ผลกระทบของทักษะทางวิชาชีพที่มีต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชี ตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

ศดานันท์ ถาวรพจน์

สารนิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต
สาขาวิชาการบัญชี วิทยาลัยบริหารธุรกิจนวัตกรรมและการบัญชี
มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์
พ.ศ. 2564

THE EFFECTS OF PROFESSIONAL SKILLS ON IMPROVING AUDIT QUALITY ACCORDING TO THE CRITERIA OF THE STATE AUDIT OFFICE OF THE KINGDOM OF THAILAND

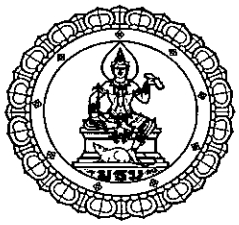
SADANAN THAWORAPOT

A Thematic Paper Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements

for the Degree of Master of Accountancy

College of Innovative Business and Accountancy, Dhurakij Pundit University

2021



ใบรับรองสารนิพนธ์

วิทยาลัยบริหารธุรกิจนวัตกรรมและการบัญชี มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

ปริญญา บัญชีมหาบัณฑิต

หัวข้อสารนิพนธ์ ผลกระทบของทักษะทางวิชาชีพที่มีต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

เสนอโดย นางสาวศดานันท์ ถาวรพจน์

สาขาวิชา บัญชีมหาบัณฑิต

อาจารย์ที่ปรึกษาสารนิพนธ์ ดร.อริสรา ธานีรณานนท์

ได้พิจารณาเห็นชอบโดยคณะกรรมการสอบสารนิพนธ์แล้ว

.....ประธานกรรมการ

(ผศ.ดร.พัทธนันท์ เพชรเชิดชู)

.....กรรมการและอาจารย์ที่ปรึกษาสารนิพนธ์

(ดร.อริสรา ธานีรณานนท์)

..... กรรมการ

(ผศ. ดร. ศิริเดช คำสุพรหม)

วิทยาลัยบริหารธุรกิจนวัตกรรมและการบัญชีรับรองแล้ว

..... คณบดีวิทยาลัยบริหารธุรกิจนวัตกรรมและการบัญชี

(ผศ.ดร.ศิริเดช คำสุพรหม)

วันที่ 9 เดือน ก.ค. พ.ศ. 2564

หัวข้อสารนิพนธ์	ผลกระทบของทักษะทางวิชาชีพที่มีต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน
ชื่อผู้เขียน	ศดานันท์ ถาวรพจน์
อาจารย์ที่ปรึกษา	ดร.อริสรา ธานีรณานนท์
สาขาวิชา	การบัญชี
ปีการศึกษา	2563

บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาผลกระทบของทักษะทางวิชาชีพที่มีต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน เป็นการวิจัยเชิงปริมาณ โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูล กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ คือ ผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน สังกัดส่วนกลางและส่วนภูมิภาค จำนวน 329 คน สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล ได้แก่ ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย การแจกแจงความถี่ และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และสถิติที่ใช้ในการทดสอบสมมติฐาน คือ การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ

ผลการวิจัย พบว่า (1) ทักษะทางวิชาชีพ ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านบุคคล ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร และด้านองค์กร ส่งผลกระทบเชิงบวกต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินโดยรวม (2) ทักษะทางวิชาชีพ ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านบุคคล และด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร ส่งผลกระทบเชิงบวกต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการวางแผนการตรวจสอบ (3) ทักษะทางวิชาชีพด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านบุคคล และด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร ส่งผลกระทบเชิงบวกต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบ และ (4) ทักษะทางวิชาชีพด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านบุคคล และด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร ส่งผลกระทบเชิงบวกต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการรายงานผลการตรวจสอบ

Thematic Paper Title	The Effects of Professional Skills on Improving Audit Quality According to the Criteria of the State Audit Office of the Kingdom of Thailand
Author	Sadanan Thaworapot
Advisor	Dr. Arisara Thaneerananon
Department	Master of Accountancy
Academic Year	2020

Abstract

This research aimed to study the effects of professional skills on improving audit quality according to the criteria of the State Audit Office of the Kingdom of Thailand. This research was conducted as a quantitative research by using questionnaire as a research tool for data collection. The sample size of this study consists of 329 auditors working for the State Audit Office in both Central and Regional affiliation of the Kingdom of Thailand. The statistical analysis methods of the data used were percentage, mean, frequency and standard deviation and the statistic used for testing the hypotheses was multiple regression analysis.

The results showed that (1) Professional skills in aspect of intellectual, technical and functional, personal, interpersonal and communication, and organization had positive effect on improving overall auditing qualities according to the criteria of the State Audit Office of the Kingdom of Thailand. (2) Professional skills in aspect of technical and functional, personal, and interpersonal and communication had positive effect on improving auditing qualities according to the criteria of the state Audit Office of the Kingdom of Thailand in term of audit planning. (3) Professional skills in aspect of intellectual, technical and functional, personal, and interpersonal and communication had positive effect on improving auditing qualities according to the criteria of the State Audit Office of the Kingdom of Thailand in term of audit execution. (4) Professional skills in aspect of technical and functional, personal, and interpersonal and communication had positive effect on improving auditing qualities according to the criteria of the State Audit Office of the Kingdom of Thailand in term of audit reporting.

กิตติกรรมประกาศ

สารนิพนธ์ฉบับบนี้สำเร็จได้ด้วยดีโดยได้รับความกรุณาจากหลายฝ่าย ต้องขอขอบพระคุณ ดร.อริสรา ธานีรณานนท์ อาจารย์ที่ปรึกษา ที่ได้เสียสละเวลาอันมีค่ายิ่งในการให้คำปรึกษา คำแนะนำ ตลอดจนตรวจทานแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ และให้กำลังใจตลอดมาจนทำให้สารนิพนธ์ฉบับนี้เสร็จสมบูรณ์ ผู้วิจัยจึงขอขอบพระคุณเป็นอย่างสูงมา ณ โอกาสนี้

ขอขอบพระคุณ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.พัทธนันท์ เพชรเชิดชู ประธานกรรมการการสอบสารนิพนธ์ รวมถึง ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ศิริเดช คำสุพรหม ที่ให้คำแนะนำและให้ข้อสังเกตเพิ่มเติมที่เป็นประโยชน์ โดยผู้วิจัยได้นำไปปรับปรุงแก้ไขจนสารนิพนธ์ฉบับนี้มีความสมบูรณ์ถูกต้องมากยิ่งขึ้น และดร.เปรมารัช วิลาลัย เป็นผู้เชี่ยวชาญด้านสถิติ โครงสร้างและเนื้อหา นางสาวทัศนีย์ วังกรานต์ นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินชำนาญการพิเศษ เป็นผู้เชี่ยวชาญด้านโครงสร้างและความถูกต้องของเนื้อหา และนางสาวสุภาพร ไม้น้อย นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินชำนาญการเป็นผู้เชี่ยวชาญด้านความถูกต้องของเนื้อหาและข้อความที่ใช้ ที่ได้เป็นผู้เชี่ยวชาญในการตรวจสอบเครื่องมือแบบสอบถาม

ขอขอบพระคุณนายประจักษ์ บุญยัง ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน และผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินทุกท่านที่ให้ความอนุเคราะห์และให้การสนับสนุนในการเก็บรวบรวมข้อมูลแบบสอบถามในการวิจัยครั้งนี้

สุดท้ายนี้ขอกราบขอบพระคุณบิดา มารดา สมาชิกในครอบครัว คณาจารย์ทุกท่านที่ได้ประสิทธิ์ประสาทวิชา รวมทั้งเพื่อนร่วมงานและเพื่อนร่วมชั้นเรียน และเจ้าหน้าที่โครงการปริญญาโทหลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิตทุกท่านที่สนับสนุนเป็นกำลังใจและให้ความช่วยเหลือเป็นอย่างดี หากมีความผิดพลาดประการใดที่เกิดจากสารนิพนธ์ฉบับนี้ ผู้วิจัยขออภัยและขอน้อมรับไว้ ณ โอกาสนี้

ศดานันท์ ถาวรพจน์

สารบัญ

หน้า

บทคัดย่อภาษาไทย ..... ฆ
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ ..... ง
กิตติกรรมประกาศ ..... จ
สารบัญตาราง ..... ซ
สารบัญภาพ ..... ญ
บทที่
1 บทนำ 1
1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา 1
1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย 3
1.3 กรอบแนวคิดในการวิจัย 4
1.4 สมมติฐานของการวิจัย 4
1.5 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ 5
1.6 ขอบเขตของการวิจัย 5
1.7 นิยามศัพท์ 7
2 แนวคิด ทฤษฎีและผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง 10
2.1 แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง 10
2.2 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง 43
3 วิธีดำเนินการวิจัย 53
3.1 การกำหนดปัญหาการวิจัย 53
3.2 การวางแผนการออกแบบการวิจัย 54
3.3 ประชากรและกลุ่มตัวอย่างในการวิจัย 55
3.4 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย 58
3.5 การสร้างเครื่องมือและการตรวจสอบคุณภาพเครื่องมือ 59
3.6 การเก็บรวบรวมข้อมูล 61
3.7 การวิเคราะห์ข้อมูล 62
3.8 สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล 63

สารบัญ

บทที่		หน้า
	3.9 การตีความหมายข้อมูล	63
	3.10 การสรุปผลและรายงานผล	64
4	ผลการวิเคราะห์ข้อมูล	65
	4.1 ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน	65
	4.2 ตอนที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับทักษะทางวิชาชีพ	67
	4.3 ตอนที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน	75
	4.4 ตอนที่ 4 การทดสอบสมมติฐานการวิจัย	84
5	สรุปผลการวิจัย อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ	94
	5.1 สรุปผลการวิจัย	95
	5.2 การอภิปรายผล	99
	5.3 ข้อเสนอแนะ	103
บรรณานุกรม		106
ภาคผนวก		114
	ก. แบบสอบถามเพื่อการวิจัย	115
	ข. ค่าความสอดคล้อง (IOC) ของแบบสอบถาม	129
	ค. คุณภาพของแบบสอบถาม	141
ประวัติผู้เขียน		145

สารบัญตาราง

ตารางที่		หน้า
3.1	จำนวนผู้ตรวจสอบบัญชีของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินแยกตามสังกัดที่ตรวจสอบ.....	55
4.1	ข้อมูลทั่วไปของผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน.....	65
4.2	ความคิดเห็นเกี่ยวกับทักษะทางวิชาชีพโดยรวม	67
4.3	ความคิดเห็นเกี่ยวกับทักษะทางวิชาชีพด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด	68
4.4	ความคิดเห็นเกี่ยวกับทักษะทางวิชาชีพด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่	69
4.5	ความคิดเห็นเกี่ยวกับทักษะทางวิชาชีพด้านบุคคล	71
4.6	ความคิดเห็นเกี่ยวกับทักษะทางวิชาชีพด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร.	72
4.7	ความคิดเห็นเกี่ยวกับทักษะทางวิชาชีพด้านองค์กร	74
4.8	ความคิดเห็นเกี่ยวกับการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินโดยรวม.....	75
4.9	ความคิดเห็นเกี่ยวกับการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ด้านการวางแผนการตรวจสอบ.....	76
4.10	ความคิดเห็นเกี่ยวกับการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบ.....	79
4.11	ความคิดเห็นเกี่ยวกับการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ด้านการรายงานผลการตรวจสอบ.....	82
4.12	การหาค่าความเชื่อมั่นของแบบสอบถาม โดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาคอนบราค (Cronbach's Alpha Coefficient)	83
4.13	การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ทักษะทางวิชาชีพกับการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินโดยรวม.....	85
4.14	การวิเคราะห์ผลกระทบของทักษะทางวิชาชีพกับการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินโดยรวม โดยใช้การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ วิธี (Enter)	86

สารบัญตาราง

ตารางที่		หน้า
4.15	การวิเคราะห์ผลกระทบของทักษะทางวิชาชีพกับการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการวางแผนการตรวจสอบ โดยใช้การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ วิธี (Enter)	87
4.16	การวิเคราะห์ผลกระทบของทักษะทางวิชาชีพกับการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยใช้การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ วิธี (Enter)	89
4.17	การวิเคราะห์ผลกระทบของทักษะทางวิชาชีพกับการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการรายงานผลการตรวจสอบ โดยใช้การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ วิธี (Enter)	90
ข.1	ระดับคะแนนค่าความสอดคล้อง (IOC) ของแบบสอบถาม	130
ค.1	แสดงค่าอำนาจจำแนกรายข้อ และค่าความเชื่อมั่นของแบบสอบถาม	142

สารบัญภาพ

ภาพที่ **หน้า**

1.1 กรอบแนวคิดในการวิจัย 4

บทที่ 1
บทนำ

1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา

ในปัจจุบันการบริหารงานขององค์กรต่าง ๆ ทั้งหน่วยงานภาครัฐและเอกชน ต้องเผชิญกับความท้าทายและปัญหาความไม่แน่นอนของการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจ การเมือง สังคม และความเจริญก้าวหน้าทางเทคโนโลยี นำมาซึ่งความเสี่ยงต่อการบริหารงานหลายด้าน ได้แก่ การทุจริตคอร์รัปชัน การขาดประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน การสูญเสียทรัพยากรขององค์กรโดยไม่จำเป็น การไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดและจรรยาบรรณ การขาดความเป็นอิสระในการปฏิบัติงาน และส่งผลกระทบโดยตรงต่อการบริหารงานให้ประสบความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ขององค์กร (สุนิสา จันทร์เที่ยง, 2557) ดังนั้นองค์กรจะอยู่รอดหรือมีความเจริญก้าวหน้าได้ต้องมีการปรับตัวให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลง โดยมีความจำเป็นที่องค์กรต้องวางแผนกำหนดกลยุทธ์ใหม่ ๆ หากองค์กรใดมีการจัดสรรทรัพยากรมาใช้ในการบริหารงาน นำวิธีการต่าง ๆ เข้ามาประยุกต์ใช้ได้อย่างเหมาะสม ก็จะช่วยให้องค์กรนั้นสามารถบริหารงานโดยบรรลุวัตถุประสงค์ที่ต้องการได้ การที่องค์กรจะประสบความสำเร็จได้ ผู้บริหารต้องมีการพึ่งพาข้อมูลในการดำเนินงานขององค์กร รวมถึงบุคคลภายนอกองค์กรก็ต้องการข้อมูลเกี่ยวกับองค์กรเช่นเดียวกัน เพื่อใช้ในการตัดสินใจ ซึ่งข้อมูลเหล่านั้นได้มาจากการบัญชี (นุชจรี พิเชฐกุล, 2558) กระบวนการบริหารงานทุกขั้นตอนล้วนต้องการข้อมูลทางบัญชีเป็นเครื่องมือช่วยในการวางแผน ตัดสินใจ และควบคุมการดำเนินงาน การบัญชีจึงมีบทบาทที่สำคัญต่อการดำเนินงานขององค์กรเป็นอย่างมาก เพราะฉะนั้นข้อมูลทางการบัญชีต้องถูกต้องเป็นที่น่าเชื่อถือ ซึ่งการที่จะบอกได้ว่าข้อมูลทางการบัญชีที่จัดทำขึ้นขององค์กรมีความถูกต้องน่าเชื่อมากน้อยเพียงใดนั้นจะต้องมีการตรวจสอบข้อมูลเพื่อยืนยันความมีสาระสำคัญของข้อมูลทางการบัญชีที่จะเสนอต่อผู้ใช้ข้อมูลซึ่งเรียกว่า การสอบบัญชี (ธิดารัตน์ ยงยศยิ่ง, 2560)

การสอบบัญชีถือว่าเป็นกระบวนการรวบรวมข้อมูลหลักฐาน และการประเมินหลักฐานเกี่ยวกับสารสนเทศ เพื่อระบุและรายงานเกี่ยวกับระดับความสอดคล้องต้องกันของสารสนเทศนั้นกับหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้และเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งการสอบบัญชีควรปฏิบัติโดยบุคคลที่มีความรู้ความสามารถและความเชี่ยวชาญที่เรียกว่า “ผู้สอบบัญชี” การสอบบัญชีช่วย

ลดความเสี่ยงของข้อมูลสารสนเทศที่ใช้เพื่อการตัดสินใจ (นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจั่นเพชร, 2563) ดังนั้นวัตถุประสงค์ของการสอบบัญชีเพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินว่างบการเงินนั้นได้จัดทำในส่วนสาระสำคัญเป็นไปตามกรอบแนวคิดสำหรับการจัดทำรายงานทางการเงินหรือไม่ การตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีมีความจำเป็นที่จะต้องใช้เครื่องมือหลาย ๆ อย่างในการตรวจสอบ เพื่อค้นหาข้อผิดพลาดและข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นจากการจัดทำงบการเงิน สิ่งที่สำคัญที่ช่วยให้การตรวจสอบบัญชีมีประสิทธิภาพ คือ ผู้สอบบัญชีมีทักษะทางวิชาชีพในการสอบบัญชี

ทักษะทางวิชาชีพเป็นการที่ผู้สอบบัญชีมีความสามารถและความชำนาญประเภทต่าง ๆ ที่จำเป็นต่อการนำความรู้ทางวิชาชีพ ทักษะ ค่านิยม จรรยาบรรณ ทัศนติ และแนวคิดทางวิชาชีพไปปฏิบัติได้อย่างเหมาะสม และมีประสิทธิภาพในการสอบบัญชี (ปริยากร ปริโยทัย และ สุภัทรษร ทวีจันทร์, 2560) ทักษะทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีจะมีคุณค่าสูงขึ้นถ้ามีการผสมผสานทักษะต่าง ๆ ประกอบด้วย (นันทวรรณ วงค์ไชย, 2552) ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านบุคคล ด้านสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร และด้านการจัดการองค์กร ซึ่งสิ่งเหล่านี้ล้วนแต่มีความจำเป็นที่จะเข้ามาเป็นตัวช่วยในการสร้างทักษะทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีให้เกิดความสำเร็จในการปฏิบัติงาน และเกิดคุณภาพในการสอบบัญชีได้ดียิ่งขึ้น

คุณภาพการสอบบัญชีเป็นมาตรฐานงบการเงินที่ปราศจากข้อผิดพลาดใด ๆ ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยใช้ความรู้ ความสามารถ ความเชี่ยวชาญอย่างเต็มที่ และไม่ละเลยต่อข้อผิดพลาดที่ตรวจพบ (ณัฏฐธิดา จินมอญ, 2559) โดยตัวบ่งชี้ของคุณภาพการสอบบัญชีประกอบด้วย ผู้สอบบัญชีจะต้องสามารถตรวจพบข้อผิดพลาดในงบการเงิน และสามารถรายงานข้อผิดพลาดที่ตรวจพบนั้นได้อย่างเป็นอิสระ (De Angelo, 1981) ดังนั้นในการตอบสนองตัวบ่งชี้ของคุณภาพการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องมีการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม (Oraka, Azubike Onuora , 2015) เพื่อสร้างความเชื่อมั่น ความน่าเชื่อถือ ความถูกต้องและความครบถ้วนอย่างเป็นสาระสำคัญต่อผู้ใช้งบการเงิน ตลอดจนเพื่อเป็นประโยชน์ในการตัดสินใจต่อผู้ใช้งบการเงิน

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (State Audit Office of the Kingdom of Thailand : SAO) เป็นองค์กรอิสระตามรัฐธรรมนูญ จัดตั้งขึ้นเพื่อตรวจสอบการเงินของหน่วยรับตรวจ ตรวจสอบการจัดเก็บรายได้ การรับ การใช้จ่าย การใช้ประโยชน์ การเก็บรักษา และการบริหารซึ่งเงิน ทรัพย์สิน สิทธิ และผลประโยชน์ของหน่วยรับตรวจหรือที่อยู่ในความครอบครองหรืออำนาจใช้จ่ายของหน่วยรับตรวจว่าเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการหรือไม่ และตรวจว่าการใช้จ่ายเงินหรือการใช้ประโยชน์นั้นเป็นไปตาม

วัตถุประสงค์ ประหยัด เกิดผลสัมฤทธิ์ และมีประสิทธิภาพหรือไม่ รวมถึงการตรวจสอบรายงานการเงินของหน่วยรับตรวจและแสดงความเห็นต่อผลของการตรวจสอบ และการตรวจสอบอื่นที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญ โดยมีหน่วยรับตรวจเป็นหน่วยงานภาครัฐที่เป็นทั้งส่วนราชการ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น รัฐวิสาหกิจ บริษัทจดทะเบียน และสถาบันการเงินต่าง ๆ ด้วยบทบาทหน้าที่ความรับผิดชอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินข้างต้นจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องใช้ผู้ตรวจสอบบัญชีที่มีความรู้ความสามารถ และทักษะในการตรวจสอบอย่างรอบด้าน เพื่อให้งานตรวจสอบเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล ถูกต้องและน่าเชื่อถือ ปัจจุบันองค์กรให้ความสำคัญในการพัฒนาองค์กรให้เป็นองค์กรตรวจเงินมืออาชีพ และพัฒนาบุคลากรขององค์กรให้มีทักษะทางวิชาชีพในการตรวจเงินแผ่นดิน รวมถึงให้ความสำคัญต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชี โดยมีการจัดทำแนวปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบการเงินของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (ปรับปรุงครั้งที่ 1 พ.ศ. 2563)

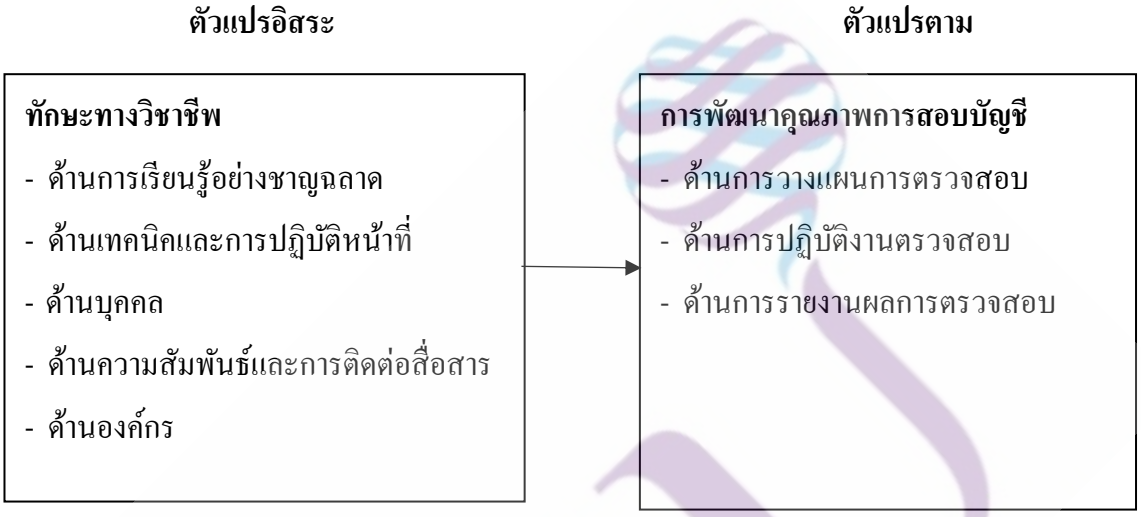
การพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีเป็นสิ่งที่สะท้อนให้เห็นถึงทักษะทางวิชาชีพของผู้ตรวจสอบบัญชี สามารถปฏิบัติงานในความรับผิดชอบของตนเองอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล แต่เนื่องจากยังมีประเด็นข้อสงสัยเกี่ยวกับทักษะทางวิชาชีพของผู้ตรวจสอบบัญชีและการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งจะมีผลต่อชื่อเสียง ความน่าเชื่อถือ และการปฏิบัติงานให้บรรลุเป้าหมายตามอำนาจหน้าที่ของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ผู้ศึกษาในฐานะที่เป็นผู้ปฏิบัติงานในสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน จึงมีความสนใจที่จะศึกษาผลกระทบของทักษะทางวิชาชีพที่มีต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน เพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นต่อผู้ใช้รายงานการเงินได้ว่าผู้ตรวจสอบบัญชีขององค์กรตรวจสอบแห่งนี้ได้ใช้ทักษะทางวิชาชีพในการปฏิบัติงานตามอำนาจหน้าที่อย่างเต็มความสามารถ และมีการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีให้มีประสิทธิภาพ เป็นไปตามมาตรฐานและมีความน่าเชื่อถือ และสามารถนำผลที่ได้จากการวิจัยไปเป็นแนวทางในพัฒนาทักษะทางวิชาชีพและคุณภาพการสอบบัญชีของผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินให้สามารถดำเนินงานไปสู่เป้าหมายและบรรลุวัตถุประสงค์ที่วางไว้ได้

1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

เพื่อศึกษาผลกระทบของทักษะทางวิชาชีพที่มีต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

1.3 กรอบแนวคิดในการวิจัย

การศึกษาวิจัยครั้งนี้มุ่งเน้นศึกษาผลกระทบของทักษะทางวิชาชีพที่มีต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน



ภาพที่ 1.1 กรอบแนวคิดในการวิจัย

1.4 สมมติฐานของการวิจัย

การศึกษาวิจัยครั้งนี้ผู้วิจัยได้กำหนดสมมติฐานของการวิจัย ตามกรอบแนวความคิดในการวิจัยโดยมีรายละเอียด ดังนี้

H_1 : ทักษะทางวิชาชีพ ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านบุคคล ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร ด้านองค์กร ส่งผลกระทบเชิงบวกต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินโดยรวม

H_2 : ทักษะทางวิชาชีพ ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านบุคคล ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร ด้านองค์กร ส่งผลกระทบเชิงบวกต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการวางแผนการตรวจสอบ

H_3 : ทักษะทางวิชาชีพ ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านบุคคล ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร ด้านองค์กร ส่งผลกระทบเชิงบวกต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบ

H_4 : ทักษะทางวิชาชีพ ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านบุคคล ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร ด้านองค์กร ส่งผลกระทบเชิงบวกต่อการพัฒนา

คุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการรายงานผลการตรวจสอบ

1.5 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. เพื่อเป็นข้อมูลในการวิเคราะห์ผลกระทบของทักษะทางวิชาชีพที่มีต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

2. เพื่อเป็นข้อมูลสำหรับผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินในการนำทักษะทางวิชาชีพไปใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น และเป็นที่น่าเชื่อถือต่อผู้ใช้รายงานการเงิน

3. เพื่อให้สถาบันพัฒนาข้าราชการสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินสามารถนำไปใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาบุคลากรในด้านทักษะทางวิชาชีพ เพื่อพัฒนาศักยภาพของบุคลากรและพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีให้บรรลุตามเป้าหมายที่วางไว้

1.6 ขอบเขตของการวิจัย

ขอบเขตด้านเนื้อหาการวิจัย

ในการวิจัยผลกระทบของทักษะทางวิชาชีพที่มีต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ผู้วิจัยได้กำหนดขอบเขตเนื้อหาการวิจัย 2 ส่วน ดังนี้คือ

1. ทักษะทางวิชาชีพ ประกอบด้วยตัวแปร 5 ด้าน ได้แก่ ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านบุคคล ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร และด้านองค์กร

2. การพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ประกอบด้วยตัวแปร 3 ด้าน ได้แก่ ด้านการวางแผนการตรวจสอบ ด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบ และด้านการรายงานผลการตรวจสอบ

ขอบเขตด้านประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

1. ประชากร ได้แก่ ผู้ตรวจสอบบัญชีที่ปฏิบัติงานในสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินส่วนกลาง คือ สำนักตรวจสอบการเงินและบริหารพัสดุที่ 1 ถึง สำนักตรวจสอบการเงินและบริหารพัสดุที่ 24 จำนวน 789 คน และผู้ตรวจสอบบัญชีที่ปฏิบัติงานในสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินส่วนภูมิภาค ได้แก่ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ 1 ถึง สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ 15 จำนวน 1,034 คน รวมจำนวน 1,823 คน (ข้อมูล ณ เดือนกุมภาพันธ์ 2564)

2. กลุ่มตัวอย่าง ได้แก่ ผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินสังกัดส่วนกลางและสังกัดส่วนภูมิภาค จำนวน 329 คน สำหรับการกำหนดขนาดกลุ่มตัวอย่างได้มาโดยใช้สูตรการคำนวณตามวิธีของทาโร่ยาโมเน่ (Yamane, 1973) โดยใช้วิธีการสุ่มแบบง่าย (Simple Random Sampling)

ขอบเขตด้านพื้นที่

1. สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินส่วนกลาง ได้แก่ สำนักตรวจสอบการเงินและบริหารพัสดุที่ 1 ถึงสำนักตรวจสอบการเงินและบริหารพัสดุที่ 24

2. สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ 1 ประกอบด้วย จังหวัดพระนครศรีอยุธยา จังหวัดนครนายก จังหวัดสระบุรี จังหวัดปราจีนบุรี จังหวัดลพบุรี และจังหวัดอ่างทอง

3. สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ 2 ประกอบด้วย จังหวัดชลบุรี จังหวัดฉะเชิงเทรา จังหวัดจันทบุรี จังหวัดระยอง จังหวัดตราด และจังหวัดสระแก้ว

4. สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ 3 ประกอบด้วย จังหวัดนครปฐม จังหวัดนนทบุรี จังหวัดสุพรรณบุรี จังหวัดสมุทรปราการ จังหวัดปทุมธานี และจังหวัดสมุทรสาคร

5. สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ 4 ประกอบด้วย จังหวัดนครราชสีมา จังหวัดชัยภูมิ จังหวัดบุรีรัมย์ และจังหวัดสุรินทร์

6. สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ 5 ประกอบด้วย จังหวัดอุบลราชธานี จังหวัดอำนาจเจริญ จังหวัดศรีสะเกษจังหวัดยโสธร จังหวัดมุกดาหาร และจังหวัดนครพนม

7. สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ 6 ประกอบด้วย จังหวัดอุดรธานี จังหวัดหนองบัวลำภู จังหวัดสกลนครจังหวัดหนองคาย จังหวัดบึงกาฬ และจังหวัดเลย

8. สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ 7 ประกอบด้วย จังหวัดขอนแก่น จังหวัดกาฬสินธุ์ จังหวัดร้อยเอ็ด และจังหวัดมหาสารคาม

9. สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ 8 ประกอบด้วย จังหวัดเชียงใหม่ จังหวัดลำพูน จังหวัดเชียงราย และจังหวัดแม่ฮ่องสอน

10. สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ 9 ประกอบด้วย จังหวัดลำปาง จังหวัดน่าน จังหวัดแพร่ จังหวัดพะเยา และจังหวัดอุตรดิตถ์

11. สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ 10 ประกอบด้วย จังหวัดพิษณุโลก จังหวัดสุโขทัย จังหวัดตาก และจังหวัดเพชรบูรณ์

12. สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ 11 ประกอบด้วย จังหวัดนครสวรรค์ จังหวัดกำแพงเพชร จังหวัดชัยนาทจังหวัดอุทัยธานี จังหวัดพิจิตร และจังหวัดสิงห์บุรี

13. สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ 12 ประกอบด้วย จังหวัดเพชรบุรี จังหวัดประจวบคีรีขันธ์ จังหวัดราชบุรีจังหวัดกาญจนบุรี และจังหวัดสมุทรสงคราม

14.สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ 13 ประกอบด้วย จังหวัดสุราษฎร์ธานี จังหวัดพังงา จังหวัดภูเก็ต จังหวัดระนอง และจังหวัดชุมพร

15.สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ 14 ประกอบด้วย จังหวัดนครศรีธรรมราช จังหวัดกระบี่ จังหวัดตรัง และจังหวัดพัทลุง

16. สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ 15 ประกอบด้วย จังหวัดสงขลา จังหวัดปัตตานี จังหวัดสตูล จังหวัดยะลา และจังหวัดนราธิวาส

ขอบเขตด้านระยะเวลา

ระยะเวลาการทำวิจัย มีระยะเวลา 5 เดือน เริ่มจากเดือนกุมภาพันธ์ พ.ศ. 2564 - เดือนมิถุนายน พ.ศ. 2564

1.7 นิยามศัพท์

ผลกระทบ หมายถึง ผลที่เกิดขึ้นจากการกระทำเกี่ยวกับทักษะทางวิชาชีพที่มีต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน อาจเป็นผลที่เกิดขึ้นทั้งในปัจจุบันและอนาคต เป็นไปได้ทั้งทางบวก และทางลบ

ผู้ตรวจสอบบัญชี หมายถึง ผู้ปฏิบัติงานที่ปฏิบัติหน้าที่ในส่วนกลางและส่วนภูมิภาค ซึ่งได้รับมอบหมายจากผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินให้ดำเนินการตรวจสอบด้านการเงินและบัญชีตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ประกอบด้วย พนักงานสมทบตรวจเงินแผ่นดิน ชั้น 3 นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินปฏิบัติการ นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินชำนาญการ และนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินชำนาญการพิเศษ

ทักษะทางวิชาชีพ หมายถึง ผู้ตรวจสอบบัญชีที่มีความสามารถและทักษะพิเศษเฉพาะด้านของบุคคล หรือของกลุ่มบุคคลที่ทำงานในวิชาชีพสอบบัญชี โดยการนำความรู้ ค่านิยม จริยธรรม และแนวคิดทางวิชาชีพไปปฏิบัติให้เกิดประสิทธิภาพและเกิดประสิทธิผลในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี โดยมีองค์ประกอบที่จำเป็นที่จะเข้ามาเป็นตัวช่วยในการสร้างทักษะทางวิชาชีพของผู้ตรวจสอบบัญชี ได้แก่ ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านบุคคล ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร และด้านองค์กร

ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด หมายถึง การเป็นบุคคลที่มีความสามารถในการเรียนรู้และพัฒนาตนเองอย่างต่อเนื่อง มีความสามารถในการใช้ข้อมูลจากระบบสารสนเทศได้ทุกรูปแบบ

สามารถคิดและตอบการซักถามได้อย่างมีเหตุมีผลโดยใช้การคิดวิเคราะห์ วิจัยได้อย่างเป็นระบบ รวมทั้งสามารถระบุและแก้ไขปัญหาทุกรูปแบบที่พบเจอได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ หมายถึง การมีเทคนิคและวิธีการทำงานที่เกี่ยวข้องและจำเป็นต่อการตรวจสอบบัญชี ได้แก่ การคำนวณ การวิเคราะห์ความเสี่ยงของเหตุการณ์ไม่พึงประสงค์ และการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ รวมถึงมีการปรับปรุงวิธีการทำงานใหม่ ๆ เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการทำงาน อีกทั้งนำเครื่องมือและเทคโนโลยีที่ทันสมัยและเหมาะสมมาใช้ในการดำเนินงาน

ด้านบุคคล หมายถึง พฤติกรรมและความคิดส่วนบุคคลที่ทำให้เกิดการเรียนรู้ โดยเกิดจากการมีทัศนคติที่ดีต่อวิชาชีพ มีความคิดริเริ่มสร้างสรรค์ มีการปรับตัวให้เข้ากับการเปลี่ยนแปลง สามารถจัดการทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัดให้บรรลุข้อกำหนดและทันเวลา รวมทั้งสามารถประยุกต์ใช้ความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการดำเนินงาน มีความเชื่อมั่นในตนเอง สามารถรับผิดชอบต่อการกระทำของตนเอง และบริหารจัดการตนเองเพื่อให้บรรลุเป้าหมายของงานได้ อีกทั้งสามารถปฏิบัติงานอยู่บนมาตรฐานจริยธรรมและจรรยาบรรณที่กำหนด

ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร หมายถึง การติดต่อสื่อสารกับบุคคลหลายฝ่ายที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี ทั้งบุคคลภายในและบุคคลภายนอกองค์กร เพื่อให้มีความเข้าใจตรงกัน ส่งผลให้การดำเนินงานมีประสิทธิภาพและบรรลุเป้าหมาย อันเกิดจากความร่วมมือและทำงานเป็นทีม สามารถทำงานร่วมกับผู้อื่นได้เป็นอย่างดี มีการสื่อสารอย่างชัดเจนและกระชับในสถานการณ์ที่เป็นทางการและไม่เป็นทางการ มีการสอบถามและรับฟังคู่สนทนาอย่างตั้งใจ มีการสื่อสารเพื่อแก้ปัญหาและข้อตกลงร่วมกัน รวมถึงให้ความสำคัญกับวัฒนธรรมและภาษาที่ต่างกัน

ด้านองค์กร หมายถึง การเข้าใจแง่มุมต่าง ๆ ขององค์กร ตลอดจนการรับรู้ข่าวสารอย่างกว้างไกล มีความสามารถในการบริหารงาน การบริหารทรัพยากรมนุษย์ การจัดการทรัพยากร และการตัดสินใจอย่างมีประสิทธิภาพ สามารถจัดระบบและมอบหมายงาน รวมถึงสามารถจูงใจและพัฒนาบุคลากรให้เป็นไปตามนโยบายขององค์กรได้อย่างมีประสิทธิภาพ และให้ความสำคัญกับแนวคิดและหลักการความเป็นผู้นำในทางวิชาชีพ ซึ่งจะส่งผลให้การดำเนินงานบรรลุเป้าหมายเป็นไปตามมาตรฐานและประสบความสำเร็จภายในระยะเวลาที่กำหนด

การพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน หมายถึง ความสามารถในการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้ตรวจสอบบัญชีให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินและแนวปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบการเงินของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (ปรับปรุงครั้งที่ 1 พ.ศ. 2563) ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์และแนวทางการปฏิบัติงานตรวจสอบสำหรับผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน เพื่อให้

ได้มาซึ่งหลักฐานในการตรวจสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม เพื่อให้ผู้ตรวจสอบบัญชีสามารถตรวจพบข้อผิดพลาดจากการตรวจสอบรายงานการเงิน และสามารถรายงานข้อผิดพลาดจากการตรวจสอบนั้นได้อย่างเป็นอิสระได้ดียิ่งขึ้น ทำให้เกิดความเชื่อมั่น มีคุณค่าและเป็นประโยชน์ในการตัดสินใจต่อผู้ใช้รายงานการเงิน ซึ่งการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีสามารถวัดได้จากแนวปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบการเงินของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (ปรับปรุงครั้งที่ 1 พ.ศ. 2563) โดยครอบคลุม 3 ด้าน ได้แก่ ด้านการวางแผนการตรวจสอบ ด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบ และด้านการรายงานผลการตรวจสอบ

บทที่ 2
แนวคิด ทฤษฎีและผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาวิจัยเรื่อง ผลกระทบของทักษะทางวิชาชีพที่มีต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ผู้วิจัยได้ศึกษากรอบแนวคิด ทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องประกอบด้วยเรื่องต่างๆ ดังนี้

2.1 แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

2.2 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

2.1 แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

1. แนวคิดเกี่ยวกับการสอบบัญชี

ความหมายของการสอบบัญชี

ฐานิตย์ เกสร (2551, น. 38) ได้ให้คำนิยามการสอบบัญชีไว้ว่า การตรวจสอบสมุดบัญชี เอกสารประกอบการลงบัญชี และหลักฐานอื่น ๆ โดยผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ตามแนวทางปฏิบัติงานที่วิชาชีพได้กำหนดเป็นมาตรฐานไว้ เพื่อผู้สอบบัญชีจะสามารถวินิจฉัยและแสดงความเห็นได้ว่างบการเงินที่กิจการจัดทำมีความถูกต้อง ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปเพียงใดหรือไม่ ซึ่งสอดคล้องกับ นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจั่นเพชร (2563, น. 1-2) กล่าวว่า การสอบบัญชีเป็นกระบวนการรวบรวมและการประเมินเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับสารสนเทศเพื่อระบุและรายงานเกี่ยวกับระดับความสอดคล้องต้องกันของสารสนเทศนั้นกับเกณฑ์ที่กำหนดไว้และสื่อสารผลลัพธ์ให้ผู้ใช้ที่สนใจ การสอบบัญชีควรปฏิบัติโดยบุคคลที่มีความรู้ความสามารถ และมีความเป็นอิสระ

วัตถุประสงค์ของการสอบบัญชี

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 เรื่องวัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตฐานการสอบบัญชีได้กำหนดวัตถุประสงค์ของการสอบบัญชี หรือการตรวจสอบงบการเงินไว้ดังนี้ (นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจั่นเพชร, 2563 , น. 1-4)

1. เพื่อเพิ่มระดับความเชื่อมั่นของผู้ใช้งบการเงินที่มีต่องบการเงิน การบรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าวเกิดขึ้นได้โดยการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีว่างบการเงินได้จัดทำขึ้นในสาระสำคัญตามแม่บทรายงานการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ การปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีและข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นดังกล่าวได้

2. เพื่อเป็นหลักฐานในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่า งบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลเป็นความเชื่อมั่นในระดับสูง ซึ่งเกิดขึ้นเมื่อผู้สอบบัญชีได้รวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เพื่อลดความเสี่ยงในการสอบบัญชี (หรือความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นที่ไม่เหมาะสมต่องบการเงินที่แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ)

3. เพื่อรายงานต่องบการเงินและสื่อสารตามที่มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดตามข้อเท็จจริงที่ผู้สอบบัญชีตรวจพบ

การสอบบัญชีเกี่ยวข้องกับเรื่อง ดังต่อไปนี้ (นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจั่นเพชร, 2563, น. 1-2 – 1-3)

1. การรวบรวมและการประเมินหลักฐาน (Accumulating and Evaluating Evidence) ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่รับผิดชอบในการรวบรวมข้อมูลสารสนเทศหรือข้อเท็จจริง และประเมินหลักฐาน ทั้งที่เป็นหลักฐานจากบุคคลภายนอกและผลการสังเกตการณ์โดยผู้สอบบัญชีเอง โดยผู้สอบบัญชีมีหน้าที่รวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีให้เพียงพอและเหมาะสม และดำเนินการสรุปผลจากหลักฐานนั้น ๆ

2. สารสนเทศและหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ (Information and Established Criteria) สารสนเทศที่จะตรวจสอบนั้นควรอยู่ในรูปแบบที่สามารถพิสูจน์ได้และมีหลักเกณฑ์หรือมาตรฐานที่ผู้สอบบัญชีสามารถนำมาใช้ประเมินสารสนเทศดังกล่าวได้ หลักเกณฑ์ที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการประเมินขึ้นอยู่กับลักษณะของสารสนเทศที่ตรวจสอบ เช่น การตรวจสอบงบการเงินจะใช้หลักเกณฑ์ที่เรียกว่า “มาตรฐานรายการทางการเงิน” Financial Reporting Standards : FRS) แต่ถ้าเป็นการตรวจสอบภาษีอากรจะใช้หลักเกณฑ์ที่เรียกว่า “ประมวลรัษฎากร” เป็นต้น

3. บุคคลที่มีความรู้ความสามารถและความเป็นอิสระ (Competent Independent Person) ผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (หรือผู้สอบบัญชี) ควรมีความรู้ความสามารถ และความชำนาญในวิชาชีพเป็นพิเศษเช่นเดียวกับวิชาชีพอิสระอื่น ๆ ควรมีความรู้เกี่ยวกับการสอบบัญชีและ

มีประสบการณ์ในการปฏิบัติงานตลอดจนการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ (Continuing Professional Development : CPD) ทัศนคติและความคิดที่เป็นอิสระ

4. การรายงาน (Reporting) รายงานถือเป็นผลงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งใช้สื่อสารผลลัพธ์ของการปฏิบัติงานให้กับผู้ใช้ข้อมูล รายงานของผู้สอบบัญชีแต่ละประเภทมีลักษณะแตกต่างกันไป ซึ่งขึ้นอยู่กับลักษณะงานที่ปฏิบัติและข้อสรุปจากการปฏิบัติงาน เช่น รายงานการตรวจสอบงบการเงิน รายงานการสอบทานงบการเงิน เป็นต้น

ความแตกต่างระหว่างการสอบบัญชีกับการบัญชี

การสอบบัญชีกับการบัญชี ซึ่งทั้งสองคำ มีความหมายที่แตกต่างกัน การสอบบัญชีเป็นกระบวนการของการรวบรวม และการประเมินหลักฐานเกี่ยวกับสารสนเทศเพื่อระบุและรายงานเกี่ยวกับระดับความสอดคล้องต้องกันของสารสนเทศนั้นกับหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้และการสื่อสารผลลัพธ์ให้ผู้ใช้ที่สนใจ ส่วนการบัญชีเป็นกระบวนการจดบันทึก การจัดประเภท และการสรุปเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจในลักษณะอย่างมีเหตุผลเพื่อเป็นสารสนเทศทางการเงินสำหรับการตัดสินใจของผู้ใช้ทั้งภายใน เช่น ผู้บริหาร และภายนอก เช่น ผู้ถือหุ้นผู้ลงทุน และสาธารณชนทั่วไป เป็นต้น (นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจั่นเพชร, 2563, น. 1-4)

กระบวนการสอบบัญชี

การสอบบัญชีเป็นกระบวนการของการรวบรวม และประเมินหลักฐานการสอบบัญชีเพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถสรุปผลการตรวจสอบและจัดทำรายงานการสอบบัญชีได้ กระบวนการสอบบัญชีแบ่งออกได้ 3 ขั้นตอน ดังนี้ 1) การวางแผนงานตรวจสอบ ประกอบด้วย ประกอบด้วย การพิจารณารับงานสอบบัญชี การรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ การวิเคราะห์เปรียบเทียบในเบื้องต้น การกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่ยอมรับได้ และความเสี่ยงสืบเนื่อง การทำความเข้าใจในระบบการควบคุมภายใน และการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม การพัฒนาแผนการสอบบัญชีโดยรวม และการจัดทำแนวทางการสอบบัญชี 2) การปฏิบัติงานตรวจสอบ ประกอบด้วย การทดสอบการควบคุม และการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ของวงจรรายได้ วงจรรายจ่าย วงจรการผลิต วงจรการลงทุน วงจรการจัดการเงิน และการตรวจสอบที่สำคัญเพิ่มเติม 3) การเสร็จสิ้นการสอบบัญชี และการออกรายงานการสอบบัญชี ประกอบด้วย การประเมินจากหลักฐานการสอบบัญชี การเสนอรายการปรับปรุงและรายการจัดประเภทบัญชี และการออกรายงานการสอบบัญชี (นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจั่นเพชร, 2563, น. 1-5)

ประเภทของการตรวจสอบ

นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจั่นเพชร (2563, น. 1-6) จำแนกประเภทของการตรวจสอบเป็น 3 ประเภทพื้นฐาน ได้แก่

1. การตรวจสอบงบการเงิน (Financial Statement Audit) หมายถึง การตรวจสอบข้อมูลทางการบัญชีและรายงานทางการเงิน เช่น งบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของ งบกระแสเงินสด และหมายเหตุประกอบงบการเงิน เพื่อประเมินว่าข้อมูลดังกล่าวมีความสมบูรณ์เชื่อถือได้และเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้หรือไม่

2. การตรวจสอบการดำเนินงาน (Operational Audit) หมายถึง การสอบทานขั้นตอนวิธีการปฏิบัติงานและภาระหน้าที่ต่าง ๆ ในองค์กร (Organization's Processes and Functions) เพื่อให้มั่นใจว่าลำดับขั้นตอนในการปฏิบัติงานและภาระหน้าที่ได้ดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพ

3. การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎระเบียบ (Compliance Audit) หมายถึง การตรวจสอบเพื่อให้มั่นใจว่าการปฏิบัติงานในองค์กรเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ ของหน่วยงานกำกับดูแลและกฎระเบียบ นโยบายขององค์กร

ประเภทของผู้ตรวจสอบ

นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจั่นเพชร (2563, น. 1-6 – 1-7) แบ่งประเภทของผู้ตรวจสอบได้เป็น 5 ประเภท

1. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Certified Public Accountants: CPA) บุคคลทั่วไปอาจเรียกผู้สอบบัญชีรับอนุญาตโดยใช้คำสั้น ๆ ว่า ผู้สอบบัญชี (Auditor) เพราะเป็นนักบัญชีที่ทำหน้าที่ตรวจสอบบัญชี และแสดงความเห็นไว้ในรายงานการสอบบัญชี เนื่องจากผลงานของผู้สอบบัญชีมีผลกระทบต่อสาธารณชน กฎหมาย (พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547) จึงต้องเข้ามากำกับดูแลโดยกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องได้รับอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจากสภาวิชาชีพบัญชีก่อนจึงจะปฏิบัติงานได้ จึงเรียกว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

2. ผู้ตรวจสอบภายใน (Internal Auditor : IA) โดยส่วนมาก ผู้ตรวจสอบภายในจะเป็นพนักงานหรือลูกจ้างของกิจการ ซึ่งทำหน้าที่ตรวจสอบหน่วยงานต่าง ๆ ภายในกิจการ และเสนอรายงานต่อผู้บริหารระดับสูงหรือคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) ผู้ตรวจสอบภายในควรมีความเป็นอิสระจากหน่วยงานที่ตนไปตรวจสอบ ทั้งนี้เพื่อให้สามารถเสนอรายงานได้อย่างอิสระ

3. ผู้สอบบัญชีภาษีอากร (Tax Auditor : TA) ผู้สอบบัญชีภาษีอากรเป็นนักบัญชีที่ผ่านการทดสอบความรู้และได้รับใบอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพากร ซึ่งมีหน้าที่ตรวจสอบงบการเงินของห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็ก (มีทุนจดทะเบียนไม่เกิน 5 ล้านบาท สินทรัพย์รวมไม่เกิน

30 ล้านบาท และรายได้รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท) เนื่องจากพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2547 ยังกำหนดให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากร การปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินของผู้สอบบัญชีภาษีอากรจัดเป็นการตรวจสอบงบการเงินผสมกับการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎระเบียบ

4. เจ้าหน้าที่ตรวจเงินแผ่นดิน (General Accounting Office Auditor : GAO) สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเป็นส่วนราชการอิสระที่ทำหน้าที่ตรวจสอบหน่วยงานราชการ รัฐวิสาหกิจ หน่วยงานอื่นของรัฐ หน่วยงานที่ได้รับเงินอุดหนุน หรือกิจการที่ได้รับเงินหรือทรัพย์สินจากหน่วยงานของรัฐรวมทั้งหน่วยงานอื่นใดที่ได้รับเงินอุดหนุนจากรัฐที่มีกฎหมายกำหนดให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเป็นผู้ตรวจสอบ

5. เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีอากร (Internal Revenue Agent : IRA) เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีอากรเป็นเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากร หรือเป็นตัวแทนที่ได้รับแต่งตั้งจากกรมสรรพากร ซึ่งทำหน้าที่ตรวจสอบข้อมูลในแบบแสดงรายการภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีว่าเป็นไปตามประมวลรัษฎากรหรือไม่

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่องบการเงิน

ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ตรวจสอบงบการเงินและแสดงความเห็นต่องบการเงินตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 (มาตรา 11) ผู้สอบบัญชีให้ความเชื่อมั่นเกี่ยวกับ “สิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงิน” (Management Assertions) แก่ผู้ใช้งบการเงินว่างบการเงินโดยรวมมิได้แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ สิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงิน หมายถึง การให้การรับรองโดยผู้บริหารเกี่ยวกับความถูกต้องตามที่ควรของงบการเงินในเรื่องต่าง ๆ ต่อไปนี้ (นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจั่นเพชร, 2563, น. 1-10)

1. สินทรัพย์และหนี้สินมีอยู่จริง ณ วันที่ในงบการเงิน (ความมีอยู่จริง : Existence)

2. สินทรัพย์และหนี้สินเป็นของกิจการ ณ วันที่ในงบการเงิน (สิทธิและภาระผูกพัน : Right and Obligations)

3. รายการและเหตุการณ์ในบัญชีที่มีอยู่ในงบการเงินได้เกิดขึ้นจริงในระหว่างงวดบัญชีและเกี่ยวข้องกับกิจการ (เกิดขึ้นจริง : Occurrence)

4. สินทรัพย์ หนี้สิน และรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีที่เกิดขึ้นได้บันทึกไว้ในบัญชีและเปิดเผยไว้โดยครบถ้วน (ครบถ้วน : Completeness)

5. สินทรัพย์ และหนี้สิน บันทึกไว้ในบัญชีในราคาที่เหมาะสมตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (การตีราคา : Valuation)

6. รายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชี บันทึกไว้ในจำนวนที่ถูกต้อง รวมทั้งรายได้และค่าใช้จ่ายบันทึกไว้ในงวดบัญชีที่ถูกต้อง (การวัดมูลค่า : Measurement)

7. รายการในงบการเงินได้มีการเปิดเผย จัดประเภท และบรรยายลักษณะตามแม่บทการบัญชีที่เกี่ยวข้อง (การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล : Presentation and Disclosure)

สำหรับการตรวจสอบบัญชีในการวิจัยครั้งนี้ แนวคิดเกี่ยวกับการสอบบัญชีเป็นการอธิบายความหมาย วัตถุประสงค์ ความแตกต่างระหว่างการสอบบัญชีกับการบัญชี และครอบคลุมกระบวนการสอบบัญชี ประเภทของการตรวจสอบ ประเภทของผู้ตรวจสอบ ตลอดจนความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่องบการเงิน การวิจัยครั้งนี้นอกจากจะต้องทราบถึงผลกระทบของทักษะทางวิชาชีพที่มีต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินแล้ว จำเป็นต้องทราบเกี่ยวกับการสอบบัญชี เพื่อเป็นการปูพื้นความรู้ในการวิจัยครั้งนี้

2. ข้อมูลเกี่ยวกับสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

ข้อมูลทั่วไปของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

การตรวจเงินแผ่นดินของไทยเริ่มต้นขึ้นเป็นครั้งแรกในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว โดยทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตรา "พระราชบัญญัติสำหรับกรมพระคลังมหาสมบัติแลว่าด้วยกรมต่าง ๆ ซึ่งจะเบิกเงินส่งเงิน จุลศักราช 1237" ขึ้นในวันที่ 14 เมษายน พ.ศ. 2418 อันถือเป็นต้นกำเนิดของการตรวจเงินแผ่นดินในประเทศไทย ดังปรากฏในหมวดมาตราที่ 8 ว่าด้วยออฟฟิซหลวงในพระบรมหาราชวังที่ภาษาอังกฤษเรียกว่า "ออดิตออฟฟิซ" โดยทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้สมเด็จพระเจ้าบรมวงศ์เธอกรมพระยาเทวะวงศ์วโรปการเป็นเจ้าพนักงานผู้ตรวจใหญ่หรือออดิเตอเยเนอราล (Auditor General) คนแรก ต่อมาในปี พ.ศ. 2420 ได้ทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้สมทบออดิตออฟฟิศ เข้ากับกรมราชเลขานุการ โดยยังคงเรียกว่า "ออฟฟิศหลวง" จนกระทั่งในปี พ.ศ. 2423 จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ยกเลิกออดิตออฟฟิศ การตรวจเงินแผ่นดินได้มีการเปลี่ยนแปลงเป็นครั้งที่ 2 ในปี พ.ศ. 2433 เมื่อมีการตรา “พระราชบัญญัติธรรมนูญ ว่าที่ราชการกระทรวงพระคลัง มหาสมบัติ ร.ศ. 109” ซึ่งมีการบัญญัติให้ตั้งกรมตรวจขึ้นในกระทรวงพระคลังมหาสมบัติ และพระราชบัญญัติกรมตรวจ 16 มาตรา ร.ศ. 109 ซึ่งบัญญัติให้ยกเลิกพระราชบัญญัติพระคลังมหาสมบัติ หมวดมาตราที่ 8 ว่าด้วยออฟฟิศหลวงในพระบรมมหาราชวังที่ภาษาอังกฤษเรียกว่าออดิตออฟฟิศ โดยทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้พระยาพิพิธโภไคยสวรรย์เป็นอธิบดีกรมตรวจคนแรก ต่อมาในปี พ.ศ. 2441 ได้มีการรวมกรมตรวจเข้ากับกรมสารบาญชี และมีพระบรมราชโองการโปรดเกล้าฯ ให้มิศเตอร์ ซีริเวตตคาแนค รับราชการในตำแหน่งอธิบดีพิเศษ กรมตรวจแลสารบาญชี กระทรวงพระคลังมหาสมบัติ ซึ่งต่อมาได้ถูกเรียกรวมเป็นอธิบดีกรมตรวจแลสารบาญชี

ปัจจุบันการตรวจเงินแผ่นดินเป็นไปตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญ ว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ได้กำหนดสาระของพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญดังกล่าว ประกอบด้วย อำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ได้แก่ การวางนโยบาย การให้คำปรึกษาและคำแนะนำ การเสนอแนะให้มีการแก้ไขข้อบกพร่องเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน การกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีพิจารณาในเรื่องวินัยทางงบประมาณและการคลัง การกำหนดโทษปรับทางการปกครอง การพิจารณาวินิจฉัยความผิดทางวินัยและงบประมาณและการคลังในฐานะที่เป็นองค์กรสูงสุด และการพิจารณาเลือกผู้สมควรดำรงตำแหน่งผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน และการจัดให้มีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินที่เป็นอิสระเพื่อดำเนินการเกี่ยวกับการบริหารบุคคล การงบประมาณ การปฏิบัติงาน และการดำเนินการอื่น

ดังนั้นการตรวจเงินแผ่นดินในปัจจุบันจึงเป็นองค์กรตรวจสอบที่เป็นอิสระและเป็นกลาง ประกอบด้วย คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน และสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน โดยให้เสนอรายงานผลการปฏิบัติงานต่อสภาผู้แทนราษฎร วุฒิสภา และคณะรัฐมนตรี และมีคณะกรรมการวินัยทางงบประมาณและการคลัง ซึ่งมีอำนาจหน้าที่พิจารณาและกำหนดโทษปรับทางการปกครองเบื้องต้นแก่เจ้าหน้าที่หรือพนักงานของหน่วยรับตรวจที่ฝ่าฝืนมาตรการเกี่ยวกับการควบคุมการเงินของรัฐ

ลักษณะการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

1. การตรวจสอบการเงิน เป็นการตรวจสอบการรับจ่าย การเก็บรักษา และการใช้จ่ายเงินและทรัพย์สินของหน่วยรับตรวจ ว่าเป็นไปตามกฎหมายและระเบียบที่เกี่ยวข้องหรือไม่

2. การตรวจสอบการจัดซื้อจัดจ้าง เป็นการตรวจสอบการจัดซื้อจัดจ้างพัสดุหรือทรัพย์สินของหน่วยรับตรวจ ว่าเป็นไปตามกฎหมายและระเบียบที่เกี่ยวข้องหรือไม่

3. การตรวจสอบสืบสวน เป็นการแสวงหาข้อเท็จจริงและรวบรวมพยานหลักฐาน ในกรณีที่การใช้จ่ายเงินของหน่วยรับตรวจมีเหตุอันควรสงสัยว่าจะมีการทุจริตหรือปฏิบัติไม่เป็นไปตามกฎหมายและระเบียบที่เกี่ยวข้อง

4. การตรวจสอบการจัดเก็บรายได้ เป็นการตรวจสอบการจัดเก็บภาษี ค่าธรรมเนียม และรายได้อื่นของหน่วยรับตรวจ ว่าไปตามกฎหมายและระเบียบที่เกี่ยวข้องหรือไม่

5. การตรวจสอบดำเนินงาน เป็นการตรวจสอบแผนงาน และโครงการของหน่วยรับตรวจ ว่ามีการดำเนินการเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของโครงการ โดยประหยัด คุ้มค่า และได้ผลตามเป้าหมายหรือไม่

6. การตรวจสอบเชิงป้องปราม เป็นการตรวจสอบในลักษณะที่เป็นการป้องกันหรือหยุดยั้งการกระทำที่อาจจะก่อให้เกิดความเสียหาย ความสูญเปล่า หรือความไม่คุ้มค่าในการใช้จ่ายเงินหรือทรัพย์สินของรัฐ

3. แนวคิดเกี่ยวกับการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

ความหมายของการพัฒนา

นิพัฒน์ ชัยวรมุขกุล (2555 : เว็บไซต์) ได้ให้ความหมายไว้ว่า การพัฒนา หมายถึง การทำให้เปลี่ยนแปลงไปในทางที่ดีขึ้น เจริญขึ้น สอดคล้องกับ พจน์ พจนพาณิชย์กุล (2556 : เว็บไซต์) ได้ให้ความหมายไว้ว่า การพัฒนา หมายถึง การทำให้ดีขึ้น หรือเป็นการเปลี่ยนแปลงเพื่อสิ่งที่ดีกว่า

ความหมายของคุณภาพการสอบบัญชี

จากการศึกษาเอกสารงานวิจัย และทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องพบว่ามีผู้ให้ความหมายของคุณภาพการสอบบัญชี ไว้ดังนี้

พยอม สิงห์เสน่ห์ (2545, น. 1-5) ได้ให้ความหมายไว้ว่า คุณภาพการสอบบัญชี หมายถึง งบการเงินที่ปราศจากข้อผิดพลาด ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยใช้ความรู้ความสามารถอย่างเต็มที่ และไม่ละเลยข้อผิดพลาดที่ตรวจพบ เพื่อให้งานสอบบัญชีมีคุณภาพ

มณฑิรา กิจสัมพันธ์วงศ์ (2550, น. 31) ได้ให้ความหมายไว้ว่า คุณภาพการสอบบัญชี หมายถึง การที่ผู้สอบบัญชีสามารถลดความคลุมเครือของงบการเงินที่จัดทำโดยกิจการ ลดความเสี่ยงที่ป้องกันได้ให้อยู่ในระดับที่สามารถยอมรับได้ และมีความน่าจะเป็นว่าผู้สอบบัญชีจะรายงานความผิดพลาดที่มีนัยสำคัญที่ได้รับรู้มา โดยที่ความผิดพลาดที่มีนัยสำคัญ อาจไม่สามารถถูกค้นพบได้อย่างสมบูรณ์ครบถ้วน

บุญช่วง ศรีธรราษฎร์, ไพรัช พรพันธ์เดชวิทยา และศรีรุ่งรัตน์ สุดสมบูรณ์ (2554, น. 53) ได้ให้ความหมายไว้ว่า คุณภาพการสอบบัญชี หมายถึง ความสามารถในการตรวจสอบและรายงานผลการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีอย่างเป็นอิสระ จากหลักฐานที่เพียงพอ มีความถูกต้องครบถ้วนในสาระสำคัญ เพื่อสร้างความเชื่อมั่นและเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน

สมพงษ์ พรอุปถัมภ์ (2554, น. 16-17) ได้ให้ความหมายไว้ว่า คุณภาพการสอบบัญชี หมายถึง เป็นผลรวมของปัจจัยหลักสองประการ คือ ความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชี (Competence) และความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี (Independence) โดยปัจจัยแรกขึ้นอยู่กับความรู้ด้านวิชาการ การฝึกอบรม ประสบการณ์ทำงานของผู้สอบบัญชีที่ทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถ

ตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิผล ส่วนปัจจัยที่สองนั้นขึ้นอยู่กับการปลูกฝังจรรยาบรรณทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชี สภาพแวดล้อมการทำงานและเศรษฐกิจที่ทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถเสนอความเห็นของผู้สอบบัญชีได้อย่างอิสระ

นุชรี มาสภา, สุวรรณ หวังเจริญเดช และไพลิน นิลนิยม (2556, น. 141) ได้ให้ความหมายไว้ว่า คุณภาพการสอบบัญชี หมายถึง ความสามารถในการตรวจสอบและรายงานผลการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบบัญชีอย่างเป็นอิสระจากหลักฐานที่เพียงพอ การแสดงความเห็นในงบการเงินของผู้สอบบัญชีในรายงานการสอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพในการสร้างความเชื่อมั่นในส่วนของความถูกต้อง และครบถ้วนในสาระสำคัญ และเป็นประโยชน์ในการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน

พวงพยอม วนาพัฒนสิน, ศุภพงษ์ ปิ่นเวหา และสุทธินา ปราชญ์ศรภูมิ (2555, น. 65) ได้ให้ความหมายไว้ว่า คุณภาพการสอบบัญชี หมายถึง การปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานกระบวนการสอบบัญชีและมาตรฐานการรายงานผลการสอบบัญชี คุณภาพการสอบบัญชีมีความสำคัญอย่างยิ่งที่จะทำให้ผู้สอบบัญชีมีความสามารถตรวจพบสิ่งผิดปกติในงบการเงิน และสามารถรายงานสิ่งที่ตรวจพบได้อย่างถูกต้องและเหมาะสมทำให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดความเชื่อมั่นในงบการเงินที่ใช้ว่าเป็นข้อมูลที่ช่วยในการตัดสินใจ

ธนาทิพย์ วัฒนสุชาติ, อิงอร นาชัยฤทธิ์ และจิราพรรณ ช่อรักษ์ (2557, น. 216) ได้ให้ความหมายไว้ว่า คุณภาพการสอบบัญชี หมายถึง คุณภาพการรายงานผลการดำเนินงานของผู้สอบบัญชีที่แสดงความเห็นต่องบการเงินจากการตรวจสอบอย่างเป็นอิสระ จากหลักฐานที่เพียงพอและเหมาะสมภายใต้มาตรฐานการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป หรืออีกนัยหนึ่งคือ คุณภาพการสอบบัญชีในการแสดงความเห็นในงบการเงินของผู้สอบบัญชี ในการสร้างความเชื่อมั่นในส่วนของความถูกต้องและครบถ้วนในสาระสำคัญ เพื่อเป็นประโยชน์ในการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน

จุฑารัตน์ คุณทุม, สุวรรณ หวังเจริญเดช และไพลิน นิลนิยม (2556, น. 81) ได้ให้ความหมายไว้ว่า คุณภาพการสอบบัญชี หมายถึง ผลสะท้อนให้เห็นถึงความสำคัญในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่สามารถปฏิบัติงานในความรับผิดชอบของตนเองเป็นไปตามมาตรฐานที่เกี่ยวข้องอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล แสดงออกซึ่งคุณภาพการสอบบัญชี ทั้งนี้หากงบการเงินที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ทำการตรวจสอบมีข้อผิดพลาดจะสื่อสารได้ว่างานสอบบัญชีนั้นมีคุณภาพต่ำ ซึ่งหมายความว่ามีความผิดพลาดในการปฏิบัติงานสอบบัญชี ทำให้เกิดข้อผิดพลาดในรายงานทางการเงินนั้น

ปุณยนุช คำหวาน, นภาภรณ์ พลนิกรกิจ และพรทิพย์ ชุ่มเมืองปัก (2557, น. 144-145) ได้ให้ความหมายไว้ว่า คุณภาพการสอบบัญชี หมายถึง การที่ผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีด้วยความถูกต้องครบถ้วนในส่วนที่เป็นสาระสำคัญและ

รายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีที่แสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงาน ตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงออกซึ่งความรอบรู้ได้เป็นอย่างดี และมีประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจในอนาคตของผู้ใช้ข้อมูลจากงบการเงิน

ลัดดาวัลย์ ยอดบัว และกนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินิทธิ์ (2560, น. 5) ได้ให้ความหมายไว้ว่า คุณภาพการสอบบัญชี หมายถึง การประเมินคุณภาพของการรายงานผลการดำเนินงานที่แสดงไว้ในรายงานทางการเงินเป็นสาระสำคัญทางภาษีอากร การรายงานการตรวจสอบรับรองบัญชีที่แสดงในงบการเงิน แสดงฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ในลักษณะของข้อมูลที่มีคุณค่าต่อผู้ใช้รายงานทางการเงิน หรือข้อมูลที่แสดงในรายงานทางการเงินจะต้องเป็นประโยชน์ มีคุณค่าต่อผู้ใช้รายงานทางการเงิน และเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน

De Angelo (1981, p. 186) ได้ให้ความหมายไว้ว่า คุณภาพการสอบบัญชี หมายถึง งานสอบบัญชีที่มีคุณภาพนั้น ผู้สอบบัญชีจะต้องสามารถตรวจพบข้อผิดพลาดในงบการเงินและสามารถรายงานข้อผิดพลาดที่ตรวจพบนั้นได้อย่างเป็นอิสระ ซึ่งการที่จะตรวจพบข้อผิดพลาดนั้นต้องขึ้นอยู่กับความรู้ความสามารถและการวางแผนในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี

Oraka, Azubike Onuora (2015, p. 71) ได้ให้ความหมายไว้ว่า คุณภาพการสอบบัญชี หมายถึง การได้มาซึ่งหลักฐานในการตรวจสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม ซึ่งถูกรวบรวมโดยผู้สอบบัญชีที่มีความเป็นอิสระ

Zidni Nada Alfadela (2017, p. 4) ได้ให้ความหมายไว้ว่า คุณภาพการสอบบัญชี หมายถึง กระบวนการตรวจสอบที่มีกฎเกณฑ์และเป็นระบบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานเกี่ยวกับการตรวจสอบงบการเงิน และการดำเนินงานอย่างเป็นกลาง กระทำโดยผู้สอบบัญชีที่มีความสามารถในการแสดงผลลัพธ์จากการตรวจสอบได้อย่างมีคุณภาพ

สรุปความหมายของการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชี หมายถึง ความสามารถในการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีให้เป็นไปตามกระบวนการหรือวิธีการสอบบัญชีที่เป็นมาตรฐาน เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานในการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถตรวจพบข้อผิดพลาดจากการตรวจสอบงบการเงินที่เป็นสาระสำคัญ และสามารถรายงานข้อผิดพลาดจากการตรวจสอบนั้นได้อย่างเป็นอิสระได้ดียิ่งขึ้น เพื่อให้เกิดความเชื่อมั่น มีคุณค่าและเป็นประโยชน์ในการตัดสินใจต่อผู้ใช้งบการเงิน

หลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน

คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินได้กำหนดประกาศหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินเพื่อเป็นแนวทางการปฏิบัติงานสำหรับผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีในสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน โดยหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน นำมาจากหลักการพื้นฐานสากลว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดินขององค์การสถาบันการตรวจสอบสูงสุดระหว่างประเทศ (International Organization of Supreme Audit Institutions : INTOSAI) เพื่อใช้ในการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน โดยมีรายละเอียดดังนี้

1. มาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินทั่วไป

1.1 ขอบเขตของมาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินทั่วไป

มาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินทั่วไปนี้จัดทำขึ้นเพื่อใช้ในการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งครอบคลุมการตรวจเงินแผ่นดินด้านการตรวจสอบการเงิน การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย และการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน การตรวจสอบการเงินเป็นการตรวจสอบการแสดงข้อมูลทางการเงินของหน่วยรับตรวจว่าเป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงิน และอาจรวมถึงการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมายเป็นการตรวจสอบการจัดเก็บรายได้ การรับ การใช้จ่าย การใช้ประโยชน์ การเก็บรักษา และการบริหารซึ่งเงิน ทรัพย์สิน สิทธิ และผลประโยชน์ของหน่วยรับตรวจหรือที่อยู่ในความครอบครองหรืออำนาจใช้จ่ายของหน่วยรับตรวจให้เป็นไปตามเกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบ การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานเป็นการตรวจสอบการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจเพื่อแสดงความเห็นว่าเป็นไปโดยประหยัด คุ้มค่า เกิดผลสัมฤทธิ์และมีประสิทธิภาพตามวัตถุประสงค์ที่หน่วยรับตรวจกำหนดไว้หรือไม่ และเพื่อจัดทำข้อเสนอแนะให้แก่หน่วยรับตรวจในการเพิ่มผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพในการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจ

บุคคลที่เกี่ยวข้องกับหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน ประกอบด้วย คณะกรรมการ ผู้ตรวจสอบ หน่วยรับตรวจ หน่วยงาน หรือผู้ที่เกี่ยวข้องอื่นตามที่กฎหมายกำหนด

1.2 การกำกับการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน

ผู้ตรวจสอบต้องดำเนินการตรวจสอบให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน หากความปรากฏต่อคณะกรรมการว่า การตรวจสอบไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน คณะกรรมการมีอำนาจสั่งให้ผู้ว่าการรับไปดำเนินการปรับปรุง แก้ไข หรือปฏิบัติให้ถูกต้องต่อไป ในกรณีที่หน่วยรับตรวจเห็นว่าผู้ตรวจสอบดำเนินการ

ตรวจสอบไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน หน่วยรับตรวจมีสิทธิยื่นคำร้องไปยังคณะกรรมการเพื่อพิจารณาวินิจฉัยต่อไป

ในกรณีที่หน่วยรับตรวจเห็นว่าหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินก่อให้เกิดปัญหาหรืออุปสรรคในการดำเนินงาน หรือยังไม่สอดคล้องกับกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี หรือแบบแผนการปฏิบัติราชการ หน่วยรับตรวจอาจแจ้งให้คณะกรรมการทราบและพิจารณาแก้ไขหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินหรือเสนอแนะให้มีการปรับปรุงแก้ไขกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี หรือแบบแผนการปฏิบัติราชการได้

ในกรณีที่ผู้ตรวจสอบได้ปฏิบัติหน้าที่ตามหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินนี้โดยสุจริต ย่อมได้รับความคุ้มครองตามกฎหมาย

2. มาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการตรวจสอบการเงิน

2.1 ขอบเขตของมาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการตรวจสอบการเงิน

มาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการตรวจสอบการเงินนี้ จัดทำขึ้นเพื่อใช้ในการตรวจสอบการเงิน โดยสามารถดำเนินการได้ทั้งในลักษณะการตรวจสอบที่เกี่ยวเนื่องกับการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน หรือการตรวจสอบการเงินโดยเฉพาะแต่เพียงอย่างเดียว

การตรวจสอบการเงิน หมายถึง การตรวจสอบการแสดงข้อมูลทางการเงินของหน่วยรับตรวจว่าเป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงิน และอาจรวมถึงการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมายที่มีผลกระทบต่อการกำหนดจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลที่มีสาระสำคัญในรายงานการเงิน

หน่วยงานของรัฐ หมายถึง หน่วยงานของรัฐตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ

แม่บทการรายงานทางการเงิน หมายถึง มาตรฐานการบัญชีที่หน่วยรับตรวจใช้ในการจัดทำรายงานทางการเงิน ได้แก่ มาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ มาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป หรือมาตรฐานการบัญชีอื่นที่หน่วยงานของรัฐกำหนด

รายงานการเงิน หมายถึง รายงานการเงินตามรอบระยะเวลาบัญชีที่หน่วยงานของรัฐต้องจัดทำขึ้น ซึ่งรายงานการเงินอย่างน้อยต้องประกอบด้วย งบแสดงฐานะการเงินและงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินทั้งเงินงบประมาณ เงินนอกงบประมาณ และเงินอื่นใด รวมถึงการก่อหนี้ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กระทรวงการคลังกำหนด ตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ

รายงานการเงินแผ่นดินประจำปี หมายถึง รายงานการเงินประจำปีงบประมาณที่กระทรวงการคลังต้องจัดทำขึ้น อย่างน้อยต้องประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงิน งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ งบกระแสเงินสด และรายงานการรับจ่ายเงินประจำปีงบประมาณ ทั้งนี้ ตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ

สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ หมายถึง การที่ผู้บริหารของหน่วยรับตรวจได้ให้การรับรองรายงานการเงินอย่างชัดเจนหรือโดยนัยถือได้ว่าได้มีการรับรอง ซึ่งผู้ตรวจสอบนำมาใช้ในการพิจารณาว่าการแสดงข้อมูลหรือการไม่แสดงข้อมูลในรายงานการเงินนั้นขัดต่อข้อเท็จจริงหรือไม่

2.2 หลักการพื้นฐานในการตรวจสอบการเงิน

การตรวจสอบการเงินมีวัตถุประสงค์โดยรวม เพื่อให้ได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่ารายงานการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ซึ่งช่วยให้ผู้ตรวจสอบสามารถแสดงความเห็นได้ว่า รายงานการเงินได้จัดทำขึ้นในสาระสำคัญตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ และการปฏิบัติงานตรวจสอบ รวมทั้งการรายงานผลการตรวจสอบตามข้อเท็จจริงที่ตรวจพบตามแนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐที่สำนักงานกำหนดและมาตรฐานการสอบบัญชีที่สภาวิชาชีพบัญชีประกาศกำหนด การตรวจสอบการเงินรวมถึงการตรวจสอบ ดังต่อไปนี้

2.2.1 การตรวจสอบบัญชีของรัฐหรือบัญชีของหน่วยรับตรวจหรือรายงานทางการเงินอื่น ซึ่งไม่จำเป็นต้องจัดทำขึ้นให้สอดคล้องกับจุดมุ่งหมายทั่วไปของแม่บทการรายงานทางการเงิน

2.2.2 การตรวจสอบการจัดทำ การอนุมัติ การบริหารงบประมาณ และการตัดสินใจอื่นในการจัดสรรทรัพยากร รวมถึงการดำเนินการที่เกี่ยวข้อง

2.2.3 การตรวจสอบนโยบาย แผนงาน หรือกิจกรรม ที่กำหนดขึ้นโดยกฎหมายหรือแหล่งที่มาของเงินทุน

2.2.4 การตรวจสอบขอบเขตความรับผิดชอบที่กำหนดขึ้นตามกฎหมาย

2.2.5 การตรวจสอบรายงานการเงินแผ่นดินประจำปีงบประมาณและบัญชีทุนสำรองเงินตราประจำปี และแสดงความเห็นว่าเป็นไปตามกฎหมายและตามความเป็นจริงหรือไม่

2.2.6 การตรวจสอบการจัดเก็บรายได้ การรับ การใช้จ่าย การใช้ประโยชน์ การเก็บรักษาและการบริหารซึ่งเงิน ทรัพย์สิน หนี้สิน สิทธิ และผลประโยชน์ของหน่วยรับตรวจหรือที่อยู่ในความครอบครองหรืออำนาจใช้จ่ายของหน่วยรับตรวจว่าเป็นไปตามเกณฑ์ที่ใช้ในการ

ตรวจสอบตามคำนิยามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย หรือไม่

2.2.7 การสอบทานข้อมูลทางการเงินระหว่างกาล ตามมาตรฐานงานสอบทานสำหรับรัฐวิสาหกิจที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 รวมทั้งหลักเกณฑ์ของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และสำหรับรัฐวิสาหกิจซึ่งไม่ใช่บริษัทมหาชนจำกัด ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ตามระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการบัญชีและการเงินของรัฐวิสาหกิจ พ.ศ. 2548

2.2.8 การตรวจสอบอื่นที่เกี่ยวเนื่องกับรายงานการเงิน ซึ่งกฎหมายกำหนดให้สำนักงานเป็นผู้ตรวจสอบหรือหน่วยงานอื่นใดหรือกิจการใดที่กฎหมายกำหนดให้มีสิทธิร้องขอให้สำนักงานเป็นผู้ตรวจสอบ

2.3 การให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล (reasonable assurance)

ในการตรวจสอบรายงานการเงิน ผู้ตรวจสอบต้องได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่ารายงานการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลเป็นความเชื่อมั่นในระดับสูง ซึ่งเกิดขึ้นเมื่อผู้ตรวจสอบได้รวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เพื่อลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้ อย่างไรก็ตามความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลไม่ใช่ความเชื่อมั่นในระดับสูงสุด เนื่องจากการตรวจสอบมีข้อจำกัดสืบเนื่อง ซึ่งทำให้หลักฐานการสอบบัญชีส่วนใหญ่ที่ผู้ตรวจสอบใช้ในการสรุปผลและแสดงความเห็นนั้นมีลักษณะที่ต้องใช้ดุลพินิจมากกว่าที่จะเป็นหลักฐานที่ให้ข้อสรุปในตัวเอง

2.4 การให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด (limited assurance)

การสอบทานรายงานการเงินหรือการปฏิบัติงานอื่นที่มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้ตรวจสอบลดความเสี่ยงของการให้ความเชื่อมั่นให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ แต่ยังมีความเสี่ยงสูงกว่าการให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงข้อสรุปจากวิธีปฏิบัติที่ผู้ตรวจสอบปฏิบัติและหลักฐานที่ได้รับในรูปแบบที่แสดงว่ามีเรื่องที่ทำให้ผู้ตรวจสอบเชื่อว่าข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่นมีการแสดงข้อมูลขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่

2.5 ความมีสาระสำคัญ (materiality)

กรณีที่ปรากฏว่ามีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงรวมถึงการไม่แสดงข้อมูลด้วย กรณีดังกล่าวจะมีสาระสำคัญหรือไม่ ก็ต่อเมื่อการแสดงข้อมูลหรือการไม่แสดงข้อมูลนั้นขัดต่อข้อเท็จจริงรายการหนึ่งรายการใดหรือทุกรายการ ซึ่งเมื่อนำข้อเท็จจริงดังกล่าวมาพิจารณาโดยรวมแล้วจะสามารถคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลว่ามีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้

รายงานการเงิน สำหรับภาครัฐ ความมีสาระสำคัญไม่ได้จำกัดอยู่ที่การตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้รายงานการเงินเท่านั้น เนื่องจากรัฐบาลอาจต้องดำเนินการตามแผนงานที่ได้วางไว้ หรือในบางครั้งรัฐบาลต้องให้เงินอุดหนุนหรือให้ความช่วยเหลือที่จำเป็น โดยทั่วไปแล้วในหน่วยงานภาครัฐ ความมีสาระสำคัญเชิงคุณภาพมีบทบาทมากกว่าในหน่วยงานประเภทอื่น ซึ่งอาจเป็นผลกระทบมาจากการเมือง สังคม และอื่น ๆ นอกจากนี้การประเมินความมีสาระสำคัญรวมถึงการพิจารณาผลกระทบในด้านต่าง ๆ เมื่อมีหรือไม่มีการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล และปัจจัยเชิงคุณภาพอื่นในการตรวจสอบเฉพาะกรณีเป็นสิ่งสำคัญในการใช้ดุลพินิจของผู้ตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบควรนำหลักการของความมีสาระสำคัญไปใช้ทั้งในการวางแผนและการปฏิบัติงานตรวจสอบ และในการประเมินผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบในการตรวจสอบและการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ยังไม่ได้แก้ไข (ถ้ามี) ในรายงานการเงินและในการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชี

2.6 การใช้ดุลพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (professional judgment)

ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบควรนำแนวคิดเรื่องการใช้ดุลพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพมาใช้ตลอดกระบวนการตรวจสอบ โดยนำความรู้หรือทักษะที่ได้จากการฝึกอบรม และประสบการณ์ในด้านต่าง ๆ ในบริบทของมาตรฐานการสอบบัญชี มาตรฐานการบัญชี และข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องไปใช้ในการตัดสินใจอย่างรอบคอบในการปฏิบัติงานได้อย่างเหมาะสมในแต่ละสถานการณ์ของงานตรวจสอบ ในการวางแผน การปฏิบัติงานตรวจสอบ การสรุปผล และการรายงานผลการตรวจสอบรายงานการเงิน ให้ผู้ตรวจสอบใช้ดุลพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ โดยตระหนักว่าอาจมีสถานการณ์ที่ทำให้รายงานการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

2.7 การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (professional skepticisms)

ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบควรมีการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพตลอดกระบวนการตรวจสอบ โดยมีทัศนคติและความนึกคิดในการตั้งข้อสงสัย การใช้วิจารณญาณในการประเมินสถานการณ์ที่อาจชี้ให้เห็นถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้นจากข้อผิดพลาดหรือการทุจริตและการประเมินหลักฐานการตรวจสอบอย่างระมัดระวังในการวางแผน การปฏิบัติงานตรวจสอบ การสรุปผล และการรายงานผลการตรวจสอบรายงานการเงิน ให้ผู้ตรวจสอบใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ โดยตระหนักว่าอาจมีสถานการณ์ที่ทำให้รายงานการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

2.8 การดำเนินการตรวจสอบการเงิน

การตรวจสอบการเงินมีขั้นตอนหลักอย่างน้อยดังต่อไปนี้ การจัดทำหนังสือยืนยันการปฏิบัติงานสอบบัญชี การวางแผนการตรวจสอบ การปฏิบัติงานตรวจสอบ และการรายงานผลการตรวจสอบ

2.8.1 การจัดทำหนังสือยืนยันการปฏิบัติงานสอบบัญชี

ก่อนการปฏิบัติงานตรวจสอบ ให้ผู้ตรวจสอบจัดทำหนังสือยืนยันการปฏิบัติงานสอบบัญชีถึงหน่วยรับตรวจ เพื่อให้ผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของหน่วยรับตรวจรับทราบและเห็นชอบซึ่งหนังสือดังกล่าวต้องมีเนื้อหาสาระอย่างน้อยดังต่อไปนี้

2.8.1.1 วัตถุประสงค์และขอบเขตการตรวจสอบรายงานการเงิน

2.8.1.2 ความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบ

2.8.1.3 ความรับผิดชอบของผู้บริหาร

2.8.1.4 การระบุเกี่ยวกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องในการจัดทำรายงานการเงิน

2.8.1.5 การอ้างถึงรูปแบบและเนื้อหาที่ต้องการของรายงานใด ๆ ที่ออกโดยผู้ตรวจสอบ

2.8.1.6 ข้อความที่ระบุว่ารูปแบบและเนื้อหาของรายงานอาจจำเป็นต้องปรับเปลี่ยนอันเนื่องมาจากผลการตรวจสอบ

ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของหน่วยรับตรวจที่กำหนดในหนังสือยืนยันการปฏิบัติงานสอบบัญชีนั้น ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลจะต้องได้รับทราบและเข้าใจว่าตนมีความรับผิดชอบ ดังนี้

1. การจัดทำรายงานการเงินให้เป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรวมถึงการนำเสนอรายงานการเงินดังกล่าวโดยถูกต้องตามที่ควร

2. การควบคุมภายในที่ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของหน่วยรับตรวจ พิจารณาว่าจำเป็นเพื่อให้สามารถจัดทำรายงานการเงินที่ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด และ

3. การจัดเตรียมการเข้าถึงข้อมูลทั้งหมดที่ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของหน่วยรับตรวจตระหนักว่าเกี่ยวข้องกับการจัดทำรายงานการเงิน เช่น การบันทึกบัญชี เอกสารหลักฐาน และข้อมูลอื่น ข้อมูลเพิ่มเติมที่ผู้ตรวจสอบอาจขอจากผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของหน่วยรับตรวจเพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบ และการเข้าถึงบุคคลต่าง ๆ ที่

เกี่ยวข้องของหน่วยรับตรวจได้อย่างไม่มีข้อจำกัด ซึ่งผู้ตรวจสอบพิจารณาว่าจำเป็นที่จะต้องได้รับหลักฐานการสอบบัญชีจากบุคคลเหล่านั้น

2.8.2 การวางแผนการตรวจสอบ

เพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล การวางแผนการตรวจสอบ ควรมีขั้นตอนหลัก ดังนี้

2.8.2.1 การทำความเข้าใจหน่วยรับตรวจและสภาพแวดล้อมของหน่วยรับตรวจ รวมถึงการควบคุมภายใน

2.8.2.2 การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับงบการเงิน (financial statement level) และในระดับสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองไว้ (assertion level)

2.8.2.3 การกำหนดความมีสาระสำคัญในการวางแผนและการปฏิบัติงานตรวจสอบการเงิน

2.8.2.4 การจัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวมเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ ซึ่งแผนการสอบบัญชีโดยรวมต้องได้รับการบันทึกและปรับให้เป็นปัจจุบันตามความจำเป็นในระหว่างการปฏิบัติงานตรวจสอบ

2.8.3 การปฏิบัติงานตรวจสอบ

2.8.3.1 การเปิดตรวจ ให้ผู้ตรวจสอบจัดทำหนังสือถึงหน่วยรับตรวจเพื่อแจ้งการเปิดตรวจและในการเข้าตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบต้องแสดงบัตรประจำตัวต่อบุคคลที่เกี่ยวข้อง

2.8.3.2 การปฏิบัติงานตรวจสอบ เพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล และได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ให้ผู้ตรวจสอบปฏิบัติงานให้เป็นไปตามแผนการสอบบัญชีโดยรวมที่กำหนดไว้ และใช้วิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมในแต่ละสถานการณ์ ทั้งนี้ เพื่อให้ผู้ตรวจสอบสามารถได้ข้อสรุปอย่างมีเหตุผลในการแสดงความเห็นของผู้ตรวจสอบ

2.8.3.3 การสื่อสารกับหน่วยรับตรวจ และการเปิดโอกาสให้หน่วยรับตรวจชี้แจง โดยระหว่างการตรวจสอบให้ผู้ตรวจสอบสื่อสารกับผู้รับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจตลอดกระบวนการตรวจสอบ เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลประกอบการตรวจสอบ โดยการสื่อสารอาจกระทำได้ทั้งเป็นลายลักษณ์อักษรหรือด้วยวาจา หากผู้ตรวจสอบพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่รวบรวมได้ในระหว่างการตรวจสอบ ให้ผู้ตรวจสอบแจ้งผู้รับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจที่รับผิดชอบทราบอย่างทันท่วงทีหากไม่ขัดต่อกฎหมายหรือข้อบังคับที่จำกัดเรื่อง

การสื่อสาร และขอให้ผู้รับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจที่รับผิดชอบชี้แจงหรือแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง หากผู้รับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจที่รับผิดชอบปฏิเสธที่จะแก้ไขตามที่ผู้ตรวจสอบแจ้ง ผู้ตรวจสอบต้องทำความเข้าใจในเหตุผลของผู้รับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจที่รับผิดชอบที่ไม่ทำการแก้ไข และทำการประเมินว่างบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ รวมถึงให้ผู้ตรวจสอบจัดให้มีการประชุมกับผู้รับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจเพื่อสรุปผลการตรวจสอบ โดยให้โอกาสผู้รับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจได้อธิบายข้อเท็จจริง ชี้แจงเหตุผล และแสดงพยานหลักฐานซึ่งผู้รับตรวจอาจจัดส่งให้ภายหลังการประชุมก็ได้แต่ต้องภายในระยะเวลาที่ผู้ตรวจสอบกำหนด แต่ทั้งนี้ต้องก่อนการออกรายงานผลการตรวจสอบ

2.8.4 การรายงานผลการตรวจสอบ

2.8.4.1 รายงานของผู้สอบบัญชี แบบรายงานของผู้สอบบัญชีอย่างน้อยต้องประกอบด้วย

(ก) ชื่อรายงาน

(ข) ชื่อผู้รับรายงาน

(ค) ความเห็น

(ง) เกณฑ์ในการแสดงความเห็น

(จ) ความรับผิดชอบของผู้บริหารต่อรายงานการเงิน

(ฉ) ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบรายงานการเงิน

(ช) ลายมือชื่อของผู้มีอำนาจลงนามในรายงานของผู้สอบบัญชี

(ซ) วันที่ในรายงาน

เนื้อหารายงานของผู้สอบบัญชีและความเห็นต่อรายงานการเงินของหน่วยรับตรวจให้เป็นไปตามแนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐที่สำนักงานกำหนด และมาตรฐานการสอบบัญชีที่สภาวิชาชีพบัญชีประกาศกำหนด

2.8.4.2 ในการตรวจสอบหากผู้ตรวจสอบพบข้อบกพร่อง ดังต่อไปนี้ ให้ผู้ตรวจสอบจัดทำรายงานข้อเสนอแนะแยกต่างหากจากรายงานของผู้สอบบัญชีและเสนอผู้ว่าการหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายจากผู้ว่าการเพื่อดำเนินการตามหน้าที่และอำนาจต่อไป

2.8.4.2.1 การไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี หรือแบบแผนการปฏิบัติราชการ เมื่อการแสดงข้อมูลนั้นมีผลกระทบต่อรายการที่แสดงในรายงานการเงิน

2.8.4.2.2 การไม่จัดทำบัญชีและรายงานการเงินตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ

2.8.4.2.3 การไม่จัดทำบัญชีและรายงานการเงินตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป

2.8.4.2.4 การไม่จัดทำบัญชีและรายงานการเงินตามที่กฎหมายว่าด้วยการบริหารทุนหมุนเวียนกำหนด

2.8.4.2.5 การไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานและหลักเกณฑ์ที่กระทรวงการคลังกำหนดเกี่ยวกับการควบคุมภายในและการบริหารจัดการความเสี่ยง

2.8.5 ระยะเวลาในการตรวจสอบรายงานการเงิน

ให้สำนักงานหรือผู้สอบบัญชีที่สำนักงานเห็นชอบตรวจสอบรายงานการเงินที่หน่วยงานของรัฐส่งให้ภายในระยะเวลาตามที่กฎหมายกำหนด

2.8.6 การแจ้งผลการตรวจสอบ

ผู้ว่าการหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายจากผู้ว่าการต้องแจ้งผลการตรวจสอบเป็นหนังสือพร้อมรายงานการตรวจสอบให้หน่วยรับตรวจหรือผู้รับตรวจตามแบบที่กำหนด

2.9 การเผยแพร่ผลการตรวจสอบ

การเปิดเผยหรือเผยแพร่ข้อความ ข้อเท็จจริง หรือข้อมูลที่ได้จากการตรวจสอบหรือการปฏิบัติหน้าที่ มีดังต่อไปนี้

2.9.1 การเปิดเผยต่อสาธารณชน ซึ่งหากอยู่ในระหว่างการตรวจสอบให้เปิดเผยได้เฉพาะกรณีเพื่อประโยชน์ในการระงับความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นแก่ทางราชการ แต่จะต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขตามที่คณะกรรมการกำหนด

2.9.2 การเปิดเผยข้อมูลในเรื่องที่ผลการตรวจสอบเสร็จสิ้นแล้ว ให้เปิดเผยเฉพาะสรุปผลการตรวจสอบที่เสร็จสิ้นโดยไม่ระบุชื่อบุคคลที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิด

การเปิดเผยรายงานการตรวจสอบและการให้เอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบให้แก่หน่วยงานของรัฐที่มีอำนาจในการร้องขอข้อมูลให้เป็นไปตามที่คณะกรรมการกำหนด

2.10 การติดตามผลการตรวจสอบ

ผู้ตรวจสอบต้องติดตามการดำเนินการของหน่วยรับตรวจตามข้อสังเกตหรือข้อเสนอแนะที่ได้ให้ไว้ภายในระยะเวลาที่กำหนด

องค์ประกอบของการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินได้กำหนดแนวปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบการเงินของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (ปรับปรุงครั้งที่ 1 พ.ศ. 2563) ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์ในการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้ตรวจสอบบัญชี เพื่อเป็นการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินให้เป็นมาตรฐานและเป็นที่ยอมรับมากยิ่งขึ้น ประกอบด้วย 3 ด้าน ดังนี้

1. ด้านการวางแผนการตรวจสอบ ประกอบด้วย

1.1 ผู้ตรวจสอบบัญชีงวดปัจจุบันต้องจัดทำกระดาษทำการที่แสดงให้เห็นว่าได้มีการสื่อสารกับผู้ตรวจสอบบัญชีคนก่อนของหน่วยรับตรวจเกี่ยวกับประเด็นดังต่อไปนี้

1.1.1 ประเด็นและปัญหาการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีคนก่อน

1.1.2 ข้อสังเกตจากการสอบทานกระดาษทำการของผู้สอบบัญชีคนก่อน

1.1.3 การสรุปผลการตรวจสอบในรอบบัญชีที่ผ่านมาของผู้สอบบัญชีคนก่อนมีหลักฐานอย่างเพียงพอและเหมาะสม

1.1.4 สอบทานยอดยกมาว่าไม่ได้แสดงข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่อาจส่งผลกระทบต่อรายงานการเงินงวดปีปัจจุบัน และสอบทานยอดคงเหลือสิ้นงวดของงวดบัญชีก่อนว่าได้มีการยกมาในงวดบัญชีปัจจุบันอย่างถูกต้อง

1.2 ในการยืนยันการปฏิบัติงานสอบบัญชีกับหน่วยรับตรวจต้องมีเอกสารหลักฐานที่แสดงถึงขั้นตอนการปฏิบัติงานที่เป็นไปตามระเบียบและคำสั่งที่เกี่ยวข้อง

1.3 เนื้อหาในหนังสือยืนยันการปฏิบัติงานสอบบัญชี (คู่ฉบับ) ที่ได้รับคืนจากหน่วยรับตรวจ (Engagement Letter) เป็นไปตามแบบที่สำนักงานกำหนด และผู้มีอำนาจของหน่วยรับตรวจเป็นผู้ลงนาม

1.4 ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องจัดทำกระดาษทำการที่แสดงให้เห็นถึงความเหมาะสมของการมอบหมายงานให้กับผู้ตรวจสอบแต่ละด้านแต่ละคนแต่ละงานว่าเป็นไปตามที่สำนักงานกำหนด

1.5 บุคลากรที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ รวมทั้งที่ปรึกษาและผู้เชี่ยวชาญภายนอกได้จัดทำแบบประเมินความเป็นอิสระตามแบบที่สำนักงานกำหนด

1.6 ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องจัดทำกระดาษทำการเกี่ยวกับการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่อรายงานการเงิน เพื่อวางแผนการตอบสนองต่อความเสี่ยงดังกล่าวอย่างเหมาะสม ได้แก่

1.6.1 กระดาษทำการความรู้และความเข้าใจหน่วยรับตรวจและสภาพแวดล้อมของหน่วยรับตรวจ

1.6.2 กระดาษทำการระบุความเสี่ยงเกี่ยวกับการทุจริต

1.6.3 กระดาษทำการระบุความเสี่ยงจากความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่อง

1.6.4 กระดาษทำการประเมินความเสี่ยงและการตอบสนองต่อความเสี่ยง

1.6.5 กระดาษทำการกำหนดความมีสาระสำคัญ

1.6.6 กระดาษทำการระบุความมีสาระสำคัญเฉพาะประเภทของรายการยอดคงเหลือตามบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล

1.6.7 กระดาษทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบงบแสดงฐานะการเงินและงบแสดงผลการดำเนินงาน

1.6.8 แผนการสอบบัญชีโดยรวมที่กลุ่มผู้ตรวจสอบได้ลงนามแล้ว

1.7 ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องจัดทำกระดาษทำการที่แสดงถึงวิธีการตอบสนองความเสี่ยง (วิธีการตรวจสอบ) ที่มีความเพียงพอและเหมาะสมของประมาณการบัญชีที่มีความเสี่ยงสูง

1.8 ในการตรวจสอบต้องจัดทำรายงานการประชุมและแผนการตรวจสอบบัญชีโดยรวมที่แสดงถึงผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบมีส่วนร่วมและมีการประชุมร่วมกันในการวางแผนการตรวจสอบระหว่างกลุ่มผู้ตรวจสอบ ผู้บริหารงานรวจสอบ และผู้บริหารระดับสูง

1.9 เมื่อมีข้อบกพร่องในระบบการควบคุมภายในในปีก่อน กลุ่มผู้ตรวจสอบได้มีการพิจารณาผลกระทบของข้อบกพร่องดังกล่าวต่อการวางแผนการตรวจสอบในปีปัจจุบันแล้ว

1.10 สำหรับการตรวจสอบหน่วยรับตรวจที่มีลักษณะเป็นกลุ่มกิจการ ผู้ตรวจสอบต้องจัดทำกระดาษทำการเกี่ยวกับแนวทางการสื่อสาร การควบคุมดูแล และการปฏิบัติงานตรวจสอบของกิจการอื่นภายในกลุ่มกิจการเดียวกัน เพื่อแสดงความเห็นต่อรายงานการเงินรวม

2. ด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบ ประกอบด้วย

2.1 แนวการตรวจสอบที่จัดทำต้องแสดงให้เห็นว่าผู้ตรวจสอบมีการปรับแผนการตรวจสอบ เพื่อตอบสนองต่อประเด็นในรายงานการเงินหรือต่อความเสี่ยงที่เกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงของหน่วยรับตรวจในระหว่างปีปัจจุบันที่มีสาระสำคัญอย่างเพียงพอเหมาะสม

2.2 ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องจัดทำกระดาษทำการที่สะท้อนการปฏิบัติงานและข้อสรุปที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่สำคัญ ได้แก่ เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters) รายการที่ใช้ดุลยพินิจ ประมาณการทางบัญชีที่สำคัญ และรายการที่ผลการประเมินความเสี่ยงอยู่ในระดับสูง

2.3 กรณีใช้ผู้สอบบัญชีจากต่างสำนักงานต้องมีเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติงานในการประเมินความน่าเชื่อถือของผู้สอบบัญชีอื่น

2.4 มีเอกสารหลักฐานที่แสดงถึงการปฏิบัติงานของผู้บริหารงานตรวจสอบว่าได้มีการสอบทานความเหมาะสมของกระดาษทำการที่ใช้ในการปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น

2.5 มีกระดาษทำการหรือหลักฐานที่แสดงถึงวิธีการปฏิบัติงานที่เกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำและนำเสนอรายงานการเงินของหน่วยรับตรวจ เช่น การสอบทานรูปแบบการนำเสนอรายงานการเงินตามข้อกำหนดของหน่วยกำกับดูแล

2.6 จัดทำรายงานการประชุมเพื่อเป็นหลักฐานว่าผู้บริหารงานตรวจสอบได้ปรึกษาหารือกับผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบในเรื่องที่มีข้อโต้แย้ง เรื่องที่ยากหรือซับซ้อน ซึ่งกระทบต่อการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชี และการนำเสนอรายงานการเงิน

2.7 มีหลักฐานการปรึกษาหารือกับผู้ที่รับผิดชอบในการให้คำปรึกษาภายในสำนักงาน และหารือที่ปรึกษาหรือผู้เชี่ยวชาญภายนอกในเรื่องที่ยากมีข้อโต้แย้ง หรือมีความเห็นที่แตกต่าง ตลอดจนข้อสรุปที่เหมาะสม

2.8 มีหลักฐานหรือจัดทำสรุปกระดาษทำการที่เกี่ยวกับรายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่พบระหว่างการตรวจสอบ ทั้งที่มีการปรับปรุงแล้วและที่ไม่ได้รับการปรับปรุง

2.9 จัดทำสรุปกระดาษทำการหรือมีหลักฐานในเรื่องหรือประเด็นที่เกี่ยวกับรายงานของผู้สอบบัญชีที่สื่อสารกับผู้บริหารหรือคณะกรรมการตรวจสอบของหน่วยรับตรวจหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอื่นในขั้นตอนสรุปผลการตรวจสอบ ได้แก่

2.9.1 เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

2.9.2 ไม่มีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบหรือมี แต่มีข้อกำหนดทางกฎหมายไม่ให้สื่อสาร

2.9.3 การจำกัดขอบเขตโดยผู้บริหารและไม่สามารถใช้วิธีการตรวจสอบอื่นได้

2.9.4 สถานการณ์ที่ทำให้คาดการณ์ว่าจะแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

2.9.5 การนำเสนอวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์หรือวรรคเรื่องอื่น

2.9.6 ข้อมูลอื่นมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และผู้บริหารปฏิเสธการแก้ไข

2.9.7 การละเว้นการเปิดเผยข้อมูลที่สำคัญ

3. ด้านการรายงานผลการตรวจสอบ ประกอบด้วย

3.1 ผู้ตรวจสอบบัญชีจัดทำร่างรายงานของผู้สอบบัญชีอย่างเหมาะสมและเป็นไปตามแบบที่สำนักงานกำหนด

3.2 ผู้ตรวจสอบบัญชีจัดทำรายงานอื่นที่เกี่ยวข้อง เช่น รายงานที่เสนอต่อหน่วยงานกำกับดูแล

3.3 ผู้บริหารงานตรวจสอบได้สอบทานรายงานการเงินและร่างรายงานของผู้สอบบัญชีรวมถึงข้อมูลอื่นตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง

3.4 เนื้อหาในหนังสือรับรองของผู้บริหาร การลงนามต้องกระทำโดยผู้มีอำนาจของหน่วยรับตรวจ (Representation Letter) และวันที่ในหนังสือรับรองเป็นวันเดียวกับวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี

3.5 ผู้บริหารงานตรวจสอบได้พิจารณากระดาษทำการในเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องของหน่วยรับตรวจ และมีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องในหมายเหตุประกอบรายงานการเงินอย่างเพียงพอตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง

3.6 รายงานของผู้สอบบัญชีไม่มีการลงนามจนกว่าความเห็นที่ไม่ตรงกันระหว่างผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบและผู้บริหารงานตรวจสอบจะได้ข้อยุติ โดยปฏิบัติตามขั้นตอนของสำนักงาน สำหรับกรณีความเห็นที่แตกต่างกัน

4. แนวคิดเกี่ยวกับทักษะทางวิชาชีพ

ความหมายของทักษะทางวิชาชีพ

จากการศึกษาเอกสารงานวิจัยและทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องได้มีผู้ให้ความหมายทักษะทางวิชาชีพ ดังนี้

นันทวรรณ วงค์ไชย (2552, น. 2) ได้ให้ความหมายไว้ว่า ทักษะทางวิชาชีพ หมายถึง ส่วนประกอบของทักษะที่ต้องมีเพื่อให้มีคุณสมบัติเป็นนักบัญชีมืออาชีพ ประกอบด้วย ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านบุคคล ด้านสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร ด้านการจัดการองค์กร สิ่งซึ่งเหล่านี้ล้วนแล้วแต่จำเป็นที่จะเข้ามาเป็นตัวช่วยในการสร้างทักษะทางวิชาชีพของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

อัมพร เที่ยงตระกูล (2557, น. 6) ได้ให้ความหมายไว้ว่า ทักษะทางวิชาชีพ หมายถึง ความสามารถพิเศษนอกเหนือจากความรู้ทางวิชาชีพที่ผู้สอบบัญชีควรมี เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี

ปริยากร ปริโยทัย และสุภัทรษร ทวีจันทร์ (2560, น. 10) ได้ให้ความหมายไว้ว่า ทักษะทางวิชาชีพ หมายถึง ความสามารถและความชำนาญประเภทต่าง ๆ ที่จำเป็นต่อการนำความรู้ทาง

วิชาชีพ ทักษะ ค่านิยม จรรยาบรรณ ทัศนติ และแนวคิดทางวิชาชีพไปปฏิบัติได้อย่างเหมาะสม และมีประสิทธิภาพ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจำเป็นต้องมีทักษะจำนวนหนึ่งรวมทั้งทักษะเฉพาะด้าน และทักษะในการทำงานเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

นุจรี อร่ามรัตนพันธุ์ (2561, น. 13) ได้ให้ความหมายไว้ว่า ทักษะทางวิชาชีพ หมายถึง ความสามารถประเภทต่าง ๆ ที่จำเป็นต่อการนำความรู้ทางวิชาชีพ ทักษะ ค่านิยม จรรยาบรรณ และทัศนติทางวิชาชีพไปปฏิบัติได้อย่างเหมาะสมและมีประสิทธิภาพภายใต้สภาพแวดล้อมทางวิชาชีพ

เมฑิณี เมษสุวรรณ, ศุภรักษ์ จันทร์จรัสจิตต์ และกฤตยาวดี เกตุวงศา (2562, น. 182) ได้ให้ความหมายไว้ว่า ทักษะทางวิชาชีพ หมายถึง ความสามารถพิเศษในการปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี เพื่อให้ผลงานมีคุณภาพมากขึ้น

ชลิดา ลิ้นจี่, กนกมณี หอมแก้ว และสุภาพร บุญเอี่ยม (2563, น. 36) ได้ให้ความหมายไว้ว่า ทักษะทางวิชาชีพ หมายถึง ความรู้ความสามารถที่จำเป็นต่อวิชาชีพบัญชี โดยการนำความรู้ ค่านิยม จริยธรรม และแนวคิดทางวิชาชีพไปปฏิบัติให้เกิดประสิทธิภาพและเกิดประสิทธิผล

จากคำนิยามความหมายดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้น สรุปได้ว่า ทักษะทางวิชาชีพ หมายถึง ความสามารถและทักษะพิเศษเฉพาะด้านของบุคคล หรือของกลุ่มบุคคลที่ทำงานในวิชาชีพสอบบัญชี โดยการนำความรู้ ค่านิยม จริยธรรม และแนวคิดทางวิชาชีพไปปฏิบัติให้เกิดประสิทธิภาพและเกิดประสิทธิผลในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี

องค์ประกอบของทักษะทางวิชาชีพ

ตามมาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (International Education Standards for Professional Accountants : IES) ฉบับที่ 3 เรื่องทักษะทางวิชาชีพ ได้กำหนดส่วนประสมของทักษะที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องมีเพื่อให้มีคุณสมบัติเป็นผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ดี ประกอบด้วยทักษะ 5 ด้าน ได้แก่ (สภาวิชาชีพบัญชี, 2548 : เว็บไซต์)

1. ทักษะทางปัญญา ทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีสามารถแก้ไขปัญหา ตัดสินใจ และใช้ดุลยพินิจที่ดี แก้ไขสถานการณ์ที่ซับซ้อนขององค์กรได้ ทักษะเหล่านี้มักได้มาจากการศึกษาทั่วไปในภาพกว้าง ทักษะทางปัญญาที่จำเป็นต้องประกอบด้วยทุกเรื่อง ดังนี้

1.1 ความสามารถที่จะกำหนด ได้มา จัด และเข้าใจ สารสนเทศจากคน สิ่งพิมพ์ หรือสื่ออิเล็คทรอนิกส์

1.2 ความสามารถในการซักถาม การทำวิจัย การคิดอย่างมีเหตุผลและเชิงวิเคราะห์

1.3 ความสามารถที่ระบุปัญหาและแก้ไขปัญหาที่ไม่เคยเจอมาก่อน

2. ทักษะทางวิชาการเชิงปฏิบัติและหน้าที่งาน ประกอบด้วยทักษะทั่วไปและทักษะเฉพาะเจาะจงสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ซึ่งรวมถึง

2.1 ทักษะเฉพาะสำหรับศาสตร์วิชาชีพ ศาสตร์การคำนวณ (การประยุกต์เชิงคณิตศาสตร์ และเชิงสถิติ)

2.2 เทคโนโลยีสารสนเทศ (Information Technology) คือ การที่ผู้สอบบัญชีสามารถประยุกต์ใช้ประโยชน์จากเทคโนโลยีสารสนเทศในการปฏิบัติงานตรวจสอบ รวมถึงการจัดเก็บและรวบรวมข้อมูลการสอบบัญชี อันจะช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการทำงานในด้านความสะดวกรวดเร็ว และความเป็นระบบระเบียบของข้อมูลการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีปัจจุบันต้องสามารถเข้าใจโปรแกรมคอมพิวเตอร์ทำงานอย่างไร รายการธุรกิจประเภทไหนที่สามารถผ่านระบบโดยอัตโนมัติโดยไม่ต้องมีเอกสารแนบ ข้อมูลธุรกิจเก็บอยู่ในลักษณะใดที่ไหน และสามารถนำข้อมูลทางการบัญชีออกมาวิเคราะห์โดยวิธีใด

เทคโนโลยีสารสนเทศ เป็นการนำเอาเทคโนโลยีมาสร้างมูลค่าเพิ่มให้กับสารสนเทศ ทำให้สารสนเทศมีประโยชน์และใช้งานได้กว้างขวางมากขึ้น เทคโนโลยีสารสนเทศรวมไปถึงการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศด้านต่าง ๆ ที่จะรวบรวม จัดเก็บ ใช้งาน ส่งต่อ หรือสื่อสารระหว่างกัน ในปัจจุบันเทคโนโลยีสารสนเทศทำให้การกระจายข่าวสารเป็นไปอย่างรวดเร็ว และยังเป็นการสื่อสารแบบสองทิศทาง (รัตติยา วงศรีลา, 2560, น. 42)

2.3 การวิเคราะห์ความเสี่ยง (Risk) การวิเคราะห์โอกาสที่ไม่พึงประสงค์หรือเหตุการณ์ที่มีความไม่แน่นอนที่จะเกิดความผิดพลาดความเสียหาย การรั่วไหล ความสูญเปล่า หรือการกระทำใด ๆ ที่อาจเกิดขึ้นภายใต้สถานการณ์ที่ไม่แน่นอน ซึ่งอาจเกิดขึ้นในอนาคตและมีผลกระทบต่อภาพลักษณ์และชื่อเสียงขององค์กร หรือทำให้การดำเนินงานไม่บรรลุตามเป้าหมายและวัตถุประสงค์ขององค์กร ทั้งในด้านยุทธศาสตร์ การปฏิบัติงาน และการเงิน การบริหารความเสี่ยงแบ่งออกเป็น 4 ประเภท ได้แก่ (วิทยา อินทร์สอน, ปัทมาพร ท่อชู และสุรพงศ์ บางพาน, 2559, น. 118-119)

2.3.1 ความเสี่ยงทางด้านกลยุทธ์ (Strategic Risk: SR) คือ ความเสี่ยงที่เกิดจากการไม่สามารถดำเนินธุรกิจตามแผนองค์กร หรือกลยุทธ์ที่องค์กรได้กำหนดไว้ โดยความเสี่ยงทางด้านกลยุทธ์ที่เกิดขึ้นนั้น อาจเกิดขึ้นได้จากปัจจัย และสภาพแวดล้อมต่าง ๆ ที่มีการเปลี่ยนแปลงไปจากเดิมที่ได้วางแผนไว้ สามารถจำแนกได้ 2 ประเภท คือ ปัจจัยความเสี่ยงภายนอก ได้แก่ สภาพเศรษฐกิจและนโยบายของภาครัฐ การเปลี่ยนแปลงทางสังคมและนโยบาย การแข่งขัน การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี ปัจจัยทางการเมือง และปัจจัยทางภัยธรรมชาติ และปัจจัยความเสี่ยงภายใน ได้แก่ ปัจจัยภายในที่องค์กรสามารถควบคุมได้ แต่สามารถส่งผลกระทบหรือเป็นอุปสรรคต่อการดำเนินการตามแผนกลยุทธ์เพื่อให้บรรลุเป้าหมาย ได้แก่ โครงสร้างองค์กร กระบวนการวิธีปฏิบัติงาน ความเพียงพอของข้อมูล และเทคโนโลยีสำหรับการให้บริการ เป็นต้น

2.3.2 ความเสี่ยงทางด้านการเงิน (Financial Risk: FR) คือ ความเสี่ยงที่เกิดจากการที่การเบิกจ่ายงบประมาณไม่เป็นไปตามแผน งบประมาณถูกตัด งบประมาณที่ได้รับไม่สอดคล้องกับสถานการณ์ของภารกิจที่เปลี่ยนแปลงไป ทำให้การจัดสรรไม่พอเพียง

2.3.3 ความเสี่ยงทางด้านการปฏิบัติงาน (Operation Risk: OR) หรือความเสี่ยงด้านการดำเนินงาน คือ ความเสี่ยงที่จะเกิดความเสียหายอันเนื่องมาจากขาดการควบคุมที่ดี โดยอาจเกี่ยวข้องกับกระบวนการปฏิบัติงานภายใน คน ระบบ หรือเหตุการณ์ภายนอก

2.3.3 ความเสี่ยงทางด้านกฎหมายและข้อกำหนดผูกพันองค์กร (Compliance Risk: CR) หมายถึง ความเสี่ยงที่เกิดจากการไม่สามารถปฏิบัติตามกฎระเบียบ หรือกฎหมายที่เกี่ยวข้องได้ หรือกฎระเบียบ หรือกฎหมายที่มีอยู่ไม่เหมาะสม หรือเป็นอุปสรรคต่อการปฏิบัติงาน

2.4 การวัดมูลค่า (Measurement) การกำหนดจำนวนที่เป็นตัวเงินเพื่อรับรู้องค์ประกอบของงบการเงินในงบดุลและงบกำไรขาดทุน การวัดมูลค่าจะเกี่ยวข้องกับการเลือกใช้เกณฑ์ในการวัดค่าของงบการเงิน ในส่วนของงบการเงินที่ไม่เหมือนกัน เกณฑ์ในการวัดค่าต่าง ๆ ได้แก่ (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2546, น. 43)

2.4.1 ราคาทุนเดิม หมายถึง การบันทึกสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่จ่ายไปหรือบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรมของสิ่งที่นำไปแลกสินทรัพย์มา ณ เวลาที่ได้มาซึ่งสินทรัพย์นั้น และการบันทึกหนี้สินด้วยจำนวนที่ได้รับจากการก่อภาระผูกพันหรือบันทึกด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพื่อชำระหนี้สินที่เกิดจากการดำเนินงานตามปกติของกิจการ เช่น ภาษีเงินได้

2.4.2 ราคาทุนปัจจุบัน หมายถึง การแสดงสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่ต้องจ่ายในขณะนั้น เพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ชนิดเดียวกันหรือสินทรัพย์ที่เท่าเทียมกัน และการแสดงหนี้สินด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่ต้องใช้ชำระภาระผูกพันในขณะนั้นโดยไม่ต้องคิดลด

2.4.3 มูลค่าที่จะได้รับ หมายถึง การแสดงสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสดหรือเทียบเท่าเงินสดที่อาจได้มาในขณะนั้น หากกิจการขายสินทรัพย์โดยมิใช่การบังคับขาย และการแสดงหนี้สินด้วยมูลค่าที่ต้องจ่ายคืนหรือด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพื่อชำระหนี้สินที่อาจเกิดจากการดำเนินงานตามปกติ

2.4.4 มูลค่าปัจจุบัน หมายถึง การแสดงสินทรัพย์ด้วยมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดรับสุทธิในอนาคตซึ่งคาดว่าจะได้รับในการดำเนินงานตามปกติของกิจการและการแสดงหนี้สินด้วยมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดจ่ายสุทธิซึ่งคาดว่าจะต้องจ่ายในการชำระหนี้สินภายใต้การดำเนินงานตามปกติของกิจการ

2.5 การรายงาน (Report) คือ การที่ผู้สอบบัญชีควรแจ้งให้ผู้ใช้ข้อมูลทราบถึงระดับความสอดคล้องต้องกันของสารสนเทศที่ตรวจสอบกับหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ (นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจั่นเพชร, 2563, น.1-3) ซึ่งการทำให้รายงานของผู้สอบบัญชีเป็นที่สนใจของผู้ใช้ข้อมูล จะต้องให้ข้อมูลเกี่ยวกับความถูกต้อง ครบถ้วน น่าเชื่อถือ ใช้ภาษาที่เข้าใจได้ง่าย ตรงประเด็น และมีความทันต่อเวลา (ธัชพล อุตราภรณ์, 2561, น. 36-37)

2.6 การปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ และควรมีความรู้เกี่ยวกับกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพ ตลอดจนกฎหมายที่ควรรู้ ดังนี้ (ธนพรรณ ธรรมโร, 2562, น. 13)

2.6.1 กฎหมายว่าด้วยการบัญชี

2.6.2 กฎหมายว่าด้วยการสอบบัญชี

2.6.3 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (ว่าด้วยหุ้นส่วนและบริษัท)

2.6.4 กฎหมายว่าด้วยบริษัทมหาชนจำกัด

2.6.5 กฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

2.6.6 กฎหมายว่าด้วยธนาคารพาณิชย์

2.6.7 กฎหมายว่าด้วยการประกันชีวิตและประกันวินาศภัย

2.6.8 กฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุนธุรกิจหลักทรัพย์และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์

2.6.9 กฎหมายอื่นนอกจากที่ระบุข้างต้นที่มีเนื้อหาเกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชี

2.6.10 กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากร

3. ทักษะคุณลักษณะเฉพาะบุคคล คือ ทัศนคติและพฤติกรรมของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี การพัฒนาทักษะเหล่านี้ทำให้เกิดการเรียนรู้เฉพาะตัว และการปรับปรุงตนเองให้ดีขึ้นซึ่งประกอบด้วย

3.1 การบริหารจัดการตนเอง กระบวนการที่จะปฏิบัติงานให้ประสบความสำเร็จ เช่น การวางแผน การจัดลำดับความสำคัญของงาน ความรับผิดชอบต่องานที่ได้รับมอบหมาย เพื่อให้ตนเองประสบความสำเร็จอย่างมีประสิทธิภาพ

3.2 การคิดริเริ่มสร้างสรรค์ การมีอิทธิพล และการเรียนรู้ด้วยตนเอง

3.3 ความสามารถที่จะเลือกและจัดลำดับทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัดและสามารถจัดระบบการทำงาน

3.4 การทำงานให้เสร็จตามกำหนดเวลา

3.5 พิจารณาการปรับใช้ค่านิยมทางวิชาชีพ จรรยาบรรณและทัศคติ ให้เข้ากับการตัดสินใจ

3.6 ความสามารถที่คาดคะเน และปรับตัวให้เข้ากับการเปลี่ยนแปลง

3.7 ความระมัดระวังสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

4. ทักษะทางปฏิสัมพันธ์ระหว่างบุคคลและการสื่อสาร จะช่วยให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีทำงานร่วมกับคนอื่นในองค์กรได้ดี รับและส่งผ่านสารสนเทศได้ การตัดสินใจอย่างมีเหตุผลและมีประสิทธิภาพ ส่วนประกอบของทักษะด้านสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร ประกอบด้วย

4.1 การทำงานร่วมกับผู้อื่นในกระบวนการปรึกษาหารือกันเพื่อแก้ไขปัญหาความขัดแย้ง

4.2 การทำงานเป็นทีม (Teamwork) หมายถึง กลุ่มที่จัดตั้งขึ้นอย่างเป็นทางการและไม่เป็นทางการประกอบด้วยบุคคลหลายคนที่ร่วมกันปฏิบัติงานและร่วมกันรับผิดชอบต่อเป้าหมายที่ได้รับมอบหมายการพัฒนาและบริหารทีมให้มีประสิทธิภาพสูงสุดประกอบด้วยลักษณะของทีมดังนี้ (วิรัช สงวนวงศ์วาน, 2559, น. 181)

4.2.1 ต้องมีเป้าหมายที่ชัดเจน สมาชิกในทีมรับรู้และเข้าใจวิธีที่จะปฏิบัติเพื่อให้บรรลุเป้าหมายที่น่าท้าทาย สมาชิกในทีมทุกคนมีความรู้ความสามารถเฉพาะตัวในการปฏิบัติงาน และมีมนุษยสัมพันธ์ที่จะปฏิบัติงานร่วมกันเป็นอย่างดี

4.2.2 ทีมงานที่มีประสิทธิภาพจะต้องมีความเชื่อถือและไว้วางใจซึ่งกันและกันในสมาชิกทุกคนของทีม บรรยากาศของความเชื่อถือและไว้วางใจต่อกันอาจเกิดจากการสร้างวัฒนธรรมองค์กร และความสามารถของผู้บริหารทีม

4.2.3 สมาชิกต้องมีความภักดีและอุทิศตัวเองให้กับทีมมีความเต็มใจที่จะปฏิบัติงานทุกอย่างให้ประสบความสำเร็จของทีม สมาชิกและผู้บริหารทีมจะต้องมีการติดต่อสื่อสารและมีความเข้าใจกันอย่างชัดมีการแลกเปลี่ยนความคิดเห็นกันโดยตรงตลอดเวลา และจะสะท้อนความเห็นเพื่อทบทวนและปรับปรุงแก้ไขการปฏิบัติงานอย่างสม่ำเสมอ

4.2.4 สมาชิกในทีมที่มีประสิทธิผลดีจะมีความสามารถในการเจรจาต่อรองรอบด้านรอบรู้หลายอย่างมีความยืดหยุ่นสามารถทำงานแทนกัน และพร้อมจะเผชิญกับงานหรือปัญหาต่าง ๆ ได้หลากหลาย

4.2.5 ผู้นำทีมที่มีประสิทธิภาพจะสามารถจูงใจผู้ปฏิบัติงานในทีมให้ทำตามตนเองได้ในทุกสถานการณ์ โดยการทำความเข้าใจในเรื่องเป้าหมายของทีมให้ชัดเจน จูงใจหรือกระตุ้นให้ผู้ใต้บังคับบัญชาเกิดความกระตือรือร้น ปลุกเร้าให้เกิดความมั่นใจและช่วยแนะนำวิธีปฏิบัติที่ถูกต้อง

4.2.6 ผู้นำที่ดีไม่จำเป็นต้องมีพฤติกรรมเผด็จการแต่จะทำหน้าที่เหมือนเป็นครูหรือเป็นผู้อำนวยความสะดวก และเลิกทำตัวเป็นนาย

4.2.7 ลักษณะประการสุดท้ายของทีมที่ดี คือ บรรยากาศภายในของการปฏิบัติงานของทีมจะต้องดี เช่น มีเครื่องมือในการอำนวยความสะดวก มีการจัดการฝึกอบรม การจัดระบบการทำงาน การจูงใจ และการประเมินผลงานอย่างเหมาะสม

4.3 การปฏิสัมพันธ์กับผู้ที่มีวัฒนธรรมหรือความคิดเห็นต่าง

4.4 การเจรจาเพื่อให้ได้ข้อสรุปหรือข้อตกลงที่ยอมรับได้ในสถานการณ์ทางวิชาชีพ

4.5 การทำงานในวัฒนธรรมที่ต่างกันได้อย่างมีประสิทธิภาพ

4.6 การนำเสนอ การพูดคุย การรายงาน และการปกป้องมุมมองของตนเองอย่างมีประสิทธิภาพ ผ่านการเขียนและพูดทั้งที่เป็นทางการและไม่เป็นทางการ

4.7 ฟังและอ่านอย่างมีประสิทธิภาพ รวมถึงให้ความสำคัญกับวัฒนธรรมและภาษาที่ต่างกัน

5. ทักษะการบริหารองค์กรและการจัดการธุรกิจ มีความสำคัญเพิ่มขึ้นต่อผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ซึ่งจะมีการเรียกร้องให้เป็นแสดงบทบาทเชิงรุกในการจัดการองค์กรในแต่ละวัน ในขณะที่ก่อนหน้านี้บทบาทของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอาจถูกจำกัดอยู่เพียงแค่การเก็บและรวบรวมข้อมูลเพื่อให้หน่วยงานอื่นนำไปใช้ แต่ในปัจจุบันผู้ที่ประกอบวิชาชีพได้เข้าไปมีบทบาทกับหลายทีมงานมากขึ้น จึงมีความจำเป็นที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องเข้าไปในทุกองค์ประกอบขององค์กรจะต้องมีความรู้ด้านธุรกิจมากขึ้นและตระหนักในเรื่องการเมืองและมีมุมมองแบบรอบโลก ประกอบด้วย

5.1 การวางแผนเชิงกลยุทธ์ การจัดการโครงการ การจัดการบุคลากรและทรัพยากรและการตัดสินใจ

5.2 ความสามารถที่จะจัดและแบ่งหน้าที่ ที่จะจูงใจและพัฒนาบุคลากร

5.3 การมีภาวะผู้นำ

5.4 การพิจารณาและตัดสินใจได้อย่างผู้มีวิชาชีพ

องค์ประกอบของทักษะทางวิชาชีพ ตามมาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 3 (ฉบับปรับปรุง) เรื่องการพัฒนาทางวิชาชีพเริ่มแรก-ทักษะทางวิชาชีพ (สภาวิชาชีพบัญชี, 2557 : เว็บไซต์) จัดประเภททักษะทางวิชาชีพตามความรู้ความสามารถออกเป็น 4 ด้าน ดังนี้

1. ด้านปัญญา หมายถึง ความสามารถของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการแก้ไขปัญหาการตัดสินใจ และการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ประกอบด้วย

1.1 สามารถประเมินข้อมูลจากแหล่งข้อมูลและแง่มุมที่หลากหลายผ่านการวิจัย การวิเคราะห์ และการบูรณาการ

1.2 สามารถประยุกต์ใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ซึ่งรวมถึงการระบุและการประเมินทางเลือก เพื่อให้ได้ข้อสรุปที่สมเหตุสมผลบนพื้นฐานของข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องทั้งหมด

1.3 สามารถระบุได้ว่าเมื่อใดสมควรที่จะปรึกษาผู้เชี่ยวชาญในการแก้ปัญหาและการหาข้อสรุป

1.4 สามารถประยุกต์ใช้เหตุผล การวิเคราะห์เชิงวิพากษ์ และการคิดเชิงนวัตกรรมในการแก้ปัญหา

1.5 สามารถเสนอแนะวิธีแก้ไขปัญหาที่ไม่มีรูปแบบและซับซ้อนในหลายแง่มุม

2. ด้านความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลและการสื่อสาร หมายถึง ความสามารถของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการทำงานและมีปฏิสัมพันธ์กับผู้อื่นอย่างมีประสิทธิภาพ ประกอบด้วย

2.1 ให้ความร่วมมือและทำงานเป็นทีม เมื่อปฏิบัติงานให้บรรลุเป้าหมายองค์กร

2.2 สื่อสารอย่างชัดเจนและกระชับเมื่อนำเสนอ อภิปราย และรายงาน ในสถานการณ์ที่เป็นทางการและไม่เป็นทางการ ทั้งในรูปแบบที่เป็นลายลักษณ์อักษรและโดยวาจา

2.3 แสดงให้เห็นถึงความตระหนักเกี่ยวกับความแตกต่างทางวัฒนธรรมและภาษาในการสื่อสารทุกรูปแบบ

2.4 ประยุกต์ใช้เทคนิคการฟังเชิงรุกและการสัมภาษณ์ที่มีประสิทธิภาพ

2.5 ประยุกต์ใช้ทักษะการต่อรองมาใช้เพื่อหาทางแก้ปัญหาและข้อตกลงร่วมกัน

2.6 ประยุกต์ใช้ทักษะการให้คำปรึกษาเพื่อลดหรือแก้ไขข้อขัดแย้ง แก้ไขปัญหาและสร้างโอกาสให้ได้มากที่สุด

2.7 นำเสนอความคิดและโน้มน้าวจูงใจผู้อื่นเพื่อให้เกิดการสนับสนุนและมีพันธสัญญาร่วมกัน

3. ด้านการจัดการบุคคล หมายถึง ทัศนคติและความประพฤติส่วนบุคคลของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ประกอบด้วย

3.1 แสดงให้เห็นถึงความมุ่งมั่นในการเรียนรู้ตลอดชีวิต

3.2 ประยุกต์ใช้ความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการตั้งคำถามและประเมินข้อมูลทั้งหมดเชิงวิพากษ์

3.3 กำหนดมาตรฐานส่วนบุคคลระดับสูงในการปฏิบัติงานและติดตามผลงานของตนเองโดยใช้ข้อมูลป้อนกลับจากผู้อื่นและการไตร่ตรองด้วยตนเอง

3.4 จัดการเวลาและทรัพยากรเพื่อให้บรรลุข้อกำหนดทางวิชาชีพ

3.5 คาดการณ์ความท้าทายและวางแผนหาทางแก้ปัญหาที่เป็นไปได้

3.6 เปิดใจกว้างรับโอกาสใหม่ ๆ ที่เข้ามา

4. ด้านการจัดการองค์กร หมายถึง ความสามารถของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพกับองค์กรหรือภายในองค์กรเพื่อให้ได้ผลหรือผลลัพธ์ที่เหมาะสมด้วยบุคลากรและทรัพยากรที่มีอยู่ ประกอบด้วย

4.1 ปฏิบัติงานที่ได้รับมอบหมายตามแนวปฏิบัติที่ระบุไว้ภายในระยะเวลาที่กำหนด

4.2 สอบทานงานของตนเองและของผู้อื่นเพื่อประเมินว่างานนั้นเป็นไปตามมาตรฐานคุณภาพขององค์กรหรือไม่

4.3 ประยุกต์ใช้ทักษะการบริหารคนในการสร้างแรงจูงใจและพัฒนาผู้อื่น

4.4 ประยุกต์ใช้ทักษะการกระจายงานในการมอบหมายงาน

4.5 ประยุกต์ใช้ทักษะความเป็นผู้นำเพื่อโน้มน้าวจูงใจผู้อื่นในการปฏิบัติงานให้บรรลุเป้าหมายองค์กร

4.6 นำเครื่องมือและเทคโนโลยีที่เหมาะสมมาใช้เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพและประสิทธิผล และการตัดสินใจที่ดีขึ้น

องค์ประกอบของทักษะทางวิชาชีพในทัศนะของ ณัฏฐธิดา จินมอญ (2559, น. 6-7) ประกอบด้วย

1. ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด หมายถึง การเป็นผู้มีความรู้ความสามารถมีความเต็มใจในการใช้ความรู้ความสามารถที่มีอยู่ รวมถึงวิธีการใหม่ ๆ เพื่อที่จะนำมาปรับปรุงใช้ในการทำงานเพื่อพัฒนางานที่รับผิดชอบให้เกิดผลสำเร็จ

2. ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ หมายถึง การมีวิธีการทำงานใหม่ ๆ เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการทำงาน ซึ่งเน้นการทำงานร่วมกัน มีการปรับปรุงวิธีการทำงานใหม่ ๆ รวมทั้งการนำเครื่องมือและเทคโนโลยีที่ทันสมัยและเหมาะสมมาใช้ในการดำเนินงาน

3. ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร หมายถึง การติดต่อสื่อสารกับบุคคลหลายฝ่ายที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีเพื่อสนับสนุนบทบาทของการเป็นที่ปรึกษาทางธุรกิจมากขึ้นตลอดจนเพื่อให้มีความเข้าใจตรงกันในเรื่องข่าวสารนั้น โดยการใช้ทรัพยากรอย่างประหยัดและใช้เวลาน้อยที่สุด

4. ด้านทักษะการจัดการองค์กร หมายถึง มีความสามารถในการวางแผนเชิงกลยุทธ์ การบริหารโครงการ การบริหารทรัพยากรมนุษย์และการจัดการทรัพยากรรวมถึงการตัดสินใจอย่างมีประสิทธิภาพ จัดระบบและมอบหมายงานรวมถึงสามารถจูงใจและพัฒนาบุคลากรให้เป็นไปตาม

นโยบายขององค์กรได้อย่างมีประสิทธิภาพ และให้ความสำคัญกับแนวคิดและหลักการความเป็นผู้นำในทางวิชาชีพ ซึ่งจะส่งผลให้สามารถบรรลุเป้าหมายและประสบความสำเร็จในวิชาชีพ

องค์ประกอบของทักษะทางวิชาชีพในทัศนะของ สิริรัมภา พวงพิลา (2560, น. 6-7) ประกอบด้วย

1. ความเชี่ยวชาญในวิชาชีพ หมายถึง การยอมรับอย่างเป็นทางการขององค์กรที่มีสมรรถนะพิเศษในด้านหนึ่งหรือหลายด้านของกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับหน้าที่งานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ซึ่งจะต้องมีความรู้และทักษะในการปฏิบัติงานที่มีความซับซ้อนได้ สามารถนำมาใช้ปรับปรุงการปฏิบัติงานเพื่อสร้างเสริมผลการปฏิบัติงานที่ดีขึ้น

2. ความคิดสร้างสรรค์ หมายถึง ความสามารถในการคิดที่แปลกใหม่หลากหลายรวดเร็ว และละเอียด มีการมองปัญหารอบด้าน ก่อให้เกิดองค์ความรู้ใหม่แนวคิดใหม่หรือวิธีการปฏิบัติใหม่ ๆ ซึ่งเป็นไปในทิศทางที่ก่อให้เกิดประโยชน์เป็นสำคัญ

3. ความสัมพันธ์กับผู้เกี่ยวข้อง หมายถึง การติดต่อเชื่อมโยงกับผู้อื่นทั้งที่เกี่ยวข้องโดยตรงและโดยอ้อม สร้างความผูกพันที่ดีกับบุคคลก่อให้เกิดทัศนคติที่ดีระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้อง

4. ความเชื่อมั่นในตนเอง หมายถึง การที่บุคคลมีความรู้สึกนึกคิดต่อตนเองรับผิดชอบต่อการกระทำต่อตนเอง มีความภาคภูมิใจในตนเองและผลสำเร็จของงาน มีความเป็นตัวของตัวเอง มีความพอใจในความสามารถของตนเอง สามารถควบคุมตนเองเพื่อให้บรรลุเป้าหมายของงาน

องค์ประกอบของทักษะทางวิชาชีพในทัศนะของ ธนพรรณ ธรรมโร (2562, น. 19) ประกอบด้วย

1. การเรียนรู้อย่างชาญฉลาด หมายถึง การเป็นผู้มีความรู้ ความสามารถ มีความเต็มใจในการใช้ความรู้ ความสามารถที่มีอยู่ รวมถึงวิธีการใหม่ ๆ เพื่อที่จะนำมาปรับปรุงใช้ในการทำงานเพื่อพัฒนางานที่รับผิดชอบให้เกิดผลสำเร็จ

2. เทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ หมายถึง การมีวิธีการทำงานใหม่ ๆ เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการทำงาน ซึ่งเน้นการทำงานร่วมกัน มีการปรับปรุงวิธีการทำงานใหม่ ๆ รวมทั้งการนำเครื่องมือและเทคโนโลยีที่ทันสมัย และเหมาะสมมาใช้ในการดำเนินงาน

3. จริยธรรม หมายถึง จริยธรรมในวิชาชีพทางการบัญชี ซึ่งจะต้องใช้ดุลยพินิจทางวิชาชีพในฐานะผู้ประกอบวิชาชีพที่มีหน้าที่ต่อองค์กรที่ตนปฏิบัติงานอยู่ ต่อวิชาชีพ ต่อสาธารณชน และต่อตนเองที่จะต้องปฏิบัติตามมาตรฐานจริยธรรมที่กำหนดไว้ให้ได้ทั้ง 4 ด้าน ได้แก่ ความสามารถ ความน่าไว้วางใจ ความซื่อสัตย์ และความเที่ยงธรรม

4. ความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร หมายถึง การติดต่อสื่อสารกับบุคคลหลายฝ่ายที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีเพื่อสนับสนุนบทบาทของการเป็นที่ปรึกษาทางธุรกิจมากขึ้นตลอดจน

เพื่อให้มีความเข้าใจตรงกันในเรื่องข่าวสารนั้น โดยการใช้ทรัพยากรอย่างประหยัดและใช้เวลาน้อยที่สุด

5. ความเชื่อมั่นในตนเอง หมายถึง การที่บุคคลมีความรู้สึกนึกคิดต่อตนเอง รับผิดชอบต่อการกระทำต่อตนเอง มีความภาคภูมิใจในตนเองและผลสำเร็จของงาน มีความเป็นตัวของตัวเอง มีความพอใจในความสามารถของตนเอง สามารถควบคุมตนเองเพื่อให้บรรลุเป้าหมายของงาน

สรุปได้ว่าทักษะทางวิชาชีพ จากการสังเคราะห์งานของสภาวิชาชีพบัญชี (2548 : เว็บไซต์) สภาวิชาชีพบัญชี (2558 : เว็บไซต์) ณัฏฐธิดา จินมอญ (2559, น. 6-7) สิริรัมภา พวงพิลา (2560, น. 6-7) และ ธนพรรณ ธรรมโร (2562, น. 19) นำมาเป็นตัวแปรทักษะทางวิชาชีพของผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ประกอบด้วย

1. ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด หมายถึง การเป็นบุคคลที่มีความสามารถในการเรียนรู้และพัฒนาตนเองอย่างต่อเนื่อง มีความสามารถในการใช้ข้อมูลจากระบบสารสนเทศได้ทุกรูปแบบ สามารถคิดและตอบการซักถามได้อย่างมีเหตุมีผลโดยใช้การคิดวิเคราะห์ วิจัยได้อย่างเป็นระบบ รวมทั้งสามารถระบุและแก้ไขปัญหาทุกรูปแบบที่พบเจอได้อย่างมีประสิทธิภาพ

2. ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ หมายถึง การมีเทคนิคและวิธีการทำงานที่เกี่ยวข้องและจำเป็นต่อการตรวจสอบบัญชี เช่น การคำนวณ การวิเคราะห์ความเสี่ยงของเหตุการณ์ไม่พึงประสงค์ และการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ รวมถึงมีการปรับปรุงวิธีการทำงานใหม่ ๆ เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการทำงาน อีกทั้งนำเครื่องมือและเทคโนโลยีที่ทันสมัยและเหมาะสมมาใช้ในการดำเนินงาน

3. ด้านบุคคล หมายถึง พฤติกรรมและความคิดส่วนบุคคลที่ทำให้เกิดการเรียนรู้ โดยเกิดจากการมีทัศนคติที่ดีต่อวิชาชีพ มีความคิดริเริ่มสร้างสรรค์ มีการปรับตัวให้เข้ากับการเปลี่ยนแปลง สามารถจัดการทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัดให้บรรลุข้อกำหนดและทันเวลา รวมทั้งสามารถประยุกต์ใช้ความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการดำเนินงาน มีความเชื่อมั่นในตนเอง สามารถรับผิดชอบต่อการกระทำของตนเอง และบริหารจัดการตนเองเพื่อให้บรรลุเป้าหมายของงานได้ อีกทั้งสามารถปฏิบัติงานอยู่บนมาตรฐานจริยธรรมและจรรยาบรรณที่กำหนด

4. ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร หมายถึง การติดต่อสื่อสารกับบุคคลหลายฝ่ายที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี ทั้งบุคคลภายในและบุคคลภายนอกองค์กร เพื่อให้มีความเข้าใจตรงกัน ส่งผลให้การดำเนินงานมีประสิทธิภาพและบรรลุเป้าหมาย อันเกิดจากความร่วมมือและทำงานเป็นทีม สามารถทำงานร่วมกับผู้อื่นได้เป็นอย่างดี มีการสื่อสารอย่างชัดเจนและกระชับในสถานการณ์ที่เป็นทางการและไม่เป็นทางการ มีการสอบถามและรับฟังคู่สนทนาอย่างตั้งใจ มีการสื่อสาร เพื่อแก้ปัญหาและข้อตกลงร่วมกัน รวมถึงให้ความสำคัญกับวัฒนธรรมและภาษาที่ต่างกัน

5. ด้านองค์กร หมายถึง การเข้าใจแง่มุมต่าง ๆ ขององค์กร ตลอดจนการรับรู้ข่าวสารอย่างกว้างไกล มีความสามารถในการบริหารงาน การบริหารทรัพยากรมนุษย์ การจัดการทรัพยากร และการตัดสินใจอย่างมีประสิทธิภาพ สามารถจัดระบบและมอบหมายงาน รวมถึงสามารถจูงใจและพัฒนาบุคลากรให้เป็นไปตามนโยบายขององค์กรได้อย่างมีประสิทธิภาพ และให้ความสำคัญกับแนวคิดและหลักการความเป็นผู้นำในทางวิชาชีพ ซึ่งจะส่งผลให้การดำเนินงานบรรลุเป้าหมายเป็นไปตามมาตรฐานและประสบความสำเร็จภายในระยะเวลาที่กำหนด

2.2 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

นักวิจัยหลายท่านได้ทำการศึกษาผลกระทบของทักษะทางวิชาชีพกับคุณภาพการสอบบัญชี และรวมถึงปัจจัยที่มีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชี ซึ่งปัจจัยที่มีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีและการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีมีทั้งปัจจัยภายในและปัจจัยภายนอก โดยงานวิจัยนี้ผู้วิจัยมีความสนใจเกี่ยวกับทักษะทางวิชาชีพ จึงได้ทำการวิจัยผลกระทบของทักษะทางวิชาชีพที่มีต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ประกอบด้วย ทักษะทางวิชาชีพด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด ทักษะทางวิชาชีพด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ทักษะทางวิชาชีพด้านบุคคล ทักษะทางวิชาชีพด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร และทักษะทางวิชาชีพด้านองค์กร ซึ่งจากการศึกษางานวิจัยที่เกี่ยวข้องในแต่ละด้าน มีดังนี้

ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด

ทักษะทางวิชาชีพด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาดเป็นปัจจัยหนึ่งที่อาจส่งผลต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชี ซึ่งผู้วิจัยได้ศึกษางานวิจัยที่เกี่ยวข้องในด้านนี้ โดยมีงานวิจัยของ สุภัทรษร ทวีจันทร์, ปพฤกษ์ อุตสาหะวาณิชกิจ และสุธนา บุญเหลือ (2557) ที่ได้ศึกษาผลกระทบของการเรียนรู้ในการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทย พบว่า การเรียนรู้ในการสอบบัญชี ด้านการเชื่อมโยงระบบความคิดและด้านการใช้เหตุผลในการแก้ปัญหามีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชี และสอดคล้องกับงานวิจัยของบัวผา หทัยกิจเกษม (2555) ที่ได้ศึกษาผลกระทบของคุณสมบัติที่ดีที่มีต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานผู้ตรวจสอบภายในธุรกิจที่เป็นสมาชิกสภาอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย พบว่า ผู้ตรวจสอบภายในที่มีการพัฒนาตนเองในเรื่องการตรวจสอบ มีการคิดเชิงเหตุผล และมีความสามารถในการแก้ไขปัญหาในการปฏิบัติงาน มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานผู้ตรวจสอบภายในโดยรวม ด้านการวางแผนการตรวจสอบภายใน ด้านการดำเนินการตรวจสอบภายใน และด้านการรายงานและติดตามผลการตรวจสอบภายใน

นอกจากนี้ยังสอดคล้องกับงานวิจัยของ Zidni Nada Alfadela (2017) ที่ได้ศึกษาผลกระทบของความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีและความผูกพันในองค์กรที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานบัญชีในเมืองบันดุงที่ตรวจสอบสถาบันการเงินและตลาดทุนในตลาดหลักทรัพย์ พบว่า ผู้สอบบัญชีที่มีความสามารถในการพัฒนาความสามารถของตนเองอยู่ตลอดเวลาส่งผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อคุณภาพการสอบบัญชี และยังสอดคล้องกับงานวิจัยของนิจรำไพ ดวงจักรวาล (2557) ที่ได้ศึกษาผลกระทบของการมุ่งเน้นความรอบรู้การสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิผลการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย พบว่า ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องให้ความสำคัญกับการพัฒนาความรู้ความสามารถและประสบการณ์ในด้านการสอบบัญชีอย่างต่อเนื่อง เพื่อให้ระบบการตรวจสอบมีประสิทธิภาพ ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีมีรายงานการตรวจสอบที่มีประสิทธิผล ครบถ้วน ถูกต้อง

รวมถึงยังมีงานวิจัยของนันทวรรณ วงค์ไชย (2552) ที่ได้ศึกษาผลกระทบของความเป็นมืออาชีพ และจรรยาบรรณวิชาชีพที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร งานวิจัยของณัฏฐธิดา จินมอญ (2559) ที่ได้ศึกษาความเป็นมืออาชีพกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย และงานวิจัยของวิไลวรรณ โพนศิริ (2562) ที่ได้ศึกษาผลกระทบของความเป็นมืออาชีพที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร พบว่า ทักษะความเป็นมืออาชีพด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาดมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชี เนื่องจากผู้สอบบัญชีที่มีความเข้าใจในสารสนเทศ สิ่งพิมพ์ และแหล่งข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์ได้ดี มีความสามารถที่จัดระบบงานได้อย่างมีประสิทธิภาพและเหมาะสม มีศักยภาพในการซักถาม ตอบข้อซักถาม คิดอย่างมีเหตุผล สามารถระบุและแก้ไขปัญหาที่ไม่คุ้นเคยได้อย่างมีประสิทธิภาพ ส่งผลให้คุณภาพการสอบบัญชีเพิ่มขึ้น แต่ไม่สอดคล้องกับงานวิจัยของธนพรรณ ธรรมโร (2562) ที่ได้ศึกษาผลกระทบความเป็นมืออาชีพที่มีต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ พบว่า ผู้สอบบัญชีที่มีความพร้อมในการเรียนรู้สิ่งใหม่ ๆ มีการพัฒนาตนเองอย่างต่อเนื่อง ให้ความสำคัญและมีการฝึกอบรมด้านการตรวจสอบบัญชีอยู่เสมอ และเรียนรู้ปัญหาเพื่อปรับปรุงงานตรวจสอบ ไม่มีผลกระทบต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์

ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่

ทักษะทางวิชาชีพด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่มีความจำเป็นอย่างมากในการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชี เนื่องจากเป็นเครื่องมือที่ผู้ตรวจสอบบัญชีใช้ในการรวบรวมหลักฐาน เพื่อให้ครอบคลุมการตรวจสอบและมีความถูกต้อง ครบถ้วน เชื่อถือได้ จากการศึกษางานวิจัยที่เกี่ยวข้องในด้านนี้มีนักวิจัยหล่ายท่านที่ได้ศึกษา เช่น ณัฐญา เสียวครบุรี (2562) ได้ศึกษาผลกระทบของ

เทคนิคการตรวจสอบทุจริตที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย พบว่า เทคนิคการตรวจสอบการทุจริต ด้านเทคนิคการสัมภาษณ์ ด้านเทคนิคการรวบรวม และด้านการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อการสอบสวน มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี และมารีนี กอรา (2559) ได้ศึกษาผลกระทบความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีและการบริหารความเสี่ยงที่มีต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ใน 5 จังหวัดชายแดนใต้ พบว่า นักบัญชีที่มีทักษะทางวิชาการเชิงปฏิบัติและหน้าที่ ประกอบด้วย ความสามารถใช้ Microsoft Office, E-mail และ Internet มีอิทธิพลที่ทำให้คุณภาพรายงานการเงินของของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ใน 5 จังหวัดชายแดนใต้เพิ่มขึ้น

จากการศึกษางานวิจัยข้างต้นยังสอดคล้องกับงานวิจัยของสุภัทรษร ทวีจันทร์, ปพฤกษ์ อุตสาหะวาณิชกิจ และสุธนา บุญเหลือ (2557) ที่ได้ศึกษาผลกระทบของการเรียนรู้ในการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทย พบว่า การเรียนรู้ในการสอบบัญชีด้านการใส่ใจในกระบวนการและเทคนิคการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชี และสอดคล้องกับงานวิจัยของศรีอุบล ทองคำ (2557) ที่ได้ศึกษาผลกระทบของเทคนิคการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย พบว่า เทคนิคการสอบบัญชี ด้านการตรวจสอบความสัมพันธ์ของข้อมูล ด้านการสังเกตสภาพและลักษณะการปฏิบัติงาน ด้านการ วิเคราะห์เปรียบเทียบ ด้านการคำนวณ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ส่งผลให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีมีมาตรฐานและความน่าเชื่อถือ เช่นเดียวกับงานวิจัยของรักษิณา กวีขำคม, พรไพลิน ตะวันเที่ยง และภารดี นึกชอบ (2563) ที่ได้ศึกษาสมรรถนะของผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการทำงาน พบว่า สมรรถนะของผู้สอบบัญชีภาษี ด้านองค์ความรู้ ได้แก่ องค์ความรู้เรื่องของการตรวจสอบข้อมูลทางการเงินในอดีต องค์ความรู้เรื่องการบัญชีและการรายงานทางการเงิน องค์ความรู้เรื่องประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี ส่งผลให้การดำเนินงานมีประสิทธิภาพ เป็นระบบตรงตามวัตถุประสงค์ มีความถูกต้องและสอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชีและมาตรฐานการบัญชี และสอดคล้องกับงานวิจัยของนวพร ขู้เปี้ยเต้ง และจันทร์ลอย เลขทิพย์ (2562) ที่ได้ศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี พบว่า ความรู้ความสามารถด้านการบัญชี ความสามารถด้านการตรวจสอบ ความรู้ความสามารถด้านกฎหมาย ความรู้ความสามารถด้านเทคโนโลยี มีผลเชิงบวกต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ซึ่งประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานวัดจากคุณภาพของงาน

นอกจากนี้ยังมีนักวิจัยอีกหลายท่านที่ได้ศึกษาทักษะทางวิชาชีพด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ โดยนิตยา โพธิ์ศรีจันทร์ (2561) ได้ศึกษาผลกระทบของสมรรถนะการบูรณาการการใช้เทคโนโลยีการตรวจสอบที่มีต่อผลการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย พบว่า การตระหนักถึงความสมบูรณ์ของฐานข้อมูลการสอบบัญชี ความสามารถในการเชื่อมโยงเครือข่ายทางการสอบบัญชีและความสามารถในการใช้ซอฟแวร์ทางการสอบบัญชีที่ทันสมัย มีอิทธิพลเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อคุณภาพของรายงานการสอบบัญชี และความถูกต้องในการปฏิบัติงานสอบบัญชี เช่นเดียวกับงานวิจัยของสิริกร ประสมทอง, พรลภัส สุวรรณรัตน์ และไพฑูรย์ อินต๊ะชัน (2557) ที่ได้ศึกษาผลกระทบของการสอบบัญชีด้วยคอมพิวเตอร์เชิงกลยุทธ์ที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย พบว่า การสอบบัญชีด้วยระบบคอมพิวเตอร์เชิงกลยุทธ์ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม และด้านการนำเสนอรายงาน และยังสอดคล้องกับงานวิจัยของนวพร ขู้เปี้ยเต้ง และฐิตาภรณ์ สินจรูญศักดิ์ (2559) ที่ได้ศึกษาปัจจัยเชิงสาเหตุของทักษะและจรรยาบรรณในการปฏิบัติงานที่มีต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย พบว่า ผู้สอบบัญชีที่มีทักษะในด้านการสอบบัญชี ด้านการบัญชี ด้านกฎหมาย และด้านเทคโนโลยี เป็นปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

รวมถึงงานวิจัยของของณัฏฐธิดา จินมอญ (2559) ที่ได้ศึกษาความเป็นมืออาชีพกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย งานวิจัยของวิไลวรรณ โพนศิริ (2562) ที่ได้ศึกษาผลกระทบของความเป็นมืออาชีพที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร และงานวิจัยของธนพรรณ ธรรมโร (2562) ที่ได้ศึกษาผลกระทบความเป็นมืออาชีพที่มีต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ พบว่า ทักษะความเป็นมืออาชีพด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกต่อคุณภาพและประสิทธิภาพการสอบบัญชี เนื่องจากผู้สอบบัญชีที่มีการประยุกต์ใช้ความรู้ความสามารถด้านอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องนอกเหนือจากด้านการบัญชีและการสอบบัญชี มีความสามารถทางด้านเทคโนโลยีในการตรวจสอบ สามารถวิเคราะห์และเข้าใจการใช้ประโยชน์ รวมถึงสามารถปฏิบัติตามข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพได้เป็นอย่างดี สามารถตัดสินใจและวิเคราะห์ความเสี่ยงในการสอบบัญชีได้ ทั้งความเสี่ยงที่เป็นระบบและไม่เป็นระบบ รวมถึงสามารถปฏิบัติงานสอบบัญชีด้วยความถูกต้องแม่นยำ ปราศจากข้อผิดพลาด ส่งผลให้คุณภาพการสอบบัญชีและประสิทธิภาพการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีเพิ่มขึ้น แต่ไม่สอดคล้องกับงานวิจัยของนันทวรรณ วงค์ไชย (2552) ที่ได้ศึกษาผลกระทบของความเป็นมืออาชีพ และ

จรรยาบรรณวิชาชีพที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร พบว่า ทักษะความเป็นมืออาชีพด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่มีความสัมพันธ์แต่ไม่มีผลกระทบกับคุณภาพการสอบบัญชี

ด้านบุคคล

ทักษะทางวิชาชีพด้านบุคคลเป็นปัจจัยสำคัญอีกด้านหนึ่งที่ผู้ตรวจสอบบัญชีจะต้องใช้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชี ซึ่งจะส่งผลต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชี โดยมีงานวิจัยของ Muhammad Amin, Muhammad Arfan, Darwanis และ Muslim A. Djalil (2018) ที่ได้ศึกษาผลกระทบของความซื่อสัตย์ ความเป็นมืออาชีพ และความรู้ในการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีที่มีต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชีในเมืองบันดาอาเจะฮ์ ประเทศอินโดนีเซีย เช่นเดียวกับงานวิจัยของ Aliasghar Nasrabadia และ Aliakbar Arbabian (2015) ที่ได้ศึกษาผลกระทบของจรรยาบรรณในวิชาชีพ และความผูกพันในองค์กรที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้จัดการผู้สอบบัญชีของบริษัทสอบบัญชีที่ตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เตหะราน และงานวิจัยของ Oraka, Azubike Onuora (2015) ที่ได้ศึกษาผลกระทบของจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีที่มีต่อการประกันคุณภาพในการสอบบัญชี ซึ่งพบว่า จรรยาบรรณของวิชาชีพบัญชี ด้านความเป็นอิสระ ความซื่อสัตย์ การรักษาความลับ ความเป็นกลาง ความสามารถในวิชาชีพ ด้านการปฏิบัติงานเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ รวมถึงความผูกพันในองค์กรและการมีทัศนคติและพฤติกรรมที่ดีที่มีต่อวิชาชีพส่งผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อคุณภาพการสอบบัญชี และสอดคล้องกับงานวิจัยของบุญช่วง ศรีธรราษฎร์, ไพรัช พรพันธ์เดชวิทยา และศรีรุ่งรัตน์ สุดสมบูรณ์ (2554) ได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างความเชี่ยวชาญการสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย พบว่า ความเชี่ยวชาญการสอบบัญชีด้านจรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชี และความเชี่ยวชาญการสอบบัญชีด้านการเรียนรู้อย่างไม่จบสิ้น มีความความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

นอกจากนี้ยังมีนักวิจัยอีกหลายท่านที่ได้ศึกษาทักษะทางวิชาชีพด้านบุคคล โดยสิริยาภา ยวงมณี (2558) ที่ได้ศึกษาปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อปริมาณงานสอบบัญชีและคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีไทย พบว่า คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีที่มีความเป็นอิสระ มีจรรยาบรรณในการประกอบวิชาชีพ และปฏิบัติงานเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ จะส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีในด้านการวางแผนการตรวจสอบ ด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบ และด้านการแสดงความเห็นในรายงานผลการตรวจสอบ เนื่องจากคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีดังกล่าว ทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถตรวจพบและรายงานความผิดพลาดที่มีสาระสำคัญได้เพิ่มมากขึ้น เช่นเดียวกับธนพรรณ ธรรมโร (2562) ที่ได้ศึกษาผลกระทบความเป็นมืออาชีพที่มีต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบของ

ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ พบว่า ผู้ตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ที่มีทักษะความเป็นมืออาชีพ ด้านจริยธรรม ได้แก่ มีความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม ความซื่อสัตย์ และความเป็นกลางในการปฏิบัติงานและพิจารณาข้อเท็จจริงต่าง ๆ และมีทักษะความเป็นมืออาชีพด้านความเชื่อมั่นในตนเอง ได้แก่ มีการปรับตัวให้กับสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลง และเชื่อมั่นในความรู้ความสามารถเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ มีผลให้ประสิทธิภาพการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เพิ่มมากขึ้น และสอดคล้องกับงานวิจัยของของนวพร ขู้เปี้ยเต้ง และฐิตาภรณ์ สินจรูญศักดิ์ (2559) ที่ได้ศึกษาปัจจัยเชิงสาเหตุของทักษะและจรรยาบรรณในการปฏิบัติงานที่มีต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย พบว่า ผู้สอบบัญชีที่มีจรรยาบรรณในการปฏิบัติงานด้านความรับผิดชอบต่อบุคคล ด้านความซื่อสัตย์ ด้านมาตรฐานการตรวจสอบ และด้านความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ เป็นปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

จากการศึกษางานวิจัยข้างต้นยังสอดคล้องกับงานวิจัยของดุจกมล นาจารย์ (2557) ที่ได้ศึกษาผลกระทบของการเรียนรู้ในวิชาชีพอย่างต่อเนื่องที่มีต่อคุณภาพการปฏิบัติงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย พบว่า การเรียนรู้ในวิชาชีพอย่างต่อเนื่องด้านการเรียนรู้ด้วยตนเอง และด้านการเรียนรู้จากการสะสมประสบการณ์มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย เช่นเดียวกับงานวิจัยของงานวิจัยธนาทิพย์ วัฒนสุชาติ, อิงอร นาชัยฤทธิ์, และจิราพรรณ ช่อรักษ์ (2557) ที่ได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างสมรรถนะทางการสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย พบว่า สมรรถนะทางการสอบบัญชี ด้านการปรับตัวมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย และสอดคล้องกับงานวิจัยของสุพรรษา พิมพ์พงษ์ (2556) ที่ได้ศึกษาผลกระทบของความผูกพันในวิชาชีพที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทย พบว่า ความผูกพันในวิชาชีพ ด้านการยอมรับเป้าหมายและคุณค่า ด้านการปฏิบัติงานอย่างเต็มความสามารถ และด้านความต้องการเป็นส่วนหนึ่งของวิชาชีพ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทย

รวมถึงงานวิจัยของของวิไลวรรณ โพนศิริ (2562) ที่ได้ศึกษาผลกระทบของความเป็นมืออาชีพที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร พบว่า ทักษะความเป็นมืออาชีพด้านบุคคลมีผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร เนื่องจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องมีการปรับเปลี่ยนและปรับปรุงตนเองเพื่อให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีเป็นไปอย่างมีคุณภาพและมีประสิทธิภาพบน

พื้นฐานมาตรฐานการสอบบัญชี โดยมีการลงมือทำอย่างจริงจังมุ่งมั่นตั้งใจให้เกิดผลงานที่ดีที่สุด มีการนำแนวคิดหลักการบัญชีที่รับรองมาใช้ในการวิเคราะห์และการสอบถามประเด็นต่าง ๆ ที่มีข้อสงสัยอย่างเป็นกัลยาณมิตรบนพื้นฐานของจริยธรรมการสอบบัญชีโดยไม่กระทบหรือขัดแย้งต่อผู้รับการสอบบัญชี เพื่อนำไปสู่การสอบบัญชีที่เป็นเลิศ สร้างความเชื่อมั่นให้กับผู้บริหารในการรับรองงบการเงินและสร้างความน่าเชื่อถือให้กับบุคคลภายนอกที่ใช้งบการเงินในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ทั้งนี้งานวิจัยของนันทวรรณ วงค์ไชย (2552) ที่ได้ศึกษาผลกระทบของความเป็นมืออาชีพและจรรยาบรรณวิชาชีพที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร พบว่า ทักษะความเป็นมืออาชีพด้านจรรยาบรรณวิชาชีพมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี แต่ทักษะความเป็นมืออาชีพด้านบุคคลมีความสัมพันธ์แต่ไม่ส่งผลกระทบกับคุณภาพการสอบบัญชี

ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร

ทักษะทางวิชาชีพด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสารมีความจำเป็นอย่างมากต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชี เนื่องจากการทำงานสอบบัญชีจะต้องทำงานร่วมกันเป็นทีม ดังนั้นจึงเป็นทักษะพื้นฐานหลักของคุณสมบัติในการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี โดยบัวผา หทัยกิจเกษม (2555) ได้ศึกษาผลกระทบของคุณสมบัติที่ดีที่มีต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานผู้ตรวจสอบภายในธุรกิจที่เป็นสมาชิกสภาอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย พบว่า คุณสมบัติที่ดีด้านมนุษยสัมพันธ์ เช่น มีการสร้างความสัมพันธ์และมีการสื่อสารที่ชัดเจนระหว่างหน่วยรับตรวจและคนในองค์กร ให้โอกาสผู้ที่เกี่ยวข้องแสดงความเห็นระหว่างปฏิบัติงานได้เต็มที่และเต็มใจ เข้าใจความรู้สึกของเพื่อนร่วมงาน อธิบายเหตุผลการตัดสินใจให้ผู้อื่นยอมรับเป็นอย่างดี เป็นต้น มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยรวม ด้านการวางแผนการตรวจสอบภายใน ด้านการดำเนินการตรวจสอบภายใน และด้านการรายงานและติดตามผลการตรวจสอบภายใน และภัชรพรรณ์ กรรโณ (2560) ที่ได้ศึกษาปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย พบว่า ปัจจัยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยปัจจัยที่มีผลกระทบสูงสุด คือ ด้านความเชื่อมั่นในการจัดหาการสื่อสารสำคัญการตรวจสอบ

จากการศึกษางานวิจัยข้างต้นยังสอดคล้องกับงานวิจัยของสิริยาภา ยวงมณี (2558) ที่ได้ศึกษาปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อปริมาณงานสอบบัญชีและคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีไทย พบว่า คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีที่มีความสามารถในการติดต่อสื่อสารมีอิทธิพลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีในด้านการวางแผนการตรวจสอบ ด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบ และด้านการแสดง

ความเห็นในรายงานผลการตรวจสอบ เช่นเดียวกับงานวิจัยของรักษิณา กวีขำคม, พรไพลิน ตะวันเที่ยง และภารดี นึกชอบ (2563) ที่ได้ศึกษาสมรรถนะของผู้สอบบัญชีภายีอากรที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการทำงาน และงานวิจัยของนวพร ขู้เปี้ยเต้ง และจันทร์ลอย เลขทิพย์ (2562) ที่ได้ศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี พบว่า ผู้สอบบัญชีที่มีความสามารถในการการติดต่อสื่อสาร มีทักษะทางวิชาชีพ ด้านการทำงานเป็นทีม และด้านการปรับตัวให้เข้ากับผู้อื่นมีความสำคัญและมีผลกระทบเชิงบวกต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน ซึ่งประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานวัดจากคุณภาพของงาน

นอกจากนี้ยังสอดคล้องกับงานวิจัยของธนาทิพย์ วัฒนสุชาติ, อิงอร นาชัยฤทธิ์, และจิราพรรณ ช่อรักษ์ (2557) (2556) ที่ได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างสมรรถนะทางการสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย พบว่า สมรรถนะทางการสอบบัญชี ด้านการติดต่อสื่อสารมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี เช่นเดียวกับงานวิจัยของขวัญชัย ชมศิริ (2560) ที่ได้ศึกษาปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อประสิทธิภาพการทำงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร ผลการศึกษา พบว่า ปัจจัยส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานครด้านมนุษยสัมพันธ์อยู่ในระดับมาก และมีอิทธิพลเชิงบวกต่อประสิทธิภาพการทำงานด้านการบรรลุเป้าหมายความสำเร็จ ด้านกระบวนการปฏิบัติงาน และด้านผลงานได้มาตรฐาน

รวมถึงงานวิจัยของณัฏฐธิดา จินมอญ (2559) ที่ได้ศึกษาความเป็นมืออาชีพกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย งานวิจัยของธนพรรณ ธรรมโร (2562) ที่ได้ศึกษาผลกระทบความเป็นมืออาชีพที่มีต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ และงานวิจัยของวิไลวรรณ โพนศิริ (2562) ที่ได้ศึกษาผลกระทบของความเป็นมืออาชีพที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร ซึ่งพบว่า ทักษะความเป็นมืออาชีพด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสารมีผลกระทบเชิงบวกต่อคุณภาพและประสิทธิภาพการสอบบัญชี เนื่องจากการติดต่อสื่อสารถือเป็นทักษะที่มีความจำเป็น เพราะผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานภายใต้สภาวะแวดล้อมที่ซับซ้อนและต้องเผชิญกับผู้คนมากมาย รวมถึงต้องปฏิบัติงานภายใต้เงื่อนไขสำคัญ ดังนั้นหากผู้สอบบัญชีมีลักษณะเฉพาะตัวที่ดีและมีทักษะทางด้านสังคมที่สูง ไม่ว่าจะเป็นการติดต่อสื่อสารกับผู้อื่น การปรับตัวเข้ากับสังคมสิ่งแวดล้อมจะทำให้งานตรวจสอบมีคุณภาพยิ่งขึ้น ทั้งนี้งานวิจัยของนันทวรรณ วงค์ไชย (2552) ที่ได้ศึกษาผลกระทบของความเป็นมืออาชีพ และจรรยาบรรณวิชาชีพ ที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร พบว่า ทักษะความเป็นมืออาชีพด้านสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสารมีความสัมพันธ์แต่ไม่มีผลกระทบกับคุณภาพการสอบบัญชี

ด้านองค์กร

ทักษะทางวิชาชีพด้านองค์กรเป็นปัจจัยหนึ่งที่อาจส่งผลต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชี ซึ่งผู้วิจัยได้ศึกษางานวิจัยที่เกี่ยวข้องในด้านนี้ โดยมีงานวิจัยของดวงเนตร ชูผล (2559) ที่ได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีในกรมตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ พบว่า ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีความสามารถในการบริหารงานการมอบหมายและแบ่งงานจะส่งผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี และสอดคล้องกับงานวิจัยของสุนิสา จันทร์เที่ยง (2557) ที่ได้ศึกษาความเห็นของผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่มีต่อการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีและคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน พบว่า ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบเห็นด้วยว่า ถ้าผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบมีความสามารถในการบริหารงานตรวจสอบ โดยพิจารณาจากทรัพยากรที่มีอยู่ในองค์กร รวมถึงสามารถบริหารทรัพยากรบุคคลให้เหมาะสมกับงานที่ได้รับมอบหมายได้ จะทำให้คุณภาพการสอบบัญชีขององค์กรดีขึ้น

นอกจากนี้ยังสอดคล้องกับงานวิจัยของนันทวรรณ วงค์ไชย (2552) ที่ได้ศึกษาผลกระทบของความเป็นมืออาชีพ และจรรยาบรรณวิชาชีพที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร พบว่า ทักษะความเป็นมืออาชีพด้านการจัดการองค์กรมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี เนื่องจากผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญกับแนวคิดและหลักการความเป็นผู้นำในวิชาชีพ ให้ความสำคัญกับการใช้ดุลยพินิจและความสามารถ เนื่องจากเป็นปัจจัยที่จะส่งเสริมและสนับสนุนให้มีวิสัยทัศน์ที่กว้างไกลและเรียนรู้สังคมได้อย่างมีประสิทธิภาพ และผู้สอบบัญชีสามารถจัดระบบงานและมอบหมายงาน รวมถึงสามารถจูงใจและพัฒนาบุคลากรให้ปฏิบัติตามนโยบายขององค์กร และยังมีความเข้าใจการบริหารจัดการองค์กร จึงส่งผลให้การสอบบัญชีมีคุณภาพ ปราศจากข้อผิดพลาดใด ๆ ทั้งนี้ไม่สอดคล้องกับงานวิจัยของของณัฏฐธิดา จินมอญ (2559) ที่ได้ศึกษาความเป็นมืออาชีพกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย พบว่า ทักษะความเป็นมืออาชีพด้านการจัดการองค์กรไม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

จากการทบทวนวรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องหลาย ๆ งานวิจัยส่วนใหญ่จะศึกษาถึงผลกระทบหรือปัจจัยที่มีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชี ทั้งปัจจัยภายในและภายนอก เพื่อให้คุณภาพการสอบบัญชีมีการพัฒนาและมีคุณภาพมากยิ่งขึ้น ซึ่งแต่ละงานวิจัยพบผลการวิจัยที่แตกต่างกันและผลการวิจัยที่เป็นไปในทิศทางเดียวกัน ซึ่งส่วนใหญ่เป็นการศึกษาในภาคของหน่วยงานเอกชนและสำนักงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ ผู้วิจัยเห็นว่ายังไม่มีการศึกษาในเรื่องของทักษะทางวิชาชีพที่มีผลต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีในสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งเป็นทักษะพื้นฐานของผู้ตรวจสอบบัญชี เพื่อเพิ่มและพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตาม

หลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินให้ดียิ่งขึ้น จึงเห็นถึงประโยชน์ในการศึกษาเพื่อเป็นแนวทางในการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน อันเกิดจากทักษะทางวิชาชีพของผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

บทที่ 3
วิธีดำเนินการวิจัย

การวิจัย เรื่อง ผลกระทบของทักษะทางวิชาชีพที่มีต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ผู้วิจัยได้ดำเนินการตามขั้นตอนดังต่อไปนี้

3.1 การกำหนดปัญหาการวิจัย
3.2 การวางแผนการออกแบบการวิจัย
3.3 ประชากรและกลุ่มตัวอย่างในการวิจัย
3.4 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย
3.5 การสร้างเครื่องมือและการตรวจสอบคุณภาพเครื่องมือ
3.6 การเก็บรวบรวมข้อมูล
3.7 การวิเคราะห์ข้อมูล
3.8 สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล
3.9 การตีความหมายข้อมูล
3.10 การสรุปผลและรายงานผล

3.1 การกำหนดปัญหาการวิจัย

การพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีเป็นสิ่งที่สำคัญที่จะแสดงให้เห็นว่างานตรวจสอบบัญชีขององค์กรมีประสิทธิภาพ มีความโปร่งใส มีความน่าเชื่อถือ มีความเป็นมาตรฐานในระดับสากล และเป็นที่ยอมรับของสังคม แต่การที่จะบรรลุวัตถุประสงค์ได้นั้น บุคคลที่ทำหน้าที่เป็นผู้ตรวจสอบบัญชีจะต้องมีทักษะทางวิชาชีพในการปฏิบัติงาน ดังนั้นผู้วิจัยจึงทำวิจัยเรื่อง ผลกระทบของทักษะทางวิชาชีพที่มีต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งปัญหาหรือผลกระทบที่เกิดขึ้นนั้นเกิดจากความอยากรู้ข้อเท็จจริงและความสงสัย

การกำหนดปัญหาการวิจัยในครั้งนี้ ผู้วิจัยได้กำหนดคำถามของการวิจัย ดังนี้ (1) ทักษะทางวิชาชีพ ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านบุคคล

ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร ด้านองค์กร ส่งผลกระทบเชิงบวกต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินโดยรวมหรือไม่ อย่างไร (2) ทักษะทางวิชาชีพ ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านบุคคล ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร ด้านองค์กร ส่งผลกระทบเชิงบวกต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการวางแผนการตรวจสอบหรือไม่ อย่างไร (3) ทักษะทางวิชาชีพ ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านบุคคล ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร ด้านองค์กร ส่งผลกระทบเชิงบวกต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบหรือไม่ อย่างไร (4) ทักษะทางวิชาชีพ ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านบุคคล ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร ด้านองค์กร ส่งผลกระทบเชิงบวกต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการรายงานผลการตรวจสอบหรือไม่ อย่างไร

3.2 การวางแผนการออกแบบการวิจัย

การวิจัยผลกระทบของทักษะทางวิชาชีพที่มีต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งมุ่งเน้นหาคำตอบของปัญหาการวิจัยผลกระทบของทักษะทางวิชาชีพที่มีต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน เป็นการประมวลแนวความคิด หลักการ และทฤษฎีต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องที่มีผู้วิจัยไว้ก่อนหน้านี้แล้ว ผู้วิจัยจึงนำมาประกอบในการสร้างแนวคิดสำหรับงานวิจัยครั้งนี้ ซึ่งจะต้องมีการพิจารณาและกลั่นกรองเป็นอย่างดี เป็นการกำหนดรูปแบบและรายละเอียดต่าง ๆ ของการวิจัยที่ใช้หลักในการกำหนดวิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล การวิเคราะห์ข้อมูล เป็นต้น ซึ่งการวิจัยจะได้ผลดีนั้นจำเป็นต้องมีการออกแบบการวิจัยให้เหมาะสมกับปัญหาและสมมติฐานการวิจัย จากการกำหนดคำถามการวิจัยซึ่งมุ่งเน้นการค้นหาคำตอบเกี่ยวกับผลกระทบของทักษะทางวิชาชีพที่มีต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ผู้วิจัยจึงใช้วิธีการศึกษาเชิงปริมาณ (Quantitative research) เป็นหลักในการวิจัยครั้งนี้ ซึ่งการวิจัยเชิงปริมาณเป็นการวิจัยที่มีข้อมูลที่ได้อยู่ในลักษณะของตัวเลขหรือกำหนดค่าเป็นปริมาณได้และต้องใช้วิธีการทางสถิติทดสอบโอกาสของความน่าจะเป็นจากข้อมูลที่ได้จากกลุ่มตัวอย่าง

3.3 ประชากรและกลุ่มตัวอย่างในการวิจัย

1. ประชากร ได้แก่ ผู้ตรวจสอบบัญชีของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน โดยแบ่งเป็นผู้ตรวจสอบบัญชีในสำนักตรวจสอบการเงินของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (ส่วนกลาง) จำนวน 789 คน และผู้ตรวจสอบบัญชีในสำนักตรวจสอบการเงินของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (ส่วนภูมิภาค) จำนวน 1,034 คน รวมจำนวน 1,823 คน (ข้อมูล ณ เดือนกุมภาพันธ์ 2564)

ตารางที่ 3.1 จำนวนผู้ตรวจสอบบัญชีของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินแยกตามสังกัดที่ตรวจสอบ

สังกัด	จำนวนผู้ตรวจสอบบัญชี (คน)
ผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินสังกัดส่วนกลาง	
สำนักตรวจสอบการเงินและบริหารพัสดุที่ 1	30
สำนักตรวจสอบการเงินและบริหารพัสดุที่ 2	39
สำนักตรวจสอบการเงินและบริหารพัสดุที่ 3	36
สำนักตรวจสอบการเงินและบริหารพัสดุที่ 4	31
สำนักตรวจสอบการเงินและบริหารพัสดุที่ 5	32
สำนักตรวจสอบการเงินและบริหารพัสดุที่ 6	33
สำนักตรวจสอบการเงินและบริหารพัสดุที่ 7	32
สำนักตรวจสอบการเงินและบริหารพัสดุที่ 8	31
สำนักตรวจสอบการเงินและบริหารพัสดุที่ 9	35
สำนักตรวจสอบการเงินและบริหารพัสดุที่ 10	36
สำนักตรวจสอบการเงินและบริหารพัสดุที่ 11	38
สำนักตรวจสอบการเงินและบริหารพัสดุที่ 12	40
สำนักตรวจสอบการเงินและบริหารพัสดุที่ 13	28
สำนักตรวจสอบการเงินและบริหารพัสดุที่ 14	35
สำนักตรวจสอบการเงินและบริหารพัสดุที่ 15	27
สำนักตรวจสอบการเงินและบริหารพัสดุที่ 16	40
สำนักตรวจสอบการเงินและบริหารพัสดุที่ 17	38
สำนักตรวจสอบการเงินและบริหารพัสดุที่ 18	36
สำนักตรวจสอบการเงินและบริหารพัสดุที่ 19	27
สำนักตรวจสอบการเงินและบริหารพัสดุที่ 20	24

ตารางที่ 3.1 (ต่อ)

สังกัด	จำนวนผู้ตรวจสอบบัญชี (คน)
สำนักตรวจสอบการเงินและบริหารพัสดุที่ 21	36
สำนักตรวจสอบการเงินและบริหารพัสดุที่ 22	34
สำนักตรวจสอบการเงินและบริหารพัสดุที่ 23	23
สำนักตรวจสอบการเงินและบริหารพัสดุที่ 24	28
รวมผู้ตรวจสอบบัญชีในสังกัดส่วนกลาง	789
ผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินสังกัดส่วนภูมิภาค	
สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ 1 จังหวัดพระนครศรีอยุธยา จังหวัดนครนายก จังหวัดสระบุรี จังหวัดปราจีนบุรี จังหวัดลพบุรี และจังหวัดอ่างทอง	78
สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ 2 จังหวัดชลบุรี จังหวัดฉะเชิงเทรา จังหวัดจันทบุรี จังหวัดระยอง จังหวัดตราด และจังหวัดสระแก้ว	73
สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ 3 จังหวัดนครปฐม จังหวัดนนทบุรี จังหวัดสุพรรณบุรี จังหวัดสมุทรปราการ จังหวัดปทุมธานี และจังหวัดสมุทรสาคร	89
สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ 4 จังหวัดนครราชสีมา จังหวัดชัยภูมิ จังหวัดบุรีรัมย์ และจังหวัดสุรินทร์	75
สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ 5 จังหวัดอุบลราชธานี จังหวัดอำนาจเจริญ จังหวัดศรีสะเกษ จังหวัดยโสธร จังหวัดมุกดาหาร และจังหวัดนครพนม	80
สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ 6 จังหวัดอุดรธานี จังหวัดหนองบัวลำภู จังหวัดสกลนคร จังหวัดหนองคาย จังหวัดบึงกาฬ และจังหวัดเลย	72
สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ 7 จังหวัดขอนแก่น จังหวัดกาฬสินธุ์ จังหวัดร้อยเอ็ด และจังหวัดมหาสารคาม	65

ตารางที่ 3.1 (ต่อ)

สังกัด	จำนวนผู้ตรวจสอบบัญชี (คน)
สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ 8 จังหวัดเชียงใหม่ จังหวัดลำพูน จังหวัดเชียงราย และจังหวัดแม่ฮ่องสอน	62
สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ 9 จังหวัดลำปาง จังหวัดน่าน จังหวัดแพร่ จังหวัดพะเยา และจังหวัดอุตรดิตถ์	60
สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ 10 จังหวัดพิษณุโลก จังหวัดสุโขทัย จังหวัดตาก และจังหวัดเพชรบูรณ์	53
สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ 11 จังหวัดนครสวรรค์ จังหวัดกำแพงเพชร จังหวัดชัยนาท จังหวัดอุทัยธานี จังหวัดพิจิตร และจังหวัดสิงห์บุรี	74
สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ 12 จังหวัดเพชรบุรี จังหวัดประจวบคีรีขันธ์ จังหวัดราชบุรี จังหวัดกาญจนบุรี และจังหวัดสมุทรสงคราม	69
สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ 13 จังหวัดสุราษฎร์ธานี จังหวัดพังงา จังหวัดภูเก็ต จังหวัดระนอง และจังหวัดชุมพร	63
สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ 14 จังหวัดนครศรีธรรมราช จังหวัดกระบี่ จังหวัดตรัง และจังหวัดพัทลุง	55
สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ 15 จังหวัดสงขลา จังหวัดปัตตานี จังหวัดสตูล จังหวัดยะลา และจังหวัดนราธิวาส	66
รวมผู้ตรวจสอบบัญชีในสังกัดส่วนภูมิภาค	1,034
รวมผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน	**1,823**

2. กลุ่มตัวอย่าง ได้แก่ ผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน จำนวน 329 คน การคำนวณกลุ่มตัวอย่างในการศึกษางานวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยได้ใช้หลักเกณฑ์ในการกำหนดกลุ่มตัวอย่างของทาโร่ยาโมเน่ (Yamane, 1973) ที่ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 95 โดยสามารถคำนวณขนาดกลุ่มตัวอย่างได้ดังนี้

$$n = \frac{N}{1 + N(e)^2} = \frac{1,823}{1+1,823\ (0.05)^2} = 329 \text{ คน}$$

โดย n คือ ขนาดของกลุ่มตัวอย่าง

N คือ ขนาดของประชากร

E คือ ค่าความคลาดเคลื่อนของการสุ่มตัวอย่างที่ยอมรับได้

ดังนั้น จำนวนกลุ่มตัวอย่างในการวิจัยครั้งนี้คือ 329 คน และใช้วิธีการเลือกตัวอย่างแบบง่าย (Simple Random Sampling)

3.4 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้เป็นการใช้แบบสอบถาม (Questionnaires) ในการเก็บรวบรวมข้อมูล โดยผู้วิจัยสร้างแบบสอบถามตามวัตถุประสงค์ และกรอบแนวคิดงานวิจัยที่ได้กำหนดขึ้น รวมถึงทำการศึกษาค้นคว้าจากเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง โดยมีรายละเอียดดังนี้

ตอนที่ 1 แบบสอบถามเกี่ยวกับข้อมูลทั่วไปของผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน จำนวน 6 ข้อ ได้แก่ เพศ อายุ ระดับการศึกษา ตำแหน่งงาน สังกัด ประสบการณ์ในการปฏิบัติงานตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

ตอนที่ 2 แบบสอบถามความคิดเห็นเกี่ยวกับทักษะทางวิชาชีพ จำนวน 23 ข้อ ประกอบด้วย

ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด	จำนวน 4 ข้อ
ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่	จำนวน 5 ข้อ
ด้านบุคคล	จำนวน 5 ข้อ
ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร	จำนวน 5 ข้อ
ด้านองค์กร	จำนวน 4 ข้อ

ลักษณะของแบบสอบถามเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) ตามมาตราวัดแบบลิเคิร์ท (Likert Scale) แบ่งระดับความคิดเห็นออกเป็น 5 ระดับ ได้แก่ มากที่สุด มาก ปานกลาง น้อย น้อยที่สุด

ตอนที่ 3 แบบสอบถามความคิดเห็นเกี่ยวกับการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน จำนวน 23 ข้อ ประกอบด้วย

ด้านการวางแผนการตรวจสอบ	จำนวน 9 ข้อ
ด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบ	จำนวน 9 ข้อ
ด้านการรายงานผลการตรวจสอบ	จำนวน 5 ข้อ

ลักษณะของแบบสอบถามเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) ตามมาตราวัดแบบลิเคิร์ท (Likert Scale) แบ่งระดับความคิดเห็นออกเป็น 5 ระดับ ได้แก่ มากที่สุด มาก ปานกลาง น้อย น้อยที่สุด

ตอนที่ 4 ความคิดเห็นหรือข้อเสนอแนะเพิ่มเติมของผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

3.5 การสร้างเครื่องมือและการตรวจสอบคุณภาพเครื่องมือ

การสร้างเครื่องมือและการตรวจสอบคุณภาพเครื่องมือผู้วิจัยได้ดำเนินการตามลำดับดังนี้

1. ศึกษาข้อมูลจากแนวคิด บทความวิชาการ กฎหมาย ระเบียบ และข้อบังคับ รวมถึงเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับทักษะทางวิชาชีพ และการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน และทำการปรึกษาและขอคำแนะนำจากอาจารย์ที่ปรึกษาการวิจัยเพื่อเป็นแนวทางในการสร้างแบบสอบถาม

2. สร้างแบบสอบถามโดยแบ่งแบบสอบถามออกเป็น 4 ตอน คือ ข้อมูลทั่วไปของผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ทักษะวิชาชีพ การพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน และความคิดเห็นหรือข้อเสนอแนะเพิ่มเติมโดยพิจารณาเนื้อหาให้สอดคล้องกับแนวคิด ความมุ่งหมายและสมมติฐานในการวิจัย

3. นำแบบสอบถามที่สร้างขึ้นเสนออาจารย์ที่ปรึกษาการวิจัยเพื่อพิจารณาความถูกต้องและครอบคลุมเนื้อหาแล้วนำมาปรับปรุงแก้ไขตามคำแนะนำของอาจารย์ที่ปรึกษาการวิจัย

4. หลังจากปรับปรุงแก้ไขตามคำแนะนำของอาจารย์ที่ปรึกษาแล้ว นำเสนอต่ออาจารย์ที่ปรึกษาอีกครั้ง เพื่อตรวจสอบความถูกต้องและครอบคลุมเนื้อหาของการวิจัย

5. นำแบบสอบถามที่ได้ปรับปรุงแก้ไขตามคำแนะนำของอาจารย์ที่ปรึกษาแล้ว ให้ผู้เชี่ยวชาญตรวจสอบเครื่องมือแบบสอบถาม เพื่อทำการตรวจสอบ แก้ไข ให้คำแนะนำ พิจารณาความเหมาะสมความถูกต้องของการใช้ภาษาและครอบคลุมเนื้อหาในการวิจัยโดยมีผู้เชี่ยวชาญ 3 ท่าน ประกอบด้วย

5.1 ดร. เปรมารัช วิลาลัย วุฒิการศึกษา บช.บ., บธ.ม.(การบัญชี) และ ปร.ด. (การบัญชี) ตำแหน่ง ผู้จัดการสถาบันเพื่อพัฒนาความเป็นผู้ประกอบการและบุคลากรแห่งอนาคต (DPU X) และอาจารย์ประจำวิทยาลัยบริหารธุรกิจนวัตกรรมและการบัญชี มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์ เป็นผู้เชี่ยวชาญด้านสถิติ โครงสร้างและเนื้อหา เพื่อตรวจสอบความครอบคลุมของแบบสอบถาม และความเหมาะสมของรูปแบบเครื่องมือ

5.2 นางสาวทัศนีย์ วังกรานต์ วุฒิการศึกษา บช.บ., น.บ. และบธ.ม. (บริหารธุรกิจ) ตำแหน่ง นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินชำนาญการพิเศษ และผู้บริหารงานตรวจสอบสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดสุพรรณบุรี เป็นผู้เชี่ยวชาญด้านการตรวจสอบรายงานการเงินของหน่วยงานภาครัฐและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เพื่อตรวจสอบความครอบคลุมและความถูกต้องของแบบสอบถาม รวมถึงความถูกต้องเหมาะสมของข้อความที่ใช้

5.3 นางสาวสุภาพร ไม้น้อย วุฒิการศึกษา บช.บ. และบธ.ม. (การจัดการ) ตำแหน่ง นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินชำนาญการ และผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดสุพรรณบุรี เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยและผู้เชี่ยวชาญด้านการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน เพื่อตรวจสอบความครอบคลุมและความถูกต้องของแบบสอบถาม รวมถึงความถูกต้องเหมาะสมของข้อความที่ใช้

6. การวัดค่าความสอดคล้องของข้อคำถามหรือค่า IOC (Index of Item Objective Congruence) โดยแบบสอบถามดังกล่าวได้ค่า IOC เท่ากับ 0.67- 1.00 (ภาคผนวก ข ตารางที่ ข.1) ซึ่งแสดงว่าความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหาผ่านเกณฑ์ทุกข้อ เนื่องจากมีค่า IOC มากกว่า 0.5 (Rovinelli and Hambleton, 1977)

เกณฑ์ที่ใช้ในการพิจารณา

ให้คะแนน +1 ถ้าแน่ใจว่าข้อคำถามวัดได้ตรงตามวัตถุประสงค์

ให้คะแนน 0 ถ้าไม่แน่ใจว่าข้อคำถามวัดได้ตรงตามวัตถุประสงค์

ให้คะแนน -1 ถ้าแน่ใจว่าข้อคำถามวัดได้ไม่ตรงตามวัตถุประสงค์

แล้วนำผลคะแนนที่ได้จากผู้เชี่ยวชาญมาคำนวณหาค่า IOC

1) ข้อคำถามที่มีค่า IOC ตั้งแต่ 0.50 - 1.00 มีค่าความเที่ยงตรง ใช้ได้

2) ข้อคำถามที่มีค่า IOC ต่ำกว่า 0.50 ต้องปรับปรุง ยังใช้ไม่ได้

7. ปรับปรุงแก้ไขแบบสอบถามตามคำแนะนำของผู้เชี่ยวชาญตรวจสอบเครื่องมือแบบสอบถาม เพื่อความสมบูรณ์และถูกต้องของแบบสอบถามก่อนนำไปทดลองใช้กับกลุ่มตัวอย่าง

8. นำแบบสอบถามไปทดลองใช้กับประชากรอื่นที่ไม่ใช่กลุ่มตัวอย่างจำนวน 30 คน

9. ทำการตรวจสอบคุณภาพของแบบสอบถาม ดำเนินการเป็นลำดับ ดังนี้

9.1 หาค่าอำนาจจำแนกของแบบสอบถามเป็นรายข้อ (Discrimination Power) โดยเทคนิค Item-Total Correlation ซึ่งทักษะทางวิชาชีพได้ค่าอำนาจจำแนก (r) อยู่ระหว่าง .634 - .924 (ภาคผนวก ค ตารางที่ ค.1) การพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินได้ค่าอำนาจจำแนก (r) อยู่ระหว่าง .469 - .854 (ภาคผนวก ค ตารางที่ ค.1) ซึ่งแสดงว่าแบบสอบถามสามารถจำแนกได้ เนื่องจากมีค่าอำนาจจำแนกมากกว่า 0.20 (สุนีย์ เหมาะประสิทธิ์, 2536)

9.2 นำข้อที่มีค่าอำนาจจำแนกผ่านเกณฑ์หาค่าความเชื่อมั่นของแบบสอบถามทั้งฉบับ (Reliability) โดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha Coefficient) ตามวิธีของ Cronbach ซึ่งทักษะทางวิชาชีพได้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา .884 - .944 (ภาคผนวก ค ตารางที่ ค.1) และการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินได้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา .827 - .935 (ภาคผนวก ค ตารางที่ ค.1) ซึ่งแสดงว่าอยู่ในระดับที่ยอมรับได้ เนื่องจากมีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา เกินกว่า 0.70 ขึ้นไป (Kaiser, 1974)

10. นำผลที่ได้รับจากการตรวจสอบคุณภาพของแบบสอบถามเสนออาจารย์ที่ปรึกษางานวิจัยอีกครั้ง เพื่อปรับปรุงแก้ไขตามคำแนะนำแล้วจัดทำแบบสอบถามฉบับสมบูรณ์เพื่อนำไปใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่างต่อไป

3.6 การเก็บรวบรวมข้อมูล

การเก็บรวบรวมข้อมูลเป็นกระบวนการที่จะใช้ข้อมูลที่ตอบสนองวัตถุประสงค์ของการวิจัย ซึ่งสามารถแบ่งออกได้เป็นการเก็บรวบรวมข้อมูลจากแหล่งทุติยภูมิ และปฐมภูมิ โดยมีรายละเอียด ดังนี้

1. แหล่งข้อมูลปฐมภูมิ เป็นข้อมูลที่ผู้วิจัยเป็นผู้ทำการเก็บข้อมูลด้วยตนเอง ตรงตามที่ผู้วิจัยต้องการ ซึ่งวิธีการเก็บรวบรวมข้อมูลผู้วิจัยดำเนินการจัดทำแบบสอบถามฉบับสมบูรณ์ด้วยโปรแกรม Google Form จากนั้นดำเนินการจัดส่งแบบสอบถามออนไลน์ในรูปแบบ Google Form ให้กับผู้ตรวจสอบบัญชีของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน และนำข้อมูลที่ได้จากแบบสอบถามมาดำเนินการตรวจสอบความถูกต้องและสมบูรณ์ของข้อมูล รวมถึงนำข้อมูลที่ได้มาทำการวิเคราะห์ตามวัตถุประสงค์และสมมติฐานของการวิจัย

2. แหล่งข้อมูลทุติยภูมิ ได้มาจากการรวบรวมข้อมูล การวิเคราะห์ข้อมูล การสรุปผลและรายงานผล การตีความหมาย การเขียนและการรายงานวิจัย เพื่อใช้ในการศึกษาถึงปัญหาและแนวทางการปฏิบัติ โดยนำมาประกอบวิเคราะห์และกำหนดแนวทางการศึกษาถึงเรื่องดังกล่าว

3.7 การวิเคราะห์ข้อมูล

การวิเคราะห์ข้อมูลที่รวบรวมได้จากแบบสอบถามด้วยโปรแกรมคอมพิวเตอร์สำเร็จรูปทางสถิติ วิเคราะห์ข้อมูลดังนี้

ตอนที่ 1 วิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ได้แก่ เพศ อายุ ระดับการศึกษา ตำแหน่งงาน สังกัด และประสบการณ์ในการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน โดยอาศัยสถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) ซึ่งค่าสถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ ได้แก่ ค่าร้อยละ (Percentage) และการแจกแจงความถี่ (Frequency)

ตอนที่ 2 วิเคราะห์ความเห็นเกี่ยวกับทักษะทางวิชาชีพ ได้แก่ ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านบุคคล ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร ด้านองค์กร และวิเคราะห์ความเห็นเกี่ยวกับการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ได้แก่ ด้านการวางแผนการตรวจสอบ ด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบ ด้านการรายงานผลการตรวจสอบ

โดยอาศัยสถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) ซึ่งค่าสถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ ได้แก่ ค่าเฉลี่ย (Mean) และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) ของคะแนนความคิดเห็นโดยรวมและเป็นรายด้าน นำเสนอข้อมูลในรูปแบบตารางควบคู่กับการบรรยาย และสรุปผลการดำเนินการวิจัย ซึ่งกำหนดการให้คะแนนคำตอบของแบบสอบถาม ดังนี้ (บุญชม ศรีสะอาด, 2560)

ระดับความคิดเห็นมากที่สุด	กำหนดให้ 5 คะแนน
ระดับความคิดเห็นมาก	กำหนดให้ 4 คะแนน
ระดับความคิดเห็นปานกลาง	กำหนดให้ 3 คะแนน
ระดับความคิดเห็นน้อย	กำหนดให้ 2 คะแนน
ระดับความคิดเห็นน้อยที่สุด	กำหนดให้ 1 คะแนน

จากนั้นดำเนินการหาค่าคะแนนเฉลี่ยของคำตอบแบบสอบถามโดยมีเกณฑ์การแปลความหมายของค่าเฉลี่ยดังนี้ (บุญชม ศรีสะอาด, 2560)

ค่าเฉลี่ย 4.51 - 5.00 หมายถึง ความคิดเห็นอยู่ในระดับมากที่สุด

ค่าเฉลี่ย 3.51 - 4.50 หมายถึง ความคิดเห็นอยู่ในระดับมาก

ค่าเฉลี่ย 2.51 - 3.50 หมายถึง ความคิดเห็นอยู่ในระดับปานกลาง

ค่าเฉลี่ย 1.51 - 2.50 หมายถึง ความคิดเห็นอยู่ในระดับน้อย

ค่าเฉลี่ย 1.00 - 1.50 หมายถึง ความคิดเห็นอยู่ในระดับน้อยที่สุด

ตอนที่ 3 การทดสอบผลกระทบของทักษะทางวิชาชีพที่มีต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน โดยอาศัยการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) เพื่อวิเคราะห์ผลกระทบระหว่างตัวแปร คือ ทักษะทางวิชาชีพ ได้แก่ ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านบุคคล ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร และด้านองค์กร กับการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ได้แก่ ด้านการวางแผนการตรวจสอบ ด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบ และด้านการรายงานผลการตรวจสอบ

3.8 สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

1. สถิติพื้นฐาน ได้แก่ ค่าร้อยละ (Percentage) ค่าเฉลี่ย (Mean) การแจกแจงความถี่ (Frequency) และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation)

2. สถิติที่ใช้ตรวจสอบคุณภาพของแบบสอบถาม ได้แก่ การทดสอบความเชื่อมั่นของเครื่องมือ (Reliability Test) โดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha Coefficient) ตามวิธีของ Cronbach และการหาค่าอำนาจจำแนกแบบสอบถามเป็นรายข้อ (Discrimination Power)โดยเทคนิค Item-Total Correlation

3. สถิติที่ใช้ตรวจสอบคุณลักษณะตัวแปร ได้แก่ การวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์แบบเพียร์สัน (Pearson Product Moment Correlation Analysis) เพื่อแสดงความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระ และการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระ (Multicollinearity Test) โดยใช้ Variance Inflation Factors (VIFs)

4. สถิติทดสอบสมมติฐาน ได้แก่ การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression Analysis)

3.9 การตีความหมายข้อมูล

การตีความหมายข้อมูลเป็นการอธิบายผลของการวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติและอยู่ในลักษณะของตัวเลขตาราง และผู้วิจัยได้แปลความหมายของข้อมูลที่ได้มาให้เป็นภาษาบุคคลทั่ว ๆ ไป สามารถทำความเข้าใจได้ โดยการแปลข้อมูลจะมีความสัมพันธ์กับการวิเคราะห์ข้อมูลที่ช่วยให้ทราบว่าข้อมูลที่ได้รวบรวมเอาไว้นั้นมีความหมายว่าอย่างไร โดยไม่เอาความคิดเห็นส่วนตัวหรือประสบการณ์ของผู้วิจัยเข้ามาร่วมในการตีความ

3.10 การสรุปผลและรายงานผล

การสรุปผลของการวิจัย โดยสรุปผลจากข้อเท็จจริงทั้งหมดที่มีอยู่ตามหลักการ โดยอาศัยข้อมูลพื้นฐาน เพื่อให้ทราบถึงผลที่เกิดมาในอดีตหรือเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นในปัจจุบันที่จะช่วยทำให้เกิดความเข้าใจได้เร็วขึ้น และเมื่อสรุปผลเสร็จเรียบร้อยแล้วผู้วิจัยมีคำแนะนำหรือให้ข้อเสนอแนะในการแก้ไขปัญหานั้นด้วย โดยการเขียนรายงานตามข้อมูลที่มีอยู่จริง ปราศจากอคติ

บทที่ 4

ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

การวิเคราะห์ข้อมูลงานวิจัย เรื่อง ผลกระทบของทักษะทางวิชาชีพที่มีต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ผู้วิจัยนำเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูลดังนี้

ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

ตอนที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับทักษะทางวิชาชีพ

ตอนที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

ตอนที่ 4 การทดสอบสมมติฐานการวิจัย

ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

ตารางที่ 4.1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

ข้อมูลทั่วไปของผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน	จำนวน	ร้อยละ
1. เพศ		
1.1 เพศชาย	61	18.54
1.2 เพศหญิง	268	81.46
รวม	329	100.00
2. อายุ		
2.1 ต่ำกว่า 30 ปี	75	22.79
2.2 30 - 40 ปี	139	42.25
2.3 41 - 50 ปี	73	22.19

ตารางที่ 4.1 (ต่อ)

ข้อมูลทั่วไปของผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน	จำนวน	ร้อยละ
2.4 51 ปีขึ้นไป	42	12.77
รวม	329	100.00
3. ระดับการศึกษา		
3.1 ปริญญาตรีหรือเทียบเท่า	160	48.63
3.2 ปริญญาโทหรือสูงกว่า	169	51.37
รวม	329	100.00
4. ตำแหน่งงาน		
4.1 พนักงานสมทบตรวจเงินแผ่นดิน ชั้น 3	17	5.16
4.2 นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินปฏิบัติการ	116	35.26
4.3 นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินชำนาญการ	126	38.30
4.4 นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินชำนาญการพิเศษ	70	21.28
รวม	329	100.00
5. สังกัด		
5.1 สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินสังกัดส่วนกลาง	93	28.27
5.2 สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินสังกัดส่วนภูมิภาค	236	71.73
รวม	329	100.00
6. ประสบการณ์ในการทำงาน		
6.1 ต่ำกว่า 5 ปี	113	34.35
6.2 5 - 10 ปี	94	28.57
6.3 11 - 15 ปี	56	17.02
6.4 มากกว่า 15 ปีขึ้นไป	66	20.06
รวม	329	100.00

จากตารางที่ 4.1 กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการตอบแบบสอบถาม มีทั้งหมด จำนวน 329 คน โดยผู้วิจัยใช้ Google Form ในการเก็บรวบรวมข้อมูลแบบสอบถาม และได้รับการตอบแบบสอบถาม จำนวน 329 คน คิดเป็นร้อยละ 100.00 พบว่า ผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจ

เงินแผ่นดินส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง คิดเป็นร้อยละ 81.46 รองลงมาเป็นเพศชาย คิดเป็นร้อยละ 18.54 มีอายุ 30 – 40 ปี คิดเป็นร้อยละ 42.25 รองลงมาอายุต่ำกว่า 30 ปี คิดเป็นร้อยละ 22.79 มีการศึกษาระดับปริญญาโทหรือสูงกว่า คิดเป็นร้อยละ 51.37 รองลงมาระดับปริญญาตรีหรือเทียบเท่า คิดเป็นร้อยละ 48.63 ส่วนตำแหน่งงานเป็นนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินชำนาญการ คิดเป็นร้อยละ 38.30 รองลงมาเป็นนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินปฏิบัติการ คิดเป็นร้อยละ 35.26 สังกัดสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินส่วนภูมิภาค คิดเป็นร้อยละ 71.73 รองลงมาสังกัดสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินส่วนกลาง คิดเป็นร้อยละ 28.27 ประสบการณ์ในการทำงานต่ำกว่า 5 ปี คิดเป็นร้อยละ 34.35 รองลงมา 5 – 10 ปี คิดเป็นร้อยละ 28.57

ตอนที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับทักษะทางวิชาชีพ

ตารางที่ 4.2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับทักษะทางวิชาชีพโดยรวม

ทักษะทางวิชาชีพ	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน	ระดับความคิดเห็น
1. ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด	4.52	0.582	มากที่สุด
2. ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่	4.49	0.571	มาก
3. ด้านบุคคล	4.52	0.567	มากที่สุด
4. ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร	4.48	0.573	มาก
5. ด้านองค์กร	4.43	0.605	มาก
รวม	**4.49**	**0.579**	**มาก**

จากตารางที่ 4.2 พบว่า ผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีความคิดเห็นเกี่ยวกับทักษะทางวิชาชีพโดยรวมอยู่ในระดับมาก ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.49 เมื่อพิจารณาเป็นรายด้านอยู่ในระดับมากที่สุด จำนวน 2 ด้าน ได้แก่ ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด และด้านบุคคล มีค่าเฉลี่ยเท่ากัน คือ ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.52 และอยู่ในระดับมาก จำนวน 3 ด้าน โดยเรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปหาน้อย ดังนี้ ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.49 ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.48 และด้านองค์กร ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.43

ตารางที่ 4.3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับทักษะทางวิชาชีพด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด

ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน	ระดับความคิดเห็น
1.ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องมีการพัฒนาตนเอง มีการติดตามมาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดิน มาตรฐานการรายงานทางการเงิน มาตรฐานการสอบบัญชีที่มีการปรับปรุงใหม่อยู่เสมอ	4.60	0.544	มากที่สุด
2.ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องมีความสามารถในการซักถาม การตอบข้อซักถาม การคิดอย่างมีเหตุผลเชิงวิเคราะห์และสังเคราะห์ รวมถึงการใช้เหตุผลและการวิเคราะห์อย่างละเอียดรอบคอบ เช่น เมื่อมีปัญหาหรือข้อสงสัยเกิดขึ้น มีการซักถามและทำการคิดเชิงเหตุผลเพื่อหาทางแก้ไขปัญหานั้น	4.54	0.589	มากที่สุด
3.ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องสามารถใช้ข้อมูลจากระบบสารสนเทศที่มาจากสื่อสิ่งพิมพ์หรือสื่ออิเล็กทรอนิกส์ได้ทุกรูปแบบเพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบบัญชี	4.44	0.608	มาก
4.ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องมีความสามารถในการระบุและแก้ไขปัญหาในการปฏิบัติงาน ทั้งปัญหาที่เคยเจอหรือไม่เคยเจอมาก่อนได้อย่างมีประสิทธิภาพ	4.51	0.590	มากที่สุด
รวม	**4.52**	**0.582**	**มากที่สุด**

จากตารางที่ 4.3 พบว่า ผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีความคิดเห็นเกี่ยวกับทักษะทางวิชาชีพด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาดอยู่ในระดับมากที่สุด ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.52 โดยเรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับแรก ดังนี้ ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องมีการพัฒนา

ตนเองเรียนรู้สิ่งใหม่ ๆ ที่เกิดขึ้นอยู่ตลอดเวลา และมีการติดตามมาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดิน มาตรฐานการรายงานทางการเงิน มาตรฐานการสอบบัญชีที่มีการปรับปรุงใหม่อยู่เสมอ ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.60 ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องมีความสามารถในการซักถาม การตอบข้อซักถาม การคิดอย่างมีเหตุผลเชิงวิเคราะห์และสังเคราะห์ รวมถึงการใช้เหตุผลและการวิเคราะห์อย่างละเอียดรอบคอบ เช่น เมื่อมีปัญหาหรือข้อสงสัยเกิดขึ้น มีการซักถามและทำการคิดเชิงเหตุผลเพื่อหาทางแก้ไขปัญหานั้น ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.54 ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องมีความสามารถในการระบุและแก้ไขปัญหาในการปฏิบัติงาน ทั้งปัญหาที่เคยเจอหรือไม่เคยเจอมาก่อนได้อย่างมีประสิทธิภาพ ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.51

ตารางที่ 4.4 ความคิดเห็นเกี่ยวกับทักษะทางวิชาชีพด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่

ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน	ระดับความคิดเห็น
1.ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องมีความสามารถและความชำนาญในการประยุกต์ใช้เทคโนโลยีมาช่วยในการปฏิบัติงานตรวจสอบ เช่น การใช้โปรแกรมสำเร็จรูปทางด้านการบัญชีของหน่วยรับตรวจ การใช้โปรแกรม Microsoft office และการสืบค้นข้อมูลทาง Internet	4.48	0.569	มาก
2.ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องสามารถรับรู้องค์ประกอบของรายงานการเงิน และมีความสามารถในการเลือกใช้เกณฑ์ในการวัด/คำนวณมูลค่ารายการในรายงานการเงินได้อย่างมีประสิทธิภาพ	4.46	0.589	มาก
3.ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องสามารถวิเคราะห์ความเสี่ยงในการปฏิบัติงานบัญชีของหน่วยรับตรวจได้เป็นอย่างดี เช่น สามารถวิเคราะห์ได้ว่าความผิดพลาดของการบันทึกบัญชีเกิดจากผู้ปฏิบัติงานหรือเกิดจากปัญหาของระบบการควบคุมภายใน	4.48	0.574	มาก

ตารางที่ 4.4 (ต่อ)

ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน	ระดับความคิดเห็น
4. ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องสามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดและข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพได้เป็นอย่างดี	4.47	0.574	มาก
5. ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องสามารถเลือกใช้เทคนิคการสอบบัญชีที่สอดคล้องและเหมาะสมกับคุณลักษณะและความเสี่ยงของหน่วยรับตรวจ	4.54	0.551	มากที่สุด
รวม	**4.49**	**0.571**	**มาก**

จากตารางที่ 4.4 พบว่าผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีความคิดเห็นเกี่ยวกับทักษะทางวิชาชีพด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่อยู่ในระดับมาก ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.49 โดยเรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับแรก ดังนี้ ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องสามารถเลือกใช้เทคนิคการสอบบัญชีที่สอดคล้องและเหมาะสมกับคุณลักษณะและความเสี่ยงของหน่วยรับตรวจ ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.54 ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องมีความสามารถและความชำนาญในการประยุกต์ใช้เทคโนโลยีมาช่วยในการปฏิบัติงานตรวจสอบ เช่น การใช้โปรแกรมสำเร็จรูปทางด้านการบัญชีของหน่วยรับตรวจ การใช้โปรแกรม Microsoft office และการสืบค้นข้อมูลทาง Internet และผู้ตรวจสอบบัญชีต้องสามารถวิเคราะห์ความเสี่ยงในการปฏิบัติงานบัญชีของหน่วยรับตรวจได้เป็นอย่างดี เช่น สามารถวิเคราะห์ได้ว่าความผิดพลาดของการบันทึกบัญชีเกิดจากผู้ปฏิบัติงานหรือเกิดจากปัญหาของระบบการควบคุมภายใน มีค่าเฉลี่ยเท่ากัน คือ ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.48

ตารางที่ 4.5 ความคิดเห็นเกี่ยวกับทักษะทางวิชาชีพด้านบุคคล

ด้านบุคคล	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน	ระดับความคิดเห็น
1.ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องมีทัศนคติที่ดีต่อวิชาชีพ และปฏิบัติงานตรวจสอบโดยยึดหลักจรรยาบรรณในวิชาชีพ	4.54	0.568	มากที่สุด
2.ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องปรับตัวให้เข้ากับสภาวการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป โดยยังคงไว้ซึ่งความมีจุดยืนในการปฏิบัติงานที่ถูกต้องตามมาตรฐาน	4.50	0.558	มาก
3.ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องมีความสามารถในการบริหารจัดการตนเองและรับผิดชอบต่อการกระทำของตนเองได้ รวมถึงสามารถที่จะเลือกและเรียงลำดับทรัพยากรที่มีจำกัดและบริหารจัดการงานให้บรรลุเป้าหมายและเสร็จตามกำหนดเวลา	4.54	0.562	มากที่สุด
4.ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องมีความสามารถในการเรียนรู้ด้วยตนเองและสามารถสร้างแนวคิดและนวัตกรรมใหม่ ๆ ในการสอบบัญชี เพื่อสร้างคุณค่าในการปฏิบัติงานเพิ่มมากขึ้น	4.43	0.607	มาก
5.ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องมีความสามารถและดำรงไว้ซึ่งการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี	4.57	0.542	มากที่สุด
รวม	**4.52**	**0.567**	**มากที่สุด**

จากตารางที่ 4.5 พบว่า ผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีความคิดเห็นเกี่ยวกับทักษะทางวิชาชีพด้านบุคคลอยู่ในระดับมากที่สุด ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.52 โดยเรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับแรก ดังนี้ ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องมีความสามารถและดำรงไว้ซึ่งการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.57 ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องมีทัศนคติที่ดีต่อวิชาชีพ และปฏิบัติงานตรวจสอบโดยยึดหลักจรรยาบรรณในวิชาชีพ และผู้ตรวจสอบบัญชีต้องมีความสามารถในการบริหารจัดการตนเองและรับผิดชอบต่อการกระทำของตนเองได้ รวมถึงสามารถที่จะเลือกและเรียงลำดับทรัพยากรที่มีจำกัดและบริหารจัดการงานให้บรรลุเป้าหมายและเสร็จตามกำหนดเวลา มีค่าเฉลี่ยเท่ากัน คือ ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.54

ตารางที่ 4.6 ความคิดเห็นเกี่ยวกับทักษะทางวิชาชีพด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร

ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน	ระดับความคิดเห็น
1.ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องมีความสามารถในการสื่อสารได้อย่างกระชับและชัดเจน และสามารถติดต่อสัมพันธ์กับผู้เกี่ยวข้องทุกฝ่าย เพื่อให้เกิดความเข้าใจตรงกันในการปฏิบัติงานและสำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี	4.49	0.553	มาก
2.ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องมีความสามารถในการทำงานเป็นทีม เช่น การให้ความร่วมมือ ช่วยเหลือ สนับสนุน ให้กำลังใจแก่เพื่อนร่วมงาน ปรับตัวเข้ากับผู้อื่นหรือแสดงบทบาทผู้นำ ผู้ตามได้อย่างเหมาะสม	4.52	0.569	มากที่สุด
3.ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องสามารถทำงานร่วมกันกับบุคคลที่ต่างวัฒนธรรมหรือมีความคิดเห็นต่างกันได้	4.40	0.607	มาก

ตารางที่ 4.6 (ต่อ)

ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน	ระดับความคิดเห็น
4. ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องสามารถประยุกต์ใช้การเจรจาเพื่อลดปัญหาความขัดแย้ง และนำไปสู่ข้อสรุปหรือข้อตกลงที่ยอมรับได้อย่างเหมาะสม	4.45	0.598	มาก
5. ผู้ตรวจสอบบัญชีควรให้โอกาสสมาชิกของทีมเสนอแนะ วิจารณ์ ให้ข้อมูล และติชมซึ่งกันและกัน เพื่อให้การติดต่อสื่อสารเกิดประโยชน์มากที่สุด	4.53	0.541	มากที่สุด
รวม	**4.48**	**0.573**	**มาก**

จากตารางที่ 4.6 พบว่า ผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีความคิดเห็นเกี่ยวกับทักษะทางวิชาชีพด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสารอยู่ในระดับมาก ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.48 โดยเรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับแรก ดังนี้ ผู้ตรวจสอบบัญชีควรให้โอกาสสมาชิกของทีมเสนอแนะ วิจารณ์ ให้ข้อมูล และติชมซึ่งกันและกัน เพื่อให้การติดต่อสื่อสารเกิดประโยชน์มากที่สุด ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.53 ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องมีความสามารถในการทำงานเป็นทีม เช่น การให้ความร่วมมือ ช่วยเหลือ สนับสนุน ให้กำลังใจแก่เพื่อนร่วมงาน ปรับตัวเข้ากับผู้อื่นหรือแสดงบทบาทผู้นำ ผู้ตามได้อย่างเหมาะสม ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.52 ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องมีความสามารถในการสื่อสารได้อย่างกระชับและชัดเจน และสามารถติดต่อสัมพันธ์กับผู้เกี่ยวข้องทุกฝ่ายเพื่อให้เกิดความเข้าใจตรงกันในการปฏิบัติงานและสำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.49

ตารางที่ 4.7 ความคิดเห็นเกี่ยวกับทักษะทางวิชาชีพด้านองค์กร

ด้านองค์กร	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน	ระดับความคิดเห็น
1.ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องมีความสามารถในการบริหารงาน การบริหารทรัพยากรมนุษย์ และการจัดการทรัพยากร รวมถึงการตัดสินใจอย่างมีประสิทธิภาพ	4.46	0.584	มาก
2.ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องมีความสามารถในการจัดระบบและมอบหมายงาน รวมถึงสามารถจูงใจและพัฒนาบุคลากรให้เป็นไปตามนโยบายขององค์กรได้อย่างมีประสิทธิภาพ	4.46	0.594	มาก
3.ผู้ตรวจสอบบัญชีควรให้ความสำคัญกับแนวคิดและหลักการความเป็นผู้นำในทางวิชาชีพ ซึ่งจะส่งผลให้สามารถบรรลุเป้าหมายและประสบความสำเร็จในวิชาชีพได้	4.39	0.616	มาก
4.ผู้ตรวจสอบบัญชีควรให้ความสำคัญกับการสร้างแรงจูงใจในการทำงานเพื่อสร้างขวัญและกำลังใจในองค์กร	4.40	0.627	มาก
รวม	**4.43**	**0.605**	**มาก**

จากตารางที่ 4.7 พบว่า ผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีความคิดเห็นเกี่ยวกับทักษะทางวิชาชีพด้านองค์กรอยู่ในระดับมาก ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.43 โดยเรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับแรก ดังนี้ ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องมีความสามารถในการบริหารงาน การบริหารทรัพยากรมนุษย์ และการจัดการทรัพยากร รวมถึงการตัดสินใจอย่างมีประสิทธิภาพ และผู้ตรวจสอบบัญชีต้องมีความสามารถในการจัดระบบและมอบหมายงาน รวมถึงสามารถจูงใจและพัฒนาบุคลากรให้เป็นไปตามนโยบายขององค์กรได้อย่างมีประสิทธิภาพมีค่าเฉลี่ยเท่ากัน คือ

ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.46 ผู้ตรวจสอบบัญชีควรให้ความสำคัญกับการสร้างแรงจูงใจในการทำงานเพื่อสร้างขวัญและกำลังใจในองค์กร ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.40

ตอนที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

ตารางที่ 4.8 ความคิดเห็นเกี่ยวกับการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินโดยรวม

การพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน	**ค่าเฉลี่ย**	**ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน**	**ระดับความคิดเห็น**
1. ด้านการวางแผนการตรวจสอบ	4.46	0.587	มาก
2. ด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบ	4.47	0.599	มาก
3. ด้านการรายงานผลการตรวจสอบ	4.53	0.567	มากที่สุด
รวม	**4.49**	**0.584**	**มาก**

จากตารางที่ 4.8 พบว่า ผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีความคิดเห็นเกี่ยวกับการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินโดยรวมอยู่ในระดับมาก ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.49 เมื่อพิจารณาเป็นรายด้านอยู่ในระดับมากที่สุด จำนวน 1 ด้าน ได้แก่ ด้านการรายงานผลการตรวจสอบ ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.53 และอยู่ในระดับมาก จำนวน 2 ด้าน โดยเรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปหาน้อย ดังนี้ ด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบ ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.47 และด้านการวางแผนการตรวจสอบ ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.46

ตารางที่ 4.9 ความคิดเห็นเกี่ยวกับการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ด้านการวางแผนการตรวจสอบ

ด้านการวางแผนการตรวจสอบ	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน	ระดับความคิดเห็น
1.ผู้ตรวจสอบบัญชีงวดปัจจุบันต้องจัดทำกระดาษทำการที่แสดงให้เห็นว่าได้มีการสื่อสารกับผู้สอบบัญชีคนก่อน เกี่ยวกับประเด็น/ปัญหาและข้อสังเกตจากการตรวจสอบงวดก่อน การสรุปผลการตรวจสอบงวดก่อนมีหลักฐานอย่างเพียงพอและเหมาะสม รวมถึงสอบทานยอดคงเหลือสิ้นงวดของงวดบัญชีก่อนว่าได้มีการยกมาในงวดบัญชีปัจจุบันอย่างถูกต้อง และไม่ได้แสดงข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่อาจส่งผลกระทบต่อรายงานการเงินงวดปีปัจจุบัน	4.46	0.578	มาก
2.การยืนยันการปฏิบัติงานสอบบัญชีกับหน่วยรับตรวจต้องมีเอกสารหลักฐานที่แสดงถึงขั้นตอนการปฏิบัติงานที่เป็นไปตามระเบียบและคำสั่งที่เกี่ยวข้อง และเนื้อหาในหนังสือยืนยันการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ได้รับคืนจากหน่วยรับตรวจ (Engagement Letter) ต้องเป็นไปตามแบบที่สำนักงานกำหนด และผู้มีอำนาจของหน่วยรับตรวจเป็นผู้ลงนาม เป็นสิ่งที่ช่วยควบคุมงานสอบบัญชีให้มีคุณภาพ	4.44	0.632	มาก

ตารางที่ 4.9 (ต่อ)

ด้านการวางแผนการตรวจสอบ	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน	ระดับความคิดเห็น
3. ในการมอบหมายงานให้กับผู้ตรวจสอบแต่ละด้านแต่ละคนแต่ละงานต้องมีการกำหนดอย่างเหมาะสมและเป็นไปตามที่สำนักงานกำหนด	4.48	0.579	มาก
4. บุคลากรที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบรวมทั้งที่ปรึกษาและผู้เชี่ยวชาญภายนอกต้องจัดทำแบบประเมินความเป็นอิสระของตนเองตามแบบที่สำนักงานกำหนด	4.41	0.613	มาก
5. ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องจัดทำกระดาษทำการเกี่ยวกับการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่อรายงานการเงิน เพื่อวางแผนการตอบสนองต่อความเสี่ยงดังกล่าวอย่างเหมาะสม	4.53	0.557	มากที่สุด
6. ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องจัดทำกระดาษทำการที่แสดงถึงวิธีการตอบสนองความเสี่ยง (วิธีการตรวจสอบ) ที่มีความเพียงพอและเหมาะสมของประมาณการบัญชีที่มีความเสี่ยงสูง	4.53	0.547	มากที่สุด
7. ในการวางแผนการตรวจสอบต้องมีการจัดทำรายงานการประชุมและแผนการตรวจสอบบัญชีโดยรวมที่แสดงว่าผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบมีส่วนร่วมและมีการประชุมร่วมกันระหว่างกลุ่มผู้ตรวจสอบบัญชี ผู้บริหารงานตรวจสอบ และผู้บริหารระดับสูง	4.43	0.607	มาก

ตารางที่ 4.9 (ต่อ)

ด้านการวางแผนการตรวจสอบ	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน	ระดับความคิดเห็น
8.เมื่อมีข้อบกพร่องในระบบการควบคุมภายในในปีก่อน กลุ่มผู้ตรวจสอบบัญชีต้องจัดทำกระดาษทำการ/แนวทางที่แสดงให้เห็นว่าได้พิจารณาผลกระทบของข้อบกพร่องดังกล่าวต่อการวางแผนการตรวจสอบในปีปัจจุบัน	4.47	0.569	มาก
9.สำหรับการตรวจสอบหน่วยรับตรวจที่มีลักษณะเป็นกลุ่มกิจการ ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องจัดทำกระดาษทำการเกี่ยวกับแนวทางการสื่อสารการควบคุมดูแล และการปฏิบัติงานตรวจสอบของกิจการอื่นภายในกลุ่มกิจการเดียวกัน เพื่อแสดงความเห็นต่อรายงานการเงินรวม	4.41	0.604	มาก
รวม	**4.46**	**0.587**	**มาก**

จากตารางที่ 4.9 พบว่า ผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีความคิดเห็นเกี่ยวกับการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ด้านการวางแผนการตรวจสอบอยู่ในระดับมาก ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.46 โดยเรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับแรก ดังนี้ ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องจัดทำกระดาษทำการเกี่ยวกับการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่อรายงานการเงินเพื่อวางแผนการตอบสนองต่อความเสี่ยงดังกล่าวอย่างเหมาะสม และผู้ตรวจสอบบัญชีต้องจัดทำกระดาษทำการที่แสดงถึงวิธีการตอบสนองความเสี่ยง (วิธีการตรวจสอบ) ที่มีความเพียงพอและเหมาะสมของประมาณการบัญชีที่มีความเสี่ยงสูง มีค่าเฉลี่ยเท่ากัน คือ ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.53 ในการมอบหมายงานให้กับผู้ตรวจสอบแต่ละด้านแต่ละคนแต่ละงานต้องมีการกำหนดอย่างเหมาะสมและเป็นไปตามที่สำนักงานกำหนด ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.48

ตารางที่ 4.10 ความคิดเห็นเกี่ยวกับการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบ

ด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบ	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน	ระดับความคิดเห็น
1.ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องจัดทำแนวการตรวจสอบที่แสดงให้เห็นว่ามีการปรับแผนการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อประเด็นในรายงานการเงินหรือต่อความเสี่ยงที่เกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงของหน่วยรับตรวจในระหว่างปีปัจจุบันที่มีสาระสำคัญอย่างเพียงพอเหมาะสม	4.48	0.605	มาก
2.ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องจัดทำกระดาษทำการที่สะท้อนการปฏิบัติงานและข้อสรุปที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่สำคัญ ได้แก่ เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters) รายการที่ใช้ดุลยพินิจ ประมาณการทางบัญชีที่สำคัญ และรายการที่ผลการประเมินความเสี่ยงอยู่ในระดับสูง	4.54	0.573	มากที่สุด
3.ผู้ตรวจสอบบัญชีอื่นจากต่างสำนักงานต้องจัดทำเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติงานในการประเมินความน่าเชื่อถือ	4.42	0.625	มาก
4.ผู้บริหารงานตรวจสอบต้องมีเอกสารหลักฐานที่แสดงถึงการปฏิบัติงานว่าได้มีการสอบทานความเหมาะสมของกระดาษทำการที่ใช้ในการปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น	4.47	0.589	มาก
5.ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องจัดทำกระดาษทำการหรือหลักฐานที่แสดงถึงวิธีการปฏิบัติงานที่เกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำและนำเสนอรายงานการเงินของหน่วยรับตรวจ เช่น รูปแบบการ	4.47	0.599	มาก

ตารางที่ 4.10 (ต่อ)

ด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบ	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน	ระดับความคิดเห็น
นำเสนอรายงานการเงินตามข้อกำหนดของหน่วยกำกับดูแล			
6. การจัดทำรายงานการประชุมเพื่อเป็นหลักฐานว่าผู้บริหารงานตรวจสอบได้ปรึกษาหารือกับผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบในเรื่องที่มีข้อโต้แย้ง เรื่องที่ยากหรือซับซ้อน ซึ่งกระทบต่อการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชี และการนำเสนอรายงานการเงิน เป็นสิ่งที่ช่วยควบคุมงานสอบบัญชีให้มีคุณภาพ	4.42	0.630	มาก
7. ต้องมีหลักฐานเมื่อมีการปรึกษาหารือกับผู้ที่รับผิดชอบในการให้คำปรึกษาภายในสำนักงาน และหารือกับที่ปรึกษาหรือผู้เชี่ยวชาญภายนอก ในเรื่องที่ยาก มีข้อโต้แย้งหรือมีความเห็นที่แตกต่าง ตลอดจนข้อสรุปที่เหมาะสม	4.38	0.623	มาก
8. ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องจัดทำสรุปกระดาษทำการเกี่ยวกับรายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่พบระหว่างการตรวจสอบ ทั้งที่มีการปรับปรุงแล้วและที่ไม่ได้รับการปรับปรุง	4.54	0.562	มากที่สุด
9. ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องจัดทำสรุปกระดาษทำการในเรื่องหรือประเด็นที่เกี่ยวกับรายงานของผู้สอบบัญชีที่สื่อสารกับผู้บริหารหรือคณะกรรมการตรวจสอบของหน่วยรับตรวจหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอื่น เช่น เรื่อง	4.49	0.590	มาก

ตารางที่ 4.10 (ต่อ)

ด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบ	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน	ระดับความคิดเห็น
สำคัญในการตรวจสอบ สถานการณ์ที่ทำให้คาดการณ์ว่าจะแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป การละเว้นการเปิดเผยข้อมูลที่สำคัญ เป็นต้น			
รวม	**4.47**	**0.599**	**มาก**

จากตารางที่ 4.10 พบว่า ผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีความคิดเห็นเกี่ยวกับการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบอยู่ในระดับมาก ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.47 โดยเรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับแรก ดังนี้ ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องจัดทำกระดาษทำการที่สะท้อนการปฏิบัติงานและข้อสรุปที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่สำคัญ ได้แก่ เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters) รายการที่ใช้ดุลยพินิจ ประมาณการทางบัญชีที่สำคัญ และรายการที่ผลการประเมินความเสี่ยงอยู่ในระดับสูง และผู้ตรวจสอบบัญชีต้องจัดทำสรุปกระดาษทำการเกี่ยวกับรายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่พบระหว่างการตรวจสอบ ทั้งที่มีการปรับปรุงแล้วและที่ไม่ได้รับการปรับปรุง มีค่าเฉลี่ยเท่ากัน คือ ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.54 ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องจัดทำสรุปกระดาษทำการในเรื่องหรือประเด็นที่เกี่ยวกับรายงานของผู้สอบบัญชีที่สื่อสารกับผู้บริหารหรือคณะกรรมการตรวจสอบของหน่วยรับตรวจหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอื่น เช่น เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ สถานการณ์ที่ทำให้คาดการณ์ว่าจะแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป การละเว้นการเปิดเผยข้อมูลที่สำคัญ เป็นต้น ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.49

ตารางที่ 4.11 ความคิดเห็นเกี่ยวกับการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ด้านการรายงานผลการตรวจสอบ

ด้านการรายงานผลการตรวจสอบ	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน	ระดับความคิดเห็น
1. ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องจัดทำร่างรายงานของผู้สอบบัญชีรวมถึงรายงานอื่นที่เกี่ยวข้องอย่างเหมาะสมและเป็นไปตามแบบที่สำนักงานกำหนด	4.58	0.542	มากที่สุด
2. ผู้บริหารงานตรวจสอบต้องสอบทานรายงานการเงินและร่างรายงานของผู้สอบบัญชีรวมถึงข้อมูลอื่นตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง	4.61	0.530	มากที่สุด
3. การลงนามในหนังสือรับรองของผู้บริหารต้องกระทำโดยผู้มีอำนาจของหน่วยรับตรวจ (Representation Letter) และวันที่ในหนังสือรับรองต้องเป็นวันเดียวกับวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี เป็นสิ่งที่ช่วยควบคุมงานสอบบัญชีให้มีคุณภาพ	4.47	0.634	มาก
4. ผู้บริหารงานตรวจสอบต้องพิจารณากระดาษทำการในเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องของหน่วยรับตรวจ และมีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องในหมายเหตุประกอบรายงานการเงินอย่างเพียงพอตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง	4.51	0.574	มากที่สุด
5. รายงานของผู้สอบบัญชีไม่มีการลงนามจนกว่าความเห็นที่ไม่ตรงกันระหว่างผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบและผู้บริหารงานตรวจสอบจะได้ข้อยุติ โดยปฏิบัติตามขั้นตอนของสำนักงาน สำหรับกรณีความเห็นที่แตกต่างกัน	4.48	0.600	มาก
รวม	**4.53**	**0.567**	**มากที่สุด**

จากตารางที่ 4.11 พบว่า ผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีความคิดเห็นเกี่ยวกับการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ด้านการรายงานผลการตรวจสอบอยู่ในระดับมากที่สุด ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.53 โดยเรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับแรก ดังนี้ ผู้บริหารงานตรวจสอบต้องสอบทานรายงานการเงินและร่างรายงานของผู้สอบบัญชีรวมถึงข้อมูลอื่นตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.61 ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องจัดทำร่างรายงานของผู้สอบบัญชีรวมถึงรายงานอื่นที่เกี่ยวข้องอย่างเหมาะสมและเป็นไปตามแบบที่สำนักงานกำหนด ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.58 ผู้บริหารงานตรวจสอบต้องพิจารณากระดาษทำการในเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องของหน่วยรับตรวจ และมีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องในหมายเหตุประกอบรายงานการเงินอย่างเพียงพอตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.51

ตารางที่ 4.12 การหาค่าความเชื่อมั่นของแบบสอบถาม โดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาคอนบราค (Cronbach's Alpha Coefficient)

ตัวแปร	Reliability Statistics	
	Cronbach's Alpha	N of Items
1. ทักษะทางวิชาชีพ		
1.1 ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด	0.827	4
1.2 ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่	0.857	5
1.3 ด้านบุคคล	0.836	5
1.4 ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร	0.869	5
1.5 ด้านองค์กร	0.865	4
2.การพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
2.1 ด้านการวางแผนการตรวจสอบ	0.924	9
2.2 ด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบ	0.929	9
2.3 ด้านการรายงานผลการตรวจสอบ	0.868	5

จากกตารางที่ 4.12 ผู้วิจัยได้ทำการวัดค่าความเชื่อมั่น Cronbach's Alpha Coefficient ของแบบสอบถาม ของตัวแปรอิสระ ทักษะทางวิชาชีพ จำนวน 5 ด้าน พบว่า มีค่าความเชื่อมั่น ค่าสัมประสิทธิ์ Cronbach's Alpha อยู่ระหว่าง 0.827 – 0.869 และตัวแปรตาม การพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน จำนวน 3 ด้าน มีค่าความเชื่อมั่น ค่าสัมประสิทธิ์ Cronbach's Alpha อยู่ระหว่าง 0.868 – 0.929 ซึ่งอยู่ในระดับที่ยอมรับได้ เนื่องจากมีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาเกินกว่า 0.70 ขึ้นไป (Kaiser, 1974)

ตอนที่ 4 การทดสอบสมมติฐานการวิจัย

การวิจัยในครั้งนี้ได้มีการกำหนดสมมติฐานเพื่อทดสอบผลกระทบระหว่างตัวแปร โดยใช้การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) ซึ่งมีสมมติฐานของการวิจัย ดังนี้

H_1 : ทักษะทางวิชาชีพ ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านบุคคล ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร ด้านองค์กร ส่งผลกระทบเชิงบวกต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินโดยรวม

H_2 : ทักษะทางวิชาชีพ ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านบุคคล ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร ด้านองค์กร ส่งผลกระทบเชิงบวกต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการวางแผนการตรวจสอบ

H_3 : ทักษะทางวิชาชีพ ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านบุคคล ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร ด้านองค์กร ส่งผลกระทบเชิงบวกต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบ

H_4 : ทักษะทางวิชาชีพ ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านบุคคล ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร ด้านองค์กร ส่งผลกระทบเชิงบวกต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการรายงานผลการตรวจสอบ

เพื่อให้การนำเสนอข้อมูลเป็นที่เข้าใจตรงกันในการแปลความหมาย ผู้วิจัยได้กำหนดสัญลักษณ์ที่ใช้ในการนำเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูล ดังนี้

INT = ทักษะทางวิชาชีพด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด

TEC = ทักษะทางวิชาชีพด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่

PER = ทักษะทางวิชาชีพด้านบุคคล

INTER = ทักษะทางวิชาชีพด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร

ORG = ทักษะทางวิชาชีพด้านองค์กร

TAQ = การพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินโดยรวม

b = ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอยของตัวแปรอิสระในรูปของคะแนนดิบ

β = ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอยของตัวแปรอิสระในรูปของคะแนนมาตรฐาน (Beta)

SE_b = ความคลาดเคลื่อนมาตรฐานของสัมประสิทธิ์การถดถอย

SE_{est} = ค่าความคลาดเคลื่อนมาตรฐานในการพยากรณ์ตัวแปรตามด้วย ตัวแปรอิสระ

t = สถิติทดสอบที่ใช้เปรียบเทียบใน t-distribution

F = สถิติทดสอบที่ใช้เปรียบเทียบใน F-distribution

p - value = ระดับนัยสำคัญ (Significance)

N = จำนวนกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ทดสอบ

a = ค่าคงที่ของสมการณ์พยากรณ์ในรูปคะแนนดิบ

R = ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์พหุคูณ

R^2 = ค่าสัมประสิทธิ์การพยากรณ์

Adjusted R^2 = ค่าสัมประสิทธิ์การพยากรณ์ปรับปรุง

ตารางที่ 4.13 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ทักษะทางวิชาชีพกับการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินโดยรวม

	INT	TEC	PER	INTER	ORG	TAQ	VIF
INT	1						3.058
TEC	.786**	1					3.816
PER	.737**	.789**	1				3.412
INTER	.695**	.706**	.710**	1			2.994
ORG	.609**	.610**	.641**	.728**	1		2.298
TAQ	.736**	.800**	.761**	.766**	.665**	1	

หมายเหตุ. * มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

** มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

ในการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) มีเงื่อนไขข้อหนึ่งกำหนดว่าตัวแปรอิสระที่นำมาทดสอบจะต้องไม่มีความสัมพันธ์กัน หรือหากสัมพันธ์กันก็ต้องมีความสัมพันธ์กันไม่สูงมากนั้น จากตารางที่ 4.13 พบว่า ตัวแปรอิสระทุกด้านมีความสัมพันธ์กัน ซึ่งอาจเกิดปัญหา Multicollinearity ดังนั้นผู้วิจัยจึงทำการทดสอบ Multicollinearity โดยใช้ค่า Variance Inflation Factors (VIF) ปรากฏว่าค่า VIF ของตัวแปรอิสระ ทักษะทางวิชาชีพ มีค่าตั้งแต่ 2.298 – 3.816 ซึ่งมีค่าไม่เกิน 10 ดังนั้นจึงสรุปได้ว่าตัวแปรอิสระทุกตัวมีความสัมพันธ์กันแต่ระดับความสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระทุกตัวไม่ก่อให้เกิดปัญหา Multicollinearity และไม่มีนัยสำคัญ (Black, 2006) ดังนั้นผู้วิจัยจึงดำเนินการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณต่อไป

ตารางที่ 4.14 การวิเคราะห์ผลกระทบของทักษะทางวิชาชีพกับการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินโดยรวม โดยใช้การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ วิธี (Enter)

ทักษะทางวิชาชีพ	การพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชี ตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินโดยรวม				
	b	β	SE_b	t	p - value
ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด	0.097	0.106	0.045	2.141	0.033*
ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่	0.324	0.343	0.052	6.184	0.000*
ด้านบุคคล	0.150	0.154	0.051	2.930	0.004*
ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร	0.253	0.273	0.046	5.557	0.000*
ด้านองค์กร	0.080	0.094	0.036	2.191	0.029*
a = 0.425	SE_{est} = 0.22129	R = 0.861	R^2 = 0.741	Adjusted R^2 = 0.737	
F = 184.386	N = 329				

หมายเหตุ. * มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.14 ผลการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ โดยวิธี (Enter) พบว่าค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์พหุคูณ (R) มีค่าเท่ากับ 0.861 และตัวแปรอิสระทั้งหมดสามารถอธิบายถึงผลกระทบต่อตัวแปรตามได้ร้อยละ 74.10 ผลการทดสอบสมมติฐาน คือ ทักษะทางวิชาชีพด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านบุคคล ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร และด้านองค์กร ส่งผลกระทบเชิงบวกต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินโดยรวมอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 โดยทักษะ

ทางวิชาชีพ ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ส่งผลกระทบเชิงบวกต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินโดยรวมมากที่สุด (β = 0.343) รองลงมา คือ ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร (β = 0.273) ด้านบุคคล (β = 0.154) ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด (β = 0.106) และด้านองค์กร (β = 0.094) ตามลำดับ

สามารถสร้างสมการถดถอยได้ ดังนี้

สมการในรูปคะแนนดิบของการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินโดยรวม = 0.425 + 0.097 (ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด) + 0.324 (ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่) + 0.150 (ด้านบุคคล) 0.253 + (ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร) + 0.080 (ด้านองค์กร)

สมการในรูปคะแนนมาตรฐานของการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินโดยรวม = 0.106 (ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด) + 0.343 (ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่) + 0.154 (ด้านบุคคล) + 0.273 (ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร) + 0.094 (ด้านองค์กร)

ตารางที่ 4.15 การวิเคราะห์ผลกระทบของทักษะทางวิชาชีพกับการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการวางแผนการตรวจสอบ โดยใช้การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ วิธี (Enter)

ทักษะทางวิชาชีพ	การพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ด้านการวางแผนการตรวจสอบ				
	b	β	SE_b	t	p - value
ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด	0.078	0.080	0.059	1.313	0.190
ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่	0.360	0.354	0.069	5.214	0.000*
ด้านบุคคล	0.143	0.136	0.067	2.121	0.035*
ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร	0.222	0.223	0.060	3.711	0.000*
ด้านองค์กร	0.075	0.082	0.048	1.564	0.119
a = 0.520 SE_{est} = 0.29153 R = 0.781 R^2 = 0.610 Adjusted R^2 = 0.604					
F = 101.006 N = 329					

หมายเหตุ. * มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.15 ผลการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ โดยวิธี (Enter) พบว่า ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์พหุคูณ (R) มีค่าเท่ากับ 0.781 และตัวแปรอิสระทั้งหมดสามารถอธิบายถึงผลกระทบต่อตัวแปรตามได้ร้อยละ 61.00 ผลการทดสอบสมมติฐาน คือ ทักษะทางวิชาชีพด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านบุคคล และด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร ส่งผลกระทบเชิงบวกต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการวางแผนการตรวจสอบอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 โดยทักษะทางวิชาชีพด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ส่งผลกระทบเชิงบวกต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการวางแผนการตรวจสอบมากที่สุด (β = 0.354) รองลงมา คือ ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร (β = 0.223) และด้านบุคคล (β = 0.136) ตามลำดับ ทั้งนี้ทักษะทางวิชาชีพด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด และด้านองค์กร ไม่ส่งผลกระทบต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการวางแผนการตรวจสอบ

สามารถสร้างสมการถดถอยได้ ดังนี้

สมการในรูปคะแนนดิบของการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการวางแผนการตรวจสอบ = 0.520 + 0.360 (ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่) + 0.143 (ด้านบุคคล) + 0.222 (ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร)

สมการในรูปคะแนนมาตรฐานของการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการวางแผนการตรวจสอบ = 0.354 (ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่) + 0.136 (ด้านบุคคล) + 0.223 (ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร)

ตารางที่ 4.16 การวิเคราะห์ผลกระทบของทักษะทางวิชาชีพกับการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยใช้การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ วิธี (Enter)

ทักษะทางวิชาชีพ	การพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบ				
	b	β	SE_b	t	p - value
ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด	0.136	0.134	0.058	2.348	0.019*
ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่	0.296	0.282	0.067	4.410	0.000*
ด้านบุคคล	0.135	0.125	0.066	2.064	0.040*
ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร	0.286	0.278	0.058	4.911	0.000*
ด้านองค์กร	0.091	0.097	0.046	1.957	0.051
a = 0.230 SE_{est} = 0.28332 R = 0.810 R^2 = 0.655 Adjusted R^2 = 0.650					
F = 122.820 N = 329					

หมายเหตุ. * มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.16 ผลการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ โดยวิธี (Enter) พบว่า ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์พหุคูณ (R) มีค่าเท่ากับ 0.810 และตัวแปรอิสระทั้งหมดสามารถอธิบายถึงผลกระทบต่อตัวแปรตามได้ร้อยละ 65.50 ผลการทดสอบสมมติฐาน คือ ทักษะทางวิชาชีพด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านบุคคล และด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร ส่งผลกระทบเชิงบวกต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 โดยทักษะทางวิชาชีพด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ส่งผลกระทบเชิงบวกต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบมากที่สุด (β = 0.282) รองลงมา คือ ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร (β = 0.278) ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด(β = 0.134) และด้านบุคคล (β = 0.125) ตามลำดับ ทั้งนี้ทักษะทางวิชาชีพด้านองค์กรไม่ส่งผลกระทบต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบ

สามารถสร้างสมการถดถอยได้ ดังนี้

สมการในรูปคะแนนดิบของการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบ = 0.230 + 0.136 (ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด) + 0.296 (ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่) + 0.135 (ด้านบุคคล) + 0.286 (ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร)

สมการในรูปคะแนนมาตรฐานของการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบ = 0.134 (ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด) + 0.282 (ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่) + 0.125 (ด้านบุคคล) + 0.278 (ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร)

ตารางที่ 4.17 การวิเคราะห์ผลกระทบของทักษะทางวิชาชีพกับการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการรายงานผลการตรวจสอบ โดยใช้การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ วิธี (Enter)

ทักษะทางวิชาชีพ	การพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ด้านการรายงานผลการตรวจสอบ				
	b	β	SE_b	t	p - value
ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด	0.060	0.061	0.061	0.974	0.331
ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่	0.310	0.303	0.071	4.352	0.000*
ด้านบุคคล	0.189	0.179	0.070	2.715	0.007*
ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร	0.248	0.247	0.062	4.004	0.000*
ด้านองค์กร	0.068	0.074	0.049	1.369	0.172
a = 0.604	SE_{est} = 0.30092	R = 0.769	R^2 = 0.591	Adjusted R^2 = 0.584	
F = 93.281	N = 329				

หมายเหตุ. * มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.17 ผลการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ โดยวิธี (Enter) พบว่าค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์พหุคูณ (R) มีค่าเท่ากับ 0.769 และตัวแปรอิสระทั้งหมดสามารถอธิบายถึงผลกระทบต่อตัวแปรตามได้ร้อยละ 59.10 ผลการทดสอบสมมติฐาน คือ ทักษะทางวิชาชีพ

ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านบุคคล และด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร ส่งผลกระทบเชิงบวกต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการรายงานผลการตรวจสอบอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 โดยทักษะทางวิชาชีพด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ส่งผลกระทบเชิงบวกต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการรายงานผลการตรวจสอบมากที่สุด ($\beta = 0.303$) รองลงมา คือ ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร ($\beta = 0.247$) และด้านบุคคล ($\beta = 0.179$) ตามลำดับ ทั้งนี้ทักษะทางวิชาชีพด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด และด้านองค์กร ไม่ส่งผลกระทบต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการรายงานผลการตรวจสอบ

สามารถสร้างสมการถดถอยได้ ดังนี้

สมการในรูปคะแนนดิบของการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการรายงานผลการตรวจสอบ = 0.604 + + 0.310 (ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่) + 0.189 (ด้านบุคคล) + 0.248 (ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร)

สมการในรูปคะแนนมาตรฐานของการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการรายงานผลการตรวจสอบ = 0.303 (ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่) + 0.179 (ด้านบุคคล) + 0.247 (ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร)

จากการวิเคราะห์ข้อมูล สรุปได้ตามสมมติฐานการวิจัยได้ดังนี้

สมมติฐาน H_1 : ยอมรับสมมติฐานทักษะทางวิชาชีพ ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านบุคคล ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร ด้านองค์กร ส่งผลกระทบเชิงบวกต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินโดยรวม เนื่องจากตัวแปรทักษะทางวิชาชีพทั้ง 5 ตัวแปร ส่งผลกระทบต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินโดยรวมไปในทิศทางเดียวกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ซึ่งหมายความว่า ถ้าผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีทักษะทางวิชาชีพด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านบุคคล ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร ด้านองค์กร เพิ่มขึ้น จะส่งผลให้การพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินโดยรวมเพิ่มขึ้นด้วย

สมมติฐาน H_2 : ปฏิเสธสมมติฐานทักษะทางวิชาชีพ ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านบุคคล ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร ด้านองค์กร ส่งผลกระทบเชิงบวกต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงิน

แผ่นดินด้านการวางแผนการตรวจสอบ เนื่องจากทักษะทางวิชาชีพด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ด้านบุคคล และด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร ส่งผลกระทบต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการวางแผนการตรวจสอบไปในทิศทางเดียวกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ทั้งนี้ทักษะทางวิชาชีพด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด และด้านองค์กรไม่ส่งผลกระทบต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการวางแผนการตรวจสอบ ซึ่งหมายความว่า ถ้าผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีทักษะทางวิชาชีพ ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ด้านบุคคล และด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสารเพิ่มขึ้น จะส่งผลให้การพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการวางแผนการตรวจสอบเพิ่มขึ้นด้วย ทั้งนี้ถ้าผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีทักษะทางวิชาชีพด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด และด้านองค์กรเพิ่มขึ้น จะไม่ส่งผลกระทบต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการวางแผนการตรวจสอบแต่อย่างใด

สมมติฐาน H_3 : ปฏิเสธสมมติฐานทักษะทางวิชาชีพ ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านบุคคล ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร ด้านองค์กรส่งผลกระทบเชิงบวกต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบ เนื่องจากทักษะทางวิชาชีพ ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านบุคคล และด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร ส่งผลกระทบต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบไปในทิศทางเดียวกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ทั้งนี้ทักษะทางวิชาชีพด้านองค์กรไม่ส่งผลกระทบต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบ ซึ่งหมายความว่า ถ้าผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีทักษะทางวิชาชีพด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านบุคคล และด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสารเพิ่มขึ้น จะส่งผลให้การพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบเพิ่มขึ้นด้วย ทั้งนี้ถ้าผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีทักษะทางวิชาชีพด้านองค์กรเพิ่มขึ้น จะไม่ส่งผลกระทบต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบแต่อย่างใด

สมมติฐาน H_4 : ปฏิเสธสมมติฐานทักษะทางวิชาชีพ ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านบุคคล ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร ด้านองค์กรส่งผลกระทบเชิงบวกต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงิน

แผ่นดินด้านการรายงานผลการตรวจสอบ เนื่องจากทักษะทางวิชาชีพด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านบุคคล และด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร ส่งผลกระทบต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการรายงานผลการตรวจสอบไปในทิศทางเดียวกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ทั้งนี้ทักษะทางวิชาชีพ ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด และด้านองค์กรไม่ส่งผลกระทบต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการรายงานผลการตรวจสอบ ซึ่งหมายความว่า ถ้าผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีทักษะทางวิชาชีพ ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านบุคคลและด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสารเพิ่มขึ้น จะส่งผลให้การพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการรายงานผลการตรวจสอบเพิ่มขึ้นด้วย ทั้งนี้ถ้าผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีทักษะทางวิชาชีพ ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาดและด้านองค์กรเพิ่มขึ้น จะไม่ส่งผลกระทบต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการรายงานผลการตรวจสอบแต่อย่างใด

บทที่ 5
สรุปผลการวิจัย อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาผลกระทบของทักษะทางวิชาชีพที่มีต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ทั้งนี้เพื่อเป็นประโยชน์ต่อสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ผู้บริหารระดับสูง และผู้ตรวจสอบบัญชีของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินในการนำข้อมูลไปใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาและปรับปรุงการปฏิบัติงานสอบบัญชี และเป็นแนวทางในการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีให้เหมาะสมและมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น เพื่อยกระดับงานสอบบัญชีให้เป็นมาตรฐานสากลและมีความน่าเชื่อถือมากยิ่งขึ้น และยังเป็นประโยชน์ต่อผู้สนใจในการนำข้อมูลไปใช้เป็นข้อมูลสนับสนุนในการพัฒนาวิชาชีพสอบบัญชีต่อไป

การดำเนินงานวิจัยครั้งนี้ ประชากรที่ใช้ในการวิจัย คือ ผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน จำนวน 1,823 คน (ข้อมูล ณ เดือนกุมภาพันธ์ 2564) กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ คือ ผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินที่ยินยอมให้เปิดเผยข้อมูล จำนวน 329 คน ระยะเวลาในการเก็บรวบรวมข้อมูลในช่วงระหว่างวันที่ 1 เมษายน 2564 ถึง 15 เมษายน 2564 ตัวแปรที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ คือ ตัวแปรอิสระ ทักษะทางวิชาชีพ ประกอบด้วย ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านบุคคล ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร และด้านองค์กร ตัวแปรตาม การพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ประกอบด้วย ด้านการวางแผนการตรวจสอบ ด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบ และด้านการรายงานผลการตรวจสอบ

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ เป็นแบบสอบถามทักษะทางวิชาชีพกับการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งผู้วิจัยได้แจกแบบสอบถามทาง Google Form ให้กับผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินทุกสำนัก จากนั้นนำข้อมูลที่เก็บรวบรวมได้หาค่าสถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล ดังนี้ ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม สถิติที่ใช้ คือ ค่าร้อยละ และการแจกแจงความถี่ ความคิดเห็นเกี่ยวกับทักษะทางวิชาชีพกับการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน สถิติที่ใช้

คือ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และการทดสอบสมมติฐานการวิจัย สถิติที่ใช้ คือ การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ

5.1 สรุปผลการวิจัย

ข้อมูลทั่วไปของผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

ผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง มีอายุระหว่าง 30 – 40 ปี รองลงมาอายุต่ำกว่า 30 ปี มีการศึกษาระดับปริญญาโทหรือสูงกว่า รองลงมาระดับปริญญาตรีหรือเทียบเท่า ตำแหน่งงานส่วนใหญ่เป็นนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินชำนาญ รองลงมาเป็นนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินปฏิบัติการ สังกัดสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินส่วนภูมิภาค รองลงมาสังกัดสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินส่วนกลาง ประสบการณ์ในการทำงานต่ำกว่า 5 ปี รองลงมา 5 – 10 ปี

ความคิดเห็นเกี่ยวกับทักษะทางวิชาชีพ

1. ผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีความเห็นเกี่ยวกับทักษะทางวิชาชีพโดยรวมอยู่ในระดับมาก เมื่อพิจารณาเป็นรายด้านอยู่ในระดับมากที่สุด จำนวน 2 ด้าน ได้แก่ ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด และด้านบุคคล และอยู่ในระดับมาก จำนวน 3 ด้าน โดยเรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปหาน้อย ดังนี้ ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร และด้านองค์กร

2. ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับทักษะทางวิชาชีพด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาดอยู่ในระดับมากที่สุด เมื่อพิจารณารายข้อ พบว่า ลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับแรก ได้แก่ ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องมีการพัฒนาตนเองเรียนรู้สิ่งใหม่ ๆ ที่เกิดขึ้นอยู่ตลอดเวลา ต้องมีความสามารถในการซักถาม การตอบข้อซักถาม การคิดอย่างมีเหตุผลเชิงวิเคราะห์และสังเคราะห์ รวมถึงการใช้เหตุผลและการวิเคราะห์อย่างละเอียดรอบคอบ และต้องมีความสามารถในการระบุและแก้ไขปัญหาในการปฏิบัติงาน ทั้งปัญหาที่เคยเจอหรือไม่เคยเจอมาก่อนได้อย่างมีประสิทธิภาพ

3. ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับทักษะทางวิชาชีพด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่อยู่ในระดับมาก เมื่อพิจารณารายข้อ พบว่า ลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับแรก ได้แก่ ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องสามารถเลือกใช้เทคนิคการสอบบัญชีที่สอดคล้องและเหมาะสมกับคุณลักษณะและความเสี่ยงของหน่วยรับตรวจ ต้องมีความสามารถและความชำนาญในการประยุกต์ใช้เทคโนโลยีมาช่วยในการปฏิบัติงานตรวจสอบ และต้องสามารถวิเคราะห์ความเสี่ยงในการปฏิบัติงานบัญชีของหน่วยรับตรวจได้เป็นอย่างดี

4. ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับทักษะทางวิชาชีพด้านบุคคลอยู่ในระดับมากที่สุด เมื่อพิจารณารายข้อ พบว่า ลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับแรก ได้แก่ ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องมีความสามารถและดำรงไว้ซึ่งการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี ต้องมีทัศนคติที่ดีต่อวิชาชีพ และปฏิบัติงานตรวจสอบโดยยึดหลักจรรยาบรรณในวิชาชีพ และต้องมีความสามารถในการบริหารจัดการตนเองและรับผิดชอบต่อการกระทำของตนเองได้ รวมถึงสามารถที่จะเลือกและเรียงลำดับทรัพยากรที่มีจำกัดและบริหารจัดการงานให้บรรลุเป้าหมายและเสร็จตามกำหนดเวลา

5. ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับทักษะทางวิชาชีพด้านความสัมพันธ์และการสื่อสารอยู่ในระดับมาก เมื่อพิจารณารายข้อ พบว่า ลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับแรก ได้แก่ ผู้ตรวจสอบบัญชีควรให้โอกาสสมาชิกของทีมเสนอแนะ วิจารณ์ ให้ข้อมูล และติชมซึ่งกันและกัน ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องมีความสามารถในการทำงานเป็นทีม เช่น การให้ความร่วมมือ ช่วยเหลือสนับสนุน ให้กำลังใจแก่เพื่อนร่วมงาน ปรับตัวเข้ากับผู้อื่นหรือแสดงบทบาทผู้นำ ผู้ตามได้อย่างเหมาะสม และต้องมีความสามารถในการสื่อสารได้อย่างกระชับและชัดเจน และสามารถติดต่อสัมพันธ์กับผู้เกี่ยวข้องทุกฝ่ายเพื่อให้เกิดความเข้าใจตรงกันในการปฏิบัติงานและสำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี

6. ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับทักษะทางวิชาชีพด้านองค์กรอยู่ในระดับมาก เมื่อพิจารณารายข้อ พบว่า ลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับแรก ได้แก่ ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องมีความสามารถในการบริหารงาน การบริหารทรัพยากรมนุษย์ และการจัดการทรัพยากร รวมถึงการตัดสินใจอย่างมีประสิทธิภาพ และต้องมีความสามารถในการจัดระบบและมอบหมายงาน รวมถึงสามารถจูงใจและพัฒนาบุคลากรให้เป็นไปตามนโยบายขององค์กรได้อย่างมีประสิทธิภาพ รวมถึงควรให้ความสำคัญกับการสร้างแรงจูงใจในการทำงานเพื่อสร้างขวัญและกำลังใจในองค์กร

ความคิดเห็นเกี่ยวกับการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

1. ผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีความเห็นเกี่ยวกับการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินโดยรวมอยู่ในระดับมาก เมื่อพิจารณาเป็นรายด้านอยู่ในระดับมากที่สุด จำนวน 1 ด้าน ได้แก่ ด้านการรายงานผลการตรวจสอบ และอยู่ในระดับมาก จำนวน 2 ด้าน โดยเรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปหาน้อย ดังนี้ ด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบ และด้านการวางแผนการตรวจสอบ

2. ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการวางแผนการตรวจสอบอยู่ในระดับมาก เมื่อพิจารณารายข้อ

พบว่า ลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับแรก ได้แก่ ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องจัดทำกระดาษทำการเกี่ยวกับการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่อรายงานการเงิน เพื่อวางแผนการตอบสนองต่อความเสี่ยงดังกล่าวอย่างเหมาะสม และผู้ตรวจสอบบัญชีต้องจัดทำกระดาษทำการที่แสดงถึงวิธีการตอบสนองความเสี่ยง (วิธีการตรวจสอบ) ที่มีความเพียงพอและเหมาะสมของประมาณการบัญชีที่มีความเสี่ยงสูง รวมถึงในการมอบหมายงานให้กับผู้ตรวจสอบแต่ละด้านแต่ละคนแต่ละงานต้องมีการกำหนดอย่างเหมาะสมและเป็นไปตามที่สำนักงานกำหนด

3. ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบอยู่ในระดับมาก เมื่อพิจารณารายข้อ พบว่า ลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับแรก ได้แก่ ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องจัดทำกระดาษทำการที่สะท้อนการปฏิบัติงานและข้อสรุปที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่สำคัญ และต้องจัดทำสรุปกระดาษทำการเกี่ยวกับรายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่พบระหว่างการตรวจสอบ ทั้งที่มีการปรับปรุงแล้วและที่ไม่ได้รับการปรับปรุง รวมถึงต้องจัดทำสรุปกระดาษทำการในเรื่องหรือประเด็นที่เกี่ยวกับรายงานของผู้สอบบัญชีที่สื่อสารกับผู้บริหารหรือคณะกรรมการตรวจสอบของหน่วยรับตรวจหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอื่น

4. ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการรายงานผลการตรวจสอบอยู่ในระดับมากที่สุด เมื่อพิจารณารายข้อ พบว่า ลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับแรก ได้แก่ ผู้บริหารงานตรวจสอบต้องสอบทานรายงานการเงินและร่างรายงานของผู้สอบบัญชีรวมถึงข้อมูลอื่นตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องจัดทำร่างรายงานของผู้สอบบัญชีรวมถึงรายงานอื่นที่เกี่ยวข้องอย่างเหมาะสมและเป็นไปตามแบบที่สำนักงานกำหนด และผู้บริหารงานตรวจสอบต้องพิจารณากระดาษทำการในเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องของหน่วยรับตรวจ และมีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องในหมายเหตุประกอบรายงานการเงินอย่างเพียงพอตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง

ผลการการทดสอบสมมติฐานการวิจัย

1. ผลการทดสอบสมมติฐานข้อที่ 1 พบว่า ทักษะทางวิชาชีพ ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านบุคคล ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร และด้านองค์กร ส่งผลกระทบเชิงบวกต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินโดยรวมอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 หมายความว่า ถ้าทักษะทางวิชาชีพด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านบุคคล ด้าน

ความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร และด้านองค์กรเพิ่มขึ้น จะทำให้การพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินโดยรวมเพิ่มขึ้นด้วย

2. ผลการทดสอบสมมติฐานข้อที่ 2 พบว่า ทักษะทางวิชาชีพ ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านบุคคล และด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร ส่งผลกระทบเชิงบวกต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการวางแผนการตรวจสอบอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ทั้งนี้ทักษะทางวิชาชีพด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด และด้านองค์กรไม่ส่งผลกระทบต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการวางแผนการตรวจสอบ หมายความว่า ถ้าทักษะทางวิชาชีพด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านบุคคล และด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสารเพิ่มขึ้น จะทำให้การพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการวางแผนการตรวจสอบเพิ่มขึ้นด้วย ทั้งนี้ถ้าทักษะทางวิชาชีพด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาดและด้านองค์กรเพิ่มขึ้น จะไม่ส่งผลกระทบต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการวางแผนการตรวจสอบแต่อย่างใด

3. ผลการทดสอบสมมติฐานข้อที่ 3 พบว่า ทักษะทางวิชาชีพด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านบุคคล และด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร ส่งผลกระทบเชิงบวกต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ทั้งนี้ทักษะทางวิชาชีพ ด้านองค์กรไม่ส่งผลกระทบต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบ หมายความว่า ถ้าทักษะทางวิชาชีพด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านบุคคล และด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสารเพิ่มขึ้น จะทำให้การพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบเพิ่มขึ้นด้วย ทั้งนี้ถ้าทักษะทางวิชาชีพด้านองค์กรเพิ่มขึ้น จะไม่ส่งผลกระทบต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบแต่อย่างใด

4. ผลการทดสอบสมมติฐานข้อที่ 4 พบว่า ทักษะทางวิชาชีพ ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านบุคคล และด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร ส่งผลกระทบเชิงบวกต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการรายงานผลการตรวจสอบอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ทั้งนี้ทักษะทางวิชาชีพด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด และด้านองค์กร ไม่ส่งผลกระทบต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการรายงานผลการตรวจสอบ หมายความว่า ถ้าทักษะทาง

วิชาชีพด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านบุคคล และด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร เพิ่มขึ้น จะทำให้การพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ด้านการรายงานผลการตรวจสอบเพิ่มขึ้นด้วย ทั้งนี้ถ้าทักษะทางวิชาชีพด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด และด้านองค์กรเพิ่มขึ้น จะไม่ส่งผลกระทบต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการรายงานผลการตรวจสอบแต่อย่างใด

5.2 การอภิปรายผล

1. ทักษะทางวิชาชีพด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาดส่งผลกระทบเชิงบวกต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินโดยรวม และด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบ เนื่องจากผู้ตรวจสอบบัญชีที่มีทักษะทางวิชาชีพในการสอบบัญชีจำเป็นต้องมีการพัฒนาตนเองอยู่เสมอ มีความสามารถในการซักถาม การตอบข้อซักถาม การคิดอย่างมีเหตุผลเชิงวิเคราะห์และสังเคราะห์ การใช้เหตุผลและการวิเคราะห์อย่างละเอียดรอบคอบ และมีความสามารถในการระบุและแก้ไขปัญหาในการปฏิบัติงานได้ทุกรูปแบบ รวมถึงสามารถใช้ข้อมูลจากระบบสารสนเทศได้ทุกรูปแบบ จะทำให้ผู้ตรวจสอบบัญชีมีความเชื่อมั่นในการปฏิบัติงาน ส่งผลให้งานตรวจสอบบัญชีมีมาตรฐาน ประสบความสำเร็จ และมีการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินในที่สุด สอดคล้องกับงานวิจัยของ ณัฏฐธิดา จินมอญ (2559) พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีความเข้าใจในสารสนเทศ สิ่งพิมพ์ และแหล่งข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์ได้ดี มีความสามารถที่จัดระบบงานได้อย่างมีประสิทธิภาพและเหมาะสม มีศักยภาพในการซักถาม ตอบข้อซักถาม คิดอย่างมีเหตุผล สามารถระบุและแก้ไขปัญหาที่ไม่คุ้นเคยได้อย่างมีประสิทธิภาพ ส่งผลให้คุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยเพิ่มขึ้น และสอดคล้องกับงานวิจัยของ Zidni Nada Alfadela (2017) พบว่า ผู้สอบบัญชีที่มีการพัฒนาความสามารถของตนเองอยู่ตลอดเวลาจะส่งผลให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีมีคุณภาพอย่างมีนัยสำคัญ

2. ทักษะทางวิชาชีพด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ส่งผลกระทบเชิงบวกต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินโดยรวม ด้านการวางแผนการตรวจสอบ ด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบ และด้านการรายงานผลการตรวจสอบ เนื่องจากในปัจจุบันหน่วยรับตรวจมีการปรับเปลี่ยนวิธีการในการบันทึกบัญชีเป็นอย่างมาก เพื่อให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงของของสภาพสังคม ไม่ว่าจะเป็นการเปลี่ยนแปลงด้านเทคโนโลยี หรือด้านระเบียบ กฎหมายที่ใช้ในการบันทึกบัญชี เพื่อให้เกิดความรวดเร็ว ถูกต้องแม่นยำ และสะท้อนผลการดำเนินงานที่แท้จริงของหน่วยรับตรวจ ดังนั้นผู้ตรวจสอบบัญชีต้องมีความสามารถ

ในการเลือกใช้เทคนิคการสอบบัญชีที่สอดคล้องและเหมาะสมกับคุณลักษณะและความเสี่ยงของหน่วยรับตรวจ ประยุกต์ใช้เทคโนโลยีมาช่วยในการปฏิบัติงานตรวจสอบ วิเคราะห์ความเสี่ยงในการปฏิบัติงานบัญชีของหน่วยรับตรวจ และปฏิบัติตามข้อกำหนดและข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพได้เป็นอย่างดี รวมถึงสามารถรับรู้องค์ประกอบของรายงานการเงิน และเลือกใช้เกณฑ์ในการวัด/คำนวณมูลค่ารายการในรายงานการเงินได้อย่างมีประสิทธิภาพ จึงส่งผลให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีเป็นไปตามมาตรฐาน มีประสิทธิภาพและเกิดการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของธนพรรณ ธรรมโร (2562) พบว่า ผู้ตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ที่มีการประยุกต์ใช้ความรู้ความสามารถด้านอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องนอกเหนือจากด้านการบัญชีและการสอบบัญชีสหกรณ์ มีความสามารถทางด้านเทคโนโลยีในการตรวจสอบ สามารถวิเคราะห์และเข้าใจการใช้ประโยชน์ รวมถึงสามารถปฏิบัติตามข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพได้เป็นอย่างดี สามารถตัดสินใจและวิเคราะห์ความเสี่ยงในการสอบบัญชีสหกรณ์ได้ ทั้งความเสี่ยงที่เป็นระบบและไม่เป็นระบบ รวมถึงสามารถปฏิบัติงานสอบบัญชีด้วยความถูกต้องแม่นยำ ปราศจากข้อผิดพลาด ส่งผลให้ประสิทธิภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้ตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือเพิ่มขึ้น และยังสอดคล้องกับงานวิจัยของศรีอุบล ทองคำ (2557) พบว่า เทคนิคการสอบบัญชี ด้านการตรวจสอบความสัมพันธ์ของข้อมูล ด้านการสังเกตสภาพและลักษณะการปฏิบัติงาน ด้านการวิเคราะห์เปรียบเทียบ ด้านการคำนวณ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ส่งผลให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีมีมาตรฐานและความน่าเชื่อถือ รวมถึงสอดคล้องกับงานวิจัยของรักษิณา กวีขำคม, พรไพลิน ตะวันเที่ยง และภารดี นึกชอบ (2563) พบว่า สมรรถนะของผู้สอบบัญชีภาษี ด้านองค์ความรู้ ได้แก่ องค์ความรู้เรื่องของการตรวจสอบข้อมูลทางการเงินในอดีต องค์ความรู้เรื่องการบัญชีและการรายงานทางการเงิน องค์ความรู้เรื่องประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี ส่งผลให้การดำเนินงานมีประสิทธิภาพ เป็นระบบตรงตามวัตถุประสงค์ มีความถูกต้องและสอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชีและมาตรฐานการบัญชี

3. ทักษะทางวิชาชีพด้านบุคคลส่งผลกระทบเชิงบวกต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินโดยรวม ด้านการวางแผนการตรวจสอบ ด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบ และด้านการรายงานผลการตรวจสอบ เนื่องจากในปัจจุบันมีการเปลี่ยนแปลงของสังคม วัฒนธรรม และเศรษฐกิจเป็นอย่างมาก ซึ่งส่งผลกระทบต่อการทำงานของผู้ประกอบอาชีพทุกอาชีพไม่มากก็น้อย รวมถึงผู้ตรวจสอบบัญชี โดยผู้ตรวจสอบบัญชีจะมีทักษะทางวิชาชีพในการตรวจสอบบัญชีที่ดีนั้น ผู้ตรวจสอบบัญชีจำเป็นต้องมีความสามารถและดำรงไว้ซึ่งการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ มีทัศนคติที่ดีต่อวิชาชีพ และปฏิบัติงานตรวจสอบ

โดยยึดหลักจรรยาบรรณวิชาชีพ สามารถบริหารจัดการตนเอง รับผิดชอบต่อการกระทำของตนเองได้ และบริหารจัดการงานให้บรรลุเป้าหมายและเสร็จตามกำหนดเวลา มีการปรับตัวให้เข้ากับสภาวการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป สามารถเรียนรู้ด้วยตนเอง และสร้างแนวคิดและนวัตกรรมใหม่ ๆ ในการสอบบัญชี เพื่อนำไปสู่การสอบบัญชีที่เป็นเลิศ มีความน่าเชื่อถือ และมีการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน สอดคล้องกับงานวิจัยของบุญช่วง ศรีธรราษฎร์, ไพรัช พรพันธ์เดชวิทยา และศรีรุ่งรัตน์ สุดสมบูรณ์ (2554) พบว่า ความเชี่ยวชาญการสอบบัญชีด้านจรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชี และความเชี่ยวชาญการสอบบัญชีด้านการเรียนรู้อย่างไม่จบสิ้น มีความความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย และสอดคล้องกับงานวิจัยของดุจกมล นาจารย์ (2557) พบว่า การเรียนรู้ในวิชาชีพอย่างต่อเนื่องด้านการเรียนรู้ด้วยตนเอง และด้านการเรียนรู้จากการสะสมประสบการณ์ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย รวมทั้งสอดคล้องกับงานวิจัยของธนาทิพย์ วัฒนสุชาติ, อิงอร นาชัยฤทธิ์, และจิราพรรณ ช่อรักษ์ (2557) พบว่า สมรรถนะทางการสอบบัญชี ด้านการปรับตัวมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย เช่นเดียวกับกับงานวิจัยของสุพรรษา พิมพ์พงษ์ (2556) พบว่า ความผูกพันในวิชาชีพ ด้านการยอมรับเป้าหมายและคุณค่า ด้านการปฏิบัติงานอย่างเต็มความสามารถ และด้านความต้องการเป็นส่วนหนึ่งของวิชาชีพ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทย และสอดคล้องกับงานวิจัยของ สิริยาภา ยวงมณี (2558) พบว่า คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีที่มีความเป็นอิสระ มีจรรยาบรรณในการประกอบวิชาชีพ และปฏิบัติงานเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ จะส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีในด้านการวางแผนการตรวจสอบ ด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบ และด้านการแสดงความเห็นในรายงานผลการตรวจสอบ เนื่องจากคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีดังกล่าว ทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถตรวจพบและรายงานความผิดพลาดที่มีสาระสำคัญได้เพิ่มมากขึ้น

4. ทักษะทางวิชาชีพด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสารส่งผลกระทบเชิงบวกต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินโดยรวม ด้านการวางแผนการตรวจสอบ ด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบ และด้านการรายงานผลการตรวจสอบ เนื่องจากการสื่อสารที่ดีจะช่วยสร้างความเข้าใจระหว่างบุคลากรภายในองค์กรและเป็นสิ่งที่เชื่อมความสัมพันธ์ระหว่างบุคลากรในองค์กร หากการสื่อสารภายในองค์กรดีชัดเจน ก็จะส่งผลให้การปฏิบัติงานเป็นไปในทิศทางเดียวกัน และเกิดประสิทธิภาพในการทำงาน ในงานสอบบัญชีก็เช่นเดียวกันทักษะด้านการสื่อสารถือเป็นสิ่งที่สำคัญและจำเป็นที่จะทำให้เกิดทักษะทางวิชาชีพใน

การปฏิบัติงาน ดังนั้นผู้ตรวจสอบบัญชีจำเป็นต้องให้โอกาสสมาชิกของทีมเสนอแนะ วิจารณ์ ให้ข้อมูล และติชมซึ่งกันและกัน มีความสามารถในการทำงานเป็นทีม สามารถสื่อสารได้อย่างกระชับและชัดเจนกับผู้เกี่ยวข้องทุกฝ่าย เพื่อให้เกิดความเข้าใจตรงกัน รวมถึงประยุกต์ใช้การเจรจาเพื่อลดปัญหาความขัดแย้ง และสามารถทำงานร่วมกันกับบุคคลที่ต่างวัฒนธรรมหรือมีความคิดเห็นต่างกันได้ หากผู้ตรวจสอบบัญชีมีความสามารถดังกล่าวจะส่งผลให้การปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีมีประสิทธิภาพและเกิดการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของวิไลวรรณ โพนศิริ (2562) พบว่า การติดต่อสื่อสารถือเป็นลักษณะเฉพาะตัวของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ทักษะนี้มีความจำเป็น เพราะผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องปฏิบัติงานภายใต้สภาวะแวดล้อมที่ซับซ้อนและต้องเผชิญกับผู้คนมากมาย รวมถึงต้องปฏิบัติงานภายใต้เงื่อนไขสำคัญ นั่นคือต้องมีความเป็นอิสระจากผู้รับการตรวจสอบ ดังนั้นหากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีลักษณะเฉพาะตัวที่ดีและมีทักษะทางด้านสังคมที่สูง ไม่ว่าจะเป็นการติดต่อสื่อสารกับผู้อื่น การปรับตัวเข้ากับสังคมสิ่งแวดล้อมจะทำให้งานตรวจสอบมีประสิทธิภาพและคุณภาพยิ่งขึ้น และสอดคล้องกับงานวิจัยของบัวผา หทัยกิจเกษม (2555) พบว่า คุณสมบัติที่ดีด้านมนุษยสัมพันธ์ เช่น มีการสร้างความสัมพันธ์และมีการสื่อสารที่ชัดเจนระหว่างหน่วยรับตรวจและคนในองค์กร ให้โอกาสผู้ที่เกี่ยวข้องแสดงความเห็นระหว่างปฏิบัติงานได้เต็มที่และเต็มใจ เข้าใจความรู้สึกของเพื่อนร่วมงาน อธิบายเหตุผลการตัดสินใจให้ผู้อื่นยอมรับเป็นอย่างดี เป็นต้น มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยรวม ด้านการวางแผนการตรวจสอบภายใน ด้านการดำเนินการตรวจสอบภายใน และด้านการรายงานและติดตามผลการตรวจสอบภายใน

5. ทักษะทางวิชาชีพด้านองค์กรส่งผลกระทบเชิงบวกต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินโดยรวม เนื่องจากงานตรวจสอบบัญชีเป็นงานที่ต้องใช้ผู้ปฏิบัติงานเป็นจำนวนมาก ซึ่งองค์กรเป็นที่รวมของทรัพยากรและงานต่าง ๆ รวมถึงผู้ปฏิบัติงานที่มีความสามารถที่แตกต่างและหลากหลาย ดังนั้นผู้ตรวจสอบบัญชีจำเป็นต้องใช้ทักษะทางวิชาชีพในการปฏิบัติงานสอบบัญชี โดยผู้ตรวจสอบบัญชีจำเป็นต้องมีความสามารถในการบริหารงาน การบริหารทรัพยากรมนุษย์ และการจัดการทรัพยากร รวมถึงการตัดสินใจอย่างมีประสิทธิภาพ มีความสามารถในการจัดระบบและมอบหมายงาน รวมทั้งสามารถจูงใจและพัฒนาบุคลากรให้เป็นไปตามนโยบายขององค์กรได้ รวมถึงให้ความสำคัญกับการสร้างแรงจูงใจในการทำงาน เพื่อสร้างขวัญและกำลังใจในองค์กร และให้ความสำคัญกับแนวคิดและหลักการความเป็นผู้นำในทางวิชาชีพ ซึ่งทำให้ผู้ตรวจสอบบัญชีปฏิบัติงานได้อย่างเต็มที่เต็มความสามารถ และส่งผลให้งานตรวจสอบบัญชีบรรลุเป้าหมายขององค์กร และเกิดการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตาม

หลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินในที่สุด สอดคล้องกับงานวิจัยของ ดวงเนตร ชูผล (2559) พบว่า ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีความสามารถในการบริหารงาน การมอบหมายและแบ่งงานจะส่งผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี และสอดคล้องกับงานวิจัยของนันทวรรณ วงค์ไชย (2552) พบว่า ผู้สอบบัญชีที่ให้ความสำคัญกับแนวคิดและหลักการความเป็นผู้นำในวิชาชีพให้ความสำคัญกับการใช้ดุลยพินิจและความสามารถ เนื่องจากเป็นปัจจัยที่จะส่งเสริมและสนับสนุนให้มีวิสัยทัศน์ที่กว้างไกลและเรียนรู้สังคมได้อย่างมีประสิทธิภาพ และผู้สอบบัญชีที่สามารถจัดระบบงานและมอบหมายงาน รวมถึงสามารถจูงใจและพัฒนาบุคลากรให้ปฏิบัติตามนโยบายขององค์กร และยังมีความเข้าใจการบริหารจัดการองค์กร จะส่งผลให้การสอบบัญชีมีคุณภาพ ปราศจากข้อผิดพลาดใด ๆ

5.3 ข้อเสนอแนะ

ข้อเสนอแนะสำหรับการนำผลการวิจัยไปใช้

1. ผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินควรให้ความสำคัญกับการพัฒนาทักษะทางวิชาชีพด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด โดยมีการเรียนรู้และพัฒนาตนเองอย่างต่อเนื่อง สามารถใช้ข้อมูลจากระบบสารสนเทศได้ทุกรูปแบบ สามารถคิดและตอบการซักถาม ได้อย่างมีเหตุมีผล โดยใช้การคิดวิเคราะห์ วิจัยได้อย่างเป็นระบบ รวมทั้งสามารถระบุและแก้ไขปัญหาทุกรูปแบบที่พบเจอได้อย่างมีประสิทธิภาพ เพื่อให้การพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเพิ่มมากขึ้น

2. ผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินควรให้ความสำคัญกับการพัฒนาทักษะทางวิชาชีพด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ โดยสามารถเลือกใช้เทคนิคการสอบบัญชีที่สอดคล้องและเหมาะสมกับหน่วยรับตรวจ ใช้เทคโนโลยีมาช่วยในการปฏิบัติงานตรวจสอบได้อย่างเหมาะสม สามารถวิเคราะห์ความเสี่ยงในการปฏิบัติงานบัญชีของหน่วยรับตรวจ และปฏิบัติตามข้อกำหนดและข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพได้เป็นอย่างดี รวมทั้งสามารถรับรู้องค์ประกอบของรายงานการเงิน และเลือกใช้เกณฑ์ในการวัด/คำนวณมูลค่ารายการในรายงานการเงินได้อย่างมีประสิทธิภาพ เพื่อเป็นประโยชน์ในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี และส่งผลให้เกิดการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมากยิ่งขึ้น

3. ผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินควรให้ความสำคัญกับการพัฒนาทักษะทางวิชาชีพด้านบุคคล โดยมีการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ มีทัศนคติที่ดีต่อวิชาชีพ และปฏิบัติงานตรวจสอบโดยยึดหลักจรรยาบรรณในวิชาชีพ สามารถบริหารจัดการตนเองและรับผิดชอบต่อการกระทำของตนเอง และปรับตัวให้เข้ากับสภาวการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป รวมทั้ง

สามารถเรียนรู้ด้วยตนเองและสามารถสร้างแนวคิดและนวัตกรรมใหม่ ๆ เพื่อให้การพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเพิ่มมากขึ้น

4. ผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินควรให้ความสำคัญกับการพัฒนาทักษะทางวิชาชีพด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร โดยมีความสามารถในการทำงานเป็นทีม ให้โอกาสสมาชิกของทีมเสนอแนะ วิจารณ์ ให้ข้อมูล และ ติชมซึ่งกันและกัน สามารถสื่อสารได้อย่างกระชับและชัดเจน และประยุกต์ใช้การเจรจาเพื่อลดปัญหาความขัดแย้ง รวมถึงสามารถทำงานร่วมกันกับบุคคลที่ต่างวัฒนธรรมหรือมีความคิดเห็นต่างกันได้ เพื่อให้การติดต่อสื่อสารเกิดประโยชน์มากที่สุด และเกิดความเข้าใจตรงกันในการปฏิบัติงานตรวจสอบให้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี และส่งผลให้เกิดการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเพิ่มมากขึ้น

5. ผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินควรให้ความสำคัญกับการพัฒนาทักษะทางวิชาชีพด้านองค์กร โดยสามารถบริหารงาน บริหารทรัพยากรมนุษย์ และจัดการทรัพยากร รวมถึงตัดสินใจอย่างมีประสิทธิภาพ สามารถจัดระบบและมอบหมายงาน รวมถึงจูงใจและพัฒนาบุคลากรให้เป็นไปตามนโยบายขององค์กรได้ สร้างแรงจูงใจในการทำงาน เพื่อสร้างขวัญและกำลังใจในองค์กร และให้ความสำคัญกับแนวคิดและหลักการความเป็นผู้นำในทางวิชาชีพ เพื่อให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีมีการพัฒนาคุณภาพตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมากยิ่งขึ้น

6. ผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินควรให้ความสำคัญกับการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน เพื่อให้การปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีมีประสิทธิภาพ เป็นไปตามมาตรฐาน มีความน่าเชื่อถือ เกิดความเชื่อมั่นต่อผู้ใช้ข้อมูลในรายงานการเงิน และสามารถนำข้อมูลที่ได้จากการตรวจสอบบัญชีไปใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจได้อย่างมีประสิทธิภาพ

7. ผู้บริหารของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินควรให้ความสำคัญและมีแผนการพัฒนาผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินให้มีทักษะทางวิชาชีพในการปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อให้การสอบบัญชีมีความน่าเชื่อถือ เป็นมาตรฐาน และมีการพัฒนาคุณภาพตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมากยิ่งขึ้น โดยอาจให้ความสำคัญในการพัฒนาทักษะทางวิชาชีพของผู้ตรวจสอบบัญชีในด้านที่ส่งผลกระทบต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินจากลำดับมากที่สุดไปหาลำดับน้อยที่สุด ได้แก่ ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร ด้านบุคคล ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด และด้านองค์กร ตามลำดับ

ข้อเสนอแนะในการทำวิจัยครั้งต่อไป

1. กลุ่มตัวอย่างของการวิจัยในครั้งนี้เป็นผู้ตรวจสอบบัญชี ซึ่งเป็นลักษณะการตรวจสอบหนึ่งในสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ดังนั้นควรศึกษากลุ่มตัวอย่างจากลักษณะการตรวจสอบอื่น เช่น การตรวจสอบการจัดซื้อจัดจ้าง การตรวจสอบดำเนินงาน การตรวจสอบสืบสวน เพื่อให้เกิดมุมมองที่หลากหลายและจะทำให้เกิดประโยชน์ต่อสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมากยิ่งขึ้น

2. ควรศึกษาถึงปัญหาและอุปสรรคต่าง ๆ ของทักษะทางวิชาชีพต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

3. ควรศึกษาวิจัยการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามทัศคติของหน่วยรับตรวจเพื่อเป็นการเปรียบเทียบ

4. ควรมีการศึกษาเชิงคุณภาพเพิ่มเติมควบคู่ไปกับการศึกษาเชิงปริมาณเกี่ยวกับทักษะทางวิชาชีพของผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

บรรณานุกรม

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

ขวัญชัย ชมศิริ. (2560). *ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อประสิทธิภาพการทำงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร* (การศึกษาค้นคว้าอิสระปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยศรีปทุม.

จุฑารัตน์ คุณทุม, สุวรรณ หวังเจริญเดช และไพลิน นิลนิยม. (2556). ความสัมพันธ์ระหว่างการบริหารงานสอบบัญชีเชิงกลยุทธ์กับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. *วารสารการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม*, *5* (2), 79-88.

ชลิดา ลิ้นจี่, กนกมณี หอมแก้ว, และสุภาพร บุญเอี่ยม. (2563). ความรู้และทักษะวิชาชีพของนักบัญชีคุณภาพในประเทศไทย. *วารสารศิลปการจัดการ, 4* (1), 34-45.

ฐานิตย์ เกสร. (2551). *ผลกระทบของการทำงานเป็นทีมและการบริหารความขัดแย้งที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์* (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต). มหาสารคาม: มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.

ณัฏฐธิดา จินมอญ. (2559). *ความเป็นมืออาชีพกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย* (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต). เชียงราย: มหาวิทยาลัยราชราชภัฏเชียงราย.

ณัฐญา เสียวครบุรี. (2562). *ผลกระทบของเทคนิคการตรวจสอบทุจริตที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย* (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต). มหาสารคาม: มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.

ดวงเนตร ชูผล. (2559). *ความสัมพันธ์ระหว่างระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีในกรมตรวจสอบบัญชีสหกรณ์* (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต). สงขลา: มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์.

ดุจกมล นาจารย์. (2557). *ผลกระทบของการเรียนรู้ในวิชาชีพอย่างต่อเนื่องที่มีต่อคุณภาพการปฏิบัติงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย* (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต). มหาสารคาม: มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.

ธนพรรณ ธรรมโร. (2562). *ผลกระทบของความเป็นมืออาชีพที่มีต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ* (วิทยานิพนธ์ปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต). มหาสารคาม: มหาวิทยาลัยราชภัฏมหาสารคาม.

ธนาทิพย์ วัฒนสุชาติ, อิงอร นาชัยฤทธิ์, และจิราพรรณ ช่อรักษ์. (2557). ความสัมพันธ์ระหว่างสมรรถนะทางการสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. *วารสารมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม*, *33* (3), 211-222.

ธัชพล อุตราภรณ์. (2561). *ทำอย่างไรให้รายงานของผู้สอบบัญชี เป็นที่น่าสนใจของนักลงทุนมากขึ้น* (การศึกษาค้นคว้าอิสระปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

ธิดารัตน์ ยงยศยิ่ง. (2560). *ผลกระทบของความครอบคลุมในการวางแผนการสอบบัญชี คุณภาพการสอบบัญชี ที่มีต่อความยั่งยืนในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย* (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต). สงขลา: มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์.

นวพร ขู้เปี้ยเต้ง, และจันทร์ลอย เลขทิพย์. (2562). ปัจจัยที่มีผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี. *วารสารวิจัยและพัฒนา วไลยอลงกรณ์ในพระบรมราชูปถัมภ์*, *14* (3), 285-293.

นวพร ขู้เปี้ยเต้ง, และฐิตาภรณ์ สินจรูญศักดิ์. (2559). ปัจจัยเชิงสาเหตุของทักษะและจรรยาบรรณในการปฏิบัติงานที่มีต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภายอากรในประเทศไทย. *วารสารบริหารธุรกิจเทคโนโลยีมหานคร*, *13* (2), 100-116.

นันทวรรณ วงศ์ไชย. (2552). *ผลกระทบของความเป็นมืออาชีพและจรรยาบรรณวิชาชีพที่มีต่อ*คุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต). มหาสารคาม: มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.

นิจรำไพ ดวงจักรวาล. (2557). ผลกระทบของการมุ่งเน้นความรอบรู้การสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิผลการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภายอากรในประเทศไทย. *วารสารมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม, 34* (4), 40-49.

นิตยา โพธิ์ศรีจันทร์. (2561). ผลกระทบของสมรรถนะการบูรณาการการใช้เทคโนโลยีการตรวจสอบที่มีต่อผลการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. *วารสารราชพฤกษ์*, *16* (2), 130-139.

นิพัฒน์ ชัยวรมุขกุล. (2555). *การพัฒนาคืออะไร*. สืบค้นเมื่อ 1 มิถุนายน 2564, จาก https://www.gotoknow.org/posts/485293.

นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ, และศิลปพร ศรีจั่นเพชร. (2563). *การสอบบัญชี*. (พิมพ์ครั้งที่ 1). กรุงเทพฯ: หจก.ทีพีเอ็น เพรส.

นุจรี อร่ามรัตนพันธุ์. (2561). *ทักษะทางวิชาชีพที่จำเป็นสำหรับนักบัญชีองค์กรรัฐวิสาหกิจในศตวรรษที่ 21 : การไฟฟ้าส่วนภูมิภาคเขต 1 (ภาคกลาง)* (การศึกษาค้นคว้าอิสระปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต). ปทุมธานี: มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี.

นุชจรี พิเชฐกุล. (2558). *รายงานการเงินและการวิเคราะห์งบการเงิน*. (พิมพ์ครั้งที่ 5). กรุงเทพฯ: หจก. ทีพีเอ็น เพรส.

นุชรี มาสภา, สุวรรณ หวังเจริญเดช, และไพลิน นิลนิยม. (2556). ผลกระทบของการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีที่ดีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภายีอากรในประเทศไทย. *วารสารการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม*, *5* (2), 137-147.

บัวผา หทัยกิจเกษม. (2555). *ผลกระทบของคุณสมบัติที่ดีที่มีต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานผู้ตรวจสอบภายในธุรกิจที่เป็นสมาชิกสภาอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย* (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต). มหาสารคาม: มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.

บุญชม ศรีสะอาด. (2560). การวิจัยเบื้องต้น. (พิมพ์ครั้งที่10). กรุงเทพฯ : สุวีริยาสาส์น.

บุญช่วง ศรีธรราษฎร์, ไพรัช พรพันธ์เดชวิทยา, และศรีรุ่งรัตน์ สุดสมบูรณ์. (2554). ความสัมพันธ์ระหว่างความเชี่ยวชาญการสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. *วารสารการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม*, *ฉบับพิเศษ*, 49-61.

ปริยากร ปริโยทัย. และสุภัทรษร ทวีจันทร์. (2560). ความสัมพันธ์ระหว่างทักษะทางวิชาชีพบัญชีกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของนักบัญชีในสถานศึกษา สังกัดสำนักงานคณะกรรมการการอาชีวศึกษาในประเทศไทย. *วารสารราชธานีนวัตกรรมทางสังคมศาสตร์*, *1* (2), 8-20.

ปุณยนุช คำหวาน, นภาภรณ์ พลนิกรกิจ, และพรทิพย์ ชุ่มเมืองปัก. (2557). ผลกระทบของความรอบรู้ในการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. *วารสารมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม*, *33* (2), 142-152.

พจน์ พจนพาณิชย์กุล. (2556). *การพัฒนาประสิทธิภาพในการทำงานของบุคคล*. สืบค้นเมื่อ 1 มิถุนายน 2564, จาก https://sites.google.com/site/potarticle/02.

พยอม สิงห์เสน่ห์. (2545). *การสอบบัญชี*. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์ชวนพิมพ์.

พวงพยอม วนาพัฒนสิน, ศุภพงษ์ ปิ่นเวหา, และศุทธินา ปราชญ์ศรภูมิ. (2555). ผลกระทบของการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีที่มีต่อความสำเร็จในการดำเนินงานของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย. *วารสารการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม*, *4* (3), 62-72.

ภัชรพรรณ์ กรรโณ. (2560). *ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย* (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยศรีปทุม.

มณฑิรา กิจสัมพันธ์วงศ์. (2550). *ผลกระทบของเทคนิคการสอบบัญชี และมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี* (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต). มหาสารคาม: มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.

มารีนี กอรา. (2559). *ผลกระทบของความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีและการบริหารความเสี่ยงที่มีต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ใน 5 จังหวัดชายแดนใต้* (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต). สงขลา: มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์.

เมฑิณี เมษสุวรรณ, ศุภรักษ์ จันทร์จรัสจิตต์, และกฤตยาวดี เกตุวงศา. (2562). ความสัมพันธ์ระหว่างการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพกับคุณภาพงานบริการที่ให้ความเชื่อมั่นของผู้ประกอบวิชาชีพด้านการสอบบัญชีในประเทศไทย. *วารสารการบัญชีและการจัดการมหาวิทยาลัยมหาสารคาม*, *11* (3), 179-189.

รักษิณา กวีขำคม, พรไพลิน ตะวันเที่ยง, และภารดี นึกชอบ. (2563). สมรรถนะของผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการทำงาน. *วารสารบริหารธุรกิจศรีนครินทรวิโรฒ*, *11* (1), 102-116.

รัตติยา วงศรีลา. (2560). *ผลกระทบของสมรรถนะการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพงบการเงินของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในเขตกรุงเทพมหานคร*. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยศรีปทุม.

ลัดดาวัลย์ ยอดบัว, และกนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินิทธิ์. (2560). ความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี. ใน *งานประชุมวิชาการระดับชาติ ครั้งที่ 9 (น. 1-8)*. นครปฐม: มหาวิทยาลัยราชราชภัฏนครปฐม.

วิทยา อินทร์สอน, ปัทมาพร ท่อชู, และสุรพงศ์ บางพาน. (2559). การบริหารความเสี่ยงในองค์กร. *อินดัสเทรียล เทคโนโลยี รีวิว*, *22* (279), 115-122.

วิรัช สงวนวงศ์วาน. (2559). *การจัดการและพฤติกรรมองค์การ*. กรุงเทพฯ: ท๊อป.

วิไลวรรณ โพนศิริ. (2562). ผลกระทบของความเป็นมืออาชีพที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร. *วารสารวิทยาการจัดการปริทัศน์*, *21* (1), 125-136.

ศรีอุบล ทองคำ. (2557). *ผลกระทบของเทคนิคการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพการทำงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย* (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต). มหาสารคาม: มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2548). *มาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 3 เรื่อง ทักษะทางวิชาชีพ*. สืบค้นเมื่อ 8 กุมภาพันธ์ 2564, จาก https://www.tfac.or.th/upload/9414/1s721TNQoM.pdf.

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2557). *มาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศ ฉบับที่ 3 การพัฒนาทางวิชาชีพระยะเริ่มแรก – ทักษะทางวิชาชีพ (ฉบับปรับปรุง)*. สืบค้นเมื่อ 8 กุมภาพันธ์ 2564, จาก https://www.tfac.or.th/upload/9414/eq6p8RJwV0.pdf.

สมพงษ์ พรอุปถัมภ์. (2554). ISQC1 กับการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีไทย. *วารสารจุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์*, *30* (133), 14-30.

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. (2546). *มาตรฐานการบัญชีฉบับรวมเล่ม (ปรับปรุงเล่ม 1)*. กรุงเทพฯ: สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย.

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน. (2561). *พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561*. สืบค้นเมื่อ 9 กุมภาพันธ์ 2564, จาก audit.go.th/th/พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญ-ว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน-พศ-2561.

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน. (2562). *ประกาศคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน เรื่อง หลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน*. สืบค้นเมื่อ 12 กุมภาพันธ์ 2564, จาก https://www.audit.go.th/sites/default/files/files/standard/T_0010.pdf.

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน. (2563). *แนวปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบการเงิน (ปรับปรุงครั้งที่ 1 พ.ศ. 2563)*. สืบค้นเมื่อ 15 กุมภาพันธ์ 2564, จาก http://intranet.audit.go.th/th/node/6885.

สิริกร ประสมทอง, พรลภัส สุวรรณรัตน์, และไพฑูรย์ อินต๊ะชัน. (2557) ผลกระทบของการสอบบัญชีด้วยคอมพิวเตอร์เชิงกลยุทธ์ที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. *วารสารการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม*, *6* (3), 122-130.

สิริยาภา ยวงมณี. (2558). *ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อปริมาณงานสอบบัญชีและคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีไทย* (การศึกษาค้นคว้าอิสระปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร.

สิริรัมภา พวงพิลา. (2560). *ความสัมพันธ์ระหว่างการเรียนรู้ตลอดชีวิตกับความเป็นมืออาชีพของผู้ทำบัญชีในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ* (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต). มหาสารคาม: มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.

สุนิสา จันทร์เที่ยง. (2557). *ความเห็นของผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่มีต่อการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีและคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน* (การศึกษาค้นคว้าอิสระปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต). ปทุมธานี: มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี.

สุนีย์ เหมะประสิทธิ์. (2536). *สถิติประยุกต์เพื่อการวิจัย*. กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

สุพรรษา พิมพ์พงษ์. (2556). *ผลกระทบของความผูกพันในวิชาชีพที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทย* (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต). มหาสารคาม: มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.

สุภัทรษร ทวีจันทร์, ปพฤกษ์ อุตสาหะวาณิชกิจ และสุธนา บุญเหลือ. (2557) ผลกระทบของการเรียนรู้ในการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทย. *วารสารมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม*, *33* (3), 200-210.

อัมพร เที่ยงตระกูล. (2557). *ความรู้ทางวิชาชีพ ทักษะทางวิชาชีพ และคุณค่าทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตภายใต้มาตรฐานสากลที่มีผลต่อการดำเนินงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของผู้ใช้บริการกลุ่มสินค้าอุตสาหกรรมและกลุ่มเทคโนโลยีในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย* (รายงานผลการวิจัย). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์.

ภาษาต่างประเทศ

Aliasghar Nasrabadia, and Aliakbar Arbabian. (2015). The effects of professional ethics and commitment on audit quality. *Management Science Letters 5*, 1023-1028.

Black, K. (2006). *Business Statistics for Contemporary Decision Making*. 4th ed. USA: John Wileyand Son.

De Angelo, L.E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, *3* (12), 183-199.

Kaiser, H. F. (1974). An index of factorial simplicity. *Psychometrika*, *39*, 31–36.

Muhammad Amin, Muhammad Arfan, Darwanis, and Muslim A. Djalil. (2018). The Effect of Integrity, Professionalism and Audit Knowledge on Auditor Performance in Aceh Inspectorate Office Banda Aceh, Indonesia. *Broad Research in Accounting, Negotiation, and Distribution*, *9* (2), 22-28.

Oraka, Azubike Onuora. (2015). The Impact of Professional Accounting Ethics in Quality Assurance in Audit. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences, 5* (8), 64-78.

Rovinelli, R. J., & Hambleton, R. K. (1977). On the use of content specialists in the assessment of criterion-referenced test item validity. *Dutch Journal of Educational Research*, *2*, 49-60.

Yamane Taro. (1973). *Statistics: an introductory analysis*. New York: Harper and Row.

Zidni Nada Alfadela. (2017). *Effect of Auditor Professionalism and Commitment Organization to Audit Quality* (Research report). Bandung: Indonesian Computer University.

ภาคผนวก

ภาคผนวก ก.

แบบสอบถามเพื่อการวิจัย

แบบสอบถามการวิจัย

เรื่อง ผลกระทบของทักษะทางวิชาชีพที่มีต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชี
ตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

.....

คำชี้แจง

1. แบบสอบถามข้อมูลชุดนี้แบ่งออกเป็น 4 ตอน ประกอบด้วย

ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน จำนวน 6 ข้อ

ตอนที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับทักษะทางวิชาชีพ จำนวน 23 ข้อ

ตอนที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน จำนวน 23 ข้อ

ตอนที่ 4 ข้อเสนอแนะอื่น ๆ

2. การตอบแบบสอบถามนี้คำตอบของท่านมีความสำคัญอย่างยิ่งต่อการวิเคราะห์ข้อมูลที่ใช้ในการวิจัยกรุณาตอบข้อมูลให้ครบถ้วนทุกข้อทุกตอนและตามความเป็นจริง เพื่อให้การวิจัยในครั้งนี้มีความเที่ยงตรงและเกิดประโยชน์อย่างแท้จริง

3. ข้อมูลที่ท่านตอบแบบสอบถามนี้จะเก็บไว้เป็นความลับการนำเสนอผลการวิจัยจะเสนอในภาพรวมเท่านั้น

ขอขอบพระคุณที่ให้ข้อมูลไว้ ณ โอกาสนี้

นางสาวศดานันท์ ถาวรพจน์
นักศึกษาปริญญาโทหลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต
มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตรวจสอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

คำชี้แจง : โปรดทำเครื่องหมาย (√) เพียงหนึ่งข้อเท่านั้นหน้าคำตอบแบบสอบถาม

1. เพศ

   ☐ ชาย ☐ หญิง

2. อายุ

   ☐ ต่ำกว่า 30 ปี ☐ 30 – 40 ปี

   ☐ 41 - 50 ปี ☐ 51 ปีขึ้นไป

3. ระดับการศึกษา

   ☐ ปริญญาตรีหรือเทียบเท่า

   ☐ ปริญญาโทหรือสูงกว่า

4. ตำแหน่งงาน

   ☐ พนักงานสมทบตรวจเงินแผ่นดิน ชั้น 3

   ☐ นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินปฏิบัติการ

   ☐ นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินชำนาญการ

   ☐ นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินชำนาญการพิเศษ

5. สังกัด

   ☐ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินสังกัดส่วนกลาง

   ☐ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินสังกัดส่วนภูมิภาค

6. ประสบการณ์ในการทำงาน

   ☐ ต่ำกว่า 5 ปี ☐ 5 – 10 ปี

   ☐ 11 - 15 ปี ☐ มากกว่า 15 ปีขึ้นไป

ตอนที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับทักษะทางวิชาชีพ

คำชี้แจง : โปรดทำเครื่องหมาย (√) เพียงหนึ่งข้อเท่านั้นในช่องระดับความคิดเห็นที่ตรงกับความคิดเห็นของท่านมากที่สุด

ทักษะทางวิชาชีพ	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
1. ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด					
1) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องมีการพัฒนาตนเองเรียนรู้สิ่งใหม่ ๆ ที่เกิดขึ้นอยู่ตลอดเวลา และมีการติดตามมาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดิน มาตรฐานการรายงานทางการเงิน มาตรฐานการสอบบัญชีที่มีการปรับปรุงใหม่อยู่เสมอ					
2) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องมีความสามารถในการซักถาม การตอบข้อซักถาม การคิดอย่างมีเหตุผลเชิงวิเคราะห์และสังเคราะห์ รวมถึงการใช้เหตุผลและการวิเคราะห์อย่างละเอียดรอบคอบ เช่น เมื่อมีปัญหาหรือข้อสงสัยเกิดขึ้น มีการซักถามและทำการคิดเชิงเหตุผลเพื่อหาทางแก้ไขปัญหานั้น					
3) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องสามารถใช้ข้อมูลจากระบบสารสนเทศที่มาจากสื่อสิ่งพิมพ์หรือสื่ออิเล็กทรอนิกส์ได้ทุกรูปแบบ เพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบบัญชี					
4) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องมีความสามารถในการระบุและแก้ไขปัญหาในการปฏิบัติงาน ทั้งปัญหาที่เคยเจอหรือไม่เคยเจอมาก่อนได้อย่างมีประสิทธิภาพ					

ทักษะทางวิชาชีพ	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
2. ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่					
5) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องมีความสามารถและความชำนาญในการประยุกต์ใช้เทคโนโลยีมาช่วยในการปฏิบัติงานตรวจสอบ เช่น การใช้โปรแกรมสำเร็จรูปทางด้านการบัญชีของหน่วยรับตรวจ การใช้โปรแกรม Microsoft office และการสืบค้นข้อมูลทาง Internet					
6) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องสามารถรับรู้องค์ประกอบของรายงานการเงิน และมีความสามารถในการเลือกใช้เกณฑ์ในการวัด/คำนวณมูลค่ารายการในรายงานการเงินได้อย่างมีประสิทธิภาพ					
7) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องสามารถวิเคราะห์ความเสี่ยงในการปฏิบัติงานบัญชีของหน่วยรับตรวจได้เป็นอย่างดี เช่น สามารถวิเคราะห์ได้ว่าความผิดพลาดของการบันทึกบัญชีเกิดจากผู้ปฏิบัติงานหรือเกิดจากปัญหาของระบบการควบคุมภายใน					
8) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องสามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดและข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพได้เป็นอย่างดี					
9) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องสามารถเลือกใช้เทคนิคการสอบบัญชีที่สอดคล้องและเหมาะสมกับคุณลักษณะและความเสี่ยงของหน่วยรับตรวจ					

ทักษะทางวิชาชีพ	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
3. ด้านบุคคล					
10) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องมีทัศนคติที่ดีต่อวิชาชีพ และปฏิบัติงานตรวจสอบโดยยึดหลักจรรยาบรรณในวิชาชีพ					
11) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องปรับตัวให้เข้ากับสภาวการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป โดยยังคงไว้ซึ่งความมีจุดยืนในการปฏิบัติงานที่ถูกต้องตามมาตรฐาน					
12) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องมีความสามารถในการบริหารจัดการตนเองและรับผิดชอบต่อการกระทำของตนเองได้ รวมถึงสามารถที่จะเลือกและเรียงลำดับทรัพยากรที่มีจำกัดและบริหารจัดการงานให้บรรลุเป้าหมายและเสร็จตามกำหนดเวลา					
13) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องมีความสามารถในการเรียนรู้ด้วยตนเองและสามารถสร้างแนวคิดและนวัตกรรมใหม่ ๆ ในการสอบบัญชี เพื่อสร้างคุณค่าในการปฏิบัติงานเพิ่มมากขึ้น					
14) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องมีความสามารถและดำรงไว้ซึ่งการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี					

ทักษะทางวิชาชีพ	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
4. ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร					
15) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องมีความสามารถในการสื่อสารได้อย่างกระชับและชัดเจน และสามารถติดต่อสัมพันธ์กับผู้เกี่ยวข้องทุกฝ่ายเพื่อให้เกิดความเข้าใจตรงกันในการปฏิบัติงานและสำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี					
16) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องมีความสามารถในการทำงานเป็นทีม เช่น การให้ความร่วมมือ ช่วยเหลือ สนับสนุน ให้กำลังใจแก่เพื่อนร่วม งาน ปรับตัวเข้ากับผู้อื่นหรือแสดงบทบาทผู้นำ ผู้ตามได้อย่างเหมาะสม					
17) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องสามารถทำงานร่วมกันกับบุคคลที่ต่างวัฒนธรรมหรือมีความคิดเห็นต่างกันได้					
18) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องสามารถประยุกต์ใช้การเจรจาเพื่อลดปัญหาความขัดแย้ง และนำไปสู่ข้อสรุปหรือข้อตกลงที่ยอมรับได้อย่างเหมาะสม					
19) ผู้ตรวจสอบบัญชีควรให้โอกาสสมาชิกของทีมเสนอแนะ วิจารณ์ ให้ข้อมูล และติชมซึ่งกันและกัน เพื่อให้การติดต่อสื่อสารเกิดประโยชน์มากที่สุด					
5. ด้านองค์กร					
20) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องมีความสามารถในการบริหารงาน การบริหารทรัพยากรมนุษย์ และการจัดการทรัพยากร รวมถึงการตัดสินใจอย่างมีประสิทธิภาพ					

ทักษะทางวิชาชีพ	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
5. ด้านองค์กร (ต่อ)					
21) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องมีความสามารถในการจัดระบบและมอบหมายงาน รวมถึงสามารถจูงใจและพัฒนาบุคลากรให้เป็นไปตามนโยบายขององค์กรได้อย่างมีประสิทธิภาพ					
22) ผู้ตรวจสอบบัญชีควรให้ความสำคัญกับแนวคิดและหลักการความเป็นผู้นำในทางวิชาชีพ ซึ่งจะส่งผลให้สามารถบรรลุเป้าหมายและประสบความสำเร็จในวิชาชีพได้					
23) ผู้ตรวจสอบบัญชีควรให้ความสำคัญกับการสร้างแรงจูงใจในการทำงานเพื่อสร้างขวัญและกำลังใจในองค์กร					

ตอนที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

คำชี้แจง : โปรดทำเครื่องหมาย (√) เพียงหนึ่งข้อเท่านั้นในช่องระดับความคิดเห็นที่ตรงกับความคิดเห็นของท่านมากที่สุด

การพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
1. ด้านการวางแผนการตรวจสอบ					
1) ผู้ตรวจสอบบัญชีงวดปัจจุบันต้องจัดทำกระดาษทำการที่แสดงให้เห็นว่าได้มีการสื่อสารกับผู้สอบบัญชีคนก่อน เกี่ยวกับประเด็น/ปัญหาและข้อสังเกตจากการตรวจสอบงวดก่อน การสรุปผลการตรวจสอบงวดก่อนมีหลักฐานอย่างเพียงพอและเหมาะสม รวมถึงสอบทานยอดคงเหลือสิ้นงวดของงวดบัญชีก่อนว่าได้มีการยกมาในงวดบัญชีปัจจุบันอย่างถูกต้อง และไม่ได้แสดงข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่อาจส่งผลกระทบต่อรายงานการเงินงวดปีปัจจุบัน					
2) การยืนยันการปฏิบัติงานสอบบัญชีกับหน่วยรับตรวจต้องมีเอกสารหลักฐานที่แสดงถึงขั้นตอนการปฏิบัติงานที่เป็นไปตามระเบียบและคำสั่งที่เกี่ยวข้อง และเนื้อหาในหนังสือยืนยันการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ได้รับคืนจากหน่วยรับตรวจ (Engagement Letter) ต้องเป็นไปตามแบบที่สำนักงานกำหนด และผู้มีอำนาจของหน่วยรับตรวจเป็นผู้ลงนาม เป็นสิ่งที่ช่วยควบคุมงานสอบบัญชีให้มีคุณภาพ					

การพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
1. ด้านการวางแผนการตรวจสอบ (ต่อ)					
3) ในการมอบหมายงานให้กับผู้ตรวจสอบแต่ละด้านแต่ละคนแต่ละงานต้องมีการกำหนดอย่างเหมาะสมและเป็นไปตามที่สำนักงานกำหนด					
4) บุคลากรที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ รวมทั้งที่ปรึกษาและผู้เชี่ยวชาญภายนอกต้องจัดทำแบบประเมินความเป็นอิสระของตนเองตามแบบที่สำนักงานกำหนด					
5) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องจัดทำกระดาษทำการเกี่ยวกับการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่อรายงานการเงิน เพื่อวางแผนการตอบสนองต่อความเสี่ยงดังกล่าวอย่างเหมาะสม					
6) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องจัดทำกระดาษทำการที่แสดงถึงวิธีการตอบสนองความเสี่ยง (วิธีการตรวจสอบ) ที่มีความเพียงพอและเหมาะสมของประมาณการบัญชีที่มีความเสี่ยงสูง					
7) ในการวางแผนการตรวจสอบต้องมีการจัดทำรายงานการประชุมและแผนการตรวจสอบบัญชี โดยรวมที่แสดงว่าผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบมีส่วนร่วมและมีการประชุมร่วมกันระหว่างกลุ่มผู้ตรวจสอบบัญชี ผู้บริหารงานตรวจสอบ และผู้บริหารระดับสูง					

การพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
1. ด้านการวางแผนการตรวจสอบ (ต่อ)					
8) เมื่อมีข้อบกพร่องในระบบการควบคุมภายในในปีก่อน กลุ่มผู้ตรวจสอบบัญชีต้องจัดทำกระดาษทำการ/แนวทางที่แสดงให้เห็นว่าได้พิจารณาผลกระทบของข้อบกพร่องดังกล่าวต่อการวางแผนการตรวจสอบในปีปัจจุบัน					
9) สำหรับการตรวจสอบหน่วยรับตรวจที่มีลักษณะเป็นกลุ่มกิจการ ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องจัดทำกระดาษทำการเกี่ยวกับแนวทางการสื่อสารการควบคุมดูแลและการปฏิบัติงานตรวจสอบของกิจการอื่นภายในกลุ่มกิจการเดียวกัน เพื่อแสดงความเห็นต่อรายงานการเงินรวม					
2. ด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบ					
10) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องจัดทำแนวการตรวจสอบที่แสดงให้เห็นว่ามีการปรับแผนการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อประเด็นในรายงานการเงินหรือต่อความเสี่ยงที่เกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงของหน่วยรับตรวจในระหว่างปีปัจจุบันที่มีสาระสำคัญอย่างเพียงพอเหมาะสม					
11) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องจัดทำกระดาษทำการที่สะท้อนการปฏิบัติงานและข้อสรุปที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่สำคัญ ได้แก่ เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters) รายการที่ใช้ดุลยพินิจ ประมาณการทางบัญชีที่สำคัญ และรายการที่ผลการประเมินความเสี่ยงอยู่ในระดับสูง					

การพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
2. ด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบ (ต่อ)					
12) ผู้ตรวจสอบบัญชีอื่นจากต่างสำนักงานต้องจัดทำเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติงานในการประเมินความน่าเชื่อถือ					
13) ผู้บริหารงานตรวจสอบต้องมีเอกสารหลักฐานที่แสดงถึงการปฏิบัติงานว่าได้มีการสอบทานความเหมาะสมของกระดาษทำการที่ใช้ในการปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น					
14) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องจัดทำกระดาษทำการหรือหลักฐานที่แสดงถึงวิธีการปฏิบัติงานที่เกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำและนำเสนอรายงานการเงินของหน่วยรับตรวจ เช่น รูปแบบการนำเสนอรายงานการเงินตามข้อกำหนดของหน่วยกำกับดูแล					
15) การจัดทำรายงานการประชุมเพื่อเป็นหลักฐานว่าผู้บริหารงานตรวจสอบได้ปรึกษาหารือกับผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบในเรื่องที่มีข้อโต้แย้ง เรื่องที่ยากหรือซับซ้อน ซึ่งกระทบต่อการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชี และการนำเสนอรายงานการเงิน เป็นสิ่งที่ช่วยควบคุมงานสอบบัญชีให้มีคุณภาพ					

การพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
2. ด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบ (ต่อ)					
16) ต้องมีหลักฐานเมื่อมีการปรึกษาหารือกับผู้ที่รับผิดชอบในการให้คำปรึกษาภายในสำนักงานและหารือกับที่ปรึกษาหรือผู้เชี่ยวชาญภายนอกในเรื่องที่ยาก มีข้อโต้แย้ง หรือมีความเห็นที่แตกต่าง ตลอดจนข้อสรุปที่เหมาะสม					
17) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องจัดทำสรุปกระดาษทำการเกี่ยวกับรายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่พบระหว่างการตรวจสอบ ทั้งที่มีการปรับปรุงแล้วและที่ไม่ได้รับการปรับปรุง					
18) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องจัดทำสรุปกระดาษทำการในเรื่องหรือประเด็นที่เกี่ยวกับรายงานของผู้สอบบัญชีที่สื่อสารกับผู้บริหารหรือคณะกรรมการตรวจสอบของหน่วยรับตรวจหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอื่น เช่น เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ สถานการณ์ที่ทำให้คาดการณ์ว่าจะแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป การละเว้นการเปิดเผยข้อมูลที่สำคัญ เป็นต้น					
3. ด้านการรายงานผลการตรวจสอบ					
19) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องจัดทำร่างรายงานของผู้สอบบัญชีรวมถึงรายงานอื่นที่เกี่ยวข้องอย่างเหมาะสมและเป็นไปตามแบบที่สำนักงานกำหนด					
20) ผู้บริหารงานตรวจสอบต้องสอบทานรายงานการเงินและร่างรายงานของผู้สอบบัญชีรวมถึงข้อมูลอื่นตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง					

การพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
3. ด้านการรายงานผลการตรวจสอบ (ต่อ)					
21) การลงนามในหนังสือรับรองของผู้บริหารต้องกระทำโดยผู้มีอำนาจของหน่วยรับตรวจ (Representation Letter) และวันที่ในหนังสือรับรองต้องเป็นวันเดียวกับวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี เป็นสิ่งที่ช่วยควบคุมงานสอบบัญชีให้มีคุณภาพ					
22) ผู้บริหารงานตรวจสอบต้องพิจารณากระดาษทำการในเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องของหน่วยรับตรวจ และมีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องในหมายเหตุประกอบรายงานการเงินอย่างเพียงพอตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง					
23) รายงานของผู้สอบบัญชีไม่มีการลงนามจนกว่าความเห็นที่ไม่ตรงกันระหว่างผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบและผู้บริหารงานตรวจสอบจะได้ข้อยุติ โดยปฏิบัติตามขั้นตอนของสำนักงาน สำหรับกรณีความเห็นที่แตกต่างกัน					

ตอนที่ 4 ข้อเสนอแนะอื่น ๆ

.....

.....

.....

ภาคผนวก ข.

ค่าความสอดคล้อง (IOC) ของแบบสอบถาม

ตารางที่ ข.1 ระดับคะแนนค่าความสอดคล้อง (IOC) ของแบบสอบถาม

ทักษะทางวิชาชีพ	ระดับคะแนนผู้เชี่ยวชาญ			รวม	IOC	ความหมาย
	1	2	3			
1. ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด						
1) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องมีการพัฒนาตนเองเรียนรู้สิ่งใหม่ ๆ ที่เกิดขึ้นอยู่ตลอดเวลา และมีการติดตามมาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดิน มาตรฐานการรายงานทางการเงิน มาตรฐานการสอบบัญชีที่มีการปรับปรุงใหม่อยู่เสมอ	1	1	1	3	1	สอดคล้อง
2) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องมีความสามารถในการซักถาม การตอบข้อซักถาม การคิดอย่างมีเหตุผลเชิงวิเคราะห์และสังเคราะห์ รวมถึงการใช้เหตุผลและการวิเคราะห์อย่างละเอียดรอบคอบ เช่น เมื่อมีปัญหาหรือข้อสงสัยเกิดขึ้น มีการซักถามและทำการคิดเชิงเหตุผลเพื่อหาทางแก้ไขปัญหานั้น	1	0	1	2	0.67	สอดคล้อง
3) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องสามารถใช้ข้อมูลจากระบบสารสนเทศที่มาจากสื่อสิ่งพิมพ์หรือสื่ออิเล็กทรอนิกส์ได้ทุกรูปแบบ เพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบบัญชี	0	1	1	2	0.67	สอดคล้อง
4) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องมีความสามารถในการระบุและแก้ไขปัญหาในการปฏิบัติงานทั้งปัญหาที่เคยเจอหรือไม่เคยเจอมาก่อนได้อย่างมีประสิทธิภาพ	1	1	1	3	1	สอดคล้อง

ตารางที่ ข.1 (ต่อ)

ทักษะทางวิชาชีพ	ระดับคะแนนผู้เชี่ยวชาญ			รวม	IOC	ความหมาย
	1	2	3			
2. ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่						
5) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องมีความสามารถและความชำนาญในการประยุกต์ใช้เทคโนโลยีมาช่วยในการปฏิบัติงานตรวจสอบ เช่น การใช้โปรแกรมสำเร็จรูปทางด้านการบัญชีของหน่วยรับตรวจ การใช้โปรแกรม Microsoft office และการสืบค้นข้อมูลทาง Internet	1	1	1	3	1	สอดคล้อง
6) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องสามารถรับรู้องค์ประกอบของรายงานการเงิน และมีความสามารถในการเลือกใช้เกณฑ์ในการวัด/คำนวณมูลค่ารายการในรายงานการเงินได้อย่างมีประสิทธิภาพ	1	1	0	2	0.67	สอดคล้อง
7) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องสามารถวิเคราะห์ความเสี่ยงในการปฏิบัติงานบัญชีของหน่วยรับตรวจได้เป็นอย่างดี เช่น สามารถวิเคราะห์ได้ว่าความผิดพลาดของการบันทึกบัญชีเกิดจากผู้ปฏิบัติงานหรือเกิดจากปัญหาของระบบการควบคุมภายใน	1	1	1	3	1	สอดคล้อง
8) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องสามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดและข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพได้เป็นอย่างดี	0	1	1	2	0.67	สอดคล้อง
9) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องสามารถเลือกใช้เทคนิคการสอบบัญชีที่สอดคล้องและเหมาะสมกับคุณลักษณะและความเสี่ยงของหน่วยรับตรวจ	1	1	1	3	1	สอดคล้อง

ตารางที่ ข.1 (ต่อ)

ทักษะทางวิชาชีพ	ระดับคะแนนผู้เชี่ยวชาญ			รวม	IOC	ความหมาย
	1	2	3			
3. ด้านบุคคล						
10) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องมีทัศนคติที่ดีต่อวิชาชีพ และปฏิบัติงานตรวจสอบโดยยึดหลักจรรยาบรรณในวิชาชีพ	1	1	1	3	1	สอดคล้อง
11) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องปรับตัวให้เข้ากับสภาวการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป โดยยังคงไว้ซึ่งความมีจุดยืนในการปฏิบัติงานที่ถูกต้องตามมาตรฐาน	1	1	0	2	0.67	สอดคล้อง
12) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องมีความสามารถในการบริหารจัดการตนเองและรับผิดชอบต่อการกระทำของตนเองได้ รวมถึงสามารถที่จะเลือกและเรียงลำดับทรัพยากรที่มีจำกัดและบริหารจัดการงานให้บรรลุเป้าหมายและเสร็จตามกำหนดเวลา	1	1	1	3	1	สอดคล้อง
13) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องมีความสามารถในการเรียนรู้ด้วยตนเองและสามารถสร้างแนวคิดและนวัตกรรมใหม่ ๆ ในการสอบบัญชี เพื่อสร้างคุณค่าในการปฏิบัติงานเพิ่มมากขึ้น	1	1	1	3	1	สอดคล้อง
14) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องมีความสามารถและดำรงไว้ซึ่งการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี	0	1	1	2	0.67	สอดคล้อง

ตารางที่ ข.1 (ต่อ)

ทักษะทางวิชาชีพ	ระดับคะแนนผู้เชี่ยวชาญ			รวม	IOC	ความหมาย
	1	2	3			
4. ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร						
15) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องมีความสามารถในการสื่อสารได้อย่างกระชับและชัดเจน และสามารถติดต่อสัมพันธ์กับผู้เกี่ยวข้องทุกฝ่ายเพื่อให้เกิดความเข้าใจตรงกันในการปฏิบัติงานและสำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี	1	1	1	3	1	สอดคล้อง
16) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องมีความสามารถในการทำงานเป็นทีม เช่น การให้ความร่วมมือ ช่วยเหลือ สนับสนุน ให้กำลังใจแก่เพื่อนร่วมงาน ปรับตัวเข้ากับผู้อื่นหรือแสดงบทบาทผู้นำ ผู้ตามได้อย่างเหมาะสม	1	1	1	3	1	สอดคล้อง
17) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องสามารถทำงานร่วมกันกับบุคคลที่ต่างวัฒนธรรมหรือมีความคิดเห็นต่างกันได้	1	1	1	3	1	สอดคล้อง
18) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องสามารถประยุกต์ใช้การเจรจาเพื่อลดปัญหาความขัดแย้ง และนำไปสู่ข้อสรุปหรือข้อตกลงที่ยอมรับได้อย่างเหมาะสม	1	1	1	3	1	สอดคล้อง
19) ผู้ตรวจสอบบัญชีควรให้โอกาสสมาชิกของทีมเสนอแนะ วิจารณ์ ให้ข้อมูล และติชมซึ่งกันและกัน เพื่อให้การติดต่อสื่อสารเกิดประโยชน์มากที่สุด	1	1	1	3	1	สอดคล้อง

ตารางที่ ข.1 (ต่อ)

ทักษะทางวิชาชีพ	ระดับคะแนนผู้เชี่ยวชาญ			รวม	IOC	ความหมาย
	1	2	3			
5. ด้านองค์กร						
20) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องมีความสามารถในการบริหารงาน การบริหารทรัพยากรมนุษย์ และการจัดการทรัพยากร รวมถึงการตัดสินใจอย่างมีประสิทธิภาพ	1	1	0	2	0.67	สอดคล้อง
21) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องมีความสามารถในการจัดระบบและมอบหมายงาน รวมถึงสามารถจูงใจและพัฒนาบุคลากรให้เป็นไปตามนโยบายขององค์กรได้อย่างมีประสิทธิภาพ	1	1	1	3	1	สอดคล้อง
22) ผู้ตรวจสอบบัญชีควรให้ความสำคัญกับแนวคิดและหลักการความเป็นผู้นำในทางวิชาชีพ ซึ่งจะส่งผลให้สามารถบรรลุเป้าหมายและประสบความสำเร็จในวิชาชีพได้	1	1	1	3	1	สอดคล้อง
23) ผู้ตรวจสอบบัญชีควรให้ความสำคัญกับการสร้างแรงจูงใจในการทำงานเพื่อสร้างขวัญและกำลังใจในองค์กร	1	1	1	3	1	สอดคล้อง

ตารางที่ ข.1 (ต่อ)

การพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน	ระดับคะแนนผู้เชี่ยวชาญ			รวม	IOC	ความหมาย
	1	2	3			
1. ด้านการวางแผนการตรวจสอบ						
1) ผู้ตรวจสอบบัญชีงวดปัจจุบันต้องจัดทำกระดาษทำการที่แสดงให้เห็นว่าได้มีการสื่อสารกับผู้สอบบัญชีคนก่อน เกี่ยวกับประเด็น/ปัญหาและข้อสังเกตจากการตรวจสอบงวดก่อน การสรุปผลการตรวจสอบงวดก่อนมีหลักฐานอย่างเพียงพอและเหมาะสม รวมถึงสอบทานยอดคงเหลือสิ้นงวดของงวดบัญชีก่อนว่าได้มีการยกมาในงวดบัญชีปัจจุบันอย่างถูกต้อง และไม่ได้แสดงข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่อาจส่งผลกระทบต่อรายงานการเงินงวดปีปัจจุบัน	1	1	1	3	1	สอดคล้อง
2) การยืนยันการปฏิบัติงานสอบบัญชีกับหน่วยรับตรวจต้องมีเอกสารหลักฐานที่แสดงถึงขั้นตอนการปฏิบัติงานที่เป็นไปตามระเบียบและคำสั่งที่เกี่ยวข้อง และเนื้อหาในหนังสือยืนยันการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ได้รับคืนจากหน่วยรับตรวจ (Engagement Letter) ต้องเป็นไปตามแบบที่สำนักงานกำหนด และผู้มีอำนาจของหน่วยรับตรวจเป็นผู้ลงนาม เป็นสิ่งที่ช่วยควบคุมงานสอบบัญชีให้มีคุณภาพ	1	1	1	3	1	สอดคล้อง

ตารางที่ ข.1 (ต่อ)

การพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน	ระดับคะแนนผู้เชี่ยวชาญ			รวม	IOC	ความหมาย
	1	2	3			
1. ด้านการวางแผนการตรวจสอบ (ต่อ)						
3) ในการมอบหมายงานให้กับผู้ตรวจสอบแต่ละด้านแต่ละคนแต่ละงานต้องมีการกำหนดอย่างเหมาะสมและเป็นไปตามที่สำนักงานกำหนด	1	1	1	3	1	สอดคล้อง
4) บุคลากรที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบรวมทั้งที่ปรึกษาและผู้เชี่ยวชาญภายนอกต้องจัดทำแบบประเมินความเป็นอิสระของตนเองตามแบบที่สำนักงานกำหนด	1	1	1	3	1	สอดคล้อง
5) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องจัดทำกระดาษทำการเกี่ยวกับการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่อรายงานการเงิน เพื่อวางแผนการตอบสนองต่อความเสี่ยงดังกล่าวอย่างเหมาะสม	1	1	1	3	1	สอดคล้อง
6) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องจัดทำกระดาษทำการที่แสดงถึงวิธีการตอบสนองความเสี่ยง (วิธีการตรวจสอบ) ที่มีความเพียงพอและเหมาะสมของประมาณการบัญชีที่มีความเสี่ยงสูง	1	1	1	3	1	สอดคล้อง
7) ในการวางแผนการตรวจสอบต้องมีการจัดทำรายงานการประชุมและแผนการตรวจสอบบัญชีโดยรวมที่แสดงว่าผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบมีส่วนร่วมและมีการประชุมร่วมกันระหว่างกลุ่มผู้ตรวจสอบบัญชีผู้บริหารงานตรวจสอบ และผู้บริหารระดับสูง	1	1	1	3	1	สอดคล้อง

ตารางที่ ข.1 (ต่อ)

การพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน	ระดับคะแนนผู้เชี่ยวชาญ			รวม	IOC	ความหมาย
	1	2	3			
1. ด้านการวางแผนการตรวจสอบ (ต่อ)						
8) เมื่อมีข้อบกพร่องในระบบการควบคุมภายในในปีก่อน กลุ่มผู้ตรวจสอบบัญชีต้องจัดทำกระดาษทำการ/แนวทางที่แสดงให้เห็นว่าได้พิจารณาผลกระทบของข้อบกพร่องดังกล่าวต่อการวางแผนการตรวจสอบในปีปัจจุบัน	1	1	1	3	1	สอดคล้อง
9) สำหรับการตรวจสอบหน่วยรับตรวจที่มีลักษณะเป็นกลุ่มกิจการ ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องจัดทำกระดาษทำการเกี่ยวกับแนวทางการสื่อสาร การควบคุมดูแล และการปฏิบัติงานตรวจสอบของกิจการอื่นภายในกลุ่มกิจการเดียวกันเพื่อแสดงความเห็นต่อรายงานการเงินรวม	1	0	1	2	0.67	สอดคล้อง
2. ด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบ						
10) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องจัดทำแนวการตรวจสอบที่แสดงให้เห็นว่ามีการปรับแผนการตรวจสอบ เพื่อตอบสนองต่อประเด็นในรายงานการเงินหรือต่อความเสี่ยงที่เกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงของหน่วยรับตรวจในระหว่างปีปัจจุบันที่มีสาระสำคัญอย่างเพียงพอเหมาะสม	1	1	0	2	0.67	สอดคล้อง
11) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องจัดทำกระดาษทำการที่สะท้อนการปฏิบัติงานและข้อสรุปที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่สำคัญ ได้แก่ เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters) รายการที่ใช้ดุลยพินิจ ประมาณการทางบัญชีที่สำคัญ และรายการที่ผลการประเมินความเสี่ยงอยู่ในระดับสูง	1	1	1	3	1	สอดคล้อง

ตารางที่ ข.1 (ต่อ)

การพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน	ระดับคะแนนผู้เชี่ยวชาญ			รวม	IOC	ความหมาย
	1	2	3			
2. ด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบ (ต่อ)						
12) ผู้ตรวจสอบบัญชีอื่นจากต่างสำนักงานต้องจัดทำเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติงานในการประเมินความน่าเชื่อถือ	1	1	0	2	0.67	สอดคล้อง
13) ผู้บริหารงานตรวจสอบต้องมีเอกสารหลักฐานที่แสดงถึงการปฏิบัติงานว่าได้มีการสอบทานความเหมาะสมของกระดาษทำการที่ใช้ในการปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น	1	1	1	3	1	สอดคล้อง
14) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องจัดทำกระดาษทำการหรือหลักฐานที่แสดงถึงวิธีการปฏิบัติงานที่เกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำและนำเสนอรายงานการเงินของหน่วยรับตรวจ เช่น รูปแบบการนำเสนอรายงานการเงินตามข้อกำหนดของหน่วยกำกับดูแล	1	1	1	3	1	สอดคล้อง
15) การจัดทำรายงานการประชุมเพื่อเป็นหลักฐานว่าผู้บริหารงานตรวจสอบได้ปรึกษาหารือกับผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบในเรื่องที่มีข้อโต้แย้ง เรื่องที่ยากหรือซับซ้อน ซึ่งกระทบต่อการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชี และการนำเสนอรายงานการเงิน เป็นสิ่งที่ช่วยควบคุมงานสอบบัญชีให้มีคุณภาพ	1	1	1	3	1	สอดคล้อง

ตารางที่ ข.1 (ต่อ)

การพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน	ระดับคะแนนผู้เชี่ยวชาญ			รวม	IOC	ความหมาย
	1	2	3			
2. ด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบ (ต่อ)						
16) ต้องมีหลักฐานเมื่อมีการปรึกษาหารือกับผู้ที่รับผิดชอบในการให้คำปรึกษาภายในสำนักงาน และหารือกับที่ปรึกษาหรือผู้เชี่ยวชาญภายนอก ในเรื่องที่ยาก มีข้อโต้แย้งหรือมีความเห็นที่แตกต่าง ตลอดจนข้อสรุปที่เหมาะสม	1	1	1	3	1	สอดคล้อง
17) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องจัดทำสรุปกระดาษทำการเกี่ยวกับรายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่พบระหว่างการตรวจสอบ ทั้งที่มีการปรับปรุงแล้วและที่ไม่ได้รับการปรับปรุง	1	1	1	3	1	สอดคล้อง
18) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องจัดทำสรุปกระดาษทำการในเรื่องหรือประเด็นที่เกี่ยวกับรายงานของผู้สอบบัญชีที่สื่อสารกับผู้บริหารหรือคณะกรรมการตรวจสอบของหน่วยรับตรวจหรือ ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอื่น เช่น เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ สถานการณ์ที่ทำให้คาดการณ์ว่าจะแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป การละเว้นการเปิดเผยข้อมูลที่สำคัญ เป็นต้น	1	1	1	3	1	สอดคล้อง
3. ด้านการรายงานผลการตรวจสอบ						
19) ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องจัดทำร่างรายงานของผู้สอบบัญชีรวมถึงรายงานอื่นที่เกี่ยวข้องอย่างเหมาะสมและเป็นไปตามแบบที่สำนักงานกำหนด	1	1	1	3	1	สอดคล้อง

ตารางที่ ข.1 (ต่อ)

การพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน	ระดับคะแนนผู้เชี่ยวชาญ			รวม	IOC	ความหมาย
	1	2	3			
3. ด้านการรายงานผลการตรวจสอบ (ต่อ)						
20) ผู้บริหารงานตรวจสอบต้องสอบทานรายงานการเงินและร่างรายงานของผู้สอบบัญชีรวมถึงข้อมูลอื่นตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง	1	1	1	3	1	สอดคล้อง
21) การลงนามในหนังสือรับรองของผู้บริหารต้องกระทำโดยผู้มีอำนาจของหน่วยรับตรวจ (Representation Letter) และวันที่ในหนังสือรับรองต้องเป็นวันเดียวกับวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี เป็นสิ่งที่ช่วยควบคุมงานสอบบัญชีให้มีคุณภาพ	1	1	1	3	1	สอดคล้อง
22) ผู้บริหารงานตรวจสอบต้องพิจารณากระดาษทำการในเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องของหน่วยรับตรวจ และมีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องในหมายเหตุประกอบรายงานการเงินอย่างเพียงพอตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง	1	1	1	3	1	สอดคล้อง
23) รายงานของผู้สอบบัญชีไม่มีการลงนามจนกว่าความเห็นที่ไม่ตรงกันระหว่างผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบและผู้บริหารงานตรวจสอบจะได้ข้อยุติ โดยปฏิบัติตามขั้นตอนของสำนักงาน สำหรับกรณีความเห็นที่แตกต่างกัน	1	1	1	3	1	สอดคล้อง

ภาคผนวก ค.

คุณภาพของแบบสอบถาม

ตารางที่ ค.1 แสดงค่าอำนาจจำแนกรายข้อ และค่าความเชื่อมั่นของแบบสอบถาม

ข้อ	ค่าอำนาจจำแนกรายข้อ	ค่าความเชื่อมั่น
1. ทักษะทางวิชาชีพ		
1.1 ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด		
1.	.723	
2.	.809	
3.	.693	
4.	.774	
รวม	-	**.884**
1.2 ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่		
5.	.634	
6.	.829	
7.	.847	
8.	.782	
9.	.720	
รวม	-	**.903**
1.3 ด้านบุคคล		
10.	.797	
11.	.792	
12.	.735	
13.	.769	
14.	.679	
รวม	-	**.901**
1.4 ด้านความสัมพันธ์ และการติดต่อสื่อสาร		
15.	.698	
16.	.736	

ตารางที่ ค.1 (ต่อ)

ข้อ	ค่าอำนาจจำแนกรายข้อ	ค่าความเชื่อมั่น
1.4 ด้านความสัมพันธ์ และ การติดต่อสื่อสาร (ต่อ)		
17.	.843	
18.	.736	
19.	.774	
รวม	**-**	**.902**
1.5 ด้านองค์กร		
20.	.875	
21.	.923	
22.	.924	
23.	.827	
รวม	**-**	**.944**
2. การพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
2.1 ด้านการวางแผน การตรวจสอบ		
1.	.595	
2.	.734	
3.	.706	
4.	.821	
5.	.810	
6.	.794	
7.	.854	
8.	.826	
9.	.716	
รวม	**-**	**.935**

ตารางที่ ค.1 (ต่อ)

ข้อ	ค่าอำนาจจำแนกรายข้อ	ค่าความเชื่อมั่น
2.2 ด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบ		
10.	.655	
11.	.857	
12.	.797	
13.	.740	
14.	.772	
15.	.602	
16.	.813	
17.	.805	
18.	.808	
รวม	**-**	**.932**
2.3 ด้านการรายงานผลการตรวจสอบ		
19.	.745	
20.	.593	
21.	.469	
22.	.756	
23.	.619	
รวม	**-**	**.827**

ประวัติผู้เขียน

ชื่อ - สกุล	ศดานันท์ ถาวรพจน์
ประวัติการศึกษา	ปีการศึกษา 2560 บัญชีบัณฑิต มหาวิทยาลัยนเรศวร จังหวัดพิษณุโลก
ตำแหน่งและสถานที่ทำงานปัจจุบัน	ตำแหน่งนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินปฏิบัติการ สำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดสุพรรณบุรี

DPU