

ผลกระทบของการรับรู้สมรรถนะการสอบบัญชีที่มีต่อการรับรู้คุณภาพรายงานการสอบบัญชี ของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดิน สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน

The Effect of Perceived Audit Competence on Perceived Audit Report Quality
of Auditor of State Audit Office of the Kingdom of Thailand

อาภากร นาหนองขาม¹ เนตรดาว ชัยเขต^{2*}

^{1,2}คณะการจัดการและการท่องเที่ยว มหาวิทยาลัยบูรพา

Arpakorn Nanongkam¹ Netdao Chaiyakhet²

^{1,2}Faculty of Management and Tourism, Burapha University

*Corresponding Author E-mail: netdao@buu.ac.th

(Received: June 14, 2022; Revised: August 6, 2022; Accepted: August 8, 2022)

บทคัดย่อ

การวิจัยศึกษาครั้งนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัจจัยของการรับรู้สมรรถนะการสอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อการรับรู้คุณภาพรายงานการสอบบัญชีและตรวจสอบความสัมพันธ์เชิงสาเหตุของการรับรู้สมรรถนะการสอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อการรับรู้คุณภาพรายงานการสอบบัญชีของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดิน โดยเก็บข้อมูลจากแบบสอบถาม กลุ่มตัวอย่าง คือ นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดิน (สายงานตรวจสอบบัญชี) สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินที่ปฏิบัติงานในพื้นที่ส่วนกลาง จำนวน 400 คน วิเคราะห์ข้อมูลค่าสถิติพื้นฐาน และวิเคราะห์ความสัมพันธ์เชิงสาเหตุด้วยโปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติ

ผลการศึกษาพบว่า การรับรู้สมรรถนะการสอบบัญชีประกอบด้วยปัจจัยด้านความรู้ความสามารถในการสอบบัญชี ด้านการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ และจรรยาบรรณวิชาชีพ มีอิทธิพลทางตรงต่อการรับรู้คุณภาพรายงานการสอบบัญชี ทั้งนี้ โมเดลการวิจัยที่พัฒนาขึ้นมีความสอดคล้องกลมกลืนกับข้อมูลเชิงประจักษ์ในเกณฑ์ดี เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนด ตัวแปรทั้งหมดในโมเดลการวิจัยสามารถอธิบายความแปรปรวนของตัวแปรการรับรู้คุณภาพรายงานการสอบบัญชีได้ร้อยละ 72 ดังนั้นเพื่อพัฒนาคุณภาพรายงานการสอบบัญชีให้เป็นที่น่าเชื่อถือ เป็นไปตามมาตรฐานกำหนดและกฎระเบียบที่เกี่ยวข้องต้องเพิ่มการรับรู้สมรรถนะการสอบบัญชีในด้านความรู้ความสามารถในการสอบบัญชี ด้านการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ และด้านจรรยาบรรณวิชาชีพ

คำสำคัญ: คุณภาพรายงานการสอบบัญชี, สมรรถนะการสอบบัญชี

Abstract

The research aimed to identify the effect of perceived audit competence on perceived audit report quality and investigate the causal relationship of perceived audit competence yielding an impact on perceived audit report quality of auditors of State Audit Office of the Kingdom of Thailand. Questionnaires were used for the data collection, the samples were 400 State Auditors (Auditing Division) working in the central areas of State Audit Office. The basic statistical data and the causal relationship were analyzed by statistical package program.

The findings revealed that the perceived audit competence comprising knowledge factors, audit knowledge, implementation technology integration, and professional ethic, it yielded a direct impact on the perceived audit report quality. Besides, research model developed was correspondence with the empirical data, which met the set and specified criteria. All variables in the research model could explain the variance in the perceived audit report quality was at 72%. Therefore, In order to improve the quality of audit reports to be reliable in accordance with relevant standards and regulations, audit competencies must be increased in terms of audit knowledge and competence by applied the information technology and professional ethics.

Keywords: Audit Report Quality, Audit Competency

บทนำ

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีหน้าที่หลักในการตรวจสอบรายงานการเงินของหน่วยรับตรวจและจัดทำรายงานผู้สอบบัญชีให้แล้วเสร็จภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันสิ้นปีงบประมาณ (พระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ, 2561) ภายใต้หลักเกณฑ์มาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินที่กำหนดโดยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน และจรรยาบรรณวิชาชีพ ดังนั้นสิ่งที่นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินพึงมี คือ สมรรถนะการสอบบัญชี (Audit Competency) ซึ่งจะช่วยเสริมสร้างความเป็นมืออาชีพ ซึ่งมาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ได้กำหนดสมรรถนะสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีอันประกอบด้วย ด้านองค์ความรู้ ทักษะทางวิชาชีพ ค่านิยม จรรยาบรรณและทัศนคติทางวิชาชีพ ประสบการณ์ทำงานจริงและการพัฒนาทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง จากงานวิจัยที่ผ่านมาการพัฒนาศักยภาพของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินที่นำมาประยุกต์ใช้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้เกิดประสิทธิภาพ และประสิทธิผล ได้แก่ ด้านความรู้ความสามารถในการสอบบัญชี (Audit Knowledge) ด้านทักษะการปฏิบัติงานตรวจสอบ (Audit Practical Skills) ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ

(Information Technology) ด้านขีดความสามารถ (Ability) ด้านคุณลักษณะส่วนบุคคล (Personal Characteristics) (สายฝน อุไร, 2557) รวมไปถึงการรักษาจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีซึ่งในปัจจุบันมีความสำคัญอย่างมาก เนื่องจากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเป็นผู้ที่มีบทบาทสำคัญในการกำกับดูแลองค์กรเพื่อสร้างความเชื่อมั่นให้กับสาธารณชนว่าการบริหารในองค์กรมีมาตรฐาน โปร่งใส และตรวจสอบได้ (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2561) ผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีแสดงมาในรูปแบบของรายงานการสอบบัญชี (Auditing Report Quality) ซึ่งคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสามารถวัดได้จากความถูกต้อง (Accuracy) ความเที่ยงธรรม (Objectiveness) ความชัดเจน (Clearness) ความกะทัดรัด (Conciseness) ความสร้างสรรค์ (Creation) ความสมบูรณ์ (Completion) ความทันกาล (Timeliness) (ปิยพงศ์ ประไพศรี, 2563) นอกจากนี้ คุณภาพรายงานการสอบบัญชีจะมีมากขึ้นน้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับความรู้ ความสามารถ ทักษะคิดในการปฏิบัติงานสอบบัญชี ความเป็นอิสระของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดิน ในการแสดงความเห็นต่อรายงานการเงิน รวมถึงการปฏิบัติตามมาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งจะส่งผลให้คุณภาพรายงานการสอบบัญชีมีมากขึ้น สามารถสร้างความเชื่อมั่นในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี และให้ประโยชน์แก่ผู้ใช้ข้อมูลในรายงานทางการเงิน (วรรณนิภา อุ้นคำ, 2557)

นวพร ชูเปี้ยเต็ง และฐิตาภรณ์ สินจรูญศักดิ์ (2559) พบว่า ความรู้ความสามารถด้านการบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ และด้านกฎหมาย และจรรยาบรรณในการปฏิบัติงานตรวจสอบมีอิทธิพลเชิงบวกต่อคุณภาพรายงานผู้สอบบัญชีภาคีการในประเทศไทย ส่วนในสำนักงานบัญชีสาธารณะประเทศอินโดนีเซียพบว่าสมรรถนะ ความรับผิดชอบและความเที่ยงธรรมของผู้สอบบัญชีส่งผลต่อคุณภาพรายงานการสอบบัญชี (Furiady & Kurnia, 2015) ซึ่งสอดคล้องกับมุมมองของผู้สอบบัญชีในบริษัทประเทศอิหร่าน (Zahmatkesh & Rezazadeh, 2017) จะพบว่าในงานวิจัยที่ผ่านมา สมรรถนะของผู้สอบบัญชีส่งผลต่อคุณภาพของรายงานการสอบบัญชีในประเด็นที่แตกต่างกัน อย่างไรก็ตามยังไม่พบงานวิจัยที่ศึกษาวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยันเพื่อตรวจสอบคุณภาพของตัวบ่งชี้ตามกรอบแนวคิดทฤษฎี เพื่อยืนยันความถูกต้องของทฤษฎี ปัจจัยที่ส่งผลต่อการรับรู้คุณภาพรายงานการสอบบัญชีของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดิน งานวิจัยนี้จึงต้องการศึกษาปัจจัยการรับรู้สมรรถนะการสอบบัญชีที่มีผลต่อการรับรู้คุณภาพรายงานการสอบบัญชีของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน และตรวจสอบความสัมพันธ์เชิงสาเหตุของการรับรู้สมรรถนะการสอบบัญชีที่มีผลต่อการรับรู้คุณภาพรายงานการสอบบัญชีของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดิน สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน เพื่อนำความรู้ดังกล่าวไปช่วยในการพัฒนาสมรรถนะการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีต่อไป

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาปัจจัยของการรับรู้สมรรถนะการสอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อการรับรู้คุณภาพรายงานการสอบบัญชีของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดิน สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน
2. เพื่อศึกษาองค์ประกอบของปัจจัยการรับรู้สมรรถนะการสอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อการรับรู้คุณภาพรายงานการสอบบัญชีของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดิน สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน
3. เพื่อตรวจสอบความสัมพันธ์เชิงสาเหตุของการรับรู้สมรรถนะการสอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อการรับรู้คุณภาพรายงานการสอบบัญชีของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดิน สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

กรอบแนวคิดการวิจัย

การทบทวนวรรณกรรมและงานวิจัยพบว่าสมรรถนะการสอบบัญชีที่มีผลต่อคุณภาพรายงานการสอบบัญชีประกอบด้วย 3 ด้าน ได้แก่

1. ด้านความรู้ความสามารถในการสอบบัญชี (Audit Knowledge) หมายถึง ผู้ตรวจสอบมุ่งเน้น ยึดมั่น และตระหนักถึงความเข้าใจมาตรฐานวิชาชีพ กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ องค์กร นโยบายภาครัฐ หน่วยงาน กำกับดูแล เทคโนโลยีสารสนเทศ และประเด็นอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องที่สามารถนำมาประยุกต์ใช้สำหรับการตรวจสอบและวิเคราะห์ ตัดสินใจ แก้ไขข้อมูลและแสดงความเห็นต่อรายงานการเงินได้อย่างถูกต้อง และนำเชื่อถือตามมาตรฐานที่กำหนดไว้ กิตติคม จินทรีย์ และประเวศ เพ็ญอุทัยกุล (2561) และนพพร ชูเปี้ยเต็ง และฐิติภรณ์ สินจรรุณศักดิ์ (2559) ศึกษาความสัมพันธ์และผลกระทบระหว่างความรู้ความสามารถ ด้านการบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านกฎหมาย และด้านเทคโนโลยีสารสนเทศของผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีกับคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี พบว่า ความรู้ความสามารถทุกด้านมีสัมพันธ์และผลกระทบกับคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี ดังนั้น ความรู้ความสามารถในการสอบบัญชี (Audit Knowledge) ประกอบด้วย 4 ด้าน ได้แก่ 1) ด้านการบัญชี (Accounting) 2) ด้านการสอบบัญชี (Auditing) 3) ด้านกฎหมาย (Legal) และ 4) ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ (Information Technology) คือ ผู้ตรวจสอบปฏิบัติงานตรวจสอบอย่างมุ่งเน้นความรู้ทั่วไปในระบบสารสนเทศการตรวจสอบ สภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศที่ใช้ในโปรแกรมคอมพิวเตอร์ และเชื่อว่าการประเมินความเสี่ยงในการควบคุมภายในของระบบข้อมูลสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ในการดำเนินงานจะช่วยป้องกัน และลดระดับความเสี่ยงให้อยู่ในระดับที่เหมาะสม
2. ด้านการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ (Implementation Technology Integration) หมายถึง ผู้ตรวจสอบเชื่อว่าการเรียนรู้และใช้ประโยชน์จากการบูรณาการ การใช้เทคโนโลยีการตรวจสอบ ใช้ความสามารถในการรวบรวมผสมผสาน ประสบการณ์รวมถึงทักษะเฉพาะด้านและประสบการณ์ ในการใช้โปรแกรม เครื่องมือ และเทคนิคขั้นสูง รวมถึงมุ่งมั่นศึกษาเกี่ยวกับความรู้ความเข้าใจ เกี่ยวกับการใช้เทคโนโลยีที่ทันสมัยและมี

ประสิทธิภาพ ซึ่งนิตยา โพธิ์ศรีจันทร์ (2561) Curtis & Payne (2008) และ Zabihollah & Alan (2008) ได้ศึกษาผลกระทบของการใช้เทคโนโลยีในการตรวจสอบที่มีต่อผลการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ผลของการศึกษาแสดงให้เห็นว่าการใช้เทคโนโลยีในการตรวจสอบมีอิทธิพลต่อการรายงานการสอบบัญชีในด้านความทันเวลา และเพิ่มประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการตรวจสอบได้ ซึ่ง การใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ จึงประกอบด้วย 4 ด้าน ได้แก่ 1) ความเข้าใจในการใช้เทคโนโลยีในการตรวจสอบ (Audit Technology Use Understanding) 2) การตระหนักถึงความสมบูรณ์ของฐานข้อมูลการสอบบัญชี (Audit Database Completely Awareness) 3) ความสามารถในการเชื่อมโยงเครือข่ายทางการสอบบัญชี (Audit Network Linking Ability) และ 4) ความสามารถในการใช้ซอฟต์แวร์ทางการสอบบัญชีที่ทันสมัย (Modern Audit Software Implementation Ability)

3. ด้านจรรยาบรรณวิชาชีพ (Professional Ethic) หมายถึง แนวทางในการประพฤติหรือการปฏิบัติตนของบุคลากรในการทำงานที่เป็นไปตามระบบของศีลธรรมได้รับการยอมรับว่าถูกต้องและเหมาะสม ซึ่งจะส่งผลให้การทำงานประสบความสำเร็จ ซึ่ง นวพร ชูเปี้ยเต็ง และฐิตาภรณ์ สินจรูญศักดิ์ (2559) พงนี ศรีสุนนท์ และสมใจ บุญหมื่นไวย (2560) ปิยพงศ์ ประไพศรี (2563) และสุภาณี อินทนจันทร์ (2559) ได้ศึกษาอิทธิพลของจรรยาบรรณวิชาชีพที่มีต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ผลการศึกษาพบว่า จรรยาบรรณวิชาชีพมีอิทธิพลต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี ดังนั้น จรรยาบรรณวิชาชีพ ประกอบด้วย 7 ด้าน ได้แก่ 1) ความเป็นอิสระ (Independence) 2) ความเที่ยงธรรม (Objectivity) 3) ความซื่อสัตย์สุจริต (Integrity) 4) มาตรฐานในการปฏิบัติงาน (Professional Standards) 5) ความรับผิดชอบต่อผู้เสียภาษีและผู้ร่วมอาชีพ (Accountability for Taxpayers and Professionals) 6) ความรับผิดชอบต่อบุคคลหรือนิติบุคคลที่ปฏิบัติหน้าที่ให้ (Accountability Shareholders and Partners) และ 7) พฤติกรรมทางวิชาชีพ (Professional Behavior)

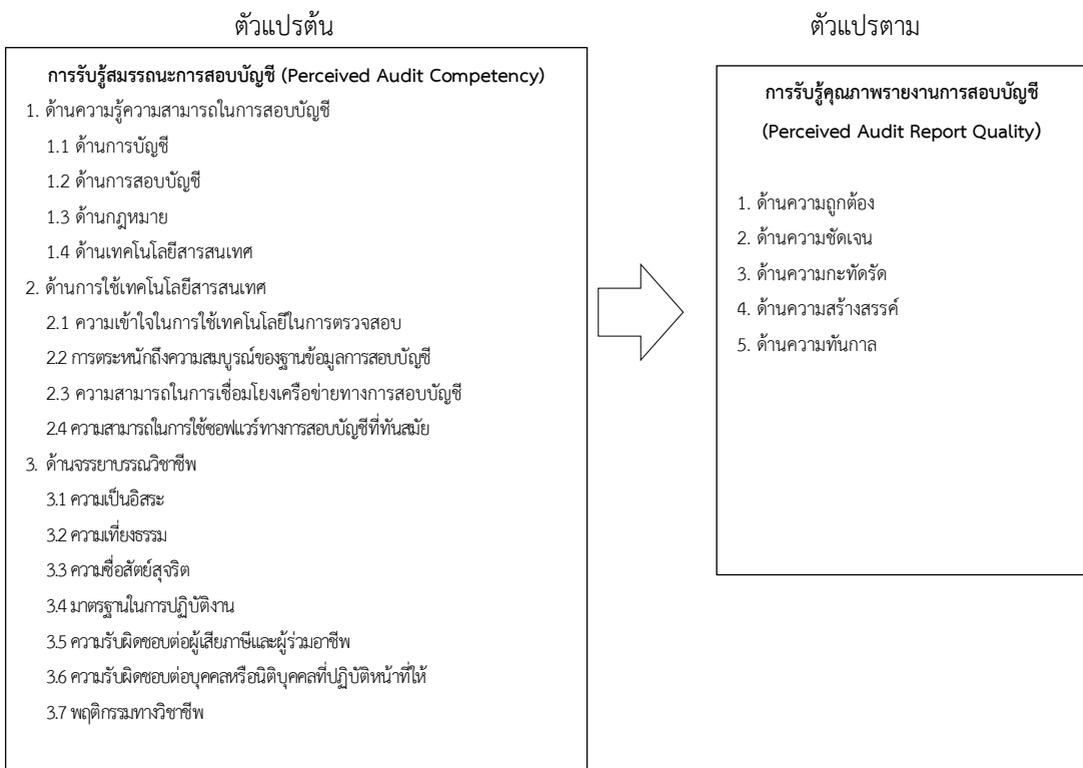
การรับรู้คุณภาพรายงานการสอบบัญชีเป็นสิ่งที่ช่วยให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพโดยใช้ความรู้ ความสามารถ ทักษะวิชาชีพอย่างเต็มที่ในการจัดทำรายงาน ในงานวิจัยของ นวพร ชูเปี้ยเต็ง และฐิตาภรณ์ สินจรูญศักดิ์ (2559) พงนี ศรีสุนนท์และสมใจ บุญหมื่นไวย (2560) กิตติคม จินเหรียญ และประเวศ เพ็ญภูมิกุล (2561) ปิยพงศ์ ประไพศรี (2563) วัดคุณภาพรายงานการสอบบัญชีจาก 1) ด้านความถูกต้อง 2) ด้านความชัดเจน 3) ด้านความกะทัดรัด 4) ด้านความสร้างสรรค์ 5) ด้านความทันกาล จากที่กล่าวมาข้างต้นสามารถแสดงเป็นสมมติฐานดังนี้

H_1 การรับรู้สมรรถนะการสอบบัญชีด้านความรู้ความสามารถในการสอบบัญชีมีผลต่อการรับรู้คุณภาพรายงานการสอบบัญชีของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดิน

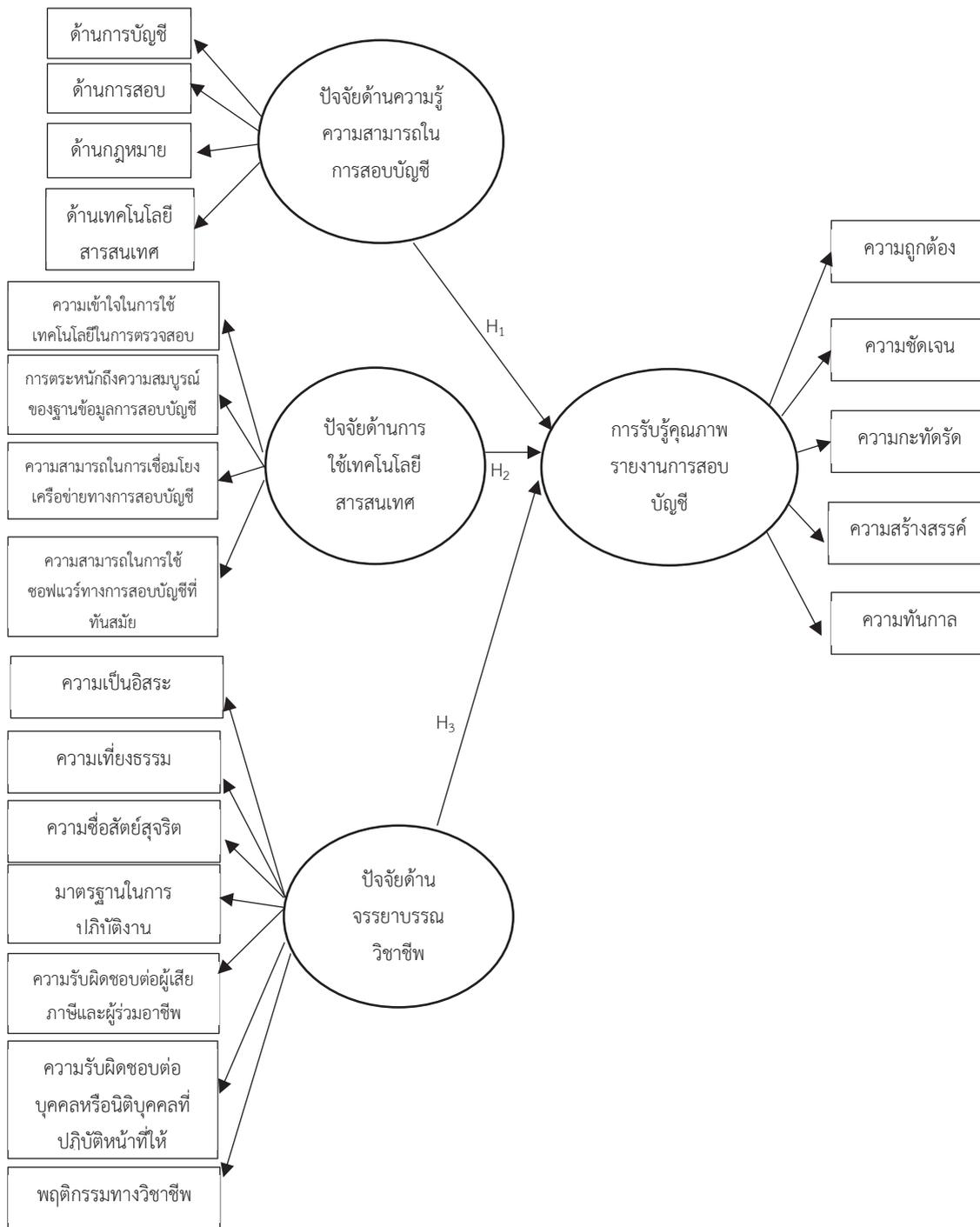
H₂ การรับรู้สมรรถนะการสอบบัญชีด้านการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศมีผลต่อการรับรู้คุณภาพรายงานการสอบบัญชีของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดิน

H₃ การรับรู้สมรรถนะการสอบบัญชีด้านจรรยาบรรณวิชาชีพมีผลต่อการรับรู้คุณภาพรายงานการสอบบัญชีของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดิน

และสามารถสรุปกรอบแนวคิดเพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ โดยกำหนดตัวแปรต้น และตัวแปรตามไว้ดังภาพที่ 1 ซึ่งจากกรอบแนวคิดการวิจัยและสมมติฐานการวิจัยดังกล่าว ผู้วิจัยได้นำมาสร้างโมเดลการวิจัยและสมมติฐานการวิจัย ดังภาพที่ 2



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดการวิจัย



ภาพที่ 2 โมเดลการวิจัยและสมมติฐานการวิจัย

วิธีดำเนินการวิจัย

งานวิจัยนี้เป็นการวิจัยเชิงสำรวจ (Survey Research) เก็บข้อมูลด้วยแบบสอบถาม (Questionnaire) ประชากรในการวิจัย คือ นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดิน (สายงานตรวจสอบบัญชี) สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินที่ปฏิบัติงานในพื้นที่ส่วนกลาง จำนวน 788 คน (สำนักบริหารทรัพยากรบุคคล สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, สัมภาษณ์, 1 มีนาคม 2564) กำหนดกลุ่มตัวอย่างโดยใช้แนวคิดของ Hair et al. (2010) การวิจัยนี้มีตัวแปรในการวิจัย 2 ตัวแปรสังเกตได้ ฉะนั้นต้องใช้กลุ่มตัวอย่างประมาณ 200 – 400 คนเป็นอย่างน้อย ดังนั้นผู้วิจัยจึงกำหนดขนาดตัวอย่าง จำนวน 400 คน โดยใช้วิธีสุ่มตัวอย่างแบบสะดวก (Convenience sampling) และมีขั้นตอนดังนี้

1. ทดสอบความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหาของแบบสอบถามด้วยค่า IOC (Index of Item-Objective Congruence) ซึ่งเก็บข้อมูลจากผู้เชี่ยวชาญ 3 คน และได้ค่า IOC อยู่ระหว่าง .67 และ 1.00
2. นำแบบสอบถามไปทดลองใช้ (Try out) กับกลุ่มตัวอย่างจำนวน 30 คน ที่ไม่ใช่กลุ่มตัวอย่างจริงที่ใช้ในการวิจัย เพื่อหาค่าความเชื่อมั่นของแบบสอบถาม (Reliability) ผลการวิเคราะห์ค่าความเชื่อมั่นของแต่ละตัวแปรได้ค่าตามมาตรฐานที่กำหนดคือ สัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha coefficient) ของครอนบาค (Cronbach) มีค่ามากกว่า .7 และค่าอำนาจจำแนกรายข้อมีค่ามากกว่า .3
3. วิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยัน (Confirmatory Factor Analysis หรือ CFA) ด้วยโปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติ

ผลการวิจัย

หลังจากการวิเคราะห์โมเดลสมการโครงสร้าง (Structural model) โดยพิจารณาจากค่าดัชนีความสอดคล้องของโมเดล ค่าพารามิเตอร์แต่ละเส้น และความสมเหตุสมผลของขนาดและทิศทางของค่าพารามิเตอร์แต่ละเส้น (Anderson & Gerbing, 1988) จึงได้ทำการตรวจสอบความกลมกลืนของโมเดลความสัมพันธ์เชิงตัวแปรของการรับรู้สมรรถนะการสอบบัญชีที่ส่งผลต่อการรับรู้คุณภาพรายงานการสอบบัญชี ซึ่งนำมาทำการวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยัน และใช้เทคนิคการเชื่อมลูกศรระหว่างค่าความคลาดเคลื่อนระหว่างสองตัวแปรโดยพิจารณาจากค่า MI (Modification Indices) ซึ่งยอมให้ความคลาดเคลื่อนในการวัดมีความสัมพันธ์กันได้ สรุปผลการวิเคราะห์เป็นรายตัวแปรแสดงดังตารางที่ 1

ตารางที่ 1 แสดงค่าสถิติประเมินความกลมกลืนของโมเดลข้อมูลเชิงประจักษ์

ค่าดัชนีความสอดคล้อง	เกณฑ์ที่ใช้พิจารณา	ค่าสถิติที่ได้จากการวิเคราะห์	ผลการตรวจสอบ
χ^2	$p > .05$	150.522	ผ่านเกณฑ์
Probability level	$> .05$.210	ผ่านเกณฑ์
χ^2/ df	< 5.00	1.017	ผ่านเกณฑ์
GFI	$> .90$.985	ผ่านเกณฑ์
AGFI	$> .90$.926	ผ่านเกณฑ์
RMSEA	$< .05$.048	ผ่านเกณฑ์
Degree of freedom (df) = 148			

จากตารางที่ 1 พบว่า โมเดลมีความสอดคล้องกลมกลืนกับข้อมูลเชิงประจักษ์โดยพิจารณาจากค่าสถิติที่คำนวณได้คือค่า $\chi^2 = 150.522$, $df = 148$, $p\text{-value} = .210$, $GFI = .985$, $AGFI = .926$ และ $RMSEA = .048$ ซึ่งค่าสถิติที่สำคัญทุกตัวผ่านเกณฑ์ ตามที่กำหนดไว้ ดังนั้น จึงสรุปได้ว่า โมเดลแบบจำลองสมการเชิงโครงสร้างมีความเหมาะสมกลมกลืนกับข้อมูลเชิงประจักษ์ซึ่งสามารถอธิบายได้ดังนี้

1. ค่าไค-สแควร์สัมพันธ์ (χ^2/df) มีค่าเท่ากับ 1.017 แสดงว่า โมเดลมีความสอดคล้องกลมกลืนกับข้อมูลเชิงประจักษ์เนื่องจากค่าไค - สแควร์สัมพันธ์มีค่าน้อยกว่า 5.00

2. ดัชนีวัดความสอดคล้องกลมกลืนเชิงสมบูรณ์ (Absolute Fit Index) ที่ผู้วิจัยพิจารณาค่า 2 ดัชนี คือ ดัชนีวัดความกลมกลืน (Goodness of Fit Index: GFI) มีค่าเท่ากับ .985 และดัชนีวัดความกลมกลืนที่ปรับแก้ไขแล้ว (Adjusted Goodness of Fit Index: AGFI) มีค่าเท่ากับ .926 แสดงว่า โมเดลมีความสอดคล้องกลมกลืนกับข้อมูลเชิงประจักษ์ เนื่องจากค่า GFI และค่า AGFI มีค่า ระหว่าง 0 ถึง 1 และค่า GFI และค่า AGFI ที่ยอมรับได้มีค่ามากกว่า .90

3. ดัชนีวัดความสอดคล้องกลมกลืนในรูปความคลาดเคลื่อน โดยดัชนีที่ผู้วิจัยนำมาใช้ในการพิจารณา คือ รากที่สองของค่าเฉลี่ยกำลังสองของส่วนเหลือมาตรฐาน (Standardized Root Mean Square Residual: SRMR) มีค่าเท่ากับ .048 แสดงว่าโมเดลสอดคล้องกลมกลืนกับข้อมูลเชิงประจักษ์เนื่องจากมีค่าน้อยกว่า .05

ผลการวิเคราะห์อิทธิพลความสัมพันธ์ของปัจจัยเชิงสาเหตุที่มีต่อผลการรับรู้คุณภาพรายงานการสอบบัญชี

หลังจากได้ดำเนินการตรวจสอบข้อมูลก่อนการวิเคราะห์โมเดลสมการโครงสร้าง เรียบร้อยแล้วจึงได้ทำการวิเคราะห์ค่าน้ำหนักองค์ประกอบของตัวแปรสังเกตได้เพื่อพิจารณาถึง องค์ประกอบรวมที่สามารถอธิบายถึงความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรสังเกตได้ซึ่งผลการวิเคราะห์สามารถแสดงได้ดังตารางที่ 2

ตารางที่ 2 ค่าสถิติวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรของรูปแบบสมการเชิงโครงสร้าง

Parameter			ผลการวิเคราะห์			
			น้ำหนัก องค์ประกอบ (Factor loading)	S.E.	t-statistic	ผลการ ทดสอบ สมมติฐาน
Structural model						
Perceived Audit Report Quality	<---	Professional Ethic	.674	.023	11.644**	ยอมรับ H ₃
Perceived Audit Report Quality	<---	Audit knowledge	.413	.020	9.719**	ยอมรับ H ₁
Perceived Audit Report Quality	<---	Technology Integration	.719	.027	11.745**	ยอมรับ H ₂

$R^2 = .72$, $\chi^2/df = 1.017$, GFI = .985, AGFI = .926, RMSEA = .048

หมายเหตุ ** p < .01

จากตารางที่ 2 ผลการวิเคราะห์อิทธิพลระหว่างตัวแปร พบว่า การวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยันของตัวแปรของโมเดลสามารถวัดได้ด้วยตัวแปรสังเกตได้ 4 ตัวแปร ได้แก่ ปัจจัยความรู้ความสามารถในการสอบบัญชี (Audit knowledge) ปัจจัยด้านการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ (Technology Integration) ปัจจัยจรรยาบรรณวิชาชีพ (Professional Ethic) และการรับรู้คุณภาพรายงานการสอบบัญชี (Perceived Audit Report Quality) ซึ่งพบว่าโมเดลดังกล่าวมีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์

เมื่อพิจารณาการวิเคราะห์แบบจำลองสมการโครงสร้างของปัจจัยเชิงสาเหตุที่มีต่อการรับรู้คุณภาพรายงานการสอบบัญชี พบว่า ค่าน้ำหนักองค์ประกอบปรับมาตรฐานของตัวแปรสังเกตทุกตัวเป็นตัวชี้วัดที่ดีของตัวแปร นั่นคือ ตัวแปรความรู้ความสามารถในการสอบบัญชี ปัจจัยด้านการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ และปัจจัยจรรยาบรรณวิชาชีพ มีค่าน้ำหนักองค์ประกอบปรับมาตรฐานระหว่าง .413 - .719 อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01 ซึ่งยอมรับสมมติฐานที่ตั้งไว้ และพบว่าค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์เชิงพหุคูณกำลังสอง (R^2) มีค่าเท่ากับ .72 แสดงให้เห็นว่าตัวโมเดลการวัดการรับรู้คุณภาพรายงานการสอบบัญชีทุกตัวมีความเที่ยงตรงเชิงจำแนกสูง

ซึ่งบ่งบอกถึงความเป็นเอกภาพตัวแปรแฝงซึ่งเป็นไปตามเกณฑ์ ดังนั้นสรุปได้ว่า ปัจจัยความรู้ความสามารถในการสอบบัญชี ปัจจัยด้านการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ และปัจจัยจรรยาบรรณวิชาชีพ ร่วมกันอธิบายความแปรปรวนของการรับรู้คุณภาพรายงานการสอบบัญชี ได้ร้อยละ 72 อีกร้อยละ 28 เป็นผลจากสาเหตุอื่นที่ไม่ได้ศึกษาในครั้งนี้ โดยภาพรวมพบว่าตัวแปรที่มีอิทธิพลต่อการรับรู้คุณภาพรายงานการสอบบัญชีมากที่สุด คือ การใช้เทคโนโลยี รองลงมา คือ จรรยาบรรณวิชาชีพ และความรู้ความสามารถในการสอบบัญชี ตามลำดับ

จากภาพที่ 3 พิจารณาค่าน้ำหนักองค์ประกอบของตัวแปรสังเกตได้ สามารถอธิบายได้ดังนี้

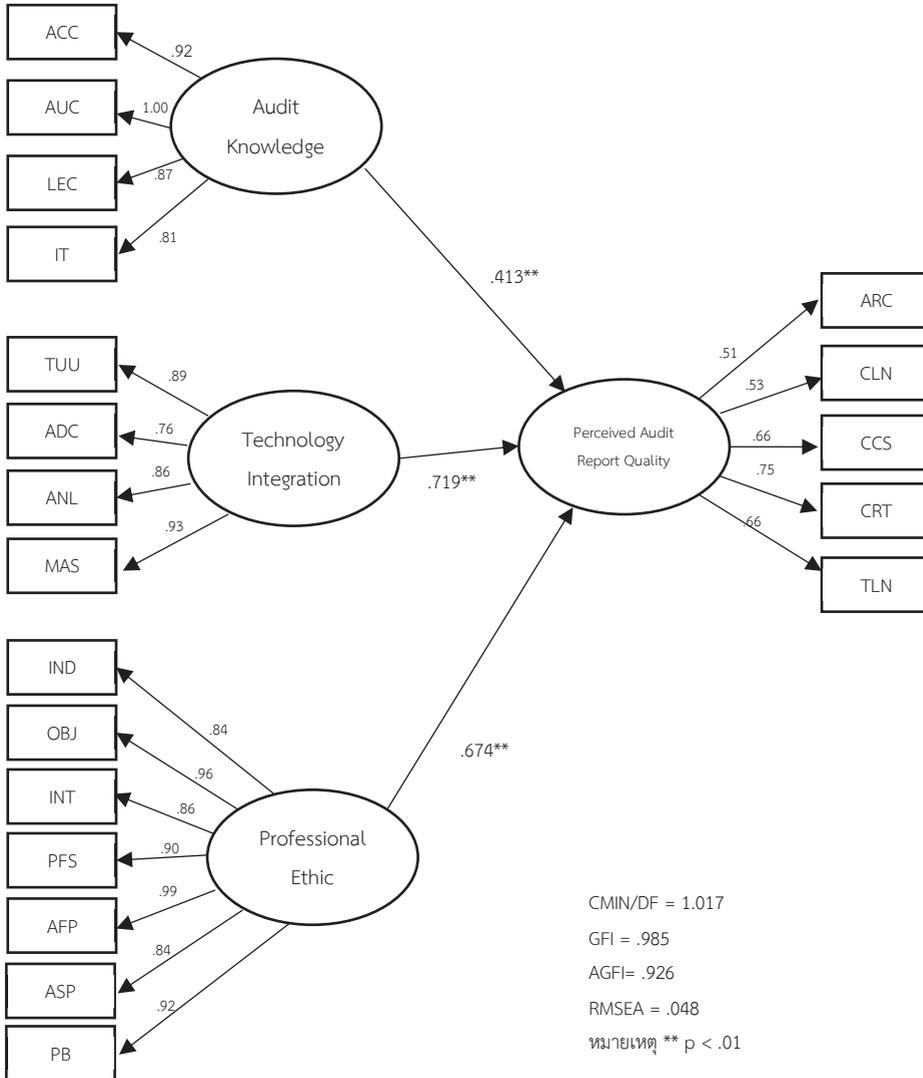
1) ตัวแปรความรู้ความสามารถในการสอบบัญชี พบว่า ทุกตัวแปร ได้แก่ ด้านการบัญชี (ACC) ด้านการสอบบัญชี (AUC) ด้านกฎหมาย (LEC) และด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ (IT) ส่งผลทางบวกต่อการรับรู้คุณภาพรายงานการสอบบัญชี มีค่าน้ำหนักองค์ประกอบปรับมาตรฐานระหว่าง .812 – 1.000 อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01 และพบว่าค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์เชิงพหุยกกำลังสอง (R^2) มีค่าระหว่าง .66 – .99 แสดงให้เห็นว่าการวัดมีความเที่ยงตรงเชิงจำแนกสูงที่บ่งบอกถึงความเป็นเอกภาพตัวแปรแฝงซึ่งเป็นไปตามเกณฑ์

2) ตัวแปรการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ พบว่าทุกตัวแปร ได้แก่ ความเข้าใจในการใช้เทคโนโลยีในการตรวจสอบ (TUU) การตระหนักถึงความสมบูรณ์ของฐานข้อมูลการสอบบัญชี (ADC) ความสามารถในการเชื่อมโยงเครือข่ายทางการสอบบัญชี (ANL) และความสามารถในการใช้ซอฟต์แวร์ทางการสอบบัญชีที่ทันสมัย (MAS) ส่งผลทางบวกต่อการรับรู้คุณภาพรายงานการสอบบัญชี มีค่าน้ำหนักองค์ประกอบปรับมาตรฐานระหว่าง .759 – .932 อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01 และพบว่าค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์เชิงพหุยกกำลังสอง (R^2) มีค่าระหว่าง .58 – .87 แสดงให้เห็นว่าการวัดมีความเที่ยงตรงเชิงจำแนกสูงที่บ่งบอกถึงความเป็นเอกภาพตัวแปรแฝงซึ่งเป็นไปตามเกณฑ์

3) ตัวแปรจรรยาบรรณวิชาชีพ พบว่า ทุกตัวแปร ได้แก่ ความเป็นอิสระ (IND) ความเที่ยงธรรม (OBJ) ความซื่อสัตย์สุจริต (INT) มาตรฐานในการปฏิบัติงาน (PFS) ความรับผิดชอบต่อผู้เสียภาษีและผู้ร่วมอาชีพ (AFP) ความรับผิดชอบต่อบุคคลหรือนิติบุคคลที่ปฏิบัติหน้าที่ให้ (ASP) และพฤติกรรมทางวิชาชีพ (PB) ส่งผลทางบวกต่อการรับรู้คุณภาพรายงานการสอบบัญชี มีค่าน้ำหนักองค์ประกอบปรับมาตรฐานระหว่าง .838 – .992 อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01 และพบว่าค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์เชิงพหุยกกำลังสอง (R^2) มีค่าระหว่าง .70 – .98 แสดงให้เห็นว่าการวัดมีความเที่ยงตรงเชิงจำแนกสูงที่บ่งบอกถึงความเป็นเอกภาพตัวแปรแฝงซึ่งเป็นไปตามเกณฑ์

4) ตัวแปรการรับรู้คุณภาพรายงานการสอบบัญชี พบว่า ทุกตัวแปร ได้แก่ ด้านความถูกต้อง (ARC) ด้านความชัดเจน (CLN) ด้านความกะทัดรัด (CCS) ด้านความสร้างสรรค์ (CRT) และด้านความทันกาล (TLN) ส่งผลทางบวกการรับรู้คุณภาพรายงานการสอบบัญชี มีค่าน้ำหนักองค์ประกอบปรับมาตรฐานระหว่าง .510 – .753 อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01 และพบว่าค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์เชิงพหุยกกำลังสอง (R^2) มีค่าระหว่าง

.26 -.57 แสดงให้เห็นว่าการวัดมีความเที่ยงตรงเชิงจำแนกสูงที่บ่งบอกถึงความเป็นเอกภาพตัวแปรแฝงซึ่งเป็นไปตามเกณฑ์



ภาพที่ 3 แสดงอิทธิพลของตัวแปรโมเดลความสัมพันธ์ของปัจจัยเชิงสาเหตุที่มีผลต่อการรับรู้คุณภาพรายงานการสอบบัญชี

สรุปผลการวิจัย

สามารถสรุปผลการวิจัยตามวัตถุประสงค์การวิจัยได้ดังนี้

1. ปัจจัยของการรับรู้สมรรถนะการสอบบัญชี ที่ส่งผลทางบวกต่อการรับรู้คุณภาพรายงานการสอบบัญชีของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดิน สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน เรียงตามลำดับดังนี้ การใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ จรรยาบรรณวิชาชีพและความรู้ความสามารถในการสอบบัญชี

2. องค์ประกอบของปัจจัยการรับรู้สมรรถนะการสอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อการรับรู้คุณภาพรายงานการสอบบัญชีของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดิน สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน มีรายละเอียดดังนี้

2.1 ปัจจัยการรับรู้สมรรถนะการสอบบัญชีด้านความรู้ความสามารถในการสอบบัญชี ที่ส่งผลทางบวกต่อการรับรู้คุณภาพรายงานการสอบบัญชี เรียงตามลำดับดังนี้ ด้านการสอบบัญชี (AUC) ด้านการบัญชี (ACC) ด้านกฎหมาย (LEC) และด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ (IT)

2.2 ปัจจัยการรับรู้สมรรถนะการสอบบัญชีด้านการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ ที่ส่งผลทางบวกต่อการรับรู้คุณภาพรายงานการสอบบัญชี เรียงตามลำดับดังนี้ ความสามารถในการใช้ซอฟต์แวร์ทางการสอบบัญชีที่ทันสมัย (MAS) ความเข้าใจในการใช้เทคโนโลยีในการตรวจสอบ (TUU) ความสามารถในการเชื่อมโยงเครือข่ายทางการสอบบัญชี (ANL) และการตระหนักถึงความสมบูรณ์ของฐานข้อมูลการสอบบัญชี (ADC)

2.3 ปัจจัยการรับรู้สมรรถนะการสอบบัญชีด้านจรรยาบรรณวิชาชีพที่ส่งผลทางบวกต่อการรับรู้คุณภาพรายงานการสอบบัญชี เรียงตามลำดับดังนี้ ความรับผิดชอบต่อผู้เสียภาษีและผู้ร่วมอาชีพ (AFP) ความเที่ยงธรรม (OBJ) พฤติกรรมทางวิชาชีพ (PB) ความซื่อสัตย์สุจริต (INT) มาตรฐานในการปฏิบัติงาน (PFS) ความเป็นอิสระ (IND) และความรับผิดชอบต่อบุคคลหรือนิติบุคคลที่ปฏิบัติหน้าที่ให้ (ASP)

3. ตรวจสอบความสัมพันธ์เชิงสาเหตุของการรับรู้สมรรถนะการสอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อการรับรู้คุณภาพรายงานการสอบบัญชีของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดิน สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินโดยการวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยันโมเดลของการรับรู้สมรรถนะการสอบบัญชีที่ส่งผลต่อการรับรู้คุณภาพรายงานการสอบบัญชี โดยยอมรับข้อสมมติฐาน H_1 H_2 และ H_3 สามารถอธิบายได้ดังนี้

1. การรับรู้สมรรถนะการสอบบัญชีด้านความรู้ความสามารถในการสอบบัญชีมีผลต่อการรับรู้คุณภาพรายงานการสอบบัญชีของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดิน แสดงว่าหากนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินมีองค์ความรู้ทักษะ ความเชี่ยวชาญ จรรยาบรรณวิชาชีพตลอดจนทัศนคติที่จำเป็นต่อการสอบบัญชีจะสามารถเพิ่มคุณภาพรายงานการสอบบัญชีได้

2. การรับรู้สมรรถนะการสอบบัญชีด้านการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศมีผลต่อการรับรู้คุณภาพรายงานการสอบบัญชีของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดิน แสดงว่าหากนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินสามารถประยุกต์ใช้เทคโนโลยีช่วยในการตรวจสอบจะสามารถเพิ่มคุณภาพรายงานการสอบบัญชีได้

3. การรับรู้สมรรถนะการสอบบัญชีด้านจรรยาบรรณวิชาชีพมีผลต่อการรับรู้คุณภาพรายงานการสอบบัญชีของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดิน แสดงว่าหากนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินสามารถปฏิบัติให้เป็นไปตามจรรยาบรรณวิชาชีพ จะส่งผลให้รายงานการสอบบัญชีมีคุณภาพ

จากการศึกษาเรื่องปัจจัยของการรับรู้สมรรถนะการสอบบัญชีที่มีผลต่อการรับรู้คุณภาพรายงานการสอบบัญชีของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดิน สามารถอภิปรายผลได้ดังนี้

ความรู้ความสามารถในการสอบบัญชีมีผลต่อการรับรู้คุณภาพรายงานการสอบบัญชี จึงอธิบายได้ว่าการที่นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินมีความรู้ความสามารถในการสอบบัญชี ด้านการบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านกฎหมาย และด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ จะสามารถนำความรู้ที่ไปประยุกต์ใช้สำหรับการตรวจสอบและวิเคราะห์ ตัดสินใจ แกไขข้อมูลและแสดงความเห็นต่อรายงานการเงินได้อย่างถูกต้อง และนำเชื่อถือตามมาตรฐานที่กำหนดไว้ส่งผลให้การรับรู้รายงานการสอบบัญชีมีคุณภาพในด้านความถูกต้อง ความชัดเจน ความกะทัดรัด ความสร้างสรรค์ และความทันกาล สอดคล้องกับกิตติคม จีนเหรียญ และประเวศ เพ็ญวุฒิกุล (2561) ที่พบว่าความรู้ความสามารถด้านการบัญชี การสอบบัญชี กฎหมาย และเทคโนโลยีสารสนเทศ มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีในทุกด้านของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยที่มีรายได้สูง แสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตควรมีการพัฒนาความรู้ความสามารถอย่างสม่ำเสมอเพื่อให้การปฏิบัติงานนั้นเป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนด ส่งผลให้เกิดคุณภาพในการสอบ เช่นเดียวกับ นวพร ชูเปี้ยเต็ง และฐิติภรณ์ สินจรูญศักดิ์ (2559) ที่พบว่า ทักษะด้านบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านกฎหมาย และด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ เป็นปัจจัยเชิงสาเหตุที่ส่งผลต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

ด้านการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศมีผลต่อการรับรู้คุณภาพรายงานการสอบบัญชี กล่าวคือ การที่นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินรับรู้ว่าการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ ด้านความเข้าใจในการใช้เทคโนโลยีในการตรวจสอบ ด้านการตระหนักถึงความสมบูรณ์ของฐานข้อมูลการสอบบัญชี ด้านความสามารถในการเชื่อมโยงเครือข่ายทางการสอบบัญชี และด้านความสามารถในการใช้ซอฟต์แวร์ทางการสอบบัญชีที่ทันสมัย ทำให้การรับรู้คุณภาพรายงานการสอบบัญชีเพิ่มขึ้นในด้านความถูกต้อง ความชัดเจน ความกะทัดรัด ความสร้างสรรค์ และความทันกาล สอดคล้องกับ นิตยา โพธิ์ศรีจันทร์ (2561) ที่พบว่าการตระหนักถึงความสมบูรณ์ของฐานข้อมูลการสอบบัญชี ความสามารถในการเชื่อมโยงเครือข่ายทางการสอบบัญชีและความสามารถในการใช้ซอฟต์แวร์ทางการสอบบัญชีที่ทันสมัย มีอิทธิพลเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อความทันเวลาของการรายงานการสอบบัญชี ในทำนองเดียวกันความเข้าใจในการใช้เทคโนโลยีในการตรวจสอบ การตระหนักถึงความสมบูรณ์ของฐานข้อมูลการสอบบัญชีและความสามารถในการใช้ซอฟต์แวร์ทางการสอบบัญชีที่ทันสมัย มีอิทธิพลเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อความถูกต้องในการปฏิบัติงานสอบบัญชี และ Zabihollah & Alan (2008) พบว่าในปัจจุบันมีการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ การใช้คอมพิวเตอร์ในองค์กรที่เพิ่มมากขึ้น และการเปลี่ยนแปลงหรือส่งต่อข้อมูลต่าง ๆ เกิดขึ้นอย่างรวดเร็วซึ่งทำให้เกิดความซับซ้อน

ในการตรวจสอบ และเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการตรวจสอบส่งผลให้ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องมีความเป็นมืออาชีพด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ คือการเรียนรู้ และเพิ่มทักษะในด้านการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในการตรวจสอบบัญชี

จรรยาบรรณวิชาชีพมีผลต่อการรับรู้คุณภาพรายงานการสอบบัญชี กล่าวคือ การที่นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินรับรู้ว่าจะจรรยาบรรณวิชาชีพด้านความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม ความซื่อสัตย์สุจริต มาตรฐานในการปฏิบัติงาน ความรับผิดชอบต่อผู้เสียภาษีและผู้ร่วมอาชีพ ความรับผิดชอบต่อบุคคลหรือนิติบุคคลที่ปฏิบัติหน้าที่ให้ และพฤติกรรมทางวิชาชีพส่งผลให้การรับรู้รายงานการสอบบัญชีมีคุณภาพในด้านความถูกต้อง ความชัดเจน ความกะทัดรัด ความสร้างสรรค์ และความทันกาล สอดคล้องกับ นวพร ชูเปียแต่ง และฐิตาภรณ์ สินจรูญศักดิ์ (2559) พบว่า ปัจจัยที่เป็นปัจจัยเชิงสาเหตุที่ส่งผลต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทยสูงที่สุด คือ ปัจจัยด้านความรับผิดชอบต่อบุคคลหรือนิติบุคคลที่ปฏิบัติงาน รองลงมาคือ ด้านความซื่อสัตย์ ด้านมาตรฐานการตรวจสอบ และด้านความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ และลำดับสุดท้ายคือ ด้านความเป็นอิสระ เช่นเดียวกับ พงนิ ศรีสุนนท์ และสมใจ บุญหมื่นไวย (2560) พบว่า องค์ประกอบของจรรยาบรรณวิชาชีพสอบบัญชีในด้านความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณทั่วไป ด้านความรับผิดชอบต่อผู้สอบบัญชีสหกรณ์ปฏิบัติงานให้ ด้านการรักษาความลับ และด้านความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ และปิยพงศ์ ประไพศรี (2563) ที่พบว่าจรรยาบรรณที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีภาษีอากร ได้แก่ ด้านความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม ความซื่อสัตย์สุจริต ด้านความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงาน ด้านจรรยาบรรณต่อผู้ร่วมอาชีพ และด้านจรรยาบรรณทั่วไป

ผลการศึกษานี้สามารถนำไปใช้เป็นแนวทางส่งเสริมการเพิ่มการรับรู้สมรรถนะการสอบบัญชีด้านความรู้ความสามารถในการสอบบัญชี ด้านการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ และด้านจรรยาบรรณวิชาชีพ เพื่อพัฒนาคุณภาพรายงานการสอบบัญชี ให้เป็นที่น่าเชื่อถือ เป็นไปตามมาตรฐานกำหนด และกฎระเบียบที่เกี่ยวข้อง

ข้อเสนอแนะ

จากงานวิจัยพบว่า การรับรู้สมรรถนะการสอบบัญชี ด้านการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศมีผลต่อการรับรู้คุณภาพรายงานการสอบบัญชีมากที่สุด รองลงมาคือ ด้านจรรยาบรรณวิชาชีพ และความรู้ความสามารถในการสอบบัญชี ตามลำดับ ดังนั้น นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินและหน่วยงานที่เกี่ยวข้องในการพัฒนานักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินควรให้ความสำคัญและพัฒนาสมรรถนะการสอบบัญชีด้านการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศเป็นลำดับแรก โดยการจัดอบรมให้ความรู้แก่นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดิน เพื่อเพิ่มคุณภาพรายงานการสอบบัญชี รองลงมา คือ การพัฒนานักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินด้านจรรยาบรรณวิชาชีพ และความรู้ความสามารถในการสอบบัญชี

ตามลำดับ ซึ่งจะส่งผลในการเพิ่มคุณภาพรายงานการสอบบัญชีให้เกิดประสิทธิภาพ และประสิทธิผล ถูกต้อง และ เชื่อถือได้รวมทั้งสอดคล้องกับมาตรฐานที่กำหนด

เอกสารอ้างอิง

- กิตติคม จินห์เรียว และประเวศ เพ็ญวุฒิกุล. (2561). อิทธิพลของความรู้ความสามารถคุณลักษณะหลักฐานการสอบบัญชีที่ดีและความสามารถทางการบริหารงานที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยที่มีรายได้สูง. *วารสารบัณฑิตศึกษา มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงราย*, 11(3), 139-150.
- นพพร ชูเปี้ยเต็ง และฐิตาภรณ์ สิ้นจรูญศักดิ์. (2559). ปัจจัยเชิงสาเหตุของทักษะและจรรยาบรรณในการปฏิบัติงานที่มีต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาคีอากรในประเทศไทย. *วารสารบริหารธุรกิจเทคโนโลยีมหานคร*, 13(2), 100-116.
- นิตยา โพธิ์ศรีจันทร์. (2561). ผลกระทบของสมรรถนะการบูรณาการการใช้เทคโนโลยีการตรวจสอบที่มีต่อผลการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. *วารสารราชพฤกษ์*, 16(2), 130-139.
- ปิยพงศ์ ประไพศรี. (2563). แนวทางการพัฒนาวิชาชีพของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในยุคดิจิทัล. *วารสารมหาจุฬานาครพรรณ์*, 7(12), 421-435.
- พจณี ศรีสุนนท์ และสมใจ บุญหมื่นไวย. (2560). การปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพสอบบัญชีและคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์. *วารสาร มทร. อีสานฉบับมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์*, 4(2), 46-60.
- พระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ.2561. (2561, 19 เมษายน). *ราชกิจจานุเบกษา*. เล่ม 135. ตอนที่ 27 ก. หน้า 19.
- วรรณนิภา อุ่นคำ. (2557). ผลกระทบของการปฏิบัติงานสอบบัญชีเชิงรุกที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. *วิทยานิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยมหาสารคาม*.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2561). *ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี ว่าด้วยจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2561 เล่ม 135 ตอนพิเศษ 301 ง ราชกิจจานุเบกษา*. กรุงเทพฯ: สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์.
- สายฝน อุไร. (2557). ผลกระทบของสมรรถนะการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. *วิทยานิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยมหาสารคาม*.

- สุภาณี อินทน์จันทน์. (2559). จรรยาบรรณตามข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชีของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีใน
จังหวัดนครปฐม. ในสถาบันวิจัยและพัฒนา ราชภัฏนครปฐม (บรรณาธิการ), บูรณาการศาสตร์และศิลป์
งานวิจัยท้องถิ่นไทยและประชาคมอาเซียน. รายงานสืบเนื่องจากการประชุมวิชาการระดับชาติ ครั้งที่ 8
(715-726) มหาวิทยาลัยราชภัฏนครปฐม, นครปฐม.
- สำนักบริหารทรัพยากรบุคคล สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน. (2564). **สัมภาษณ์**. 1 มีนาคม 2564.
- Anderson, J. C. & Gerbing, D. W. (1988). Structural Equation Modeling in Practice: A Review and
Recommended Two-Step Approach. **Psychological Bulletin**, 103(3), 411-423.
- Curtis, M. B. & Payne, E. A. (2008). An Examination of Contextual Factors and Individual
Characteristics Affecting Technology Implementation Decisions in Auditing. **International
Journal of Accounting Information Systems**, 9(2), 104-121.
- Furiady, O. & Kurnia, R. (2015). The Effect of Work Experiences, Competency, Motivation,
Accountability and Objectivity towards Audit Quality. **Procedia-Social and Behavioral
Sciences**, 211, 328-335.
- Hair, J. F. et al. (2010). **Multivariate Data Analysis**. (7thed.). New Jersey: Pearson Prentice Hall.
- Octavia, E. & Widodo, N. R. (2015). The Effect of Competence and Independence of Auditors on
the Audit Quality. **Research Journal of Finance and Accounting**, 6(3), 189-194.
- Zabihollah, R. & Alan, R. (2008). The Impact of Emerging Information Technology on Auditing.
Middle Tennessee State University. **Managerial Auditing Journal**, 13(8), 465-471.
- Zahmatkesh, S. & Rezazadeh, J. (2017). The Effect of Auditor Features on Audit
Quality. **Tékhné**, 15(2), 79-87.