ผลกระทบของกลยุทธ์การปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีสมัยใหม่ที่มีต่อความเป็นเลิศทางการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

Effects of Modern Audit Practice Strategy on Audit Excellence of Tax Auditors in Thailand

มะลิ งัดโคกกรวด[1], ศรีรุ่งรัตน์ สุดสมบูรณ์[2], วิษณุ สุมิตสวรรค์[3]
Mali Ngudkoggruad[1], Seerungrat Sodsomboon[2], Vissanu Zumitzavan[3]

บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์ เพื่อทดสอบผลกระทบของกลยุทธ์การปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีสมัยใหม่ ที่มีต่อความเป็นเลิศทางการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ทำการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย จำนวน 116 คน โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือ สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล ได้แก่ การวิเคราะห์สหสัมพันธ์พหุคูณและการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ ซึ่งกลยุทธ์การปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีสมัยใหม่ ได้ถูกกำหนดให้เป็นตัวแปรอิสระ ที่มีความสัมพันธ์และผลกระทบต่อความเป็นเลิศทางการสอบบัญชี

ผลการวิจัย พบว่า 1) กลยุทธ์การปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีสมัยใหม่ ด้านการเตรียมงานและวางแผน มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความเป็นเลิศทางการสอบบัญชี 2) กลยุทธ์การปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีสมัยใหม่ด้านการสรุปผลการตรวจสอบและรายงานการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความเป็นเลิศทางการสอบบัญชี ดังนั้น ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องให้ความสำคัญกับการพัฒนา ปรับปรุงและประยุกต์ใช้กลยุทธ์ในการปฏิบัติงานการสอบบัญชีสมัยใหม่เพื่อพัฒนาศักยภาพในการปฏิบัติงานให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้นไป และเป็นกลยุทธ์ในการสร้างคุณภาพงานการสอบบัญชี ผลงานมีคุณภาพมีความน่าเชื่อถือเป็นที่ยอมรับ เกิดความพึงพอใจจากผู้ที่เกี่ยวข้อง และเป็นการสร้างชื่อเสียงอันดีแก่วิชาชีพสอบบัญชีต่อไป

คำสำคัญ: กลยุทธ์การปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีสมัยใหม่, ความเป็นเลิศทางการสอบบัญชี, ผู้สอบบัญชีภาษีอากร

---

[1] นิสิตระดับปริญญาโท หลักสูตรการบัญชีมหาบัณฑิต คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม

[23] อาจารย์ คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม

[1] Master's Student of Management Program, Faculty of Accountancy and Management, Mahasarakham University.

[23] Lecturer, Faculty of Accountancy and Management, Mahasarakham University.

Abstract

The purpose of this study was to verify the effects of modern audit practice strategy on audit excellence of tax auditors in Thailand. A questionnaire was applied as an instrument for collecting data from 116 tax auditors in Thailand. The statistical tests were used to analyse data composed of multiple correlation analysis and multiple regression analysis. The modern audit practice strategy was determined as the independent variable associated with the audit excellence.

The findings revealed that: 1) The modern audit practice strategy -preparing and planning had a positive relationship with audit excellence. 2) The modern audit practice strategy concluding and Issuing the audit report had a positive relationship with the audit excellence. Therefore, the contributions of this research may be useful to develop the modern audit strategy practice overall.

Keywords : Modern Audit Practice Strategy, Audit Excellence , Tax Auditors

บทนำ

จากการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจโลก ทำให้ธุรกิจมีการขยายตัวอย่างรวดเร็วและมีการแข่งขันอย่างรุนแรง ทั้งด้านการค้าและการลงทุน เทคโนโลยีมีการพัฒนาสูงขึ้นเรื่อยๆ ส่งผลให้มีการเปลี่ยนแปลงในหลายๆด้านรวมถึงด้านการบัญชี เนื่องจากวิชาชีพบัญชีเป็นวิชาชีพหนึ่งที่มีส่วนในการพัฒนาเศรษฐกิจด้านต่างๆโดยเฉพาะอย่างยิ่งการจัดทำรายงานเพื่อให้ข้อมูลแก่ผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้อง เช่น ผู้ลงทุน ผู้บริหาร ลูกค้า รัฐบาล สาธารณชน ฯลฯ เพื่อให้ได้รับข้อมูลที่มีคุณภาพ และสามารถคาดคะเนแนวโน้มของธุรกิจในอนาคตได้จากการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว สภาวิชาชีพบัญชีได้มีการปรับเปลี่ยนมาตรฐาน การบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งมุ่งเน้นใช้แนวทางตามสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (International Federation of Accountants : IFAC) และได้ออกกฎหมายสำหรับวิชาชีพ เพื่อสร้างคุณภาพการให้บริการวิชาชีพให้ได้มาตรฐานระดับสากล อันจะนำมาซึ่งความเชื่อมั่นของผู้ใช้ข้อมูลหรือผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในยุคเศรษฐกิจแบบโลกเสรี (สุธี คหวณิช, 2549 : 47) ในการประกอบธุรกิจประเภทห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็ก ที่มีทุนจดทะเบียนไม่เกินห้าล้านบาท สินทรัพย์รวมไม่เกินสามสิบล้านบาท และรายได้รวมไม่เกินสามสิบล้านบาท จะแสดงผลของการประกอบการในรูปงบการเงิน เพื่อแสดงให้เห็นถึงการประกอบธุรกิจที่มีระบบบัญชีและการเงินที่ดี โดยงบการเงินของนิติบุคคลขนาดเล็กนั้น จำเป็นต้องมีการสอบบัญชีโดยผู้สอบบัญชีภาษีอากรเพื่อให้งบการเงินนั้นมีความถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจั่นเพชร, 2554 : 1-2)

กลยุทธ์การปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีสมัยใหม่ (Modern Audit Practice Strategy) เป็นขั้นตอนในการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีซึ่งถือว่ามีความสำคัญต่อผู้สอบบัญชีในยุคเศรษฐกิจปัจจุบัน เนื่องจากผู้สอบบัญชีต้องมีการปรับใช้กลยุทธ์ การปฏิบัติงานให้ทันสมัย โดยมีการพัฒนากลยุทธ์ใหม่ ๆ ในการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชี ใช้วิธีการที่เหมาะสมทำในสิ่งที่ถูกและควรทำ เหมาะสมกับสถานการณ์ เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดไว้นอกจากความรู้ความสามารถที่มีอยู่แล้วอาจจะต้องใช้ประสบการณ์ในการทำงานมาเป็นตัวช่วย เนื่องจากงานตรวจสอบเป็นงานที่ละเอียดอ่อนและต้องการความน่าเชื่อถือเป็นอย่างมากประสบการณ์ที่มีอยู่นั้น จะเป็นตัว

ช่วยให้เกิดกลยุทธ์การปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีสมัยใหม่ได้ เพื่อเป็นส่วนช่วยให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรสามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องใช้กลยุทธ์ในหลายด้าน ประกอบด้วยด้านการเตรียมงานและวางแผน ด้านการตรวจสอบและรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชี และด้านการสรุปผลการตรวจสอบและจัดทำรายงานการสอบบัญชีเพื่อนำไปสู่ความเป็นเลิศทางการสอบบัญชี (สุชาย ยังประสิทธิกุล, 2550 : 1-30)

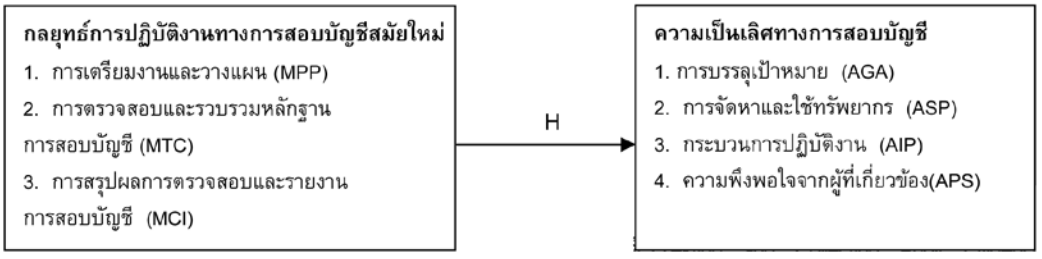
ความเป็นเลิศทางการสอบบัญชี (Audit Excellence) เป็นผลงานที่สำคัญของผู้สอบบัญชี สามารถสะท้อนให้เห็นถึงคุณภาพการทำงานของผู้สอบบัญชีว่ามีประสิทธิภาพประสิทธิผลมากน้อยเพียงใด กล่าวคือรายงานของผู้สอบบัญชีจะต้องจัดทำขึ้นด้วยความรู้ความสามารถ ที่มีอยู่ของผู้สอบบัญชีซึ่งจะต้องเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดไว้ คุณภาพการสอบบัญชีเป็นผลสะท้อนให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติงานตรวจสอบมีความถูกต้องในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ และการรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีที่แสดงฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงานตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปได้อย่างมีประสิทธิภาพ และมีประสิทธิผลสามารถแสดงออกซึ่งความรู้ความสามารถได้เป็นอย่างดี ได้แก่ ความรู้ด้านการบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านกฎหมายและด้านเทคโนโลยีสารสนเทศโดยสามารถประเมินผลการปฏิบัติงานตรวจสอบว่ามีประสิทธิภาพและประสิทธิผลได้ในหลายด้าน ประกอบด้วย ด้านการบรรลุเป้าหมาย ด้านการจัดหาและใช้ทรัพยากร ด้านกระบวนการปฏิบัติงาน และด้านความพึงพอใจจากผู้ที่เกี่ยวข้อง (สมใจ ลักษณะ, 2552 : 262) ซึ่งหากประเมินแล้วผลการดำเนินงานสามารถบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่คาดไว้ถือว่ามีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ผลการดำเนินงานมีคุณภาพ เป็นที่ยอมรับและน่าเชื่อถือ

ผู้สอบบัญชีภาษีอากร (Tax Auditor) เป็นผู้ที่ได้รับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีตามอธิบดีกรมสรรพากรกำหนดให้ตรวจสอบและรับรองบัญชีเฉพาะห้างหุ้นส่วนที่มีทุนจดทะเบียนไม่เกินห้าล้านบาท มีสินทรัพย์รวมไม่เกินสามสิบล้านบาท และรายได้รวมไม่เกินสามสิบล้านบาท ซึ่งต้องไม่อยู่ในระหว่างถูกพักหรือถูกเพิกถอนใบอนุญาต หรือขาดต่อใบอนุญาต โดยผู้สอบบัญชีภาษีอากรควรมีความรู้ ความสามารถและความชำนาญในวิชาชีพเป็นพิเศษและควรมีความรู้เกี่ยวกับการบัญชี การสอบบัญชีและมีประสบการณ์ใน การปฏิบัติงานตลอดจนต้องมีการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ (Continuing Professional Development : CPD) และผู้สอบบัญชีควรมีทัศนคติและความคิดที่เป็นอิสระ (นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจั่นเพชร, 2554 : 1-2)

จากเหตุผลที่กล่าวมาแล้วข้างต้น ผู้วิจัยจึงสนใจศึกษาวิจัยผลกระทบของกลยุทธ์การปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีสมัยใหม่ที่มีต่อความเป็นเลิศทางการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อทดสอบว่ากลยุทธ์การปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีสมัยใหม่มีผลกระทบต่อความเป็นเลิศทางการสอบบัญชีหรือไม่ อย่างไร ซึ่งทำการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ผลลัพธ์ที่ได้จากการวิจัยสามารถนำไปใช้เป็นแนวทางเพื่อพัฒนาศักยภาพในการสอบบัญชีเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการสอบบัญชีให้ดียิ่งขึ้น และเป็นกลยุทธ์ในการสร้างคุณภาพการสอบบัญชีเพื่อเป็นการสร้างชื่อเสียงอันดีแก่วิชาชีพสอบบัญชีต่อไป

เอกสารงานวิจัยที่เกี่ยวข้องและสมมุติฐานของการวิจัย

ในการวิจัยครั้งนี้ กลยุทธ์การปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีสมัยใหม่ได้ถูกกำหนดให้เป็นตัวแปรอิสระและมีผลกระทบต่อความเป็นเลิศทางการสอบบัญชี จากวัตถุประสงค์ข้างต้นสามารถสรุปกรอบแนวคิดในการวิจัย ได้ดังนี้



รูปภาพประกอบ 1

1. กลยุทธ์การปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีสมัยใหม่ (Modern Audit Practice Strategy)

กลยุทธ์การปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีสมัยใหม่ หมายถึง การพัฒนากลยุทธ์ใหม่ ๆ ในการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชี โดยการใช้วิธีการที่เหมาะสม ทำในสิ่งที่ถูกและควรทำ เหมาะสมกับสถานการณ์สำหรับลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขตของ การตรวจสอบที่คาดไว้ ปฏิบัติงานตามหน้าที่และความรับผิดชอบในฐานะผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรฐานแห่งวิชาชีพและข้อกำหนดและสอดคล้องกับ ความคาดหวังของลูกค้า ประกอบด้วย (สุชาย ยังประสิทธิกุล, 2550 : 1-30 – 1-43)

1.1 การเตรียมงานและวางแผน (Preparing and Planning) หมายถึง การรวบรวมข้อมูลต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับลูกค้า เช่น ข้อมูลทางอุตสาหกรรม ที่ลูกค้าดำเนินการอยู่ ข้อมูลการเงินในอดีตของลูกค้า ระบบบัญชีและการควบคุมภายในการจัดแบ่งส่วนงาน และศึกษาทำความเข้าใจในธุรกิจของลูกค้า ตลอดจนวิเคราะห์ความเสี่ยงในการรับงานสอบบัญชี เพื่อใช้ประกอบในการพิจารณารับงานสอบบัญชีของลูกค้าแต่ละราย หากข้อมูลของลูกค้ามีความเสี่ยงมากหรือในการตรวจสอบต้องใช้ความรู้ความชำนาญเป็นพิเศษเกินความสามารถผู้สอบบัญชีควรพิจารณาปฏิเสธการรับงานดังกล่าว

1.2 การตรวจสอบและรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชี (Testing and Collecting Audit Evidence) หมายถึง การทดสอบการควบคุม ซึ่งจะทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถประเมินกิจการที่ตนตรวจสอบว่ามีระบบควบคุมภายในที่ดีหรือไม่ ซึ่งระบบการควบคุมภายในที่ดีจะมีผลต่อความถูกต้องของข้อมูลในงบการเงินเป็นอย่างมาก จากนั้นจึงรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีที่จะทำให้ตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน เพื่อใช้ในการสรุปแสดงความเห็นต่องบการเงินได้อย่างสมเหตุสมผล

1.3 การสรุปผลการตรวจสอบและรายงานการสอบบัญชี (Concluding and Issuing the Audit Report) หมายถึง การประเมินข้อสรุปของผู้สอบบัญชีโดยการสอบทานงานและรวบรวมข้อมูลจากหลักฐานที่ได้จากการทดสอบการควบคุมและการตรวจสอบเนื้อหาสาระ และสรุปผลการตรวจสอบออกมาเป็นรายงานการสอบบัญชี

2. ความเป็นเลิศทางการสอบบัญชี (Audit Excellence)

ความเป็นเลิศทางการสอบบัญชี หมายถึง การวินิจฉัย การรับรู้และประเมินผลการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีว่ามีการปฏิบัติงานที่ถูกต้อง มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล สามารถบรรลุเป้าหมายในผลที่คาดหวังของความสำเร็จทั้ง 4 ด้าน ดังนี้ (สมใจ ลักษณะ, 2552 : 262 – 263)

2.1 การบรรลุเป้าหมาย (Goal Accomplishment) หมายถึง การพิจารณาว่าการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชี การประเมินหลักฐานและการรายงานผลการตรวจสอบของการสอบบัญชีว่าตรงเป้าหมาย ความต้องการเพียงใด

2.2 การจัดหาและใช้ทรัพยากร (System Resource) หมายถึง การปฏิบัติงานได้ตามเป้าหมายความสำเร็จนั้น จะต้องจัดหาอย่างไรและใช้ปัจจัยทรัพยากรได้ครบถ้วนเพียงพอเพียงใด เป็นการพิจารณาประสิทธิภาพของการใช้ทรัพยากรในลักษณะที่ทรัพยากรเพียงพอสำหรับการดำเนินงานตามแผนที่กำหนดไว้ และทรัพยากรถูกใช้อย่างมีคุณภาพได้มาตรฐาน มีความถูกต้องเหมาะสมเพียงใด ไม่เกิดการสูญเปล่าในการใช้ทรัพยากรในการปฏิบัติงาน

2.3 กระบวนการปฏิบัติงาน (Processes and Operations) หมายถึง การปฏิบัติงานให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี ปฏิบัติหน้าที่ตามบทบาท วิชาชีพ ปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพได้งานครบถ้วน ใช้เวลาน้อย มีการใช้นวัตกรรมใหม่ๆ และมีเทคโนโลยีช่วยปฏิบัติงาน ทำงานเต็มศักยภาพ ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ร่วมงานมีความราบรื่นไม่มีข้อขัดแย้ง

2.4 ด้านความพึงพอใจจากผู้ที่เกี่ยวข้อง (Participants' Satisfaction) หมายถึง การรับรู้ถึงความสำเร็จในกระบวนการปฏิบัติงานด้านต่างๆของตน ต้องนำมาซึ่งความพึงพอใจ ความรู้สึกหรือทัศนคติที่ดีของผู้เกี่ยวข้องต่าง ๆ ตามไปด้วย

เนื่องจากกลยุทธ์การปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีสมัยใหม่เป็นการพัฒนากลยุทธ์ใหม่ ๆ ในการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชี โดยใช้ความรู้ความสามารถ และประสบการณ์ที่มีมาประยุกต์ใช้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชี เพื่อให้ผลงานที่ออกมามีคุณภาพ มีความน่าเชื่อถือเป็นที่ยอมรับ และเกิดความพึงพอใจในผลงานจากการปฏิบัติงาน และสามารถเป็นแนวทางเพื่อพัฒนาศักยภาพในการปฏิบัติงานบัญชีให้มีประสิทธิภาพให้ดียิ่งขึ้นไป ดังนั้น ในการวิจัยจึงตั้งสมมุติฐาน ดังนี้

สมมุติฐานการวิจัย : กลยุทธ์การปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีสมัยใหม่มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความเป็นเลิศทางการสอบบัญชี

วิธีการดำเนินงานวิจัย

1. กระบวนการและวิธีการเลือกกลุ่มตัวอย่าง

ในกระบวนการเลือกกลุ่มตัวอย่างสำหรับการวิจัยนั้น ประชากร (Population) ที่ใช้ในการวิจัยได้แก่ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย จำนวน 2,632 คน (กรมสรรพากร, 2554 : เว็บไซต์) กลุ่มตัวอย่าง (Sample) ที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย จำนวน 350 คน โดยเปิดตาราง Krejcie และ Morgan (บุญชม ศรีสะอาด, 2553 : 43) และใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างแบบชั้นภูมิ (Stratified Random Sampling) ผู้วิจัยส่งแบบสอบถามไปยังกลุ่มตัวอย่าง จำนวน 350 คน ซึ่งได้รับแบบสอบถามตอบกลับมาจำนวน 116 ฉบับ ซึ่งทั้งหมดเป็นแบบสอบถามที่มีการตอบสมบูรณ์ครบถ้วน คิดเป็นร้อยละ 33.14 ซึ่งสอดคล้องกับ Aaker และคณะ (2001) ได้นำเสนอว่าการส่งแบบสอบถามต้องมีอัตราตอบกลับอย่างน้อยร้อยละ 20 จึงจะถือว่ายอมรับได้

2. การวัดคุณลักษณะของตัวแปร

กลยุทธ์การปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีสมัยใหม่เป็นตัวแปรอิสระ ซึ่งสามารถจำแนกออกเป็น 3 ด้าน ดังนี้ 1) ด้านการเตรียมงานและวางแผน ประกอบด้วย โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการเก็บรวบรวมข้อมูลต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับผู้รับการตรวจการวิเคราะห์ ความเสี่ยงก่อนวางแผนการตรวจสอบ การตั้งข้อสมมติฐานก่อนการตรวจสอบ การวางแผนงานตรวจสอบและ การมอบหมายงานให้กับผู้ช่วยในการปฏิบัติงานตรวจสอบ 2) ด้านการตรวจสอบ

และรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชี ประกอบด้วย โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการตั้งประเด็นปัญหาจากการตรวจสอบบัญชีทำให้ตรวจพบข้อเท็จจริงได้รวดเร็วขึ้น การตรวจสอบบัญชีหลายๆ วิธี เพื่อให้ได้รับข้อมูลที่ถูกต้องแม่นยำและน่าเชื่อถือยิ่งขึ้น การพัฒนาและสร้างเครื่องมือที่ทันสมัย เพื่อใช้ในการปฏิบัติงาน ส่งผลให้สามารถปฏิบัติงานได้สำเร็จอย่างรวดเร็วและถูกต้องและการรวบรวบข้อมูลและการหาหลักฐานมาสนับสนุนใน การตรวจสอบให้มีความน่าเชื่อถือนำไปสู่การตัดสินใจที่ถูกต้องต่อไป และ 3) ด้านการสรุปผลการตรวจสอบและรายงานการสอบบัญชี ประกอบด้วยโดยครอบคลุมเกี่ยวกับการพิจารณาถึงหลักฐานที่ได้รับกับข้อมูลที่เป็นจริง ทำให้มีเหตุผลประกอบการรับรองรายงานการตรวจสอบ การให้ความสำคัญในการแสดงความคิดเห็นเพิ่มเติม และการสรุปผลการตรวจสอบบัญชีจากการสอบทานและรวบรวมข้อมูลเพิ่มเติม การให้ข้อเสนอแนะใน การตรวจสอบบัญชี

ความเป็นเลิศทางการสอบบัญชีเป็นตัวแปรตาม ประกอบด้วย 4 ด้าน ดังนี้ 1) ด้านการบรรลุเป้าหมายประกอบด้วย โดยครอบคลุมเกี่ยวกับความสามารถในการปฏิบัติงานได้ตามขอบเขตหน้าที่ที่ได้รับมอบหมาย การมีความคิดสร้างสรรค์สิ่งใหม่ๆในการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชี การประยุกต์แนวคิดใหม่ ๆ ในการปฏิบัติงานเพื่อพัฒนาการปฏิบัติงานให้บรรลุเป้าหมายอย่างมีประสิทธิภาพมีความมุ่งมั่นในการทำงานให้สำเร็จ และผลงานเป็นที่ยอมรับจากผู้ที่เกี่ยวข้อง 2) ด้านการจัดหาและใช้ทรัพยากร ประกอบด้วย โดยครอบคลุมเกี่ยวกับความสามารถในการวิเคราะห์ถึงความต้องการใช้ทรัพยากรเพื่อใช้ในการปฏิบัติงาน ความสามารถในการจัดหาทรัพยากรได้อย่างเพียงพอต่อความต้องการใช้ได้อย่างสม่ำเสมอและความสามารถใน การควบคุมการใช้ทรัพยากรในการปฏิบัติงานได้ตามแผนงานที่กำหนด ใช้ทรัพยากรได้อย่างคุ้มค่าและเกิดประโยชน์สูงสุด ส่งผลให้การปฏิบัติงานสำเร็จตามเป้าหมายที่คาดหวังไว้ 3) ด้านกระบวนการปฏิบัติงาน ประกอบด้วยโดยครอบคลุมเกี่ยวกับความสามารถควบคุมให้ผู้ใต้บังคับบัญชาปฏิบัติงานตามขั้นตอนและกระบวนการของการปฏิบัติงาน ความสามารถในการแก้ไขปัญหาและตัดสินใจในการปฏิบัติงานได้อย่างถูกต้องสมเหตุสมผล การใช้ความรู้ความสามารถ และประสบการณ์ในการทำงานที่มีอยู่ ใช้ในการตัดสินใจแก้ไขปัญหาในการปฏิบัติงาน และการมีส่วนในการปรับปรุง และพัฒนากลยุทธ์ในการปฏิบัติงาน และ 4) ด้านความพึงพอใจจากผู้ที่เกี่ยวข้อง ประกอบด้วยโดยครอบคลุมเกี่ยวกับเรื่องความพร้อมและความเต็มใจให้ความช่วยเหลือและร่วมมือเป็นอย่างดีในการปฏิบัติงานร่วมกับผู้อื่น ผลงานที่ได้สามารถนำไปเป็นประโยชน์และพัฒนาการปฏิบัติงานได้มีการพัฒนาความรู้ ความสามารถประสบการณ์ และทักษะในการปฏิบัติงานอยู่เสมอ การได้รับการยอมรับจากผู้ที่ร่วมงานด้วยและผู้ที่เกี่ยวข้อง

3. ค่าความเชื่อมันและความเที่ยงตรง

ผู้วิจัยได้ทดสอบความเชื่อมั่นและความเที่ยงตรง โดยการหาค่าอำนาจจำแนกเป็นรายข้อ (Discrimination Power) โดยใช้เทคนิค Item – total Correlation ซึ่งกลยุทธ์การปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีสมัยใหม่ มีค่าอำนาจจำแนก (r) อยู่ระหว่าง 0.3418 – 0.7071 และความเป็นเลิศทางการสอบบัญชีมีค่าจำแนก (r) อยู่ระหว่าง 0.5841 – 0.8036 ซึ่งสอดคล้องกับบุญชม ศรีสะอาด (2553) ได้นำเสนอว่าการทดสอบค่าอำนาจจำแนกเกินกว่า 0.20 เป็นค่าที่ยอมรับได้ และหาความเชื่อมั่นของเครื่องมือ (Reliability) โดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha Coefficient) ตามวิธีของครอนบาค (Cronbach)ซึ่งกลยุทธ์การปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีสมัยใหม่มีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาอยู่ระหว่าง 0.7071 – 0.8227 และความเป็นเลิศทางการสอบบัญชีมีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาอยู่ระหว่าง 0.7854 – 0.8891

4. สถิติที่ใช้ในการวิจัย

สำหรับการวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยได้ใช้การวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ ทดสอบผลกระทบของกลยุทธ์การปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีสมัยใหม่ที่มีต่อความเป็นเลิศทางการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ซึ่งเขียนเป็นสมการ ดังนี้

สมการ Audit Excellence (AEX)

$$= \beta_0 + \beta_1 \text{MPP} + \beta_2 \text{MTC} + \beta_3 \text{MCI} + \varepsilon$$

เมื่อ AEX หมายถึง ความเป็นเลิศทางการสอบบัญชี

ผลลัพธ์การวิจัยและการอภิปรายผล

ตาราง 1 ความคิดเห็นเกี่ยวกับกลยุทธ์การปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีสมัยใหม่และความเป็นเลิศทางการสอบบัญชี

ตัวแปร	$\overline{X}$	S.D.	ระดับความคิดเห็น
กลยุทธ์การปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีสมัยใหม่			
1. ด้านการเตรียมงานและวางแผน	3.95	0.47	มาก
2. ด้านการตรวจสอบและรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชี	3.92	0.44	มาก
3. ด้านการสรุปผลการตรวจสอบและรายงานการสอบบัญชี	4.04	0.48	มาก
โดยรวม	3.97	0.41	มาก
ความเป็นเลิศทางการสอบบัญชี			
1. ด้านการบรรลุเป้าหมาย	3.72	0.57	มาก
2. ด้านการจัดหาและใช้ทรัพยากร	3.66	0.53	มาก
3. ด้านกระบวนการปฏิบัติงาน	3.87	0.54	มาก
ด้านความพึงพอใจจากผู้ที่เกี่ยวข้อง	3.89	0.50	
4. ด้านความพึงพอใจจากผู้ที่เกี่ยวข้อง	3.72	0.57	มาก
โดยรวม	3.78	0.48	มาก

จากตาราง 1 พบว่า 1) ผู้สอบบัญชีภาษีอากร มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีกลยุทธ์การปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีสมัยใหม่โดยรวม ด้านการเตรียมงานและวางแผน ด้านการตรวจสอบและรวบรวมหลักฐาน การสอบบัญชี และด้านการสรุปผลการตรวจสอบและรายงานการสอบบัญชี อยู่ในระดับมาก เนื่องจากผู้สอบบัญชีภาษีอากร ต้องมีการปรับใช้กลยุทธ์การปฏิบัติทางการสอบบัญชีให้ทันสมัย โดยมีการพัฒนากลยุทธ์ใหม่ ๆ ในการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชี เพื่อให้การปฏิบัติงานมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล โดยใช้ความรู้ความสามารถ และประสบการณ์ที่มีอยู่เป็นตัวช่วยให้เกิดกลยุทธ์ในการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีในหลายด้านประกอบทั้งการเตรียมงานและวางแผน การตรวจสอบและรวบรวมหลักฐาน และการสรุปผลและจัดทำรายงานการสอบบัญชี การเตรียม

งานและวางแผนการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ถือว่าเป็นสิ่งสำคัญในการเริ่มต้นกระบวนงาน สอบบัญชีที่จะต้องมีการวางแผนให้ดี เพื่อให้กระบวนการปฏิบัติงานในลำดับต่อไปมีการเชื่อมโยงกันได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยจะต้องศึกษาและรวบรวมข้อมูลต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับลูกค้า อาทิเช่น ข้อมูลทางอุตสาหกรรมและความเข้าใจในธุรกิจที่ลูกค้าดำเนินการอยู่ ข้อมูลทางการเงินในอดีต ระบบบัญชีและการควบคุมภายในกิจการของลูกค้า โครงสร้างงาน ซึ่งสิ่งเหล่านี้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องนำมาวิเคราะห์ความเสี่ยง เพื่อใช้ประกอบการพิจารณารับงาน เพื่อเตรียมงานและวางแผนงานให้มีประสิทธิภาพ หากข้อมูลของลูกค้าที่รวบรวมได้นั้นมีความเสี่ยงมากหรือผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องใช้ความรู้ความชำนาญเป็นพิเศษเกินความสามารถควรพิจารณาปฏิเสธการรับงาน ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดของ นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปะพร ศรีจั่นเพชร (2554 : 3-4) กล่าวว่า ผู้สอบบัญชีควรวางแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบให้มีประสิทธิภาพและทันต่อเหตุการณ์ การวางแผนสอบบัญชีเริ่มต้นตั้งแต่การพิจารณาเลือกรับงานสอบบัญชี ซึ่งมีความสำคัญต่อผู้สอบบัญชีมาก เนื่องจากการรับงานตรวจสอบกิจการที่มีความเสี่ยงสูงหรือกิจการที่ผู้บริหารมีเจตนาไม่สุจริต ย่อมทำให้ผู้สอบบัญชีมีความยากลำบากในการตรวจสอบ และอาจตรวจสอบไม่พบข้อผิดพลาด ซึ่งอาจส่งผลให้ผู้สอบบัญชีถูกฟ้องร้องจากผู้ใช้บริการ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องปรับใช้กลยุทธ์ในการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีให้ทันสมัย ซึ่งสอดคล้องกับแนวความคิดของ เจริญ เจษฎาวัลย์ (2540 : 148) กล่าวว่า ผู้ตรวจสอบภายในจำเป็นที่จะต้องปฏิบัติงานตรวจสอบให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อองค์กรโดยจะต้องมีการพัฒนา ปรับปรุง เปลี่ยนแปลงหลักการและวิธีการให้ก้าวตามทันเหตุการณ์อยู่เสมอ โดยหลักการของกรรมวิธีการปฏิบัติงานตรวจสอบผู้ตรวจสอบต้องมีการวางแผนการตรวจสอบอย่างรอบคอบให้ได้ประโยชน์สูงสุด โดยมีต้นทุนต่ำสุด นอกจากผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องมีการเตรียมงานและวางแผนที่ดีแล้วจะต้องมีการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบรวบรวมหลักฐานจากการสอบบัญชี เพื่อให้ได้หลักฐานใช้ประกอบการสรุปและแสดงความเห็นต่องบการเงินได้อย่างสมเหตุสมผล อีกทั้งในส่วนของการสรุปผลการตรวจสอบและรายงานการสอบบัญชีนั้น ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องให้ความสำคัญในการสอบทานงานรวบรวมข้อมูลจากหลักฐานที่ได้จากการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชี และทำการสรุปผลการตรวจสอบออกมาเป็นผลงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ที่จะต้องจัดทำขึ้นด้วยความรู้ความสามารถและประสบการณ์เป็นไปตามมาตรฐาน การสอบบัญชี ซึ่งคุณภาพของการสอบบัญชีนั้นเป็นผลสะท้อนที่แสดงให้เห็นถึงความสามารถในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร โดยจะต้องมีความถูกต้อง ในสาระสำคัญและการรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีที่แสดงฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงานตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป 2) ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีความเป็นเลิศทางการสอบบัญชีอยู่ในระดับมาก เนื่องจากความเป็นเลิศทางการสอบบัญชี เป็นการวินิจฉัยและประเมินผลการปฏิบัติงานทาง การสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรว่ามีการปฏิบัติงานที่ถูกต้อง มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลสามารถบรรลุเป้าหมายที่คาดหวังไว้ ซึ่งการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลนั้น ต้องมีการใช้ทรัพยากรในการปฏิบัติงานได้อย่างเหมาะสมเพียงพอสำหรับการดำเนินงานตามแผนที่กำหนดไว้ ไม่เกิดการสูญเปล่าจากการใช้ทรัพยากรในการปฏิบัติงาน ผู้สอบบัญชีมีการปฏิบัติงานตรวจสอบที่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี โดยปฏิบัติหน้าที่ตามบทบาทวิชาชีพ สามารถปฏิบัติงานได้ครบถ้วน ใช้เวลาน้อย ทำงานอย่างเต็มศักยภาพ ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ร่วมงานมีความราบรื่นไม่มีข้อขัดแย้ง และที่สำคัญผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องมีความสัมพันธ์กับผู้ที่เกี่ยวข้องหลายฝ่าย การปฏิบัติ

งานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลนั้น ต้องนำมาซึ่งความพึงพอใจจากผู้ที่เกี่ยวข้องทุกฝ่าย ด้วยความรู้สึกและทัศนคติที่ดีของผู้ที่เกี่ยวข้องต่าง ๆ รายงานของผู้สอบบัญชีถือว่าเป็นผลงานที่สำคัญของผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่สามารถสะท้อนให้เห็นถึงคุณภาพจากการปฏิบัติงานสอบบัญชีว่ามีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากน้อยเพียงใด ซึ่งรายงานจากการสอบบัญชีนั้นจะต้องจัดทำขึ้นด้วยความรู้ความสามารถที่มีอยู่ของผู้สอบบัญชีภาษีอากรซึ่งจะต้องเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดไว้ สอดคล้องกับงานวิจัยของ ประภัสศร จันทะไทย (2554 : บทคัดย่อ) พบว่า ผลการปฏิบัติงาน สอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นส่วนประกอบที่สำคัญของการบริหารงานทางการเงินของธุรกิจต่าง ๆ กล่าวคือ งบการเงินที่จัดทำขึ้น แต่ละรอบระยะเวลาบัญชี จะเป็นประโยชน์ที่แท้จริงต่อผู้ถือหุ้น ผู้ลงทุนและบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องก็ต่อเมื่อได้มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตรวจสอบความถูกต้อง และแสดงความเห็นอย่างอิสระว่างบการเงินที่ตรวจสอบได้แสดงถึงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการโดยถูกต้องตามที่ควรและได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป เพื่อให้ผลงานของผู้สอบบัญชีเป็นที่เชื่อถือ แก่ผู้ให้งบการเงิน รายงานการสอบบัญชีที่มีคุณภาพนั้นจะต้องมาจากการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล คือจะต้องมีการบริหารทรัพยากรในการปฏิบัติงานได้อย่างมีคุณภาพมีความคุ้มค่า สามารถบรรลุเป้าหมายและวัตถุประสงค์ของการทำงาน ที่ใช้ต้นทุนที่ต่ำ สอดคล้องกับงานวิจัยของ มนชยา สุภานุชาต (2554 : บทคัดย่อ) พบว่า สถาบันอุดมศึกษา มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีความสำเร็จในการดำเนินงานโดยรวม และเป็นรายด้าน อยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านบรรลุเป้าหมายความสำเร็จด้านการจัดหา และใช้ทรัพยากร ด้านกระบวนการปฏิบัติงาน และด้านความพอใจของทุกฝ่ายซึ่งสถาบันอุดมศึกษา ได้มีการจัดทำแผนการทำงานตามขั้นตอนสร้างผลงานที่มีคุณภาพ ถูกต้องและสามารถตรวจสอบได้ ดำเนินงานตามเป้าหมายขององค์กรได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยได้กำหนดนโยบายในการกำหนดขอบเขตหน้าที่และขั้นตอนการปฏิบัติงานที่ชัดเจน มีการนำกลยุทธ์ในการบริการ ใหม่ ๆ มาปรับใช้ในกระบวนการดำเนินงาน จึงส่งผลให้องค์กรประสบความสำเร็จในการดำเนินงานตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ สามารถจัดสรรและบริหารทรัพยากรได้อย่างคุ้มค่าตามกระบวนการปฏิบัติงานที่ได้กำหนดไว้เป็นอย่างดี

ตาราง 2 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ของกลยุทธ์การปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีกับความเป็นเลิศทางการสอบบัญชีโดยรวมของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

ตัวแปร	AEX	MPP	MTC	MCI	VIF
$\overline{X}$	3.78	3.95	3.92	4.04	
S.D.	0.48	0.47	0.40	0.44	
AEX		0.638*	0.623*	0.674*	
MPP			0.721*	0.689*	2.409
MTC				0.706*	2.518
MCI					2.303

*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตาราง 2 พบว่า ตัวแปรอิสระแต่ละด้านมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับตัวแปรตาม โดยมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่าง 0.623 - 0.674 มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ในลำดับต่อมาผู้วิจัยจึงได้ทำการทดสอบ Multicollinearity ปรากฏว่าค่า VIF ของตัวแปรอิสระความเป็นเลิศทางการสอบบัญชีมีค่าตั้งแต่ 2.303 – 2.518 ซึ่งมีค่าน้อยกว่า 10 แสดงว่าตัวแปรอิสระไม่มีความสัมพันธ์กัน ทำให้ไม่เกิดปัญหาเนื่องจากความสัมพันธ์ภายในระหว่างตัวแปรอิสระ ซึ่งสอดคล้องกับ Hair และคณะ (2010)

ตาราง 3 การวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณโดยใช้ตัวแปรตามความเป็นเลิศทางการสอบบัญชีโดยรวมของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

กลยุทธ์การปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีสมัยใหม่	ความเป็นเลิศทางการสอบบัญชีโดยรวม		t	p-value
	สัมประสิทธิ์การถดถอย	ความคลาดเคลื่อนมาตรฐาน		
ค่าคงที่	0.466	0.305	1.528	0.129
ด้านการเตรียมงานและวางแผน (MPP)	0.258	0.104	2.479	0.015*
ด้านการตรวจสอบและรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชี (MTC)	0.195	0.114	1.709	0.090
ด้านการสรุปผลการตรวจสอบและรายงานการสอบบัญชี (MCI)	0.381	0.100	3.799	0.000*
F = 41.040 p = 0.000 Adj R^2= 0.511				

* มีระดับนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตาราง 3 พบว่า 1) ความเป็นเลิศทางการสอบบัญชีจะเกิดขึ้นได้โดยจะต้องมีการเตรียมงานและวางแผนที่รอบคอบ เนื่องจากการเตรียมงานและวางแผนงานทางการสอบบัญชีนั้นเป็นจุดเริ่มต้นของกระบวนงานการปฏิบัติงานสอบบัญชี ถือว่าเป็นแนวการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจัดทำขึ้นเพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการควบคุมการปฏิบัติงานสอบบัญชีของตน และสามารถใช้ประโยชน์จากการวางแผนสำหรับการมอบหมายงานให้กับผู้ช่วยให้สามารถนำไปปฏิบัติงานได้ รวมทั้งการติดตามผลงานอันจะทำให้ได้หลักฐานต่าง ๆ ที่เพียงพอต่อการแสดงความเห็นในผลของการตรวจสอบได้ การเริ่มต้นของการเตรียมงานและวางแผนในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีภาษีอากร คือ การศึกษาและรวบรวมข้อมูลต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับลูกค้าทำความเข้าใจในธุรกิจ ข้อมูลทางการเงิน ระบบบัญชีและการควบคุมภายในกิจการของลูกค้า เพื่อนำข้อมูลที่ได้ศึกษาและรวบรวมได้ มาวิเคราะห์ความเสี่ยง เพื่อใช้ประกอบ การพิจารณารับงาน และที่สำคัญเพื่อวางแผนการสอบบัญชีที่ดีนั้น ส่งผลให้กระบวนการปฏิบัติงานในลำดับต่อไปสามารถเชื่อมโยงกันได้อย่างมีประสิทธิภาพ ทำให้สามารถปฏิบัติงานบรรลุเป้าหมายที่ได้กำหนดไว้ ผลการปฏิบัติงานมีคุณภาพ ซึ่งสอดคล้องกับแนวความคิดของ เจริญ เจษฎาวัลย์ (2540 : 145) กล่าวว่า การตรวจสอบที่ดีจะเกิดขึ้นได้ก็โดยมีการเตรียม

การมีการวางแผนงานล่วงหน้า ทั้งนี้เพื่อให้กิจการงานทั้งปวงสามารถปฏิบัติให้เป็นไปด้วยความสำเร็จเรียบร้อย และสมบูรณ์ครบถ้วน สอดคล้องกับแนวความคิดของ ชนม์ณัฐชา กังวานศุภพันธ์ (2553 :117) กล่าวว่า การตรวจสอบภายในเป็นกระบวนการที่มีการดำเนินการอย่างเป็นลำดับขั้นตอน เริ่มตั้งแต่การวางแผน การปฏิบัติงาน สรุปการรายงานผล ซึ่งขั้นตอนแรกคือการวางแผน ถือเป็นขั้นตอนที่สำคัญ เป็นแผนการปฏิบัติงานที่ผู้ตรวจสอบภายในจัดทำไว้ล่วงหน้ามีเนื้อหาเกี่ยวกับเรื่องที่ตรวจสอบวัตถุประสงค์การตรวจสอบ หน่วยงานที่จะตรวจสอบวันเวลาที่จะตรวจสอบ การกำหนดกำลังคนและทรัพยากร การมีแผนการตรวจสอบจึงช่วยให้การดำเนินการในขั้นต่อมาสามารถเกิดขึ้นและเป็นไปตามวัตถุประสงค์ ระยะเวลา งบประมาณและอัตรากำลังที่กำหนดได้ การวางแผนการตรวจสอบยังเป็นการกำหนดกรอบแนวทางล่วงหน้าในการปฏิบัติงานช่วยให้การปฏิบัติงานเป็นไปตามมาตรฐานอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลได้ สอดคล้องกับงานวิจัยของ มนชยา สภานุชาต (2554 : บทคัดย่อ) พบว่า หัวหน้าหน่วยตรวจสอบภายในมีความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีการบริหารงานตรวจสอบภายในเชิงกลยุทธ์โดยรวม ด้านการวางแผน ด้านการสื่อสารและการอนุมัติ ด้านการจัดการทรัพยากรด้านนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานด้านการร่วมมือประสานงานและด้านการรายงานต่อคณะกรรมการบริหารและฝ่ายจัดการระดับสูง อยู่ในระดับมาก เนื่องจากสถาบันอุดมศึกษาสนับสนุนให้มีการวางแผนการตรวจสอบภายใน เพื่อนำมาใช้ควบคุมการปฏิบัติงานช่วยให้ทุกกิจกรรมของหน่วยงานได้รับบริการตรวจสอบอย่างครบถ้วนตามลำดับความสำคัญ สถาบันให้ความสำคัญกับการเสนอแผนการตรวจสอบโดยการติดต่อสื่อสารกับคณะกรรมการตรวจสอบหรือผู้บริหารของหน่วยงานตรวจสอบเกี่ยวกับความเหมาะสมของการตรวจสอบและทรัพยากร และสอดคล้องกับงานวิจัยของ พงษ์ศักดิ์ แก้วมีสี (2552 : บทคัดย่อ) พบว่า ผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชีโดยรวม และเป็นรายด้านอยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านหลักฐานเพียงพอและเหมาะสม ด้านความสมดุลของต้นทุนและประโยชน์ที่ได้รับด้านการมอบหมายงานอย่างเหมาะสม ด้านการประสานงานที่ดีกับผู้ที่เกี่ยวข้อง และด้านเกิดความร่วมมือและป้องกันการเข้าใจผิด และมีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับวามสำเร็จในการปฏิบัติงานโดยรวม และเป็นรายด้านอยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้าน การบรรลุเป้าหมาย ด้านมาตรฐานและความเชื่อถือได้ ด้านความทันเวลาของผลลัพธ์ และด้านความพึงพอใจจากผู้ที่เกี่ยวข้อง และ 2) ความสำเร็จจากการสอบบัญชีซึ่งนำไปสู่ความเป็นเลิศทางการสอบบัญชีนั้นต้องมีการสรุปผลการตรวจสอบและรายงานการสอบบัญชีที่ดีเนื่องจาก เป็นการประเมินข้อสรุปของผู้สอบบัญชีภาษีอากร โดยการสอบทานและรวบรวมข้อมูลจากหลักฐานที่ได้จากการทดสอบการควบคุมและการตรวจสอบเนื้อหาสาระและสรุปผลการตรวจสอบออกมาเป็นรายงานทางการสอบบัญชี การสรุปผลการตรวจสอบเป็นวิธีการปฏิบัติงานตรวจสอบขั้นสุดท้ายของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ก่อนการจัดทำรายงานการสอบบัญชี ซึ่งการสรุปผลการตรวจสอบบัญชีเป็นส่วนที่แสดงความสามารถของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในการวิเคราะห์ข้อมูล ประเมินผลและสรุปความคิดเห็นของตนเพื่อถ่ายทอดให้ผู้ที่เกี่ยวข้องได้เข้าใจและยอมรับในข้อตรวจพบที่ได้เสนอไว้ในรายงาน ซึ่งผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องทำบทสรุปและข้อมูลที่ได้มาจัดทำเป็นรายงานอย่างเป็นทางการ ซึ่งถือเป็นขั้นตอนที่สำคัญของการตรวจสอบเพราะรายงานการตรวจสอบนั้น ถือเป็นผลงานที่สำคัญของผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่สามารถสะท้อนให้เห็นถึงคุณภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีได้ว่ามีประสิทธิภาพประสิทธิผลเพียงใด ซึ่งรายงานการสอบบัญชีผู้สอบบัญชีต้องจัดทำขึ้นด้วยความรู้ความสามารถความชำนาญและประสบการณ์การทาง การสอบ

บัญชีและด้านอื่น ๆ ประกอบร่วม ทั้งนี้รายงานการสอบบัญชีต้องเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดไว้ ในการสรุปผลการตรวจสอบและรายงานการสอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลนั้น จะต้องมาจากการปฏิบัติงานที่สามารถบริหารทรัพยากรได้อย่างคุ้มค่า การปฏิบัติงานที่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์ที่ดีระหว่างผู้ที่เกี่ยวข้อง ก่อให้เกิดความพึงพอใจต่อผู้ที่เกี่ยวข้องทุกฝ่าย อันจะส่งผลให้เกิดประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานสอบบัญชี สามารถบรรลุเป้าหมายที่ได้กำหนดไว้ สอดคล้องกับงานวิจัยของมนชยา สภานุชาต (2554 : บทคัดย่อ) พบว่า การบริหารงานตรวจสอบภายในเชิงกลยุทธ์ ด้านการรายงานต่อคณะกรรมการบริหารและฝ่ายจัดการระดับสูง มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จในการดำเนินงาน เนื่องจากการบริหารงานทุกกระบวนงานนั้นท้ายสุดที่จะต้องสื่อสารออกมาให้ผู้อื่นเข้าใจถึงกระบวนการปฏิบัติงานและผลการดำเนินงานได้นั้น คือการสรุปและรายงานผลที่ชัดเจน ครบถ้วน เข้าใจได้ง่าย เพื่อช่วยในการตัดสินใจสำหรับผู้บริหารขององค์กรได้ทันที ส่งผลให้ประสบความสำเร็จในการดำเนินงานได้ และสอดคล้องกับแนวความคิดของ พันธ์พงศ์ เกียรติกุล (2544 :65) กล่าวว่า งานตรวจสอบภายใน เป็นงานที่จะต้องเข้าไปตรวจสอบการปฏิบัติงานของหน่วยงานอื่นๆ สิ่งที่สำคัญที่สุดคือความพอใจใน การตรวจสอบเพราะงานการตรวจสอบเป็นงานที่ให้บริการอย่างหนึ่งแก่หน่วยงานอื่น ความสำเร็จด้านหนึ่งจึงขึ้นอยู่กับความพอใจในการตรวจสอบด้วย ยิ่งได้รับความสำเร็จด้วยความพอใจในการตรวจสอบแล้ว ก็จะมีผลทำให้คุณภาพของงานตรวจสอบและปริมาณงานประสบกับความสำเร็จตามไปด้วย

ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในอนาคตและประโยชน์ของการวิจัย

1. ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในอนาคต

การวิจัยครั้งนี้ ผู้ที่สนใจสามารถนำไปศึกษาผลกระทบของกลยุทธ์การปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีสมัยใหม่ที่มีต่อความเป็นเลิศทางการสอบบัญชี กับกลุ่มตัวอย่างอื่น ๆ เพื่อศึกษาเปรียบเทียบว่ามีความแตกต่างกันหรือไม่อย่างไร เช่น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษี เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายใน เป็นต้น ในการเก็บรวบรวมข้อมูลโดยใช้แบบสอบถามควรมีการปรับแบบสอบถามโดยไม่ต้องระบุหัวข้อในแต่ละด้านของคำถาม หรือใช้คำอื่นที่ใกล้เคียงอธิบายแทน เพื่อลดการตอบแบบสอบถามด้วยความรู้สึกลำเอียงหรืออคติจนเกินไป ควรศึกษาตัวแปรแทรกอื่น ๆ ที่ส่งผลต่อความเป็นเลิศทางการสอบบัญชี เช่น กลยุทธ์ในการรวบรวมข้อมูลและหลักฐานจากการตรวจสอบสภาพแวดล้อมในการทำงาน เป็นต้น เพื่อสามารถนำข้อมูลจากการวิจัยไปประยุกต์ใช้งานในการส่งเสริมและสนับสนุนให้ผู้สอบบัญชีมีประสิทธิภาพการทำงานเพื่อความเป็นเลิศทางการสอบบัญชีต่อไป

2. ประโยชน์ของการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้ สามารถนำไปเป็นแนวทางเพื่อพัฒนาศักยภาพในการสอบบัญชีเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพ ในการสอบบัญชีให้ดียิ่งขึ้น ปรับปรุงกลยุทธ์ในการสอบบัญชี และเป็นกลยุทธ์ในการสร้างคุณภาพ การสอบบัญชีเพื่อเป็นการสร้างชื่อเสียงอันดีแก่วิชาชีพสอบบัญชีต่อไป

สรุปผลการวิจัย

กลยุทธ์การปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีสมัยใหม่ ด้านการเตรียมงานและวางแผน (MPP) และด้านการสรุปผลการตรวจสอบและรายงาน

การสอบบัญชี (MCI) มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความเป็นเลิศทางการสอบบัญชีโดยรวม ดังนั้น ในการเพิ่มประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการปฏิบัติงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องให้ความสำคัญกับการพัฒนา ปรับปรุง และประยุกต์ใช้กลยุทธ์ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีสมัยใหม่ เพื่อใช้ความรู้ ความสามารถ และประสบการณ์ที่มีมาประยุกต์ใช้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชี ให้ผลงานที่ออกมามีคุณภาพ มีความน่าเชื่อถือเป็นที่ยอมรับและเกิดความพึงพอใจในผลงานจากการปฏิบัติงาน และผลการวิจัยครั้งนี้สามารถเป็นแนวทางเพื่อพัฒนาศักยภาพในการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้มีประสิทธิภาพให้ดียิ่งขึ้นไปและเป็นกลยุทธ์ในการสร้างคุณภาพงานการสอบบัญชี เพื่อเป็นการสร้างชื่อเสียงอันดีวิชาชีพสอบบัญชีต่อไป

เอกสารอ้างอิง

กรมสรรพากร. (2554). *รายชื่อผู้สอบบัญชีภาษีอากร.* ค้นเมื่อ 21 กรกฎาคม 2554, จาก http://taxaudit.rd.go.th/ta2.TaxAuditor_Inf.jsp.

เจริญ เจษฎาวัลย์. (2540). *คู่มือการตรวจสอบหลักการวิธีปฏิบัติ.* พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพฯ : บริษัท พอดี จำกัด.

ชนม์ณัฐชา กังวานศุภพันธ์. (2553). *การควบคุมและตรวจสอบภายใน.* พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพฯ : บริษัท แอคทีฟ พริ้น จำกัด.

นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจั่นเพชร. (2554). *การสอบบัญชี.* พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพฯ : ที พี เอ็น เพรส.

บุญชม ศรีสะอาด. (2553). *การวิจัยเบื้องต้น.* พิมพ์ครั้งที่ 8. กรุงเทพฯ : สุวีริยาสาส์น.

ประภัสศร จันทะไทย. (2554). *ผลกระทบของประสบการณ์ในการสอบบัญชีที่มีต่อผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย.* วิทยานิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.

พงษ์ศักดิ์ แก้วมีสี. (2552). *ผลกระทบของประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชีที่มีต่อความสำเร็จในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทย.* วิทยานิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.

พันธ์พงศ์ เกียรติกุล. (2544). *ปัจจัยแห่งความสำเร็จของงานตรวจสอบภายใน.* พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพฯ : ธีระป้อมวรรณกรรม.

มนชยา สภานุชาต. (2554). *ผลกระทบของการบริหารงานตรวจสอบภายในเชิงกลยุทธ์ที่มีต่อความสำเร็จในการดำเนินงานของสถาบันอุดมศึกษา.* วิทยานิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.

สมใจ ลักษณะ. (2552). *การพัฒนาประสิทธิภาพในการทำงาน.* พิมพ์ครั้งที่ 6. กรุงเทพ : เพิ่มทรัพย์การพิมพ์.

สุชาย ยังประสิทธิกุล. (2544). *ปัจจัยแห่งความสำเร็จของงานตรวจสอบภายใน.* พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพ : ธีระป้อมวรรณกรรม.

สุธี คหวณิช. (2549). *เรื่องน่ารู้เกี่ยวกับกฎหมายบัญชีรู้เรื่องดีมีชัยไปกว่าครึ่ง.* วารสารนักบริหาร, 29(1), 47-55.

Aaker, D.A., v. Kumar and G.S. Day. (2001). *Marketing research* (7th ed.). New York : John Wiley & Sons.

Hair J F, Black W C, Babin B J and Anderson R E. (2010). *Multivariate data analysis-A Global perspective* (Upper Saddle River : Pearson).

Nunnally, J. C. (1978). *Psychometric theory* (2nd ed.). New York : McGraw-Hill Book Company.