ความสัมพันธ์ระหว่างลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและธรรมภิบาลของสถาบันอุดมศึกษาภาครัฐ

สราวรรณ และหวัง
นักตรวจสอบภายใน
สำนักงานตรวจสอบภายใน มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์

วันที่ได้รับต้นฉบับบทความ: 15 พฤษภาคม 2568
วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ: 10 มิถุนายน 2568
วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ: 20 มิถุนายน 2568

บทคัดย่อ

การวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบกับธรรมาภิบาล กลุ่มตัวอย่างคือมหาวิทยาลัยภาครัฐจำนวน 83 แห่ง ซึ่งรวมถึงมหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐและมหาวิทยาลัยของรัฐ ข้อมูลที่เก็บรวบรวมประกอบด้วย จำนวนกรรมการตรวจสอบ จำนวนกรรมการที่มีวุฒิด้านบัญชีหรือการเงิน จำนวนครั้งในการประชุมต่อปี และผลการประเมินคุณธรรมและความโปร่งใสการดำเนินงาน รวมถึงความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีต่อรายงานการเงิน วิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้สถิติพรรณนา ได้แก่ ความถี่ ร้อยละ ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ค่าสหสัมพันธ์เพียร์สันและการวิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้การวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ

ผลการศึกษาพบว่า สถาบันอุดมศึกษาส่วนใหญ่มีผลการประเมินคุณธรรมและความโปร่งใสการดำเนินงานอยู่ในระดับสูง สะท้อนถึงธรรมาภิบาลที่เข้มแข็ง อย่างไรก็ตามยังพบความแตกต่างด้านโครงสร้างการกำกับดูแลระหว่างสถาบัน เช่น บางแห่งไม่มีคณะกรรมการตรวจสอบหรือไม่มีกรรมการที่มีความรู้ด้านบัญชี ในขณะที่บางแห่งมีการแต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบถึง 4 คน และมีจำนวนการประชุมสูงถึง 13 ครั้งต่อปี จากการวิเคราะห์สหสัมพันธ์และการถดถอยพหุคูณ พบว่า จำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์ทางลบอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ($p < 0.05$) กับผลการประเมินคุณธรรมและความโปร่งใสการดำเนินงาน โดยอธิบายได้ว่า สถาบันที่มีธรรมาภิบาลในระดับสูงมีความจำเป็นในการประชุมน้อยกว่า เนื่องจากระบบควบคุมภายในมีประสิทธิภาพอยู่แล้ว ขณะที่สถาบันที่มีคะแนนธรรมาภิบาลต่ำอาจใช้ความถี่ในการประชุมเพื่อชดเชยข้อบกพร่องด้านการกำกับดูแล ในทางกลับกัน ไม่พบความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติระหว่างผลการประเมินคุณธรรมและความโปร่งใสการดำเนินงานและความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีกับจำนวนคณะกรรมการตรวจสอบหรือจำนวนกรรมการที่มีความรู้ด้านบัญชี

คำสำคัญ: ลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ ธรรมาภิบาล สถาบันอุดมศึกษาภาครัฐ

The Relationship between Audit Committee Characteristics and Governance in Public Higher Education Institutions

Sarawan Leahwang
Internal Auditor,
Internal Audit Office, Prince of Songkla University.

Received: 15 May 2025
Revised: 10 June 2025
Accepted: 20 June 2025

Abstract

This research is to investigates the relationship between audit committee characteristics and good governance. The sample consists of 83 public universities in Thailand, including autonomous and non-autonomous institutions. The collected data include the number of audit committee members, the number of members with academic backgrounds in accounting or finance, the frequency of committee meetings per year, the scores from the Integrity and Transparency Assessment (ITA), and auditors' opinions on financial reports. Descriptive statistics such as frequency, percentage, mean, and standard deviation were employed, along with Pearson's correlation and multiple regression analysis.

The findings reveal that most universities scored high on the ITA, reflecting strong governance practices. However, variations in governance structures were observed among institutions. For example, some universities lacked an audit committee or members with accounting expertise, while others appointed up to four committee members and held as many as 13 meetings per year. Correlation and regression analyses indicate a statistically significant negative relationship ($p < 0.05$) between the frequency of audit committee meetings and ITA scores. This suggests that institutions with strong governance require fewer meetings due to effective internal control systems, whereas those with lower governance scores may increase meeting frequency to compensate for governance deficiencies. In contrast, no statistically significant relationship was found between ITA scores or auditors' opinions and either the number of audit committee members or the number of members with accounting expertise.

Keywords: Characteristics of the Audit Committee, Governance, Thai Public Higher Education Institutions

บทนำ (Introduction)

ปัจจุบันปัญหาการทุจริตและประพฤติมิชอบในประเทศไทยได้ทวีความรุนแรงเป็นปัญหาเรื้อรังและมีความซับซ้อนมากขึ้น ส่งผลกระทบในวงกว้างทั้งต่อความมั่นคงและการพัฒนาประเทศ (หทัยพร อ้วนภักดี, 2563) เพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าว กระทรวงการคลังได้กำหนดให้หน่วยงานของรัฐต้องมีระบบการควบคุมภายใน การบริหารจัดการความเสี่ยง และการตรวจสอบภายใน โดยมีการแต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบตามพระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. 2561 (พระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. 2561, 2561) คณะกรรมการตรวจสอบประกอบด้วยผู้ทรงคุณวุฒิที่มีความรู้และประสบการณ์หลากหลาย ทำหน้าที่กำกับดูแลให้หน่วยงานมีระบบการตรวจสอบภายในที่มีประสิทธิภาพและการควบคุมภายในที่ดี ทั้งนี้ต้องรายงานผลการดำเนินงานอย่างน้อยปีละหนึ่งครั้ง โดยรายงานดังกล่าวจะสะท้อนถึงการบริหารความเสี่ยง การควบคุมภายใน และความโปร่งใสของหน่วยงาน (กองตรวจสอบภาครัฐ กรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง, 2561) แม้บทบาทของคณะกรรมการตรวจสอบจะถูกกำหนดไว้อย่างชัดเจนในกฎหมาย แต่ในเชิงปฏิบัติยังมีข้อสงสัยถึงประสิทธิผลและความสัมพันธ์กับระดับธรรมาภิบาลในแต่ละสถาบัน

ธรรมาภิบาลจึงเป็นสิ่งสำคัญ โดยเฉพาะในบริบทของสถาบันอุดมศึกษา ซึ่งมีโครงสร้างการบริหารที่ซับซ้อนและมีผู้มีส่วนได้ส่วนเสียจำนวนมาก อาทิ นักศึกษา คณาจารย์ บุคลากร และประชาชนทั่วไป การมีธรรมาภิบาลที่ดีจะส่งผลต่อความน่าเชื่อถือและความโปร่งใสในการดำเนินงาน ซึ่งสามารถพิจารณาได้จากการประเมินคุณธรรมและความโปร่งใสในการดำเนินงานของหน่วยงานภาครัฐ รายงานผลการตรวจสอบบัญชีของสถาบันอุดมศึกษา และรายงานผลการตรวจสอบภายในจากผู้ตรวจสอบภายนอก (ธีรเสฏฐ์ ศิรธนานนท์, 2566) อย่างไรก็ดี ยังไม่มีข้อค้นพบที่ชัดเจนว่าลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์หรือส่งผลต่อระดับธรรมาภิบาลในสถาบันอุดมศึกษาภาครัฐอย่างไร สำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ (สำนักงาน ป.ป.ช.) ได้ดำเนินการประเมินคุณธรรมและความโปร่งใสในการดำเนินงานของหน่วยงานของรัฐ โดยร่วมกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้องเพื่อกำกับและผลักดันให้มีการปฏิบัติตามแนวทางที่กำหนด โดยพัฒนาเครื่องมือการประเมิน (Integrity and Transparency Assessment: ITA) ซึ่งมีกรอบการประเมิน 5 ดัชนี ได้แก่ (1) ดัชนีความโปร่งใส (2) ดัชนีความพร้อมรับผิด (3) ดัชนีความปลอดภัยจากการทุจริตในการปฏิบัติงาน (4) ดัชนีวัฒนธรรมคุณธรรมในองค์กร และ (5) ดัชนีคุณธรรมการทำงานในหน่วยงาน (สำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ, 2567) การประเมิน ITA จึงสามารถใช้เป็นตัวแทนเชิงปริมาณของธรรมาภิบาลในหน่วยงานของรัฐ รวมถึงสถาบันอุดมศึกษาภาครัฐได้อย่างมีนัยสำคัญ

นอกจากนี้ยังมีการกำหนดให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน หรือผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจาก สตง. ตรวจสอบรายงานการเงินที่หน่วยงานของรัฐจัดทำตามนโยบายและหลักเกณฑ์ที่กำหนด (พระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. 2561, 2561) โดยความเห็นของผู้สอบบัญชี

มี 4 รูปแบบ ได้แก่ ความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข ความเห็นอย่างมีเงื่อนไข ความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง และการไม่แสดงความเห็น (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2559) แม้ว่ารูปแบบความเห็นของผู้สอบบัญชีจะมีลักษณะทางเทคนิค แต่ก็สะท้อนถึงประสิทธิภาพของระบบควบคุมภายในในภาพรวม

การศึกษาครั้งนี้มุ่งศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและธรรมาภิบาลของสถาบันอุดมศึกษาภาครัฐ โดยใช้กลุ่มตัวอย่างจำนวน 83 แห่ง แบ่งเป็นมหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐ 26 แห่ง และมหาวิทยาลัยของรัฐ 57 แห่ง (สำนักงานปลัดกระทรวงการอุดมศึกษา วิทยาศาสตร์ วิจัยและนวัตกรรม, 2568) เนื่องจากกระทรวงการคลังได้กำหนดกฎหมาย ระเบียบ และหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับคณะกรรมการตรวจสอบอย่างชัดเจน อีกทั้งสถาบันอุดมศึกษาภาครัฐอยู่ภายใต้การควบคุมของกระทรวงการอุดมศึกษา วิทยาศาสตร์ วิจัยและนวัตกรรม และอยู่ภายใต้เกณฑ์การประเมิน ITA เดียวกัน ซึ่งสะท้อนระดับธรรมาภิบาลอย่างเป็นระบบ อย่างไรก็ตาม งานวิจัยในบริบทของประเทศไทยที่ศึกษาเฉพาะกลุ่มสถาบันอุดมศึกษาภาครัฐยังมีจำนวนจำกัด และขาดการวิเคราะห์เชิงประจักษ์ถึงปัจจัยของคณะกรรมการตรวจสอบที่อาจมีผลต่อระดับธรรมาภิบาลของสถาบันอุดมศึกษา ผู้วิจัยจึงมีความสนใจศึกษาความสัมพันธ์ดังกล่าว เพื่อเติมเต็มช่องว่างเชิงวิชาการ และเสนอข้อค้นพบที่เป็นประโยชน์ต่อการพัฒนาระบบธรรมาภิบาลในสถาบันอุดมศึกษาภาครัฐ

วัตถุประสงค์การวิจัย (Research Objectives)

เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและธรรมาภิบาล

ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ประโยชน์เชิงทฤษฎี

1.1 การศึกษาวิจัยความสัมพันธ์ระหว่างลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและธรรมาภิบาล ให้ผลการทดสอบพบความสัมพันธ์ในเชิงบวกและสนับสนุนทฤษฎีการบริหารเชิงสถานการณ์ (Agency Theory) ว่าการประชุมที่บ่อยครั้งของคณะกรรมการตรวจสอบสามารถส่งเสริมความโปร่งใสและธรรมาภิบาลขององค์กรได้

1.2 ประโยชน์จากการเป็นฐานข้อมูลสำหรับการศึกษา/วิจัยที่เกี่ยวข้องในอนาคต

2. ประโยชน์เชิงการนำไปใช้

สามารถช่วยให้ผู้ที่รับผิดชอบในสถาบันอุดมศึกษาภาครัฐเข้าใจถึงความสำคัญของลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบ เช่น ความเชี่ยวชาญ ความเป็นกลาง และการมีบทบาทที่ชัดเจน ซึ่งมีผลต่อการพัฒนาระบบการประเมินคุณธรรมและความโปร่งใส

การทบทวนวรรณกรรม และกรอบแนวคิด และสมมติฐานการวิจัย (Literature Review and Conceptual Framework and Research Hypothesis)

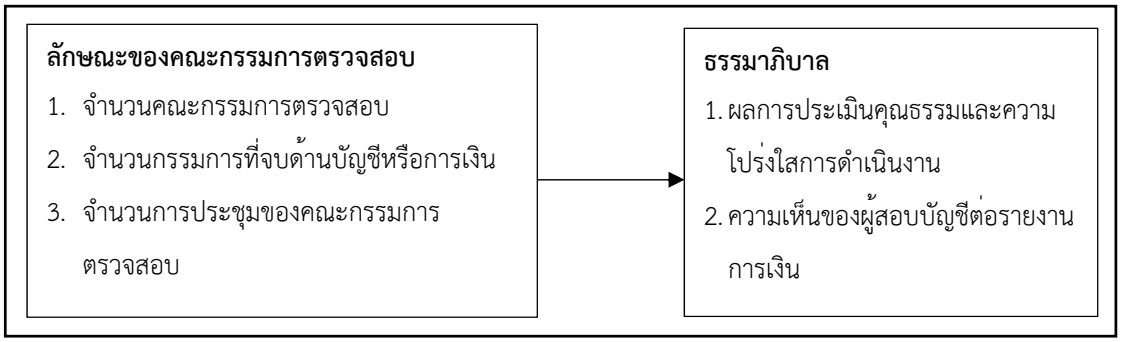
การศึกษานี้ใช้ทฤษฎีตัวแทน (Agency Theory) เป็นกรอบแนวคิดหลัก โดยมองว่าความสัมพันธ์ระหว่าง “ตัวการ” (Principals) ซึ่งในกรณีของสถาบันอุดมศึกษาภาครัฐอาจหมายถึงภาครัฐหรือประชาชน กับ “ตัวแทน” (agents) คือผู้บริหารของสถาบัน มักมีความขัดแย้งทางผลประโยชน์ เนื่องจากเป้าหมายไม่สอดคล้องกันและเกิดปัญหาความไม่สมดุลของข้อมูล (Information Asymmetry) ซึ่งนำไปสู่ต้นทุนตัวแทน (Agency Costs) (Jensen and Meckling, 1976) คณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) ทำหน้าที่เป็นกลไกกำกับดูแล (Governance Mechanism) ที่ช่วยลดความเสี่ยงจากปัญหาดังกล่าว โดยมีบทบาทในการตรวจสอบความโปร่งใสของการดำเนินงาน ติดตามระบบควบคุมภายในและกำกับดูแลการรายงานทางการเงินให้ถูกต้องครบถ้วน งานวิจัยก่อนหน้าเสนอว่า องค์ประกอบของคณะกรรมการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพควรประกอบด้วยจำนวนกรรมการที่เหมาะสม มีความเป็นอิสระ มีความรู้ด้านบัญชีหรือการเงิน และมีการประชุมอย่างสม่ำเสมอ (วันสิริ ประเสริฐทรัพย์, 2565)

ขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบ เป็นปัจจัยหนึ่งที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพในการกำกับดูแล โดยการมีจำนวนกรรมการเพิ่มขึ้นในระดับที่เหมาะสมสามารถเพิ่มความหลากหลายของมุมมอง ลดความลำเอียง และช่วยให้การตรวจสอบเป็นไปอย่างรอบด้านมากยิ่งขึ้น (Anderson et al., 2004) ความถี่ของการประชุม ถูกมองว่าเป็นเครื่องมือหนึ่งที่สะท้อนความกระตือรือร้นในการกำกับดูแล (Karamanou and Vafeas, 2005) ชี้ว่า การประชุมบ่อยครั้งช่วยให้สามารถติดตามและควบคุมกิจกรรมของฝ่ายบริหารได้อย่างใกล้ชิด ลดโอกาสของการรายงานข้อมูลที่คลาดเคลื่อนและส่งเสริมความโปร่งใส อย่างไรก็ตาม ผลการวิจัยบางชิ้นเสนอแง่มุมที่แตกต่าง เช่น งานของ (Vafeas, 1999) พบว่า การประชุมที่ถี่มากอาจสะท้อนถึงการพยายามแก้ไขปัญหาภายในองค์กรที่มีความบกพร่องในระบบธรรมาภิบาลอยู่เดิม จึงไม่สามารถใช้จำนวนครั้งของการประชุมเพียงอย่างเดียวเป็นตัวชี้วัดคุณภาพของคณะกรรมการตรวจสอบได้ (DeZoort et al., 2002) เสริมว่า ควรพิจารณา “คุณภาพ” ของเนื้อหาการประชุม และ “ความสามารถในการติดตามผล” ร่วมด้วย เพื่อประเมินประสิทธิภาพของคณะกรรมการตรวจสอบได้อย่างครอบคลุม ในส่วนของความรู้ด้านบัญชีหรือการเงินของกรรมการ งานวิจัยโดย (Bedard et al., 2004) ระบุว่า ความรู้เฉพาะทางดังกล่าวช่วยให้กรรมการสามารถวิเคราะห์งบการเงินได้แม่นยำมากขึ้น ตรวจจับความผิดปกติในการบริหารจัดการได้อย่างทันท่วงที และลดความเสี่ยงจากการบิดเบือนข้อมูลทางการเงิน ซึ่งสอดคล้องกับเป้าหมายของการลดต้นทุนตัวแทนตามแนวคิดของทฤษฎีตัวแทน

สำหรับบทบาทของผู้สอบบัญชี โดยเฉพาะจากหน่วยงานรัฐ เช่น สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (สตง.) รายงานทางการเงินของผู้สอบบัญชีจากหน่วยงานเหล่านี้อาจมีอิทธิพลต่อ “การรับรู้ด้านธรรมาภิบาล” มากกว่าผู้สอบบัญชีจากภาคเอกชน เนื่องจากผู้มีส่วนได้ส่วนเสียมีแนวโน้มเชื่อมั่น

ในความเป็นกลางของหน่วยงานรัฐมากกว่า (Chukiat and Arayakarnkul, 2022) อย่างไรก็ดี ประสิทธิผลของกลไกภายนอกนี้อาจขึ้นอยู่กับบริบทของการนำข้อมูลไปใช้ และระดับการมีส่วนร่วมของกลไกภายใน

ดังนั้นทฤษฎีตัวแทน (Agency Theory) จึงถูกนำมาใช้ในการศึกษาครั้งนี้ เพื่อเป็นการอธิบายความสัมพันธ์ระหว่างลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและธรรมาภิบาลของสถาบันอุดมศึกษาภาครัฐ เนื่องจากคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อการกำกับดูแลองค์กร (เพชรแววเพ็ญ ลี้ชาญกุล, 2561) ความสัมพันธ์ของตัวการและตัวแทน ทำให้เกิดผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการจัดการทรัพยากรและส่งผลให้การเปิดเผยรายงานการเงินที่เพียงพอมีการรายงานข้อผิดพลาดในการดำเนินงานขององค์กรและสามารถพิจารณาลดต้นทุนอันเกี่ยวเนื่องกับตัวแทนในอนาคตได้ (รจนา ขุนแก้ว และคณะ, 2564)



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดการศึกษา

สมมติฐานการวิจัย

H1: จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์กับผลการประเมินคุณธรรมและความโปร่งใสการดำเนินงานของสถาบันอุดมศึกษาภาครัฐ

H2: จำนวนกรรมการที่จบด้านบัญชีหรือการเงินมีความสัมพันธ์กับผลการประเมินคุณธรรมและความโปร่งใสการดำเนินงานของสถาบันอุดมศึกษาภาครัฐ

H3: จำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์กับผลการประเมินคุณธรรมและความโปร่งใสการดำเนินงานของสถาบันอุดมศึกษาภาครัฐ

H4: จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์กับความเห็นของผู้สอบบัญชีต่อรายงานการเงินของสถาบันอุดมศึกษาภาครัฐ

H5: จำนวนกรรมการที่จบด้านบัญชีหรือการเงินมีความสัมพันธ์กับความเห็นของผู้สอบบัญชีต่อรายงานการเงินของสถาบันอุดมศึกษาภาครัฐ

H6: จำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์กับความเห็นของผู้สอบบัญชีต่อรายงานการเงินของสถาบันอุดมศึกษาภาครัฐ

วิธีดำเนินการวิจัย (Research Methods)

การศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและธรรมภิบาลของสถาบันอุดมศึกษาภาครัฐ กลุ่มประชากรและกลุ่มตัวอย่าง คือ สถาบันอุดมศึกษาภาครัฐ จำนวน 83 แห่ง ตามที่สำนักงานปลัดกระทรวงการอุดมศึกษาวิทยาศาสตร์ วิจัยและนวัตกรรม ได้มีการแบ่งประเภทสถาบันอุดมศึกษาไว้ ประกอบด้วย มหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐ จำนวน 26 แห่ง และมหาวิทยาลัยของรัฐ จำนวน 57 แห่ง (สำนักงานปลัดกระทรวงการอุดมศึกษาวิทยาศาสตร์ วิจัยและนวัตกรรม, 2568) เก็บข้อมูลตั้งแต่เดือน มกราคม - พฤษภาคม พ.ศ.2568 การเก็บข้อมูลได้ส่งแบบสอบถามไปยังสำนักงานตรวจสอบภายในของแต่ละมหาวิทยาลัยและให้ตอบกลับมา โดยมีข้อมูลลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ ประกอบด้วย 1) จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบตามคำสั่ง แต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบปีงบประมาณ พ.ศ.2567 2) จำนวนกรรมการตรวจสอบที่จบด้านบัญชีหรือการเงิน และ 3) จำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบต่อปีงบประมาณ พ.ศ.2567 รวมถึงข้อมูลการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีต่อรายงานการเงิน ประจำปีงบประมาณ พ.ศ.2567 โดยแบ่งความเห็นของผู้สอบบัญชี 4 แบบ ได้แก่ 1) แบบไม่มีเงื่อนไข 2) แบบมีเงื่อนไข 3) แบบไม่ถูกต้อง และ 4) แบบไม่แสดงความเห็น

ส่วนการเก็บข้อมูลผลการประเมินคุณธรรมและความโปร่งใสการดำเนินงานของสถาบันอุดมศึกษา ได้เก็บข้อมูลจากสำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ (ป.ป.ช.) ที่มีการประกาศผลการประเมินคุณธรรมและความโปร่งใสในการดำเนินงานของภาครัฐ (Integrity and Transparency Assessment: ITA) ประจำปีงบประมาณ พ.ศ.2567 ประเภทสถาบันอุดมศึกษา ประกาศ ณ วันที่ 30 กรกฎาคม 2567

ตารางที่ 1 ตัวแปรและการวัดค่าตัวแปรที่ใช้ในการศึกษา

ตัวแปร	คำย่อ	การวัดค่าตัวแปร
ผลการประเมินคุณธรรมและความโปร่งใสการดำเนินงานของสถาบันอุดมศึกษา	ITA	คะแนน ITA ค่าคะแนนระหว่าง 0-100 จากผลการประเมินคุณธรรมและความโปร่งใสในการดำเนินงานของหน่วยงานภาครัฐ ประจำปีงบประมาณ พ.ศ.2567 ประเภทสถาบันอุดมศึกษา
ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีต่อรายงานการเงิน ประจำปี พ.ศ. 2567 ของสถาบันอุดมศึกษา	FINACE	ค่า 1 = แบบไม่มีเงื่อนไข 2 = แบบมีเงื่อนไข 3 = แบบงบการเงินไม่ถูกต้อง 4 = แบบไม่แสดงความเห็น
จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบ	NUM	จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบ (หน่วย:คน)

ตัวแปร	คำย่อ	การวัดค่าตัวแปร
จำนวนกรรมการที่จบด้านบัญชีหรือการเงิน	ACC	จำนวนกรรมการที่จบด้านบัญชีหรือการเงิน (หน่วย:คน)
จำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ	MEET	จำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบปีงบประมาณ พ.ศ.2567 (หน่วย: ครั้ง)

การวิเคราะห์ข้อมูลที่ใช้ในการศึกษา ได้แก่ การวิเคราะห์เชิงพรรณาใช้สำหรับการวิเคราะห์ความถี่ ร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของตัวแปรที่ใช้ในการศึกษาครั้งนี้ การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ใช้สำหรับการทดสอบปัญหาความซ้ำซ้อนของตัวแปรที่ใช้ (Multicollinearity problem) และการวิเคราะห์ความสัมพันธ์เชิงพหุถูกนำมาใช้เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและธรรมาภิบาลของสถาบันอุดมศึกษาภาครัฐ โดยการศึกษาครั้งนี้มีสมการในการศึกษา คือ

$ITA_i = \beta_0+\beta_1NUM+\beta_2ACC+\beta_3MEET+\epsilon$

$FINANCE_i = \beta_0+\beta_1NUM+\beta_2ACC+\beta_3MEET+\epsilon$

โดย

ITA_i = คะแนน ITA ประจำปี พ.ศ.2567 ของสถาบันอุดมศึกษาแห่งที่ i

$FINANCE_i$ = ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีต่อรายงานการเงิน ประจำปี พ.ศ.2567 ของสถาบันอุดมศึกษาแห่งที่ i

NUM = จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบ

ACC = จำนวนกรรมการที่จบด้านบัญชีหรือการเงิน

MEET = จำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบต่อปี

β_0 = ค่าคงที่ (Intercept)

$\beta_1 \ldots \beta_3$ = ค่าสัมประสิทธิ์ถดถอยของแต่ละตัวแปร

ϵ = ค่าคลาดเคลื่อน (Error Term)

ผลการวิจัย (Research Results)

จากการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและธรรมาภิบาลของสถาบันอุดมศึกษาภาครัฐ มีผลการศึกษารายละเอียดดังตารางที่ 2

ตารางที่ 2 การวิเคราะห์เชิงพรรณนาค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ค่าสูงสุด และค่าต่ำสุดของตัวแปรที่ใช้ในการศึกษา

ตัวแปร	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน	ค่าสูงสุด	ค่าต่ำสุด
ITA	91.278	4.176	98.700	72.200
NUM	3.904	1.643	7	0
ACC	1.640	0.995	4	0
MEET	5.771	3.525	13	0

จากตารางที่ 2 แสดงผลการวิเคราะห์เชิงพรรณนา โดยพิจารณาค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ค่าสูงสุด และค่าต่ำสุดของตัวแปรที่ใช้ในการศึกษา พบว่า ผลการประเมินคุณธรรมและความโปร่งใสการดำเนินงานของสถาบันอุดมศึกษา (ITA) มีค่าเฉลี่ย 91.278 คะแนน จากคะแนนเต็ม 100 โดยมีส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานอยู่ที่ 4.176 คะแนน ค่าสูงสุด อยู่ที่ 98.700 และ ค่าต่ำสุด ที่ 72.200 แสดงถึงระดับธรรมาภิบาลในภาพรวมอยู่ในเกณฑ์ดี และมีความแตกต่างระหว่างสถาบันในระดับปานกลาง จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบ (NUM) มีค่าเฉลี่ย 3.904 คน และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานอยู่ที่ 1.643 คน ค่าสูงสุด อยู่ที่ 7 คน และ ค่าต่ำสุด เท่ากับ 0 คน ซึ่งชี้ให้เห็นว่าบางสถาบันไม่มีการแต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบ ในขณะที่บางสถาบันมีจำนวนกรรมการหลายคน แสดงถึงความหลากหลายในโครงสร้างการกำกับดูแลภายใน จำนวนกรรมการที่จบด้านบัญชีหรือการเงิน (ACC) มีค่าเฉลี่ย 1.640 คน ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานอยู่ที่ 0.995 คน โดยมีค่าสูงสุด 4 คน และ ค่าต่ำสุด เท่ากับ 0 คน แสดงให้เห็นว่า แม้บางสถาบันจะไม่มีกรรมการที่มีพื้นฐานด้านบัญชี แต่ในหลายสถาบันก็ให้ความสำคัญกับการแต่งตั้งผู้เชี่ยวชาญด้านบัญชีเข้าสู่คณะกรรมการตรวจสอบ จำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ (MEET) มีค่าเฉลี่ย 5.771 ครั้ง ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานอยู่ที่ 3.525 ค่าสูงสุด คือ 13 ครั้ง และค่าต่ำสุด เท่ากับ 0 ครั้ง บ่งชี้ว่าสถาบันบางแห่งไม่มีการประชุม ขณะที่บางแห่งจัดประชุมถี่และสม่ำเสมอ สะท้อนถึงระดับการปฏิบัติงานและบทบาทของคณะกรรมการตรวจสอบที่แตกต่างกันอย่างมาก

ตารางที่ 3 การวิเคราะห์เชิงพรรณนา ความถี่ ร้อยละของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีต่อรายงานการเงิน

ตัวแปร	บริษัทผู้สอบบัญชีเอกชน		สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน	
	ความถี่	ร้อยละ	ความถี่	ร้อยละ
แบบไม่มีเงื่อนไข	19	22.892	35	42.169
แบบมีเงื่อนไข	7	8.434	15	18.072
แบบงบการเงินไม่ถูกต้อง	-	-	2	2.409
แบบไม่แสดงความเห็น	-	-	5	6.024
รวม	**26**	**31.326**	**57**	**68.674**

จากตารางที่ 3 แสดงผลการวิเคราะห์เชิงพรรณนาจำนวนและร้อยละของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีต่อรายงานการเงินของสถาบันอุดมศึกษาภาครัฐ จำแนกตามประเภทของผู้สอบบัญชี ได้แก่ บริษัทผู้สอบบัญชีเอกชน และสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (สตง.) โดยสถาบันที่ใช้บริการบริษัทผู้สอบบัญชีเอกชน จำนวน 26 แห่ง เป็นกลุ่มมหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐ ซึ่งมีสถานะเป็นนิติบุคคลและมีความเป็นอิสระทางการบริหารสูง ส่วนสถาบันที่ได้รับการตรวจสอบจากสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน จำนวน 57 แห่ง เป็นกลุ่มมหาวิทยาลัยของรัฐ ซึ่งยังคงมีสถานะเป็นส่วนราชการหรือหน่วยงานภาครัฐ

จากผลการศึกษาพบว่า สถาบันอุดมศึกษาภาครัฐส่วนใหญ่ มีความคิดเห็นต่อรายงานการเงิน “แบบไม่มีเงื่อนไข” ซึ่งสะท้อนถึงความถูกต้องและเชื่อถือได้ของการจัดทำรายงานการเงินของสถาบัน โดยมีจำนวนทั้งสิ้น 54 แห่ง คิดเป็นร้อยละ 65.060 ของกลุ่มตัวอย่างทั้งหมดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบระหว่างประเภทผู้สอบบัญชี พบว่า สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีสัดส่วนของความคิดเห็นต่อรายงานการเงินแบบไม่มีเงื่อนไขสูงกว่าบริษัทผู้สอบบัญชีเอกชน โดยอยู่ที่ร้อยละ 42.169 และ 22.892 ตามลำดับ อย่างไรก็ตาม สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินแสดงความคิดเห็นต่อรายงานการเงิน “แบบงบการเงินไม่ถูกต้อง” (ร้อยละ 2.409) และ “แบบไม่แสดงความเห็น” (ร้อยละ 6.024) ซึ่งไม่ปรากฏในรายงานของบริษัทผู้สอบบัญชีเอกชน อาจสะท้อนถึงแนวทางการปฏิบัติและระดับความเข้มงวดของกระบวนการตรวจสอบที่แตกต่างกันระหว่างหน่วยงานภาครัฐและเอกชน

ขณะเดียวกัน การแสดงความคิดเห็นต่อรายงานการเงิน “แบบมีเงื่อนไข” ปรากฏในทั้งสองกลุ่ม โดยสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินมีสัดส่วนร้อยละ 18.072 และบริษัทผู้สอบบัญชีเอกชนอยู่ที่ร้อยละ 8.434 ซึ่งแสดงให้เห็นว่ายังมีสถาบันบางส่วนที่มีข้อจำกัดหรือประเด็นที่ส่งผลต่อความเชื่อมั่นในงบการเงิน แม้จะไม่ใช่ข้อบกพร่องร้ายแรงก็ตาม ทั้งนี้ การแสดงความคิดเห็นต่อรายงานการเงินส่วนใหญ่เป็นแบบไม่มีเงื่อนไข สะท้อนถึงการดำเนินงานด้านการเงินที่โปร่งใสและมีประสิทธิภาพของสถาบันอุดมศึกษาภาครัฐ นอกจากนี้การแสดงความคิดเห็นต่อรายงานการเงินแบบไม่แสดงความเห็นและแบบงบการเงินไม่ถูกต้องในกลุ่มที่ได้รับการตรวจสอบโดย สตง. ยังเป็นสัญญาณเตือนถึงความจำเป็นในการพัฒนาและเพิ่มประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในในบางสถาบัน เพื่อเสริมสร้างธรรมาภิบาลทางการเงินอย่างยั่งยืน

ตารางที่ 4 การทดสอบสหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรที่ใช้ในการศึกษา

ตัวแปร	ITA	FINANCE	NUM	ACC	MEET
ITA	1	-.078	-.166	-.116	-.234*
FINANCE		1	.036	.062	-.007
NUM			1	.620**	.527**
ACC				1	.414**
MEET					1

***** คือ นัยสำคัญที่ระดับ 0.01 และ * คือนัยสำคัญที่ระดับ 0.05***

จากการทดสอบสมมติฐานความสัมพันธ์ระหว่างลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและธรรมาภิบาลของสถาบันอุดมศึกษาภาครัฐ โดยใช้วิธีการทดสอบสหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรที่ใช้ในการศึกษา พบว่า จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบ (NUM) มีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญกับจำนวนกรรมการที่จบด้านบัญชีหรือการเงิน (ACC) ($r = .620$, $p < .01$) และจำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบต่อปี (MEET) ($r = .527$, $p < .01$) แสดงให้เห็นว่าทักษะด้านตัวเลขมีความเชื่อมโยงกับความสามารถในการเรียนรู้และการมีส่วนร่วมในการศึกษาอย่างมีนัยสำคัญ

ในขณะที่ผลการประเมินคุณธรรมและความโปร่งใสการดำเนินงานของสถาบันอุดมศึกษา (ITA) มีความสัมพันธ์เชิงลบกับจำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบต่อปี (MEET) ($r = -.234$, $p < .05$) สะท้อนว่านักศึกษาที่มีระดับผลการประเมินคุณธรรมและความโปร่งใสการดำเนินงานสูง อาจมีแนวโน้มที่จะมีส่วนร่วมหรือปฏิสัมพันธ์ในกิจกรรมน้อยลง ส่วนความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีต่อรายงานการเงิน ประจำปี พ.ศ.2567 ของสถาบันอุดมศึกษาไม่มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญกับตัวแปรใด แสดงให้เห็นว่าสถานะทางการเงินอาจไม่ใช่ปัจจัยหลักที่มีผลต่อพฤติกรรมหรือผลสัมฤทธิ์ในการศึกษา

ตารางที่ 5 การวิเคราะห์การวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression Analysis)

ตัวแปร	NUM			ACC			MEET		
	B	T	Sig	B	T	Sig	B	T	Sig
Constant	9.729	2.425		4.423	1.811		24.144	2.845	
ITA	-.065	-1.485	.141	-.029	-1.099	.275	-.199	-2.169	.033
FINANCE	.046	.209	.835	-.088	-.651	.517	-.109	-.232	.817
R^2		.028			.019			.056	
Adjusted R^2		.004			-.006			.032	
F-value		1.156			.764			2.355	

หมายเหตุ: * หมายถึง มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 5 การวิเคราะห์การวิเคราะห์ถดถอย พบว่า ผลการประเมินคุณธรรมและความโปร่งใสการดำเนินงานของสถาบันอุดมศึกษา (ITA) และความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีต่อรายงานการเงิน ประจำปี พ.ศ.2567 ของสถาบันอุดมศึกษา (FINANCE) ไม่สามารถทำนายค่าตัวแปรตาม จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบ (NUM) และจำนวนกรรมการที่จบด้านบัญชีหรือการเงิน (ACC) ได้อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 โดยในกรณีของตัวแปรจำนวนคณะกรรมการตรวจสอบ (NUM) ค่าผลการประเมินคุณธรรมและความโปร่งใสการดำเนินงานของสถาบันอุดมศึกษา (ITA) มีค่าสัมประสิทธิ์ถดถอย (B) เท่ากับ -0.065 และค่า Sig เท่ากับ .141 ขณะที่ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีต่อรายงานการเงิน ประจำปี พ.ศ.2567 ของสถาบันอุดมศึกษา (FINANCE) มีค่า B เท่ากับ 0.046 และ Sig เท่ากับ .835 ซึ่งบ่งชี้ว่าไม่มีความสัมพันธ์ที่มีนัยสำคัญระหว่างตัวแปรอิสระทั้งสองกับจำนวนคณะกรรมการ

ตรวจสอบ (NUM) นอกจากนี้ ค่าความแปรปรวนร่วม (R^2) เท่ากับ .028 แสดงให้เห็นว่าโมเดลสามารถอธิบายความแปรปรวนของตัวแปรจำนวนคณะกรรมการตรวจสอบ (NUM) ได้เพียงร้อยละ 2.8 เท่านั้น

สำหรับตัวแปรจำนวนกรรมการที่จบด้านบัญชีหรือการเงิน (ACC) พบว่า ค่าความแปรปรวนร่วมของโมเดล (R^2) เท่ากับ .019 ซึ่งอยู่ในระดับต่ำ และไม่มีตัวแปรอิสระใดที่มีนัยสำคัญทางสถิติ โดยค่า Sig ของผลการประเมินคุณธรรมและความโปร่งใสการดำเนินงานของสถาบันอุดมศึกษา (ITA) และความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีต่อรายงานการเงิน ประจำปี พ.ศ.2567 ของสถาบันอุดมศึกษา (FINANCE) เท่ากับ .275 และ .517 ตามลำดับ สอดคล้องกับค่า F-value ที่เท่ากับ .764 ซึ่งไม่อยู่ในระดับนัยสำคัญทางสถิติ

อย่างไรก็ตาม ในการวิเคราะห์ตัวแปรจำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบต่อปี (MEET) พบว่า ตัวแปรผลการประเมินคุณธรรมและความโปร่งใสการดำเนินงานของสถาบันอุดมศึกษา (ITA) มีอิทธิพลทางลบต่อจำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบต่อปี (MEET) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 โดยมีค่าสัมประสิทธิ์ถดถอย (B) เท่ากับ -0.199 ค่า t เท่ากับ -2.169 และค่า Sig เท่ากับ .033 ส่วนตัวแปรความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีต่อรายงานการเงิน ประจำปี พ.ศ.2567 ของสถาบันอุดมศึกษา (FINANCE) ไม่มีอิทธิพลต่อจำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบต่อปี (MEET) อย่างมีนัยสำคัญ (Sig = .817) ทั้งนี้ โมเดลสามารถอธิบายความแปรปรวนของตัวแปรจำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบต่อปี (MEET) ได้ร้อยละ 5.6 (R^2 = .056) แสดงให้เห็นว่าผลการประเมินคุณธรรมและความโปร่งใสการดำเนินงานของสถาบันอุดมศึกษา (ITA) มีความเกี่ยวข้องในทางลบกับระดับของจำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบต่อปี (MEET) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

อภิปรายผลการวิจัย (Research Discussion)

ผลการวิจัยในครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบกับธรรมาภิบาลของสถาบันอุดมศึกษาภาครัฐ พบว่า สถาบันอุดมศึกษาส่วนใหญ่มีผลการประเมินคุณธรรมและความโปร่งใสการดำเนินงานอยู่ในระดับสูง แสดงถึงการมีระบบธรรมาภิบาลที่เข้มแข็ง ค่าต่ำสุดที่ 72.200 สะท้อนให้เห็นถึงความแตกต่างระหว่างสถาบัน ซึ่งอาจมีสาเหตุจากบริบทด้านการจัดการที่หลากหลาย นอกจากนี้ ยังพบว่าสถาบันบางแห่งไม่มีการแต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบและบางแห่งไม่มีกรรมการที่มีความรู้ด้านบัญชีเลย ขณะที่บางแห่งมีการแต่งตั้งผู้มีความรู้ด้านบัญชีสูงสุดถึง 4 คน และมีการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบสูงสุดถึง 13 ครั้งต่อปี ซึ่งแสดงให้เห็นถึงความหลากหลายในการกำกับดูแลกิจการของแต่ละสถาบัน ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีโดยส่วนใหญ่เป็น “แบบไม่มีเงื่อนไข” คิดเป็นร้อยละ 65.06 ของกลุ่มตัวอย่าง สะท้อนถึงคุณภาพของการจัดทำงบการเงินที่อยู่ในระดับน่าเชื่อถือ อย่างไรก็ตาม ความแตกต่างระหว่างหน่วยงานตรวจสอบพบว่าสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (สตง.) มีแนวโน้มให้ความเห็นที่มีความเข้มงวดมากกว่าบริษัทผู้สอบบัญชีเอกชน โดยมีสัดส่วนของรายงานที่แสดงความเห็น “แบบไม่แสดงความเห็น” และ “แบบงบการเงิน

ไม่ถูกต้อง” ซึ่งไม่ปรากฏในกลุ่มที่ตรวจสอบโดยเอกชน อันอาจสะท้อนถึงมาตรฐานการตรวจสอบที่แตกต่างกัน

จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์ทางบวกอย่างมีนัยสำคัญกับจำนวนกรรมการที่มีความรู้ด้านบัญชีและจำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ สะท้อนถึงความสอดคล้องภายในของคณะกรรมการที่มีความพร้อมทั้งในเชิงโครงสร้างและการปฏิบัติงาน ในขณะเดียวกัน ผลการประเมินคุณธรรมและความโปร่งใสการดำเนินงานมีความสัมพันธ์ทางลบกับจำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ซึ่งอาจตีความได้ว่า สถาบันที่มีธรรมาภิบาลในระดับสูงอาจมีประสิทธิภาพในการกำกับดูแลที่ดีอยู่แล้ว จึงไม่จำเป็นต้องประชุมบ่อยครั้ง ในทางตรงกันข้าม สถาบันที่มีธรรมาภิบาลในระดับต่ำอาจมีความพยายามในการเพิ่มบทบาทของคณะกรรมการตรวจสอบผ่านการประชุมบ่อยครั้ง เพื่อแก้ไขปัญหาหรือเสริมความเข้มแข็งของการกำกับดูแล

ผลการประเมินคุณธรรมและความโปร่งใสการดำเนินงานและความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีไม่มีอิทธิพลที่มีนัยสำคัญทางสถิติต่อจำนวนคณะกรรมการตรวจสอบและจำนวนกรรมการที่มีความรู้ด้านบัญชี โดยค่าความแปรปรวนร่วมอยู่ในระดับต่ำมาก แสดงว่าโมเดลไม่สามารถอธิบายความเปลี่ยนแปลงของตัวแปรตามได้อย่างมีนัยสำคัญ อย่างไรก็ตาม ในกรณีของจำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ พบว่า ผลการประเมินคุณธรรมและความโปร่งใสการดำเนินงานมีอิทธิพลทางลบต่อจำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบต่อปีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ขณะที่ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี ไม่แสดงอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ ผลการวิจัยชี้ให้เห็นว่า ธรรมาภิบาลภายในองค์กร มีผลต่อพฤติกรรมของคณะกรรมการตรวจสอบในด้านความถี่ในการประชุม ขณะที่องค์ประกอบเชิงโครงสร้าง เช่น จำนวนกรรมการหรือความรู้ด้านบัญชี ไม่ได้รับอิทธิพลจากผลการประเมินคุณธรรมและความโปร่งใสการดำเนินงานหรือความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี อย่างมีนัยสำคัญ นอกจากนี้ ความเห็นของผู้สอบบัญชี ซึ่งสะท้อนถึงความเชื่อมั่นต่อรายงานการเงิน ยังไม่เป็นปัจจัยที่ส่งผลโดยตรงต่อการจัดตั้งหรือพฤติกรรมของคณะกรรมการตรวจสอบ

สมมติฐานที่ได้รับการสนับสนุนจากข้อมูลคือ H3 เท่านั้น โดยชี้ให้เห็นว่า จำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์ทางลบกับผลการประเมินคุณธรรมและความโปร่งใสการดำเนินงานอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ซึ่งอาจสะท้อนว่าในสถาบันที่มีธรรมาภิบาลระดับสูงไม่จำเป็นต้องประชุมถี่เพื่อควบคุมภายใน เนื่องจากระบบภายในมีความเข้มแข็งเพียงพอ ผลการวิจัยนี้สอดคล้องกับแนวคิดเรื่อง การกำกับดูแลกิจการที่ดี (Good Governance) ที่ให้ความสำคัญกับคุณภาพของกระบวนการมากกว่าปริมาณหรือโครงสร้างของคณะกรรมการเพียงอย่างเดียว สอดคล้องกับงานของ (Vafeas, 1999) พบว่า การประชุมที่ถี่มากอาจสะท้อนถึงการพยายามแก้ไขปัญหาภายในองค์กรที่มีความบกพร่องในระบบธรรมาภิบาลอยู่เดิม จึงไม่สามารถใช้จำนวนครั้งของการประชุมเพียงอย่างเดียวเป็นตัวชี้วัดคุณภาพของคณะกรรมการตรวจสอบได้

ข้อจำกัดของการศึกษา

1. ข้อมูลที่ใช้ในการวิจัยมาจากสถาบันอุดมศึกษาภาครัฐจำนวน 83 แห่งในปีงบประมาณ พ.ศ. 2567 ซึ่งอาจไม่สามารถสะท้อนสภาพของสถาบันในช่วงเวลาอื่นหรือหน่วยงานประเภทอื่นได้

2. ตัวแปรด้านลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบพิจารณาเพียง 3 ปัจจัยหลัก ได้แก่ จำนวนกรรมการ วุฒิด้านบัญชี/การเงิน และจำนวนการประชุม ซึ่งอาจไม่ครอบคลุมปัจจัยด้านพฤติกรรมการทำงานหรือคุณภาพการมีส่วนร่วม

ข้อเสนอแนะการวิจัย (Research Suggestions)

1. ควรขยายกลุ่มตัวอย่างให้ครอบคลุมถึงสถาบันอุดมศึกษาภาคเอกชน หรือองค์กรภาครัฐประเภทอื่น เพื่อเปรียบเทียบผลในบริบทที่แตกต่างกัน

2. เสนอให้ใช้วิธีการวิจัยแบบผสมผสาน เช่น การสัมภาษณ์เชิงลึกผู้บริหารหรือกรรมการตรวจสอบ เพื่อเสริมความเข้าใจเชิงลึกจากข้อมูลเชิงปริมาณ

เอกสารอ้างอิง (References)

กระทรวงการคลัง. (2561). *ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง มาตรฐานและหลักเกณฑ์การควบคุมภายในสำหรับหน่วยงานของรัฐ พ.ศ. 2561*. กรุงเทพฯ: กระทรวงการคลัง.

ธีรเสฏฐ์ ศิรธนานนท์. (2566). การวัดผลการมีธรรมาภิบาลในสถาบันอุดมศึกษาไทย. *วารสารวิชาการ วิจัยและนวัตกรรม มสธ. (มนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์), 3*(2), 20-36.

พระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. 2561. (2561, 19 เมษายน). *ราชกิจจานุเบกษา.* เล่ม 135 ตอนที่ 27ก. หน้า 21.

เพชรแวว เพ็ญ ลี้ชาญกุล. (2561). *คุณลักษณะของคณะกรรมการและผู้ตรวจสอบภายในที่ส่งผลต่อการกำกับดูแลกิจการที่ดี กรณีศึกษาบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET 100).* การค้นคว้าอิสระหลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, หน้า 1-55.

รจนา ขุนแก้ว, จิตติมา วิเชียรรักษ์, มัทนชัย สุทธิพันธุ์, กัลยา บุญทิพย์, ธนาภรณ์ ชูแก้ว, ธัญญารักษ์ มูสิก และวิชญาพร มุสิแดง. (2564). ความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการ คะแนนการการกับดูแลกิจการและหลักความระมัดระวังทางบัญชีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เอ็ม เอ ไอ. *วารสารวิชาการ มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย มนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์, 41*(2), 127-147.

วันสิริ ประเสริฐทรัพย์. (2565). อิทธิพลของคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบที่มีต่อการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในประเทศไทย. *วารสารวิชาการวิทยาลัยสันตพล, 8*(2), 14-24.

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2559). *การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต*. มาตรฐานการสอบบัญชี. รหัส 705 (ปรับปรุง). กรุงเทพฯ. สภาวิชาชีพบัญชีฯ. 2559.

สำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ. (2567). *ประกาศสำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ เรื่อง ผลการประเมินคุณธรรมและความโปร่งใสในการดำเนินงานของหน่วยงานภาครัฐ (Integrity and Transparency Assessment: ITA) ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2567*. นนทบุรี: สำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ.

สำนักงานปลัดกระทรวงการอุดมศึกษาวิทยาศาสตร์ วิจัยและนวัตกรรม. (2568). *สถาบันอุดมศึกษาในและนอกสังกัดกระทรวงการอุดมศึกษา วิทยาศาสตร์ วิจัยและนวัตกรรม*. https://info.mhesi.go.th/ /stat_aca_uni.php?search_year=2568

หทัยพร อ้วนภักดี. (2563). ผลการพัฒนาการประเมินคุณธรรมและความโปร่งใสในการดำเนินงานของหน่วยงานภาครัฐ (ITA) โรงพยาบาลคำม่วง อำเภอคำม่วง จังหวัดกาฬสินธุ์ปี 2560-2563. *วารสารอนามัยสิ่งแวดล้อมและสุขภาพชุมชน*, *5*(3), 23-29.

Anderson, R. C., Mansi, S. A., & Reeb, D. M. (2004). Board characteristics, accounting report integrity, and the cost of debt. *Journal of Accounting and Economics, 37*(3), 315–342.

Bedard, J., Chtourou, S. M., & Courteau, L. (2004). The effect of audit committee expertise, independence, and activity on aggressive earnings management. Auditing: *A Journal of Practice & Theory, 23*(2), 13–35.

Chukiat, R., & Arayakarnkul, K. (2022). Perceptions of financial governance in Thai public sector: The role of state auditors. *Journal of Public Administration and Governance, 12*(1), 55–72.

DeZoort, F. T., Hermanson, D. R., Archambeault, D. S., & Reed, S. A. (2002). Audit committee effectiveness: A synthesis of the empirical audit committee literature. *Journal of Accounting Literature*, *21*, 38–75.

Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, *3*(4), 305–360.

Karamanou, I., & Vafeas, N. (2005). The association between corporate boards, audit committees, and management earnings forecasts: An empirical analysis. *Journal of Accounting Research, 43*(3), 453–486.

Vafeas, N. (1999). Board meeting frequency and firm performance. *Journal of Financial Economics, 53*(1), 113–142.