



ผลกระทบของความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีและความพยายามในการวางแผน  
การสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

**The Effect of Audit Creativity and Audit Planning Effort on  
Audit Performance of Tax Auditor (TAs)**

กะลินทิพย์ สกอิน

**Kalintip Hokhin**

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญา

บัญชีมหาบัณฑิต

มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์

**A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements**

**For the Degree of Master of Accountancy**

**Prince of Songkla University**

**2560**

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์

**ชื่อวิทยานิพนธ์** ผลกระทบของความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีและความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

**ผู้เขียน** นางสาวกะลินทิพย์ สกฮิ้น

**สาขาวิชา** การบัญชี

---

**อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก**

**คณะกรรมการสอบ**

.....

.....ประธานกรรมการ

(ดร.อุษาพร พลภูงา)

(ดร.ศิริดา นวลประดิษฐ์)

.....กรรมการ

(ดร.อุษาพร พลภูงา)

.....กรรมการ

(ดร.กุลวดี ลิ่มอุตัน โน)

บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์ อนุมัติให้บัณฑิตวิทยาลัย  
เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชี

.....

(รองศาสตราจารย์ ดร.ธีระพล ศรีชนะ)

คณบดีบัณฑิตวิทยาลัย

ขอรับรองว่าผลงานวิจัยนี้มาจากการศึกษาวิจัยของนักศึกษาเอง และได้แสดงความขอบคุณบุคคลที่มีส่วนช่วยเหลือแล้ว

ลงชื่อ.....

(ดร.อุษาพร พลภูงา)

อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์

ลงชื่อ.....

(นางสาวกะลินทิพย์ สกฮิ้น)

นักศึกษา

(4)

ข้าพเจ้าขอรับรองว่า ผลงานวิจัยนี้ไม่เคยเป็นส่วนหนึ่งในการอนุมัติปริญญาในระดับใดมาก่อน และ  
ไม่ได้ถูกใช้ในการยื่นขออนุมัติปริญญาในขณะนี้

ลงชื่อ.....

(นางสาวกะลินทิพย์ สกฮิ้น)

นักศึกษา

**ชื่อวิทยานิพนธ์** ผลกระทบของความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีและความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

**ผู้เขียน** นางสาวกะลินทิพย์ สกฮิ้น

**สาขาวิชา** การบัญชี

**ปีการศึกษา** 2559

### บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาผลกระทบของความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีและความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชีกลุ่มตัวอย่างคือ ผู้สอบบัญชีภาษีอากร จำนวน 355 คน ใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูล ใช้การวิเคราะห์สหสัมพันธ์และการวิเคราะห์สมการถดถอยในการทดสอบสมมติฐาน ผลการวิจัยพบว่า (1) ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีด้านความคิดริเริ่ม ความคิดละเอียดลออ และความคิดยืดหยุ่น ส่งผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพในการสอบบัญชี (2) ความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี ด้านความพยายามในการพิจารณารับงานสอบบัญชี ด้านความพยายามในการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ และด้านความพยายามในการพัฒนาแผนการสอบบัญชีและแนวการสอบบัญชี ส่งผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพในการสอบบัญชี ส่วนด้านความพยายามในการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่ยอมรับได้และความเสี่ยงสืบเนื่องส่งผลกระทบเชิงลบกับประสิทธิภาพในการสอบบัญชี (3) ความสามารถของบุคคลเป็นตัวแปรกระตุ้นที่ทำให้ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีและความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีส่งผลกระทบเชิงบวกต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี

**Thesis Title** The Effect of Audit Creativity and Audit Planning Effort on Audit Performance of Tax Auditor (TAs)

**Author** Miss Kalintip Hokhin

**Major Program** Accounting

**Academic Year** 2016

### **ABSTRACT**

This study is to investigate the effect of Audit Creativity and Audit Planning Effort on Audit Performance of Tax Auditor (TAs). The sample of this study is 355 of Tax Auditor (TAs). The survey method was conducted using by questionnaires, this study used correlation analysis, and regression analysis to analyse the hypothesis. The results of the study revealed that: (1) audit creativity in originality creativity, elaboration creativity and flexibility creativity have positive impact on audit performance, (2) audit planning effort in audit consideration, requiring significant and audit development plan and audit guidelines have positive impact on audit performance, but risk assessment and inherent risk have negative impact on audit performance, (3) self – efficacy is a moderator variable cause audit creativity and audit planning effort have positive impact on audit performance.

## กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์เล่มนี้ สำเร็จลุล่วงไปด้วยดีเนื่องด้วยความอนุเคราะห์จากบุคคลหลายท่าน โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ดร.อุษาพร พลภูงา อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์เล่มนี้ ซึ่งได้สละเวลาอันมีค่าให้คำปรึกษา แนะนำ รวมทั้งการแก้ไขข้อบกพร่องต่างๆ ในการศึกษาวิจัย ด้วยความเอาใจใส่อดทนเสมอมา ทำให้วิจัยฉบับนี้สมบูรณ์ยิ่งขึ้น

ขอขอบพระคุณ ดร.กฤตติ ลิ้มอุสันโน และ ดร.ศิริดา นवलประดิษฐ์ ที่กรุณาตรวจทานในประเด็นวิชาการ ชี้แนะแนวทางการเขียนงานวิจัยและการประมวลผลข้อมูล ซึ่งเป็นประโยชน์อย่างยิ่งในการศึกษาวิจัยเพื่อให้งานวิจัยนี้มีคุณค่าและคุณประโยชน์มากขึ้น

ขอขอบพระคุณผู้ตอบแบบสอบถาม ได้แก่ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรทุกท่าน ที่ได้ช่วยเหลือ สละเวลาตอบแบบสอบถามและให้ข้อมูลอันเป็นประโยชน์ยิ่งต่องานวิจัยครั้งนี้ นับเป็นสิ่งสำคัญยิ่งในการทำให้การศึกษาวิจัยครั้งนี้ประสบความสำเร็จไปด้วยดี

ขอกราบขอบพระคุณบิดา มารดา ที่คอยสนับสนุน และให้กำลังใจห่วงใยตลอดมา นางธนัชฌ์อมงต์ ล่องเซ่ง เจ้าหน้าที่งานด้านหลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต และเพื่อนร่วมศึกษาในระดับบัญชีมหาบัณฑิต ที่คอยช่วยประสานงานและคอยให้ความช่วยเหลืออย่างสม่ำเสมอจนกระทั่งงานวิจัยเสร็จสมบูรณ์

ผู้วิจัยหวังว่างานวิจัยนี้จะเป็นประโยชน์ต่อผู้สนใจทั่วไป หากมีข้อผิดพลาดหรือสิ่งบกพร่องประการใด ผู้วิจัยขออภัยเป็นอย่างสูงมา ณ โอกาสนี้ด้วย

กะลินทิพย์ ฮกอิน

## สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อ	(5)
ABSTRACT	(6)
กิตติกรรมประกาศ	(7)
สารบัญ	(8)
รายการตาราง	(11)
รายการภาพประกอบ	(14)
บทที่ 1 บทนำ	
ที่มาและความสำคัญของปัญหา	1
คำถามการวิจัย	4
วัตถุประสงค์การวิจัย	5
ขอบเขตการวิจัย	5
ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการวิจัย	6
นิยามศัพท์	7
บทที่ 2 แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง	
แนวคิดเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีภาษีอากร	9
แนวคิดเกี่ยวกับความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี	12
แนวคิดเกี่ยวกับความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี	20
แนวคิดเกี่ยวกับความสามารถของบุคคล	25
แนวคิดเกี่ยวกับประสิทธิภาพในการสอบบัญชี	28
ทฤษฎีความคิดสร้างสรรค์	32
ทฤษฎีความคาดหวัง	36
งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง	38
กรอบแนวคิดการวิจัย	65



## สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
บทที่ 3 ระเบียบวิธีการวิจัย	
สมมติฐานการศึกษา	66
แหล่งข้อมูลที่ใช้ในการวิจัย	75
ประชากรที่ใช้ในการวิจัย	76
กลุ่มตัวอย่างและวิธีการสุ่มตัวอย่าง	76
เครื่องมือและการออกแบบเครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล	78
การวัดค่าของตัวแปร	81
ขั้นตอนการเก็บรวบรวมข้อมูล	82
การวิเคราะห์ข้อมูลและสถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล	84
บทที่ 4 ผลการวิจัย	
ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง	89
ส่วนที่ 2 ข้อมูลความคิดเห็นเกี่ยวกับความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีภาษีอากร	91
ส่วนที่ 3 ข้อมูลความคิดเห็นเกี่ยวกับความพยายามในการวางแผน การสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร	97
ส่วนที่ 4 ข้อมูลความคิดเห็นเกี่ยวกับความสามารถของบุคคล	103
ส่วนที่ 5 ข้อมูลความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพในการสอบบัญชี	106
ส่วนที่ 6 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์และการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ ผลกระทบของความคิดสร้างสรรค์และความพยายามในการวางแผน การสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร	111
ส่วนที่ 7 แสดงข้อเสนอแนะเกี่ยวกับแนวทางการพัฒนาความคิดสร้างสรรค์ และประสิทธิภาพในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร	119

## สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
บทที่ 5 สรุปผล อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ	
สรุปผลการวิจัย	122
อภิปรายผลการวิจัย	127
ประโยชน์ที่ได้รับจากผลการวิจัย	136
ข้อจำกัดงานวิจัย	138
งานวิจัยในอนาคต	139
บรรณานุกรม	140
ภาคผนวก	152
ประวัติผู้วิจัย	165

## รายการตาราง

ตารางที่		หน้า
3.1	สรุปผลค่าการสกดปัจจัย (Factor Loading) และค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha-Coefficient) ตามวิธีครอนบาค (Cronbach's Alpha Coefficients)	83
4.1	ร้อยละของกลุ่มตัวอย่าง จำแนกตามข้อมูลทั่วไป	89
4.2	ความคิดเห็นเกี่ยวกับความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี โดยรวมและเป็นรายด้าน	91
4.3	ความคิดเห็นเกี่ยวกับความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี ด้านความคิดละเอียดลออ โดยรวมและเป็นรายด้าน	92
4.4	ความคิดเห็นเกี่ยวกับความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี ด้านความคิดริเริ่ม โดยรวมและเป็นรายด้าน	93
4.5	ความคิดเห็นเกี่ยวกับความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี ด้านความคิดยืดหยุ่น โดยรวมและเป็นรายด้าน	95
4.6	ความคิดเห็นเกี่ยวกับความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี ด้านความคิดคล่องตัว โดยรวมและเป็นรายด้าน	96
4.7	ความคิดเห็นเกี่ยวกับความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี โดยรวมและรายด้าน	97
4.8	ความคิดเห็นเกี่ยวกับความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี ด้านความพยายามในการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่ยอมรับได้และความเสี่ยงสืบเนื่อง โดยรวมและเป็นรายด้าน	98
4.9	ความคิดเห็นเกี่ยวกับความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี ด้านความพยายามในการพัฒนาแผนการสอบบัญชีและแนวการสอบบัญชี โดยรวมและเป็นรายด้าน	99
4.10	ความคิดเห็นเกี่ยวกับความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี ด้านความพยายามในการทำความเข้าใจระบบควบคุมภายใน โดยรวมและเป็นรายด้าน	100

### รายการตาราง (ต่อ)

ตารางที่		หน้า
4.11	ความคิดเห็นเกี่ยวกับความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี ด้านความพยายามในการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ โดยรวมและเป็นรายด้าน	101
4.12	ความคิดเห็นเกี่ยวกับความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี ด้านความพยายามในการพิจารณางานสอบบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้าน	102
4.13	ความคิดเห็นเกี่ยวกับความสามารถของบุคคล โดยรวมและเป็นรายด้าน	103
4.14	ความคิดเห็นเกี่ยวกับความสามารถของบุคคล ด้านการมีปฏิสัมพันธ์ หรือทำงานร่วมกับบุคคลอื่น โดยรวมและเป็นรายด้าน	104
4.15	ความคิดเห็นเกี่ยวกับความสามารถของบุคคล ด้านความรู้ ความคิด และทักษะ โดยรวมและเป็นรายด้าน	104
4.16	ความคิดเห็นเกี่ยวกับความสามารถของบุคคล ด้านความเชี่ยวชาญในหน้าที่การงาน โดยรวมและเป็นรายด้าน	105
4.17	ความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพในการสอบบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้าน	106
4.18	ความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพในการสอบบัญชี ด้านกระบวนการปฏิบัติงาน โดยรวมและเป็นรายด้าน	107
4.19	ความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพในการสอบบัญชี ด้านงานสำเร็จทันเวลา โดยรวมและเป็นรายด้าน	108
4.20	ความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพในการสอบบัญชี ด้านความพึงพอใจของทุกฝ่าย โดยรวมและเป็นรายด้าน	109
4.21	ความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพในการสอบบัญชี ด้านการจัดหาและการใช้ปัจจัยทรัพยากร โดยรวมและเป็นรายด้าน	110
4.22	ตารางเมทริกซ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร (Correlation Matrix)	111

## รายการตาราง (ต่อ)

ตารางที่	หน้า
4.23	ตารางการวิเคราะห์การถดถอยเพื่อพยากรณ์ความสัมพันธ์ระหว่างความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร
4.24	ตารางเมทริกซ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร (Correlation Matrix)
4.25	ตารางการวิเคราะห์การถดถอยเพื่อพยากรณ์ความสัมพันธ์ระหว่างความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร
4.26	ตารางเมทริกซ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร (Correlation Matrix)
4.27	ตารางการวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุเพื่อพยากรณ์ความสัมพันธ์ระหว่างความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีและความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีที่มีผลกระทบต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชีโดยผ่านความสามารถของบุคคล
5.1	สรุปผลการวิจัยตามข้อสมมติฐานการวิจัย

## รายการภาพประกอบ

ภาพที่

หน้า

2.1 กรอบแนวคิดการวิจัย

65

## บทที่ 1

### บทนำ

#### ที่มาและความสำคัญของการวิจัย

การสอบบัญชีมีบทบาทสำคัญในการสร้างความเชื่อมั่นแก่บการเงินให้กับบุคคลหลายฝ่ายอย่างสมเหตุสมผลว่างบการเงินของกิจการได้จัดทำให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีและข้อกำหนดกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ผู้สอบบัญชีเป็นบุคคลภายนอกที่มีความเป็นอิสระเข้ามาปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองงบการเงินของกิจการ นับเป็นวิชาชีพที่มีส่วนสำคัญในการช่วยพัฒนาและขับเคลื่อนเศรษฐกิจให้มีความมั่นคง และก่อให้เกิดการขยายการลงทุน เนื่องด้วยคำรับรองหรือรายงานของผู้สอบบัญชีถูกนำมาใช้เป็นเครื่องมือหนึ่งทางธุรกิจ ดังนั้นรายงานผู้สอบบัญชีที่ถูกเผยแพร่ออกสู่สาธารณชนจึงต้องมีประสิทธิภาพมากเพียงพอ ไม่ก่อให้เกิดความผิดพลาดในการนำไปใช้เพื่อตัดสินใจของผู้ใช้ประโยชน์จากรายงานผู้สอบบัญชี ประเด็นสำคัญที่จะช่วยให้รายงานผู้สอบบัญชีมีประสิทธิภาพมากขึ้นนั้นคือขั้นตอนการวางแผนการปฏิบัติงานสอบบัญชี ความคิดในสิ่งแปลกใหม่ และความสามารถเฉพาะอย่างของผู้สอบบัญชี (สมเดช โรจน์คุรีเสถียร, 2550)

แนวทางการปรับเปลี่ยนระบบเศรษฐกิจยุคใหม่ของภาครัฐ สนับสนุนการยกระดับธุรกิจขนาดย่อม มีการบูรณาการผลักดันและพัฒนาทั้งทางตรงและทางอ้อมเนื่องจากเป็นกลุ่มการผลิตที่มีจำนวนมากและเป็นตัวขับเคลื่อนเศรษฐกิจของประเทศ ช่วยในการพัฒนาด้านเศรษฐกิจและสังคม เนื่องจากธุรกิจขนาดย่อมช่วยทำให้เกิดการกระจายรายได้จากกลุ่มผู้ประกอบการ ไปสู่กลุ่มคนต่าง ๆ ทำให้เกิดการจ้างงานและประชาชนมีรายได้ ซึ่งเป็นตัวช่วยให้โครงสร้างทางเศรษฐกิจและสังคมดีขึ้น (สุภาพรรณ วัฒนาอุดมชัย, ม.ป.ป., ออนไลน์) ธุรกิจขนาดย่อมเป็นจุดเริ่มต้นของธุรกิจขนาดใหญ่เพราะความเจริญก้าวหน้าของธุรกิจขนาดย่อมทำให้ธุรกิจมั่นคงมีขีดการผลิตที่สูงขึ้น และมีการนำเทคโนโลยีที่สูงขึ้นมาใช้ในการผลิต ซึ่งสิ่งเหล่านี้เป็นฐานไปสู่ธุรกิจขนาดใหญ่ (ธงพล พรหมสาขา ณ สกลนคร, 2553, น.18) แต่ทั้งนี้การที่ธุรกิจขนาดย่อมจะก้าวไปสู่ธุรกิจขนาดใหญ่ได้นั้น งบการเงินที่มีคุณภาพเป็นตัวชี้วัดที่สำคัญ ผู้สอบบัญชีอาชีพอาจเป็นบุคคลภายนอกที่สามารถให้ความเชื่อมั่นต่องบการเงินของธุรกิจขนาดย่อมได้จึงจำเป็นต้องพัฒนา

ศักยภาพการปฏิบัติงานตรวจสอบ พัฒนาศักยภาพความสามารถของตน ให้เท่าทันต่อการเติบโตของธุรกิจที่เพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่อง (กวี วงศ์พุด, 2545)

ความเจริญก้าวหน้าและการเจริญเติบโตอย่างรวดเร็วทั้งขนาดและความสลับซับซ้อนของภาคเศรษฐกิจ ภาคธุรกิจ รวมถึงความเจริญก้าวหน้าทางเทคโนโลยี ทำให้ฝ่ายผู้ถือหุ้น ฝ่ายผู้บริหารงาน มีการแบ่งหน้าที่ออกจากกันอย่างสิ้นเชิง ตามความเหมาะสมของสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงไป (กวี วงศ์พุด, 2545) การปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินย่อมกระทำได้ยากยิ่งขึ้นและมีโอกาสที่จะผิดพลาดสูง ซึ่งจำเป็นต้องการเปลี่ยนแปลงวิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี ขณะเดียวกันผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องมีการปรับปรุง เปลี่ยนแปลงความคิดต่าง ๆ และเรียนรู้การเปลี่ยนแปลงปัจจัยทั้งภายนอกและภายใน อยู่ตลอดเวลา เพื่อให้เกิดความสมดุลต่อสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงและก้าวหน้าต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชี (อุณากร พงศ์ธาดา และคณะ, 2550) ลักษณะการเปลี่ยนแปลงในสภาพแวดล้อมทางธุรกิจเป็นไปอย่างรวดเร็วมาก ทำให้เกิดความยากลำบากต่อการพยากรณ์เหตุการณ์ในอนาคต ความไม่แน่นอนดังกล่าวเป็นเหตุให้วิวัฒนาการการสอบบัญชีก้าวหน้าตามไปด้วย เมื่อเป็นเช่นนี้ผู้มีส่วนได้เสียจึงมีความคาดหวังต่อรายงานผู้สอบบัญชีถึงการให้สัญญาณเตือนภัยล่วงหน้าเกี่ยวกับข้อผิดพลาดที่อาจแสดงในงบการเงิน (สมพงษ์ พรอุปถัมภ์, 2555)

การเรียนรู้จากประสบการณ์การสอบบัญชีเป็นเรื่องที่สำคัญยิ่ง และมีความสำคัญอย่างมากในการฝึกปฏิบัติ การตัดสินใจของผู้สอบบัญชีต้องมีข้อมูลและความเห็นแตกต่างกันไปตามปัจจัยอื่นที่แทรกซ้อนเข้ามา การพัฒนาตนเองให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วและสามารถยืนหยัดอยู่ในกระแสโลกาภิวัตน์ได้ นั้นหมายถึงความได้เปรียบในการประกอบวิชาชีพองค์ประกอบสำคัญของผู้สอบบัญชีที่มีคุณภาพคือ การมีความสามารถในการคิด (จิราภา เต็งไทรรัตน์, 2547, น. 67) ได้กล่าวไว้ว่า การพัฒนาทรัพยากรมนุษย์เป็นพื้นฐานสำคัญที่ก่อให้เกิดความเจริญก้าวหน้าและเป็นกำลังหลักในการพัฒนาประเทศ มีบทบาทสำคัญเกี่ยวกับการแก้ปัญหาวางแผน เชื่อมโยงเหตุและผล ทำให้เข้าใจปัญหาและวิธีการแก้ปัญหาได้เป็นอย่างดีและมีความคิดสร้างสรรค์วิธีการต่าง ๆ ได้อย่างมากมาย (คณะกรรมการการศึกษาขั้นพื้นฐาน, 2548, น. 9) ผู้สอบบัญชีใดที่สามารถแสวงหา พัฒนา และใช้ศักยภาพเชิงสร้างสรรค์ได้มากเท่าไร ก็มีโอกาสมประสบความสำเร็จได้มากเท่านั้น ความคิดสร้างสรรค์เป็นกระบวนการทำงานของสมองที่มีความสำคัญ



สำหรับมนุษย์และธุรกิจ ความก้าวหน้าทุก ๆ ด้านต้องใช้ความคิดสร้างสรรค์เป็นองค์ประกอบสำคัญ (ดวงตา ปาวา, 2553) ความคิดสร้างสรรค์ทำให้คิดพัฒนากระบวนการทำงานให้ดีขึ้น ใช้เวลาเร็วขึ้น และง่ายขึ้น และทำให้คิดนวัตกรรมได้ทั้งที่เป็นผลิตภัณฑ์ บริการ และเป็นระบบงาน ทำให้ผู้สอบบัญชีมองสิ่งต่าง ๆ ด้วยวิธีที่แตกต่างไม่ซ้ำเดิม และเชื่อมโยงสิ่งต่าง ๆ เข้าด้วยกันในรูปแบบใหม่เพื่อนำไปสู่คุณค่าใหม่ ๆ ได้ (ชาญณรงค์ พรุ่งโรจน์, 2546) การพัฒนาความคิดให้มีความสร้างสรรค์สอดคล้องกับบริบทดังกล่าวเป็นสิ่งจำเป็น เพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ในอันที่จะทำให้การสอบบัญชีขับเคลื่อนไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล เป็นผู้สอบบัญชีที่มีขีดสมรรถนะสูง สามารถเรียนรู้ปรับตัวและตอบสนองต่อการเปลี่ยนแปลงได้อย่างรวดเร็ว ผู้สอบบัญชีสามารถใช้ความคิดสร้างสรรค์ในการอธิบายหรือใช้คำพูดที่สร้างสรรค์ส่งผลต่อความเข้าใจง่ายและเกิดประโยชน์ต่อผู้ใช้งานผู้สอบบัญชีมากที่สุด ใช้ความคิดสร้างสรรค์ในการเพิ่มประโยชน์หรือคิดค้นประโยชน์ในการอธิบายผลที่ได้จากการตรวจสอบเพื่อความรู้เพิ่มเติมแก่ผู้ใช้งานผู้สอบบัญชี (เกรียงศักดิ์ เจริญวงศ์ศักดิ์, 2549)

กอปรกับในปี พ.ศ.2558 ประเทศไทยได้ก้าวสู่ประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนหรือ ASEAN Economic Community (AEC) อย่างเต็มตัว (ประภัสสร เทพชาตรี, 2557) บริษัทต่างชาติเข้ามามีบทบาทในธุรกิจบริษัทสอบบัญชีหรือสำนักงานสอบบัญชีเพิ่มขึ้นตามแผนแม่บท AEC ในการเปิดเสรีทางการค้าและด้านอื่นๆ รวมถึงด้านแรงงานเสรี (Free Flow of Professionals) สำหรับตลาดแรงงาน 7 อาชีพ หนึ่งในนั้นรวมไปถึงอาชีพนักบัญชีและผู้สอบบัญชี (หัตยา ไทยานนท์, 2554) ดังนั้นผู้สอบบัญชีจะต้องมีความกระตือรือร้นและต้องมีการปรับใช้กลยุทธ์การปฏิบัติงานให้ทันสมัยเพื่อนำไปสู่การแข่งขันและเป็นที่ยอมรับในระดับภูมิภาคได้ โดยมีการพัฒนาวิธีการใหม่ที่เหมาะสม ทำในสิ่งที่เหมาะสมกับสถานการณ์ นอกจากใช้ความรู้และประสบการณ์เดิมมาเป็นตัวช่วยแล้ว ความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีเป็นอีกหนึ่งกลยุทธ์เพื่อช่วยให้ผู้สอบบัญชีมืออาชีพสามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ เนื่องจากผู้สอบบัญชีจำนวนไม่น้อยที่มักจะไม่วางแผนงานสอบบัญชีสำหรับบริษัทที่จะปฏิบัติงานตรวจสอบ แต่จะใช้วิธีการนำแผนการสอบบัญชีเดิมจากบริษัทลูกค้ารายเก่ามาใช้กับบริษัทลูกค้ารายอื่น ๆ ที่ต้องตรวจสอบ ซึ่งแต่ละบริษัทนั้นมีความซับซ้อนของธุรกิจและเผชิญปัญหาที่แตกต่างกัน วิธีการของผู้สอบบัญชีเช่นนี้จะส่งผลร้ายแรงถึงประสิทธิภาพการสอบบัญชีและนำไปสู่ความล้มเหลวในการปฏิบัติงานสอบบัญชี ใน

ขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีควรมีการพิจารณาความเสี่ยงและความเสี่ยงสืบเนื่อง โดยการระบุความเสี่ยงซึ่งมีอยู่ในธุรกิจของลูกค้า ภาวะแวดล้อมทางเศรษฐกิจและอุตสาหกรรม กำหนดแนวทางการตรวจสอบและกำหนดเรื่องที่ควรให้ความสนใจเป็นพิเศษ (Areas of Emphasis) การวางแผนงานสอบบัญชีจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถเก็บรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีได้อย่างเพียงพอและเหมาะสมและทำให้มั่นใจได้ว่าผู้สอบบัญชีกำลังพิจารณาเรื่องที่สำคัญอย่างเหมาะสม เพื่อนำไปสู่การปฏิบัติงานได้ทันเวลาอย่างรวดเร็ว (มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2550) ปัจจัยความพยายามเริ่มเป็นปัจจัยที่สะท้อนความสำเร็จได้ชัดเจนมากขึ้น การสอบบัญชีแต่ละงานประสบความสำเร็จไม่เท่ากัน ก็เนื่องจากความพยายามในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีแต่ละรายไม่เท่ากัน ผู้สอบบัญชีบางรายมีความรู้เท่ากัน มีความสามารถที่ไม่แตกต่างกันเลย แต่คนที่ประสบความสำเร็จได้มากกว่า กลับเป็นคนที่มีความพยายามมากกว่า มีความมุ่งมั่นมากกว่า และมีวินัยในตนเองมากกว่า (เพ็ญพร, 2528, หน้า 17-20)

จากข้อมูลดังกล่าวข้างต้น ผู้วิจัยเล็งเห็นถึงความสำคัญของการวางแผนการสอบบัญชี และการพัฒนาความคิดให้มีความสร้างสรรค์ของผู้สอบบัญชี จึงได้ทำการวิจัยเรื่องผลกระทบของความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีและความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี เพื่อนำข้อมูลที่ได้รับจากการวิจัยไปพัฒนาและปรับปรุงกลยุทธ์การสอบบัญชีให้มีความเหมาะสมและสอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นรอบด้าน และนำไปสู่การเพิ่มความสำเร็จและประสิทธิภาพของการสอบบัญชีต่อไป

### คำถามการวิจัย

1. ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชีหรือไม่อย่างไร
2. ความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชีหรือไม่ อย่างไร
3. ความสามารถของบุคคลส่งผลกระทบต่อความสัมพันธ์ของความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีและความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชีหรือไม่ อย่างไร

## วัตถุประสงค์การวิจัย

1. เพื่อศึกษาผลกระทบระหว่างความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีและประสิทธิภาพในการสอบบัญชี
2. เพื่อศึกษาผลกระทบระหว่างความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีและประสิทธิภาพในการสอบบัญชี
3. เพื่อศึกษาผลกระทบของความสามารถของบุคคลที่มีต่อความสัมพันธ์ของความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีและประสิทธิภาพในการสอบบัญชี
4. เพื่อศึกษาผลกระทบของความสามารถของบุคคลที่มีต่อความสัมพันธ์ของความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีและประสิทธิภาพในการสอบบัญชี

## ขอบเขตการวิจัย

### 1. ขอบเขตของเนื้อหา

การวิจัยนี้มุ่งศึกษาเนื้อหาที่เกี่ยวกับความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี อันได้แก่ ความคิดริเริ่ม ความคิดยืดหยุ่น ความคิดคล่องแคล่ว และความคิดละเอียดลออ และศึกษาความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี อันได้แก่ การพิจารณารับงานสอบบัญชี การกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่ยอมรับได้และความเสี่ยงสืบเนื่อง การทำความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในและการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม การพัฒนาแผนการสอบบัญชีและแนวการสอบบัญชี

### 2. ขอบเขตด้านประชากร

ประชากรที่ใช้ในการศึกษาครั้งนี้ คือ ผู้สอบบัญชีภาษีอากร (Tax Auditors) ในประเทศไทย ที่มีสิทธิ์ลงลายมือชื่อ จำนวน 3,117 ราย จากสถานะผู้สอบบัญชีภาษีอากรรวมทั้งหมด 3,459 ราย (กรมสรรพากร, 2559)

### 3. ขอบเขตด้านเวลา

การศึกษาวิจัยเรื่อง ผลกระทบของความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีและความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี ได้ดำเนินการในช่วงเวลาตั้งแต่เดือนมีนาคม พ.ศ.2559 ถึง เดือน มีนาคม พ.ศ.2560

## ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการวิจัย

ในการศึกษาวิจัยเรื่อง ผลกระทบของความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีและความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ผู้วิจัยคาดหวังว่าผู้สนใจในงานวิจัยจะได้รับประโยชน์ในด้านต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

### ประโยชน์ในเชิงทฤษฎี

1. เป็นประโยชน์ในการทดสอบทฤษฎีความคิดสร้างสรรค์ว่าสามารถอธิบายเหตุการณ์หรือสามารถนำไปเป็นแนวทางในการปฏิบัติงานสอบบัญชีได้จริง หากผู้สอบบัญชีภาษีอากรสามารถพัฒนาความคิดสร้างสรรค์ให้มีวิธีการคิดที่หลากหลาย ทำให้เกิดนวัตกรรมใหม่ และจะทำให้ประสิทธิภาพการสอบบัญชีเพิ่มขึ้นจริง

2. เป็นประโยชน์ในการทดสอบทฤษฎีความคาดหวังว่าเมื่อผู้ใช้รายงานผู้สอบบัญชีหรือผู้มีส่วนได้เสียคาดหวังถึงประสิทธิภาพในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ผู้สอบบัญชีภาษีอากรก็จะพยายามปฏิบัติงานในลักษณะต่างๆ ทั้งความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีหรือแม้กระทั่งความพยายามในการพัฒนาตนเองให้มีความคิดสร้างสรรค์เพื่อตอบสนองความต้องการหรือความคาดหวังของผู้มีส่วนได้เสียได้จริง

3. เป็นฐานข้อมูลให้แก่กวิจัยและผู้ที่เกี่ยวข้องเพื่อนำไปใช้ในการขยายขอบเขตของงานวิจัยในอนาคต

### ประโยชน์เชิงปฏิบัติ

1. ทำให้ทราบถึงขอบเขต และคุณลักษณะการปฏิบัติงานตามวิธีการความคิดสร้างสรรค์ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาตนเอง และดึงศักยภาพความคิดสร้างสรรค์ของตนออกมาใช้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชี

2. ทำให้ทราบถึงผลกระทบของความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีและความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี เพื่อเป็นแนวทางในการกำหนดทิศทาง การพัฒนาวิธีการ และการปรับปรุงแก้ไข การปฏิบัติงานสอบบัญชีให้มีความเหมาะสม สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจและความซับซ้อนของธุรกิจ

3. เพื่อให้ผู้ใช้บริการตรวจสอบบัญชีใช้เป็นแนวทางสำหรับการเลือกผู้สอบบัญชีภาษีอากร โดยพิจารณาถึงความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี และความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีภาษีอากรเป็นปัจจัยพื้นฐาน

4. เป็นประโยชน์ทางวิชาการ ในการศึกษาเกี่ยวกับความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีและความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี

### นิยามศัพท์

1. ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี (Audit Creativity) หมายถึง ความสามารถในการคิดวิธีการที่แปลกใหม่ออกไปจากเดิม โดยอาศัยประสบการณ์ที่มีอยู่ ดัดแปลง ค้นหา แก้ไข ปรับปรุง และนำไปใช้ในการ ปฏิบัติงาน ทำให้สามารถปฏิบัติงานได้อย่างรอบคอบ ถูกต้องแม่นยำ และมีประสิทธิภาพ (ศิริขวัญ จันทาศรี, 2551)

1.1 ความคิดริเริ่ม (Originality) หมายถึง ความสามารถของผู้สอบบัญชีในการคิดค้นวิธีการใหม่ที่แตกต่างไปจากความคิดธรรมดาและแตกต่างจากบุคคลอื่น (วนิช สุชาร์ตัน, 2547)

1.2 ความคิดคล่องแคล่ว (Fluency) หมายถึง ความสามารถของผู้สอบบัญชีในการคิดอย่างรวดเร็วทั้งกระบวนการทำงานและการแก้ไขปัญหา และมีปริมาณการตอบสนองได้มากกว่า (นิพาดา เทวกุล, ม.ป.ป, ออนไลน์)

1.3 ความคิดยืดหยุ่น (Flexibility) หมายถึง ความสามารถของผู้สอบบัญชีในการคิดหาคำตอบได้หลายทิศทาง หลายประเภท อย่างอิสระ โดยไม่ซ้ำแบบ มีรูปแบบการคิดที่ไม่ตายตัว (วรรณพร เลิศอวาาส, 2554)

1.4 ความคิดละเอียดลออ (Elaboration) หมายถึง ความคิดของผู้สอบบัญชีที่มีรายละเอียดเป็นขั้นตอนที่สามารถอธิบายให้เห็นภาพได้ชัดเจน หรือประกอบเป็นแผนงานที่มีความสมบูรณ์ยิ่งขึ้น เพื่อขยายความคิดหลักให้ได้ความหมายที่ชัดเจนยิ่งขึ้น (วนิช สุชาร์ตัน, 2547)

2. ความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี (Audit Planning Effort) หมายถึง ความมุ่งมั่นที่จะกำหนดขอบเขต วิธีการ ระยะเวลาและจังหวะเวลา ในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีภายใต้ข้อจำกัดของทรัพยากรที่มีอยู่ให้เกิดประโยชน์สูงสุดหรือให้เกินมาตรฐานที่มีอยู่ โดย

ตั้งอยู่บนพื้นฐานของความมานะ บากบั่น ไม่ย่อท้อ กล่าวที่จะเผชิญต่อปัญหาอุปสรรคต่าง ๆ กล่าวที่จะลงมือทำ เพื่อให้การวางแผนการสอบบัญชีดำเนินไปสู่ความสำเร็จตามประสงค์ (พงษ์ศักดิ์ แก้วมีลี 2552, ชนาธิป สุริยะงาม 2555 และศิริลักษณ์ เบญจภูมริน 2558)

3. ความสามารถของบุคคล (Self-Efficacy) หมายถึง ลักษณะส่วนบุคคลที่เป็นทักษะ ประสบการณ์ พฤติกรรม ทักษะ ทักษะ ความเชี่ยวชาญชำนาญ รวมถึงความสามารถในการมีปฏิสัมพันธ์กับบุคคลอื่น ที่เป็นพื้นฐานในการทำงานและสามารถปรับเปลี่ยนให้สอดคล้องกับสถานการณ์ (จารุวัลย์ ชัยคณารักษ์กุล, 2554)

4. ประสิทธิภาพในการสอบบัญชี (Audit Performance) หมายถึง การปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีที่สามารถสร้างความเชื่อมั่นให้แก่ผู้มีส่วนได้เสีย และเป็นไปตามความคาดหวัง โดยได้มาจากการใช้ทรัพยากรอย่างประหยัดและคุ้มค่าที่สุด ไม่ว่าจะเป็นระยะเวลา แรงงาน ต้นทุน รวมทั้งสิ่งต่าง ๆ ที่จำเป็นต้องใช้ในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีในกระบวนการ Input Process Output (ชีวนันท์ สุขุมล 2555 และนิภาวรรณ ชินช้าง 2554)

5. ผู้สอบบัญชีภาษีอากร (Tax Auditors : TA) หมายถึง ผู้สอบบัญชีที่ได้รับใบอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพากรให้มีหน้าที่ตรวจสอบรายงานทางการเงินของห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็กที่มีทุนจดทะเบียนไม่เกินห้าล้านบาท สินทรัพย์รวมไม่เกินสามสิบล้านบาท และรายได้รวมไม่เกินสามสิบล้านบาท ว่าได้จัดทำตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินหรือไม่ (นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปะพร ศรีจันเพชร, 2554, น.1-2)

## บทที่ 2

### แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาวิจัย เรื่องผลกระทบของความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีและความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ผู้ศึกษาได้นำแนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง มาใช้ในการศึกษาโดยมีรายละเอียดดังนี้

- 2.1 แนวคิดเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีภาษีอากร
- 2.2 แนวคิดเกี่ยวกับความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี
- 2.3 แนวคิดเกี่ยวกับความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี
- 2.4 แนวคิดเกี่ยวกับความสามารถของบุคคล
- 2.5 แนวคิดเกี่ยวกับประสิทธิภาพในการสอบบัญชี
- 2.6 ทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง
- 2.7 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง
- 2.8 กรอบแนวคิดการวิจัย

#### 2.1 แนวคิดเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีภาษีอากร

ผู้สอบบัญชีภาษีอากร (Tax Auditor : TA) เป็นนักบัญชีที่ผ่านการทดสอบความรู้และได้รับใบอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพากร ซึ่งมีหน้าที่ตรวจสอบงบการเงินของห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็ก (ซึ่งมีทุกรายการต่อไปนี้ : ทุนจดทะเบียนไม่เกิน 5 ล้านบาท สินทรัพย์รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท และรายได้รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท) โดยผู้สอบบัญชีภาษีอากร (TA) ต้องตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรฐานการปฏิบัติงานและแนวทางที่ได้กำหนดไว้ในประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (จารุมน ศรีสันต์, 2550) ในเรื่องต่อไปนี้

##### 2.1.1 จัดทำและจัดเก็บแนวทางการสอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องจัดทำแนวทางการสอบบัญชีสำหรับงานที่รับตรวจสอบไว้เป็นลายลักษณ์อักษร เพื่อให้ทราบถึงวิธีการปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยให้จัดเก็บแนวทางการสอบบัญชีดังกล่าวไว้เป็นหลักฐาน ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องจัดทำแนวทางการสอบบัญชีตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี

### 2.1.2 จัดทำและจัดเก็บกระดาษทำการ

ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องจัดทำกระดาษทำการเพื่อบันทึกการตรวจสอบและจัดเก็บกระดาษทำการดังกล่าวไว้เป็นหลักฐาน โดยต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี

### 2.1.3 เน้นการทดสอบความถูกต้องของงบการเงินและบัญชี

โดยเน้นการทดสอบความถูกต้องของงบการเงินและบัญชีว่าถูกต้องเป็นจริงตามควร ตรงตามเอกสารประกอบการลงบัญชี และบันทึกตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ ซึ่งงบการเงินต้องแสดงข้อมูลและรายการตรงตามสมุดบัญชี รวมถึงการตรวจสอบความถูกต้องในส่วนที่เป็นสาระสำคัญทางด้านภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร โดยเลือกใช้วิธีการตรวจสอบต่างๆ ให้เหมาะสมกับกรณี โดยต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งขนาดหรือจำนวนตัวอย่างที่เลือกมาทดสอบมีจำนวนอย่างน้อยที่สุด ดังนี้

- (1) บัญชีรับ-จ่าย บัญชีซื้อ-ขาย และเรื่องอื่นที่มีรายการเป็นจำนวนมาก ต้องเลือกรายการอย่างน้อย 20 รายการของแต่ละบัญชี
- (2) การตรวจสอบเอกสารสิทธิ์ และการขอข้อมูลจากธนาคาร ต้องดำเนินการทุกราย
- (3) การขอยืนยันยอดลูกหนี้หรือเจ้าหนี้ ต้องมีมูลค่าหนี้รวมไม่น้อยกว่าร้อยละ 60 ของมูลค่าหนี้ทั้งหมด
- (4) การขอยืนยันการออกใบกำกับภาษีซื้อ ฉบับที่มีมูลค่าสูงสุด 20 อันดับแรกของรายงานภาษีซื้อและไม่ชำระผู้ออกใบกำกับภาษี เว้นแต่ผู้ออกใบกำกับภาษีซื้อไม่ถึง 20 ราย ให้ยืนยันเท่าที่มีอยู่
- (5) การเข้าสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ รวมมูลค่าไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของมูลค่าสินค้าคงเหลือทั้งหมด
- (6) รายการบัญชีที่มีจำนวนน้อยและมีสาระสำคัญค่อนข้างมาก ต้องตรวจสอบทุกรายการ



#### 2.1.4 กระทบยอดกำไรทางบัญชีเป็นกำไรทางภาษี

ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องตรวจสอบการปรับปรุงกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิทางบัญชีเป็นกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีอากร รวมถึงการตรวจสอบการจัดทำบัญชีพิเศษของกิจการที่กำหนดไว้ตามประมวลรัษฎากร ดังนี้

(1) ตรวจสอบหาความแตกต่างระหว่างนโยบายบัญชีของกิจการกับหลักเกณฑ์ทางด้านภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

(2) ตรวจสอบความถูกต้องครบถ้วนของการปรับปรุงรายการตามข้อ ก. เพื่อยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล (ภ.ง.ด.50) ของกิจการ

(3) ตรวจสอบความถูกต้องครบถ้วนของการจัดทำบัญชีพิเศษและการจัดทำรายงานตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนด โดยผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องทำการทดสอบรายการในบัญชีพิเศษหรือรายงานไม่น้อยกว่า 20 รายการ

2.1.5 เปิดเผยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญและแจ้งพฤติการณ์ไว้ในรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี เมื่อพบว่าห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีพฤติการณ์ในการทำเอกสารประกอบการลงบัญชีหรือบันทึกบัญชีที่เห็นว่าไม่ตรงกับความเป็นจริงจนเป็นเหตุให้ไม่เสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยกว่าความเป็นจริง

#### 2.1.6 ทดสอบรายการในแบบแจ้งความ

2.1.7 ชี้แจงข้อเท็จจริงและส่งมอบแนวทางการสอบบัญชีและกระดาษทำการ ต่อเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร (นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ, ศิลปพร ศรีจันทเพชร, 2557)

ดังนั้น จึงสรุปได้ว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากร (Tax Auditors : TA) หมายถึง ผู้สอบบัญชีที่ได้รับใบอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพากรให้มีหน้าที่ตรวจสอบรายงานทางการเงินของห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็กที่มีทุนจดทะเบียนไม่เกินห้าล้านบาท สินทรัพย์รวมไม่เกินสามสิบล้านบาท และรายได้รวมไม่เกินสามสิบล้านบาท ว่าได้จัดทำตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินหรือไม่ (นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทเพชร, 2554, น.1-2)

## 2.2 แนวคิดเกี่ยวกับความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี

### 2.2.1 ความหมายของความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี

การวางแผนสอบบัญชี (Audit Plan) หมายถึง การกำหนดขอบเขตการปฏิบัติงาน วิธีการ (หรือลักษณะ) และเวลาที่จะใช้ในการตรวจสอบ เพื่อรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอและเหมาะสม เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์การตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล (พงศศักดิ์ แก้วมีลี 2552, บุษตัน ศรีมูล, 2555 และสุภัทธร ทวีจันทร์ 2557) ซึ่งการวางแผนการสอบบัญชีเพื่อให้สามารถบรรลุวัตถุประสงค์การตรวจสอบได้นั้น ประกอบไปด้วย การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี การจัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวม และการจัดทำแนวการสอบบัญชี จะต้องจัดทำก่อนเข้าปฏิบัติงานสอบบัญชีระหว่างปีหรือสอบบัญชีประจำปี (พรรณราย คำจันทร์ดี, 2552) หรือเป็นการวางแผน การจัดทำแผนกลยุทธ์ของผู้สอบบัญชี ซึ่งเป็นผลมาจากการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม รวมกับความเสี่ยงสืบเนื่อง การประเมินความเสี่ยงดังกล่าวช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบได้อย่างเหมาะสมแก่กรณี (ศิริพร ราชบัวน้อย, 2555) การวางแผนการสอบบัญชีเชิงกลยุทธ์ (Strategic Audit Planning) เป็นขั้นตอนที่สำคัญอีกหนึ่งขั้นตอนในการกำหนดทิศทางที่จะช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถเก็บรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีได้อย่างเพียงพอและเหมาะสม เนื่องจากเป็นกระบวนการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับภาระหน้าที่ที่ควรทำให้เสร็จ และกำหนดวิธีการที่จะไปสู่ความสำเร็จดังกล่าวนั้น ประกอบด้วย การวิเคราะห์สภาพแวดล้อม การประเมินระดับสาระสำคัญ การกำหนดภารกิจ และการวัดผลและปรับปรุง (มงคลรัตน์ สายเย็น, 2555) สอดคล้องกับ จุฑารัตน์ คุณทุม (2556) ได้ให้ความหมายของการวางแผนการตรวจสอบ (Audit Field Work Planning) หมายถึง การวางขอบเขต (Scope) ของการตรวจสอบการปฏิบัติงานตรวจสอบ และระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบอย่างกว้าง ๆ ว่าจะครอบคลุมถึงเรื่องใดบ้าง ทั้งนี้ก่อนผู้สอบบัญชีจะเริ่มปฏิบัติงานการตรวจสอบ จะต้องมีการเตรียมงานและการวางแผน (Preparing and Planning) คือการรวบรวมข้อมูลต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับลูกค้า เช่น ข้อมูลทางอุตสาหกรรมที่ลูกค้าดำเนินการอยู่ ข้อมูลการเงินในอดีตของลูกค้า ระบบบัญชีและการควบคุมภายในการจัดแบ่งส่วนงาน และศึกษาทำความเข้าใจในธุรกิจของลูกค้า ตลอดจนวิเคราะห์ความเสี่ยงในการรับงานสอบบัญชี เพื่อใช้ประกอบในการพิจารณารับงานสอบบัญชีของลูกค้าแต่ละราย หากข้อมูลของลูกค้ามีความเสี่ยงมาก

หรือในการตรวจสอบต้องใช้ความรู้ความชำนาญเป็นพิเศษเกินความสามารถ ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาปฏิเสศการรับงานดังกล่าว (มะลิ ใจดี โศกกรวด, 2556, น.1-13) นอกจากนี้ การวางแผน (Planning) ยังหมายความรวมถึง ความสามารถในการใช้ทรัพยากรที่มีอยู่ให้เกิดประโยชน์สูงสุด และสามารถคาดการณ์ปัญหา ความผิดปกติหรือข้อบกพร่องที่อาจเกิดขึ้นขณะปฏิบัติงาน เพื่อหาแนวทางในการแก้ไขป้องกัน และสามารถปรับเปลี่ยนแผนงานได้ตามสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป เพื่อให้บรรลุเป้าหมายของการวางแผน (ชนาธิป สุริยะงาม, 2555, น.166 – 176)

ดังนั้น ในการศึกษาวิจัยครั้งนี้ได้ให้ความหมาย ความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี (Audit Planning Effort) หมายถึง ความมุ่งมั่นผลักดันให้เกิดการกำหนดขอบเขต วิธีการ ระยะเวลาและจังหวะเวลา ในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีอย่างต่อเนื่อง (Persistence) มีแนวทางที่แน่นอน (Direction) เพื่อไปสู่เป้าหมาย (Goal) ที่ต้องการ ภายใต้ข้อจำกัดของทรัพยากรที่มีอยู่ให้เกิดประโยชน์สูงสุดหรือให้เกินมาตรฐานที่มีอยู่ โดยตั้งอยู่บนพื้นฐานของความมานะ บากบั่น ไม่ย่อท้อ กล้าที่จะเผชิญต่อปัญหาอุปสรรคต่าง ๆ กล้าที่จะลงมือทำ เพื่อให้การวางแผนการสอบบัญชีดำเนินไปสู่ความสำเร็จตามประสงค์ (พงษ์ศักดิ์ แก้วมิลี 2552, ชนาธิป สุริยะงาม 2555 และศิริลักษณ์ เบญจภูมริน 2558)

### 2.2.2 กระบวนการของการวางแผนการสอบบัญชี

การสอบบัญชีเป็นกระบวนการของการรวบรวมและประเมินหลักฐานการสอบบัญชี เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถสรุปผลการตรวจสอบและจัดทำรายงานการสอบบัญชีได้ แบ่งออกได้เป็น 3 ขั้นตอน ได้แก่ การวางแผนการสอบบัญชี การปฏิบัติงานตรวจสอบ และการเสร็จสิ้นการสอบบัญชีและการออกรายงานการสอบบัญชี (นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทพร, 2557) ซึ่งการวางแผนการสอบบัญชื่อนั้น เป็นขั้นตอนที่สำคัญของการสอบบัญชีเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบและเพื่อให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ขั้นตอนการวางแผนการสอบบัญชีประกอบด้วย (มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2550, น.106-110)

#### (1) การพิจารณารับงานสอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีจะพิจารณาถึงการรับงานสอบบัญชีในช่วงก่อนการวางแผน (Pre-plan) ทั้งที่เป็นลูกค้ารายใหม่และลูกค้ารายเดิม ดังนี้

(1.1) การตอบรับงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจะต้องรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจและสถานภาพทางกฎหมายของกิจการที่เข้าตรวจสอบ เพื่อพิจารณาความเสี่ยงในการปฏิบัติงานตามวิชาชีพ (Professional Exposure Risk) ดังนี้

- พิจารณาประเภทธุรกิจ โดยคำนึงถึงสภาพแวดล้อมโดยทั่วไปทางธุรกิจ เช่น ความเป็นไปได้ทางธุรกิจของกิจการที่เข้าตรวจสอบ การดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัทและกลุ่มธุรกิจที่กิจการดำเนินอยู่

- พิจารณารูานะทางสังคมของกิจการที่เข้าตรวจสอบ โดยคำนึงถึงการยอมรับของสังคมต่อธุรกิจนั้นและกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินธุรกิจ

- พิจารณาผู้เป็นเจ้าของและผู้บริหารที่เข้าตรวจสอบ โดยคำนึงถึงโครงสร้างการถือหุ้นของกิจการว่าเป็นการถือหุ้นแบบกระจายหรือโดยบุคคลกลุ่มใดกลุ่มหนึ่ง กลุ่มผู้ลงทุนหรือกลุ่มผู้ถือหุ้นเป็นใคร โดยเฉพาะผู้ถือหุ้นรายใหญ่หรือกลุ่มผู้ถือหุ้นที่มีอิทธิพลต่อการดำเนินธุรกิจและการตัดสินใจของธุรกิจที่เข้าตรวจสอบ คำนึงถึงประวัติความเป็นมาและชื่อเสียงทางธุรกิจ ความซับซ้อนของโครงสร้างองค์กร รายการระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน รวมไปถึงความซื่อสัตย์ ความสามารถและทัศนคติของผู้บริหารที่อาจมีผลต่อระบบการควบคุมภายใน และการจัดหางบการเงิน

- พิจารณารูานะทางการเงินของกิจการที่เข้าตรวจสอบ โดยคำนึงถึงจำนวนทุนเรือนหุ้น ความเหมาะสมและความเพียงพอของเงินทุนหมุนเวียน รวมทั้งพิจารณาว่ากิจการจะสามารถดำเนินงานได้อย่างต่อเนื่องในสภาพเศรษฐกิจขณะนั้นได้หรือไม่ ผู้สอบบัญชีสามารถใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบในเบื้องต้น โดยเปรียบเทียบข้อมูลทางการเงินของกิจการกับข้อมูลต่าง ๆ เช่น ข้อมูลของงวดก่อน งบประมาณหรือประมาณการต่าง ๆ รวมไปถึงการวิเคราะห์อัตราส่วนและแนวโน้มต่าง ๆ ที่สำคัญ และการตรวจสอบผลของการเปลี่ยนแปลงและความสัมพันธ์ต่าง ๆ ที่ไม่สอดคล้องกับข้อมูลที่เกี่ยวข้องหรือไม่เป็นไปตามที่คาดหมาย

(1.2) ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี ภายหลังจากที่ผู้สอบบัญชีตกลงรับงานสอบบัญชีแล้ว ควรส่งหนังสือตอบรับงานสอบบัญชี (Engagement Letter) เพื่อหลีกเลี่ยงความเข้าใจผิดระหว่างผู้สอบบัญชีและกิจการที่เข้าตรวจสอบ โดยควรครอบคลุมถึงเรื่องต่อไปนี้

- วัตถุประสงค์ในการตรวจสอบงบการเงิน
- ความพึงชอบของผู้บริหารต่องบการเงิน
- ขอบเขตการตรวจสอบ การอ้างอิงกฎหมาย ข้อกำหนดหรือประกาศของ

หน่วยงานวิชาชีพที่ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตาม

- รูปแบบการรายงานหรือการติดต่อสื่อสารอื่น เพื่อแสดงผลการปฏิบัติงาน
- วิธีการเรียกเก็บและเกณฑ์ในการกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพ
- การขอให้ลูกค้ายืนยันข้อตกลงเกี่ยวกับการรับงาน โดยลงลายมือชื่อใน

หนังสือตอบรับงานสอบบัญชี

- ไม่มีข้อจำกัดในการได้รับข้อมูล เอกสารหลักฐาน หรือข้อมูลอื่นเกี่ยวกับการ

การตรวจสอบตามที่ผู้สอบบัญชีร้องขอ

- เนื่องจากการสอบบัญชีใช้วิธีการทดสอบและมีข้อจำกัดของระบบบัญชีและ

ระบบการควบคุมภายใน รวมถึงข้อจำกัดอื่น ทำให้มีความเสี่ยงที่มีอาจหลีกเลี่ยงได้ของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่อาจตรวจสอบไม่พบ

- ความคาดหวังที่จะได้รับหนังสือยืนยันจากผู้บริหารในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับ

การตรวจสอบเป็นลายลักษณ์อักษร

- (1.3) การเตรียมทีมงานตรวจสอบที่เหมาะสม โดยควรคำนึงถึงประสบการณ์

ในการตรวจสอบกิจการนั้นๆ หรือธุรกิจที่มีลักษณะเหมือนกันกล่าวคือในการปฏิบัติงานตรวจสอบควรมีผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่เคยผ่านการตรวจสอบกิจการนั้นมาก่อนหรือมีความรู้เกี่ยวกับธุรกิจนั้นและคำนึงถึงความต่อเนื่อง (Continuity) ของทีมงานตรวจสอบ ทีมงานตรวจสอบอาจรวมถึงผู้เชี่ยวชาญด้วยหากผู้สอบบัญชีวางแผนที่ใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญ

- (2) การกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ

การกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ โดยมุ่งเน้นเฉพาะการตรวจสอบเรื่องที่สำคัญ ช่วยให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานตรวจสอบอย่างมีประสิทธิภาพ และช่วยให้สามารถกำหนดวิธีการตรวจสอบให้เหมาะสมกับสถานการณ์ การกำหนดระดับความมีสาระสำคัญเป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี ซึ่งอาจพิจารณาจากความมีสาระสำคัญในระดับแต่ละรายงานในงบการเงิน ประเภทของรายการและการเปิดเผยข้อมูล ซึ่งความมีสาระสำคัญอาจมีผลมาจาก

ข้อพิจารณาโอกาสที่รายการนั้นจะแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างเป็นสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีอาจต้องปรับเปลี่ยนระดับความมีสาระสำคัญในระหว่างการปฏิบัติงานตรวจสอบหากสถานการณ์เปลี่ยนแปลง

(3) การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่ยอมรับได้และความเสี่ยงสืบเนื่อง ผู้สอบบัญชีควรวางแผนการตรวจสอบเพื่อให้ความเสี่ยงอยู่ในระดับที่ยอมรับได้ (Acceptable Audit Risk = AAR) ซึ่งผู้สอบบัญชีต้องการความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่ต่ำที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ ปัจจัยที่มีผลกระทบ ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อความเสี่ยงที่ยอมรับได้มีดังนี้

- ระดับของผู้ใช้งบการเงิน หากมีผู้ใช้งบการเงินเป็นจำนวนมาก เช่น งบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ผู้สอบบัญชีย่อมต้องการความเสี่ยงที่ยอมรับ (AAR) ได้ในระดับต่ำมาก นั่นคือ ผู้สอบบัญชีต้องรวบรวมหลักฐานในปริมาณมากและทีมงานควรมีความชำนาญในการตรวจสอบธุรกิจประเภทนั้น ในทางกลับกันหากตรวจสอบกิจการขนาดเล็ก มีผู้ใช้งบการเงินน้อยผู้สอบบัญชีสามารถกำหนดให้ AAR อยู่ในระดับสูง คือผู้สอบบัญชีสามารถยอมรับความเสี่ยงได้ระดับมาก

- ปัญหาทางการเงินของลูกค้า ภายใต้สถานการณ์ที่ลูกค้ามีปัญหาทางการเงิน ผลงานของผู้สอบบัญชีย่อมเป็นที่คาดหวังของผู้ใช้งบการเงินที่เกี่ยวข้อง ดังนั้นผู้สอบบัญชีจึงควรวางแผนการตรวจสอบเพื่อให้ความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่ยอมรับได้ (AAR) ต่ำที่สุด

- ความซื่อสัตย์ของผู้บริหาร หากผู้สอบบัญชีมีความกังวลในความซื่อสัตย์ของผู้บริหาร ผู้สอบบัญชีควรวางแผนการตรวจสอบเพื่อให้ความเสี่ยงที่ยอมรับได้ (AAR) อยู่ในระดับต่ำ เนื่องจากผู้บริหารที่มีปัญหาในเรื่องความซื่อสัตย์อาจทำการใด ๆ ซึ่งขัดแย้งกับผู้ถือหุ้นลูกค้า และกฎระเบียบต่าง ๆ

ในการปฏิบัติงานตามวิชาชีพ ผู้สอบบัญชีควรประเมินความเสี่ยงทุกครั้ง ทั้งสำหรับลูกค้ารายเดิมหรือลูกค้ารายใหม่ ไม่ว่าจะเป็นความเสี่ยงสืบเนื่อง (Inherent Risk) ที่ไม่สามารถควบคุมได้ หรือ ความเสี่ยงสืบเนื่อง (Inherent Risk) และความเสี่ยงที่เกิดจากกระบวนการตรวจสอบ (Detection Risk) ที่เกิดจากความซับซ้อนทางบัญชีที่อาจจะไม่สามารถมองเห็นข้อผิดพลาดโดยตรงได้

### (3.1) ความเสี่ยงสืบเนื่อง (Inherent Risk = IR)

การดำเนินธุรกิจก่อให้เกิดปัจจัยความเสี่ยงในด้านต่าง ๆ โดยที่ปัจจัยความเสี่ยงนั้นส่งผลกระทบต่อรายการในงบแสดงฐานะการเงินหรืองบกำไรขาดทุน ทำให้เกิดข้อผิดพลาดหรือเกิดการทุจริตที่แสดงในงบการเงิน ความเสี่ยงสืบเนื่องมี 2 ระดับ ได้แก่

ระดับที่ 1 ระดับงบการเงิน เป็นการพิจารณาภาพรวมของงบการเงินและกิจการ โดยพิจารณาจากลักษณะทางธุรกิจเชิงกิจการ ความซื่อสัตย์และประสพการณ์ของผู้บริหาร แรงกดดันที่ผิดปกติดังกล่าว และปัจจัยซึ่งกระทบต่ออุตสาหกรรมที่กิจการดำเนินอยู่

ระดับที่ 2 ระดับรายการและยอดคงเหลือในบัญชีและประเภทรายการ เป็นการพิจารณาในรายละเอียดของแต่ละรายการบัญชี ได้แก่ ความซับซ้อนของรายการที่ต้องอาศัยผู้เชี่ยวชาญหรือการประมาณการ การมีสินทรัพย์ที่มีความเป็นไปได้ว่าจะสูญหายหรือถูกขโมยได้ง่าย รายการที่ผิดปกติและซับซ้อน

### (3.2) ความเสี่ยงจากการควบคุม (Control Risk = CR)

ความเสี่ยงจากการควบคุม หรือ CR เป็นความเสี่ยงที่ระบบบัญชีหรือระบบการควบคุมภายในไม่สามารถป้องกัน ตรวจพบ และแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงได้ทันเวลา และเป็นความเสี่ยงที่เกิดจากระบบการควบคุมภายในไม่มีประสิทธิภาพ ไม่มีการปฏิบัติตามจนทำให้มีข้อผิดพลาดรวมอยู่ในงบการเงิน เช่น ไม่มีการอนุมัติรายการก่อนการจ่ายเงิน ทำให้มีการจ่ายเงินซ้ำกันหรือจ่ายค่าใช้จ่ายที่ไม่ใช่รายจ่ายของกิจการ

### (3.3) ความเสี่ยงที่เกิดจากระบวนการตรวจสอบ (Detection Risk = DR)

ความเสี่ยงจากการตรวจสอบ คือ ความเสี่ยงที่วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ผู้สอบบัญชีใช้จะไม่สามารถตรวจพบการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีอยู่ในงบการเงินได้ สาเหตุอื่นจะทำให้เกิดความเสี่ยงจากการตรวจสอบ ได้แก่ ความเสี่ยงจากการเลือกตัวอย่างวิธีการตรวจสอบที่ใช้ไม่มีประสิทธิภาพ และมีข้อบกพร่องในการปฏิบัติงานหรือสรุปความเห็นผิดพลาด

(4) การทำความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในและการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม

ผู้สอบบัญชีควรได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบบัญชีอย่างเพียงพอ เพื่อที่จะกำหนดและเข้าใจเกี่ยวกับประเภทของรายการที่สำคัญในการดำเนินงานของกิจการ การเกิดขึ้นของรายการ การบันทึกรายการทางบัญชีที่สำคัญ เอกสารประกอบรายการและบัญชีที่อยู่ในงบการเงิน กระบวนการรายงานทางการเงินและทางการบัญชีจากจุดเริ่มต้นของรายการและเหตุการณ์อื่นที่สำคัญจนถึงจุดสิ้นสุดในงบการเงิน นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีควรได้มาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมของการควบคุม (Control Environment) อย่างเพียงพอที่จะประเมินทัศนคติของกรรมการและผู้บริหารและการปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมภายใน

นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีจะต้องประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมก่อนการตรวจสอบ โดยศึกษาเปรียบเทียบการควบคุมภายในของกิจการกับมาตรฐานการควบคุมภายในที่ดี หากพบว่าระบบการควบคุมภายในมีการออกแบบไว้อย่างดี และมีประสิทธิผล ผู้สอบบัญชีจะกำหนดระดับความเสี่ยงจากการควบคุม (Control Risk) ในระดับต่ำ และทำการทดสอบการควบคุมก่อนการตรวจสอบเนื้อหาสาระ เพื่อย้ำให้แน่ใจว่าการควบคุมภายในมีประสิทธิผลจริง แต่หากระบบการควบคุมภายในมีการออกแบบไว้ไม่ดี และไม่มีประสิทธิผล ผู้สอบบัญชีจะกำหนดระดับความเสี่ยงจากการควบคุม (Control Risk) ในระดับสูง และทำการตรวจสอบเนื้อหาสาระเช่นเดียวกัน

(5) การพัฒนาแผนการสอบบัญชีและแนวการสอบบัญชี

การพัฒนาแผนการสอบบัญชีและแนวการสอบบัญชี ซึ่งเป็นผลมาจากการประเมินความเสี่ยง ความเสี่ยงสืบเนื่อง ความเสี่ยงจากการควบคุม และความเสี่ยงที่เกิดจากกระบวนการตรวจสอบ โดยในแต่ละกิจการนั้นอาจมีรูปแบบและเนื้อหาที่แตกต่างกันออกไป ขึ้นอยู่กับขนาดของกิจการที่ตรวจสอบ ความซับซ้อนของการตรวจสอบ วิธีการและเทคโนโลยีของผู้สอบบัญชีที่ใช้ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ การพัฒนาแผนการสอบบัญชีโดยรวมทั่วไปจะประกอบด้วย



- ชื่อกิจการลูกค้า ชื่อกระดาศทำการ งวดบัญชี ดัชนีเนื้อหาในกระดาศทำการ ชื่อผู้จัดทำพร้อมลงลายมือชื่อ ชื่อผู้อนุมัติแผนการตรวจสอบ

- ขอบเขตของการตรวจสอบ ข้อมูลของธุรกิจที่ตรวจสอบ สภาพแวดล้อมการควบคุม ผลการดำเนินงานในช่วง 6 เดือนที่ผ่านมาเปรียบเทียบกับปีก่อน

- ระดับความมีสาระสำคัญ นโยบายบัญชีที่สำคัญ เช่น กิจการเลือกใช้ นโยบายบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป หรือไม่มีการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชีจากปีก่อน

- การประเมินความเสี่ยงแต่ละระดับรายการ

- กำหนดการตรวจสอบ

เมื่อผู้สอบบัญชีพัฒนาแผนการสอบบัญชีแล้ว ผู้สอบบัญชีควรจัดทำแนวการสอบบัญชีให้สอดคล้องกับผลจากการประเมินความเสี่ยง หากผลการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมอยู่ในระดับต่ำ ผู้สอบบัญชีอาจเลือกใช้การทดสอบการควบคุม (Test of Control) เพื่อที่จะสนับสนุนการประเมินนั้น ในทางตรงกันข้ามหากการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมและความเสี่ยงสืบเนื่องอยู่ในระดับสูง ผู้สอบบัญชีควรวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ (Substantive Procedure) เพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่ทำให้ตรวจพบการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน ซึ่งมี 2 ประเภท คือ

(1) การทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ

(2) การวิเคราะห์เปรียบเทียบส่วนประกอบของแนวการสอบบัญชีโดยทั่วไป

ประกอบด้วย

- วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ เพื่อให้มั่นใจว่าการตรวจสอบจะบรรลุวัตถุประสงค์ทุกข้อ

- ขอบเขตการตรวจสอบ ประกอบด้วย ขนาดของตัวอย่างที่เลือก ระยะเวลาที่เลือกตรวจสอบ ช่วงเวลาที่ทำการตรวจสอบ และประเภทการตรวจสอบที่ใช้

- เวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ เป็นเวลาที่กำหนดให้ใช้โดยประมาณตามมาตรฐานของทีมงาน เพื่อควบคุมการทำงานของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี

- เทคนิคการตรวจสอบที่ใช้โดยละเอียด ประกอบด้วย การตรวจ การสังเกตการณ์ การสอบถาม การขอคำยืนยันยอด การคำนวณ และการวิเคราะห์เปรียบเทียบ

- คำนีกระดาษทำการที่อ้างอิง โดยระบุกระดาษทำการที่ตรวจสอบแต่ ละเรื่องอยู่ในหน้าใด
- ลายมือชื่อและวันที่ตรวจสอบและสอบทาน มีการลงลายมือชื่อเมื่อ ปฏิบัติงานและการสอบทานแล้วเสร็จพร้อมวันที่ที่ปฏิบัติงานเสร็จสิ้น

## 2.3 แนวคิดเกี่ยวกับความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี (Audit Creativity)

### 2.3.1 ความหมายของความคิดสร้างสรรค์

ความคิดสร้างสรรค์ (Creative Thinking) หมายถึง แนวคิด หรือกรอบแนวคิดที่ เกิดจากการพัฒนาจากสิ่งที่มีอยู่แล้วหรือเกิดขึ้นใหม่ด้วยการนำเสนอหรือแสดงออกในรูปแบบ ใหม่ๆ (ชนัญชิตา แคนไชสง, 2557, น.33 – 43) หรือเป็นความสามารถในการคิดที่แปลกใหม่ หลากหลาย รวดเร็ว และละเอียดลออ มีการมองปัญหารอบด้าน ก่อเกิดองค์ความรู้ใหม่ แนวคิดใหม่ หรือวิธีการปฏิบัติใหม่ๆ ซึ่งเป็นไปในทิศทางที่ก่อให้เกิดประโยชน์เป็นสำคัญ (บัวจันทร์ อินธิโส, 2552, น.102-116) สอดคล้องกับ ฉวีจริณีย์ แวนแก้ว (2553, น.121-132) ได้ให้ความหมายของการ พัฒนาความคิดสร้างสรรค์ (Creative Thinking) หมายถึง ความสามารถทางสมองที่คิดได้กว้างได้ หลายทิศทาง หรือลักษณะที่เรียกว่าการคิดแบบเอกนัย หรือการคิดแบบกระจาย (Divergent Thinking) เกิดจากการแสวงหานวัตกรรม เกิดจากการรื้อระบบทำให้เกิดสิ่งใหม่ หรือเกิดจากการ เอาความคิดประสบการณ์เดิมแล้วเชื่อมโยงกับสถานการณ์ใหม่ (เกรียงศักดิ์ เจริญวงศ์ศักดิ์, 2549, น. 4) ความสามารถทางสมองที่คิดเนื่องจากการเรียนรู้จากเงื่อนไขประสบการณ์รอบตัวหรือแนวทางที่ แก้ปัญหาต่างไปจากเดิม เป็นผลรวมขององค์ประกอบความคิดคล่อง (ดวงรัตน์ บุญวัน, 2552) เป็น ความสามารถในการคิดสิ่งแปลกใหม่ออกไปจากเดิมโดยอาศัยประสบการณ์ที่มีอยู่ออกมา ดัดแปลงแก้ไข และนำไปใช้แก้ปัญหาได้อย่างรอบคอบและมีความถูกต้อง ซึ่งจะส่งผลทำให้ แก้ปัญหาได้อย่างลงตัว เกิดนวัตกรรมใหม่และได้สิ่งใหม่ที่ดีกว่าเดิม (ศิริขวัญ จันลาศรี, 2551) โดย อาศัยการจัดการความคิดสร้างสรรค์ (Creative Management) หมายถึง กระบวนการทำงานใดๆ ที่ ทำให้บุคลากรในองค์กรสามารถใช้ความรู้เปิดโอกาสในการเรียนรู้เพื่อปรับปรุงวิธีการหรือ กระบวนการใหม่ๆ ในการทำงาน และการวิเคราะห์แก้ไขปัญหาที่เป็นประโยชน์และบรรลุ วัตถุประสงค์ขององค์กร (สถิต รินทา, 2553, น.79-93)

ดังนั้น ในการศึกษาวิจัยครั้งนี้ได้ให้ความหมาย ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี (Audit Creativity) หมายถึง ความสามารถในการคิดวิธีการที่แปลกใหม่ออกไปจากเดิม โดยอาศัย ประสบการณ์ที่มีอยู่ คัดแปลง ค้นหา แก้ไข ปรับปรุง และนำไปใช้ในการ ปฏิบัติงาน ทำให้สามารถ ปฏิบัติงานได้อย่างรอบคอบและมีความถูกต้องแม่นยำและมีประสิทธิภาพ (ศิริขวัญ จันลาศรี, 2551)

### 2.3.2 กระบวนการของความคิดสร้างสรรค์ (Creative Process)

กระบวนการความคิดสร้างสรรค์ หมายถึง วิธีการคิดหรือกระบวนการทำงานของสมองอย่างเป็นขั้นตอน และสามารถคิดแก้ปัญหาได้สำเร็จ ทอร์เรนซ์ (Torrance, 1965) ได้ให้คำอธิบายว่า เป็นกระบวนการของความรู้สึกไวต่อปัญหา หรือสิ่งที่บกพร่องขาดหายไป แล้วจึงรวบรวมความคิดตั้งเป็นสมมติฐานขึ้น ต่อจากนั้นก็ทำการรวบรวมข้อมูลต่าง ๆ เพื่อทดสอบสมมติฐานขึ้น และรายงานผลที่ได้เพื่อเป็นแนวคิดหรือแนวทางใหม่ (ปิยวรรณ อภินันท์รุ่งโรจน์, 2555)

กระบวนการของความคิดสร้างสรรค์ (เพ็ญนิดา ไชยสาณฑ์, 2555) อาจเกิดขึ้นโดยบังเอิญหรือโดยตั้งใจ ซึ่งสามารถทำได้ด้วยการศึกษา การอบรมฝึกฝน กระระดมสมอง (Brainstorming) มากกว่าครึ่งหนึ่งของการค้นพบ ความคิดสร้างสรรค์สามารถเกิดขึ้นได้ 2 ทาง คือ

(1) เริ่มจากจินตนาการแล้วย้อนสู่ความเป็นจริง เกิดจากการที่นำความฝันและจินตนาการซึ่งเป็นเพียงความคิด ความใฝ่ฝันที่ยังไม่เป็นจริง แต่เกิดความปรารถนาที่จะทำให้ความฝันนั้นเป็นจริง

(2) เริ่มจากความรู้ที่มีแล้วคิดต่อยอดสู่สิ่งใหม่ หรือที่เรียกว่า นวัตกรรม (Innovation) หรือคิดเพิ่มจากฐานข้อมูลที่มีอยู่

Dr. Daniel Pink ในหนังสือขายดี A Whole New Mind (2005) ได้กล่าวถึงกระบวนการที่จะสร้างความคิดสร้างสรรค์ที่ดีจำเป็นต้องใช้องค์ประกอบสำคัญ 3 ประการ คือ

ประการที่ 1 อิสระในการคิดและทำงาน (Autonomy)

ประการที่ 2 มีสิทธิและอำนาจที่จะพยายามปรับปรุงให้ดีขึ้นเรื่อย ๆ หรือก้าวไปสู่ความเป็นเลิศ (Mastery)

ประการที่ 3 มีความตั้งใจจริง (Purpose)

(เพ็ญนิดา ไชยสาธน์, 2555) ได้อธิบายกระบวนการสร้างความคิดสร้างสรรค์เพิ่มเติมว่า ความคิดเชื่อมโยงที่สามารถหาทางออกหลาย ๆ ทาง แสวงหาความเป็นไปได้สิ่งใหม่ ๆ และนอกกรอบ มีวิธีการอยู่ 6 ขั้นตอน ประกอบด้วย

- ขั้นตอนที่ 1 แสวงหาข้อบกพร่อง (Mess Finding)
- ขั้นตอนที่ 2 รวบรวมข้อมูล (Data Finding)
- ขั้นตอนที่ 3 มองปัญหาทุกด้าน (Problem Finding)
- ขั้นตอนที่ 4 แสวงหาความคิดที่หลากหลาย (Idea Finding)
- ขั้นตอนที่ 5 หาคำตอบที่รอบด้าน (Solution Finding)
- ขั้นตอนที่ 6 หาข้อสรุปที่เหมาะสม (Acceptance Finding)

ตามแนวคิดของ วอลลาส (Wallas, 1963) ได้อธิบายกระบวนการคิดสร้างสรรค์เพิ่มเติมว่า เป็นกระบวนการทำงานของสมองที่มีขั้นตอนต่าง ๆ ในการคิดแก้ปัญหาจนสำเร็จ เกิดจากการคิดสิ่งใหม่โดยการลองผิดลองถูกตามกระบวนการ 4 ขั้นตอน ดังต่อไปนี้

- ขั้นตอนที่ 1 ขั้นเตรียมการข้อมูลหรือระบุปัญหา
- ขั้นตอนที่ 2 ขั้นความคิดกำลังอยู่ในความสับสนของข้อมูลที่ได้มา
- ขั้นตอนที่ 3 ขั้นความคิดกระจ่างชัด คือขั้นที่ความคิดสับสนได้รับการเรียบเรียงและเชื่อมโยงเข้าด้วยกัน ทำให้เห็นภาพรวมของความคิด
- ขั้นตอนที่ 4 ขั้นทดสอบความคิดและพิสูจน์ให้เห็นจริง คือขั้นที่รับความคิดเห็นจากสามขั้นตอนแรกข้างต้นมาพิสูจน์ว่าจริงหรือถูกต้องเช่นไร

เช่นเดียวกับแนวคิดของ ฮัททิจสัน (ฮารี รังสินันท์. 2532: 60 อ้างอิงถึง Hutchison, 1949: 42-44) ที่เสนอว่า ความคิดสร้างสรรค์นั้นเป็นกระบวนการเชื่อมโยงความรู้ที่มีอยู่ทั้งหมดเข้าด้วยกัน อันจะนำไปสู่การแก้ปัญหาใหม่ที่ใช้เพียงเวลาในการคิดไม่ว่าจะเร็วหรือช้า โดยมีลำดับการคิด ดังนี้

- ขั้นตอนที่ 1 ขั้นเตรียมการรวบรวมประสบการณ์ อาจมีการลองผิดลองถูกและตั้งสมมติฐานเพื่อแก้ปัญหา
- ขั้นตอนที่ 2 ขั้นคิดขบข้องใจ เป็นระยะเวลาที่มีอารมณ์ครุ่นคิด อันสืบเนื่องมาจากการครุ่นคิด แต่ยังไม่สามารถหาทางแก้ปัญหาได้

ขั้นตอนที่ 3 ขั้นของการเกิดความคิด เป็นระยะที่สมองเกิดความคิด มองเห็นวิธีแก้ปัญหาหรือพบคำตอบ

ขั้นตอนที่ 4 ขั้นพิสูจน์ความคิด เป็นระยะเวลาการตรวจสอบประเมินผลโดยใช้เกณฑ์ต่างๆ เพื่อตรวจสอบคำตอบที่คิดได้ ว่าจริงหรือเท็จประการใด

### 2.3.3 ขอบเขตของความคิดสร้างสรรค์

(1) ความสามารถ (ability) ในการจินตนาการหรือสร้างสรรค์สิ่งใหม่ ๆ ซึ่งมิได้เริ่มต้นจากศูนย์ แต่เป็นการสร้างสรรค์ความคิดใหม่จากการผสมผสาน (Combining หรือ Synthesizing) เปลี่ยนแปลง (Changing) หรือการนำกลับมาใช้ใหม่ (Reapplying)

(2) ทักษะ (Attitude) คือ ความสามารถที่จะยอมรับการเปลี่ยนแปลงและสิ่งใหม่ ๆ พร้อมทั้งสัมผัสถึงความคิดที่หลากหลายและความเป็นไปได้ (Probability) มีความคิดที่ยืดหยุ่น ชอบเห็นสิ่งที่ดีขึ้นและพร้อมที่จะปรับปรุงอยู่เสมอ

(3) กระบวนการ (Process) ผู้ที่มีความคิดสร้างสรรค์จะทำงานหนักเพื่อพัฒนาความคิดและแนวทางแก้ปัญหาให้ดีขึ้นอย่างต่อเนื่อง ด้วยวิธีการเปลี่ยนแปลงแบบค่อยเป็นค่อยไปหรือปรับปรุงให้มีความสมบูรณ์ขึ้นตามลำดับ (เพ็ญนิดา ไชยสายัณห์, 2555)

### 2.3.4 หลักการส่งเสริมการพัฒนาความคิดสร้างสรรค์ให้แก่ผู้บริหาร

ผู้บริหารจะต้องเป็นผู้ริเริ่มสิ่งใหม่ ๆ ที่เกิดประโยชน์ต่อองค์กรหรือผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย และเพื่อเป็นแนวทางพื้นฐานให้ผู้ร่วมงานได้ปฏิบัติตามและเกิดความกระตือรือร้นที่จะสร้างสรรค์สิ่งใหม่ ๆ บ้าง Mackenzie and Corey (อ้างอิงจาก วิจิตร วรุตบางกูร, 2531, น.33) แสนอแนะแนวทางในการพัฒนาความคิดสร้างสรรค์ของผู้บริหาร ไว้ดังนี้

(1) ผู้บริหารไม่ควรยึดมั่นกับวิธีการบริหารอย่างใดอย่างหนึ่งตลอดไปในการบริหารงาน

(2) พยายามค้นหาแนวทางปฏิบัติงานที่ดีกว่าและใหม่กว่าอยู่เสมอ โดยไม่ผูกพันกับสิ่งเดิม

(3) รู้จักฟัง อ่าน และวิสาสะกับผู้บริหารคนอื่น ๆ ในระดับเดียวกันหรือสูงกว่า เรียนรู้การค้นพบ การทดลองสิ่งแปลก ๆ ใหม่ ๆ ที่ให้ประโยชน์ต่อการนำไปประยุกต์ใช้ในการบริหาร

(4) หมั่นตรวจสอบประสบการณ์และการฝึกรวมตัวเอง เพื่อหาจุดอ่อน และพยายามชดเชยจุดอ่อนนั้นด้วยการศึกษาหาความรู้เพิ่มเติมอย่างจริงจัง

(5) พยายามวิเคราะห์พฤติกรรมกรรมการบริหารของตนเสมอ การวิเคราะห์ พฤติกรรมของตนจะช่วยให้เข้าใจธรรมชาติของตนได้ดีขึ้น

(6) วิเคราะห์สาเหตุแห่งพฤติกรรมหรือเหตุแห่งการตัดสินใจเพื่อจะได้แก้ไข พฤติกรรมการบริหารงานให้สร้างสรรค์ยิ่งขึ้น

### 2.3.5 องค์ประกอบของความคิดสร้างสรรค์

องค์ประกอบของความคิดสร้างสรรค์นี้ได้รับอิทธิพลมาจากทฤษฎีโครงสร้าง ทางสติปัญญาของกิลฟอร์ด (Guilford, 1967: 62) ซึ่งเชื่อว่าความคิดสร้างสรรค์เป็นความสามารถ ทางสมองที่คิดได้อย่างซับซ้อน กว้างไกล หลายทิศทาง หรือที่เรียกว่า คิดอเนกนัย (Divergent thinking) ซึ่งประกอบด้วย 4 ประการ ดังนี้

(1) ความคิดริเริ่ม (Originality) หมายถึง ความคิดแปลกใหม่ไม่ซ้ำกับ ความคิดของบุคคลอื่น และแตกต่างจากความคิดธรรมดา ความคิดริเริ่มอาจเกิดจากการคิดจากเดิมที่มี อยู่แล้วให้แปลกแตกต่างจากที่เคยเห็น หรือสามารถพลิกแพลงให้กลายเป็นสิ่งที่ไม่เคยคาดคิด ความคิดริเริ่มอาจเป็นการนำเอาความคิดเก่ามาปรุงแต่งผสมผสานจนเกิดเป็นความคิดใหม่ ความคิด ริเริ่มมีหลายระดับซึ่งอาจเป็นความคิดครั้งแรกที่เกิดขึ้นโดยไม่มีใครสอนแม้ความคิดนั้นจะมีผู้อื่น คิดไว้ก่อนแล้วก็ตาม

(2) ความคิดคล่องแคล่ว (Fluency) หมายถึง ปริมาณความคิดที่ไม่ซ้ำกันใน เรื่องเดียวกัน โดยแบ่งออกเป็น 4 ประเภท ดังนี้

(2.1) ความคล่องแคล่วทางด้านถ้อยคำ (Word Fluency) เป็น ความสามารถในการใช้ถ้อยคำอย่างคล่องแคล่ว

(2.2) ความคิดคล่องแคล่วทางการโยงสัมพันธ์ (Associational Fluency) เป็นความสามารถที่จะคิดหาถ้อยคำที่เหมือนกันได้มากที่สุดเท่าที่จะมากได้ภายในเวลาที่ กำหนด

(2.3) ความคล่องแคล่วทางด้านการแสดงออก (Expression Fluency) เป็นความสามารถในการใช้วลีหรือประโยค กล่าวคือ สามารถที่จะนำคำมาเรียงกันอย่างรวดเร็ว เพื่อให้ได้ประโยคที่ต้องการ

(2.4) ความคล่องแคล่วในการคิด (Ideational Fluency) เป็นความสามารถที่จะคิดค้นสิ่งที่ต้องการภายในเวลาที่กำหนด

(3) ความคิดยืดหยุ่น (Flexibility) หมายถึง ประเภทหรือแบบของการคิด แบ่งออกเป็น 2 ประเภท ดังนี้

(3.1) ความคิดยืดหยุ่นที่เกิดขึ้นทันที (Spontaneous Flexibility) เป็นความสามารถที่จะพยายามคิดได้หลายทางอย่างอิสระ ความคิดของผู้ที่ยืดหยุ่นสามารถจัดกลุ่มได้หลายทิศทางหรือหลายด้าน ในขณะที่คนไม่มีความคิดสร้างสรรค์จะคิดได้เพียงทิศทางเดียว

(3.2) ความคิดยืดหยุ่นทางด้านการดัดแปลง (Adaptive Flexibility) หมายถึง ความสามารถในการดัดแปลงความรู้ หรือประสบการณ์ให้เกิดประโยชน์หลาย ๆ ด้าน ซึ่งมีประโยชน์ต่อการแก้ปัญหา ผู้ที่มีความยืดหยุ่นจะคิดดัดแปลงได้ไม่ซ้ำกัน

(4) ความคิดละเอียดลออ (Elaboration) หมายถึง ความคิดในรายละเอียดเป็นขั้นตอน สามารถอธิบายให้เห็นภาพชัดเจน หรือเป็นแผนงานที่สมบูรณ์ขึ้น ความคิดละเอียดลออจัดเป็นรายละเอียดที่นำมาตกแต่ง ขยายความคิดครั้งแรกให้สมบูรณ์ขึ้น

## 2.4 แนวคิดเกี่ยวกับความสามารถของบุคคล

### 2.4.1 ความหมายของความสามารถของบุคคล

ความสามารถของบุคคล (Self – Efficacy) หรือความสามารถของบุคลากร (Employees Competency) หมายถึง คุณลักษณะส่วนตัวเป็นรายบุคคล ที่แสดงออกให้เห็นในด้านต่างๆ ทั้งด้านร่างกาย จิตใจ อารมณ์ สติปัญญา บุคลิกภาพ ความประพฤติที่แสดงออกทางด้านเหล่านี้มีความสัมพันธ์กับลักษณะด้านการปฏิบัติงานซึ่งจะแสดงออกให้เห็นถึงความสามารถด้านความรู้และความคิดริเริ่มสร้างสรรค์ คุณลักษณะทางจิตใจที่แสดงออกให้เห็นถึงเจตคติของบุคคลที่มีต่อการปฏิบัติงาน ความรับผิดชอบ ความขยันหมั่นเพียร และความเป็นผู้นำ (จารุวัลย์ ชัยคนารักษ์ กุล, 2554, น.53-61) ความสามารถทางกระบวนการปฏิบัติ และความสามารถทางทักษะวิชาชีพ (Good Qualification) หมายถึง ความชำนาญและความเชี่ยวชาญในการประยุกต์ใช้มาตรฐานวิชาชีพ

เพื่อเป็นพื้นฐานการปฏิบัติงานจริง ความสามารถในการเรียนรู้และรอบรู้พิจารณาใช้เทคนิคการตรวจสอบอย่างเหมาะสม รวมถึงการพัฒนาตนเองเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพ (บัวผา หทัยกิจเกษม, 2555, น.116-128) การเรียนรู้อย่างชาญฉลาดซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพจนทำให้ผลงานมีคุณค่าสูงสุดอย่างยั่งยืนและสูงกว่ามาตรฐาน สามารถแสดงให้เห็นถึงความแตกต่างระหว่างผลงานที่มีประสิทธิภาพและไม่มีประสิทธิภาพได้อย่างมีนัยสำคัญ (กชพร นามสีฐาน, 2558, น.103-112) สอดคล้องกับ นริษา ทองมณี (2556) และชัชวิษญ์ คำภิรมย์ (2554, น.28-39) ได้ให้ความหมายของความรู้ความสามารถ (Competency) หมายถึง ทักษะและความสามารถในการเรียนรู้ ประสบการณ์เรื่องหลักการและแนวคิดเพื่อนำมาประยุกต์ใช้คิดแก้ปัญหาเฉพาะหน้าได้ดี ใหว่พริบการตอบสนองต่อผู้อื่น ได้อย่างทันกาล ความสามารถที่จะมีปฏิสัมพันธ์กับผู้อื่นได้อย่างเหมาะสม (พิมพ์วิมล มะณีวงศ์, 2555, น.139-153) บุคคลที่มีพฤติกรรมส่วนบุคคล (Individual Behaviour) ซึ่งได้รับอิทธิพลจากต้นเหตุเหล่านี้ต่างกันก็จะแสดงพฤติกรรมแตกต่างกัน (จุฑามาศ สุนทร, 2553, น.38-52) สอดคล้องกับ สมทรัพย์ ไชยนิคม (2554, น.41-43) ได้อธิบายความหมายของความสามารถในการประกอบการ (Entrepreneurial Capability) หมายถึง ทักษะของผู้ประกอบการที่สามารถวางแผน บริหารจัดการ หาช่องทางเพื่อสร้างและผลักดันธุรกิจให้เกิดการพัฒนาไปสู่ความสำเร็จ และสามารถกำหนดกลยุทธ์ นโยบาย วิสัยทัศน์ พัฒนาให้เหมาะสมกับสังคมและสิ่งแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงอยู่เสมอ เพื่อเตรียมความพร้อมต่อความเสี่ยงต่าง ๆ ที่อาจเกิดขึ้น จำเป็นต้องมีสมรรถนะทางการบัญชี (Accounting Competency) ซึ่งเป็นเครื่องมือที่ช่วยดึงศักยภาพและความสามารถที่ซ่อนไว้ในตัวบุคคลนำมาใช้ในการเพิ่มผลสัมฤทธิ์ ในขณะเดียวกันบุคคลก็ต้องมีความสามารถด้านความรู้ความเข้าใจต่อกระบวนการปฏิบัติงาน และวิธีพัฒนาตนเอง เพื่อให้เกิดความก้าวหน้าในหน้าที่การงานและผลสัมฤทธิ์ในการปฏิบัติงาน (ธีรนนท์ วัฒนากานนท์, 2555, น.73-82)

ดังนั้น ในการศึกษาวิจัยครั้งนี้ได้ให้ความหมาย ความสามารถของบุคคล (Self – Efficacy) หมายถึง คุณลักษณะส่วนบุคคลที่เป็นทักษะ ประสบการณ์ พฤติกรรมทัศนคติ ความเชื่อชาญชาญ รวมถึงความสามารถในการมีปฏิสัมพันธ์กับบุคคลอื่น ที่เป็นพื้นฐานในการทำงานและสามารถปรับเปลี่ยนให้สอดคล้องกับสถานการณ์ (จารุวัลย์ ชัยคนารักษ์กุล, 2554)



## 2.4.2 ลักษณะและขอบเขตของความสามารถของบุคคล

ความรู้ความสามารถส่วนบุคคลจะช่วยยกฐานะทางวิชาชีพให้เป็นที่ยอมรับนับถือจากสาธารณชน เป็นหนึ่งในมารยาทของผู้สอบบัญชีและเป็นปัจจัยในการทำงานที่ช่วยเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของทรัพยากรมนุษย์ ซึ่งประกอบด้วย

(1) ความสามารถด้านความรู้ ความคิด และทักษะ (Knowledge Competence) เป็นความรู้ความสามารถที่สั่งสมมาจากการศึกษาเป็นพื้นฐาน สามารถใช้ภาษาเพื่อการสื่อสารทั้งการพูด การฟัง การอ่าน การเขียน ได้อย่างมีมาตรฐาน และสามารถคิด วิเคราะห์ วิวิจารณ์ แยกแยะ แก้ปัญหา ตัดสินใจ และค้นหาความรู้เพิ่มเติมจากแหล่งต่าง ๆ ได้ด้วยตนเอง (สมใจ ลักษณะ, 2543, น.45-46)

(2) ด้านทัศนคติ (Attitude) คือ ความคิด และมุมมองในการมองสิ่งต่าง ๆ ในแง่ดี ซึ่งทัศนคติที่ดี จะทำให้ปัญหาสามารถแก้ไขคล่องตัวได้อย่างดี (ประจักษ์ ทรัพย์อุดม, 2550, น.1)

(3) ความสามารถด้านการจัดการองค์ความรู้ (Knowledge Management) เป็นการรวบรวมองค์ความรู้ซึ่งกระจัดกระจายอยู่ในตัวบุคคล มาพัฒนาให้เป็นระบบ เพื่อให้สามารถเข้าถึงความรู้ และพัฒนาตนเองให้เป็นผู้รู้ รวมทั้งปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ อันจะส่งผลให้มีความสามารถในการชิงแข่งขันสูงสุด หรือเป็นเครื่องมือเพื่อการบรรลุเป้าหมายของงาน (วิจารณ์พานิช, 2559)

(4) ความเชี่ยวชาญ ความชำนาญ (Expertise) เป็นความรู้ที่เกิดขึ้นมาจากการฝึกฝน และประสบการณ์ ผู้ที่มีความเชี่ยวชาญและความชำนาญสามารถสร้างความโดดเด่นเชิงการประยุกต์ความรู้ด้านต่าง ๆ เพื่อพัฒนาตนเองหรือองค์กร (สมนึก เอื้อจิระพงศ์พันธ์, พัทธร์พวง วัฒนสินธุ์ และอัจฉรา จันทร์ฉาย, 2553, 596-616)

(5) ความสามารถในการทำงานร่วมกับบุคคลอื่น ความสามารถในการสื่อสาร และมีปฏิสัมพันธ์กับผู้อื่น (Relationship) คือความมีมนุษยสัมพันธ์ การสร้างความสัมพันธ์อันดี การรับรู้ รับฟัง และเข้าใจความคิดเห็นของบุคคลอื่น สามารถประสานงาน ร่วมมืออย่างถูกต้องและชัดเจน (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2548, น.420 – 442)

(6) ความสามารถด้านกระบวนการปฏิบัติ (Performance Competency) หมายถึง ความสามารถในการใช้เครื่องมืออุปกรณ์ที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานในองค์กร ความสามารถ

ในการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ (Information Technology) ความสามารถในการประสานงานและการวางแผน (จารุวัลย์ ชัยคณารักษ์กุล, 2554 อ้างถึง สมใจ ลักษณะ, 2543, น.45-46)

(7) ความสามารถด้านการแก้ไขปัญหา/หาโอกาสในวิกฤติ (Critical Opportunity Capability) หมายถึง การมองว่าการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นนั้น ถือเป็นโอกาสที่จะเริ่มต้นสิ่งใหม่ๆ และต้องสามารถใช้การเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นให้เกิดประโยชน์ (กัตัญญู หิรัญญู สมบูรณ์, 2547, น.10-12)

## 2.5 แนวคิดเกี่ยวกับประสิทธิภาพในการสอบบัญชี

### 2.5.1 ความหมายของประสิทธิภาพในการสอบบัญชี

ประสิทธิภาพการสอบบัญชี (Audit Efficiency) หมายถึง ผลงานของผู้สอบบัญชีที่สามารถสร้างความมั่นใจและความน่าเชื่อถือให้แก่ผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งได้ปฏิบัติโดยใช้ความรู้ความสามารถ ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และความประพฤตินของผู้สอบบัญชีตามหลักการพื้นฐานของการตรวจสอบงบการเงิน (วิวัฒน์ พงศศิลป์, 2554, น.55-66) สามารถปฏิบัติงานได้อย่างถูกต้อง รวดเร็ว และปริมาณของผลลัพธ์ที่ได้นั้นมีคุณภาพ (เข้มพร สุ่มมาตย์, 2554, น.67 – 81) โดยคำนึงถึงขนาดและจำนวนของทรัพยากรที่สูญเสียไป และใช้ดุลยพินิจอย่างมีเหตุมีผลในการพิจารณาเพื่อให้เกิดผลสำเร็จทางการสอบบัญชี (Audit Performance) ซึ่งหมายถึง ผลลัพธ์ที่เกิดขึ้นตามวัตถุประสงค์เบื้องต้น และแน่ใจว่ามีการควบคุมคุณภาพเพื่อให้ได้หลักฐานทางการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมแก่การแสดงความเห็นอย่างถูกต้องสมเหตุสมผล (ดารณี เอื้อชนะจิต, 2556) สามารถตรวจพบข้อผิดพลาดในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (อติศักดิ์ เจียรสุคนธ์, 2557, น.1-11) สอดคล้องกับ สุภัทรธร ทวีจันทร์ (2557, น.200-210) ได้ให้ความหมายของประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชี (Efficiency Planning of Audit) หมายถึง ความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชีในการกำหนดขอบเขต วิธีการ และเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ และสามารถปฏิบัติงานตามแผนที่กำหนดไว้ล่วงหน้าได้ โดยคำนึงถึงความสมดุลระหว่างต้นทุนที่เสียไปกับผลตอบแทนที่ได้รับ (Cost and Benefit) เพื่อมุ่งเน้นการมอบหมายงานที่เหมาะสม (Appropriate of Assigantion) และมีการประสานงานกับบุคคลที่เกี่ยวข้อง (Participant Integration) อันจะก่อให้เกิดความร่วมมือเพื่อป้องกันการเข้าใจผิด (Cooperation and Protect the Mistake) (พงษ์ศักดิ์ แก้วมิลี, 2552) Emerson (1912) ได้เสนอแนวคิดหลักของประสิทธิภาพการทำงาน (Job

Efficiency) คือ การทำงานได้เร็วและได้งานที่ดี สามารถในการปฏิบัติงานที่ได้รับมอบหมายอย่างเต็มที่ส่งผลให้งานสำเร็จตรงตามเป้าหมาย โดยการสูญเสียเวลาและพลังน้อยที่สุด (นิภาวรรณ ชินข้าง, 2554, น.84 – 93) ไว้ 3 ประการ (ชีวนันท์ สุขุมาลจันทร์, 2555, น.106 – 115 อ้างถึง สมพงษ์ เกษมสิน, 2549, น.30) คือ ประการที่ 1 การทำงานต้องเชื่อถือได้ (Reliable Working) ทั้งการบันทึกข้อมูล การนำเสนอข้อมูล ที่เชื่อถือได้ตรงกับความเป็นจริง ถูกต้อง รวดเร็วทันต่อเหตุการณ์เพียงพอและถาวร ไม่มีความผิดพลาดที่มีนัยสำคัญ (อ้างถึง ศศิวิมล (มีอำพล) ศรีเจริญจิตร, 2547, น.38) ประการที่ 2 งานเสร็จทันเวลา (Timeliness Work Success) คือการปฏิบัติงานที่ได้รับมอบหมายให้สำเร็จลุล่วงตามระยะเวลาที่กำหนดหรือตามมาตรฐานที่ตั้งไว้ และประการที่ 3 ผลงานได้มาตรฐาน (Standardized Work) งานที่เสร็จสมบูรณ์แล้วมีความถูกต้องเรียบร้อย มีความครบถ้วนตามกำหนด ทั้งเชิงปริมาณงานในหน้าที่ที่รับผิดชอบ ไม่ผิดพลาดหรือเกิดข้อบกพร่อง ได้ผลตามเป้าหมาย และไม่เกิดการสูญเปล่าของทรัพยากร (อ้างถึง สมใจ ลักษณ์ะ, 2549, น.45 – 50)

ความสามารถของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบและรายงานผลการตรวจสอบและรับรองบัญชีที่แสดงในงบการเงินและผลการดำเนินงานตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป อย่างเป็นอิสระจากหลักฐานที่เพียงพอ (บุญช่วง ศรีธรรมราชกูร์, 2554, น.49 – 61) สะท้อนให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติงานในความรับผิดชอบโดยตระหนักถึงคุณค่าทางวิชาชีพอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ซึ่งคุณค่าทางวิชาชีพนี้สามารถวัดได้จากความเป็นอิสระในการปฏิบัติตามมาตรฐานวิชาชีพ การมีมรรยาทของวิชาชีพ มีความตั้งใจ เรียนรู้อย่างต่อเนื่องเพื่อประโยชน์ต่อวิชาชีพ ซื่อสัตย์สุจริตในการปฏิบัติงานอย่างมีคุณธรรมและเที่ยงธรรม มีความรับผิดชอบต่อสังคม (ครุณี วงษ์ศิลป์, 2556, น.46 – 55) การแสดงความเห็นต่องบการเงินในรายงานผู้สอบบัญชีของผู้สอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินและสามารถสร้างความเชื่อมั่นในส่วนของคุณถูกต้องและครบถ้วนในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ ซึ่งคุณภาพการสอบบัญชีจะสามารถวัดได้จากรายงานการสอบบัญชีที่มีลักษณะเชิงคุณภาพที่ดี (นุชรี มาสกา, 2556, น.137 – 147) โดยประยุกต์จากมาตรฐานการตรวจสอบ (นารีรัตน์ พลอยพุ่ม, 2554, น.19 – 27 อ้างถึง อุษณา ภัทรมนตรี, 2547, น.270) ประกอบด้วย 7 คุณลักษณะ ได้แก่ 1) ความถูกต้อง (Accuracy) ของข้อความทุกประโยค ตัวเลข การปฏิบัติงานไม่ให้เกิดข้อผิดพลาดและบิดเบือนความจริงที่เกี่ยวข้อง โดยได้ประเมิน สรุป และนำเสนออย่างระมัดระวังและแม่นยำ 2) ความเที่ยงธรรม

(Objectiveness) ทั้งจากทัศนคติและผลการประเมินที่ปฏิบัติอย่างเป็นกลางไม่ลำเอียง ไม่มีผลประโยชน์ส่วนตัวหรืออยู่ภายใต้อิทธิพลของผู้อื่น โดยได้พิจารณาจากความจริงและสถานการณ์รอบด้านแล้ว 3) ความชัดเจน (Clearness) ในการสื่อความให้ผู้อ่านรายงานการตรวจสอบเข้าใจและสามารถแสดงลำดับความเป็นเหตุเป็นผลได้ 4) ความกะทัดรัด (Conciseness) ของข้อความที่สื่อสาร เพื่อให้ผู้อ่านเข้าใจและใช้เวลาน้อย โดยยังคงรักษาความต่อเนื่องของแนวความคิดและความถูกต้องของการใช้ภาษา 5) ความสร้างสรรค์ (Creation) ของการสื่อสารในเชิงบวกที่สามารถจูงใจให้ผู้ปฏิบัติงาน องค์กร ผู้มีส่วนได้เสีย ปรับปรุงสิ่งที่จำเป็นและมีความหมายต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร 6) ความสมบูรณ์ (Completion) ของรายงานที่นำเสนอ ไม่ขาดสารสนเทศที่สำคัญต่อผู้อ่านที่เป็นเป้าหมาย ซึ่งประกอบด้วยสารสนเทศที่เป็นข้อสังเกตสนับสนุนข้อสรุปและข้อเสนอแนะ 7) ความทันกาล (Timeliness) โดยการนำเสนอผลการตรวจสอบภายในเวลาที่ดี ไม่ล่าช้า และควรทำในระดับด่วนเพื่อให้ผู้ที่เกี่ยวข้องมีโอกาสแก้ไขอย่างมีประสิทธิภาพ

ดังนั้น ในการศึกษาวิจัยครั้งนี้ได้ให้ความหมาย ประสิทธิภาพการสอบบัญชี (Audit Efficiency) หมายถึง ผลการปฏิบัติงานการสอบบัญชีที่สามารถสร้างความเชื่อมั่นให้แก่ผู้มีส่วนได้เสีย และเป็นไปตามความคาดหวัง โดยได้มาจากการใช้ทรัพยากรอย่างประหยัดและคุ้มค่าที่สุด ไม่ว่าจะเป็นระยะเวลา แรงงาน ต้นทุน รวมทั้งสิ่งต่าง ๆ ที่จำเป็นต้องใช้ในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีในกระบวนการ Input Process Output (ชีวันนัท สุขุมลจินทร์, 2555 และนิภาวรรณ ชินช้าง, 2554)

### 2.5.2 กระบวนการที่ดีซึ่งนำไปสู่ประสิทธิภาพในการสอบบัญชี

ประสิทธิภาพ คือ ภาวะที่ทำให้เกิดความสำเร็จ หรือความสามารถที่ทำให้เกิดผลในการทำงาน เมื่อใช้กับบุคคล หมายถึง ความสามารถในการทำงานได้ดี รวดเร็ว และเสร็จตรงเวลา เช่น บุคลากรที่มีประสิทธิภาพย่อมทำให้หน่วยงานพัฒนาไปได้อย่างรวดเร็ว เมื่อใช้กับองค์กรหรือหน่วยงาน ประสิทธิภาพ หมายถึง ระบบการดำเนินงานที่ทำให้เกิดความสำเร็จได้อย่างดี เช่น หน่วยงานที่มีประสิทธิภาพมีระเบียบขั้นตอนในการทำงาน พนักงานมีความรู้ความเชี่ยวชาญ มีระบบการตรวจสอบ และผลิตผลงานคุณภาพได้ตรงเวลานอกจากจะใช้กับบุคคลและหน่วยงานแล้ว ประสิทธิภาพยังใช้กับสิ่งต่าง ๆ ทั้งที่เป็นรูปธรรมและนามธรรม หมายถึง ภาวะของการดำเนินงานที่ให้ผลสำเร็จเป็นที่พอใจตามต้องการ ซึ่งประกอบด้วยกระบวนการ ดังต่อไปนี้

(1) ด้านการจัดการและการใช้ปัจจัยทรัพยากร (System Resource) การพิจารณาว่าการปฏิบัติงานสอบบัญชีจะมีผลผลิตได้ตามเป้าหมายความสำเร็จนั้น จะต้องจัดหาและใช้ทรัพยากรอย่างไร ทั้งทรัพยากรด้านเวลา แรงงาน ต้นทุน เป็นการพิจารณาประสิทธิภาพของการใช้ทรัพยากรว่ามีความถูกต้องเหมาะสมเพียงใด และไม่เกิดการสูญเปล่า (สมใจ ลักษณะ, 2543)

(2) ด้านกระบวนการปฏิบัติงาน (Internal Process and Operations) การพิจารณาว่ากระบวนการปฏิบัติงานสอบบัญชีนั้น เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติหน้าที่ตามบทบาทของพนักงาน การมีประสิทธิภาพของกระบวนการปฏิบัติงานที่ครบถ้วนต้องใช้เวลา น้อย ต้นทุนน้อย มีการใช้นวัตกรรมและเทคโนโลยีช่วยปฏิบัติงาน (สมใจ ลักษณะ, 2543)

(3) ด้านความพึงพอใจของทุกฝ่าย (Participant Satisfaction) สมใจ ลักษณะ (2543) ได้ให้ความหมายด้านความพึงพอใจของทุกฝ่ายว่า การพิจารณาว่าผลงานความสำเร็จของการทำงานและกระบวนการปฏิบัติงานที่นำมาใช้ นำมาซึ่งความพอใจของผู้เกี่ยวข้องต่างๆ เพียงใด หรืออยู่ในระดับใด

พงษ์ศักดิ์ แก้วมีสี (2552) ได้ให้ความหมายด้านความพึงพอใจของทุกฝ่ายว่า ความรู้สึกหรือทัศนคติของบุคคลใดที่มีความสัมพันธ์กับสภาพแวดล้อมในการทำงานของผู้สอบบัญชี ที่ส่งผลต่อการดำเนินงานที่ดี มีทัศนคติด้านบวก แสดงออกถึงความพึงพอใจ

(4) ด้านงานสำเร็จทันเวลา (Timeliness)

อดิศักดิ์ เจียรสุคนธ์ (2557) ได้ให้ความหมายด้านงานสำเร็จทันเวลาว่า การที่ผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติงานสอบบัญชีให้สำเร็จลุล่วงตามระยะเวลาหรือมาตรฐานที่ตั้งไว้

นุชรี มาสกา (2556) ได้ให้ความหมายด้านงานสำเร็จทันเวลาว่า การนำเสนอรายงานการสอบบัญชีต้องกระทำภายในเวลาที่ดี สามารถให้ผู้ที่เกี่ยวข้องมีโอกาสแก้ไข

## 2.6 ทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

ในการศึกษาวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยได้นำทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง 2 ทฤษฎี มาอธิบายความสำคัญและวัตถุประสงค์ของการวิจัย คือทฤษฎีความคิดสร้างสรรค์ ใช้เพื่ออธิบายผลกระทบระหว่างความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี และทฤษฎีความคาดหวัง ใช้เพื่ออธิบายถึงความคาดหวังของผู้มีส่วนได้เสียที่อาจเป็นปัจจัยส่งผลให้ผู้สอบบัญชีภาคี อากรมีความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีมากขึ้น

### 2.6.1 ทฤษฎีความคิดสร้างสรรค์ (Creativity Theory)

ทฤษฎีนี้นำเสนอถึงกระบวนการทางปัญญาระดับสูงที่ใช้กระบวนการทางความคิดหลาย ๆ อย่างมารวมกัน เป็นความคิดที่นอกเหนือไปจากการปฏิบัติงานตามประสบการณ์เดิม เพื่อสร้างสรรค์สิ่งใหม่ หรือแก้ปัญหาเดิมที่มีอยู่ให้ดีขึ้น (ภูวนาด วิศวชานกร และวิโรจน์ เกษฎาลักษณ์, 2558) ซึ่งได้มีนักวิชาการหลายท่านศึกษาค้นคว้าและนำเสนอทฤษฎีที่เชื่อมโยงความคิดสร้างสรรค์ไว้หลายทฤษฎี ในการศึกษาครั้งนี้ ผู้วิจัยได้นำทฤษฎีความคิดสร้างสรรค์ที่เกี่ยวข้องมาอธิบาย ดังนี้

(1) ทฤษฎีความคิดสร้างสรรค์ตามโครงสร้างทางสติปัญญา (Structure of Intellect Model) ของกิลฟอร์ด (Guilford อ้างถึงใน วณิช สุธารัตน์, 2547, น.200 – 201) ได้เสนอมิติของความสามารถทางสมองที่ทำงานร่วมกัน 3 มิติ ได้แก่

(ก) มิติที่ 1 ด้านเนื้อหา (Content) คือ สิ่งเร้าหรือข้อมูลที่เป็นสื่อกระตุ้นในการคิด ประกอบด้วยองค์ประกอบ 4 ชนิด (ปิยวรรณ อภินันท์รุ่งโรจน์, 2555, น.41 อ้างถึง อารีย์รังสินันท์, 2532, น.506 – 510) ได้แก่

- ภาพ เสียง และความรู้สึก (Figural/Auditory) หมายถึง ข้อมูลที่เป็นรูปธรรมที่สามารถรับรู้ ทำให้เกิดความรู้สำนึกคิดได้และมีความหมาย

- สัญลักษณ์ (Symbol) หมายถึง ข้อมูลที่ปรากฏในรูปของเครื่องหมายต่าง ๆ

- ความหมายทางภาษา (Semantic) หมายถึง ข้อมูลที่อยู่ในรูปของถ้อยคำ เช่น คำพูด หรือไม่อยู่ในรูปของถ้อยคำ เช่น ภาษาใบ้ ที่มีความหมายต่าง ๆ และสามารถใช้อัตนสื่อสารได้

- พฤติกรรม (Behaviour) หมายถึง ข้อมูลที่เป็นการแสดงออกทางกิริยา อากาการกระทำของมนุษย์ที่สามารถสังเกตและมองเห็นได้ รวมทั้งทัศนคติ การรับรู้ ความคิด

(ข) มิติที่ 2 ด้านวิธีการคิด (Operation) หมายถึง มิติที่แสดงลักษณะกระบวนการทำงานของสมองในลักษณะต่าง ๆ (พัชรมณช์ ศุภสุข, 2556, น.14) ประกอบด้วยองค์ประกอบ 5 ชนิด ได้แก่

- การคิดแบบรู้และเข้าใจ (Cognition) หมายถึง ความสามารถทางสมองของบุคคลในการตีความ และเข้าใจในสิ่งต่าง ๆ เมื่อเห็นสิ่งเร้า ได้ในทันทีทันใด

- การจำ (Memory) หมายถึง ความสามารถทางสมองของบุคคลในการเก็บสะสมรวบรวมข้อมูลความรู้ต่าง ๆ ไว้ได้ และสามารถระลึกออกมาได้ในรูปเดิมได้ตามต้องการ

- การคิดแบบอบเนกนัย (Divergent thinking) หมายถึง ความสามารถทางสมองของบุคคลในการคิดตอบสนองต่อสิ่งเร้า ได้หลายทิศทาง คิดหาคำตอบได้ โดยไม่จำกัดจำนวนจากสิ่งเร้าที่กำหนดให้ในเวลาจำกัด

- การคิดแบบเอกนัย (Convergent Thinking) หมายถึง ความสามารถทางสมองของบุคคลที่สามารถสรุปข้อมูลได้ดีที่สุดจากข้อมูลที่มีอยู่ และการสรุปดังกล่าวนั้นจะเน้นเพียงคำตอบเดียว

- การประเมินค่า (Evaluation) หมายถึง ความสามารถของบุคคลที่สามารถหาหลักเกณฑ์ที่สมเหตุสมผล และเหมาะสม จากข้อมูลที่กำหนดให้

(ค) มิติที่ 3 ด้านผลของการคิด (Products) หมายถึง มิติที่แสดงถึงผลในการตอบสนองต่อสิ่งเร้าเป็นผลมาจากการคิดตามมิติที่ 2 ได้ประกอบด้วยองค์ประกอบ 6 ชนิด ได้แก่

- หน่วย (Units) หมายถึง ส่วนย่อย ๆ ที่ถูกแยกออกมา มีคุณสมบัติเฉพาะของตนเองที่แตกต่างไปจากสิ่งอื่น

- จำนวน (Classes) หมายถึง กลุ่มของสิ่งมีชีวิตที่มีคุณสมบัติบางประการร่วมกัน

- ความสัมพันธ์ (Relations) หมายถึง ผลของการเชื่อมโยงความคิดแบบต่าง ๆ ตั้งแต่ 2 หน่วยเข้าด้วยกัน โดยอาศัยลักษณะบางประการเป็นเกณฑ์

- ระบบ (System) หมายถึง การเชื่อมโยงความสัมพันธ์ของผลที่ได้หลาย ๆ อย่าง เข้าด้วยกัน

- การประยุกต์ (Implications) หมายถึง การนำข้อมูลไปใช้ขยายความจากข้อมูลที่กำหนดให้ให้เกิดความแตกต่างไปจากเดิม เพื่อพยากรณ์หรือคาดคะเนข้อความอื่น

- การแปลงรูป (Transformation) หมายถึง การปรับปรุง โดยการตีความ ขยายความ ให้คำนิยามใหม่ หรือการจัดองค์ประกอบของข้อมูลใหม่ เพื่อนำไปใช้ในวัตถุประสงค์ใหม่

ทฤษฎีโครงสร้างทางสติปัญญา (Structure of Intellectual Theory) กำหนดให้ความคิดสร้างสรรค์เป็นส่วนหนึ่งของสติปัญญาที่มีรูปแบบขององค์ประกอบที่สัมพันธ์กัน (ดวงรัตน์ บุญวัน, 2552, น.44) ซึ่งเป็นพื้นฐานสำคัญในการสร้างความคิดสร้างสรรค์ กิลฟอร์ด (Guilford, 1967 : 60-64) ได้อธิบายว่า ความคิดสร้างสรรค์เป็นลักษณะการคิดแบบอนกนัย (Divergent Thinking) คือความคิดที่สามารถคิดได้หลายทิศทาง หลายแง่หลายมุม คิดได้อย่างกว้างไกล ซึ่งจะนำไปสู่การประดิษฐ์นวัตกรรมที่แปลกใหม่

(2) ทฤษฎีความคิดสร้างสรรค์เชิงมนุษยนิยม (Humanistic Approach) ได้มีนักวิชาการศึกษาและเสนอทฤษฎีความคิดสร้างสรรค์เชิงมนุษยนิยม ดังนี้

เดวิด (ดวงรัตน์ บุญวัน, 2552, น.47 อ้างถึง กรมวิชาการ, 2534, น.6) อธิบายว่า ความคิดสร้างสรรค์เป็นสิ่งที่มนุษย์มีติดตัวมาตั้งแต่กำเนิด ซึ่งผู้ที่สามารถนำความคิดสร้างสรรค์ออกมาใช้ได้ นั่น จะต้องมีคุณสมบัติที่เรียกว่า สัจจการแห่งตน คือ รู้จักตนเอง พอใจตนเอง และใช้ตนเองเต็มตามศักยภาพของตน ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับ การสร้างสภาวะหรือมีบรรยากาศที่สำคัญในการสรรค์ ประกอบด้วยความปลอดภัยในเชิงจิตวิทยา ความมั่นคงของจิตใจ ความปรารถนาที่จะเล่นกับความคิดและเปิดกว้างรับประสบการณ์สิ่งใหม่

มาสโลว์ (ดวงรัตน์ บุญวัน, 2552, น.47 อ้างถึง วณิช สุธารัตน์, 2547, น.191) อธิบายว่า ความคิดสร้างสรรค์เป็นองค์ประกอบที่สำคัญที่ทำให้บุคคลพัฒนาตนเองตามศักยภาพ ซึ่งบุคคลที่สามารถพัฒนาตนเองได้ตามศักยภาพนั้นจะต้องมีประสบการณ์ที่สูงยิ่งมาก่อน จะทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงวิธีการรับรู้และวิธีการคิดในลักษณะที่แปลกใหม่ ทำให้บุคคลเกิดความคิดสร้างสรรค์ในที่สุดและประสบความสำเร็จในลักษณะที่ต่างกัน

โรเจอร์ (Rogers, 1970 : 69-82 อ้างถึงใน พัชรมณฑ์ ศุกสุข, 2556, น.15) มีแนวคิดว่า ผู้ที่มีความคิดสร้างสรรค์เป็นผู้ที่รู้จักและยอมรับตนเองตามสภาพความเป็นจริง ทั้งในส่วนที่เป็นข้อบกพร่องและข้อดี ตระหนักในความสามารถของตน ฟังพาดตนเอง ริเริ่มได้ด้วยตนเอง



และสามารถนำพาตนเองได้และพัฒนาศักยภาพของตนเองได้อย่างเต็มที่ มีอิสระเสรีในการตัดสินใจเลือกทำในสิ่งต่าง ๆ โดยไม่มีผู้ใดเดือนร้อนทั้งตนเองและผู้อื่น การที่บุคคลสามารถพัฒนาตนเองและไปถึงเป้าหมายนั้นต้องมีสถานการณ์ที่ส่งเสริมความคิดสร้างสรรค์ ประกอบด้วย 1) ภาวะความปลอดภัยทางจิต และ 2) ภาวะที่มีเสรีในการแสดงออก

### (3) ทฤษฎีความคิดสร้างสรรค์ด้านสิ่งแวดล้อม (Environmental Approach)

ทอร์เรนซ์ (Torrance, 1964 : 56-58 อ้างถึงใน พัทธมนต์ สุขสุข, 2556, น. 15) เชื่อว่าความคิดสร้างสรรค์เกิดขึ้นมาจากการเรียนรู้จากประสบการณ์ หรือเกิดขึ้นมาจากการตอบสนองต่อเงื่อนไขรอบตัวที่เป็นสิ่งเร้าหรือกระตุ้นให้บุคคลเกิดพฤติกรรมเชิงสร้างสรรค์ นอกจากนี้ทอร์เรนซ์ (Torrance) ยังเชื่ออีกว่า บุคคลมีศักยภาพทางความคิดสร้างสรรค์ทั้งนั้น แต่มีความคิดสร้างสรรค์ไม่เท่ากันเนื่องด้วยสภาพแวดล้อมที่แตกต่างกัน

### (4) ทฤษฎีความคิดสร้างสรรค์ด้านความสัมพันธ์เชื่อมโยง (Associative Approach) มีนักวิชาการศึกษาและเสนอทฤษฎีความคิดสร้างสรรค์ด้านความสัมพันธ์เชื่อมโยง ดังนี้

เมดนิค (Mednick, S.A, 1978 อ้างถึงใน อารีย์ รังสินันท์, 2532, น.508) ได้อธิบายแนวคิดนี้ว่า ความคิดสร้างสรรค์เป็นความสามารถในการมองเห็นความสัมพันธ์ของเหตุการณ์ ความคิดในแง่มุมที่แปลกใหม่และเป็นประโยชน์ ยิ่งเป็นเหตุการณ์ที่มีความเกี่ยวพันกันน้อยหรือห่างกันมากเท่าไร แต่หากบุคคลสามารถมองเห็นความสัมพันธ์นั้น สะท้อนให้เห็นว่าบุคคลนั้นมีความคิดสร้างสรรค์สูง ลักษณะการมองความสัมพันธ์ตามแนวคิดของเมดนิค (Mednick) มองว่าบุคคลโดยทั่วไปจะมองความสัมพันธ์ใน 2 ลักษณะ คือ มองความสัมพันธ์ในเชิงกว้าง และมองความสัมพันธ์ในเชิงลึก ซึ่งบุคคลที่สามารถมองเห็นความสัมพันธ์ในลักษณะเชิงกว้างมากกว่าเชิงลึกถือเป็นบุคคลที่มีความคิดสร้างสรรค์สูง

วอลลาชและโคแกน (Wallach and Kogan, 1965) ได้อธิบายแนวคิดนี้ว่า ความคิดสร้างสรรค์เป็นความสามารถเชื่อมโยงสัมพันธ์ในลักษณะเช่นเดียวกับลูกโซ่ กล่าวคือเมื่อระลึกถึงสิ่งหนึ่งสิ่งใดได้ก็จะเป็นแนวทางให้ระลึกถึงสิ่งอื่น อาจกล่าวได้อีกนัยหนึ่งว่าความคิดสร้างสรรค์เป็นกระบวนการอันหนึ่งที่อยู่ระหว่างสิ่งเร้ากับการตอบสนอง

บุญถือ ทองอยู่ (อ้างถึงใน อารี พันธุ์มณี, 2547, น.154 - 155) ได้อธิบายแนวคิดนี้ว่า ความคิดสร้างสรรค์ คือกระบวนการอันหนึ่งอันใดซึ่งอยู่ระหว่างสิ่งเร้ากับการตอบสนองอาการต่อสิ่งเร้า การตอบสนองจะแสดงปฏิกิริยาที่ทำให้เกิดการระลึกได้ ซึ่งถ้าสิ่งเร้ากับการตอบสนองแสดงปฏิกิริยาต่อเนื่องกันไปได้มากก็ย่อมระลึกได้มาก ผู้ที่มีความคิดสร้างสรรค์สูงจะระลึกได้มากหลายแง่มุมหลายทิศทาง (Divergent Thinking) การระลึกได้มากย่อมมีโอกาสระลึกในสิ่งที่ผู้อื่นระลึกไม่ได้ บางครั้งสิ่งที่ระลึกได้นั้นอาจสัมพันธ์เข้ากับสิ่งใหม่

สมคิด กอมนิ (2544, น. 14) ได้อธิบายแนวคิดนี้โดยสรุปตามทฤษฎีของ วอลลาชและโคแกน (Wallach and Kogan) ว่า ประสบการณ์เรียนรู้มีผลต่อความคิดสร้างสรรค์ของมนุษย์ เนื่องด้วยความคิดสร้างสรรค์เกิดจากการโยงความสัมพันธ์ระหว่างมโนทัศน์ต่าง ๆ ที่บุคคลสั่งสมมาจากการเรียนรู้ การที่บุคคลจะมีความคิดมากน้อยเพียงใด ย่อมขึ้นอยู่กับความสามารถในการเชื่อมโยงมโนทัศน์ของคนเข้ากับสิ่งใหม่ได้มากที่สุด

ดังนั้น ทฤษฎีความคิดสร้างสรรค์ จึงถูกนำมาใช้ในการศึกษาครั้งนี้ เพื่อเป็นการอธิบายถึงผลกระทบระหว่างความคิดสร้างสรรค์ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ที่จะส่งผลกระทบต่อความสำเร็จในการปฏิบัติงานสอบบัญชี และส่งผลให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีมีประสิทธิภาพ

## 2.6.2 ทฤษฎีความคาดหวัง (Expectancy Theory)

ทฤษฎีนี้จะตั้งอยู่บนพื้นฐานของความคาดหวังที่ผู้มีส่วนได้เสียต้องการความเชื่อมั่นจากรายงานผู้สอบบัญชีในขณะที่สภาพเศรษฐกิจและสังคมมีวิวัฒนาการขึ้นตามลำดับ การบัญชีซึ่งเป็นสังคมศาสตร์ได้มีการปรับเปลี่ยนวิธีการในการรับรู้ราชการไปตามสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจและสังคม หรือข้อตกลงร่วมกันของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีประกอบกับข้อมูลทางการบัญชีต้องจัดทำขึ้นเพื่อตอบสนองต่อความต้องการของผู้ใช้งบการเงินหลายกลุ่ม เช่น ผู้ลงทุนผู้ให้กู้พนักงาน และเจ้าของกิจการ เป็นต้น แต่ละกลุ่มต่างก็มีความต้องการใช้ข้อมูลที่แตกต่างกัน ในส่วนการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีมุ่งเน้นการแสดงความคิดเห็นต่องบการเงินว่างบการเงินถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญหรือไม่ทำให้ข้อมูลทางการบัญชีเริ่มมีแนวโน้มที่จะไม่สามารถตอบสนองต่อวัตถุประสงค์ในการใช้เป็นเครื่องมือ (วัชรินทร์ วงศ์ตระกูลชัย, 2555, น.53 – 54)

ความคาดหวังเป็นการตั้งความปรารถนาที่จะเกิดขึ้นต่อสิ่งหนึ่งสิ่งใดในอนาคตของบุคคล ความคาดหวังเป็นลักษณะทางจิตวิทยาที่มีความเชื่อมั่นที่มีต่อสิ่งหนึ่งว่าน่าจะเป็นอย่างใดที่คิดไว้ ซึ่งไม่ได้เจาะจงที่การกระทำอย่างใดอย่างหนึ่ง แต่จะรวมไปถึงแรงจูงใจ ความเชื่อความรู้สึกทัศนคติและค่านิยมอีกด้วย ทั้งนี้ความคาดหวังจะเป็นตัวบอกว่าบุคคลจะต้องปฏิบัติอย่างไร เมื่ออยู่ในสถานการณ์ต่าง ๆ

Vroom (1964) ได้เสนอองค์ประกอบของทฤษฎีความคาดหวัง (Expectancy Theory) ในการอธิบายกระบวนการจูงใจของมนุษย์ในการทำงานที่สำคัญเรียกว่า VIE Theory ประกอบด้วย (เจตทล์ ดวงสงค์ต์, ออนไลน์)

- Valence หมายถึง ความพึงพอใจของบุคคลที่มีต่อผลลัพธ์
- Instrumentality หมายถึง เครื่องมือ อุปกรณ์ วิธีทางที่จะไปสู่ความพึงพอใจ
- Expectancy หมายถึง ความคาดหวังในตัวบุคคลนั้น ๆ บุคคลมีความต้องการหลายสิ่งหลายอย่าง ดังนั้น จึงพยายามค้นหาหรือ กระทำด้วย วิธีใดวิธีหนึ่ง เพื่อตอบสนองความต้องการหรือสิ่งที่คาดหวังไว้ ซึ่งเมื่อได้รับการตอบสนองแล้วก็ตามความคาดหวังของบุคคล จะได้รับความพึงพอใจ ขณะเดียวกันก็คาดหวังในสิ่งที่สูงขึ้นเรื่อย ๆ

พาราสุมาน, ไชแธมอล และ แบร์รี ( Parasuraman , Zeithmal and Berry, 1985 : 41-50) ได้ระบุถึงปัจจัยหลักที่มีผลต่อความคาดหวังของผู้บริการแบ่งออกเป็น 5 ประการ ได้แก่

- ประการที่ 1 การได้รับการบอกเล่า คำแนะนำจากบุคคลอื่น
- ประการที่ 2 ความต้องการของแต่ละบุคคล
- ประการที่ 3 ประสบการณ์ในอดีต
- ประการที่ 4 ข่าวสารจากสื่อ และ จากผู้ให้บริการ
- ประการที่ 5 ราคา

ทฤษฎีความคาดหวัง (Expectancy Theory) เป็นทฤษฎีเชิงกระบวนการ (Process Theory) ที่มีอธิบายพฤติกรรมของบุคคลว่าเป็นเรื่องของเป้าหมายของบุคคลและความคาดหวังในการบรรลุเป้าหมาย และความคาดหวังในการที่จะแสดงพฤติกรรมเพื่อให้บรรลุเป้าหมาย ซึ่งบุคคลจะต้องสามารถกำหนดและเข้าใจผลที่ต้องการบรรลุ (Gardon and associated, 1999: 450 อ้างถึงในเจตทล์ ดวงสงค์ต์, ออนไลน์)

ดังนั้น ทฤษฎีความคาดหวัง (Expectancy Theory) จึงถูกนำมาใช้ในการศึกษาครั้งนี้ เพื่ออธิบายความคาดหวังผู้สอบบัญชีภาษีอากรในการที่จะแสดงความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีเพื่อให้บรรลุเป้าหมายการสอบบัญชี และบรรลุความคาดหวังของผู้มีส่วนได้เสียที่มีต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชี ภายใต้สถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป

## 2.7 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาวิจัยได้ทำการทบทวนงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับตัวแปรที่ใช้ในการวิจัย ประกอบด้วย ตัวแปรความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี ตัวแปรความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี ตัวแปรความสามารถของบุคคล และตัวแปรประสิทธิภาพในการสอบบัญชี พบว่าม้งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

### 2.7.1 ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี (Audit Creativity)

ศิริขวัญ จันลาศรี (2551) ได้ทำการศึกษาผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทยจำนวน 317 คน เพื่อหาความสัมพันธ์ระหว่างการคิดอย่างมีวิจารณญาณ ความคิดสร้างสรรค์ และความสามารถในการทำงาน จากการศึกษาพบว่า การคิดอย่างมีวิจารณญาณ ด้านรู้จักคิดวิเคราะห์ และด้านหาเหตุผลที่ถูกต้อง มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความคิดสร้างสรรค์โดยรวมในทุกด้าน ทั้งด้านการแก้ปัญหาได้ลงตัว ด้านเกิดนวัตกรรมใหม่ และด้านได้สิ่งใหม่ที่ดีกว่าเดิม ส่วนการคิดอย่างมีวิจารณญาณด้านสืบค้นหาความจริง มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความคิดสร้างสรรค์ด้านการเกิดนวัตกรรมใหม่เพียงด้านเดียว การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างความคิดสร้างสรรค์กับความสามารถในการทำงาน พบว่า ความคิดสร้างสรรค์ ด้านการแก้ปัญหาได้ลงตัว มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสามารถในการทำงาน ด้านความสามารถในสาขาที่ทำ และด้านความสามารถอื่นๆ โดยจะไม่มีความสัมพันธ์และไม่ส่งผลกระทบต่อความสามารถในการทำงาน ด้านความสามารถทางด้านเทคนิค ในขณะที่ความคิดสร้างสรรค์ ด้านการเกิดนวัตกรรมใหม่ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสามารถในการทำงาน ด้านความสามารถในสาขาที่ทำ และด้านความสามารถทางด้านเทคนิค โดยจะไม่มีความสัมพันธ์และไม่ส่งผลกระทบต่อความสามารถในการทำงาน ด้านความสามารถอื่นๆ ส่วนความคิดสร้างสรรค์ ด้านสิ่งใหม่ที่ดีกว่าเดิม มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสามารถในการทำงานโดยรวมทุกด้าน ทั้งด้านความสามารถในสาขาที่ทำ ด้านความสามารถด้านเทคนิค และด้านความสามารถอื่นๆ

และได้ศึกษาความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ซึ่งพบว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความเห็นด้วยเกี่ยวกับความคิดสร้างสรรค์โดยรวมและเป็นรายด้านในทุกๆด้าน ได้แก่ ด้านแก้ปัญหาได้ลงตัว ด้านเกิดนวัตกรรมใหม่ และด้านได้สิ่งใหม่ที่ดีกว่าเดิม ในระดับมาก

ดวงรัตน์ บุญวัน (2552) ได้ศึกษา ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อความคิดสร้างสรรค์ของนักเรียนชั้นประถมศึกษาปีที่ 6 สังกัดสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาสุพรรณบุรี จำนวน 372 คน ผ่านแบบสอบถาม ได้ผลการวิจัยว่า ปัจจัยที่ส่งผลให้เกิดความคิดสร้างสรรค์นั้นคือ ปัจจัยด้านบุคลิกภาพ ปัจจัยด้านอารมณ์ ปัจจัยด้านแรงจูงใจ ปัจจัยด้านการอบรมเลี้ยงดูแบบประชาธิปไตย ปัจจัยด้านบรรยากาศที่ดีในโรงเรียน ปัจจัยด้านวิธีสอนของครู ปัจจัยด้านการจัดกิจกรรม และปัจจัยด้านการวัดและประเมินผล โดยปัจจัยด้านวิธีการสอนมีความสัมพันธ์กับความคิดสร้างสรรค์มากที่สุด รองลงมา ได้แก่ ปัจจัยด้านบุคลิกภาพ ปัจจัยด้านการวัดและประเมินผล ปัจจัยด้านอารมณ์ ปัจจัยด้านแรงจูงใจ ปัจจัยด้านบรรยากาศที่ดีในโรงเรียน ปัจจัยด้านการอบรมเลี้ยงดูแบบประชาธิปไตย ปัจจัยด้านการจัดกิจกรรม และปัจจัยด้านการอบรมเลี้ยงดูแบบให้ความรัก ตามลำดับ

บัวจันทร์ อินธิโส (2552) ทำการศึกษาผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จำนวน 264 คน ถึงความสัมพันธ์ระหว่างการพัฒนาตนเองกับความเป็นมืออาชีพ พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความคิดเห็นเกี่ยวกับความเป็นมืออาชีพโดยรวมในทุกด้านอยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านความเชี่ยวชาญในวิชาชีพ ด้านความคิดสร้างสรรค์ ด้านความสัมพันธ์กับผู้ที่เกี่ยวข้อง และด้านความเชื่อมั่นในตนเอง การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของการพัฒนาตนเองกับความเป็นมืออาชีพ ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย พบว่า การพัฒนาตนเองด้านการเรียนรู้ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความเป็นมืออาชีพด้านความเชี่ยวชาญในวิชาชีพ ด้านความคิดสร้างสรรค์ และด้านความเชื่อมั่นในตนเอง โดยไม่มีความสัมพันธ์และไม่ส่งผลกระทบต่อความเป็นมืออาชีพด้านความสัมพันธ์กับผู้ที่เกี่ยวข้อง ในขณะที่การพัฒนาตนเองด้านความคิด มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความเป็นมืออาชีพด้านความเชี่ยวชาญในวิชาชีพ และด้านความคิดสร้างสรรค์ โดยไม่มีความสัมพันธ์และไม่ส่งผลกระทบต่อความเป็นมืออาชีพด้านความสัมพันธ์กับผู้ที่เกี่ยวข้อง และด้านความเชื่อมั่นในตนเอง ส่วนการพัฒนาตนเองด้านการสื่อสารมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความเป็นมืออาชีพด้านความเชี่ยวชาญในวิชาชีพ ด้านความสัมพันธ์กับผู้ที่เกี่ยวข้อง และด้านความเชื่อมั่นในตนเอง โดยไม่มีความสัมพันธ์และไม่ส่งผลกระทบต่อความเป็น

มืออาชีพด้านความคิดสร้างสรรค์ และการพัฒนาตนเองด้านภาวะผู้นำจะมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความเป็นมืออาชีพในทุกด้านทั้งด้านความเชี่ยวชาญในวิชาชีพ ด้านความคิดสร้างสรรค์ ด้านความสัมพันธ์กับผู้ที่เกี่ยวข้อง และด้านความเชื่อมั่นในตนเอง

ฉฐรินีย์ แวนแก้ว (2553) ได้ให้ความสำคัญและทำการศึกษาเกี่ยวกับผลกระทบของประสิทธิผลการจัดการความรู้ที่มีต่อความสำเร็จในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ผ่านกลุ่มตัวอย่างจำนวน 188 คน จากผู้สอบบัญชีสหกรณ์สำนักงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ ใช้แบบสอบถามในการเก็บรวบรวมข้อมูล จากการศึกษาพบว่า ผู้สอบบัญชีสหกรณ์สำนักงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ เห็นด้วยกับการมีประสิทธิผลการจัดการความรู้โดยรวมในทุกด้านอยู่ในระดับมากและทุกด้านมีความสัมพันธ์กันโดยรวม ได้แก่ ด้านการป้องกันความรู้สูญหาย ด้านการเพิ่มคุณภาพการตัดสินใจ ด้านการปรับตัว และมีความยืดหยุ่น ด้านการสร้างความรู้ได้เปรียบทางการแข่งขัน ด้านการก่อให้เกิดนวัตกรรมใหม่ และด้านการพัฒนาความคิดสร้างสรรค์ และมีความคิดเห็นเกี่ยวกับความสำเร็จในการปฏิบัติงานโดยรวมในทุกด้านอยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านการบรรลุเป้าหมายตามความรับผิดชอบ ด้านการปฏิบัติตามกระบวนการและมาตรฐานด้านการใช้ทรัพยากรอย่างคุ้มค่า และด้านการสร้างความพึงพอใจให้กับผู้ที่เกี่ยวข้อง ในส่วนของการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างประสิทธิผลการจัดการความรู้กับความสำเร็จในการปฏิบัติงาน พบว่าประสิทธิผลการจัดการความรู้ด้านการเพิ่มคุณภาพการตัดสินใจ การสร้างความรู้ได้เปรียบในการแข่งขัน มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จในการปฏิบัติงานด้านการบรรลุเป้าหมายความรับผิดชอบ ด้านการปฏิบัติตามกระบวนการและมาตรฐาน และด้านการสร้างความพึงพอใจให้กับผู้ที่เกี่ยวข้อง ส่วนประสิทธิผลการจัดการความรู้ด้านการพัฒนาความคิดสร้างสรรค์มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จในการปฏิบัติงานด้านการใช้ทรัพยากรอย่างคุ้มค่า

สถิต รินทา (2553) ศึกษาผลกระทบของประสิทธิภาพการจัดการความคิดสร้างสรรค์และกลยุทธ์การพัฒนาผลิตภัณฑ์ใหม่ที่มีต่อผลการดำเนินงานของธุรกิจผลิตเครื่องใช้ไฟฟ้าและอิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย โดยพิจารณาในด้านของผู้ประกอบธุรกิจผลิตเครื่องใช้ไฟฟ้าและอิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย จำนวน 173 จากแบบสอบถาม พบความสัมพันธ์ของประสิทธิภาพการจัดการความคิดสร้างสรรค์ ด้านกระบวนการคิดสร้างสรรค์ ด้านผลผลิต

สร้างสรรค์ และด้านสภาพแวดล้อมของความคิดสร้างสรรค์ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับกลยุทธ์การพัฒนาผลิตภัณฑ์ใหม่ ในขณะที่ประสิทธิภาพการจัดการความคิดสร้างสรรค์ด้านบุคคลที่มีความคิดสร้างสรรค์ไม่มีความสัมพันธ์และไม่ส่งผลกระทบเชิงบวกต่อกลยุทธ์การพัฒนาผลิตภัณฑ์ใหม่ แต่จะมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับผลการดำเนินงานโดยรวม ได้แก่ การเจริญเติบโตของยอดขาย ความสามารถในการทำกำไร การบรรลุวัตถุประสงค์ของธุรกิจ และความพึงพอใจของผู้บริหาร

ชลธิชา ชิวปรีชา (2554) ศึกษาความคิดสร้างสรรค์โดยการจัดทำแผนกิจกรรมด้วยศิลปะ จากการเลือกกลุ่มตัวอย่างแบบเจาะจงจำนวน 21 คน พบว่า หลังการทำกิจกรรมการเรียนรู้ด้วยตัวเอง โดยการนำประสบการณ์เดิมมาผสมผสานกับสิ่งแวดล้อมที่อยู่รอบตัว ซึ่งจะทำให้ผลงานที่ออกมามีความแปลกใหม่ ทำให้บุคคลนั้นเกิดความคล่องแคล่ว รวดเร็วและเกิดความชำนาญในการทำงาน การฝึกการทำงานที่เป็นระบบทำให้เกิดการพัฒนาความคิดริเริ่มสร้างสรรค์ ความคิดคล่องตัว ความคิดยืดหยุ่น และความคิดละเอียดลออ องค์ประกอบของความคิดสร้างสรรค์ ทั้ง 4 ด้าน บ่งชี้ถึงวัฒนธรรมองค์กรอันจะส่งผลให้การควบคุมภายในขององค์กรนั้น ๆ มีประสิทธิภาพ สามารถเพิ่มผลผลิตโดยการประหยัดทรัพยากรได้มากยิ่งขึ้น

วรรณพร เลิศอวาาส (2554) ศึกษาเชิงลึกเกี่ยวกับพฤติกรรมด้านความคิดยืดหยุ่นและความคิดคล่อง ผ่านกิจกรรมการแก้ปัญหาและการตั้งปัญหา พบว่า ประสบการณ์ในการแก้ไขปัญหาโดยมีข้อกำหนดด้านเวลาส่งผลให้การพัฒนาความคิดคล่องได้จำนวนมากขึ้น และเมื่อมีการลงมือแก้ปัญหาส่งผลให้มีการพัฒนาด้านความคิดยืดหยุ่นเนื่องจากบุคคลต้องเลือกวิธีการแก้ปัญหาในหลายทิศทาง หลายมุมมอง เพื่อให้สอดคล้องกับสถานการณ์หรือสิ่งแวดล้อมหรือเงื่อนไขที่กำหนด

ปิยวรรณ อภินันท์รุ่งโรจน์ (2555) ได้ทำการศึกษาเปรียบเทียบความคิดสร้างสรรค์และความพึงพอใจที่มีต่อกระบวนการจัดการเรียนรู้ ด้วยแผนการสอนการจัดกิจกรรมศิลปศึกษา โดยวิธีการสุ่มตัวอย่างอย่างง่าย ได้จำนวนนักเรียนกลุ่มตัวอย่าง 15 คน ผลการศึกษาพบว่า การทำกิจกรรมเป็นจุดเริ่มต้นที่ส่งผลให้บุคคลมีความคิดริเริ่มสร้างสรรค์สิ่งแปลกใหม่ ออกไปจากเดิม ด้วยสาเหตุเพราะการจินตนาการของบุคคลที่มีความแตกต่างกัน ทำให้ผลงานที่

ปรากฏออกมาจึงมีความหลากหลาย แตกต่าง และแปลกใหม่ ซึ่งความหลากหลายนั้นทำให้คุณภาพของผลงานเพิ่มขึ้นด้วยเช่นกัน

พัชรมณท์ ศุภสุข (2556) ศึกษาวิธีการพัฒนาความคิดสร้างสรรค์ ของกลุ่มตัวอย่างจำนวน 90 คน พบว่า บุคคลที่ได้รับการกระตุ้นจากกิจกรรมที่แตกต่างกัน หรือมีประสบการณ์จากการทำกิจกรรมที่มีลักษณะต่างกัน จะมีความคิดสร้างสรรค์ที่แตกต่างกัน หากบุคคลมีการทำกิจกรรมและมีการเสริมแรงทางสังคมควบคู่ไปด้วยจะมีความคิดสร้างสรรค์สูงกว่าบุคคลที่ทำกิจกรรมเพียงอย่างเดียว นอกจากนี้การศึกษาไม่พบปฏิสัมพันธ์ร่วมกันระหว่างรูปแบบการทำกิจกรรมกับเพศ

ชญชิตา แคนไชสง (2557) ได้ศึกษาเกี่ยวกับผลกระทบของแรงจูงใจในวิชาชีพบัญชีที่มีต่อคุณภาพการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในเขตกรุงเทพมหานคร ผ่านกลุ่มตัวอย่างผู้สอบบัญชีภาษีอากรในเขตกรุงเทพมหานครจำนวน 95 คน จากการศึกษาพบว่าแรงจูงใจในวิชาชีพบัญชีด้านปริมาณงานและการประสบความสำเร็จตามเป้าหมาย ซึ่งถูกกำหนดให้เป็นตัวแปรอิสระ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการปฏิบัติงานโดยรวม ได้แก่ ด้านคุณภาพผลงาน (Quality of work) ด้านความรับผิดชอบ (Responsibility) ด้านความชำนาญ (Expertise) และด้านความคิดสร้างสรรค์ (Creative Thinking) ในขณะที่แรงจูงใจในวิชาชีพบัญชี ด้านการมุ่งมั่นที่จะทำให้เป้าหมายบรรลุผลสำเร็จ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการปฏิบัติงานด้านคุณภาพผลงานและด้านความรับผิดชอบเท่านั้น

วิภาวี อนุพันธ์พิศิษฐ์, เสนีย์ สุวรรณดี และ อศินีย์ ทองศิลป์ (2558) ได้ให้ความสำคัญและทำการศึกษเปรียบเทียบศักยภาพการแข่งขันของกลุ่มสาขาวิชาชีพบัญชีในประเทศไทยกับประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน เพื่อรองรับการเคลื่อนย้ายแรงงานภายใต้กรอบประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน โดยรวบรวมข้อมูลจากแบบสอบถามและแบบสัมภาษณ์ จากพิจารณาฝ่ายบุคคลระดับนโยบายของประเทศ กลุ่มในระดับผู้ประกอบการ/นักวิชาการที่ประกอบวิชาชีพบัญชี และกลุ่มในระดับผู้ปฏิบัติงานวิชาชีพบัญชี แรงงานวิชาชีพบัญชี จึงทำให้ทราบว่าไทยมีจุดเด่นด้านการทำงานที่ต้องอาศัยความละเอียด ความคิดสร้างสรรค์ มีความพร้อมด้านวิชาชีพมากที่สุด การปฏิบัติงานวิชาชีพด้วยความซื่อสัตย์สุจริต แต่ค่าจ้างแพงกว่าประเทศอินโดนีเซียและกลุ่มประเทศ CLMV และขาดทักษะทางด้านภาษาอังกฤษ



### 2.7.2 ความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี (Audit Planning Effort)

อัมรา เพียรบุชา (2551) ศึกษาถึงปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร จำนวน 408 จากแบบสอบถาม ผลการศึกษาพบว่า ระบบการควบคุมภายใน หลักฐานการสอบบัญชี การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี และการวางแผนการตรวจสอบบัญชี เป็นปัจจัยสำคัญที่ส่งผลกระทบต่อการปฏิบัติงานการตรวจสอบบัญชีทำให้การปฏิบัติงานมีประสิทธิภาพหรือขาดประสิทธิภาพ ปัจจัยด้านการวางแผนการสอบบัญชีส่งผลกระทบต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี ในเรื่องของ 1) ลักษณะและปริมาณของหลักฐานที่จะได้รับจากการตรวจสอบ 2) การกำหนดระดับของสาระสำคัญ 3) ลักษณะของรายงานและระยะเวลาที่ต้องการรายงานนั้นมีความเพียงพอ 4) ผลกระทบจากกฎหมายข้อบังคับ หรือประกาศของหน่วยงานควบคุมที่ประกาศใช้บังคับใหม่ ทั้งทางด้านบัญชีและการสอบบัญชี 5) ระดับความเชื่อถือได้ของระบบการควบคุมภายใน 6) การใช้ผลการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกลุ่มบริษัทในเครือ/บริษัทย่อยหรือสาขาของธุรกิจ 7) การใช้ผู้เชี่ยวชาญหรือมีความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านเฉพาะงาน 8) การใช้ความระมัดระวังในการตรวจสอบ และการพิจารณาว่างานด้านใดบ้างที่เสี่ยงต่อการทุจริตหรือข้อผิดพลาดอันมีสาระสำคัญ รวมทั้งรายการกับกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ในกรณีที่เป็นการตรวจสอบต่อจากปีก่อน ควรมีการเปลี่ยนแปลงเน้นการตรวจสอบไปด้านอื่น 9) ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในซึ่งผู้ตรวจสอบภายในจะมีส่วนช่วยในการวางแผนตรวจสอบบัญชี และ 10) ระยะเวลาที่คาดว่าจะใช้ในการตรวจสอบ

พงษ์ศักดิ์ แก้วมีสี (2552) ได้ศึกษาผลกระทบของประสิทธิภาพการวางแผนสอบบัญชีที่มีต่อความสำเร็จในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทย จำนวน 241 จากแบบสอบถาม พบว่า ผู้สอบบัญชีมีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชีโดยรวมในระดับมาก นอกจากนี้ผลการวิจัยยังแสดงให้เห็นว่าประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชี ด้านหลักฐานเพียงพอและเหมาะสม มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จในการปฏิบัติงาน ด้านการบรรลุเป้าหมาย ด้านมาตรฐานและความเชื่อถือได้ และด้านความทันเวลาของผลลัพธ์ แต่ไม่ได้มีความสัมพันธ์และผลกระทบในเชิงบวกกับความสำเร็จในการปฏิบัติงานด้านความพึงพอใจจากผู้ที่เกี่ยวข้อง ส่วนประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชี ด้านความสมดุลของต้นทุนและประโยชน์ที่ได้รับ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จ

ในการปฏิบัติงาน ด้านการบรรลุเป้าหมาย และด้านมาตรฐานและความเชื่อถือได้ แต่มิได้มีความสัมพันธ์และผลกระทบในเชิงบวกกับความสำเร็จในการปฏิบัติงานด้านความทันเวลาของผลิตภัณฑ์ และด้านความพึงพอใจจากผู้ที่เกี่ยวข้อง และประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชีด้านการมอบหมายงานอย่างเหมาะสมความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จในการปฏิบัติงาน ด้านการบรรลุเป้าหมาย ด้านมาตรฐานและความเชื่อถือได้ และด้านความพึงพอใจจากผู้ที่เกี่ยวข้อง ในขณะที่ประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชีด้านเกิดความร่วมมือและป้องกันการเข้าใจผิด มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกต่อความสำเร็จในการปฏิบัติงานในทุกด้าน

พรรณราย คำจันทร์ดี (2552) ได้ศึกษาการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามวงจรคุณภาพ PDCA ที่มีความสัมพันธ์และมีผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ จำนวน 186 คนพบว่า ประสิทธิภาพในการสอบบัญชีสหกรณ์มีผลกระทบต่อระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามวงจรคุณภาพ PDCA ด้านการวางแผนงานสอบบัญชีและด้านวิธีการตรวจสอบและจัดทำหลักฐานการปฏิบัติงาน จำนวนชั่วโมงในการอบรมความรู้เกี่ยวกับบัญชีและการสอบบัญชีมีผลกระทบต่อระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามวงจรคุณภาพ PDCA ด้านการสอบทานงานและด้านการรายงานการสอบบัญชี จำนวนชั่วโมงที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ได้รับการอบรมความรู้เกี่ยวกับบัญชีและการสอบบัญชีมีผลกระทบต่อระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีด้านความถูกต้องด้านความเป็นอิสระความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต และระดับการศึกษา มีผลกระทบต่อระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีด้านความเป็นอิสระความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต ในส่วนของการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามวงจรคุณภาพ PDCA ซึ่งมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีในภาพรวมอยู่ในระดับมากที่สุดซึ่งสามารถเรียงลำดับความสำคัญได้ดังนี้ 1) A-Action (การรายงานการสอบบัญชี) 2) C-Check (การสอบทานงาน) 3) P-Plan (การวางแผนงานสอบบัญชี) 4) D-Do (วิธีการตรวจสอบและจัดทำหลักฐานการปฏิบัติงาน)

ชนาธิป สุริยะงาม (2555) ได้ศึกษา ผลกระทบของความเป็นเลิศทางการสอบบัญชีที่มีต่อความสำเร็จในวิชาชีพของนักบัญชีธุรกิจอุตสาหกรรมเฟอร์นิเจอร์ในประเทศไทย จำนวน 84 คน พบว่า ความเป็นเลิศทางการบัญชีด้านการปรับปรุงและพัฒนาอย่างต่อเนื่อง และด้านการทำงานเป็นทีมเท่านั้นที่มีผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จในวิชาชีพโดยรวมทุกด้าน ได้แก่

ด้านความสุขในการทำงาน ด้านความก้าวหน้า ด้านความภาคภูมิใจ และด้านการยอมรับนับถือ ขณะที่ความเป็นเลิศทางการบัญชี ด้านความรู้ในสาขาอาชีพมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวก กับความสำเร็จในวิชาชีพ ด้านความสุขในการทำงาน การศึกษาครั้งนี้ไม่พบผลกระทบระหว่าง ความเป็นเลิศทางการบัญชีด้านการวางแผนที่มีต่อความสำเร็จในวิชาชีพแต่อย่างใด

ทัศนีย์ แสงสว่าง (2555) ได้ให้แนวทางการประเมินความเสี่ยงการสอบบัญชี โดยศึกษาผ่านกลุ่มตัวอย่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน 100 ราย ซึ่งอธิบายว่าการประเมินความเสี่ยงจากการตรวจสอบอาจมีปัจจัยเกี่ยวกับวิธีการตรวจสอบที่ใช้ไม่มีประสิทธิภาพมากพอหรือไม่ ตรงประเด็นกับเรื่องที่ตรวจสอบ อาจเป็นสาเหตุหลักที่ทำให้การตรวจสอบไม่มีประสิทธิภาพและไม่พบข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญ สำหรับการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับของงบการเงิน อาจมีปัจจัยที่ผลกระทบต่อการประเมินความเสี่ยงในเรื่องของสถานการณ์ทางเศรษฐกิจ และสภาพการแข่งขัน ส่วนการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมนั้นจะประเมินว่ากิจการมีการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่ได้กำหนดไว้อย่างสม่ำเสมอหรือไม่

บุหพันธ์ ศรีมูล (2556) ได้ศึกษาผลกระทบของมาตรฐานการปฏิบัติงานการสอบบัญชีที่มีต่อความสำเร็จในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จำนวน 108 คน พบว่า มาตรฐานการปฏิบัติงานการสอบบัญชี ด้านการวางแผนงานสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงลบกับความสำเร็จในการสอบบัญชีโดยรวม ด้านกรรมสิทธิ์และภาระหนี้สิน และด้านการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล เนื่องจากในช่วงที่มาตรฐานการสอบบัญชีมีการเปลี่ยนแปลง ผู้สอบบัญชีเห็นว่ามีผลกระทบในส่วนของการใช้เวลาในการปฏิบัติงานสอบบัญชีเพิ่มมากขึ้น และมีความยุ่งยากมากขึ้น ส่งผลทำให้การวางแผนงานสอบบัญชีและการสอบทานการปฏิบัติงานสอบบัญชีเป็นไปอย่างยากลำบากมากขึ้น ซึ่งเกิดจากการกำหนดวันที่ต้องนำส่งงบการเงินต่อตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ทำให้ผู้สอบบัญชีละเลยขั้นตอนการปฏิบัติงานไม่ เป็นไปตามขั้นตอนที่วางแผนไว้ ผลของความสำเร็จในการสอบบัญชีจึงเป็นลบกับการวางแผนงานสอบบัญชี ในทางตรงข้ามผู้สอบบัญชีมีความเห็นว่ามาตรฐานการปฏิบัติงานการสอบบัญชีด้าน การใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ และด้านความเสี่ยงในการสอบบัญชี จะส่งผลให้เกิดความสำเร็จในการสอบบัญชีในทุก ๆ ด้าน

มงคลรัตน์ สายเย็น (2555) ได้ศึกษาผลกระทบของการวางแผนการสอบบัญชีเชิงกลยุทธ์ที่มีต่อผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในภาคตะวันออกเฉียงเหนือ โดยรวบรวมข้อมูลจากแบบสอบถามจากผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในภาคตะวันออกเฉียงเหนือ จำนวน 314 คน ผลการวิจัยพบว่า ผู้สอบบัญชีสหกรณ์เห็นด้วยเกี่ยวกับการมีการวางแผนสอบบัญชีเชิงกลยุทธ์ โดยรวม ได้แก่ ด้านการวิเคราะห์สภาพแวดล้อม ด้านการประเมินระดับสาระสำคัญ ด้านการกำหนดภารกิจ และด้านการวัดผลและปรับปรุง อยู่ในระดับมาก เนื่องจากมาตรฐานการปฏิบัติงานในวิชาชีพผู้สอบบัญชี จะต้องให้ความสำคัญกับขั้นตอนของการวางแผนการสอบบัญชี ซึ่งถือเป็นขั้นตอนลำดับแรกก่อนที่จะเข้าทำการตรวจสอบ ดังนั้นองค์ประกอบทุกด้านที่เกี่ยวข้องกับการวางแผนการสอบบัญชี ผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีทุกประเภทรวมทั้งผู้สอบบัญชีสหกรณ์ จะถือเป็นภารกิจสำคัญที่ต้องดำเนินการให้มีความเหมาะสมครอบคลุมมากที่สุด เพื่อให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีบรรลุตามเป้าหมายและวัตถุประสงค์อย่างน่าเชื่อถือ

การวางแผนการสอบบัญชีเชิงกลยุทธ์ ด้านการวิเคราะห์สภาพแวดล้อม ไม่มีความสัมพันธ์และผลกระทบกับผลการปฏิบัติงาน ในขณะที่การวางแผนการสอบบัญชีเชิงกลยุทธ์ ด้านการประเมินระดับสาระสำคัญ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับผลการปฏิบัติงาน ด้านการบรรลุเป้าหมาย และด้านมาตรฐานและความเชื่อถือได้ ในส่วนของการวางแผนการสอบบัญชีเชิงกลยุทธ์ ด้านการกำหนดภารกิจ และด้านการวัดผลและปรับปรุง มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับผลการปฏิบัติงานโดยรวม ด้านการบรรลุเป้าหมาย ด้านมาตรฐานและความเชื่อถือได้ ด้านความทันเวลาและผลลัพธ์ และด้านความพึงพอใจจากผู้ที่เกี่ยวข้อง

ศิริพร ราชบัวน้อย (2555) ได้ทดสอบความสัมพันธ์และศึกษาถึงผลกระทบของมาตรฐานกระบวนการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพรายงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทย รวมทั้งเปรียบเทียบมาตรฐานกระบวนการสอบบัญชีและคุณภาพรายงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทย ผลการศึกษาพบว่า ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทยมีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับมาตรฐานกระบวนการสอบบัญชีทั้งด้านการกำหนดแผนปฏิบัติงานสอบบัญชี ด้านการวางแผนงานสอบบัญชี และด้านการปฏิบัติงานสอบบัญชี อยู่ในระดับมาก แต่มีความคิดเห็นในระดับมากที่สุดในส่วนของการมีมาตรฐานกระบวนการสอบบัญชี ด้านการสรุปผลจากหลักฐานการสอบบัญชี เนื่องจากการสรุปผลเป็นขั้นตอน/กระบวนการ ในการสรุป

ข้อมูลที่ได้จากการตรวจสอบและรวบรวมหลักฐานการตรวจสอบ ซึ่งเป็นหลักฐานข้อมูลที่มีความถูกต้องชัดเจน สามารถอธิบายถึงเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นได้อย่างเป็นระบบและได้ผลสรุปที่มีความน่าเชื่อถือภายใต้การใช้วิจรรณญาณเชิงผู้ประกอบวิชาชีพ

นอกจากนี้ผลการศึกษาแสดงให้เห็นถึงความสัมพันธ์และผลกระทบของมาตรฐานกระบวนการสอบบัญชี ด้านการกำหนดแผนปฏิบัติงานสอบบัญชีว่า มีความสัมพันธ์และมีผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพรายงานการสอบบัญชี ด้านความชัดเจน ด้านความกระชับ และด้านความทันต่อเวลา เนื่องจากการที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ปฏิบัติงานตามมาตรฐานกระบวนการสอบบัญชี โดยวางแผนและควบคุมงาน จนสามารถรวบรวมข้อมูล และหลักฐานให้เพียงพอ เป็นการกระชับทั้งเวลาและเนื้อหา ทำให้รายงานการสอบบัญชีมีคุณภาพ มีความชัดเจนในวัตถุประสงค์ ส่งผลให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจง่าย เกิดความเชื่อมั่นในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ในส่วนมาตรฐานกระบวนการสอบบัญชีด้านการวางแผนงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพรายงานการสอบบัญชี ด้านความถูกต้องและด้านความทันต่อเวลา เนื่องจากผู้สอบบัญชีสหกรณ์สามารถวางแผนการตรวจสอบและใช้วิธีการตรวจสอบต่างๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอ ขณะที่มาตรฐานกระบวนการสอบบัญชีด้านการปฏิบัติงานสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพรายงานการสอบบัญชี ด้านความถูกต้องเพียงด้านเดียว เนื่องจากในการปฏิบัติงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องพึงประพฤติปฏิบัติตามโดยใช้วิจรรณญาณอย่างสมเหตุสมผลในการทำงาน จึงทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีเป็นไปด้วยความถูกต้องในทุกกระบวนการ และมาตรฐานกระบวนการสอบบัญชีด้านการสรุปผลจากหลักฐานการสอบบัญชี มีความสำคัญอย่างยิ่ง ซึ่งจะมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกต่อคุณภาพรายงานการสอบบัญชีในทุกด้าน ได้แก่ ด้านความถูกต้อง ด้านความชัดเจน ด้านความกระชับ และด้านความทันต่อเวลา เนื่องจากผลงานของผู้สอบบัญชีคือรายงานและงบการเงินที่ผ่านการตรวจสอบแล้ว ผู้ใช้งบการเงินสามารถนำไปใช้เพื่อการตัดสินใจ ดังนั้นถือเป็นหน้าที่ที่สำคัญของผู้สอบบัญชีที่ต้องเสนอรายงานอย่างถูกต้องชัดเจนและไม่บิดเบือนข้อเท็จจริง เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินใช้งบการเงินอย่างมั่นใจในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ

จุฑารัตน์ คุณทุม (2556) ได้ทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างการบริหารงานสอบ บัญชีเชิงกลยุทธ์กับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จำนวน 115 คน พบว่า การบริหารงานสอบบัญชีเชิงกลยุทธ์ ด้านการตรวจสอบระหว่างกาล ด้านการตรวจสอบ ขั้นสุดท้าย และด้านการจัดทำรายงานการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับ คุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม และไม่พบความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ 0.05 ระหว่างการ บริหารงานสอบบัญชีเชิงกลยุทธ์ ด้านการจัดเตรียมงาน ด้านการจัดทำหนังสือรับงาน ด้านการ วิเคราะห์ความเสี่ยง ด้านการวางแผนการตรวจสอบ และด้านการสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้า กับ คุณภาพการสอบบัญชี

มะลิ ใจดี โศกกรวด (2556) ได้ศึกษาผลกระทบของกลยุทธ์การปฏิบัติงาน ทางการสอบบัญชีสมัยใหม่ที่มีต่อความเป็นเลิศทางการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรใน ประเทศไทย พบว่ากลยุทธ์การปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีสมัยใหม่มีความสัมพันธ์และผลกระทบ เชิงบวกกับความเป็นเลิศทางการสอบบัญชีโดยรวมเนื่องจากความเป็นเลิศทางการสอบบัญชีจะ เกิดขึ้นได้จะต้องมีการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีที่ดีและรอบคอบ ซึ่งผู้สอบบัญชีภาษีอากร มี ความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีกลยุทธ์การปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีสมัยใหม่โดยรวมและความเป็น เลิศทางการสอบบัญชีในทุก ๆ ด้านอยู่ในระดับมาก เนื่องจากการเตรียมงานและวางแผนการ สอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ถือเป็นสิ่งสำคัญในการเริ่มต้นกระบวนการงานสอบบัญชี เพื่อให้กระบวนการปฏิบัติงานสอบบัญชีในขั้นตอนต่อไปมีการเชื่อมโยงกันได้อย่างมีประสิทธิภาพ และจะต้องดำเนินงานในขั้นตอนการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบและรวบรวมหลักฐานจากการ สอบบัญชี เพื่อให้ได้หลักฐานใช้ประกอบการสรุปและแสดงความเห็นต่องบการเงินได้อย่าง สมเหตุสมผล ทั้งนี้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องจัดทำสรุปผลการตรวจสอบจากการสอบทานงานด้วย ความรู้ความสามารถและประสบการณ์ เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี

สุภัทรธร ทวีจันทร์ (2557) ได้ทดสอบผลกระทบของการเรียนรู้ในการสอบ บัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพการวางแผนสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทย จำนวน 240 คน จากแบบสอบถาม พบว่า การเรียนรู้ในการสอบบัญชี ด้านการใส่ใจในกระบวนการและ เทคนิคการสอบบัญชี ด้านการใช้เหตุผลในการแก้ปัญหา มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับ ประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชี ด้านหลักฐานเพียงพอและเหมาะสม และด้านความสมดุล

ของต้นทุนและประโยชน์ที่ได้รับ ส่วนการเรียนรู้ในการสอบบัญชีด้านการเชื่อมโยงระบบความคิด มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชีด้านการมอบหมายงานอย่างเหมาะสม ในขณะที่การเรียนรู้การสอบบัญชีด้านการจดจำความหมายและเหตุการณ์มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชีในทุกด้าน ทั้งด้านหลักฐานเพียงพอและเหมาะสม ด้านการมอบหมายงานอย่างเหมาะสม ด้านการประสานงานที่ดีกับผู้เกี่ยวข้อง และด้านความสมดุลของต้นทุนและประโยชน์ที่ได้รับ

พิมพ์วี ยามะเทวัน (2558) ทำการศึกษาในกลุ่มตัวอย่างจำนวน 134 คน เพื่อทดสอบผลกระทบของกระบวนการการสอบบัญชีที่ดีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี พบความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกระหว่างการพิจารณารับงานสอบบัญชี การรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจของลูกค้า การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี และการเสร็จสิ้นการสอบบัญชี กับคุณภาพการสอบบัญชี เนื่องจากการพิจารณางานสอบบัญชื่อนั้นจะนำมาซึ่งความเสี่ยงสูงหรือต่ำในการตรวจสอบกิจการ

Dutta & Graham (1998) ได้ทำการศึกษาการวางแผนการตรวจสอบและการประเมินผล ในสาระสำคัญหลายระดับสำหรับการรวมบัญชี เพื่อพัฒนาวิธีการวางแผนตรวจสอบสำหรับผู้ใช้เพื่อผสมผสานมุมมองที่แตกต่างกันในสาระสำคัญของกระบวนการตรวจสอบ ทั้งนี้ตั้งอยู่บนพื้นฐานของการพิจารณาร่วมกันระหว่างความสำคัญและความเสี่ยงของการตรวจสอบของการรวมบัญชี (ผลรวมและอัตราส่วน) ผลการศึกษาพบว่า วิธีการวางแผนจะพิจารณาจากค่าใช้จ่ายของความสัมพันธ์การตรวจสอบยอดคงเหลือในบัญชีต่าง ๆ ระดับการวางแผนการตรวจสอบของสาระสำคัญสำหรับบัญชีที่แตกต่างกันขึ้นอยู่กับขนาดของความสัมพันธ์ของบัญชี ข้อผิดพลาดที่คาดการณ์ไว้ และค่าใช้จ่ายของการตรวจสอบบัญชี มาตรฐานวิชาชีพ เช่น สำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. ระบบกฎหมาย ฯลฯ กำหนดสาระสำคัญของการตรวจสอบว่าขึ้นอยู่กับความต้องการของผู้ใช้งบการเงิน สาระสำคัญเหล่านี้ถึงแม้ว่าจะอำนวยความสะดวกให้ผู้สอบบัญชีแต่ไม่อาจทำให้ประสิทธิภาพในการตอบสนองความต้องการของผู้ใช้เพิ่มขึ้น การขาดกลไกที่เป็นทางการที่เกี่ยวข้องกับข้อจำกัดเหล่านี้ทำให้ผู้สอบบัญชีใช้ตัดสินใจในการวางแผนและการประเมินความเสี่ยง ความผิดพลาดที่จะต้องพิจารณาความมีสาระสำคัญในการตรวจสอบ ขั้นตอนการวางแผนอาจนำไปสู่ความเสี่ยงที่ไม่พึงประสงค์หรือการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพการทำงานเพิ่มเติม

ขั้นตอนการเสียค่าใช้จ่ายในช่วงปลายกระบวนการตรวจสอบ วิธีการที่ทำให้การเปลี่ยนแปลงจากระดับความมีสาระสำคัญของบัญชีอยู่ร่วมกันและอัตราส่วนทางการเงินที่แม่นยำของยอดคงเหลือในบัญชีที่มีสาระสำคัญ และให้เหตุผลว่าวิธีการพัฒนาการวางแผนการตรวจสอบในงานวิจัยนี้สามารถนำไปสู่ความก้าวหน้าในการพัฒนารูปแบบการเพิ่มประสิทธิภาพในการออกแบบแผนการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพ นอกจากนี้ยังมีการพัฒนาต่อไปถึงโมเดลความเสี่ยงที่จะรวมการตรวจสอบความซับซ้อนของการตัดสินใจที่มีสาระสำคัญ

Wooten, T.C. (2003) เสนอแบบจำลองคุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality Factors) โดยพบว่าปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี ประกอบด้วย (1) ปัจจัยภายในสำนักงานสอบบัญชี ประกอบด้วย ทรัพยากรบุคคล กระบวนการควบคุมงานภายในสำนักงาน และประสบการณ์การตรวจสอบ (2) ปัจจัยของทีมงานตรวจสอบ ประกอบด้วย การพัฒนาแผนการสอบบัญชี ความรู้ความสามารถและประสบการณ์การทำงานของทีมงานตรวจสอบ จำนวนบุคลากรและระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ การรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชี และการสอบทานงานสอบบัญชี (3) ปัจจัยด้านความเป็นอิสระ ประกอบด้วย การสอบบัญชีลูกค้านำรายเดิมเป็นระยะเวลาที่นานพอสมควร

Jean C. Bedard, Lynford Graham and Cynthia Jackson (2005) ได้ศึกษาลักษณะและความถี่ของลูกค้านำรายเดิมต่อการวางแผนการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยงของระบบสารสนเทศ และประเมินความสัมพันธ์ของลักษณะที่มีความเสี่ยงของระบบสารสนเทศในการประเมินผลและตัดสินใจวางแผนการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี จากผู้สอบบัญชีจำนวน 46 รายที่มีส่วนร่วมในการให้บริการลูกค้าทั้ง 23 ราย ในสองบริษัท (บริษัทสอบบัญชีนี้อยู่ในกลุ่มของ Big 4) โดยระบุปัจจัยความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีพบบ่อยที่สุดซึ่งจะเกี่ยวข้องกับระบบการควบคุมความปลอดภัยของระบบที่ล้ำสมัยและรูปแบบการจัดการ / ทักษะคิดในการบริหารงาน และเป็นปัจจัยความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับลักษณะของข้อมูลที่ผลิตโดยระบบของลูกค้าตามปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับรูปแบบการจัดการ / ทักษะคิดและความสามารถในการจัดการ งานวิจัยนี้จำแนกปัจจัยเสี่ยงโดยใช้กรอบ COSO แล้วประเมินความสัมพันธ์ของแต่ละประเภทของปัจจัยเสี่ยง ผลการศึกษา แสดงให้เห็นว่าเมื่อพิจารณาจากความเสี่ยงระบบสารสนเทศ ผู้ตรวจสอบบัญชีจะมุ่งเน้นโดยทั่วไปที่ปัจจัยเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับทักษะคิดของผู้บริหารที่มีต่อการควบคุมและความสามารถของผู้บริหารซึ่งเป็น



ประเภทปัจจัยที่มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญกับการวางแผนการตรวจสอบที่สูงขึ้น นอกจากนี้ยังกล่าวถึงลักษณะของลูกค้ำเป็นปัจจัยในเชิงบวกที่มีความเกี่ยวข้องกับวางแผนการตรวจสอบ ความเสี่ยงของระบบสารสนเทศ ส่วนด้านการรักษาความปลอดภัยของระบบพบว่ากิจกรรมการควบคุมความเสี่ยงเท่านั้นที่มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญกับการวางแผนการตรวจสอบในด้านคุณภาพการจัดการข้อมูล และผลการวิจัยยังพบว่าพื้นที่ที่เสี่ยงต่อสภาพแวดล้อมการควบคุมและข้อมูลปัจจัยเสี่ยงเรื่องการสื่อสารมีนัยสำคัญที่เกี่ยวกับการวางแผนการตรวจสอบ

Mock and Turner (2005 : 59-77) ได้ศึกษาวิธีปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี พบว่าในครั้งแรกที่มีตรวจสอบบัญชี ผู้ตรวจสอบบัญชีจะมีการวางแผนการตรวจสอบเพื่อสืบหาการทุจริต และตอบสนองอย่างเหมาะสมต่อผลลัพธ์ที่เกิดขึ้นจากการตรวจสอบ ซึ่งจากการวิจัยพบว่าเมื่อมีการทุจริตเกิดขึ้นที่งานตรวจสอบที่จะตอบสนองต่อปัจจัยความเสี่ยงจากการทุจริตก็จะมีการเปลี่ยนแปลงที่งานตรวจสอบที่บุคลิกแตกต่างจากเดิม มีการเปลี่ยนแปลงกระบวนการของแนวการสอบบัญชีที่จะวางแผนให้ครอบคลุมจุดที่อาจเกิดการทุจริตโดยตรง โดยมีการเพิ่ม หรือขยายขอบเขตการทดสอบ และยังพบว่าการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวเป็นการเปลี่ยนแปลงขอบเขตกระบวนการวางแผนให้มีผลกระทบต่อจำนวนของปัจจัยเสี่ยงจากการทุจริตที่ได้ตรวจสอบ

Kizirian, Mayhew and Sneathen (2005) ได้ศึกษาผลกระทบของการจัดการความสมบูรณ์ในการวางแผนการตรวจสอบบัญชีและหลักฐานการสอบบัญชี การศึกษาคั้งนี้ใช้ข้อมูลจากกระดาษทำการของลูกค้ำ 60 รายของบริษัทตรวจสอบบัญชี Big 4 สหรัฐอเมริกา โดยตรงเพื่อตรวจสอบอิทธิพลของความสมบูรณ์ของการบริหารจัดการของผู้สอบบัญชีที่จะเชื่อมโยงการค้นพบที่ขัดต่อข้อเท็จจริง โดยใช้รูปแบบจำลองเพื่อกระตุ้นตามวิธีของ Mock and Wright ผลการวิจัยพบว่า การจัดการความสมบูรณ์ในการวางแผนการตรวจสอบ ในกรณีที่เกิดความเสี่ยงว่าข้อมูลของลูกค้ำไม่มีความน่าเชื่อถือ ผู้สอบบัญชีพยายามเก็บรวบรวมหรือตรวจสอบข้อมูลปัจจัยภายนอกของงบการเงินแทนการไต่หาการตรวจสอบข้อเท็จจริงเพิ่มเติมของหลักฐานที่ลูกค้ำให้มา เป็นการปรับเปลี่ยนรูปแบบความเสี่ยงการวางแผนการตรวจสอบ ซึ่งการเปลี่ยนแปลงในระบบที่เกี่ยวข้องทั้งการวางแผนการตรวจสอบและการตรวจสอบ ประเมินได้ว่าผู้สอบบัญชีมีความซื่อสัตย์ในการจัดการความสมบูรณ์ในการวางแผนการตรวจสอบ ส่งผลให้ลูกค้ำเกิดการยอมรับและผู้สอบ

บัญชีสามารถรักษาลูกค้าเดิมซึ่งมีความสมบูรณ์ของการจัดการนี้แล้วและได้รับการจัดการในการ  
บวนการตรวจสอบ

Cohen, Krishnamoorthy, and Wright (2007) ได้ศึกษาบทบาทการตรวจสอบ  
ของคณะกรรมการ การที่ส่งผลกระทบต่อการประเมินความเสี่ยงและการตัดสินใจวางแผนการ  
ตรวจสอบของผู้สอบบัญชี ผลการวิจัยพบว่า ผู้สอบบัญชีมีการประเมินความเสี่ยงโดยธรรมชาติอยู่  
แล้ว จึงไม่ได้รับผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญโดยบทบาทการพึ่งพาคณะกรรมการที่มีอิทธิพลต่อ  
ผู้สอบบัญชี แต่ผู้สอบบัญชีจะตอบสนองต่อบทบาทของคณะกรรมการที่มีอิทธิพลเมื่อมีการ  
ประเมินความเสี่ยงการควบคุมและขอบเขตของการทดสอบการวางแผนการตรวจสอบ อย่างไรก็ตาม  
ตามหากคณะกรรมการที่มีอิทธิพลประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีว่ามีความอ่อนแอในแง่ของ  
บทบาทจากทั้งหน่วยงาน ผู้สอบบัญชีจะมีความพยายามเพิ่มขึ้นในการวางแผนการตรวจสอบ  
ในทางตรงกันข้าม หากคณะกรรมการที่มีอิทธิพลประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีว่ามีความ  
แข็งแกร่งพอ ผู้สอบบัญชีจะมีความพยายามในการวางแผนการตรวจสอบลดลง

### 2.7.3 ความสามารถของบุคคล (Self – Efficacy)

จุฑามาศ สุนทร (2553) ได้ศึกษา ผลกระทบของพฤติกรรมส่วนบุคคล  
คุณลักษณะองค์กร และสภาพแวดล้อมทางธุรกิจที่มีต่อจรรยาบรรณวิชาชีพ โดยผ่านกลุ่มตัวอย่างที่  
เป็นนักบัญชีธุรกิจ SMEs ในจังหวัดกาฬสินธุ์ จำนวน 330 คน พบว่า พฤติกรรมส่วนบุคคลทุกด้าน  
ได้แก่ ด้านทัศนคติ ด้านบุคลิกภาพ ด้านการรับรู้ ด้านการเรียนรู้ และด้านแรงจูงใจ รวมถึง  
สภาพแวดล้อมทางธุรกิจทุกด้าน ได้แก่ ด้านสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจ ด้านสภาพแวดล้อมทาง  
สังคม ด้านสภาพแวดล้อมทางการเมืองและกฎหมาย และด้านสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยี มี  
ความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับจรรยาบรรณวิชาชีพโดยรวม เนื่องจากการปฏิบัติตาม  
จรรยาบรรณส่วนใหญ่เกิดจากความสมัครใจของผู้ประกอบวิชาชีพ เพราะจรรยาบรรณเป็นเรื่อง  
เกี่ยวข้องกับคุณธรรมและความดีงาม และในการปฏิบัติวิชาชีพขั้นสูงจะต้องมีจรรยาบรรณเพื่อเป็น  
แนวทาง และการวิเคราะห์ความสัมพันธ์และผลกระทบระหว่างคุณลักษณะองค์กรกับจรรยาบรรณ  
วิชาชีพ พบว่าคุณลักษณะองค์กรด้านสายการบังคับบัญชา เพียงด้านเดียวที่มีผลกระทบต่อ  
ปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพ

จารุวัลย์ ชัยคนารักษ์กุล (2554) ได้ศึกษาผลกระทบของความสามารถของบุคลากรที่มีต่อผลการดำเนินงานของสำนักงานบัญชีในประเทศไทย จำนวน 204 คน จากแบบสอบถาม พบว่า ความสามารถของบุคลากร ด้านความสามารถด้านความรู้ความคิด มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับผลการดำเนินงานโดยรวม ทั้งด้านศักยภาพทางการแข่งขัน ด้านการใช้ทรัพยากรให้เกิดประโยชน์สูงสุด ด้านคุณภาพการให้บริการ และด้านความยืดหยุ่น ส่วนความสามารถของบุคลากร ด้านความสามารถทางกระบวนการปฏิบัติ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับผลการดำเนินงานด้านศักยภาพทางการแข่งขัน ด้านการใช้ทรัพยากรให้เกิดประโยชน์สูงสุด และด้านความยืดหยุ่น และความสามารถของบุคลากร ด้านคุณลักษณะทางจิตใจ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับผลการดำเนินงานด้านการใช้ทรัพยากรให้เกิดประโยชน์สูงสุด ด้านคุณภาพการให้บริการ และด้านความยืดหยุ่น

ชัชวิษญ์ คำภิรมย์ (2554) ได้ทดสอบ ความรู้ความสามารถทางการบัญชี และประสบการณ์ด้านการสอบบัญชี ที่มีผลกระทบต่อความสำเร็จในการทำงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จำนวน 128 คน ผ่านแบบสอบถาม พบว่า ความรู้ความสามารถทางการบัญชี ด้านความรู้ในวิชาชีพ ด้านทักษะทางวิชาชีพ และด้านเจตคติ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จในการทำงานโดยรวม ขณะที่ประสบการณ์ด้านการสอบบัญชี ด้านการปฏิบัติงานสอบบัญชี และด้านการบริการงานอื่น มีความสัมพันธ์และส่งผลกระทบต่อความสำเร็จในการทำงานในทุกด้าน

นนทลี ชัยเสนา (2554) ศึกษาผลกระทบของวัฒนธรรมองค์การและความรู้ความสามารถทางวิชาชีพตรวจสอบภายในที่มีต่อประสิทธิภาพการควบคุมภายใน ผ่านกลุ่มตัวอย่างที่เป็นผู้บริหารฝ่ายตรวจสอบภายในของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวน 117 คน พบความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างความรู้ความสามารถทางวิชาชีพตรวจสอบภายใน และองค์กรที่มีวัฒนธรรมต่อไปนี้ เช่น ความรับผิดชอบต่อน้ำที่ การทำงานเป็นทีม การยึดถือระบบคุณธรรม ความคิดริเริ่มสร้างสรรค์ ความรวดเร็วในการทำงาน การเปิดใจรับคำวิพากษ์วิจารณ์เพื่อปรับปรุงให้ดีขึ้น และการสื่อสารที่ดีในองค์กร เพราะถ้าหากองค์กรสามารถปลูกฝังวัฒนธรรมข้างต้นให้กลายเป็นจิตใต้สำนึกแก่พนักงาน จะทำให้การปฏิบัติงานภายใต้ปัจจัยต่าง ๆ นี้ เป็นไปอย่างสม่ำเสมอ

สมทรัพย์ ไชยนิคม (2554) ได้ศึกษา ผลกระทบของความสามารถในการประกอบกิจการที่มีต่อผลการดำเนินงานของธุรกิจ SMEs ในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ จากผู้ประกอบการธุรกิจ SMEs จำนวน 237 คน พบว่า ความสามารถในการประกอบกิจการ ด้านความมุ่งมั่นทะเยอทะยาน มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับผลการดำเนินงาน ด้านการเงินและด้านการเรียนรู้และการพัฒนา ส่วนความสามารถในการประกอบกิจการ ด้านความสามารถหาโอกาสในวิกฤติ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับผลการดำเนินงาน โดยรวมในทุกด้าน ทั้งด้านการเงิน ด้านลูกค้า ด้านกระบวนการภายใน และด้านการเรียนรู้และพัฒนา และความสามารถในการประกอบกิจการ ด้านความคิดริเริ่ม และด้านความกล้าเสี่ยง มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับผลการดำเนินงานโดยรวม ด้านการเงิน

เกื้อจิตร ชีระกาญจน์ (2555) จากการวิเคราะห์ห้วงค์ประกอบของสมรรถนะของผู้จัดการฝ่ายบริหารทรัพยากรบุคคลของกลุ่มธนาคารพาณิชย์ในประเทศ อธิบายได้ว่า สมรรถนะด้านความรู้ทาง Technical Skill , Focus on Customer สมรรถนะด้านทักษะทาง Communication , Teamwork และสมรรถนะด้านคุณลักษณะทาง Innovation , Leader ship , Flexibility , Motivation และ Building Relationship เป็นองค์ประกอบหลักที่เหมาะสมที่จะบริหารงานให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุดและเกิดผลบรรลุสำเร็จได้

ธีรนนท์ วัฒนาคานนท์ (2555) ได้ศึกษา ความสัมพันธ์ระหว่างสมรรถนะหลักทางการบัญชีกับผลการปฏิบัติงาน โดยทำการเก็บรวบรวมข้อมูลจากหัวหน้าส่วนการคลังองค์การบริหารส่วนตำบลในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือตอนล่าง จำนวน 259 คน ผ่านแบบสอบถาม ผลการศึกษาพบว่า สมรรถนะหลักทางการบัญชี ด้านความรู้ ด้านทักษะ ด้านความคิดเห็นเกี่ยวกับตนเอง ด้านบุคลิก และด้านแรงจูงใจ/เจตคติ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับผลการปฏิบัติงานโดยรวมในทุกด้าน ทั้งด้านปริมาณของงาน ด้านระยะเวลาปฏิบัติงาน ด้านคุณภาพของงาน และด้านวิธีการปฏิบัติ

บัวผา หทัยกิจเกษม (2555) ได้ศึกษาผลกระทบของคุณสมบัติที่ดีที่มีต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานผู้ตรวจสอบภายในธุรกิจที่เป็นสมาชิกสภาอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย โดยพิจารณาในมุมมองของผู้บริหารฝ่ายตรวจสอบภายในธุรกิจที่เป็นสมาชิกสภาอุตสาหกรรม

แห่งประเทศไทย จำนวน 450 คน การวิเคราะห์ความสัมพันธ์และผลกระทบ พบว่า คุณสมบัติที่ดี ด้านความรู้ความสามารถในวิชาชีพ ด้านมนุษยสัมพันธ์ และด้านความคิดสร้างสรรค์ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิผลการปฏิบัติงานผู้ตรวจสอบภายในโดยรวม ทั้งด้านการวางแผนตรวจสอบภายใน ด้านการดำเนินงานตรวจสอบภายใน และด้านการรายงานและติดตามผลการตรวจสอบภายใน นอกจากนี้ผลการศึกษายังพบว่าคุณสมบัติที่ดี ด้านมนุษยสัมพันธ์ และด้านความคิดสร้างสรรค์ เป็นคุณสมบัติที่มีส่วนช่วยในการประสานงานกับผู้รับตรวจและปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน ทั้งก่อนการตรวจสอบ ระหว่างการตรวจสอบ และหลังการตรวจสอบ ส่งผลให้ผู้ตรวจบรรลุตามวัตถุประสงค์การตรวจสอบภายใน และเกิดมูลค่าเพิ่มต่อองค์กร ด้านผู้รับตรวจก่อให้เกิดความพึงพอใจและเกิดทัศนคติที่ดีต่อการตรวจสอบภายใน

พิมพ์วิวัฒน์ มะณีวงศ์ (2555) ได้ศึกษา ความสัมพันธ์ระหว่างบุคลิกภาพที่ดี ความน่าเชื่อถือในการสอบบัญชีและความสำเร็จในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย จากแบบสอบถาม จำนวน 107 คน ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์และผลกระทบพบว่า บุคลิกภาพที่ดี ด้านความรู้ความสามารถและด้านการปรับตัวอย่างเหมาะสม มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความน่าเชื่อถือในการสอบบัญชีในทุกด้าน ส่วนการวิเคราะห์ความสัมพันธ์และผลกระทบระหว่างบุคลิกภาพที่ดีกับความสำเร็จในการสอบบัญชี พบว่า บุคลิกภาพที่ดีในทุกด้าน ทั้งด้านความเข้าใจผู้อื่น ด้านความรู้ความสามารถ และด้านการปรับตัวอย่างเหมาะสม มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จในการสอบบัญชี ทุกด้าน และการวิเคราะห์ความสัมพันธ์และผลกระทบระหว่างความน่าเชื่อถือในการสอบบัญชีกับความสำเร็จในการสอบบัญชี พบว่า ความน่าเชื่อถือในการสอบบัญชี ด้านศักยภาพในการสอบบัญชี และด้านจรรยาบรรณต่อผู้มีส่วนได้เสีย มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จในการสอบบัญชีในทุกด้าน นริษา ทองมณี (2556) ได้ศึกษาถึงความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีที่กับคุณภาพงานสอบบัญชี และศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพงานสอบบัญชีกับความสำเร็จในงานสอบบัญชี รวมทั้งพิจารณาผลกระทบของคุณภาพการสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชีจากการเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชี ผ่านกลุ่มตัวอย่างที่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จากแบบสอบถาม จำนวน 386 คน ผลการศึกษาพบว่า คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีด้านความรู้ความสามารถ ด้านการเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง และด้านจริยธรรมทางวิชาชีพ ส่งผลกระทบบในเชิงบวก

ต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชี แต่คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีด้าน ประสิทธิภาพสอบบัญชี ไม่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบ บัญชี ในขณะที่การเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชีมีส่วนช่วยทำให้ความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพ งานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีเพิ่มขึ้น

กชพร นามสีฐาน (2558) ได้ทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างความสามารถ ทางการบัญชีสมัยใหม่กับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย โดยผ่านการเก็บรวบรวมจากแบบสอบถาม จำนวน 137 คน การวิเคราะห์ความสัมพันธ์โดยใช้ตัว แปรตามเป็นประสิทธิภาพการปฏิบัติงานโดยรวมของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย พบว่า ความสามารถทางการบัญชีสมัยใหม่ ด้านความรู้ในงาน และด้านความสามารถในการวางแผน มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานโดยรวมด้านความสามารถ ทางการตัดสินใจ ด้านความถูกต้องของข้อมูล ด้านความทันเวลา และความสามารถทางการบัญชี สมัยใหม่ ด้านการสร้างองค์ความรู้ใหม่ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการ ปฏิบัติงานโดยรวม ด้านความสามารถทางการตัดสินใจ และด้านความถูกต้องของข้อมูล

Lin Fraser และ Hatherly (2003 : 19-34) ได้ศึกษาวิเคราะห์และทบทวนผลการ ลงความเห็นของผู้สอบบัญชี กรณีประเมินผลการดำเนินงาน พบว่า หลักฐานชัดเจนเกี่ยวกับ เครื่องมือที่สำคัญหลายประการที่เกี่ยวกับความรู้ความสามารถ ประสิทธิภาพของผู้สอบบัญชี ใน เรื่องลงความเห็นของผู้สอบบัญชีในประเด็นของการประเมินผลการดำเนินงานของกิจการ ผู้สอบ บัญชีที่มีประสิทธิภาพและมีความรู้ ความสามารถมากกว่า จะสามารถตรวจสอบกิจการที่ค่อนข้าง ยากและปฏิบัติได้อย่าง Consensus, Consistency และ Self – Insight ได้มากกว่าผู้สอบบัญชีที่มี ประสิทธิภาพและมีความรู้ ความสามารถน้อยกว่า ซึ่งจะมีส่วนสำคัญในการช่วยการพิจารณา ตัดสินใจลงความคิดเห็นในงบการเงิน ได้ถูกต้องและน่าเชื่อถือกว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพและ มีความรู้ ความสามารถที่น้อยกว่า

Nelson และคณะ (2003 : 215 – 237) ได้ศึกษาเกี่ยวกับ การสอนเรื่องการ ตัดสินใจอย่างมีเหตุผลแก่นักศึกษาสอบบัญชี กรณีศึกษา การฝึกเกี่ยวกับการตัดสินใจอย่างมีเหตุผล สามารถช่วยลดการลงความเห็นที่ผิดพลาดของผู้สอบบัญชีได้ในการวิจัยครั้งนี้ มีกลุ่มตัวอย่าง 3 กลุ่ม คือ นักศึกษาสอบบัญชีที่ได้รับการฝึกอบรม นักศึกษาที่ไม่ได้รับการฝึกอบรม และผู้สอบบัญชี

ที่มีประสพการณ์ผลการวิจัยพบว่า ทักษะและความรู้ความสามารถในการสอบบัญชี ช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถแก้ปัญหาในสถานการณ์ต่าง ๆ ซึ่งในการเรียนและฝึกอบรมสามารถช่วยให้ผู้สอบบัญชีได้เรียนรู้ถึงรูปแบบที่เป็นทางการและไม่เป็นทางการ และได้ศึกษาทั้งผลการลงความเห็นแบบที่มีหลักฐานและไม่มีหลักฐาน ซึ่งนักศึกษาสอบบัญชีที่ผ่านการฝึกอบรมสามารถมองเห็นข้อสรุปใด ๆ ที่มีหลักฐาน และไม่มีหลักฐานมากกว่าทั้ง 2 กลุ่ม แต่ผู้มีประสพการณ์มากสามารถจะมองเห็นสมมติฐาน ทั้งที่น่าเชื่อถือและไม่น่าเชื่อถือดีกว่าผู้สอบบัญชีที่ได้รับการฝึกฝน ดังนั้น สามารถสรุปได้ว่า คุณภาพการสอบบัญชีขึ้นอยู่กับความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชี รวมทั้งประสพการณ์ในด้านการสอบบัญชีควบคู่กันไป

Velayutham (2003) ศึกษาหลักการทางจริยธรรมทางการบัญชี ในมุมมองของหลักการทางจริยธรรมหรือหลักการทางการรับรองคุณภาพ พบว่า จริยธรรมทางการบัญชีหมายถึงคุณภาพ โดยองค์ประกอบของจริยธรรมเป็นหลักการขั้นพื้นฐาน ซึ่งเป็นการมุ่งเน้นไปที่เป้าหมายและแรงจูงใจ แต่มีผลกระทบต่อแนวปฏิบัติแบบมืออาชีพน้อย และยังไม่เป็นการบังคับใช้โดยทั่วไป

Alleyne and Howard (2005) ศึกษาความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบบัญชีในการป้องกันการทุจริต พบว่า ตามความรู้สึของผู้สอบบัญชี ฝ่ายที่จะป้องกันการเกิดทุจริตเป็นความรับผิดชอบของทางด้านฝ่ายบริหารจัดการ ในขณะที่ผู้ใช้งบการเงินและฝ่ายบริหารไม่เห็นด้วย และการควบคุมภายในและประสิทธิภาพของคณะกรรมการตรวจสอบภายในจะสามารถป้องกันการเกิดทุจริตและกำจัดการทุจริตได้ดีที่สุด

Kerler (2005) ศึกษาผลกระทบของความน่าเชื่อถือของผู้ตรวจสอบบัญชีที่แสดงความเห็นในงานสอบบัญชีจากลูกค้า พบว่า ผู้สอบบัญชีที่มีระดับของเหตุผลเชิงจริยธรรมสูง จะมีความน่าเชื่อถือมากกว่าผู้สอบบัญชีที่มีระดับเหตุผลเชิงจริยธรรมต่ำ ซึ่งผู้สอบบัญชีที่มีความน่าเชื่อถือจะมีสามารถแสดงความเห็นได้อย่างน่าเชื่อถือ

Beyer and Sridhar (2006) ศึกษาผลกระทบของความหลากหลายของลูกค้ามีผลอย่างไรต่อความน่าเชื่อถือในรายงานการสอบบัญชี พบว่า ผู้ตรวจสอบบัญชีที่ให้บริการลูกค้าที่หลากหลาย ในเวลาเดียวกันจะมีคุณภาพงานตรวจสอบลดลง และคุณภาพงานสอบบัญชีที่ลดลงยังบ่งชี้ถึงความเชื่อสัจธรรมที่ลดลง

Slatten & Mehmetoglu (2011) ศึกษาความผูกพันของบุคลากรที่มีต่อพฤติกรรมเชิงสร้างสรรค์ ผ่านกลุ่มตัวอย่างที่เป็นบุคลากรที่ปฏิบัติงานในส่วนของพนักงานต้อนรับจำนวน 279 คน พบว่า ปัจจัยความผูกพันของบุคลากรต่อพฤติกรรมเชิงสร้างสรรค์ (Innovation Behaviour) มีการเชื่อมโยงกัน แสดงให้เห็นถึงคุณค่าและความสำคัญของการมีส่วนร่วมในงานและการให้อิสระในการทำงาน รวมถึงให้ความสนใจเชิงกลยุทธ์ ซึ่งจะเป็นตัวขับเคลื่อนที่สำคัญที่ทำให้เกิดพฤติกรรมเชิงสร้างสรรค์

Seo, Chae & Lee (2014) ทดสอบผลกระทบของความสามารถในการดูดซับความรู้ การสำรวจองค์ความรู้ และการใช้ประโยชน์จากความคิดสร้างสรรค์ จากการเก็บรวบรวมข้อมูลจากบริษัททางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศในประเทศเกาหลีใต้ จำนวน 706 คน พบว่า ความสามารถทางการค้นหาความรู้ การสำรวจองค์ความรู้ และการใช้ประโยชน์จากองค์ความรู้ เป็นปัจจัยสนับสนุนทำให้บุคคลเกิดการรับรู้ความสามารถเชิงสร้างสรรค์ของตน และส่งผลต่อการเกิดความคิดสร้างสรรค์ในที่สุด

#### 2.7.4 ประสิทธิภาพการสอบบัญชี (Audit Performance)

นารีรัตน์ พลอยพุ่ม (2553) ได้ศึกษา ผลกระทบของความเสี่ยงในการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ผ่านกลุ่มตัวอย่างจำนวน 213 คน โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือ พบว่า ความเสี่ยงในการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ด้านความเสี่ยงในการปฏิบัติงานตามวิชาชีพ ด้านความเสี่ยงในการให้บริการลูกค้า มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงลบกับคุณภาพการสอบบัญชี เนื่องจากการปฏิบัติงานสอบบัญชีภายใต้สภาวะการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจที่รุนแรง การตรวจสอบกิจการที่ผู้บริหารมีทัศนคติในการเลือกนโยบายบัญชีและวิธีการบัญชีที่ไม่เป็นมาตรฐาน ย่อมส่งผลให้เกิดความยุ่งยากในการได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอและเที่ยงธรรม ทั้งนี้ หากความเสี่ยงดังกล่าวอยู่ในระดับที่ยอมรับได้ จนไม่ส่งผลที่เป็นสาระสำคัญต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชีย่อมทำให้คุณภาพการสอบบัญชีอยู่ในระดับที่เพิ่มขึ้น ความเสี่ยงที่เกิดจากการให้บริการลูกค้าในลักษณะต่าง ๆ เช่น ลักษณะความซับซ้อนของธุรกิจที่ดำเนินการอยู่ การถูกจำกัดขอบเขตในการปฏิบัติงานตรวจสอบโดยลูกค้า หรือการส่งหนังสือตอบรับงานตรวจสอบลูกค้า และความต้องการของลูกค้าที่เฉพาะเจาะจงล้วนเป็นปัจจัยที่ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้รับหลักฐานที่ขาดความน่าเชื่อถือหรือไม่เพียงพอต่อการแสดง



ความคิดเห็นต่องบการเงิน และทำให้คุณภาพการสอบบัญชีไม่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี อีกด้วย ในส่วนของความเสี่ยงด้านการปฏิบัติงานสอบบัญชี ไม่มีความสัมพันธ์และผลกระทบกับคุณภาพการสอบบัญชี

บุญช่วง ศรีธรรมราช (2553) ได้ศึกษา ความสัมพันธ์ระหว่างความเชี่ยวชาญ การสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จำนวน 151 คน ผ่านการเก็บรวบรวมข้อมูลโดยใช้แบบสอบถาม พบว่า ความเชี่ยวชาญการสอบบัญชี ด้านทักษะทางวิชาชีพ และด้านประสบการณ์วิชาชีพการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความกะทัดรัด ด้านความคิดสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล และความเชี่ยวชาญการสอบบัญชี ด้านจรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด และด้านความคิดสร้างสรรค์ ส่วนความเชี่ยวชาญการสอบบัญชี ด้านการเรียนรู้อย่างไม่จบสิ้น ไม่พบความสัมพันธ์ และผลกับที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ โดยในส่วนของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้นเห็นด้วยกับการมีความเชี่ยวชาญการสอบบัญชีโดยรวมอยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านทักษะทางวิชาชีพ ด้านประสบการณ์วิชาชีพการสอบบัญชี ด้านจรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชี และด้านการเรียนรู้อย่างไม่จบสิ้น

เข้มพร สุ่มมาตย์ (2554) ได้ทดสอบผลกระทบของศักยภาพภายในองค์กรและสภาพแวดล้อมภายนอกองค์กรที่มีต่อแรงกดดันในการทำงานและประสิทธิภาพในการทำงาน ผ่านการเก็บรวบรวมข้อมูลจากนักบัญชีธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ จำนวน 187 คน ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์และผลกระทบของแรงกดดันในการทำงานกับประสิทธิภาพการทำงาน พบว่า แรงกดดันในการทำงาน ด้านผลตอบแทนในการทำงาน มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงลบกับประสิทธิภาพการทำงาน ส่วนแรงกดดันในการทำงาน ด้านลักษณะงานที่รับผิดชอบ ด้านความสัมพันธ์กับเพื่อนร่วมงาน และด้านสภาวะแวดล้อมในสถานที่ทำงาน ไม่มีความสัมพันธ์และผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญกับประสิทธิภาพการทำงาน ทั้งนี้ศักยภาพภายในองค์กร ด้านโครงสร้างขององค์กร มีความสัมพันธ์และส่งผลกระทบเชิงลบกับแรงกดดันในการทำงาน เช่นเดียวกับสภาพแวดล้อมภายนอกขององค์กร ด้านผลตอบแทนในการทำงาน และ

ความสัมพันธ์กับเพื่อนร่วมงาน ที่มีความสัมพันธ์และส่งผลกระทบต่อเชิงลบกับแรงกดดันในการทำงาน

นิภาวรรณ ชินซ้าง (2554) ได้ใช้แบบสอบถามในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่างที่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จำนวน 204 คน เพื่อศึกษา ผลกระทบของสมรรถนะบุคลากรที่มีต่อประสิทธิภาพการทำงานของโรงเรียนอาชีวศึกษาเอกชน ผลการศึกษาพบว่า สมรรถนะบุคลากร ด้านการมุ่งผลสัมฤทธิ์ ด้านการบริการที่ดี และด้านความร่วมมือร่วมใจ มีความสัมพันธ์และผลกระทบต่อเชิงบวกกับประสิทธิภาพการทำงานโดยรวม

วีรวัดน์ ผงศิลป์ (2554) ศึกษาวิจัยผลกระทบของประสิทธิภาพการสอบบัญชีที่มีต่อภาพลักษณ์ส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งทำการเก็บรวบรวมจากแบบสอบถามจำนวน 170 คน พบว่า ผู้สอบบัญชีเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีประสิทธิภาพการสอบบัญชี ด้านจรรยาบรรณหรือมรรยาทของผู้สอบบัญชี ด้านมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และด้านวิจารณ์งานในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ อยู่ในระดับมาก ในส่วนการวิเคราะห์ความสัมพันธ์และผลกระทบของประสิทธิภาพการสอบบัญชีกับภาพลักษณ์ส่วนบุคคลโดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย พบว่า ประสิทธิภาพการสอบบัญชีด้านจรรยาบรรณหรือมรรยาทของผู้สอบบัญชี และด้านมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป มีความสัมพันธ์และผลกระทบต่อเชิงบวกกับภาพลักษณ์ส่วนบุคคลโดยรวม ด้านความเชื่อถือ ด้านการยอมรับ และด้านความเลื่อมใสศรัทธา ในส่วนของประสิทธิภาพการสอบบัญชี ด้านวิจารณ์งานในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ มีความสัมพันธ์และผลกระทบต่อเชิงบวกกับภาพลักษณ์ส่วนบุคคลโดยรวม ด้านความเชื่อถือและด้านความเลื่อมใสศรัทธา เนื่องจากในการปฏิบัติงานการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจำเป็นต้องยึดหลักการพื้นฐานในการตรวจสอบงบการเงิน ที่บัญญัติโดยสภาวิชาชีพ เพื่อเพิ่มความเชื่อมั่นในมาตรฐานทางวิชาชีพและคุณภาพของงานการสอบบัญชี

ชิวันันท์ สุขุมาลจันทร์ (2555) ได้ศึกษา ความสัมพันธ์ระหว่างความรอบรู้ในวิชาชีพกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของนักตรวจสอบภาษีในสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร จำนวน 145 คน ผ่านแบบสอบถาม พบว่า ความรอบรู้ในวิชาชีพ ด้านความรู้เกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร และด้านความรู้เกี่ยวกับการบัญชีภาษีอากร มี

ความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานโดยรวม ด้านการทำงานเชื่อถือได้ ด้านความทันเวลา และด้านผลงานได้มาตรฐาน ส่วนความรอบรู้ในวิชาชีพ ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานด้านการทำงานเชื่อถือได้ และความรอบรู้ในวิชาชีพ ด้านการใช้ภาษาอังกฤษ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานด้านความทันเวลา และด้านผลงานได้มาตรฐาน

ครุณี วงษ์ศิลป์ (2556) ได้ใช้แบบสอบถามในการศึกษาผลกระทบของความจงรักภักดีต่อวิชาชีพการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีในสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ จำนวน 366 คน พบว่า ความจงรักภักดีต่อวิชาชีพการสอบบัญชี ด้านความรู้สึกเป็นส่วนหนึ่งของวิชาชีพการสอบบัญชี ด้านความเอาใจใส่ต่อวิชาชีพการสอบบัญชี และด้านความผูกพันต่อวิชาชีพการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ในส่วนของความจงรักภักดีต่อวิชาชีพการสอบบัญชี ด้านความตระหนักในคุณค่าวิชาชีพการสอบบัญชี และด้านความภาคภูมิใจต่อวิชาชีพการสอบบัญชี ไม่พบความสัมพันธ์และผลกระทบที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม

นุชรี มาสภา (2556) ทำการศึกษาผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย จำนวน 112 คน ผ่านแบบสอบถาม ถึงผลกระทบของการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีที่ดีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี พบว่า การปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีที่ดี ด้านการรวบรวมและการประเมินหลักฐาน มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความสร้างสรรค์ การปฏิบัติงานการสอบบัญชีที่ดี ด้านความรู้ความสามารถและความเป็นอิสระมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีในทุกด้าน ยกเว้นด้านความกะทัดรัด และการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีที่ดี ด้านการจัดทำรายงานทางการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีด้านความชัดเจน ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล แต่การทดสอบความสัมพันธ์และผลกระทบของการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีที่ดี ด้านสารสนเทศและหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ ไม่พบความสัมพันธ์และผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

มาลัย สุจิทธิญา โย และสมชาย คุ่มพลู (2556) ใช้แบบสอบถามในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากเจ้าหน้าที่ของสำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ

(ป.ป.ช.) จำนวน 132 คน เพื่อศึกษา ปัจจัยที่มีผลต่อการเพิ่มประสิทธิภาพการตรวจสอบบัญชีแสดงรายการทรัพย์สินและหนี้สินของผู้บริหารและสมาชิกองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ผลการศึกษาพบว่า เจ้าหน้าที่ของสำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ (ป.ป.ช.) มีความคิดเห็นต่อปัจจัยที่ส่งผลต่อการเพิ่มประสิทธิภาพการตรวจสอบบัญชีแสดงรายการทรัพย์สินและหนี้สินของผู้บริหารและสมาชิกสภาองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น อยู่ในระดับมาก และปัจจัยที่มีความสำคัญมากที่สุด ได้แก่ ด้านขั้นตอนการดำเนินการ รองลงมาคือ ด้านบุคลากร และด้านสิ่งอำนวยความสะดวก ตามลำดับ และมีความคิดเห็นต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบบัญชีแสดงรายการทรัพย์สินและหนี้สินภาพรวมอยู่ในระดับมาก ด้านที่มีความสำคัญมากที่สุด ได้แก่ ด้านการนำหรือการสั่งการ รองลงมาคือ ด้านการจัดองค์กร ด้านการวางแผน และด้านการควบคุม ส่วนของการวิเคราะห์ความสัมพันธ์และผลกระทบของปัจจัยที่ส่งผลต่อการเพิ่มประสิทธิภาพการตรวจสอบบัญชีแสดงรายการทรัพย์สินและหนี้สิน กับประสิทธิภาพการตรวจสอบบัญชี พบว่า ปัจจัยด้านขั้นตอนการดำเนินการ และปัจจัยด้านบุคลากร มีความสัมพันธ์ทางลบกับประสิทธิภาพการตรวจสอบบัญชี ด้านการจัดการองค์กร และด้านการควบคุม และปัจจัยด้านสิ่งอำนวยความสะดวก มีความสัมพันธ์ทางบวกกับประสิทธิภาพการตรวจสอบบัญชีด้านการวางแผน ด้านการจัดการองค์กร และด้านการควบคุม ส่วนภาพรวมของปัจจัยที่ส่งผลต่อการเพิ่มประสิทธิภาพการตรวจสอบบัญชี มีความสัมพันธ์ทางบวกกับประสิทธิภาพการตรวจสอบบัญชีด้านการวางแผน และด้านการควบคุม

สมใจ บุญหมื่นไวย, เลิศลักษณ์ กาญจนวัฒนา และ นवलปรารค์ แจงไชสง (2556) ได้ศึกษา ความมีประสิทธิภาพของคุณภาพงานสอบบัญชี และการประสบความสำเร็จของสำนักงานสอบบัญชี จำนวน 129 แห่ง ผ่านการเก็บรวบรวมข้อมูลจากแบบสอบถาม ผลการศึกษาพบว่า ปัจจัยสิ่งแวดล้อม ด้านการบังคับใช้กฎข้อบังคับ และแรงกดดันจากลูกค้า มีความสัมพันธ์ต่อความมีประสิทธิภาพของคุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่งความสัมพันธ์ทั้งหมดแสดงค่าเป็นบวก และแสดงความสัมพันธ์ไปในทิศทางเดียวกัน ในส่วนตัวแปรความมีประสิทธิภาพของคุณภาพงานสอบบัญชี มีผลกระทบต่อการประสบความสำเร็จของสำนักงานสอบบัญชีในภาพรวม หากพิจารณาแยกตามรายองค์ประกอบ พบว่า องค์ประกอบของความมีประสิทธิภาพของคุณภาพงานสอบบัญชี 2 ด้าน ได้แก่ ด้านทรัพยากรบุคคล และด้านการติดตามดูแล ส่งผลกระทบต่อการประสบความสำเร็จของสำนัก

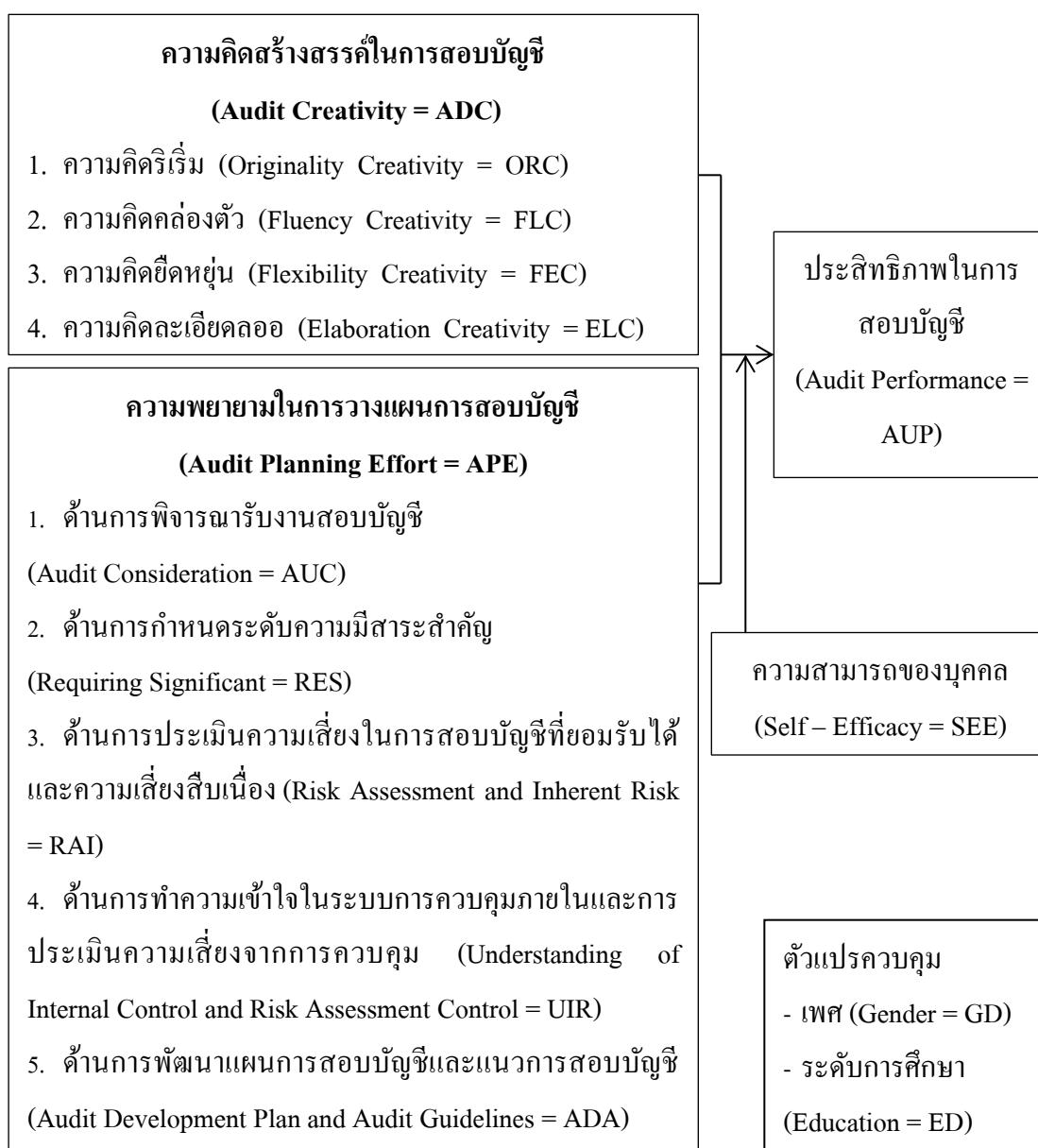
งานสอบบัญชี จากการวิเคราะห์ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี พบว่า ปัจจัยแวดล้อมภายนอกที่มีผลต่อความมีประสิทธิภาพของคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านการบังคับใช้กฎข้อบังคับ พบว่า สำนักงานสอบบัญชีส่วนใหญ่มีระดับความคิดเห็นด้วยในระดับมากในเรื่องของการมี กฎ ระเบียบ และข้อบังคับ ที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานของสำนักงานสอบบัญชีที่จะช่วยสนับสนุนและส่งเสริมให้การปฏิบัติงานของสำนักงานสอบบัญชีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และประสิทธิภาพที่จะช่วยส่งผลให้เกิดการพัฒนาคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีมากยิ่งขึ้น สำหรับปัจจัยด้านแรงกดดันจากผู้รับบริการหรือกลุ่มลูกค้า พบว่าสำนักงานสอบบัญชีส่วนใหญ่มีระดับความคิดเห็นด้วยในระดับมาก รวมทั้งสำนักงานสอบบัญชีมีความเห็นด้วยในทุกองค์ประกอบของความมีประสิทธิภาพของคุณภาพงานสอบบัญชีภาพรวม อยู่ในระดับมาก

คารณี เอื้อชนะจิต (2557) ใช้แบบสอบถามในการเก็บข้อมูลจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จำนวน 550 ราย เพื่อศึกษา ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อผลสำเร็จทางการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ผลการศึกษาพบว่า เมื่อพิจารณาตัวแปรผลสำเร็จทางการสอบบัญชี (Audit Performance) เป็นตัวแปรตาม ปัจจัยที่มีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกมากที่สุด ได้แก่ ตัวแปรคุณภาพการรายงานการสอบบัญชี (Audit Report Quality) รองลงมาคือ ตัวแปรประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานสอบบัญชี (Effective Audit Practice) และตัวแปรประสิทธิภาพทางการวินิจฉัยในการสอบบัญชี (Effective Audit Judgment) ตามลำดับ และผลการวิจัยยังพบว่า ปัจจัยที่มีอิทธิพลทางอ้อมเชิงบวกมากที่สุด ได้แก่ ตัวแปรประสิทธิภาพทางการวินิจฉัยในการสอบบัญชี (Effective Audit Judgment) มีอิทธิพลทางอ้อมต่อตัวแปรผลสำเร็จทางการสอบบัญชี (Audit Performance) โดยส่งผ่านตัวแปรคุณภาพการรายงานการสอบบัญชี (Audit Report Quality) รองลงมาคือ ตัวแปรประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานสอบบัญชี (Effective Audit Practice) มีอิทธิพลทางอ้อมต่อตัวแปรผลสำเร็จทางการสอบบัญชี (Audit Performance) โดยส่งผ่านตัวแปรคุณภาพการรายงานการสอบบัญชี (Audit Report Quality) นอกจากนี้ประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานสอบบัญชี (Effective Audit Practice) ยังมีอิทธิพลทางตรงต่อคุณภาพการรายงานการสอบบัญชี (Audit Report Quality)

อดิศักดิ์ เจียรสุตคนธ์ (2557) ได้ศึกษา ผลกระทบของการสอบทานการสอบบัญชี ที่มีต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จำนวน 124 คน ผ่าน เครื่องมือที่เป็นแบบสอบถาม พบความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกระหว่างการสอบทานการสอบบัญชี ด้านวิธีการตรวจสอบและจัดทำหลักฐานการปฏิบัติงานกับประสิทธิภาพการสอบบัญชี ด้านการทำงานต้องเชื่อถือได้ ด้านงานสำเร็จทันเวลา และด้านผลงานได้มาตรฐาน และพบความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกระหว่างการสอบทานการสอบบัญชี ด้านการรายงานการสอบบัญชีกับประสิทธิภาพการสอบบัญชี ด้านการทำงานต้องเชื่อถือได้ และผลงานได้มาตรฐาน เนื่องจากผู้สอบบัญชีที่ให้ความสำคัญในการตรวจสอบคุณภาพของหลักฐานและวิธีการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับเอกสารทั้งภายในและภายนอก จะส่งผลให้การปฏิบัติงานเป็นไปตามมาตรฐานหลักเกณฑ์ ข้อบังคับต่างๆ ที่กำหนด ทำให้การปฏิบัติงานมีความโปร่งใส เป็นธรรม จากการจัดทำรายงานผลการปฏิบัติงานเพื่อเสนอต่อผู้บริหารให้รับทราบและพิจารณาทุกครั้ง

## 2.9 กรอบแนวคิดการวิจัย

การศึกษาวิจัย ผลกระทบของความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีและความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย โดยกำหนดความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี และความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี เป็นตัวแปรอิสระ และกำหนดประสิทธิภาพในการสอบบัญชีเป็นตัวแปรตาม จากวัตถุประสงค์ของการวิจัยข้างต้นสามารถสรุปกรอบแนวคิดในการศึกษการวิจัย ได้ดังนี้



รูปภาพประกอบ 2.1 โมเดลแสดงกรอบแนวคิดในการศึกษการวิจัย โดยกำหนดให้

เพศ (Gender = GD) และระดับการศึกษา (Education = ED) เป็นตัวแปรควบคุม

## บทที่ 3

### ระเบียบวิธีการวิจัย

การวิจัยนี้เป็นการศึกษาผลกระทบของความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีและความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี ในความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ผู้วิจัยกำหนดแนวทางในการศึกษาวิจัย เพื่อหาคำตอบตามวัตถุประสงค์ของการศึกษาประกอบด้วย สมมติฐานการศึกษา แหล่งข้อมูลที่ใช้ในการวิจัย ประชากรที่ใช้ในการวิจัย กลุ่มตัวอย่างและวิธีการสุ่มตัวอย่าง เครื่องมือและการออกแบบเครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล การวัดค่าตัวแปร ขั้นตอนการเก็บรวบรวมข้อมูล ขั้นตอนการวิเคราะห์ข้อมูลและสถิติที่ใช้ในการวิจัย รายละเอียดอธิบายได้ดังนี้

#### 3.1 สมมติฐานการศึกษา

จากการศึกษาแนวคิด ทฤษฎี และบททวนงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ผู้วิจัยได้กำหนดตัวแปรที่คาดว่าจะมีผลต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี (Audit Performance) คือความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี (Creativity Thinking) และความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี (Audit Planning Effort) เป็นตัวแปรต้น และกำหนดให้ความสามารถของบุคคล (Self – Efficacy) เป็นตัวแปรกระตุ้น นอกจากนี้ผู้วิจัยได้กำหนดเพศ (Gender) และระดับการศึกษา (Education) เป็นตัวแปรควบคุม ดังนั้นในการวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยได้ตั้งสมมติฐานจำนวน 3 สมมติฐาน ดังนี้

##### ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี (Creative Thinking)

การศึกษาถึงความคิดสร้างสรรค์ที่มีผลกระทบต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี ผลจากการศึกษาในอดีตนั้น ไม่ได้แสดงผลการศึกษาถึงผลกระทบระหว่างสองตัวแปรอย่างชัดเจน อย่างไรก็ตามได้มีการศึกษาของ ฌูร์นีเย แวนแก้ว (2553) ที่อธิบายไว้ว่าการพัฒนาความคิดสร้างสรรค์มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จในการปฏิบัติงานซึ่งจะช่วยให้เกิดการใช้ทรัพยากรอย่างคุ้มค่า เป็นไปในทิศทางเดียวกับการศึกษาของ สถิต รินทา (2553) ซึ่งได้ระบุว่าบุคคลที่มีความคิดสร้างสรรค์จะส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อผลการปฏิบัติงาน ในขณะเดียวกันกระบวนการคิดสร้างสรรค์ ผลผลิตสร้างสรรค์ และสภาพแวดล้อมของความคิดสร้างสรรค์ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับกลยุทธ์การพัฒนาผลิตภัณฑ์ใหม่ สอดคล้องกับ



ศิริขวัญ จันลาศรี (2551) ระบุว่า ความคิดสร้างสรรค์มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสามารถในการทำงาน

การศึกษานี้กำหนดให้ความคิดสร้างสรรค์ซึ่งวัดจากความคิดริเริ่ม (Original Creativity) ความคิดคล่องตัว (Fluency Creativity) ความคิดยืดหยุ่น (Flexibility Creativity) และความคิดละเอียดลออ (Elaboration Creativity) หากผู้สอบบัญชีมีตัวชี้วัดทั้ง 4 ด้าน จะมีผลกระทบต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชี ตามผลการวิจัยของสมทรัพย์ ไชยนิคม (2554) ระบุว่าความคิดริเริ่มมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับผลการดำเนินงาน อย่างไรก็ตามจากการศึกษางานวิจัยในอดีตของ ปิยวรรณ อภินันท์รุ่งโรจน์ (2555) พบว่า การทำกิจกรรมเป็นจุดเริ่มต้นให้บุคคลมีความคิดริเริ่มสร้างสรรค์สิ่งแปลกใหม่ ซึ่งเกิดจากจินตนาการของบุคคลที่แตกต่างกันไป ผลงานที่ปรากฏออกมาจึงมีความหลากหลายและแปลกใหม่ ทำให้ผลงานที่ปรากฏออกมามีคุณภาพสูงขึ้น เช่นเดียวกับ ชลธิชา ชิวปรีชา (2554) , วรรณพร เลิศอวาต (2554) และ พัชรณนท์ สุขสุข (2556) โดยพบว่าการเรียนรู้ด้วยตนเองพร้อมทั้งนำประสบการณ์เดิมมาผสมผสานกับสิ่งแวดล้อมรอบตัว จะทำให้ได้ผลงานที่มีความแปลกใหม่ ได้ฝึกการทำงานอย่างเป็นระบบ เนื่องจากการปฏิบัติงานบ่อยครั้ง ทำให้เกิดความคล่องแคล่ว รวดเร็วและความชำนาญในการทำงาน ทำให้มีการพัฒนาความคิดริเริ่ม ความคิดคล่องตัว ความคิดยืดหยุ่น และความคิดละเอียดลออ ซึ่งช่วยส่งเสริมให้การทำกิจกรรมมีคุณภาพที่สูงขึ้น หากองค์กรใดมีวัฒนธรรมองค์กรด้านความคิดริเริ่มสร้างสรรค์แล้ว จะส่งผลให้การควบคุมภายในขององค์กรนั้นมีประสิทธิภาพ สามารถเพิ่มผลผลิต และประหยัดทรัพยากรได้ สอดคล้องกับทฤษฎีความคิดสร้างสรรค์ของ Guilford (Guilford. 1967: 62) อธิบายว่าความคิดสร้างสรรค์เป็นลักษณะการคิดแบบบอเนกนัย (Divergent Thinking) คือความคิดที่สามารถคิดได้หลายทิศทาง หลายแง่หลายมุม คิดได้อย่างกว้างไกล ซึ่งจะนำไปสู่การประดิษฐ์นวัตกรรมที่แปลกใหม่ ดังนั้น บนพื้นฐานของทฤษฎีและการทบทวนงานวิจัยในอดีตข้างต้นนำไปสู่สมมติฐานที่ 1 ดังนี้

**H1a:** ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี (Audit Creativity) ด้านความคิดริเริ่ม (Original Creativity) มีผลกระทบเชิงบวกต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี

**H1b:** ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี (Audit Creativity) ด้านความคิดคล่องตัว (Fluency Creativity) มีผลกระทบเชิงบวกต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี

**H1c:** ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี (Audit Creativity) ด้านความคิดยืดหยุ่น (Flexibility Creativity) มีผลกระทบเชิงบวกต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี

**H1d:** ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี (Audit Creativity) ด้านความคิดละเอียดลออ (Elaboration Creativity) มีผลกระทบเชิงบวกต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี

### ความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี (Audit Planning Effort)

การศึกษาถึงความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีที่มีผลกระทบต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี ซึ่งการเตรียมงานและวางแผนการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ถือเป็นสิ่งสำคัญในการเริ่มต้นกระบวนการงานสอบบัญชี เพื่อให้กระบวนการปฏิบัติงานสอบบัญชีในขั้นตอนต่อไปมีการเชื่อมโยงกันได้อย่างมีประสิทธิภาพ การศึกษาของ มะลิ ังค์ โลกกรวด (2556) แสดงผลการศึกษาว่า กลยุทธ์การปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีสมัยใหม่มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความเป็นเลิศทางการสอบบัญชี สอดคล้องกับ อัมรา เพ็ชรบุชา (2551) ที่อธิบายผลการศึกษาว่าการวางแผนการตรวจสอบบัญชี ซึ่งอยู่ในระดับที่มีนัยความสำคัญทางสถิติเป็นตัวแปรทำให้การปฏิบัติงานมีประสิทธิภาพหรือขาดประสิทธิภาพ อย่างไรก็ตามได้มีการศึกษาของ พงษ์ศักดิ์ แก้วมีสี (2552) พบว่า การวางแผนการสอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพ จะมีความสัมพันธ์และส่งผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จในการปฏิบัติงาน สอดคล้องกับ ศิริพร ราชบัวน้อย (2555) พบว่า การวางแผนงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพรายงานการสอบบัญชี ทำให้รายงานการสอบบัญชีมีความถูกต้องและทันต่อเวลา ซึ่งแตกต่างจากการศึกษาของ ชนาธิป สุริยะงาม (2555) ที่ไม่พบความสัมพันธ์และผลกระทบระหว่างการวางแผนการสอบบัญชีกับความสำเร็จในวิชาชีพและคุณภาพการสอบบัญชี (จุฑารัตน์ คุณทุม, 2556) ขณะที่การศึกษาของ บุษลัน ศรีมูล (2556) ได้ให้มุมมองว่าในช่วงแรกที่มาตรฐานการสอบบัญชีมีการเปลี่ยนแปลง ผู้สอบบัญชีเห็นว่ามีผลกระทบในส่วนของการใช้เวลาในการปฏิบัติงานสอบบัญชีเพิ่มมากขึ้น และมีความยุ่งยากมากขึ้น ส่งผลทำให้การวางแผนงานสอบบัญชีและการสอบทานการปฏิบัติงานสอบบัญชีเป็นไปอย่างยากลำบากมากขึ้น การวางแผนงานสอบบัญชีจึงมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงลบกับความสำเร็จในการสอบบัญชี

การศึกษาถึงประสิทธิภาพในการสอบบัญชี ผลการศึกษางานวิจัยในอดีตของ อติศักดิ์ เจริญสุคนธ์ (2557) อธิบายว่าประสิทธิภาพการสอบบัญชีทั้งด้านการทำงานต้องเชื่อถือได้ ด้านงานสำเร็จทันเวลา และด้านผลงานได้มาตรฐาน เป็นผลมาจากการสอบทานการสอบบัญชีด้านวิธีการตรวจสอบและจัดทำหลักฐานการปฏิบัติงาน และด้านการรายงานการสอบบัญชี สอดคล้องกับ คารนิ เอื้อชนะจิต (2557) ซึ่งระบุว่า ผลสำเร็จทางการสอบบัญชี (Audit Performance) มีอิทธิพลเชิงบวกมาจากคุณภาพการรายงานการสอบบัญชี (Audit Report Quality) ประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานสอบบัญชี (Effective Audit Practice) และประสิทธิผลทางการวินิจฉัยในการสอบบัญชี (Effective Audit Judgment) ตามลำดับ และผลสำเร็จทางการสอบบัญชี (Audit Performance) มีอิทธิพลทางอ้อมมาจากประสิทธิผลทางการวินิจฉัยในการสอบบัญชี (Effective Audit Judgment) โดยส่งผ่านคุณภาพการรายงานการสอบบัญชี (Audit Report Quality) นอกจากนี้ผลการศึกษายังพบว่าผลสำเร็จทางการสอบบัญชี (Audit Performance) มีอิทธิพลทางอ้อมมาจากประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานสอบบัญชี (Effective Audit Practice) โดยส่งผ่านคุณภาพการรายงานการสอบบัญชี (Audit Report Quality) และประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานสอบบัญชี (Effective Audit Practice) ยังมีอิทธิพลทางตรงต่อคุณภาพการรายงานการสอบบัญชี (Audit Report Quality) การศึกษาของ มาลัย สุจิณิญา และสมชาย คุ่มพลู (2556) พบว่า ประสิทธิภาพการตรวจสอบบัญชี (Performance Audit) แสดงรายการทรัพย์สินและหนี้สินกับประสิทธิภาพการบริหาร ด้านการวางแผน ด้านการควบคุม เกิดจากปัจจัยด้านสิ่งแวดล้อมความสะอาด นอกจากนี้ ชีวันันท์ สุขุมาลจันทร์ (2555) พบว่า ประสิทธิภาพการปฏิบัติงานได้รับผลกระทบเชิงบวกมาจากความรู้ในวิชาชีพ และสมรรถนะของบุคลากร (นิภาวรรณ ชินช้าง, 2554) ซึ่งแตกต่างจากผลการศึกษาของเจ็มพร สุ่มมาตย์ (2554) ได้พบความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงลบระหว่างแรงกดดันในการทำงานด้านผลตอบแทนในการทำงาน กับประสิทธิภาพการทำงาน

การวางแผนสอบบัญชีเป็นขั้นตอนที่สำคัญมากขั้นตอนหนึ่งในการสอบบัญชี ซึ่งจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถเก็บรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีได้อย่างเพียงพอและเหมาะสมในแต่ละสถานการณ์และยังช่วยให้ผู้สอบบัญชีได้มีการพิจารณาเรื่องที่สำคัญอย่างเหมาะสมและสามารถระบุและจัดการกับปัญหาที่อาจเกิดขึ้นได้ การวางแผนงานสอบบัญชี ควรเริ่มต้นตั้งแต่การพิจารณา รับงานสอบบัญชี การกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี

การทำความเข้าใจในระบบการควบคุมภายใน และสิ้นสุดที่การพัฒนาแผนการสอบบัญชีโดยรวม และแนวการสอบบัญชี จากการศึกษาของพิมพ์รีวิ ยามะเทวัน (2558) พบว่าการพิจารณาการรับงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชี ซึ่งแตกต่างจากการศึกษาของ มงคลรัตน์ สายเย็น (2555) ที่พบว่าการวางแผนการสอบบัญชีเชิงกลยุทธ์ด้านการวิเคราะห์สภาพแวดล้อมไม่มีความสัมพันธ์และผลกระทบกับผลการปฏิบัติงาน เช่นเดียวกับ การศึกษาของ อติศักดิ์ เจียรสุคนธ์ (2557) ซึ่งไม่พบความสัมพันธ์และผลกระทบระหว่างการวิเคราะห์เปรียบเทียบในเบื้องต้นกับประสิทธิภาพการสอบบัญชี

ด้านการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ มีความสำคัญและเป็นปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อ การปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบบัญชีในภาพรวมอยู่มาก (อัมรา เพ็ชรบุชา, 2551) ในขณะที่การวางแผนการสอบบัญชีเชิงกลยุทธ์ด้านการประเมินระดับความมีสาระสำคัญ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับผลการปฏิบัติงาน ด้านการบรรลุเป้าหมาย และด้านมาตรฐานและความเชื่อถือได้ (มงคลรัตน์ สายเย็น, 2555)

ด้านการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี จากการศึกษาของ ทศนีย์ แสงสว่าง (2555) พบว่าผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญกับการประเมินความเสี่ยงอยู่ในระดับสูง โดยจะประเมินระดับของความเสี่ยงเพื่อหาวิธีจัดการความเสี่ยงและทำการวางแผน เพื่อให้ความเสี่ยงการสอบบัญชี อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ และจะให้ความสำคัญหรือมุ่งเน้นไปที่การประเมินความเสี่ยงจากการตรวจสอบ เป็นไปในทิศทางเดียวกันกับการศึกษาของนุหัตน์ ศรีมูล (2556) ได้ทดสอบผลกระทบระหว่างความเสี่ยงในการสอบบัญชีกับความสำเร็จในการสอบบัญชี พบว่าความเสี่ยงในการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกต่อความสำเร็จในการสอบบัญชี ซึ่งแตกต่างจากการศึกษาของ จุฑารัตน์ คุณทุม (2556) ที่ไม่พบความสัมพันธ์ระหว่างการวางแผนการตรวจสอบด้านการวิเคราะห์ความเสี่ยงกับคุณภาพการสอบบัญชี ในทางกลับกันนริรัตน์ พลอยพุ่ม(2553) พบว่า ความเสี่ยงในการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ด้านความเสี่ยงในการปฏิบัติงานตามวิชาชีพ ด้านความเสี่ยงในการให้บริการลูกค้า มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงลบกับคุณภาพการสอบบัญชี

ด้านการทำความเข้าใจในระบบการควบคุมภายใน จากการศึกษาของอัมรา เพ็ชรบุชา (2551) อธิบายว่าระดับความเชื่อถือได้ของระบบการควบคุมภายในเป็นปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบบัญชี ซึ่งมีความสอดคล้องกับ ทศนีย์ แสงสว่าง (2555) ที่ได้ศึกษาถึงความเสี่ยงในการสอบบัญชี และพบว่าการประเมินระบบการควบคุมภายในเบื้องต้นว่ามีความเหมาะสมหรือไม่ ทำให้ทราบถึงจุดอ่อนหรือข้อบกพร่องของระบบการควบคุมภายใน เพื่อจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถตรวจสอบและแสดงความคิดเห็นต่องบการเงินได้อย่างมีเหตุผล

ด้านการพัฒนาแผนการสอบบัญชีโดยรวมและแนวการสอบบัญชี จากแบบจำลองปัจจัยต่างๆ ที่มีผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของ Wooten, T.C. (2003) โดยพบว่า มีปัจจัย 3 ส่วน ที่อาจส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีซึ่งหนึ่งในปัจจัยทั้ง 3 ว่าด้วยเรื่องของการพัฒนาแผนการสอบบัญชีที่เป็นขั้นตอนหนึ่งในการวางแผนและการปฏิบัติงานสอบบัญชี ทั้งนี้ผู้สอบบัญชีสามารถพัฒนาแผนการสอบบัญชีเพื่อตอบสนองต่อเรื่องที่ระบุไว้ในกลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวม เช่น จำนวนทรัพยากรที่ใช้ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ วิธีการตรวจสอบ ขอบเขตการสอบทานงาน เป็นต้น ซึ่งจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีจัดการและบริหารงานสอบบัญชีอย่างเหมาะสม เพื่อให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล (สภาวิชาชีพบัญชี, 2555, ออนไลน์)

การศึกษางานวิจัยในอดีตถึงความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี สามารถเขียนเป็นสมมติฐานการวิจัยตามสมมติฐานที่ 2 ได้ดังนี้

**H2a:** ความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี (Audit Planning Effort) ด้านการพิจารณาปริมาณงานสอบบัญชี (Audit Consideration) มีผลกระทบเชิงบวกต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี

**H2b:** ความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี (Audit Planning Effort) ด้านการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ (Requiring Significant) มีผลกระทบเชิงบวกต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี

**H2c:** ความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี (Audit Planning Effort) ด้านการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่ยอมรับได้และความเสี่ยงสืบเนื่อง (Risk Assessment and Inherent Risk) มีผลกระทบเชิงบวกต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี

**H2d:** ความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี (Audit Planning Effort) ด้านการทำความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในและการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม (Understanding of Internal Control and Risk Assessment Control) มีผลกระทบเชิงบวกต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี

**H2e:** ความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี (Audit Planning Effort) ด้านการพัฒนาแผนการสอบบัญชีและแนวการสอบบัญชี (Audit Development Plan and Audit Guidelines) มีผลกระทบเชิงบวกต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี

### **ความสามารถของบุคคล (Self-Efficacy)**

การวิจัยในอดีตเกี่ยวกับความสามารถของบุคคลนั้น ได้มีการกำหนดตัวชี้วัดในการศึกษาไว้หลายประการตามความหมายของความสามารถของบุคคล ซึ่งหมายถึง ลักษณะส่วนตัวที่แสดงออกให้เห็นทั้งด้านร่างกาย จิตใจ สติปัญญา อารมณ์ บุคลิกภาพ ความประพฤติและความสัมพันธ์กับลักษณะด้านการปฏิบัติงานที่แสดงออกให้เห็นในด้านความรู้ ทักษะวิชาชีพ ความรู้เกี่ยวกับเทคนิคการปฏิบัติงาน เจตคติที่มีต่อการปฏิบัติงาน ความสามารถ ความรับผิดชอบ ความขยันหมั่นเพียร ความคิดริเริ่มสร้างสรรค์ (จารุวัลย์ ชัยคณารักษ์กุล, 2554) จากการศึกษาของ ศิริวิญญู จันลาศรี (2551) พบว่า ความสามารถในด้านการคิดวิเคราะห์มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความคิดสร้างสรรค์ นอกจากนี้ยังพบว่าแรงจูงใจในวิชาชีพบัญชีมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกก่อให้เกิดความคิดสร้างสรรค์ในการปฏิบัติงาน (ชญัญชิตา แคนไชสง 2557, ดวงรัตน์ บุญวัน 2552) สอดคล้องกับ Seo, Chae & Lee (2014) พบว่า ความสามารถทางด้านการค้นหาความรู้ การสำรวจองค์ความรู้ และการใช้ประโยชน์จากองค์ความรู้ เป็นปัจจัยสนับสนุนทำให้บุคคลเกิดการรับรู้ความสามารถเชิงสร้างสรรค์ของตน และส่งผลต่อการเกิดความคิดสร้างสรรค์ในที่สุด เช่นเดียวกับ Slatten & Mehmetoglu (2011) ได้ทำการศึกษาและอธิบายว่า ความสามารถในการพัฒนานวัตกรรม และความสามารถในการมีปฏิสัมพันธ์กับบุคคลอื่น โดยเฉพาะอย่างยิ่งการมีส่วนร่วม จะเป็นตัวขับเคลื่อนที่สำคัญที่ทำให้เกิดพฤติกรรมเชิงสร้างสรรค์ ฌูร์นีย์ แวนแก้ว (2553) ทั้งนี้การที่จะมีความคิดสร้างสรรค์ได้นั้นต้องอาศัยการพัฒนาตนเองด้านการเรียนรู้ ความคิดและภาวะการณเป็นผู้นำ (บัวจันทร์ อินธิโส, 2552) จะส่งผลคืออย่างยิ่งในงานที่ต้องการประสิทธิภาพสูง

การศึกษาของ บัวผา หทัยกิจเกษม (2555) พบความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวก ระหว่างความรู้ความสามารถในวิชาชีพ และการมีมนุษยสัมพันธ์กับการวางแผนตรวจสอบภายใน ความสามารถในการเรียนรู้ในการสอบบัญชีทั้งที่เป็นความสามารถในการใส่ใจในกระบวนการ และเทคนิคการสอบบัญชี ความสามารถในการใช้เหตุผลในการแก้ปัญหา ความสามารถในการเชื่อมโยงระบบความคิด และความสามารถในการจดจำความหมายและเหตุการณ์ มีความสำคัญต่อการวางแผนการสอบบัญชีไม่น้อย เนื่องจาก สุภัทรธร ทวีจันทร์ (2557) ได้พบความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกระหว่างการเรียนรู้ในการสอบบัญชีกับประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชี สอดคล้องกับ พรรณราย คำจันทร์ดี (2552) ซึ่งระบุว่าประสิทธิภาพในการสอบบัญชีสหกรณ์เป็น ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามวงจร คุณภาพ PDCA ด้านการวางแผนงานสอบบัญชี

การศึกษาถึงผลกระทบของความสามารถของบุคลากรที่มีต่อผลการดำเนินงานของ สำนักงานบัญชีในประเทศไทย ของจากรุวัลย์ ชัยคณารักษ์กุล (2554) ระบุว่าความสามารถด้าน ความรู้ความคิด ความสามารถทางกระบวนการปฏิบัติ และคุณลักษณะทางจิตใจ มีความสัมพันธ์ และผลกระทบเชิงบวกกับผลการดำเนินงาน ก่อให้เกิดศักยภาพทางการแข่งขัน มีคุณภาพทางด้านการ ให้บริการ และส่งผลให้การใช้ทรัพยากรเกิดประโยชน์สูงสุด สอดคล้องกับ บัวผา หทัยกิจเกษม (2555) พบว่า ความรู้ความสามารถในวิชาชีพ การมีมนุษยสัมพันธ์และการสื่อสาร ความสามารถ ทางกระบวนการปฏิบัติงานตามมาตรฐานของวิชาชีพ ความสามารถในการศึกษาอย่างต่อเนื่อง และ ความสามารถในการใช้ความระมัดระวังตามวิชาชีพที่สมควร (นนทลี ชัยเสนา, 2554) มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานผู้ตรวจสอบภายใน จาก การศึกษาของ สมทรัพย์ ไชยนิคม (2554) พบว่า ความสามารถในการมุ่งมั่นทะเยอทะยาน มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับผลการดำเนินงานด้านการเงินและด้านการเรียนรู้และการ พัฒนา ส่วนความสามารถหาโอกาสในวิกฤติ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับผลการ ดำเนินงานด้านการเงิน ด้านลูกค้า ด้านกระบวนการภายใน และด้านการเรียนรู้และพัฒนา นอกจากนี้ความสามารถส่วนบุคคลยังมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความน่าเชื่อถือในการ สอบบัญชีอันจะส่งผลต่อความสำเร็จในการสอบบัญชี (พิมพ์ปวีณ์ มะณีวงศ์ 2555 และนริษา ทองมณี 2556) สอดคล้องกับ ชัชวิษณุ คำภิรมย์ (2554) ที่ระบุว่า ความรู้ความสามารถในวิชาชีพ

ทางการบัญชี ด้านทักษะทางวิชาชีพ ด้านเจตคติ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จในการทำงาน เช่นเดียวกับ จูทามาศ สุนทร (2553) พบว่า พฤติกรรมด้านบุคลิกภาพด้านการรับรู้ ด้านการเรียนรู้ และด้านแรงจูงใจ ของบุคคลมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับจรรยาบรรณวิชาชีพ นอกจากนี้เพื่อให้สอดคล้องกับสถานการณ์ในยุคโลกาภิวัตน์ที่มีการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว กษพร นามสีฐาน (2558) จึงอธิบายความสามารถทางการบัญชีสมัยใหม่ ด้านความรอบรู้ในงาน ด้านการสร้างองค์ความรู้ใหม่ และด้านความสามารถในการวางแผน ว่ามีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานด้านความสามารถทางการตัดสินใจ ด้านความถูกต้องของข้อมูล ด้านความทันเวลา ชีรนนท์ วัฒนาคานนท์ (2555) ยังอธิบายเพิ่มเติมว่า ความสามารถหลักทางการบัญชี ด้านความรู้ ด้านทักษะ ด้านความคิดเห็นเกี่ยวกับตนเอง ด้านบุคลิก และด้านแรงจูงใจ/เจตคติ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับผลการปฏิบัติงาน สอดคล้องกับ เกื้อจิตร ชีระกาญจน์ (2555) ที่อธิบายว่าผู้ปฏิบัติงานจะต้องมีความรู้ (Knowledge) ทักษะ (Skill) คุณลักษณะ (Attributes) และความสามารถทั้ง 9 ด้าน ได้แก่ Technical Skill Focus on Customer Communication Teamwork Innovation Leadership Flexibility Motivation Building Relationship จึงจะสามารถบริหารงานให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุดและบรรลุผลสำเร็จได้

การศึกษางานวิจัยในอดีตถึงความสามารถของบุคคล สามารถเขียนเป็นสมมติฐานการวิจัยตามสมมติฐานที่ 3 ได้ดังนี้

**H3a:** ความสามารถของบุคคล (Self-Efficacy) เป็นตัวแปรกระตุ้นที่ทำให้ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี (Audit Creativity) มีผลกระทบเชิงบวกต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี

**H3b:** ความสามารถของบุคคล (Self-Efficacy) เป็นตัวแปรกระตุ้นที่ทำให้ความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี (Audit Planning Effort) มีผลกระทบเชิงบวกต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี



### เพศ และระดับการศึกษา

งานวิจัยนี้ได้กำหนดเพศ และระดับการศึกษา เป็นตัวแปรควบคุม โดยจากการทบทวนวรรณกรรมพบว่า เพศหญิงหากมีอารมณ์เชิงลบจะมีผลต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชี ดังนั้นจึงบ่งชี้ได้ว่า เพศมีผลต่อคุณลักษณะในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี (Hull & Umasky, 2002) โดยกำหนดให้เพศหญิง แทนค่าด้วย 0 และเพศชาย แทนค่าด้วย 1

ระดับการศึกษา หมายถึง ระดับการศึกษาที่ผู้สอบบัญชีภาวือากรจบการศึกษา โดยจากการทบทวนวรรณกรรม พบว่า การทำการตัดสินใจเชิงจริยธรรมทำให้พบความแตกต่างระหว่างบุคคลมากขึ้น ซึ่งมีอิทธิพลต่อกระบวนการทำการตัดสินใจ (Loe, Ferrell & Mansfield, 2000) ดังนั้นจากปัจจัยเบื้องต้น พบว่า ปัจจัยที่มีผลต่อกระบวนการทำการตัดสินใจเชิงจริยธรรม คือ ระดับการศึกษา

### 3.2 แหล่งข้อมูลที่ใช้ในการวิจัย

แหล่งข้อมูลที่สำคัญซึ่งใช้ในการศึกษาวิจัยครั้งนี้ ประกอบด้วยข้อมูลทุติยภูมิและข้อมูลปฐมภูมิ อธิบายรายละเอียดได้ดังนี้

#### 1. ข้อมูลปฐมภูมิ

ข้อมูลที่ได้จากการแจกแบบสอบถาม (Questionnaires) สํารวจความคิดเห็นของกลุ่มตัวอย่าง จำนวน 1,777 ราย โดยรูปแบบของคำถามจะแบ่งออกเป็น ส่วน เพื่อวัดสิ่งที่ต้องการให้ครอบคลุมมากที่สุด เนื้อหาในแบบสอบถามเกี่ยวกับการวัดความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี ความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี และความสามารถอื่นของบุคคล

#### 2. ข้อมูลทุติยภูมิ

ข้อมูลที่ได้จากศึกษาแนวคิด ทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง การรวบรวมข้อมูลจากเอกสารทางวิชาการ ตำรา รวมถึงข้อมูลจากเอกสารเผยแพร่ของหน่วยงานต่าง ๆ ได้แก่ สภาวิชาชีพบัญชีฯ กรมสรรพากร กรมพัฒนาธุรกิจการค้า และเอกสารจากสื่อต่าง ๆ ที่น่าเชื่อถือ เพื่อนำมาเป็นข้อสรุปและข้อมูลในการสร้างแบบสอบถามต่อไป

### 3.3 ประชากรที่ใช้ในการวิจัย

ประชากรที่ใช้ในการศึกษาครั้งนี้ คือผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่มีสิทธิ์ลงลายมือชื่อ จำนวนทั้งหมด 3,117 ราย จากสถานะผู้สอบบัญชีภาษีอากรรวมทั้งหมด 3,459 ราย จากกรมสรรพากร ณ วันที่ 25 เมษายน 2559 (กรมสรรพากร, 2559) แสดงรายละเอียดดังนี้

สถานะ	จำนวน (ราย)
มีสิทธิ์ลงลายมือชื่อ	3,117
ถูกพักใบอนุญาต	63
ถูกเพิกถอนใบอนุญาต	18
ขาดต่ออายุใบอนุญาต	23
ถึงแก่กรรม	7
หมดสภาพ	231

### 3.4 กลุ่มตัวอย่างและวิธีการสุ่มตัวอย่าง

ในการศึกษาวิจัยเรื่องผลกระทบของความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีและความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย กำหนดขนาดของประชากรซึ่งได้จำนวนประชากรที่เป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่มีสิทธิ์ลงลายมือชื่อ จำนวนทั้งหมด 3,117 ราย (กรมสรรพากร, 2559) โดยกำหนดเลือกขนาดกลุ่มตัวอย่างจำนวน 355 ราย ซึ่งใช้วิธีกำหนดขนาดกลุ่มตัวอย่างตามวิธีของยามานะ (Yamane) การกำหนดขนาดกลุ่มตัวอย่างโดยใช้สูตรทาโร ยามานะ (Taro Yamane, 1973 p.125 อ้างอิงใน ยุทธ ไกยวรรณ, 2552, น.79) ประชากรที่จะศึกษามีทั้งหมดเท่ากับ 3,117 ราย และยอมให้เกิดความคลาดเคลื่อนของการสุ่มร้อยละ 5 หรือ 0.05 (ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 95) แสดงวิธีการกำหนดขนาดกลุ่มตัวอย่างดังนี้

กำหนดให้	N	แทน	ขนาดของประชากร
	n	แทน	ขนาดของกลุ่มตัวอย่าง
	e	แทน	ความคลาดเคลื่อนของการสุ่มตัวอย่าง

$$\text{สูตร} \quad n = \frac{N}{1+N(e)^2}$$

$$\text{เมื่อ} \quad N = 3,117 \quad \text{และ} \quad e = 0.05$$

$$\begin{aligned} \text{จากสูตรข้างต้น} \quad n &= \frac{3,117}{1+3,117 \times (0.05)^2} \\ n &= 354.50 \\ &\approx 355 \end{aligned}$$

ดังนั้น กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษาเท่ากับ 355 ราย

จากวิธีการกำหนดกลุ่มตัวอย่างตามวิธีของทาโร ยามานะ (Taro Yamane, 1973) ได้ขนาดกลุ่มตัวอย่างทั้งหมดจำนวน 355 ราย เนื่องจาก Aaker , Kumar and Day (อ้างถึงใน Wittayaporn, 2009) ได้เสนอหลักการส่งแบบสอบถามและจำนวนของแบบสอบถามที่เหมาะสมได้รับการตอบกลับควรมีจำนวนอย่างน้อย ร้อยละ 20 ของแบบสอบถามที่ส่งไปทั้งหมด ดังนั้น ผู้วิจัยจึงต้องทำการจัดส่งแบบสอบถามให้กลุ่มตัวอย่างเป็นจำนวน 1,775 ราย เพื่อให้ได้แบบสอบถามจากกลุ่มตัวอย่างที่ตอบรับมาจำนวน 355 ราย ดังนี้

$$\begin{aligned} \text{จำนวนแบบสอบถามที่ต้องส่ง} &= n \times \frac{100}{20} ; \text{เมื่อ } n \text{ แทน จำนวนกลุ่มตัวอย่าง} \\ &= 355 \times \frac{100}{20} \\ &= 1,775 \text{ ฉบับ} \end{aligned}$$

หลังจากที่ผู้วิจัยทราบจำนวนกลุ่มตัวอย่างจำนวน 355 ราย และจำนวนของแบบสอบถามที่เหมาะสมในการส่งให้กลุ่มตัวอย่างจำนวน 1,775 ราย ผู้วิจัยจึงได้เลือกวิธีการสุ่มอย่างมีระบบ (Systematic Sampling) โดยกำหนดให้ตัวเลขมีระยะห่างระหว่างการสุ่มตัวอย่างหรือช่วงห่างระหว่างการสุ่มตัวอย่าง โดยใช้สูตรในการกำหนดช่วงห่างระหว่างหมายเลขดังนี้ (ชานินทร์ ศิลป์จารุ, 2553, น.58-59)

กำหนดให้	$N$	แทน	ขนาดของประชากร
	$n$	แทน	จำนวนตัวอย่าง
	$I$	แทน	ช่วงห่างระหว่างหมายเลข

$$\text{สูตร} \quad I = \frac{N}{n}$$

เมื่อ  $N = 3,117$  และ  $n = 355$

$$\text{จากสูตรข้างต้น} \quad I = \frac{3,117}{355}$$

$$I = 8.78$$

ช่วงห่างระหว่างหมายเลข  $\approx 9$

ดังนั้น เมื่อทราบช่วงห่างระหว่างหมายเลขเท่ากับ 9 ผู้วิจัยจึงต้องทำการสุ่มตัวอย่าง โดยการนับครั้งละ 9 จากรายชื่อผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทยทั้งหมด 3,117 คน ซึ่งเรียงตามลำดับจากรายชื่อผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่เผยแพร่โดยกรมสรรพากร ทั้งนี้เพื่อให้ได้กลุ่มตัวอย่างจำนวน 355 คน

### 3.5 เครื่องมือและการออกแบบเครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล

การศึกษาวิจัยครั้งนี้ใช้แบบสอบถามแบบปลายปิด (Closed-ended Form) และแบบสอบถามปลายเปิด (Open-ended Form) เพื่อใช้สอบถามกลุ่มตัวอย่างตามโครงสร้างที่กำหนดไว้แต่ละประเด็นคำถาม และหาคำตอบตามความมุ่งหมายของการวิจัย โดยอาศัยการพัฒนาข้อมูลที่ได้ทำการศึกษาจากแนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องในอดีต แบบสอบถามของการวิจัยแบ่งออกเป็น 6 ส่วน ดังนี้

**ส่วนที่ 1** คำถามเกี่ยวกับลักษณะทางประชากรของผู้ตอบแบบสอบถาม มีข้อความถามเป็นแบบสำรวจรายการ (Check List) โดยให้เลือกตอบจากคำตอบที่กำหนดให้ มีจำนวน 4 ข้อ ได้แก่ เพศ ระดับการศึกษา ประสบการณ์สอบบัญชี และจำนวนห้างหุ้นส่วนที่ตรวจสอบ

**ส่วนที่ 2** ข้อมูลประเด็นคำถามที่แสดงให้เห็นถึงความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ซึ่งเป็นตัวแปรอิสระในงานวิจัยชิ้นนี้ ประกอบด้วยตัวชี้วัด 4 ด้าน ได้แก่ (1) ความคิดริเริ่ม จำนวน 4 ข้อ (2) ด้านความคิดคล่องแคล่ว จำนวน 4 ข้อ (3) ด้านความคิดยืดหยุ่น จำนวน 3 ข้อ และ (4) ด้านความคิดละเอียดลออ จำนวน 4 ข้อ รวมทั้งสิ้นจำนวน 15 ข้อ

ลักษณะข้อคำถามเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) ซึ่งเกณฑ์ในการวัดมีการกำหนดระดับมาตราส่วนที่เป็นข้อความให้เป็นค่าน้ำหนักตัวเลขตามวิธีของลิเคิร์ต (Likert) ดังนี้ (ชานินทร์ ศิลป์จารุ, 2553, น.75)

ระดับความคิดเห็น มากที่สุด	กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ 5
ระดับความคิดเห็น มาก	กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ 4
ระดับความคิดเห็น ปานกลาง	กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ 3
ระดับความคิดเห็น น้อย	กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ 2
ระดับความคิดเห็น น้อยที่สุด	กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ 1

**ส่วนที่ 3** ข้อมูลคำถามที่มีความสำคัญต่อความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ซึ่งเป็นตัวแปรอิสระในงานวิจัยชิ้นนี้ ประกอบด้วยตัวชี้วัด 5 ด้าน ได้แก่ (1) ความพยายามในการพิจารณารับงานสอบบัญชี จำนวน 3 ข้อ ซึ่งตัวชี้วัดในด้านนี้ได้ควรรวมถึงการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบและการวิเคราะห์เปรียบเทียบเบื้องต้นไว้ด้วยแล้ว (2) ด้านความพยายามในการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ จำนวน 3 ข้อ (3) ด้านความพยายามในการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่ยอมรับได้และความเสี่ยงสืบเนื่อง จำนวน 3 ข้อ (4) ด้านความพยายามในการทำความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในและการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม จำนวน 3 ข้อ และ (5) ด้านความพยายามในการพัฒนาแผนการสอบบัญชีและแนวการสอบบัญชี จำนวน 3 ข้อ รวมทั้งสิ้น จำนวน 15 ข้อ

ลักษณะข้อคำถามเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) ซึ่งเกณฑ์ในการวัดมีการกำหนดระดับมาตราส่วนที่เป็นข้อความให้เป็นค่าน้ำหนักตัวเลขตามวิธีของลิเคิร์ต (Likert) ดังนี้ (ชานินทร์ ศิลป์จารุ, 2553, น.75)

ระดับความคิดเห็น มากที่สุด	กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ 5
ระดับความคิดเห็น มาก	กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ 4
ระดับความคิดเห็น ปานกลาง	กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ 3
ระดับความคิดเห็น น้อย	กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ 2
ระดับความคิดเห็น น้อยที่สุด	กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ 1

**ส่วนที่ 4** ข้อมูลประเด็นคำถามที่แสดงให้เห็นถึงความสามารถของบุคคล ซึ่งเป็นตัวแปรอิสระในงานวิจัยชิ้นนี้ ประกอบด้วยข้อคำถามรวมทั้งสิ้น จำนวน 5 ข้อ

ลักษณะข้อคำถามเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) ซึ่งเกณฑ์ในการวัดมีการกำหนดระดับมาตราส่วนที่เป็นข้อความให้เป็นค่าน้ำหนักตัวเลขตามวิธีของลิเคิร์ต (Likert) ดังนี้ (ชานินทร์ ศิลป์จารุ, 2553, น.75)

ระดับความคิดเห็น มากที่สุด	กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ 5
ระดับความคิดเห็น มาก	กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ 4
ระดับความคิดเห็น ปานกลาง	กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ 3
ระดับความคิดเห็น น้อย	กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ 2
ระดับความคิดเห็น น้อยที่สุด	กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ 1

**ส่วนที่ 5** คำถามด้านประสิทธิภาพในการสอบบัญชี ซึ่งเป็นตัวแปรตามในงานวิจัยชิ้นนี้ โดยเน้นข้อคำถามที่วัดผลเชิงการใช้ทรัพยากรในกระบวนการ Input Process Output ประกอบด้วยข้อคำถามรวมทั้งสิ้นจำนวน 9 ข้อ

ลักษณะข้อคำถามเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) ซึ่งเกณฑ์ในการวัดมีการกำหนดระดับมาตราส่วนที่เป็นข้อความให้เป็นค่าน้ำหนักตัวเลขตามวิธีของลิเคิร์ต (Likert) ดังนี้ (ชานินทร์ ศิลป์จารุ, 2553, น.75)

ระดับความคิดเห็น มากที่สุด	กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ 5
ระดับความคิดเห็น มาก	กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ 4
ระดับความคิดเห็น ปานกลาง	กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ 3
ระดับความคิดเห็น น้อย	กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ 2
ระดับความคิดเห็น น้อยที่สุด	กำหนดให้มีค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ 1

ส่วนที่ 6 คำถามปลายเปิดที่ให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรซึ่งเป็นกลุ่มตัวอย่างแสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับการพัฒนาประสิทธิภาพในการสอบบัญชี หรือแนวทางในการพัฒนาความคิดให้เกิดความสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี เพื่อนำมารวบรวมและสรุปผลในเชิงบรรยาย

### 3.6 การวัดค่าของตัวแปร

#### ตัวแปรอิสระ (Independent Variables)

ข้อมูลเกี่ยวกับความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี (Audit Creativity) วัดจาก (1) ด้านความคิดริเริ่ม (Originality) จำนวน 4 ข้อ (2) ด้านความคิดคล่องแคล่ว (Fluency) จำนวน 4 ข้อ (3) ด้านความคิดยืดหยุ่น (Flexibility) จำนวน 3 ข้อ และ (4) ด้านความคิดละเอียดลออ (Elaboration) จำนวน 4 ข้อ ประยุกต์แบบสอบถามจากองค์ประกอบของความคิดสร้างสรรค์ที่ได้อธิบายไว้ใน ทฤษฎีความคิดสร้างสรรค์หรือทฤษฎีโครงสร้างทางสติปัญญาของกิลฟอร์ด (Guilford, 1967: 62) และประยุกต์จากแบบสอบถามในงานวิจัยของ สุคาร์ตันน์ ชีรธรรมธาดา (2557)

ข้อมูลเกี่ยวกับความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี (Audit Planning Effort) ประกอบด้วย (1) ด้านความพยายามในการพิจารณารับงานสอบบัญชี ซึ่งตัวชี้วัดในด้านนี้ได้รวบรวมถึงการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบและการวิเคราะห์เปรียบเทียบในเบื้องต้นไว้ด้วยแล้ว จำนวน 3 ข้อ (2) ด้านความพยายามในการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ จำนวน 3 ข้อ (3) ด้านความพยายามในการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่ยอมรับได้และความเสี่ยงสืบเนื่อง จำนวน 3 ข้อ (4) ด้านความพยายามในการทำความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในและการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม จำนวน 3 ข้อ และ (5) ด้านความพยายามในการพัฒนาแผนการสอบบัญชีและแนวการสอบบัญชี จำนวน 3 ข้อ ประยุกต์จากแบบสอบถามจากงานวิจัยของ ปานจันทร์ สุวรรณประเสริฐ (2552) จันทิมา อุ่มชูวัฒนา (2554) มงคลรัตน์ สายเย็น (2555) และนริษา ทองมณี (2556)

### ตัวแปรแทรก (Moderating Variable)

ข้อมูลเกี่ยวกับความสามารถของบุคคล (Self-Efficacy) ให้ความสำคัญในการวัดผลที่เกี่ยวข้องกับด้านความรู้ ความคิด และทักษะ ซึ่งจะควรรวมถึงการจัดการองค์ความรู้ และทัศนคติ ด้านความเชี่ยวชาญชำนาญในหน้าที่การงาน ด้านการมีปฏิสัมพันธ์หรือทำงานร่วมกับบุคคลอื่น ด้านกระบวนการปฏิบัติ (Performance Competence) ซึ่งครอบคลุมถึงความสามารถในการแก้ไขปัญหาหรือหาโอกาสในวิกฤติ จำนวน 5 ข้อ ได้ประยุกต์แบบสอบถามจากงานวิจัยของ จารุวัลย์ ชัยคนารักษ์กุล (2554) สมทรัพย์ ไชยนิคม (2554) ญาณีภา จันทร์บำรุง (2555) นริษา ทองมณี (2556) และทศดาว สิทธิรักษ์ (2557)

### ตัวแปรตาม (Dependent Variable)

ประสิทธิภาพในการสอบบัญชี (Audit Performance) เน้นประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการใช้ทรัพยากรในกระบวนการ Input Process Output ทั้งการจัดการและการใช้ปัจจัยทรัพยากร (System Resource) กระบวนการปฏิบัติงาน (Internal Process and Operations) ความพึงพอใจของทุกฝ่าย (Participant Satisfaction) และการปฏิบัติงานสำเร็จทันเวลา (Timeliness) จำนวน 9 ข้อ ประยุกต์แบบสอบถามจากงานวิจัยของนิภาวรรณ ชินช้าง (2554) และชีวันันท์ สุขุมาลจันทร์ (2555)

## 3.7 ขั้นตอนการเก็บรวบรวมข้อมูล

ผู้วิจัยได้ดำเนินขั้นตอนการเก็บรวบรวมข้อมูลตามลำดับดังต่อไปนี้

ขั้นตอนที่ 1 รวบรวมข้อมูลทุกข้อมูจากเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง เพื่อนำมาสรุปเรียบเรียง และใช้เป็นแนวทางในการออกแบบสอบถาม

ขั้นตอนที่ 2 ออกแบบสอบถาม

ขั้นตอนที่ 3 ตรวจสอบคุณภาพของแบบสอบถาม โดยตรวจสอบความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหา (Content Validity) โดยการนำแบบสอบถามให้ผู้เชี่ยวชาญด้านการสอบบัญชีอ่านและพิจารณาว่าประเด็นคำถามในแบบสอบถามสามารถวัดได้ตรงตามวัตถุประสงค์ของการวิจัยนี้หรือไม่ นอกจากนี้ผู้วิจัยได้นำแบบสอบถามไปทำการทดลองเก็บข้อมูล (Try Out) กับกลุ่มตัวอย่างผู้สอบบัญชีภาษีอากรจำนวน 30 ท่าน ซึ่งเป็นกลุ่มตัวอย่างต่างจากกลุ่มที่ได้มาจากการสุ่มตาม



ขั้นตอนวิธีการสุ่มอย่างมีระบบ (Systematic Sampling) และนำข้อมูลดังกล่าวมาทดสอบความเที่ยงตรงเชิงโครงสร้าง (Construct Validity) โดยใช้การวิเคราะห์ปัจจัย (Factor Analysis) และทดสอบความน่าเชื่อถือ (Reliability) โดยใช้วิธีหาค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha-Coefficient) ตามวิธีของ Cronbach (Cronbach, 1951, 297-334) ได้ผลดังแสดงในตาราง

ตารางที่ 3.1 สรุปผลค่าการสกัดปัจจัย (Factor Loading) และค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha-Coefficient) ตามวิธีครอนบาค (Cronbach's Alpha Coefficients)

ตัวแปร (Variable)	ค่าการสกัดปัจจัย (Factor Loading)	ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha-Coefficient) ตามวิธีของ Cronbach
ความคิดริเริ่ม (ORC)	.815	.957
ความคิดคล่องตัว (FLC)	.812	.957
ความคิดยืดหยุ่น (FEC)	.803	.957
ความคิดละเอียดลออ (ELC)	.866	.955
ความพยายามในการพิจารณารับงานสอบบัญชี (AUC)	.827	.957
ความพยายามในการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ (RES)	.854	.956
ความพยายามในการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่ยอมรับได้และความเสี่ยงสืบเนื่อง (RAI)	.763	.959
ความพยายามในการทำความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในและการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม (UIR)	.793	.958

ตารางที่ 3.1 สรุปผลค่าการสกัดปัจจัย (Factor Loading) และค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha-Coefficient) ตามวิธีครอนบาค (Cronbach's Alpha Coefficients) (ต่อ)

ตัวแปร (Variable)	ค่าการสกัดปัจจัย (Factor Loading)	ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha-Coefficient) ตามวิธีของ Cronbach
ความพยายามในการพัฒนาแผนการสอบบัญชีและแนวการสอบบัญชี (ADA)	.829	.957
ความสามารถของบุคคล (SEE)	.752	.959
ประสิทธิภาพในการสอบบัญชี (AUP)	.847	.956

จากการศึกษางานวิจัยในอดีต ค่าการสกัดปัจจัย (Factor Loading) ควรค่า 0.40 ขึ้นไป (Nunnally & Bernstein, 1994) แสดงถึงความเที่ยงตรงเชิงโครงสร้าง (Construct Validity) และค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาตามวิธีของ Cronbach (Cronbach's Alpha-Coefficients) ควรค่า 0.70 ขึ้นไป (Nunnally, 1994) ตัวแปรจึงจะมีความน่าเชื่อถือ (Reliability) ดังนั้นจากตารางที่ 3.1 พบว่า ตัวแปรมีค่าการสกัดปัจจัยระหว่าง .752 - .866 แสดงว่าตัวแปรมีความเที่ยงตรงเชิงโครงสร้าง (Construct Validity) และค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาตามวิธีครอนบาค (Cronbach's Alpha Coefficients) ของตัวแปรมีค่าระหว่าง .955 - .959 แสดงว่าตัวแปรมีความน่าเชื่อถือ (Reliability)

ขั้นตอนที่ 4 ส่งแบบสอบถามไปยังผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย จำนวน 1,777 คน ทั้งนี้ได้แนบซองตอบกลับให้แก่ผู้ตอบแบบสอบถามด้วย

### 3.8 การวิเคราะห์ข้อมูลและสถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

หลังจากการเก็บรวบรวมข้อมูลเสร็จสิ้นแล้ว ผู้วิจัยได้จัดทำวิเคราะห์ข้อมูลตามลำดับ พร้อมทั้งอธิบายการใช้สถิติในการวิเคราะห์ข้อมูล ดังต่อไปนี้

1. ผู้วิจัยทำการตรวจสอบความถูกต้องของแบบสอบถาม และคัดเลือกเฉพาะแบบสอบถามที่มีความสมบูรณ์เท่านั้น
2. ลงรหัสแบบสอบถาม ตรวจสอบรหัสแบบสอบถาม และทำการบันทึกข้อมูล

3. วิเคราะห์ข้อมูลทางลักษณะประชากรตามแบบสอบถามส่วนที่ 1 โดยสถิติเชิงพรรณนา (Descriptive statistics) นำเสนอข้อมูลในรูปแบบของตารางแจกแจงความถี่ (Frequency) จำนวนร้อยละ (Percentage) เพื่ออธิบายข้อมูลเกี่ยวกับ เพศ ระดับการศึกษา ประสบการณ์สอบบัญชี และจำนวนห้างหุ้นส่วนที่ตรวจสอบ

4. หาค่าเฉลี่ย ( $\bar{x}$ ) และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (S.D.) ของแบบสอบถามส่วนที่ 2-5 ซึ่งเกณฑ์ในการแปลความหมายเพื่อจัดระดับค่าเฉลี่ยสามารถแบ่งออกเป็นช่วง (ชานินทร์ ศิลป์จารุ, 2553, 75) ดังต่อไปนี้

ค่าเฉลี่ย 4.50 – 5.00	กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์	มากที่สุด
ค่าเฉลี่ย 3.50 – 4.49	กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์	มาก
ค่าเฉลี่ย 2.50 – 3.49	กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์	ปานกลาง
ค่าเฉลี่ย 1.50 – 2.49	กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์	น้อย
ค่าเฉลี่ย 1.00 – 1.49	กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์	น้อยที่สุด

5. การทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระด้วยกันโดยใช้ โดยใช้ Variance Inflation Factor (VIF) การแปลความหมายหากมีค่าต่ำกว่า 10 แสดงว่าตัวแปรอิสระไม่ได้มีความสัมพันธ์กันเอง และพิจารณาจากค่า Tolerance Value หากมีค่ามากกว่า 0.1 (Hair & Order, 2006) แสดงว่าไม่เกิดปัญหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระด้วยกัน (Multicollinearity)

นอกจากนี้ยังใช้การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ (Correlation Analysis) เพื่อวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรในเบื้องต้น หากพบว่าตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันจะทำการสกัดปัจจัย (Factor Analysis) เพื่อการจัดกลุ่มข้อคำถามของตัวแปรที่มีความสัมพันธ์กันเข้าด้วยกัน และใช้ค่าการสกัดปัจจัยในการวิเคราะห์การถดถอยในสมการ ซึ่งจะไม่ทำให้เกิดปัญหาตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันเอง (Multicollinearity) ได้สมการ ดังนี้

**H1a-d** : ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี ประกอบด้วย ความคิดริเริ่ม ความคิดคล่องตัว ความคิดยืดหยุ่น และความคิดละเอียดลออ มีผลกระทบเชิงบวกต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี แสดงสมการได้ดังนี้

$$AUP = \alpha_{0i} + \beta_1 ORC + \beta_2 FLC + \beta_3 FEC + \beta_4 ELC + \beta_5 GD + \beta_6 EDU + \varepsilon_i$$

**H2a-c :** ความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีซึ่งประกอบด้วย การพิจารณารับงานสอบบัญชี การกำหนดระดับความมีนัยสำคัญ การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่ยอมรับได้และความเสี่ยงสืบเนื่อง การทำความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในและการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม และการพัฒนาแผนการสอบบัญชีและแนวการสอบบัญชี มีผลกระทบต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี แสดงสมการได้ดังนี้

$$AUP = \alpha_{02} + \beta_{7}AUC + \beta_{8}RES + \beta_{9}RAI + \beta_{10}UIR + \beta_{11}ADA + \beta_{12}GD + \beta_{13}EDU + \varepsilon_2$$

**H3a-b :** ความสามารถของบุคคลเป็นตัวแปรกระตุ้นที่ทำให้ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีและความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี มีผลกระทบต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี แสดงสมการได้ดังนี้

$$AUP = \alpha_{06} + \beta_{40}ADC + \beta_{41}APE + \beta_{42}(ADC*SEE) + \beta_{43}(APE*SEE) + \beta_{44}GD + \beta_{45}EDU + \varepsilon_6$$

6. การทดสอบสมมติฐานการวิจัย โดยใช้การวิเคราะห์สมการถดถอย (Regression Analysis) เพื่อวิเคราะห์ค่าความสัมพันธ์และผลกระทบของตัวแปรตามสมมติฐานการวิจัย โดยสมการที่  $H_1$   $H_2$  แสดงความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรต้น (Independent Variable) กับตัวแปรตาม (Dependent Variable) และสมการที่  $H_3$  เป็นการศึกษาถึงผลกระทบปฏิสัมพันธ์ (Interaction Effect) ของความสามารถของบุคคลในฐานะที่เป็นตัวแปรกระตุ้น (Moderating Variable) ของงานวิจัยนี้ ที่มีผลต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี การทดสอบข้อสมมติฐานเบื้องต้นพบว่า ค่าความคลาดเคลื่อนมีการแจกแจงแบบปกติ (Normality) ค่าความแปรปรวนของความคลาดเคลื่อนเป็นค่าคงที่ (Heteroscedasticity) ค่าความคลาดเคลื่อนเป็นเส้นอิสระกัน (No Autocorrelation) ตัวแปรอิสระและตัวแปรตามมีความสัมพันธ์เชิงเส้น (Linearity) และไม่เกิดปัญหาของค่าข้อมูลผิดปกติ (Outliner Problem) ก่อนการใช้สถิติดังกล่าว (กัลยา วาณิชย์บัญชา, 2555, น.352-406) โดยการทดสอบสมมติฐานใช้สัญลักษณ์และอักษรย่อ ดังนี้

ADC แทน	ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี
ORC แทน	ความคิดริเริ่ม
FLC แทน	ความคิดคล่องตัว

FEC	แทน	ความคิดยืดหยุ่น
ELC	แทน	ความคิดละเอียดลออ
APE	แทน	ความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี
AUC	แทน	การพิจารณารับงานสอบบัญชี
RES	แทน	การกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ
RAI	แทน	การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่ยอมรับ
UIR	แทน	การทำความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในและการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม
ADA	แทน	การพัฒนาแผนการสอบบัญชีและแนวการสอบบัญชี
SEE	แทน	ความสามารถของบุคคล
AUP	แทน	ประสิทธิภาพในการสอบบัญชี
GD	แทน	เพศ
ED	แทน	ระดับการศึกษา
E	แทน	ความคลาดเคลื่อน

7. รวบรวมข้อมูลจากการแสดงความคิดเห็นและข้อเสนอแนะเกี่ยวกับแนวทางในการพัฒนาความคิดสร้างสรรค์และประสิทธิภาพในการสอบบัญชี โดยสรุปผลในเชิงบรรยาย

## บทที่ 4

### ผลการวิจัย

การวิจัยเรื่อง ผลกระทบของความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีและความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ผู้วิจัยได้นำเสนอผลการวิจัยซึ่งเก็บรวบรวมจากแบบสอบถามของกลุ่มตัวอย่างผู้สอบบัญชีภาษีอากรจำนวน 355 ชุด โดยใช้สถิติการวิเคราะห์เชิงพรรณนา (Descriptive statistics) เพื่อหาความถี่ (Frequency) ค่าเฉลี่ย (Mean) ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) ในการวัดข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม และระดับความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีและความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี ที่มีต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร และใช้สถิติการวิเคราะห์เชิงอนุมาน (Inferential Statistics) เพื่อทดสอบความแตกต่างของระดับความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีและความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี โดยใช้ค่าสถิติการวิเคราะห์สหสัมพันธ์ (Correlation Analysis) และการวิเคราะห์สมการถดถอย (Regression Analysis) เพื่อวิเคราะห์ค่าความสัมพันธ์ระหว่างผลกระทบของความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีและความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีที่มีผลกระทบต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี รวมทั้งสรุปผลตามสมมติฐานการศึกษา ตลอดจนนำเสนอผลการศึกษารูปแบบตารางประกอบการบรรยาย และเพื่อให้การวิเคราะห์และแปลความหมายของผลการวิเคราะห์ข้อมูลเกิดความเข้าใจตรงกัน ผู้วิจัยได้ใช้สัญลักษณ์และอักษรย่อดังต่อไปนี้

VIF	แทน	ค่าทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับตัวแปรตาม (Variance Inflation Factor)
p-value	แทน	ระดับนัยสำคัญทางสถิติ
r	แทน	ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์พหุคูณ

โดยนำเสนอผลการวิจัยเป็น 7 ส่วน ดังนี้

- ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง
- ส่วนที่ 2 ข้อมูลความคิดเห็นเกี่ยวกับความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

ส่วนที่ 3 ข้อมูลความคิดเห็นเกี่ยวกับความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

ส่วนที่ 4 ข้อมูลความคิดเห็นเกี่ยวกับความสามารถของบุคคล

ส่วนที่ 5 ข้อมูลความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพในการสอบบัญชี

ส่วนที่ 6 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์และการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ ผลกระทบของความคิดสร้างสรรค์และความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

ส่วนที่ 7 แสดงข้อเสนอแนะเกี่ยวกับแนวทางการพัฒนาความคิดสร้างสรรค์และประสิทธิภาพในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

#### ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง

สำหรับข้อมูลทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง ผู้วิจัยได้อธิบายคุณลักษณะทางประชากรศาสตร์ของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ประกอบด้วยข้อมูลเกี่ยวกับ เพศ ระดับการศึกษา ประสบการณ์การสอบบัญชี และจำนวนบริษัทที่ตรวจสอบ โดยใช้สถิติหาค่าความถี่ (Frequency) และร้อยละ (Percent) ดังตารางที่ 4.1

ตารางที่ 4.1 ร้อยละของกลุ่มตัวอย่าง จำแนกตามข้อมูลทั่วไป

ข้อมูลทั่วไป	จำนวน (คน)	ร้อยละ
<b>เพศ</b>		
ชาย	110	31.00
หญิง	245	69.00
รวม	355	100.00
<b>ระดับการศึกษา</b>		
ปริญญาตรี	134	37.70
ปริญญาโท	210	59.20
ปริญญาเอก	11	3.10
รวม	355	100.00

ตารางที่ 4.1 ร้อยละของกลุ่มตัวอย่าง จำแนกตามข้อมูลทั่วไป (ต่อ)

ข้อมูลทั่วไป	จำนวน (คน)	ร้อยละ
ประสบการณ์การสอบบัญชี		
1-5 ปี	103	29.00
6-10 ปี	139	39.20
11-15 ปี	78	22.00
มากกว่า 15 ปี	35	9.80
รวม	355	100.00
จำนวนห้างหุ้นส่วน ที่ตรวจสอบ		
1-20 ราย	13	3.70
21-40 ราย	27	7.60
41-60 ราย	47	13.20
61-80 ราย	32	9.00
81-100 ราย	52	14.60
101-120 ราย	19	5.40
121-140 ราย	63	17.70
141-160 ราย	60	16.90
161-180 ราย	11	3.10
181-200 ราย	31	8.80
รวม	355	100.00

จากตารางที่ 4.1 พบว่า ผู้สอบบัญชีภาษีอากร จำนวนทั้งหมด 355 คน เป็นเพศหญิง จำนวน 245 คน คิดเป็นร้อยละ 69 และเพศชาย จำนวน 110 คน คิดเป็นร้อยละ 31 มีการศึกษาในระดับปริญญาโท จำนวน 210 คน คิดเป็นร้อยละ 59.20 รองลงมาคือมีการศึกษาในระดับปริญญาตรี จำนวน 134 คน คิดเป็นร้อยละ 37.70 และมีการศึกษาในระดับปริญญาเอก จำนวน 11 คน คิดเป็นร้อยละ 3.10 ประสบการณ์การสอบบัญชี 6-10 ปี จำนวน 139 คน คิดเป็นร้อยละ 39.20 ประสบการณ์การสอบบัญชี 1-5 ปี จำนวน 103 คน คิดเป็นร้อยละ 29 ประสบการณ์การสอบบัญชี 11-15 ปี จำนวน 78 คน คิดเป็นร้อยละ 22 และประสบการณ์การสอบบัญชีมากกว่า 15 ปี จำนวน 35



คน คิดเป็นร้อยละ 9.80 ตามลำดับ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรส่วนใหญ่จะมีห้างหุ้นส่วนที่ตรวจสอบจำนวน 121-140 ราย จำนวน 63 คน คิดเป็นร้อยละ 17.70 จำนวน 141-160 ราย จำนวน 60 คน คิดเป็นร้อยละ 16.90 จำนวน 81-100 ราย จำนวน 52 คน คิดเป็นร้อยละ 14.60 จำนวน 41-60 ราย จำนวน 47 คน คิดเป็นร้อยละ 13.20 จำนวน 61-80 ราย จำนวน 32 คน คิดเป็นร้อยละ 9.00 จำนวน 181-200 ราย จำนวน 31 คน คิดเป็นร้อยละ 8.80 จำนวน 21-40 ราย จำนวน 27 คน คิดเป็นร้อยละ 7.60 จำนวน 101-120 ราย จำนวน 19 คน คิดเป็นร้อยละ 5.40 จำนวน 1-20 ราย จำนวน 13 คน คิดเป็นร้อยละ 3.70 และจำนวน 161-180 ราย จำนวน 11 คน คิดเป็นร้อยละ 3.10 ตามลำดับ

## ส่วนที่ 2 ข้อมูลความคิดเห็นเกี่ยวกับความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชียุคนี้มีปัจจัยที่เกี่ยวข้องและส่งเสริมให้เกิดความคิดสร้างสรรค์ในหลากหลายด้าน การวิจัยครั้งนี้ได้ปรับใช้กรอบด้านความคิดสร้างสรรค์ตามแนวคิดของกิลฟอร์ด (Guilford, 1967: 62) ประกอบด้วยองค์ประกอบ 4 ด้าน คือ ด้านความคิดริเริ่ม ด้านความคิดคล่องตัว ด้านความคิดยืดหยุ่น และด้านความคิดละเอียดลออ ทั้งนี้ผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์ข้อมูลในส่วนของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร โดยใช้สถิติหาค่าเฉลี่ย (Mean) และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) ในแต่ละด้าน

ตารางที่ 4.2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี โดยรวมและเป็นรายด้าน

ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{x}$ )	ส่วนเบี่ยงเบน	
		มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความคิดเห็น
1.ด้านความคิดริเริ่ม	3.70	0.750	มาก
2.ด้านความคิดคล่องตัว	3.58	0.718	มาก
3.ด้านความคิดยืดหยุ่น	3.69	0.783	มาก
4.ด้านความคิดละเอียดลออ	3.78	0.744	มาก
รวม	3.69	0.690	มาก

จากตารางที่ 4.2 พบว่า ผู้สอบบัญชีภาษีอากร มีความคิดเห็นเกี่ยวกับความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีโดยรวม อยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 3.69$ ) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้าน พบว่า อยู่ในระดับมากที่สุดทั้ง 4 ด้าน โดยมีค่าเฉลี่ยสูงสุดในด้านความคิดละเอียดลออ ( $\bar{X} = 3.78$ ) รองลงมาคือความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีด้านความคิดริเริ่ม ( $\bar{X} = 3.70$ ) ด้านความคิดยืดหยุ่น ( $\bar{X} = 3.69$ ) และด้านความคิดคล่องตัว ( $\bar{X} = 3.58$ ) ตามลำดับ

ตารางที่ 4.3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี ด้านความคิดละเอียดลออ โดยรวมและเป็นรายด้าน

ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี ด้านความคิดละเอียดลออ	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วนเบี่ยงเบน	
		มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความคิดเห็น
1.การต่อ ยอดความคิดในรายละเอียดของ ขั้นตอนการวางแผนงานสอบบัญชีเพื่อให้ มีความครอบคลุมที่สมบูรณ์ยิ่งขึ้น	3.68	0.859	มาก
2.การอธิบายขั้นตอนการปฏิบัติงานสอบ บัญชีให้ลูกค้าหรือผู้ได้บังคับบัญชา เพื่อให้ เห็นภาพชัดเจนหรือเป็นแผนงานที่ สมบูรณ์ขึ้น	3.76	0.822	มาก
3.การทบทวนปัญหาที่เคยเกิดขึ้นจาก ประสบการณ์การสอบบัญชีในอดีตมาใช้ เป็นข้อมูลเพื่อเพิ่มความระมัดระวังและ รอบคอบในการตรวจสอบบัญชีครั้งต่อไป	3.82	0.864	มาก
4.การปฏิบัติงานสอบบัญชีด้วยความประณีต ใส่ใจ และมีคุณภาพในทุกขั้นตอน	3.85	0.813	มาก
รวม	3.78	0.744	มาก

จากตารางที่ 4.3 พบว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากร มีความคิดเห็นเกี่ยวกับความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี ด้านความคิดละเอียดลออ อยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 3.78$ ) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านอยู่ในระดับมากทุกด้าน โดยเรียงลำดับได้ดังนี้ การปฏิบัติงานสอบบัญชีด้วยความประณีต ใฝ่ใจ และมีคุณภาพในทุกขั้นตอน ( $\bar{X} = 3.85$ ) รองลงมาคือ การทบทวนปัญหาที่เคยกเกิดขึ้นจากประสบการณ์การสอบบัญชีในอดีตมาใช้เป็นข้อมูลเพื่อเพิ่มความระมัดระวังและรอบคอบในการตรวจสอบบัญชีครั้งต่อไป ( $\bar{X} = 3.82$ ) การอธิบายขั้นตอนการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้ลูกค้าหรือผู้ได้บังคับบัญชา เพื่อให้เห็นภาพชัดเจนหรือเป็นแผนงานที่สมบูรณ์ขึ้น ( $\bar{X} = 3.76$ ) และการต่อ ยอดความคิดในรายละเอียดของขั้นตอนการวางแผนงานสอบบัญชีเพื่อให้มีความครอบคลุมที่สมบูรณ์ยิ่งขึ้น ( $\bar{X} = 3.68$ )

ตารางที่ 4.4 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี ด้านความคิดริเริ่ม โดยรวม และเป็นรายด้าน

ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี ด้านความคิดริเริ่ม	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วนเบี่ยงเบน	
		มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความคิดเห็น
1. ประสบการณ์การสอบบัญชีที่ผ่านมา ทำให้สามารถสร้างแนวคิดใหม่ ๆ เกี่ยวกับแนวทางในการปฏิบัติงานสอบบัญชี เพื่อสร้างคุณค่าให้แก่การปฏิบัติงานเพิ่มมากขึ้น	3.74	0.850	มาก
2. การรวบรวมความรู้ใหม่ๆ จากแหล่งข้อมูลต่างๆ ที่เป็นประโยชน์ในการพัฒนาและปรับปรุงแก้ไขการปฏิบัติงานสอบบัญชี	3.77	0.865	มาก

ตารางที่ 4.4 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี ด้านความคิดริเริ่ม โดยรวม และเป็นรายด้าน (ต่อ)

ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี ด้านความคิดริเริ่ม	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วนเบี่ยงเบน	
		มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความคิดเห็น
3.การนำแนวทางการปฏิบัติงานสอบ บัญชีของผู้สอบบัญชีอื่นมาดัดแปลง ประยุกต์เป็นสิ่งใหม่ เพื่อเป็นขั้นตอน ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่มีความ แตกต่างไปจากเดิม	3.67	0.975	มาก
4.การคิดนวัตกรรมใหม่ๆ ในการ ปฏิบัติงานสอบบัญชีที่สามารถลด ความซ้ำซ้อนของงานหรือการกระทำที่ สูญเปล่า	3.63	0.827	มาก
รวม	3.70	0.750	มาก

จากตารางที่ 4.4 พบว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากร มีความคิดเห็นเกี่ยวกับความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี ด้านความคิดริเริ่ม อยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 3.70$ ) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านอยู่ในระดับมากทุกด้าน โดยเรียงลำดับจากมากไปหาน้อย นั่นคือ การรวบรวมความรู้ใหม่ๆ จากแหล่งข้อมูลต่างๆ ที่เป็นประโยชน์ในการพัฒนาและปรับปรุงแก้ไขการปฏิบัติงานสอบบัญชี ( $\bar{X} = 3.77$ ) รองลงมาคือ ประสบการณ์การสอบบัญชีที่ผ่านมาทำให้สามารถสร้างแนวคิดใหม่ ๆ เกี่ยวกับแนวทางในการปฏิบัติงานสอบบัญชีเพื่อสร้างคุณค่าให้แก่การปฏิบัติงานเพิ่มมากขึ้น ( $\bar{X} = 3.74$ ) การนำแนวทางการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีอื่นมาดัดแปลงประยุกต์เป็นสิ่งใหม่ เพื่อเป็นขั้นตอนในการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่มีความแตกต่างไปจากเดิม ( $\bar{X} = 3.67$ ) และการคิดนวัตกรรมใหม่ๆ ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่สามารถลดความซ้ำซ้อนของงานหรือการกระทำที่สูญเปล่า ( $\bar{X} = 3.63$ )

ตารางที่ 4.5 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี ด้านความคิดยืดหยุ่น โดยรวมและเป็นรายด้าน

ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี ด้านความคิดยืดหยุ่น	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วนเบี่ยงเบน	
		มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความคิดเห็น
1.การคิดวิธีหรือขั้นตอนการปฏิบัติงาน สอบบัญชีได้หลายรูปแบบเพื่อให้ สอดคล้องกับประเภทกิจการของลูกค้า ที่เข้ารับการตรวจสอบ	3.70	0.885	มาก
2.การคิดหาคำตอบในการแก้ไขปัญหาที่ พบขณะปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชี ได้หลายประเภท หลายทิศทาง	3.65	0.849	มาก
3.การประยุกต์ใช้ประสบการณ์ที่ผ่านมา พัฒนาระบบการปฏิบัติงานสอบบัญชี ได้อย่างเหมาะสมกับสถานการณ์	3.72	0.839	มาก
รวม	3.69	0.783	มาก

จากตารางที่ 4.5 พบว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากร มีความคิดเห็นเกี่ยวกับความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี ด้านความคิดยืดหยุ่น อยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 3.69$ ) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านอยู่ในระดับมากทุกด้าน ลำดับแรกคือ การประยุกต์ใช้ประสบการณ์ที่ผ่านมาพัฒนาระบบการปฏิบัติงานสอบบัญชีได้อย่างเหมาะสมกับสถานการณ์ ( $\bar{X} = 3.72$ ) รองลงมาคือ การคิดวิธีหรือขั้นตอนการปฏิบัติงานสอบบัญชีได้หลายรูปแบบเพื่อให้สอดคล้องกับประเภทกิจการของลูกค้าที่เข้ารับการตรวจสอบ ( $\bar{X} = 3.70$ ) และการคิดหาคำตอบในการแก้ไขปัญหาที่พบขณะปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชีได้หลายประเภท หลายทิศทาง ( $\bar{X} = 3.65$ )

ตารางที่ 4.6 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี ด้านความคิดคล่องตัว โดยรวมและเป็นรายด้าน

ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี ด้านความคิดคล่องตัว	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วนเบี่ยงเบน	
		มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความคิดเห็น
1.การคิดค้นวิธีการหรือขั้นตอนการปฏิบัติงานสอบบัญชีได้อย่างคล่องแคล่วว่องไว ภายในเวลาที่กำหนด	3.56	0.856	มาก
2.การสร้างความคิดให้เกิดขึ้นอย่างรวดเร็วหรือคิดได้ทันทีที่ต้องแก้ปัญหาเฉพาะหน้าได้อย่างมีประสิทธิภาพ	3.68	0.784	มาก
3.การใช้ความคิดจัดระเบียบข้อมูลที่ได้รับจากแหล่งข้อมูลที่แตกต่างกันได้อย่างรวดเร็ว	3.63	0.789	มาก
4.การใช้ถ้อยคำในการอธิบายรายงานผู้สอบบัญชีได้อย่างรวดเร็ว หลากหลาย และใช้ประโยชน์ได้ โดยไม่ซ้ำแบบรายงานผู้สอบบัญชีอื่น	3.46	0.847	ปานกลาง
รวม	3.58	0.718	มาก

จากตารางที่ 4.6 พบว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากร มีความคิดเห็นเกี่ยวกับความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี ด้านความคิดคล่องตัว อยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 3.58$ ) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านอยู่ในระดับมากและในระดับปานกลาง โดยเรียงลำดับจากมากไปหาน้อย ดังนี้ การสร้างความคิดให้เกิดขึ้นอย่างรวดเร็วหรือคิดได้ทันทีที่ต้องแก้ปัญหาเฉพาะหน้าได้อย่างมีประสิทธิภาพ ( $\bar{X} = 3.68$ ) การใช้ความคิดจัดระเบียบข้อมูลที่ได้รับจากแหล่งข้อมูลที่แตกต่างกันได้อย่างรวดเร็ว ( $\bar{X} = 3.63$ ) การคิดค้นวิธีการหรือขั้นตอนการปฏิบัติงานสอบบัญชีได้อย่างคล่องแคล่ว

ว่องไว ภายในเวลาที่กำหนด ( $\bar{X} = 3.56$ ) และการใช้ถ้อยคำในการอธิบายรายงานผู้สอบบัญชีได้อย่างรวดเร็ว หลากหลาย และใช้ประโยชน์ได้ โดยไม่ซ้ำแบบรายงานผู้สอบบัญชีอื่น ( $\bar{X} = 3.46$ )

### ส่วนที่ 3 ข้อมูลความคิดเห็นเกี่ยวกับความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

สำหรับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากร เกี่ยวกับความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี ผู้วิจัยใช้ตัวชี้วัดในการประเมิน ดังนี้ ความพยายามในการพิจารณางานสอบบัญชี ความพยายามในการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ ความพยายามในการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่ยอมรับได้และความเสี่ยงสืบเนื่อง ความพยายามในการทำความเข้าใจระบบควบคุมภายใน และความพยายามในการพัฒนาแผนการสอบบัญชีและแนวการสอบบัญชี ทั้งนี้ ผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์ข้อมูลในส่วนของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร โดยใช้สถิติหาค่าเฉลี่ย (Mean) และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) ในแต่ละด้าน

ตารางที่ 4.7 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีโดยรวมและรายด้าน

ความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (S.D.)	ระดับความคิดเห็น
1.ความพยายามในการพิจารณารับงานสอบบัญชี	3.65	0.798	มาก
2.ความพยายามในการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ	3.75	0.751	มาก
3.ความพยายามในการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่ยอมรับได้และความเสี่ยงสืบเนื่อง	3.82	0.769	มาก
4.ความพยายามในการทำความเข้าใจระบบควบคุมภายใน	3.76	0.800	มาก
5.ความพยายามในการพัฒนาแผนการสอบบัญชีและแนวการสอบบัญชี	3.80	0.803	มาก
รวม	3.75	0.704	มาก

จากตารางที่ 4.7 พบว่า ผู้สอบบัญชีภาษีอากร มีความคิดเห็นเกี่ยวกับความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีโดยรวม อยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 3.75$ ) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้าน พบว่าอยู่ในระดับมากที่สุดทั้ง 5 ด้าน โดยมีค่าเฉลี่ยสูงสุดในด้านความพยายามในการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่ยอมรับได้และความเสี่ยงสืบเนื่อง ( $\bar{X} = 3.82$ ) รองลงมาคือด้านความพยายามในการพัฒนาแผนการสอบบัญชีและแนวการสอบบัญชี ( $\bar{X} = 3.80$ ) ด้านความพยายามในการทำความเข้าใจระบบควบคุมภายใน ( $\bar{X} = 3.76$ ) ด้านความพยายามในการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ ( $\bar{X} = 3.75$ ) และด้านความพยายามในการพิจารณาปริมาณงานสอบบัญชี ( $\bar{X} = 3.65$ ) ตามลำดับ

ตารางที่ 4.8 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี ด้านความพยายามในการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่ยอมรับได้และความเสี่ยงสืบเนื่อง โดยรวม และเป็นรายด้าน

ความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วนเบี่ยงเบน	
		มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความคิดเห็น
1.การมุ่งมั่นประเมินความเป็นไปได้ที่จะเกิดผลขาดทุนทางการเงินหรือการเสียชื่อเสียงของกิจการที่เข้ารับการตรวจสอบ	3.73	0.876	มาก
2.การมุ่งมั่นพิจารณาลักษณะรายการค้าที่ผิดปกติ ชับซ้อนหรือมีมูลค่าสูงซึ่งไม่เป็นไปตามเงื่อนไขตามปกติของขนาดธุรกิจ	3.87	0.872	มาก
3.การมุ่งมั่นประเมินความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณและพิจารณาของฝ่ายบริหาร รวมทั้งพิจารณาตัวเลขทางสถิติและนโยบายการบัญชีที่เหมาะสม	3.86	0.808	มาก
รวม	3.82	0.769	มาก



จากตารางที่ 4.8 พบว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากร มีความคิดเห็นเกี่ยวกับความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี ด้านความพยายามในการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่ยอมรับได้และความเสี่ยงสืบเนื่อง อยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 3.82$ ) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้าน อยู่ในระดับมากทุกด้าน ดังนี้ การมุ่งมั่นพิจารณาลักษณะรายการค้าที่ผิดปกติ ชับซ้อนหรือมีมูลค่าสูงซึ่งไม่เกินไปตามเงื่อนไขตามปกติของขนาดธุรกิจ ( $\bar{X} = 3.87$ ) การมุ่งมั่นประเมินความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณและวิจารณ์ของฝ่ายบริหาร รวมทั้งพิจารณาตัวเลขทางสถิติและนโยบายการบัญชีที่เหมาะสม ( $\bar{X} = 3.86$ ) และการมุ่งมั่นประเมินความเป็นไปได้ที่จะเกิดผลขาดทุนทางการเงินหรือการเสียชื่อเสียงของกิจการที่เข้ารับการตรวจสอบ ( $\bar{X} = 3.73$ )

ตารางที่ 4.9 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี ด้านความพยายามในการพัฒนาแผนการสอบบัญชีและแนวการสอบบัญชี โดยรวมและเป็นรายด้าน

ความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี ด้านความพยายามในการพัฒนาแผนการ สอบบัญชีและแนวการสอบบัญชี	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วนเบี่ยงเบน	
		มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความคิดเห็น
1.การมุ่งมั่นให้ความสำคัญต่อรูปแบบและ เนื้อหาที่มีความครบถ้วนและเพียงพอ ของแผนการสอบบัญชีโดยรวม	3.79	0.881	มาก
2.การมุ่งมั่นพัฒนาแผนการสอบบัญชี โดยรวมเพิ่มเติมเมื่อทราบข้อมูลต่างๆ ของกิจการที่เข้ารับการตรวจสอบ เพิ่มเติม	3.77	0.892	มาก
3.การมุ่งมั่นกำหนดแนวการตรวจสอบ และระบุถึงวิธีการตรวจสอบที่ชัดเจน เพียงพอเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของ การตรวจสอบบัญชี	3.82	0.893	มาก
รวม	3.80	0.803	มาก

จากตารางที่ 4.9 พบว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากร มีความคิดเห็นเกี่ยวกับความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี ด้านความพยายามในการพัฒนาแผนการสอบบัญชีและแนวการสอบบัญชี อยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 3.80$ ) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้าน อยู่ในระดับมากทุกด้านดังนี้ การมุ่งมั่นกำหนดแนวการตรวจสอบและระบุถึงวิธีการตรวจสอบที่ชัดเจนเพียงพอเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบบัญชี ( $\bar{X} = 3.82$ ) การมุ่งมั่นให้ความสำคัญต่อรูปแบบและเนื้อหาที่มีความครบถ้วนและเพียงพอของแผนการสอบบัญชีโดยรวม ( $\bar{X} = 3.79$ ) และการมุ่งมั่นพัฒนาแผนการสอบบัญชีโดยรวมเพิ่มเติมเมื่อทราบข้อมูลต่างๆ ของกิจการที่เข้ารับการตรวจสอบเพิ่มเติม ( $\bar{X} = 3.77$ )

ตารางที่ 4.10 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี ด้านความพยายามในการทำความเข้าใจระบบควบคุมภายใน โดยรวมและเป็นรายด้าน

ความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี ด้านความพยายามในการทำความเข้าใจระบบ ควบคุมภายใน	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วนเบี่ยงเบน	
		มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความคิดเห็น
1.การมุ่งมั่นที่จะประเมินจุดอ่อนที่สำคัญใน ระบบการควบคุมภายในซึ่งอาจทำให้เกิด ความเสี่ยงและข้อผิดพลาดในการรายงานผล การสอบบัญชี	3.84	0.859	มาก
2.การมุ่งมั่นที่จะประเมินบทบาทและทัศนคติ ของคณะกรรมการหรือผู้บริหารถึง ความสามารถในการทำให้กิจการมีการ ควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพและมีการ สอบทานการควบคุมภายใน	3.67	0.880	มาก
3.การมุ่งมั่นที่จะประเมินนโยบายของกิจการ เกี่ยวกับระบบป้องกันการข้ามขั้นตอนการ ควบคุมภายในที่ดี	3.77	0.894	มาก
รวม	3.76	0.800	มาก

จากตารางที่ 4.10 พบว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากร มีความคิดเห็นเกี่ยวกับความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี ด้านความพยายามในการทำความเข้าใจระบบควบคุมภายในอยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 3.76$ ) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้าน อยู่ในระดับมากทุกด้าน ดังนี้ การมุ่งมั่นที่จะประเมินจุดอ่อนที่สำคัญในระบบการควบคุมภายในซึ่งอาจทำให้เกิดความเสี่ยงและข้อผิดพลาดในการรายงานผลการสอบบัญชี ( $\bar{X} = 3.84$ ) การมุ่งมั่นที่จะประเมินนโยบายของกิจการเกี่ยวกับระบบป้องกันการข้ามขั้นตอนการควบคุมภายในที่ดี ( $\bar{X} = 3.77$ ) และการมุ่งมั่นที่จะประเมินบทบาทและทัศนคติของคณะกรรมการหรือผู้บริหารถึงความสามารถในการทำให้กิจการมีการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพและมีการสอบทานการควบคุมภายใน ( $\bar{X} = 3.67$ )

ตารางที่ 4.11 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี ด้านความพยายามในการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ โดยรวมและเป็นรายด้าน

ความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี ด้านความพยายามในการกำหนดระดับความ มีสาระสำคัญ	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วนเบี่ยงเบน	
		มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความคิดเห็น
1.การมุ่งมั่นที่จะกำหนดระดับไม่ถูกต้อง ของข้อมูลที่ขัดข้อเท็จจริงเชิงคุณภาพที่ สามารถยอมรับได้ เช่น การเปิดเผย นโยบายบัญชีที่ไม่ถูกต้องและไม่เพียงพอ	3.72	0.854	มาก
2.การมุ่งมั่นในการกำหนดจำนวนเงินสูงสุด ที่ยอมรับให้ผิดพลาดได้โดยไม่กระทบ ความเห็นในรายงานการสอบบัญชี	3.71	0.812	มาก
3.การมุ่งมั่นตระหนักถึงการปฏิบัติงานโดย เห็นความสำคัญของการลดความเสี่ยงซึ่ง จะช่วยให้การทำงานบรรลุเป้าหมายตาม มาตรฐานที่กำหนดไว้	3.82	0.862	มาก
รวม	3.75	0.751	มาก

จากตารางที่ 4.11 พบว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากร มีความคิดเห็นเกี่ยวกับความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี ด้านความพยายามในการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ อยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 3.75$ ) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้าน อยู่ในระดับมากทุกด้าน ดังนี้ การมุ่งมั่นตระหนักถึงการปฏิบัติงาน โดยเห็นความสำคัญของการลดความเสี่ยงซึ่งจะช่วยให้การทำงานบรรลุเป้าหมายตามมาตรฐานที่กำหนดไว้ ( $\bar{X} = 3.82$ ) การมุ่งมั่นที่จะกำหนดระดับไม่ถูกต้องของข้อมูลที่ขัดข้อเท็จจริงเชิงคุณภาพที่สามารถยอมรับได้ เช่นการเปิดเผยนโยบายบัญชีที่ไม่ถูกต้องและไม่เพียงพอ ( $\bar{X} = 3.72$ ) และการมุ่งมั่นในการกำหนดจำนวนเงินสูงสุดที่ยอมให้ผิดพลาดได้โดยไม่กระทบความเห็นในรายงานการสอบบัญชี ( $\bar{X} = 3.71$ )

ตารางที่ 4.12 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี ด้านความพยายามในการพิจารณางานสอบบัญชี โดยรวมและเป็นรายด้าน

ความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี ด้านความพยายามในการพิจารณา รับงานสอบบัญชี	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความคิดเห็น
1. การมุ่งมั่นให้ความสำคัญกับการติดต่อสอบถามไปยังผู้สอบบัญชีเดิม ในกรณีที่ได้รับงานสอบบัญชีลูกค้ารายใหม่ โดยได้มีการขออนุญาตจากกิจการก่อนแล้ว	3.49	0.937	ปานกลาง
2. การมุ่งมั่นทำความเข้าใจและวิเคราะห์สภาพแวดล้อมทางธุรกิจของกิจการที่เข้ารับการตรวจสอบในช่วงก่อนรับงานสอบบัญชีอย่างเต็มความสามารถ	3.72	0.905	มาก
3. การมุ่งมั่นศึกษารูปแบบการดำเนินงานและนโยบายของกิจการที่เข้ารับการตรวจสอบ เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่ากิจการไม่มีการดำเนินงานที่ซับซ้อนซึ่งอาจเกิดความเสี่ยงในการสอบบัญชีขึ้น	3.74	0.818	มาก
รวม	3.65	0.798	มาก

จากตารางที่ 4.12 พบว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากร มีความคิดเห็นเกี่ยวกับความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี ด้านความพยายามในการพิจารณารับงานสอบบัญชี อยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 3.65$ ) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้าน อยู่ในระดับปานกลางและในระดับมาก เรียงลำดับได้ดังนี้ การมุ่งมั่นศึกษารูปแบบการดำเนินงานและนโยบายของกิจการที่เข้ารับการตรวจสอบเพื่อให้เกิดความมั่นใจว่ากิจการไม่มีการดำเนินงานที่ซับซ้อนซึ่งอาจเกิดความเสี่ยงในการสอบบัญชีขึ้น ( $\bar{X} = 3.74$ ) การมุ่งมั่นทำความเข้าใจและวิเคราะห์สภาพแวดล้อมทางธุรกิจของกิจการที่เข้ารับการตรวจสอบในช่วงก่อนรับงานสอบบัญชีอย่างเต็มความสามารถ ( $\bar{X} = 3.72$ ) และการมุ่งมั่นให้ความสำคัญกับการติดต่อสอบถามไปยังผู้สอบบัญชีเดิม ในกรณีที่รับงานสอบบัญชีลูกค้ารายใหม่ โดยได้มีการขออนุญาตจากกิจการก่อนแล้ว ( $\bar{X} = 3.49$ )

#### ส่วนที่ 4 ข้อมูลความคิดเห็นเกี่ยวกับความสามารถของบุคคล

ตารางที่ 4.13 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความสามารถของบุคคล โดยรวมและเป็นรายด้าน

ความสามารถของบุคคล	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วนเบี่ยงเบน	
		มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความคิดเห็น
1.ด้านความรู้ ความคิด และทักษะ	3.74	0.683	มาก
2.ด้านความเชี่ยวชาญในหน้าที่การงาน	3.64	0.739	มาก
3.ด้านการมีปฏิสัมพันธ์หรือทำงานร่วมกับบุคคลอื่น	3.95	0.731	มาก
รวม	3.78	0.637	มาก

จากตารางที่ 4.13 พบว่า ผู้สอบบัญชีภาษีอากร มีความคิดเห็นเกี่ยวกับความสามารถของบุคคลโดยรวม อยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 3.78$ ) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้าน พบว่า อยู่ในระดับมาก ทั้ง 3 ด้าน โดยมีค่าเฉลี่ยสูงสุดในด้านการมีปฏิสัมพันธ์หรือทำงานร่วมกับบุคคลอื่น ( $\bar{X} = 3.95$ ) รองลงมาคือด้านความรู้ ความคิด และทักษะ ( $\bar{X} = 3.74$ ) และด้านความเชี่ยวชาญในหน้าที่การงาน ( $\bar{X} = 3.64$ ) ตามลำดับ

ตารางที่ 4.14 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความสามารถของบุคคล ด้านการมีปฏิสัมพันธ์หรือทำงานร่วมกับบุคคลอื่น โดยรวมและเป็นรายด้าน

ความสามารถของบุคคล ด้านการมีปฏิสัมพันธ์หรือทำงานร่วมกับ บุคคลอื่น	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วนเบี่ยงเบน	
		มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความคิดเห็น
1.ความสามารถในการทำงานร่วมกับบุคคลอื่นหรือสามารถประสานงานเพื่อขอความร่วมมือหรือขอความช่วยเหลือจากบุคคลอื่นอย่างถูกต้องและชัดเจน โดยปราศจากข้อขัดแย้งใด	3.95	0.731	มาก
รวม	3.95	0.731	มาก

จากตารางที่ 4.14 พบว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากร มีความคิดเห็นเกี่ยวกับความสามารถของบุคคล ด้านการมีปฏิสัมพันธ์หรือทำงานร่วมกับบุคคลอื่น โดยรวมอยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 3.95$ ) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้าน มีความคิดเห็นอยู่ในระดับมากเช่นเดียวกัน ( $\bar{X} = 3.95$ )

ตารางที่ 4.15 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความสามารถของบุคคล ด้านความรู้ ความคิด และทักษะ โดยรวมและเป็นรายด้าน

ความสามารถของบุคคล ด้านความรู้ ความคิด และทักษะ	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วนเบี่ยงเบน	
		มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความคิดเห็น
1.ความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชีรวมทั้งข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องในการปฏิบัติหน้าที่	3.72	0.827	มาก
2.ทักษะในการใช้ประโยชน์จากเทคโนโลยีสมัยใหม่ และรู้จักเลือกใช้เทคโนโลยี เพื่อนำมาพัฒนาการปฏิบัติงาน	3.77	0.760	มาก
รวม	3.74	0.683	มาก

จากตารางที่ 4.15 พบว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากร มีความคิดเห็นเกี่ยวกับความสามารถของบุคคล ด้านความรู้ ความคิด และทักษะ อยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 3.74$ ) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้าน อยู่ในระดับมากทุกด้าน ดังนี้ ทักษะในการใช้ประโยชน์จากเทคโนโลยีสมัยใหม่ และรู้จักเลือกใช้เทคโนโลยี เพื่อนำมาพัฒนาการปฏิบัติงาน ( $\bar{X} = 3.77$ ) และความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชี รวมทั้งข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องในการปฏิบัติหน้าที่ ( $\bar{X} = 3.72$ )

ตารางที่ 4.16 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความสามารถของบุคคล ด้านความเชี่ยวชาญในหน้าที่การงาน โดยรวมและเป็นรายด้าน

ความสามารถของบุคคล ด้านความเชี่ยวชาญในหน้าที่การงาน	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วนเบี่ยงเบน	
		มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความคิดเห็น
1.ความชำนาญในการปฏิบัติงานสอบบัญชีใน กิจการที่มีประเภท รูปแบบ และลักษณะ อุตสาหกรรมแตกต่างกัน	3.57	0.832	มาก
2.ความชำนาญในการระบุปัญหาและตัดสินใจ แก้ไขปัญหาในสถานการณ์ต่างๆ ได้เป็น อย่างดี	3.71	0.754	มาก
รวม	3.64	0.739	มาก

จากตารางที่ 4.16 พบว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากร มีความคิดเห็นเกี่ยวกับความสามารถของบุคคล ด้านความเชี่ยวชาญในหน้าที่การงาน อยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 3.64$ ) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้าน อยู่ในระดับมากทุกด้าน ดังนี้ ความชำนาญในการระบุปัญหาและตัดสินใจแก้ไขปัญหาในสถานการณ์ต่างๆ ได้เป็นอย่างดี ( $\bar{X} = 3.71$ ) และความชำนาญในการปฏิบัติงานสอบบัญชีในกิจการที่มีประเภท รูปแบบ และลักษณะอุตสาหกรรมแตกต่างกัน ( $\bar{X} = 3.57$ )

### ส่วนที่ 5 ข้อมูลความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพในการสอบบัญชี

ตารางที่ 4.17 ความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพในการสอบบัญชี โดยรวมและเป็นรายด้าน

ประสิทธิภาพในการสอบบัญชี	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วนเบี่ยงเบน	
		มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความคิดเห็น
1.ด้านกระบวนการปฏิบัติงาน	3.84	0.713	มาก
2.ด้านการจัดหาและการใช้ปัจจัยทรัพยากร	3.67	0.858	มาก
3.ด้านงานสำเร็จทันเวลา	3.84	0.846	มาก
4.ด้านความพึงพอใจของทุกฝ่าย	3.77	0.742	มาก
รวม	3.78	0.715	มาก

จากตารางที่ 4.17 พบว่า ผู้สอบบัญชีภาษีอากร มีความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพในการสอบบัญชีโดยรวม อยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 3.78$ ) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้าน พบว่า อยู่ในระดับมากที่สุดทั้ง 4 ด้าน โดยมีค่าเฉลี่ยสูงสุดในด้านกระบวนการปฏิบัติงาน และด้านงานสำเร็จทันเวลา ( $\bar{X} = 3.84$ ) รองลงมาคือด้านความพึงพอใจของทุกฝ่าย ( $\bar{X} = 3.77$ ) และด้านการจัดหาและการใช้ปัจจัยทรัพยากร ( $\bar{X} = 3.67$ )



ตารางที่ 4.18 ความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพในการสอบบัญชี ด้านกระบวนการปฏิบัติงาน โดยรวมและเป็นรายด้าน

ประสิทธิภาพในการสอบบัญชี ด้านกระบวนการปฏิบัติงาน	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความคิดเห็น
1. การปฏิบัติงานตรงตามจริยธรรมและมารยาทของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปอย่างเคร่งครัด	4.00	0.754	มาก
2. การปฏิบัติงานสอบบัญชีและนำเสนอรายงานการสอบบัญชีเป็นไปตามความจริงและถูกต้องเสมอ	3.92	0.889	มาก
3. การปฏิบัติงานตรวจสอบสำเร็จลุล่วงด้วยความรวดเร็ว ถูกต้อง มีความเรียบร้อยสมบูรณ์และเป็นไปตามเป้าหมายที่กำหนดโดยไม่ใช้ระยะเวลาเกินที่กำหนดในแผนการสอบบัญชี	3.75	0.850	มาก
4. การมุ่งเน้นในการติดตามงานและวัดผล การปฏิบัติงานของตนเองและผู้ช่วยผู้สอบบัญชี อย่างต่อเนื่องและเป็นธรรมชาติ	3.68	0.898	มาก
รวม	3.84	0.713	มาก

จากตารางที่ 4.18 พบว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากร มีความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพในการสอบบัญชี ด้านกระบวนการปฏิบัติงาน อยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 3.84$ ) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้าน อยู่ในระดับมากทุกด้าน ดังนี้ การปฏิบัติงานตรงตามจริยธรรมและมารยาทของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปอย่างเคร่งครัด ( $\bar{X} = 4.00$ ) การปฏิบัติงานสอบบัญชีและนำเสนอรายงานการสอบบัญชีเป็นไปตามความจริงและถูกต้องเสมอ ( $\bar{X} = 3.92$ ) การปฏิบัติงาน

ตรวจสอบสำเร็จลุล่วงด้วยความรวดเร็ว ถูกต้อง มีความเรียบร้อยสมบูรณ์และเป็นไปตามเป้าหมายที่กำหนดโดยไม่ใช้ระยะเวลาเกินที่กำหนดในแผนการสอบบัญชี ( $\bar{X} = 3.75$ ) และการมุ่งเน้นในการติดตามงานและวัดผลการปฏิบัติงานของตนเองและผู้ช่วยผู้สอบบัญชี อย่างต่อเนื่องและเป็นธรรมชาติ ( $\bar{X} = 3.68$ )

ตารางที่ 4.19 ความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพในการสอบบัญชี ด้านงานสำเร็จทันเวลา โดยรวม และเป็นรายด้าน

ประสิทธิภาพในการสอบบัญชี ด้านงานสำเร็จทันเวลา	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วนเบี่ยงเบน	
		มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความคิดเห็น
1. การปฏิบัติงานตามที่ได้รับมอบหมายให้แล้วเสร็จตามมาตรฐานเวลาและส่งรายงานการตรวจสอบตรงตามเวลาที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด	3.84	0.846	มาก
รวม	3.84	0.846	มาก

จากตารางที่ 4.19 พบว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากร มีความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพในการสอบบัญชี ด้านงานสำเร็จทันเวลาโดยรวมอยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 3.84$ ) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้าน มีความคิดเห็นอยู่ในระดับมากเช่นเดียวกัน ( $\bar{X} = 3.84$ )

ตารางที่ 4.20 ความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพในการสอบบัญชี ด้านความพึงพอใจของทุกฝ่าย โดยรวมและเป็นรายด้าน

ประสิทธิภาพในการสอบบัญชี ด้านความพึงพอใจของทุกฝ่าย	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วนเบี่ยงเบน	
		มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความคิดเห็น
1.ได้รับความเชื่อถือจากกิจการที่เข้ารับการ ตรวจสอบและได้รับการติดต่อจากกิจการ เพื่อปฏิบัติงานสอบบัญชีเป็นประจำ	3.80	0.890	มาก
2.ได้รับการยอมรับและกล่าวถึงจากเพื่อน ร่วมวิชาชีพในฐานะที่ปฏิบัติงานสอบบัญชี ได้อย่างมีคุณภาพจนนำไปเป็นตัวอย่างได้	3.57	0.901	มาก
3.มีความพึงพอใจในการปฏิบัติสอบบัญชี โดยมั่นใจว่ารายงานการสอบบัญชีมีการ แสดงความเห็นต่องบการเงินอย่างถูกต้อง และสอดคล้องกับสถานการณ์ที่เกิดขึ้น ของกิจการ	3.94	0.751	มาก
รวม	3.77	0.742	มาก

จากตารางที่ 4.20 พบว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากร มีความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพในการสอบบัญชี ด้านความพึงพอใจของทุกฝ่าย อยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 3.77$ ) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้าน อยู่ในระดับมากทุกด้าน ดังนี้ มีความพึงพอใจในการปฏิบัติสอบบัญชีโดยมั่นใจว่ารายงานการสอบบัญชีมีการแสดงความเห็นต่องบการเงินอย่างถูกต้องและสอดคล้องกับสถานการณ์ที่เกิดขึ้นของกิจการ ( $\bar{X} = 3.94$ ) ได้รับความเชื่อถือจากกิจการที่เข้ารับการตรวจสอบและได้รับการติดต่อจากกิจการเพื่อปฏิบัติงานสอบบัญชีเป็นประจำ ( $\bar{X} = 3.80$ ) และได้รับการยอมรับและกล่าวถึงจากเพื่อนร่วมวิชาชีพในฐานะที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีได้อย่างมีคุณภาพจนนำไปเป็นตัวอย่างได้ ( $\bar{X} = 3.57$ )

ตารางที่ 4.21 ความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพในการสอบบัญชี ด้านการจัดการและการใช้ปัจจัย  
ทรัพยากรโดยรวมและเป็นรายด้าน

ประสิทธิภาพในการสอบบัญชี ด้านการจัดการและการใช้ปัจจัยทรัพยากร	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วนเบี่ยงเบน	
		มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความคิดเห็น
1.การมอบหมายงานให้ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี อย่างตรงตามความรู้และความสามารถ	3.67	0.858	มาก
รวม	3.67	0.858	มาก

จากตารางที่ 4.21 พบว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากร มีความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพในการสอบบัญชี ด้านการจัดการและการใช้ปัจจัยทรัพยากร โดยรวมอยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 3.67$ ) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้าน มีความคิดเห็นอยู่ในระดับมากเช่นเดียวกัน ( $\bar{X} = 3.67$ )

ส่วนที่ 6 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์และการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ ผลกระทบของความคิดสร้างสรรค์และความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

#### 6.1 การทดสอบความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีมีผลกระทบต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี

ผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของตัวแปรระหว่างความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี (Creative Thinking) กับประสิทธิภาพในการสอบบัญชี (Audit Performance) โดยใช้เมทริกซ์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร (Correlation Matrix) ดังแสดงในตารางที่ 4.22

ตารางที่ 4.22 ตารางเมทริกซ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร (Correlation Matrix)

ตัวแปร (Variables)	AUP	ORC	FLC	FEC	ELC	GD	ED	VIF
$\bar{X}$	3.78	3.70	3.58	3.69	3.78	0.31	1.65	
S.D.	0.715	0.750	0.718	0.783	0.744	0.463	0.538	
AUP	1.000	0.765**	0.736**	0.757**	0.775**	-0.171**	-0.064	
ORC		1.000	0.813**	0.778**	0.756**	-0.105*	-0.051	3.464
FLC			1.000	0.823**	0.801**	-0.074	0.006	4.400
FEC				1.000	0.822**	-0.065	0.000	4.228
ELC					1.000	-0.075	0.001	3.735
GD						1.000	0.069	1.016
ED							1.000	1.014

\*\* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

จากตารางที่ 4.22 แสดงความสัมพันธ์ของความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี (ADC) ที่มีต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี พบว่า ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีทั้ง 4 ด้าน ประกอบด้วย ด้านความคิดริเริ่ม (ORC) ด้านความคิดคล่องตัว (FLC) ด้านความคิดยืดหยุ่น (FEC) และด้านความคิดละเอียดลออ (ELC) มีความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพในการสอบบัญชี (AUP)

( $r = 0.765$  ,  $p < .05$  ;  $r = 0.736$  ,  $p < .05$  ;  $r = 0.757$  ,  $p < .05$  ;  $r = 0.775$  ,  $p < .05$  ตามลำดับ) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

นอกจากนี้การตรวจสอบ Multicollinearity โดยใช้ Variance Inflation Factor (VIF) พบว่า ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีที่มีผลกระทบต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชีทั้ง 4 ด้าน ไม่มีความสัมพันธ์กันเอง หรือไม่เกิด Multicollinearity เนื่องจากค่าสูงสุดของ VIF มีค่าเท่ากับ 4.400 ซึ่งมีค่าต่ำกว่า 10 (Hair & Order, 2006)

ผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์ข้อมูลในส่วนของความสัมพันธ์ระหว่างระดับของความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีกับระดับของประสิทธิภาพในการสอบบัญชี โดยใช้สถิติการวิเคราะห์ถดถอย (Regression Analysis) เพื่อทดสอบสมมติฐานที่ H1 a-d โดยกำหนดนัยสำคัญทางสถิติ 0.05 ดังตารางที่ 4.23

ตารางที่ 4.23 การวิเคราะห์การถดถอยเพื่อพยากรณ์ความสัมพันธ์ระหว่างความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

ตัวแปร (Variables)	B	Beta	t	p-value
(Constant)	0.780		5.765	0.000
ความคิดริเริ่ม (ORC)	0.292	0.306	5.574	0.000*
ความคิดคล่องตัว (FLC)	0.051	0.051	0.829	0.408
ความคิดยืดหยุ่น (FEC)	0.178	0.195	3.212	0.001*
ความคิดละเอียดลออ (ELC)	0.323	0.336	5.897	0.000*
เพศ (GD)	-0.145	-0.094	-3.163	0.002*
ระดับการศึกษา (ED)	-0.056	-0.042	-1.429	0.154

\* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.23 การวิเคราะห์การถดถอยเพื่อพยากรณ์ความสัมพันธ์ระหว่างความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี (ADC) ที่มีต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร พบว่า ตัวแปรอิสระคือความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี (ADC) ที่สามารถพยากรณ์ตัวแปรตามคือประสิทธิภาพในการสอบบัญชีมากที่สุด คือ ด้านความคิดริเริ่ม (ORC) ด้านความคิดยืดหยุ่น

(FEC) และด้านความคิดละเอียดลออ (ELC) โดยมีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับประสิทธิภาพในการสอบบัญชี (AUP) นอกจากนี้ยังพบว่า ตัวแปรด้านเพศ (GD) มีความสัมพันธ์ในเชิงลบต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี (AUP) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

## 6.2 การทดสอบความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีมีผลกระทบต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี

ผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของตัวแปรระหว่างความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี (Audit Planning Effort) กับประสิทธิภาพในการสอบบัญชี (Audit Performance) โดยใช้เมทริกซ์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร (Correlation Matrix) ดังแสดงในตารางที่ 4.24

ตารางที่ 4.24 ตารางเมทริกซ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร (Correlation Matrix)

ตัวแปร (Variables)	AUP	AUC	RES	RAI	UIR	ADA	GD	ED	VIF
$\bar{X}$	3.78	3.65	3.75	3.82	3.76	3.800	0.31	1.65	
S.D.	0.715	0.798	0.751	0.769	0.800	0.803	0.463	0.538	
AUP	1.000	0.743**	0.702**	0.607**	0.628**	0.758**	-0.171**	-0.064	
AUC		1.000	0.767**	0.710**	0.673**	0.750**	-0.134*	-0.036	2.909
RES			1.000	0.844**	0.794**	0.772**	-0.126*	-0.074	5.055
RAI				1.000	0.786**	0.720**	-0.122*	-0.020	4.064
UIR					1.000	0.770**	-0.053	0.025	3.710
ADA						1.000	-0.130*	-0.073	3.445
GD							1.000	0.069	1.038
ED								1.000	1.039

\*\* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

\* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.24 แสดงความสัมพันธ์ของความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี ที่มีต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี พบว่า ความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี (APE) ทั้ง 5 ด้าน ประกอบด้วย ด้านความพยายามในการพิจารณารับงานสอบบัญชี (AUC) ด้านความพยายามในการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ (RES) ด้านความพยายามในการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่ยอมรับได้และความเสี่ยงสืบเนื่อง (RAI) ด้านความพยายามในการทำความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในและการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม (UIR) และด้านความพยายามในการพัฒนาแผนการสอบบัญชีและแนวการสอบบัญชี (ADA) มีความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพในการสอบบัญชี (AUP) ( $r = 0.743$ ,  $p < .05$ ;  $r = 0.702$ ,  $p < .05$ ;  $r = 0.607$ ,  $p < .05$ ;  $r = 0.628$ ,  $p < .05$ ;  $r = 0.758$ ,  $p < .05$  ตามลำดับ) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

นอกจากนี้การตรวจสอบ Multicollinearity โดยใช้ Variance Inflation Factor (VIF) พบว่า ความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีที่มีผลกระทบต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี ทั้ง 5 ด้าน ไม่มีความสัมพันธ์กันเอง หรือไม่เกิด Multicollinearity เนื่องจากค่าสูงสุดของ VIF มีค่าเท่ากับ 5.055 ซึ่งมีค่าต่ำกว่า 10 (Hair & Order, 2006)

ผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์ข้อมูลในส่วนของความสัมพันธ์ระหว่างระดับของความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีกับระดับของประสิทธิภาพในการสอบบัญชี โดยใช้สถิติการวิเคราะห์ถดถอย (Regression Analysis) เพื่อทดสอบสมมติฐานที่ H2 a-e โดยกำหนดนัยสำคัญทางสถิติ 0.05 ดังตารางที่ 4.25

ตารางที่ 4.25 การวิเคราะห์การถดถอยเพื่อพยากรณ์ความสัมพันธ์ระหว่างความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

ตัวแปร (Variables)	B	Beta	t	p-value
(Constant)	0.959		6.547	0.000
ด้านความพยายามในการพิจารณารับงานสอบบัญชี (AUC)	0.316	0.352	6.568	0.000*
ด้านความพยายามในการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ (RES)	0.201	0.210	2.979	0.003*



ตารางที่ 4.25 การวิเคราะห์การถดถอยเพื่อพยากรณ์ความสัมพันธ์ระหว่างความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร (ต่อ)

ตัวแปร (Variables)	B	Beta	t	p-value
ด้านความพยายามในการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่ยอมรับได้และความเสี่ยงสืบเนื่อง (RAI)				
ด้านความพยายามในการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่ยอมรับได้และความเสี่ยงสืบเนื่อง (RAI)	-0.120	-0.129	-2.037	0.042*
ด้านความพยายามในการทำความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในและการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม (UIR)				
ด้านความพยายามในการทำความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในและการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม (UIR)	0.004	0.004	0.070	0.944
ด้านความพยายามในการพัฒนาแผนการสอบบัญชีและแนวการสอบบัญชี (ADA)				
ด้านความพยายามในการพัฒนาแผนการสอบบัญชีและแนวการสอบบัญชี (ADA)	0.369	0.414	7.092	0.000*
เพศ (GD)	-0.090	-0.058	-1.824	0.069
ระดับการศึกษา (ED)	-0.005	-0.004	-0.123	0.902

\* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.25 การวิเคราะห์การถดถอยเพื่อพยากรณ์ความสัมพันธ์ระหว่างความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร พบว่า ตัวแปรอิสระคือความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี (APE) ที่สามารถพยากรณ์ตัวแปรตามคือประสิทธิภาพในการสอบบัญชี (AUP) มากที่สุด คือ ด้านความพยายามในการพิจารณารับงานสอบบัญชี (AUC) ด้านความพยายามในการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ (RES) และด้านความพยายามในการพัฒนาแผนการสอบบัญชีและแนวการสอบบัญชี (ADA) โดยมีส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี (AUP) ส่วนความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีด้านความพยายามในการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่ยอมรับได้และความเสี่ยง

สืบเนื่อง (RAI) มีความสัมพันธ์ในเชิงลบกับประสิทธิภาพในการสอบบัญชี (AUP) นอกจากนี้ยังพบว่า ตัวแปรด้านเพศ (GD) มีความสัมพันธ์ในเชิงลบต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี (AUP) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

### 6.3 การทดสอบผลกระทบของตัวแปรกระตุ้น (Moderating Variable) ของความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี (Creative Thinking) และความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี (Audit Planning Effort) ที่มีผลกระทบต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี (Audit Performance)

จากตารางที่ 4.26 เมทริกซ์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร (Correlation Matrix) พบว่า เมื่อพิจารณาความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี โดยรวมและความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี โดยรวมมีความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพในการสอบบัญชี ( $r = 0.823$ ,  $p < .05$ ;  $r = 0.766$  ตามลำดับ) และเมื่อพิจารณาผลกระทบของตัวแปรกระตุ้นของความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี และความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีที่มีผลกระทบต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี โดยผ่านความสามารถของบุคคล พบว่า ความสามารถของบุคคล (SEE) กระตุ้นให้ความสัมพันธ์ระหว่างความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี โดยรวม (ADC) และความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี โดยรวม (APE) กับประสิทธิภาพในการสอบบัญชี (AUP) ดีขึ้น ( $r = 0.832$ ,  $p < .05$ ;  $r = 0.807$  ตามลำดับ) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

นอกจากนี้การตรวจสอบ Multicollinearity โดยใช้ Variance Inflation Factor (VIF) พบว่า ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี และความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีที่มีผลกระทบต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี โดยผ่านความสามารถของบุคคล ไม่มีความสัมพันธ์กันเอง หรือไม่เกิด Multicollinearity เนื่องจากค่าค่าสูงสุดของ VIF มีค่าเท่ากับ 7.196 ซึ่งมีค่าต่ำกว่า 10 (Hair & Order, 2006)

ตารางที่ 4.26 ตารางเมทริกซ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร (Correlation Matrix)

ตัวแปร (Variables)	AUP	ADC	APE	SEE	ADC*SEE	APE*SEE	GD	ED	VIF
$\bar{X}$	3.78	3.69	3.75	3.78	3.73	3.77	0.31	1.65	
S.D.	0.715	0.690	0.704	0.637	0.614	0.616	0.463	0.538	
AUP	1.000	0.823**	0.766**	0.715**	0.832**	0.807**	-0.171**	-0.064	
ADC		1.000	0.774**	0.716**	0.932**	0.812**	-0.086	-0.012	2.967
APE			1.000	0.688**	0.791**	0.927**	-1.26*	-0.39	2.778
SEE				1.000	0.920**	0.910**	-0.054	-0.006	2.265
ADC*SEE					1.000	0.927**	-0.077	-0.010	7.164
APE*SEE						1.000	-0.100	-0.025	7.196
GD							1.000	0.069	1.022
ED								1.000	1.007

\*\* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

ตามสมมติฐานการวิจัยที่ H3 a-b ผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์ข้อมูลในส่วนของผลกระทบของตัวแปรกระตุ้นของความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีโดยรวมและความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีโดยรวมที่มีผลกระทบต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี ซึ่งใช้สถิติการวิเคราะห์ถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regression Analysis) เพื่อทดสอบสมมติฐานที่ H3 a-b กำหนดนัยสำคัญทางสถิติ 0.05 พบว่า ความสามารถของบุคคล (SEE) กระตุ้นให้เกิดความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีโดยรวม (ADC) ความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีโดยรวม (APE) กับประสิทธิภาพในการสอบบัญชี (AUP) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 แสดงดังตารางที่ 4.27

ตารางที่ 4.27 การวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุเพื่อพยากรณ์ความสัมพันธ์ระหว่างความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีและความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีที่มีผลกระทบต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชีโดยผ่านความสามารถของบุคคล

ตัวแปร (Variables)	B	Beta	t	p-value
(Constant)	0.296		2.138	0.033
ADC	0.507	0.489	10.475	0.000*
APE	0.247	0.243	5.387	0.000*
SEE	0.216	0.192	4.704	0.000*
ADC*SEE	0.713	0.612	7.999	0.000*
APE*SEE	0.265	0.228	2.976	0.003*
GD	-0.130	-0.084	-3.078	0.002*
ED	-0.055	-0.041	-1.520	0.129

\* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

## ส่วนที่ 7 แสดงข้อเสนอแนะเกี่ยวกับแนวทางการพัฒนาความคิดสร้างสรรค์และประสิทธิภาพในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

จากแบบสอบถามได้ผลสรุปแนวทางการพัฒนาความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีและประสิทธิภาพในการสอบบัญชี ดังต่อไปนี้

1. ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องเพิ่มความระมัดระวังรอบคอบในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี และในหน้าที่ความรับผิดชอบในงานที่ได้รับมอบหมาย โดยใช้ดุลยพินิจอย่างเหมาะสมในการกำหนดขอบเขต เลือกรีวิวตรวจสอบ และดำเนินการตรวจสอบตามขอบเขตหรือวิธีการที่ได้กำหนด รวมถึงการใช้ดุลยพินิจอย่างเหมาะสมในการพิจารณาว่าควรใช้มาตรฐานใดกับงานที่ตรวจสอบ อีกทั้งยังต้องให้ความสำคัญต่อการควบคุมภายในที่มีจุดอ่อน การบันทึกบัญชีที่ไม่ครบถ้วนและไม่เป็นปัจจุบันมีข้อผิดพลาดและรายการผิดปกติซึ่งอาจบ่งชี้ถึงการทุจริตหรือผิดระเบียบ และเมื่อเกิดปัญหาขึ้นระหว่างการปฏิบัติงานตรวจสอบผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องมีความชำนาญในการแก้ปัญหาและตัดสินใจแก้ไขปัญหาในสถานการณ์ต่างๆ ได้เป็นอย่างดีเพื่อเป็นประโยชน์ต่อการพัฒนาประสิทธิภาพในการสอบบัญชี

2. ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องจัดทำกระดาษทำการให้ถูกต้องครบถ้วน เหมาะสม ตรงตามมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปตามหลักสากลเพื่อรองรับการขยายธุรกิจของนักลงทุนเมื่อเปิดประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (ASEAN)

3. ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องตระหนักในการติดตามข่าวสารการอบรมสัมมนาที่มีความเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีภาษีอากร เช่น มาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี การเขียนรายงานผู้สอบบัญชี เป็นต้น เพื่อเป็นประโยชน์ต่อการพัฒนาตนเองและพัฒนาประสิทธิภาพในการสอบบัญชี

4. ประสบการณ์ในงานสอบบัญชีอาจส่งผลกระทบต่อการแสดงความคิดเห็นในรายงานผู้สอบบัญชี เพราะการปฏิบัติงานสอบบัญชีมีรายละเอียดที่ซับซ้อน มีเรื่องเฉพาะด้านหลายด้าน และต้องใช้เวลาในการศึกษาลงลึกอย่างมาก การมีประสบการณ์ในงานสอบบัญชีจะทำให้รู้วิธีการตรวจสอบในเชิงลึก และมองภาพกว้างของการปฏิบัติงานสอบบัญชีเพื่อนำมาวิเคราะห์และแตกรายละเอียดออกมาเป็นข้อมูลและประเมินความถูกต้องของงานได้ ดังนั้นผู้สอบบัญชีภาษีอากร

ที่มีประสบการณ์ในการสอบบัญชีสามารถปฏิบัติงานได้อย่างสร้างสรรค์และเพิ่มประสิทธิภาพในการสอบบัญชีได้

5. การประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในของกิจการและการพัฒนาระบบการควบคุมภายในของกิจการจะช่วยส่งเสริมให้การสอบบัญชีมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ และประหยัดเวลามากขึ้น โดยเฉพาะผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่เข้าตรวจสอบห้างหุ้นส่วนขนาดเล็ก เนื่องจากการตรวจสอบห้างขนาดเล็ก การควบคุมภายในและการบริหารงานของกิจการขึ้นอยู่กับเจ้าของคนเดียว ทำให้การควบคุมภายในของกิจการไม่ดีเท่าที่ควร หรืออาจจะไม่มีการควบคุมภายใน เป็นเหตุให้การจัดเก็บเอกสารไม่ครบ ซึ่งส่งผลยากต่อการตรวจสอบบัญชี

6. การพัฒนาความคิดสร้างสรรค์และประสิทธิภาพในการสอบบัญชานั้นบางครั้งอาจมีข้อจำกัด เนื่องจากการรับงานสอบบัญชานั้นมาจากแหล่งที่มาต่างกัน เช่น รับงานสอบบัญชีจากกิจการโดยตรง รับงานสอบบัญชีจากผู้ทำบัญชีอิสระ รับงานสอบบัญชีจากสำนักงานรับทำบัญชี ดังนั้นการวางแผนการสอบบัญชีจึงต้องปรับเปลี่ยนให้สอดคล้องกับการรับงานดังกล่าวข้างต้น รวมถึงปรับเปลี่ยนเวลาและวิธีตรวจสอบ ให้ตามกำหนดและรัดกุมซึ่งก็แตกต่างกันไป รวมถึงคุณภาพงานของผู้ทำบัญชีด้วยก็จะแตกต่างกันไป ในปัจจุบันการตรวจสอบบัญชีจึงกลายเป็นเรื่องของการประเมินประสิทธิภาพในการจัดทำบัญชีส่วนใหญ่ แทนที่จะประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในของกิจการที่รับงานสอบบัญชี

## บทที่ 5

### สรุปอภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

การศึกษาเรื่อง “ผลกระทบของความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีและความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร” เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการวิจัย ซึ่งนำมาสู่การตั้งคำถามการวิจัยว่า ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี ความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี ส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชีหรือไม่อย่างไร และความสามารถของบุคคลส่งผลกระทบต่อความสัมพันธ์ของความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีและความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชีหรือไม่อย่างไร การวิจัยครั้งนี้ได้นำทฤษฎี แนวคิด และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง เพื่อตอบสนองต่อวัตถุประสงค์ของการวิจัย ประกอบด้วย (1) แนวคิดผู้สอบบัญชีภาษีอากร (2) แนวคิดเกี่ยวกับความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี (3) แนวคิดเกี่ยวกับความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี (4) แนวคิดเกี่ยวกับความสามารถของบุคคล (5) แนวคิดเกี่ยวกับประสิทธิภาพในการสอบบัญชี (6) ทฤษฎีความคิดสร้างสรรค์ และ (7) ทฤษฎีความคาดหวัง ประชากรกลุ่มตัวอย่างการวิจัยครั้งนี้คือ ผู้สอบบัญชีภาษีอากร จำนวน 3,117 คน จากกรมสรรพากร ณ วันที่ 25 เมษายน พ.ศ. 2559 และมีกลุ่มตัวอย่างจำนวน 355 คน จากวิธีการกำหนดขนาดกลุ่มตัวอย่างตามวิธีของยามานะ (Yamane) (Taro Yamane, 1973 p.125 อ้างอิงใน ยุทธ ไกยวรรณ, 2552, น.79) โดย Aaker, Kumar and Day (อ้างถึงใน Wittayaporn, 2009) กล่าวว่าแบบสอบถามที่ได้รับการตอบกลับควรมีจำนวนอย่างน้อยร้อยละ 20 ของแบบสอบถามที่ส่งไปทั้งหมด ดังนั้นผู้วิจัยจึงทำการจัดส่งแบบสอบถามให้กลุ่มตัวอย่างเป็นจำนวน 1,775 ราย เพื่อให้ได้แบบสอบถามจากกลุ่มตัวอย่างที่ตอบรับมาจำนวน 355 ราย รวมทั้งเลือกวิธีการสุ่มอย่างมีระบบ (Systematic Sampling) โดยกำหนดช่วงห่างของหมายเลขหรือช่วงห่างระหว่างการสุ่มกลุ่มตัวอย่างโดยใช้สูตรในการกำหนดช่วงห่างระหว่างหมายเลข (ธานินทร์ ศิลป์จารุ, 2553, น.58-59) ในส่วนของการนำข้อมูลจากแบบสอบถามที่มีความสมบูรณ์มาใช้ในการวิเคราะห์ดังนี้ (1) ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถามวิเคราะห์โดยการแจกแจงความถี่ (Frequency) และหาค่าร้อยละ (Percentage) ในการอธิบายลักษณะทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง (2) หาค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ ) และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (S.D) ของแบบสอบถามมาเป็นเกณฑ์ในการแปลความหมายเพื่อจัดระดับค่าเฉลี่ย (3) ทดสอบสมมติฐานความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร

ด้วยกันโดยการวิเคราะห์สหสัมพันธ์ (Correlation Analysis) และการวิเคราะห์สมการถดถอย (Regression Analysis) ซึ่งจะทำให้การทดสอบข้อสมมติฐานเบื้องต้นก่อนการใช้สถิติดังกล่าว โดยการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับตัวแปรตามเพื่อแสดงถึงตัวแปรอิสระไม่ได้มีความสัมพันธ์กันเองโดยการวิเคราะห์สหสัมพันธ์ (Correlation Analysis) เพื่อวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรในเบื้องต้น หากพบว่าตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันจะทำการสกัดปัจจัย (Factor Analysis) เพื่อจัดกลุ่มข้อความของตัวแปรที่มีความสัมพันธ์กันเข้าด้วยกัน และการใช้ค่าการสกัดปัจจัยในการวิเคราะห์ความถดถอยในสมการจะไม่ทำให้เกิดปัญหาตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันเอง (Multicollinearity) และ (4.) รวบรวมข้อมูลจากการแสดงความคิดเห็นและข้อเสนอแนะเกี่ยวกับแนวทางการพัฒนาความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีและแนวทางการพัฒนาประสิทธิภาพในการสอบบัญชี การศึกษานี้มีประเด็นสำคัญในการนำเสนอตามลำดับดังนี้

- 5.1 สรุปผลการวิจัย
- 5.2 อภิปรายผลการวิจัย
- 5.3 ประโยชน์ที่ได้รับจากผลการวิจัย
- 5.4 ข้อจำกัดในงานวิจัย
- 5.5 งานวิจัยในอนาคต

## 5.1 สรุปผลการวิจัย

### 5.1.1 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเบื้องต้นของกลุ่มตัวอย่าง

สำหรับความคิดเห็นเกี่ยวกับความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรอยู่ในระดับมากที่สุดทั้ง 4 ด้าน คือ ด้านความคิดริเริ่ม ด้านความคิดคล่องตัว ด้านความคิดยืดหยุ่น และด้านความคิดละเอียดลออ เมื่อจำแนกย่อยความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีโดยพิจารณาเป็นรายด้าน พบว่า อยู่ในระดับมากที่สุดทุกด้าน โดยผู้สอบบัญชีภาษีอากรให้ความสำคัญกับความคิดละเอียดลออเกี่ยวกับการปฏิบัติงานสอบบัญชีด้วยความประณีต ใส่ใจ มีคุณภาพในทุกขั้นตอน ใช้ประสบการณ์การสอบบัญชีในอดีตเพื่อเพิ่มความระมัดระวังและรอบคอบในการตรวจสอบบัญชีครั้งต่อไป รวมถึงการอธิบายขั้นตอนการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้ลูกค้าหรือผู้ได้บังคับบัญชา ตลอดจนการต่อยอดความคิดในรายละเอียดของขั้นตอนการสอบบัญชี เพื่อให้มี



ความครอบคลุมและสมบูรณ์ยิ่งขึ้น รองลงมาคือความคิดริเริ่มเกี่ยวกับการรวบรวมความรู้ใหม่ๆ จากแหล่งข้อมูลต่าง ๆ การสร้างแนวคิดใหม่ ๆ จากประสบการณ์การสอบบัญชีที่ผ่านมา โดยนำแนวทางการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีอื่นมาดัดแปลงประยุกต์เป็นสิ่งใหม่ หรือแม้กระทั่งการคิดนวัตกรรมใหม่ ๆ ที่สามารถลดความซ้ำซ้อนของงานหรือการกระทำที่สูญเปล่า ความคิดยืดหยุ่นเกี่ยวกับการประยุกต์ใช้ประสบการณ์ที่ผ่านมาพัฒนาระบบการปฏิบัติงานสอบบัญชีได้อย่างเหมาะสมกับสถานการณ์ คติวิธี/ขั้นตอนการปฏิบัติงานหรือคิดหาคำตอบในการแก้ไขปัญหาที่พบขณะปฏิบัติงานได้หลากหลายรูปแบบหลายทิศทาง และความคิดคล่องตัวเกี่ยวกับการสร้างความคิดให้เกิดขึ้นอย่างรวดเร็วหรือคิดได้ทันทีที่ต้องแก้ปัญหาเฉพาะหน้าได้อย่างมีประสิทธิภาพ เมื่อได้รับข้อมูลจากแหล่งข้อมูลที่ต่างกันสามารถใช้ความคิดจัดระเบียบข้อมูลนั้น รวมถึงการคิดค้นวิธีการหรือขั้นตอนการปฏิบัติงานสอบบัญชีได้อย่างคล่องแคล่วว่องไว สำหรับความคิดเห็นเกี่ยวกับความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรให้ความสำคัญในระดับมากที่สุดทั้ง 5 ด้าน คือ ด้านความพยายามในการพิจารณารับงานสอบบัญชี ด้านความพยายามในการพิจารณารับงานสอบบัญชี ด้านความพยายามในการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ ด้านความพยายามในการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่ยอมรับได้และความเสี่ยงสืบเนื่อง ด้านความพยายามในการทำความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในและการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม และด้านความพยายามในการพัฒนาแผนการสอบบัญชีและแนวการสอบบัญชี เมื่อจำแนกย่อยความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีโดยพิจารณาเป็นรายด้าน พบว่า อยู่ในระดับมากที่สุดทุกด้าน โดยด้านความพยายามในการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่ยอมรับได้และความเสี่ยงสืบเนื่องเกี่ยวกับการมุ่งมั่นพิจารณาลักษณะรายการค้าที่ผิดปกติ ซ้ำซ้อนหรือมีมูลค่าสูงซึ่งไม่เป็นไปตามเงื่อนไขตามปกติของขนาดธุรกิจ เพื่อประเมินความเป็นไปได้ที่กิจการที่เข้ารับการตรวจสอบจะเกิดผลขาดทุนทางการเงินหรือเสียชื่อเสียง ซึ่งอาจจะเป็นผลมาจากความเสี่ยงที่เกิดจากวิจรรย์ญาณของฝ่ายบริหาร ด้านความพยายามในการพัฒนาแผนการสอบบัญชีและแนวการสอบบัญชีซึ่งจำเป็นต้องกำหนดแนวการตรวจสอบที่ชัดเจน เพียงพอ และให้ความสำคัญต่อแผนการสอบบัญชีโดยรวมที่มีรูปแบบและเนื้อหาครบถ้วน เมื่อทราบข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับกิจการที่เข้ารับการตรวจสอบต้องมุ่งมั่นพัฒนาแผนการสอบบัญชีโดยรวมเพิ่มเติม ด้านความพยายามในการทำความเข้าใจระบบควบคุมภายในให้ความสำคัญกับการประเมินจุดอ่อนของระบบควบคุมภายใน ประเมิน

นโยบายเกี่ยวกับระบบป้องกันการข้ามขั้นตอนการควบคุมภายในที่ดี รวมถึงการประเมินบทบาท และทัศนคติของผู้บริการกิจการที่เข้ารับการตรวจสอบถึงความสามารถในการทำให้เกิดระบบการควบคุมภายในที่ดี ด้านความพยายามในการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญโดยเห็นความสำคัญของการลดความเสี่ยง โดยการกำหนดระดับไม่ถูกต้องของข้อมูลทั้งเชิงคุณภาพและเชิงปริมาณ และด้านความพยายามในการพิจารณารับงานสอบบัญชีโดยศึกษารูปแบบการดำเนินงาน นโยบาย ทำความเข้าใจและวิเคราะห์สภาพแวดล้อมของธุรกิจที่เข้ารับการตรวจสอบ เพื่อช่วยลดความเสี่ยงในเบื้องต้นของการปฏิบัติงานสอบบัญชีได้

สำหรับความคิดเห็นเกี่ยวกับความสามารถของบุคคล ผู้สอบบัญชีภาษีอากรให้ความสำคัญในระดับมากที่สุดทั้ง 3 ด้าน คือ ด้านการมีปฏิสัมพันธ์หรือทำงานร่วมกับผู้อื่น ด้านความรู้ ความคิด และทักษะ ด้านความเชี่ยวชาญในหน้าที่การงาน เมื่อจำแนกย่อยความสามารถของบุคคล โดยพิจารณาเป็นรายด้าน พบว่า อยู่ในระดับมากที่สุดทุกด้าน โดยด้านการมีปฏิสัมพันธ์หรือทำงานร่วมกับผู้อื่นเพื่อสามารถขอความร่วมมือหรือขอความช่วยเหลือจากบุคคลอื่น โดยปราศจากข้อโต้แย้ง ด้านความรู้ ความคิด และทักษะในการที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชี ข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้อง และทักษะในการใช้ประโยชน์จากเทคโนโลยีสมัยใหม่เพื่อนำมาปรับใช้และพัฒนาการปฏิบัติงาน ด้านความเชี่ยวชาญในหน้าที่การงานทั้งความชำนาญในการระบุปัญหาและตัดสินใจแก้ไขปัญหาในสถานการณ์ต่าง ๆ และความชำนาญในการปฏิบัติงานสอบบัญชีในกิจการที่มีประเภท รูปแบบ และลักษณะอุตสาหกรรมที่แตกต่างกัน เพื่อช่วยลดความเสี่ยงจากความซับซ้อนของกิจการที่เข้ารับการตรวจสอบและความซับซ้อนของเศรษฐกิจในสังคมปัจจุบัน

สำหรับความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพในการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีภาษีอากรให้ความสำคัญในระดับมากที่สุดทั้ง 4 ด้าน คือ ด้านกระบวนการปฏิบัติงาน ด้านงานสำเร็จทันเวลา ด้านความพึงพอใจของทุกฝ่าย และด้านการจัดหาและการใช้ปัจจัยทรัพยากร เมื่อจำแนกย่อยประสิทธิภาพในการสอบบัญชี โดยพิจารณาเป็นรายด้าน พบว่า อยู่ในระดับมากที่สุดทุกด้าน ซึ่งด้านกระบวนการปฏิบัติงาน ผู้สอบบัญชีภาษีอากรให้ความสำคัญกับกระบวนการปฏิบัติงานที่ต้องตรงตามจริยธรรมและมารยาทของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป เพื่อนำไปสู่การนำเสนอรายงานการสอบบัญชีที่เป็นไปตามความจริงและถูกต้องเสมอ ด้านงานสำเร็จ

ทันเวลาตามมาตรฐานเวลาและส่งรายงานการตรวจสอบตรงตามเวลาที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ด้านความพึงพอใจของทุกฝ่าย ซึ่งผู้สอบบัญชีภาษีอากรมั่นใจว่ารายงานการสอบบัญชีที่มีการแสดงความเห็นต่องบการเงินอย่างถูกต้องและสอดคล้องกับสถานการณ์ที่เกิดขึ้นนั้น จะได้รับความเชื่อถือจากกิจการที่เข้ารับการตรวจสอบ และได้รับการยอมรับจากเพื่อนร่วมวิชาชีพ เนื่องจากสามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีคุณภาพจนสามารถนำไปเป็นตัวอย่างได้ ด้านการจัดการและการใช้ปัจจัยทรัพยากร โดยการมอบหมายงานให้ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีอย่างตรงตามความรู้และความสามารถ เพื่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชีเชิงลึก

### 5.1.1 ผลการทดสอบสมมติฐาน

จากการศึกษาผลกระทบของความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีและความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร โดยกำหนดสมมติฐานทั้งหมด 3 สมมติฐาน และจากผลการศึกษาสามารถสรุปผลการทดสอบสมมติฐานได้ดังตารางที่ 5.1

ตารางที่ 5.1 สรุปผลการวิจัยตามข้อสมมติฐานการวิจัย

สมมติฐานการวิจัย		สรุปผล
ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี (Audit Creativity) ด้านความคิดริเริ่ม (Original Creativity) มีผลกระทบเชิงบวกต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี	H1a	ยอมรับสมมติฐาน
ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี (Audit Creativity) ด้านความคิดคล่องตัว (Fluency Creativity) มีผลกระทบเชิงบวกต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี	H1b	ปฏิเสธสมมติฐาน
ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี (Audit Creativity) ด้านความคิดยืดหยุ่น (Flexibility Creativity) มีผลกระทบเชิงบวกต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี	H1c	ยอมรับสมมติฐาน
ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี (Audit Creativity) ด้านความคิดละเอียดลออ (Elaboration Creativity) มีผลกระทบเชิงบวกต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี	H1d	ยอมรับสมมติฐาน

ตารางที่ 5.1 สรุปผลการวิจัยตามข้อสมมติฐานการวิจัย (ต่อ)

สมมติฐานการวิจัย		สรุปผล
ความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี (Audit Planning Effort) ด้านการพิจารณารับงานสอบบัญชี (Audit Consideration) มีผลกระทบเชิงบวกต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี	H2a	ยอมรับสมมติฐาน
ความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี (Audit Planning Effort) ด้านการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ (Requiring Significant) มีผลกระทบเชิงบวกต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี	H2b	ยอมรับสมมติฐาน
ความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี (Audit Planning Effort) ด้านการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่ยอมรับได้และความเสี่ยงสืบเนื่อง (Risk Assessment and Inherent Risk) มีผลกระทบเชิงบวกต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี	H2c	ปฏิเสธสมมติฐาน
ความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี (Audit Planning Effort) ด้านการทำความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในและการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม (Understanding of Internal Control and Risk Assessment Control) มีผลกระทบเชิงบวกต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี	H2d	ปฏิเสธสมมติฐาน
ความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี (Audit Planning Effort) ด้านการพัฒนาแผนการสอบบัญชีและแนวการสอบบัญชี (Audit Development Plan and Audit Guidelines) มีผลกระทบเชิงบวกต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี	H2e	ยอมรับสมมติฐาน

ตารางที่ 5.1 สรุปผลการวิจัยตามข้อสมมติฐานการวิจัย (ต่อ)

สมมติฐานการวิจัย		สรุปผล
ความสามารถของบุคคล (Self-Efficacy) เป็นตัวแปรกระตุ้นที่ทำให้ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี (Audit Creativity) มีผลกระทบเชิงบวกต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี	H3a	ยอมรับสมมติฐาน
ความสามารถของบุคคล (Self-Efficacy) เป็นตัวแปรกระตุ้นที่ทำให้ความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี (Audit Planning Effort) มีผลกระทบเชิงบวกต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี	H3b	ยอมรับสมมติฐาน

## 5.2 อภิปรายผลการวิจัย

**5.2.1 ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี ประกอบด้วย ความคิดริเริ่ม ความคิดคล่องตัว ความคิดยืดหยุ่น และความคิดละเอียดลออ มีผลกระทบเชิงบวกต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี**

การศึกษพบว่า ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีด้านความคิดริเริ่ม ด้านความคิดละเอียดลออ และด้านความคิดยืดหยุ่น มีผลกระทบในเชิงบวกกับประสิทธิภาพในการสอบบัญชี ซึ่งอาจเกิดจากการที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีโอกาสในการปฏิบัติงานให้แก่ลูกค้ากลุ่มใหม่ ๆ เพื่อปรับเปลี่ยนรูปแบบในการปฏิบัติงาน เพื่อลดขั้นตอน ทรัพยากรและเวลาในการปฏิบัติงาน ทำให้เกิดความคิดสร้างสรรค์ในการสร้างผลงานใหม่ ๆ ได้อย่างมีประสิทธิภาพ และเมื่อผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีประสบการณ์ในการสอบบัญชีมากขึ้น ผู้สอบบัญชีภาษีอากรสามารถพัฒนาความคิดยืดหยุ่นสร้างทางเลือกในการแก้ไขปัญหาในการปฏิบัติงานที่สอดคล้องกับสถานการณ์หรือเงื่อนไขที่กำหนดได้หลายรูปแบบหลายทิศทาง และมีจำนวนมากขึ้น ซึ่งความคิดยืดหยุ่นนั้นจะนำไปสู่ความคิดละเอียดลออเนื่องจากความพยายามแก้ปัญหาใดปัญหาหนึ่ง หรือความพยายามในการคิดวิธีหรือขั้นตอนการปฏิบัติงานรูปแบบใดรูปแบบหนึ่ง ด้วยการใช้เหตุผลหนึ่งเชื่อมโยงไปยังอีกเหตุผลหนึ่งเป็นขั้นตอนไปเรื่อยๆ เพื่อต่อยอดความคิดให้บรรลุการปฏิบัติงานด้วยความประณีต ใฝ่ใจ และมีคุณภาพในทุกขั้นตอน ซึ่งจะทำให้ประสิทธิภาพในการสอบบัญชีเพิ่มมากขึ้นมากกว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่ไม่มีความคิดริเริ่ม ความคิดยืดหยุ่น และความคิดละเอียดลออ สอดคล้องกับงานวิจัยของ

นนทลี ชัยเสนา (2554) อธิบายว่าหากองค์กรใดปลูกฝังวัฒนธรรมองค์กรที่เกี่ยวกับความคิดริเริ่มสร้างสรรค์ให้กลายเป็นจิตใต้สำนึกแก่พนักงานจะทำให้การปฏิบัติงานภายใต้ปัจจัยต่างๆ เป็นไปอย่างสม่ำเสมอและมีประสิทธิภาพ นอกจากนี้สมทรัพย์ ไชยนิคม (2554) ยังอธิบายว่า บุคคลที่มีความสามารถด้านความคิดริเริ่ม จะส่งผลกระทบต่อผลการดำเนินงานด้านการเงินดีขึ้น และงานวิจัยของ ชลธิชา ชิวปริษา (2554) พบว่า การทำกิจกรรมการเรียนรู้ด้วยตัวเอง โดยการนำประสบการณ์เดิมมาผสมผสานกับสิ่งแวดล้อมที่อยู่รอบตัว ซึ่งจะทำให้ผลงานที่ออกมามีความแปลกใหม่ ทำให้บุคคลนั้นเกิดความคล่องแคล่ว รวดเร็วและเกิดความชำนาญในการทำงาน การฝึกการทำงานที่เป็นระบบทำให้เกิดการพัฒนาความคิดริเริ่มสร้างสรรค์ ความคิดคล่องตัว ความคิดยืดหยุ่น และความคิดละเอียดลออ ซึ่งจะส่งผลให้การควบคุมภายในขององค์กรนั้น ๆ มีประสิทธิภาพ สามารถเพิ่มผลผลิตโดยการประหยัดทรัพยากรได้มากยิ่งขึ้น และเมื่อมีการลงมือแก้ปัญหาส่งผลให้มีการพัฒนาด้านความคิดยืดหยุ่นเนื่องจากบุคคลต้องเลือกวิธีการแก้ปัญหาในหลายทิศทาง หลายมุมมอง เพื่อให้สอดคล้องกับสถานการณ์หรือสิ่งแวดล้อมหรือเงื่อนไขที่กำหนด (วรรณพร เลิศอาวาส, 2554) รวมทั้งสอดคล้องกับงานวิจัยของ ปิยวรรณ อภินันท์รุ่งโรจน์ (2555) ผลการวิจัยพบว่า การทำกิจกรรมเป็นจุดเริ่มต้นที่ส่งผลให้บุคคลมีความคิดริเริ่มสร้างสรรค์สิ่งแปลกใหม่ออกไปจากเดิมด้วยสาเหตุเพราะการจินตนาการของบุคคลที่มีความแตกต่างกัน ทำให้ผลงานที่ปรากฏออกมาจึงมีความหลากหลาย แตกต่าง และแปลกใหม่ ซึ่งความหลากหลายนั้นทำให้คุณภาพของผลงานเพิ่มขึ้นด้วยเช่นกัน

ปัจจุบันสังคมธุรกิจมีการเปลี่ยนแปลงที่รวดเร็ว และมีความสลับซับซ้อนมากยิ่งขึ้น ผู้สอบบัญชีจะการแก้ปัญหาด้วยวิธีเดิม ๆ มักจะใช้ไม่ได้ผล ความคิดสร้างสรรค์จึงเข้ามามีบทบาทสำคัญในการตีขอบเขตความคิด ทะลวงออกไปจากความคิดเดิมให้ได้ จนสามารถแก้ปัญหาต่าง ๆ ได้และพบสิ่งที่ดีกว่าในอนาคต เมื่อผู้สอบบัญชีมีความคิดใหม่ๆ ที่จะแก้ปัญหาในการปฏิบัติงานได้เป็นอย่างดีแล้วย่อมทำให้ประสิทธิภาพในการสอบบัญชีเพิ่มขึ้นเรื่อย ๆ และเกิดประสิทธิผลมากยิ่งขึ้น สอดคล้องกับสถิต รินทา (2553) พบว่ากระบวนการคิดสร้างสรรค์ ผลผลิตสร้างสรรค์ และด้านสภาพแวดล้อมของความคิดสร้างสรรค์ มีผลกระทบเชิงบวกกับกลยุทธ์ในการพัฒนาผลิตภัณฑ์ใหม่ ในขณะที่บุคคลที่มีความคิดสร้างสรรค์จะส่งผลกระทบต่อผลการ

ดำเนินงาน ทำให้กิจการมียอดขายที่เจริญเติบโต มีความสามารถในการทำกำไรเพิ่มขึ้น บรรลุวัตถุประสงค์ของธุรกิจ และผู้บริหารมีความพึงพอใจ

**5.2.2 ความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีซึ่งประกอบด้วย การพิจารณารับงานสอบบัญชี การกำหนดระดับความมีนัยสำคัญ การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่ยอมรับได้และความเสี่ยงสืบเนื่อง การทำความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในและการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม และการพัฒนาแผนการสอบบัญชีและแนวการสอบบัญชี มีผลกระทบเชิงบวกต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี**

การศึกษาพบว่า ความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีด้านความพยายามในการพิจารณารับงานสอบบัญชี ด้านความพยายามในการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ และด้านความพยายามในการพัฒนาแผนการสอบบัญชีและแนวการสอบบัญชี มีผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพในการสอบบัญชี ซึ่งอธิบายได้ว่า ผู้สอบบัญชีภาษีอากรถือว่าการพิจารณารับงานสอบบัญชีเป็นสิ่งสำคัญในการเริ่มต้นปฏิบัติงาน เพื่อให้กระบวนการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีในลำดับต่อไปมีการเชื่อมโยงกันได้อย่างมีประสิทธิภาพโดยจะต้องศึกษาและรวบรวมข้อมูลต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับลูกค้า อาทิเช่นข้อมูลทางอุตสาหกรรมและความเข้าใจในธุรกิจที่ลูกค้าดำเนินการอยู่ ข้อมูลทางการเงินในอดีต ระบบบัญชีและการควบคุมภายในกิจการของลูกค้า โครงสร้างงาน ซึ่งสิ่งเหล่านี้ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องนำมาวิเคราะห์เพื่อใช้ประกอบการพิจารณารับงาน การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรทุกครั้งต้องให้ความสำคัญกับการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการกำหนดกลยุทธ์การตรวจสอบและใช้เป็นเกณฑ์ในการพิจารณาว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะยอมรับหรือปฏิเสธการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบ โดยคำนึงถึงความมีสาระสำคัญนี้และผลกระทบต่องบการเงินโดยรวม การกำหนดระดับความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานต้องมีการเผื่อไว้สำหรับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจจะตรวจไม่พบ เพราะจะช่วยย่นให้การทำงานบรรลุเป้าหมายตามมาตรฐานที่กำหนด ช่วยประหยัดเวลาและทำให้ผลงานมีคุณภาพ เมื่อมีเหตุการณ์ที่ไม่คาดคิดเกิดขึ้นหรือสถานการณ์มีการเปลี่ยนแปลงผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะใช้กลยุทธ์ในการปรับเปลี่ยนหรือพัฒนาแผนการสอบบัญชีและแนวการสอบบัญชี เพื่อให้สอดคล้องกับสถานการณ์และเพิ่มประสิทธิภาพในการสอบบัญชี สอดคล้องกับงานวิจัยของมะลิ รัตติกกรวด (2556) ผลการศึกษาพบว่า กลยุทธ์การปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีสมัยใหม่ ด้านการเตรียมงาน

และวางแผนมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความเป็นเลิศทางการสอบบัญชีโดยรวม ทั้งนี้การปฏิบัติงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีควรได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอและเหมาะสม เพื่อสามารถสรุปความคิดเห็นในรายงานผู้สอบบัญชีได้อย่างสมเหตุสมผลจึงอธิบายได้ว่า มาตรฐานการปฏิบัติงานการสอบบัญชีด้านหลักฐานในการสอบบัญชีส่งผลกระทบในเชิงบวกกับความสำเร็จในการสอบบัญชีโดยรวม (บุหพันธ์ ศรีมูล, 2556) สอดคล้องกับงานวิจัยนุชรี มาสกา (2556) พบว่า การรวบรวมและการประเมินหลักฐานมีผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีด้านความสร้างสรรค์ สอดคล้องกับงานวิจัยของศิริพร ราชบัวน้อย (2555) พบว่า การกำหนดแผนงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพรายงานการสอบบัญชี ด้านความชัดเจน ความกระชับ และด้านความทันต่อเวลา เนื่องจากการที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ปฏิบัติงานตามมาตรฐานกระบวนการสอบบัญชี โดยวางแผนและควบคุมงาน จนสามารถรวบรวมข้อมูล และหลักฐานให้เพียงพอ เป็นการกระชับทั้งเวลาและเนื้อหา ทำให้รายงานการสอบบัญชีมีคุณภาพ มีความชัดเจนในวัตถุประสงค์ ส่งผลให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจง่าย เกิดความเชื่อมั่นในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ในส่วนมาตรฐานกระบวนการสอบบัญชีด้านการวางแผนงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพรายงานการสอบบัญชี ด้านความถูกต้องและด้านความทันต่อเวลา เนื่องจากการที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์สามารถวางแผนการตรวจสอบและใช้วิธีการตรวจสอบต่างๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอ สอดคล้องกับงานวิจัยของมงคลรัตน์ สายเย็น (2555) อธิบายว่า ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ในการประเมินระดับสาระสำคัญในปัจจัยต่างๆ ที่จะปฏิบัติงานสอบบัญชีและขอบเขตของหลักฐานที่เพียงพอและเหมาะสมต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงินจึงจะทำให้ผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีบรรลุเป้าหมาย เป็นไปตามมาตรฐานและเกิดความน่าเชื่อถือของรายงานการตรวจสอบ จึงทำให้ผลการวิจัยพบว่า การวางแผนการสอบบัญชีเชิงกลยุทธ์ ด้านการประเมินระดับสาระสำคัญ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับผลการปฏิบัติงาน ด้านการบรรลุเป้าหมาย และด้านมาตรฐานและความเชื่อถือได้ สอดคล้องกับพงษ์ศักดิ์ แก้วมีสี (2552) พบว่าการวางแผนการสอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพ มีหลักฐานที่เพียงพอและเหมาะสม ส่งผลให้การปฏิบัติงานบรรลุเป้าหมาย มีมาตรฐาน เชื่อถือได้ และมีความทันเวลาของผลลัพธ์ นอกจากนี้การวางแผนการสอบบัญชีที่คำนึงถึงการมอบหมายงานอย่างเหมาะสมส่งผลให้การปฏิบัติงานบรรลุเป้าหมาย มีมาตรฐาน เชื่อถือได้ และได้รับความพึงพอใจจากผู้ที่เกี่ยวข้อง สอดคล้องกับงานวิจัย



ของอัมรา เพ็ชรบุชา (2551) พบว่า การวางแผนการตรวจสอบบัญชี เป็นปัจจัยสำคัญที่ส่งผลกระทบต่อ การปฏิบัติงานการตรวจสอบบัญชีทำให้การปฏิบัติงานมีประสิทธิภาพหรือขาดประสิทธิภาพ ปัจจัยด้านการวางแผนการสอบบัญชีส่งผลกระทบต่อ การปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี ในเรื่องของ

- 1) ลักษณะและปริมาณของหลักฐานที่จะได้รับจากการตรวจสอบ
- 2) การกำหนดระดับของสาระสำคัญ
- 3) ลักษณะของรายงานและระยะเวลาที่ต้องการรายงานนั้นมีความเพียงพอ
- 4) ผลกระทบจากกฎหมาย ข้อบังคับ หรือประกาศของหน่วยงานควบคุมที่ประกาศใช้บังคับใหม่ ทั้งทางด้านบัญชีและการสอบบัญชี
- 5) ระดับความเชื่อถือได้ของระบบการควบคุมภายใน
- 6) การใช้ผลการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกลุ่มบริษัทในเครือ/บริษัทย่อยหรือสาขาของธุรกิจ
- 7) การใช้ผู้เชี่ยวชาญหรือมีความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านเฉพาะงาน
- 8) การใช้ความระมัดระวังในการตรวจสอบ และการพิจารณาว่างานด้านใดบ้างที่เสี่ยงต่อการทุจริตหรือข้อผิดพลาดอันมีสาระสำคัญ รวมทั้งรายการกับกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ในกรณีที่เป็น การตรวจสอบต่อจากปีก่อน ควรมีการเปลี่ยนแปลง เน้นการตรวจสอบไปด้านอื่น
- 9) ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในซึ่งผู้ตรวจสอบภายในจะมีส่วนช่วย ในการวางแผนตรวจสอบบัญชี และ
- 10) ระยะเวลาที่คาดว่าจะใช้ในการตรวจสอบ และงานวิจัยของ พิมพ์รี วิยามะเทวัน (2558) พบว่าการพิจารณารับงานสอบบัญชีจะช่วยสร้างคุณภาพการสอบบัญชี โดยรวมด้านความเที่ยงธรรมและความทันกาล กระบวนการสอบบัญชีที่ดี รวมถึงการรวบรวม ข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจของลูกค้าจะส่งผลกระทบต่อเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมด้านความ ถูกต้อง ด้านความชัดเจน และด้านความกะทัดรัด และสอดคล้องกับงานวิจัยของ Wooten, T.C. (2003) พบว่า ทีมงานตรวจสอบที่มีการพัฒนาแผนการสอบบัญชี และมีการรวบรวมหลักฐานการ สอบบัญชี เป็นปัจจัยหนึ่งที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี

การศึกษาค้นคว้าพบว่า ความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีด้านความ พยายามในการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่ยอมรับได้และความเสี่ยงสืบเนื่อง มีผลกระทบต่อ เชิงลบกับประสิทธิภาพในการสอบบัญชี ซึ่งอธิบายได้ว่า ผู้สอบบัญชีภาณีอากรจะประเมินความ เสี่ยงจากการสอบบัญชีของกิจการที่เข้ารับการตรวจสอบว่ามีความเสี่ยงประเภทใดแฝงอยู่บ้าง มีอยู่ อย่างไร และมีความเสี่ยงในเรื่องใดบ้าง อย่างไรก็ตามผู้สอบบัญชีภาณีอากรไม่สามารถลดความ เสี่ยงการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับที่เรียกว่าความเสี่ยงเป็นศูนย์ (Zero Risk) ได้ หรือผู้สอบบัญชีไม่ อาจจะทำลดความเสี่ยงให้หมดไปได้ การตรวจสอบจึงมุ่งเน้นไปที่การประเมินความเสี่ยงจากการ

ตรวจสอบเพียงด้านเดียว เพราะเป็นความเสี่ยงที่เกิดจากตัวผู้สอบบัญชีเอง และผู้สอบบัญชีภา  
 อากรสามารถควบคุมได้ง่ายที่สุด การประเมินความเสี่ยงจากการตรวจสอบอาจมีปัจจัยเกี่ยวกับ  
 วิธีการตรวจสอบที่ใช้ไม่มีประสิทธิภาพมากพอหรือไม่ตรงประเด็นกับเรื่องที่ตรวจสอบ อาจเป็น  
 สาเหตุหลักที่ทำให้การตรวจสอบไม่มีประสิทธิภาพและไม่พบข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญ สำหรับ  
 การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับของงบการเงิน อาจมีปัจจัยที่ผลกระทบต่อการประเมิน  
 ความเสี่ยงในเรื่องของสถานการณ์ทางเศรษฐกิจ และสภาพการแข่งขัน ส่วนการประเมินความเสี่ยง  
 จากการควบคุมนั้นจะประเมินว่ากิจการมีการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่ได้กำหนดไว้  
 อย่างสม่ำเสมอหรือไม่ (ทัศนีย์ แสงสว่าง, 2555) สอดคล้องกับงานวิจัยของนาริรัตน์ พลอยพุ่ม  
 (2553) อธิบายว่า การปฏิบัติงานสอบบัญชีภายใต้สภาวะการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจที่รุนแรง  
 การตรวจสอบกิจการที่ผู้บริหารมีทัศนคติในการเลือกนโยบายบัญชีและวิธีการบัญชีที่ไม่เป็น  
 มาตรฐาน ย่อมส่งผลให้เกิดความยุ่งยากในการได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอและเที่ยงธรรม ความ  
 เสี่ยงที่เกิดจากการให้บริการลูกค้าในลักษณะต่าง ๆ เช่น ลักษณะความซับซ้อนของธุรกิจที่  
 ดำเนินการอยู่ การถูกจำกัดขอบเขตในการปฏิบัติงานตรวจสอบโดยลูกค้า หรือการส่งหนังสือตอบ  
 รับงานตรวจสอบลูกค้า และความต้องการของลูกค้าที่เฉพาะเจาะจงล้วนเป็นปัจจัยที่ส่งผลให้ผู้สอบ  
 บัญชีรับอนุญาตได้รับหลักฐานที่ขาดความน่าเชื่อถือหรือไม่เพียงพอต่อการแสดงความคิดเห็นต่อ  
 งบการเงิน และทำให้คุณภาพการสอบบัญชีไม่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีอีกด้วย ดังนั้น  
 การศึกษาจึงพบว่าความเสี่ยงในการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ด้านความเสี่ยงในการปฏิบัติงานตาม  
 วิชาชีพ ด้านความเสี่ยงในการให้บริการลูกค้า มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงลบกับคุณภาพการ  
 สอบบัญชี ในขณะที่ผลการวิจัยของจุฑารัตน์ คุณทุม (2556) ไม่พบความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญ  
 ทางสถิติ 0.05 ระหว่างการบริหารงานสอบบัญชีเชิงกลยุทธ์ด้านการวิเคราะห์ความเสี่ยงกับคุณภาพ  
 การสอบบัญชี

### 5.2.3 ความสามารถของบุคคลเป็นตัวแปรกระตุ้นที่ทำให้ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีและความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี มีผลกระทบเชิงบวกต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี

การศึกษาพบว่าความสามารถของบุคคลกระตุ้นให้ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีโดยรวมมีผลกระทบเชิงบวกต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี เนื่องจากองค์ประกอบที่จะเกิดความคิดสร้างสรรค์นั้นจะประกอบไปด้วยความสามารถ (Ability) ทักษะ (Skills) และแรงจูงใจ (Motivation) ที่จะคิดสร้างสรรค์ ทั้งสามองค์ประกอบนี้จะอยู่ในลักษณะที่เอื้อซึ่งกันและกันจะไม่เกิดขึ้น โดดเดี่ยวหรืออย่างอิสระ สอดคล้องกับงานวิจัยของบัวจันทร์ อินธิโส (2552) พบว่าผู้สอบบัญชีที่มีการพัฒนาตนเองด้านการเรียนรู้ ด้านความคิด และด้านภาวะผู้นำจะมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความเป็นมืออาชีพด้านความคิดสร้างสรรค์ สอดคล้องกับฉวีจริณีย์ แวนแก้ว (2553) พบว่า ประสิทธิภาพการจัดการความรู้ด้านการพัฒนาความคิดสร้างสรรค์มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จในการปฏิบัติงานด้านการใช้ทรัพยากรอย่างคุ้มค่า สอดคล้องกับจารุวัลย์ ชัยคนารักษ์กุล (2554) พบว่า ความสามารถของบุคลากร ด้านความสามารถด้านความรู้ ความคิด ด้านความสามารถทางกระบวนการปฏิบัติ และด้านคุณลักษณะทางจิตใจ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับผลการดำเนินงานทั้งด้านการใช้ทรัพยากรให้เกิดประโยชน์สูงสุด และด้านความยืดหยุ่น นอกจากนี้ยังพบว่าความสามารถด้านความรู้ความคิด และด้านความสามารถทางกระบวนการปฏิบัติส่งผลให้เกิดศักยภาพทางการแข่งขันอีกด้วย สอดคล้องกับบัวผา หทัยกิจเกษม (2555) พบว่า คุณสมบัติที่ดีด้านความรู้ความสามารถในวิชาชีพ ด้านมนุษยสัมพันธ์ และด้านความคิดสร้างสรรค์ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน นอกจากนี้ผลการศึกษายังพบว่าคุณสมบัติที่ดี ด้านมนุษยสัมพันธ์ และด้านความคิดสร้างสรรค์ เป็นคุณสมบัติที่มีส่วนช่วยในการประสานงานกับผู้รับตรวจและปฏิบัติงาน ทั้งก่อนการตรวจสอบ ระหว่างการตรวจสอบ และหลังการตรวจสอบ ส่งผลให้ผู้ตรวจบรรลุตามวัตถุประสงค์การตรวจสอบ และเกิดมูลค่าเพิ่มต่อองค์กร ด้านผู้รับตรวจก่อให้เกิดความพึงพอใจและเกิดทัศนคติที่ดีต่อการตรวจสอบ ผลการศึกษาของ Seo, Chae & Lee (2014) ทดสอบผลกระทบของความสามารถในการดูดซับความรู้ การสำรวจองค์ความรู้ และการใช้ประโยชน์จากความคิดสร้างสรรค์ พบว่าความสามารถทางด้านการค้นหาความรู้ การสำรวจองค์ความรู้ และการใช้ประโยชน์จากองค์ความรู้

เป็นปัจจัยสนับสนุนทำให้บุคคลเกิดการรับรู้ความสามารถเชิงสร้างสรรค์ของตน และส่งผลต่อการเกิดความคิดสร้างสรรค์ในที่สุด นอกจากนี้บุคคลที่ได้รับการกระตุ้นจากกิจกรรมที่แตกต่างกัน หรือมีประสบการณ์จากการทำกิจกรรมที่มีลักษณะต่างกัน จะมีความคิดสร้างสรรค์ที่แตกต่างกัน หากบุคคลมีการทำกิจกรรมและมีการเสริมแรงทางสังคมควบคู่ไปด้วยจะมีความคิดสร้างสรรค์สูงกว่าบุคคลที่ทำกิจกรรมเพียงอย่างเดียว (พัชรมณฑท์ สุภสุข, 2556) แต่ทั้งนี้หากผู้สอบบัญชีมีแรงจูงใจในด้านปริมาณงานและการประสบความสำเร็จจะส่งผลเชิงบวกให้คุณภาพของงานรวมถึงคุณภาพของงานด้านความคิดสร้างสรรค์เพิ่มขึ้น เนื่องจากการปฏิบัติงานตรวจสอบผู้สอบบัญชีแต่ละคนมีประสบการณ์และความรู้ความสามารถไม่เท่ากันจึงส่งผลให้ผู้สอบบัญชีภาวการณ์พิจารณาใช้ในการตรวจสอบได้ไม่เท่ากันขึ้นอยู่กับความคิดของแต่ละบุคคลที่จะนำเอาความคิดสร้างสรรค์ที่มีบวกกับความสามารถของบุคคลมาใช้แล้วทำการวิเคราะห์หาเหตุผลที่ถูกต้องต่อไป (ชนัญชิตา แคนไชสง, 2557) สอดคล้องกับศิริขวัญ จันลาศรี (2551) พบว่าความคิดสร้างสรรค์มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสามารถในการทำงาน เนื่องจากความคิดสร้างสรรค์เป็นความสามารถในการคิดที่แปลกใหม่ออกไปจากเดิมโดยอาศัยประสบการณ์ ความรู้ความสามารถที่มีอยู่ในการดัดแปลง และนำไปใช้แก้ปัญหาได้อย่างรอบคอบและมีความถูกต้อง ซึ่งความคิดสร้างสรรค์ส่งผลให้ช่วยแก้ปัญหาได้ นำไปสู่การค้นพบสิ่งใหม่ ๆ เกิดนวัตกรรมใหม่ และได้สิ่งใหม่ที่ดีกว่าสิ่งเดิม ซึ่งสิ่งเหล่านี้ย่อมมาจากความสามารถในการทำงานได้ปฏิบัติอย่างต่อเนื่อง สะสมประสบการณ์ทำงานมีเทคนิคต่าง ๆ เข้ามาช่วยในการทำงานให้ถูกต้อง รวดเร็วมากยิ่งขึ้น หากบุคคลใดที่มีความคิดสร้างสรรค์ คิดค้นสิ่งใหม่ ๆ ที่จะมาช่วยในการแก้ปัญหาได้แล้ว บุคคลนั้นย่อมมีความสามารถในการทำงานมากยิ่งขึ้นเท่านั้น ไม่เพียงแต่การปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชีที่ต้องอาศัยความคิดสร้างสรรค์แต่การทำงานด้านอื่นต้องอาศัยความคิดสร้างสรรค์เช่นเดียวกัน ยิ่งในปัจจุบันการเคลื่อนย้ายแรงงานภายใต้กรอบประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนผู้สอบบัญชีภาวการณ์ต้องมีศักยภาพเพียงพอที่จะแข่งขันกับกลุ่มสาขาวิชาชีพบัญชีในประเทศไทยกับประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน แต่อย่างไรก็ตามงานวิจัยของวิภาวี อนุพันธ์พิศิษฐ์, เสนีย์ สุวรรณดี และ อศินีย์ ทองศิลป์ (2558) ทำให้ทราบว่าไทยมีจุดเด่นด้านการงานที่ต้องอาศัยความละเอียดความคิดสร้างสรรค์ มีความพร้อมด้านวิชาชีพมากที่สุด

นอกจากนี้ ผลการวิจัยพบว่า ความสามารถของบุคคลกระตุ้นให้ความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี โดยรวมมีผลกระทบเชิงบวกต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี เนื่องจากความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีเป็นขั้นตอนสำคัญที่สุดที่จะสะท้อนให้เห็นถึงประสิทธิภาพในการสอบบัญชี และต้องดำเนินการให้มีความเหมาะสมครอบคลุมมากที่สุด เพื่อให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีบรรลุตามเป้าหมายและวัตถุประสงค์อย่างน่าเชื่อถือ การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรจึงจำเป็นต้องใช้ความสามารถทั้งด้านความรู้ ทักษะ ความคิด ความสามารถ ด้านกระบวนการปฏิบัติ เพื่อพิจารณาแจกแจงในรายละเอียดของขั้นตอนการวางแผนการสอบบัญชี ให้มีความชัดเจนก่อนตัดสินใจสอบบัญชี เพราะการสอบบัญชีเป็นเรื่องเกี่ยวข้องกับผลประโยชน์จึงต้องใช้ความละเอียดอ่อนและรอบคอบในการปฏิบัติงาน ผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่มีความสามารถส่วนบุคคลเป็นองค์ประกอบเพิ่มเติมจะสามารถพัฒนากระบวนการสอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพ สอดคล้องกับการศึกษาของ พรรณราย คำจันทร์ดี (2552) พบว่า ประสบการณ์ในการสอบบัญชี สหกรณ์มีผลกระทบต่อการวางแผนงานสอบบัญชี วิธีการตรวจสอบและจัดทำหลักฐานการปฏิบัติงานตามการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามวงจรคุณภาพ PDCA จำนวนชั่วโมงในการอบรมความรู้เกี่ยวกับบัญชีและการสอบบัญชี มีผลกระทบต่อการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามวงจรคุณภาพ PDCA ด้านการสอบทานงานและด้านการรายงานการสอบบัญชี สอดคล้องกับงานวิจัยของสุภัทรชรร ทวีจันทร์ (2557) พบว่า การเรียนรู้ในการสอบบัญชีโดยการใส่ใจในกระบวนการและเทคนิคการสอบบัญชี การใช้เหตุผลในการแก้ปัญหา มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชี ด้านหลักฐานเพียงพอและเหมาะสม และด้านความสมดุลของต้นทุนและประโยชน์ที่ได้รับ ส่วนการเรียนรู้ในการสอบบัญชีด้วยการเชื่อมโยงระบบความคิด มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชีด้านการมอบหมายงานอย่างเหมาะสม ในขณะที่การเรียนรู้การสอบบัญชีโดยวิธีการจดจำ ความหมายและเหตุการณ์มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชีทั้งด้านหลักฐานเพียงพอและเหมาะสม ด้านการมอบหมายงานอย่างเหมาะสม ด้านการประสานงานที่ดีกับผู้เกี่ยวข้อง และด้านความสมดุลของต้นทุนและประโยชน์ที่ได้รับ สอดคล้องกับงานวิจัยของ กชพร นามสีฐาน (2558) พบว่า ความสามารถทางการบัญชีสมัยใหม่ ในการวางแผน มีผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานด้านความสามารถทางการตัดสินใจ ด้าน

ความถูกต้องของข้อมูล ด้านความทันเวลา ส่วนบุคลากรที่มีคุณภาพในการให้บริการมักจะมี ความสามารถทางด้านความรู้ ความคิด และคุณลักษณะทางจิตใจ เช่นเดียวกับผลการศึกษาของซัพ วิชญ์ คำภิรมย์ (2554) พบว่า ผู้สอบบัญชีที่มีความรู้ในวิชาชีพ มีทักษะทางวิชาชีพ และมีเจตคติ จะ ส่งผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จในการทำงาน ขณะที่ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ในการ ปฏิบัติงานสอบบัญชี และการบริการงานอื่น จะส่งผลกระทบเชิงบวกต่อความสำเร็จในการทำงาน เช่นกัน สอดคล้องกับ นิภาวรรณ ชินช่วง (2554) ผลการศึกษาพบว่า สมรรถนะบุคลากร ด้านการมุ่ง ผลสัมฤทธิ์ ด้านการบริการที่ดี และด้านความร่วมมือร่วมใจ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวก กับประสิทธิภาพการทำงาน สอดคล้องกับ Lin Fraser และ Hatherly (2003 : 19-34) อธิบายว่า ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์และมีความรู้ ความสามารถมากกว่า จะสามารถตรวจสอบกิจการที่ ค่อนข้างยากและปฏิบัติได้อย่าง Consensus, Consistency และ Self-Insight ได้มากกว่าผู้สอบบัญชี ที่มีประสบการณ์และมีความรู้ ความสามารถน้อยกว่า ซึ่งจะมีส่วนสำคัญในการช่วยการพิจารณา ตัดสินใจลงความคิดเห็นในงบการเงินได้ถูกต้องและน่าเชื่อถือกว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์และ มีความรู้ ความสามารถที่น้อยกว่า

### 5.3 ประโยชน์ที่ได้รับจากผลการวิจัย

#### 5.3.1 ประโยชน์เชิงทฤษฎี

การวิจัยครั้งนี้ศึกษาผลกระทบของความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีและ ความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี ภาณีอากร จากการนำทฤษฎี และแนวคิดที่เกี่ยวข้องมาอธิบายถึงปัจจัยที่เกี่ยวข้อง ประกอบด้วย

1. ทฤษฎีความคิดสร้างสรรค์ (Creativity Theory) ใช้อธิบายการส่งผลกระทบ ในเชิงบวกของความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี (Audit Creativity) ด้านความคิดริเริ่ม (Original Creativity) ด้านความคิดยืดหยุ่น (Flexibility Creativity) และด้านความคิดละเอียดลออ (Elaboration Creativity) ต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี เนื่องจากความคิดสร้างสรรค์เป็น กระบวนการทางความคิดที่สำคัญ ช่วยให้ผู้สอบบัญชีภาณีอากรมีความสามารถในการคิดเข้าใจ ปัญหา สามารถแก้ไขปัญหาในการปฏิบัติงาน และนำไปสู่การสร้างความสำเร็จได้เปรียบได้ในเชิงการ แข่งขัน ซึ่งถือเป็นกลไกสำคัญที่จะทำให้ผู้สอบบัญชีภาณีอากรพัฒนาความคิดสร้างสรรค์ เช่น การ ให้อิสระในการคิดและแสดงออกทางความคิด การให้ความสนใจเสริมสร้างประสบการณ์หรือ

การให้ความสนใจในการเข้าร่วมอบรมเพื่อรับองค์ความรู้ใหม่ในหลากหลายด้าน มีความตั้งใจในการเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง และพยายามค้นหาแนวทางปฏิบัติงานที่ดีกว่าและใหม่กว่าอยู่เสมอโดยไม่ผูกพันกับสิ่งเดิม เมื่อใดก็ตามที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรสามารถพัฒนาขีดความสามารถในการคิดสร้างสรรค์จนสามารถเพิ่มประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานสอบบัญชีได้ก็จะสามารถสร้างความเชื่อมั่น ความน่าเชื่อถือ และความพอใจให้แก่ผู้ที่เกี่ยวข้องได้

2. ทฤษฎีความคาดหวัง (Expectancy Theory) อธิบายการส่งผลกระทบเชิงบวกของความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี (Audit Planning Effort) ด้านการพิจารณาปฏิบัติงานสอบบัญชี (Audit Consideration) ด้านการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ (Requiring Significant) และด้านการพัฒนาแผนการสอบบัญชีและแนวการสอบบัญชี (Audit Development Plan and Audit Guidelines) ต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรนั้นต้องใช้ความพยายามในขั้นตอนการวางแผนการสอบบัญชีเนื่องจากการสอบบัญชีเป็นงานที่เกี่ยวข้องกับผลประโยชน์ของผู้มีส่วนได้เสียหลายฝ่าย รวมถึงการปฏิบัติงานเพื่อให้บรรลุเป้าหมายการสอบบัญชี และบรรลุความคาดหวังของผู้มีส่วนได้เสียที่มีต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชี ภายใต้สถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป เช่น ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องมีความพยายามในการพิจารณาถึงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ความพยายามในการค้นหาปัจจัยภายนอกซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อความเสี่ยงของกิจการที่เข้ารับการตรวจสอบ ทั้งนี้การใช้ประสบการณ์ในอดีตควบคู่ไปกับการใช้ความพยายามในการปฏิบัติงานสอบบัญชี นำไปสู่การพัฒนาตนเองและเพิ่มประสิทธิภาพในการสอบบัญชี

3. แนวคิดเกี่ยวกับความสามารถของบุคคล (Self-Efficacy) อธิบายการส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี เนื่องจากเป็นพื้นฐานสำคัญของการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้บรรลุตามวัตถุประสงค์ของการสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป เช่น ความสามารถด้านความรู้ ความคิด ทักษะ ซึ่งเป็นความสามารถที่สะสมมาจากการศึกษาเป็นพื้นฐาน ความสามารถด้านการจัดการองค์ความรู้ ความสามารถในการทำงานร่วมกับบุคคลอื่น ความสามารถด้านกระบวนการปฏิบัติ ซึ่งประกอบด้วยความสามารถในการใช้เครื่องมือ อุปกรณ์ เทคโนโลยีสารสนเทศ และความสามารถด้านการแก้ไขปัญหาหรือความสามารถในการหาโอกาสในวิกฤติ

4. แนวคิดเกี่ยวกับประสิทธิภาพในการสอบบัญชี (Audit Performance) เป็นการปฏิบัติงานให้เกิดความสำเร็จ บรรลุตามวัตถุประสงค์ของการสอบบัญชี และสามารถตอบสนองความต้องการของผู้ใช้รายงานผู้สอบบัญชีและผู้มีส่วนได้เสียทุกฝ่าย สิ่งสำคัญที่สุดขึ้นอยู่กับผู้สอบบัญชีภาณีอากรว่าสามารถพัฒนาความคิดสร้างสรรค์และเพิ่มขีดความสามารถในการปฏิบัติงานสอบบัญชีได้มากน้อยเพียงใด ดังนั้นแนวคิดเกี่ยวกับประสิทธิภาพในการสอบบัญชี (Audit Performance) จึงใช้อธิบายการส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาณีอากร

### 5.3.2 ประโยชน์เชิงปฏิบัติ

1. ผู้สอบบัญชีภาณีอากรสามารถนำผลการวิจัยไปพัฒนาความคิดสร้างสรรค์ให้แก่ตนเองและผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ทั้งในด้านความคิดริเริ่ม ความคิดยืดหยุ่น ความคิดคล่องตัว และความคิดละเอียดลออ เพื่อสร้างเสริมการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้มีประสิทธิภาพ มีความน่าเชื่อถือ และมีคุณค่าเพิ่มขึ้น

2. ผู้สอบบัญชีภาณีอากรสามารถใช้ผลการวิจัยเพื่อลำดับความสำคัญของขั้นตอนการวางแผนการสอบบัญชีที่สามารถช่วยลดขั้นตอน ลดเวลา และลดปัจจัยทรัพยากร ซึ่งจะส่งผลให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีมีประสิทธิภาพมากขึ้น

3. อธิปไตยกรรมสรรพากรสามารถนำผลการวิจัยไปใช้เพื่อเป็นแนวทางในการกำหนดคุณสมบัติเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีภาณีอากร

## 5.4 ข้อจำกัดในงานวิจัย

5.3.1 การทดสอบตัวชี้วัดของความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี ยังมีตัวชี้วัดอื่นที่ผู้วิจัยมิได้นำมาพิจารณา ซึ่งในงานวิจัยครั้งนี้ผู้วิจัยได้ใช้ตัวแบบจำลองความคิดสร้างสรรค์ของกิลฟอร์ดมาใช้เป็นตัวชี้วัดเพียงแบบจำลองเดียว

5.3.2 ผู้สอบบัญชีภาณีอากรบางรายมิได้มีประสบการณ์ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ

5.3.3 ชื่อและที่อยู่ของผู้สอบบัญชีภาณีอากรบางรายไม่ได้มีการเปิดเผยทำให้ยากต่อการส่งแบบสอบถามการวิจัย

5.3.4 การจัดส่งแบบสอบถามอยู่ในช่วงระหว่างการตรวจสอบงบการเงินของผู้สอบบัญชีภาณีอากร อัตราการตอบกลับและระยะเวลาในการตอบกลับอาจใช้เวลานาน



5.3.5 การวิจัยครั้งนี้มองเฉพาะประชากรที่เป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรเพียงกลุ่มเดียวแต่อาจมีประชากรกลุ่มอื่น เช่น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผู้ทำบัญชี ที่เป็นเหตุจูงใจสำคัญในการพัฒนาประสิทธิภาพในการสอบบัญชีและอาจเป็นกลุ่มประชากรสำคัญที่มีประสบการณ์ในการตรวจสอบบัญชีมากกว่า

## 5.5 งานวิจัยในอนาคต

5.4.1 ควรเปลี่ยนวิธีการเก็บข้อมูลจากแบบสอบถามเป็นการสอบถามเชิงลึกเพื่อให้ได้มาซึ่งรายละเอียดที่สามารถนำมาวิเคราะห์ผลการวิจัยได้ใกล้เคียงความจริงมากที่สุด

5.4.2 ควรเปลี่ยนกลุ่มตัวอย่างเพื่อศึกษาผลกระทบของความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีและความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพในการสอบบัญชี

5.4.3 ควรใช้ตัวชี้วัดด้านความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี เช่น องค์กรประกอบสำคัญของกระบวนการสร้างความคิดสร้างสรรค์ตามแนวคิดของ Dr.Daniel Pink (2005) มี 3 ประการคือ (1) การมีอิสระในการคิดและทำงาน (2) การมีสิทธิและอำนาจที่จะพยายามปรับปรุงให้ดีขึ้นเรื่อย ๆ หรือก้าวไปสู่ความเป็นเลิศ และ (3) การมีความตั้งใจจริง หรือใช้ตัวชี้วัดตามแนวคิดของ เพ็ญนิดา ไชยสาวัฒน์ (2555) มี 6 ขั้นตอน คือ (1) การแสวงหาข้อบกพร่อง (2) การรวบรวมข้อมูล (3) การมองปัญหาทุกด้าน (4) การแสวงหาความคิดที่หลากหลาย (5) การหาคำตอบรอบด้าน และ (6) การหาข้อสรุปที่เหมาะสม เป็นต้น

5.4.4 การใช้ปัจจัยอื่นเป็นตัวแปรกระตุ้น เช่น ปัจจัยด้านสังคมและวัฒนธรรม ปัจจัยด้านศักยภาพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ปัจจัยส่วนบุคคล และปัจจัยด้านความพร้อมของผู้สอบบัญชีภาษีอากร เป็นต้น

### บรรณานุกรม

- Alleyne, P. and Howard, M. (2005). An exploratory study of auditors' responsibility for fraud detection in Barbados. *Managerial Auditing Journal*, 20, 3.
- Beyer, A. and Sridhar, S. S. (2006). Effects of multiple clients on the reliability of audit reports, *Journal of Accounting Research*, 44(1), unpagged.
- Cronbrch Lee J. (1951). Coefficient Alpha and The Internal structure of test.
- Guilford, J.P. (1967). *The Nature of Human Intelligence*. New York: McGraw-Hill.
- Hair and other. (2006). *Multivairate Data Analysis*. New jersey : Pearson Education International.
- Hull, C.L. and Umasky. 2002. *Principle of Behavior*. New York : Appleton Century Creff.
- J.C. and Bernstein, I.H. Nunnally. (1994). *Psychometric*. New York: Mc GrawHill.
- Jean C. Bedard, Lynford Graham and Cynthia Jackson. 2005. Information Systems Risk and Audit Planning. *International Journal of Auditing*. 9: 147–163.
- Jeffrey R. Cohen, Ganesh Krishnamoorthy, and Arnold M. Wright. 2007. The Impact of Roles of the Board on Auditors' Risk Assessments and Program Planning Decisions. *AUDITING: A JOURNAL OF PRACTICE & THEORY* 26(1) :91-112.
- Kerler, W.A. (2005). *The effects of auditors' trust in client management on auditors' judgments*.  
[http://scholar.lib.vt.edu/theses/available/etd-06292005170710/unrestricted/Final\\_Dissertation\\_6-29-2005\\_Kerler2.pdf](http://scholar.lib.vt.edu/theses/available/etd-06292005170710/unrestricted/Final_Dissertation_6-29-2005_Kerler2.pdf).
- Lin, K.Z., I.A.M Fraser and D.J Hatherly. "Auditor Analytical Review Judgement : a Performance Evaluation," *The British Accounting Review*. 35 : 19-34, 2003.
- Mock and Turner. "Auditor Identification of Fraud Risk Factors and their Impact on Audit Programs." *International Journal of Auditing*. 3(9) : 59-77 ; January, 2005.
- Nelson, T. Irvin and others. "The Impact of Expert System Usage on Experiential Learning in an Auditing Setting," *Journal of Accounting Education*. 21(3) : 215-237, 2003.
- Parasuraman, A., Zeithaml, V. A., & Berry, L. L. (1985, Fall). A Conceptual Model of Service Quality and Its Implications for Future Research. *Journal of Marketing*, 49 : 41 - 50.

- SAURAV K. DUTTA and LYNFORD E. GRAHAM. 1998. Considering Multiple Materiality's for Account Combinations in Audit Planning and Evaluation: A Cost Efficient Approach. *JOURNAL OF ACCOUNTING, AUDITING & FINANCE*: 151-171.
- Terje Slatten. (2011). Antecedents and effects of engaged frontline employees: A study from the hospitality industry. *Journal of Managing Service Quality*, 21(1) : 88-107.
- Terry W Loe, Linda Ferrell, Phylis Mansfield. 2000. A review of empirical studies assessing ethical decision making in business. *Journal of Business Ethics*, 25(3) : 185-204.
- Timothy G. Kizirian, Brian W. Mayhew, and L. Dwight Sneathen, Jr. 2005. The Impact of Management Integrity on Audit Planning and Evidence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24(2) : 49-67.
- Torrance, E. P. (1965). Rewarding creative behavior. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.
- Velayutham, S. (2003). The Accounting profession's code of ethics: Is it a code of ethics or a code of quality assurance. *Critical Perspectives on Accounting*, 14, 483-503.
- Vroom, H Victor. 1964. Work and Motivation. New York: Wiley and Sons Inc.
- Wallach, Michael A., and Kogan, Nathan. 1965. Modes of Thinking in Young Children. New York: Holt, Rinehart and Winston, Inc.
- Wallas, G. (1963). The Art of Thought. New York: Harcourt Brace C.
- Wittayapoom, K. (2009). *Sustaining Audit Success of CPAs in Thailand: Effect of Audit Professionalism through Job Reliability, Individual Image, and working Reputation*. The Degree of Doctor of Philosophy in Accounting, Mahasarakham University.
- Wooten, T.C. 2003. "Research about audit quality." *The CPA Journal* : 48-51.
- Yamane, T. (1973). *Statistic : An Introductory Analysis*. Third edition. New York: Harper and Row Publication.
- Young, W.S., Seong, W.C., & Kun, C.L. (2014). *The Impact of Absorptive Capacity, Exploration, and Exploitation on Individual Creativity: Moderating Effect of Subjective Well-Being*. Retrieved from [www.sciencedirect.com](http://www.sciencedirect.com).

กชพร นามสีฐาน. 2558. ความสัมพันธ์ระหว่างความสามารถทางการบัญชีสมัยใหม่กับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).

กัตัญญู หิรัญญสมบุญ. 2547. การจัดการธุรกิจขนาดย่อม *Small Business management*. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพฯ : กัตัญญู หิรัญญสมบุญ.

กรมสรรพากร. 2559. รายชื่อผู้สอบบัญชีภาษีอากร. ค้นเมื่อ 5 พฤษภาคม 2559, จาก [http://taxaudit.rd.go.th/ta2/TaxAuditor\\_Inf.jsp](http://taxaudit.rd.go.th/ta2/TaxAuditor_Inf.jsp).

กวี วงศ์พุด. 2545. การสอบบัญชี การตรวจสอบกิจการสหกรณ์ออมทรัพย์. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพฯ : บี.เค.อินเตอร์ปริ้นท์.

กัลยา วาณิชย์บัญชา. 2552. สถิติสำหรับงานวิจัย. กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

เกรียงศักดิ์ เจริญวงศ์ศักดิ์. 2549. การคิดเชิงบูรณาการ. พิมพ์ครั้งที่ 6. กรุงเทพฯ : ชัคเชลมีเดีย.

เกื้อจิตร ชีระกาญจน์. 2555. สมรรถนะในปัจจุบันของผู้จัดการฝ่ายบริหารทรัพยากรบุคคลในกลุ่มธนาคารพาณิชย์ในประเทศไทย. คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์.

เจ็มพร สุ่มมาตย์. 2554. ผลกระทบของศักยภาพภายในองค์กรและสภาพแวดล้อมภายนอกองค์กรที่มีต่อแรงกดดันในการทำงานและประสิทธิภาพการทำงานของนักบัญชีธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).

คณะกรรมการการศึกษาขั้นพื้นฐาน. 2548. สานฝันด้วยการคิด. กรุงเทพฯ: เสมาธรรม.

จันทิมา อุ่มชูวัฒนา. 2554. ปัจจัยที่ใช้พิจารณาแรงงานทำบัญชีของสำนักงานทำบัญชีในเขตกรุงเทพมหานคร. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์).

จารุมน ศรีสันต์. 2550. ความสัมพันธ์ระหว่างคุณค่าวิชาชีพกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).

จารุวัลย์ ชัยคนารักษ์กุล. 2554. ผลกระทบของความสามารถของบุคลากรที่มีต่อผลการดำเนินงานของสำนักงานบัญชีในประเทศไทย. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).

จิราภา เต็งไตรรัตน์ และคณะ. 2547. *จิตวิทยาทั่วไป*. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพฯ :

มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

จุฑามาศ สุนทร. 2553. *ผลกระทบของพฤติกรรมส่วนบุคคล คุณลักษณะองค์กร และสภาพแวดล้อมทางธุรกิจที่มีต่อจรรยาบรรณวิชาชีพของนักบัญชีธุรกิจ SMEs ในจังหวัดกาฬสินธุ์*. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).

จุฑารัตน์ คุณทุม. 2556. *ความสัมพันธ์ระหว่างการบริหารงานสอบบัญชีเชิงกลยุทธ์กับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย*. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).

เจตชาติ ดวงสงค์. (ม.ป.ป.). *ทฤษฎีความคาดหวัง (Expectancy Theory)*. เชียงใหม่ : วิทยาลัยบริหารศาสตร์ มหาวิทยาลัยแม่โจ้.

ชญัญชิตา แคนไชสง. 2557. *ผลกระทบของแรงจูงใจในวิชาชีพบัญชีที่มีต่อคุณภาพการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในเขตกรุงเทพมหานคร*. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).

ชนาธิป สุริยะงาม. 2555. *ผลกระทบของความเป็นเลิศทางการบัญชีที่มีต่อความสำเร็จในวิชาชีพของนักบัญชีธุรกิจอุตสาหกรรมเฟอร์นิเจอร์ในประเทศไทย*. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).

ชลธิชา ชิวปรีชา. 2554. *ความคิดสร้างสรรค์ของเด็กปฐมวัยที่ทำกิจกรรมศิลปะด้วยใบตอง*. (ปริญญาการศึกษามหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ).

ชัชวิษญ์ คำภิรมย์. 2554. *ผลกระทบของความรู้ความสามารถทางบัญชี และประสบการณ์ด้านการสอบบัญชี ที่มีต่อความสำเร็จในการทำงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย*. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).

ชาญณรงค์ พรุ่งโรจน์. 2546. *ความคิดสร้างสรรค์ Creative Thinking*. กรุงเทพฯ : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

ชีวันนัท สุขุมาล. 2555. *ความสัมพันธ์ระหว่างความรู้ในวิชาชีพกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของนักตรวจสอบภาษีในสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร*. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).

- ญาณีภา จันท์บำรุง. 2555. *ปัจจัยในการปฏิบัติงานที่มีความสัมพันธ์กับความเครียดของพนักงาน : กรณีศึกษา บริษัท บางกอกกล๊าส จำกัด.* (วิทยานิพนธ์ปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี).
- ณัฐริณีย์ แวนแก้ว. 2553. *ผลกระทบของประสิทธิภาพการจัดการความรู้ที่มีต่อความสำเร็จในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ สำนักงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ.* (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).
- ครุณี วงษ์ศิลป์. 2556. *ผลกระทบของความจงรักภักดีต่อวิชาชีพการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีในสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ.* (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).
- ดวงตา ปาวา. 2553. *คิดได้คิดดี. พิมพ์ครั้งที่ 2.* กรุงเทพฯ : อักษรสัมพันธ์ (1987).
- ดวงรัตน์ บุญวัน. 2552. *ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อความคิดสร้างสรรค์ของนักเรียนชั้นประถมศึกษาปีที่ 6 สังกัดสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาศุพรรณบุรี.* (วิทยานิพนธ์หลักสูตรครุศาสตรมหาบัณฑิตสาขาวิจัยและประเมินผลการศึกษา, มหาวิทยาลัยราชภัฏกาญจนบุรี).
- คารณี เอื้อชนะจิต. 2556. *ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อผลสำเร็จทางการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย.* (รายงานผลการวิจัย, มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต).
- ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. 2548. *แนวทางการตรวจสอบภายใน.* กรุงเทพมหานคร : คูมายเบส.
- ทัศนาว สิทธิรักษ์. 2557. *ผลกระทบศักยภาพของนักบัญชีที่มีต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน กรณีศึกษาเชิงประจักษ์นักบัญชีในประเทศไทย.* (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์).
- ทัศนีย์ แสงสว่าง. 2555. *แนวทางการประเมินความเสี่ยงการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร.* (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยศรีปทุม).
- ธงพล พรหมสาขา ณ สกลนคร. 2553. *การพัฒนาองค์กรของผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือของประเทศไทย.* ภาควิชาสารัตถศึกษา คณะศิลปศาสตร์ มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์.

- ชานินทร์ ศิลป์จารุ. 2553. การวิจัยและวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติด้วย SPSS. กรุงเทพฯ : บ.เอส.อาร์  
พรีนติ้ง แมส โปรดักส์ จำกัด.
- ธีรนนท์ วัฒนากานนท์. 2555. ความสัมพันธ์ระหว่างสมรรถนะหลักทางการบัญชีกับผลการ  
ปฏิบัติงานของหัวหน้าส่วนการคลังองค์การบริหารส่วนตำบลในเขตภาค  
ตะวันออกเฉียงเหนือตอนล่าง. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัย  
มหาสารคาม).
- นนทลี ชัยเสนา. 2554. ผลกระทบของวัฒนธรรมองค์กรและความรู้ความสามารถทางวิชาชีพ  
ตรวจสอบภายในที่มีต่อประสิทธิภาพการควบคุมภายในของบริษัทจดทะเบียนในตลาด  
หลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. *การบัญชีและการจัดการ*. 3(3) : 40-52.
- นริษา ทองมณี. 2556. คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จ  
ในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชี  
มหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).
- นารีรัตน์ พลอยพุ่ม. 2554. ผลกระทบของความเสี่ยงในการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีที่มีคุณภาพ  
การสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชี  
มหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).
- นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทเพชร. 2557. *การสอบบัญชี*. กรุงเทพฯ : เอเอ็นเอส บี  
ซีเนส คอนซัลแทนส์.
- นิพาดา เทวกุล. ม.ป.ป. *ความคิดสร้างสรรค์ (Creative Thinking)*. ค้นเมื่อ 10 มิถุนายน 2559, จาก  
[https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https://pirun.ku.ac.th/~agrpct/envelop/  
creative%20thinking.doc](https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https://pirun.ku.ac.th/~agrpct/envelop/creative%20thinking.doc)
- นิถาวรณ ชินช้าง. 2554. ผลกระทบของสมรรถนะบุคลากรที่มีต่อประสิทธิภาพการทำงานของ  
โรงเรียนอาชีวศึกษาเอกชน. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัย  
มหาสารคาม).
- นุชรี มาสภา. 2556. ผลกระทบของการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีที่ดีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี  
ของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต,  
มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).

- บัวจันทร์ อินธิโส. 2552. ความสัมพันธ์ระหว่างการพัฒนาตนเองกับความเป็นมืออาชีพของผู้สอบ  
บัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัย  
มหาสารคาม).
- บัวผา หทัยกิจเกษม. 2555. ผลกระทบของคุณสมบัติที่ดีที่มีต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานผู้ตรวจ  
สอบภายในธุรกิจที่เป็นสมาชิกสภาอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย. (วิทยานิพนธ์ปริญญา  
บัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).
- บุญช่วง ศรีธรรมราช. 2554. ความสัมพันธ์ระหว่างความเชี่ยวชาญการสอบบัญชีกับคุณภาพการ  
สอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชี  
มหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).
- บุหลัน ศรีมูล. 2556. ผลกระทบของมาตรฐานการปฏิบัติงานการสอบบัญชีที่มีต่อความสำเร็จในการ  
สอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชี  
มหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).
- ประจักษ์ ทรัพย์อุดม. 2550. แนวทางการพัฒนาทรัพยากรมนุษย์ด้วย *Competency*. กรุงเทพฯ: ศิริ  
วัฒนา อินเตอร์พรีนซ์.
- ประภัสสร เทพชาตรี. 2557. ไทยกับการเป็นศูนย์กลางของประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน. ปทุมธานี :  
ศูนย์อาเซียนศึกษา มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- ปานจันทร์ สุวรรณประเสริฐ. 2552. ปัญหาในการสอบบัญชีสหกรณ์ ด้านธุรกิจจำหน่ายน้ำมันใน  
พื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต,  
มหาวิทยาลัยเชียงใหม่).
- ปิยวรรณ อภินันท์รุ่งโรจน์. 2555. การศึกษาเปรียบเทียบความคิดสร้างสรรค์และความพึงพอใจที่มี  
ต่อกระบวนการจัดการเรียนรู้ของนักศึกษาชั้นอนุบาลศึกษาปีที่ 2 โรงเรียนนายกัฒนาการ  
วัดอุดมธานี จังหวัดนครนายก ด้วยกิจกรรมศิลปะศึกษา. (ปริญญาานิพนธ์มหาบัณฑิต  
สาขาวิชาศิลปะศึกษา, มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ)
- พงษ์ศักดิ์ แก้วมีสี. 2552. ผลกระทบของประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชีที่มีต่อความสำเร็จ  
ในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทย. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชี  
มหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).



- พรรณราย คำจันทร์ดี. 2552. ความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์. *RMUTT Global Business and Economic Review*, 15(1), 65-67.
- พรรณราย คำจันทร์ดี. 2552. ความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์. *RMUTT Global Business and Economic Review* 5(1) : 65-77.
- พัชรมณห์ ศุภสุข. 2556. การพัฒนาความคิดสร้างสรรค์ในเด็กปฐมวัยโดยการเล่านิทานประกอบคำถามปลายเปิดแบบมีโครงสร้างควบคุมการเสริมแรงทางสังคม. ปรินญาการศึกษา มหาวิทยาลัย สาขาวิชาจิตวิทยาพัฒนาการ, มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ.
- พิมพ์วิณี มะณีวงศ์. 2555. ความสัมพันธ์ระหว่างบุคลิกที่ดี ความน่าเชื่อถือในการสอบบัญชีและความสำเร็จในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).
- พิมพ์วี ยามะเทวัน. 2558. ผลกระทบของกระบวนการการสอบบัญชีที่ดีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).
- เพ็ญนิดา ไชยสายัณห์. 2555. การคิดเชิงสร้างสรรค์. ค้นเมื่อ 25 มิถุนายน 2559, จาก [http://www.novabizz.com/NovaAce/Intelligence/Creative\\_Thinking.htm](http://www.novabizz.com/NovaAce/Intelligence/Creative_Thinking.htm)
- เพ็ญพร. 2528. ความพยายามนำมาซึ่งความสำเร็จจริงหรือ. *เกษตรสัมพันธ์* 7(43): 17-20.
- ภูวนาด วิสุทธากร และวิโรจน์ เจษฎาลักษณ์. 2558. การพัฒนาความคิดสร้างสรรค์เพื่อสร้างผลการปฏิบัติงานเชิงนวัตกรรมของบุคลากรสายสนับสนุนการสอนมหาวิทยาลัยราชภัฏกาญจนบุรี. *Veridian E-Journal, Silpakorn University*.
- มงคลรัตน์ สายเย็น. 2555. ผลกระทบของการวางแผนการสอบบัญชีเชิงกลยุทธ์ที่มีต่อผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในภาคตะวันออกเฉียงเหนือ. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).
- มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช. 2550. การสอบบัญชี การบัญชีภาษีอากร และการวางแผนภาษี. พิมพ์ครั้งที่ 8. กรุงเทพฯ : สาขาวิชาการจัดการ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช.

- มะลิ รัตติกอกรวด. 2556. ผลกระทบของกลยุทธ์การปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีสมัยใหม่ที่มีต่อความเป็นเลิศทางการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).
- มาลัย สุจิณิญา และสมชาย คุ่มพล. 2556. ปัจจัยที่มีผลต่อการเพิ่มประสิทธิภาพการตรวจสอบบัญชีแสดงรายการสินทรัพย์และหนี้สินของผู้บริหารและสมาชิกองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น. วารสารวิชาการมหาวิทยาลัยนอร์ทกรุงเทพ 2(2) : 56-62.
- ยุทธ ไถยวรรณ. 2552. หลักสถิติวิจัยและการใช้โปรแกรม SPSS. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
- วนิช สุธารัตน์. 2547. ความคิดและความคิดสร้างสรรค์. กรุงเทพฯ : สุวีริยาสาส์น.
- วรรณพร เลิศอวาต. 2554. การศึกษาพฤติกรรมด้านความคิดคล่องและความคิดยืดหยุ่น เรื่องจำนวนของนักเรียนชั้นประถมศึกษาปีที่ 5 ผ่านกิจกรรมการแก้ปัญหาและการตั้งปัญหาทางคณิตศาสตร์. (ปริญญาการศึกษามหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ).
- วัชรินทร์ วงศ์ตระกูลชัย. 2555. ความคาดหวังของกรมสรรพากรต่อผลงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต. วารสารวิชาชีพบัญชี 8(22) : 52-64.
- วิจารณ์ พานิช. 2559. การจัดการความรู้กับการบริหารราชการไทย. กรุงเทพฯ : สถาบันส่งเสริมการจัดการความรู้เพื่อสังคม.
- วิจิตร วรุตบางกูร. 2531. ความคิดสร้างสรรค์. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์ ส.ส.ท.
- วิภาวี อนุพันธ์พิศิษฐ์, เสนีย์ สุวรรณดี และ อัจฉรีย์ ทองศิลป์. 2558. การศึกษาเปรียบเทียบศักยภาพแข่งขันของกลุ่มสาขาวิชาชีพบัญชีในประเทศไทยกับประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน เพื่อรองรับการเคลื่อนย้ายแรงงานภายใต้กรอบประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน. เกษมบัณฑิต 16(1) : 1-16.
- วีรวัฒน์ ผงศิลป์. 2554. ผลกระทบของประสิทธิภาพการสอบบัญชีที่มีต่อภาพลักษณ์ส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).

ศิริขวัญ จันลาศรี. 2551. *ความสัมพันธ์ระหว่างการคิดอย่างมีวิจารณญาณ ความคิดสร้างสรรค์ และความสามารถในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย*. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).

ศิริพร ราชบัวน้อย. 2555. *ผลกระทบของมาตรฐานกระบวนการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพรายงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทย*. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).

ศิริลักษณ์ เบญจกมริน.ม.ป.ป. *ความหมายของความพยายาม*. ค้นเมื่อ 25 กรกฎาคม 2559, จาก <http://www.kamsondeede.com/main/2009-07-31-07-07-02/855-21>.

สถิต รินทา. 2553. *ผลกระทบของประสิทธิภาพการจัดการความคิดสร้างสรรค์และกลยุทธ์การพัฒนาผลิตภัณฑ์ใหม่ที่มีผลต่อการดำเนินงานของธุรกิจผลิตเครื่องใช้ไฟฟ้าอิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย*. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 300 การวางแผนการตรวจสอบงบการเงิน. ม.ป.ป. ค้นเมื่อ 2 พฤศจิกายน 2559, จาก [chrome-extension://oemmnrcbldboiebfnlad-dacbdmadm/http://www.fap.or.th/images/column\\_1359010332/st%20300.pdf](chrome-extension://oemmnrcbldboiebfnlad-dacbdmadm/http://www.fap.or.th/images/column_1359010332/st%20300.pdf).

สมคิด กอมณี. 2544. *การศึกษาความคิดสร้างสรรค์ด้านภาษาของนักเรียนชั้นมัธยมศึกษาปีที่ 1 โรงเรียนสาธิตมหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒประสานมิตร (ฝ่ายมัธยม)*. (ปริญญาานิพนธ์การมัธยมศึกษา, มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒประสานมิตร).

สมใจ บุญหมื่นไวย, เลิศลักษณ์ กาญจนวัฒนา และ นवलปรังค์ แจงไชสง. 2556. *ความมีประสิทธิผลของคุณภาพงานสอบบัญชีและการประสบความสำเร็จของสำนักงานสอบบัญชี*. คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี.

สมใจ ลักษณ์ะ. 2543. *การพัฒนาประสิทธิภาพในการทำงาน*. กรุงเทพฯ : คณะวิทยาการจัดการ วิทยาลัยครูสวนสุนันทา.

สมเดช โรจน์ศรีเสถียร. 2550. *คู่มือสอบ TAX AUDITOR*. พิมพ์ครั้งที่ 11. กรุงเทพฯ : ธรรมนิติเพรส.

- สมทรัพย์ ไชยนิคม. 2554. ผลกระทบของความสามารถในการประกอบการที่มีผลต่อการดำเนินงานของธุรกิจ SMEs ในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).
- สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์, พักตร์ผจง วัฒนสินธุ์ และอัจฉรา จันทร์ฉาย. 2553. ความสามารถในการจัดการความรู้ : บทบาทและความสามารถทางนวัตกรรมของผู้ประกอบการ. วารสารสงขลานครินทร์ ฉบับสังคมศาสตร์และมนุษยศาสตร์, 16(4), 596-616.
- สมพงษ์ พรอุปถัมภ์. 2555. การสอบบัญชี Auditing. กรุงเทพฯ : ธรรมนิติ เพรส.
- สุภารัตน์ ชีรธรรมธาดา. 2557. ปัจจัยแรงจูงใจใฝ่สัมฤทธิ์ พฤติกรรมเชิงสร้างสรรค์และความฉลาดทางอารมณ์ ที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพในการทำงานของพนักงานบริษัทเอกชนในเขตกรุงเทพมหานคร. (การค้นคว้าอิสระหลักสูตรบริหารธุรกิจ, มหาบัณฑิตมหาวิทยาลัยกรุงเทพ).
- สุภัทธร ทวีจันทร์. 2557. ผลกระทบของการเรียนรู้ในการสอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทย. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).
- สุภาพรรณ วัฒนาอุดมชัย. วาระแห่งชาติ โอกาสเร่งเครื่อง SMEs ยุครัฐบาล คสช. ม.ป.ป. ธนาคารแห่งประเทศไทย สำนักงานภาคตะวันออกเฉียงเหนือ. chrome-extension://oemmnndcbldboiebfnladdacbfmadadm/https://www.bot.or.th/Thai/Monetary Policy/NorthEastern/DocLib\_Research/02-SMEs\_Full.pdf (สืบค้นเมื่อ 16 ตุลาคม 2559).
- หัตยา ไทยานนท์. 2554. ประชาคมอาเซียน 2558 อนาคตและการปรับกระบวนการทัศน์ประเทศไทย. กรุงเทพฯ : ศูนย์ยุทธศาสตร์ สถาบันวิชาการป้องกันประเทศ.
- อดิศักดิ์ เจียรสุคนธ์. 2557. ผลกระทบของการสอบทานการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).
- อัมรา เพียรบุชา. 2551. ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร. มหาวิทยาลัยศรีปทุม.
- อารี รังสินนท์. 2532. ความคิดสร้างสรรค์. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพฯ : แพร่พิทยา.

อารี พันธุ์มณี. 2547. *ความคิดสร้างสรรค์*. กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์ข้าวฟ่าง.

อุณากร พฤฒิชาดา, นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันทเพชร. 2550. *รายงานของผู้สอบ*

บัญชี. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพฯ : ห้างหุ้นส่วนจำกัด ทีพีเอ็น เพรส.

**ภาคผนวก**

## แบบสอบถามเพื่อการวิจัย

เรื่อง ผลกระทบของความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีและความพยายามในการวางแผน  
การสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

### คำชี้แจง

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาวิจัยเรื่อง “ผลกระทบของความคิดสร้างสรรค์และความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร” เพื่อเป็นข้อมูลในการจัดทำวิทยานิพนธ์ของผู้วิจัยในระดับปริญญาโทหลักสูตรมหาบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชี คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์ วิทยาเขตหาดใหญ่ จ.สงขลา หมายเลขโทรศัพท์ 074-287861

ข้าพเจ้าใคร่ขอความอนุเคราะห์จากท่านผู้ตอบแบบสอบถาม ได้โปรดตอบแบบสอบถามชุดนี้อย่างครบถ้วน และตรงความเป็นจริง โดยรายละเอียดของแบบสอบถามประกอบด้วยส่วนคำถาม 6 ส่วน ทั้งนี้คำตอบของท่านจะถูกเก็บรักษาเป็นความลับ และจะไม่มีการใช้ข้อมูลใดๆ ที่เปิดเผยเกี่ยวกับตัวท่านในการรายงานข้อมูล รวมทั้งจะไม่มีการใช้ข้อมูลดังกล่าวกับบุคคลภายนอกอื่นใดโดยไม่ได้รับอนุญาตจากท่าน

### ท่านต้องการรายงานสรุปผลการวิจัยหรือไม่

- ( ) ต้องการ โปรดระบุE-mail.....
- ( ) ไม่ต้องการ

ผู้วิจัยขอขอบคุณที่ท่านได้สละเวลาในการตอบแบบสอบถามชุดนี้อย่างถูกต้อง ครบถ้วน และหวังเป็นอย่างยิ่งว่าข้อมูลที่ได้รับจากท่านจะเป็นประโยชน์อย่างยิ่งกับการวิจัยในครั้งนี้ และขอขอบพระคุณอย่างสูงมา ณ โอกาสนี้ หากท่านมีข้อสงสัยประการใดเกี่ยวกับแบบสอบถาม โดยติดต่อบุคคลที่นางสาวกะลินทิพย์ สกอิน โทรศัพท 093-5766603 หรือ E-mail : Kkalin.h2003@outlook.com

(นางสาวกะลินทิพย์ สกอิน)

นักศึกษาปริญญาโท บัญชีมหาบัณฑิต

คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์

### ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไป

คำชี้แจง โปรดทำเครื่องหมาย ✓ ใน  หน้าข้อความที่ตรงกับท่านมากที่สุด

1. เพศ

ชาย  หญิง

2. ระดับการศึกษา

ปริญญาตรี ปริญญาโท  
ปริญญาเอก อื่นๆ.....(ระบุ)

3. ประสบการณ์สอบบัญชี

1-5 ปี  6-10 ปี  11-15 ปี  มากกว่า 15 ปี

4. จำนวนบริษัทที่ตรวจสอบ

<input type="checkbox"/> 1-20 บริษัท	<input type="checkbox"/> 21- 40 บริษัท	<input type="checkbox"/> 41 -60 บริษัท
<input type="checkbox"/> 61-80 บริษัท	<input type="checkbox"/> 81- 100 บริษัท	<input type="checkbox"/> 101-120 บริษัท
<input type="checkbox"/> 121-140 บริษัท	<input type="checkbox"/> 141- 160 บริษัท	<input type="checkbox"/> 161-180 บริษัท
<input type="checkbox"/> 181-200 บริษัท	<input type="checkbox"/> มากกว่า 200 บริษัท	



ส่วนที่ 2 ข้อมูลประเด็นคำถามที่แสดงให้เห็นถึงความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีของผู้สอบ  
บัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

คำชี้แจง โปรดทำเครื่องหมาย ✓ ใน  ในช่องคะแนนที่ตรงกับท่านมากที่สุด

ด้านความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
ด้านความคิดริเริ่ม (Originality)					
1. จากประสบการณ์การสอบบัญชีที่ผ่านมาของท่าน ทำให้ท่านสามารถสร้างแนวคิดใหม่ๆ เกี่ยวกับแนวทางในการปฏิบัติงานสอบบัญชี เพื่อสร้างคุณค่าให้แก่การปฏิบัติงานเพิ่มมากขึ้น					
2. ท่านมักรวบรวมความรู้ใหม่ ๆ จากแหล่งข้อมูลต่างๆ ที่เป็นประโยชน์ในการพัฒนาและปรับปรุงแก้ไขการปฏิบัติงานสอบบัญชี					
3. ท่านสามารถนำแนวทางการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีอื่น มาดัดแปลงประยุกต์เป็นสิ่งใหม่ เพื่อเป็นขั้นตอนในการปฏิบัติงานสอบบัญชีของตนเองซึ่งมีความแตกต่างไปจากเดิม					
4. ท่านสามารถคิดนวัตกรรมใหม่ ๆ ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่สามารถลดความซ้ำซ้อนของงานหรือการกระทำที่สูญเปล่า					

ด้านความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
ด้านความคิดคล่องแคล่ว (Fluency)					
5. ท่านสามารถคิดค้นวิธีการหรือขั้นตอนการปฏิบัติงานสอบบัญชีได้อย่างคล่องแคล่ว ว่องไว ภายในเวลาที่กำหนด					
6. ท่านสามารถสร้างความคิดให้เกิดขึ้นอย่างรวดเร็วหรือคิดได้ทันทีที่ต้องแก้ปัญหาเฉพาะหน้าได้อย่างมีประสิทธิภาพ					
7. ท่านสามารถใช้ความคิดจัดระเบียบข้อมูลที่ได้รับจากแหล่งข้อมูลที่แตกต่างกันได้อย่างรวดเร็ว					
8. ท่านสามารถใช้ถ้อยคำในการอธิบายรายงานผู้สอบบัญชีได้อย่างรวดเร็ว หลากหลาย และใช้ประโยชน์ได้ โดยไม่ซ้ำแบบรายงานผู้สอบบัญชีอื่น					
ด้านความคิดยืดหยุ่น (Flexibility)					
9. ท่านสามารถคิดวิธีหรือขั้นตอนการปฏิบัติงานสอบบัญชี ได้หลายรูปแบบ เพื่อให้สอดคล้องกับประเภทกิจการของลูกค้าที่เข้ารับการตรวจสอบ					

ด้านความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
10. ท่านสามารถคิดหาคำตอบในการแก้ไขปัญหาที่พบขณะปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชีได้หลายประเภท หลายทิศทาง					
11. ท่านสามารถประยุกต์ใช้ประสบการณ์ที่ผ่านมาพัฒนาระบบการปฏิบัติงานสอบบัญชีได้อย่างเหมาะสมกับสถานการณ์					
ด้านความคิดละเอียดลออ (Elaboration)					
12. ท่านสามารถต่อขยายความคิดของท่านในรายละเอียดของขั้นตอนการวางแผนงานสอบบัญชีเพื่อให้มีความครอบคลุมที่สมบูรณ์ยิ่งขึ้น					
13. ท่านสามารถอธิบายขั้นตอนการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้ลูกค้าหรือผู้ได้บังคับบัญชา เพื่อให้เห็นภาพชัดเจนหรือเป็นแผนงานที่สมบูรณ์ขึ้น					
14. ท่านมีการทบทวนปัญหาที่เคยเกิดขึ้นจากประสบการณ์การสอบบัญชีในอดีตมาใช้เป็นข้อมูลเพื่อเพิ่มความระมัดระวังและรอบคอบในการตรวจสอบบัญชีครั้งต่อไป					
15. ท่านปฏิบัติงานสอบบัญชีด้วยความประณีต ใฝ่ใจและมีคุณภาพในทุกขั้นตอน					

ส่วนที่ 3 ข้อมูลประเด็นคำถามที่แสดงให้เห็นถึงความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

คำชี้แจง โปรดทำเครื่องหมาย ✓ ใน  ในช่องคะแนนที่ตรงกับท่านมากที่สุด

ด้านความพยายามในการวางแผนการสอบบัญชี	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
ความพยายามในการพิจารณางานสอบบัญชี					
16. ท่านมุ่งมั่นและให้ความสำคัญกับการติดต่อหรือสอบถามไปยังผู้สอบบัญชีเดิมในกรณีที่รับงานสอบบัญชีลูกค้ารายใหม่ โดยได้มีการขออนุญาตจากกิจการก่อนแล้ว					
17. ท่านมีความมุ่งมั่นที่จะทำความเข้าใจและวิเคราะห์สภาพแวดล้อมทางธุรกิจของกิจการที่เข้ารับการตรวจสอบในช่วงก่อนรับงานสอบบัญชีอย่างเต็มความสามารถ					
18. ท่านมุ่งมั่นที่จะศึกษารูปแบบการดำเนินงาน และนโยบายของกิจการที่เข้ารับการตรวจสอบ เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่ากิจการไม่มีการดำเนินงานที่ซับซ้อนซึ่งอาจเกิดความเสี่ยงในการสอบบัญชีขึ้น					

ด้านความพยายามใน การวางแผนการสอบบัญชี	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
ความพยายามในการกำหนดระดับความมี สาระสำคัญ					
19. ท่านมุ่งมั่นที่จะกำหนดระดับความไม่ ถูกต้องของข้อมูลที่ขัดข้อเท็จจริงเชิง คุณภาพที่สามารถยอมรับได้เช่นการ เปิดเผยนโยบายบัญชีที่ไม่ถูกต้องและไม่ เพียงพอ					
20. ท่านมุ่งมั่นในการกำหนดจำนวนเงิน สูงสุดที่ยอมให้ผิดพลาดได้ โดยไม่กระทบ ความเห็นในรายงานการสอบบัญชี					
21. ท่านมุ่งมั่นที่จะตระหนักถึงการ ปฏิบัติงาน โดยเห็นความสำคัญของการ ลดความเสี่ยง ซึ่งจะช่วยให้การทำงาน บรรลุเป้าหมายตามมาตรฐานที่กำหนดไว้					
ความพยายามในการประเมินความเสี่ยงใน การสอบบัญชีที่ยอมรับได้และความเสี่ยง สืบเนื่อง					
22. ท่านมุ่งมั่นที่จะประเมินความเป็นไป ได้ที่จะเกิดผลขาดทุนทางการเงินหรือการ เสียชื่อเสียงของกิจการ					
23. ท่านมุ่งมั่นพิจารณาลักษณะรายการ ค้าที่ผิดปกติซับซ้อนหรือมีมูลค่าสูง ซึ่งไม่ เป็นไปตามเงื่อนไขตามปกติของขนาด ธุรกิจ					

ด้านความพยายามใน การวางแผนการสอบบัญชี	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
24. ท่านมุ่งมั่นในการประเมินความเสี่ยงที่เกิดจากการประมาณและวิจารณ์ฐานะของฝ่ายบริหาร รวมทั้งพิจารณาตัวเลขทางสถิติและนโยบายการบัญชีที่เหมาะสมด้วย					
ความพยายามในการทำความเข้าใจระบบควบคุมภายใน					
25. ท่านมุ่งมั่นที่จะประเมินจุดอ่อนที่สำคัญในระบบการควบคุมภายในซึ่งอาจทำให้เกิดความเสี่ยงและข้อผิดพลาดในการรายงานผลการสอบบัญชี					
26. ท่านมุ่งมั่นที่จะประเมินบทบาทและทัศนคติของคณะกรรมการหรือผู้บริหาร ถึงความสามารถในการทำให้กิจการมีการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพ มีการสอบทานการควบคุมภายใน					
27. ท่านมุ่งมั่นที่จะประเมินนโยบายของกิจการเกี่ยวกับระบบป้องกันการข้ามขั้นตอนการควบคุมภายในที่ดี					
ความพยายามในการพัฒนาแผนการสอบบัญชีและแนวการสอบบัญชี					
28. ท่านมีความมุ่งมั่นและให้ความสำคัญต่อรูปแบบและเนื้อหาที่มีความครบถ้วนและเพียงพอของแผนการสอบบัญชีโดยรวม					

ด้านความพยายามใน การวางแผนการสอบบัญชี	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
29. ท่านมุ่งมั่นพัฒนาแผนการสอบบัญชี โดยรวมเพิ่มเติมเมื่อทราบข้อมูลต่าง ๆ เพิ่มเติมของกิจการที่เข้ารับการตรวจสอบ					
30. ท่านมุ่งมั่นกำหนดแนวการตรวจสอบ และระบุถึงวิธีการตรวจสอบที่ชัดเจน เพียงพอ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการสอบบัญชี					

#### ส่วนที่ 4 ข้อมูลประเด็นคำถามที่แสดงให้เห็นถึงความสามารถของบุคคล

คำชี้แจง โปรดทำเครื่องหมาย ✓ ใน  ในช่องคะแนนที่ตรงกับท่านมากที่สุด

ด้านความสามารถของบุคคล	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
31. ท่านมีความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชี รวมทั้งข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องในการปฏิบัติหน้าที่					
32. ท่านมีทักษะในการใช้ประโยชน์จากเทคโนโลยีสมัยใหม่ และรู้จักเลือกใช้เทคโนโลยีเพื่อนำมาพัฒนาการปฏิบัติงาน					
33. ท่านมีความชำนาญในการปฏิบัติงานสอบบัญชีในกิจการที่มีประเภท รูปแบบ และลักษณะอุตสาหกรรมแตกต่างกัน					

ด้านความสามารถของบุคคล	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
34. ท่านมีความชำนาญในการระบุปัญหาและตัดสินใจแก้ไขปัญหาในสถานการณ์ต่างๆ ได้เป็นอย่างดี					
35. ท่านสามารถทำงานร่วมกับบุคคลอื่นหรือสามารถประสานงานเพื่อขอความร่วมมือ หรือขอความช่วยเหลือจากบุคคลอื่นอย่างถูกต้องและชัดเจน โดยปราศจากข้อขัดแย้งใด					

ส่วนที่ 5 ข้อมูลประเด็นคำถามที่แสดงให้เห็นถึงประสิทธิภาพในการสอบบัญชี

คำชี้แจง โปรดทำเครื่องหมาย ✓ ใน  ในช่องคะแนนที่ตรงกับท่านมากที่สุด

ประสิทธิภาพในการสอบบัญชี	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
36. ท่านพึงปฏิบัติงานตรงตามจริยธรรมและมรรยาทของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปอย่างเคร่งครัด					
37. ท่านได้ปฏิบัติงานสอบบัญชีและนำเสนอรายงานการสอบบัญชีเป็นไปตามความจริงและนำเสนอรายงานผู้สอบบัญชีเป็นไปอย่างถูกต้องเสมอ					



ประสิทธิภาพในการสอบบัญชี	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
38. ท่านมอบหมายงานให้ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีอย่างตรงตามความรู้และความสามารถ					
39. ท่านปฏิบัติงานตรวจสอบได้สำเร็จ ล่วงด้วยความรวดเร็ว ถูกต้อง มีความเรียบร้อยสมบูรณ์และเป็นไปตามเป้าหมายที่กำหนดโดยไม่ใช้ระยะเวลาเกินที่กำหนดในแผนการสอบบัญชี					
40. ท่านสามารถปฏิบัติงานตามที่ได้รับมอบหมายให้แล้วเสร็จตามมาตรฐานเวลาและส่งรายงานการตรวจสอบตรงตามเวลาที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด					
41. ท่านมุ่งเน้นในการติดตามงานและวัดผลการปฏิบัติงานของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี รวมถึงตัวท่านเอง อย่างต่อเนื่องและเป็นธรรมชาติ					
42. ท่านได้รับความเชื่อถือจากกิจการที่เข้ารับการตรวจสอบและได้รับการติดต่อจากกิจการเพื่อปฏิบัติงานสอบบัญชีเป็นประจำ					
43. ท่านได้รับการยอมรับและกล่าวถึงจากเพื่อนร่วมวิชาชีพในฐานะที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีได้อย่างมีคุณภาพจนนำไปเป็นตัวอย่างได้					

ประสิทธิภาพในการสอบบัญชี	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
44. ท่านมีความพึงพอใจในการปฏิบัติ สอบบัญชีของท่าน โดยท่านมั่นใจว่า รายงานการสอบบัญชีของท่านมีการแสดง ความเห็นต่องบการเงินอย่างถูกต้องและ สอดคล้องกับสถานการณ์ที่เกิดขึ้นจริงของ กิจการ					

**ส่วนที่ 6** ข้อคิดเห็นและข้อเสนอแนะเกี่ยวกับแนวทางการพัฒนาความคิดสร้างสรรค์และ  
ประสิทธิภาพในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

**\*\*ขอขอบพระคุณเป็นอย่างสูง\*\***

## ประวัติผู้วิจัย

ชื่อ สกุล	นางสาวกะลินทิพย์ สกฮิ้น	
รหัสประจำตัวนักศึกษา	5810521702	
วุฒิการศึกษา		
วุฒิ	ชื่อสถาบัน	ปีที่สำเร็จการศึกษา
บัญชีบัณฑิต	มหาวิทยาลัยราชภัฏสงขลา	2558

## ตำแหน่งและสถานที่ทำงาน

เจ้าหน้าที่การเงินและบัญชี

มหาวิทยาลัยนราธิวาสราชนครินทร์

ต.โลกเคียน อ.เมือง จ.นราธิวาส

## การนำเสนอและเผยแพร่ผลงาน

การประชุมวิชาการระดับชาติด้านการบริหารจัดการ ครั้งที่ 9 ประจำปี 2560 วันที่ 1 กรกฎาคม 2560

ณ คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์