



รายงานผลการวิจัย

เรื่อง

ปัจจัยที่ส่งผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพของนักวิชาชีพบัญชีไทย
ในบริบทของผู้สอบบัญชีภาษีอากรและผู้ตรวจสอบบัญชีรับอนุญาต

**A Study on the factors affecting the Professional Skills of
Thai Accounting Professional – In the Context of Tax Auditors and Certified
Public Accountants**

โดย

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ สงกรานต์ ไกยวงษ์

มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

รายงานการวิจัยนี้ได้รับทุนอุดหนุนจากมหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

2551

กิตติกรรมประกาศ

การทำงานวิจัยเรื่อง “ปัจจัยที่ส่งผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพของนักวิชาชีพบัญชีไทย” ผู้วิจัยขอขอบพระคุณผู้ตอบแบบสอบถาม และหน่วยงานต่างๆ ในการให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่องานวิจัยครั้งนี้ ผู้บริหาร ผู้ทรงคุณวุฒิ คณบดี ที่ปรึกษาคณะกรรมการบัญชี อาจารย์และเจ้าหน้าที่ของมหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์ ที่มีส่วนสนับสนุนให้งานวิจัยครั้งนี้เสร็จสมบูรณ์ดังมีรายนามต่อไปนี้

- | | | |
|---|--------------|------------------------------------|
| 1.รศ.ดร.อนุมงคล | ศิริเวทิน | อธิการบดี |
| 2.ศ.ดร.ไพฑูรย์ | สินลาร์ตัน | รองอธิการบดีฝ่ายวิจัยและวิทยบริการ |
| 3.รศ.ดร.สรชัย | พิศาลบุตร | ผู้อำนวยการศูนย์วิจัย |
| 4.ดร.ปรีเปรม | นนทลีรักษ์ | คณบดีคณะกรรมการบัญชี |
| 5.อาจารย์ วิศิษฐ์ศรี | จินตนา | ที่ปรึกษาคณะกรรมการบัญชี |
| 6.ผศ.อัมพร | เที่ยงตระกูล | รองคณบดีฝ่ายวิชาการ |
| 7.รศ.ดร.ปพฤกษ์ อดุทธาหะวาณิชกิจ | | คณบดีคณะกรรมการบัญชีและการจัดการ |
| | | มหาวิทยาลัยมหาสารคาม |
| 8. อาจารย์ สาวิตรี | แสงวิริยาภ | แผนกบริการสารสนเทศ |
| 9.อาจารย์และเจ้าหน้าที่ทุกท่านที่เกี่ยวข้องกับงานวิจัยนี้ | | |

นอกจากนี้ขอขอบพระคุณผู้บริหารของหน่วยงานภายนอกที่ไม่ได้กล่าวรายนามไว้ข้างต้น เช่น สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ กรมสรรพากร กรมพัฒนาธุรกิจการค้ากระทรวงพาณิชย์

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ สงกรานต์ ไกวงษ์

กุมภาพันธ์ 2553

(1)

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย	ก
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ	ค
กิตติกรรมประกาศ	จ
สารบัญ	(1)
สารบัญตาราง	(3)
สารบัญรูปภาพ	(5)
บทที่ 1	บทนำ
	ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา
	วัตถุประสงค์ของการวิจัย
	สมมติฐาน
	กรอบแนวคิดงานวิจัย
	ขอบเขตของการวิจัย
	ข้อจำกัดงานวิจัย
	คำนิยามศัพท์
	ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ
บทที่ 2	เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง
	แนวความคิดจากสมาพันธ์นักบัญชีสากล
	แนวความคิดจากกฎหมาย ข้อบังคับและข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชี
	งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง
	สรุปแนวคิดที่ใช้ในงานวิจัย
บทที่ 3	ระเบียบวิธีวิจัย
	ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง
	เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย
	การเก็บรวบรวมข้อมูล
	การวิเคราะห์ข้อมูล
บทที่ 4	ผลการวิจัย
	ตอนที่ 1 ลักษณะของประชากรและกลุ่มตัวอย่าง
	ตอนที่ 2 การศึกษาความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถาม

	ตอนที่ 3 การวิเคราะห์ความถูกต้องและความเชื่อถือได้ของเครื่องมือวัด (Validity and Reliability of Measurement)	49-50
	ตอนที่ 4 การวิเคราะห์ปัจจัย (Factor Analysis)	51-59
	ตอนที่ 5 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ (Correlation)	59-61
	ตอนที่ 6 การทดสอบสมมติฐานโดยการวิเคราะห์สมการถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression)	62-69
	ตอนที่ 7 ข้อสรุปที่ได้จากการแสดงความคิดเห็นหรือข้อเสนอแนะเพิ่มเติม จากกลุ่มตัวอย่าง	70-80
บทที่ 5	สรุป อภิปราย และข้อเสนอแนะ	
	สรุปผลการวิจัย	81-82
	อภิปรายผล	82-88
	ข้อเสนอแนะสำหรับงานวิจัยในอนาคต	88-89
บรรณานุกรม		90-91
ภาคผนวก		
	ก. แบบสอบถามชื่อเรื่อง : ปัจจัยที่ส่งผลต่อทักษะความเป็น มืออาชีพของนักวิชาชีพบัญชีไทยในบริบทของผู้สอบบัญชี ภาษีอากรและผู้ตรวจสอบบัญชีรับอนุญาต	93-109
	ข. ประวัติผู้วิจัย	110-110

สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
3-1 จำนวนประชากรและกลุ่มตัวอย่าง	24
4-1 รูปแบบสอบถามที่ได้รับการตอบรับกลับจากกลุ่มวิชาชีพ	28
4-2 ลักษณะทางประชากรศาสตร์ทางกลุ่มตัวอย่าง (แสดงเป็นร้อยละ)	30
4-3 แสดงระดับความคิดเห็นในหัวข้อความรู้ทางด้านบัญชี	35
4-4 แสดงระดับความคิดเห็นในหัวข้อความรู้ทางการสอบบัญชี	36
4-5 แสดงระดับความคิดเห็นในหัวข้อความรู้ทางการภาษีอากร	38
4-6 แสดงระดับความคิดเห็นในหัวข้อเกี่ยวกับประสบการณ์-ความหลากหลาย ทางด้านประเพณีธุรกิจที่ตรวจสอบ	40
4-7 แสดงระดับความคิดเห็นในหัวข้อเกี่ยวกับ ประสบการณ์-จำนวนธุรกิจที่ทำการตรวจสอบ	41
4-8 แสดงระดับความคิดเห็นในหัวข้อเกี่ยวกับ ประสบการณ์-ระยะเวลาในการตรวจสอบบัญชี	42
4-9 แสดงระดับความคิดเห็นในหัวข้อเกี่ยวกับ การพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง-การอบรมต่อเนื่อง	44
4-10 แสดงระดับความคิดเห็นในหัวข้อเกี่ยวกับ การพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง-ศึกษาด้วยตนเองอย่างต่อเนื่อง	45
4-11 แสดงระดับความคิดเห็นในหัวข้อเกี่ยวกับการพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง-การเข้าร่วม กับสมาคม ชมรม หรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพต่างๆ	47
4-12 ค่ารับประสิทธิผลแอลฟา ครอนบาค ของแปรอิสระ และตัวแปรตาม	50
4-13 ค่า Factor Loadings และ% of Variance ของตัวแปรอิสระและตัวแปรตาม	53
4-14 การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรต้นและตัวแปรตาม	61
4-15 การวิเคราะห์ความถดถอยของพหุคูณระหว่างตัวแปรตาม-ด้าน ความครบถ้วนกับตัวแปรอิสระ และตัวแปรควบคุมตามสมการที่ 1	64
4-16 การวิเคราะห์ความถดถอยของพหุคูณระหว่างตัวแปรตาม-ด้าน ประสบการณ์กับตัวแปรอิสระและตัวแปรควบคุมตามสมการที่ 2	66

สารบัญตาราง(ต่อ)

ตารางที่	หน้า
4-17 การวิเคราะห์ความถดถอยของพหุคูณระหว่างตัวแปรตาม-ด้าน การพัฒนาความรู้ต่อเนื่องกับตัวแปรอิสระและตัวแปรควบคุม ตามสมการที่ 3	68
4-18 ข้อเสนอแนะและความคิดเห็นของ TA และ CPA แสดงเป็น ความถี่และร้อยละ-ทางด้านความรู้	70
4-19 ข้อเสนอแนะและความคิดเห็นของ TA แสดงเป็น ความถี่และร้อยละ-ทางด้านความรู้	71
4-20 ข้อเสนอแนะและความคิดเห็นของ CPA แสดงเป็น ความถี่และร้อยละ-ทางด้านความรู้	72
4-21 ข้อเสนอแนะและความคิดเห็นของ TA และ CPA แสดงเป็น ความถี่และร้อยละ-ทางด้านประสบการณ์	73
4-22 ข้อเสนอแนะและความคิดเห็นของ TA แสดงเป็น ความถี่และร้อยละ-ทางด้านประสบการณ์	74
4-23 ข้อเสนอแนะและความคิดเห็นของ CPA แสดงเป็น ความถี่และร้อยละ-ทางด้านประสบการณ์	74
4-24 ข้อเสนอแนะและความคิดเห็นของ TA และ CPA แสดงเป็น ความถี่และร้อยละ-ทางด้านการพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง	75
4-25 ข้อเสนอแนะและความคิดเห็นของ TA แสดงเป็น ความถี่และร้อยละ-ทางด้านการพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง	76
4-26 ข้อเสนอแนะและความคิดเห็นของ CPA แสดงเป็น ความถี่และร้อยละ-ทางด้านการพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง	77
4-27 ข้อเสนอแนะและความคิดเห็นของ TA และ CPA แสดงเป็น-ด้านความเป็นมืออาชีพ	78
4-28 ข้อเสนอแนะและความคิดเห็นของ TA แสดงเป็น-ด้านความเป็นมืออาชีพ	78
4-29 ข้อเสนอแนะและความคิดเห็นของ CPA แสดงเป็น-ด้านความเป็นมืออาชีพ	79

สารบัญรูปภาพ

ภาพที่		หน้า
1	นักวิชาชีพบัญชีมีความคิดเห็นต่อปัจจัยที่ส่งผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพ	4
2	ปัจจัยที่ส่งผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพของนักวิชาชีพบัญชี	5

**ชื่อเรื่อง : ปัจจัยที่ส่งผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพของนักวิชาชีพบัญชีไทย
ในบริบทของผู้สอบบัญชีภาษีอากรและผู้ตรวจสอบบัญชีรับอนุญาต**

ผู้วิจัย : ผ.ศ.สงกรานต์ ไกวงษ์

สถาบัน : มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต

ปีที่พิมพ์ : 2553

สถานที่พิมพ์ : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต

แหล่งที่เก็บรายงานการวิจัยฉบับสมบูรณ์

จำนวนหน้างานวิจัย 110 หน้า

: ศูนย์สารสนเทศและห้องสมุด

คำสำคัญ : ทักษะความเป็นมืออาชีพของนักบัญชี ลิขสิทธิ์ : มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต

บทคัดย่อ

ขอบเขตของงานวิจัยนี้ได้ศึกษาถึงปัจจัยที่มีผลกระทบกับทักษะของวิชาชีพ 2 ด้าน ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรซึ่ง ทั้ง 2 วิชาชีพนี้มีหน้าที่ในการตรวจสอบและให้ความเชื่อมั่นในงบการเงิน สำหรับหน้าที่ความรับผิดชอบแล้วผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะมีหน้าที่ในการตรวจสอบและรับรองงบการเงินให้กับบริษัทจำกัดและบริษัทจดทะเบียน ส่วนผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีหน้าที่ตรวจสอบและรับรองการเสียภาษีของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนซึ่งมีทุนจดทะเบียนน้อยกว่า 5.0 ล้านบาท โดยทำการสำรวจความคิดเห็นจากกลุ่มตัวอย่างจำนวน 800 คนจากประชากรของนักวิชาชีพดังกล่าวในเขตกรุงเทพมหานครและปริมณฑล ซึ่งใช้แบบสอบถามระดับความคิดเห็น 5 ระดับ Likert Scale และคำถามปลายเปิด

ผลจากการศึกษาวิจัยพบว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความคิดเห็นที่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญใน 4 ปัจจัยได้แก่ 1) ปัจจัยความรู้ด้านภาษีอากร 2) ปัจจัยด้านความหลากหลายในธุรกิจที่มีประสบการณ์ในการตรวจสอบ 3) ปัจจัยด้านความรู้จากการเข้าอบรมพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง และ 4) ปัจจัยด้านการเข้าร่วมกิจกรรมกับหน่วยงานวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง และจากการทดสอบสมมติฐานความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่ส่งผลต่อความเป็นมืออาชีพกับทักษะความเป็นมืออาชีพโดยใช้การวิเคราะห์ความถดถอยแบบเส้นตรง พบว่าปัจจัยที่มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรประกอบด้วย 1) ปัจจัยความรู้ทางด้านภาษีอากร 2) ปัจจัยความรู้ด้านการตรวจสอบ 3) ปัจจัยความหลากหลายของธุรกิจที่ตรวจสอบ 4) ปัจจัยจำนวนธุรกิจที่ทำการตรวจสอบ 5) ปัจจัยระยะเวลาที่ทำงานด้านตรวจสอบบัญชี 6) ปัจจัยการเข้าอบรมพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง และ 7) ปัจจัยการศึกษาด้วยตนเองอย่างต่อเนื่อง และผลวิจัยจากคำถามปลายเปิดที่ได้รับมีข้อเสนอแนะและความคิดเห็นจากผู้ตอบแบบสอบถามพบว่ามีความต้องการที่จะให้มีการกำหนดประสบการณ์การทำงานเป็นคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

นอกจากนี้ข้อเสนอแนะที่ได้จากแบบสอบถามที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนาทักษะความเป็นมืออาชีพ ได้แก่ การสร้างความร่วมมือระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร มีการเสนอให้เพิ่มหลักเกณฑ์ในการเข้ารับรองเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร โดยเฉพาะประสบการณ์หรือระยะเวลาในการทำงานในวิชาชีพเพื่อเพิ่มความเชื่อมั่นในงานให้ทัดเทียมผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เสริมความรู้ทางด้านระบบเทคโนโลยีสารสนเทศเพื่อใช้ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ เน้นให้มีหลักสูตรการอบรมในรูปแบบของ workshop การอบรมในรูปแบบของ e-learning และข้อเสนอแนะให้มีการจัดตั้งมาตรฐานในการรับงาน โดยเฉพาะในเรื่องของค่าตอบแทนผู้สอบบัญชีภาษีอากร นอกจากนี้ยังมีข้อเสนอแนะให้สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์เป็นแหล่งข้อมูลข่าวสารให้แก่สมาชิกโดยไม่คิดมูลค่า จะเห็นได้ว่าผลงานวิจัยนี้สามารถนำไปใช้เพื่อเป็นประโยชน์แก่การพัฒนานักวิชาชีพบัญชีอื่นๆ นอกเหนือจากวิชาชีพผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้ตรวจสอบบัญชีภาษีอากร สำหรับงานวิจัยในอนาคตจะทำการศึกษาวิเคราะห์เปรียบเทียบกับนักวิชาชีพบัญชีในสายงานด้านอื่นๆ เพื่อแสดงถึงภาพรวมของทักษะความเป็นมืออาชีพในวิชาชีพบัญชีในประเทศไทย

คำสำคัญ: นักวิชาชีพบัญชี ทักษะความเป็นมืออาชีพ ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

A Study on the factors affecting the Professional Skills of Thai Accounting Professional – In the Context of Tax Auditors and Certified Public Accountants

Researcher: Asst.prot. Songkran Gaivong

Institution: Dhurakij Pundit University

Year of Publication: 2010

Publisher: Dhurakij Pundit University

Sources: Dhurakij Pundit University of research

No.of Page: 110 Pages

Keyword: Accounting Professions, Professional Skills

Copy right: Dhurakij Pundit University

Abstract

The aim of this research is to study factors affecting to professional skills of the two types of Thai accounting professions; certified public accountants (or CPAs) and tax auditors (or TA). Even though, both accountants are responsible for auditing and assuring the financial statements. However, the certified public accountants are responsible for a juristic company; whereas the tax auditors focus on ensuring the correctness of financial statements for tax purposes of a juristic partnership with less than Baht 5.0 million in share registration. The sampling was 800 CPAs and TAs located in the area of Bangkok and Greater Bangkok. The survey questionnaire was using 1-5 likert scale with and open ended questionnaire to collect opinions from those accountants.

The results indicates four factors that statistical significant differences between CPAs and TAs are; i) knowledge in revenue tax; ii) experience in auditing a variety of business; iii) attending continuing profession development program (CPD); and iv) joining activities with profession regulating bodies. Using multiple regression, the hypothesis testing indicates 7 factors that positively impact to the professional skills are; 1) knowledge in revenue tax; 2) knowledge in auditing; 3) experience in auditing a variety of business; 4) number of clients; 5) years of working experience in auditing; 6) attending continuing profession development program (CPD); and 7) continuing self-learning.

Useful opinions from the respondents gathering from open-ended questions are summarized. The key findings are i) a need of having working experience as a prerequisite for TA before entering to a certification process; ii) a need to develop the collaborations between

CPAs and TAs iii) a need to emphasis on using information system in auditing for both TA and CPAs; iv) improve CPD program by focusing on workshop training course rather than a lecture training course and E-learning. In addition, there are suggestions concerning standardization of TA's audit fee and how the federation of professional accountants could improve their service to the members. Future research is in the area of studying other accounting professions to understand the differences and similarities among the professions to improve the professional skills of Thai accounting professional.

Key words: Accounting Professions, Professional Skills, Tax Auditors, Certified Public Accountants

บทที่ 1

บทนำ

ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

วิชาชีพทางการบัญชีเป็นสายอาชีพหนึ่งที่มีความสำคัญต่อวงการธุรกิจทั้งในประเทศและต่างประเทศ เนื่องจากการบัญชีเป็นแหล่งรวมข้อมูลทางการเงินของธุรกิจซึ่งแสดงให้เห็นถึงผลการดำเนินงานรวมถึงแสดงฐานะทางการเงินของธุรกิจ ทำให้ผู้เป็นเจ้าของกิจการหรือผู้บริหารสามารถควบคุม กำกับดูแล มีการวางแผนทางการเงินและการวางแผนธุรกิจได้อย่างมีประสิทธิภาพ ในปัจจุบันสภาพทางเศรษฐกิจมีการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว ไม่ว่าจะเป็นเทคโนโลยี ข้อมูลการสื่อสาร การขยายตัวของกลุ่มผู้ถือผลประโยชน์ รวมทั้งการติดต่อธุรกิจ มีความซับซ้อนมากกว่าที่เคยเป็นมา การบริหารความเสี่ยงมีความสำคัญมากขึ้น วิทยาการของเทคโนโลยีด้านสารสนเทศมีการพัฒนาไปอย่างรวดเร็ว ระบบอินเทอร์เน็ตมีบทบาทในการสื่อสารมากขึ้น มีการค้าขาย และการแลกเปลี่ยนระหว่างประเทศมากขึ้น การขยายตัวของภาคธุรกิจเป็นแนวโน้มที่สำคัญในหลายประเทศ ความเข้มงวดของบทลงโทษทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินธุรกิจเป็นสิ่งที่พบเห็นได้ทั่วไปในหลายสังคม ความกังวลเกี่ยวกับสภาพแวดล้อม และการพัฒนาที่ยั่งยืนนั้นเพิ่มขึ้นเช่นเดียวกัน สิ่งเหล่านี้ก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงรูปแบบของธุรกิจตลอดจนกฎระเบียบต่างๆก็ต้องถูกปรับเปลี่ยนให้สอดคล้องรับกับการเปลี่ยนแปลง

สำหรับในประเทศไทยนักวิชาชีพบัญชีได้รวมตัวกันอย่างเป็นทางการเมื่อ พ.ศ.2491 โดยกลุ่มผู้ประกอบวิชาชีพการบัญชีร่วมกันก่อตั้งเป็นสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยโดยมีวัตถุประสงค์จะพัฒนาวิชาชีพบัญชีให้เทียบเท่าระดับสากล มีความพยายามที่จะยกฐานะวิชาชีพทางบัญชีให้เป็นองค์กรอิสระที่สามารถทำหน้าที่กำกับดูแลวิชาชีพทางการบัญชีได้ด้วยตนเอง ในปี พ.ศ. 2496 ได้มีการออกแบบกติกที่จะจัดตั้งสภาการบัญชีขึ้นโดยมีฐานะเป็นนิติบุคคล ต่อมาความพยายามของกลุ่มวิชาชีพบัญชีก็ประสบความสำเร็จในปี 2547 โดยรัฐบาลได้ออกพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2547 มีผลบังคับใช้วันที่ 23 ตุลาคม พ.ศ.2547 และได้ยกเลิกพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 จึงก่อให้เกิด “สภาวิชาชีพบัญชี” เป็นสถาบันทางวิชาชีพทางการบัญชีและมีฐานะเป็นนิติบุคคล โดยมีชื่ออย่างเป็นทางการว่า “สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์” และยังสามารถเข้าร่วมเป็นสมาชิกของสมาพันธ์นักบัญชีสากล (International Federation of Accountants-IFAC) จึงเป็นผลให้วิชาชีพบัญชีไทยได้มีการยกระดับมาตรฐานของวิชาชีพบัญชี โดยได้นำเอากรอบแนวคิดของมาตรฐานทางวิชาชีพระหว่างประเทศมาใช้ และหรือเผยแพร่ให้นักบัญชีและหน่วยงานที่เกี่ยวข้องได้ใช้ปฏิบัติหรือเป็นแนวทางในการปฏิบัติงาน

จากการที่สมาพันธ์นักบัญชีสากลได้ออกข้อเสนอทางการศึกษาระหว่างประเทศสำหรับนักบัญชี ฉบับที่ 2 (International Education Papers for Professional Accountants-IEP-2) ได้กล่าวถึงปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับงานวิจัยนี้ใน 3 ด้านได้แก่

1.ด้านความรู้ทางวิชาชีพ (Professional Knowledge) ได้กำหนดไว้ 3 หัวข้อคือความรู้ด้านการเงิน การบัญชีและความรู้ที่เกี่ยวข้อง ความรู้ด้านองค์กรและธุรกิจ และความรู้ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ งานวิจัยนี้จะศึกษาเฉพาะที่เป็นความรู้ทางบัญชีและความรู้ที่เกี่ยวข้องอันได้แก่ การภาษีอากร

2. ด้านประสบการณ์จากการทำงาน (Working Experience) ได้กำหนดไว้ทั้งทางด้านการฝึกงานที่แสดงถึงความสามารถในการทำงานหน้าที่ต่างๆของนักวิชาชีพบัญชีผ่านประสบการณ์ทำงานจริง รวมถึงประสบการณ์ต่อเนื่องในด้านบัญชีของนักวิชาชีพบัญชี

3.ด้านการพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง (Continuing Professional Development) ได้กำหนดไว้ว่าการส่งเสริมที่จะทำให้เกิดความสามารถในการทำงานได้ จะเป็นการพัฒนาตนเองผ่านกระบวนการการศึกษา การฝึกอบรม หรือการได้รับข้อมูลต่างๆ เพื่อนำมาซึ่งการพัฒนาตนเองให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ได้ออกข้อกำหนดเรื่อง “หลักเกณฑ์การพิจารณาคุณวุฒิการศึกษาของผู้ขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พ.ศ.2549” ว่าด้วยหลักเกณฑ์การพิจารณารายวิชาทางวิชาชีพที่ศึกษาในระดับปริญญาตรีจากสถาบันอุดมศึกษาจะต้องสอบผ่านวิชาบัญชีจำนวน 8 รายวิชาและต้องยื่นขอขึ้นทะเบียนฝึกหัดงานกับสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ นอกจากนั้นสภาวิชาชีพบัญชียังได้ออกข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี(ฉบับที่ 18) เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการฝึกงาน การทดสอบเกี่ยวกับวิชาชีพบัญชีของผู้รับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (แก้ไขเพิ่มเติมครั้งที่ 1) พ.ศ.2552 ซึ่งกำหนดให้ฝึกงานเป็นเวลาต่อเนื่องกันไม่น้อยกว่าสามปี ข้อกำหนดดังกล่าวได้กำหนดขึ้นมาเพื่อให้กับบัญชีวิชาชีพมีเวลาฝึกงานรวมกันไม่น้อยกว่าสามพันชั่วโมง และยังกำหนดให้มีการสอบวิชาการสอบบัญชี 1 วิชาการสอบบัญชี 2 และวิชาการสอบบัญชีที่ประมวลผลโดยคอมพิวเตอร์ซึ่งจะต้องมีเวลาฝึกหัดงานเป็นเวลาต่อเนื่องกันไม่น้อยกว่าหนึ่งปีและมีเวลาฝึกงานรวมกันไม่น้อยกว่าหนึ่งพันชั่วโมง และได้กำหนด ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี(ฉบับที่ 15) เรื่องหลักเกณฑ์ และ วิธีการเกี่ยวกับการเข้ารับการฝึกอบรมหรือเข้าร่วมประชุมสัมมนาเพื่อพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พ.ศ.2550 ต้องมีจำนวน 12 ชั่วโมงสำหรับปีก่อนปีที่ใบอนุญาตสิ้นสุด ซึ่งข้อกำหนดเหล่านี้สภาวิชาชีพบัญชีได้กำหนดมาเพื่อให้กับบัญชีที่เป็นสมาชิกของสภาวิชาชีพบัญชีได้ปฏิบัติตามไม่ว่าจะเป็นผู้ทำบัญชีหรือผู้สอบบัญชีรับอนุญาตข้อกำหนดเหล่านี้เป็นข้อกำหนดที่ยังสอดคล้องกับเอกสารการศึกษาวิธีวัดผลสมรรถนะไว้ในแนวปฏิบัติทางการศึกษาระหว่างประเทศ (IEP) ฉบับที่ 2 ของสมาพันธ์นักบัญชีสากลและปัจจุบันได้ออกมาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศสำหรับนักวิชาชีพบัญชี (International Accounting Education Standard for Professional Accountants : IES) จำนวน 8 ฉบับ เพื่อให้ประเทศสมาชิกได้ถือปฏิบัติตามรวมถึงประเทศไทยด้วย

จากการศึกษาข้อมูลเบื้องต้นผู้วิจัยเห็นว่าวิชาชีพบัญชีไทยยังขาดงานวิจัยเชิงประจักษ์ในเรื่องทักษะความเป็นมืออาชีพของวิชาชีพบัญชีในประเทศไทย ผู้วิจัยจึงมีความสนใจในกลุ่มวิชาชีพบัญชีด้านการตรวจสอบ เพราะกลุ่มอาชีพนี้มีความรับผิดชอบอย่างสูงต่อการรับรองงบการเงินของธุรกิจ อีกทั้งผู้วิจัยมีหน้าที่จัดอบรมพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง(Continuing Professional Development) ให้กับกลุ่มอาชีพนี้ และมีหน้าที่เพิ่มทักษะให้แก่นักศึกษาขณะการบัญชีพร้อมที่ออกไปปฏิบัติงานในวิชาชีพการบัญชี ถึงแม้ว่ามาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศทุกฉบับ (IES) จะมีความน่าสนใจที่จะศึกษา สำหรับงานวิจัยนี้ผู้วิจัยต้องการที่จะศึกษาระดับที่ 2,3,5 และ 7 ซึ่งเป็นปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับงานที่ปฏิบัติอยู่ ผลที่ได้รับจากงานวิจัยสามารถนำไปใช้เป็นข้อมูลแก่หน่วยงานที่เป็นผู้กำกับดูแลวิชาชีพการบัญชีได้กำหนดหลักเกณฑ์ ในการปฏิบัติงานตามสภาพที่เป็นจริง และยังสามารถใช้เป็นข้อมูลในการปรับปรุงหลักสูตรการเรียนการสอนต่อไปในอนาคต

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

ในการทำวิจัยครั้งนี้ผู้วิจัยมีวัตถุประสงค์ในการทำดังต่อไปนี้

1. เพื่อศึกษาเปรียบเทียบความคิดเห็นของ(TA และ CPA)ที่มีต่อปัจจัยที่ส่งผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพทางการบัญชี
2. เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ของปัจจัยทั้ง 3 ด้านที่ส่งผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพทางการบัญชีในปัจจัยทั้ง 3 ด้าน ได้แก่
 - 2.1. ปัจจัยด้านความรู้ทางวิชาชีพ (Professional knowledge)
 - 2.2. ปัจจัยด้านประสบการณ์จากการทำงาน (Working Experience)
 - 2.3. ปัจจัยการพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง (Continuing Profession Development)
3. เพื่อศึกษาปัญหาและรวมถึงข้อเสนอแนะในเชิงปฏิบัติที่จะทำให้เกิดการพัฒนานักวิชาชีพบัญชีไทย

สมมติฐานการวิจัย

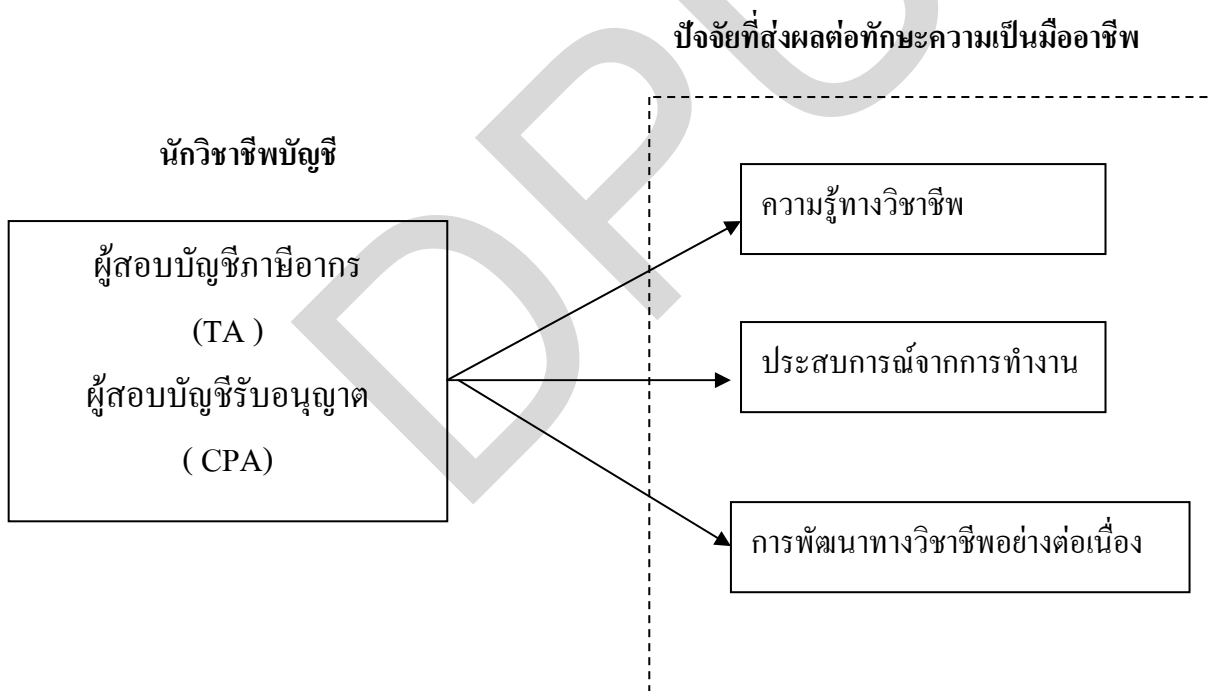
- H1:** ปัจจัยความรู้ทางวิชาชีพประกอบด้วยความรู้ด้านบัญชี ความรู้ด้านสอบบัญชี และความรู้ด้านภาษีอากรมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร
- H2:** ปัจจัยประสบการณ์จากการทำงานประกอบด้วยความหลากหลายของธุรกิจที่ตรวจสอบ จำนวนธุรกิจที่ทำการตรวจสอบ และระยะเวลาที่ทำงานด้านตรวจสอบบัญชี มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร
- H3:** ปัจจัยการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องประกอบด้วยกรอบอย่างต่อเนื่อง การศึกษด้วยตนเอง และการเข้าร่วมกิจกรรมทางวิชาชีพ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร

กรอบแนวคิดของงานวิจัย

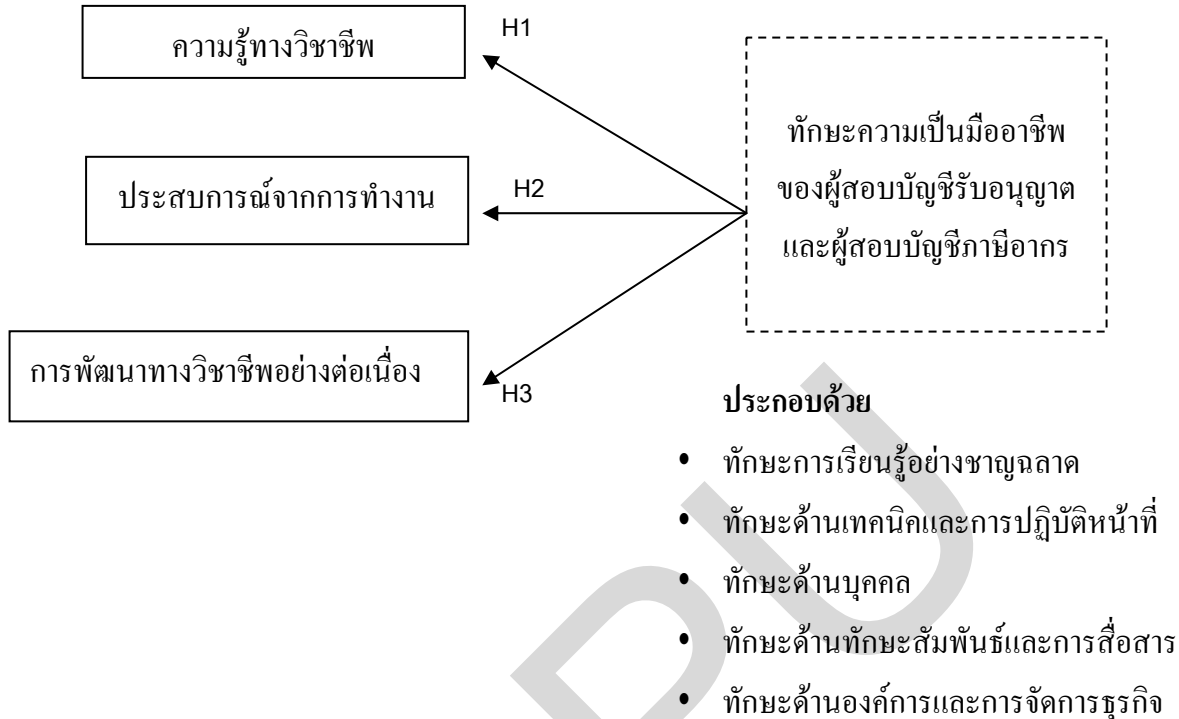
งานวิจัยเรื่องปัจจัยที่ส่งผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพของนักวิชาชีพบัญชีไทยนี้ใช้แนวความคิดจากสมาพันธ์นักบัญชีสากล (International Federation of Accounting Commission: IFAC) ที่ได้มีการกำหนดมาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศสำหรับนักวิชาชีพบัญชี (International Accounting Education Standard for Professional Accountants : IES) โดยเฉพาะ IES 3 กำหนดว่านักวิชาชีพบัญชี (Professional Accountant) จำเป็นต้องมีทักษะทางวิชาชีพ (Professional Skills) ในงานวิจัยนี้มุ่งศึกษาความสัมพันธ์ดังกล่าวจากกลุ่มผู้สอบบัญชีเท่านั้น อันประกอบด้วย ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร โดยแสดงไว้ในแผนภาพที่ 1 ดังต่อไปนี้

แผนภาพกรอบแนวคิดของการทำวิจัย

แผนภาพที่ 1 นักวิชาชีพบัญชีมีความคิดเห็นต่อปัจจัยที่ส่งผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพ



แผนภาพที่ 2 ปัจจัยที่ส่งผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพของนักวิชาชีพบัญชี
ตัวแปรต้น ตัวแปรตาม



ขอบเขตของการวิจัย

งานวิจัยกำหนดขอบเขตของการวิจัยในกลุ่มประชากรที่ใช้ในการศึกษา โดยเลือกจากกลุ่มผู้สอบบัญชีภาษีอากร(TA)ประเทศไทย จำนวน 2,025 คนจาก Web Site กรมสรรพากรสุ่มตัวอย่างเป็นกลุ่มประชากรจำนวน 400 คน และผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA)ประเทศไทย จำนวน 5,120 คนจาก Web Site สภาวิชาชีพบัญชีสุ่มตัวอย่างเป็นกลุ่มประชากรจำนวน 400 คน การเลือกกลุ่มวิชาชีพด้านการตรวจสอบเนื่องจากเป็นกลุ่มวิชาชีพที่ได้ใช้ทักษะทางบัญชีมากที่สุด กลุ่มตัวอย่างเหล่านี้มีประสบการณ์และมีความเข้าใจในวิชาชีพบัญชี ดังนั้นจึงเป็นกลุ่มตัวอย่างที่น่าจะให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์และเกี่ยวข้องกับหัวข้อที่ต้องการศึกษาค้นคว้าที่สุด

ข้อจำกัดของการวิจัย

- ไม่มี -

นิยามศัพท์

1.นิยามตัวแปรตาม(สภาวิชาชีพบัญชี , 2551)

ทักษะทางวิชาชีพ (Professional Skills)

หมายถึง ความสามารถประเภทต่างๆที่จำเป็นต่อการนำความรู้ทางวิชาชีพ ค่านิยม จริยธรรม และแนวความคิดทางวิชาชีพไปปฏิบัติอย่างเหมาะสมและมีประสิทธิภาพภายใต้สภาพแวดล้อมทางวิชาชีพ นักวิชาชีพบัญชีจำเป็นต้องมีทักษะจำนวนหนึ่ง รวมทั้งทักษะเฉพาะด้านและทักษะในการทำงาน ทักษะองค์กร และการบริหารธุรกิจ ทักษะเฉพาะบุคคล ทักษะในการสื่อสารระหว่างบุคคล ทักษะความรู้ต่างๆ และทักษะในการพิจารณาเชิงผู้ประกอบการวิชาชีพ

2.นิยามตัวแปรอิสระ

2.1. ความรู้ทางวิชาชีพ (Professional knowledge)

หมายถึง หัวข้อต่างๆที่รวมมาเป็นหัวข้อการเรียนรู้ของวิชาบัญชี รวมทั้งสาขาวิชาทางธุรกิจต่างๆ ที่เมื่อมารวมกันแล้วจะเกิดองค์ความรู้ที่จำเป็นต่อนักวิชาชีพบัญชี ซึ่งนำมาจากหลักสูตรตัวอย่างจากสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ที่กำหนดความรู้หลักของโปรแกรมการศึกษาด้านการบัญชีไว้ใน 3 หัวข้อหลัก ได้แก่ 1. การบัญชี การเงิน และความรู้ที่เกี่ยวข้อง 2.ความรู้ด้านองค์กรและธุรกิจ และ 3.ความรู้ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ

2.2. ประสบการณ์ทำงานจริง หรือ ประสบการณ์ทางวิชาชีพ (Practical experience or professional experience)

หมายถึง การทำหน้าที่ต่างๆที่เกี่ยวข้องกับด้านบัญชีในระหว่างที่ทำงานอยู่ ประสบการณ์การทำงานจริงซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการการได้รับรองเป็นนักวิชาชีพบัญชีนั้นมุ่งหมายที่จะส่งเสริมการพัฒนาและการนำไปใช้โดยตรงของความรู้ทางวิชาชีพ ทักษะทางวิชาชีพ และค่านิยม จริยธรรม และแนวความคิดทางวิชาชีพ ท้ายที่สุดแล้ว ผู้ฝึกงานจะได้แสดงความสามารถทำงานที่จะทำหน้าที่ต่างๆของนักวิชาชีพบัญชีผ่านประสบการณ์ทำงานจริง ประสบการณ์การทำงานจริงยังหมายถึงความถึงประสบการณ์ที่ต่อเนื่องในด้านบัญชีของนักวิชาชีพบัญชี

2.3. การพัฒนาทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง (Continuing professional development - CPD)

หมายถึง การได้มาซึ่งความสามารถ ซึ่งส่งเสริมให้เกิดความสามารถทำงาน บุคคลสามารถพัฒนาความสามารถของตนผ่านกระบวนการการศึกษาและการฝึกอบรม หรือการได้รับข้อมูล

3. นิยามศัพท์ที่เกี่ยวข้อง (สภาวิชาชีพบัญชี, 2551)

3.1.วิชาชีพบัญชี (Professional Accounting)

หมายถึง วิชาชีพในการบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านการบัญชีบริหาร ด้านการวางระบบบัญชี ด้านการบัญชีภาษีอากร ด้านการศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชี และบริการเกี่ยวกับการบัญชีด้านอื่นตามที่กำหนดโดยกระทรวง ฯ

3.2. นักวิชาชีพบัญชี (Professional Accountant)

หมายถึง บุคคลที่เป็นสมาชิกขององค์กรสมาชิกสมาพันธ์นักบัญชีสากล (International Federation of Accountants: IFAC) สภาวิชาชีพบัญชีในประเทศไทยได้เป็นสมาชิกของ IFAC ดังนั้นสภาวิชาชีพบัญชีในประเทศไทยจึงได้มีการกำหนดค่านิยมศัพท์ตามมาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศสำหรับนักวิชาชีพบัญชี (International Accounting Education Standard : IES)

3.3.ความสามารถ (Capability)

หมายถึงความรู้ทางวิชาชีพทักษะทางวิชาชีพ และค่านิยม จริยธรรม และแนวความคิดทางวิชาชีพ ที่จำเป็นต่อการแสดงความสามารถทำงาน ความสามารถนั้นเป็นลักษณะของบุคคลที่ทำให้บุคคลสามารถทำหน้าที่ของตนได้ ขณะที่ความสามารถทำงานนั้นหมายถึงการแสดงผลปฏิบัติงานจริง การมีความสามารถเป็นตัวบ่งชี้ว่าบุคคลหนึ่งมีความสามารถที่จะทำงานได้อย่างดีในที่ทำงาน ความสามารถนั้นรวมถึงความรู้ในระดับที่น่าพอใจ ทักษะเฉพาะด้านและการทำงาน ทักษะทางการปฏิบัติ ความสามารถด้าน ความรู้ (รวมทั้งวิจรรณญาณทางวิชาชีพ) และค่านิยม จริยธรรม และแนวคิดทางวิชาชีพ ความสามารถเหล่านี้บางที่อาจถูกกล่าวถึงในเอกสารอื่นว่าเป็นความสามารถ (Competencies, Capacities, Abilities) ทักษะที่สำคัญ ทักษะหลัก ทักษะและค่านิยมพื้นฐาน แนวความคิด ลักษณะนิสัยที่ทำให้แตกต่าง คุณสมบัติที่แพร่หลาย และลักษณะของบุคคล

3.4. ความสามารถ ทำงาน (Competence)

หมายถึง การสามารถที่จะปฏิบัติหน้าที่การงานถึงระดับที่กำหนดไว้ ภายใต้สภาพแวดล้อมการทำงานจริงความสามารถทำงานหมายถึงความสามารถที่แสดงเพื่อทำหน้าที่หรืองานที่เกี่ยวข้องให้ถึงมาตรฐานที่กำหนดไว้ ขณะที่ความสามารถ (Capability) หมายถึงถึงลักษณะของบุคคลที่ทำให้มีศักยภาพที่จะปฏิบัติงาน ความสามารถทำงานหมายถึงการแสดงผลปฏิบัติงานจริง ความสามารถทำงานอาจวัดได้โดยหลายวิธี รวมถึงการปฏิบัติงานในที่ทำงาน การจำลองการปฏิบัติงานจริง การทดสอบโดยการเขียนหรือพูด และการทดสอบด้วยตนเอง

3.5. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Certified Public Accountant: CPAs)

หมายถึง ผู้ขึ้นทะเบียนและผ่านการทดสอบจนได้รับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจากสภาวิชาชีพบัญชี ตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 โดยสามารถตรวจสอบและรับรองบัญชีบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ปฏิบัติงานตามที่สภาวิชาชีพฯ กำหนดสำหรับการตรวจสอบและรับรองบัญชี และปฏิบัติงานตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดเช่นเดียวกันกับผู้สอบบัญชีภาษีอากร

3.6. ผู้สอบบัญชีภาษีอากร (Tax Auditor) (กรมสรรพากร, 2551)

หมายถึง ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นผู้ที่สามารถตรวจสอบและรับรองบัญชีเฉพาะห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องจัดทำงบการเงินเพื่อการตรวจสอบและแสดงความคิดเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต อันประกอบด้วยห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีทุนจดทะเบียนไม่เกิน 5 ล้านบาท สินทรัพย์รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท และรายได้รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท ดังนั้น บุคคลที่จะขอขึ้นทะเบียนและได้รับอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพากรให้เป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร จะต้องมีความสมบัติและผ่านการทดสอบตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.98/2544 จึงกล่าวได้ว่าเป็นวิชาชีพที่มีการพัฒนาจากความต้องการของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs)

ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

จากการศึกษาถึงปัจจัยที่ส่งผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีในประเทศไทย ผู้วิจัยได้ตั้งวัตถุประสงค์ซึ่งจะก่อให้เกิดประโยชน์มีดังต่อไปนี้

1. เป็นข้อมูลในการพัฒนา ปรับปรุงหลักสูตรการศึกษานักบัญชีให้กับนักศึกษาการบัญชีในประเทศไทย และให้สอดคล้องกับมาตรฐานการศึกษาสากล
2. เป็นข้อมูลให้มีการพัฒนา ปรับปรุง หลักสูตรและข้อบังคับเกี่ยวกับการศึกษาต่อเนื่องเพื่อพัฒนาทักษะสำหรับนักวิชาชีพบัญชี ในกรณีที่เป็นสถาบันจัดอบรมและให้บริการวิชาการแก่สังคม
3. เป็นแนวทางให้หน่วยงานกำกับดูแลนักวิชาชีพบัญชีในด้านต่างๆ ได้มีการพัฒนา มาตรฐานการบัญชี, ข้อกฎหมาย และข้อกำหนดทางวิชาชีพในประเทศไทย
4. เป็นแนวทางพัฒนานักบัญชีมืออาชีพให้มีความรู้ ความสามารถ มีประสบการณ์พร้อมในการทำงานอย่างน่าเชื่อถือ

บทที่ 2

เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ในงานวิจัยนี้ ผู้วิจัยได้ทำการศึกษาวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายและข้อกำหนดคุณสมบัติของนักวิชาชีพบัญชี ทักษะความเป็นมืออาชีพ และมาตรฐานการศึกษา รวมทั้งงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง เพื่อนำมาใช้และนำเสนอเป็นกรอบความคิดในการศึกษาวิจัยดังนี้

1. แนวความคิดจากสมาพันธ์นักบัญชีสากล (International Federation of Accounting Commission: IFAC) ที่ได้มีการกำหนดมาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศสำหรับนักวิชาชีพบัญชี (International Accounting Education Standard for Professional Accountants : IES)
2. กฎหมาย ข้อกำหนด และข้อบังคับ ที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชี
3. งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

1. แนวความคิดจากสมาพันธ์นักบัญชีสากล (International Federation of Accountants: IFAC)

จากการที่สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์เป็นสมาชิกของ IFAC ใช้คำนิยามและองค์ประกอบของทักษะความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีวิชาชีพตามกรอบของ IFAC ด้วย ทางสมาพันธ์นักบัญชีสากล (International Federation of Accountants: IFAC) กำหนดไว้ในทักษะดังกล่าวไว้ในมาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศสำหรับนักวิชาชีพบัญชี (International Education Standards for Professional Accountants: IES) งานวิจัยนี้จะกล่าวถึงมาตรฐานที่เกี่ยวข้องจำนวน 4 ฉบับ ได้แก่ IES 2, 3, 5 และ 7 โดยผู้วิจัยสรุปเนื้อหาที่สำคัญของมาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศสำหรับนักวิชาชีพบัญชี (IES) แต่ละฉบับดังนี้ (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2551)

IES 2: มาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศฉบับที่ 2 “โปรแกรมการศึกษานักวิชาชีพ”

ได้กล่าวถึง ส่วนประกอบของความรู้ทางวิชาชีพบัญชีที่เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาก่อนเป็นนักวิชาชีพ ความรู้หลักของโปรแกรมบัญชีศึกษาได้ถูกแสดงภายใต้ 3 หัวข้อหลักอันได้แก่ 1.การบัญชี การเงิน และความรู้ที่เกี่ยวข้อง 2. องค์ประกอบความรู้ด้านองค์กรและธุรกิจ ซึ่งจะครอบคลุมหัวข้อการเรียนรู้ด้านเศรษฐศาสตร์ สิ่งแวดล้อมทางธุรกิจ จริยธรรมในการประกอบธุรกิจ ตลาดทางการเงิน วิธีการทางตัวเลขต่างๆ พฤติกรรมองค์กร การตัดสินใจด้านการบริหารและกลยุทธ์ การตลาด และธุรกิจระหว่างประเทศและโลกาภิวัตน์ 3 .ความรู้เรื่องเทคโนโลยีสารสนเทศ จะครอบคลุมหัวข้อ ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับ

เทคโนโลยีสารสนเทศ ความรู้เกี่ยวกับการควบคุมเทคโนโลยีสารสนเทศ ความสามารถทำงานในการควบคุมเทคโนโลยีสารสนเทศและความสามารถทำงานในการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ

จากที่กล่าวข้างต้นจะเห็นได้ว่าเป็นการกำหนดเนื้อหาวิชาที่จะนำมาใช้ในการจัดทำหลักสูตรการศึกษา ด้านการบัญชี ด้วยเหตุนี้ทางสภาวิชาชีพบัญชีจึงได้มีการออกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 17/2552 เรื่อง หลักสูตรตัวอย่างปริญญาตรีทางการบัญชี เพื่อใช้เป็นต้นแบบให้กับสถาบันอุดมศึกษาใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาหลักสูตรการบัญชีของแต่ละสถาบัน หลักสูตรตัวอย่างมีการกำหนดจำนวนหน่วยกิตรวมต้องไม่น้อยกว่า 126 หน่วยกิต และต้องมีรายวิชาเอกทางวิชาชีพที่เป็นไปตามประกาศฉบับนี้ หลักสูตรของสถาบันฯ จึงจะได้รับพิจารณารับรองจากสภาวิชาชีพบัญชี และมีผลให้บัณฑิตบัญชีที่สำเร็จการศึกษาจากสถาบันการศึกษาสามารถเป็นสมาชิกของสภาวิชาชีพบัญชี และสามารถเข้าทดสอบเพื่อขอใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หรือเข้าทำงานเป็นนักบัญชีได้ แต่อย่างไรก็ตามความรู้ที่จำเป็นต่อวิชาชีพจึงเป็นเรื่องที่น่าสนใจว่านักวิชาชีพที่ปฏิบัติงานนั้น ต้องการความรู้ในด้านต่างๆอย่างไร งานวิจัยนี้จึงมุ่งศึกษาการประยุกต์ใช้ความรู้จากมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชีและการภาษีอากร ของนักวิชาชีพบัญชีที่ปฏิบัติงานจริง

IES 3 มาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศ ฉบับที่ 3 “ทักษะทางวิชาชีพ”

กล่าวถึงทักษะที่จะเป็นสำหรับนักวิชาชีพบัญชีแบ่งออกเป็น 5 ประเภท ดังนี้

1. **ทักษะด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด** แบ่งเป็น 6 ระดับ คือ ความรู้ ความเข้าใจ การนำไปใช้ การวิเคราะห์ การนำไปแก้ไขปัญหา และการประเมินผล ทักษะด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด จะทำให้นักวิชาชีพบัญชีสามารถแก้ไขปัญหา ตัดสินใจ และแก้ไขสถานการณ์ได้อย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งทักษะเหล่านี้มักได้มาจากหลักสูตรการเรียนทั่วไปในภาพกว้าง ทักษะด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด ที่จำเป็นประกอบด้วย ความสามารถที่จะเห็น ได้มา จัดการ และเข้าใจข้อมูลจากคนทั่วไป สื่อ และสิ่งพิมพ์ต่างๆ ความสามารถที่จะสงสัย หาข้อมูล คิด และหาเหตุผลได้และความสามารถที่จะตั้งปัญหา และแก้ไขปัญหามาก่อนได้

2. **ทักษะด้านเทคนิค และปฏิบัติหน้าที่** ประกอบไปด้วยทักษะโดยทั่วไปและทักษะที่เฉพาะเจาะจงกับนักบัญชี ซึ่งประกอบไปด้วย ความสามารถในการคำนวณและการใช้เครื่องมือทางเทคนิคต่างๆ ความสามารถในการทำโมเดล และกาวิเคราะห์ความเสี่ยง การวัดผล การรายงานผลและการทำตามกฎข้อบังคับ

3. **ทักษะด้านบุคคล** คือ ทักษะคิดและพฤติกรรมของนักวิชาชีพบัญชี การพัฒนาทักษะเหล่านี้จะช่วยให้เพิ่มความสามารถในการเรียนรู้และการพัฒนาตัวเองได้ ซึ่งทักษะเหล่านี้ประกอบด้วย การบริหารจัดการตนเอง ความคิด อิทธิพล และการเรียนรู้ตนเอง ความสามารถที่จะเลือกและเรียงลำดับทรัพยากรที่มีจำกัด และจัดการงานต่างๆให้เสร็จตามวันเวลาที่กำหนด ความสามารถที่จะสร้างความคาดหวังและเปลี่ยนแปลงความคาดหวังได้หากเกิดการเปลี่ยนแปลงในสถานการณ์ พิจารณาความหมายของคุณค่าของวิชาชีพ คุณธรรม และทัศนคติในการตัดสินใจ และความสงสัยในแบบวิชาชีพ

4. ทักษะด้านทักษะสัมพันธ์และการสื่อสาร จะช่วยให้บัณฑิตมีอาชีพจะทำงานร่วมกับคนอื่นในองค์กรได้ รับส่งข้อมูลได้ ทำการตัดสินใจอย่างมีคุณธรรมและมีประสิทธิภาพได้ องค์ประกอบของ ทักษะด้านทักษะสัมพันธ์และการสื่อสารประกอบด้วย การทำงานร่วมและปรึกษาร่วมกับผู้อื่น การยอมรับและแก้ปัญหาความขัดแย้ง การทำงานเป็นกลุ่ม การปฏิสัมพันธ์ระหว่างคนที่มีความคิดเห็นที่ต่างกัน การเจรจาเพื่อได้ข้อสรุปหรือข้อตกลงที่ยอมรับได้ การทำงานอย่างมีประสิทธิภาพในสภาวะแวดล้อมที่แตกต่าง การนำเสนอ การพูดคุย การรายงาน และชี้ประเด็นอย่างมีประสิทธิภาพ ผ่านการเขียน และ พูดทั้งในรูปแบบทางการและไม่เป็นทางการ ฟังและอ่านอย่างมีประสิทธิภาพ รวมถึงให้ความสำคัญกับวัฒนธรรมและภาษาที่แตกต่างกัน

5. ทักษะด้านองค์การ และของผู้บริหารจัดการธุรกิจ มีความสำคัญเพิ่มขึ้นต่อวิชาชีพนักวิชาชีพบัญชี ผู้ซึ่งจะเป็นผู้ที่มีบทบาทต่อการบริหารระบบขององค์กร ในอดีตขอบเขตของนักบัญชีอาจถูกจำกัดอยู่เพียงแค่การเก็บและรวบรวมข้อมูลเพื่อให้หน่วยงานอื่นนำไปใช้ แต่ปัจจุบันนักบัญชีได้เข้าไปมีบทบาทกับหลายกลุ่มงานมากขึ้น ดังนั้นจึงมีความจำเป็นที่นักบัญชีจะต้องเข้าไปในทุกองค์ประกอบขององค์กร จะต้องมีความรู้ด้านธุรกิจมากขึ้น และมีความเข้าใจในเรื่องการบ้านการเมืองและเรื่องที่เกิดขึ้นในนานาประเทศ ทักษะด้านองค์การ และของผู้บริหารจัดการธุรกิจ ประกอบด้วย การวางแผนเชิงกลยุทธ์ การบริหารโครงการ การบริหารบุคคลและทรัพยากร การตัดสินใจ ความสามารถในการจัดและแบ่งงาน และการกระตุ้นและพัฒนาบุคลากร การมีภาวะผู้นำ การพิจารณาและตัดสินใจอย่างมีอาชีพ

จากทักษะทั้ง 5 ด้านที่จำเป็นต่อวิชาชีพบัญชีเหล่านี้ นั้น ทางสภาวิชาชีพบัญชีฯ ได้ระบุไว้ในหลักสูตรการศึกษาทางการบัญชีของประเทศไทย โดยเฉพาะในรายวิชาศึกษาทั่วไป และในรายวิชาแกน ดังนั้นเมื่อสำเร็จการศึกษาและจบหลักสูตรก็ถือว่าศึกษาทักษะด้านต่างๆอย่างครบถ้วน แต่สิ่งสำคัญที่สุดก็คือทักษะเหล่านี้เมื่อทำงานในวิชาชีพแล้วจะสามารถนำมาใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพหรือประสิทธิผลหรือไม่ และทักษะที่ได้จากประสบการณ์ในการทำงาน การเรียนรู้และพัฒนาได้เพิ่มเติมจากการทำงานจริงในวิชาชีพ จะมีผลอย่างไรต่อทักษะความเป็นมืออาชีพ ดังนั้นจึงเป็นเรื่องที่ผู้วิจัยมีความสนใจที่จะศึกษาเพื่อให้ได้มาซึ่งทักษะที่แท้จริงในวิชาชีพบัญชี

IES 5 มาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศฉบับที่ 5 “ข้อกำหนดเกี่ยวกับประสบการณ์ทำงานจริง”

กล่าวถึง ประสบการณ์การปฏิบัติงานจริงที่จำเป็น และระยะเวลาของประสบการณ์การปฏิบัติงานจริงในการปฏิบัติงานเพื่อให้เกิดความพร้อมในการเป็นนักบัญชีมืออาชีพบัญชีนั้นควรจะกำหนดให้เป็นส่วนหนึ่งของคุณสมบัติที่สำคัญยิ่ง สำหรับระยะเวลาในการปฏิบัติงานนั้นจะต้องมีระยะเวลาที่เพียงพอที่จะทำให้ผู้สมัครสอบเป็นนักวิชาชีพบัญชีแสดงว่าตนเองมีความรู้ มีทักษะอย่างมืออาชีพ มีคุณค่าเชิงมืออาชีพ รวมทั้งมีจริยธรรมและทัศนคติที่จำเป็นสำหรับการปฏิบัติงานเชิงมืออาชีพ

ระยะเวลาของประสบการณ์การทำงานจริงอย่างน้อยควรเป็นเวลาสามปี อีกทั้งการกำหนดระยะเวลาของระดับปริญญาที่เกี่ยวข้อง (สูงกว่าระดับปริญญาตรี เช่น ปริญญาโท) ระยะเวลาของประสบการณ์การปฏิบัติงานจริงที่พอเพียงถูกพิจารณาว่าเป็นสิ่งที่จำเป็นสำหรับผู้สมัครสอบที่จะสามารถแสดงตนต่อสาธารณชนในฐานะนักบัญชีมืออาชีพ นั่นคือนอกเหนือจากการศึกษาเชิงวิชาการ ยังต้องมีประสบการณ์การทำงานจริงด้วย กฎเกณฑ์ดังกล่าว IFAC ยังเสนอให้แต่ละประเทศสามารถจัดให้มีการแตกต่างกันระหว่างกลุ่มสมาชิกของ IFAC ในแต่ละประเทศอีกด้วย และยังเสนอแนะให้มีการสอดคล้องกับกฎหมายของชาติและกฎหมายท้องถิ่นนั้นๆ สอดคล้องกับข้อกำหนดของหน่วยงานที่กำกับดูแลวิชาชีพ รวมทั้งความคาดหวังของสาธารณชน สำหรับการทำให้มีประสบการณ์การปฏิบัติงานจริงนั้น สามารถจัดให้ได้รับหลังจากโปรแกรมการศึกษาหรือพร้อมๆ ไปกับโปรแกรมการศึกษา ซึ่งควรที่จะจัดให้มีการติดตามและการควบคุมอย่างเหมาะสม โดยที่โปรแกรมการปฏิบัติงานจริงควรจะเป็นประโยชน์ต่อทั้งสองฝ่ายทั้งผู้ฝึกหัดงาน นายจ้าง เพื่อให้มีการพัฒนาไปด้วยกัน ในระหว่างการฝึกงานต้องจัดทำบันทึกของประสบการณ์การปฏิบัติงานจริงที่ได้รับและควรที่จะต้องได้รับการตรวจโดยที่ปรึกษาเป็นระยะๆ โปรแกรมประสบการณ์การปฏิบัติงานจริงจำเป็นที่จะต้องถูกออกแบบและปฏิบัติเพื่อบรรลุข้อกำหนดประสบการณ์การทำงานที่กำหนดโดยหน่วยงานกำกับดูแลวิชาชีพ และจำเป็นที่จะต้องมีประสิทธิภาพและใช้ต้นทุนอย่างมีประสิทธิภาพ ดังนั้นกลุ่มประเทศสมาชิกของ IFAC ซึ่งมีสมาชิกที่เหมาะสมสำหรับการขึ้นทะเบียนรับใบอนุญาตสอบบัญชี จะต้องกำหนดคุณสมบัติจำเป็นนี้ เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่านักวิชาชีพบัญชีได้รับประสบการณ์การตรวจสอบที่เหมาะสมในระหว่างระยะเวลาที่กำหนด

สำหรับในประเทศไทย สภาวิชาชีพบัญชีกำหนดคุณสมบัติของผู้ขึ้นทะเบียนเพื่อเข้าการทดสอบการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ไว้ว่าต้องมีคุณวุฒิทางการศึกษาได้รับการรับรอง และจะต้องมีประสบการณ์ในการทำงานทางด้านวิชาชีพอย่างน้อยกว่า 3 ปี และคิดเป็นจำนวนชั่วโมงการทำงานไม่น้อยกว่า 3,000 ชั่วโมง ในปัจจุบันสภาวิชาชีพบัญชีได้ออกข้อบังคับฉบับที่ 18 เรื่องหลักเกณฑ์และวิธีการฝึกงาน การทดสอบเกี่ยวกับวิชาชีพบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตพ.ศ.2552 โดยเพิ่มการฝึกงานทางด้านการตรวจสอบอีก 1 ปี และ 1,000 ชั่วโมง สิ่งที่น่าสนใจว่ามีความแตกต่างในแนวคิดนี้สำหรับการทดสอบเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรโดยกรมสรรพากรนั้น ไม่ได้กำหนดชั่วโมงการฝึกงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรเอาไว้ แต่เมื่อผ่านการทดสอบก่อนเข้าสู่วิชาชีพจะต้องผ่านการอบรมก่อนเป็นระยะเวลา 3 วันในหลักการการปฏิบัติงานทางด้านการตรวจสอบภาษีอากร จะเห็นว่าทั้ง สองหน่วยงานมองเห็นความสำคัญการมีประสบการณ์ทำงานที่แตกต่างกัน ดังนี้ประสบการณ์จากการทำงานจะสามารถหรือส่งผลทำให้คุณภาพของงานตรวจสอบได้คุณภาพมากขึ้นจริงหรือไม่ ผู้วิจัยจึงต้องการศึกษาในประเด็นนี้ โดยศึกษาว่ามีความแตกต่างระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร โดยสอบถามจากการยอมรับของผู้ใช้บริการ

IES 7 มาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศฉบับที่ 7 “การพัฒนาทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง”

หลักสูตรเกี่ยวกับการเรียนรู้ตลอดชีวิตการทำงานและการพัฒนาอย่างต่อเนื่องเพื่อพัฒนาความสามารถทางวิชาชีพนั้น มีจุดประสงค์ที่จะช่วยให้ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีได้พัฒนาความสามารถทางวิชาชีพในการให้บริการอย่างมีคุณภาพเพื่อผลประโยชน์ของสาธารณชน ในประเทศไทยได้รับเอาแนวคิดนี้มาใช้โดยทั้งทางสภาวิชาชีพบัญชีฯ กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ และกรมสรรพากร ได้ออกข้อกำหนดสำหรับผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีทั้งผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผู้ทำบัญชี และผู้สอบบัญชีภาษีอากร ให้มีการอบรมพัฒนาทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง ดังนี้ 1) กรมพัฒนาธุรกิจการค้าจะดูแลการอบรมพัฒนาอย่างต่อเนื่องของผู้ทำบัญชีให้มีการฝึกอบรมปีละไม่ต่ำกว่า 6 ชั่วโมงรวมระยะเวลา 3 ปี 27 ชั่วโมงเป็นชั่วโมงบัญชี 18 ชั่วโมงและอื่นๆอีก 9 ชั่วโมง 2) สภาวิชาชีพบัญชีฯ กำกับจะดูแลการอบรมพัฒนาอย่างต่อเนื่องของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้มีการฝึกอบรมอย่างน้อยปีละ 12 ชั่วโมงเป็นชั่วโมงบัญชีไม่น้อยกว่า 6 ชั่วโมง และ 3) กรมสรรพากรกำกับดูแลและกำหนดการอบรมพัฒนาอย่างต่อเนื่องของผู้สอบบัญชีภาษีอากรให้มีการฝึกอบรมปีละ 12 ชั่วโมงเป็นชั่วโมงการภาษีอากร 9 ชั่วโมงและเป็นบัญชี กาดตรวจสอบบัญชี อีก 3 ชั่วโมง

IFAC ได้นำเสนอวิธีการวัดผลความสำเร็จของการอบรมพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง 3 วิธีดังต่อไปนี้

1. วิธี Input-Based กำหนดจำนวนของกิจกรรมการเรียนรู้ที่พิจารณาแล้วว่าเหมาะสมสำหรับการพัฒนาและรักษาไว้ซึ่งความสามารถของผู้ประกอบวิชาชีพ ระบบ Input-Based เดิมใช้วัดผลของการพัฒนาและดำรงไว้ซึ่งความสามารถของผู้ประกอบวิชาชีพ เพราะง่ายต่อการวัดผลและพิสูจน์ได้ อย่างไรก็ตามวิธี Input-based มีข้อจำกัดเช่นกัน อาทิเช่น ไม่สามารถวัดผลสำเร็จของการเรียนรู้ หรือ การพัฒนาของความสามารถได้เสมอไป ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีบางคนอาจไม่ได้เข้าร่วมสัมมนาหรือหลักสูตร แต่ก็สามารถบรรลุเงื่อนไขของ Input-Based ในการวัดผลและการพิสูจน์ได้ วิธีการที่รูปแบบสำคัญกว่าเนื้อหาจะ เป็นการทำลายวัตถุประสงค์ที่แท้จริงของการพัฒนาความสามารถอย่างต่อเนื่อง กลุ่มสมาชิกอาจแก้ไขข้อจำกัดนี้ได้โดยการสื่อให้เห็นถึงวัตถุประสงค์ของการพัฒนาความสามารถอย่างต่อเนื่องและข้อตกลงของการเรียนรู้ระยะยาว

2. วิธี Output-Based กำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีแสดงผลงานที่มีการพัฒนาและรักษาไว้ซึ่งความสามารถของผู้ประกอบวิชาชีพ วิธีการ Output-Based เน้นที่การวัดผลการพัฒนาและรักษาความสามารถที่ได้รับจากการเรียนรู้มากกว่าปริมาณของกิจกรรมการเรียนรู้อันหลากหลายที่ได้ปฏิบัติเสร็จ โดยการแสดงหลักฐานต้องมีลักษณะดังนี้

2.1 สามารถตรวจสอบได้อย่างชัดเจนโดยผู้ที่มีความสามารถ และ

2.2 สามารถวัดได้โดยใช้วิธีการประเมินที่สามารถใช้ได้จริง

3. วิธีผสม (Mix-Based) เป็นการรวมความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของวิธี Input-Based และวิธี Output-Based โดยการกำหนดจำนวนกิจกรรมการเรียนรู้และวัดผลสำเร็จที่ได้ ดังนั้นวิธีผสมจึงเป็นการใช้วิธี Input และ Output ผสมผสานกัน โดยอาจมีหลายทางเลือกในการปรับใช้วิธีแบบผสมผสานเพื่อนำมาใช้ในกลุ่มสมาชิกของ IFAC

IFAC ยังเน้นว่ากลุ่มสมาชิกต้องมีความมั่นใจว่ากระบวนการติดตามและบังคับใช้การอบรมพัฒนาอย่างต่อเนื่องมีประสิทธิภาพเพียงพอ โดยกลุ่มสมาชิกอาจพิจารณาการจัดตั้งคณะกรรมการอาสาสมัครที่ทำการตรวจตราข้อกำหนดของการอบรมพัฒนาอย่างต่อเนื่อง และกระบวนการติดตามผล และการบังคับใช้ตามกฎหมาย ในด้านผลประโยชน์ต่อสาธารณชน กลุ่มสมาชิกควรรายงานต่อสาธารณชนว่าสมาชิกได้ปฏิบัติตามข้อตกลงของการอบรมพัฒนาอย่างต่อเนื่อง ที่กำหนดไว้ในมาตรฐานนี้

ในประเทศไทย ผู้วิจัยพิจารณาจากลักษณะการพัฒนาคำตอบที่นำมาใช้แล้วพบว่าเป็นแบบวิธี Input-Based มีการกำหนดจำนวนของกิจกรรมการเรียนรู้ มีมาตรฐานการวัดปริมาณของกิจกรรมการอบรมพัฒนาอย่างต่อเนื่อง ในรูปของจำนวนชั่วโมงหรือจำนวนหน่วยการเรียนรู้ตามที่ได้กล่าวแล้วข้างต้น นอกจากนี้ผู้วิจัยต้องการศึกษาว่าการกำหนดการอบรมพัฒนาอย่างต่อเนื่องที่แตกต่างกันจะทำให้ นักวิชาชีพบัญชีสามารถพัฒนาตนเองได้จริงหรือไม่และนักวิชาชีพบัญชีมีปัญหาหรือไม่อย่างไรในการการอบรมพัฒนาอย่างต่อเนื่องในทางปฏิบัติ

2. แนวคิดจากกฎหมาย ข้อบังคับ และข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชี

2.1 พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ.2543 (กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์)

พรบ.นี้มีวัตถุประสงค์ให้ธุรกิจจัดทำบัญชีให้เป็นตามมาตรฐานการบัญชีโดยมีสาระสำคัญอยู่ 2 ประเด็นดังนี้ 1.กำหนดความรับผิดชอบในการจัดทำบัญชีโดยผู้มีหน้าที่ที่ต้องจัดทำบัญชีซึ่งจะต้องจัดทำบัญชีตามที่กรมพัฒนาธุรกิจการค้ากำหนดไว้อย่างครบถ้วน 2. ผู้ทำบัญชีจะต้องมีคุณสมบัติตามที่พรบ.การบัญชี พ.ศ.2543 กำหนด มีคุณวุฒิการศึกษาขึ้นอยู่กับขนาดของธุรกิจ ก.ปริญญาตรีทางการบัญชีหรือเทียบเท่าสามารถทำบัญชีได้ทุกธุรกิจ ข.อนุปริญญาตรี ปวส. ทางการบัญชี ทำบัญชีได้เฉพาะธุรกิจที่มีทุนไม่เกิน 5 ล้านบาทหรือมีสินทรัพย์ไม่เกิน 30 ล้านบาทหรือรายได้รวมไม่เกิน 30 ล้านบาทต่อปี

2.2 พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2547 (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์)

พรบ. 2547 มีสาระที่สำคัญคือการจัดตั้งสภาวิชาชีพบัญชี ซึ่งเป็นหน่วยงานกำกับดูแล ส่งเสริมและพัฒนาวิชาชีพบัญชี และกำกับดูแลผู้สอบบัญชีรับอนุญาต การออกพระราชบัญญัติวิชาชีพ พ.ศ.2547 ทดแทนพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ.2505 จึงได้กำหนดคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตส่วนที่เกี่ยวข้องกับงานวิจัยไว้ดังนี้

1. สำเร็จการศึกษาไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีทางการบัญชี หรือประกาศนียบัตรทางการบัญชี ซึ่งสำนักงานคณะกรรมการการอุดมศึกษา และสำนักงานคณะกรรมการข้าราชการพลเรือนรับรองเทียบเท่าไม่ต่ำกว่าปริญญาดังกล่าว โดยศึกษาและสอบผ่านวิชาบัญชีครบถ้วน ตามที่ กำหนด 8 รายวิชา แต่ละวิชามีหน่วยกิตอย่างน้อย 3 หน่วยกิต

2. ต้องยื่นคำขอแจ้งการฝึกหัดงานต่อสภาวิชาชีพบัญชีแล้ว ปัจจุบันจะต้องมีชั่วโมงการฝึกงานไม่ต่ำกว่า 3,000 ชั่วโมงในระยะเวลา 3 ปี

3. ต้องผ่านการทดสอบตามที่อธิบดีกำหนด ซึ่งมีจำนวน 6 วิชา ได้แก่ วิชาการบัญชี-1 วิชาการบัญชี-2 วิชาการสอบบัญชี-1 วิชาการสอบบัญชี-2 วิชากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี และวิชาการสอบบัญชีที่ประมวลผลโดยคอมพิวเตอร์

4. เป็นสมาชิกและได้รับการขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจากสภาวิชาชีพบัญชี

5. ต้องเข้ารับการอบรมหรือสัมมนาตามข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี

นอกจากนี้สภาวิชาชีพบัญชียังเป็นหน่วยงานที่กำกับดูแลการประกอบวิชาชีพด้านการตรวจสอบการรับรองเอกสารและการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จากพระราชบัญญัติทั้ง 2 ฉบับ ได้กำหนดคุณสมบัติของนักวิชาชีพบัญชี โดยแบ่งการกำกับดูแลแยกออกจากกัน แต่อย่างไรก็ตามผู้ที่เข้าสู่วิชาชีพบัญชีได้ จะต้องเป็นสมาชิกของสภาวิชาชีพบัญชีเท่านั้น ดังนั้น กฎระเบียบข้อบังคับต่างๆ ที่สภาวิชาชีพได้ออกประกาศใช้ นักวิชาชีพบัญชีจะต้องปฏิบัติตาม ซึ่งจะเห็นได้ว่า ความรู้ทางด้านบัญชีไม่ที่จะทำให้วิชาชีพบัญชีด้านใด จะถูกกำหนดไว้ในหลักสูตรที่เรียนมาจากสถาบันอุดมศึกษาที่ศึกษามาอยู่แล้ว

2.3 ข้อบังคับสภาวิชาชีพ ฉบับที่ 15 เรื่อง หลักเกณฑ์ และวิธีการเกี่ยวกับการเข้ารับการฝึกอบรมหรือเข้าร่วมประชุมสัมมนา เพื่อพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พ.ศ.2550
มีสาระสำคัญสรุปเป็นประเด็นต่างๆดังนี้

2.3.1 การพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง หลักเกณฑ์วิธีการเกี่ยวกับการเข้ารับการฝึกอบรม หรือเข้าร่วมสัมมนา เพื่อพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ได้แก่ประเภทการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ การพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง มีทั้งประเภทอย่างเป็นทางการ และอย่างไม่เป็นทางการ

1) การพัฒนาความรู้ต่อเนื่องอย่างเป็นทางการ ได้แก่ ประเภทการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องที่สามารถประเมินผล หรือตรวจสอบได้ ซึ่งออกแบบเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของความรู้และทักษะที่ต้องการดังต่อไปนี้

ก. เข้าร่วมการฝึกอบรมหรือเข้าร่วมประชุมสัมมนา ที่สภาวิชาชีพบัญชี ให้ความเห็นชอบในหลักสูตร วิชาการ และผู้จัดการอบรมหรือการสัมมนา

ข. เป็นวิทยากร ในหลักสูตรที่สภาวิชาชีพบัญชี ให้ความเห็นชอบ

ค. เขียนบทความทางวิชาการที่เกี่ยวกับวิชาชีพบัญชีที่มีเนื้อหาตามที่สภาวิชาชีพบัญชีกำหนด และได้เผยแพร่ในวารสาร หรือทางอินเทอร์เน็ต หรือในที่ประชุมวิชาการ

ง. เขียนหนังสือหรือตำราทางวิชาการที่เกี่ยวกับวิชาชีพบัญชีที่มีเนื้อหาตามที่สภาวิชาชีพบัญชีกำหนด และได้มีการจัดพิมพ์เผยแพร่เสนอผลงานวิจัยหรือผลงานทางวิชาการด้วยตนเองต่อที่ประชุมวิชาการ โดยผลงานนั้นต้องเกี่ยวกับวิชาชีพบัญชี ตามที่สภาวิชาชีพบัญชีกำหนด

จ. เป็นกรรมการ อนุกรรมการหรือคณะทำงานทางวิชาการในสภาวิชาชีพบัญชี หรือในหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชีตามที่สภาวิชาชีพบัญชีกำหนด โดยมีวาระการดำรงตำแหน่งไม่น้อยกว่าหนึ่งปี

ฉ. สำเร็จการศึกษาในระดับสูงกว่าอุดมศึกษา หรือระดับอุดมศึกษาในหลักสูตรหรือสาขาอื่นตามที่สภาวิชาชีพบัญชีกำหนด

2) การพัฒนาความรู้ต่อเนื่องอย่างไม่เป็นทางการ ได้แก่ ประเภทการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องอื่น ๆ นอกจากข้อ 1 และต้องเป็นไปตามที่สภาวิชาชีพบัญชีกำหนด

2.3.2 จำนวนชั่วโมงการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ

ผู้สอบบัญชีต้องมีจำนวนชั่วโมงการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องขึ้นต่อย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้

1. ผู้สอบบัญชีที่มีใบอนุญาตยังไม่สิ้นสุด ต้องมีจำนวนชั่วโมงการพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง 12 ชั่วโมงต่อปี เว้นแต่ผู้สอบบัญชีที่ได้รับใบอนุญาตเป็นปีแรก จะต้องมีจำนวนชั่วโมงการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องตามสัดส่วนของจำนวนเดือนที่ได้รับใบอนุญาตในปีนั้น โดยไม่นับเศษของเดือน

2. ผู้สอบบัญชีที่ใบอนุญาตสิ้นสุด และมีความประสงค์ขอรับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีใหม่ ต้องมีจำนวนชั่วโมงการพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง ดังนี้ จำนวน 12 ชั่วโมง สำหรับปีก่อนปีที่ใบอนุญาตสิ้นสุด และจำนวน 12 ชั่วโมง สำหรับปีที่ใบอนุญาตสิ้นสุด เว้นแต่ขอรับใบอนุญาตใหม่ภายในปีที่ใบอนุญาตสิ้นสุด ให้มีจำนวนชั่วโมงตามจำนวนเดือนก่อนขอรับใบอนุญาตใหม่และจำนวนชั่วโมงตามจำนวนเดือนในช่วงเวลาหลังจากปีที่ใบอนุญาตสิ้นสุดจนถึงเดือนที่ขอรับใบอนุญาตใหม่ทั้งนี้ จำนวนชั่วโมงรวมกันแล้วไม่เกิน 72 ชั่วโมง โดยไม่นับเศษของเดือน และให้นับย้อนหลังได้ไม่เกิน 3 ปี ก่อนวันยื่นขอรับใบอนุญาตใหม่

3. จำนวนชั่วโมงการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องต้องมีประเภทการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องที่มีเนื้อหาเกี่ยวกับการบัญชีหรือการสอบบัญชีไม่น้อยกว่าครึ่งหนึ่ง

2.4 กรมสรรพากรกับวิชาชีพผู้สอบบัญชีภาษีอากร

จากการที่ภาคเอกชนมีการขยายตัวอย่างมากตามเศรษฐกิจโลกนั้น ในประเทศไทยมีผลกระทบอย่างชัดเจนคือการที่จำนวนของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีไม่เพียงพอกับปริมาณงบการเงินที่ต้องให้มีการรับรองอย่างมีคุณภาพ กรมพัฒนาธุรกิจการค้าซึ่งเป็นหน่วยงานกำกับดูแลได้มีมาตรการร่วมกับกรมสรรพากรในความพยายามที่จะแก้ไขปัญหาการขาดแคลนผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จนเมื่อพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ประกาศใช้และมีผลบังคับตั้งแต่วันที่ 10 สิงหาคม 2543 โดยให้ยกเลิกการตรวจสอบและรับรองงบการเงินของห้างหุ้นส่วนจำกัด ที่มีทุนจดทะเบียนไม่เกิน 5 ล้านบาท และมีรายได้รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท และมีทรัพย์สินรวมไม่เกิน 30 ล้านบาท ซึ่งเป็นผู้ประกอบการขนาดกลางและขนาดย่อม (Small and Medium Enterprises: SMEs)

หากแต่ว่าการยกเลิกดังกล่าว มีผลกระทบต่อการเงินที่ยื่นต่อกรมสรรพากรเนื่องจากกรมสรรพากรยังคงมีความจำเป็นที่จะต้องกำหนดให้บริษัทและห้างหุ้นส่วนมีผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งจะต้องยื่นต่อกรมสรรพากร พร้อมกับแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด. 50) จึงได้มีการแก้ปัญหาโดยกำหนดวิชาชีพบัญชีขึ้นใหม่เรียกว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากร (Tax Auditor) ขึ้น ภายใต้การกำกับดูแลของกรมสรรพากร แยกต่างหากจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Certified Public Accountant) ซึ่งอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของสภาวิชาชีพบัญชีแห่งประเทศไทยในพระบรมราชูปถัมภ์ กรมสรรพากรได้ออกข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีภาษีอากรดังนี้

2.4.1 คุณสมบัติของผู้ขอเข้ารับการทดสอบเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร

1. สำเร็จการศึกษาไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีทางการบัญชี หรือประกาศนียบัตรทางการบัญชี ซึ่งสำนักงานคณะกรรมการการอุดมศึกษา และสำนักงานคณะกรรมการข้าราชการพลเรือนรับรองเทียบเท่าไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีดังกล่าว ผู้ยื่นคำขอเข้าทดสอบจะต้องได้รับอนุมัติจากสภามหาวิทยาลัย ไม่เกินวันที่ วันสุดท้ายของการรับสมัครในแต่ละครั้ง

2. ต้องผ่านการทดสอบตามที่อธิบดีกำหนดจำนวน 3 รายวิชา ได้แก่ วิชาการบัญชี วิชาการสอบบัญชี และวิชาความรู้เกี่ยวกับประมวลรัษฎากร และประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

3. ผู้ผ่านการทดสอบครบทุกวิชาจะต้องยื่นคำขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร พร้อมชำระค่าธรรมเนียมต่ออธิบดีตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ประกาศรายชื่อผู้ผ่านการทดสอบ

4. การเข้ารับการอบรมพัฒนาตนเองอย่างต่อเนื่องตามที่กรมสรรพากรกำหนด

2.4.2 คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.98/2544 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ 146/2548

กำหนดการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่องของผู้สอบบัญชีภาษีอากร โดยผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องเข้ารับการอบรมทางด้านกฎหมายภาษีอากร และความรู้อื่นที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพผู้สอบบัญชีภาษีอากร ไม่น้อยกว่า 9 ชั่วโมงต่อปีและอบรมทางด้านการสอบบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี 3 ชั่วโมงต่อปีจากองค์กรวิชาชีพบัญชีหรือหน่วยงานที่อธิบดีให้ ความเห็นชอบ

สำหรับผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะเห็นว่า คุณสมบัติไม่จำเป็นจะต้องมีชั่วโมงการฝึกงานก่อนที่จะเข้าสู่วิชาชีพ ผู้วิจัยมีความสนใจว่าถ้าไม่มีประสบการณ์ในการทำงาน ในวิชาชีพมาก่อนจะสามารถเป็นผู้ตรวจสอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพได้จริงหรือไม่

3. งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

จากการทบทวนวรรณกรรมงานวิจัย พบว่าส่วนใหญ่งานวิจัยที่ทำการศึกษาปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับความรู้ความสามารถของนักวิชาชีพบัญชี และคุณภาพของงานสอบบัญชี งานวิจัยที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับเรื่องที่ผู้วิจัยกำลังศึกษาอยู่ไม่มี แต่จะมีงานวิจัยของผู้วิจัยอื่นในบางส่วนที่เกี่ยวข้อง ซึ่งจะแยกออกเป็น 2 ด้านดังนี้

3.1 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องทางด้านความรู้ความสามารถของนักวิชาชีพบัญชี

จากการทบทวนวรรณกรรมพบว่ามีงานวิจัยในประเทศไทยที่ศึกษาในหัวข้อดังกล่าว ดังนี้

พรทิพย์ ชุ่มเมืองปัก (2552) ได้ทำการศึกษาเรื่องผลกระทบของกลยุทธ์การตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยที่มีผลต่อประสิทธิภาพงานสอบบัญชีและเป็นที่ยอมรับของผู้มีส่วนได้เสีย(Audit Strategy of CPAs in Thailand : How Does it Affect Effectiveness and Stakeholders Acceptance) จากการศึกษาพบว่า ความรู้ด้านการตรวจสอบบัญชี การมีประสบการณ์ในการตรวจสอบ รวมทั้งเรียนรู้ซึ่งส่งผลกระทบต่อกลยุทธ์ที่มีผลต่อความมีประสิทธิภาพในงานตรวจสอบบัญชีและส่งต่อการยอมรับจากผู้มีส่วนได้เสียในกิจการที่ทำการตรวจสอบนั้นอย่างมีนัยสำคัญ

สุนิษา พงจันทร์ สุบรรณ เอี่ยมวิจารณ์ และจิระทัศน์ ชิตทรงสวัสดิ์(2552) ได้ทำการศึกษา เรื่องผลกระทบทางคุณลักษณะทางวิชาชีพที่มีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชี ทางผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย จากผลการวิจัยพบว่า คุณลักษณะทางวิชาชีพ ด้านการประยุกต์ใช้ มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปมีความสัมพันธ์ และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี รวมไปถึงคุณลักษณะทางวิชาชีพด้านการใช้วิจารณญาณในการสังเกต สงสัยเป็นผู้ประกอบการวิชาชีพ มีความสัมพันธ์ และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยภาพรวม

จะเห็นได้ว่างานวิจัยดังกล่าว ในงานวิจัยแรกได้ศึกษาความรู้ในการประยุกต์ใช้มาตรฐานการสอบ บัญชีซึ่งมีความสัมพันธ์เชิงบวก กับคุณภาพงานสอบบัญชี ส่วนงานวิจัยที่ 2 กล่าวถึงเรื่องความรู้ด้านการ ตรวจสอบ รวมถึงการมีประสบการณ์ในการตรวจสอบ ส่งผลกระทบต่อกลยุทธ์ที่มีประสิทธิภาพในงาน ตรวจสอบ และเป็นที่ยอมรับจากผู้มีส่วนได้เสีย งานวิจัยข้างต้นยังขาดการศึกษาทางด้านมาตรฐานการบัญชี การภาษีอากร ที่มีการเปลี่ยนแปลงอยู่เสมอ ดังนั้นผู้วิจัยจะศึกษาเพิ่มในส่วนที่เป็นปัจจัยด้านความรู้ ด้าน มาตรฐานการบัญชี และความรู้ด้านการภาษีอากร ซึ่งในปัจจุบันความรู้เหล่านี้มีความจำเป็นต่อวิชาชีพบัญชี นอกจากนี้งานวิจัยยังสามารถที่จะศึกษาด้านความรู้อื่นๆได้อีก เพื่อเป็นความรู้ใช้ในการประกอบวิชาชีพบัญชี ให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

3.2 งานวิจัยทางด้านประสบการณ์และการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องของนักวิชาชีพบัญชี

จากการศึกษางานวิจัยที่เกี่ยวข้องมีดังนี้

นลินรัตน์ เเด่นดอนทราย (2547) ได้ทำการศึกษาเรื่อง ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพ งานสอบบัญชีลดลง : มุมมองของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีและผู้จัดการฝ่ายบัญชี มีผลวิจัยว่าปัจจัยที่ทำให้คุณภาพ งานสอบบัญชีลดลง สรุปได้ดังนี้

1. ปัจจัยพฤติกรรมของผู้ตรวจสอบได้แก่ การรายงานชั่วโมงปฏิบัติงานจริงมากกว่าชั่วโมงตาม แผนการตรวจสอบ รองลงมาคือการไม่ศึกษาถึงรายการที่เกี่ยวข้องและข้อมูลทางเทคนิคเพิ่มเติม การละเว้น วิธีการตรวจสอบตามแผนการตรวจสอบ

2. ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมของผู้สอบบัญชีทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง ได้แก่ ขาด การฝึกอบรมอย่างเพียงพอในการปฏิบัติงาน รองลงมาคือขาดประสบการณ์ในการทำงานและการศึกษาข้อมูล เกี่ยวกับลูกค้าในการปฏิบัติงาน

3. ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยกับการเกิดพฤติกรรมของผู้สอบบัญชี พฤติกรรมที่ทำให้ คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงที่มีนัยสำคัญ 5 ปัจจัย ดังนี้

3.1. ผู้สอบบัญชีมีการฝึกอบรมอย่างเพียงพอในระดับมาก พฤติกรรมของผู้ตรวจสอบบัญชีที่ทำให้ คุณภาพของงานลดน้อยลง

3.2. ความต้องการความสำเร็จของงานในระดับมาก การเกิดพฤติกรรมของผู้สอบบัญชีที่ทำให้ คุณภาพของงานสอบบัญชีลดลงจะน้อย

3.3. ผู้สอบบัญชีรับแรงกดดันทางเวลาในระดับมากการเกิดพฤติกรรมของผู้สอบบัญชีที่ทำให้ คุณภาพของงานสอบบัญชีลดลงจะมากตามไปด้วย

3.4. การปฏิบัติงานสอบบัญชีมีขั้นตอนมากเกินไป และบางขั้นตอนไม่จำเป็น ถ้าสามารถลดลงได้ การเกิดพฤติกรรมของผู้สอบบัญชีที่ทำให้คุณภาพของงานสอบบัญชีลดลงจะน้อยตามไปด้วย

3.5. ผู้สอบบัญชีรับรู้ถึงควมมีประสิทธิภาพของการสอบทานงานสอบบัญชีในระดับมาก การเกิดพฤติกรรมของผู้สอบบัญชีที่ทำให้คุณภาพของงานสอบบัญชีลดลงจะน้อย แต่หากผู้ตรวจสอบบัญชีรับรู้ถึงควมมีประสิทธิภาพของการสอบทานงานสอบบัญชีในระดับน้อย การเกิดพฤติกรรมของผู้สอบบัญชีที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงจะมาก

บุญธรรม พรเจริญ (2548) ได้ทำการศึกษาเรื่อง ปัญหาการปฏิบัติงานตามหลักเกณฑ์การปฏิบัติงานและการรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร สรุปผลการวิจัยที่เกี่ยวข้องได้ดังนี้

1. ผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่มีประสบการณ์การทำงานแตกต่างกัน ต่างประสบปัญหาที่ปฏิบัติงานตามหลักเกณฑ์การปฏิบัติงานและการรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ฯ ในทุกๆ ด้านไม่แตกต่างกัน

2. ผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่มีอาชีพแตกต่างกัน ต่างประสบการณการปฏิบัติงานตามหลักเกณฑ์การปฏิบัติงานและการรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

บัวจันทร์ อินธิโส สุบรรณ เอี่ยมวิจารณ์ และ สุรนา ัญญุพันธ์ (2552) ได้ทำการศึกษา เรื่อง ความสัมพันธ์ระหว่างการพัฒนาตนเองกับความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จากการศึกษาพบว่าการพัฒนาตนเองด้านการเรียนรู้การพัฒนาตนเองด้านความคิด การพัฒนาตนเองด้านการสื่อสาร การพัฒนาตนเองด้านภาวะผู้นำตัวเอง มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความเป็นมืออาชีพในภาพรวม ซึ่งแสดงให้เห็นถึงการพัฒนาตนเอง ทำให้การปฏิบัติงานได้อย่างมีคุณภาพยิ่งขึ้น

DeAngelo, H.L. (1981) ได้ทำการศึกษา เรื่องคุณภาพของงานสอบบัญชี และให้ความหมายคุณภาพของงานสอบบัญชี ไว้ว่า งานสอบบัญชีที่มีคุณภาพนั้นผู้สอบบัญชีจะต้องสามารถตรวจพบข้อผิดพลาดและสามารถที่จะรายงานข้อผิดพลาดที่ตรวจพบนั้นได้ ซึ่งการที่จะตรวจพบข้อผิดพลาดนั้นได้ก็ต้องขึ้นอยู่กับความรู้ความสามารถ เทคนิคที่ใช้ การวางแผนการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี และยังศึกษาพบว่า สำนักงานสอบบัญชีที่มีขนาดใหญ่ จะสามารถปฏิบัติงานสอบบัญชีได้ดีกว่า เนื่องมาจากสำนักสอบบัญชีที่มีขนาดใหญ่ย่อมจะมีชื่อเสียงมาก จะต้องรักษาชื่อเสียงให้คงไว้ด้วยการให้บริการงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพ และยิ่งไปกว่านั้นสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่สามารถที่จะจัดสรรทรัพยากรต่างๆ ได้ดีกว่า ไม่ว่าจะในเรื่องของบุคลากรและการจัดการ การได้มาซึ่งทีมงานสอบบัญชีที่มีความรู้ความสามารถและมีทักษะที่สูงมาร่วมงานได้ จะทำให้คุณภาพของงานตรวจสอบบัญชีมีคุณภาพมากยิ่งขึ้น นอกจากนี้ยังพบว่าผู้ตรวจสอบบัญชีที่มีความสามารถในการจัดการเกี่ยวกับเทคนิคและการวางแผนการสอบบัญชีที่ดี มีการยอมรับอย่างต่อเนื่องและประสบการณ์ที่ยาวนานจึงเป็นส่วนสำคัญที่จะทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถตรวจพบข้อผิดพลาดในงบการเงินได้

ส่วนการรายงานข้อผิดพลาดที่ตรวจพบนั้นจะขึ้น อยู่กับความเป็นอิสระจากผู้ให้บริการแต่ละราย โดยผู้สอบบัญชีที่มีความเป็นอิสระมากมีแนวโน้มที่จะรายงานข้อผิดพลาดที่ตรวจพบมากกว่า

Behn, Bruce K. , Jong-Hag Choi and Tony Kang. (2007) ได้ทำการศึกษาเรื่อง ขนาดของสำนักงานตรวจสอบทำให้เกิดคุณภาพของการตรวจสอบ และราคาในการตรวจสอบ งานวิจัยนี้ได้ใช้วิธีตรวจสอบไม่ว่าจะเป็นขนาดของสำนักงานตรวจสอบซึ่งมีความสำคัญ ปัจจัยที่เป็นตัวกำหนดการะกิจที่เฉพาะเจาะจงในการทำให้เกิดคุณภาพการตรวจสอบ และค่าธรรมเนียมในการตรวจสอบ ตลอดจนขนาดของสำนักงานตรวจสอบ ระดับสากล และระดับท้องถิ่น จากการทดสอบพบว่าคุณภาพของการตรวจสอบวัดขนาดของสำนักงานอยู่ 2 ตัวแปร คือ 1.จำนวนของลูกค้านในแต่ละสำนักงาน 2.ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบ ผลของงานวิจัยพบว่าขนาดของสำนักงานมีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญกับคุณภาพการตรวจสอบ และค่าธรรมเนียมในการตรวจสอบ หลังจากที่มีการควบคุมขนาดของสำนักงานตรวจสอบในระดับสากล และระดับประสบการณ์ในการตรวจสอบของอุตสาหกรรมของสำนักงาน ความสัมพันธ์เชิงบวกนี้สนับสนุนมุมมองที่ว่า สำนักงานขนาดใหญ่จำนวนมากในระดับท้องถิ่น มีคุณภาพในการตรวจสอบในระดับสูงกว่าสำนักงานขนาดเล็ก และความแตกต่างในด้านคุณภาพนี้จะกำหนดราคาตลาดสำหรับกิจการให้บริการงานตรวจสอบของธุรกิจที่มาใช้บริการ

จากการทบทวนงานวิจัยข้างต้นเป็นเรื่องของการได้มา ซึ่งประสบการณ์ในการปฏิบัติงานจริงหลังจากที่ได้เข้าสู่วิชาชีพแล้ว การเรียนรู้ทำให้มีการพัฒนาตนเองเพิ่มทักษะในงานตรวจสอบมากขึ้นมิได้มาจากการอบรมอย่างต่อเนื่อง งานวิจัยนี้ยังขาดปัจจัยการพัฒนาตนเองอย่างต่อเนื่องโดยการเข้าร่วมอบรมในหลักสูตรต่างๆ

สรุปแนวคิดเพื่อใช้ในงานวิจัย

จากหลักการของ IES 2, 3, 5 และ 7 รวมทั้งกฎหมาย ข้อกำหนดและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง ผู้วิจัยสนใจที่จะศึกษาปัจจัยและองค์ประกอบของทักษะความเป็นมืออาชีพ ซึ่งสามารถสรุปได้เป็น 3 ด้านดังนี้

1. ความรู้ทางวิชาชีพ (Professional knowledge)

มีความแตกต่างในข้อกำหนดในการเข้ารับรองและทดสอบความรู้ระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร โดยสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์กำหนดให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะต้องผ่านการทดสอบความรู้ 4 ด้านได้แก่ ความรู้ด้านการบัญชี (วิชาการบัญชี-1 และ วิชาการบัญชี-2) ความรู้ด้านการสอบบัญชี (วิชาการสอบบัญชี-1 และ วิชาการสอบบัญชี-2) ความรู้ด้านกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี และความรู้ด้านการสอบบัญชีที่ประมวลผลโดยคอมพิวเตอร์ สำหรับกรมสรรพากรผู้เป็นหน่วยงานกำกับดูแลวิชาชีพผู้สอบบัญชีภาษีอากรกำหนดคุณสมบัติผู้เข้าการรับรองและต้องทดสอบความรู้ทางวิชาชีพเพียง 3 ด้านได้แก่ วิชาการบัญชี วิชาการสอบบัญชี และความรู้เกี่ยวกับประมวลรัษฎากรและประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

ดังนั้นในการศึกษานี้จึงสอบถามในความรู้ที่มีลักษณะร่วมกัน 3 ด้านคือด้านการบัญชี ด้านการสอบบัญชี และด้านภาษีอากร

2. ประสบการณ์จากการทำงาน (Working Experience)

IES - 5 กำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีต้องมีประสบการณ์ในการปฏิบัติงานจริง ซึ่งสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้นำมาใช้กับคุณสมบัติของผู้เข้ารับรองการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งต้องมีชั่วโมงการทำงานด้านตรวจสอบบัญชีอย่างน้อย 3,000 ชั่วโมง และไม่น้อยกว่า 3 ปี แต่หากว่าผู้เข้ารับรองเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรนั้น กรมสรรพากรไม่ได้กำหนดประสบการณ์จากการทำงานเอาไว้ แต่กรมสรรพากรได้ให้ผู้ที่ผ่านการทดสอบเบื้องต้น ต้องเข้าอบรมและทดสอบความรู้ด้านการตรวจสอบภาษีอากรกับหน่วยงานของกรมสรรพากรเป็นระยะเวลา 5 วัน ผลการทดสอบต้องไม่ต่ำกว่าร้อยละ 60 จึงจะถือว่าผ่านการทดสอบนั้น

จากที่กล่าวข้างต้นถึงแม้ว่าคุณสมบัติทางด้านประสบการณ์ทำงานไม่เป็นเกณฑ์บังคับสำหรับผู้เข้ารับรองการเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร แต่เป็นเรื่องที่น่าสนใจว่าประสบการณ์จากการทำงานของนักวิชาชีพทั้ง 2 ด้านนี้ส่งผลอย่างไรต่อทักษะความเป็นมืออาชีพ

3. โปรแกรมการศึกษาทางวิชาชีพ (Professional Education Programs)

IES-7 ได้กำหนดให้มีการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง โดยใช้การพัฒนาความรู้ต่อเนื่องที่เรียกว่า Input-Based Approaches ซึ่งเน้นการจัดกิจกรรมการเรียนรู้ที่เหมาะสมกับการพัฒนาความรู้ของผู้ประกอบวิชาชีพ มีหลักเกณฑ์ดังนี้ 1) เข้าร่วมกิจกรรมการพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง(CPD) 120 ชั่วโมงในทุกรอบระยะเวลา 3 ปี โดยใน 60 ชั่วโมงต้องเป็นกิจกรรมที่สามารถตรวจสอบได้ 2) แต่ละปีต้องเข้ารับการพัฒนาการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ(CPD) ไม่น้อยกว่า 20 ชั่วโมง 3) มีการบันทึกกิจกรรมการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพเพื่อการตรวจสอบ

สำหรับในประเทศไทยหน่วยงานที่กำกับดูแลนักวิชาชีพบัญชีในแต่ละสายอาชีพนั้น ได้จัดโปรแกรมการศึกษาทางวิชาชีพหรือที่เรียกว่าการพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง(Continuing Profession Development: CPD) อาทิเช่น กรมพัฒนาธุรกิจการค้ากระทรวงพาณิชย์ได้กำหนดให้ผู้ทำบัญชีเข้ารับการอบรมพัฒนาความรู้ต่อเนื่องปีละไม่ต่ำกว่า 6 ชั่วโมง รวม 3 ปีไม่ต่ำกว่า 27 ชั่วโมง เริ่มใช้ในปี พ.ศ. 2547 สภาวิชาชีพบัญชีกำหนดให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเข้ารับการอบรมพัฒนาความรู้ต่อเนื่องไม่น้อยกว่า 12 ชั่วโมงต่อปี มีผลบังคับใช้ปี พ.ศ. 2551 กรมสรรพากรซึ่งเป็นผู้กำกับดูแลผู้สอบบัญชีภาษีอากร ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรเข้ารับการอบรมพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง ไม่น้อยกว่า 9 ชั่วโมงต่อปี ในปี พ.ศ. 2548 แต่สำหรับผู้สอบบัญชีภาษีอากรถึงจะกำหนดไว้ไม่ต่ำกว่า 9 ชั่วโมง ในความเป็นจริงแล้วกรมสรรพากรได้กำหนดให้ 9 ชั่วโมงเป็นเรื่องของภาษีอากรและอีก 3 ชั่วโมงเป็นเรื่องอื่นๆในวิชาชีพบัญชี ผู้วิจัยจึงต้องการศึกษาว่า CPD ส่งผลอย่างไรต่อทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร

บทที่ 3

ระเบียบวิธีวิจัย

งานวิจัยนี้เป็นงานวิจัยเชิงประยุกต์ มุ่งเน้นการศึกษาปัจจัยที่มีผลกระทบต่อทักษะความเป็นมืออาชีพของนักวิชาชีพบัญชีในประเทศไทย จากความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากร (TA) และผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA) และทำการเปรียบเทียบความแตกต่างของความคิดเห็นของกลุ่มวิชาชีพทั้ง 2 กลุ่มว่ามีความแตกต่างอย่างไร จากงานวิจัยที่ระบุไว้อย่างชัดเจน รวมถึงข้อมูลในสมมติฐานที่กำหนดไว้เบื้องต้น ลักษณะของงานวิจัยนี้จึงเป็นแบบเชิงเหตุผล (Causal Research) เพื่อให้สามารถอธิบายถึงความสัมพันธ์ของปัจจัยที่เป็นตัวแปรเหตุและตัวแปรผลได้ และมีการกำหนดให้มีการใช้เครื่องมือวิจัยทั้งแบบเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพในการเก็บข้อมูลที่เกี่ยวข้องทั้งนี้เพื่อให้สามารถนำข้อมูลมาวิเคราะห์ถึงความสัมพันธ์ดังกล่าวจึงได้

3.1 ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

3.1.1. ประชากร

งานวิจัยนี้ได้กำหนดขอบเขตการศึกษาในกลุ่มวิชาชีพบัญชี 2 กลุ่มประชากร คือ กลุ่มผู้สอบบัญชีภาษีอากร (TA) และกลุ่มผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA) ในเขตกรุงเทพมหานครและปริมณฑล การที่เลือกกลุ่มประชากรทั้ง 2 กลุ่มนี้ เป็นผลจากการที่เป็นกลุ่มนักวิชาชีพบัญชีทางด้านการตรวจสอบและรับรองงบการเงินให้แก่ธุรกิจต่างๆ ทั้งขนาดย่อมและขนาดใหญ่ ซึ่งถือว่าเป็นวิชาชีพบัญชีที่มีความสำคัญต่อการพัฒนาเศรษฐกิจและการดำเนินงานทางธุรกิจในประเทศไทย และยังเป็นกลุ่มประชากรที่สามารถระบุจำนวนแน่นอนได้ โดยเป็นกลุ่มประชากรที่ปรากฏในบัญชีรายชื่อ “ผู้สอบบัญชีภาษีอากร (TA)” ประกาศไว้ใน Web Site ของกรมสรรพากร ณ วันที่ 25 มิถุนายน 2551

(<http://www.rd.go.th>) และใน “บัญชีรายชื่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA)” ณ วันที่ 30 มิถุนายน 2551 (<http://www.fap.or.th>)

3.1.2. กลุ่มตัวอย่าง

การกำหนดกลุ่มตัวอย่างจากประชากร มีดังนี้

1) กลุ่มผู้สอบบัญชีภาษีอากร (TA) ใช้วิธีโควต้า โดยกำหนดเลือกกลุ่มตัวอย่างร้อยละ 20 จากจำนวนประชากรรวม 2,025 คน ตามบัญชีรายชื่อ ณ วันที่ 25 มิถุนายน 2551 คิดเป็นจำนวนกลุ่มตัวอย่างจำนวนทั้งสิ้น 400 คน

2) กลุ่มผู้สอบบัญชีรับบัญชีอนุญาต(CPA) ใช้วิธีการเลือกแบบเฉพาะเจาะจง (Purposive) โดยทำการคัดเลือกรายชื่อเฉพาะผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานครและปริมณฑล โดยเลือกจากเลขทะเบียนล่าสุด เฉพาะผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีเลขทะเบียนเป็นเลขคู่จนครบจำนวน 400 คน

ตารางที่ 3-1 จำนวนประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

กลุ่มตัวอย่าง	เขตกรุงเทพมหานคร (คน)	เขตปริมณฑล (คน)	รวม (คน)
ผู้สอบบัญชีภาษีอากร (TA)	230	170	400
ผู้สอบบัญชีรับบัญชีอนุญาต (CPA)	210	190	400
รวม	440	360	800

3.2 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

จากการกำหนดขอบเขตและกลุ่มประชาชนข้างต้นผู้วิจัยได้ใช้การสำรวจ(Survey) โดยการส่งแบบสอบถามตรงไปยังกลุ่มตัวอย่าง ผู้สอบบัญชีภาษีอากร (TA) และผู้สอบบัญชีรับอนุญาต(CPA) ตามรายชื่อบัญชีที่เลือกไว้จำนวน 800 ชุดสำหรับ การออกแบบสอบถามเพื่อใช้ในการวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยใช้แบบสอบถามระดับความคิดเห็นแบบ Likert Scale ระดับ 1-5 โดยมีระดับดังนี้

ระดับLikert Scale

5

ความคิดเห็น

เห็นด้วยมากที่สุด

4

เห็นด้วยมาก

3

เห็นด้วยปานกลาง

2

เห็นด้วยน้อย

1

เห็นด้วยน้อยที่สุด

นอกจากนั้นในแบบสอบถามยังได้มีการออกแบบคำถามปลายเปิดโดยให้ผู้ตอบแบบสอบถามสามารถแสดงความคิดเห็นในเรื่องที่ถามอย่างอิสระ ซึ่งข้อมูลเชิงคุณภาพนี้จะนำมาใช้ประกอบในการวิเคราะห์ผลการสำรวจ

โครงสร้างของแบบสอบถามแบ่งออกเป็น 6 ส่วนได้แก่ ส่วนที่ 1 เป็นข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ส่วน 2 ถึง 4 เป็นแบบสอบถามระดับความเห็นในตัวแปรอิสระทั้ง 3 ด้าน ส่วนที่ 5 เป็นแบบสอบถามระดับความเห็นในตัวแปรตามและ ส่วนที่ 6 คำถามปลายเปิดให้แสดงสอบถามความเห็นอย่างเป็นอิสระของผู้ตอบแบบสอบถาม โดยมีรายละเอียดของคำถามในแบบสอบถามดังนี้

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ประกอบด้วยคำถาม 10 คำถามครอบคลุมข้อมูลส่วนบุคคลที่เป็นกลุ่มวิชาชีพบัญชี เช่น เพศ อายุ ประสบการณ์การทำงานบัญชี และประสบการณ์การทำงานเป็น (TA) และ (CPA) จำนวนผู้ใช้บริการในการตรวจสอบต่อปี และบริการอื่นนอกเหนืองานตรวจสอบบัญชี

ส่วนที่ 2 ระดับความเห็นด้วยเกี่ยวกับปัจจัยเกี่ยวกับความรู้ (Knowledge) ประกอบด้วย 12 คำถาม ครอบคลุมความรู้ 3 ด้านได้แก่

- 2.1 ความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชี จำนวน 4 คำถาม
- 2.2 ความรู้เกี่ยวกับการตรวจสอบบัญชี จำนวน 4 คำถาม
- 2.3 ความรู้เกี่ยวกับการภาษีอากร จำนวน 4 คำถาม

ส่วนที่ 3 ความเห็นด้วยเกี่ยวกับปัจจัยทางด้านประสบการณ์การทำงาน (Experience) ประกอบด้วย 12 คำถาม ครอบคลุม 3 ด้านได้แก่

- 3.1 ความหลากหลายประเภทของธุรกิจที่ตรวจสอบจำนวน 4 คำถาม
- 3.2 จำนวนธุรกิจที่ตรวจสอบ จำนวน 4 คำถาม
- 3.3 ระยะเวลาในการตรวจสอบบัญชี จำนวน 4 คำถาม

ส่วนที่ 4 ระดับความเห็นด้วยเกี่ยวกับปัจจัย การพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง (Continuing Professional Development) ประกอบด้วย 12 คำถาม ครอบคลุม 3 ด้าน

- 4.1 การอบรมอย่างต่อเนื่อง จำนวน 4 คำถาม
- 4.2 การศึกษาด้วยตนเองอย่างต่อเนื่อง จำนวน 4 คำถาม
- 4.3 การเข้าร่วมกับสมาคม ชมรม หรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชี จำนวน 4 คำถาม

ส่วนที่ 5 ความเห็นด้วยเกี่ยวกับทักษะความเป็นมืออาชีพ (Professional Skill) ทางนักบัญชีครอบคลุม 4 ด้าน ประกอบด้วย 18 คำถาม ได้แก่

- 5.1 ทักษะด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด จำนวน 4 คำถาม
- 5.2 ทักษะด้านเทคนิคและปฏิบัติหน้าที่ จำนวน 4 คำถาม
- 5.3 ทักษะด้านบุคคลจำนวน 3 คำถาม

5.4 ทักษะสัมพันธและการสื่อสาร จำนวน 3 คำถาม

5.5 ทักษะด้านองค์การและของผู้บริหารจัดการธุรกิจจำนวน 4 คำถาม

ส่วนที่ 6 คำถามปลายเปิดซึ่งเป็นข้อเสนอแนะจากผู้ตอบแบบสอบถามประกอบด้วย 4 คำถาม ซึ่งเกี่ยวกับทักษะความเป็นมืออาชีพของนักบัญชี

การทดสอบความเชื่อมั่นแบบสอบถาม

ผู้วิจัยได้ทดสอบความเชื่อมั่นหลังจากได้ออกแบบสอบถามก่อนที่จะส่งไปยังกลุ่มตัวอย่างโดยส่งแบบสอบถามให้ผู้ชำนาญการจำนวน 3 คน สอบทานคำถาม และทำ pilot test แบบสอบถามจากกลุ่มผู้สอบบัญชีภาษีอากรจำนวน 3 คน และกลุ่มผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจำนวน 3 คน และนำผลมาปรับปรุงแบบสอบถามตามคำแนะนำและข้อเสนอแนะต่างๆก่อนส่งแบบสอบถามไปยังกลุ่มตัวอย่างทางไปรษณีย์พร้อมซองตอบกลับ โดยกำหนดระยะเวลาตั้งแต่วันที่ 10 กรกฎาคม 2551 ถึง 31 สิงหาคม 2551 จำนวน 52 วัน

3.3 การเก็บรวบรวมข้อมูล

ในการเก็บรวบรวมข้อมูล ผู้วิจัยได้ดำเนินการเก็บรวบรวมข้อมูลใน 2 ลักษณะดังนี้

ข้อมูลปฐมภูมิ (Primary data)

เก็บข้อมูลจากแบบสอบถามที่ตอบกลับ ซึ่งสามารถสรุปผลจากแบบสอบถามได้ดังนี้

ผู้สอบบัญชีภาษีอากร (TA) มีแบบสอบถามที่สมบูรณ์ทั้งสิ้น 120 ฉบับคิดเป็นจำนวนแบบสอบถามที่ได้รับกลับทั้งสิ้นเป็นร้อยละ 30 จากแบบสอบถามตามที่ตั้งไปทั้งหมด 400 ฉบับ

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA) มีแบบสอบถามที่สมบูรณ์ทั้งสิ้นจำนวน 87 ฉบับ คิดเป็นจำนวนแบบสอบถามที่ได้รับกลับทั้งสิ้นเป็นร้อยละ 21.75 ของแบบสอบถามส่งไปทั้งหมด 400 ฉบับ

รวมแบบสอบถามที่ได้รับกลับทั้ง 2 กลุ่มวิชาชีพ จำนวน 207 ฉบับคิดเป็นร้อยละ 25.87 ซึ่งสอดคล้องกับ Aaker, Kumay and Say, 2001 ที่นำเสนอว่าการส่งแบบสอบถามต้องได้รับกลับคืนอย่างน้อยร้อยละ 20 จึงจะเป็นที่ยอมรับได้

ข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary data)

การเก็บข้อมูลมาจากการศึกษาค้นคว้าทางเอกสาร โดยศึกษาข้อมูลงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อทักษะความเป็นมืออาชีพในประเทศไทย

3.4 การวิเคราะห์ข้อมูล

ในการวิจัยใช้โปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติสำหรับสังคมศาสตร์โดยมีสถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล ดังนี้

1. ใช้เครื่องมือสถิติพรรณนา (Descriptive Statistics) ประกอบด้วย การหาค่าความถี่ (Frequency) ค่าร้อยละ (Percentage) ค่าเฉลี่ย (Mean) และการวัดการกระจาย (Dispersion) เช่น ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation)
2. ใช้เครื่องมือทางสถิติอนุมาน (Inference Statistics) ประกอบด้วย การทดสอบความแตกต่างค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นโดยใช้การวิเคราะห์ความแปรปรวน (ANOVA)
3. การตรวจสอบความสัมพันธ์ของตัวแปรองค์ประกอบในแต่ละด้านของปัจจัยที่มีผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพของนักวิชาชีพบัญชีโดยใช้การวิเคราะห์องค์ประกอบ Factors Analysis)
4. ใช้เครื่องมือทางสถิติอนุมาน (Inference Statistics) ประกอบด้วย การทดสอบความสัมพันธ์ของตัวแปร โดยใช้การวิเคราะห์ความแปรปรวนแบบ ANOVA การวิเคราะห์สมการถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression) และการวัดค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (Correlation)
5. ใช้เครื่องมือการวิเคราะห์เนื้อหา (Content Analysis) สำหรับข้อมูลเชิงคุณภาพที่ได้จากผู้ตอบแบบสอบถามในคำถามปลายเปิดในส่วนที่ 6 โดยทำการจัดกลุ่มของคำตอบเพื่อหาค่าความถี่เพื่อการวิเคราะห์

บทที่ 4

ผลการวิจัย

ผลการวิจัย จัดทำขึ้นจากแบบสอบถามที่ได้รับจากการตอบกลับจากกลุ่มตัวอย่าง 2 กลุ่ม โดยนำมาจัดทำดัชนีและตรวจสอบความสมบูรณ์ของแบบสอบถาม สาเหตุที่มีจำนวนแบบสอบถามที่ส่งกลับมามีจำนวนมากเนื่องจากบัญชีรายชื่อที่ได้รับซึ่งแสดงที่อยู่ไม่ถูกต้อง และสาเหตุที่แบบสอบถามที่ตอบกลับไม่สมบูรณ์ส่วนหนึ่งมาจากผู้ตอบแบบสอบถามไม่ได้ปฏิบัติงานจริง ดังรายละเอียดที่สรุปไว้ในตารางที่ 4-1 แสดงถึงจำนวนและร้อยละของจำนวนแบบสอบถามที่ได้รับตอบกลับเมื่อเทียบกับจำนวนแบบสอบถามที่ส่งทั้งหมด และยังพบว่ากลุ่ม TA ให้ความสนใจและตอบแบบสอบถามในสัดส่วนการตอบกลับสูงกว่ากลุ่ม CPA ทั้งที่กลุ่ม TA เป็นกลุ่มวิชาชีพบัญชีที่เกิดขึ้นใหม่ในปี พศ.2545

ตารางที่ 4 -1 สรุปแบบสอบถามที่ได้รับการตอบกลับจากกลุ่มวิชาชีพ

รายการ	TA	CPA	รวม
จำนวนผู้ประกอบวิชาชีพ (คน)	2,025	5,120	7,145
จำนวนแบบสอบถามที่ส่งทางไปรษณีย์ (คน)	400	400	800
จำนวนที่ติดกลับ (คน)	20	231	251
จำนวนแบบสอบถามที่ได้รับ (คน)	123	96	219
จำนวนแบบสอบถามที่ตอบกลับและสมบูรณ์ (คน)	120	87	207
อัตราส่วนแบบสอบถามที่ตอบกลับและสมบูรณ์(%)	30%	21.75%	25.87%

เมื่อพิจารณาจำนวนแบบสอบถามที่ได้รับตอบกลับมานั้นโดยจัดแยกตามกลุ่มวิชาชีพ จะพบว่ากลุ่ม CPA ที่มีจำนวนแบบสอบถามที่ตอบกลับน้อยกว่ากลุ่มTA คิดเป็นสัดส่วนแล้วอยู่ในสัดส่วนที่สามารถนำมาวิเคราะห์ทางสถิติได้อย่างมีนัยสำคัญ ผู้วิจัยจึงกำหนดการวิเคราะห์ผลโดยภาพรวม สรุปมี 7 ตอนดังนี้

ตอนที่ 1 ลักษณะของประชากรหรือกลุ่มตัวอย่าง

ตอนที่ 2 การศึกษาความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถาม

ตอนที่ 3 การวิเคราะห์ความถูกต้องและความเชื่อถือได้ของเครื่องมือวัด

ตอนที่ 4 การวิเคราะห์ปัจจัย

ตอนที่ 5 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์

ตอนที่ 6 การทดสอบสมมติฐานโดยการวิเคราะห์สมการถดถอยพหุคูณ

ตอนที่ 7 ข้อสรุปที่ได้จากการแสดงความคิดเห็น หรือข้อเสนอแนะเพิ่มเติมจากกลุ่มตัวอย่าง

จากวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ข้างต้นใน 3 หัวข้อคำตอบที่จะได้รับการวิเคราะห์ในแต่ละตอนต่างๆที่แบ่งไว้ดังนี้

วัตถุประสงค์ที่ 1 เพื่อศึกษาเปรียบเทียบความคิดเห็นของ(TA และ CPA)ที่มีต่อปัจจัยที่ส่งผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพทางการบัญชี การวิเคราะห์ในตอนที่ 2และ ตอนที่ 6 ซึ่งมีการวิเคราะห์ ANOVA จะให้ผลความคิดเห็นที่แตกต่างกันระหว่าง TA และ CPA

วัตถุประสงค์ที่ 2 เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ของปัจจัยทั้ง 3 ด้านที่ส่งผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพทางการบัญชี ในปัจจัยทั้ง 3 ด้านได้แก่ 1.ปัจจัยด้านความรู้ทางวิชาชีพ 2.ปัจจัยด้านประสบการณ์จากการทำงาน 3.ปัจจัยการพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง การวิเคราะห์ในตอนที่ 3, 4,5 และ6 จะเป็นขั้นตอนการวิเคราะห์ที่ให้ผลต่อปัจจัยด้านต่างๆที่ส่งผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพของ TA และ CPA

วัตถุประสงค์ที่ 3 เพื่อศึกษาปัญหาและรวมถึงข้อเสนอแนะในเชิงปฏิบัติที่จะทำให้เกิดการพัฒนาบัณฑิตวิชาชีพบัญชีไทย การวิเคราะห์ในตอนที่ 7 เป็นข้อเสนอแนะเพิ่มเติมจากกลุ่มตัวอย่างซึ่งเป็นคำถามปลายเปิด ให้ผู้ตอบแบบสอบถามตอบได้เต็มที่

ตอนที่ 1 ลักษณะของประชากรหรือกลุ่มตัวอย่าง

ในการวิเคราะห์คุณลักษณะของกลุ่มตัวอย่าง ผู้วิจัยใช้เครื่องมือสถิติพรรณนาในการวิเคราะห์ โดยเริ่มจากการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม โดยการคำนวณหาสัดส่วนในรูปอัตราร้อยละ ดังมีรายละเอียดแสดงไว้ในตารางที่ 4.2 ดังนี้

ตารางที่ 4 -2 ลักษณะทางประชากรศาสตร์ของกลุ่มตัวอย่าง (แสดงเป็นร้อยละ)

คุณลักษณะ	กลุ่มวิชาชีพ					
	TA		CPA		รวม	
	คน	ร้อยละ	คน	ร้อยละ	คน	ร้อยละ
เพศ						
-ชาย	40	33.33	32	35.56	72	34.29
-หญิง	80	66.67	55	64.44	135	65.71
รวม	120	100.00	87	100.00	207	100.00
อายุ						
-น้อยกว่า 30 ปี	7	5.83	24	26.67	31	14.76
-ตั้งแต่ 30 – 35 ปี	35	29.17	23	26.67	58	28.10
-มากกว่า 35- 40 ปี	29	24.17	16	17.77	45	21.43
-มากกว่า 40 ปี	49	40.83	24	28.89	73	35.71
รวม	120	100.00	87	100.00	207	100.00
สถานภาพ						
-โสด	76	63.33	58	66.67	134	64.82
-สมรส	43	35.83	29	33.33	72	34.70
-หม้าย	1	0.83	0	0.00	1	00.48
รวม	120	100.00	87	100.00	207	100.00
ระดับการศึกษา						
-ปริญญาตรี	56	46.67	35	40.00	91	43.81
-สูงกว่าปริญญาตรี	64	53.33	52	60.00	116	56.19
รวม	120	100.00	87	100.00	207	100.00

ประสบการณ์ทำงานด้านบัญชี

คุณลักษณะ	กลุ่มวิชาชีพ					
	TA		CPA		รวม	
	คน	ร้อยละ	คน	ร้อยละ	คน	ร้อยละ
-น้อยกว่า 5 ปี	13	10.83	17	18.89	30	14.29
-ตั้งแต่ 5 – 10 ปี	34	28.33	26	30.00	60	30.48
-มากกว่า 10 -15 ปี	33	27.50	16	17.78	49	23.33
มากกว่า 15 ปี	40	33.33	28	33.33	68	31.90
รวม	120	100.00	87	100.00	207	100.00
รายได้เฉลี่ย						
-ต่ำกว่า 20,000 บาท	9	7.50	4	4.44	13	6.19
-ตั้งแต่ 20,000-30,000 บาท	25	20.83	12	13.33	37	17.62
-ตั้งแต่ 30,001-40,000 บาท	22	18.33	13	14.44	35	16.67
-มากกว่า 40,000 บาท	64	53.33	58	67.78	122	59.52
รวม	120	100.00	87	100.00	207	100.00
ประสบการณ์ในด้านวิชาชีพ						
-มากกว่า 1 ปี	24	20.00	11	12.22	35	16.67
-ตั้งแต่ 1- 3 ปี	37	30.83	10	11.11	47	22.38
-มากกว่า 3 -6 ปี	53	44.17	25	28.88	78	37.62
มากกว่า 6 ปี	6	5.00	41	47.79	47	23.33
รวม	120	100.00	87	100.00	207	100.00
จำนวนพนักงานที่ทำงาน						
-น้อยกว่า 50 คน	88	73.33	58	66.67	146	70.48
-50-100 คน	5	4.17	10	11.11	15	7.14
101- 250 คน	10	8.33	1	1.11	11	5.38
มากกว่า 250 คน	17	14.17	18	21.11	35	17.00
รวม	120	100.00	87	100.00	207	100.00
จำนวนผู้ให้บริการ						
-มากกว่า 50 ราย	95	79.16	55	63.32	150	72.38
-50 – 100 ราย	11	9.17	14	15.56	25	11.90

คุณลักษณะ	กลุ่มวิชาชีพ					
	TA		CPA		รวม	
	คน	ร้อยละ	คน	ร้อยละ	คน	ร้อยละ
-101 – 150 ราย	9	7.50	5	5.56	14	6.67
-มากกว่า 150 ราย	5	4.17	13	15.56	18	9.05
รวม	120	100.00	87	100.00	207	100.00
ให้บริการอื่นนอกเหนือจาก งานตรวจสอบ						
-ภาษีอากร	52	21.40	27	20.74	79	19.70
-รับทำบัญชี	62	25.51	41	31.11	103	25.62
-วางรูปแบบบัญชี	36	14.81	27	20.00	63	15.52
-การให้คำปรึกษา	71	29.22	49	37.04	120	29.80
-อื่น ๆ ***	22	9.05	15	11.85	37	9.36
รวม	243	100.00	159	100.00	402	100.00

จากตารางที่ 4-2 แสดงให้เห็นว่า ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นเพศหญิงถึงร้อยละ 65.71 และมีอายุมากกว่า 30 ปีขึ้นไปถึงร้อยละ 85.02 สถานภาพจะเป็นโสดถึงร้อยละ 64.76 การอยู่ร่วมกันน้อยกว่าร้อยละ 00.48 แสดงให้เห็นว่าการตัดสินใจมีครอบครัวค่อนข้างจะมีความรอบครอบ ถ้าไม่ได้ดังที่ตั้งใจขอทำงานดีกว่า ผู้ตอบแบบสอบถามมีคุณวุฒิการศึกษาในระดับปริญญาตรีทางบัญชีตามข้อกำหนดแห่งวิชาชีพ แต่อีกส่วนหนึ่งมีคุณวุฒิสองกว่าปริญญาตรีร้อยละ 56.19 แสดงให้เห็นถึงการพัฒนาตนเองให้มีการศึกษาที่สูงขึ้นอยู่เสมอ และส่วนใหญ่มีประสบการณ์การทำงานทางบัญชีมากกว่า 10 ปีถึงประมาณร้อยละ 56.52 รายได้เฉลี่ยมากกว่า 40,000 บาท ร้อยละ 59.52 ประสบการณ์ทางด้านการตรวจสอบบัญชีจะเห็นว่า TA มีประสบการณ์มากกว่า 3 ปีร้อยละ 49.17 แต่สำหรับ CPA มีประสบการณ์มากกว่า 6 ปีขึ้นไปถึงร้อยละ 47.79 CPA เป็นวิชาชีพที่เกิดขึ้นก่อน TA จำนวนพนักงานในสถานประกอบการจะน้อยกว่า 50 คนร้อยละ 70.48 แสดงให้เห็นได้ว่าส่วนใหญ่จะประกอบอาชีพอิสระ จำนวนลูกค้าที่ให้บริการน้อยกว่า 50 รายร้อยละ 72.38 ซึ่งเป็นผลมาจากกฎหมายทางวิชาชีพมีความเข้มงวดมากขึ้นจะต้องใช้ความระมัดระวังอย่างมากในการประกอบวิชาชีพบัญชี

การให้บริการอื่นๆของผู้ตอบแบบสอบถาม มักจะให้บริการนอกเหนือจากงานตรวจสอบบัญชีอันได้แก่ การให้คำปรึกษาร้อยละ 29.80 งานรับทำบัญชีร้อยละ 25.62 งานภาษีอากรร้อยละ 19.70 จากผลการวิเคราะห์คุณลักษณะโดยทั่วไปนี้ จะกล่าวได้ว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นกลุ่มตัวอย่างที่มีคุณลักษณะที่เหมาะสม มีความรู้และประสบการณ์ทางวิชาชีพอย่างเพียงพอ สามารถให้ข้อมูลได้ตรงตามวัตถุประสงค์

จากคุณลักษณะของงานให้บริการแก่ผู้รับบริการนอกเหนือจากงานตรวจสอบบัญชีแล้วยังให้บริการงานในสายงานบัญชี เช่น งานภาษีอากร งานรับทำบัญชี งานวางรูปบัญชี งานการให้คำปรึกษา นอกจากงานด้านบัญชีแล้วยังให้บริการอื่นดังนี้

รายการ	TA	CPA	รวม	ร้อยละ
ทำงานประจำเป็นพนักงานบริษัท	1	2	3	13.04
ตรวจสอบภายใน	3	5	8	34.78
จัดระบบสารสนเทศทางการบัญชี	1	1	2	8.69
รับจดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคล	4	0	4	17.39
ทำงานทางการเงิน	1	0	1	4.35
เป็นอาจารย์ผู้สอน	2	0	2	8.70
เป็นทนายความจบทั้ง 2 ประโยชน์	2	0	2	8.70
ค้าขายส่วนตัว	1	0	1	4.35
รวม	15	8	23	100.00

จากข้อสรุปเบื้องต้นจะเห็นได้ว่าวิชาชีพบัญชีทำงานได้หลากหลายรูปแบบ คำตอบที่ได้รับในภาพรวมจะค่อนข้างสูง ขึ้นอยู่กับความรู้ ความสามารถและประสบการณ์ที่สะสมมาล้วนเป็นประโยชน์กับงานที่ปฏิบัติอยู่ไม่ว่าจะอยู่ในอาชีพใด

ตอนที่ 2 การศึกษาความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถาม

ในการศึกษาความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามในปัจจุบันส่งผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพของวิชาชีพบัญชีทั้ง 3 ด้าน ผู้วิจัยทำการวิเคราะห์และแปลความหมายของแต่ละกลุ่มปัจจัยจากค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นตาม Likert Scale จากนั้นทำการทดสอบความแตกต่างในระดับความคิดเห็นของกลุ่มตัวอย่าง โดยใช้การวิเคราะห์ความแปรปรวนแบบ One-way Anova ที่ระดับนัยสำคัญที่ 0.05

การแปลความหมายของค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นตาม Likert Scale มีดังนี้

ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็น	การแปลความหมาย
4.21 – 5.0	เห็นด้วยมาก
3.41 – 4.20	เห็นด้วยค่อนข้างมาก
2.61 – 3.40	เห็นด้วยปานกลาง
1.81 – 2.60	เห็นด้วยค่อนข้างน้อย
1.00 -1.80	เห็นด้วยน้อย

2.1 ปัจจัยเกี่ยวกับความรู้

ปัจจัยเกี่ยวกับความรู้ นั้น ประกอบด้วย 3 หัวข้อแต่ละหัวข้อมี 4 คำถามอันได้แก่ความรู้ทางมาตรฐานการบัญชี ความรู้ทางด้านการสอบบัญชี และความรู้ทางภาษีอากร ดังนั้นในการวิเคราะห์และแปลความหมายระดับความคิดเห็นจะรายงานตามแต่ละหัวข้อดังต่อไปนี้

2.1.1 ความรู้ทางด้านบัญชี

คำถามในหัวข้อนี้มุ่งที่จะศึกษานักบัญชีเข้าใจเกี่ยวกับ หลักเกณฑ์ ระเบียบ ข้อบังคับทางบัญชี มีการติดตามมาตรฐานการบัญชีฉบับปรับปรุงใหม่ การเตรียมพร้อมนำมาตรฐานการบัญชีใหม่มาปรับปรุงการทำงานให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น ผลจากการสอบถามรายงานในตารางที่ 4-3 โดยแสดงค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถาม ซึ่งในทุกหัวข้อผู้ตอบแบบสอบถามมีระดับความคิดเห็นในทำนองเดียวกันคือ “เห็นด้วยค่อนข้างมาก” และเมื่อทดสอบความแตกต่างในระดับความคิดเห็นระหว่างกลุ่มทั้ง 2 กลุ่ม พบว่าระดับความคิดเห็นของแต่ละกลุ่มในแต่ละหัวข้อ ไม่มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญ

2.1.2 ความรู้ทางการสอบบัญชี

คำถามในหัวข้อนี้มุ่งที่จะศึกษานักบัญชีเข้าใจเกี่ยวกับ ความรู้ ความเข้าใจมาตรฐานการสอบบัญชี การติดตามมาตรฐานการสอบบัญชีปรับปรุงใหม่ สามารถนำมาตรฐานการสอบบัญชีมาประยุกต์ใช้กับงานตรวจสอบอย่างมีประสิทธิภาพ รวมถึงการยึดมั่นในจริยธรรม จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพอิสระเมื่อมีข้อขัดแย้งกับผู้รับบริการในการแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชี ผลจากการสอบถามรายงานในตารางที่ 4-4 โดยแสดงค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถาม ซึ่งในทุกหัวข้อผู้ตอบแบบสอบถามมีระดับความคิดเห็นในทำนองเดียวกันคือ “เห็นด้วยค่อนข้างมาก” และเมื่อทดสอบความแตกต่างในระดับความคิดเห็นระหว่างกลุ่มทั้ง 2 กลุ่ม พบว่าระดับความคิดเห็นของแต่ละกลุ่มในแต่ละหัวข้อ ไม่มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญ

ตารางที่ 4-3 แสดงระดับความคิดเห็นในหัวข้อ ความรู้ทางด้านบัญชี

2.1 ปัจจัยด้านความรู้ทางบัญชี	ระดับความคิดเห็น										
	TA			C PA			รวม			F	Sig
	$\bar{x}$	SD	แปลความหมาย	$\bar{x}$	SD	แปลความหมาย	$\bar{x}$	SD	แปลความหมาย		
1. ท่านมีความเข้าใจเกี่ยวกับ หลักเกณฑ์ ระเบียบ ข้อบังคับ และความรู้การบัญชีเป็นอย่างดี	3.8167	.6857	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	3.9080	.67569	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	3.8551	.68142	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	.907	.342
2.ท่านมีการติดตามมาตรฐานการบัญชีที่ปรับปรุงใหม่อย่างต่อเนื่อง เพื่อให้สามารถประยุกต์ใช้ในการปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพ	3.8917	.77564	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	3.7816	.84117	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	3.8454	.80367	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	.946	.332
3.เมื่อมีปัญหาในการประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชี ท่านจะทำการวิเคราะห์มาตรฐานการบัญชีดังกล่าวอย่างเป็นระบบ โดยอ้างอิงหลักฐาน และข้อมูลต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง รวมถึงปรึกษาผู้เชี่ยวชาญในเรื่องนั้น ๆ	3.8583	.71356	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	3.8276	.80992	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	3.8454	.75380	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	.084	.773
4. ท่านยอมรับและเตรียมพร้อมสำหรับการเปลี่ยนแปลงในมาตรฐาน การ บัญชีต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง และเชื่อมั่นว่า การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวนำไปสู่การดำเนินงานที่ดี และมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น	3.8667	.67280	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	3.8046	.84687	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	3.8406	.74956	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	.345	.558

ตารางที่ 4-4 แสดงระดับความคิดเห็นในหัวข้อ ความรู้ทางการสอบบัญชี

2.2 ปัจจัยด้านความรู้ทางการสอบบัญชี	ระดับความคิดเห็น										
	TA			C PA			รวม			F	Sig
	$\bar{X}$	SD	แปลความหมาย	$\bar{X}$	SD	แปลความหมาย	$\bar{X}$	SD	แปลความหมาย		
5. ท่านมีความรู้ ความเข้าใจมาตรฐานการสอบบัญชีเป็นอย่างดี	3.6833	.66083	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	3.7931	.64947	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	3.7295	.65674	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	1.412	.236
6. ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีท่านยึดมั่นในการปฏิบัติงานตามแผนการตรวจสอบอย่างเคร่งครัด และเป็นระบบ	3.7833	.74680	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	3.8851	.84117	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	3.8261	.78746	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	.841	.360
7. ท่านมีการติดตาม การปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชีระเบียบ ข้อบังคับ ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องได้อย่างทันเวลา และสามารถนำไปประยุกต์ใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ	3.7917	.72060	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	3.7356	.70644	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	3.7681	.71350	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	.310	.578
8. เมื่อมีข้อขัดแย้งระหว่างท่านกับผู้รับบริการในเรื่องที่เกี่ยวข้อง กับการแสดงความคิดเห็นในรายงานการสอบบัญชี ท่านยึดมั่นใน จริยธรรม และจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ	4.0333	.72103	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	4.0345	.94559	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	4.0338	.82074	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	.000	.992

2.1.3 ความรู้ทางภาษีกา

คำถามในหัวข้อนี้มุ่งที่จะศึกษาว่านักบัญชีเข้าใจเกี่ยวกับ การศึกษาประมวลรัษฎากร กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพ การค้นคว้าข้อมูลทางภาษีกา เพื่อนำมาใช้ในการปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ เมื่อมีข้อขัดแย้งเกี่ยวกับภาษีกาได้อ้างอิงประมวลรัษฎากรและประเด็นคำวินิจฉัยต่างๆที่เกี่ยวข้องกับงานภาษีกาได้อย่างมีประสิทธิภาพ ผลจากการสอบถามรายงานในตารางที่ 4-5 โดยแสดงค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถาม ซึ่งในทุกหัวข้อผู้ตอบแบบสอบถามมีระดับความคิดเห็นในทำนองเดียวกัน คือ “เห็นด้วยค่อนข้างมาก”

เมื่อทดสอบความแตกต่างในระดับความคิดเห็นระหว่างกลุ่มวิชาชีพ 2 กลุ่มพบว่ามีความแตกต่างในความคิดเห็นอย่างมีนัยสำคัญใน 2 หัวข้อได้แก่หัวข้อที่ 9 มีการศึกษาประมวลรัษฎากร และกฎหมายที่เกี่ยวข้องอย่างต่อเนื่อง เพื่อนำมาใช้ในการปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพ ($F=9.343, p < 0.05$) และในหัวข้อที่ 10 มีการค้นคว้าข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการภาษีกา รวมถึงประกาศ ฎีกา ต่าง ๆ ข้อพิพาทษาที่เกี่ยวข้องเพื่อนำมาใช้ในการวางแผนปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ ($F=15.421, p < 0.01$) และเมื่อทดสอบความแตกต่างในระดับความคิดเห็นระหว่างกลุ่มทั้ง 2 กลุ่มในหัวข้อที่ 11,12 พบว่าระดับความคิดเห็นของแต่ละกลุ่มในแต่ละหัวข้อไม่มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญ

ตารางที่ 4-5 แสดงระดับความคิดเห็นในหัวข้อ ความรู้ทางด้านภาษีอากร

2.3 ปัจจัยด้านความรู้ทางภาษีอากร	ระดับความคิดเห็น										
	TA			C PA			รวม			F	Sig
	$\bar{X}$	SD	แปลความหมาย	$\bar{X}$	SD	แปลความหมาย	$\bar{X}$	SD	แปลความหมาย		
9. ท่านมีการศึกษาประมวลรัษฎากร และกฎหมายที่เกี่ยวข้องอย่างต่อเนื่อง เพื่อนำมาใช้ในการปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพ	4.0833	.68087	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	3.7701	.78801	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	3.9517	.74233	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	9.343	.003**
10. ท่านมีการค้นคว้าข้อมูลที่เกี่ยวข้อง กับการภาษีอากร รวมถึงประกาศ ฎีกา ต่าง ๆ ข้อพิพาทษาที่เกี่ยวข้อง เพื่อนำมาใช้ในการวางแผนปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ	4.0000	.69814	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	3.5747	.85769	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	3.8213	.79558	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	15.421	.000** *
11. เมื่อเกิดความขัดแย้งเกี่ยว กับการภาษีอากร ท่าน จะทำการวิเคราะห์ รายการต่าง ๆ นั้น โดยอ้างอิงจากประมวลกฎหมาย และประเด็นข้อ วินิจฉัยที่เกี่ยวข้อง เพื่อนำไปใช้ในการตีความ สำหรับการปฏิบัติงานให้บรรลุเป้าหมาย	4.0000	.75593	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	3.8851	.78393	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	3.9517	.76804	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	1.130	.289
12. ในการปฏิบัติงานทุกครั้ง ท่านเชื่อว่าหลักฐานและ ข้อมูลต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง สามารถช่วยให้ท่านมีการวิเคราะห์ และวินิจฉัยเกี่ยวกับการเสียภาษีอากรของ ผู้รับบริการอย่างมีประสิทธิภาพ	4.0500	.65913	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	3.9425	.72105	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	4.0048	.68619	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	1.239	.267

2.2 ปัจจัยด้านประสบการณ์

ปัจจัยด้านประสบการณ์ของผู้ตอบแบบสอบถามนั้นประกอบด้วย 3 หัวข้อ แต่ละหัวข้อมี 4 คำถาม การวิเคราะห์ระดับความคิดเห็นจะรายงานตามหัวข้อย่อยดังต่อไปนี้

2.2.1 ประสบการณ์-ด้านความหลากหลายของประเภทธุรกิจที่ตรวจสอบ

คำถามในหัวข้อนี้น่าจะศึกษานักบัญชีเข้าใจเกี่ยวกับ การตรวจสอบธุรกิจหลากหลายประเภท การรับงานที่เป็นธุรกิจใหม่ที่ไม่เคยรับตรวจสอบมาก่อน การจำแนก การวิเคราะห์ของรายการที่เกิดขึ้นในธุรกิจที่มีความแตกต่างกันได้อย่างถูกต้องและชัดเจน มีความเชื่อมั่นที่เกิดจากการรับงานของธุรกิจหลายประเภท ซึ่งทำให้เกิดการเรียนรู้สิ่งใหม่ๆ อยู่เสมอ ผลจากการสอบถามรายงานในตารางที่ 4-6 โดยแสดงค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถาม ซึ่งในหัวข้อ 1, 3 และ 4 ผู้ตอบแบบสอบถามมีระดับความคิดเห็นในทำนองเดียวกันคือ “เห็นด้วยค่อนข้างมาก” ส่วนหัวข้อที่ 2 ผู้ตอบแบบสอบถามมีระดับความคิดเห็น “เห็นด้วยปานกลาง”

และเมื่อทดสอบความแตกต่างในระดับความคิดเห็นระหว่างกลุ่มวิชาชีพ พบว่ามีความแตกต่างในระดับความคิดเห็นอย่างมีนัยสำคัญในหัวข้อที่ 1 โดยตรวจสอบกิจการที่มีความแตกต่างของประเภทธุรกิจอย่างต่อเนื่องเช่น ซื้อมาขายไป ผลิต ขายส่งขายปลีก ร่วมค้า นำเข้า ส่งออกเป็นต้น (F11.204, $p < 0.01$) และเมื่อทดสอบความแตกต่างในระดับความคิดเห็นระหว่างกลุ่มทั้ง 2 กลุ่มในหัวข้อที่ 2, 3, 4 ผลพบว่าระดับความคิดเห็นของแต่ละกลุ่มในแต่ละหัวข้อไม่มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญ

2.2.2 ประสบการณ์-จำนวนธุรกิจที่ตรวจสอบ

คำถามในหัวข้อนี้น่าจะศึกษานักบัญชีเข้าใจเกี่ยวกับจำนวนผู้ใช้บริการเพิ่มขึ้นทุกปี มีผู้รับบริการใหม่ๆ เพิ่มขึ้น ได้รับการยอมรับจากผู้รับบริการในการปฏิบัติงานอย่างมืออาชีพ รวมถึงการให้คำแนะนำบริการใหม่ๆ และผู้รับบริการมีความยินดีที่จะใช้บริการนั้น ผลจากการสอบถามรายงานในตารางที่ 4-7 โดยแสดงค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถาม ซึ่งในหัวข้อที่ 6 ผู้ตอบแบบสอบถามมีระดับความคิดเห็นในทำนองเดียวกันคือ “เห็นด้วยค่อนข้างมาก” และหัวข้อที่ 5, 7, 8 ผู้ตอบแบบสอบถามมีระดับความคิดเห็นในทำนองเดียวกันคือ “เห็นด้วยปานกลาง” และเมื่อทดสอบความแตกต่างในระดับความคิดเห็นระหว่างกลุ่มทั้ง 2 กลุ่ม พบว่าระดับความคิดเห็นของแต่ละกลุ่มในแต่ละหัวข้อไม่มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญ

ตารางที่ 4-6 แสดงระดับความคิดเห็นในหัวข้อ เกี่ยวกับประสบการณ์-ความหลากหลายของประเภทธุรกิจที่ตรวจสอบ

3.1 ปัจจัยด้านความหลากหลายของประเภทธุรกิจที่ ตรวจสอบ	ระดับความคิดเห็น										
	TA			C PA			รวม			F	Sig
	$\bar{X}$	SD	แปลความหมาย	$\bar{X}$	SD	แปลความหมาย	$\bar{X}$	SD	แปลความหมาย		
1. ท่านเคยตรวจสอบกิจการที่มีความแตกต่างของประเภทธุรกิจอย่างต่อเนื่องเช่น ซื้อมาขายไป ผลิต ขายส่งขายปลีก ร่วมค้า นำเข้า ส่งออกเป็นต้น	3.4750	.98700	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	3.9540	1.05553	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	3.6763	1.04118	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	11.204	.001***
2. ในแต่ละปีท่านมักจะรับงานตรวจสอบบัญชีในกิจการหรือธุรกิจที่ท่านยังไม่มีความเชี่ยวชาญ เพื่อให้เกิดการเรียนรู้ และเป็นประสบการณ์ใน การทำงานของท่านทั้งในปัจจุบัน และอนาคต	2.8833	.98034	เห็นด้วยปาน กลาง	2.9310	1.06523	เห็นด้วยปาน กลาง	2.9034	1.01462	เห็นด้วยปาน กลาง	.111	.739
3. ท่านสามารถแยกแยะ และจำแนก รวมถึงการวิเคราะห์ของรายการ ต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในธุรกิจที่มีความแตกต่างกันได้อย่างชัดเจน และถูกต้อง	3.5750	.74091	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	3.6437	.69845	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	3.6039	.72244	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	.455	.501
4. ท่านเชื่อมั่นว่าประสบการณ์ที่ได้รับจากการปฏิบัติงาน จะต้องมาจากการเรียนรู้ และการพัฒนาที่เกิดขึ้นจากประสบการณ์การรับงานที่มีความ หลากหลาย และแตกต่างกันในรูปแบบการดำเนินงานและรูปแบบของธุรกิจ	4.0000	.78857	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	4.1724	.75030	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	4.0725	.77558	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	2.511	.115

ตารางที่ 4-7 แสดงระดับความคิดเห็นในหัวข้อ เกี่ยวกับประสบการณ์-จำนวนธุรกิจที่ทำการตรวจสอบ

3.2 ปัจจัยด้านจำนวนธุรกิจที่ตรวจสอบ	ระดับความคิดเห็น										
	TA			C PA			รวม			F	Sig
	$\bar{X}$	SD	แปลความหมาย	$\bar{X}$	SD	แปลความหมาย	$\bar{X}$	SD	แปลความหมาย		
5. ท่านมีจำนวนผู้รับบริการงานสอบบัญชีเพิ่มขึ้นจากปีก่อน ๆ อย่างต่อเนื่อง	2.9000	1.14789	เห็นด้วยปานกลาง	3.0345	1.111489	เห็นด้วยปานกลาง	2.9565	1.13336	เห็นด้วยปานกลาง	.709	.401
6. เมื่อทำการเปรียบเทียบกับผู้สอบบัญชีภาษีอากรท่านอื่นแล้ว ท่านได้รับการยอมรับจากผู้รับบริการ ในการปฏิบัติงานได้อย่างมีอาชีพ	3.4333	.76404	เห็นด้วยค่อนข้างมาก	3.5402	.94996	เห็นด้วยค่อนข้างมาก	3.4783	.84662	เห็นด้วยค่อนข้างมาก	.803	.371
7. ท่านมีผู้รับบริการใหม่ ๆ เพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่อง โดยคำแนะนำของผู้รับบริการรายเก่า	3.1333	1.02024	เห็นด้วยปานกลาง	3.1839	1.05134	เห็นด้วยปานกลาง	3.1546	1.03120	เห็นด้วยปานกลาง	.121	.729
8. เมื่อท่านเสนอบริการใหม่ ๆ ต่อผู้รับบริการ ผู้รับบริการยินดีที่จะใช้บริการเหล่านั้นอย่างเต็มใจแล้วยังขอคำแนะนำให้ท่านนำเสนอบริการอื่นที่เกี่ยวข้องและไม่ขัดต่อวิชาชีพ	3.2750	.96111	เห็นด้วยปานกลาง	3.3793	1.00280	เห็นด้วยปานกลาง	3.3188	.97780	เห็นด้วยปานกลาง	.573	.450

ตารางที่ 4-8 แสดงระดับความคิดเห็นในหัวข้อ เกี่ยวกับประสบการณ์-ระยะเวลาในการตรวจสอบบัญชี

3.3 ปัจจัยด้านระยะเวลาในการตรวจสอบบัญชี	ระดับความคิดเห็น										
	TA			C PA			รวม			F	Sig
	$\bar{x}$	SD	แปลความหมาย	$\bar{x}$	SD	แปลความหมาย	$\bar{x}$	SD	แปลความหมาย		
9. ท่านได้มีการปฏิบัติงานการสอบบัญชี และงานอื่นที่เกี่ยวข้องกันมาเป็นระยะ เวลานาน	3.5333	.88814	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	3.5402	1.17932	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	3.5362	1.01799	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	.002	.962
10. ท่านเชื่อมั่นว่าประสบการณ์ที่ท่านได้รับจากการอยู่ในวิชาชีพการสอบ บัญชีทำให้ท่านมีการปฏิบัติงานที่มีคุณภาพ และประสิทธิภาพ	3.8250	.81645	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	3.9885	.79963	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	3.8937	.81151	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	2.058	.153
11. ในช่วงระยะเวลาที่ผ่านมา ท่านได้เรียนรู้ถึงความต้องการที่แตกต่างและ หลากหลายของผู้ที่เกี่ยวข้องกับงบการเงิน	3.7917	.78746	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	3.8391	.87436	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	3.8116	.82336	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	.167	.684
12. ท่านมุ่งเน้นการปฏิบัติงานที่มีระบบ และมีคุณภาพ ซึ่งเป็นไปตามประสบการณ์ที่ได้จากการที่ท่านอยู่ในวิชาชีพเป็นระยะเวลานาน	3.9917	.75030	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	4.0230	.80662	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	4.0048	.77270	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	.083	.774

2.2.3 ประสิทธิภาพ-ระยะเวลาในการตรวจสอบ

คำถามในหัวข้อนี้มุ่งที่จะศึกษาว่านักบัญชีเข้าใจเกี่ยวกับ ระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบ งานอื่นที่เกี่ยวข้อง มีความเชื่อมั่นว่าประสิทธิภาพจะทำให้การปฏิบัติงานที่มีคุณภาพ ระยะเวลาทำให้เรียนรู้ความต้องการของผู้ใช้บริการหลากหลายมากขึ้น จากระยะเวลาการมีประสบการณ์ทำให้มุ่งเน้นการปฏิบัติงานที่มีระบบ มีคุณภาพที่อีก ผลจากการสอบถามรายงานในตารางที่ 4-8 โดยแสดงค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถาม ซึ่งในทุกหัวข้อผู้ตอบแบบสอบถามมีระดับความคิดเห็นในทำนองเดียวกันคือ “เห็นด้วยค่อนข้างมาก” และเมื่อทดสอบความแตกต่างในระดับความคิดเห็นระหว่างกลุ่มทั้ง 2 กลุ่ม พบว่าระดับความคิดเห็นของแต่ละกลุ่มในแต่ละหัวข้อไม่มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญ

2.3 ปัจจัยด้านการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง

ปัจจัยด้านการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่องของผู้ตอบแบบสอบถามนั้นประกอบด้วย 3 หัวข้อ แต่ละหัวข้อมี 4 คำถามการวิเคราะห์ระดับความคิดเห็นจะรายงานตามหัวข้อย่อยดังต่อไปนี้

2.3.1 การพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง-ด้านการอบรมอย่างต่อเนื่อง

คำถามในหัวข้อนี้มุ่งที่จะศึกษาว่านักบัญชีเข้าใจเกี่ยวกับ การให้ความสำคัญกับการอบรม การสัมมนาทางวิชาชีพ การเรียนรู้เทคโนโลยีต่างๆ การอบรมประเด็น หัวข้ออื่นที่เกี่ยวข้องกับงานจะทำให้มีการวิเคราะห์และการวินิจฉัยในการสอบบัญชีได้อย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น ผลจากการสอบถามรายงานในตารางที่ 4-9 โดยแสดงค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถาม ซึ่งในทุกหัวข้อผู้ตอบแบบสอบถามมีระดับความคิดเห็นในทำนองเดียวกันคือ “เห็นด้วยค่อนข้างมาก”

เมื่อทดสอบความแตกต่างในระดับความคิดเห็นระหว่างกลุ่มวิชาชีพ พบว่ามีความแตกต่างกันในระดับความคิดเห็นอย่างมีนัยสำคัญใน 3 หัวข้อ ได้แก่ หัวข้อที่ 1 ให้ความสำคัญกับการเข้าร่วม อบรม สัมมนาที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง ($F=0.7632$, $p < 0.01$) ข้อที่ 2 มีการเรียนรู้ในเทคโนโลยีต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี ($F=8.552$, $p < 0.01$) และหัวข้อที่ 4 เข้าร่วมการอบรมในประเด็น และหัวข้ออื่น ๆ ที่อาจจะไม่ใช่ความรู้ทางด้านวิชาชีพโดยตรง แต่การอบรมดังกล่าวทำให้ท่านมีการวิเคราะห์ และวินิจฉัยในการสอบบัญชีได้อย่างมีประสิทธิภาพ ($F=3.985$, $p < 0.05$) และเมื่อทดสอบความแตกต่างในระดับความคิดเห็นระหว่างกลุ่มทั้ง 2 กลุ่มในข้อ 3 ที่เหลือ พบว่าระดับความคิดเห็นของแต่ละกลุ่มในแต่ละหัวข้อไม่มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญ

ตารางที่ 4-9 แสดงระดับความคิดเห็นในหัวข้อ เกี่ยวกับการพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง-การอบรมต่อเนื่อง

4.1 ปัจจัยด้านการอบรมอย่างต่อเนื่อง	ระดับความคิดเห็น										
	TA			C PA			รวม			F	Sig
	$\bar{X}$	SD	แปลความหมาย	$\bar{X}$	SD	แปลความหมาย	$\bar{X}$	SD	แปลความหมาย		
1. ท่านให้ความสำคัญกับการเข้าร่วม อบรม สัมมนาที่ เกี่ยวข้องกับวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง	4.3083	.69567	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	3.9885	.97043	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	4.1739	.83532	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	.7632	.006***
2. ท่านมีการเรียนรู้ในเทคโนโลยีต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการ สอบบัญชี	3.9500	.78697	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	3.6092	.88075	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	3.8068	.84265	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	8.552	.004***
3. ในการอบรม สัมมนาต่าง ๆ ท่านเต็มใจที่จะเข้าร่วม ในกิจกรรมดังกล่าว เพราะท่านเชื่อมั่นว่าจะทำให้ท่านมี ความรู้มากขึ้น	4.1417	.73674	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	3.9770	.88891	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	4.0725	.80627	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	2.115	.147
4. ท่านเข้าร่วมการอบรมในประเด็น และหัวข้ออื่น ๆ ที่ อาจจะไม่ใช่ความรู้ทางด้านวิชาชีพโดยตรง แต่การอบรม ดังกล่าวทำให้ท่านมีการวิเคราะห์ และวินิจฉัยในการ สอบบัญชีได้อย่างมีประสิทธิภาพ	3.9583	.76032	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	3.7126	1.01050	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	3.8551	.88035	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	3.985	.047**

ตารางที่ 4-10 แสดงระดับความคิดเห็นในหัวข้อ เกี่ยวกับการพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง –ศึกษาด้วยตนเองอย่างต่อเนื่อง

4.2 ปัจจัยด้านศึกษาด้วยตนเองอย่างต่อเนื่อง	ระดับความคิดเห็น										
	TA			C PA			รวม			F	Sig
	$\bar{X}$	SD	แปลความหมาย	$\bar{X}$	SD	แปลความหมาย	$\bar{X}$	SD	แปลความหมาย		
5. เมื่อมีประเด็นใหม่ ๆ เกิดขึ้นท่านจะทำการศึกษา หาข้อมูลจากหนังสือ และงานวิจัยต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้เกิดความเข้าใจในประเด็นนั้น ๆ ได้อย่างดี	3.9667	.75519	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	3.8506	.90898	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	3.9179	.82322	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	1.003	.318
6. ท่านเชื่อมั่นว่าการศึกษาข้อมูลต่าง ๆ อย่างต่อเนื่อง จะทำให้ท่านติดตามประเด็นข้อมูล ข่าวสารต่าง ๆ เกี่ยวกับวิชาชีพได้อย่างทันทั่วทั้งที่	4.1250	.72833	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	4.0575	.76791	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	4.0966	.74413	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	.414	.521
7. ท่านสามารถค้นหาแหล่งข้อมูลต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องในการทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ	3.8667	.77712	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	3.7701	.72659	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	3.8261	.75601	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	.822	.366
8. ท่านยึดมั่นว่าการพัฒนาตนเองอย่างต่อเนื่องนั้น สามารถกระทำได้ภายใต้ความรู้ ความสามารถและเวลาที่ท่านมีอยู่	4.0583	3.9310	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	3.9310	.80396	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	4.0048	.76003	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	1.418	.235

2.3.2 การพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง-ศึกษาด้วยตนเองอย่างต่อเนื่อง

คำถามในหัวข้อนี้มุ่งที่จะศึกษาวานักบัญชีเข้าใจเกี่ยวกับ มีการศึกษาหาข้อมูลจากหนังสือ งานวิจัย ติดตาม ประเด็นข่าวสารต่างๆที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพได้อย่างทันทั่วถึงที่สามารถหาแหล่งข้อมูลต่างๆที่เกี่ยวข้องในการทำงานจนทำให้งานนั้นมีประสิทธิภาพและมีผลสำเร็จ ผลจากการสอบถามรายงานในตารางที่ 4-10 โดยแสดงค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถาม ซึ่งในทุกหัวข้อผู้ตอบแบบสอบถามมีระดับความคิดเห็นในทำนองเดียวกันคือ “เห็นด้วยค่อนข้างมาก” และเมื่อทดสอบความแตกต่างในระดับความคิดเห็นระหว่างกลุ่มทั้ง 2 กลุ่ม พบว่าระดับความคิดเห็นของแต่ละกลุ่มในแต่ละหัวข้อไม่มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญ

2.3.3 การพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง-เข้าร่วมกับสมาคม ชมรม หรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพต่างๆ

คำถามในหัวข้อนี้มุ่งที่จะศึกษาวานักบัญชีเข้าใจเกี่ยวกับ ความเชื่อมั่นว่าการเข้าร่วมทำกิจกรรมกับสมาคม ชมรม หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพทำให้ติดตามข้อมูลต่างๆได้เป็นอย่างดี ทำให้มีความสัมพันธ์กับบุคคลอื่นในวิชาชีพเดียวกันมีการแลกเปลี่ยนความรู้ซึ่งจะทำให้การปฏิบัติงานมีประสิทธิภาพดีขึ้น ผลจากการสอบถามรายงานในตารางที่ 4-11 โดยแสดงค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถาม ซึ่งในหัวข้อ 9, 10, 11 ผู้ตอบแบบสอบถามมีระดับความคิดเห็นในทำนองเดียวกันคือ “เห็นด้วยค่อนข้างมาก” ส่วนหัวข้อ 12 ผู้ตอบแบบสอบถามมีระดับความคิดเห็นคือ “เห็นด้วยปานกลาง”

เมื่อทดสอบความแตกต่างในระดับความคิดเห็นระหว่างกลุ่มวิชาชีพ พบว่ามีความแตกต่างในระดับความคิดเห็นอย่างมีนัยสำคัญใน 3 หัวข้อได้แก่หัวข้อที่ 9 เข้าร่วมกิจกรรมกับสมาคม ชมรม หรือหน่วยงานทางด้านวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง($F=7.495, p < 0.01$) หัวข้อที่ 10 มีเชื่อมั่นว่าในการเข้าร่วมกิจกรรม กับสมาคม ชมรมหรือหน่วยงานทางด้านวิชาชีพทำให้ท่านสามารถติดตามข้อมูล ข่าวสารเกี่ยวกับวิชาชีพได้อย่างดี($F=5.763, p < 0.05$) และหัวข้อที่ 12 ช่วยเหลืองาน หรือกิจกรรมของสมาคม ชมรม หรือหน่วยงานใน ทุก ๆ ด้านที่ท่านสามารถทำได้อย่างต่อเนื่อง($F=5.855, p < 0.05$) และเมื่อทดสอบความแตกต่างในระดับความคิดเห็นระหว่างกลุ่มทั้ง 2 กลุ่มในข้อที่ 11 พบว่าระดับความคิดเห็นของแต่ละกลุ่มในแต่ละหัวข้อไม่มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญ

ตารางที่ 4-11 แสดงระดับความคิดเห็นในหัวข้อ เกี่ยวกับการพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง-การเข้าร่วมกับสมาคม ชมรม หรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชี

4.3 ปัจจัยด้านการเข้าร่วมกับสมาคม ชมรม หรือ หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพต่างๆ	ระดับความคิดเห็น										
	TA			C PA			รวม			F	Sig
	$\bar{X}$	SD	แปลความหมาย	$\bar{X}$	SD	แปลความหมาย	$\bar{X}$	SD	แปลความหมาย		
9. ท่านเข้าร่วมกิจกรรมกับสมาคม ชมรม หรือหน่วยงาน ทางด้านวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง	3.6167	.92748	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	3.2414	1.03391	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	3.4589	.98877	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	7.495	.007***
10. ท่านเชื่อมั่นว่าในการเข้าร่วมกิจกรรม กับสมาคม ชมรมหรือหน่วยงานทางด้านวิชาชีพทำให้ท่านสามารถ ติดตามข้อมูล ข่าวสารเกี่ยวกับวิชาชีพได้อย่างดี	3.7833	.86173	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	3.4828	.92588	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	3.6570	.89943	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	5.763	.017**
11.ในการเข้าร่วมกิจกรรมทำให้ท่านมีความสัมพันธ์กับ บุคคลอื่นใน วิชาชีพ เดียวกันรวมถึงหน่วยงานที่กำกับ ดูแล ทำให้ท่านมีความรู้ความสามารถ อยู่ในระดับ ปฏิบัติงานได้เป็นอย่างดี	3.6750	.83175	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	3.5057	1.02155	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	3.6039	.91778	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	1.721	.191
12. ท่านช่วยเหลืองาน หรือกิจกรรมของสมาคม ชมรม หรือหน่วยงานใน ทุก ๆ ด้านที่ท่านสามารถทำได้อย่าง ต่อเนื่อง	3.1250	1.05768	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	2.7586	1.09932	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	2.9710	1.08794	เห็นด้วย ค่อนข้างมาก	5.855	.016**

2.3.4 สรุปการทดสอบความแตกต่างระดับความคิดเห็น

ในการทดสอบความแตกต่างของระดับความคิดเห็นระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร โดยใช้การวิเคราะห์ความแปรปรวนแบบ One-way Anova ที่ระดับนัยสำคัญที่ 0.05 พบว่ามีความแตกต่างในความคิดเห็นอย่างมีนัยสำคัญใน 4 ปัจจัยได้แก่

2.3.4.1. ความรู้ด้านภาษีอากรใน 2 หัวข้อได้แก่หัวข้อการศึกษาประมวลรัษฎากรและกฎหมายที่เกี่ยวข้องอย่างต่อเนื่อง เพื่อนำมาใช้ในการปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพ ($F=9.343$, $p < 0.05$) และในหัวข้อการค้นคว้าข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการภาษีอากรเพื่อนำมาใช้ในวางแผนปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ ($F=15.421$, $p < 0.01$) โดยผู้สอบบัญชีภาษีอากรให้ระดับความคิดเห็นที่เห็นด้วยมากกว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

2.3.4.2. ด้านประสบการณ์การทำงานมีความแตกต่างในระดับความคิดเห็นอย่างมีนัยสำคัญในหัวข้อประสบการณ์ในการตรวจสอบกิจการที่มีความแตกต่างของประเภทธุรกิจอย่างต่อเนื่อง ($F=11.204$, $p < 0.01$) โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีระดับความคิดเห็นที่เห็นด้วยมากกว่า

2.3.4.3. ด้านการพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง จากการทดสอบพบว่ามีความแตกต่างกันในระดับความคิดเห็นอย่างมีนัยสำคัญในด้านการอบรมต่อเนื่องใน 3 หัวข้อได้แก่หัวข้อการให้ความสำคัญกับการเข้าร่วม อบรมสัมมนาที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง ($F=0.7632$, $p < 0.01$) หัวข้อการเรียนรู้ในเทคโนโลยีต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี ($F=8.552$, $p < 0.01$) และหัวข้อการเข้าร่วมการอบรมในประเด็น และหัวข้ออื่น ๆ ที่อาจจะไม่ใช่ความรู้ทางด้านวิชาชีพโดยตรง เพื่อให้สามารถวินิจฉัยในการสอบบัญชีได้อย่างมีประสิทธิภาพ ($F=3.985$, $p < 0.05$) ซึ่งเป็นที่น่าสนใจว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากรเห็นด้วยมากกว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

2.3.4.4. สำหรับการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องด้วยการเข้าร่วมกิจกรรมกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพ พบว่ามีความแตกต่างในระดับความคิดเห็นอย่างมีนัยสำคัญใน 3 หัวข้อได้แก่หัวข้อการเข้าร่วมกิจกรรมกับสมาคม ชมรม หรือหน่วยงานทางด้านวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง ($F=7.495$, $p < 0.01$) หัวข้อการเข้าร่วมกิจกรรมกับสมาคมชมรมหรือหน่วยงานทางด้านวิชาชีพทำให้ท่านสามารถติดตามข้อมูล ข่าวสารเกี่ยวกับวิชาชีพได้อย่างดี ($F=5.763$, $p < 0.05$) และหัวข้อการช่วยเหลืองาน หรือกิจกรรมของสมาคม ชมรม หรือหน่วยงานที่สามารถทำได้อย่างต่อเนื่อง ($F=5.855$, $p < 0.05$) ซึ่งพบว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีระดับความคิดเห็นที่เห็นด้วยมากกว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ตอนที่ 3 การวิเคราะห์ความถูกต้องและความเชื่อถือได้ของเครื่องมือวัด (Validity and Reliability of Measurement)

ผู้วิจัยได้อธิบายการทดสอบความถูกต้องของเนื้อหา (Content Validity) ของแบบสอบถามแล้วในบทที่ 3 สำหรับการวิเคราะห์ความเชื่อถือได้ของเครื่องมือวัดนั้น ใช้การทดสอบในเชิงความสอดคล้องภายใน (Internal Consistency) โดยใช้การทดสอบค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาของครอนบาค (Cronbach's Alpha Reliability Coefficient) ผลจากการทดสอบแสดงในตารางที่ 4.12

จากการทดสอบพบว่าตัวแปรอิสระมีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาของครอนบาค อยู่ระหว่าง 0.7034 ถึง 0.8499 สำหรับการทดสอบตัวแปรตาม พบว่าตัวแปรตามทุกตัวมีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาของครอนบาค อยู่ระหว่าง 0.7497 ถึง 0.8807

George and Mallery (2003) ได้ให้เกณฑ์ในการพิจารณาว่าเมื่อค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาของครอนบาคมีค่ามากกว่า 0.7 จะถือว่าสามารถยอมรับในความเชื่อถือได้ (Reliability) ของเครื่องมือวัดในค่าตัวแปรได้ ดังนั้นผู้วิจัยจะนำตัวแปรอิสระและตัวแปรตามทุกตัวที่มีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาของครอนบาคมากกว่า 0.7 มาใช้ในการวิเคราะห์ ในตอนที่ 4 และ ตอนที่ 5 ต่อไป

ตารางที่ 4.12 ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาครอนบาคของตัวแปรอิสระและตัวแปรตาม

ตัวแปรอิสระ(X)	ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาครอนบาค
ความคิดเห็นเกี่ยวกับความรู้	
1. ความรู้ทางด้านบัญชี	.7501
2. ความรู้ทางด้านสอบบัญชี	.7520
3. ความรู้ทางด้านภาษีอากร	.8428
ความคิดเห็นเกี่ยวกับประสบการณ์	
4. ความหลากหลายของธุรกิจที่ทำการตรวจสอบ	.7034
5. จำนวนธุรกิจที่ทำการตรวจสอบ	.8458
6. ระยะเวลาในการตรวจสอบบัญชี	.8397
ความคิดเห็นเกี่ยวกับการพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง	
7. การอบรมอย่างต่อเนื่อง	.8330
8. ศึกษาด้วยตนเองอย่างต่อเนื่อง	.8330
9. การเข้าร่วมสมาคม ชมรม หรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพ	.8499
ตัวแปรตาม(Y)	ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาครอนบาค
ทักษะความเป็นมืออาชีพ	
1. ความซื่อสัตย์ และศักดิ์ศรีของวิชาชีพ	.8578
2. ความมีมนุษยสัมพันธ์ และการเป็นผู้นำ	.7497
3. การวิเคราะห์ข้อมูลและการสอบสวนข้อเท็จจริง	.8678
4. การเขียนรายงาน	.8443
5. การจัดการวางแผนและประเมินผล	.8807
6. ระบบข้อมูลหรือการบริหาร	.8549

ตอนที่ 4 การวิเคราะห์ปัจจัย (Factor Analysis)

ผลที่ได้จากการหาค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาครอนบาคจากตอนที่ 3 สรุปได้ว่า ตัวแปรอิสระ-ด้านแรงกดดันจากภายนอก ไม่มีความน่าเชื่อถือจึงตัดออกจากการวิเคราะห์ และเมื่อพิจารณากลุ่มตัวแปรอิสระและตัวแปรตามที่จะใช้ในการวิเคราะห์จะพบว่า มีปัจจัยย่อยๆ อีกหลายตัวภายใต้กลุ่มตัวแปรเหล่านั้น ผู้วิจัยจึงใช้เครื่องมือการวิเคราะห์ปัจจัย (Factor Analysis) เพื่อช่วยกำหนดค่าน้ำหนักของแต่ละตัวแปร และเพื่อลดจำนวนตัวแปรให้มีจำนวนที่น้อยที่สุดที่เป็นได้ (สุชาติ 2537) ก่อนที่จะนำค่าของตัวแปรเหล่านี้มาทำการทดสอบสมการถดถอยพหุคูณ

ในการวิเคราะห์ปัจจัยผู้วิจัยดำเนินการตาม 4 ลำดับขั้นตอน โดยเริ่มจาก 1) การสร้างเมตริกความสัมพันธ์ระหว่างคู่ของตัวแปรทุกตัว (Correlation Matrix) 2) การสกัดปัจจัย (Factor Extraction) 3) การหมุนแกนปัจจัย (Factor Rotation) และ 4) การหาค่าคะแนนปัจจัย (Factor Scores)

เมื่อเริ่มการวิเคราะห์ Correlation Matrix ในแต่ละกลุ่มปัจจัยไม่พบว่ามีปัญหาในความสัมพันธ์ระหว่างกันของตัวแปรย่อย ซึ่งจะเห็นได้จากการสกัดปัจจัย (Factor Extraction) โดยใช้วิธีองค์ประกอบหลัก (Principal Component Factor Analysis) จะได้ค่าน้ำหนักปัจจัย (Factor Loadings) ของตัวแปรอิสระและตัวแปรตามทุกตัวสูงกว่า 0.4 ทุกตัวแปร ซึ่งค่าดังกล่าวสอดคล้องกับ Nunnally (1978) ที่ได้เสนอว่าในการทดสอบค่า Factor Loading ที่เกินกว่า 0.4 ถือว่าเป็นค่าที่ยอมรับได้ว่ามีความน่าเชื่อถือ และผู้วิจัยใช้วิธีการหมุนแกนแบบ Orthogonal โดยใช้วิธี Varimax Rotation ก็พบว่าค่า Factor Loading ที่ได้ของทุกตัวแปร มีเพียงองค์ประกอบ (Component) เดียว จึงไม่ปรากฏผลของการหมุนแกนให้วิเคราะห์ ผลการวิเคราะห์แสดงในตารางที่ 4.13 แสดงให้เห็นถึงค่า % of Variance และค่า Factor Loading ของตัวแปรซึ่งสูงกว่า 0.4 ทุกตัวแปร

จากนั้นจึงดำเนินการสร้างค่าคะแนนปัจจัย (Factor Scores) ซึ่งโปรแกรม SPSS สามารถจัดกลุ่มและจำนวนตัวแปรอิสระจำนวน 36 ตัวแปร และลดจำนวนตัวแปรตามจาก 18 ตัวแปร ลงเป็น 12 ตัวแปร รายละเอียดของการลดตัวแปรมีดังนี้

	จำนวน ตัวแปร	ตัวแปร กลุ่มใหม่
ตัวแปรอิสระ		
● ปัจจัยเกี่ยวกับความรู้	12	12
● ปัจจัยเกี่ยวกับประสบการณ์	12	12
● ปัจจัยเกี่ยวกับการพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง	<u>12</u>	<u>12</u>
รวมตัวแปรอิสระ	<u>36</u>	<u>36</u>
ตัวแปรตาม		
● ทักษะความเป็นมืออาชีพ	<u>18</u>	<u>12</u>
รวมตัวแปรตาม	<u>18</u>	<u>12</u>

ตารางที่ 4.13 ค่า Factor Loadings และ % of Variance ของตัวแปรอิสระและตัวแปรตาม

ตัวแปรอิสระ – ปัจจัยต่อทักษะความเป็นมืออาชีพ	Factor Loading	% of Variance
ตัวแปรอิสระที่ 1 ความรู้ทางด้านบัญชี		57.212
1. ท่านมีความเข้าใจเกี่ยวกับ หลักเกณฑ์ ระเบียบ ข้อบังคับ และความรู้การบัญชี เป็นอย่างดี	.716	
2. ท่านมีการติดตามมาตรฐานการบัญชีที่ปรับปรุงใหม่อย่างต่อเนื่อง เพื่อให้สามารถประยุกต์ใช้ในการปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพ	.808	
3. เมื่อมีปัญหาในการประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชี ท่านจะทำการวิเคราะห์ มาตรฐานการบัญชีดังกล่าวอย่างเป็นระบบโดยอ้างอิงหลักฐาน และข้อมูล ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง รวมถึงปรึกษาผู้เชี่ยวชาญในเรื่องนั้น ๆ	.783	
4. ท่านยอมรับและเตรียมพร้อมสำหรับการเปลี่ยนแปลงในมาตรฐานการบัญชี ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง และเชื่อมั่นว่าการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว นำไปสู่การดำเนินงาน ที่ดีและมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น	.714	
ตัวแปรอิสระที่ 2 ความรู้ทางด้านสอบบัญชี		57.869
5. ท่านมีความรู้ ความเข้าใจมาตรฐานการสอบบัญชีเป็นอย่างดี	.737	
6. ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีท่านยึดมั่นในการปฏิบัติงานตามแผนการ ตรวจสอบอย่างเคร่งคัด และเป็นระบบ	.818	
7. ท่านมีการติดตาม การปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชี ระเบียบ ข้อบังคับ ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องได้อย่างทันเวลา และสามารถนำไปประยุกต์ใช้อย่างมี ประสิทธิภาพ	.792	
8. เมื่อมีข้อขัดแย้งระหว่างท่านกับผู้รับบริการในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการแสดง ความคิดเห็นในรายงานการสอบบัญชี ท่านยึดมั่นในจริยธรรม และ จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ	.689	

ตัวแปรอิสระ – ปัจจัยต่อทักษะความเป็นมืออาชีพ	Factor Loading	% of Variance
ตัวแปรอิสระที่ 3 ความรู้ทางด้านภาษีอากร		68.028
9. ท่านมีการศึกษาประมวลรัษฎากรกร และกฎหมายที่เกี่ยวข้องอย่างต่อเนื่อง เพื่อนำมาใช้ในการปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพ	.860	
10. ท่านมีการค้นคว้าข้อมูลที่เกี่ยวข้อง กับการภาษีอากร รวมถึง ประกาศฎีกาต่าง ๆ ข้อพิพาทที่เกี่ยวข้อง เพื่อนำมาใช้ในการวางแผน ปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ	.884	
11. เมื่อเกิดความขัดแย้งเกี่ยว กับการภาษีอากร ท่านจะทำการวิเคราะห์ รายการต่าง ๆ นั้น โดยอ้างอิงจากประมวลกฎหมาย และประเด็นข้อ วินิจฉัยที่เกี่ยวข้อง เพื่อนำไปใช้ในการตีความ สำหรับการปฏิบัติงานให้ บรรลุเป้าหมาย	.805	
12. ในการปฏิบัติงานทุกครั้ง ท่านเชื่อว่าหลักฐานและข้อมูลต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง สามารถช่วยให้ท่านมีการวิเคราะห์ และวินิจฉัยเกี่ยวกับการเสียภาษีอากรของ ผู้รับบริการอย่างมีประสิทธิภาพ	.743	
ตัวแปรอิสระที่ 4 ประสบการณ์-ความหลากหลายของธุรกิจที่ตรวจสอบ		53.778
1. ท่านเคยตรวจสอบกิจการที่มีความแตกต่างของประเภทธุรกิจอย่างต่อเนื่องเช่น ชื้อมาขายไป ผลิต ขายส่งขายปลีก ร่วมค้า นำเข้า ส่งออกเป็นต้น	.796	
2. ในแต่ละปีท่านมักจะรับงานตรวจสอบบัญชีในกิจการ หรือธุรกิจที่ท่านยังไม่มี ความเชี่ยวชาญ เพื่อให้เกิดการเรียนรู้ และเป็นประสบการณ์ใน การทำงานของท่านทั้งในปัจจุบัน และอนาคต	.777	
3. ท่านสามารถแยกแยะ และจำแนก รวมถึงการวิเคราะห์ของ รายการ ต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในธุรกิจที่มีความแตกต่างกันได้อย่าง ชัดเจน และถูกต้อง	.778	
4. ท่านเชื่อมั่นว่าประสบการณ์ที่ได้รับจากการปฏิบัติงาน จะต้องมา จากการเรียนรู้ และการพัฒนาที่เกิดขึ้นจากประสบการณ์การรับ งานที่มีความหลากหลายและแตกต่างกันในรูปแบบการดำเนินงานและรูปแบบของธุรกิจ	.556	

ตัวแปรอิสระ – ปัจจัยต่อทักษะความเป็นมืออาชีพ	Factor Loading	% of Variance
ตัวแปรอิสระที่ 5 ประสิทธิภาพ-จำนวนธุรกิจที่ตรวจสอบ		68.649
5. ท่านมีจำนวนผู้รับบริการงานสอบบัญชีเพิ่มขึ้นจากปีก่อน ๆ อย่างต่อเนื่อง	.847	
6. เมื่อทำการเปรียบเทียบกับผู้สอบบัญชีภาษีอากรท่านอื่นแล้ว ท่านได้รับการยอมรับจากผู้รับบริการ ในการปฏิบัติงานได้อย่างมืออาชีพ	.700	
7. ท่านมีผู้รับบริการใหม่ ๆ เพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่อง โดยคำแนะนำของผู้รับบริการ รายเก่า	.897	
8. เมื่อท่านเสนอบริการใหม่ ๆ ต่อผู้รับบริการ ผู้รับบริการยินดีที่จะใช้บริการ เหล่านั้นอย่างเต็มใจ และยังขอคำแนะนำให้ท่านนำเสนอบริการอื่นที่เกี่ยวข้องและไม่ขัดต่อวิชาชีพ	.857	
ตัวแปรอิสระที่ 6 ประสิทธิภาพ-ระยะเวลาในการตรวจสอบ		68.708
9. ท่านได้มีการปฏิบัติงานการสอบบัญชี และงานอื่นที่เกี่ยวข้องกันมาเป็นระยะเวลา นาน	.776	
10. ท่านเชื่อมั่นว่าประสิทธิภาพที่ท่านได้รับการอยู่ในวิชาชีพการสอบ บัญชี ทำให้ท่านมีการปฏิบัติงานที่มีคุณภาพ และประสิทธิภาพ	.851	
11. ในช่วงระยะเวลาที่ผ่านมา ท่านได้เรียนรู้ถึงความต้องการที่แตกต่างและ หลากหลายของผู้ที่เกี่ยวข้องกับงบการเงิน	.847	
12. ท่านมุ่งเน้นการปฏิบัติงานที่มีระบบ และมีคุณภาพ ซึ่งเป็นไปตาม ประสิทธิภาพที่ได้จากการที่ท่านอยู่ในวิชาชีพเป็นระยะเวลานาน	.840	
ตัวแปรอิสระที่ 7 การพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง-การอบรมอย่างต่อเนื่อง		66.885
1. ท่านให้ความสำคัญกับการเข้าร่วม อบรม สัมมนาที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพอย่าง ต่อเนื่อง	.825	
2. ท่านมีการเรียนรู้ในเทคโนโลยีต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี	.828	
3. ในการอบรม สัมมนาต่าง ๆ ท่านเต็มใจที่จะเข้าร่วมในกิจกรรมดังกล่าว เพราะท่านเชื่อมั่นว่าจะทำให้ท่านมีความรู้มากขึ้น	.849	

ตัวแปรอิสระ – ปัจจัยต่อทักษะความเป็นมืออาชีพ	Factor Loading	% of Variance
4. ท่านเข้าร่วมการอบรมในประเด็น และหัวข้ออื่น ๆ ที่อาจจะไม่ใช่ความรู้ทางด้านวิชาชีพโดยตรง แต่การอบรมดังกล่าวทำให้ท่านมีการวิเคราะห์และวินิจฉัยในการสอบบัญชีได้อย่างมีประสิทธิภาพ	.766	
ตัวแปรอิสระที่ 8 การพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง-ศึกษาด้วยตนเองอย่างต่อเนื่อง		65.846
5. เมื่อมีประเด็นใหม่ ๆ เกิดขึ้นท่านจะทำการศึกษา หาข้อมูลจากหนังสือ และงานวิจัยต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้เกิดความเข้าใจในประเด็นนั้น ๆ ใ้ได้อย่างดี	.873	
6. ท่านเชื่อมั่นว่าการศึกษาข้อมูลต่าง ๆ อย่างต่อเนื่อง จะทำให้ท่านติดตามประเด็นข้อมูล ข่าวสารต่าง ๆ เกี่ยวกับวิชาชีพได้อย่างทันทั่วทั้งที่	.812	
7. ท่านสามารถค้นหาแหล่งข้อมูลต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องในการทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ	.773	
8. ท่านยึดมั่นว่าการพัฒนาตนเองอย่างต่อเนื่องนั้น สามารถกระทำได้อย่างได้ความรู้ ความสามารถและเวลาที่ท่านมีอยู่	.785	
ตัวแปรอิสระที่ 9 การพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง-การเข้ามีส่วนร่วมับสมาคม ชมรม และหน่วยงานฯ		69.698
9. ท่านเข้าร่วมกิจกรรมกับสมาคม ชมรม หรือหน่วยงานทางด้านวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง	.866	
10. ท่านเชื่อมั่นว่าในการเข้าร่วมกิจกรรม กับสมาคม ชมรมหรือ หน่วยงานทางด้านวิชาชีพทำให้ท่านสามารถติดตามข้อมูลข่าวสารเกี่ยว กับ วิชาชีพได้อย่างดี	.854	
11. ในการเข้าร่วมกิจกรรมทำให้ท่านมีความสัมพันธ์กับบุคคลอื่นใน วิชาชีพเดียวกันรวมถึงหน่วยงานที่กำลังดูแล ทำให้ท่านมีความรู้ ความสามารถ อยู่ในระดับปฏิบัติงานได้เป็นอย่างดี	.847	
12. ท่านช่วยเหลืองาน หรือกิจกรรมของสมาคม ชมรม หรือหน่วยงานใน ทุก ๆ ด้านที่ท่านสามารถทำได้อย่างต่อเนื่อง	.770	

ตัวแปรอิสระ – ปัจจัยต่อทักษะความเป็นมืออาชีพ	Factor Loading	% of Variance
ตัวแปรตาม – ทักษะความเป็นมืออาชีพ		59.956
1. ความซื่อสัตย์ และศักดิ์ศรีของวิชาชีพ		
1.1 ท่านมีการตรวจทาน หลักฐานต่าง ๆ เพื่อแสดงความเห็นเกี่ยวกับความถูกต้องของงบการเงิน ของกิจการอย่างเป็นระบบ	.673	
1.2. ในการปฏิบัติงานการสอบบัญชีท่านยึดมั่นในความซื่อสัตย์ และเอาจริงเอาจัง โดยมีการนำเสนอรายงานอย่างตรงไปตรงมา	.793	
1.3. ท่านปฏิบัติงานโดยให้ความเป็นธรรมกับทุก ๆ ส่วนที่เกี่ยวข้อง เพื่อผดุง ศักดิ์ศรีของวิชาชีพให้เป็นที่ยอมรับนับถือในวงการธุรกิจทั่วไป	.795	
2. การวิเคราะห์ข้อมูลและการสอบสวนข้อเท็จจริง		
2.1. ท่านสามารถวิเคราะห์ปัญหาต่าง ๆ และหาทางแก้ไขปัญหาได้อย่างสมเหตุ สมผลในการตรวจสอบบัญชี	.745	
2.2. ในการตรวจสอบท่านได้มีการติดตามเรื่องต่าง ๆ ให้ถึงที่สุด โดยมีหลักฐาน และข้อมูลสนับสนุนการทำงานอย่างเต็มที่	.800	
2.3. ท่านได้อาศัยความชำนาญ และไหวพริบอย่างผู้สอบบัญชีมืออาชีพในการรวบรวมข้อเท็จจริง และหาหลักฐานมาประกอบในประเด็นดังกล่าว	.821	
3. การเขียนรายงาน		
3.1. ท่านสามารถเขียนรายงานการสอบบัญชีให้ผู้อ่านเข้าใจได้อย่างชัดเจนเกี่ยวกับประเด็น ข้อมูลที่ครบ และ ให้ความสนใจอย่างชัดเจน	.745	
3.2. ท่านยึดมั่นในการจัดทำกระดาษทำการได้อย่างรัดกุม และชัดเจนเพื่อเป็นหลักฐานประกอบการเขียนรายงานให้เกิดประสิทธิภาพ	.791	
3.3. ทุกครั้งที่ท่านเขียนรายงานการตรวจสอบบัญชี ท่านยึดมั่นการเขียนรายงานให้ตรงกับหลักฐาน และข้อมูลที่ท่านมีอยู่อย่างครบถ้วน	.846	

ตัวแปรอิสระ – ปัจจัยต่อทักษะความเป็นมืออาชีพ	Factor Loading	% of Variance
4. การจัดการวางแผนและประเมินผล		
4.1. ท่านมีการจัดการระบบในการปฏิบัติงานการสอบบัญชีได้เป็นอย่างดี	.752	
4.2. ในการปฏิบัติงานการสอบบัญชีท่านมีระบบ และแนวทางในการวิเคราะห์ถึงระบบการควบคุมภายในของผู้รับบริการได้อย่างดี	.770	
4.3. ท่านสามารถประเมินประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้รับบริการ ได้ เป็น อย่างดี และเป็นระบบ	.747	

ค่า Factor Scores ทั้ง 10 ตัวจะเป็นตัวแปรที่นำไปใช้ในการวิเคราะห์สหสัมพันธ์ในตอนที่ 5 และการวิเคราะห์การถดถอยพหุในตอนที่ 6 ต่อไป และเพื่อให้เข้าใจได้ง่ายขึ้นในการเขียนสมการใช้ในการทดสอบ จึงใช้คำย่อโดยมีคำอธิบายของแต่ละตัวแปรแสดงดังต่อไปนี้

	ตัวแปรอิสระ	คำอธิบาย
1	Faccount	ความรู้เกี่ยวกับบัญชี
2	Faudit	ความรู้เกี่ยวกับสอบบัญชี
3	Ftax	ความรู้เกี่ยวกับภาษีอากร
4	Fvariety	ความหลากหลายเกี่ยวกับประเภทธุรกิจที่ตรวจสอบ
5	Fclient	จำนวนธุรกิจที่ตรวจสอบ
6	Ftime	ระยะเวลาในการตรวจสอบ
7	Fcpd	การอบรมอย่างต่อเนื่อง
8	Fself	ศึกษาด้วยตนเองอย่างต่อเนื่อง
9	Fjon	การเข้าร่วมกับสมาคม ชมรมหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพต่างๆ
	ตัวแปรตาม	คำอธิบาย
1	Yct	ทักษะความเป็นมืออาชีพ
	ตัวแปรควบคุม	คำอธิบาย
1	Age	อายุ
2	Exp audit	ประสบการณ์ในการตรวจสอบบัญชี
3	Customer	จำนวนผู้ใช้บริการ

ตอนที่ 5 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ (Correlation)

ในการวิเคราะห์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระและตัวแปรตามนั้น จะทดสอบระหว่างตัวแปรอิสระทั้ง 36 ตัวแปร และตัวแปรตามทั้ง 12 ตัวแปรที่ใช้ในการวัดปัจจัยที่มีผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพเชิงวิชาชีพบัญชี โดยใช้ค่า Factor Scores ของตัวแปรที่ได้จากการวิเคราะห์ปัจจัยในตอนที่ 4 นำมาทดสอบ

งานวิจัยนี้ใช้โดยใช้การวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของ Pearson (Pearson Correlation Coefficients) โดยนำผลการวิเคราะห์มาแสดงไว้ในตารางที่ 4-14 จากตารางดังกล่าวแสดงให้เห็นว่าตัวแปรอิสระทุกตัวที่เหลือมีความสัมพันธ์กับตัวแปรตาม โดยมีค่าสหสัมพันธ์ระหว่าง 0.292 – 0.674 ที่ระดับนัยสำคัญที่ 0.01

จากนั้นทำการทดสอบปัญหาเกี่ยวกับตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กัน (Multicollinearity) พบว่าค่า VIF อยู่ระหว่าง 1.711 – 2.881 ซึ่งมีค่าน้อยกว่า 10 แสดงว่าความสัมพันธ์ระหว่างกันของตัวแปรอิสระไม่ถึงขั้นก่อให้เกิดปัญหา Multicollinearity ซึ่ง Lee et al. (2000) เสนอว่าเมื่อค่า VIF ของตัวแปรอิสระน้อยกว่า 10 แสดงว่าตัวแปรอิสระไม่มีความสัมพันธ์กัน

ดังนั้นจึงสรุปจากการวิเคราะห์สหสัมพันธ์ได้ว่าตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กับตัวแปรตาม และจากการทดสอบพบว่าระหว่างตัวแปรอิสระเองไม่มีความสัมพันธ์กัน ตัวแปรเหล่านี้จึงมีความเหมาะสมที่จะนำไปทำการวิเคราะห์สมการถดถอยเชิงพหุ (Multiple regression) ในตอนที่ 6 ต่อไป

ตารางที่ 4-14 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรต้นและตัวแปรตาม

ตัวแปร	Yret	Facount	Faudit	Ftax	Fvariety	Fclient	Ftime	Fcpd	Fself	Fjoin	age	Exp audit	customer	VIF
Mean	3.99110	3.84660	3.83940	3.93240	3.56400	3.22700	3.8116	3.97700	39.614	3.4227	2.7729	2.6812	1.50720	
SD	0.52914	0.56578	0.56591	0.61752	0.65439	0.82902	0.70806	0.68692	0.62586	0.81069	1.08906	1.08906	0.96477	
Yct	-													
Faccount	0.548**	-												2.329
Faudit	0.651**	0.674**	-											2.293
Ftax	0.561**	0.620**	0.582**	-										2.111
Fvariet	0.521**	0.460**	0.510**	0.462**	-									2.198
Fclient	0.489** *	0.399**	0.513**	0.479**	0.665**	-								2.237
Ftime	0.587**	0.467**	0.493**	0.455**	0.545**	0.513**	-							2.211
Fcpd	0.558**	0.447**	0.425**	0.443**	0.309**	0.292**	0.585**	-						2.881
Fseif	0.608**	0.500**	0.481**	0.518**	0.423**	0.420**	0.580**	0.753**	-					2.832
Fjoin	0.419**	0.369**	0.329**	0.353**	0.404**	0.424**	0.487**	0.544**	0.540**	-				1.711
Age	0.083	0.041	0.052	0.152*	0.007	-0.024	0.108	0.153*	0.087	0.142*	-			1129
Exp audit	0.137*	0.113	0.065	-0.012	0.219**	0.121	0.215**	0.027	0.064	0.133	0.181	-		1.202
Customer	0.025	0.103	0.035	0.079	0.195**	0.226**	-0.022	-0.138*	-0.033	0.081	-0.061	0.174*	-	1.189

* ที่ระดับนัยสำคัญ 0.01

ตอนที่ 6 การทดสอบสมมติฐานโดยการวิเคราะห์สมการถดถอยพหุคูณ(Multiple Regression)

ในการทดสอบสมมติฐานโดยการวิเคราะห์สมการถดถอยพหุคูณ (Multiple regression) ตัวแปรที่ใช้ในการวิเคราะห์นั้นนอกเหนือจากตัวแปรอิสระและตัวแปรตามค่า Factor Scores ที่ได้จากการวิเคราะห์ปัจจัยในตอนต้นที่ 4 แล้วนั้น ผู้วิจัยมีความสนใจที่จะทดสอบตัวแปรเชิงคุณภาพที่ได้จากการวิเคราะห์ทางประชากรศาสตร์ที่ได้กล่าวไว้ในตอนที่ 1 ได้แก่ อายุผู้ตอบแบบสอบถาม 2) ประสบการณ์ในการตรวจสอบบัญชี 3)จำนวนผู้ใช้บริการ โดยจะนำมาใช้เป็นตัวแปรในการทดสอบสมการที่เรียกว่าตัวแปรควบคุม ดังมีรายละเอียดดังนี้

ตัวแปรควบคุม	คำอธิบาย
Age	อายุผู้ตอบแบบสอบถาม
Exp. Audit	ประสบการณ์ในการตรวจสอบบัญชี
Customer	จำนวนผู้ใช้บริการ

จากกรอบการวิจัยที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 3 นั้น การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรตามคือทัศนคติความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีกับตัวแปรอิสระโดยใช้สมการถดถอยเชิงพหุคูณนั้น ดังนั้นจึงทำการทดสอบ ในภาพรวมและแต่ละด้านทั้ง 3 ด้านอันได้แก่ปัจจัยที่เป็นตัวแปรอิสระ ด้านความรู้ ด้านประสบการณ์ และด้านการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง รวมทั้งสิ้น 3 สมการ

6.1 สมการทดสอบตัวแปร

ทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรตาม-ทักษะความเป็นมืออาชีพนักบัญชี กับตัวแปรอิสระ และตัวแปรควบคุม แสดงในสมการ 1 – 3 ดังนี้

สมการที่	การทดสอบ	ตัวแปรตาม – ทักษะความเป็นมืออาชีพ
1	กลุ่มตัวแปรความรู้	$Y_{ct} = a_1 + b_1 f_{account} + b_2 f_{audit} + b_3 f_{tax} + b_4 Age + b_5 exp_{audit} + b_6 customer + E$
2	กลุ่มตัวแปร ประสบการณ์	$Y_{ct} = a_2 + b_7 f_{varienty} + b_8 f_{client} + b_9 f_{time} + b_{10} Age + b_{11} Exp_{audit} + b_{12} Customer + E$
3	กลุ่มตัวแปรพัฒนา ความรู้ต่อเนื่อง	$Y_{ct} = a_3 + b_{13} f_{cpd} + b_{14} f_{self} + b_{15} f_{join} + b_{16} Age + b_{17} Exp_{audit} + b_{18} Customer + E$

ผลการวิเคราะห์ความถดถอยพหุคูณ ตามสมการที่ 1 – 3 ในตารางที่ 4-15 แสดงให้เห็นว่าตัวแปรอิสระ ตัวแปรควบคุม มีความสัมพันธ์กับตัวแปรตาม – ทักษะความเป็นมืออาชีพนักบัญชีมีดังนี้

สมการที่ 1 กลุ่มตัวแปรอิสระเฉพาะทางด้านความรู้และตัวแปรควบคุม

พบว่าตัวแปรอิสระที่มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญคือ $b_2 =$ ความรู้ทางการสอบบัญชี $b_3 =$ ความรู้ทางด้านภาษีอากร ตัวแปรควบคุม $b_5 =$ ประสบการณ์ในการตรวจสอบบัญชี ($\beta_2 = 0.479$, $\beta_3 = 0.283$, $p < 0.01$ และ $\beta_5 = 0.109$, $p < 0.05$)

ตารางที่ 4-15 การวิเคราะห์ความถดถอยพหุคูณระหว่างตัวแปรตาม-ด้านความรู้ กับตัวแปรอิสระและตัวแปรควบคุม ตามสมการที่ 1

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.651(a)	.423	.421	.76124879
2	.688(b)	.473	.468	.72926295
3	.697(c)	.485	.478	.72277076

a Predictors: (Constant), faudit

b Predictors: (Constant), faudit , ftax

c Predictors: (Constant), faudit , ftax , Exp audit

ANOVA(d)

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	87.203	1	87.203	150.479	.000(a)
	Residual	118.797	205	.579		
	Total	206.000	206			
2	Regression	97.508	2	48.754	91.673	.000(b)
	Residual	108.492	204	.532		
	Total	206.000	206			
3	Regression	99.953	3	33.318	63.779	.000(c)
	Residual	106.047	203	.522		
	Total	206.000	206			

a Predictors: (Constant), faudit

b Predictors: (Constant), faudit , ftax

c Predictors: (Constant), faudit , ftax , Exp audit

d Dependent Variable: yct

Coefficients(a)

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	-7.639E-17	.053		.000	1.000		
	Faudit	.651	.053	.651	12.267	.000	1.000	1.000
2	(Constant)	-1.249E-16	.051		.000	1.000		
	Faudit	.490	.062	.490	7.848	.000	.661	1.513
	Ftax	.275	.062	.275	4.402	.000	.661	1.513
3	(Constant)	-.270	.135		-2.007	.046		
	faudit	.479	.062	.479	7.697	.000	.656	1.525
	ftax	.283	.062	.283	4.565	.000	.659	1.518
	Exp audit	.101	.047	.109	2.164	.032	.992	1.008

a Dependent Variable: yct

สมการที่ 2 กลุ่มตัวแปรอิสระเฉพาะด้านประสบการณ์และตัวแปรควบคุม 3 ตัวแปร

พบว่าตัวแปรอิสระที่มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญคือ b_7 = ประสบการณ์ที่หลากหลายของประเภทธุรกิจที่ตรวจสอบ b_8 = ประสบการณ์-จำนวนของธุรกิจที่ทำการตรวจสอบ b_9 = ประสบการณ์-ระยะเวลาในการตรวจสอบบัญชี ($\beta_9 = 0.399$, $\beta_7 = 0.205$, $p < 0.01$ และ $\beta_8 = 0.148$, $p < 0.05$) ส่วนตัวแปรควบคุมไม่มีความสัมพันธ์กับตัวแปรอิสระอย่างมีนัยสำคัญ

ตารางที่ 4-16 การวิเคราะห์ความถดถอยพหุคูณระหว่างตัวแปรตาม-ด้านประสิทธิภาพ กับตัวแปรอิสระและตัวแปรควบคุม ตามสมการที่ 2

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.587(a)	.344	.341	.81189493
2	.634(b)	.402	.396	.77729687
3	.643(c)	.413	.404	.77171626

a Predictors: (Constant), ftime

b Predictors: (Constant), ftime, fvariety

c Predictors: (Constant), ftime, fvariety , fclient

ANOVA(d)

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	70.869	1	70.869	107.513	.000(a)
	Residual	135.131	205	.659		
	Total	206.000	206			
2	Regression	82.745	2	41.373	68.476	.000(b)
	Residual	123.255	204	.604		
	Total	206.000	206			
3	Regression	85.104	3	28.368	47.634	.000(c)
	Residual	120.896	203	.596		
	Total	206.000	206			

a Predictors: (Constant), ftime

b Predictors: (Constant), ftime, fvariety

c Predictors: (Constant), ftime, fvariety , fclient

d Dependent Variable: yct

Coefficients(a)

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	-1.105E-16	.056		.000	1.000		
	ftime	.587	.057	.587	10.369	.000	1.000	1.000
2	(Constant)	-1.188E-16	.054		.000	1.000		
	ftime	.430	.065	.430	6.664	.000	.703	1.423
	fvariety	.286	.065	.286	4.433	.000	.703	1.423
3	(Constant)	-1.378E-16	.054		.000	1.000		
	ftime	.399	.066	.399	6.037	.000	.662	1.510
	fvariety	.205	.076	.205	2.705	.007	.501	1.995
	fclient	.148	.074	.148	1.990	.048	.525	1.903

a Dependent Variable: yct

สมการที่ 3 กลุ่มตัวแปรอิสระด้านการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องและตัวแปรควบคุมทั้ง 3 ตัวแปร

พบว่าตัวแปรอิสระที่มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญคือ b_{13} = การพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่องโดยการอบรมอย่างต่อเนื่อง b_{14} = การพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง-ศึกษาด้วยตนเอง ($\beta_{13} = 0.230$, $\beta_{14} = 0.435$, $p < 0.01$) ส่วนตัวแปรควบคุมไม่มีความสัมพันธ์กับตัวแปรอิสระอย่างมีนัยสำคัญ

ตารางที่ 4-17 การวิเคราะห์ความถดถอยพหุคูณระหว่างตัวแปรตาม-ด้านการพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง กับตัวแปรอิสระและตัวแปรควบคุม ตามสมการที่ 2

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.608(a)	.370	.367	.79560739
2	.627(b)	.393	.387	.78299267

a Predictors: (Constant), fself

b Predictors: (Constant), fself, fcpd

ANOVA(c)

Mode		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1						
1	Regression	76.237	1	76.237	120.439	.000(a)
	Residual	129.763	205	.633		
	Total	206.000	206			
2						
2	Regression	80.932	2	40.466	66.005	.000(b)
	Residual	125.068	204	.613		
	Total	206.000	206			

a Predictors: (Constant), fself

b Predictors: (Constant), fself, fcpd

c Dependent Variable: yct

Coefficients(a)

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	2.561E-17	.055		.000	1.000		
	fself	.608	.055	.608	10.974	.000	1.000	1.000
2	(Constant)	-7.843E-18	.054		.000	1.000		
	fself	.435	.083	.435	5.247	.000	.432	2.313
	fcpd	.230	.083	.230	2.767	.006	.432	2.313

a Dependent Variable: yct

6.2 สรุปผลจากการทดสอบสมการถดถอย

ในภาพรวมปัจจัยที่มีผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพของนักวิชาชีพบัญชี เมื่อทดสอบเฉพาะทางด้านความรู้ปัจจัยที่มีผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพก็ยังคงเป็นความรู้ทางการตรวจสอบ ความรู้ทางภาษีอากร ส่วนความรู้ทางด้านบัญชีไม่มีผลต่อสมการ อาจจะเป็นเพราะความรู้ด้านบัญชีเป็นวิชาพื้นฐานที่จำเป็นของวิชาชีพบัญชีอยู่แล้ว ส่วนตัวแปรควบคุมมีผลเพียงตัวเดียวคือระยะเวลาในการตรวจสอบบัญชี ส่วนการทดสอบด้านประสบการณ์ปัจจัยที่มีผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพได้ทั้ง 3 ด้านคือ ประสบการณ์หลากหลายในการตรวจสอบหลายธุรกิจ จำนวนผู้ใช้บริการ และระยะเวลาในการตรวจสอบ ตัวแปรควบคุมไม่มีผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพ และเมื่อทดสอบทางด้านการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่องปัจจัยที่มีผลได้แก่ การอบรมอย่างต่อเนื่องและการพัฒนาด้วยตนเองอย่างต่อเนื่อง ตัวแปรควบคุมไม่มีผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพ รายละเอียดจะสรุปผลวิเคราะห์แสดงไว้ในบทที่ 5 ต่อไป

ตอนที่ 7 ข้อสรุปที่ได้จากการแสดงความคิดเห็น หรือข้อเสนอแนะเพิ่มเติมจากกลุ่มตัวอย่าง

ผู้ตอบแบบสอบถามได้ให้ความคิดเห็นในเรื่องเกี่ยวกับปัญหาที่ทำให้มีทักษะความเป็นมืออาชีพ ผู้วิจัยใช้วิธีการวิเคราะห์เนื้อหา (Content Analysis) เพื่อสรุปเป็นหัวข้อสำคัญจากผู้ปฏิบัติจริง ดังนี้

7.1 ข้อเสนอแนะในการพัฒนาศักยภาพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร(TA) และผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA)ต่อทักษะความเป็นมืออาชีพนักบัญชี

7.1.1.ทางด้านความรู้

ข้อเสนอแนะที่ได้รับจาก TA CPA มีความน่าสนใจ โดยเฉพาะในประเด็นที่ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ได้ให้ข้อคิดเห็นทางด้านความรู้เพิ่มเติมซึ่งเอาข้อมูลมาจากคำถามปลายเปิดและทำให้สามารถนำมาวิเคราะห์ได้ ประเด็นที่ให้ข้อเสนอแนะเรียงตามความถี่ของผู้ตอบแบบสอบถามดังนี้

ตารางที่ 4-18 ข้อเสนอแนะและความคิดเห็นของTAและ CPA แสดงเป็นความถี่และร้อยละ-ทางด้านความรู้

รายการ	TA	ร้อยละ	CPA	ร้อยละ	รวม	ร้อยละ
1.ติดตาม การUpdate มาตรฐานใหม่ ข่าวสารใหม่ๆอยู่เสมอ	13	52.00	6	40.00	19	47.50
2.สภาวิชาชีพบัญชี และหน่วยงานที่เกี่ยวข้องควรมีบทบาทมากขึ้นในการให้ความรู้ ผ่านWeb size หรือออกเป็นวารสารรายไตรมาส โดยจัดสรรเงินจากสมาชิกส่วนหนึ่งแล้วจัดส่งให้สมาชิกเป็นประจำ	4	16.00	4	26.67	8	20.00
3.จำเป็นต้องมีความรู้ทางมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี การภาษีกรที่ปรับปรุงใหม่ และออกใหม่	4	16.00	2	13.33	6	15.00
4.หน่วยงานที่ทำการควบคุม กำกับ ดูแล ควรจัดเป็นคลินิก หรือจัดหาผู้เชี่ยวชาญช่วยตอบปัญหาในการปฏิบัติงาน	2	8.00	2	13.33	4	10.00
5.เพิ่มความรู้ทางด้าน IT ทางตรวจสอบให้มากขึ้น	2	8.00	1	6.67	3	7.50
รวม	25	100.00	15	100.00	40	100.00

จากตารางที่ 4-18 ผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็น TA และ CPA ให้ข้อเสนอแนะเพิ่มเติมว่าจะต้องมีความรู้ทางมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี การภาษีอากรให้มีการติดตามอยู่เสมอ สภาวิชาชีพบัญชีหรือหน่วยงานกำกับดูแลควรมีบทบาทมากขึ้นในการให้ความรู้และควรเพิ่มเติมความรู้ทาง IT ให้มากขึ้น เพราะปัจจุบันมีการจัดทำบัญชีด้วยโปรแกรมสำเร็จรูปมากขึ้น

ตารางที่ 4-19 ข้อเสนอแนะและความคิดเห็นของเฉพาะ TA แสดงเป็นความถี่และร้อยละ-ทางด้านความรู้

รายการ	TA	ร้อยละ
1. ควรพัฒนาความรู้ของ TA ให้เทียบเท่า CPA ปัจจุบันผู้รับบริการนิยมใช้ CPA มากกว่า	2	32.32
2. รวบรวมคำถามจากผู้เข้าอบรมกลุ่มเดียวกัน การตอบคำถาม การแก้ไขปัญหาดังกล่าวแล้วแจ้งให้ผู้เข้าอบรมทุกคนจะได้แลกเปลี่ยนความรู้จากทางหนึ่ง	1	16.67
3. จัดทำหนังสือ หรือตำราเกี่ยวกับประสบการณ์การตรวจสอบบัญชี เพื่อจะได้จัดทำมาเพิ่มพูนความรู้	1	16.67
4. ควรมีความรู้ทางด้านอื่นที่จะนำมาสนับสนุนทางด้านวิชาชีพให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น	1	16.67
5. ผู้ตรวจสอบบัญชีควรมีความรู้ที่หลากหลาย รวมถึงความรู้ทางภาษาด้วย	1	16.67
รวม	6	100.00

ตารางที่ 4-20 ข้อเสนอแนะและความคิดเห็นของCPAแสดงเป็นความถี่และร้อยละ-ทางด้านความรู้

รายการ	CPA	ร้อยละ
1.สภาวิชาชีพบัญชีมีการพัฒนามาตรฐานการบัญชีให้ทันเวลาและมีความชัดเจน โดยไม่ต้องตีความอีกครั้ง	2	50.00
2.จัดให้มีการทดสอบย่อยเป็นระยะๆเพื่อ CPA จะได้ค้นคว้าพัฒนาความรู้อยู่เสมอ	1	25.00
3.ควรมีช่องทางการสื่อสารระหว่าง CPAกับสภาวิชาชีพบัญชี รวมถึงเจ้าหน้าที่ของสภาให้บริการสะดวกและรวดเร็วมากกว่านี้	1	25.00
รวม	4	100.00

จากตารางที่ 4-19 ผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็น TA ให้ข้อคิดเห็นว่าอยากให้มีการพัฒนาวิชาชีพ TA ให้เทียบเท่ากับวิชาชีพ CPA ผู้ตรวจสอบควรมีความรู้ที่หลากหลายลักษณะของการปฏิบัติงาน ควรมีการจัดทำตำรา หนังสือเกี่ยวกับคำถาม แนวทางการแก้ไขปัญหาของแต่ละกรณีในงานตรวจสอบให้มากขึ้น

ส่วนตารางที่ 4-20 ผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็น CPA ได้เสนอแนะให้สภาวิชาชีพพัฒนามาตรฐานให้มีความชัดเจน เข้าใจง่ายไม่ต้องมีการตีความในแง่กฎหมาย มีการจัดการทดสอบย่อยเป็นระยะๆ และมีช่องทางการสื่อสารระหว่างสภาวิชาชีพกับ CPA ให้มีความสะดวก รวดเร็วมากขึ้น

7.1.2.ทางด้านประสบการณ์

ข้อเสนอแนะที่ได้รับจาก TA CPA มีความน่าสนใจ โดยเฉพาะในประเด็นที่ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ได้ให้ข้อคิดเห็นทางด้านประสบการณ์เพิ่มเติมซึ่งเอาข้อมูลมาจากคำถามปลายเปิดและทำให้สามารถนำมาวิเคราะห์ได้ ประเด็นที่ให้ข้อเสนอแนะเรียงตามความถี่ผู้ตอบแบบสอบถามดังนี้

**ตารางที่ 4-21 ข้อเสนอแนะและความคิดเห็นของTAและ CPAแสดงเป็นความถี่และร้อยละ-ทางด้าน
ประสบการณ์**

รายการ	TA	ร้อยละ	CPA	ร้อยละ	รวม	ร้อยละ
1.ผู้ที่เข้ามาเป็นผู้ตรวจสอบบัญชีจะต้องมีประสบการณ์การฝึกงานมาก่อนจึงจะปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ (CPAเพิ่มชั่วโมงฝึกงาน)	12	46.15	2	20.00	14	38.89
2.มีการรับตรวจสอบหลากหลายธุรกิจ หลายหลายประเภท รับงานมากขึ้น รู้ลึกจะได้ประสบการณ์ที่หลากหลายและมากขึ้น	7	26.92	4	40.00	11	30.56
3.จัดให้มีการแลกเปลี่ยนประสบการณ์ระหว่างผู้ตรวจสอบด้วยกันทั้ง TA และ CPA รวมถึงการจัดตั้งชมรม หรือสมาคม	4	15.38	2	20.00	6	16.67
4.จัดประชุม สัมมนาโดยเชิญวิทยากรผู้เชี่ยวชาญเข้ามาตอบปัญหาต่างๆทางการตรวจสอบ รวมไปถึงการเล่าประสบการณ์ การนำทฤษฎีประยุกต์ใช้กับการปฏิบัติงาน	3	11.54	2	20.00	5	13.89
รวม	26	100.00	10	100.00	36	100.00

จากตารางที่ 4-21 ผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็น TA และ CPA ได้เสนอว่าผู้ที่เข้าสู่วิชาชีพการตรวจสอบจะต้องมีประสบการณ์การฝึกงานมาก่อน สำหรับ CPA ให้เพิ่มชั่วโมงฝึกงานมากขึ้น จัดประชุม สัมมนาแลกเปลี่ยนความรู้ ประสบการณ์ระหว่างกัน การรับงานให้มีหลากหลายรูปแบบ หลายหลายประเภท ธุรกิจซึ่งจะนำมาสู่การมีประสบการณ์มากยิ่งขึ้น

ตารางที่ 4-22 ข้อเสนอแนะและความคิดเห็นของเฉพาะ TA แสดงเป็นความถี่และร้อยละ-ทางด้านประสบการณ์

รายการ	TA	ร้อยละ
1.จัดสัมมนาระหว่างผู้ประกอบการ และ TA เพื่อแลกเปลี่ยนความคิดเห็น ประสบการณ์ในการปฏิบัติงานร่วมกัน เพื่อหาข้อตกลงร่วมกัน การปฏิบัติงานจะ ได้มีประสิทธิภาพมากขึ้น	4	50.00
2.ต้องมีประสบการณ์ทางวิชาชีพอย่างเพียงพอ มีคุณภาพเทียบเท่ากับสากล ขณะนี้ TA ของประเทศไทยยังไม่ได้มาตรฐาน	2	25.00
3.TAควรมีประสบการณ์การเป็นผู้ทำบัญชีมาก่อน	1	12.50
4.แลกเปลี่ยนที่รับบริการระหว่าง TA ด้วยกันและแลกเปลี่ยนความคิดเห็นระหว่างกัน	1	12.50
รวม	8	100.00

ตารางที่ 4-23 ข้อเสนอแนะและความคิดเห็นของ CPA แสดงเป็นความถี่และร้อยละ-ทางด้านประสบการณ์

รายการ	CPA	ร้อยละ
1.จัดให้มีการศึกษาดูงาน การปฏิบัติงานของสำนักงานสอบบัญชีที่มีชื่อเสียง	1	33.34
2.ทางสภาวิชาชีพบัญชีควรมีการสรุปประเด็นทางการตรวจสอบไว้ในเว็บไซต์ เพื่อจะได้ศึกษาเป็นแนวทางในการตรวจสอบ	1	33.33
3.รับงานให้เหมาะสมกับความรู้ความสามารถของตนเองไม่ควรรับงานมากเกินไป	1	33.33
รวม	3	100.00

จากตารางที่ 4-22 ผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็น TA อยากให้มีการสัมมนาระหว่างผู้ประกอบการกับ TA หรือข้อตกลงร่วมกัน มีการแลกเปลี่ยนประสบการณ์ร่วมกันระหว่างผู้เป็น TA ด้วยกัน ปัจจุบัน TA ยังมีความรู้สึกที่ TA เมืองไทยยังไม่ได้มาตรฐานเทียบเท่ากับสากล

ส่วนตารางที่ 4-23 ผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็น CPA ได้เสนอแนะให้มีการจัดการศึกษาดูงาน การปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบบัญชี และและมีการรับงานให้เหมาะสมกับความรู้ความสามารถของตนเอง

7.1.3.ทางด้านการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง

ข้อเสนอแนะที่ได้รับจาก TA CPA มีความน่าสนใจ โดยเฉพาะในประเด็นที่ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ได้ให้ข้อคิดเห็นทางด้านการพัฒนาตนเองอย่างต่อเนื่องเพิ่มเติมซึ่งเอาข้อมูลมาจากคำถามปลายเปิดและทำให้สามารถนำมาวิเคราะห์ได้ ประเด็นที่ให้ข้อเสนอแนะเรียงตามความถี่ของผู้ตอบแบบสอบถามดังนี้

ตารางที่ 4-24 ข้อเสนอแนะและความคิดเห็นของTAและ CPAแสดงเป็นความถี่และร้อยละ-ทางด้านการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง

รายการ	TA	ร้อยละ	CPA	ร้อยละ	รวม	ร้อยละ
1.การจัดอบรมเป็น workshop กรณีศึกษาเกี่ยวกับภาคปฏิบัติ เช่นการเขียนรายงานแบบมีเงื่อนไข	10	43.48	1	5.00	11	25.58
2.จัดให้มีหลักสูตรหลากหลาย ทางด้านอื่น นอกเหนือจากบัญชีและภาษี รวมไปถึงเฉพาะธุรกิจ และเวลาในการจัดอบรมมีหลากหลายทางเลือก	3	13.04	8	40.00	11	25.58
3.เห็นด้วยกับการจัดให้มีการอบรมอย่างต่อเนื่องทำให้เกิดประโยชน์แก่ผู้ตรวจสอบบัญชี	4	17.39	4	20.00	8	18.60
4.หน่วยงานที่จัดอบรมควรมีหลักสูตรในราคาที่ย่อมเยา รวมหน่วยงานกำกับดูแลมีการจัดอบรมให้ฟรี ปัจจุบันมีค่าใช้จ่ายสูง	3	13.04	4	20.00	7	16.28
5.เข้าเป็นสมาชิกขององค์กรวิชาชีพเพื่อจะได้ติดตาม Update ความรู้ใหม่ๆอยู่เสมอ	1	4.35	1	5.00	2	4.65

รายการ	TA	ร้อยละ	CPA	ร้อยละ	รวม	ร้อยละ
6.หน่วยงานที่ควบคุมดูแล ไม่ควรบังคับชั่วโมงการอบรม ให้มีการอบรมด้วยความสนใจในเรื่องที่ต้องการอบรม	1	4.35	1	5.00	2	4.65
7.หน่วยงานที่กำกับดูแลควรจัดให้มีการตรวจสอบมาตรฐานของงานให้มีคุณภาพมากกว่านี้	1	4.35	1	5.00	2	4.65
รวม	23	100.00	20	100.00	43	100.00

จากตารางที่ 4-24 ผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็น TA และ CPA ได้เสนอว่าให้มีการจัดอบรมแบบภาคปฏิบัติหรือทำเป็น Workshop แต่ละเรื่อง การจัดอบรมให้มีหลากหลายทางเลือกและในราคาที่ย่อมเยาว์ หน่วยงานกำกับดูแลควรมีการตรวจสอบคุณภาพของงานอบรมให้มากกว่านี้และไม่ควรกำหนดจำนวนชั่วโมงในการอบรม

ตารางที่ 4-25 ข้อเสนอแนะและความคิดเห็นของเฉพาะ TA แสดงเป็นความถี่และร้อยละทางด้านการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง

รายการ	TA	ร้อยละ
1.ควรให้มีการอบรมอย่างสม่ำเสมอไม่ทำเป็นครั้งคราวตามที่กรมสรรพากรกำหนด	7	25.93
2.หลักสูตรอบรมให้อบรมเฉพาะที่มีการเปลี่ยนแปลงใหม่ การแก้ไขระเบียบข้อบังคับใหม่	4	14.81
3.จัดอบรมแบบ E-learning โดยกรมสรรพากรหรือหน่วยงานที่จัดอบรมสมาชิกจะได้เข้าถึงองค์ความรู้และมีความสะดวกมากขึ้น	4	14.81
4.หน่วยงานจัดอบรมให้กับ TA ควรมีมาตรฐานเดียวกัน รวมถึงการควบคุมผู้เป็นวิทยากร และควบคุมในราคาที่เหมาะสม	3	11.11
5.ให้กรมสรรพากรเป็นหน่วยงานฝึกอบรมอย่างต่อเนื่องจะได้ตรงประเด็นและค่าอบรมที่ไม่แพง	3	11.11

รายการ	TA	ร้อยละ
6.หลักสูตรอบรมมีแต่เรื่องเก่าๆ ไม่ควรบังคับตามกรมสรรพากรกำหนดควรเปิดกว้างอบรมเรื่องใดก็ได้ที่เป็นประโยชน์ในการปฏิบัติงาน เช่นมีชม.บัญชี 6 ชั่วโมง	3	11.11
7.การอบรมไม่จำเป็นต้องอบรมครบทั้ง 3 ด้าน ทำให้สับสนแทนที่จะได้ประโยชน์กลับทำให้เกิดความเครียด และไม่จำเป็นต้องบังคับภาษี 9 ชั่วโมง	2	7.42
8.ให้มีการอบรมแต่เน้นๆจะได้เลือกหลักสูตรที่ต้องการได้	1	3.70
รวม	27	100.00

ตารางที่ 4-26 ข้อเสนอแนะและความคิดเห็นของCPAแสดงเป็นความถี่และร้อยละ

รายการ	CPA	ร้อยละ
1.เปิดกว้างให้มีการอบรมในต่างประเทศได้จะได้ไม่ต้องเดินทางมาอบรมที่ประเทศไทยเพราะเสียค่าใช้จ่ายมาก	1	100.00
รวม	1	100.00

จากตารางที่ 4-25 ผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็น TA ได้เสนอแนะว่าควรมีการอบรมอย่างสม่ำเสมอ จัดอบรมเฉพาะที่มีการเปลี่ยนแปลงใหม่ๆ มีการจัดอบรมแบบ E-learning หน่วยงานจัดอบรมควรมีมาตรฐานเดียวกัน

ส่วนตารางที่ 4-26 ผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็น CPA ได้เสนอว่าขอให้สภาวิชาชีพเปิดกว้างหลักสูตรที่จัดอบรมรวมถึงการนับรวมการจัดอบรมในต่างประเทศด้วย

7.1.4.ข้อเสนอแนะทางด้านความเป็นมืออาชีพ

ข้อเสนอแนะที่ได้รับจาก TA CPA มีความน่าสนใจ โดยเฉพาะในประเด็นที่ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ได้ให้ข้อคิดเห็นที่เป็นประโยชน์ต่อทักษะความเป็นมืออาชีพเพิ่มเติมซึ่งเอาข้อมูลมาจากคำถามปลายเปิดและทำให้สามารถนำมาวิเคราะห์ได้ ประเด็นที่ให้ข้อเสนอแนะเรียงตามความถี่ผู้ตอบแบบสอบถามดังนี้

ตารางที่ 4-27 ข้อเสนอแนะและความคิดเห็นของTAและ CPAแสดงเป็นความถี่และร้อยละ-ทางด้านความเป็นมืออาชีพ

รายการ	TA	ร้อยละ	CPA	ร้อยละ	รวม	ร้อยละ
1.มีความใส่ใจกับลูกค้าให้คำปรึกษาแก่ลูกค้าและปฏิบัติงานเชิงมืออาชีพไม่ขัดต่อจริยธรรม จรรยาบรรณ ความเป็นอิสระและศักดิ์ศรีแห่งวิชาชีพ รวมถึงการแต่งกาย บุคลิกภาพของนักบัญชี	7	53.85	7	77.78	14	63.64
2.รวมกลุ่มกัน แลกเปลี่ยนความรู้ ประสบการณ์ระหว่างกัน ไม่ตัดราคา และแย่งงานกัน	6	46.15	2	22.22	8	36.36
รวม	13	100.00	9	100.00	22	100.00

จากตารางที่ 4-27 ผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็น TA และ CPA ได้เสนอว่าการเป็นมืออาชีพให้หน่วยงานกำกับมีการตรวจสอบว่าผู้ตรวจสอบมีความเอาใจใส่กับลูกค้า ให้คำปรึกษาที่ถูกต้อง มีจรรยาบรรณ จริยธรรมแห่งวิชาชีพ ไม่ควรแย่งงานกัน หรือมีการตัดราคาค่าธรรมเนียม

ตารางที่ 4-28 ข้อเสนอแนะและความคิดเห็นของเฉพาะ TAแสดงเป็นความถี่และร้อยละ-ทางด้านความเป็นมืออาชีพ

รายการ	TA	ร้อยละ
1.มีข้อกำหนดด้านวิชาชีพไว้อย่างชัดเจนและกรมสรรพากรจะต้องมีความเข้มงวดในเกณฑ์ต่างๆเช่น การจัดทำกระดาษทำการจัดให้มีรูปแบบมาตรฐาน เข้มงวดกับรายงานการตรวจสอบ	4	21.05
2.มีเครือข่ายกระจายงาน ปฏิบัติงานการตรวจสอบอย่างเป็นระบบ และมีศูนย์กลางในการรับงาน	3	15.79
3.TA มีลูกค้าจำนวนจำกัด ค่าตอบแทนน้อย ไม่เหมาะสม ถึงแม้จะเพิ่มขีดความสามารถขึ้นก็ตาม	2	10.53

รายการ	TA	ร้อยละ
4.รู้จักการนำทฤษฎี มาประยุกต์ใช้ มีการวิเคราะห์ผลการปฏิบัติงาน เน้นเนื้อหามากกว่ารูปแบบ	2	10.53
5.มีการทดสอบเป็นระยะ โดยการทำ Workshopเกี่ยวกับงานตรวจสอบ	2	10.53
6.มีใบประกาศการเป็นมืออาชีพหลากหลาย เช่น CPA TA CIA ฯลฯ	2	10.52
7.การตรวจสอบต้องมีหลักฐาน เอกสารอ้างอิงที่น่าเชื่อถือ	1	5.26
8.ต้องอาศัยเวลาการปฏิบัติงาน การค้นคว้า และการทำงานด้านวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง	1	5.26
8.ความเป็นมืออาชีพในเมืองไทยไม่มีแรงบันดาลใจเหมือนกับวิชาชีพอื่น	1	5.26
10.เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้องกับงานตรวจสอบควรมีความรู้ทางด้านบัญชีจะได้ให้คำตอบที่ถูกต้อง	1	5.26
รวม	19	100.00

ตารางที่ 4-29 ข้อเสนอแนะและความคิดเห็นของCPAแสดงเป็นความถี่และร้อยละ-ทางด้านความเป็นมืออาชีพ

รายการ	CPA	ร้อยละ
1.สภาวิชาชีพบัญชีควรเข้มงวดในคุณภาพของงานการตรวจสอบของCPA	3	50.00
2.ผู้สอบบัญชีรุ่นก่อนปี2513 มีอายุมากแล้ว สภาควรกำหนดการเกษียณอายุ อายุมากการมารับการอบรมทำได้ ยากลำบาก	1	16.67
3.สภาวิชาชีพบัญชีควรปรับปรุงตั้งแต่การเลือกประธาน เจ้าหน้าที่ ที่ให้บริการ ควรสะดวกและรวดเร็ว	1	16.67
4.ควรมีการกำหนดค่าตอบแทนขั้นต่ำของ CPA ไว้	1	16.66
รวม	6	100.00

จากตารางที่ 4-28 ผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็น TA ได้เสนอแนะว่า กรมสรรพากรจะต้องมีความเข้มงวดในกฎเกณฑ์ต่างๆ จัดให้มีศูนย์กลางรับงานเพราะกลุ่ม TA มีลูกค้าจำกัด ค่าธรรมเนียมไม่เหมาะสมแม้จะเพิ่มขีดความสามารถก็ตาม การเป็น TA ในเมืองไทยไม่มีความสนใจเหมือนกับวิชาชีพบัญชีอื่น

ส่วนตารางที่ 4-29 ผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็น CPA ได้เสนอว่า สภาวิชาชีพควรมีความเข้มงวดในคุณภาพของงานตรวจสอบของ CPA ควรมีการเก็ยณอายุ การเดินทางมาอบรมทำได้ลำบาก ควรมีการกำหนดอัตราค่าธรรมเนียมขั้นต่ำของ CPA เอาไว้

7.2.สรุป ความคิดเห็นจากผู้ตอบแบบสอบถาม

1. ในภาพรวมจากคำถามปลายเปิดในแบบสอบถามข้างต้น ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ยังได้แสดงความคิดเห็นถึงปัญหาในเรื่องของการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรไว้อย่างน่าสนใจ เช่นความจำเป็นที่ต้องให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรได้มีการเพิ่มทักษะในการปฏิบัติงานเพื่อเข้าการรับรองโดยมีความกังวลว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่ได้รับรองแล้วอาจไม่สามารถปฏิบัติงานอย่างมีคุณภาพ

2. ส่วนใหญ่แสดงความคิดเห็นว่าหน่วยงานที่มีหน้าที่กำกับดูแล – กรมสรรพากร ควรกำหนดคุณสมบัติในเรื่องประสบการณ์ในการปฏิบัติงานเพิ่มเติมในเกณฑ์การเข้ารับรอง รวมทั้งด้านการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่องควรกำหนดให้มีชั่วโมง CPD เพิ่มขึ้นและให้มีเนื้อหาตรงกับวิชาชีพ และเสนอให้กรมสรรพากรมีความเข้มงวดในการรับรองเนื้อหาหลักสูตรและคุณภาพของสถาบันที่จัดอบรมความรู้ต่อเนื่อง

3. ยังพบว่าผู้ตอบแบบสอบถามแสดงความเห็นในเรื่องคุณภาพงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร โดยเฉพาะในเรื่องของการขาดความเชื่อมั่นในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรเมื่อเทียบกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สำหรับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้นแสดงความคิดเห็นโดยเรียกร้องให้สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์จัดทำกิจกรรมเสริมสร้างความรู้ในลักษณะตอบแทนให้แก่สมาชิกให้มากขึ้น รวมทั้งมีการให้บริการแก่สมาชิกให้สะดวกรวดเร็ว มีความต้องการให้จัดทำมาตรฐานต่างๆ ให้มีความเข้าใจง่ายและทันสมัย และแนะนำให้จัดทำสรุปประเด็นทางการตรวจสอบไว้ในเว็บไซต์เพื่อจะได้ศึกษาเป็นแนวทางในการตรวจสอบความเห็นที่น่าสนใจมีความต้องการให้มีการกำหนดชั่วโมงฝึกงานก่อนเข้าทำงานในวิชาชีพให้มากขึ้น

4. เสนอให้มีการประชุมสัมมนาร่วมกันระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรเพื่อแลกเปลี่ยนความคิดเห็น และยังเรียกร้องให้เพื่อนร่วมวิชาชีพปฏิบัติงานให้เหมาะสมเพื่อให้งานตรวจสอบมีคุณภาพและเป็นที่ยอมรับของสังคม

บทที่ 5

สรุป อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

การทำวิจัยในครั้งนี้ทำให้ผู้วิจัยได้ผลจากงานวิจัยเพื่อที่จะนำไปพัฒนาหลักสูตรทางวิชาชีพบัญชี ซึ่งได้แก่ หลักสูตรการเรียนการสอนของนักศึกษาสาขาการบัญชี หลักสูตรการฝึกอบรมของสถาบันพัฒนา นักวิชาชีพบัญชีที่ผู้วิจัยปฏิบัติงานอยู่ในปัจจุบัน และส่งผลวิจัยนี้ให้กับหน่วยงานกำกับดูแลอันได้แก่ สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ กรมสรรพากร กรมพัฒนาธุรกิจการค้าและผู้ที่เกี่ยวข้องซึ่งได้แจ้งความ งานเอาไว้ในแบบสอบถาม ในบทนี้แบ่งไว้เป็นหัวข้อต่างๆดังนี้

5.1 สรุปผลการวิจัย

5.2 ผลการวิจัยและอภิปรายผล

5.3 ข้อเสนอแนะสำหรับงานวิจัยในอนาคต

5.4 ประโยชน์จากงานวิจัย

5.1 สรุปผลการวิจัย

ในการวิจัยเรื่อง ปัจจัยที่ส่งผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพของนักวิชาชีพบัญชีไทย ในบริบทของ ผู้สอบบัญชีภาษีอากร และผู้ตรวจสอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย มีวัตถุประสงค์เพื่อ 1) ศึกษาปัจจัยที่ ส่งผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพทางการบัญชี ซึ่งได้แก่ ปัจจัยด้านความรู้ทางวิชาชีพ ปัจจัยด้านประสบการณ์ จากการทำงาน และปัจจัยการพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง 2) ศึกษาความสัมพันธ์ของปัจจัยทั้ง 3 ด้านที่ส่งผลต่อ ทักษะความเป็นมืออาชีพทางการบัญชีในภาพรวม 3) ศึกษาปัญหาและรวมถึงข้อเสนอแนะที่จะทำให้นักบัญชี ไทยเป็นมืออาชีพเทียบเท่ากับสากล โดยกำหนดสมมติฐาน เพื่อใช้เป็นแนวทางในการศึกษา ดังนี้

H1: ปัจจัยความรู้ทางวิชาชีพประกอบด้วยความรู้ด้านบัญชี ความรู้ด้านสอบบัญชี และความรู้ด้านภาษี อากร มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร

H2: ปัจจัยประสบการณ์จากการทำงานประกอบด้วยความหลากหลายของธุรกิจที่ตรวจสอบ จำนวน ธุรกิจที่ทำการตรวจสอบ และระยะเวลาที่ทำงานด้านตรวจสอบบัญชี มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับทักษะความเป็น มืออาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร

H3: ปัจจัยการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องประกอบด้วยการอบรมอย่างต่อเนื่อง การศึกษาค้นคว้าด้วยตนเอง และการเข้าร่วมกิจกรรมทางวิชาชีพ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร

สำหรับประชากรที่ใช้ในการศึกษา ได้แก่ ผู้สอบบัญชีภาษีอากร (TA) และผู้ตรวจสอบบัญชีรับอนุญาต (CPA) ที่ยังปฏิบัติงานอยู่ของปี 2551 โดยสุ่มตัวอย่าง กลุ่มละ 400 คน รวมเป็น 800 คน สามารถเก็บข้อมูลได้ทั้งสิ้น คิดเป็นร้อยละ 25.87 ของแบบสอบถามทั้งหมด 800 ชุด หลังจากนั้นนำข้อมูลที่ได้จากแบบสอบถามมาวิเคราะห์ผลทางสถิติตามที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 4

5.2. อภิปรายผล

จากการศึกษางานวิจัยสรุปประเด็นต่างๆตามวัตถุประสงค์ได้ดังนี้

5.2.1 ความแตกต่างของความคิดเห็นของนักวิชาชีพบัญชี (TA และ CPA) ที่มีผลต่อปัจจัยและปัจจัยส่งผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพทางการบัญชี ในปัจจัยทั้ง 3 ด้านได้แก่ ปัจจัยด้านความรู้ทางวิชาชีพ ปัจจัยด้านประสบการณ์จากการทำงาน ปัจจัยการพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง ผลของการวิจัย ในการทดสอบความแตกต่างของระดับความคิดเห็นระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร โดยใช้การวิเคราะห์ความแปรปรวนแบบ One-way Anova ที่ระดับนัยสำคัญที่ 0.05 พบว่ามีความแตกต่างในความคิดเห็นอย่างมีนัยสำคัญใน 4 ปัจจัยได้แก่

5.2.1.1 ความรู้ด้านภาษีอากร ใน 2 หัวข้อได้แก่หัวข้อการศึกษาประมวลรัษฎากรและกฎหมายที่เกี่ยวข้องอย่างต่อเนื่อง เพื่อนำมาใช้ในการปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพ และในหัวข้อการค้นคว้าข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการภาษีอากรเพื่อนำมาใช้ในการวางแผนปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยผู้สอบบัญชีภาษีอากรให้ระดับความคิดเห็นที่เห็นด้วยมากกว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาต อย่างมีนัยสำคัญ

5.2.1.2 ด้านประสบการณ์การทำงาน มีความแตกต่างในระดับความคิดเห็นอย่างมีนัยสำคัญในหัวข้อประสบการณ์ในการตรวจสอบกิจการที่มีความแตกต่างของประเภทธุรกิจอย่างต่อเนื่อง โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีระดับความคิดเห็นที่เห็นด้วยมากกว่าอย่างมีนัยสำคัญ

5.2.1.3 ด้านการพัฒนาตนเองอย่างต่อเนื่อง การทดสอบพบว่ามีความแตกต่างกันในระดับความคิดเห็นอย่างมีนัยสำคัญในด้านการอบรมต่อเนื่องใน 3 หัวข้อได้แก่หัวข้อการให้ความสำคัญกับการเข้าร่วม อบรมสัมมนาที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง หัวข้อการเรียนรู้ในเทคโนโลยีต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี และหัวข้อการเข้าร่วมการอบรมในประเด็น และหัวข้ออื่น ๆ ที่อาจจะไม่ใช่ความรู้ทางด้านวิชาชีพโดยตรง

เพื่อให้สามารถวินิจฉัยในการสอบบัญชีได้อย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งเป็นที่น่าสนใจว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากรเห็นด้วยมากกว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาต อย่างมีนัยสำคัญ

5.2.1.4 สำหรับการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องด้วยการเข้าร่วมกิจกรรมกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพ พบว่ามีความแตกต่างในระดับความคิดเห็นอย่างมีนัยสำคัญใน 3 หัวข้อได้แก่หัวข้อการเข้าร่วมกิจกรรมกับสมาคม ชมรม หรือหน่วยงานทางด้านวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง หัวข้อการเข้าร่วมกิจกรรมกับสมาคมชมรมหรือหน่วยงานทางด้านวิชาชีพทำให้ท่านสามารถติดตามข้อมูล ข่าวสารเกี่ยวกับวิชาชีพได้อย่างดี และหัวข้อการช่วยเหลืองาน หรือกิจกรรมของสมาคม ชมรม หรือหน่วยงานที่สามารถทำได้อย่างต่อเนื่อง ซึ่งพบว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีระดับความคิดเห็นที่เห็นด้วยมากกว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอย่างมีนัยสำคัญ

จากผลการวิจัยข้างต้นยังไม่มีผู้วิจัยอื่นทำการวิจัยเอาไว้ จะเห็นว่า TA จะให้ความสำคัญต่อหัวข้อดังกล่าวมากกว่า CPA ถือว่าเป็นแนวโน้มที่ดีที่หน่วยงานกำกับดูแลจะให้ความสนใจในข้อที่แตกต่างนี้ว่าวิชาชีพบัญชีทั้ง 2 วิชาชีพเป็นผู้ตรวจสอบด้วยกันทำไมจึงมีความคิดเห็นที่แตกต่างกัน เพื่อการพัฒนาวิชาชีพตรวจสอบบัญชีต่อไป

5.2.2 ความสัมพันธ์ของปัจจัยทั้ง 3 ด้านส่งผลกระทบต่อทักษะความเป็นมืออาชีพทางการบัญชี

-ผลการวิจัยแยกออกตามข้อสมมติฐานดังนี้

การทดสอบสมมติฐาน H1: ปัจจัยความรู้ทางวิชาชีพประกอบด้วยความรู้ด้านบัญชี ความรู้ด้านสอบบัญชี และความรู้ด้านภาษีอากร มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร

จากการทดสอบพบว่าตัวแปรอิสระด้านความรู้ทางวิชาชีพและตัวแปรตามทักษะความเป็นมืออาชีพมีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญ ($F=63.779, p<0.05$) และพบว่าตัวแปรอิสระความรู้ทางวิชาชีพด้านการตรวจสอบด้านการภาษีอากร และประสบการณ์ด้านการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญ กับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร ($\beta_2 = 0.479, \beta_3 = 0.283, p<0.01$ และ $\beta_5 = 0.109, p<0.05$) ผลการวิจัยนี้สอดคล้องกับงานวิจัยของ พรทิพย์ ชุ่มเมืองปัก (2552) พบว่า “ ความรู้ด้านการตรวจสอบบัญชี ประสบการณ์ในการตรวจสอบส่งผลกระทบต่อกลยุทธ์ที่มีประสิทธิภาพต่องานตรวจสอบบัญชี และส่งผลต่อการยอมรับจากผู้มีส่วนได้เสีย ” และสอดคล้องกับงานวิจัยของ สุนิษา พงจันทร์และคณะ (2552) พบว่า “ การประยุกต์ใช้มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปของผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพงานสอบบัญชี ”

การทดสอบสมมติฐาน H2: ปัจจัยประสบการณ์จากการทำงานประกอบด้วยความหลากหลายของธุรกิจที่ตรวจสอบ จำนวนธุรกิจที่ทำการตรวจสอบ และระยะเวลาที่ทำงานด้านตรวจสอบบัญชี มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร

จากการทดสอบพบว่าตัวแปรอิสระด้านประสบการณ์จากการทำงานและตัวแปรตามทักษะความเป็นมืออาชีพมีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญ ($F=47.634$, $p<0.05$) และพบว่าตัวแปรอิสระทุกตัวประกอบด้วยความหลากหลายของธุรกิจที่ตรวจสอบ จำนวนธุรกิจที่ทำการตรวจสอบ และระยะเวลาที่ทำงานด้านตรวจสอบบัญชี มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร ($\beta_9 = 0.399$, $\beta_7 = 0.205$, $p<0.01$ และ $\beta_8 = 0.148$, $p<0.05$) ผลการวิจัยสอดคล้องกับงานวิจัยของ บุญธรรม พรเจริญ (2548) พบว่า “ ประสบการณ์การทำงานที่แตกต่างกัน และอาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่มีอาชีพแตกต่างกัน ต่างประสบปัญหาที่ปฏิบัติงานตามหลักเกณฑ์การปฏิบัติงานและการรายงานการตรวจสอบ และรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรตามมาตรา 3 สัตตแห่งประมวลรัษฎากร” และสอดคล้องกับงานวิจัยของ Behn, Bruce K. , Jong-Hag Choi and Tony Kang. (2007) พบว่า “ ระดับประสบการณ์ในการตรวจสอบของอุตสาหกรรมต่างๆของสำนักงานสอบบัญชี มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพของการตรวจสอบ ”

การทดสอบสมมติฐาน H3: ปัจจัยการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องประกอบด้วยกรอบอย่างต่อเนื่อง การศึกษาด้วยตนเอง และการเข้าร่วมกิจกรรมทางวิชาชีพ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร

จากการทดสอบพบว่าตัวแปรอิสระด้าน โปรแกรมการศึกษาทางวิชาชีพและตัวแปรตามทักษะความเป็นมืออาชีพมีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญ ($F=66.005$, $p<0.05$) และพบว่าตัวแปรอิสระการศึกษาด้วยตนเองอย่างต่อเนื่อง และการเข้าร่วมกรอบอย่างต่อเนื่อง มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร ($\beta_{13} = 0.230$, $\beta_{14} = 0.435$, $p<0.01$)

นอกจากนี้ตัวแปรควบคุม ระยะเวลาที่ปฏิบัติงานในวิชาชีพบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร อย่างมีนัยสำคัญ ($\beta_5 = 0.109$, $p<0.05$) อาจกล่าวได้ว่าผลที่ได้นี้สอดคล้องกับงานวิจัยของนลินรัตน์ เด่นคอนทราย (2547) ที่พบว่า “ ระยะเวลาการปฏิบัติงานมีผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชี ” แต่สิ่งที่น่าสนใจพบว่าอายุไม่มีความสัมพันธ์กับทักษะความเป็นมืออาชีพในการทดสอบทุกสมการ ดังนั้นจึงสามารถสรุปผลงานวิจัยว่าปัจจัยที่มีผลเชิงบวกกับทักษะความเป็นมืออาชีพได้ดังนี้

1. ความรู้ทางด้านวิชาชีพ ได้แก่ ด้านสอบบัญชี ด้านภาษีอากร มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับลักษณะความเป็นมืออาชีพของนักบัญชี อย่างมีนัยสำคัญ
2. ประสบการณ์จากการทำงาน ได้แก่ ระยะเวลาในการตรวจสอบ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับทักษะความเป็นมืออาชีพของนักบัญชี อย่างมีนัยสำคัญ
3. โปรแกรมการศึกษาทางวิชาชีพ การพัฒนาตนเองอย่างต่อเนื่อง ได้แก่ การพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง การศึกษาด้วยตนเอง มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับทักษะความเป็นมืออาชีพของนักบัญชี อย่างมีนัยสำคัญ

ผลงานวิจัยการอบรมต่อเนื่องเพื่อพัฒนาความรู้ที่มีงานวิจัยของ นลินรัตน์ เค้นดอนทราย (2547) พบว่า “มีผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่งผลงานวิจัยนี้แสดงให้เห็นเพิ่มเติมว่านอกจากคุณภาพงานแล้วยังส่งผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพด้วย” และผลงานวิจัยสอดคล้องกับงานวิจัย บัวจันทร์ อินธิโส และคณะ(2552) พบว่า “การพัฒนาตนเองทางการเรียนรู้ การพัฒนาตนเองด้านความคิด การพัฒนาตนเองด้านการสื่อสาร การพัฒนาตนเองด้านภาวะผู้นำ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความเป็นมืออาชีพในภาพรวม ซึ่งแสดงให้เห็นถึงการพัฒนาตนเอง ทำให้การปฏิบัติงานได้อย่างมีคุณภาพยิ่งขึ้น ”

จากผลข้างต้นทั้ง 3 ปัจจัยยังสอดคล้องกับงานวิจัยของ DeAngelo, H.L. (1981) พบว่า “ การได้มาซึ่งทีมงานสอบบัญชีที่มีความรู้ความสามารถและมีทักษะที่สูงมาร่วมงานได้ จะทำให้คุณภาพของงานตรวจสอบบัญชีมีคุณภาพมากยิ่งขึ้น นอกจากนี้ยังพบว่าผู้ตรวจสอบบัญชีที่มีความสามารถในการจัดการเกี่ยวกับเทคนิคและการวางแผนการสอบบัญชีที่ดี มีการอบรมอย่างต่อเนื่องและประสบการณ์ที่ยาวนานจึงเป็นส่วนสำคัญที่จะทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถตรวจพบข้อผิดพลาดในงบการเงินได้ ส่วนการรายงานข้อผิดพลาดที่ตรวจพบนั้นจะขึ้น อยู่กับความเป็นอิสระจากผู้ให้บริการแต่ละราย โดยผู้สอบบัญชีที่มีความเป็นอิสระมากมีแนวโน้มที่จะรายงานข้อผิดพลาดที่ตรวจพบมากกว่า ” และยังสอดคล้องกับ นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะและศิลาพร ศรีจันเพชร(2552 : 2) กล่าวถึงแนวคิดเกี่ยวกับงานสอบบัญชีว่า “ ผู้สอบบัญชีควรมีความรู้ ความสามารถ และความชำนาญพิเศษทางวิชาชีพเช่นเดียวกับวิชาชีพอิสระอื่น(เช่นแพทย์ หนายความ วิศวกร สถาปนิก) และควรมีความรู้เกี่ยวกับการบัญชี การสอบบัญชี ซึ่งได้รับจากการศึกษาในสถาบันการศึกษา และมีประสบการณ์ในการปฏิบัติงาน ตลอดจนการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพและควรมีทัศนคติและความคิดที่เป็นอิสระของตนเอง ”

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ได้ออกมาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศสำหรับนักวิชาชีพบัญชี (International Accounting Education Standard for Professional Accountants : IES) เพื่อให้สมาชิกได้ถือปฏิบัติตามนั้นเป็นแนวคิดที่สอดคล้องกับผลวิจัยที่ได้ทั้ง 3 ด้าน

5.2.3 ปัญหาและข้อเสนอแนะในเชิงปฏิบัติที่จะทำให้เกิดการพัฒนาวิชาชีพบัญชีไทย

จากคำถามปลายเปิดทำให้ได้ข้อเสนอแนะที่ไม่มีในแบบสอบถามโดยแยกตามวิชาชีพดังนี้

5.2.3.1. ผู้สอบบัญชีภาษีอากร (TA) ได้ให้ข้อคิดเห็นไว้อย่างน่าสนใจ เช่นความจำเป็นที่ต้องให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรได้มีการเพิ่มทักษะในการปฏิบัติงานเพื่อเข้าการรับรอง โดยมีความกังวลว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่ได้รับรองแล้วอาจไม่สามารถปฏิบัติงานอย่างมีคุณภาพ ส่วนมากแสดงความคิดเห็นว่าหน่วยงานที่มีหน้าที่กำกับดูแล (กรมสรรพากร) ควรกำหนดคุณสมบัติในเรื่องประสบการณ์ในการปฏิบัติงานเพิ่มเติมในเกณฑ์การเข้ารับรอง รวมทั้งด้านการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่องควรกำหนดให้มีชั่วโมง CPD เพิ่มขึ้นและให้มีเนื้อหาตรงกับวิชาชีพ และเสนอให้กรมสรรพากรมีความเข้มงวดในการรับรองเนื้อหาหลักสูตรและคุณภาพของสถาบันที่จัดอบรมความรู้ต่อเนื่อง ยังพบว่าผู้ตอบแบบสอบถามแสดงความเห็นในเรื่องคุณภาพงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรโดยเฉพาะในเรื่องของการขาดความเชื่อมั่นในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรเมื่อเทียบกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

5.2.3.2. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA) ได้แสดงความคิดเห็นโดยเรียกร้องให้สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์จัดทำกิจกรรมเสริมสร้างความรู้ในลักษณะตอบแทนให้แก่สมาชิกให้มากขึ้น รวมทั้งมีการให้บริการแก่สมาชิกให้สะดวกรวดเร็ว มีความต้องการให้จัดทำมาตรฐานต่างๆ ให้มีความเข้าใจง่ายและทันสมัย และแนะนำให้จัดทำสรุปประเด็นทางการตรวจสอบไว้ในเว็บไซต์เพื่อจะได้ศึกษาเป็นแนวทางในการตรวจสอบ ความเห็นที่น่าสนใจมีความต้องการให้มีการกำหนดชั่วโมงฝึกงานก่อนเข้าทำงานในวิชาชีพให้มากขึ้นและเสนอให้มีการประชุมสัมมนาร่วมกันระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรเพื่อแลกเปลี่ยนความคิดเห็น และยังเรียกร้องให้เพื่อนร่วมวิชาชีพปฏิบัติงานให้เหมาะสมเพื่อให้งานตรวจสอบมีคุณภาพและเป็นที่ยอมรับของสังคม

จากข้อคิดเห็นข้างต้นเป็นสิ่งที่ผู้ปฏิบัติงานต้องพิจารณาที่จะให้มีการพัฒนาต่อไปอย่างมีมาตรฐานและที่สำคัญถ้าสามารถพัฒนางานตรวจสอบให้เทียบเท่ากับสากลได้จะทำให้แก่นักวิชาชีพบัญชีภูมิใจในวิชาชีพมากขึ้น

5.2.3 ปัญหาและข้อเสนอแนะในเชิงปฏิบัติที่จะทำให้เกิดการพัฒนานักวิชาชีพบัญชีไทย

ผลจากงานวิจัยผู้วิจัยมีข้อเสนอแนะที่เป็นประโยชน์ดังต่อไปนี้

5.2.3.1. จากการทดสอบความคิดเห็นที่แตกต่างกันระหว่าง TA และ CPA จะเห็นได้ว่าหน่วยงานกำกับดูแลโดยเฉพาะกรมสรรพากรต้องให้ความสนใจ ที่จะพัฒนาวิชาชีพ TA ให้มากกว่าเดิมไม่ว่าจะเป็นการกำหนดคุณสมบัติด้านประสบการณ์การตรวจสอบไว้ก่อนเข้าสู่วิชาชีพ การอบรมจะทำให้ TA มีการพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพได้มากขึ้น และ TA ยินดีที่จะเข้ามีส่วนร่วมร่วมกับหน่วยงาน สมาคมและชมรมทางวิชาชีพ ส่วนสภาวิชาชีพฯ ควรได้จัดให้มีการติดต่อ การสื่อสารระหว่าง CPA กับสภาวิชาชีพฯ ให้มีความสะดวกมากขึ้น ให้สภาวิชาชีพฯ ได้การจัดกิจกรรมต่างๆ ที่เป็นความรู้แก่สมาชิกในแต่ละปี

5.2.3.2. จากสมมติฐานใน 3 หัวข้อผู้วิจัยเสนอแนะดังนี้

1. จากการทดสอบสมมติฐาน H:1 พบว่าปัจจัยความรู้ทางด้านสอบบัญชี ปัจจัยความรู้ทางด้านภาษีอากร ประสบการณ์การปฏิบัติงานในวิชาชีพบัญชีมีความสัมพันธ์ต่อทักษะความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีในประเทศไทย ซึ่งแสดงให้เห็นว่ามาตรฐานการสอบบัญชี การภาษีอากร เป็นความรู้ที่สำคัญที่นักบัญชีจะต้องติดตามอยู่เสมอ หน่วยงานกำกับดูแลทุกหน่วยงานควรกำหนดเป็นความรู้พื้นฐานในการทดสอบ การเข้าสู่วิชาชีพและประสบการณ์การทำงานทางด้านวิชาชีพก็ควร กำหนดเป็นคุณสมบัติอีกข้อหนึ่งก่อนเข้าสู่วิชาชีพ หลักสูตรการเรียนการสอนในระดับปริญญาตรีทางการบัญชี ทุกสถาบันการศึกษาควรเน้นการสอนใน มาตรฐานการสอบบัญชี การภาษีอากรหรือกำหนดให้นักศึกษาติดตามการเปลี่ยนแปลงอยู่เสมอ

2. จากการทดสอบสมมติฐาน H:2 พบว่าประสบการณ์ที่ได้จากการตรวจสอบความหลากหลายธุรกิจ จำนวนธุรกิจ และระยะเวลาการตรวจสอบมีความสัมพันธ์ต่อทักษะความเป็นมืออาชีพของนักบัญชี ดังนั้นจากผลวิจัยนี้ เสนอว่าหน่วยงานกำกับดูแลทุกหน่วยงานควรกำหนดระยะเวลาการฝึกงานเพื่อให้มีประสบการณ์ ก่อนเข้าสู่วิชาชีพบัญชีและหลักสูตรการเรียนการสอนในระดับปริญญาตรีทางบัญชี ควรเน้นให้นักศึกษาได้ฝึก การปฏิบัติงานจริงในสายวิชาชีพ เพื่อที่จะให้มีความสามารถทำงานได้จริงเมื่อเข้าสู่วิชาชีพบัญชี

3. จากการทดสอบสมมติฐาน H:3 พบว่าปัจจัยการศึกษาด้วยตนเอง ปัจจัยการเข้าร่วมอบรมมีความสัมพันธ์ต่อทักษะความเป็นมืออาชีพของนักบัญชี ดังนั้นหน่วยงานกำกับดูแลที่ได้กำหนดให้มีการ ฝึกอบรม เพื่อเพิ่มพูนความรู้เป็นสิ่งที่ดีแล้ว ควรมีการกำกับดูแลหน่วยงานฝึกอบรม ให้มีประสิทธิภาพมากกว่าที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน มีหลักสูตรที่หลากหลายให้ผู้เข้าฝึกอบรมได้เลือกในสิ่งที่ตนเองต้องการและการอบรม ควรจัดทำเป็น Work Shop เป็นภาคปฏิบัติของแต่ละสายวิชาชีพบัญชี มีการกระจายหน่วยงานฝึกอบรมไปใน ท้องถิ่นต่างๆ เพื่อให้เกิดความสะดวกแก่ผู้เข้าอบรม มีหลักเกณฑ์ในการวัดผลการเข้าร่วมการอบรม ในระดับ หนึ่งเพื่อให้ทราบว่าผู้เข้าอบรมได้รับข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อวิชาชีพจริง

5.2.3.3. ปัญหาและข้อเสนอแนะที่ได้จากคำถามปลายเปิดที่หน่วยงานกำกับดูแลจะต้องสนใจและพัฒนาวิชาชีพบัญชีต่อไป เพราะข้อเสนอแนะเหล่านี้ได้จากผู้ปฏิบัติงานจริงในสายวิชาชีพตรวจสอบ

5.3 ข้อเสนอแนะสำหรับงานวิจัยในอนาคต

งานวิจัยที่น่าสนใจในอนาคตที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับทักษะความเป็นมืออาชีพนั้น สามารถศึกษาเพิ่มเติมได้ในหลายประเด็นดังนี้

5.3.1. จากการได้ศึกษากลุ่มประชากรทางวิชาชีพบัญชี 2 กลุ่ม คือ TA และ CPA ยังมีในบางเรื่องที่มีความคิดเห็นแตกต่างกัน ไม่ว่าจะเป็นมุมมองทางด้านการพัฒนาตนเอง ความเชื่อมั่นของผู้ใช้บริการแม้กระทั่งการกำหนดค่าธรรมเนียมในการให้บริการก็ยังแตกต่างกันทั้งที่อยู่ในสายวิชาชีพการตรวจสอบด้วยกัน ในอนาคตต่อไปอาจจะต้องศึกษาจากกลุ่มประชากรทางวิชาชีพบัญชีในกลุ่มอื่น ทุกกลุ่ม แล้วนำมาเปรียบเทียบกัน จะได้มองเห็นภาพกว้างในการเป็นนักบัญชีมืออาชีพ

5.3.2. ในการวิจัยครั้งนี้ได้นำปัจจัย ได้แก่ ปัจจัยด้านความรู้ทางวิชาชีพ ปัจจัยด้านประสบการณ์จากการทำงานและปัจจัยด้านการพัฒนาตนเองอย่างต่อเนื่อง ซึ่งก็เป็นส่วนหนึ่งในปัจจัยหลาย ๆ ด้าน ที่ส่งผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพ ดังนั้นในอนาคตอาจจะต้องศึกษาปัจจัยอื่น เช่น ทางด้านจริยธรรมและจรรยาบรรณวิชาชีพของผู้ตรวจสอบบัญชี ประเด็นในปัจจัยนี้พบจากข้อเสนอแนะจากผู้ตอบแบบสอบถามปลายเปิดว่า ในทางปฏิบัติมีการตัดราคาค่าธรรมเนียมในการให้บริการระหว่างนักวิชาชีพบัญชีเพื่อให้ได้งาน

5.3.3. ในการศึกษางานวิจัยนี้ได้จำกัดกลุ่มตัวอย่างเฉพาะในประเทศไทย โดยศึกษาปัจจัยในส่วนข้อกำหนดของคณะกรรมการการศึกษาของสมาพันธ์นักบัญชีสากล (IFAC) ปี 2551 งานวิจัยในอนาคตอาจศึกษาปัจจัยที่ส่งผลกับกลุ่มตัวอย่างที่เป็นนักวิชาชีพบัญชีในประเทศต่าง ๆ นำมาเปรียบเทียบกันหาข้อสรุปปัจจัยความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีที่เป็นสากล

5.4 ประโยชน์จากงานวิจัย

ผลจากงานวิจัยที่หน่วยงานที่กำกับดูแลนักวิชาชีพบัญชี ทั้งสภาวิชาชีพในพระบรมราชูปถัมภ์ กรมสรรพากร และกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ สามารถนำผลงานวิจัยนี้ไปใช้เป็นประโยชน์ในการพัฒนานักวิชาชีพในด้านอาชีพบัญชีที่ต้องรับผิดชอบดังนี้

1. มีความจำเป็นที่ต้องให้กำหนดคุณสมบัติของผู้เข้ารับการทดสอบเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรในส่วนของทักษะในการปฏิบัติงานจริง ทั้งนี้ นักวิชาชีพส่วนใหญ่ให้ความเห็นว่าถ้าไม่มีทักษะในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่ได้รับรองแล้วอาจไม่สามารถปฏิบัติงานอย่างมีคุณภาพ และกรมสรรพากร ควรกำหนดคุณสมบัติในเรื่องประสบการณ์ในการปฏิบัติงานเพิ่มเติมในเกณฑ์การเข้ารับรอง
2. ด้านการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่องควรกำหนดให้มีชั่วโมง CPA เพิ่มขึ้นและให้มีเนื้อหาตรงกับวิชาชีพ เน้นหลักสูตรการอบรมในรูปแบบของ workshop และการอบรมในรูปแบบของ e-learning
3. หน่วยงานกำกับดูแลวิชาชีพควรมีความเข้มงวดในการรับรองเนื้อหาหลักสูตรและคุณภาพของสถาบันที่จัดอบรมความรู้ต่อเนื่องให้กับนักวิชาชีพบัญชี
4. ควรที่จะพัฒนาความร่วมมือระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรเพื่อทำงานร่วมกันและร่วมแลกเปลี่ยนความคิดเห็นเพื่อพัฒนาคุณภาพของวิชาชีพที่มีความใกล้เคียงกัน และร่วมมือกันในการส่งเสริมในการปฏิบัติตามจรรยาบรรณเพื่อให้งานตรวจสอบมีคุณภาพและเป็นที่ยอมรับของสังคม รวมทั้งการจัดตั้งมาตรฐานในการรับงานโดยเฉพาะในเรื่องของค่าตอบแทนผู้สอบบัญชีภาษีอากร
5. เสนอแนะให้สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ปรับปรุงงานบริการสมาชิกให้สะดวกรวดเร็ว และเพิ่มบทบาทในส่วนของการจัดทำกิจกรรมเสริมสร้างความรู้ในลักษณะตอบแทนให้แก่สมาชิกให้มากขึ้น เป็นแหล่งข้อมูลข่าวสารให้แก่สมาชิกโดยไม่คิดมูลค่า ในเรื่องของการจัดทำมาตรฐานต้องให้มีความเข้าใจง่ายและทันสมัย และให้จัดทำสรุปประเด็นทางการตรวจสอบไว้ในเว็บไซต์เพื่อจะได้ศึกษาเป็นแนวทางในการตรวจสอบ

บรรณานุกรม

- กรมพัฒนาธุรกิจการค้า. 2550. “กฎกระทรวงว่าด้วยการยกเว้นไม่ต้องจัดให้จบ การเงินได้รับรอง การตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พ.ศ. 2544”. **พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์**. (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก : <http://www.dbd.go.th> สืบค้น 20 ก.ค. 2550.
- “ประกาศกรมพัฒนา ธุรกิจการค้า. กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและระยะเวลาในการพัฒนา ความรู้ต่อเนื่องทาง วิชาชีพของผู้ทำบัญชี พ.ศ. 2547”. **พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์**. (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก : <http://www.dbd.go.th> สืบค้น 20 ก.ค. 2550.
- “พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2543”. **พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์**. (ออนไลน์). เข้าถึงได้ จาก : <http://www.dbd.go.th> สืบค้น 20 ก.ค. 2550.
- กรมสรรพากร. 2551. “การพัฒนาผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวล รัษฎากร. มิถุนายน 2551”. **พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์**. (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก <http://www.rd.go.th> สืบค้น 9 ต.ค. 2551.
- นลินรัตน์ เเด่นคอนทราย. 2547. **ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบ บัญชี ลดลง : มุมมองของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีและผู้จัดการงานสอบบัญชี**. วิทยานิพนธ์ บัญชีมหาบัณฑิต คณะ พาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะและศิลาประพร ศรีจันทเพร. 2552. **การสอบบัญชี**. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์ที่พีเอ็น เพรส.
- บัวจันทร์ อธิวิโส และคณะ. 2552. **ความสัมพันธ์ระหว่างการพัฒนาตนเองกับความเป็นมืออาชีพ ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย**. มหาสารคาม: คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. 2551. “พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547” “International Education Standards (IES)”. **พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์**. (ออนไลน์). เข้าถึง ได้จาก <http://www.fap.or.th> สืบค้น 8 ต.ค. 2551.
- สุนิษา ธงจันทร์ และคณะ. 2552. **ผลกระทบของคุณลักษณะทางวิชาชีพที่มีต่อคุณภาพการสอบ บัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย**. มหาสารคาม: คณะการบัญชีและการ จัดการมหาวิทยาลัยมหาสารคาม.

- อมลยา โกไศยกานนท์. 2547. **ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพของงานสอบบัญชี: กรณีบริษัท จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย**. วิทยานิพนธ์ บัณฑิตมหาบัณฑิต คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- Aaker, D.A., Kumar, V. and Day, G.S. 2001. **Marketing Research**. New York: John Wiley and Sons.
- Behn, Bruce K. , Jong-Hag Choi and Tony Kang. 2007. **Audit Quality and Properties of Analyst Earnings Forecasts**. (September 15). [Online]. From: Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1013214> Retrieved November 13, 2009.
- Choo, Freddie and Ken T. Trotman. 1991. “The Relationship between Knowledge Structure and Judgments for experienced and inexperienced auditors”. **The Accounting Review**. 66,3 : 464-485.
- DeAngelo, H.L. 1981. “Auditor Size and Audit Quality”. **Journal of Accounting and Economics**. 3, 3:183-199.
- International Federation of Accountants. 2009. “International Education Standards –IES” “International Education Paper - IEP 2” (Online). Can Be Found at its Web site, <http://www.ifac.org> 24 April 2009.
- Lee, Chang F. John C. Lee and Alice C. Lee. 2000. **Statistics for Business and Financial Economics**. 2nd Ed. Singapore: World Scientific.
- Nelson, Mark W. 1993. “The Effects of Error Frequency and Accounting Knowledge on Error Diagnosis in Analytical Review”. **The Accounting Review**. 68, 4: 804-823.
- Nunnally, Jum and Bernstein, Ira. 1994. **Psychometric theory**. New York: McGraw-Hill.
- Padeliffe, V.S. 1999. “Knowledge Efficiency : The Enactment Of Efficiency Inefficiency Auditing”. **Accounting Organizations and Society**. 24, 3: 333-362.
- Porntip Shoommuaspah. 2552. **Audit Strategy Of CPAs In Thailand: How Does It Affect Audit Effectiveness And Stakeholder Acceptance**. Mahasarakham : Mahasarakham University.

ภาคผนวก

ภาคผนวก ก

แบบสอบถาม

ปัจจัยที่ส่งผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพของนักวิชาชีพบัญชีไทย
ในบริบทของผู้สอบบัญชีภาษีอากรและผู้ตรวจสอบบัญชีรับอนุญาต

A Study on the factors affecting the Professional Skills of Thai Accounting Professional
– In the Context of Tax Auditors and Certified Public Accountants

ได้กำหนดแบบสอบถามออกเป็น 2 ชุด ชุดที่ 1 เป็นแบบสอบถามสำหรับผู้สอบบัญชีภาษีอากร (TA) ชุดที่ 2 เป็นแบบสอบถามสำหรับผู้ตรวจสอบบัญชีรับอนุญาต (CPA)

แบบสอบถาม เป็นแบบสอบถามสำหรับ CPA และ TA ซึ่งแบ่งออกเป็น 6 ตอน ในตอนที่ 1-5 ให้ผู้อ่านข้อความและกาเครื่องหมายถูกต้องลงในช่องที่ต้องการตอบ ตอนที่ 6 ให้เขียนข้อความลงในช่องว่างที่เตรียมไว้ให้ในแต่ละตอนประกอบด้วย

- ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม
- ตอนที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความรู้ความสามารถในการทำงาน
- ตอนที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับประสบการณ์ในการทำงาน
- ตอนที่ 4 ความคิดเห็นเกี่ยวกับการอบรมและพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง
- ตอนที่ 5 ความคิดเห็นเกี่ยวกับผลการปฏิบัติงาน
- ตอนที่ 6 คำถามปลายเปิด เพื่อเสนอข้อคิดเห็น

ระดับความคิดเห็นแบ่งเป็น 5 ระดับ

- 5 เห็นด้วยมากที่สุด
- 4 เห็นด้วยมาก
- 3 เห็นด้วยปานกลาง
- 2 เห็นด้วยน้อย
- 1 เห็นด้วยน้อยที่สุด

แบบสอบถาม

การปฏิบัติงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีภาษีอากร

1. เพศ

☐ ชาย

☐ หญิง

2. อายุ

☐ น้อยกว่า 30 ปี

☐ 30 – 35 ปี

☐ มากกว่า 35 – 40 ปี

☐ มากกว่า 40 ปี

3. สถานภาพ

☐ โสด

☐ สมรส

☐ ม้าย / หย่าร้าง

4. ระดับการศึกษา

☐ ปริญญาตรี หรือเทียบเท่า

☐ สูงกว่าปริญญาตรี

5. ประสบการณ์ทำงานด้านการบัญชี

☐ น้อยกว่า 5 ปี

☐ 5 – 10 ปี

☐ มากกว่า 10 – 15 ปี

☐ มากกว่า 15 ปี

6. รายได้เฉลี่ยต่อเดือน

☐ ต่ำกว่า 20,000 บาท

☐ 20,000 – 30,000 บาท

☐ 30,001 – 40,000 บาท

☐ มากกว่า 40,000 บาท

7. ประสบการณ์ในการเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร

☐ น้อยกว่า 1 ปี

☐ 1 – 3 ปี

☐ มากกว่า 3 – 6 ปี

☐ มากกว่า 6 ปี

8. จำนวนพนักงานที่ทำงานอยู่ในปัจจุบัน

☐ น้อยกว่า 50 คน

☐ 50 – 150 คน

☐ 151 – 250 คน

☐ มากกว่า 250 บาท

9. จำนวนผู้ใช้บริการ (ลูกค้า) ที่ท่านให้บริการงานตรวจสอบบัญชีต่อปี

☐ น้อยกว่า 50 ราย

☐ 50 – 100 ราย

☐ 101 – 150 ราย

☐ มากกว่า 150 ราย

10. ท่านได้ให้บริการอื่นนอกเหนือจากงานตรวจสอบบัญชีในเรื่องใด (ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ)

- ☐ ภาษีอากร
 ☐ รับทำบัญชี
☐ วางรูปบัญชี
 ☐ การให้คำปรึกษา
☐ อื่น ๆ.....

ตอนที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความสามารถในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

ความสามารถในการทำงาน	ระดับความคิดเห็น				
	5	4	3	2	1
1. ท่านมีความเข้าใจเกี่ยวกับ หลักเกณฑ์ ระเบียบ ข้อบังคับ และความรู้การบัญชีเป็นอย่างดี					
2. ท่านมีการติดตามมาตรฐานการบัญชีที่ปรับปรุงใหม่อย่างต่อเนื่อง เพื่อให้สามารถประยุกต์ใช้ในการปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพ					
3. เมื่อมีปัญหาในการประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชี ท่านจะทำการวิเคราะห์มาตรฐานการบัญชีดังกล่าวอย่างเป็นระบบ โดยอ้างอิงหลักฐาน และข้อมูลต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง รวมถึงปรึกษาผู้เชี่ยวชาญในเรื่องนั้น ๆ					
4. ท่านยอมรับและเตรียมพร้อมสำหรับการเปลี่ยนแปลงในมาตรฐานการ บัญชีต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง และเชื่อมั่นว่าการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวนำไปสู่การดำเนินงานที่ดี และมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น					
5. ท่านมีความรู้ ความเข้าใจมาตรฐานการสอบบัญชีเป็นอย่างดี					
6. ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีท่านยึดมั่นในการปฏิบัติงานตามแผนการตรวจสอบอย่างเคร่งครัด และเป็นระบบ					
7. ท่านมีการติดตาม การปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชี ระเบียบ ข้อบังคับ ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องได้อย่างทันเวลา และสามารถนำไปประยุกต์ใช้อย่างมีประสิทธิภาพ					

ความสามารถในการทำงาน	ระดับความคิดเห็น				
	5	4	3	2	1
8. เมื่อมีข้อขัดแย้งระหว่างท่านกับผู้รับบริการในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการแสดงความคิดเห็นในรายงานการสอบบัญชี ท่านยึดมั่นในจริยธรรม และจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ					
9. ท่านมีการศึกษาประมวลกฎหมายอาญา และกฎหมายที่เกี่ยวข้องอย่างต่อเนื่อง เพื่อนำมาใช้ในการปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพ					
10. ท่านมีการค้นคว้าข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการภาษีอากร รวมถึงประกาศฎีกา ต่าง ๆ ข้อพิพาทที่เกี่ยวข้อง เพื่อนำมาใช้ในการวางแผนปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ					
11. เมื่อเกิดความขัดแย้งเกี่ยวกับการภาษีอากร ท่านจะทำการวิเคราะห์ รายการต่าง ๆ นั้น โดยอ้างอิงจากประมวลกฎหมาย และประเด็นข้อ วินิจฉัยที่เกี่ยวข้อง เพื่อนำไปใช้ในการตีความสำหรับการปฏิบัติงานให้ บรรลุเป้าหมาย					
12. ในการปฏิบัติงานทุกครั้ง ท่านเชื่อว่าหลักฐานและข้อมูลต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง สามารถช่วยให้ท่านมีการวิเคราะห์ และวินิจฉัยเกี่ยวกับการเสียภาษีอากรของผู้รับบริการอย่างมีประสิทธิภาพ					

ตอนที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับประสบการณ์ในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

ประสบการณ์การทำงาน	ระดับความคิดเห็น				
	5	4	3	2	1
1. ท่านเคยตรวจสอบกิจการที่มีความแตกต่างของประเภทธุรกิจอย่างต่อเนื่องเช่น ซื้อมาขายไป ผลิต ขายส่งขายปลีก ร่วมค้า นำเข้า ส่งออกเป็นต้น					
2. ในแต่ละปีท่านมักจะรับงานตรวจสอบบัญชีในกิจการ หรือธุรกิจ ที่ท่านยังไม่มีประสบการณ์ เพื่อให้เกิดการเรียนรู้ และเป็นประสบการณ์ใน การทำงานของท่านทั้งในปัจจุบัน และอนาคต					

ประสบการณ์การทำงาน	ระดับความคิดเห็น				
	5	4	3	2	1
3. ท่านสามารถแยกแยะ และจำแนก รวมถึงการวิเคราะห์ของ รายการ ต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในธุรกิจที่มีความแตกต่างกันได้อย่าง ชัดเจน และถูกต้อง					
5. ท่านมีจำนวนผู้รับบริการงานสอบบัญชีเพิ่มขึ้นจากปีก่อน ๆ อย่าง ต่อเนื่อง					
6. เมื่อทำการเปรียบเทียบกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตท่านอื่นแล้ว ท่าน ได้รับการยอมรับจากผู้รับบริการ ในการปฏิบัติงานได้อย่างมี อาชีพ					
7. ท่านมีผู้รับบริการใหม่ ๆ เพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่อง โดยคำแนะนำของ ผู้รับบริการรายเก่า					
8. เมื่อท่านเสนอบริการใหม่ ๆ ต่อผู้รับบริการ ผู้รับบริการยินดีที่จะ ใช้บริการเหล่านั้นอย่างเต็มใจ แล้วยังขอคำแนะนำให้ท่าน นำเสนอบริการอื่นที่เกี่ยวข้องและไม่ขัดต่อวิชาชีพ					
9. ท่านได้มีการปฏิบัติงานการสอบบัญชี และงานอื่นที่เกี่ยวข้องกัน มาเป็นระยะ เวลานาน					
10. ท่านเชื่อมั่นว่าประสบการณ์ที่ท่านได้รับจากการอยู่ในวิชาชีพการ สอบ บัญชีทำให้ท่านมีการปฏิบัติงานที่มีคุณภาพ และ ประสิทธิภาพ					
11. ในช่วงระยะเวลาที่ผ่านมา ท่านได้เรียนรู้ถึงความต้องการที่ แตกต่างและ หลากหลายของผู้ที่เกี่ยวข้องกับงบการเงิน					
12. ท่านมุ่งเน้นการปฏิบัติงานที่มีระบบ และมีคุณภาพ ซึ่งเป็นไป ตามประสบการณ์ที่ได้จากการที่ท่านอยู่ในวิชาชีพเป็นระยะ เวลานาน					

ตอนที่ 4 ความคิดเห็นเกี่ยวกับการอบรมและพัฒนาความรู้ต่อเนื่องของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

การอบรมและการพัฒนา	ระดับความคิดเห็น				
	5	4	3	2	1
1. ท่านให้ความสำคัญกับการเข้าร่วม อบรม สัมมนาที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง					
2. ท่านมีการเรียนรู้ในเทคโนโลยีต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี					
3. ในการอบรม สัมมนาต่าง ๆ ท่านเต็มใจที่จะเข้าร่วมในกิจกรรมดังกล่าว เพราะท่านเชื่อมั่นว่าจะทำให้ท่านมีความรู้มากขึ้น					
4. ท่านเข้าร่วมการอบรมในประเด็น และหัวข้ออื่น ๆ ที่อาจจะไม่ใช่ความรู้ทางด้านวิชาชีพโดยตรง แต่การอบรมดังกล่าวทำให้ท่านมีการวิเคราะห์ และวินิจฉัยในการสอบบัญชีได้อย่างมีประสิทธิภาพ					
5. เมื่อมีประเด็นใหม่ ๆ เกิดขึ้นท่านจะทำการศึกษา หาข้อมูลจากหนังสือ และงานวิจัยต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้เกิดความเข้าใจในประเด็นนั้น ๆ ได้อย่างดี					
6. ท่านเชื่อมั่นว่าการศึกษาข้อมูลต่าง ๆ อย่างต่อเนื่อง จะทำให้ท่านติดตามประเด็นข้อมูล ข่าวสารต่าง ๆ เกี่ยวกับวิชาชีพได้อย่างทันทั่วถึง					
7. ท่านสามารถค้นหาแหล่งข้อมูลต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องในการทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ					
8. ท่านเชื่อมั่นว่าการพัฒนาตนเองอย่างต่อเนื่องนั้น สามารถกระทำได้ภายใต้ความรู้ ความสามารถและเวลาที่ท่านมีอยู่					
9. ท่านเข้าร่วมกิจกรรมกับสมาคม ชมรม หรือหน่วยงานทางด้านวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง					
10. ท่านเชื่อมั่นว่าในการเข้าร่วมกิจกรรม กับสมาคม ชมรมหรือหน่วยงานทางด้านวิชาชีพทำให้ท่านสามารถติดตามข้อมูล ข่าวสารเกี่ยวกับ วิชาชีพได้อย่างดี					

การอบรมและการพัฒนาของผู้สอบบัญชีภาษีอากร	ระดับความคิดเห็น				
	5	4	3	2	1
11. ในการเข้าร่วมกิจกรรมทำให้ท่านมีความสัมพันธ์กับบุคคลอื่นในวิชาชีพ เดียวกันรวมถึงหน่วยงานที่กำลังดูแล ทำให้ท่านมีความรู้ความสามารถ อยู่ในระดับปฏิบัติงานได้เป็นอย่างดี					
12. ท่านช่วยเหลืองาน หรือกิจกรรมของสมาคม ชมรม หรือหน่วยงานใน ทุก ๆ ด้านที่ท่านสามารถทำได้อย่างต่อเนื่อง					

ตอนที่ 5 ความคิดเห็นเกี่ยวกับผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีอากร

ผลการปฏิบัติงาน	ระดับความคิดเห็น				
	5	4	3	2	1
1. ท่านมีการตรวจทาน หลักฐานต่าง ๆ เพื่อแสดงความเห็นเกี่ยวกับความถูกต้องของงบการเงินของกิจการอย่างเป็นระบบ					
2. ในการปฏิบัติงานการสอบบัญชีท่านยึดมั่นในความซื่อสัตย์ และเอจริงเอจ้ง โดยมีการนำเสนอรายงานอย่างตรงไปตรงมา					
3. ท่านปฏิบัติงานโดยให้ความเป็นธรรมกับทุก ๆ ส่วนที่เกี่ยวข้อง เพื่อผดุง ศักดิ์ศรีของวิชาชีพให้เป็นที่ยอมรับนับถือในวงการธุรกิจทั่วไป					
4. ท่านมีการปฏิบัติงาน โดยคำนึงถึงการสร้างความสัมพันธ์ที่มีระหว่าง บุคคลต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง					
5. ท่านได้รับความร่วมมือเป็นอย่างดีจากผู้รับบริการ และบุคคล ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องในการค้นหาข้อมูล และการแสดงความคิดเห็นต่อรายงานการ สอบบัญชี					

ผลการปฏิบัติงาน	ระดับความคิดเห็น				
	5	4	3	2	1
6. ท่านมีการปฏิบัติงานโดยคำนึงถึงความเป็นอิสระ ซึ่งแสดงออกในด้านความสามารถในการเป็นผู้นำของการสอบบัญชี โดยยังมีหลักการของ การมีมนุษยสัมพันธ์ที่ดี					
7. ท่านสามารถวิเคราะห์ปัญหาต่าง ๆ และหาทางแก้ไขปัญหาได้อย่างสมเหตุ สมผลในการตรวจสอบบัญชี					
8. ในการตรวจสอบท่านได้มีการติดตามเรื่องต่าง ๆ ให้ถึงที่สุด โดยมีหลักฐาน และข้อมูลสนับสนุนการทำงานอย่างเต็มที่					
9. ท่านได้อาศัยความชำนาญ และไหวพริบอย่างผู้สอบบัญชีมืออาชีพ ในการรวบรวมข้อเท็จจริง และหาหลักฐานมาประกอบในประเด็นดังกล่าว					
10. ท่านสามารถเขียนรายงานการสอบบัญชีให้ผู้อ่านเข้าใจได้อย่างชัดเจนเกี่ยวกับประเด็น ข้อมูลที่ครบ และให้ความสนใจอย่างชัดเจน					
11. ท่านยึดมั่นในการจัดทำกระดาษทำการได้อย่างรัดกุม และชัดเจน เพื่อ เป็นหลักฐานประกอบในการเขียนรายงานให้เกิดประสิทธิภาพ					
12. ทุกครั้งที่ท่านเขียนรายงานการตรวจสอบบัญชี ท่านยึดมั่นการเขียนรายงานให้ตรงกับหลักฐาน และข้อมูลที่ท่านมีอยู่อย่างครบถ้วน					
13. ท่านมีการจัดการระบบในการปฏิบัติงานการสอบบัญชีได้เป็นอย่างดี					
14. ในการปฏิบัติงานการสอบบัญชีท่านมีระบบ และแนวทางในการวิเคราะห์ถึงระบบการควบคุมภายในของผู้รับบริการ ได้เป็นอย่างดี					
15. ท่านสามารถประเมินประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้รับบริการได้ เป็นอย่างดี และเป็นระบบ					

ผลการปฏิบัติงาน	ระดับความคิดเห็น				
	5	4	3	2	1
16. ข้อมูลที่ได้จากการปฏิบัติงานของท่าน บุคคลอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องสามารถนำไปใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจได้มากขึ้น					
17. ท่านสามารถให้คำแนะนำแก่ผู้รับบริการ ทั้งในด้านการรวบรวมข้อมูล และการใช้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ได้อย่างมีประสิทธิภาพ					
18. ข้อมูลที่ได้จากการปฏิบัติงานของท่านมีความเชื่อถือได้และเกิดขึ้นจาก การปฏิบัติงานเชิงผู้ประกอบวิชาชีพมีอาชีพ					

ตอนที่ 6 ข้อเสนอแนะอื่น ๆ เกี่ยวกับการพัฒนาศักยภาพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

1. ทางด้านความรู้

.....

.....

2. ทางด้านประสบการณ์

.....

.....

3. ทางด้านพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง

.....

.....

4. ทางด้านความเป็นมืออาชีพ

.....

.....

แบบสอบถาม

การปฏิบัติงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

1. เพศ

☐ ชาย

☐ หญิง

2. อายุ

☐ น้อยกว่า 30 ปี

☐ 30 – 35 ปี

☐ มากกว่า 35 – 40 ปี

☐ มากกว่า 40 ปี

3. สถานภาพ

☐ โสด

☐ สมรส

☐ ม้าย / หย่าร้าง

4. ระดับการศึกษา

☐ ปริญญาตรี หรือเทียบเท่า

☐ สูงกว่าปริญญาตรี

5. ประสบการณ์ทำงานด้านการบัญชี

☐ น้อยกว่า 5 ปี

☐ 5 – 10 ปี

☐ มากกว่า 10 – 15 ปี

☐ มากกว่า 15 ปี

6. รายได้เฉลี่ยต่อเดือน

☐ ต่ำกว่า 20,000 บาท

☐ 20,000 – 30,000 บาท

☐ 30,001 – 40,000 บาท

☐ มากกว่า 40,000 บาท

7. ประสบการณ์ในการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA) ของท่าน

☐ น้อยกว่า 1 ปี

☐ 1 – 3 ปี

☐ มากกว่า 3 – 6 ปี

☐ มากกว่า 6 ปี

8. จำนวนพนักงานที่ทำงานอยู่ในปัจจุบัน

☐ น้อยกว่า 50 คน

☐ 50 – 150 คน

☐ 151 – 250 คน

☐ มากกว่า 250 บาท

9. จำนวนผู้ให้บริการ (ลูกค้า) ที่ท่านให้บริการงานตรวจสอบบัญชีต่อปี

☐ น้อยกว่า 50 ราย

☐ 50 – 100 ราย

☐ 101 – 150 ราย

☐ มากกว่า 150 ราย

10. ท่านได้ให้บริการอื่นนอกเหนือจากงานตรวจสอบบัญชีในเรื่องใด (ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ)

- ☐ ภาษีอากร
 ☐ รับทำบัญชี
☐ วางรูปบัญชี
 ☐ การให้คำปรึกษา
☐ อื่น ๆ.....

ตอนที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความสามารถในการทำงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ความสามารถในการทำงาน	ระดับความคิดเห็น				
	5	4	3	2	1
1. ท่านมีความเข้าใจเกี่ยวกับ หลักเกณฑ์ ระเบียบ ข้อบังคับ และความรู้การบัญชีเป็นอย่างดี					
2. ท่านมีการติดตามมาตรฐานการบัญชีที่ปรับปรุงใหม่อย่างต่อเนื่อง เพื่อให้สามารถประยุกต์ใช้ในการปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพ					
3. เมื่อมีปัญหาในการประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชี ท่านจะทำการวิเคราะห์มาตรฐานการบัญชีดังกล่าวอย่างเป็นระบบ โดยอ้างอิงหลักฐาน และข้อมูลต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง รวมถึงปรึกษาผู้เชี่ยวชาญในเรื่องนั้น ๆ					
4. ท่านยอมรับและเตรียมพร้อมสำหรับการเปลี่ยนแปลงในมาตรฐานการบัญชีต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง และเชื่อมั่นว่าการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวนำไปสู่การดำเนินงานที่ดี และมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น					
5. ท่านมีความรู้ ความเข้าใจมาตรฐานการสอบบัญชีเป็นอย่างดี					
6. ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีท่านยึดมั่นในการปฏิบัติงานตามแผนการตรวจสอบอย่างเคร่งครัด และเป็นระบบ					
7. ท่านมีการติดตาม การปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชี ระเบียบ ข้อบังคับ ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องได้อย่างทันเวลา และสามารถนำไปประยุกต์ใช้อย่างมีประสิทธิภาพ					

ความสามารถในการทำงาน	ระดับความคิดเห็น				
	5	4	3	2	1
8. เมื่อมีข้อขัดแย้งระหว่างท่านกับผู้รับบริการในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการแสดงความคิดเห็นในรายงานการสอบบัญชี ท่านยึดมั่นในจริยธรรม และจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ					
9. ท่านมีการศึกษาประมวลรัษฎากร และกฎหมายที่เกี่ยวข้องอย่างต่อเนื่อง เพื่อนำมาใช้ในการปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพ					
10. ท่านมีการค้นคว้าข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการภาษีอากร รวมถึงประกาศฎีกา ต่าง ๆ ข้อพิพาทที่เกี่ยวข้อง เพื่อนำมาใช้ในการวางแผนปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ					
11. เมื่อเกิดความขัดแย้งเกี่ยวกับการภาษีอากร ท่านจะทำการวิเคราะห์ รายการต่าง ๆ นั้น โดยอ้างอิงจากประมวลกฎหมาย และประเด็นข้อวินิจฉัยที่เกี่ยวข้อง เพื่อนำไปใช้ในการตีความสำหรับการปฏิบัติงานให้ บรรลุเป้าหมาย					
12. ในการปฏิบัติงานทุกครั้ง ท่านเชื่อว่าหลักฐานและข้อมูลต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง สามารถช่วยให้ท่านมีการวิเคราะห์ และวินิจฉัยเกี่ยวกับการเสียภาษีอากรของผู้รับบริการอย่างมีประสิทธิภาพ					

ตอนที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับประสบการณ์ในการทำงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ประสบการณ์การทำงาน	ระดับความคิดเห็น				
	5	4	3	2	1
1. ท่านเคยตรวจสอบกิจการที่มีความแตกต่างของประเภทธุรกิจอย่างต่อเนื่องเช่น ซื้อมาขายไป ผลิต ขายส่งขายปลีก ร่วมค้า นำเข้า ส่งออกเป็นต้น					
2. ในแต่ละปีท่านมักจะรับงานตรวจสอบบัญชีในกิจการ หรือธุรกิจที่ท่านยังไม่มีประสบการณ์ เพื่อให้เกิดการเรียนรู้ และเป็นประสบการณ์ในการทำงานของท่านทั้งในปัจจุบัน และอนาคต					

ประสบการณ์การทำงาน	ระดับความคิดเห็น				
	5	4	3	2	1
3. ท่านสามารถแยกแยะ และจำแนก รวมถึงการวิเคราะห์ของรายการ ต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในธุรกิจที่มีความแตกต่างกันได้อย่างชัดเจน และถูกต้อง					
4. ท่านเชื่อมั่นว่าประสบการณ์ที่ได้รับจากการปฏิบัติงาน จะต้องมาจากการเรียนรู้ และการพัฒนาที่เกิดขึ้นจากประสบการณ์การรับงานที่มีความ หลากหลายและแตกต่างกันในรูปแบบการดำเนินงานและรูปแบบของธุรกิจ					
5. ท่านมีจำนวนผู้รับบริการงานสอบบัญชีเพิ่มขึ้นจากปีก่อน ๆ อย่างต่อเนื่อง					
6. เมื่อทำการเปรียบเทียบกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตท่านอื่นแล้ว ท่านได้รับการยอมรับจากผู้รับบริการ ในการปฏิบัติงานได้อย่างมืออาชีพ					
7. ท่านมีผู้รับบริการใหม่ ๆ เพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่อง โดยคำแนะนำของผู้รับบริการรายเก่า					
8. เมื่อท่านเสนอบริการใหม่ ๆ ต่อผู้รับบริการ ผู้รับบริการยินดีที่จะใช้บริการเหล่านั้นอย่างเต็มใจ แล้วยังขอคำแนะนำให้ท่านนำเสนอบริการอื่นที่เกี่ยวข้องและไม่ขัดต่อวิชาชีพ					
9. ท่านได้มีการปฏิบัติงานการสอบบัญชี และงานอื่นที่เกี่ยวข้องกันมาเป็นระยะ เวลานาน					
10. ท่านเชื่อมั่นว่าประสบการณ์ที่ท่านได้รับจากการอยู่ในวิชาชีพ การสอบ บัญชีทำให้ท่านมีการปฏิบัติงานที่มีคุณภาพ และประสิทธิภาพ					
11. ในช่วงระยะเวลาที่ผ่านมา ท่านได้เรียนรู้ถึงความต้องการที่แตกต่างกัน และ หลากหลายของผู้ที่เกี่ยวข้องกับงบการเงิน					

ประสบการณ์การทำงาน	ระดับความคิดเห็น				
	5	4	3	2	1
12. ท่านมุ่งเน้นการปฏิบัติงานที่มีระบบ และมีคุณภาพ ซึ่งเป็นไปตามประสบการณ์ที่ได้จากการที่ท่านอยู่ในวิชาชีพเป็นระยะเวลา					

ตอนที่ 4 ความคิดเห็นเกี่ยวกับการอบรมและพัฒนาความรู้ต่อเนื่องของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

การอบรมและการพัฒนา	ระดับความคิดเห็น				
	5	4	3	2	1
1. ท่านให้ความสำคัญกับการเข้าร่วม อบรม สัมมนาที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง					
2. ท่านมีการเรียนรู้ในเทคโนโลยีต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี					
3. ในการอบรม สัมมนาต่าง ๆ ท่านเต็มใจที่จะเข้าร่วมในกิจกรรมดังกล่าว เพราะท่านเชื่อมั่นว่าจะทำให้ท่านมีความรู้มากขึ้น					
4. ท่านเข้าร่วมการอบรมในประเด็น และหัวข้ออื่น ๆ ที่อาจจะไม่ใช่ความรู้ทางด้านวิชาชีพโดยตรง แต่การอบรมดังกล่าวทำให้ท่านมีการวิเคราะห์ และวินิจฉัยในการสอบบัญชีได้อย่างมีประสิทธิภาพ					
5. เมื่อมีประเด็นใหม่ ๆ เกิดขึ้นท่านจะทำการศึกษา หาข้อมูลจากหนังสือ และงานวิจัยต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้เกิดความเข้าใจในประเด็นนั้น ๆ ได้อย่างดี					
6. ท่านเชื่อมั่นว่าการศึกษาข้อมูลต่าง ๆ อย่างต่อเนื่อง จะทำให้ท่านติดตามประเด็นข้อมูล ข่าวสารต่าง ๆ เกี่ยวกับวิชาชีพได้อย่างทันทั่วถึง					

การอบรมและการพัฒนาของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	ระดับความคิดเห็น				
	5	4	3	2	1
7. ท่านสามารถค้นหาแหล่งข้อมูลต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องในการทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ					
8. ท่านเชื่อมั่นว่าการพัฒนาตนเองอย่างต่อเนื่องนั้น สามารถกระทำได้ภายใต้ความรู้ ความสามารถและเวลาที่ท่านมีอยู่					
9. ท่านเข้าร่วมกิจกรรมกับสมาคม ชมรม หรือหน่วยงานทางด้านวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง					
10. ท่านเชื่อมั่นว่าในการเข้าร่วมกิจกรรม กับสมาคม ชมรมหรือหน่วยงานทางด้านวิชาชีพทำให้ท่านสามารถติดตามข้อมูลข่าวสารเกี่ยว กับวิชาชีพได้อย่างดี					
11. ในการเข้าร่วมกิจกรรมทำให้ท่านมีความสัมพันธ์กับบุคคลอื่นในวิชาชีพ เดียวกันรวมถึงหน่วยงานที่กำลังดูแล ทำให้ท่านมีความรู้ความสามารถ อยู่ในระดับปฏิบัติงานได้เป็นอย่างดี					
12. ท่านช่วยเหลืองาน หรือกิจกรรมของสมาคม ชมรม หรือหน่วยงานใน ทุก ๆ ด้านที่ท่านสามารถทำได้อย่างต่อเนื่อง					

ตอนที่ 5 ความคิดเห็นเกี่ยวกับผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ผลการปฏิบัติงาน	ระดับความคิดเห็น				
	5	4	3	2	1
1. ท่านมีการตรวจทาน หลักฐานต่าง ๆ เพื่อแสดงความเห็นเกี่ยวกับความถูกต้องของงบการเงินของกิจการอย่างเป็นระบบ					
2. ในการปฏิบัติงานการสอบบัญชีท่านเชื่อมั่นในความซื่อสัตย์ และเอจริงเอจ้ง โดยมีการนำเสนอรายงานอย่างตรงไปตรงมา					
3. ท่านปฏิบัติงานโดยให้ความเป็นธรรมกับทุก ๆ ส่วนที่เกี่ยวข้อง เพื่อผดุง ศักดิ์ศรีของวิชาชีพให้เป็นที่ยอมรับนับถือในวงการธุรกิจทั่วไป					

ผลการปฏิบัติงาน	ระดับความคิดเห็น				
	5	4	3	2	1
4. ท่านมีการปฏิบัติงาน โดยคำนึงถึงการสร้างความสัมพันธ์ที่มีระหว่าง บุคคลต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง					
5. ท่านได้รับความร่วมมือเป็นอย่างดีจากผู้รับบริการ และบุคคลต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องในการค้นหาข้อมูล และการแสดงความคิดเห็นต่อรายงานการสอบบัญชี					
6. ท่านมีการปฏิบัติงานโดยคำนึงถึงความเป็นอิสระ ซึ่งแสดงออกในด้านความสามารถในการเป็นผู้นำของการสอบบัญชี โดยยังมีหลักการของ การมีมนุษยสัมพันธ์ที่ดี					
7. ท่านสามารถวิเคราะห์ปัญหาต่าง ๆ และหาทางแก้ไขปัญหาได้อย่างสมเหตุ สมผลในการตรวจสอบบัญชี					
8. ในการตรวจสอบท่านได้มีการติดตามเรื่องต่าง ๆ ให้ถึงที่สุด โดยมีหลักฐาน และข้อมูลสนับสนุนการทำงานอย่างเต็มที่					
9. ท่านได้อาศัยความชำนาญ และไหวพริบอย่างผู้สอบบัญชีมืออาชีพในการรวบรวมข้อเท็จจริง และหาหลักฐานมาประกอบในประเด็นดังกล่าว					
10. ท่านสามารถเขียนรายงานการสอบบัญชีให้ผู้อ่านเข้าใจได้อย่างชัดเจนเกี่ยวกับประเด็น ข้อมูลที่ครบ และ ให้ความสนใจอย่างชัดเจน					
11. ท่านยึดมั่นในการจัดทำกระดาษทำการได้อย่างรัดกุม และชัดเจน เพื่อเป็นหลักฐานประกอบในการเขียนรายงานให้เกิดประสิทธิภาพ					
12. ทุกครั้งที่ท่านเขียนรายงานการตรวจสอบบัญชี ท่านยึดมั่นการเขียนรายงานให้ตรงกับหลักฐาน และข้อมูลที่ท่านมีอยู่อย่างครบถ้วน					

ผลการปฏิบัติงาน	ระดับความคิดเห็น				
	5	4	3	2	1
13. ท่านมีการจัดการระบบในการปฏิบัติงานการสอบบัญชีได้เป็นอย่างดี					
14. ในการปฏิบัติงานการสอบบัญชีท่านมีระบบ และแนวทางในการวิเคราะห์ถึงระบบการควบคุมภายในของผู้รับบริการได้อย่างดี					
15. ท่านสามารถประเมินประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้รับบริการได้เป็นอย่างดี และเป็นระบบ					
16. ข้อมูลที่ได้จากการปฏิบัติงานของท่าน บุคคลอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องสามารถนำไปใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจได้มากขึ้น					
17. ท่านสามารถให้คำแนะนำแก่ผู้รับบริการ ทั้งในด้านการรวบรวมข้อมูล และการใช้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ได้อย่างมีประสิทธิภาพ					
18. ข้อมูลที่ได้จากการปฏิบัติงานของท่านมีความเชื่อถือได้และเกิดขึ้นจาก การปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพมีอาชีพ					

ตอนที่ 6 ข้อเสนอแนะอื่น ๆ เกี่ยวกับการพัฒนาศักยภาพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

1. ทางด้านความรู้

.....

.....

1. ทางด้านประสบการณ์

.....

.....

2. ทางด้านพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง

.....

.....

4. ทางด้านความเป็นมืออาชีพ

.....

.....

ภาคผนวก ข



ประวัติผู้วิจัย

ชื่อ	ผู้ช่วยศาสตราจารย์ สงกรานต์ ไกยวงษ์
วุฒิการศึกษา	ปริญญาโท บช.ม (MS) สาขาการบัญชีบริหาร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ปริญญาตรี บช.บ (การบัญชี) มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต
ปัจจุบันดำรงตำแหน่ง	รองคณบดีฝ่ายบริหาร คณะการบัญชี มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต และผู้อำนวยการสถาบันพัฒนานักวิชาชีพบัญชี คณะการบัญชี มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต
ประสบการณ์ในการสอน	ตั้งแต่ปีพ.ศ. 2528 – ปีพ.ศ. 2553
ประสบการณ์ในการทำงานวิจัย	ไม่มี
ประสบการณ์การเขียนตำรา	การบัญชีขั้นกลาง -1 และ การบัญชีขั้นกลาง-2 พ.ศ.2550