

**ทักษะทางด้านบัญชีของผู้สอบบัญชี ความเป็นมืออาชีพในการสอบบัญชี และผลสำเร็จ
ในการสอบบัญชี: หลักฐานจากผู้สอบบัญชีภาษีอากรและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย**
Auditors' Accounting Skills, Audit Professionalism, and Audit Success: Evidence from
Certified Public Accountants (CPA) and Tax Auditors in Thailand

สลักจิต นิลผาย *

บทคัดย่อ

ความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชี ถือเป็นปัจจัยสำคัญที่ส่งผลต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องมีทักษะความรู้ที่จำเป็น เพื่อให้สามารถแสดงความคิดเห็นในงบการเงินของผู้รับการตรวจสอบได้อย่างถูกต้อง การวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อการตรวจสอบความสัมพันธ์ และผลกระทบของทักษะทางด้านบัญชีของผู้สอบบัญชี ที่มีต่อผลสำเร็จในการสอบบัญชี ผ่านตัวแปรกลาง คือ ความเป็นมืออาชีพในการสอบบัญชี งานวิจัยนี้เก็บรวบรวมข้อมูลโดยใช้แบบสอบถามจากผู้สอบบัญชีภาษีอากร และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย แบบสอบถามจำนวน 112 ฉบับที่ตอบกลับมาถูกนำมาใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

ผลการศึกษาพบว่า ทักษะทางด้านบัญชีของผู้สอบบัญชี ด้านทักษะทางวิชาชีพ และด้านทักษะการเรียนรู้ อย่างไม่จบสิ้น มีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญกับความเป็นมืออาชีพในการสอบบัญชี ผลการศึกษายังพบว่า ความเป็นมืออาชีพในการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญกับผลสำเร็จของงานสอบบัญชี สำหรับการทดสอบความสัมพันธ์ของตัวแปรกลาง พบว่าความเป็นมืออาชีพในการสอบบัญชีไม่มีอิทธิพลต่อความสัมพันธ์ระหว่างทักษะทางด้านบัญชีของผู้สอบบัญชี กับผลสำเร็จในการสอบบัญชี

คำสำคัญ : ทักษะทางด้านบัญชีของผู้สอบบัญชี ความเป็นมืออาชีพในการสอบบัญชี ผลสำเร็จในการสอบบัญชี

Abstract

Knowledge and ability are key factors that affect auditing practice of auditors. Auditors need to have necessary knowledge and skills to be able to give correct comments on financial statements. Therefore, the objective of this study was to investigate relationships and effects of accounting skills on audit success through audit professionalism as a mediator variable. The accounting skills of auditors in this research were divided into 4 dimensions: professional skills, leadership skills, lifelong learning skills, and problem-solving skills. Data was collected through constructed survey questionnaires administrated among Tax Auditors and Certified Public Accountants in Thailand. 112 returned completed questionnaires were used for the data analysis.

The results showed that the accounting skills of the sampled auditors in the dimensions of professional skills and lifelong learning skills were positively related to audit professionalism at a significant level. Likewise, audit professionalism was positively related to audit success at a significant level. The result from testing the relationship of the mediator variable revealed that audit professionalism did not influence the relationship between accounting skills and audit success.

* ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร., คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม

Keywords : *Accounting Skills of Auditors, Audit Professionalism, Audit Success*

บทนำ

ประสิทธิผลของงานสอบบัญชีไม่ได้ขึ้นอยู่กับความซับซ้อนของธุรกิจที่ตรวจสอบเท่านั้น ยังขึ้นอยู่กับหน้าที่งานสอบบัญชี และลักษณะของผู้ตรวจสอบบัญชีอีกด้วย การสอบบัญชีเป็นการตรวจสอบงบการเงิน โดยผู้สอบบัญชีต้องแสดงความคิดเห็นในงบการเงิน ว่างบการเงินนั้นได้จัดทำเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปหรือไม่ ในการแสดงความคิดเห็นดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องใช้วิจารณญาณเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพของตนเอง ซึ่งต้องอยู่ภายใต้การมีความรู้ ทักษะ และความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชี (Alktani, S & Ghareeb, A., 2014 : 95) นอกจากนี้ ในปัจจุบันงานตรวจสอบบัญชีมีความซับซ้อนมากยิ่งขึ้น อาจด้วยลักษณะของธุรกิจ หรือกฎระเบียบที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีที่มากขึ้น ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีต้องมีการพัฒนาศักยภาพ และความรู้ความสามารถของตนเองอย่างต่อเนื่อง เพื่อให้สามารถปฏิบัติงานสอบบัญชีได้ดีที่สุด (Kang, Y.J. et al., 2015 : 61-62)

ทักษะทางด้านบัญชีของผู้สอบบัญชี (Accounting Skill of Auditor) เป็นความเชี่ยวชาญที่สำคัญที่สุดที่ผู้สอบบัญชีต้องมี เนื่องจากเป็นพื้นฐานที่สำคัญในการปฏิบัติงานสอบบัญชี โดยในมาตรฐานการศึกษาาระหว่างประเทศ (International Education Standard : IES, 2012) ได้อธิบายถึงความสามารถของผู้สอบบัญชีมืออาชีพ ต้องมีลักษณะของนักบัญชีมืออาชีพ และจะต้องมีความรู้ความสามารถทั้งทางด้านการตรวจบัญชี บัญชีเงินและการรายงานตามระดับ รวมทั้งทักษะทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ ทักษะทางวิชาชีพที่จำเป็นต่อการตรวจสอบบัญชี ตลอดจนการตระหนักถึงคุณค่าบนพื้นฐานของจริยธรรมและทัศนคติที่ดีทางวิชาชีพ รวมถึงการมีประสบการณ์เชิงปฏิบัติ และที่สำคัญต้องสอบผ่านการประเมินความสามารถเป็นผู้สอบบัญชีมืออาชีพ อาจกล่าวได้ว่า ทักษะทางด้านบัญชีของผู้สอบบัญชี เป็นพื้นฐานสำคัญของการเป็นผู้สอบบัญชีมืออาชีพ และเป็นปัจจัยสำคัญที่ทำให้งานสอบบัญชีประสบผลสำเร็จ การมีทักษะด้านบัญชีของผู้สอบบัญชีจะทำให้การตรวจสอบและรับรองงบการเงินมีความถูกต้องแม่นยำ และลดข้อผิดพลาดในการแสดงความคิดเห็นในงบการเงินได้ (Salameh, R. et al., 2015 : 48) ซึ่งทักษะทางบัญชีที่สำคัญสำหรับผู้สอบบัญชี หรือผู้ปฏิบัติงานในวิชาชีพสอบบัญชี ประกอบด้วย ทักษะการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด ทักษะด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ทักษะด้านบุคคล ทักษะด้านสัมพันธ์และการสื่อสาร รวมถึงทักษะด้านองค์กร และการจัดการธุรกิจ (IES, 2012) จากที่กล่าวมาข้างต้น จึงนำมาสู่แรงจูงใจของการศึกษาวิจัยในครั้งนี้ ซึ่งเกี่ยวข้องกับทักษะทางด้านบัญชี และความเป็นมืออาชีพในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี ดังนั้นการศึกษาค้นคว้าจึงเป็นการตรวจสอบความสัมพันธ์ และผลกระทบของทักษะทางด้านบัญชีของผู้สอบบัญชี ความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชี และผลสำเร็จในการสอบบัญชี

วัตถุประสงค์

1. เพื่อตรวจสอบความสัมพันธ์ และผลกระทบของทักษะทางด้านบัญชีของผู้สอบบัญชี และความเป็นมืออาชีพในการสอบบัญชี
2. เพื่อตรวจสอบความสัมพันธ์ และผลกระทบของความเป็นมืออาชีพในการสอบบัญชี และผลสำเร็จในการสอบบัญชี
3. เพื่อตรวจสอบความสัมพันธ์ และผลกระทบทักษะทางด้านบัญชีของผู้สอบบัญชี และผลสำเร็จในการสอบบัญชี
4. เพื่อตรวจสอบความสัมพันธ์ และผลกระทบของทักษะทางด้านบัญชีของผู้สอบบัญชี ความเป็นมืออาชีพในการสอบบัญชี และผลสำเร็จในการสอบบัญชี

วิธีดำเนินการวิจัย

1. ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

1.1 ประชากร ที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ผู้สอบบัญชีภาษีอากร จำนวน 3,204 คน (กรมสรรพากร, 2560 : เว็บไซต์) ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน 1,386 คน (สภาวิชาชีพบัญชี, 2560 : เว็บไซต์) รวมทั้งสิ้น 4,590 คน

1.2 กลุ่มตัวอย่าง ที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ผู้วิจัยกำหนดขนาดตัวอย่างโดยใช้ตารางสำเร็จรูปของทาโร ยามาเน่ (Yamane) ได้จำนวนกลุ่มตัวอย่าง 367 คน แต่เพื่อให้มีข้อมูลเพียงพอในการวิเคราะห์ผลการวิจัย ผู้วิจัยจึงได้เพิ่มจำนวนกลุ่มตัวอย่างเป็น 500 คน โดยแบ่งเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร จำนวน 250 คน และผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน 250 คน จากนั้นทำการเลือกตัวอย่างในแต่ละกลุ่มโดยใช้วิธีการสุ่มโดยใช้ความน่าจะเป็น ซึ่งได้เลือกวิธีการสุ่มกลุ่มตัวอย่างโดยใช้ตารางเลขสุ่ม เหตุผลที่ผู้วิจัยได้แบ่งกลุ่มตัวอย่างออกเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร จำนวน 250 คน และผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน 250 คน เพื่อให้ได้ข้อมูลความคิดเห็นครบถ้วนทั้งสองกลุ่ม ซึ่งปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชีเหมือนกัน แต่ขอบเขตของการทำงานแตกต่างกัน

2. เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการศึกษาค้นคว้าครั้งนี้เป็นแบบสอบถาม (Questionnaire) แบบสอบถามได้สร้างตามความมุ่งหมายและกรอบแนวคิดที่กำหนดขึ้น โดยแบ่งออกเป็น 4 ตอน ดังนี้ ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีภาษีอากรและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ลักษณะแบบสอบถามเป็นแบบตรวจสอบรายการ (Checklist) จำนวน 6 ข้อ ได้แก่ เพศ อายุ สถานภาพ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ในการทำงาน รายได้เฉลี่ยต่อเดือน และตำแหน่งงานในปัจจุบัน ตอนที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับทักษะทางด้านบัญชีของผู้สอบบัญชี จำนวน 20 ข้อ ประกอบด้วยด้านทักษะทางวิชาชีพ (Professional Skills) จำนวน 5 ข้อ ทักษะทางการเป็นผู้นำ (Leadership Skills) จำนวน 5 ข้อ ทักษะด้านการเรียนรู้อย่างไม่จบสิ้น (Lifelong Learning Skills) จำนวน 5 ข้อ และทักษะด้านการแก้ไขปัญหา (Problem-Solving Skills) จำนวน 5 ข้อ แต่ละข้อมีคำตอบให้เลือกเป็นมาตราส่วนประเมินค่า (Rating Scale) เป็น 5 ระดับ โดยแบ่งช่วงของระดับความคิดเห็นออกเป็น 5 ระดับ ใช้มาตราวัดแบบลิเคิร์ต (Likert Type Scale) ตอนที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับ ความเป็นมืออาชีพในการสอบบัญชี จำนวน 6 ข้อ และผลการสำเร็จในการสอบบัญชี จำนวน 4 ข้อ โดยแต่ละข้อมีคำตอบให้เลือกเป็นมาตราส่วนประเมินค่า (Rating Scale) เป็น 5 ระดับ โดยแบ่งช่วงของระดับความคิดเห็นออกเป็น 5 ระดับ ใช้มาตราวัดแบบลิเคิร์ต (Likert Type Scale) ตอนที่ 4 ความคิดเห็นและข้อเสนอแนะ มีลักษณะเป็นคำถามปลายเปิด เพื่อให้ผู้ตอบแบบสอบถามสามารถแสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับ ทักษะทางด้านบัญชีของผู้สอบบัญชี ความเป็นมืออาชีพในการสอบบัญชี

การสร้างและพัฒนาเครื่องมือ

1. ศึกษาเอกสาร และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง เพื่อนำมาเป็นแนวทางในการสร้างแบบสอบถาม
2. นำผลการศึกษาดังข้อ 1 มาสร้างแบบสอบถาม โดยพิจารณาเนื้อหาให้ครอบคลุมกับจุดมุ่งหมาย และสมมติฐานในการวิจัย

3. ตรวจสอบคุณภาพของเครื่องมือ นำแบบสอบถามไปทดลองใช้ (Try-out) กับผู้สอบบัญชีภาษีอากร และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ไม่ใช่กลุ่มตัวอย่าง จำนวน 30 คน แล้วนำข้อมูลที่ได้นำไปทำการตรวจสอบความเชื่อมั่น (Reliability Test) ได้ค่าความเชื่อมั่นของแบบสอบถามดังนี้ ตัวแปรทักษะทางด้านบัญชีของผู้สอบบัญชี มีค่าความเชื่อมั่นอยู่ระหว่าง 0.643-0.863 ส่วนตัวแปรความเป็นมืออาชีพในการสอบบัญชี มีค่าความเชื่อมั่น 0.777 และสำหรับตัวแปรผลสำเร็จในการสอบบัญชี มีค่าความเชื่อมั่น 0.843 ซึ่งล้วนแต่แสดงให้เห็นว่าความเชื่อมั่นของเครื่องมืออยู่ในระดับสูงทั้งสิ้น นอกจากนั้นผู้วิจัยยังได้ทำการวิเคราะห์การหาค่าอำนาจจำแนกเป็นรายข้อ โดยใช้ Item-total Correlation ในการวิเคราะห์พบว่า ตัวแปรทักษะ

ทางด้านบัญชีของผู้สอบบัญชี ได้ค่าอำนาจจำแนกอยู่ระหว่าง 0.508-0.919 ส่วนตัวแปรความเป็นมืออาชีพในการสอบบัญชี ได้ค่าอำนาจจำแนกอยู่ระหว่าง 0.538-0.717 และสำหรับตัวแปรผลสำเร็จในการสอบบัญชี ได้ค่าอำนาจจำแนกอยู่ระหว่าง 0.647-0.7 ซึ่งสอดคล้องกับ Nunnally (1978 : 245) ได้อธิบายว่าการทดสอบค่าอำนาจจำแนกเกินกว่า 0.40 เป็นค่าที่ยอมรับได้ (แสดงในตาราง 1)

4. นำผลที่ได้จากการตรวจสอบคุณภาพของแบบสอบถาม มาทำการปรับปรุงแก้ไข หลังจากนั้นจึงได้จัดทำแบบสอบถามฉบับสมบูรณ์ เพื่อนำไปใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่างต่อไป

ตาราง 1 การคำนวณหาค่าอำนาจจำแนก และค่าความเชื่อมั่นของแบบสอบถาม (Measure Validation of Pilot Test Sample)

Constructs	N	Discriminant Power	Alpha Coefficient
ผลสำเร็จในการสอบบัญชี (AUS)	30	0.647-0.730	0.843
ความเป็นมืออาชีพในการสอบบัญชี (AUP)	30	0.538-0.717	0.777
ทักษะทางวิชาชีพ (PRS)	30	0.644-0.795	0.863
ทักษะการเป็นผู้นำ (LES)	30	0.508-0.919	0.711
ทักษะการเรียนรู้อย่างไม่จบสิ้น (LLS)	30	0.515-0.737	0.643
ทักษะการแก้ไขปัญหา (PSS)	30	0.726-0.870	0.802

3. การเก็บรวบรวมข้อมูล

ในการเก็บรวบรวมข้อมูล ผู้วิจัยได้ดำเนินการตามขั้นตอนและวิธีการดังนี้

3.1 ดำเนินการจัดทำแบบสอบถามตามจำนวนกลุ่มตัวอย่าง พร้อมกับตรวจสอบความถูกต้องของเอกสาร และเตรียมนำส่งทางไปรษณีย์

3.2 ขอนหนังสือราชการจากคณะกรรมการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม โดยแนบไปพร้อมกับแบบสอบถามที่ส่งไปยังกลุ่มตัวอย่าง เพื่อขอความอนุเคราะห์และความร่วมมือในการตอบแบบสอบถาม

3.3 ดำเนินการจัดส่งแบบสอบถามถึงผู้สอบบัญชีภาษีอากรและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ตามชื่อและที่อยู่ โดยแนบซองจดหมายตอบกลับไปด้วยพร้อมกับแบบสอบถามด้วย

3.4 ดำเนินการเก็บรวบรวมข้อมูลจากแบบสอบถามที่มีความสมบูรณ์มาวิเคราะห์ข้อมูล

4. การวิเคราะห์ข้อมูล

การวิเคราะห์ข้อมูลที่รวบรวมได้จากแบบสอบถาม สามารถนำมาทำการวิเคราะห์ข้อมูลดังนี้

4.1 การวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถามโดยใช้วิธีการทางหลักสถิติเชิงพรรณนา การหาความถี่ ร้อยละ (Percent), ค่าเฉลี่ย (Mean) และค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation)

4.2 การวิเคราะห์ความคิดเห็นเกี่ยวกับทักษะทางด้านบัญชีของผู้สอบบัญชี ความเป็นมืออาชีพในการสอบบัญชี และผลการสำเร็จในการสอบบัญชี โดยใช้วิธีการประมวลผลทางหลักสถิติเชิงพรรณนา นำข้อมูลที่รวบรวมได้มาวิเคราะห์หาค่าทางสถิติ ซึ่งประกอบด้วย ค่าเฉลี่ย (Mean) และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation)

4.3 การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระ และตัวแปรตาม โดยใช้การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ (Correlation Analysis)

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

สมการที่ 1: เป็นการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างทักษะทางด้านบัญชีของผู้สอบบัญชี กับความเป็นมืออาชีพในการสอบบัญชี

$$\text{Equation 1: } AUP = \beta_{01} + \beta_1 PRS + \beta_2 LES + \beta_3 LLS + \beta_4 PSS + \varepsilon$$

สมการที่ 2: เป็นการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างความเป็นมืออาชีพในการสอบบัญชีกับผลสำเร็จในการสอบบัญชี

$$\text{Equation 2: } AUS = \beta_{02} + \beta_5 AUP + \varepsilon$$

สมการที่ 3: เป็นการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างทักษะทางด้านบัญชีของผู้สอบบัญชี กับผลสำเร็จในการสอบบัญชี โดยมีความเป็นมืออาชีพในการสอบบัญชีเป็นตัวแปรกลาง

$$\text{Equation 3: } AUS = \beta_{03} + \beta_6 PRS + \beta_7 LES + \beta_8 LLS + \beta_9 PSS + \beta_{10} AUP + \varepsilon$$

สรุปผล

ผลการวิจัยเรื่อง ทักษะทางด้านบัญชีของผู้สอบบัญชี ความเป็นมืออาชีพในการสอบบัญชี และผลการสำเร็จในการสอบบัญชี: หลักฐานจากผู้สอบบัญชีภาษีอากรและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย สามารถสรุปผลได้ดังต่อไปนี้

1. ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นเพศชาย มีอายุระหว่าง 30-40 ปี สถานภาพสมรส ระดับการศึกษาสูงกว่าปริญญาตรี มีประสบการณ์ทำงานระหว่าง 11-15 ปี รายได้ต่อเดือนระหว่าง 50,000-70,000 บาท และตำแหน่งงานส่วนใหญ่เป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร

2. ผู้สอบบัญชีอากรและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยมีความคิดเห็นเกี่ยวกับทักษะทางด้านบัญชีของผู้สอบบัญชี โดยรวมอยู่ในระดับมาก มีความคิดเห็นเกี่ยวกับความเป็นมืออาชีพในการสอบบัญชี โดยรวมอยู่ในระดับมาก และมีความคิดเห็นเกี่ยวกับผลการสำเร็จในการสอบบัญชี โดยรวมอยู่ในระดับมาก

3. การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ของตัวแปร เพื่อตรวจสอบปัญหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร ผลการศึกษาพบว่ามีความสัมพันธ์ของตัวแปรที่นำมาทำการศึกษ ซึ่งตัวแปรแต่ละตัวมีความสัมพันธ์กันไม่เกินกว่า 0.80 จึงไม่ทำให้เกิดปัญหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร (Hair J.F. et al., 2010 : 162-164) (แสดงในตาราง 2)

ตาราง 2 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์แบบพหุคูณของทักษะทางด้านบัญชี และความเป็นมืออาชีพในการสอบบัญชี

ตัวแปร	AUS	AUP	PRS	LES	LLS	PSS
Mean	4.15	4.35	4.18	4.36	4.22	4.15
s.d.	0.33	0.24	0.36	0.27	0.33	0.32
ผลสำเร็จในการสอบบัญชี (AUS)	1					
ความเป็นมืออาชีพในการสอบบัญชี (AUP)	.131	1				
ทักษะทางวิชาชีพ (PRS)	.198*	.215*	1			
ทักษะการเป็นผู้นำ (LES)	.376*	.072	.166	1		
ทักษะการเรียนรู้อย่างไม่จบสิ้น (LLS)	.517**	.212*	.140	.227*	1	
ทักษะการแก้ไขปัญหา (PSS)	.135	-.025	-.140	-.026	.172	1

*p<0.10, **p<0.05, ***p<0.01

4. การทดสอบอิทธิพลของทักษะทางด้านบัญชีของผู้สอบบัญชี ที่มีต่อความเป็นมืออาชีพในการสอบบัญชี ผลการทดสอบพบว่าทักษะทางด้านบัญชีของผู้สอบบัญชี ด้านทักษะทางวิชาชีพ มีอิทธิพลเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อความเป็นมืออาชีพในการสอบบัญชี ($\beta_{01}=0.238, p<0.05$) และยังพบว่าทักษะทางด้านบัญชีของผู้สอบบัญชี ทักษะด้านการเรียนรู้อย่างไม่จบสิ้น มีอิทธิพลเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญ ต่อความเป็นมืออาชีพในการสอบบัญชี ($\beta_7=0.243, p<0.05$) ดังแสดงในตาราง 3

5. การตรวจสอบอิทธิพลระหว่าง ความเป็นมืออาชีพในการสอบบัญชีที่มีต่อผลสำเร็จในการสอบบัญชี ผลการศึกษาพบว่าความเป็นมืออาชีพในการสอบบัญชีมีอิทธิพลเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อผลสำเร็จในการสอบบัญชี ($\beta_{02}=0.205, p<0.10$) ดังแสดงในตาราง 3

6. การตรวจสอบอิทธิพลของตัวแปร ความเป็นมืออาชีพในการสอบบัญชีที่มีต่อความสัมพันธ์ระหว่างทักษะทางด้านบัญชีของผู้สอบบัญชี กับผลสำเร็จของงานสอบบัญชี ผลการศึกษาพบว่า ความเป็นมืออาชีพในการสอบบัญชีไม่มีอิทธิพลต่อความสัมพันธ์ระหว่าง ทักษะทางด้านบัญชีของผู้สอบบัญชีกับผลสำเร็จในการสอบบัญชี ($\beta_{03}=0.001, p>0.10$) ดังแสดงในตาราง 3

ตาราง 3 การวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณของทักษะทางด้านบัญชี กับผลสำเร็จในการสอบบัญชี

ตัวแปรอิสระ	ตัวแปรตาม		
	สมการที่ 1	สมการที่ 2	สมการที่ 3
PRS	0.238** (0.065)		0.106 (0.076)
LES	-0.72 (0.087)		0.264*** (0.100)
LLS	0.243** (0.073)		0.428*** (0.084)
PSS	0.005 (0.072)		0.083 (0.083)
AUP		0.205* (0.154)	0.001 (0.115)
Adjusted R ²	0.351	0.205	0.594

*p<0.10, **p<0.05, ***p<0.01

อภิปรายผล

จากผลการศึกษาชี้ให้เห็นว่า ทักษะทางด้านบัญชีของผู้สอบบัญชี มีความสัมพันธ์กับความเป็นมืออาชีพในงานสอบบัญชี และผลสำเร็จในการสอบบัญชี ซึ่งสามารถอภิปรายผลได้ดังนี้

1. ทักษะทางด้านบัญชีของผู้สอบบัญชี ด้านทักษะทางวิชาชีพ (Professional Skills : PRS) มีอิทธิพลเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อความเป็นมืออาชีพในการสอบบัญชี ผลการศึกษาแสดงให้เห็นว่า ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องมีทักษะทางวิชาชีพ ไม่ว่าจะเป็นทักษะทางปัญญา นั่นคือ ต้องมีความรู้ ความเข้าใจ การนำไปใช้ การวิเคราะห์ การสังเคราะห์ (การสังเคราะห์เป็นการรวมความรู้จากหลาย ด้านพยากรณ์ และได้มาซึ่งข้อสรุป) และการประเมิน ซึ่งทักษะทางปัญญาทำให้ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีสามารถแก้ไขปัญหา ตัดสินใจ และใช้ดุลยพินิจที่ดีแก่สถานการณ์ที่ซับซ้อนขององค์กรได้ ซึ่งสอดคล้องกับ

งานวิจัยของ Wittayapoom, K., & Limanonthachai, T. (2016 : 433) ทักษะทางวิชาการเชิงปฏิบัติและหน้าที่งาน ซึ่งเป็นทักษะเฉพาะเจาะจงสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีที่มีความจำเป็นเช่นกัน ยกตัวอย่าง เช่น ความชำนาญด้านตัวเลข ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ การวิเคราะห์แบบจำลองการตัดสินใจและความเสี่ยง รวมถึงความรู้ด้านกฎหมายและกฎเกณฑ์ข้อบังคับผู้ตรวจสอบจำเป็นต้องมีทักษะการตรวจสอบทั้งภายในและภายนอก (External and Internal Audit Skills) มีทักษะทางด้านระบบข้อมูล (Information System Skills) ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Merhout, J.W., & Buchman, S.E. (2007 : 473) ผู้สอบบัญชีควรมีทักษะทางด้านคุณลักษณะเฉพาะบุคคล ไม่ว่าจะเป็นทัศนคติและพฤติกรรมในการปฏิบัติงาน ความคิดริเริ่มสร้างสรรค์ ความสามารถในการเข้าร่วมและปรับตัวให้เข้ากับการเปลี่ยนแปลง รวมถึงความระมัดระวังสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ทักษะทางด้าน การติดต่อสื่อสาร ถือเป็นทักษะที่สำคัญที่จะทำให้เกิดความเป็นมืออาชีพในการการปฏิบัติงาน ผลของการศึกษาในอดีตพบว่า ทักษะทางด้าน การติดต่อสื่อสารถือเป็นเงื่อนไขสำคัญของผู้ตรวจสอบที่จะทำให้งานตรวจสอบนั้นประสบความสำเร็จ (Smith, G., 2005 : 515; Haywood, ME., & Wyga, D.E., 2009 : 73) ดังจะเห็นได้ว่า ทักษะทางด้าน การติดต่อสื่อสารนี้ ถือเป็นลักษณะเฉพาะตัวของผู้ตรวจสอบ ทักษะนี้มีความจำเป็นยิ่ง เนื่องจากผู้ตรวจสอบต้องปฏิบัติงานภายใต้สภาวะแวดล้อมที่ซับซ้อน และต้องเผชิญกับผู้คนมากมาย รวมถึงต้องปฏิบัติงานภายใต้เงื่อนไขสำคัญนั้นคือ ต้องมีความเป็นอิสระจากผู้รับ การตรวจสอบ ดังนั้น หากผู้ตรวจสอบมีลักษณะเฉพาะตัวที่ดีและมีทักษะทางด้านสังคมที่สูง ไม่ว่าจะเป็น การติดต่อสื่อสารกับผู้อื่น การปรับตัวเข้ากับสังคมสิ่งแวดล้อมจะทำให้งานตรวจสอบมีประสิทธิภาพ สอดคล้องกับงานวิจัยของ Siege, P.H., & O'Shaughnessy, J. (2008 : 29)

2. ทักษะทางด้านบัญชีของผู้สอบบัญชี ทักษะด้านการเรียนรู้อย่างไม่จบสิ้น (Lifelong Learning Skills: LLS) มีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญกับความเป็นมืออาชีพในการสอบบัญชี ผลการศึกษาแสดงให้เห็นว่า ผู้สอบบัญชีต้องพัฒนาความรู้ความสามารถและทักษะทางวิชาชีพบัญชีที่จำเป็นอย่างต่อเนื่อง เพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดในการปฏิบัติงาน ตรวจสอบ สาเหตุที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง เนื่องจากความรู้เหล่านั้นเป็นความรู้ที่จำเป็นในการปฏิบัติหน้าที่ที่มีประสิทธิผล ซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ต้องเผชิญกับความคาดหวังที่เพิ่มขึ้นในการแสดงออก ซึ่งความรู้ที่มีอยู่นอกจากนั้นยังได้รับแรงกดดันจากผู้มีส่วนเกี่ยวข้อง ด้วยเหตุนี้เอง ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องมีการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่องและดำรงไว้ซึ่งความรู้ความสามารถเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ รวมถึงให้ความสำคัญกับการเรียนรู้ตลอดชีวิต (Lifelong Learning) เพื่อให้บรรลุความคาดหวังจากสาธารณชน การเรียนรู้ตลอดชีวิต หมายถึง กิจกรรมการเรียนรู้และการพัฒนาทุรูปแบบทั้งที่เป็นทางการและไม่เป็นทางการ ซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเข้าร่วมโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเพิ่มพูนความรู้ ทักษะ ค่านิยม จริยธรรม และทัศนคติจากมุมมองส่วนบุคคล พลเมือง สังคม และที่เกี่ยวข้องกับการจ้างงาน การเรียนรู้ตลอดชีวิตเกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีทุกคน ไม่ว่าผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจะอยู่ในสาขาการบัญชีหรือสาขาอื่น การพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่องเป็นองค์ประกอบสำคัญในการดำรงไว้ซึ่งความมั่นใจและความเชื่อมั่นของสาธารณชน สอดคล้องกับงานวิจัยของ Wangcharoendate, S. (2015 : 145) และ Hannimitkulchai, K., & Ussahawanitchakit, P. (2016 : 495)

3. ความเป็นมืออาชีพในการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญกับผลสำเร็จในการสอบบัญชี ผลการศึกษาแสดงให้เห็นว่า ผู้สอบบัญชีที่มีความเป็นมืออาชีพในการสอบบัญชี ต้องมีพื้นฐานความรู้ และความเชี่ยวชาญทางด้านบัญชีและการสอบบัญชีเป็นสำคัญ ซึ่งความเป็นมืออาชีพในการสอบบัญชี จะทำให้ผู้สอบบัญชีมีความเชื่อมั่นในการปฏิบัติ ทำให้งานตรวจสอบมีความน่าเชื่อถือ และส่งผลให้งานตรวจสอบประสบความสำเร็จในที่สุด สอดคล้องกับผลการวิจัยของ Thongchai, C., & Ussahawanitchakit, P. (2015 : 400-403) ซึ่งพบว่า ความเชี่ยวชาญด้านการตรวจสอบมีความสัมพันธ์กับผลสำเร็จในงานสอบบัญชี ความเชี่ยวชาญด้านการตรวจสอบประกอบด้วย ความรอบรู้ในการตรวจสอบ ความรู้ในงานตรวจสอบที่มีอยู่โดยปริยาย การใช้ประโยชน์จากประสบการณ์ในการตรวจสอบ และการมุ่งเน้นการเรียนรู้งานตรวจสอบ ซึ่งองค์ประกอบของความเชี่ยวชาญด้านการตรวจสอบเหล่านี้ มีความสัมพันธ์กับผลสำเร็จในงานสอบบัญชี และสอดคล้องกับงานวิจัยของ

Penini, G., & Carmeli, A. (2010 : 40) ซึ่งพบว่า สมรรถนะในการบูรณาการการสอบทานการสอบบัญชีเกี่ยวกับกระบวนการตรวจสอบ มีความสัมพันธ์กับความสำเร็จของการสอบบัญชี ผลการศึกษาชี้ให้เห็นว่า มิติทั้งหมดของสมรรถนะในการบูรณาการการสอบทานการสอบบัญชี ประกอบด้วย Audit Planning Investigation, Audit Practice Monitoring, Audit Evidence-Checking, Audit Problem-Solving, and Audit Process Renewal มีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญกับผลลัพธ์ของการสอบบัญชี ในทำนองเดียวกัน ผลลัพธ์ของการสอบบัญชีก็มีผลกระทบเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อความสำเร็จในการสอบบัญชี

ข้อเสนอแนะ

1. ข้อเสนอแนะในการนำไปใช้

ทักษะทางด้านบัญชีของผู้สอบบัญชี เป็นองค์ประกอบสำคัญของความสำเร็จในงานสอบบัญชีของผู้ประกอบวิชาชีพ ดังนั้น เพื่อให้งานตรวจสอบมีคุณภาพและมีความน่าเชื่อถือ ผู้สอบบัญชีควรมีทักษะและความรอบรู้ที่จำเป็นในการปฏิบัติงานให้ครบถ้วน ซึ่งจากผลการวิจัยในครั้งนี้ พบว่าทักษะทางวิชาชีพ และทักษะการเรียนรู้อย่างไม่จบสิ้น ถือเป็นทักษะที่สำคัญยิ่งที่จะทำให้งานสอบบัญชีสำเร็จ ผู้สอบบัญชีจึงควรตระหนักและให้ความสำคัญกับการพัฒนาทักษะทั้งสองด้าน ตามที่ได้กล่าวมา ยกตัวอย่างเช่น การพัฒนาทักษะทางวิชาชีพ โดยการเข้าร่วมฝึกอบรม สัมมนาจากองค์กร หน่วยงาน หรือผู้เชี่ยวชาญในสายวิชาชีพสอบบัญชี เพื่อพัฒนาทักษะทางวิชาชีพ และนำมาใช้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้เกิดประโยชน์สูงสุด ส่วนการพัฒนาเพื่อก่อให้เกิดทักษะการเรียนรู้อย่างไม่จบสิ้น ผู้สอบบัญชี/ผู้บริหารองค์กรของผู้สอบบัญชี ควรตระหนักถึงการพัฒนาตนเองของผู้สอบบัญชีในด้านอื่น ๆ ที่จำเป็นที่เกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชี ไม่ว่าจะเป็นความรู้ทางด้านเทคโนโลยี ด้านกฎหมาย หรือด้านประเพณีและวัฒนธรรม ซึ่งต้องให้ความสำคัญและต้องได้รับการพัฒนาอย่างต่อเนื่องอย่างไม่สิ้นสุด

2. ข้อเสนอแนะในการทำวิจัยครั้งต่อไป

วัตถุประสงค์ในการศึกษาครั้งนี้ คือ ทักษะทางด้านบัญชีของผู้สอบบัญชี และผลสำเร็จของงานสอบบัญชี โดยมีความเป็นมืออาชีพในงานสอบบัญชีเป็นตัวแปรกลาง ผลการศึกษาได้ให้ความเข้าใจที่ชัดเจนเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างทักษะทางด้านบัญชีของผู้สอบบัญชีในแต่ละด้าน กับความเป็นมืออาชีพในการตรวจสอบ และความสัมพันธ์ระหว่างความเป็นมืออาชีพในการตรวจสอบ กับผลสำเร็จของงานสอบบัญชี ซึ่งเป็นประโยชน์ในการขยายความรู้และวรรณกรรมในอดีตของทักษะทางด้านบัญชีของผู้สอบบัญชี ที่ส่งผลต่อความสำเร็จของงานสอบบัญชี เนื่องจากการศึกษาในครั้งนี้ พบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรต้นและตัวแปรตาม ตามวัตถุประสงค์ของการศึกษา ดังนั้น การศึกษาในอนาคตควรศึกษาโดยเพิ่มกรอบแนวคิดการวิจัย ทักษะด้านอื่น ๆ ของผู้สอบบัญชี ซึ่งเป็นตัวแปรต้นที่พึงต้องมีตามยุคสมัย และสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงไป รวมถึงอาจศึกษาในเชิงลึก โดยมุ่งกลุ่มตัวอย่างเพียงกลุ่มเดียวเพื่อให้งานวิจัย หรือทำการศึกษากลุ่มพร้อมกันเพื่อเปรียบเทียบ

เอกสารอ้างอิง

- สภาวิชาชีพบัญชีฯ. (2560). *ฐานข้อมูลรายชื่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาต*. สืบค้นเมื่อ 15 มกราคม 2560, จาก www.fap.or.th
- กรมสรรพากร. (2560). *ฐานข้อมูลรายชื่อผู้สอบบัญชีภาษีอากร*. สืบค้นเมื่อ 15 มกราคม 2560, จาก www.rd.go.th
- Alktani, S., & Ghareeb, A. (2014). Evaluation of the quality of the internal auditing position in the public sector in Saudi Arabia: An applied study. *Global Review of Accounting and Finance*, 5(1), 93–106.
- Hannimitkulchai, K., & Ussahawanitchakit, P. (2016). Continuous audit development and audit survival: Evidence from tax auditors in Thailand. *The Business and Management Review*, 7(5), 487-498.

- Hair, J.F., and others. (2010). *Multivariate Data Analysis. 6th Ed.* New Jersey: Pearson.
- Haywood, M.E., & Wygal, D.E. (2009). Ethics and professionalism: Bringing the topic to life in the classroom. *Journal of Accounting Education*, 27, 71-84.
- International Education Standard (IES). (2012). www.IFAC.org
- Kang, Y.J. and others., (2015). The effect of an Audit Judgment Rule on audit committee members' professional skepticism: The case of accounting estimates. *Accounting, Organizations and Society*, 46, 59-76.
- Merhout, J.W., & Buchman, S.E. (2007). Requisite skills and knowledge for entry-level IT auditors. *Journal of Information Systems Education*, 18(4), 469-477.
- Ninlaphay, S., & Ussahawanitchakit, P. (2011). Accounting Professionalism, Financial Reporting Quality and Information Usefulness: Evidence from Exporting Firms in Thailand. *Journal of International Business and Economics*, 11(4).
- Nunnally, Jum C., & Bernstein, Ira H. (1978). *Psychometric Theory*. New York, NY: McGraw-Hill.
- Penini, G., and Carmeli, A. (2010). Auditing in organizations: A theoretical concept and empirical evidence. *Systems Research and Behavioral Science*, 27, 37-59.
- Salameh, R., and other. 2011. Alternative internal audit structures and perceived effectiveness of internal audit in fraud prevention: Evidence from Jordanian banking industry. *Canadian Social Science*, 7(3), 40-50.
- Siege. P.H., & O'Shaughnessy, J. (2008). Social skill characteristics that promote successful careers in internal audit. *Internal Auditing*, 23(1), 26-32.
- Smith, G. (2005). Communication skills are critical for internal auditors. *Managerial Auditing Journal*, 20(5), 513-518.
- Thongchai, C., & Ussahawanitchakit, P. (2015). Audit specialization and audit success: an empirical investigation of certified public accountants in Thailand. *The Business and Management Review*, 7(1), 395-407.
- Wangcharoendate, S. (2015). Audit professional learning and the antecedents and consequences: an empirical study of tax auditor in Thailand. *The Business and Management Review*, 7(1), 143-156.
- Wittayapoom, K., & Limanonthachai, T. (2016). Audit knowledge management strategies and audit job performance: A study of tax auditors in Thailand. *The Business and Management Review*, 7(5), 430-437.