

ความสามารถในการประยุกต์ใช้ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี
และผลลัพธ์ที่ตามมาในการสอบบัญชี: การตรวจสอบเชิงประจักษ์
ของผู้สอบบัญชีภาษีอากร (TAs) ในประเทศไทย

**AUDIT CREATIVITY ADAPTATION CAPABILITY AND AUDIT OUTCOMES:
AN EMPIRICAL INVESTIGATION OF TAX AUDITORS (TAs) IN THAILAND**

นิตยา โพธิ์ศรีจันทร์

Nittaya Phosrichan¹

บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อตรวจสอบความสัมพันธ์ระหว่างความสามารถในการประยุกต์ใช้ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี การปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ดีที่สุด และประสิทธิภาพการสอบบัญชี โดยมุ่งเน้นที่ความสามารถในการประยุกต์ใช้ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีเกี่ยวกับความสามารถของผู้สอบบัญชีในการสร้างกระบวนการและวิธีการตรวจสอบใหม่ๆ ที่คิดค้นขึ้นใหม่และเหมาะสมกับงานสอบบัญชี งานวิจัยนี้ได้นำเสนอ 4 มิติใหม่ของความสามารถในการประยุกต์ใช้ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี ได้แก่ ความคิดริเริ่มในการตรวจสอบ คิดอย่างคล่องแคล่วในการตรวจสอบ ความคิดยืดหยุ่นในการตรวจสอบและความคิดที่ละเอียดลออในการตรวจสอบ เลือกรูปแบบตัวอย่างจากผู้สอบบัญชีภาษีอากร (TAs) ในประเทศไทย ใช้แบบสอบถามในการเก็บรวบรวมข้อมูล ส่งแบบสอบถามไปถึงผู้สอบบัญชีภาษีอากรจำนวน 749 ฉบับ ได้รับการตอบกลับมา จำนวน 172 คน โดยคิดเป็นอัตราการตอบแบบสอบถาม คือ 22.96%

ผลของการวิเคราะห์การถดถอย แสดงให้เห็นว่าทั้ง 4 มิติของความสามารถในการประยุกต์ใช้ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญกับการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ดีที่สุด ในทำนองเดียวกัน การปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ดีที่สุดก็มีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชี

คำสำคัญ: การประยุกต์ใช้ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี การปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ดีที่สุด ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ประสิทธิภาพการสอบบัญชี

Abstract

The research purpose is to examine the association between audit creativity adaptation capability, best audit practice, and audit performance. This research emphasized audit creativity adaptation capability on the capability of auditor to adapt the creativity for producing new method and process that is original and suitable to audit work. This research shows four new dimensions of audit creativity adaptation capability. The 172 samples were selected from Tax Auditors (TAs) in Thailand. A questionnaire was used for collecting the data. The questionnaires are submitted to 749 Tax Auditors and responded 172. The response rate was 22.96%.

The results of regression analysis show that 4 dimensions of audit creativity adaptation capability have a significant positive relationship with best audit practice. Similarly, the best audit practice has significant positive impacts on audit performance.

Keywords: Audit Creativity Adaptation, Best Audit Practice, Tax Auditors, Audit Performance

¹ Accounting Department, Faculty of Management Sciences and Information Technology, Nakhon Phanom University, E-mail Address: nittayapho12@gmail.com

บทนำ

ปัจจุบันเศรษฐกิจมีความผันผวนและมีการแข่งขันทางธุรกิจและรายการค้าอย่างรุนแรง มีการนำเทคโนโลยีสารสนเทศเข้ามาใช้ในการดำเนินธุรกิจมากยิ่งขึ้น บางธุรกิจใช้การฉ้อโกงและการทุจริตเพื่อให้ได้เปรียบในการแข่งขันซึ่งประเด็นนี้ได้นำไปสู่ความล้มเหลวของบริษัทที่มีชื่อเสียงเช่น Tyco International Ltd, Enron, WorldCom Inc., และ Health South (Uwugbe, 2013) หลายบริษัทปิดตัวลงและได้ส่งผลกระทบต่อเศรษฐกิจโดยรวม (Konishi, 2010) นอกจากนี้การฉ้อโกงและการทุจริตยังชี้ให้เห็นว่างบการเงินของบริษัทชั้นนำขนาดใหญ่ไม่มีคุณภาพและขาดความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น โดยผู้บริหารระดับสูงมีพฤติกรรมที่ไม่โปร่งใสและนำเสนอรายงานทางการเงินที่ไม่ตรงตามความเป็นจริง (Thitiyapramote, & Ussahawanitchakit, 2013) นอกจากนี้ผู้มีส่วนได้เสียยังเรียกร้องให้มีการบังคับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินเดียวกันทั่วโลก เพื่อเป็นการเพิ่มคุณภาพของรายงานทางการเงินให้อยู่ในระดับสากล (Paino, Thani, & Iskandar Zulkarnain Sayd Idris, 2011) ส่งผลให้การตรวจสอบของผู้สอบบัญชีที่มีความยุ่งยากขึ้น การที่ปฏิบัติงานตรวจสอบให้มีประสิทธิภาพก็เป็นเรื่องที่ทำให้ยากกว่าเดิม

ผู้สอบบัญชีอาชีพในประเทศไทยก็ต้องมีการปรับตัวให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว โดยผู้สอบบัญชีที่มีเพียงความชำนาญในการปฏิบัติการตรวจสอบบัญชีเพียงอย่างเดียวอาจยังไม่เพียงพอที่จะก่อให้เกิดการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ดีที่สุด ซึ่งจะสะท้อนให้เห็นถึงความถูกต้องและความโปร่งใสของรายงานการสอบ (Arens, Elder, & Beasley, 2005) รวมทั้งผู้สอบบัญชีอาชีพสามารถปฏิบัติงานในความรับผิดชอบของตนได้อย่างถูกต้องและทันเวลา ซึ่งจะนำไปสู่ประสิทธิภาพการสอบบัญชีในที่สุด ผู้สอบบัญชีต้องมีความสามารถในการประยุกต์ใช้ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี เพื่อให้สามารถแก้ปัญหาการตรวจสอบด้วยวิธีการใหม่ๆ โดยการสังเคราะห์การวิเคราะห์และการกำหนดแนวทางการแก้ไขปัญหาใหม่ๆ มาปรับใช้ได้เหมาะสมกับงานสอบบัญชี นั่นคือวิธีการแก้ไขปัญหาการสอบบัญชีที่มีความซับซ้อนของรายการค้าที่จะนำไปสู่ประสิทธิภาพการสอบบัญชี ประสิทธิภาพการสอบบัญชีหมายถึง ผู้สอบบัญชีสามารถตรวจพบข้อผิดพลาดได้อย่างแม่นยำ ตลอดจนแสดงความเห็นต่องบการเงินได้อย่างเหมาะสม (Libby, & Luft, 2003)

อย่างไรก็ตาม มีงานวิจัยเชิงประจักษ์เพียงไม่กี่งานที่ทำการศึกษาเกี่ยวกับความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีอย่างจริงจัง ในอดีตมีการศึกษาเกี่ยวกับความคิดสร้างสรรค์ของผู้ทำบัญชีและผู้สอบบัญชี (Musig, & Ussahawanitchakit, 2010) แต่ยังคงขาดงานวิจัยที่ศึกษาความสามารถในการประยุกต์ใช้ความคิดสร้างสรรค์ ผู้วิจัยจึงสนใจศึกษาความสามารถในการประยุกต์ใช้ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี ซึ่งจะนำไปสู่ประสิทธิภาพการสอบบัญชี ดังนั้น งานวิจัยนี้จึงมุ่งเน้นศึกษาสัมฤทธิ์ของความสามารถในการประยุกต์ใช้ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี (ความคิดริเริ่มในการตรวจสอบ คิดอย่างคล่องแคล่วในการตรวจสอบ ความคิดยืดหยุ่นในการตรวจสอบและความคิดที่ละเอียดลออในการตรวจสอบ) ที่จะส่งผลต่อผลลัพธ์ที่ตามมาในการสอบบัญชี ในขณะที่ผลลัพธ์ที่ตามมาในการสอบบัญชีคือ การปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ดีที่สุดและประสิทธิภาพการสอบบัญชี ดังนั้นจึงนำมาสู่คำถามการวิจัยคือ “สัมฤทธิ์ของความสามารถในการประยุกต์ใช้ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีมีอิทธิพลต่อผลลัพธ์ที่ตามมาในการสอบบัญชีอย่างไร”

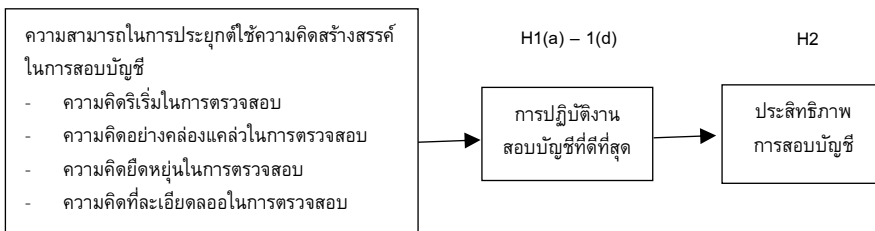
วัตถุประสงค์การวิจัย

1. เพื่อตรวจสอบความสัมพันธ์ระหว่างความสามารถในการประยุกต์ใช้ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีกับการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ดีที่สุด
2. เพื่อตรวจสอบความสัมพันธ์ระหว่างการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ดีที่สุดกับประสิทธิภาพการสอบบัญชี

ทบทวนวรรณกรรม

ความสามารถในการประยุกต์ใช้ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี (Audit Creativity Adaptation Capability)

ความสามารถในการประยุกต์ใช้ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีเป็นตัวแปรสำคัญในการอธิบายความสัมพันธ์ในงานวิจัยนี้ ความคิดสร้างสรรค์หมายถึงแนวคิดใหม่และเป็นประโยชน์ (Amabile, 1988) ดังนั้นความสามารถในการประยุกต์ใช้ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีหมายถึง ความสามารถของผู้สอบบัญชีในการนำการวิเคราะห์ และการสร้างกระบวนการใหม่ๆ ที่เป็นต้นฉบับและปรับใช้ได้อย่างเหมาะสมกับงานสอบบัญชี (Chang, & Birkett, 2004) ในงานวิจัยนี้ได้กำหนดให้ความสามารถในการประยุกต์ใช้ความคิดสร้างสรรค์ของผู้สอบบัญชีมีสี่มิติ ได้แก่ ความคิดริเริ่มในการตรวจสอบ ความคิดอย่างคล่องแคล่วในการตรวจสอบ ความคิดยืดหยุ่นในการตรวจสอบและความคิดที่ละเอียดลออในการตรวจสอบ (Guilford, 1967) กรอบแนวคิดของงานวิจัยนี้ ได้นำเสนอไว้ในรูปภาพที่ 1 ดังต่อไปนี้



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดการวิจัย

ความคิดริเริ่มในการตรวจสอบ (Audit originality)

ความคิดริเริ่มในการตรวจสอบเป็นมิติที่หนึ่งของความสามารถในการประยุกต์ใช้ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี โดยความคิดริเริ่มในการตรวจสอบหมายถึง ความสามารถของผู้สอบบัญชีที่จะหาวิธีใหม่หรือวิธีการที่มีความแตกต่างเพื่อใช้ในการปฏิบัติงานและแก้ไขปัญหาการสอบบัญชี (Chang, & Birkett, 2004) ความคิดริเริ่มถือเป็นปัจจัยสำคัญโดยเฉพาะอย่างยิ่งในการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องมีการสร้าง “ความคิดริเริ่ม” เพื่อเป็นการเพิ่มประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานสอบบัญชี (Gong, Law, Change, & Xin, 2009)

ความคิดอย่างคล่องแคล่วในการตรวจสอบ (Audit fluency)

ความคิดอย่างคล่องแคล่วในการตรวจสอบเป็นมิติที่สองของความสามารถในการประยุกต์ใช้ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี โดยความคิดอย่างคล่องแคล่วในการตรวจสอบหมายถึง ความสามารถในการนำความคิดที่หลากหลายในระยะเวลาอันสั้นและสามารถเลือกแนวคิดที่ดีที่สุดในการแก้ปัญหาการสอบบัญชี (Chang, & Birkett, 2004) ผู้สอบบัญชีที่มีความสามารถในการพัฒนาและแก้ไขขั้นตอนการตรวจสอบอย่างรวดเร็วจะนำไปสู่ประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานตรวจสอบ (Shin, & Zhou, 2003)

ความคิดยืดหยุ่นในการตรวจสอบ (Audit flexibility)

ความคิดยืดหยุ่นในการตรวจสอบเป็นมิติที่สามของความสามารถในการประยุกต์ใช้ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี โดยความคิดยืดหยุ่นในการตรวจสอบหมายถึง ผู้สอบบัญชีที่สามารถคิดได้อย่างอิสระ โดยยึดมั่นความสอดคล้องตรงตามหลักเกณฑ์ที่มาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนด (Chang, & Birkett, 2004) ผู้สอบบัญชีที่สามารถคิดได้อย่างมีอิสระจะช่วยให้ประสิทธิภาพในการตรวจสอบดีขึ้น (Hsiao, & Jyh-Rong, 2004)

ความคิดที่ละเอียดลออในการตรวจสอบ (Audit elaboration)

ความคิดที่ละเอียดลออในการตรวจสอบเป็นมิติสุดท้ายของความสามารถในการประยุกต์ใช้ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี โดยความคิดที่ละเอียดลออในการตรวจสอบหมายถึง ความสามารถของผู้สอบบัญชีใน

ปฏิบัติงานตรวจสอบด้วยความระมัดระวังรอบคอบ (Chang, & Birkett, 2004) ผู้สอบบัญชีที่สามารถคิดได้อย่างละเอียดลออจะช่วยให้เพิ่มความแม่นยำในการปฏิบัติงานตรวจสอบ (Suh, Mueun, Hongxin, Seung, & Mark, 2010) ดังนั้น จึงนำไปสู่การตั้งสมมติฐานการวิจัย ดังต่อไปนี้

สมมติฐาน 1: (a) ความคิดริเริ่มในการตรวจสอบ (b) ความคิดอย่างคล่องแคล่วในการตรวจสอบ (c) ความคิดยืดหยุ่นในการตรวจสอบ (d) ความคิดที่ละเอียดลออในการตรวจสอบมีอิทธิพลเชิงบวกต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ดีที่สุด

การปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ดีที่สุด (Best audit practice)

การปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ดีที่สุดหมายถึง ขั้นตอนที่ได้รับการยอมรับว่าเป็นวิธีที่ดีที่สุดในการบรรลุวัตถุประสงค์หรือภารกิจการสอบบัญชี (Howieson, 2009) การปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ดีที่สุดต้องประกอบไปด้วย บุคคล กระบวนการและเทคโนโลยีร่วมกันเพื่อก่อให้เกิดประสิทธิภาพการสอบบัญชี (Hui, & Fatt, 2007) ดังนั้นจึงนำไปสู่การตั้งสมมติฐานการวิจัย ดังต่อไปนี้

สมมติฐาน 2: การปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ดีที่สุดมีอิทธิพลเชิงบวกต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชี

ประสิทธิภาพการสอบบัญชี (Audit performance)

ประสิทธิภาพการสอบบัญชีหมายถึง การปฏิบัติงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามเป้าหมายที่กำหนดไว้สอดคล้องกับมาตรฐานวิชาชีพและกฎระเบียบที่เกี่ยวข้องอยู่เสมอ สามารถปฏิบัติงานการสอบบัญชีตามขอบเขตของแผนงานที่ได้วางไว้ได้อย่างครบถ้วนและทันเวลา (Dilip, 2014)

วิธีการวิจัย

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรที่ใช้ในการศึกษาคั้งนี้คือ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย จำนวน 2,988 คน จากฐานข้อมูลออนไลน์ของกรมสรรพากร (www.rd.go.th) ณ วันที่ 31 มกราคม 2560

ขนาดกลุ่มตัวอย่างที่เหมาะสมคือผู้สอบบัญชีภาษีอากรจำนวน 353 คน โดยยึดตามเกณฑ์ของ Krejcie, & Morgan (1970) ภายใต้ความเชื่อมั่นร้อยละ 95 แบบสอบถามที่ถูกส่งออกไปยังกลุ่มตัวอย่าง โดยปราศจากการติดตาม จะได้รับการตอบกลับในอัตราร้อยละ 20 (Aaker, Kumar, & Day, 2001) ผู้วิจัยจึงได้ส่งแบบสอบถามไปยังผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทยเป็นจำนวน 1,765 ฉบับ ซึ่งใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างแบบง่าย โดยใช้ตารางเลขสุ่มที่กำหนดขึ้นจากคอมพิวเตอร์ แบบสอบถามตึกกลับเนื่องจากที่อยู่ไม่ถูกต้องและผู้สอบบัญชีย้ายที่อยู่จำนวน 1,060 ฉบับ คงเหลือแบบสอบถามที่สามารถส่งไปถึงผู้สอบบัญชีภาษีอากรจริงจำนวน 749 ฉบับ แบบสอบถามที่ได้รับการตอบกลับมาและสมบูรณ์มีจำนวน 172 ฉบับ อัตราการตอบแบบสอบถาม คือ 22.96% ($(172 \times 100) / 749$) ซึ่งเกิน 20% ถือว่าเพียงพอและยอมรับได้ตามเกณฑ์ของ Aaker, Kumar, & Day (2001)

นอกจากนี้ ผู้วิจัยได้ทำการทดสอบความคลาดเคลื่อนจากการไม่ตอบแบบสอบถาม (Non-Response Bias) ด้วย t-test ซึ่งได้ตรวจสอบความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญของข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย (เพศ อายุ ระดับการศึกษาและ ประสบการณ์ในการทำงาน) ระหว่างผู้ที่ตอบก่อน และผู้ที่ตอบภายหลัง ผลการทดสอบชี้ให้เห็นว่าไม่มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญระหว่างผู้ที่ตอบก่อนและตอบหลัง ($t=0.16, p>0.10, t=0.67, p>0.10, t=0.31, p>0.10, t=0.39, p>0.10$) ตามลำดับ ดังนั้นจึงสรุปได้ว่าข้อมูลของผู้ตอบแบบสอบถามไม่มีปัญหาความคลาดเคลื่อนจากการไม่ตอบแบบสอบถาม (Armstrong, & Overton, 1977)

การตรวจสอบคุณภาพของเครื่องมือ

แบบสอบถามได้รับการตรวจสอบความถูกต้องโดยผู้เชี่ยวชาญ 2 ท่าน เพื่อให้แน่ใจว่าแบบสอบถามใช้คำศัพท์ที่เหมาะสมและโครงสร้างทั้งหมดเพียงพอที่จะครอบคลุมเนื้อหาของตัวแปรทั้งหมด การทดสอบก่อนนำแบบสอบถามไปใช้จริง (pre-test) ได้มีการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทยจำนวน 30 คน

โดยตรวจสอบความเที่ยงตรง ค่า factor loadings ของตัวแปรอยู่ระหว่าง 0.68-0.87 ซึ่งสูงกว่าจุดตัด 0.40 ซึ่งให้เห็นว่าแบบสอบถามนี้มีความเที่ยงตรงเชิงโครงสร้าง (Nunnally, & Bernstein, 1994) นอกจากนี้ การตรวจสอบความเชื่อมั่น

ค่า Cronbach's alphas ของตัวแปรอยู่ระหว่าง 0.75-0.84 ซึ่งสูงกว่า 0.7 (Hair, Black, Babin, & Anderson, 2010) ซึ่งให้เห็นว่าเครื่องมือมีความเที่ยงตรงและน่าเชื่อถือเป็นที่ยอมรับได้

ตารางที่ 1: แสดงค่า factor loadings และ Cronbach's alphas

Items	Factor Loadings	Cronbach's Alpha
ความคิดริเริ่มในการตรวจสอบ (AORI)	0.74-0.81	0.76
ความคิดอย่างคล่องแคล่วในการตรวจสอบ (AFLU)	0.68-0.84	0.77
ความคิดยืดหยุ่นในการตรวจสอบ (AFLE)	0.73-0.85	0.77
ความคิดที่ละเอียดลออในการตรวจสอบ (AELA)	0.76-0.87	0.84
การปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ดีที่สุด (BAP)	0.70-0.83	0.75
ประสิทธิภาพการสอบบัญชี (APE)	0.76-0.85	0.80

สถิติที่ใช้ในการวิจัย

สถิติสำหรับการทดสอบสมมติฐานคือ วิธีกำลังสองน้อยสุด (Ordinary Least Squares (OLS)) สมมติฐานของ OLS จะตรวจสอบ การแจกแจงแบบปกติ (normality) ความแปรปรวนของตัวคลาดเคลื่อนไม่คงที่ (heteroscedasticity) ค่าความคลาดเคลื่อนอิสระต่อกัน (autocorrelation) ตัวแปรอิสระนั้นจะต้องไม่มีความสัมพันธ์กันเอง (multicollinearity) และความเป็นเส้นตรง (linearity) นอกจากนี้การวิเคราะห์การถดถอยแบบ OLS สามารถอธิบายถึงความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรในงานวิจัย ดังนั้น การวิเคราะห์การถดถอยแบบ OLS จึงถูกนำมาใช้ในงานวิจัยนี้

การตรวจสอบความสัมพันธ์ระหว่างสมมติของความสามารถในการประยุกต์ใช้ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี การปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ดีที่สุดและประสิทธิภาพการสอบบัญชี สามารถเขียนเป็นสมการได้ดังต่อไปนี้

$$\text{Equation 1: } BAP = \alpha_{01} + \beta_1 AORI + \beta_2 AFLU + \beta_3 AFLE + \beta_4 AELA + \beta_5 GEN + \beta_6 EXP + \varepsilon_1$$

$$\text{Equation 2: } APE = \alpha_{02} + \beta_7 BAP + \beta_8 GEN + \beta_9 EXP + \varepsilon_2$$

เมื่อ

AORI	=	ความคิดริเริ่มในการตรวจสอบ (Audit Originality)
AFLU	=	ความคิดอย่างคล่องแคล่วในการตรวจสอบ (Audit Fluency)
AFLE	=	ความคิดยืดหยุ่นในการตรวจสอบ (Audit Flexibility)
AELA	=	ความคิดที่ละเอียดลออในการตรวจสอบ (Audit Elaboration)
BAP	=	การปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ดีที่สุด (Best Audit Practice)
APE	=	ประสิทธิภาพการสอบบัญชี (Audit performance)
GEN	=	เพศ (Gender)
EXP	=	ประสบการณ์ในการทำงาน (Working experience)
ε	=	ค่าความคลาดเคลื่อน
α	=	ค่าคงที่
β	=	ค่าสัมประสิทธิ์

การวัดค่าตัวแปร

ตัวแปรทั้งหมดในกรอบแนวคิดการวิจัยเป็นนามธรรมที่ไม่สามารถวัดหรือสังเกตได้โดยตรง จึงใช้การวัดค่าแบบหลายข้อคำถาม (Churchill, 1979) ตัวแปรทั้งหมดนี้ถูกสร้างจากแบบสอบถามถูกวัดโดยใช้ five-point Likert scale จาก 1 (ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง) ถึง 5 (เห็นด้วยอย่างยิ่ง) การวัดตัวแปรของงานวิจัยนี้ได้ถูกการพัฒนาจากคำจำกัดความและการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

แบบสอบถามของการวิจัยประกอบด้วย 4 ตอน ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถามที่อาศัยอยู่ในประเทศไทย ลักษณะแบบสอบถามเป็นการตรวจสอบรายการ (Checklist) จำนวน 7 ข้อ ตอนที่ 2 และ 3 วัดตัวแปรที่อยู่ในกรอบแนวคิดการวิจัย จำนวน 24 ข้อ รวมข้อคำถามทั้งหมดคือ 31 ข้อ ตอนที่ 4 ข้อคิดเห็นและข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีในปัจจุบัน ลักษณะแบบสอบถามเป็นคำถามปลายเปิด

ผลการวิจัย

ข้อมูลส่วนบุคคลของผู้ตอบแบบสอบถาม

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถามพบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นผู้สอบบัญชีภาคีอากรในประเทศไทยส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง (ร้อยละ 53.90) อายุ มากกว่า 40 ปี (ร้อยละ 46.10) สถานภาพ โสด (ร้อยละ 45.90) ระดับการศึกษา สูงกว่าปริญญาตรี (ร้อยละ 62.80) ประสบการณ์ในการทำงาน มากกว่า 15 ปี (ร้อยละ 41.60) รายได้เฉลี่ยต่อเดือน ต่ำกว่า 50,000 บาท (ร้อยละ 42.60) และจำนวนงบการเงินที่ตรวจสอบโดยเฉลี่ยในแต่ละปี น้อยกว่า 50 งบ (ร้อยละ 33.90)

ผลการวิเคราะห์ปัจจัยด้านความคิดริเริ่มในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีภาคีอากร (TAs) ในประเทศไทย ประกอบด้วย 4 ข้อคำถาม ดังแสดงในตารางที่ 2 พบว่า กลุ่มตัวอย่างให้ความสำคัญกับการคิดค้นรูปแบบการให้บริการตรวจสอบบัญชีใหม่ๆ ที่มีความหลากหลาย ซึ่งสามารถตอบสนองต่อความต้องการของลูกค้าได้ในทุกระดับ ในระดับมาก มีค่าเฉลี่ยรายข้ออยู่ระหว่าง 3.99-4.09 ค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานรายข้ออยู่ระหว่าง 0.68-0.77 ค่าเฉลี่ยรวมเท่ากับ 4.05 และค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานรวมเท่ากับ 0.56

ผลการวิเคราะห์ปัจจัยด้านความคิดอย่างคล่องแคล่วในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีภาคีอากร (TAs) ในประเทศไทย ประกอบด้วย 4 ข้อคำถาม ดังแสดงในตารางที่ 3 พบว่า กลุ่มตัวอย่างให้ความสำคัญกับการพัฒนาบริการตรวจสอบใหม่ๆ ที่เหนือกว่าคู่แข่ง ได้อย่างรวดเร็ว เพื่อให้เกิดการยอมรับจากลูกค้าว่าเป็นบริการที่เหนือชั้นในระดับมาก มีค่าเฉลี่ยรายข้ออยู่ระหว่าง 3.87-4.04 ค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานรายข้ออยู่ระหว่าง 0.73-0.83 ค่าเฉลี่ยรวมเท่ากับ 3.95 และค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานรวมเท่ากับ 0.60

ผลการวิเคราะห์ปัจจัยด้านความคิดยืดหยุ่นในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีภาคีอากร (TAs) ในประเทศไทย ประกอบด้วย 4 ข้อคำถาม ดังแสดงในตารางที่ 4 พบว่า กลุ่มตัวอย่างให้ความสำคัญกับการแสดงความเห็นต่องบการเงินภายใต้หลักเกณฑ์พื้นฐานเดียวกันกับงบการเงินของผู้สอบบัญชีรายอื่น โดยปราศจากอำนาจการควบคุมใดๆ ในระดับมาก มีค่าเฉลี่ยรายข้ออยู่ระหว่าง 3.94-4.01 ค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานรายข้ออยู่ระหว่าง 0.75-0.80 ค่าเฉลี่ยรวมเท่ากับ 3.98 และค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานรวมเท่ากับ 0.60

ผลการวิเคราะห์ปัจจัยด้านความคิดที่ละเอียดละอในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีภาคีอากร (TAs) ในประเทศไทย ประกอบด้วย 4 ข้อคำถาม ดังแสดงในตารางที่ 5 พบว่า กลุ่มตัวอย่างให้ความสำคัญกับการรายงานการตรวจสอบด้วยความระมัดระวังรอบคอบ ในระดับมาก มีค่าเฉลี่ยรายข้ออยู่ระหว่าง 3.83-4.05 ค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานรายข้ออยู่ระหว่าง 0.65-0.75 ค่าเฉลี่ยรวมเท่ากับ 3.92 และค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานรวมเท่ากับ 0.59

ผลการวิเคราะห์ปัจจัยด้านการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ดีที่สุดของผู้สอบบัญชีภาคีอากร (TAs) ในประเทศไทย ประกอบด้วย 4 ข้อคำถาม ดังแสดงในตารางที่ 6 พบว่า กลุ่มตัวอย่างให้ความสำคัญกับการกำหนดแนวทางและวิธีการสอบบัญชีที่ดีที่สุด โดยคำนึงถึงหลักศีลธรรมและจรรยาบรรณในวิชาชีพสอบบัญชี ในระดับมาก มีค่าเฉลี่ยรายข้ออยู่ระหว่าง 3.84-4.03 ค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานรายข้ออยู่ระหว่าง 0.64-0.80 ค่าเฉลี่ยรวมเท่ากับ 3.93 และค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานรวมเท่ากับ 0.56

ผลการวิเคราะห์ปัจจัยด้านประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาคีอากร (TAs) ในประเทศไทย ประกอบด้วย 4 ข้อคำถาม ดังแสดงในตารางที่ 7 พบว่า กลุ่มตัวอย่างให้ความสำคัญกับการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ได้เป็นอย่างดี ในระดับมาก มีค่าเฉลี่ยรายข้ออยู่ระหว่าง 3.88-4.12 ค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานรายข้ออยู่ระหว่าง 0.65-0.83 ค่าเฉลี่ยรวมเท่ากับ 4.02 และค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานรวมเท่ากับ 0.58

ตารางที่ 2 แสดงผลค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน พร้อมกับแปลผลความหมายของระดับคะแนนเฉลี่ยของคำถาม แต่ละข้อของปัจจัยด้านความคิดริเริ่มในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีภาษีอากร (TAs) ในประเทศไทย โดยเรียงลำดับตามความสำคัญ

ความคิดริเริ่มในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีภาษีอากร (TAs) ในประเทศไทย	ระดับความสำคัญ		
	Mean	S.D.	แปลผล
1. ท่านมีการคิดค้นรูปแบบการให้บริการตรวจสอบบัญชีใหม่ๆ ที่มีความหลากหลาย ซึ่งสามารถตอบสนองต่อความต้องการของลูกค้าได้ในทุกๆ ระดับ	4.09	.72	มาก
2. ท่านเป็นคนแรกที่นำเสนอวิธีการตรวจสอบใหม่ๆ ให้กับลูกค้าเมื่อเทียบกับคู่แข่งชั้นอื่น ๆ	4.05	.73	มาก
3. ท่านมีการสร้างสรรค์การบริการตรวจสอบบัญชีใหม่ๆ ที่ผู้อื่นไม่สามารถลอกเลียนแบบได้ก่อนเสมอ	4.05	.77	มาก
4. ท่านสามารถนำเสนอการวางแผนการสอบบัญชีใหม่ๆ เพื่อตอบสนองต่อสภาพแวดล้อมและการดำเนินงานที่เกิดขึ้นได้เป็นอย่างดี	3.99	.68	มาก
ความคิดริเริ่มในการตรวจสอบ	4.05	.56	มาก

ตารางที่ 3 แสดงผลค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน พร้อมกับแปลผลความหมายของระดับคะแนนเฉลี่ยของคำถาม แต่ละข้อของปัจจัยด้านความคิดอย่างคล่องแคล่วในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีภาษีอากร (TAs) ในประเทศไทย โดยเรียงลำดับตามความสำคัญ

ความคิดอย่างคล่องแคล่วในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีภาษีอากร (TAs) ในประเทศไทย	ระดับความสำคัญ		
	Mean	S.D.	แปลผล
1. ท่านมีการพัฒนาบริการตรวจสอบใหม่ๆ ที่เหนือกว่าคู่แข่ง ได้อย่างรวดเร็ว เพื่อให้เกิดการยอมรับจากลูกค้าว่าเป็นบริการที่เหนือชั้น	4.04	.83	มาก
2. ท่านสามารถดึงดูดให้ลูกค้าเกิดการยอมรับในบริการตรวจสอบบัญชีอย่างต่อเนื่อง เนื่องจากบริการได้อย่างทันเวลา	3.97	.73	มาก
3. ท่านสามารถแก้ปัญหาการตรวจสอบ ได้อย่างรวดเร็ว เพื่อนำไปสู่ประสิทธิภาพในการดำเนินงาน	3.92	.80	มาก
4. ท่านมีการปรับปรุงกระบวนการตรวจสอบใหม่ๆ อย่างรวดเร็ว เพื่อก่อให้เกิดประสิทธิภาพการดำเนินงาน	3.87	.79	มาก
ความคิดอย่างคล่องแคล่วในการตรวจสอบ	3.95	.60	มาก

ตารางที่ 4 แสดงผลค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน พร้อมกับแปลผลความหมายของระดับคะแนนเฉลี่ยของคำถาม แต่ละข้อของปัจจัยด้านความคิดยืดหยุ่นในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีภาษีอากร (TAs) ในประเทศไทย โดยเรียงลำดับตามความสำคัญ

ความคิดยืดหยุ่นในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีภาษีอากร (TAs) ในประเทศไทย	ระดับความสำคัญ		
	Mean	S.D.	แปลผล
1. ท่านแสดงความเห็นต่องบการเงินภายใต้หลักเกณฑ์พื้นฐานเดียวกันกับงบการเงินของผู้สอบบัญชีรายอื่น โดยปราศจากอำนาจการควบคุมใดๆ	4.01	.80	มาก
2. ท่านแสดงความเห็นต่องบการเงินโดยยึดมั่นความสอดคล้องตรงตามหลักเกณฑ์ที่มาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชีกำหนด โดยไม่มีเรื่องผลประโยชน์ใดๆ เข้ามาเกี่ยวข้อง	3.99	.75	มาก
3. ท่านเปลี่ยนแปลงวิธีการตรวจสอบได้เสมอ เพื่อให้สอดคล้องกับปัญหาการสอบบัญชี	3.96	.79	มาก
4. ท่านแสดงความเห็นต่องบการเงินในลักษณะเดียวกันสำหรับทุกเหตุการณ์หรือทุกสถานการณ์ที่มีความคล้ายคลึงกันได้อย่างเต็มที่ โดยปราศจากการควบคุม	3.94	.77	มาก
ความคิดยืดหยุ่นในการตรวจสอบ	3.98	.60	มาก

ตารางที่ 5 แสดงผลค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน พร้อมกับแปลผลความหมายของระดับคะแนนเฉลี่ยของคำถามแต่ละข้อของปัจจัยด้านความคิดที่ละเอียดลออในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีภาษีอากร (TAs) ในประเทศไทย โดยเรียงลำดับตามความสำคัญ

ความคิดที่ละเอียดลออในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีภาษีอากร (TAs)	ระดับความสำคัญ		
	Mean	S.D.	แปลผล
ในประเทศไทย			
1. ท่านรายงานการตรวจสอบด้วยความระมัดระวังรอบคอบ	4.05	.65	มาก
2. ท่านมีการควบคุมและสอบทานงานตรวจสอบ ด้วยความระมัดระวังรอบคอบ	3.91	.72	มาก
3. ท่านให้ความสำคัญกับการควบคุมภายในที่มีจุดอ่อนอย่างระมัดระวัง ซึ่งอาจบ่งชี้ถึงการทุจริต	3.88	.75	มาก
4. ท่านมีการปฏิบัติงานตรวจสอบ ด้วยความระมัดระวังรอบคอบ	3.83	.73	มาก
ความคิดที่ละเอียดลออในการตรวจสอบ	3.92	.59	มาก

ตารางที่ 6 แสดงผลค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน พร้อมกับแปลผลความหมายของระดับคะแนนเฉลี่ยของคำถามแต่ละข้อของปัจจัยด้านการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ดีที่สุดของผู้สอบบัญชีภาษีอากร (TAs) ในประเทศไทย โดยเรียงลำดับตามความสำคัญ

การปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ดีที่สุดของผู้สอบบัญชีภาษีอากร (TAs)	ระดับความสำคัญ		
	Mean	S.D.	แปลผล
ในประเทศไทย			
1. ท่านมีการปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยคำนึงถึงหลักศีลธรรมและจรรยาบรรณในวิชาชีพสอบบัญชี	4.03	.64	มาก
2. ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีแต่ละครั้ง ท่านมีการปฏิบัติตามแผนการตรวจสอบที่วางไว้อย่างเคร่งครัดและครอบคลุมทุกด้าน	3.94	.75	มาก
3. ท่านมีการปฏิบัติงานสอบบัญชีตามขอบเขตและรายละเอียดของบริการสอบบัญชีที่ถูกกำหนดไว้	3.92	.77	มาก
4. ท่านปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยคำนึงถึงจริยธรรมเพื่อประกอบการตัดสินใจในประเด็นต่าง ๆ อยู่เสมอ	3.84	.80	มาก
การปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ดีที่สุด	3.93	.56	มาก

ตารางที่ 7 แสดงผลค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน พร้อมกับแปลผลความหมายของระดับคะแนนเฉลี่ยของคำถามแต่ละข้อของปัจจัยด้านประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร (TAs) ในประเทศไทย โดยเรียงลำดับตามความสำคัญ

ประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร (TAs)	ระดับความสำคัญ		
	Mean	S.D.	แปลผล
ในประเทศไทย			
1. ท่านมีการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ได้เป็นอย่างดี	4.12	.65	มาก
2. ท่านมีการรวบรวมข้อมูลหลักฐานการสอบบัญชีได้อย่างเพียงพอและเหมาะสมทุกครั้งในการปฏิบัติงาน	4.08	.70	มาก
3. ท่านมีการปฏิบัติงานการสอบบัญชีสอดคล้องกับมาตรฐานวิชาชีพและกฎระเบียบที่เกี่ยวข้องอยู่เสมอ	3.99	.73	มาก
4. ท่านมีการปฏิบัติงานการสอบบัญชีตามขอบเขตของแผนงานที่ได้วางไว้ได้อย่างครบถ้วนและทันเวลา	3.88	.83	มาก
ประสิทธิภาพการสอบบัญชี	4.02	.58	มาก

การทดสอบสมมติฐาน

ผลการทดสอบสมมติฐานงานวิจัยที่ 1(a) - 1(d) แสดงในตารางที่ 8 นำเสนอผลของการวิเคราะห์การถดถอย (OLS regression analysis) ของความสัมพันธ์ระหว่างสัมพัทธ์ของความสามารถในการประยุกต์ใช้ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีและการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ดีที่สุด จากผลการทดสอบทางสถิติชี้ให้เห็นว่า

ความคิดริเริ่มในการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญกับการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ดีที่สุด ($\beta_1 = 0.156, p < 0.05$) ในทำนองเดียวกัน ความคิดอย่างคล่องแคล่วในการตรวจสอบก็มีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญกับการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ดีที่สุด ($\beta_2 = 0.151, p < 0.05$) นอกจากนี้ ความคิดยืดหยุ่นในการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญกับการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ดีที่สุด ($\beta_3 = 0.241, p < 0.01$) อีกทั้งความคิดที่ละเอียดลออในการตรวจสอบยังมีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญกับการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ดีที่สุด ($\beta_4 = 0.338, p < 0.01$) ดังนั้น จึงสนับสนุนสมมติฐานที่ 1(a) – 1(d)

ตารางที่ 8: ผลของการวิเคราะห์การถดถอยของความสัมพันธ์ระหว่างสี่มิติของความสามารถในการประยุกต์ใช้ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีกับการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ดีที่สุด

การปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ดีที่สุด (BAP)	Unstandardized Coefficients		t-test	Sig.
	B	Std. Error		
ค่าคงที่	0.041	0.101	0.411	0.682
ความคิดริเริ่มในการตรวจสอบ (AORI: H1(a))	0.156	0.071	2.192**	0.030
ความคิดอย่างคล่องแคล่วในการตรวจสอบ (AFLU: H1(b))	0.151	0.075	2.009**	0.046
ความคิดยืดหยุ่นในการตรวจสอบ (AFLE: H1(c))	0.241	0.075	3.213***	0.002
ความคิดที่ละเอียดลออในการตรวจสอบ (AELA: H1(d))	0.338	0.068	4.981***	0.000
เพศ (GEN)	-0.029	0.112	-0.511	0.610
ประสบการณ์ในการทำงาน (EXP)	-0.013	0.113	-0.233	0.816
Adjusted R-squared: 0.483				
Maximum VIF: 1.864				
* $p < .10$, ** $p < .05$, *** $p < .01$, ^a Beta coefficients with standard errors in parenthesis				

ผลการทดสอบสมมติฐานงานวิจัยที่ 2 แสดงในตารางที่ 9 นำเสนอผลของการวิเคราะห์การถดถอย (OLS regression analysis) ของความสัมพันธ์ระหว่างการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ดีที่สุดและประสิทธิภาพการสอบบัญชี จากผลการทดสอบทางสถิติชี้ให้เห็นว่าการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ดีที่สุดมีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญกับประสิทธิภาพการสอบบัญชี ($\beta_7 = 0.576, p < 0.01$) ดังนั้น จึงสนับสนุนสมมติฐานที่ 2

ตารางที่ 9: ผลของการวิเคราะห์การถดถอยของความสัมพันธ์ระหว่างการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ดีที่สุดกับประสิทธิภาพการสอบบัญชี

ประสิทธิภาพการสอบบัญชี (APE)	Unstandardized Coefficients		t-test	Sig.
	B	Std. Error		
ค่าคงที่	0.129	0.113	1.140	0.256
การปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ดีที่สุด (BAP: H2)	0.576	0.063	9.200***	0.000
เพศ (GEN)	-0.047	0.126	-0.745	0.457
ประสบการณ์ในการทำงาน (EXP)	-0.082	0.126	-1.307	0.193
Adjusted R-squared: 0.331				
Maximum VIF: 1.018				
* $p < .10$, ** $p < .05$, *** $p < .01$, ^a Beta coefficients with standard errors in parenthesis				

สรุปและอภิปรายผล

จากการวิเคราะห์การถดถอย (OLS regression analysis) ของความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระและตัวแปรตาม รวมถึงทิศทางความสัมพันธ์ตามสมมติฐาน ได้ดังนี้

1. ความคิดริเริ่มในการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 กับการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ดีที่สุด โดยพบว่า ถ้าความคิดริเริ่มในการตรวจสอบเพิ่มขึ้น 1 หน่วย จะทำให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ดีที่สุด

เพิ่มขึ้น 0.156 หน่วย ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Gong, et al. (2009) ที่กล่าวว่า ความคิดริเริ่มถือเป็นปัจจัยสำคัญในการเพิ่มประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน ดังนั้น จึงสนับสนุนสมมติฐานที่ 1(a)

2. ความคิดอย่างคล่องแคล่วในการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 กับการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ดีที่สุด โดยพบว่า ถ้าความคิดอย่างคล่องแคล่วในการตรวจสอบเพิ่มขึ้น 1 หน่วย จะทำให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ดีที่สุดเพิ่มขึ้น 0.151 หน่วย ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Shin, & Zhou (2003) ที่แสดงให้เห็นว่าผู้ที่สามารถแก้ไขข้อปัญหาในการปฏิบัติงานได้อย่างรวดเร็วจะนำไปสู่การปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ ดังนั้น จึงสนับสนุนสมมติฐานที่ 1(b)

3. ความคิดยืดหยุ่นในการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกที่ระดับนัยสำคัญ 0.01 กับการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ดีที่สุด โดยพบว่า ถ้าความคิดยืดหยุ่นในการตรวจสอบเพิ่มขึ้น 1 หน่วย จะทำให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ดีที่สุดเพิ่มขึ้น 0.241 หน่วย โดยผู้ที่สามารถคิดได้อย่างมีอิสระจะช่วยให้ประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานดีขึ้น (Hsiao, & Jyh-Rong, 2004) ดังนั้น จึงสนับสนุนสมมติฐานที่ 1(c)

4. ความคิดที่ละเอียดลออในการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกที่ระดับนัยสำคัญ 0.01 กับการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ดีที่สุด โดยพบว่า ถ้าความคิดที่ละเอียดลออในการตรวจสอบเพิ่มขึ้น 1 หน่วย จะทำให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ดีที่สุดเพิ่มขึ้น 0.338 หน่วย ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Suh, et al. (2010) ที่พบว่าผู้ที่ปฏิบัติงานโดยสามารถคิดได้อย่างละเอียดลออ รอบคอบ จะช่วยเพิ่มความแม่นยำในการปฏิบัติงาน ดังนั้น จึงสนับสนุนสมมติฐานที่ 1(d)

5. การปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ดีที่สุดมีความสัมพันธ์เชิงบวกที่ระดับนัยสำคัญ 0.01 กับประสิทธิภาพการสอบบัญชี โดยพบว่า ถ้าการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ดีที่สุดเพิ่มขึ้น 1 หน่วย จะทำให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ดีที่สุดเพิ่มขึ้น 0.576 หน่วย ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Howieson (2009) พบว่า ผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ดีที่สุด โดยปฏิบัติตามแผนการตรวจสอบที่วางไว้อย่างเคร่งครัดและครอบคลุมทุกด้านและสามารถปฏิบัติตามแผนที่วางไว้ได้อย่างมีประสิทธิภาพจะนำไปสู่ประสิทธิภาพการสอบบัญชี ส่งผลให้การสอบบัญชีมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ดังนั้น จึงสนับสนุนสมมติฐานที่ 2

การศึกษาความสัมพันธ์ของความสามารถในการประยุกต์ใช้ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี การปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ดีที่สุดและประสิทธิภาพการสอบบัญชีสามารถสรุปได้ว่า ผู้สอบบัญชีภาคีอากร (TAs) ในประเทศไทยที่มีความสามารถในการนำการวิเคราะห์ และการสร้างกระบวนการใหม่ ๆ ที่เป็นต้นฉบับ โดยปรับใช้ได้อย่างเหมาะสมกับงานสอบบัญชี ซึ่งความสามารถเหล่านี้จะส่งผลให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีดีขึ้น จนนำไปสู่ประสิทธิภาพการสอบบัญชีในที่สุด

ข้อเสนอแนะ

ข้อเสนอแนะที่ได้จากการวิจัย

1. ผู้สอบบัญชีภาคีอากร (TAs) ในประเทศไทย ควรให้ความสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการประยุกต์ใช้ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี ซึ่งส่งผลต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ดีที่สุด โดยให้ความสำคัญกับความคิดริเริ่ม คิดอย่างคล่องแคล่ว คิดอย่างยืดหยุ่น และคิดได้อย่างละเอียดลออในการปฏิบัติงานสอบบัญชี

2. ผู้สอบบัญชีภาคีอากรควรให้ความสำคัญกับการสร้างสรรค์การบริการตรวจสอบบัญชีใหม่ๆ ที่ผู้อื่นไม่สามารถลอกเลียนแบบได้ก่อนเสมอ และมีการนำเสนอบริการตรวจสอบบัญชีใหม่ๆ เพื่อตอบสนองต่อสภาพแวดล้อมและการดำเนินงานที่เกิดขึ้นได้เป็นอย่างดี

3. ผู้สอบบัญชีภาคีอากรควรให้ความสำคัญกับการปรับปรุงกระบวนการตรวจสอบใหม่ๆ อย่างรวดเร็ว เพื่อนำมาใช้ให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการดำเนินงาน

4. ผู้สอบบัญชีภาคีอากรควรให้ความสำคัญกับการแสดงความเห็นต่องบการเงินภายใต้หลักเกณฑ์พื้นฐานเดียวกันกับงบการเงินของผู้สอบบัญชีรายอื่น โดยปราศจากอำนาจการควบคุมใดๆ เพื่อก่อให้เกิดประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน

5. ผู้สอบบัญชีภาษีอากรควรให้ความสำคัญกับการสนับสนุนให้มีการปฏิบัติงานตรวจสอบ ด้วยความระมัดระวังรอบคอบ และให้ความสำคัญกับการควบคุมภายในที่มีจุดอ่อน ซึ่งอาจบ่งชี้ถึงการทุจริต เพื่อให้สามารถปฏิบัติงานได้ดีขึ้น

6. ผู้สอบบัญชีภาษีอากรควรให้ความสำคัญกับการกำหนดแนวทางและวิธีการสอบบัญชีที่ดีที่สุด โดยคำนึงถึงหลักศีลธรรมและจรรยาบรรณในวิชาชีพสอบบัญชี รวมถึงการปฏิบัติตามแผนการตรวจสอบที่วางไว้อย่างเคร่งครัดและครอบคลุมทุกด้านและสามารถปฏิบัติตามแผนที่วางไว้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ เพื่อการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

ข้อเสนอแนะในการทำวิจัยครั้งต่อไป

1. ควรพิจารณาการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีประเภทอื่นๆ เช่น ผู้สอบบัญชีสหกรณ์และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย เพื่อเป็นการขยายการสรุปอ้างอิงผลการวิจัยไปยังกลุ่มตัวอย่าง (Generalization) ที่กว้างขึ้น

2. ควรทำการศึกษาหาปัจจัยอื่นเพิ่มเติมที่จะมีผลต่อความสามารถในการประยุกต์ใช้ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชี

3. ควรมีการใช้วิธีวิจัยเชิงคุณภาพมาใช้สกัดองค์ประกอบของตัวแปรที่ละเอียดและเจาะลึกมากขึ้น เช่น การสัมภาษณ์ผู้สอบบัญชีภาษีอากรเพื่อให้ได้ข้อมูลเชิงลึก และนำมาสกัดตัวแปรในลำดับต่อไป

เอกสารอ้างอิง

- Aaker, D. A., Kumar, V., & Day, G. S. (2001). *Marketing Research* (7th ed.). New York: John Wiley & sons.
- Amabile, T. M. (1998). *How To Kill Creativity*. Harvard Business Review, Boston, September/October, 76-87.
- Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2005). *Auditing and Assurance Services: An integrated approach*. New Jersey: Prentice Hall.
- Armstrong, J. S., & Overton, T. S. (1977). Estimating Non-Response Bias in Mail Surveys. *Journal of Marketing Research*, 14(3), 396-402.
- Chang, L., & Birkett, B. (2004). Managing Intellectual Capital in a Professional Service Firm: Exploring the creativity-productivity paradox. *Management Accounting Research*, 15, 7-31.
- Churchill, G. A. J. (1979). A Paradigm for Developing Better Measures of Marketing Constructs. *Journal of Marketing Research*, 16, 67-73.
- Dilip, S. (2014). Measuring Proficiency. *Quality Progress*, 47(9), 46-47.
- Gong, Y., Law, K.S., Chang, S., & Xin, K.R. (2009). Human Resources Management and Firm Performance: The Differential Role of Managerial Affective and Continuance Commitment. *Journal of Applied Psychology*, 94(1), 263.
- Guilford, J. P. (1967). *The Nature of Human Intelligence*. New York: McGraw-Hill.
- Hair, J. F. Jr., Black, W. C., Babin, B. J., & Anderson, R. E. (2010). *Multivariate Data Analysis: A global perspective* (7th ed.). Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.
- Howieson (2009). Accounting Practice in the New Millennium: is Accounting Education Ready to Meet the Challenge?. *The British Accounting Review*. 35, 69-103.
- Hsiao, & Jyh-Rong C. (2004). A Creativity -Based Design Process for Innovative Product Design. *International Journal of Industrial Ergonomics*, 34, 421-443.
- Hui, L. T., & Fatt, Q.K. (2007). Strategic Organizational Conditions for Risk Reduction and Earning Management: A combined strategy and auditing paradigm. *Accounting Forum*, 31(2), 179-201.
- Konishi, T. (2010). Fraud by certified public accountants in Japan and the United States. *Asian Journal of Criminology*, 5(2), 99-107.

- Krejcie, R. V., & Morgan D. W. (1970). Determining Sample Size for Research Activities. *Educational and Psychological Measurement*, 30(3), 607-610.
- Libby, R., & Luft, J. (2003). Determinants of Judgment Performance in Accounting Settings: Ability, Knowledge, Motivation and Environment. *Accounting Organizations and Society*, 425-450.
- Musig, P., & Ussahawanitchakit, P. (2010). Audit Creativity, Audit Decision Making, Audit Technique Variety, Audit Working Improvement, and Audit Success: An Empirical Study of CPAs in Thailand. *European Journal of Management*, 10(3), 160-173.
- Nunnally, J. C., & Bernstein, I. H. (1994). *Psychometric Theory* (3rd ed.). New York: McGraw-Hill.
- Paino, H., Thani, A., & Iskandar Zulkarnain Sayd Idris, S. (2011). Attitudes toward Dysfunctional Audit Behavior: The effect of budget emphasis, leadership behavior, and effectiveness of audit review. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 7(12), 1344-1351.
- Shin, S. J., & Zhou, J. (2003). Transformational Leadership, Conservation and Creativity: Evidence from Korea. *Academy of Management Journal*, 46 (6), 703-714.
- Suh, Mueun, B., Hongxin, Z., Seung K., & Mark, A. (2010). A Multi-Level Investigation of International Marketing Projects: The roles of experiential knowledge and creativity on performance. *Industrial Marketing Management*, 39, 211-220.
- Thitiyapramote, N., & Ussahawanitchakit, P. (2013). Social accounting practice and firm value: An empirical investigation of ISO 14000 firms in Thailand. *Review of Business Research*, 13(3), 85-106.
- Uwuigbe, U. (2013). An Examination of The Effects of Ownership Structure and Financial Leverage on The Dividend Policies of Listed Firms in Nigeria. *Journal of Economics, Business, and Accountancy Ventura*, 16(2), 251-258.