสนอว่า ความไว้วางใจเป็นความพยายามของผู้สอบบัญชีในการดำรงไว้ซึ่งคุณภาพของการสอบบัญชีที่มีต่อตัวเขาก็ลูกค้าหรือผู้ที่เกี่ยวข้อง และสอดคล้องกับแนวคิดของ Libby and Thorne (2004) ได้นำเสนอว่า ประสิทธิภาพด้านการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีจะส่งผลให้ลูกค้าเกิดความเชื่อถือ และเกิดความยั่งยืนในวิชาชีพของผู้สอบบัญชี ดังนั้น ผู้สอบบัญชีอาชีพที่มีผลงานด้านการสอบบัญชีที่ดี โดยเฉพาะลูกค้าที่เป็นห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งเป็นธุรกิจขนาดเล็กเกิดการบอกต่อ ทำให้ได้รับการยอมรับ ความเชื่อมั่น ความไว้วางใจจากลูกค้ารายเดิมอย่างต่อเนื่อง รวมถึงลูกค้ารายใหม่ที่เกิดขึ้นจากการแนะนำต่อ ๆ กัน จากผลงานในอดีตที่ได้ทำ และเกิดความมั่นคงและก้าวหน้าในวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง

3. การได้รับการยอมรับในผลงานด้านการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์ แต่ไม่ส่งผลกระทบกับความยั่งยืนของการสอบบัญชี จากตัวอย่างข้อคำถาม เช่น การเป็นที่ยอมรับจากผู้มีส่วนได้เสียทุกฝ่าย ว่าปฏิบัติงานอย่างตรงไปตรงมา และปฏิบัติต่อผู้มีส่วนได้เสียทุกฝ่ายอย่างเท่าเทียมกัน สามารถรักษาลูกค้ารายเดิม โดยได้รับความไว้วางใจให้ปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ต่อเนื่อง การได้รับการยอมรับจากลูกค้า ผู้ที่เกี่ยวข้อง รวมถึงสาธารณชน

มาโดยตลอด ถึงผลการปฏิบัติงานที่น่าเชื่อถือ เป็นต้น เหล่านี้มีความสัมพันธ์ แต่ไม่ส่งผลให้เกิดความยั่งยืนด้านการสอบบัญชีได้ เนื่องจากกรมสรรพากรกำหนดให้ผู้สอบบัญชีภาคีอากร สามารถตรวจสอบบัญชีได้เฉพาะห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีทุนจดทะเบียนชำระแล้วเต็มจำนวนตามกฎหมายไม่เกิน 5 ล้านบาท สินทรัพย์รวมและรายได้รวม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีติดต่อกัน ไม่เกิน 30 ล้านบาท เท่านั้น ซึ่งธุรกิจเหล่านี้เป็นกิจการขนาดเล็ก มีโครงสร้างไม่ซับซ้อนมาก มีรายการทางการบัญชีไม่มาก กำไรสุทธิในการเสียภาษีน้อย ส่วนใหญ่นิยมจ้างสำนักงานรับทำบัญชีอิสระจัดทำบัญชีให้ และจัดหาผู้สอบบัญชีภาคีอากรตรวจสอบและรับรองงบการเงินไปพร้อมกัน ซึ่งอาจเป็นสาเหตุทำให้ลูกค้าเหล่านี้ไม่เห็นถึงความรู้ ความสามารถ ประสบการณ์ในการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาคีอากรที่มีคุณภาพเพียงพอ และก่อให้เกิดการยอมรับในผลงานด้านการสอบบัญชีขึ้นได้ ดังนั้น การได้รับการยอมรับในผลงานด้านการสอบบัญชี จึงไม่ส่งผลต่อความยั่งยืนของการสอบบัญชีได้ ทำให้ปฏิเสธสมมติฐานที่ 3

สรุปผลการวิจัย

การวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างความไว้วางใจได้ในการสอบบัญชีกับความยั่งยืนของการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาคีอากรในประเทศไทย สามารถสรุปผลการวิจัยได้ ดังนี้

1. ผู้สอบบัญชีภาคีอากร ส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง (ร้อยละ 61.50) มีอายุในช่วงระหว่าง 40 – 50 ปี (ร้อยละ 30.80) สถานภาพสมรสแล้ว (ร้อยละ 50.80) มีระดับการศึกษาสูงกว่าระดับปริญญาตรี (ร้อยละ 46.20) ประสบการณ์ในการทำงานด้านการสอบบัญชีอยู่ระหว่าง 5 – 10 ปี (ร้อยละ 40.00) มีรายได้จากการสอบบัญชีน้อยกว่า 300,000 บาทต่อปี (ร้อยละ 80.00) และจำนวนงบการเงินที่ผู้สอบบัญชีภาคีอากรได้ตรวจสอบโดยเฉลี่ยในแต่ละปี น้อยกว่า 30 งบต่อปี (ร้อยละ 80.00)

2. ความไว้วางใจได้ในการสอบบัญชีซึ่งองค์ประกอบ ด้านความเชื่อมั่นในงานสอบบัญชีที่ต่อเนื่อง และด้านผลงานด้านการสอบบัญชีที่มีคุณภาพมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความยั่งยืนของการสอบบัญชีหมายความว่า หากผู้สอบบัญชีภาคีอากรสร้างความเชื่อมั่นในงานสอบบัญชีที่ต่อเนื่อง และมีผลงานด้านการสอบบัญชีที่มีคุณภาพเพิ่มขึ้น จะส่งผลให้เกิดความยั่งยืนของการสอบบัญชีที่เพิ่มสูงขึ้นด้วย

ข้อเสนอแนะ

ข้อเสนอแนะจากผลการวิจัย

ข้อเสนอแนะจากผลการวิจัย

1. งานวิจัยในครั้งนี้เป็นวิจัยเชิงปริมาณใช้เพียงแบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บข้อมูลเท่านั้น จึงไม่ครอบคลุมคุณลักษณะของความเชื่อถือหรือไว้วางใจด้านการสอบบัญชีได้ทั้งหมด ดังนั้น งานวิจัยในอนาคตควรนำการวิจัยเชิงคุณภาพเข้ามาช่วยในการศึกษา เพื่อขยายความรู้ให้ครอบคลุมเกี่ยวกับการวิจัยด้านการสอบบัญชีในมุมมองอื่นให้มากยิ่งขึ้น

2. จำนวนกลุ่มตัวอย่างที่เก็บข้อมูลมีอัตราการตอบกลับที่ต่ำ ถึงแม้จะผ่านเกณฑ์และเงื่อนไขทางสถิติของงานวิจัยก็ตาม ดังนั้น งานวิจัยในอนาคตควรมีการติดตามข้อมูลจากช่องทางที่หลากหลายมากยิ่งขึ้น ควรจะ

ศึกษากลุ่มตัวอย่างอื่นที่เกี่ยวข้องกับงานด้านการสอบบัญชีที่นอกเหนือจากผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย เช่น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผู้ตรวจสอบภายใน ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ เป็นต้น เพื่อใช้เป็นแนวทางในการสร้างความไว้วางใจ ความน่าเชื่อถือในวิชาชีพการสอบบัญชีให้มีมาตรฐานที่สูงขึ้นในอนาคต

ข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย

1. ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ควรให้ความสำคัญกับการปรับปรุงและพัฒนาความน่าเชื่อถือหรือไว้วางใจงานด้านการสอบบัญชีโดยการพัฒนาความรู้ทางด้านวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง
2. ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ควรให้ความสำคัญกับการติดตามข้อมูล อบรม ศึกษาความรู้ ความเข้าใจในมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชีที่ต่อเนื่องและสม่ำเสมอ
3. ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ควรให้ความสำคัญกับคุณภาพการสอบบัญชี ผลงานด้านการสอบบัญชีในอดีต รวมถึงการมีปฏิสัมพันธ์กับลูกค้าให้มากยิ่งขึ้น

ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยครั้งต่อไป

1. การเก็บรวบรวมกลุ่มตัวอย่างควรใช้วิธีการที่หลากหลายในการติดตามข้อมูล ได้แก่ การสัมภาษณ์ การใช้สื่ออิเล็กทรอนิกส์ (อีเมล โทรศัพท์ แบบสอบถามออนไลน์) เพื่อเข้าถึงกลุ่มตัวอย่างในงานวิจัยให้มากยิ่งขึ้น
2. ควรขยายขอบเขตการศึกษาด้านการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ส่งผลต่อความยั่งยืนของการสอบบัญชีเพื่อเป็นการยืนยันผลการวิจัย
3. เนื่องจากในช่วงเดือนมกราคมถึงเดือนพฤษภาคม เป็นช่วงของการตรวจสอบและรับรองงบการเงินของผู้สอบบัญชี ซึ่งเป็นช่วงที่ผู้สอบบัญชีมีงานสอบบัญชีปริมาณมาก การเก็บรวบรวมข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่างควรทำในช่วงเวลาอื่นอาจจะได้อัตราการตอบกลับที่สูงขึ้นได้

กิตติกรรมประกาศ

ขอกราบขอบพระคุณ คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม ที่มอบทุนวิจัยเพื่อการศึกษาจากงบประมาณเงินผลประโยชน์ ประจำปี 2559 รวมถึง ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.นิติพงษ์ สังศรีโรจน์ คณบดีคณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม ซึ่งเป็นผู้บังคับบัญชาที่ส่งเสริมให้บุคคลกรได้นำเสนองานวิจัยอย่างต่อเนื่อง และรองศาสตราจารย์ ดร.กรไชย พรภักดิ์สรชกร อดีตคณบดีคณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม ซึ่งเป็นผู้มีพระคุณ เป็นอาจารย์ และเป็นต้นแบบของผู้เขียน ที่ได้ให้ความเมตตา ให้โอกาสทางการศึกษา โอกาสในชีวิต โอกาสการทำงาน ส่งเสริมและคอยผลักดันให้เกิดความก้าวหน้าด้วยดีตลอดมา

เอกสารอ้างอิง

กรมสรรพากร. (2544). กำหนดคุณสมบัติ การทดสอบ การขอขึ้นทะเบียน การออกใบอนุญาต การอบรม การต่ออายุ และการขอออกใบแทนใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร ตามมาตรา 3 ลัตต คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.98/2544 (น.1-2). กรุงเทพฯ: กรมสรรพากร กระทรวงการคลัง.

- _____. (2545). กำหนดจรรยาบรรณของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ตามมาตรา 3 ลัดด แห่งประมวล
 รัษฎากร คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 123/2545 (น.1-2). กรุงเทพฯ: กรมสรรพากร กระทรวงการคลัง.
- _____. (2557). ฐานข้อมูลของผู้สอบบัญชีภาษีอากร. จาก <http://www.rd.go.th/publish7250.0.html>
- บุญชม ศรีสะอาด. (2556). วิธีการทางสถิติสำหรับการวิจัย เล่ม 1 (พิมพ์ครั้งที่ 5). กรุงเทพฯ: สุวีริยาสาส์น.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2553). *ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี (ฉบับที่ 19) จรรยาบรรณของผู้
 ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553*. กรุงเทพฯ: สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์.
- สุชาย ยิ่งประสิทธิ์กุล. (2555). *การสอบบัญชี* (พิมพ์ครั้งที่ 7). กรุงเทพฯ: ห้างหุ้นส่วนจำกัด ทีพีเอ็น เพรส.
- Aaker, D. A., Kumar, V., & Day, G. S. (2001). *Marketing research*. New York: John Wiley and Sons.
- Akarak, P., & Ussahawanitchakit, P. (2009). Audit committee effectiveness and firm credibility: An empirical investigation of Thai-Listed firms. *International Journal of Business Research*, 10(2), 38-63.
- Armstrong, J. S., & Overton, T. S. (1977). Estimating non-response bias in mail surveys. *Journal of Marketing Research*, 14(3), 396-402.
- Askary, S. (2006). Accounting professionalism – a cultural perspective of developing countries. *Managerial Auditing Journal*, 21(1), 102-111.
- Bandura, A. (1997). Personal efficacy in psychobiologic functioning. In G. V. Caprara (Ed.), *Bandura: A leader in psychology*. Milan, Italy: Franco Angeli.
- Baotham, S., & Ussahawanitchakit, P. (2009). Audit independence, quality and credibility: Effects on reputation and sustainable success of CPAs in Thailand. *International Journal of Business Research*, 9(1), 1-25.
- Baron, R. A., & Henry, R. A. (2006). *The role of expert performance in entrepreneurship: How entrepreneurs acquire the capacity to excel*. India: Indiana University.
- Chen, Z. X., Tsui, A. S., & Farh, J. L. (2002). Loyalty to supervisor vs. organizational commitment, relationships to employee performance in China. *Management Research News*, 20(1), 1-20.
- Goldberg, A. I., Cohen, G., & Fiegenbaum, A. (2003). Reputation building small business strategies for successful venture development. *Journal of Small Business Management*, 41(2), 168-186.
- Gordon, L. A., Loeb, M. P., & Tseng, C. Y. (2009). Enterprise risk management and firm performance: A contingency perspective. *Account Public Policy*, 28(4), 301-327.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., & Anderson, R. E. (2010). *Multivariate data analysis: A Global Perspective* (7th ed.). Upper Saddle River, NJ: Pearson Education.
- Hoitash, R., Markelevich, A., & Barragato, C. A. (2007). Auditor fees and audit quality. *Managerial Auditing Journal*, 22(8), 761-786.

- Khurana, I., & Raman, K. (2004). Litigation risk and the financial reporting credibility of big 4 versus non-big 4 audits: Evidence from Anglo-American countries. *The Accounting Review*, 79(2), 473-495.
- Libby, T., & Thorne, L. (2004). The identification and categorization of auditors' virtue. *Business Ethics Quarterly*, 14(3), 479-498.
- MacMillan, K., Money, K., Downing, S., & Hillenbrand, C. (2004). Giving you organization SPIRIT: An overview and call to action for directors on issues of corporate governance, corporate reputation and corporate responsibility. *Journal of General Management*, 30(2), 15-42.
- Malhotra, N. K. (2004). *Marketing research: An applied orientation* (4th ed.). New Jersey: Pearson Education.
- Mitra, S. (2009). Pervasiveness, severity, and remediation of internal control material weaknesses under SOX Section 404 and audit fees. *Review of Accounting and Finance*, 8(4), 369-387.
- Pincus, K. V., & Ludwig, S. E. (1999). Audit effectiveness versus audit efficiency: Are the two in conflict?. *International Journal of Auditing*, 3(2), 121-133.
- Robkob, P., & Ussahawanitchakit, P. (2009). Antecedents and consequences of voluntary disclosure of environmental accounting: An empirical study of foods and beverage firms in Thailand. *Review of Business Research*, 9(3), 1-30.
- Sinchen, C., & Ussahawanitchakit, P. (2010). Audit specialization, audit performance, and sustainable reputation: An empirical research of certified public accountants in Thailand. *Journal of International Business and Economics*, 10(4), 103-126.
- Sudsomboon, S., & Ussahawanitchakit, P. (2009). Professional audit competency: The effects of Thai's CPAs audit quality, reputation, and success. *Review of Business Research*, 9(3), 66-85.
- Ucbasaran, D., Westhead, P., & Wright, M. (2008). Opportunity identification and pursuit: Does an entrepreneur's human capital matter?. *Small Business Economics*, 30(2), 153-173.
- Weber, M. (2008). The business case for corporate social responsibility: A company-level measurement approach for CSR. *European Management Journal*, 26(4), 247-261.