

การพัฒนาโมเดลความสัมพันธ์เชิงสาเหตุของปัจจัยที่สำคัญที่ส่งผลต่อ
ความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร
Development of Casual Relationship Model on Important Factors
Impacting Tax Auditors' Professional Skills

เสนีย์ พวงยาณี¹ และสมยศ อวเกียรติ²

Senee Puangyanee¹ and Somyos Avakiat²

¹นักศึกษาลัทธิสุตรปริญญาเอก สาขาวิชาการจัดการ คณะรัฐศาสตร์

²ผู้ช่วยศาสตราจารย์ คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยนอร์ทกรุงเทพ

seneermutsb@hotmail.com , and somyos.av@northbkk.ac.th

บทคัดย่อ

การวิจัยในครั้งนี้ มีวัตถุประสงค์ 1) เพื่อศึกษาความสัมพันธ์เชิงสาเหตุระหว่างจรรยาบรรณ ความเป็นเลิศในการทำงาน และ ความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร และ 2) เพื่อพัฒนาโมเดลโครงสร้างความสัมพันธ์เชิงสาเหตุของปัจจัยที่สำคัญที่ส่งผลต่อความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร โดยโมเดลที่ได้พัฒนาขึ้น ประกอบด้วย ตัวแปรแฝง 3 ตัว ตัวแปรสังเกตได้ 14 ตัว กลุ่มตัวอย่างเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่มีสิทธิ์ลงลายมือชื่อในงบการเงิน จำนวน 220 คน โดยใช้วิธีสุ่มอย่างง่าย เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยเป็นแบบสอบถามมาตรประมาณค่า 5 ระดับ โดยความเที่ยงตรงตรวจสอบจากผู้เชี่ยวชาญ จำนวน 5 ท่าน ค่าสัมประสิทธิ์ความสอดคล้อง (IOC) มีค่าเกิน 0.50 ในทุกข้อคำถาม ส่วนความเชื่อมั่น พิจารณาค่าครอนบาชอัลฟาทุกองค์ประกอบมีค่ามากกว่า 0.70 สถิติที่ใช้ในการศึกษาได้แก่ สถิติพรรณนา และการวิเคราะห์โมเดลเชิงสาเหตุด้วยวิธีการวิเคราะห์หัตถิพล โดยโปรแกรม LISREL 8.80 Student Edition ผลการวิจัยพบว่า 1) ปัจจัยจรรยาบรรณ ปัจจัยความเป็นเลิศในการทำงาน และปัจจัยความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ 2) โมเดลความสัมพันธ์เชิงสาเหตุของปัจจัยที่สำคัญที่ส่งผลต่อความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร มีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ (Chi-square = 51.99 ; p-value = 0.11665 ; df = 41 ; CFI = 0.998 ; RMSEA=0.035) เมื่อพิจารณาโมเดลสมการความสัมพันธ์เชิงสาเหตุของปัจจัยที่สำคัญที่ส่งผลต่อความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร มีความกลมกลืนกับข้อมูลและสามารถนำไปใช้สำหรับเป็นโมเดลการพัฒนาความสัมพันธ์เชิงสาเหตุของปัจจัยที่ส่งผลต่อความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

คำสำคัญ: ผู้สอบบัญชีภาษีอากร จรรยาบรรณ ความเป็นเลิศในการทำงาน ความเป็นมืออาชีพ

Abstract

This study aimed 1) to study causal relationship between ethics, excellence, and professional skills of tax auditor and 2) to propose causal relationship model of important factors affecting on tax auditor's professional skills and verify important factors affecting on tax auditor's professional skills. The development model consisted of three latent variables and fourteen observed variables. The samples were 220 tax auditors who hold a license conducted by sample random sampling method. The research instruments were 5 rating scale. The validity was measured by five experts, and IOC value was greater than 0.50 in each question. Likewise, reliability calculated with Cronbach's alpha was greater than 0.70. The collected data were analyzed with descriptive statistics and influence analysis through LISREL 8.80 Student Edition. The results showed that 1) ethics, excellence, and professional factors were statistically significant. 2) a causal relationship model of important factors affecting on tax auditor's professional skills were consistent of the empirical data (Chi-square = 51.99 ; p-value = 0.11665 ; df = 41 ; CF = 0.998 ; RMSEA = 0.035). When considering casual relationship model on important factors which influenced on tax auditors' professional

skills, it demonstrated that it corresponded with collected data, and was suitably applied in constructing causal relationship model affecting on tax auditor's professional skills.

Keywords : tax auditor, job excellence, ethical, professional skills

1. บทนำ

กิจการทางหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลและทางหุ้นส่วนจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ซึ่งมีการกำหนดให้นิติบุคคลที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้พร้อมบัญชีงบดุล บัญชีทำการ บัญชีกำไรขาดทุน บัญชีรายรับรายจ่ายหรือบัญชีรายรับก่อนหักรายจ่าย [1] ในปี 2556 มีการจัดตั้งหุ้นส่วนและบริษัทจำนวน 67,302 ราย ซึ่งเป็นจำนวนการจัดตั้งสูงสุดนับตั้งแต่มีการจัดตั้งหุ้นส่วนและบริษัท มีแนวโน้มการจดทะเบียนจัดตั้งทางหุ้นส่วนและบริษัท ในปี 2557 คาดว่าจะมีการจดทะเบียนจัดตั้งใหม่ [2] มีจำนวนเพิ่มขึ้นทุกๆ ปี

อย่างไรก็ตามจากการตรวจสอบการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร สำนักมาตรฐานการสอบบัญชีภาษีอากร กรมสรรพากร พบว่ายังมีผู้สอบบัญชีภาษีอากรบางส่วนปฏิบัติงานไม่เป็นไปตามระเบียบเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี แสดงรายการไม่เป็นไปตามประกาศกรมพัฒนาธุรกิจการค้า เรื่อง กำหนดรายการย่อที่ต้องมีในงบการเงิน พ.ศ. 2554 จึงได้จัดทำสรุปประเด็นความผิดที่พบบ่อยให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากร อีกทั้งกรมสรรพากรได้รายงานสถานะผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่ถูกพักใบอนุญาต จำนวน 66 ราย ถูกเพิกถอนใบอนุญาต 14 ราย ขาดต่ออายุใบอนุญาต 118 ราย และหมดสภาพ 102 ราย [3] ซึ่งเป็นข้อมูลสำคัญที่ทำให้กรมสรรพากรในการพัฒนาผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อไป

การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ควรให้ความสำคัญและมุ่งมั่นการปฏิบัติงานเพื่อให้เกิดประสิทธิภาพ การสร้างความเป็นเลิศในการทำงาน (Job Excellence) จึงเป็นหัวใจสำคัญของการสอบบัญชี เพื่อมุ่งเน้นสู่การทำงานที่เกิดประสิทธิภาพสูงสุด และส่งเสริมการพัฒนาด้านความรู้ ความคิด หลักการและแนวปฏิบัติ [4] ทั้งนี้หากผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีมีความสามารถในการปฏิบัติ จนสามารถดำเนินงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ หรือมีความเป็นเลิศในการทำงาน ย่อมส่งเสริมให้ผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี สามารถปฏิบัติงานด้วยความเป็นมืออาชีพ [5] กล่าวคือความเป็นมืออาชีพของผู้สอบ

บัญชีประกอบด้วยคุณสมบัติ ดังนี้ ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด (Intellectual) ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ (Technical and Functional) ด้านบุคคล (Personal) ด้านสัมพันธการติดต่อสื่อสาร (Interpersonal and Communication) ด้านองค์กร (Organization) และการบริหารจัดการธุรกิจ [6] สิ่งซึ่งเหล่านี้ล้วนแล้วแต่จำเป็นที่จะเข้ามาเป็นตัวช่วยในการสร้างบทบาทความเป็นมืออาชีพ

จากเหตุผลที่กล่าวมา ผู้วิจัยจึงสนใจศึกษา การพัฒนาโมเดลความสัมพันธ์เชิงสาเหตุของปัจจัยที่สำคัญที่ส่งผลต่อความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร อันจะนำไปใช้เป็นแนวทางในการส่งเสริม และพัฒนาผู้ประกอบการวิชาชีพผู้สอบบัญชีภาษีอากร เพื่อสร้างความพร้อมและศักยภาพในการแข่งขันให้แก่ผู้ประกอบการวิชาชีพผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

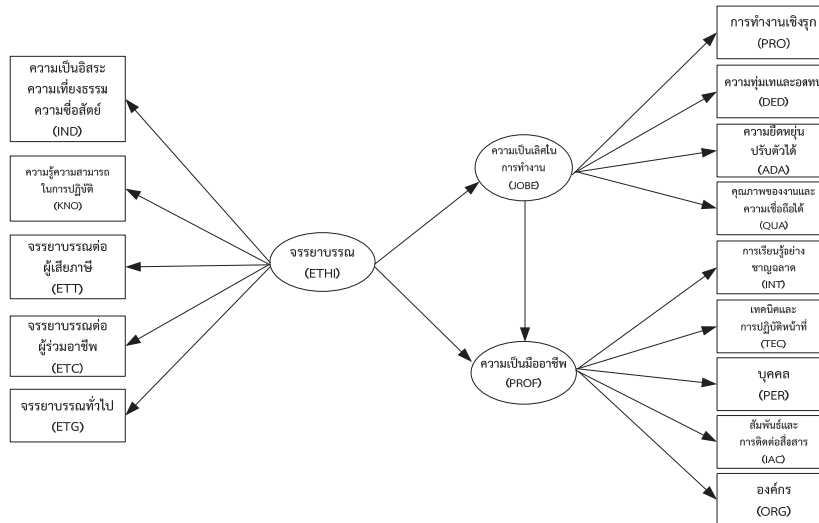
2. วัตถุประสงค์ของการวิจัย

2.1 เพื่อศึกษาความสัมพันธ์เชิงสาเหตุระหว่างจรรยาบรรณ ความเป็นเลิศในการทำงาน และความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

2.2 เพื่อพัฒนาโมเดลโครงสร้างความสัมพันธ์เชิงสาเหตุของปัจจัยที่สำคัญที่ส่งผลต่อความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

3. กรอบแนวความคิดของการวิจัย

ผู้วิจัยได้ศึกษาแนวคิด เรื่อง กำหนดจรรยาบรรณ ของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีของกรมสรรพากร [7] แนวคิดหลักการบริหารคนและองค์กรในยุคคลื่นลูกที่ 4 ของเสาวคนธ์ ศิริกิตากร [8] และแนวคิดความเป็นมืออาชีพของศศิวิมล ศรีเจริญจิตร [6] จากการศึกษาแนวคิดดังกล่าวข้างต้นสามารถสรุปเป็นกรอบแนวคิดเพื่อนำไปใช้เป็นแนวทางในการดำเนินการวิจัยได้ ดังรูปที่ 1



รูปที่ 1 กรอบแนวคิดในการวิจัย

4. วิธีดำเนินการวิจัย

4.1 ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรที่ใช้ศึกษาในครั้งนี้ คือ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่มีสิทธิ์ลงลายมือในงบการเงิน จำนวนทั้งสิ้น 1,726 คน [3] ผู้วิจัยได้กำหนดกลุ่มตัวอย่างซึ่งเป็นการสุ่มกลุ่มตัวอย่างโดยใช้หลักการของความน่าจะเป็น (Probability Sampling) ดำเนินการภายใต้หลักการและวิธีการของการวิเคราะห์ตัวแปรพหุคูณในการวิเคราะห์ตัวแปรแฝงแบบจำลองสมการโครงสร้างเชิงเส้น ซึ่งมีตัวแปรต้นจำนวนมาก จำเป็นต้องใช้กลุ่มตัวอย่างที่เพียงพอสำหรับการวิเคราะห์ข้อมูล ขนาดของกลุ่มตัวอย่างที่เหมาะสมในการวิเคราะห์จึงควรมีจำนวนตัวอย่าง 15-20 เท่าของตัวแปร [9] ในการวิจัยครั้งนี้ตัวแปรสังเกตได้รวม 14 ตัวแปร การกำหนดกลุ่มตัวอย่างประมาณ 15 เท่า การประมาณขนาดตัวอย่างภายใต้หลักการนี้คำนวณได้ผลลัพธ์เท่ากับ 220 ตัวอย่าง โดยเลือกกลุ่มตัวอย่างแบบง่าย (Simple Random Sampling) การกำหนดกลุ่มตัวอย่างจะต้องเป็นตัวแทนที่ดีของประชากรและมีขนาดที่เหมาะสมในด้านทฤษฎีและด้านการปฏิบัติ

4.2 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล ผู้วิจัยได้สร้างขึ้นเพื่อให้สอดคล้องกับกรอบแนวคิดการวิจัย ประกอบด้วยแบบสอบถาม แบ่งเป็น 5 ตอน ดังนี้ ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีภาษีอากร เป็นแบบตรวจสอบรายการ (Checklist) จำนวน 8 ข้อ ตอนที่ 2 เป็นแบบสอบถามความคิดเห็นเกี่ยวกับจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีภาษีอากร เป็นมาตราประมาณค่า 5 ระดับ ตอนที่ 3 เป็นแบบสอบถามความคิดเห็นเกี่ยวกับความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร เป็นมาตราประมาณค่า 5 ระดับ ตอนที่ 4 เป็นแบบสอบถามความคิดเห็นเกี่ยวกับความเป็นมืออาชีพของ

ผู้สอบบัญชีภาษีอากร เป็นมาตราประมาณค่า 5 ระดับ และตอนที่ 5 ข้อเสนอแนะเป็นข้อคำถามปลายเปิด โดยแบบสอบถามมีความเที่ยงตรงของเนื้อหา (IOC) อยู่ระหว่าง 0.50-1.00 และมีค่าความเชื่อมั่น อยู่ระหว่าง 0.82-0.93

4.3 การเก็บรวบรวมข้อมูล

ผู้วิจัยส่งแบบสอบถามจำนวน 220 ชุด ให้กลุ่มตัวอย่างทางไปรษณีย์พร้อมซองปิดแสตมป์ เพื่อให้ผู้ตอบแบบสอบถามส่งกลับมา ซึ่งพบว่ามีจำนวนแบบสอบถามตอบกลับมาจำนวน 220 ชุด คิดเป็นร้อยละ 100 ซึ่งแบบสอบถามที่ได้รับกลับมาผู้วิจัยได้ดำเนินการตรวจสอบความสมบูรณ์ถูกต้องของแบบสอบถามทั้งหมด แล้วนำไปใช้วิเคราะห์ข้อมูล

4.4 การวิเคราะห์ข้อมูล

การวิเคราะห์ข้อมูลด้วยสถิติเชิงพรรณนาและสถิติเชิงอนุมาน (Inferential Statistics) โดยใช้สถิติวิเคราะห์เส้นทาง (Path Analysis) เพื่อทดสอบปัจจัยที่สำคัญที่ส่งผลต่อความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากรและทดสอบสมมติฐานที่กำหนดไว้ในการศึกษา มีระดับนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.05

5. ผลการวิจัย

5.1 ผลวิเคราะห์ความสัมพันธ์เชิงสาเหตุระหว่างจรรยาบรรณ ความเป็นเลิศในการทำงาน และความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

เมื่อพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรสังเกตได้ของตัวแปรแฝงจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ประกอบด้วย ด้านความเป็นอิสระความเที่ยงธรรม ความซื่อสัตย์สุจริตด้านความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงาน

ด้านจรรยาบรรณต่อผู้เสียภาษี ด้านจรรยาบรรณต่อผู้ร่วมอาชีพ และด้านจรรยาบรรณทั่วไป ตัวแปรแฝงความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ประกอบด้วย ด้านการทำงานเชิงรุก ด้านความทุ่มเทและอดทน ด้านความยืดหยุ่นปรับตัวได้ ด้านคุณภาพของงานและความเชื่อถือได้ และตัวแปรแฝงความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

ประกอบด้วย ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาดด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ด้านบุคคลด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสารด้านองค์กร พบว่า มีความสัมพันธ์กันในระดับน้อยถึงปานกลาง ซึ่งเป็นไปตามหลักเกณฑ์ของการวิเคราะห์ความสัมพันธ์เชิงสาเหตุ

ตารางที่ 1 แสดงค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรในโมเดลความสัมพันธ์เชิงสาเหตุของปัจจัยที่สำคัญที่ส่งผลต่อความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

	จรรยาบรรณ	ความเป็นเลิศในการทำงาน	ความเป็นมืออาชีพ
จรรยาบรรณ	1.00		
ความเป็นเลิศในการทำงาน	0.69*	1.00	
ความเป็นมืออาชีพ	0.82*	0.59*	1.00

* ระดับนัยสำคัญ 0.05

จากตารางที่ 1 ผลการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรในโมเดลความสัมพันธ์เชิงสาเหตุของปัจจัยที่สำคัญที่ส่งผลต่อความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

พบว่า มีความสัมพันธ์ในระดับปานกลาง ซึ่งเป็นไปตามหลักเกณฑ์ของการวิเคราะห์ความสัมพันธ์เชิงสาเหตุ

ตารางที่ 2 แสดงค่าสัมประสิทธิ์อิทธิพลของโมเดลความสัมพันธ์เชิงสาเหตุของปัจจัยที่สำคัญที่ส่งผลต่อความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากรหลังปรับโมเดลการวิจัย

ตัวแปรเหตุ	จรรยาบรรณ			ความเป็นเลิศในการทำงาน		
ตัวแปรผล	TE	IE	DE	TE	IE	DE
ความเป็นเลิศในการทำงาน	0.73* (0.07)	-	0.74* (0.07)	-	-	-
ความเป็นมืออาชีพ	0.84* (0.08)	0.23* (0.05)	0.61* (0.08)	0.31* (0.06)	-	0.31* (0.06)

*p<.05

ตัวแปร	PRO	DED	ADA	QUA	INT	TEC	PER	IAC	ORG
ความเที่ยง	0.69	0.73	0.81	0.49	0.60	0.88	0.57	0.53	0.58
ตัวแปร	IND	KNO	ETT	ETC	ETG				
ความเที่ยง	0.37	1.00	0.53	0.62	0.41				

Chi-square = 51.99; p-value = 0.11665; df = 41 ; CFI= 0.998 ; RMSEA=0.035

สมการโครงสร้างตัวแปร PROF

R-SQUARE 0.75

หมายเหตุ TE = ผลรวมอิทธิพล IE = อิทธิพลทางอ้อม DE = อิทธิพลทางตรง

จากตารางที่ 2 ผลการวิเคราะห์โมเดลความสัมพันธ์เชิงสาเหตุปัจจัยที่สำคัญที่ส่งผลต่อความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากรหลังปรับโมเดลการวิจัย พบว่า ปัจจัยจรรยาบรรณและความเป็นเลิศในการทำงาน มีความสัมพันธ์เชิงสาเหตุที่ส่งผลต่อความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ซึ่งสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ ผลการทดสอบไค-สแควร์ มีค่าเท่ากับ 51.99 ค่า p-value มีค่าเท่ากับ 0.11665 ท้องศาอิสระ มีค่าเท่ากับ 41 ค่า CFI มีค่าเท่ากับ 0.998 ค่า RMSEA มีค่าเท่ากับ 0.035 ค่าสัมประสิทธิ์การพยากรณ์ตัวแปรตาม คือ ตัวแปรแฝงปัจจัยความเป็นมืออาชีพ (PROF) มี

ค่าเท่ากับ 0.75 แสดงว่าตัวแปรในโมเดลสามารถอธิบายความแปรปรวนของตัวแปรความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากรได้ร้อยละ 75 ซึ่งสรุปได้ว่าโมเดลมีความกลมกลืนกับข้อมูลเชิงประจักษ์

เมื่อพิจารณาเส้นทางอิทธิพลที่ส่งผลต่อตัวแปรความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร (PROF) ได้รับอิทธิพลรวมจากตัวแปรแฝงปัจจัยจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีภาษีอากร (ETHI) มีขนาดอิทธิพล เท่ากับ 0.84 โดยมีอิทธิพลทางตรง มีขนาดอิทธิพล

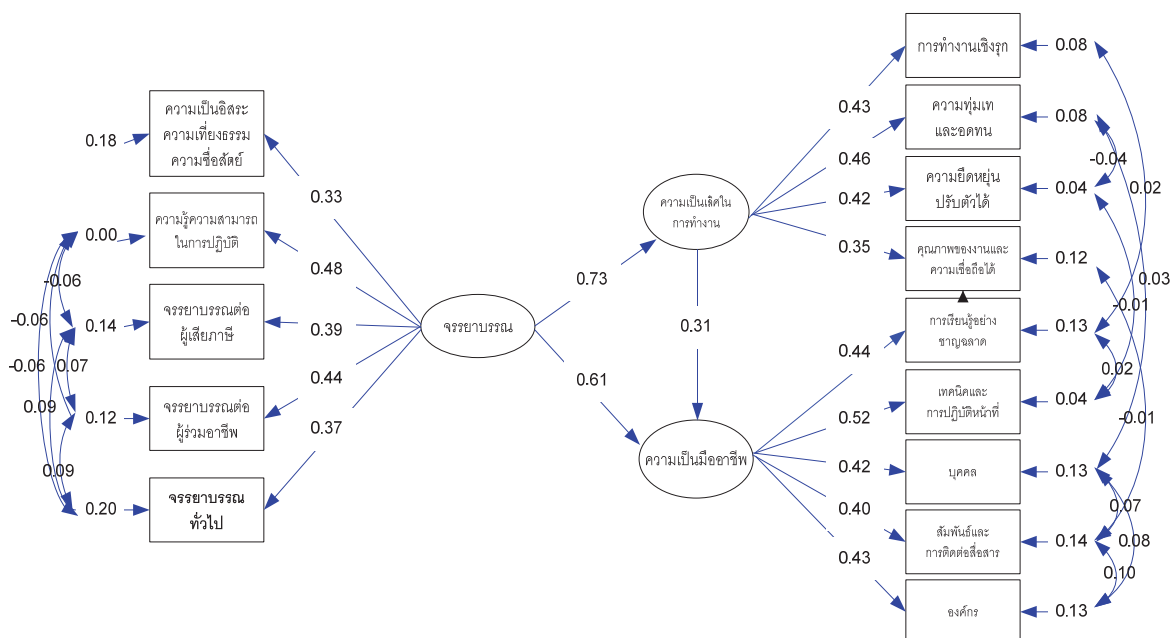
เท่ากับ 0.61 และอิทธิพลทางอ้อมผ่านตัวแปรแฝงปัจจัยด้านความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร (JOBE) ที่มีขนาดอิทธิพล เท่ากับ 0.23 นอกจากนี้ ตัวแปรความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร (PROF) ได้รับอิทธิพลรวมจากตัวแปรแฝงปัจจัยด้านความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร (JOBE) ขนาดอิทธิพล เท่ากับ 0.31 มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 มีอิทธิพลทางตรง มีขนาดอิทธิพล เท่ากับ 0.31 ทั้งนี้ขนาดอิทธิพลข้างต้น มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

และเส้นทางอิทธิพลที่ส่งผลต่อตัวแปรแฝงปัจจัยด้านความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร (JOBE) ได้รับอิทธิพลรวมจากตัวแปรแฝงปัจจัยจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีภาษีอากร (ETHI) มีขนาดอิทธิพล เท่ากับ 0.74 มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 มีอิทธิพลทางตรง มีขนาดอิทธิพล เท่ากับ 0.74 มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

การปรับโมเดลการวิจัย มีพิจารณาความเป็นไปได้ในเชิงทฤษฎีและอาศัยดัชนีปรับโมเดล (Model Modification Indices: MI) เป็นการปรับค่าที่โปรแกรมเสนอแนะหรือค่ามากที่สุดก่อน ซึ่งเป็นค่าสถิติเฉพาะของพารามิเตอร์แต่ละตัวมีค่าเท่ากับค่าไค-สแควร์ ที่ลดลง เมื่อกำหนดให้พารามิเตอร์ตัวนั้นเป็นพารามิเตอร์อิสระหรือมีการผ่อนคลายข้อกำหนด

เงื่อนไขบังคับของพารามิเตอร์นั้นได้ด้วยการกำหนดความคลาดเคลื่อนในการวัดตัวแปรสังเกต และความคลาดเคลื่อนมีความสัมพันธ์กันได้ [10] ข้อมูลที่ได้ก็นำไปใช้ในการปรับโมเดลการวิจัยจนมีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์และได้ค่าสถิติตามเกณฑ์ที่กำหนด

ผลการวิเคราะห์ข้อมูล พบว่า โมเดลสมการความสัมพันธ์เชิงสาเหตุของปัจจัยที่สำคัญที่ส่งผลต่อความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชี หลังปรับโมเดลมีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์อยู่ในเกณฑ์ดี โดยพิจารณาจากค่าไค-สแควร์ (χ^2) เท่ากับ 51.99 ค่าองศาอิสระ (df) เท่ากับ 41 ค่านัยสำคัญทางสถิติ (P-value) เท่ากับ 0.17 นั้น ส่วนค่าดัชนีวัดระดับความสอดคล้อง (GFI) เท่ากับ 0.97 มีค่าดัชนีวัดระดับความสอดคล้องที่ปรับแก้แล้ว (AGFI) เท่ากับ 0.92 ดัชนีวัดระดับความสอดคล้องเปรียบเทียบ (CFI) เท่ากับ 0.10 มีค่ารากของค่าเฉลี่ยกำลังสองของความคลาดเคลื่อนมาตรฐาน (SRMR) เท่ากับ 0.01 มีค่าความคลาดเคลื่อนในการประมาณค่าพารามิเตอร์ (RMSEA) เท่ากับ 0.00 และมีขนาดตัวอย่างวิกฤติ (CN) เท่ากับ 1142.02 ซึ่งค่าสถิติเหล่านี้ผ่านเกณฑ์ที่กำหนดไว้



รูปที่ 2 โมเดลความสัมพันธ์เชิงสาเหตุของปัจจัยที่สำคัญที่ส่งผลต่อความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร
กับข้อมูลเชิงประจักษ์หลังปรับโมเดลการวิจัย

จากรูปที่ 2 จะเห็นว่าโมเดลมีความสอดคล้องกลมกลืนกับข้อมูลเชิงประจักษ์ตามเงื่อนไข/ระดับการยอมรับ ดังนั้นจึงสรุปได้ว่าโมเดลสมการความสัมพันธ์เชิงสาเหตุของปัจจัยที่สำคัญที่ส่งผลต่อความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร และสามารถนำไปใช้สำหรับเป็นโมเดลการพัฒนาความสัมพันธ์เชิงสาเหตุของปัจจัยที่ส่งผลต่อความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร โดยอิทธิพลของตัวแปรทางอ้อมปัจจัยจรรยาบรรณมีอิทธิพลต่อความเป็นเลิศในการทำงาน มีค่าเท่ากับ 0.73 อิทธิพลของตัวแปรปัจจัยความเป็นเลิศในการทำงานมีอิทธิพลต่อความเป็นมืออาชีพ มีค่าเท่ากับ 0.31 เมื่อพิจารณาถึงอิทธิพลรวม มีค่าเท่ากับ 0.84 ส่วนอิทธิพลของตัวแปรทางตรงปัจจัยจรรยาบรรณมีอิทธิพลต่อความเป็นมืออาชีพ มีค่าเท่ากับ 0.61

6. อภิปรายผล

สำหรับผลการวิจัย ผู้วิจัยสามารถวิเคราะห์ผลและอภิปรายผลการวิจัย ดังนี้

6.1 ศึกษาความสัมพันธ์เชิงสาเหตุระหว่างจรรยาบรรณ ความเป็นเลิศในการทำงาน และความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ผู้วิจัยได้ศึกษาสาเหตุของปัจจัยที่ส่งผลต่อความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ได้ผลดังนี้

1) จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความสัมพันธ์กับความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ผลการศึกษาพบว่าจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความสัมพันธ์กับความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชี สอดคล้องกับการศึกษาที่ผ่านมา [11] พบว่า จรรยาบรรณวิชาชีพของประกอบวิชาชีพบัญชีมีความสัมพันธ์กับความเป็นมืออาชีพของผู้ตรวจสอบบัญชี ทั้งนี้การที่ผู้ตรวจสอบบัญชีจำเป็นต้องมีความเที่ยงธรรม ซื่อสัตย์สุจริตในการทำงานต้องปฏิบัติตามบุคคลที่เกี่ยวข้องในวิชาชีพ ซึ่งจากการปฏิบัติงานมีความน่าเชื่อถือ ถูกต้อง ย่อมทำให้ผู้ที่มีการจรรยาบรรณในวิชาชีพสามารถปฏิบัติงานได้อย่างเป็นผู้ที่มีความเป็นเลิศในการทำงาน

2) จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความสัมพันธ์กับความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ผลการศึกษาพบว่า จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีภาษีอากร มีความสัมพันธ์ความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร สอดคล้องกับการศึกษาที่ผ่านมา [12] โดยทั้งนี้หากผู้สอบบัญชีเป็นผู้ที่มีจรรยาบรรณในวิชาชีพจะสามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีคุณภาพ และเกิดประสิทธิภาพในการสอบบัญชี ย่อมทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติได้อย่างเป็นเลิศในการทำงาน และสอดคล้องกับการศึกษาที่ผ่านมา ใน

ด้านคุณธรรม ด้านความรู้ เกี่ยวกับหลักเกณฑ์ กฎระเบียบ ที่ส่งผลถึงความเข้าใจในกระบวนการทำงานที่ดี [13]

3) ความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความสัมพันธ์กับความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ผลการศึกษา พบว่า ความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความสัมพันธ์ความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร สอดคล้องกับการศึกษาเกี่ยวกับความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชี [14] ซึ่งความเป็นมืออาชีพ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จในการปฏิบัติงาน ถ้าผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญต่อการปฏิบัติงานเชิงรุก ทุ่มเท และอดทนต่อการปฏิบัติ โดยจะต้องมุ่งเน้นการนำเสนอข้อมูลที่มีคุณภาพเชื่อถือได้ ซึ่งจะนำไปสู่ความเป็นมืออาชีพ

6.2 พัฒนาโมเดลโครงสร้างความสัมพันธ์เชิงสาเหตุและตรวจสอบองค์ประกอบของปัจจัยที่สำคัญที่ส่งผลต่อความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากรได้ผลดังนี้

จากผลการศึกษา พบว่า โมเดลโครงสร้างความสัมพันธ์เชิงสาเหตุระหว่าง จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีอากร ความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร และความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากรนั้น สะท้อนให้เห็นว่า โมเดลโครงสร้างความสัมพันธ์มีความกลมกลืน โดยผู้วิจัยได้ปรับโมเดล ดังนั้นจึงสรุปได้ว่าโมเดลดังกล่าว มีความเหมาะสมสำหรับนำไปใช้ในการพัฒนาโครงสร้างความสัมพันธ์เชิงสาเหตุระหว่างจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีอากร ความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีอากร และความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีอากร สอดคล้องกับการศึกษาที่ผ่านมา [15] ซึ่งประสิทธิภาพการปฏิบัติงานตรวจสอบ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบ ดังนั้นการทำงานแบบมืออาชีพจึงส่งผลให้เกิดการตรวจสอบทางกฎหมายและจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี [16] นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์และมีความรู้สามารถมากกว่า จะสามารถตรวจสอบกิจการที่ค่อนข้างยากและปฏิบัติงานได้มากกว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์และมีความรู้ความสามารถน้อยกว่า ซึ่งจะมีส่วนสำคัญในการช่วยการพิจารณาตัดสินใจลงความคิดเห็นในการทํางานการเงินได้ถูกต้องและน่าเชื่อถือกว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์และมีความรู้ความสามารถที่น้อย [17] โดยเฉพาะการทำงานที่มีความระมัดระวังสูง มีประสิทธิภาพ สามารถรับรู้ข้อมูลปัญหาได้เร็ว นักตรวจสอบบัญชีได้ใช้ข้อปฏิบัติหลากหลาย และส่งผลพฤติกรรมของผู้ตรวจสอบบัญชีอย่างละเอียดมากขึ้น การทำบัญชีอย่างมีประสิทธิภาพ [18] ซึ่งในการดำเนินงานที่เป็นเลิศ จะนำไปสู่ยุทธศาสตร์องค์กรที่มีประสิทธิภาพอย่างแท้จริง

นอกจากนี้ยังพบว่า อิทธิพลทางอ้อมของปัจจัยเชิงสาเหตุ ซึ่งส่งผลต่อความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร มีค่ามากกว่าอิทธิพลทางตรงของตัวแปรจรรยาบรรณที่ส่งผลต่อความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ดังนั้นควรส่งเสริมให้ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความเป็นมืออาชีพโดยการสนับสนุนให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรเป็นผู้ที่มีจรรยาบรรณและส่งเสริมให้มีความเป็นเลิศในการทำงาน

7. ข้อเสนอแนะ

ข้อเสนอแนะเพื่อการนำผลวิจัยไปใช้

การศึกษาค้นคว้า พบว่า จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีภาษีอากร เป็นปัจจัยสำคัญที่ส่งผลต่อความเป็นเลิศในการทำงาน และความเป็นมืออาชีพ ในการพัฒนาผู้สอบบัญชีภาษีอากรให้สามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพนั้น

1) กรมสรรพากรควรให้การส่งเสริมให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณวิชาชีพ และสร้างความเป็นเลิศในการทำงานให้แก่ผู้สอบบัญชีภาษีอากร

2) กรมสรรพากรควรส่งเสริมให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีจรรยาบรรณในการปฏิบัติงาน (Ethic of Taxes auditor) โดยต้องยึดถือหลักความถูกต้องตามกฎหมาย มีความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม ซื่อสัตย์สุจริต ตลอดจนจะต้องพึงระวังในการปฏิบัติงานด้วยความละเอียดรอบคอบ และนำเสนอข้อมูลตามความจริง

3) กรมสรรพากรควรส่งเสริมให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความเป็นเลิศในการทำงาน (Job Excellence) โดยเพิ่มทักษะความสามารถในการทำงานเชิงรุก มีการวางแผนในการปฏิบัติงานอย่างรอบคอบและเหมาะสม

4) กรมสรรพากรควรส่งเสริมผู้สอบบัญชีภาษีอากรปฏิบัติงานอย่างมืออาชีพ (Professional Skills) โดยพัฒนาและเรียนรู้สิ่งใหม่ๆ การนำเทคโนโลยีสารสนเทศ การติดต่อสื่อสารกับบุคคล และสร้างความน่าเชื่อถือศรัทธาในวิชาชีพที่ตนดำรงอยู่

5) กรมสรรพากรควรส่งเสริมผู้สอบบัญชีภาษีอากรให้มีความสำคัญต่อการพัฒนาตนเองอย่างต่อเนื่อง เพื่อเสริมสร้างความรู้ ความสามารถ และทักษะในการประกอบอาชีพ

ข้อเสนอแนะสำหรับงานวิจัยครั้งต่อไป

1) ผู้สนใจควรศึกษาปัจจัยอื่นๆ ที่มีความสัมพันธ์ต่อความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร เพื่อให้การศึกษามีความสมบูรณ์ ครอบคลุมมากยิ่งขึ้น

2) ผู้ที่สนใจสามารถนำโมเดลความสัมพันธ์เชิงสาเหตุของปัจจัยที่สำคัญที่ส่งผลต่อความเป็นมืออาชีพไปทดสอบในการพัฒนาประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีด้านอื่นๆ เช่น ผู้ตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เป็นต้น

3) ผู้ที่สนใจสามารถพัฒนาโมเดลความสัมพันธ์เชิงสาเหตุของปัจจัยที่สำคัญที่ส่งผลต่อความเป็นมืออาชีพ ด้วยการศึกษารูปแบบวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative Research) เพื่อให้ได้ข้อมูลเชิงลึก และนำไปสู่การพัฒนาประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานได้อย่างครบถ้วน

เอกสารอ้างอิง

- [1] อารมณ์ นารถติง และโกเมนทร์ สืบวิเศษ. 2550. **ประมวลรัษฎากร พร้อมคำพิพากษาฎีกา โดยย่อและแนววินิจฉัยของกรมสรรพากร**. กรุงเทพฯ : ชวนพิมพ์.
- [2] กรมพัฒนาธุรกิจการค้า. 2557. **ข้อมูลการจดทะเบียนนิติบุคคล**. [ออนไลน์]. เข้าถึงได้จาก: http://www.dbd.go.th/ewt_news.php?nid=7193&filename=index (วันที่ค้นข้อมูล: 20 พฤษภาคม 2557).
- [3] กรมสรรพากร. 2557. **รายชื่อผู้สอบบัญชีภาษีอากร**. [ออนไลน์]. เข้าถึงได้จาก: http://taxaudit.rd.go.th/ta2/TaxAuditor_Inf.jsp (วันที่ค้นข้อมูล 20 พฤษภาคม 2557).
- [4] มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช. 2543. **เอกสารการสอนชุดวิชาประสบการณ์วิชาชีพการบัญชี**. นนทบุรี : มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.
- [5] ดิน ปรัชญพฤทธิ. 2546. **การบริหารการพัฒนา. ความหมายเนื้อหาและปัญหา**. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- [6] ศศิวิมล ศรีเจริญจิตร. 2548. “Intention Education Standard (IES)”. **สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย**, 5(3), น. 1-25.
- [7] กรมสรรพากร. 2556. **การบริหารทรัพยากรบุคคล**. [ออนไลน์]. เข้าถึงได้จาก: <http://www.rd.go.th/publish/7244.0.html> (วันที่ค้นข้อมูล 15 ธันวาคม 2556).
- [8] เสาวคนธ์ ศิริกิตากร. 2553. **หลักการบริหารคนและองค์กรในโลกยุคคลื่นลูกที่ 4**. กรุงเทพฯ: ทูริติคอล คอนเทนส์ แอนด์ มีเดีย.
- [9] สุวิมล ติรภานันท์. 2553. **การวิเคราะห์ตัวแปรพหุในงานวิจัยทางสังคมศาสตร์**. กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

- [10] นงลักษณ์ วิรัชชัย. 2542. **โมเดลลิสเรลลิสติวิเคราะห์สำหรับการวิจัย**. กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- [11] นันทวรรณ วงศ์ไชย. 2553. ผลกระทบของความเป็นมืออาชีพและจรรยาบรรณวิชาชีพที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร. **วารสารการบัญชีและการจัดการ**, 2(4), น. 39-51.
- [12] อธิญา นวลมณี. 2555. **ผลกระทบของสมรรถนะทางการบัญชีที่มีต่อความเป็นเลิศในการทำงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย**. ปริญญาบัตรชั้นมหาบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชี คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- [13] ดาริกา ศิริสันติสัมฤทธิ์. 2555. การศึกษารูปแบบสมรรถนะของบุคลากรสายสนับสนุนวิชาการในสถาบันอุดมศึกษาภาครัฐ. **วารสารเศรษฐศาสตร์อุตสาหกรรม**, 11(1), น. 94-102.
- [14] ปิยธิดา สายสุทธิ. 2554. ผลกระทบของศักยภาพทางนวัตกรรมที่มีต่อความเป็นมืออาชีพและความสำเร็จขององค์กรของสำนักงานบัญชีในเขตภาคกลาง. **วารสารการบัญชีและการจัดการ**, 3(2), น. 89-102.
- [15] เบญญาภา สิงห์ทองชัย. 2556. ผลกระทบของแรงกดดันทางสังคมที่มีต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานตรวจสอบและคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย. **วารสารการบัญชีและการจัดการ**, 5(4), น. 200-218.
- [16] Collins, J. (2006). "Professionalism and Physician Interactions with Industry". **Journal of the American College of Radiology**, 3(5), p. 325-332.
- [17] Witt, L.A. and others. 2002. "The Interactive Effects of Conscientiousness And Agreeableness on Job Performance". **Journal of Applied Psychology**, 87(1), p. 164-169.
- [18] Izlwanie. Muhannad An Exploratory Study of Malaysian Tax Auditors. **Enforcement Regulatory Styles Original Research Article Procedia Economic and Finance**, p. 188-196.