THE INFLUENCES OF RELATIONSHIP RECRUITMENT, SELECTION, TRAINING, DEVELOPMENT AND EVALUATION AFFECT ON POTENTIALITY AND EFFECTIVENESS OF TAX AUDITORS

Sanya Kongsrinual[1*] and Nucharee Pakasat[1*]

[1]Graduate School of Commerce, Burapha University, Chonburi 20131, Thailand

ABSTRACT

This research aimed to study To study 1) the relationship between human resource management and potentials affecting the performance effectiveness of tax auditors 2) the influence of the factors: selection, training ,development, evaluation affect on Potentiality and Effectiveness of Tax Auditors and the influence of Potentiality affect on Effectiveness of Tax Auditors. The researchers utilized a quantitative analysis and the data set was analyzed by descriptive statistics pearson product moment corelation and path analysis model. The research instrument was a questionnaire and conducted through randomly selected 404 at 550 Tax auditors in Thailand. The research results found that the results of hypothesis testing as showed: selection, training ,development, evaluation affect on had positively direct affected on Potentiality and Effectiveness of Tax Auditors and only selection did not affect on Effectiveness.

The path analysis model was completed with empirical data at the acceptable level consistsof: x^2/df = 0.000, p-value = 1.000, GFI = 1.000, AGFI = 1.000 and RMSEA = 0.000

Keywords: Recruitment; selection; training; development; evaluation

[*]**Author e-mail address:** 56870022@go.buu.ac.th, nuch_pak@gmail.com

อิทธิพลของความสัมพันธ์ระหว่าง การสรรหา การคัดเลือก การฝึกอบรม การพัฒนา การประเมินผล ที่ส่งผลต่อศักยภาพและประสิทธิผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

สัญญา คงศรีนวล[1*] นุจรี ภาคาสัตย์[1]

[1]วิทยาลัยพาณิชยศาสตร์ มหาวิทยาลัยบูรพา ชลบุรี 20131, ประเทศไทย

บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์ 1) เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการจัดการทรัพยากรมนุษย์กับศักยภาพส่งผลต่อประสิทธิผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร 2) เพื่อศึกษาอิทธิพลของความสัมพันธ์ระหว่างการจัดการทรัพยากรมนุษย์ต่อศักยภาพและประสิทธิผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ได้แก่ การสรรหา การคัดเลือก การฝึกอบรม การพัฒนา และการประเมินผล ผู้วิจัยใช้ระเบียบวิธีการวิจัยเชิงปริมาณ และใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีภาษีอากร จำนวน 404 คน โดยใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างแบบสะดวก (Convenience sampling) สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล ได้แก่ การแจกแจงความถี่ ค่าร้อยละ ค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ค่าอำนาจจำแนก ค่าสหสัมพันธ์เพียร์สัน และโมเดลวิเคราะห์เส้นทาง

ผลการวิเคราะห์เส้นทางสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์อยู่ในเกณฑ์ดี โดยมีค่าไค-สแควร์สัมพัทธ์ (χ^2/df) เท่ากับ 0.000 ค่า p-value เท่ากับ 1.000 ค่าความสอดคล้องของดัชนีวัดระดับความกลมกลืน (GFI) เท่ากับ 1.000 ค่าดัชนีวัดระดับความกลมกลืนที่ปรับแก้ (AGFI) เท่ากับ 1.000 และค่าดัชนีความคาดเคลื่อนในการประมาณค่าพารามิเตอร์ (RMSEA) เท่ากับ 0.000 ทั้งนี้พบว่า 1) การสรรหา การฝึกอบรม การพัฒนา และการประเมินผล มีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อประสิทธิผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร โดยที่ปัจจัยการคัดเลือก ไม่ส่งผลต่อประสิทธิผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร 2) การสรรหา การคัดเลือก การฝึกอบรม การพัฒนา และการประเมินผล มีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อศักยภาพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร 3) ศักยภาพมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อประสิทธิผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

คำสำคัญ: การสรรหา, การคัดเลือก, การฝึกอบรม, การพัฒนา, การประเมินผล, ศักยภาพ, ประสิทธิผล

***Author e-mail address:** 56870022@go.buu.ac.th

บทความนี้เป็นส่วนหนึ่งของดุษฎีนิพนธ์ เรื่อง รูปแบบความสัมพันธ์ระหว่างการจัดการทรัพยากรมนุษย์กับศักยภาพ" และประสิทธิผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร"

ความนำ

การสอบบัญชีมีสำคัญมากต่อความสำเร็จของธุรกิจ สำหรับภาครัฐข้อมูลทางการเงินและการบัญชีที่มีความถูกต้องเชื่อถือได้จะเป็นประโยชน์อย่างยิ่งในการจัดเก็บภาษีของหน่วยจัดเก็บรายได้ ผู้สอบบัญชีจึงมีบทบาทสำคัญต่อภาคธุรกิจและกลั่นกรองความถูกต้องของงบการเงินให้เป็นไปตามมาตรฐานรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (International financial reporting standards: IFRS) สำหรับการสอบบัญชีในประเทศไทยมีหลักเกณฑ์กำหนดให้นิติบุคคลต้องมีการตรวจสอบรับรองให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งบุคคลที่ทำหน้าที่ตรวจสอบและรับรองบัญชีนี้คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Certified public accountants : CPA) ประกอบวิชาชีพบัญชีตามที่กำหนดในกฎหมาย (นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจั่นเพชร, 2559)

การจัดตั้งสถานประกอบการเพื่อดำเนินธุรกิจในรูปของนิติบุคคลที่มีจำนวนมากขึ้นขณะที่จำนวนผู้สอบบัญชีมีจำนวนจำกัด ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจึงมีจำนวนไม่เพียงพอต่อความต้องการ (สุเทพ พงษ์พิทักษ์, 2552) จึงได้มีการยกเว้นให้ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีทุนจดทะเบียนไม่เกิน 5 ล้านบาท สินทรัพย์รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท และรายได้รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท ไม่ต้องมีการลงนามรับรองงบการเงินจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (กระทรวงพาณิชย์, 2544) การปรับเปลี่ยนดังกล่าวส่งผลให้ผู้ประกอบการกลุ่มนิติบุคคลขนาดเล็กซึ่งมีอยู่เป็นจำนวนมากขาดการตรวจสอบรับรองงบการเงินเนื่องจากไม่มีผู้กลั่นกรองงบการเงินสำหรับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีซึ่งต้องเป็นไปตามกฎเกณฑ์ของประมวลรัษฎากร อาจทำให้มีช่องว่างหรือเกิดความไม่สอดคล้องกันระหว่างมาตรฐานการรายงานทางบัญชีกับหลักกฎหมายภาษี และกรมสรรพากรต้องเผชิญกับความเสี่ยง (Risk) ที่ผู้ประกอบการกลุ่มนี้จะเสียภาษีไม่ถูกต้องครบถ้วน (สุเทพ พงษ์พิทักษ์, 2552)

กฎกระทรวงการแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง พ.ศ. 2545 จัดตั้งหน่วยงานเพื่อกำกับดูแลผู้ที่ทำหน้าที่ตรวจสอบและลงนามรับรองบัญชีของกิจการที่ถูกยกเว้นข้างต้น ผู้ที่ทำหน้าที่ตรวจสอบและรับรองงบการเงินดังกล่าวนี้ คือ ผู้สอบบัญชีภาษีอากร (Tax auditor: TA) อย่างไรก็ตาม จากการตรวจสอบการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร พบปัญหาว่ามีผู้สอบบัญชีภาษีอากรปฏิบัติงานไม่เป็นไปตามระเบียบเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี โดยพบความผิด ในการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในหลายประเด็นที่ไม่เป็นไปตามที่มาตรฐานการสอบบัญชีและหลักเกณฑ์สำคัญทางภาษี (กรมสรรพากร, 2559) และเมื่อพิจารณาสถิติสถานะของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในปี 2560 พบว่า มีผู้สอบบัญชีภาษี อากรสิ้นสภาพจำนวน 338 ราย จากผู้สอบบัญชี ภาษีอากรร้อยละ 10 จากผู้สอบบัญชีภาษีอากรทั้งหมด (กรมสรรพากร, 2560)

ความสามารถในการสร้างผลประกอบการที่ดีจะเกิดขึ้นได้จากการจัดการทรัพยากรมนุษย์ (Sels et al., 2006) การพัฒนาบุคคลากรเพื่อให้มีศักยภาพ มีความรู้และทักษะที่เชี่ยวชาญเป็นการลงทุนที่มีผลที่คุ้มค่าขององค์กร (Birdi et.al., 2008) ผู้สอบบัญชีถือเป็นองค์ประกอบสำคัญในการทำให้ผลงาน การสอบบัญชีมีคุณภาพ ดังนั้น ศักยภาพและประสิทธิผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรจึงเป็นสิ่งสำคัญที่จะทำให้องค์กรยืนอยู่ได้ในระยะยาว ในการนี้ ผู้วิจัยจึงมีความสนใจในการศึกษาว่า อิทธิพลของความสัมพันธ์ของการจัดการทรัพยากรมนุษย์ที่มีศักยภาพที่จะนำไปสู่การสร้างประสิทธิผลของผู้สอบบัญชีภาษีอากรควรเป็นอย่างไร เพื่อให้เป็นแนวทางอันนำไปสู่การเพิ่มขึ้นของงบประมาณในการพัฒนาประเทศไทยต่อไป

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1.เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการจัดการทรัพยากรมนุษย์กับศักยภาพส่งผลต่อประสิทธิผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

2. เพื่อศึกษาอิทธิพลของความสัมพันธ์ระหว่างการจัดการทรัพยากรมนุษย์ต่อศักยภาพและประสิทธิผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ได้แก่ การสรรหา การคัดเลือก การฝึกอบรม การพัฒนา และการประเมินผล

กรอบแนวคิดและสมมติฐานในการวิจัย

ศักยภาพ

ความรู้ ทักษะ สำหรับการปฏิบัติงานให้บรรลุเป้าหมายขององค์กร เกิดจากระบบการจัดการทรัพยากรมนุษย์ ซึ่งได้แก่ การสรรหา การคัดเลือก การฝึกอบรม การพัฒนา การประเมินคุณภาพ และการจ่ายค่าตอบแทน (Ready et al., 2010) ขณะที่ องค์กรต้องให้ความสำคัญกับพนักงานตั้งแต่กระบวนการค้นหา (Chee-Yang Fong, 2011) ผู้ทำหน้าที่สรรหาควรใช้หลักสมรรถนะ (Competency) ในการสรรหาว่าเป็น ผู้ที่ใช่ (บวรนันท์ ทองกัลยา, อดิศักดิ์ จันทรประภาเลิศ และ อิสสระ สุวรรณบล, 2560) ขณะที่การคัดเลือกเป็นองค์ประกอบที่สำคัญของการปฏิบัติด้านทรัพยากรบุคคล บริษัทควรมีกลยุทธ์ในการคัดเลือกเพื่อให้ได้พนักงานที่มีความรู้เหมาะสม บรรลุผลการปฏิบัติงานที่ดีเยี่ยม (Kim & KO, 2014) และความรู้ของพนักงานจำเป็นต้องได้รับการส่งเสริม การฝึกอบรมสามารถช่วยในการปรับปรุงความรู้ทักษะประสบการณ์ความสามารถและแรงจูงใจของพนักงาน (Chee-Yang Fong, 2011) ทางด้าน Minbaeva (2005) พบว่า การพัฒนาพนักงาน สามารถสร้างให้ให้ความรู้ของพนักงานเพิ่มขึ้น สอดคล้องกับ นิภา สุพิชญางกูร (2558) ที่พบว่า การพัฒนาความรู้ของพนักงานเป็นปัจจัยสำคัญกระทบต่อผลการประกอบการของธุรกิจ ส่วนการประเมินผลการปฏิบัติงาน องค์กรที่มีการประเมินผลที่มีหลักเกณฑ์ความชัดเจนจะทำให้ทักษะของบุคลากรมุ่งไป ในทิศทางเดียวกัน และบุคลากรจะเกิดความมุ่งมั่นต่อภารกิจขององค์กร (Kim & KO, 2014)

ประสิทธิผล

ประสิทธิผลเป็นเรื่องของผลการปฏิบัติงานที่ได้รับกลับมาครบถ้วนทั้งเชิงคุณภาพและปริมาณ (Gibson et al., 2012) ซึ่งเป็นทิศทางเดียวกับ Sutanto (2013) ที่พบว่าการสรรหาและคัดเลือกมีผลต่อจำนวนผลผลิต รายได้ คุณภาพสินค้า ความพึงพอใจของลูกค้า ในขณะที่โปรแกรมการฝึกอบรมและการพัฒนาที่หลากหลายว่า สามารถสร้างคุณภาพการผลิตที่ดี (Kim & KO, 2014) อีกทั้ง Khalid (2013) ระบุถึงการประเมินผลการปฏิบัติงานต้องมีความชัดเจนจะทำให้ผลการปฏิบัติงานของพนักงานไปในทิศทางเดียวกับความคาดหวังขององค์กร

ศักยภาพและประสิทธิผล

ประสิทธิผลขององค์กรจะเพิ่มสูงขึ้นหากพนักงานมีความรู้เพิ่มขึ้น เกิดความได้เปรียบในการแข่งขันที่ยั่งยืน และเพิ่มจำนวนผลผลิต และฐานะทางการเงินของบริษัท โดยความรู้ และการนำความรู้ไปใช้มีความสัมพันธ์ทางบวกกับความสามารถในการทำกำไรของบริษัท (Theriou & Chatzoglou, 2014) ขณะที่ Pulley (2007) กล่าวถึงศักยภาพว่าทักษะของพนักงานจะเพิ่มประสิทธิภาพการทำงานของพนักงาน เพิ่มขีดความสามารถ ผลผลิต รายได้ และส่งต่อการเติบโตขององค์กร สอดคล้องกับ Chuang (2012) ที่ให้ความเห็นว่า ความรู้ จะมีความสำเร็จกระทบอย่างยิ่งต่อผลการดำเนินงานของบริษัท และเกิดความพอใจของลูกค้า ผู้วิจัยได้ทำการสังเคราะห์และกำหนดเป็นสมมติฐานของการวิจัยดังนี้

สมมติฐานที่ 1) H1(: การสรรหาส่งอิทธิพลทางตรงในเชิงบวกต่อศักยภาพ

สมมติฐานที่ 2) H2(: การคัดเลือกส่งอิทธิพลทางตรงในเชิงบวกต่อศักยภาพ

สมมติฐานที่3) H3(: การฝึกอบรมส่งอิทธิพลทางตรงในเชิงบวกต่อศักยภาพ

สมมติฐานที่4) H4(: การพัฒนาส่งอิทธิพลทางตรงในเชิงบวกต่อศักยภาพ

สมมติฐานที่5) H5(: การประเมินผลส่งอิทธิพลทางตรงในเชิงบวกต่อศักยภาพ

สมมติฐานที่6) H5(: การสรรหาส่งอิทธิพลทางตรงในเชิงบวกต่อประสิทธิผล

สมมติฐานที่7) H6(: การคัดเลือกส่งอิทธิพลทางตรงในเชิงบวกต่อประสิทธิผล

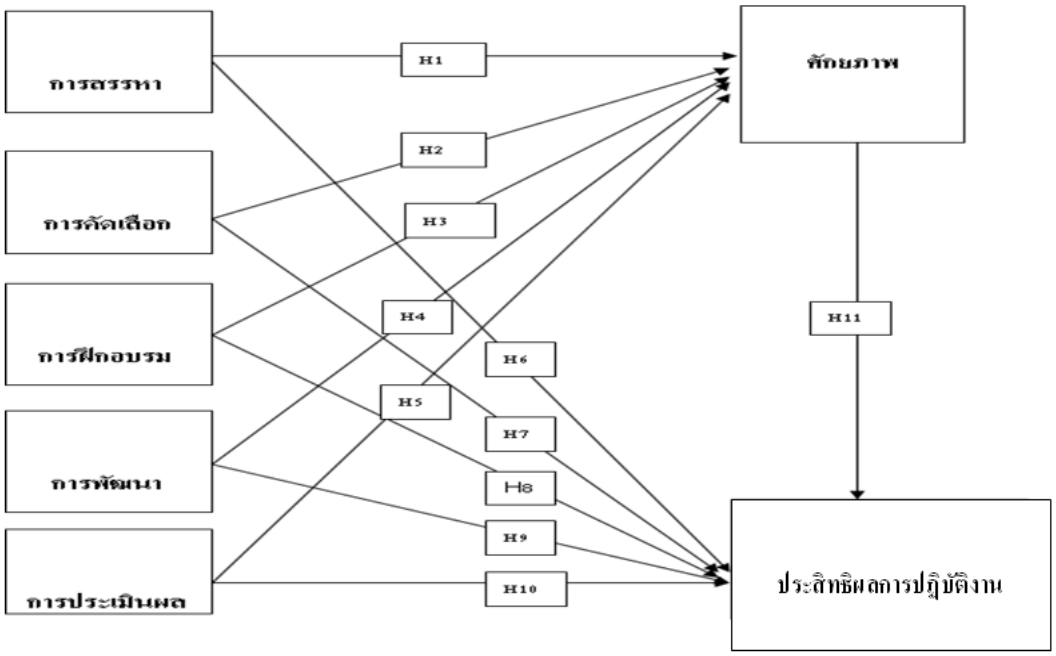
สมมติฐานที 8) H7(: การฝึกอบรมส่งอิทธิพลทางตรงในเชิงบวกต่อประสิทธิผล

สมมติฐานที่9) H8(: การพัฒนาส่งอิทธิพลทางตรงในเชิงบวกต่อประสิทธิผล

สมมติฐานที่10) H9(: การประเมินผลส่งอิทธิพลทางตรงในเชิงบวกต่อประสิทธิผล

สมมติฐานที่11) H11(: ศักยภาพส่งอิทธิพลทางตรงในเชิงบวกต่อประสิทธิผล

ผลจากการทบทวนวรรณกรรมผู้วิจัยได้นำมากำหนดกรอบแนวคิด ดังแสดงในภาพที่ 1



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดในการวิจัยและสมมติฐานของโมเดลวิเคราะห์เส้นทาง

วิธีดำเนินการวิจัย

ประชากร

การวิจัยในครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงปริมาณ ใช้สังเคราะห์เนื้อหาภายใต้แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง เพื่อสร้างแบบสอบถามวัดความคิดเห็นของกลุ่มตัวอย่าง ทำการสุ่มตัวอย่างโดยพิจารณาตามความสะดวก (Convenience sampling) และเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้ให้ข้อมูลคือผู้สอบบัญชีภาษีอากรเป็นหน่วยในการวิเคราะห์ (Unit of analysis)

กลุ่มตัวอย่าง

ประชากรที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้คือ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจากฐานข้อมูลในปี พ.ศ. 2560 แหล่งข้อมูลศักยภาพ ประสิทธิผล ประยุกต์ใช้มาตรวัดจาก (Petter, DeLone & McLean (2008)

จากกรมสรรพากร จำนวน 550 ราย การกำหนดขนาดตัวอย่างในการวิเคราะห์เส้นทางจำนวนตัวอย่างควรมีขนาดเป็น 20 เท่าของตัวแปร (Golob, 2003; Hair, Black, Babin, Anderson and Tatham, 2010) ซึ่งในการวิจัยครั้งนี้ มีตัวแปรสาเหตุและตัวแปรผลลัพธ์เท่ากับ 10 ตัวแปร ดังนั้น ขนาดที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ควรมีอย่างน้อยเท่ากับ 10 x 20 = 200 ตัวอย่าง ทั้งนี้เพื่อป้องกันความคาดเคลื่อนของข้อมูล ผู้วิจัยจึงเก็บขนาดตัวอย่างทั้งหมด 550 คนโดยมีจำนวนการตอบกลับของชุดข้อมูลที่มีความสมบูรณ์เท่ากับ 404 ชุด คิดเป็นอัตราการตอบกลับร้อยละ 73.45 ซึ่งถือได้ว่าผ่านเกณฑ์ตามเงื่อนไข ที่กำหนด

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลของการทำวิจัยในครั้งนี้คือแบบสอบถามความระดับความคิดเห็น โดยแบ่งออกเป็น 4 ส่วน ได้แก่ ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ส่วนที่ 2-4 ประกอบด้วยข้อคำถามการสรรหา การคัดเลือก การฝึกอบรม การพัฒนา และการประเมินผล ส่วนที่ 5-6 ประกอบด้วยข้อคำถามศักยภาพ ประสิทธิผล ประยุกต์ใช้มาตรวัดจาก Petter, DeLone and McLean (2008)

การตรวจสอบคุณภาพของเครื่องมือ

ผู้วิจัยได้ทำการตรวจสอบคุณภาพของเครื่องมือประกอบด้วย 1) การตรวจสอบความตรงเชิงเนื้อหาโดยทำการตรวจสอบแบบสอบถามรายข้อจากผู้ทรงคุณวุฒิจำนวน 5 ท่านเพื่อหาค่า Index of item objective congruence: IOC ซึ่งควรมีค่ามากกว่า 0.500 และ 2) การตรวจสอบความเที่ยงโดยทำการตรวจสอบด้วยวิธีการหาค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาของครอนบาคซึ่งควรมีค่าเท่ากับ 0.70 ขึ้นไปและค่าอำนาจจำแนกรายข้อของแต่ละข้อคำถามต้องมีค่าตั้งแต่ 0.300 ขึ้นไป ทั้งหมดผ่านเกณฑ์ดังกล่าวข้างต้น

การวิเคราะห์ข้อมูล

ผู้วิจัยใช้วิธีการวิเคราะห์ข้อมูลด้วยสถิติเชิงพรรณาและสถิติเชิงอนุมานโดยหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรด้วยการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิสหสัมพันธ์เพียร์สัน) Pearson product moment corelation และใช้เทคนิคการวิเคราะห์เส้นทาง ((Path analysis) เพื่อหาอิทธิพลของความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรสาเหตุและตัวแปรผล เพื่อตอบสมมติฐานของการวิจัยครั้งนี้ ทั้งนี้ ผู้วิจัยได้ทำการตรวจสอบข้อตกลงเบื้องต้นสำหรับตัวแปรสาเหตุและตัวแปรผลลัพธ์ที่จะนำมาใช้ในการวิเคราะห์เส้นทาง ประกอบด้วย

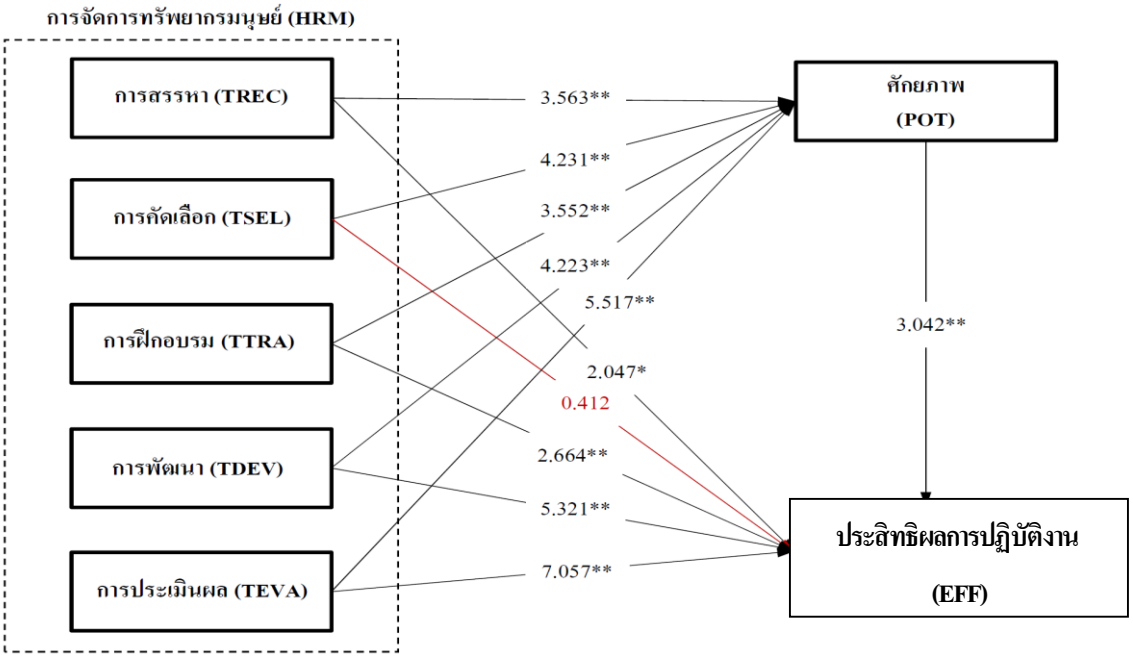
1.การวิเคราะห์ด้วยแผนภาพได้แก่ความเป็นเอกพันธ์ของการกระจายตัวความสัมพันธ์เชิงเส้นตรงระหว่างตัวแปรและการแจกแจงข้อมูลแบบปกติ และ

2. การวิเคราะห์ทางสถิติภาวะร่วมเส้นตรงพหุระหว่างตัวแปรเพื่อแสดงว่าไม่เกิด Multicollinearlity ของตัวแปร โดยมีค่า Tolerance > 0.100 และค่า VIF < 10.000 (Hair, Black, Babin, Anderson and Tatham, 2010) โดยผลการวิเคราะห์ข้อมูลของตัวแปรทั้งหมดผ่านเกณฑ์ตามที่กำหนดไว้ดังกล่าวข้างต้นและมีความเหมาะสม

สามารถนำไปวิเคราะห์เส้นทางได้ ทั้งนี้การตรวจสอบระหว่างโมเดลตามสมมติฐานกับข้อมูล เชิงประจักษ์ของกลุ่มตัวอย่าง พิจารณาจากความสอดคล้องโดยสามารถวัดได้จากค่าดัชนีความกลมกลืน (Goodness of fit measures) ซึ่งเป็นค่าสถิติที่ใช้ในการตรวจสอบความตรงในองค์รวมของทั้งโมเดลในการวิเคราะห์เส้นทางได้แก่ ค่าไค-สแควร์สัมพัทธ์วัดได้จาก Chi_square (χ^2)/Degree of freedom(*df*) น้อยกว่า 2.00 ค่า *p-value* มากกว่า 0.05 ค่ารากที่สองของค่าเฉลี่ยความคลาดเคลื่อน Root mean square error of approximation (*RMSEA*) น้อยกว่า 0.05 ค่าความแปรปรวนและความแปรปรวนร่วมที่สามารถอธิบายได้ด้วยโมเดล Goodness of fit index (*GFI*) มากกว่าหรือเท่ากับ 0.90 และค่าปริมาณความแปรปรวนและความแปรปรวนร่วมที่อธิบายโมเดลโดยการปรับแก้ด้วยความซับซ้อนของโมเดล Adjusted goodness of fit index (*AGFI*) มากกว่าหรือเท่ากับ 0.90 (สุภมาส อังศุโชติ, สมถวิลวิจิตรวรรณาและรัชนีกูล ภิญโญภานุวัฒน์, 2554)

ผลการวิจัย

ผลการวิเคราะห์แมทริกซ์สหสัมพันธ์เพียร์สัน Pearson matrix corelation(พบว่า ตัวแปรทุกตัว มีความสัมพันธ์กันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติระดับ 0.01 การจัดการทรัพยากรมนุษย์ (HRM) กับศักยภาพ(POT) มีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์เท่ากับ 0.712 รองลงมาการจัดการทรัพยากรมนุษย์(HRM) กับประสิทธิผลการปฏิบัติงาน (EFF) มีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์เท่ากับ 0.701 ส่วนตัวแปรที่มีความสัมพันธ์กันน้อยที่สุดคือ ศักยภาพ (POT) กับประสิทธิผลการสอบบัญชีภาษีอากร (EFF) มีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์เท่ากับ 0.579และมีลักษณะความสัมพันธ์ทางบวกทุกตัวแปร พบว่า โมเดลวิเคราะห์เส้นทางมีความสอดคล้องกลมกลืนกับข้อมูลเชิงประจักษ์ในระดับสมบูรณ์ โดยมีค่าไค) สแควร์-χ^2 (0 เท่ากับ.) ค่าองศาอิสระ 000df) เท่ากับ 0.-ค่าไค 000) สแควร์สัมพัทธ์χ^2/df) เท่ากับ 0. ค่า 000p-value เท่ากับ 1...ค่าความสอดคล้องของดัชนีวัดระดับ 000) ความกลมกลืนGFI) เท่ากับ 1.ค่าดัชนีวัดระดับ 000) ความกลมกลืนที่ปรับแก้AGFI) เท่ากับ 1.000 ผลการวิเคราะห์เส้นทางในตารางที่ และ 1ภาพที่ 2



ภาพที่ 2 โมเดลการวิเคราะห์เส้นทางอิทธิพลของความสัมพันธ์ระหว่างการสรรหา การคัดเลือก การฝึกอบรม การพัฒนา การประเมินผล กับศักยภาพและประสิทธิผลการปฏิบัติงาน

ตารางที่ 1 การวิเคราะห์เส้นทางด้านอิทธิพลทางตรง อิทธิพลทางอ้อม และอิทธิพลรวมระหว่างตัวแปรสาเหตุกับตัวแปรผล

ตัวแปรผล / ตัวแปรสาเหตุ	POT			EFF		
	DE	IE	TE	DE	IE	TE
TREC	0.155**	-	0.155**	0.088*	0.023*	0.111**
	(0.036)	-	(0.036)	(0.042)	(0.010)	(0.041)
TSEL	0.194**	-	0.194**	0.019	0.029*	0.048**
	(0.039)	-	(0.039)	(0.045)	(0.012)	(0.045)
TTRA	0.150**	-	0.150**	0.112**	0.022*	0.134**
	(0.031)	-	(0.031)	(0.036)	(0.008)	(0.036)
TDEV	0.184**	-	0.184**	0.231**	0.027*	0.258**
	(0.034)	-	(0.034)	(0.040)	(0.010)	(0.039)
TEVA	0.256**	-	0.256**	0.331**	0.038**	0.369**
	(0.036)	-	(0.036)	(0.042)	(0.013)	(0.041)
POT	-	-	-	0.149**	-	0.149**
	-	-	-	(0.057)	-	(0.057)
ตัวแปรผล	POT			EFF		
R^2	0.512			0.536		

χ^2= 0.000, df= 0, χ^2/df= 0.000, P-value= 1.000, RMSEA= 0.000, GFI= 1.000, AGFI= 1.000

หมายเหตุ: DE = Direct effect, IE = Indirect effect, TE = Total effect * หมายถึง นัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 (1.960 ≤ T-value < 2.576) ** หมายถึง นัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 (T-value ≥ 2.576)

ผลการวิเคราะห์เส้นทางในตารางที่ 1 และภาพที่ 2 พบว่า โมเดลวิเคราะห์เส้นทางมีความสอดคล้องกลมกลืนกับข้อมูลเชิงประจักษ์ในระดับสมบูรณ์ โดยมีค่าไค-สแควร์ (χ^2) เท่ากับ 0.000 ค่าองศาอิสระ (df) เท่ากับ 0.000 ค่าไค-สแควร์สัมพัทธ์ (χ^2/df) เท่ากับ 0.000 ค่า p-value เท่ากับ 1.000 ค่าความสอดคล้องของดัชนีวัดระดับความกลมกลืน (GFI) เท่ากับ 1.000 ค่าดัชนีวัดระดับความกลมกลืนที่ปรับแก้ (AGFI) เท่ากับ 1.000 และค่าดัชนีความคาดเคลื่อนในการประมาณค่าพารามิเตอร์ (RMSEA) เท่ากับ 0.000 ทั้งหมดผ่านเกณฑ์ตามที่ได้กำหนดไว้โดยมีผลโมเดลวิเคราะห์เส้นทางตามสมมติฐานของการวิจัยดังนี้

การสรรหาส่งอิทธิพลทางบวกต่อศักยภาพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร โดยมีค่าสัมประสิทธิ์เส้นทางเท่ากับ 0.155 และมีนัยสาคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 สอดคล้องกับสมมติฐานตามที่ได้กำหนดไว้

การคัดเลือกส่งอิทธิพลทางบวกต่อศักยภาพของผู้สอบบัญชีภาษีอากรโดยมีค่าสัมประสิทธิ์เส้นทางเท่ากับ 0.194 และมีนัยสาคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 สอดคล้องกับสมมติฐานตามที่ได้กำหนดไว้

การฝึกอบรมส่งอิทธิพลทางบวกต่อศักยภาพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร โดยมีค่าสัมประสิทธิ์เส้นทางเท่ากับ 0.150 และมีนัยสาคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 สอดคล้องกับสมมติฐานตามที่ได้กำหนดไว้

การพัฒนาส่งอิทธิพลทางบวกต่อศักยภาพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร โดยมีค่าสัมประสิทธิ์เส้นทางเท่ากับ 0.184 และมีนัยสาคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 สอดคล้องกับสมมติฐานตามที่ได้กำหนดไว้

การประเมินผลส่งอิทธิพลทางบวกต่อของผู้สอบบัญชีภาษีอากร โดยมีค่าสัมประสิทธิ์เส้นทางเท่ากับ และมีนัยสาคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 สอดคล้องกับสมมติฐานตามที่ได้กำหนดไว้

การสรรหาส่งอิทธิพลทางบวกต่อประสิทธิผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร โดยมีค่าสัมประสิทธิ์เส้นทาง เท่ากับ 0.088 และมีนัยสาคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 สอดคล้องกับสมมติฐานตามที่ได้กำหนดไว้

การคัดเลือกไม่สามารถส่งอิทธิพลทางบวกต่อประสิทธิผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร โดยมีค่าสัมประสิทธิ์เส้นทาง เท่ากับ 0.019 และไม่มีนัยสาคัญทางสถิติที่ทดสอบ ไม่สอดคล้องกับสมมติฐานตามที่ได้กำหนดไว้

การฝึกอบรมส่งอิทธิพลทางบวกต่อประสิทธิผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร โดยมีค่าสัมประสิทธิ์เส้นทาง เท่ากับ 0.112 และมีนัยสาคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 สอดคล้องกับสมมติฐานตามที่ได้กำหนดไว้

การพัฒนาส่งอิทธิพลทางบวกต่อประสิทธิผลการสอบบัญชีภาษีอากร อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 และมีค่าสัมประสิทธิ์เส้นทาง เท่ากับ 0.231 สอดคล้องกับสมมติฐานตามที่ได้กำหนดไว้

การประเมินผลส่งอิทธิพลทางบวกต่อประสิทธิผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร โดยมีค่าสัมประสิทธิ์เส้นทาง เท่ากับ 0.331 และมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 สอดคล้องกับสมมติฐานตามที่ได้กำหนดไว้

ศักยภาพส่งอิทธิพลทางบวกต่อประสิทธิผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร โดยมีค่าสัมประสิทธิ์เส้นทาง เท่ากับ 0.158 และมีนัยสาคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 สอดคล้องกับสมมติฐานตามที่ได้กำหนดไว้

อภิปรายผล

ตอบวัตถุประสงค์ข้อที่ 1) เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการจัดการทรัพยากรมนุษย์กับศักยภาพส่งผลต่อประสิทธิผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

การจัดการทรัพยากรมนุษย์มีความสัมพันธ์ทางบวกกับศักยภาพและประสิทธิผลการปฏิบัติงาน สอดคล้องกับงานวิจัย Kim & KO (2014) ที่พบว่า กิจกรรมด้านการจัดการทรัพยากรมนุษย์ มีความสัมพันธ์ต่อการกำหนดทักษะตามคุณสมบัติซึ่งมีความสำคัญต่อการคาดการณ์ขององค์กร เช่นเดียวกับ Khalid (2013) ที่ระบุว่ากระบวนการการจัดการทรัพยากรมนุษย์มีผลโดยตรงต่อความทักษะพึงประสงค์และตอบสนองในการทำงานที่ดี

ตอบวัตถุประสงค์ข้อที่ 2) เพื่อศึกษาอิทธิพลของความสัมพันธ์ระหว่างการจัดการทรัพยากรมนุษย์ต่อศักยภาพและประสิทธิผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ได้แก่ การสรรหา การคัดเลือก การฝึกอบรม การพัฒนา และการประเมินผล

การสรรหา มีอิทธิพลทางบวกต่อศักยภาพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร สอดคล้องกับงานวิจัยของ Hassan (2016) ที่พบว่า การคัดสรรคนเข้าทำงานมีผลต่อการเข้าใจในความรู้ กระทบต่อขีดความสามารถขององค์กร และเป็นไปตามแนวคิดของ Mathis & Jackson (2010) ที่กล่าวถึงการสรรหาบุคลากรว่าเป็นกระบวนการจูงใจให้บุคคลที่มีความสามารถและมี

ทัศนคติและคุณสมบัติที่เหมาะสมในตำแหน่งงานที่ต้องการ เพื่อช่วยให้การทำงานขององค์การบรรลุความสำเร็จ

การคัดเลือก มีอิทธิพลทางบวกต่อศักยภาพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร สอดคล้องกับงานวิจัยของ Tabiu (2013) ที่พบว่า การคัดเลือกเป็นมีผลกระทบทางบวกต่อผลการปฏิบัติงานของพนักงาน จำนวนผลผลิต คุณภาพการผลิต การพัฒนาของสินค้าและบริการ ความพึงพอใจของลูกค้า และนำไปสู่ประสิทธิภาพขององค์กรที่สูงขึ้น และเป็นไปตามแนวคิดของ Mathis & Jackson (2010) ที่กล่าวถึงการคัดเลือกว่าเป็นกระบวนการเลือกบุคคลที่มีคุณสมบัติที่เหมาะสมกับความต้องการขององค์กร

การฝึกอบรม มีอิทธิพลทางบวกต่อศักยภาพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร สอดคล้องกับงานวิจัยของงานวิจัย Kim & Ko (2014) ที่พบว่า โปรแกรมการฝึกอบรม ที่หลากหลายจะสร้างประสิทธิภาพในการทำงาน และเป็นไปตามแนวคิดขอ Bernardin &Joyce (2012) ที่กล่าวว่า การฝึกอบรมประกอบด้วยกิจกรรมต่าง ๆ ที่ได้วางแผนและออกแบบอย่างเป็นระบบ เพื่อปรับปรุงการปฏิบัติงานของพนักงานทั้งระดับบุคคล กลุ่มและองค์การ ผลการปฏิบัติงานที่ดีขึ้นแสดงให้เห็นว่ามีการเปลี่ยนแปลงที่วัดได้ทางด้านความรู้ ทักษะ ทัศนคติ และพฤติกรรมของผู้ปฏิบัติงาน

การพัฒนา มีอิทธิพลทางบวกต่อศักยภาพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร สอดคล้องกับงานวิจัยของ Theriou & Chatzoglou (2014) ที่พบว่า การเพิ่มขึ้นของความรู้ของพนักงาน ทำให้ผลการปฏิบัติงานและประสิทธิภาพองค์กรเพิ่มขึ้น และเป็นไปตามแนวคิดของ Robins & Coulter (2012) ที่ได้กล่าวถึงเครื่องมือในการพัฒนาบุคลากรไว้ได้แก่ 1) การให้การศึกษา สอนให้คนมีความรู้ความสามารถในองค์ประกอบ 3 ประการเป็นอย่างน้อย คือ ความรู้ในเชิงการจัดการความสามารถในการแก้ปัญหา และความรับผิดชอบต่อความสำเร็จ 2) การเรียนรู้ด้วยตนเองอยู่ตลอดเวลา เป็นสิ่งจำเป็นในชีวิตการทำงานและเป็นประโยชน์อย่างมากต่อการพัฒนาองค์กร

การประเมินผล มีอิทธิพลทางบวกต่อศักยภาพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร สอดคล้องกับงานวิจัยของ Minbaeva (2005) ที่ทำการสำรวจพบว่าการประเมินผลการปฏิบัติงานมีความสัมพันธ์ทางบวกต่อการเพิ่มขึ้นของความรู้ของพนักงานและประสิทธิภาพขององค์กร และเป็นไปแนวคิดของ Ivancevich (2007) ที่กล่าวว่า การประเมินผลการปฏิบัติงานคือกิจกรรมที่เป็นผลประสิทธิภาพการทำงานของผู้ปฏิบัติงาน โดยควรมีเกณฑ์มาตรฐานที่ใช้ในการตัดสิน และ Mathis & Jackson (2010) ให้ความสำคัญกับเกณฑ์มาตรฐานในการประเมินผลพนักงาน โดยมุ่งเน้น 5 ประเด็นคือ 1) ปริมาณของผลผลิต 2) คุณภาพของผลผลิต 3) เวลาที่ใช้ในการปฏิบัติงาน 4) บันทึกที่เกี่ยวกับการเข้างาน 5) ความร่วมมือกับผู้อื่นในองค์การ

การสรรหา มีอิทธิพลทางบวกต่อประสิทธิผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร สอดคล้องกับ Hassan (2016) ที่พบว่า กระบวนการสรรหาที่ดีเชื่อมโยงกับตัวชี้วัดประสิทธิผลขององค์การ ขณะที่ Armstrong (2012) กล่าวถึงการสรรหาและคัดเลือกว่าประกอบด้วยขั้นตอนการดึงดูดและการวางบุคคลที่เหมาะสมสำหรับงานที่ถูกต้องและการปฏิบัติเหล่านี้จะช่วยในการเพิ่มผลผลิต

การคัดเลือกไม่มีอิทธิพลทางบวกต่อประสิทธิผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร สอดคล้องกับ Katou and Budhwar (2010) ที่ให้ทัศนะแสดงให้เห็นว่าการคัดเลือกโดยวิธีที่ไม่มีประสิทธิภาพจะทำให้ขาดความได้เปรียบในการแข่งขันอย่างยั่งยืน ทางด้าน Oaya, Ogbu and Remilekun (2017) ค้นพบว่าองค์กรที่มีระบบการคัดเลือกที่อ่อนแอย่อมได้ผลผลิตขององกรค์ที่ ขาดประสิทธิภาพ

แต่อย่างไรก็ตามจากผลการวิเคราะห์อิทธิพลทางตรง อิทธิพลทางอ้อม และอิทธิพลรวม พบว่าการคัดเลือกมีอิทธิพลอ้อม (Indirect effect) ต่อประสิทธิผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร โดยศักยภาพหน้าที่ส่งผ่านอิทธิพลแบบสมบูรณ์ กล่าวคือ เมื่อนำศักยภาพมาร่วมศึกษาในโมเดลเส้นทางของการคัดเลือกที่มีต่อประสิทธิผลการปฏิบัติงานแล้วจะพบว่า การคัดเลือก ส่งอิทธิพลต่อประสิทธิผลการปฏิบัติงานอย่างไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ สอดคล้องกับ Sutanto and Kurniawa (2013) ที่กล่าวว่า การคัดเลือก มีผลต่อความสามารถ ความมุ่งมั่นต่อการทำงานให้องค์กร จำนวนผลผลิต รายได้ คุณภาพสินค้า ความพึงพอใจของลูกค้า

การฝึกอบรมมีอิทธิพลทางบวกต่อประสิทธิผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร สอดคล้องกับ Theriou and Chatzoglou (2014); Katou and Budhwar (2010) ที่พบว่า การฝึกอบรมพนักงานมีผลเชิงบวกต่อประสิทธิภาพการผลิตขณะที่ Lake (2006) กล่าวถึงการฝึกอบรมว่ามีผลเชิงบวกต่อประสิทธิภาพการผลิต (การลดลงของอัตราการทำงานผิดพลาด การหมุนเวียนของพนักงาน การขาดงาน ความเฉื่อยชา และมีผลต่อการเพิ่มขึ้นของผลผลิต) สอดคล้องกับ Kim and KO (2014) ที่พบว่าโปรแกรมการฝึกอบรมและการพัฒนาที่หลากหลายจะสร้างประสิทธิภาพในการทำงาน

การพัฒนามีอิทธิพลทางบวกต่อประสิทธิผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร สอดคล้องกับ Kim and KO (2014) ที่พบว่า โปรแกรมการฝึกอบรมและการพัฒนาที่หลากหลายจะสร้างประสิทธิภาพในการทำงาน สอดล้องกับ Tabiu (2013) ที่พบว่าการฝึกอบรมและการพัฒนามีผลกระทบทางบวกต่อผลการปฏิบัติงานของพนักงาน ได้แก่ จำนวนผลผลิต คุณภาพการผลิต การพัฒนาของสินค้าและบริการ ความพึงพอใจของลูกค้า

การประเมินผลมีอิทธิพลทางบวก ต่อประสิทธิผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร สอดคล้องกับ Lake (2006); Kim and KO (2014) กล่าวถึงประเมินผลการปฏิบัติงานมีผลเชิงบวกผลการปฏิบัติงานของพนักงาน ขณะที่ Khalid (2013) กล่าวว่าการประเมินผลการปฏิบัติงานต้องมีความชัดเจนจะทำให้พนักงานเกิดความพึงพอใจและส่งผลไปในทิศทางเดียวกับประสิทธิภาพขององค์กร สอดคล้องกับ Ngo, Jiang and Lo (2013) พบว่าการประเมินผลการปฏิบัติงานที่มีการแจ้งอย่างเปิดเผย มีความสัมพันธ์ทางบวกกับผลการปฏิบัติงาน คือ ความสามารถในการทำกำไรการเติบโตของยอดขาย และความสามารถในการแข่งขันในอุตสาหกรรม

ศักยภาพมีอิทธิพลทางบวกต่อประสิทธิผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร สอดล้องกับ Theriou and Chatzoglou (2014) ที่กล่าวว่า หากพนักงานมีความรู้เพิ่มขึ้น จะสามารถขับเคลื่อนองค์กรให้มีประสิทธิภาพงานที่ดียิ่งขึ้น การดำเนินงานหรือกิจกรรมจะบรรลุเป้าหมาย เกิดความได้เปรียบในการแข่งขันที่ยั่งยืน เพิ่มประสิทธิภาพจำนวนผลผลิต และฐานะทางการเงินของบริษัท ขณะที่ Chuang (2012) กล่าวว่า ความรู้ จะมีความสำเร็จกระทบอย่างยิ่งต่อผลการดำเนินงานของบริษัทและจะช่วยให้เกิดความประทับใจต่อลูกค้า

ข้อเสนอแนะในการวิจัย

จากการค้นพบจากผลการวิจัย ข้อเสนอแนะการนำไปใช้เป็นโยบายในการจัดการทรัพยากรมนุษย์ในตำแหน่งผู้สอบบัญชีภาษีอากร

1. ด้านการสรรหา ผู้สอบบัญชีภาษีอากรเป็นวิชาชีพที่ถูกจัดตั้งขึ้นตามประมวลรัษฎากรเป็นเสมือนตัวแทนของกรมสรรพากรเพื่อประโยชน์แห่งการจัดเก็บภาษีอากร และเป็นวิชาชีพเดียวที่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของกรมสรรพากร ดังนั้น การกำหนด คุณสมบัติ หลักเกณฑ์ วิธีการ เพื่อให้ได้บุคคลที่มีลักษณะตรงตาม

ความต้องการให้เข้ามาปฏิบัติงานในตำแหน่ง กรมสรรพากรจึงควรมุ่งเน้นบทบาททางด้านภาษีอากร ตามเจตนารมย์ของการก่อตั้ง ดังนี้ 1) การกำหนดคุณสมบัติของผู้เข้ารับการสรรหาเพื่อเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรควรมีประสบการณ์ทางด้านภาษีอากร 2) ผู้เข้ารับการสรรหาเพื่อเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรควรเปิดโอกาสให้ผู้มีคุณวุฒิปริญญาตรีสาขาอื่นภายใต้เงื่อนไขกำหนดให้ต้องมีหน่วยกิตทางบัญชี และ 3) กรมสรรพากรควรเพิ่มช่องทางการรับรู้ในวิชาชีพสาขานี้ให้มากกว่าเดิม

2. ด้านการคัดเลือก เพื่อให้ได้มาซึ่งผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่มีความรู้ ความสามารถในระดับสูง ดังนั้น การกำหนด หลักเกณฑ์ วิธีการ รูปแบบการทดสอบความรู้ความสามารถเพื่อคัดบุคคลเข้ามาปฏิบัติงาน ในการทดสอบเพื่อคัดเลือกเข้าเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร กรมสรรพากรจึงควร 1) กำหนดให้วิชาภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรแยกออกจากวิชากฎหมายแพ่งและพาณิชย์ 2) ควรกำหนดสัดส่วนวิชาที่ทำการทดสอบใหม่โดยวิชาประมวลรัษฎากรควรมีสัดส่วนคะแนนสูงที่สุด 3) แบบทดสอบควรเน้นข้อสอบที่เน้นการปฏิบัติ(ประเภทกรณีศึกษาหรือการประยุกต์เชื่อมโยงความรู้เข้าด้วยกัน)

3. ด้านการฝึกอบรมและพัฒนา ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องเป็นผู้ที่มีทักษะความเชี่ยวชาญการปฏิบัติงานในระดับสูงเพื่อให้การปฏิบัติงานสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ตามความต้องการ ดังนั้น กระบวนการเตรียมพร้อมในการเพิ่มความรู้ ทักษะ ในการปฏิบัติงานนั้น กรมสรรพากรจึงควร 1) ควรเพิ่มจำนวนรุ่นและชั่วโมงในการฝึกอบรม 2) ทำการทดสอบคุณภาพการฝึกอบรมโดยทำการทดสอบก่อน-หลังการฝึกอบรม 3) เพิ่มรูปแบบการฝึกอบรมที่มีความหลากหลายและทั่วถึงมากขึ้น และเพื่อการพัฒนาอย่างต่อเนื่องกรมสรรพากรจึงควร 1) พัฒนาโปรแกรมการเรียนรู้แก่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรอย่างต่อเนื่องในระยะยาว 2) สร้างระบบศูนย์กลางการแลกเปลี่ยนความรู้สำหรับ ผู้สอบบัญชีภาษีอากร (Knowledge sharing center) 3) สนับสนุนทุนการศึกษาดูงานหรือสิทธิประโยชน์จูงใจเพื่อการเรียนรู้พัฒนาตนเอง

4. ด้านการประเมินผลการปฏิบัติงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากรเป็นลักษณะการตรวจสอบงบการเงินกับความสอดคล้องของกฎเกณฑ์ทางภาษีอากร การกำหนดระบบเกณฑ์มาตรฐานการปฏิบัติงานที่ใช้การประเมินผลงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรจึงควรเป็นไปอย่างถูกต้องเคร่งครัด โดยกรมสรรพากรควร 1) มีระบบการประเมินผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรทุกรายด้วยระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ 2) กำหนดหลักเกณฑ์เพื่อประเมินผลการปฏิบัติงานจำแนกกลุ่มผู้สอบบัญชีภาษีอากรตามเกณฑ์เชิงคุณภาพและเชิงปริมาณ

ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในครั้งต่อไป

1. เห็นควรนำผลการวิเคราะห์โมเดลเส้นทางที่ได้รับจากการศึกษาวิจัยในครั้งนี้ไปใช้ในการศึกษาวิจัยกับวิชาชีพอื่นเพื่อใช้ยืนยันผลที่ได้รับจากการศึกษาที่เหมือนกันหรือเป็นการค้นพบใหม่ในส่วนของปัจจัยที่แตกต่างกันออกไปจากการศึกษา

2. เห็นควรนำปัจจัยและดัชนีชี้วัดของปัจจัยอื่นนอกเหนือจากปัจจัยที่ใช้ในการศึกษาวิจัยในครั้งนี้มาปรับปรุงโมเดลเส้นทางให้มีความสมบูรณ์ยิ่งขึ้น อาทิ เช่น การคัดเลือกในการศึกษาวิจัยครั้งนี้ ไม่สามารถส่งอิทธิพลทางตรงต่อประสิทธิผลการปฏิบัติงาน จึงควรปรับปรุงปัจจัยหรือข้อคำถามของปัจจัยที่เกี่ยวข้อง เป็นต้น

บรรณานุกรม

กระทรวงพาณิชย์. (2544). *กฎกระทรวงว่าด้วยการยกเว้นไม่ต้องจัดให้งบการเงินได้รับรองการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พ.ศ.2544*. กระทรวงพาณิชย์.

กรมสรรพากร. (2559). *เอกสารประกอบคู่มือการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร.* กรุงเทพฯ: กรมสรรพากร

กรมสรรพากร. (2560). *รายงานสถานะของผู้สอบบัญชีภาษีอากร.* เข้าถึงได้จาก http://rd.go.th/

นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจั่นเพชร. (2559). *การสอบบัญชี.* กรุงเทพฯ: ทีพีเอ็น เพรส.

นิภา สุพิชญางกูร. (2558). สมรรถนะขององค์การในการพัฒนาอุตสาหกรรมอาหารแปรรูปเพื่อการส่งออกในธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมของประเทศไทย. *วารสารวิทยาลัยพาณิชยศาสตร์บูรพาปริทัศน์, 10(2), 65-66.*

บวรนันท์ ทองกัลยา, อดิศักดิ์ จันทรประภาเลิศ และ อิสสระ สุวรรณบล. (2560). ความพร้อมในการเปลี่ยนแปลงเพื่อการเป็นองค์กรสมรรถนะสูงบริษัทในธุรกิจอ้อยและน้ำตาล ของกลุ่มมิตรผลประเทศไทย สปป.ลาวและจีน.*วารสารวิทยาลัยพาณิชยศาสตร์บูรพาปริทัศน์, 12(2), 154.*

สุเทพ พงษ์พิทักษ์. (2552). *สัมภาษณ์พิเศษ. สรรพากรสาส์น, 56*(4), 16-25.

สุภมาส อังศุโชติ, สมถวิล วิจิตรวรรณา และ รัชนีกูล ภิญโญภานุวัฒน์. (2554). *สถิติวิเคราะห์สำหรับการวิจัยทางสังคมศาสตร์และพฤติกรรมศาสตร์: เทคนิคการใช้โปรแกรม.* กรุงเทพฯ: เจริญดีมั่นคงการพิมพ์.

Armstrong, M. (2012). *Handbook of Human Resource Management Practice* (12th ed). London: Kogan Page Limited.

Bernardin, H. J. (2012). *Human resource management: An experiential approach* (6th ed.). New York: McGraw-Hill.

Birdi, K., Clegg, C., Patterson, M., Robinson, A., Stride, C. B., Wall, T. D., & Wood, S. J. (2008). The impact of human resource and operational management practices on company productivity: A longitudinal study. *Personnel Psychology, 61*(3), 467-501

Chuang, S. H. (2012). Antecedents and Consequences of KMS Usage in Chunghwa Telecom Company International Journal of Electronic Business Management, *10*(4)235-246.

Fong, C. Y., Ooi, K. B., Tan, B. I., Lee, V. H., & Yee-Loong Chong, A. (2011). HRM practices and knowledge sharing: an empirical study. *International Journal of Manpower*, *32*(5/6), 704-723.

Gibson, J. L., Ivancevich, J. M., Donnelly, J. H., & Robert, K. (2012). *Organization: Behavior, structure, processes* (14th ed.). New York: McGraw-Hill.

Golob, T. F. (2003). Review structural equation modeling for travel behavior research. Transportation Research.

Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., & Anderson, R. E. (2010). *Multivariate data analysis*. (7th ed.). Upper Saddle River, NJ: Pearson Prentice Hall.

Hassan, S. (2016). Impact of HRM Practices on Employee's Performance. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences, 6,*(1, 15–22.

Ivancevich, J. M. (2007). *Human resource management.* (10th ed.). New York: McGraw-Hill.

Katou, A. A., & Budhwar, P. S. (2010). Causal relationship between HRM policies and organisational performance: Evidence from the Greek manufacturing sector. *European Management Journal, 28*(1), 25-39.

Khalid, E. A. (2013). HRM Practices and Employee Performance in Public Sector Organizations in Pakistan: An Empirical study. *International Journal of Management Sciences and Business Research, 3*(2), 69–77.

Kim, Y. W., & Ko, J. (2014). HR practices and knowledge sharing behavior: Focusing on the moderating effect of trust in supervisor. *Public Personnel Management*, *43*(4), 586-607.

Lake, H. (2006). *Learning to Compete: The Performance Effect of Human Resource Management and Work Organization in the South Indian Garment Industry. IZA Discussion Paper Series*.

Mathis, R. L., & Jackson, J. H. (2010). *Human resource management* (13th ed.). Mason: South-Western Cengage Learning.

Minbaeva, D. B. (2005). HRM practices and MNC knowledge transfer. *Personnel Review, 34*(1), 125-144.

Ngo, H., Jiang, C., & Loi, R. (2014). Linking HRM competency to firm performance: An empirical investigation of Chinese firms. *Personnel Review, 43*(6), 898-914.

Oaya, Z. T., Ogbu, J., & Remilekun G. (2017). Impact of Recruitment and Selection .Strategy on Employees' Performance: A Study of Three Selected Manufacturing Companies in Nigeria. *International Journal of Innovation and Economic, 3*(3), 32–40.

Petter, S., DeLone, W. H., & McLean, E. R. (2008). Measuring information systems success: Models, dimensions, measures, and interrelationships. *European Journal of Information Systems, 17*(3), 236–263.

Pulley, P. A. (2007). *A research study of intrinsic and extrinsic motivation in supposition to the self - directed workers in an industrial application.* Doctoral dissertation, Philosophy, Southern Illinois University.

Ready, D. A., Conger, J. A., & Hill, L. A. (2010). Are you a high potential? *Harvard Business Review, 88*(6), 78-84.

Robins, S. P., & Coulter, M. A. (2012). *Management* (12th ed.). New Jersey: Prentice Hall.

Sels, L. Winne, S., Delmotte, J. Maes, J. Faems, D. & Forrier, A. (2006). Linking HRM and small business performance: An examination of the impact of HRM intensity on the productivity and financial performance of small business. *Small Business Economics, 26*(1), 83-101.

Sutanto, E. M., & Kurniawan M. (2013). The Impact of Recruitment, Employee Retention and Labor Relations to Employee Performance on Batik Industry in Solo City,Indonesia. *International Journal of Business and Society, 17*(2), *375-390.*

Tabiu, A. (2013). Assessing The Effects Of Human Resource Management (HRM) Practices On Employee Job Performance: A study of Usmanu Danfodiyo University Sokoto. *Journal of Business Studies Quarterly 2013, 5*(2), 247-259.

Theriou, G. N., & Chatzoglou, P. D. (2014). The impact of best HRM practices on performance-identifying enabling factors. *Employee Relations, 36*(5), 535-561.