

บทที่ 5

สรุป อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

การวิจัยครั้งนี้เป็นการพัฒนาโมเดลความสัมพันธ์เชิงสาเหตุของปัจจัยที่สำคัญที่ส่งผลต่อความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร โดยมีความมุ่งหมายของการวิจัย ดังนี้ 1) เพื่อศึกษาองค์ประกอบของปัจจัยจรรยาบรรณ ความเป็นเลิศในการทำงาน และความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร 2) เพื่อศึกษาความสัมพันธ์เชิงสาเหตุระหว่างจรรยาบรรณ ความเป็นเลิศในการทำงาน และความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร และ 3) เพื่อพัฒนาโมเดลโครงสร้างความสัมพันธ์เชิงสาเหตุของปัจจัยที่สำคัญที่ส่งผลต่อความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

สรุปผลการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้เป็นการวิจัยการพัฒนาโมเดลความสัมพันธ์เชิงสาเหตุของปัจจัยที่สำคัญที่ส่งผลต่อความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ทั้งนี้มีตัวแปรแฝงภายนอก ได้แก่ จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ตัวแปรแฝงภายใน ได้แก่ ความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ประชากรและกลุ่มตัวอย่างในการศึกษาครั้งนี้ คือ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่มีสิทธิ์ลงลายมือชื่อตรวจสอบและรับรองบัญชีในงบการเงิน จำนวน 1,726 คน ผู้วิจัยจัดเก็บข้อมูลได้จำนวน 220 ราย

ผลการเก็บรวบรวมข้อมูลกับผู้สอบบัญชีภาษีอากร ซึ่งจากข้อมูลพื้นฐานพบว่าผู้ตอบแบบสอบถามจากกลุ่มตัวอย่างเป็นเพศหญิง จำนวน 136 คน คิดเป็นร้อยละ 61.80 ส่วนใหญ่อยู่ในช่วงอายุมากกว่า 40 ปี จำนวน 117 คน คิดเป็นร้อยละ 53.20 ส่วนใหญ่มีสถานภาพสมรส จำนวน 117 คน คิดเป็นร้อยละ 53.20 โดยมีระดับการศึกษาสูงกว่าปริญญาตรีเป็นส่วนใหญ่ จำนวน 125 คน คิดเป็นร้อยละ 56.80 ส่วนใหญ่มีประสบการณ์ในการทำงานด้านการสอบบัญชีภาษีอากร มากกว่า 10 ปี จำนวน 84 คน คิดเป็นร้อยละ 38.20 โดยมีรายได้เฉลี่ยส่วนใหญ่ต่อเดือนน้อยกว่า จำนวน 50,000 บาท จำนวน 101 คน คิดเป็นร้อยละ 45.90 ส่วนใหญ่มีประสบการณ์การทำงานในด้านรับทำบัญชี จำนวน 177 คน คิดเป็นร้อยละ 80.50 และส่วนใหญ่เข้าร่วมอบรมและสัมมนาที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีภาษีอากรและประเด็นหรือหัวข้ออื่น 1-2 ครั้ง/ปี จำนวน 116 ครั้ง คิดเป็นร้อยละ 52.70

ระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ซึ่งจากโมเดลสมการความสัมพันธ์เชิงสาเหตุของปัจจัยที่ส่งผลต่อความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ประกอบด้วย จรรยาบรรณของ

ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร และความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ซึ่งสรุประดับความคิดเห็นขององค์ประกอบในแต่ละปัจจัยตามลำดับ ดังนี้

1. จรรยาบรรณผู้สอบบัญชีภาษีอากรประกอบด้วยองค์ประกอบ 5 องค์ประกอบ คือ ด้านความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม ความซื่อสัตย์สุจริต ด้านความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงาน ด้านจรรยาบรรณต่อผู้เสียภาษี ด้านจรรยาบรรณต่อผู้ร่วมอาชีพ ด้านจรรยาบรรณทั่วไป

1.1 ด้านความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม ความซื่อสัตย์สุจริต พบว่า กลุ่มตัวอย่างมีความคิดเห็นเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องใช้หลักความรอบคอบและหลักความระมัดระวังในการปฏิบัติงาน พร้อมทั้งสามารถใช้ดุลยพินิจในการตัดสินใจโดยอยู่ภายใต้ความถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปด้วยความซื่อสัตย์สุจริต และต้องรับผิดชอบในงานที่ทำโดยไม่มีข้อจำกัดเพื่อความ เป็นอิสระในการปฏิบัติงาน

1.2 ด้านความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงาน พบว่า กลุ่มตัวอย่างมีความคิดเห็นเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องใช้ความรู้และทักษะทางวิชาชีพการบัญชีในการปฏิบัติ ก่อให้เกิดความเชื่อถือได้และเป็นที่ยอมรับในการปฏิบัติงาน พร้อมทั้งต้องเข้าใจในหลักการบัญชีที่ดี สามารถนำมาปฏิบัติงานได้อย่างเชี่ยวชาญและต้องมีการวางแผนการทำงาน โดยจัดลำดับขั้นตอนการดำเนินงาน ทำให้งานสำเร็จอย่างมีคุณภาพตามมาตรฐานตามที่กำหนด

1.3 จรรยาบรรณต่อผู้เสียภาษี พบว่า กลุ่มตัวอย่างมีความคิดเห็นเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องรักษาความลับของลูกค้าโดยคำนึงถึงผลเสียที่จะเกิดขึ้นในการเปิดเผยข้อมูล ต้องหลีกเลี่ยงการนำข้อมูลที่ได้จากการปฏิบัติหน้าที่และนำไปใช้เพื่อหาประโยชน์ส่วนตนหรือนำไปใช้ในทางมิชอบด้วยกฎหมาย พร้อมทั้งต้องให้บริการที่ดีต่อลูกค้า ด้วยความเสมอภาคและเที่ยงธรรม

1.4 จรรยาบรรณต่อผู้ร่วมอาชีพ พบว่า กลุ่มตัวอย่างมีความคิดเห็นเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องรักษาผลประโยชน์ที่พึงมีให้กับกิจการและบุคคลที่เกี่ยวข้อง โดยยึดหลักความถูกต้องตามกฎหมาย ต้องปฏิบัติงานอย่างเต็มความสามารถ ทำให้ผู้มีส่วนได้เสียเกิดความมั่นใจว่าจะได้รับความเป็นธรรมและได้รับผลตอบแทนที่คุ้มค่า พร้อมทั้งต้องนำเสนอข้อมูลต่อผู้เป็นหุ้นส่วน โดยจัดทำและนำเสนอรายการทางบัญชีและภาษีอากรด้วยความเที่ยงธรรม

1.5 จรรยาบรรณทั่วไป พบว่า กลุ่มตัวอย่างมีความคิดเห็นเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องไม่โฆษณาหรือยินยอมให้ผู้อื่นโฆษณาการปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชีด้วยการใด ต้องไม่ได้ให้หรือรับว่าจะให้ทรัพย์สินหรือประโยชน์ใดๆ หรือไม่เรียกหรือรับทรัพย์สินหรือประโยชน์จากบุคคลใดๆ และต้องปฏิบัติงานไม่ให้เกิดความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพในส่วนที่เกี่ยวข้อง กฎหมายภาษีอากรหรือกฎหมายอื่น

2. ความเป็นเลิศในการทำงานประกอบด้วยองค์ประกอบ 4 องค์ประกอบ คือ ด้านการทำงานเชิงรุก ด้านความทุ่มเทและอดทน ด้านความยืดหยุ่นปรับตัวได้ ด้านคุณภาพของงานและความเชื่อถือได้

2.1 ด้านการทำงานเชิงรุก พบว่า กลุ่มตัวอย่างมีความคิดเห็นเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องสามารถนำความรู้เดิมมาคิดค้น ดัดแปลงและประยุกต์ให้เกิดเป็นสิ่งใหม่ได้ ต้องสามารถพัฒนาผลงานให้มีความก้าวหน้าและดีขึ้นอย่างสม่ำเสมอ โดยเน้นการแก้ไขข้อบกพร่องของงานที่เกิดขึ้นหรือทำให้เกิดความผิดพลาดน้อยที่สุด และมีทักษะในการวางแผน พร้อมทั้งการควบคุมการปฏิบัติงานของตนให้เป็นไปตามแผนงานที่กำหนด

2.2 ด้านความทุ่มเทและอดทน พบว่า กลุ่มตัวอย่างมีความคิดเห็นเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องปฏิบัติงานด้วยความวิริยะอุตสาหะเพื่อให้การทำงานประสบความสำเร็จ ต้องปฏิบัติงานด้วยความวิริยะอุตสาหะเพื่อให้การทำงานมีประสิทธิภาพ และต้องพยายามปฏิบัติงานให้สำเร็จได้ตามระยะเวลาที่กำหนด

2.3 ด้านความยืดหยุ่นปรับตัวได้ พบว่า กลุ่มตัวอย่างมีความคิดเห็นเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องสามารถบริหารงาน โดยอาศัยทักษะเฉพาะตัว เพื่อให้สามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ ต้องสามารถกำหนดแนวทางการดำเนินงานที่ดีที่สุดภายใต้สภาวะการที่แตกต่างกัน เพื่อให้บรรลุเป้าหมายที่กิจการต้องการได้ และต้องสามารถปรับตัวให้เข้ากับสภาวะการณ์ที่เปลี่ยนแปลง ในขณะที่ยังคงไว้ซึ่งความมีจุดยืนในการปฏิบัติงานที่ถูกต้องตามมาตรฐาน

2.4 ด้านคุณภาพของงานและความเชื่อถือได้ พบว่า กลุ่มตัวอย่างมีความคิดเห็นเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องรวบรวมข้อมูล ประเมินผล สรุปและนำเสนอรายงานอย่างระมัดระวัง เยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ต้องสามารถนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องและเพียงพอต่อการใช้ประกอบการตัดสินใจของผู้เกี่ยวข้องได้ และต้องตรวจสอบและรับรองบัญชีที่ถูกต้องตามความเป็นจริงอย่างเคร่งครัด

3. ความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากรประกอบด้วยองค์ประกอบ 5 องค์ประกอบ คือ ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านบุคคล ด้านความสัมพันธ์ และการติดต่อสื่อสาร ด้านองค์กร

3.1 ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด พบว่า กลุ่มตัวอย่างมีความคิดเห็นเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องมีการเปิดเผยข้อมูลทุกด้านในรายการทางบัญชีและภาษีอากรอย่างถูกต้อง ครบถ้วนและชัดเจนเพื่อความเชื่อถือได้ พร้อมทั้งต้องมีความสามารถในการสอบถามวินิจฉัย การคิดเชิงวิเคราะห์และสังเคราะห์ รวมถึงการใช้เหตุผลและการวิเคราะห์งานด้านการบัญชีอย่างละเอียดรอบคอบ

3.2 ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ พบว่า กลุ่มตัวอย่างมีความคิดเห็นเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องมีความรู้ความเข้าใจและสามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชีได้เป็นอย่างดี เช่น การปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชี กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากร ต้องมีความสามารถในการวัดมูลค่าและการรับรู้องค์ประกอบของงบการเงิน ตลอดจนมีความสามารถในการเลือกเกณฑ์ในการวัดมูลค่าในงบการเงินได้อย่างมีประสิทธิภาพ พร้อมทั้งต้องมีความสามารถในการประยุกต์ใช้เทคโนโลยีสารสนเทศทางการบัญชีในการดำเนินงานของกิจการทั้งในด้านการบัญชีและด้านอื่นๆ ได้อย่างมีประสิทธิภาพ

3.3 ด้านบุคคล พบว่า กลุ่มตัวอย่างมีความคิดเห็นเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องใช้ความสำคัญของคุณค่าวิชาชีพจริยธรรมและวัฒนธรรมมาใช้ในการตัดสินใจต้องมีศักยภาพในการพัฒนาตนเองให้สามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพและต้องมีการปรับปรุงและเรียนรู้ด้วยตนเองเพื่อให้งานมีประสิทธิภาพ น่าเชื่อถือในการปฏิบัติงาน

3.4 ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร พบว่า กลุ่มตัวอย่างมีความคิดเห็นเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องมีความเชื่อว่าการทำงานเป็นทีมจะทำให้องค์กรสามารถบรรลุเป้าหมายได้อย่างมีประสิทธิภาพ ต้องมีความสัมพันธ์ที่ดีวางตัวเป็นกลาง รู้จักกาลเทศะ มีทัศนคติที่ดีต่อเพื่อนร่วมงาน และต้องมีความสามารถในการสร้างมนุษยสัมพันธ์กับบุคคลที่มีความหลากหลาย วัฒนธรรมและสามารถที่จะเรียนรู้ได้อย่างชาญฉลาด

3.5 ด้านองค์กร พบว่า กลุ่มตัวอย่างมีความคิดเห็นเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องมีแนวคิดในการพัฒนาและส่งเสริมให้มีการเรียนรู้สังคมได้อย่างมีประสิทธิภาพ ต้องมีความสามารถในจิตใจให้พนักงานปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ และต้องมีความสามารถในการมอบหมายงานให้พนักงานปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ

เมื่อพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรสังเกตได้ของตัวแปรแฝง จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ประกอบด้วย ด้านความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม ความซื่อสัตย์สุจริต ด้านความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงาน ด้านจรรยาบรรณต่อผู้เสียภาษี ด้านจรรยาบรรณต่อผู้ร่วมอาชีพ และด้านจรรยาบรรณทั่วไป ตัวแปรแฝงความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ประกอบด้วย ด้านการทำงานเชิงรุก ด้านความทุ่มเทและอดทน ด้านความยืดหยุ่นปรับตัวได้ ด้านคุณภาพของงานและความเชื่อถือได้ และตัวแปรแฝงความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ประกอบด้วย ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านบุคคล ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร ด้านองค์กร พบว่า มีความสัมพันธ์กันในระดับน้อยถึงปานกลาง ซึ่งเป็นไปตามหลักเกณฑ์ของการวิเคราะห์ความสัมพันธ์เชิงสาเหตุ

สำหรับผลการวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยันของปัจจัยด้านจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี ภาษีอากร พบว่า โมเดลมีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ ซึ่งพิจารณาได้จากค่าไค-สแควร์ มีค่าเท่ากับ 3.63; $p = 0.30391$ ที่องศาอิสระเท่ากับ 3 และดัชนีวัดระดับความกลมกลืน (GFI) เท่ากับ 0.993 ดัชนีวัดระดับความกลมกลืนที่ปรับแก้แล้ว (AGFI) เท่ากับ 0.967 ดัชนีวัดระดับความสอดคล้องเปรียบเทียบ (CFI) เท่ากับ 0.999 ค่าดัชนีรากกำลังสองเฉลี่ยของความคลาดเคลื่อนในการประมาณค่า (RMSEA) มีค่าเท่ากับ 0.031 ซึ่งมีค่าเข้าใกล้ศูนย์มาก นั้นแสดงว่า โมเดลมีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ เมื่อพิจารณาน้ำหนักองค์ประกอบ พบว่า องค์ประกอบของด้านจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ทั้ง 5 ด้าน มีค่าน้ำหนักองค์ประกอบระหว่าง 0.28 ถึง 0.46

ผลการวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยันของปัจจัยด้านความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร พบว่า โมเดลมีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ ซึ่งพิจารณาได้จากค่าไค-สแควร์ มีค่าเท่ากับ 2.25; $p = 0.13346$ ที่องศาอิสระเท่ากับ 1 และดัชนีวัดระดับความกลมกลืน (GFI) เท่ากับ 0.995 ดัชนีวัดระดับความกลมกลืนที่ปรับแก้แล้ว (AGFI) เท่ากับ 0.949 ค่าดัชนีรากกำลังสองเฉลี่ยของความคลาดเคลื่อนในการประมาณค่า (RMSEA) มีค่าเท่ากับ 0.075 ซึ่งมีค่าเข้าใกล้ศูนย์มาก นั้นแสดงว่า โมเดลมีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ เมื่อพิจารณาน้ำหนักองค์ประกอบ พบว่า องค์ประกอบของปัจจัยด้านความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรทั้ง 4 ด้าน มีค่าน้ำหนักองค์ประกอบระหว่าง 0.35 ถึง 0.47

ผลการวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยันของปัจจัยด้านความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชี ภาษีอากร พบว่า โมเดลมีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ ซึ่งพิจารณาได้จากค่าไค-สแควร์ มีค่าเท่ากับ 8.17; $p = 0.08550$ ที่องศาอิสระเท่ากับ 4 และดัชนีวัดระดับความกลมกลืน (GFI) เท่ากับ 0.985 ดัชนีวัดระดับความกลมกลืนที่ปรับแก้แล้ว (AGFI) เท่ากับ 0.944 ดัชนีวัดระดับความสอดคล้องเปรียบเทียบ (CFI) เท่ากับ 0.996 ค่าดัชนีรากกำลังสองเฉลี่ยของความคลาดเคลื่อนในการประมาณค่า (RMSEA) มีค่าเท่ากับ 0.069 ซึ่งมีค่าเข้าใกล้ศูนย์มาก นั้นแสดงว่า โมเดลมีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ เมื่อพิจารณาน้ำหนักองค์ประกอบ พบว่า องค์ประกอบของปัจจัยด้านความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ทั้ง 5 ด้าน มีค่าน้ำหนักองค์ประกอบระหว่าง 0.35 ถึง 0.53

สำหรับโมเดลความสัมพันธ์เชิงสาเหตุระหว่างจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร และความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร พบว่า โมเดลไม่มีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ ผลการทดสอบไค-สแควร์ มีค่าเท่ากับ 627.58 ค่า p -value เท่ากับ 0.00 ที่องศาอิสระเท่ากับ 74 $\chi^2/df = 8.48$ ค่า CFI เท่ากับ 0.91 ค่า RMSEA เท่ากับ 0.184 ค่าสัมประสิทธิ์การพยากรณ์ตัวแปรตาม คือ ตัวแปรแฝงปัจจัยความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีค่าเท่ากับ 0.60 แสดงว่า ตัวแปรในโมเดลสามารถอธิบายความแปรปรวนของ

ตัวแปรความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากรได้ร้อยละ 60 เมื่อพิจารณาเส้นทางอิทธิพลที่ส่งผลต่อตัวแปรความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากรได้รับอิทธิพลรวมจากตัวแปรแฝงปัจจัยจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีภาษีอากร มีขนาดอิทธิพล เท่ากับ 0.66 มีอิทธิพลทางตรง มีขนาดอิทธิพล เท่ากับ 0.28 และอิทธิพลทางอ้อมผ่านตัวแปรแฝงปัจจัยด้านความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีขนาดอิทธิพล เท่ากับ 0.38 นอกจากนี้ตัวแปรความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากรได้รับอิทธิพลรวมจากตัวแปรแฝงปัจจัยด้านความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีขนาดอิทธิพล เท่ากับ 0.56 มีอิทธิพลทางตรง มีขนาดอิทธิพล เท่ากับ 0.56 และเส้นทางอิทธิพลที่ส่งผลต่อตัวแปรแฝงปัจจัยด้านความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรได้รับอิทธิพลรวมจากตัวแปรแฝงปัจจัยจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีภาษีอากร มีขนาดอิทธิพล เท่ากับ 0.69 มีอิทธิพลทางตรง มีขนาดอิทธิพล เท่ากับ 0.69

สำหรับหลังการปรับโมเดล ความสัมพันธ์เชิงสาเหตุระหว่างจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร และความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร พบว่า โมเดลมีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ ผลการทดสอบไค-สแควร์ มีค่าเท่ากับ 51.99 ค่า p-value เท่ากับ 0.11665 ที่องศาอิสระเท่ากับ 41 $\chi^2/df = 1.27$ ค่า CFI เท่ากับ 0.998 ค่า RMSEA เท่ากับ 0.035 ค่าสัมประสิทธิ์การพยากรณ์ตัวแปรตาม คือ ตัวแปรแฝงปัจจัยความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร มีค่าเท่ากับ 0.75 แสดงว่า ตัวแปรในโมเดลสามารถอธิบายความแปรปรวนของตัวแปรความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากรได้ร้อยละ 75 เมื่อพิจารณาเส้นทางอิทธิพลที่ส่งผลต่อตัวแปรความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากรได้รับอิทธิพลรวมจากตัวแปรแฝงปัจจัยจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีภาษีอากร มีขนาดอิทธิพล เท่ากับ 0.84 มีอิทธิพลทางตรง มีขนาดอิทธิพล เท่ากับ 0.61 และอิทธิพลทางอ้อมผ่านตัวแปรแฝงปัจจัยด้านความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีขนาดอิทธิพล เท่ากับ 0.23 นอกจากนี้ตัวแปรความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากรได้รับอิทธิพลรวมจากตัวแปรแฝงปัจจัยด้านความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีขนาดอิทธิพล เท่ากับ 0.31 มีอิทธิพลทางตรง มีขนาดอิทธิพล เท่ากับ 0.31 และเส้นทางอิทธิพลที่ส่งผลต่อตัวแปรแฝงปัจจัยด้านความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรได้รับอิทธิพลรวมจากตัวแปรแฝงปัจจัยจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีขนาดอิทธิพล เท่ากับ 0.74 มีอิทธิพลทางตรง มีขนาดอิทธิพล เท่ากับ 0.74

อภิปรายผล

สำหรับการศึกษานี้ ผู้วิจัยได้ดำเนินการศึกษาด้วยวิธีการวิจัย และได้วิเคราะห์ผลการศึกษาที่สามารถนำมาอภิปรายผลได้ตามความมุ่งหมายของการวิจัย ดังนี้

1. ศึกษาองค์ประกอบของปัจจัยจรรยาบรรณ ความเป็นเลิศในการทำงาน และความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร โดยผู้วิจัยได้ดำเนินการวิเคราะห์องค์ประกอบของแต่ละปัจจัยดังนี้

1.1 ปัจจัยจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ประกอบด้วยองค์ประกอบ 5 ด้าน คือ ด้านความเป็นอิสระความเที่ยงธรรม ความซื่อสัตย์สุจริต ด้านความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงาน ด้านจรรยาบรรณต่อผู้เสียภาษี ด้านจรรยาบรรณต่อผู้ร่วมอาชีพ และด้านจรรยาบรรณทั่วไป พบว่า องค์ประกอบทุกด้านเป็นองค์ประกอบของปัจจัยจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีภาษีอากร สอดคล้องกับการศึกษาของ ชยพล ทิพย์ทอง (2550: 51-52) ที่ได้ศึกษาถึงจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี โดยได้ระบุว่า จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ประกอบด้วย ด้านความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต ด้านความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน ด้านความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการและการรักษาความลับ ด้านความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลหรือนิติบุคคลที่ผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติหน้าที่ให้

จากผลการศึกษาข้างต้นนี้สะท้อนให้เห็นถึงความสำคัญของจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ซึ่งทุกด้านเป็นองค์ประกอบของจรรยาบรรณของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี จึงสรุปได้ว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องมีองค์ประกอบ ด้านความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม ความซื่อสัตย์สุจริต ด้านความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงาน ด้านจรรยาบรรณต่อผู้เสียภาษี ด้านจรรยาบรรณต่อผู้ร่วมอาชีพ และด้านจรรยาบรรณทั่วไป ซึ่งจะส่งผลให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรเป็นผู้มีความพร้อมในการปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชีในงบการเงินและเป็นที่ยอมรับจากผู้รับบริการอย่างชัดเจน

1.2 ปัจจัยความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ประกอบด้วยองค์ประกอบ 4 ด้าน คือ ด้านการทำงานเชิงรุก ด้านความทุ่มเทและอดทน ด้านความยืดหยุ่นปรับตัวได้ ด้านคุณภาพของงานและความเชื่อถือได้ พบว่า องค์ประกอบทุกด้านเป็นองค์ประกอบของปัจจัยความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร สอดคล้องกับการศึกษาของ ธัญญา นวลมณี (2555: 6) ซึ่งได้กล่าวว่า ความเป็นเลิศในการทำงานประกอบด้วย ด้านการทำงานเชิงรุก ด้านความทุ่มเทและอดทน ด้านความยืดหยุ่นปรับตัวได้ และด้านคุณภาพของงานและความเชื่อถือได้

จากผลการศึกษาข้างต้นนี้สะท้อนให้เห็นถึงความสำคัญของความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ซึ่งทุกด้านเป็นองค์ประกอบของความเป็นเลิศในการทำงานของ

ผู้สอบบัญชีภาษีอากร สรุปได้ว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากร จะต้องมียอดประกอบ ด้านการทำงานเชิงรุก ด้านความทุ่มเทและอดทน ด้านความยืดหยุ่นปรับตัวได้ ด้านคุณภาพของงานและความเชื่อถือได้ ซึ่งจะส่งผลให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรสามารถปฏิบัติงานเต็มกำลังความสามารถและเป็นที่ยอมรับกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย

1.3 ปัจจัยความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ประกอบด้วยองค์ประกอบ 5 ด้าน คือ ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านบุคคล ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร และด้านองค์กร พบว่า องค์ประกอบทุกด้านเป็นองค์ประกอบของ ปัจจัยความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร สอดคล้องกับการศึกษาของ ปิยธิดา สายสุทธิ์ และคณะ (2554: 95) ซึ่งได้กำหนดองค์ประกอบของความเป็นมืออาชีพไว้ 5 ด้าน ประกอบด้วย ด้านเทคนิควิธีการที่ยอดเยี่ยม ด้านความสามารถ ด้านการติดต่อสื่อสารที่มีประสิทธิภาพและการบริการ เป็นเลิศ

จากผลการศึกษาข้างต้นนี้สะท้อนให้เห็นถึงความสำคัญของความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ซึ่งทุกด้านเป็นองค์ประกอบของความเป็นมืออาชีพ จึงสรุปได้ว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากร จะต้องมียอดประกอบด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านบุคคล ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร ด้านองค์กร ซึ่งจะส่งผลให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากร นำพาองค์กรไปสู่ความสำเร็จ พร้อมทั้งตัวผู้สอบบัญชีภาษีอากรก็เป็นที่ยอมรับและได้รับการยกย่องว่าเป็นมืออาชีพที่แท้จริง

2. ศึกษาความสัมพันธ์เชิงสาเหตุระหว่างจรรยาบรรณ ความเป็นเลิศในการทำงาน และ ความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร สำหรับการศึกษาครั้งนี้ผู้วิจัยได้ศึกษาความสัมพันธ์เชิงสาเหตุของปัจจัยที่ส่งผลต่อความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ซึ่งสามารถนำเสนอได้ ดังนี้

2.1 จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความสัมพันธ์กับความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ผลการศึกษาพบว่า จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความสัมพันธ์กับความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชี สอดคล้องกับการศึกษาของ นันทวรรณ วงศ์ไชย (2553: 49) พบว่า จรรยาบรรณวิชาชีพมีความสัมพันธ์กับความเป็นมืออาชีพ เพื่อปรับปรุงวิธีการทำงานให้เกิดความน่าเชื่อถือ มีประโยชน์ต่อบุคคลต่างๆ ภายใต้กรอบวิชาชีพ และส่วนความเป็นเลิศในการทำงาน มีความสัมพันธ์ต่อความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร นอกจากนั้นพบว่า ความเป็นมืออาชีพมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีให้มีความสำคัญกับแนวคิดถึงและหลักการความเป็นผู้นำในวิชาชีพให้เป็นไปตามนโยบายขององค์กรได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ทั้งนี้ การพัฒนาผู้สอบบัญชีให้มีความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากรนั้น จำเป็นต้องให้ความสำคัญต่อการส่งเสริมจรรยาบรรณของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี โดยทั้งนี้การที่

ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีจรรยาบรรณของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ย่อมทำให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรสามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ มีความเป็นเลิศในการทำงาน และนำไปสู่ความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

2.2 จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความสัมพันธ์กับความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ผลการศึกษาพบว่า จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความสัมพันธ์กับความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร สอดคล้องกับการศึกษาของ สุธิมา แย้มละมุล (2555: 18) กล่าวว่า จริยธรรมทางการบัญชีมีความสัมพันธ์และเชิงบวกกับความสำเร็จในการปฏิบัติงาน และสอดคล้องผลการศึกษาของ ธัญญา นวลมณี (2555: 117) กล่าวว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตควรนำไปใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชี เพื่อให้สามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีคุณภาพและเกิดประสิทธิภาพในการสอบบัญชี อันจะนำไปสู่ความเป็นเลิศในการทำงาน และเป็นประโยชน์ให้สามารถดำเนินงานไปสู่เป้าหมาย

จากผลการศึกษาข้างต้นนี้สะท้อนให้เห็นถึงความสำคัญของจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องใช้หลักความรอบคอบและหลักความระมัดระวังในการปฏิบัติงานใช้ดุลยพินิจในการตัดสินใจโดยอยู่ภายใต้ความถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องมีความซื่อสัตย์สุจริตในงานที่ทำโดยไม่มีข้อจำกัด เพื่อความเป็นอิสระในการ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีการพัฒนาความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงาน ต้องมีการวางแผนการทำงาน โดยจัดลำดับขั้นตอนการดำเนินงาน ทำให้งานสำเร็จและมีคุณภาพตามมาตรฐานที่กำหนดโดยคำนึงถึงการรักษาความลับของลูกค้าโดยคำนึงถึงผลเสียที่จะเกิดขึ้นในการเปิดเผยข้อมูลด้วยความเสมอภาคและเที่ยงธรรม พึงรักษาผลประโยชน์ที่พึงมีให้กับกิจการและบุคคลที่เกี่ยวข้องโดยยึดหลักความถูกต้องตามกฎหมายอย่างเต็มความสามารถ ทำให้ผู้มีส่วนได้เสียความมั่นใจว่าจะได้รับความเป็นธรรมและได้รับผลตอบแทนที่คุ้มค่า และจัดทำและนำเสนอรายการทางบัญชีและภาษีอากรด้วยความเที่ยงธรรม พร้อมทั้งไม่โฆษณาหรือยินยอมให้ผู้อื่นโฆษณาการปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชีด้วยประการ และไม่ให้เกิดความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพในส่วนที่เกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากรหรือกฎหมายอื่นปฏิบัติงาน ซึ่งสอดคล้องกับการศึกษา นันทวรรณ วงศ์ไชย (2553: 48-49) จรรยาบรรณวิชาชีพ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม และสอดคล้องกับงานวิจัยของ มณฑิรา กิจสัมพันธ์วงศ์ (2550: 167) พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตพึงให้ความสำคัญขอต่อลูกค้า โดยสำนึกในหลักการและมารยาทแห่งวิชาชีพปฏิบัติงานด้วยความรู้ ความสามารถ และมาตรฐานการปฏิบัติงานเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ ไม่ละทิ้งงานที่รับตรวจโดยไม่มีเหตุผลเพื่อประโยชน์ในการควบคุมและส่งเสริมการประกอบวิชาชีพบัญชีซึ่งจะส่งผลถึงความสัมพันธ์ด้านความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ต้องสามารถนำความรู้เดิมมาคิดค้น ดัดแปลงและ

ประยุกต์ให้เกิดเป็นสิ่งใหม่ได้สามารถพัฒนาผลงานให้มีความก้าวหน้าและดีขึ้นอย่างสม่ำเสมอ ปฏิบัติงานด้วยความวิริยะอุตสาหะเพื่อให้การทำงานประสบความสำเร็จ ซึ่งสอดคล้องกับ เบญญาภา สิงห์ทองชัย (2556: 215) พบว่า ประสิทธิภาพการปฏิบัติงานตรวจสอบสอดคล้องกับความต้องการ และความคาดหวังในการบริหารงาน มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี โดยรวม เช่นเดียวกับ น้ำเพชร อยู่สกุล (2553: 159) ด้านความเป็นเลิศในความสามารถในการบริหาร และความพร้อมในการทำงาน ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องรวบรวมข้อมูล ประเมินผล สรุปและนำเสนอ รายงานอย่างระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ พร้อมนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องและเพียงพอต่อการใช้ ประกอบการตัดสินใจของผู้เกี่ยวข้องได้และต้องตรวจสอบและรับรองบัญชี ที่ถูกต้องตามความเป็นจริง อย่างเคร่งครัด ซึ่งสอดคล้องกับ เบญญาภา สิงห์ทองชัย (2556: 215) ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้อง นำเสนอข้อมูลได้อย่างถูกต้อง เที่ยงธรรม และมีความสมบูรณ์ครบถ้วน เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐาน การสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปโดยปราศจากการเอนเอียง

2.3 ความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความสัมพันธ์กับความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ผลการศึกษาพบว่า ความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความสัมพันธ์กับความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร สอดคล้องกับการศึกษาของ ปิยธิดา สายสุทธิ (2554: 100) ความเป็นมืออาชีพ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จหรือความเป็นเลิศในการทำงาน และสอดคล้องกับ ชู (Choo. 1996: 339-359) ได้ศึกษาผลกระทบของความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พบว่า ขอบเขตความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแตกต่างกันขึ้นอยู่กับประสบการณ์ในการปฏิบัติงาน และผลการวิจัยครั้งนี้ มีข้อสรุปในประเด็นความเป็นมืออาชีพเป็นไปในทิศทางเดียวกับ แอนเดอร์สัน และไรท์ (Anderson; & Wright. 1988: 250-269) พบว่า ผลกระทบของความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ พบว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ปฏิบัติงานได้ดีกว่าด้วยความเข้าใจงานมากกว่าการทำงานจึงมีความเป็นมืออาชีพมากกว่า

จากผลการศึกษาข้างต้นนี้สะท้อนให้เห็นถึงความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องนำความรู้เดิมมาคิดค้น ดัดแปลงและประยุกต์ให้เกิดเป็นสิ่งใหม่ และพัฒนาผลงานให้มีความก้าวหน้าและดีขึ้นอย่างสม่ำเสมอ โดยควบคุมการปฏิบัติงานของตนให้เป็นไปตามแผนงานที่กำหนด ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องปฏิบัติงานด้วยความวิริยะอุตสาหะเพื่อให้การทำงานประสบความสำเร็จและมีประสิทธิภาพโดยอาศัยทักษะเฉพาะตัวในการบริหารงาน พร้อมทั้งผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องรวบรวมข้อมูล ประเมินผล สรุปและนำเสนอรายงานอย่างระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ โดยนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องและเพียงพอต่อการใช้ประกอบการตัดสินใจของผู้เกี่ยวข้อง รวมทั้งการตรวจสอบและรับรองบัญชี ที่ถูกต้องตามความเป็นจริงอย่างเคร่งครัด สอดคล้องกับการศึกษาของ

พรพรรณ ทิพย์ธาทูภักดี (2556: 114) กล่าวถึงความเป็นเลิศทางวิชาชีพบัญชี ด้านความรู้ทางวิชาชีพ มีผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิผลการปฏิบัติงานโดยรวม ซึ่งส่งผลถึงความสัมพันธ์ต่อความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร โดยทำการเปิดเผยข้อมูลทุกด้านในรายการทางบัญชีและภาษีอากร อย่างถูกต้อง ครบถ้วน และชัดเจน พร้อมนำความรู้ความเข้าใจและสามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชีได้เป็นอย่างดี และสามารถวัดมูลค่าและการรับรู้ของประกอบของงบการเงิน โดยเลือกเกณฑ์ในการวัดมูลค่าในงบการเงินได้อย่างมีประสิทธิภาพ สิ่งสำคัญอีกสิ่งหนึ่งคือ การให้ความสำคัญของคุณค่าวิชาชีพ จริยธรรมและวัฒนธรรมมาใช้ในการตัดสินใจ นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องพัฒนาตนเองให้สามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพและพัฒนาการเรียนรู้ด้วยตนเองเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน โดยมีการทำงานเป็นทีมเพื่อให้องค์กรสามารถบรรลุเป้าหมาย เพื่อให้เกิดความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากรมากยิ่งขึ้น ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องพัฒนาความสัมพันธ์ที่ดี วางตัวเป็นกลาง รู้จักกาลเทศะ และมีทัศนคติที่ดีต่อเพื่อนร่วมงานและต้องมีแนวคิดในการพัฒนาและส่งเสริมให้มีการเรียนรู้สังคมได้อย่างมีประสิทธิภาพ เนื่องจากผู้สอบบัญชีที่ได้ศึกษาเรียนรู้ มีความสามารถที่จะระบุและจัดระบบงานได้อย่างมีประสิทธิภาพและเหมาะสม มีการคิดอย่างมีเหตุผลเชิงวิเคราะห์สังเคราะห์ รวมถึงการให้เหตุผลวิเคราะห์อย่างละเอียดรอบคอบ ทำให้ผู้สอบบัญชีทำงานอย่างชัดเจน ถูกต้อง แม่นยำ ต่อการจัดทำรายงานการสอบบัญชี

3. พัฒนาโมเดลโครงสร้างความสัมพันธ์เชิงสาเหตุและตรวจสอบองค์ประกอบของปัจจัยที่สำคัญที่ส่งผลต่อความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากรซึ่งสามารถนำเสนอได้ ดังนี้

จากผลการวิจัยพบว่า โมเดลโครงสร้างความสัมพันธ์เชิงสาเหตุระหว่าง จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีอากร ความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร และความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากรนั้น สะท้อนให้เห็นว่า โมเดลโครงสร้างความสัมพันธ์มีความกลมกลืน โดยผู้วิจัยได้ปรับให้เป็นโมเดลแบบประหยัด ดังนั้น จึงสรุปได้ว่าโมเดลดังกล่าว มีความเหมาะสมสำหรับนำไปใช้ในการพัฒนาโครงสร้างความสัมพันธ์เชิงสาเหตุ ระหว่างจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร และความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร สอดคล้องกับการศึกษาของ เบญญาภา สิงห์ทองชัย (2556: 200-218) ที่กล่าวว่า ประสิทธิภาพการปฏิบัติงานตรวจสอบ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบ

ดังนั้น การทำงานแบบมืออาชีพจึงส่งผลให้เกิดการตรวจสอบทางกฎหมายและจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี (Collins. 2006: 325-332) ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์และมีความรู้สามารถมากกว่าจะสามารถตรวจสอบกิจการที่ค่อนข้างยากและปฏิบัติงานได้มากกว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์และมีความรู้ความสามารถน้อยกว่า ซึ่งจะมีส่วนสำคัญในการช่วยการพิจารณาตัดสินใจลงความคิดเห็นในการงบการเงินได้ถูกต้องและน่าเชื่อถือกว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์และมีความรู้ความสามารถ

ที่น้อย (Lin, Fraser; & Hatherly. 2003: 19-34) นอกจากนั้นการศึกษาของวิทท์ และคณะ (Witt; et al. 2002: 164-169) ได้กล่าวว่า การทำงานที่มีความระมัดระวังสูงมีประสิทธิภาพสามารถรับรู้ข้อมูลปัญหาได้เร็ว นักตรวจสอบบัญชีได้ใช้ข้อปฏิบัติหลากหลาย และผู้ตรวจสอบบัญชีมีการหลบเลี่ยงที่จะเปิดเผยถึงรูปแบบการบังคับใช้ระเบียบต่อสาธารณะและส่งผลพฤติกรรมของผู้ตรวจสอบบัญชีอย่างละเอียดมากขึ้น การทำบัญชีอย่างมีประสิทธิภาพ (Izlawanie. 2013: 188-196) โดยในการดำเนินงานและความเป็นเลิศ จะนำไปสู่ยุทธศาสตร์องค์กรที่มีประสิทธิภาพอย่างแท้จริง (Marius. 2013: 323-327)

นอกจากนั้นงานวิจัยดังกล่าว สามารถใช้สนับสนุนการตรวจสอบองค์กรประกอบของปัจจัยที่สำคัญส่งผลต่อการเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากรได้อย่างชัดเจน นอกจากนั้นยังได้ตรวจสอบองค์ประกอบของปัจจัยที่สำคัญส่งผลต่อการเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร โดยพบว่า ปัจจัยที่ส่งผลต่อความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากรนั้น ได้แก่ จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีภาษีอากร และความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร โดยปัจจัยจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ประกอบด้วยองค์ประกอบ 5 ด้าน คือ ด้านความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม ความซื่อสัตย์สุจริต ด้านความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงาน ด้านจรรยาบรรณต่อผู้เสียภาษี ด้านจรรยาบรรณต่อผู้ร่วมอาชีพ และด้านจรรยาบรรณทั่วไป และปัจจัยความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ประกอบด้วยองค์ประกอบ 4 ด้าน คือ ด้านการทำงานเชิงรุก ด้านความทุ่มเทและอดทน ด้านความยืดหยุ่นปรับตัวได้ ด้านคุณภาพของงานและความเชื่อถือได้

ข้อเสนอแนะ

ข้อเสนอแนะที่ได้จากการวิจัย

1. จากการศึกษาครั้งนี้พบว่า จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีภาษีอากร เป็นปัจจัยสำคัญที่ส่งผลต่อความเป็นเลิศในการทำงาน และความเป็นมืออาชีพดังนั้นในการพัฒนาผู้สอบบัญชีภาษีอากรให้สามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพนั้น ควรมีการส่งเสริมให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรยึดถือปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณที่เหมาะสมกับวิชาชีพ ซึ่งการปฏิบัติตามแนวทางดังกล่าวจะนำไปสู่การนำเสนองบการเงินที่ถูกต้อง มีความน่าเชื่อถือ สร้างความเชื่อมั่น และภาพลักษณ์ที่ดี อันจะส่งผลให้ผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย (Stakeholder) ผู้ลงทุน (Investor) เกิดความเชื่อมั่นต่อข้อมูลทางการเงินที่ได้รับการรับรองจากผู้สอบบัญชีภาษีอากร ตลอดจนนำไปสู่การปฏิบัติงานที่มีประสิทธิภาพ สร้างความเป็นเลิศในการทำงานให้แก่ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ทั้งนี้ยังส่งผลต่อการจัดเก็บภาษีให้เกิดความถูกต้อง เที่ยงธรรม เพื่อให้รัฐสามารถนำเงินภาษีที่จัดเก็บได้ไปใช้ในการพัฒนาประเทศให้เกิดความเจริญก้าวหน้าต่อไป

2. ควรส่งเสริมให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีจรรยาบรรณในการปฏิบัติงานนั้น (Ethic of Taxes Auditor) ควรสร้างแนวทางให้ผู้สอบบัญชีตระหนักถึงการให้ความสำคัญต่อการมีจรรยาบรรณ

ในการประกอบวิชาชีพ ทั้งจรรยาบรรณทั่วไปที่ต้องยึดถือปฏิบัติ จรรยาบรรณต่อผู้เสียภาษีซึ่งเป็นผู้รับบริการ และจรรยาบรรณต่อผู้ร่วมอาชีพ โดยต้องยึดถือหลักความถูกต้องตามกฎหมาย มีความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และมีความซื่อสัตย์สุจริต ตลอดจนจะต้องพึงระวังในการปฏิบัติงานด้วยความละเอียดรอบคอบ ตลอดจนระมัดระวัง ให้ความสำคัญแม่นยำ และนำเสนอข้อมูลตามความจริง

3. ควรส่งเสริมให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความเป็นเลิศในการทำงาน (Job Excellence) โดยจะต้องเพิ่มทักษะความสามารถในการทำงานเชิงรุก มีการวางแผนในการปฏิบัติงานอย่างรอบคอบ และเหมาะสม เพื่อให้งานนั้นมีความก้าวหน้าและพัฒนาขึ้นอย่างต่อเนื่อง สม่าเสมอ ตลอดจนแสวงหาแนวทางใหม่ๆ ในการแก้ปัญหา เพื่อให้ได้มาซึ่งแนวทางปฏิบัติที่ดี (Best Practice) สำหรับการปฏิบัติงานสอบบัญชีภาษีอากร ซึ่งประเด็นที่สำคัญก็คือผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องมีความมุ่งมั่นทุ่มเท มีความวิริยะอุตสาหะ ในการทำงานให้ประสบความสำเร็จไม่ย่อท้อต่ออุปสรรค และพร้อมปรับตัวกับสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงได้อย่างเหมาะสม โดยยังคงรักษามาตรในการปฏิบัติงานที่มีความถูกต้อง มีประสิทธิภาพ และมีความน่าเชื่อถือ

4. ควรผลักดันให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรปฏิบัติงานอย่างมืออาชีพ (Professional Skills) โดยพัฒนาและเรียนรู้สิ่งใหม่ๆ มีการนำเทคโนโลยีสารสนเทศมาประยุกต์ใช้ให้เกิดประสิทธิภาพในการวางแผน การตัดสินใจ และการปฏิบัติงาน นอกจากนั้นยังรวมถึงการสร้างทักษะในการบริหารทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัดให้เกิดประโยชน์สูงสุด ตลอดจนสามารถติดต่อสื่อสารกับบุคคลที่มีความหลากหลายทางทัศนคติ วัฒนธรรม และพร้อมที่จะเรียนรู้ความแตกต่างได้อย่างชาญฉลาด โดยยังคงอัตลักษณ์ในการเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน ยึดถือความเที่ยงธรรม และมีความน่าเชื่อถือศรัทธาในวิชาชีพที่ตนดำรงอยู่

5. ผู้สอบบัญชีภาษีอากรควรให้ความสำคัญต่อการพัฒนาตนเองอย่างต่อเนื่อง เพื่อเสริมสร้างความรู้ ความสามารถ และทักษะในการประกอบวิชาชีพ ทั้งนี้เนื่องจากในปัจจุบันสภาพแวดล้อมต่างๆ ในการดำเนินงานมีการเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลา ซึ่งส่งผลให้การปฏิบัติงานจำเป็นต้องเตรียมความพร้อม เพื่อให้สามารถปฏิบัติงานให้เกิดประสิทธิภาพ เกิดความเชื่อถือศรัทธาสำหรับบุคคลทั่วไปและผู้รับบริการ โดยผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องศึกษาค้นคว้า และทำความเข้าใจ ตลอดจนแสวงหาข้อมูลใหม่ๆ ที่จะเป็นประโยชน์ต่อการปฏิบัติงาน ซึ่งอาจจะเข้าร่วมอบรมและสัมมนา ในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี ภาษีอากร กฎหมาย หรือพระราชบัญญัติต่างๆ ตลอดจนความรู้อื่นๆ ที่สามารถนำมาพัฒนาการปฏิบัติงานให้เกิดผลสัมฤทธิ์

6. หน่วยงานที่เกี่ยวข้องควรส่งเสริม พัฒนาให้ผู้ปฏิบัติงานด้านบัญชี มีความรู้ความเข้าใจด้านจรรยาบรรณ เพื่อเพิ่มทักษะความสามารถไปสู่ความเป็นเลิศในการปฏิบัติงาน โดยควร

กำหนดแนวทางในการพัฒนาทักษะ สมรรถนะของผู้ประกอบวิชาชีพเพื่อเตรียมความพร้อมสำหรับการเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลา

ข้อเสนอแนะสำหรับงานวิจัยครั้งต่อไป

1. สำหรับการศึกษาครั้งต่อไปผู้สนใจควรศึกษาปัจจัยอื่นๆ ที่มีความสัมพันธ์ต่อความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร เพื่อให้ศึกษามีความสมบูรณ์ ครอบคลุมมากยิ่งขึ้น
2. ผู้ที่สนใจสามารถนำโมเดลความสัมพันธ์เชิงสาเหตุของปัจจัยที่สำคัญที่ส่งผลต่อความเป็นมืออาชีพไปใช้สำหรับพัฒนาประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีด้านอื่นๆ เช่น ผู้ตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เป็นต้น
3. สำหรับการศึกษาในครั้งนี้อาจได้พัฒนาโมเดลความสัมพันธ์เชิงสาเหตุของปัจจัยที่สำคัญที่ส่งผลต่อความเป็นมืออาชีพซึ่งเกิดจากการศึกษาค้นคว้าจากแนวคิดทฤษฎีและงานวิจัยที่ผ่านมา อย่างไรก็ตามการศึกษาในอนาคตอาจศึกษาแนวทางการสร้างความเป็นมืออาชีพสำหรับผู้สอบบัญชีภาษีอากร ด้วยการศึกษาด้วยวิธีเชิงคุณภาพ (Qualitative Research) เพื่อให้ได้ข้อมูลในเชิงลึก และนำไปสู่การพัฒนาประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานได้อย่างครบถ้วน

ประโยชน์ของการวิจัย

1. สามารถนำผลการศึกษาที่ได้ไปใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาความเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรให้มีจรรยาบรรณในสถานการณ์ที่เร่งด่วนก่อน ซึ่งสามารถพัฒนาจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในด้านจรรยาบรรณต่อผู้ร่วมอาชีพ เพราะส่งผลต่อจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีภาษีอากรได้อย่างรวดเร็ว ทั้งนี้สิ่งที่จะพัฒนาให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีจรรยาบรรณที่ดีขึ้น ก็จะเป็นการพัฒนาด้านจรรยาบรรณต่อผู้เสียภาษี และจรรยาบรรณทั่วไป ก็จะส่งผลต่อจรรยาบรรณผู้สอบบัญชีภาษีอากรเช่นกัน
2. สามารถนำมาใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาความเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรให้มีความเป็นเลิศในการทำงานอย่างเร่งด่วนก่อน โดยให้ความสำคัญต่อความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในด้านความทุ่มเทและอดทน เพราะส่งผลต่อความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรได้อย่างรวดเร็ว ทั้งนี้สิ่งที่จะพัฒนาให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความเป็นเลิศในการทำงานที่ดีขึ้น ก็จะเป็นการพัฒนาด้านการทำงานเชิงรุก ด้านความยืดหยุ่นปรับตัวได้ และด้านคุณภาพของงานและความเชื่อถือได้ ตามลำดับ ซึ่งถ้าดำเนินพัฒนาในแต่ละด้าน ก็จะส่งผลต่อความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรเช่นกัน
3. สามารถนำแนวทางในการพัฒนาความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในสถานการณ์ที่ต้องพัฒนาโดยเร่งด่วน ซึ่งสามารถพัฒนาความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

อากร ในด้านองค์กรและด้านบุคคลไปพร้อมๆ กัน เพราะส่งผลต่อความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชี ภาษีอากรได้อย่างรวดเร็ว

4. สามารถนำไปใช้เป็นแนวทางในการกำหนดทิศทางการสร้างความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร เพื่อประโยชน์ในการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบและรับรองบัญชี ตลอดจนผู้ที่เกี่ยวข้องให้เกิดความเข้าใจ และเป็นแนวทางในการวิเคราะห์ปัญหาและอุปสรรคเพื่อพัฒนาปรับปรุง เสริมสร้างวิธีการใหม่ๆ เพื่อที่จะนำมาปรับใช้กับผู้สอบบัญชีภาษีอากรในอนาคตต่อไป

5. หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ตลอดจนสถาบันทางการศึกษาที่เป็นผู้ผลิตนักบัญชี ควรนำ แนวทางการศึกษาไปใช้ในการกำหนดแนวทางการสร้างนักบัญชีให้เป็นผู้ที่มีจรรยาบรรณในวิชาชีพ มีความสามารถในการปฏิบัติงานได้อย่างดีเยี่ยม และมีความเป็นมืออาชีพในการประกอบวิชาชีพ ทางด้านบัญชี ทั้งนี้เพื่อให้บุคคลได้พัฒนาตนเองสู่ความเป็นเลิศ พร้อมทั้งจะร่วมกันพัฒนาประเทศให้มีความเข้มแข็งยั่งยืนสืบไป