

# ผลกระทบของกลยุทธ์การเลือกตัวอย่างการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

## Effects of Audit Sample Selection Strategy on Audit Quality of Tax Auditors in Thailand.

เพ็ญจันทร์ ตะภา<sup>1</sup>, ไพบุลย์ รอบคอบ<sup>2</sup>, พรทิพย์ ชุ่มเมืองปัก<sup>2</sup>

Phenjan Tapa<sup>1</sup>, Phaiboon Robkob<sup>2</sup>, Porntip Shoommuangpak<sup>2</sup>

### บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อทดสอบผลกระทบของกลยุทธ์การเลือกตัวอย่างการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย จำนวน 350 คน และได้รับตอบกลับ จำนวน 97 คน คิดเป็น ร้อยละ 27.71 ของกลุ่มตัวอย่างดำเนินการเก็บแบบสอบถามระหว่างวันที่ 1 ตุลาคม ถึง 31 ธันวาคม 2555 รวมระยะเวลาในการเก็บรวบรวมข้อมูลทั้งสิ้น 92 วัน และสถิติที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ การวิเคราะห์สหสัมพันธ์แบบพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) และการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ (Multiple Correlation Analysis)

ผลการวิจัย พบว่า กลยุทธ์การเลือกตัวอย่างการสอบบัญชี ด้านวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ และด้านวิธีการเลือกตัวอย่าง มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม

**คำสำคัญ :** กลยุทธ์การเลือกตัวอย่างการสอบบัญชี, คุณภาพการสอบบัญชี, ผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

### Abstract

The purpose of this research was to study the effects of audit sample selection on audit quality. A questionnaire was constructed to collect data from 350 tax auditors in Thailand and to get a response from 97 tax auditors in Thailand at 27.71 percent. The Survey questionnaire was conducted between October 1, to December 31, 2012 with data collection spanning 92

<sup>1</sup> นิสิตระดับปริญญาโท, สาขาวิชาบัญชี คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม

<sup>2</sup> อาจารย์ประจำ, คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม

<sup>1</sup> M. Acc. Master of Accountancy, Mahasarakham Business School, Mahasarakham University

<sup>2</sup> Lecturer, Mahasarakham Business School, Mahasarakham University

days. The statistics used for analyzing the collected data were multiple correlation analysis and multiple regression analysis.

The results showed that the audit sample selection strategy on audit objectives and sample selection methods had positive relationships and an effect on the audit quality as a whole.

**Keywords** : Audit Sample Selection Strategy, Audit Quality, Tax Auditors in Thailand.

## บทนำ

ในทศวรรษที่ผ่านมาเศรษฐกิจไทยมีการเชื่อมโยงกับเศรษฐกิจโลกมากยิ่งขึ้น ทำให้ธุรกิจระหว่างประเทศขยายตัวอย่างรวดเร็วและมีการแข่งขันอย่างรุนแรง ทั้งด้านการค้าและการลงทุน เทคโนโลยีมีการพัฒนาสูงขึ้น อีกทั้งมีการเปลี่ยนแปลงทางด้านเศรษฐกิจการเงินและการคลังของประเทศ ทำให้มีการปรับโครงสร้างและวินัยทางการเงินมีกฎเกณฑ์และมาตรการใหม่ๆ ออกมาบังคับใช้ (จันทนา สาขากร. 2544 : 11) จึงมีความจำเป็นที่จะต้องมีการสอบบัญชีโดยผู้สอบบัญชีที่มีความเป็นอิสระในการตรวจสอบรายงาน และหลักฐานในงบการเงิน ตลอดจนการแสดงความเห็นต่องบการเงินว่าจัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินไม่เกิดการหลงผิดในข้อมูล (สุชาย ยังประสิทธิ์กุล. 2549 : 2) ปัจจุบันหน่วยงานต่างๆ เรียกร้องให้มีการตรวจสอบบัญชีที่มีคุณภาพเพื่อประโยชน์ในการนำไปตัดสินใจหรือนำไปใช้ประโยชน์ได้อย่างมีประสิทธิภาพโดยหาวิธีการและเทคนิคในด้านต่างๆ เข้ามาช่วยในขั้นตอนการตรวจสอบบัญชีโดยเฉพาะอย่างยิ่งวิธีการเลือกตัวอย่างเพื่อนำมาเป็นตัวแทนสำหรับการสอบบัญชี ซึ่งกลยุทธ์การเลือกตัวอย่างการสอบบัญชี (Audit Sample Selection Strategy) ถือเป็นกระบวนการและวิธีการให้ได้มาซึ่งการเลือกตัวอย่างการสอบบัญชีที่เป็นตัวแทนที่แท้จริงของหน่วยรับตรวจ และลดความเสี่ยงของข้อผิดพลาดสารสนเทศที่ใช้เพื่อการตัดสินใจเป็นเครื่องมือที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการรวบรวมหลักฐานต่างๆ ซึ่งมีอยู่

หลายวิธีที่ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องเลือกใช้ให้เหมาะสมกับงาน และสร้างความเชื่อถือของผู้สอบบัญชีรวมทั้งสร้างคุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality) ซึ่งการสอบบัญชีที่มีคุณภาพเป็นการสร้างความเชื่อมั่นในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีตลอดจนเพื่อเป็นประโยชน์ในการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน โดยเฉพาะอย่างยิ่งรายงานการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่ปฏิบัติงานตอบสนองหน่วยงานภาครัฐในการตรวจสอบบัญชีอย่างมีคุณภาพเพื่อประโยชน์ต่อหน่วยงานภาครัฐในการจัดเก็บภาษีได้อย่างถูกต้อง ครบถ้วน และเป็นธรรม

ผู้สอบบัญชีภาษีอากร (Tax Auditors) เป็นผู้ที่ผ่านการทดสอบความรู้และได้รับใบอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพากร ซึ่งมีหน้าที่ตรวจสอบงบการเงินของห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็ก การปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินของผู้สอบบัญชีภาษีอากร จัดเป็นการตรวจสอบงบการเงินผสมกับการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎระเบียบ ซึ่งเป็นไปตามแนวทางและวิธีการที่กรมสรรพากรกำหนดผลงานสำคัญของผู้สอบบัญชีภาษีอากร พร้อมทั้งรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี โดยจะต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของบัญชีในเรื่องต่างๆ (กรมสรรพากร. 2555 : เว็บไซต์)

จากเหตุผลที่กล่าวมาแล้วข้างต้น ผู้วิจัยจึงสนใจศึกษาวิจัยผลกระทบของกลยุทธ์การเลือกตัวอย่างการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อทดสอบว่า กลยุทธ์การเลือกตัวอย่างการสอบบัญชีมีผลต่อคุณภาพการสอบ

บัญชีหรือไม่ อย่างไร ซึ่งทำการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ผลลัพธ์ที่ได้จากการวิจัยสามารถใช้เป็นข้อมูลเพื่อพัฒนาศักยภาพในการสอบบัญชีเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการสอบบัญชีให้มากยิ่งขึ้น และเป็นการสร้างคุณภาพการสอบบัญชีเพื่อเป็นการสร้างชื่อเสียงอันดีแก่วิชาชีพสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในลำดับต่อไป

## วัตถุประสงค์การวิจัย

เพื่อศึกษากลยุทธ์การเลือกตัวอย่างการสอบบัญชีที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี

## วิธีการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้ เป็นการวิจัยเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) ประชากรกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย จำนวน 350 คน ในการเก็บข้อมูลระหว่างวันที่ 1 ตุลาคม ถึง 31 ธันวาคม 2555 ได้รับแบบสอบถามตอบกลับเป็นจำนวน 97 ฉบับ คิดเป็นร้อยละ 27.71 จากจำนวนประชากรกลุ่มตัวอย่างทั้งหมด

เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลครั้งนี้ เป็นแบบสอบถาม (Questionnaires) ได้สร้างตามวัตถุประสงค์ และกรอบแนวคิดของการวิจัยที่กำหนดขึ้น ประกอบด้วย ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทยความคิดเห็นเกี่ยวกับกลยุทธ์การเลือกตัวอย่างการสอบบัญชี ความเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี

ผู้วิจัยได้ทำการทดสอบความเชื่อมั่น (Reliability) โดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha – Coefficient Method) ตามวิธีของครอนบาค (Cronbach) ซึ่งกลยุทธ์การเลือกตัวอย่างการสอบบัญชีมีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา อยู่ระหว่าง 0.745 – 0.844 และคุณภาพการสอบบัญชี มีค่าสัมประสิทธิ์

แอลฟา อยู่ระหว่าง 0.812 - 0.955 สอดคล้องกับ กัลยา วาณิชย์บัญชา (2550) ได้นำเสนอว่า การทดสอบค่าความเชื่อมั่นของเครื่องมือเกินกว่า 0.70 เป็นค่าที่ยอมรับได้ โดยใช้เทคนิค Item-total Correlation ซึ่งกลยุทธ์การเลือกตัวอย่าง การสอบบัญชี มีค่าอำนาจจำแนก (r) อยู่ระหว่าง 0.437 - 0.844 และคุณภาพการสอบบัญชี มีค่าอำนาจจำแนก (r) อยู่ระหว่าง 0.623 - 0.928 สอดคล้องกับ Nunnally (1978) ได้นำเสนอว่า การทดสอบค่าอำนาจจำแนกเกินกว่า 0.40 เป็นค่าที่ยอมรับได้ การเก็บรวบรวมข้อมูลผู้วิจัยได้ทำการส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์จำนวน 350 ฉบับ รวม 3 ครั้งให้กับกลุ่มตัวอย่างเพื่อขอความอนุเคราะห์ตอบแบบสอบถาม ซึ่งมีแบบสอบถามตอบกลับที่ตอบสมบูรณ์ จำนวน 97 ฉบับ คิดเป็นร้อยละ 27.71 ซึ่งสอดคล้องกับ Aaker, Kumar และ Day (2001) ได้นำเสนอว่า การส่งแบบสอบถามต้องมีอัตราตอบกลับอย่างน้อยร้อยละ 20 จึงถือว่ายอมรับได้ รวมระยะเวลาในการจัดเก็บรวบรวมข้อมูล 92 วัน

ในงานวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยได้ใช้การวิเคราะห์สหสัมพันธ์แบบพหุคูณ (Multiple Correlation Analysis) การวิเคราะห์การถดถอยอย่างง่าย (Simple Regression Analysis) และการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) และการสร้างสมการพยากรณ์ตามที่ได้ตั้งสมมติฐาน ดังนี้

$H_1$  : กลยุทธ์การเลือกตัวอย่างการสอบบัญชี ด้านวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ มีความสัมพันธ์และผลกระทบกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

$H_2$  : กลยุทธ์การเลือกตัวอย่างการสอบบัญชี ด้านประชากรและหน่วยตัวอย่าง มีความสัมพันธ์และผลกระทบกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

$H_3$  : กลยุทธ์การเลือกตัวอย่างการสอบบัญชี ด้านลักษณะข้อผิดพลาด มีความสัมพันธ์และผลกระทบกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบ

บัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

$H_4$  : กลยุทธ์การเลือกตัวอย่างการสอบบัญชี ด้านขนาดตัวอย่าง มีความสัมพันธ์และผลกระทบกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

$H_5$  : กลยุทธ์การเลือกตัวอย่างการสอบบัญชี ด้านวิธีการเลือกตัวอย่าง มีความสัมพันธ์และผลกระทบกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

$H_6$  : กลยุทธ์การเลือกตัวอย่างการสอบบัญชี ด้านทดสอบตัวอย่าง มีความสัมพันธ์และผลกระทบกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

$H_7$  : กลยุทธ์การเลือกตัวอย่างการสอบบัญชี ด้านประเมินผลการทดสอบตัวอย่าง มีความสัมพันธ์และผลกระทบกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

สัมพันธ์และผลกระทบกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทยเพื่อทดสอบความสัมพันธ์และผลกระทบของกลยุทธ์การเลือกตัวอย่างการสอบบัญชี กับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

## ผลการวิจัย

1. กลยุทธ์การเลือกตัวอย่างการสอบบัญชี ด้านวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ (SAO) และด้านวิธีการเลือกตัวอย่าง (SSM) มีผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม (TQA) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 จึงยอมรับสมมติฐานที่ 1 และ 5

**ตาราง 1** การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ของกลยุทธ์การเลือกตัวอย่างการสอบบัญชีและคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

ตัวแปร	TQA	SAO	SPS	SEC	SSS	SSM	STS	SET	VIF
$\bar{X}$	4.09	3.95	3.90	3.81	3.84	3.86	3.97	3.81	
S.D.	0.48	0.49	0.48	0.52	0.54	0.56	0.57	0.55	
TQA	-	0.611*	0.589*	0.520*	0.564*	0.636*	0.618*	0.667*	
SAO		-	0.524*	0.521*	0.545*	0.481*	0.437*	0.563*	1.740
SPS			-	0.429*	0.514*	0.584*	0.541*	0.559*	1.889
SEC				-	0.594*	0.579*	0.523*	0.715*	2.297
SSS					-	0.645*	0.433*	0.678*	2.421
SSM						-	0.577*	0.610*	2.332
STS							-	0.674*	2.152
SET								-	3.438

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตาราง 1 พบว่า ตัวแปรอิสระแต่ละด้านมีความสัมพันธ์กันซึ่งอาจเกิดเป็นปัญหา Multicollinearity ดังนั้น ผู้วิจัยจึงทำการทดสอบ Multicollinearity โดยใช้ค่า VIFs ปรากฏว่าค่า

VIFs ของตัวแปรอิสระ กลยุทธ์การเลือกตัวอย่างการสอบบัญชี มีค่าตั้งแต่ 1.740 - 3.438 ซึ่งมีค่าน้อยกว่า 10 แสดงว่า ตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันแต่ไม่มีนัยสำคัญ (Black, 2006 : 585)

**ตาราง 2** การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์ถดถอยกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

กลยุทธ์การเลือกตัวอย่างการสอบบัญชี	คุณภาพการสอบบัญชี โดยรวม		T	p-value
	สัมประสิทธิ์ ถดถอย	ความคลาด เคลื่อน มาตรฐาน		
ค่าคงที่ (a)	0.699	0.316	2.213	0.029*
1. ด้านวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ (SAO)	0.246	0.084	2.918	0.004*
2. ด้านประชากรและหน่วยตัวอย่าง (SPS)	0.112	0.091	1.230	0.222
3. ด้านลักษณะข้อผิดพลาด (SEC)	-0.063	0.093	-0.671	0.504
4. ด้านขนาดตัวอย่าง (SSS)	0.027	0.091	0.293	0.771
5. ด้านวิธีการเลือกตัวอย่าง (SSM)	0.189	0.086	2.189	0.031*
6. ด้านทดสอบตัวอย่าง (STS)	0.159	0.082	1.926	0.057
7. ด้านประเมินผลการทดสอบตัวอย่าง (SET)	0.199	0.106	1.864	0.066

F = 19.999\*      p = 0.000      AdjR<sup>2</sup> = 0.581

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตาราง 2 พบว่า กลยุทธ์การเลือกตัวอย่างการสอบบัญชี ด้านวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ (SAO) และด้านวิธีการเลือกตัวอย่าง (SSM) มีผลกระทบเชิงบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม (TQA) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 จึงยอมรับสมมติฐานที่ 1 และ 5 สำหรับกลยุทธ์การเลือกตัวอย่างการสอบบัญชี ด้านประชากรและหน่วยตัวอย่าง (SPS) ด้านลักษณะข้อผิดพลาด (SEC) ด้านขนาดตัวอย่าง (SSS) ด้านทดสอบตัวอย่าง (STS) และด้านประเมินผล

การทดสอบตัวอย่าง (SET) ไม่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม เมื่อนำกลยุทธ์การเลือกตัวอย่างการสอบบัญชี ด้านวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ (SAO) และด้านวิธีการเลือกตัวอย่าง (SSM) ไปสร้างสมการพยากรณ์ของคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม (TQA) ได้ค่าสัมประสิทธิ์ของการพยากรณ์ปรับปรุง (AdjR<sup>2</sup>) เท่ากับ 0.515 (ตาราง 3) โดยได้สมการพยากรณ์ดังนี้

$$TQA = 1.103 + 0.384SAO + 0.381SSM$$

ตาราง 3 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์การถดถอยกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย (ทดสอบซ้ำเฉพาะที่มีนัยสำคัญ)

กลยุทธ์การเลือกตัวอย่างการสอบบัญชี	คุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม		T	p-value
	สัมประสิทธิ์ถดถอย	ความคลาดเคลื่อนมาตรฐาน		
ค่าคงที่ (a)	1.103	0.299	3.693	0.000*
1. ด้านวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ (SAO)	0.384	0.078	4.888	0.000*
2. ด้านวิธีการเลือกตัวอย่าง (SSM)	0.381	0.069	5.491	0.000*

F = 51.999\*      p = 0.000      AdjR<sup>2</sup> = 0.515

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

## อภิปรายผล

การวิจัย เรื่อง กลยุทธ์การเลือกตัวอย่างการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย สามารถอภิปรายผลได้ดังนี้

1. กลยุทธ์การเลือกตัวอย่างการสอบบัญชี ด้านวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม เนื่องจากวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบเป็นกระบวนการแรกของผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญ โดยหากมีการกำหนดวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบได้อย่างชัดเจน มีการประยุกต์ใช้เทคโนโลยีหรือนวัตกรรมในการสอบบัญชีมา จะทำให้การสอบบัญชีบรรลุวัตถุประสงค์ได้อย่างรวดเร็วขึ้น ในขณะที่เดียวกันวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบยังเกี่ยวข้องกับการเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชีซึ่งสามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีสำหรับการทดสอบทั้งเนื้อหาสาระและทดสอบการควบคุม การคำนึงถึงวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบเพื่อกำหนดวิธีการเลือกตัวอย่างที่เหมาะสมเป็นการช่วยลดระยะเวลาในการตรวจสอบให้รวดเร็วขึ้นและตอบสนองต่อผู้ชี้รายงานการตรวจสอบได้อย่างทันเวลาต่อการนำไปใช้ในการตัดสินใจ

ใจหรือวางแผนในการดำเนินงานหรือควบคุมกำกับดูแลกิจการได้อย่างมีประสิทธิภาพ และการใช้ประโยชน์จากกระบวนการในวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบนั้นจะมีประสิทธิผลมากยิ่งขึ้นเมื่อผู้สอบบัญชีสามารถระบุได้อย่างชัดเจนว่าควรตรวจสอบบัญชีข้อใดอย่างไร กล่าวคือควรตรวจสอบเนื้อหาสาระอย่างละเอียดหรือตรวจสอบแบบทดสอบการควบคุมโดยประเมินการควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจซึ่งในการทดสอบการควบคุมผู้สอบบัญชีจะหาหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับประสิทธิผลของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน และการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในตลอดรอบระยะเวลาบัญชี

การเลือกตัวอย่างสำหรับการทดสอบการควบคุมจะเหมาะสมเมื่อการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในนั้นมีหลักฐานที่แสดงถึงการปฏิบัติตามดังกล่าวข้างต้นซึ่งจากที่กล่าวมาแล้วนั้นจะเห็นได้ว่าการกำหนดวัตถุประสงค์การตรวจสอบมีความสำคัญต่อการสร้างคุณภาพการสอบบัญชีให้เพิ่มมากยิ่งขึ้นซึ่งสามารถทำให้มีความชัดเจนในเนื้อหาที่แสดงในรายงานการตรวจสอบบัญชีซึ่งทำให้ผู้ใช้รายงานการตรวจสอบเข้าใจการสื่อสารของผู้สอบบัญชีได้อย่างถูกต้องและสามารถนำรายงานการสอบบัญชีไปใช้ในการปรับปรุงกระบวนการปฏิบัติ

งานของหน่วยรับตรวจได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ตลอดจนสามารถนำไปตัดสินใจได้อย่างทันเวลา สอดคล้องกับงานวิจัยของ Monaghan (2007 : 22-29) พบว่า การประเมินคุณภาพการตรวจสอบเป็นสิ่งปกติของหน่วยงานหรือผู้เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบให้ความสำคัญเพื่อประเมินว่าการตรวจสอบมีคุณภาพหรือไม่ สามารถอธิบายในส่วนที่เป็นสาระสำคัญหรือสามารถอ้างอิงผลในรายการการตรวจสอบได้หรือไม่ ซึ่งประเด็นในการศึกษาแผนการเลือกตัวอย่างการสอบบัญชีระบุว่าการเลือกตัวอย่างการสอบบัญชีจะต้องมีการจัดระบบการจัดสรรทรัพยากรเข้าสู่กระบวนการตรวจสอบโดยคำนึงถึงต้นทุนที่จะเกิดขึ้น ช่วงเวลา ทรัพยากรที่มีอยู่ และประหยัดค่าใช้จ่ายมากที่สุด เพื่อให้การเลือกตัวอย่างการสอบบัญชีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลซึ่งเป็นผลมาจากการกำหนดการเลือกตัวอย่างที่เหมาะสมตั้งแต่กระบวนการของวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบโดยสิ่งเหล่านี้จะอาศัยหลักวิธีการเลือกตัวอย่างการสอบบัญชีทางสถิติเพื่อประเมินคุณภาพการตรวจสอบ

2. กลยุทธ์การเลือกตัวอย่าง การสอบบัญชี ด้านวิธีการเลือกตัวอย่างมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม เนื่องจากในกระบวนการสอบบัญชีมักให้ความสำคัญกับการพิจารณาใช้วิธีการเลือกการมาทดสอบอย่างเหมาะสมโดยจะต้องสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบก่อนการตัดสินใจว่าจะใช้การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชีด้วยวิธีการใดนั้นผู้สอบบัญชีจะพิจารณาโดยขึ้นอยู่กับสถานการณ์และประสิทธิภาพของการตรวจสอบซึ่งการที่ผู้สอบบัญชีคำนึงอยู่เสมอว่าวิธีการเลือกตัวอย่างที่ใช้ควรเป็นวิธีที่ข้อมูลทุกรายการมีโอกาสเท่าๆ กันที่จะได้รับเลือกมาตรวจสอบเพื่อให้ได้ตัวอย่างที่เป็นตัวแทนของประชากรทั้งหมดที่ได้จากการทดสอบจะสะท้อนให้เห็นสภาพที่เป็นจริงหรือใกล้เคียงความเป็นจริงมากที่สุดจาก

การเลือกตัวอย่างมาทดสอบ ซึ่งหากผู้สอบบัญชีมีวิธีการเลือกตัวอย่างได้อย่างเหมาะสมแล้วย่อมก่อให้เกิดคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมในขณะเดียวกันวิธีการเลือกตัวอย่างยังสะท้อนถึงหลักฐานที่เพียงพอต่อการนำมาพิจารณาถึงความเห็นในรายงานการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากยิ่งขึ้นเนื่องจากผู้สอบบัญชีมีหลักฐานสนับสนุนประกอบการพิจารณา อย่างไรก็ตามวิธีการเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชีสามารถทำได้โดยทั้งที่ใช้วิธีทางสถิติหรือไม่ใช้วิธีทางสถิติ วิธีการเลือกตัวอย่างทั้งสองวิธีดังกล่าวแตกต่างกันตรงที่วิธีการเลือกตัวอย่างโดยวิธีทางสถิติใช้หลักสถิติเข้ามาช่วยในการวางแผน การเลือกตัวอย่างและประเมินผลตัวอย่าง แต่สำหรับการเลือกตัวอย่างโดยไม่ใช้วิธีทางสถิติ ผู้สอบบัญชีมักจะเลือกตัวอย่างที่จะให้ข้อมูลที่เป็ประโยชน์ในสถานการณ์นั้นๆ และสรุปผลโดยใช้ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีร่วมกับการใช้จรรยาบรรณเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

ในการเลือกใช้วิธีการใดนั้นขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีในการพิจารณาว่าวิธีการใดเพียงพอที่จะสามารถสะท้อนประชากรทั้งหมดที่เป็นหลักฐานการสอบบัญชีได้ซึ่งนั่นหมายถึงการสะท้อนถึงการมีรายงานการตรวจสอบที่มีความถูกต้องและครบถ้วนในเนื้อหาสาระที่สำคัญในการตรวจสอบและการมีคุณภาพการสอบบัญชีซึ่งเป็นผลมาจากการมีวิธีการเลือกตัวอย่างที่เหมาะสม สอดคล้องกับงานวิจัยของ Burtescu และ Grigore (2011 : 165-172) พบว่า การเลือกตัวอย่างในการตรวจสอบทำให้การตรวจสอบมีเหตุและผลที่สามารถอ้างอิงได้ซึ่งเป็นการหาตัวแทนของประชากรได้อย่างสมเหตุสมผลจากการเลือกตัวอย่างในการตรวจสอบในหลายๆ วิธี โดยส่วนมากผู้สอบบัญชีจะใช้ความเป็นมืออาชีพในการเลือกในการเลือกใช้วิธีทางสถิติตลอดจนการเลือกเทคนิคต่างๆ เพื่อเพิ่มมูลค่าและความน่าเชื่อถือในการกำหนดขนาดตัวอย่างและวิธีการเลือก

ตัวอย่าง ซึ่งสรุปได้ว่างานวิจัยนี้ชี้ให้เห็นถึงการเลือกตัวอย่างในการตรวจสอบต้องใช้วิธีการหลายๆวิธี ในขณะที่เดียวกันในการเลือกตัวอย่างในการตรวจสอบนั้นจะต้องใช้ความเป็นมืออาชีพในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีประกอบการพิจารณาว่าจะใช้วิธีการใดในการเลือกตัวอย่างในการตรวจสอบ จึงจะเหมาะสมกับสถานการณ์หรือเหตุการณ์ในการตรวจสอบในขณะนั้น ซึ่งการเลือกตัวอย่างในการนำมาตรวจสอบได้อย่างมีคุณภาพสามารถเป็นตัวแทนของประชากรทั้งหมดได้นั้น ย่อมส่งผลให้คุณภาพการตรวจสอบที่ได้มีความน่าเชื่อถือยังจะเป็นประโยชน์ต่อผู้นำรายงานการตรวจสอบไปใช้ในการตัดสินใจและวางแผนในการดำเนินงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ และสอดคล้องกับงานวิจัยของ Maingot และ Quon (2009 : 215-234) พบว่า วิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการเลือกตัวอย่างการตรวจสอบบัญชีส่วนมากจะเป็นวิธีการเลือกตัวอย่างทางสถิติและการเลือกตัวอย่างที่ไม่ใช่ทางสถิติ โดยวิธีการเลือกตัวอย่างที่ไม่ใช่ทางสถิติจะเป็นวิธีการที่มีการเลือกหรือกำหนดขนาดตัวอย่างในการตรวจสอบบวกลบความผิดพลาดสูงและวิธีการสุ่มตัวอย่างในการตรวจสอบจะมีการบวกลบความผิดพลาดสูงเช่นเดียวกัน ในทางกลับกันวิธีการเลือกตัวอย่างการตรวจสอบทางสถิติจะมีวิธีการเลือกหรือกำหนดขนาดตัวอย่างในการตรวจสอบบวกลบความผิดพลาดน้อยกว่าวิธีการเลือกตัวอย่างในการตรวจสอบที่ไม่ใช่ทางสถิติ และวิธีการสุ่มตัวอย่างในการตรวจสอบที่ใช้วิธีการเลือกตัวอย่างในการตรวจสอบจะมีการบวกลบความผิดพลาดน้อยกว่าวิธีการเลือกตัวอย่างในการตรวจสอบที่ไม่ใช่ทางสถิติเช่นกัน ถึงอย่างไรก็ตามส่วนมากการเลือกตัวอย่างในการตรวจสอบที่มีสาระสำคัญจะใช้วิธีการเลือกตัวอย่างการตรวจสอบทางสถิติพร้อมทั้งประเมินด้วยวิธีทางสถิติ นอกจากนี้ยังพบว่าวิธีทางสถิติมีความสำคัญมากในด้านความสัมพันธ์กับการตอบสนองเกี่ยวกับความมีสาระสำคัญของการเป็นตัวแทนของข้อมูลประชากรทั้งหมดที่ดี

## ข้อเสนอแนะ

### 1. ข้อเสนอแนะสำหรับการนำผลการวิจัยไปใช้

1.1 ผู้สอบบัญชีภาชีอากรควรให้ความสำคัญกับการมีกลยุทธ์การเลือกตัวอย่างการสอบบัญชีเพื่อเพิ่มคุณภาพการสอบบัญชี

1.2 ผู้สอบบัญชีภาชีอากรควรให้ความสำคัญการระบุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบให้ชัดเจนเพื่อให้การสอบบัญชีมีความชัดเจนในเนื้อหา เข้าใจได้ง่าย และทันเวลาต่อการนำรายงานการตรวจสอบไปใช้ซึ่งจะทำให้เกิดคุณภาพการสอบบัญชีมากยิ่งขึ้น

1.3 ผู้สอบบัญชีภาชีอากรควรศึกษาหาความรู้เพิ่มเติมเกี่ยวกับการวิธีการเลือกตัวอย่างอย่างหลากหลายเพื่อให้การเลือกตัวอย่างเป็นไปอย่างถูกต้องเหมาะสม และมีเนื้อหาสาระครบถ้วนในรายงานการตรวจสอบบัญชีซึ่งเป็นวิธีการหนึ่งที่จะช่วยให้มีคุณภาพการสอบบัญชีเพิ่มมากยิ่งขึ้น

1.4 ผู้สอบบัญชีภาชีอากรที่ต้องการคุณภาพการสอบบัญชีควรให้ความสำคัญกับการประเมินผลการทดสอบตัวอย่างโดยใช้หลักทางสถิติเข้ามาช่วยในการเลือกตัวอย่างการสอบบัญชี

1.5 กรมสรรพากรควรจัดให้มีการฝึกอบรมเพื่อเพิ่มทักษะการคิดวิเคราะห์ในการเลือกตัวอย่างการสอบบัญชีอย่างต่อเนื่องเพื่อสร้างประสบการณ์ในการใช้ดุลยพินิจในการตัดสินใจในกระบวนการตรวจสอบเพื่อขจัดความเหลื่อมล้ำในระดับการศึกษา

### 2. ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยครั้งต่อไป

2.1 ควรศึกษาผลกระทบหรือปัจจัยด้านอื่นๆ ที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี เช่น การทดสอบตัวอย่างการตรวจสอบเชิงกลยุทธ์ หรือกลยุทธ์การกำหนดวัตถุประสงค์การตรวจสอบเป็นต้น เพื่อศึกษาปัจจัยที่ทำให้คุณภาพการสอบบัญชีเพิ่มมากขึ้น

2.2 ควรศึกษาตัวแปรแทรกซ้อนๆ ที่ส่งผลต่อกลยุทธ์การเลือกตัวอย่างการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี เช่น ทักษะทางวิชาชีพหรือความเป็นมืออาชีพในการตรวจสอบ เป็นต้น

2.3 ควรศึกษาผลกระทบหรือปัจจัยด้านอื่นๆ ที่เป็นตัวผลักดันให้เกิดการเลือกตัวอย่างการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบบัญชี

2.4 ควรศึกษาโดยการเปลี่ยนกลุ่มตัวอย่างอื่นที่ไม่ใช่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรเพื่อเปรียบเทียบความคิดเห็นการมีกลยุทธ์การเลือกตัวอย่างการสอบบัญชี และคุณภาพการสอบบัญชีโดยนำผลการวิจัยที่ได้ไปพัฒนาปรับปรุงการสอบบัญชีต่อไป

2.5 ควรศึกษาปัญหาและอุปสรรคในการเลือกตัวอย่างการตรวจสอบบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชี ซึ่งจะทำให้ทราบถึงปัญหาที่เกิดขึ้นในกระบวนการเลือกตัวอย่างการตรวจสอบบัญชี หรือปัญหาที่เกิดขึ้นหลังจากการสอบบัญชีภาษีอากร เพื่อเป็นแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขอย่างตรงประเด็น

### กิตติกรรมประกาศ

ผู้วิจัยวิทยานิพนธ์ขอขอบคุณคณะกรรมการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม ที่สนับสนุนงบประมาณเงินรายได้ปี 2556 ในครั้งนี้ รวมทั้งผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องที่ช่วยทำให้งานวิจัยสำเร็จลุล่วงด้วยดี

## เอกสารอ้างอิง

- กรมสรรพากร. (10 มีนาคม 2555). รายชื่อผู้สอบบัญชีภาษีอากร. 7 ธันวาคม 2554. <<http://www.rd.go.th/TaxAuditor>>.
- กัลยา วานิชย์บัญชา. (2550). การวิเคราะห์สถิติ : สถิติสำหรับการบริหารและวิจัย. กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- จันทนา สาขากร. (ต.ค.-ธ.ค., 2544). "การบัญชีนิติเวชสาระสำคัญเทคนิคการตรวจสอบและการเป็นพยาบาลในศาล," *วารสารบริหารธุรกิจ*. 92(1) : 9-14.
- สุชาย ยังประสิทธิ์กุล. (2549). *การสอบบัญชี*. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพฯ : ห้างหุ้นส่วนจำกัดที่พีเอ็นเพรส.
- Aaker, D. A., V. Kumar and G. S. Day. (2001). *Marketing Research*. New York : John Wiley & Sons.
- Black, K. (2006). *Business Statistics For Contemporary Decision Making*. 4th ed. USA : John Wiley and Sons.
- Burtescu, C. and G. Grigore. (2011). "Sampling in Audit and Professional Reasoning," *Agricultural Management*. 13(3) : 165-172.
- Maingot, M. and T. K. Quon. (2009). "Sampling Practices of Internal Auditors at Corporations on the Standard & Poor's Toronto Stock Exchange Composite Index," *Accounting Perspectives*. 8(3) : 215-234.
- Monaghan, H. M. (2007). "An Assessment of the Quality of Single Audits: the National Single Audit Sampling Project," *Journal of Government Financial Management*. 56(4) : 22-29.
- Nunnally, J. C. (1978). *Psychometric Theory*. New York : McGraw - Hill.