

คุณลักษณะและลักษณะทางประชากรศาสตร์ ของผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบในสำนักงาน การตรวจเงินแผ่นดินต่อการสังเกต และสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

Characteristics and Demographic of Auditors
of the Office of the Auditor General of
Thailand in Professional Skepticism

ชญานี ลากุล

นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดิน สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน

Chayanee Lakul

Officer, Office of the Auditor General of Thailand

คุณลักษณะและลักษณะทางประชากรศาสตร์ของผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ ในสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยง ผู้ประกอบการวิชาชีพ

ชญาณี ลาภกุล

นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดิน สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน

วันที่ได้รับบทความต้นฉบับ: 8 มีนาคม 2563

วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ: 2 เมษายน 2563

วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ: 3 เมษายน 2563

บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงคุณลักษณะและลักษณะทางประชากรศาสตร์ของผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบในสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ โดยใช้การวิเคราะห์ถดถอยแบบพหุคูณ วิเคราะห์ข้อมูลจากแบบสอบถามที่ตอบกลับจากผู้ปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้อง 294 คน ผลการวิจัย พบว่า งานตรวจสอบด้านการเงิน การดำเนินงาน การจัดเก็บรายได้ และการบริหารพัสดุและสืบสวน ส่งผลบวกต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ นอกจากนี้พบว่า เพศมีผลต่อการชะลอการลงความเห็นตำแหน่งงาน และประเภทของงานที่ตรวจสอบมีผลต่อการตัดสินใจได้ด้วยตนเองและความมั่นใจในตัวเอง

คำสำคัญ: การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ การสอบบัญชี คุณลักษณะ

Characteristics and Demographic of Auditors of the Office of the Auditor General of Thailand in Professional Skepticism

Chayanee Lakul

Officer, Office of the Auditor General of Thailand

Received: March 8, 2020

Revised: April 2, 2020

Accepted: April 3, 2020

ABSTRACT

This research aims to study characteristics and demographic of auditors of the Office of the Auditor General of Thailand in professional skepticism by using multiple regression analysis. This study analyzes questionnaires data from 294 respondents. Results show that works of financial audit, performance audit, revenue collection audit, and procurement and investigation audit positively affect professional skepticism. The study also found that sex affects suspension of judgment as well as position and type of audit work affect autonomy and self-confidence.

Keywords: *Professional skepticism, Auditing, Characteristics*

■ บทนำ

หน่วยงานที่กำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีและหน่วยงานกำกับดูแลให้ความสำคัญกับการรักษาและดำรงไว้ซึ่งการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ เพราะเป็นองค์ประกอบสำคัญที่ส่งผลไปถึงคุณภาพของงานสอบบัญชีที่ได้ให้ความเชื่อมั่นแก่ผู้ใช้งบการเงิน ช่วยให้การปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีลดความเสี่ยงในการตรวจสอบ รวมไปถึงการไม่เพิกเฉยต่อเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่มีความผิดปกติ การใช้วิธีการตรวจสอบที่เหมาะสม การกำหนดลักษณะระยะเวลา ขอบเขตของกระบวนการสอบบัญชี และการประเมินผลที่ได้จากการสอบบัญชี (ไพลิน ตรงเมธีรัตน์ และ นวพร พวงมณี, 2557) ในบางเหตุการณ์อาจเกิดการบิดเบือนข้อมูลโดยผู้บริหารมีแรงจูงใจในการตกแต่งตัวเลขในงบการเงิน มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 จึงกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบโดยใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ซึ่งต้องตระหนักว่าอาจมีสถานการณ์หรือเหตุการณ์ที่ทำให้งบการเงินนั้นแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2555) รวมไปถึงมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 240 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องตั้งคำถามอย่างต่อเนื่องว่าข้อมูลหรือหลักฐานการสอบบัญชีต่างๆ ที่ได้รวบรวมไว้นั้นอาจทำให้เกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตหรือไม่ รวมไปถึงต้องพิจารณาความน่าเชื่อถือของข้อมูลหรือหลักฐานการสอบบัญชี (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2555)

ดังนั้นการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใต้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพนั้นต้องอาศัยองค์ประกอบหรือปัจจัยต่าง ๆ ที่ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีมีคุณลักษณะในการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้มีการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ รวมไปถึงลักษณะทางประชากรศาสตร์ส่งผลต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพหรือไม่ ซึ่งสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน เป็นเพียงหน่วยงานเดียวในประเทศไทยที่ทำการตรวจสอบงบการเงินของภาครัฐและภาครัฐวิสาหกิจ เพื่อรักษาและดำรงไว้ซึ่งเงินแผ่นดิน จึงเป็นที่มาของวัตถุประสงค์ของงานวิจัยในครั้งนี้คือ เพื่อศึกษาคุณลักษณะและลักษณะทางประชากรศาสตร์ของผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบในสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

■ การทบทวนวรรณกรรม

มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 200 ให้ความหมายของการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพไว้ว่าทัศนคติที่รวมถึงความรู้สึกนึกคิดในการตั้งข้อสังเกตและข้อสงสัย การใช้วิจารณญาณในการประเมินสถานการณ์หรือเหตุการณ์ที่อาจชี้ให้เห็นถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้นจากข้อผิดพลาดหรือจากการทุจริต และการประเมินความเพียงพอเหมาะสม รวมไปถึงความน่าเชื่อถือของหลักฐานการสอบบัญชีต่าง ๆ อย่างระมัดระวัง รอบคอบ แต่ Nelson (2009) เชื่อว่าความหมายของการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพยังไม่มีความชัดเจน เนื่องจากมีรูปแบบของความสงสัยที่แตกต่างกันไป โดยมีความสงสัยที่เป็นกลางจนถึงการให้ผู้สอบบัญชีสงสัยไว้ก่อนจนกว่าจะหาหลักฐานที่เชื่อถือได้มาลบล้างข้อสงสัยนั้น งานวิจัยในอดีตได้ให้ความสำคัญกับการปฏิบัติงานภายใต้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ โดย สุนิษา ธงจันทร์ สุบรรณ เอี่ยมวิจารณ์ และ จิระทัศน์ ชิตทรงสวัสดิ์ (2552) กล่าวว่า คุณลักษณะทางวิชาชีพด้านการใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมสอดคล้องกับ ไพลิน ตรงเมธีรัตน์ และ นวพร พวงมณี (2557) ที่ได้กล่าวถึงความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเป็นองค์ประกอบสำคัญที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชี และงานวิจัยของ Hurtt, Brown-Liburd, Earley, and Krishnamoorthy (2013) ให้ความสำคัญเป็นอย่างมาก ทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถประเมินความเสี่ยงได้มากกว่าผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานโดยปราศจากการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ นอกจากนี้การใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัย

เลี้ยงผู้ประกอบการวิชาชีพต่อสัญญาณเตือนภัยต่าง ๆ ทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถวางแผนป้องกันความเสี่ยงจากการสอบบัญชี (ศิลปพร ศรีจันทเพชร, 2554)

Hurt (2010) ได้ให้องค์ประกอบด้านคุณลักษณะของการสังเกตและสงสัยเลี้ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ ประกอบด้วยทั้งหมด 6 ด้าน คือ

1. การค้นคว้าหาความรู้ (Search of Knowledge) ผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานภายใต้การสังเกตและสงสัยเลี้ยงผู้ประกอบการวิชาชีพจะมีความกระตือรือร้นในการค้นคว้าหาความรู้โดยไม่จำเป็นต้องมีแรงจูงใจในการค้นหาช่วยกระตุ้นในการตรวจสอบให้สามารถมองลึกลงไปได้ สอดคล้องกับ ไพลิน ตรงเมธีรัตน์ และ นวพร พวงมณี (2557) ที่กล่าวว่า ผู้สอบบัญชีที่มีความรู้ความสามารถจะสามารถระบุข้อผิดพลาดและรูปแบบที่ซับซ้อนของหลักฐานการสอบบัญชีที่อาจจะแสดงข้อผิดพลาดได้ดีกว่าผู้สอบบัญชีที่ไม่มีความรู้ความสามารถและประสบการณ์ในการตรวจสอบ ซึ่งชาญชัย ตั้งเรณรัตน์ (2559) ก็ได้กล่าวถึงการมีประสบการณ์ในการทำงานมีความสัมพันธ์กับการค้นคว้าหาความรู้เพิ่มเติม

2. การชะลอการลงความเห็น (Suspension of Judgment) หรือการระงับการตัดสินใจ เป็นองค์ประกอบที่จำเป็นในการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีควรรวบรวมเอกสารและประเมินหลักฐานการตรวจสอบอย่างน่าเชื่อถือและเป็นที่น่าพึงพอใจก่อนที่จะทำการตัดสินใจ โดย Nelson (2009) กล่าวถึงการตัดสินใจ (Judgment) ว่าข้อจำกัดของความรู้ความเข้าใจส่งผลต่อการสังเกตและสงสัยเลี้ยงผู้ประกอบการวิชาชีพในรูปแบบที่สามารถคาดการณ์ได้

3. การตัดสินใจได้ด้วยตนเอง (Autonomy) ผู้สอบบัญชีควรประเมินหลักฐานการตรวจสอบอย่างเป็นกลางเพื่อพิจารณาความเพียงพอและที่น่าเชื่อถือของหลักฐานจะสนับสนุนให้ผู้สอบบัญชีสามารถตัดสินใจได้ด้วยตนเอง สอดคล้องกับงานวิจัยของ ไพลิน ตรงเมธีรัตน์ และ นวพร พวงมณี (2557) กล่าวถึงความมีจริยธรรม ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี จะช่วยส่งเสริมให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบด้วยความเที่ยงตรง ไม่ลำเอียงการประเมินหลักฐานการสอบบัญชีอย่างพินิจพิเคราะห์ การมีทัศนคติที่มีความระมัดระวังรอบคอบในการใช้วิจารณญาณในงานสอบบัญชี (McMillan and White, 1993)

4. ความเข้าใจในส่วนบุคคล (Interpersonal Understanding) หากผู้สอบบัญชีเข้าใจถึงลักษณะหรือพฤติกรรมระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกันแล้ว ไม่ว่าจะเป็นบุคคลที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานร่วมด้วยหรือบุคคลทั่วไปก็จะสามารถเข้าใจถึงแรงจูงใจและโอกาสที่พนักงานหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องกันพยายามที่จะกระทำการทุจริตหรือหาหลักฐานที่ไม่ถูกต้องมาให้แก่ผู้สอบบัญชี

5. ความมั่นใจในตัวเอง (Self-Confidence) เป็นลักษณะของความรู้สึกที่เชื่อมั่นในความสามารถของตนเอง การนับถือตนเอง ช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถต่อต้านการชักชวนหรือถูกโน้มน้าวให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติตามในข้อสรุปของบุคคลอื่น Nelson (2009) ก็ได้กล่าวถึงองค์ประกอบของความสามารถในการแก้ปัญหา ความมีจริยธรรม และความมั่นใจในตนเอง

6. ความรู้สึกนึกคิดในการตั้งข้อสงสัย (Questioning Mind) ผู้สอบบัญชีต้องมีการตั้งคำถามเกี่ยวกับความสงสัยแบบมีความเป็นมืออาชีพ มีทัศนคติในการใช้วิจารณญาณในการตรวจสอบ การเพิ่มความสงสัยเลี้ยงผู้ประกอบการวิชาชีพเพื่อประเมินเอกสารหลักฐานที่ได้รับว่ามี การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเนื่องจากการทุจริตหรือการแสดงข้อผิดพลาดหรือไม่

Hurt (2010) ได้พัฒนามาตรวัดระดับการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ เป็นการทบทวนขอบเขตทางลักษณะด้านจิตวิทยา ด้านปรัชญา และด้านพฤติกรรม ซึ่งมาตรวัดของ Hurt (2010) นั้นได้ผ่านการทดสอบมาหลายด้าน ได้รับการพิสูจน์ความน่าเชื่อถือ และได้ผ่านการทดสอบทั้งในประเทศและต่างประเทศ โดยมีคำถามเกิดขึ้นว่าสภาพแวดล้อมระหว่างประเทศไทยกับต่างประเทศนั้นมีความแตกต่างกัน มาตรวัดของ Hurt (2010) จะมีความสัมพันธ์กับการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพหรือไม่ ซึ่งคำถามดังกล่าวได้มีงานวิจัยในประเทศไทยที่ใช้มาตรวัดของ Hurt (2010) ได้แก่

ชาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์ (2559) ศึกษาลักษณะทางประชากรศาสตร์กับการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพสอบบัญชี โดยมุ่งประเด็นถึงการวัดระดับการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพใช้มาตรวัดของ Hurt (2010) กับนักศึกษาชั้นปี 4 สาขาเอกการบัญชีและสาขาอื่น ให้ผลที่มีความใกล้เคียงกับระดับการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ โดยเพศชายมีการตัดสินใจได้ด้วยตนเอง วิทยุติที่เพิ่มขึ้นส่งผลต่อความรู้สึกรู้สึกคิดในการตั้งข้อสงสัยรวมถึงความมั่นใจในตนเอง นอกจากนี้ นักศึกษาเอกสาขาอื่นยังมีระดับการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพมากกว่านักศึกษาสาขาเอกการบัญชีอีกด้วย

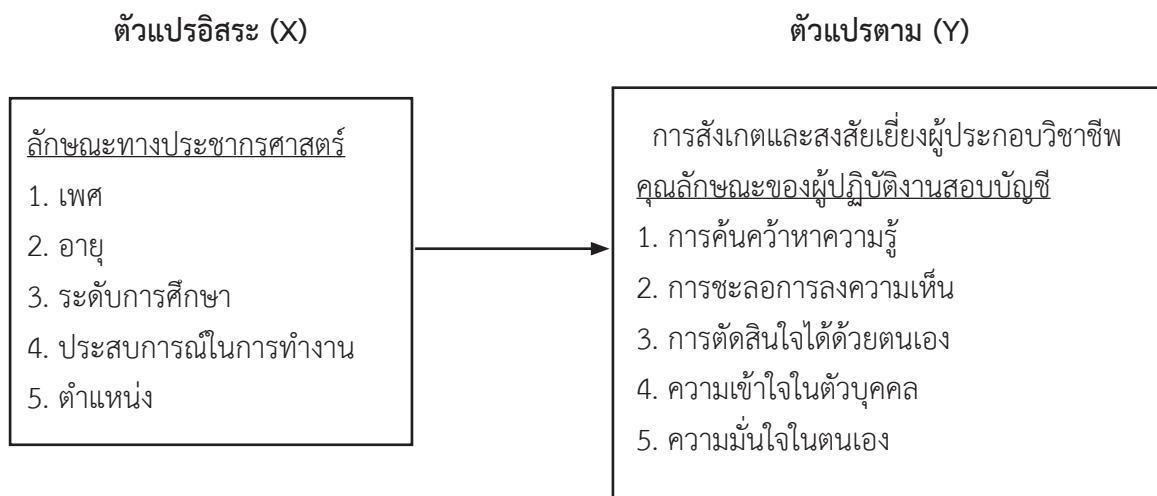
โยสิตา ชีวะสังข์ (2557) ศึกษาถึงความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพกับการประเมินตนเองของผู้สอบบัญชี ในด้านการประเมินความเสี่ยง โดยใช้มาตรวัดของ Hurt (2010) ในการสร้างแบบสอบถามได้ดัดแปลงคำถามจากงานวิจัยของ Hurt (2010) แล้วนำคำถามไปทำการทดสอบกับผู้สอบบัญชี ผลของการทดสอบอยู่ในเกณฑ์ที่ยอมรับได้และมีความเหมาะสม ผลการวิจัยสรุปได้ว่าความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพไม่มีความสัมพันธ์กับการประเมินตนเองของผู้สอบบัญชีในด้านการประเมินความเสี่ยง

รวมไปถึงงานวิจัยของ วรวิทย์ เลาหะเมพณี พชรินทร์ สารมาท และ ภาณุมาศ แสงประเสริฐ (2559) ที่ได้ศึกษาโมเดลความสัมพันธ์เชิงสาเหตุระหว่างค่านิยมส่วนบุคคลกับการใช้วิจารณ์ญาณในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีของนักศึกษาการบัญชี ใช้แบบสอบถามในการวัดระดับการใช้วิจารณ์ญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ โดยพัฒนาจากแบบสอบถามของ Hurt (2010) ผลการวิจัยสรุปได้ว่า การใช้ดุลยพินิจในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพมีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อพฤติกรรมการตรวจสอบด้วยความระมัดระวังรอบคอบ (ค่านิยมส่วนบุคคล) และการยึดถือปฏิบัติตามกฎหมายมีความสัมพันธ์เชิงลบอย่างมีนัยสำคัญต่อพฤติกรรมการตรวจสอบโดยการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ

ดังนั้น จึงเห็นได้ว่ามาตรวัดระดับการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพของ Hurt (2010) ที่พัฒนาขึ้นได้ถูกนำมาทดสอบกับงานวิจัยในประเทศไทย ได้รับความน่าเชื่อถือ ผลของการทดสอบอยู่ในเกณฑ์ที่ยอมรับได้และมีความเหมาะสม ผู้วิจัยจึงนำมาตรวัดของ Hurt (2010) มาใช้ในงานวิจัยครั้งนี้

นอกจากนี้ลักษณะทางประชากรศาสตร์จากงานวิจัยของชาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์ (2559) ที่ได้ทำการศึกษานักศึกษาชั้นปีที่ 4 ของสาขาการบัญชีและสาขาอื่น ประกอบด้วย เพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ในการทำงาน ผู้วิจัยจึงขอเพิ่มลักษณะทางประชากรศาสตร์ด้านตำแหน่งงาน และประเภทของงานที่ตรวจสอบ (ด้านการเงิน ด้านการดำเนินงาน ด้านการจัดเก็บรายได้ และด้านการบริหารพัสดุและสืบสวน) เพื่อใช้ในงานวิจัยครั้งนี้ โดยงานวิจัยของชาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์ (2559) มีความแตกต่างอย่างมีสาระสำคัญกับงานวิจัยในครั้งนี้ เนื่องจากงานวิจัยในครั้งนี้เป็นการศึกษาถึงผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่ปฏิบัติงานจริงในสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ดังนั้นจึงมีความแตกต่างกันในระดับของวิทยุติด้านอายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ในการทำงานที่มีความหลากหลาย

อย่างไรก็ตาม ปัจจัยลักษณะทางประชากรศาสตร์ด้านตำแหน่งงานและประเภทของงานที่ตรวจสอบอาจส่งผลต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ เห็นได้จากงานวิจัยของ ร้อยโทหญิงสายฝน ด้วยกุล (2557) ที่กล่าวว่า ระดับชั้นยศ (ตำแหน่งงาน) ระดับการศึกษา และสาขาวิชาที่แตกต่างกัน เป็นปัจจัยที่มีผลต่อการตั้งข้อสังเกตในประเด็นที่น่าสงสัยและการถามคำถามเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อเท็จจริง ให้หลักฐานในการตรวจสอบมีความสมเหตุสมผลและมีความน่าเชื่อถือ สอดคล้องกับงานวิจัยของไพลิน ตรงเมธีรัตน์ และ นวพร พวงมณี (2557) ที่กล่าวว่า สภาพแวดล้อมที่ส่งผลต่อการสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ระดับสำนักงานสอบบัญชีในการเลื่อนตำแหน่งงานที่สูงขึ้นจากความรู้ความสามารถ จะส่งผลต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ผลการวิจัยของชาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์ (2559) พบว่า นักศึกษาชั้นปีที่ 4 สาขาอื่น มีการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพมากกว่านักศึกษาชั้นปีที่ 4 สาขาการบัญชี ผู้วิจัยจึงสนใจประเภทของงานที่ตรวจสอบว่าส่งผลต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพหรือไม่ เนื่องจากงานด้านตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินนั้นครอบคลุมไปถึงงานตรวจสอบที่มีมากกว่างานตรวจสอบด้านการเงิน โดยคุณสมบัติวุฒิการศึกษาในแต่ละด้านการตรวจสอบนั้นแตกต่างกัน กล่าวคือ ด้านการเงิน สาขาการบัญชี ด้านการดำเนินงาน สาขาเศรษฐศาสตร์ ด้านการจัดเก็บรายได้ สาขาการบัญชีและนิติศาสตร์ ด้านการบริหารพัสดุและสืบสวน สาขาวิศวกรรมและนิติศาสตร์ จึงเป็นที่มาของกรอบแนวคิดและสมมติฐานงานวิจัยคือ



สมมติฐานงานวิจัย

- H1: เพศส่งผลต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ
- H2: อายุส่งผลต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ
- H3: ระดับการศึกษาส่งผลต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ
- H4: ประสบการณ์ในการทำงานส่งผลต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ
- H5: ตำแหน่งงานส่งผลต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ
- H6: ประเภทของงานที่ตรวจสอบส่งผลต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

■ วิธีดำเนินการวิจัย

งานวิจัยนี้เป็นงานวิจัยเชิงสำรวจเพื่อศึกษาถึงคุณลักษณะและลักษณะทางประชากรศาสตร์ของผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบในสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ โดยใช้วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูลด้วยแบบสอบถาม จากกลุ่มตัวอย่างจำนวน 294 คน ในสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินที่เป็นผู้ปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบสำนักตรวจสอบการเงินที่ 1-20 จำนวน 191 คน จากจำนวน 724 คน สำนักตรวจสอบการดำเนินงานที่ 1-4 จำนวน 31 คน จากจำนวน 121 คน สำนักตรวจสอบการจัดเก็บรายได้จำนวน 7 คน จากจำนวน 23 คน และสำนักตรวจสอบการบริหารพัสดุและสืบสวนที่ 1-5 จำนวน 65 คน จากจำนวน 247 คน ด้วยวิธีถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของกลุ่มตัวอย่าง ในตำแหน่งนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินระดับปฏิบัติการถึงระดับผู้อำนวยการสำนักตรวจสอบ ผลจากการแจกแบบสอบถามไปยังกลุ่มตัวอย่างพบว่าได้รับการตอบกลับแบบสอบถามครบถ้วนสมบูรณ์ จำนวน 294 ชุด คิดเป็น 100%

ผู้วิจัยเลือกใช้แบบสอบถามจากงานวิจัยของ ชาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์ (2559) ที่ใช้คำถามทั้งหมดเหมือนกับคำถามของ Hurtt (2010) คำถามทั้งหมด 30 ข้อ สเกลอันดับ 6 ระดับ การให้ค่าคะแนนของสเกลอันดับจะมีค่าตั้งแต่ 30 คะแนนถึง 180 คะแนน และคำถามที่ 12 13 14 16 17 19 21 26 จะต้องทำการกลับค่าคะแนนของสเกลอันดับ เนื่องจากเป็นคำถามที่ขาดการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ หากผู้ตอบแบบสอบถาม เห็นด้วยอย่างยิ่ง จะทำให้ได้รับคะแนนการวัดค่าการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพสูง ส่งผลให้การวัดค่าออกมาคลาดเคลื่อนได้ การวิเคราะห์ข้อมูลผู้วิจัยนำข้อมูลที่ได้จากแบบสอบถามมาประมวลผลโดยใช้โปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติ เป็นการวิเคราะห์สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive statistics) เพื่อคำนวณค่าสถิติเบื้องต้น การวัดระดับความสัมพันธ์เบื้องต้นระหว่างตัวแปรอิสระและตัวแปรตามทั้งหมดด้วยการวิเคราะห์สหสัมพันธ์ (Correlation Analysis) และการวิเคราะห์ถดถอยแบบพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรตามหนึ่งตัวกับตัวแปรอิสระหลายตัว สามารถเขียนสมการการถดถอยเชิงพหุคูณ ดังนี้

$$\text{Skep} = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5 + \beta_6 X_6 + \varepsilon_i$$

โดยที่ Skep แทน คะแนนการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพจากมาตรวัดของ Hurtt (2010)

β_0 แทน ค่าคงที่

β_1 แทน ค่าสัมประสิทธิ์ของเส้นตรงของ X_1

X_1 แทน เพศ (Sex)

X_2 แทน อายุ (Age)

X_3 แทน ระดับการศึกษา (Education)

X_4 แทน ประสบการณ์ในการทำงาน (Experiment)

X_5 แทน ตำแหน่งงาน (Position)

X_6 แทน ประเภทของงานที่ตรวจสอบ (Type)

ผู้วิจัยได้ทำการขยายผลการศึกษาโดยวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระแต่ละตัวแปรที่มีต่อแต่ละองค์ประกอบของการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพที่พัฒนามาจากมาตรวัดของ Hurtt (2010) (ตัวแปรตาม) แบ่งเป็น 6 องค์ประกอบหลัก คือ

- 1) การค้นคว้าหาความรู้ (Search of Knowledge)
- 2) การชะลอการลงความเห็น (Suspension of Judgment)
- 3) การตัดสินใจได้ด้วยตนเอง (Autonomy)
- 4) ความเข้าใจในตัวบุคคล (Interpersonal Understanding)
- 5) ความมั่นใจในตัวเอง (Self-Confidence)
- 6) ความรู้สึกนึกคิดในการตั้งข้อสงสัย (Questioning Mind)

■ ผลของการวิจัย

1. สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive statistics) ข้อมูลลักษณะทางประชากรศาสตร์ของผู้ตอบแบบสอบถาม จำนวน 294 คน พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง ร้อยละ 73.8 อายุระหว่าง 30 – 39 ร้อยละ 43.5 การศึกษารับปริญญาโท ร้อยละ 55.8 ประสบการณ์ในการทำงาน 5 – 14 ปี ร้อยละ 36.1 ตำแหน่งระดับปฏิบัติการ ร้อยละ 46.3 และ ประเภทงานที่ตรวจสอบด้านการเงิน ร้อยละ 65.0 ข้อมูลได้ถูกแปลงค่าให้อยู่ในรูปแบบที่สามารถนำไปประมวลผล ด้วยโปรแกรม SPSS โดย

การแทนค่า	1	2	3	4
เพศ	ชาย	หญิง		
อายุ	ต่ำกว่า 30 ปี	30 – 39 ปี	40 – 49 ปี	มากกว่า 50 ปี
ระดับการศึกษาสูงสุด	ปริญญาตรี	ปริญญาโท	ปริญญาเอก	
ประสบการณ์ในการทำงาน	ต่ำกว่า 5 ปี	5 – 14 ปี	15 – 24 ปี	มากกว่า 25 ปี
ตำแหน่งงานในปัจจุบัน	ปฏิบัติการ	ชำนาญการ	ชำนาญการพิเศษ	ผู้อำนวยการสำนัก
ประเภทของงานที่ตรวจสอบ	การเงิน	การดำเนินงาน	การจัดเก็บรายได้	การบริหารพัสดุและสืบสวน

จากตารางที่ 1 พบว่า โดยรวมแล้วตัวอย่างมีค่าเฉลี่ยคะแนนการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ 129.42 คะแนน ค่าต่ำสุด 88 คะแนน ค่าสูงสุด 167 คะแนน และค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 13.236 ซึ่งจากการให้ค่าคะแนนจะมีค่าตั้งแต่ 30 คะแนนถึง 180 คะแนน (จำนวนคำถาม 30 ข้อ จำนวน 6 สเกลอันดับ) และจากการใช้โปรแกรม SPSS ช่วยวิเคราะห์ค่าความน่าเชื่อถือ (Reliability) พบว่า Cronbach's Alpha ของคำถามทั้งหมดอยู่ที่ 0.85 หมายความว่าแบบสอบถามที่นำไปทดสอบมีความน่าเชื่อถือ 85%

ตารางที่ 1 คะแนนการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพของผู้ตอบแบบสอบถาม

ลักษณะทางประชากรศาสตร์	จำนวน	ค่าต่ำสุด	ค่าสูงสุด	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน
เพศ					
ชาย	77	94	167	131.04	14.201
หญิง	217	88	165	128.85	12.862
อายุ					
ต่ำกว่า 30 ปี	55	97	160	127.56	13.300
30 – 39 ปี	128	94	167	129.94	12.558
40 – 49 ปี	54	88	165	129.83	13.559
มากกว่า 50 ปี	57	96	159	129.67	14.500
ระดับการศึกษาสูงสุด					
ปริญญาตรี	129	96	167	129.58	14.558
ปริญญาโท	164	88	157	129.18	12.095
ปริญญาเอก	1	148	148	148.00	0.000

ตารางที่ 1 คะแนนการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้ตอบแบบสอบถาม (ต่อ)

ลักษณะทางประชากรศาสตร์	จำนวน	ค่าต่ำสุด	ค่าสูงสุด	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน
ประสบการณ์ในการทำงาน					
ต่ำกว่า 5 ปี	99	96	160	127.85	12.143
5 – 14 ปี	106	94	167	130.73	13.549
15 – 24 ปี	37	88	160	128.41	14.229
มากกว่า 25 ปี	52	102	159	130.48	13.860
ตำแหน่งงานในปัจจุบัน					
ระดับปฏิบัติการ	136	94	165	129.07	12.977
ระดับชำนาญการ	125	88	167	128.00	13.418
ระดับชำนาญการพิเศษ	25	107	160	136.64	12.498
ระดับผู้อำนวยการสำนัก	8	129	159	135.00	10.043
ประเภทของงานที่ตรวจสอบ					
การเงิน	191	88	160	128.23	12.657
การดำเนินงาน	31	96	154	126.65	13.598
การจัดเก็บรายได้	7	129	148	139.00	7.303
การบริหารพัสดุและสืบสวน	65	94	167	133.22	14.219
คะแนนโดยรวม	294	88	167	129.42	13.236

2. การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ (Correlation Analysis)

จากตารางที่ 2 เป็นการวิเคราะห์หาค่าความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรแต่ละตัว โดยผู้วิจัยใช้ Spearman's rank correlation ในการทดสอบเนื่องจากค่าของตัวแปรเป็นแบบค่าช่วง พบว่าเกิดปัญหา Multicollinearity ระหว่าง ประสบการณ์ในการทำงาน (Experiment) กับ อายุ (Age) ที่มีค่าความสัมพันธ์ที่มีนัยสำคัญเท่ากับ 0.819 และระหว่างประสบการณ์ในการทำงาน (Experiment) กับตำแหน่งงานในปัจจุบัน (Position) ที่มีค่าความสัมพันธ์ ที่มีนัยสำคัญเท่ากับ 0.789

อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยยังคงเห็นว่าประสบการณ์ในการทำงาน อายุ และตำแหน่งงานในปัจจุบันนั้นเป็นตัวแปรอิสระที่สำคัญสำหรับงานวิจัยในครั้งนี้ ทั้งนี้ ผู้วิจัยได้ใช้การวิเคราะห์ด้วยวิธี Stepwise เพื่อเลือกเพียงตัวแปรเดียวมาวิเคราะห์และตัวแปรที่เลือกต้องให้ความหมายที่ดีที่สุดในการวิเคราะห์ ซึ่งเป็นการอธิบายในขั้นตอนของการวิเคราะห์ถดถอยแบบพหุคูณ

ตารางที่ 2 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์

ตัวแปร	Skep	Sex	Age	Education	Experiment	Position	Type
Skep	1						
Sex	-0.062	1					
Age	0.064	0.118*	1				
Education	0.015	0.037	0.044	1			
Experiment	0.077	0.165**	0.819**	0.032	1		
Position	0.081	0.128*	0.700**	0.119*	0.789**	1	
Type	0.134*	-0.490**	-0.032	0.067	-0.109	-0.003	1

* มีความสัมพันธ์ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 (2-tailed)

** มีความสัมพันธ์ที่ระดับนัยสำคัญ 0.01 (2-tailed)

3. การวิเคราะห์ถดถอยแบบพหุคูณ (Multiple Regression Analysis)

ผลการวิเคราะห์ตามตารางที่ 3 พบว่า ประเภทของงานที่ตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ โดยมีค่าสัมประสิทธิ์เท่ากับ 1.758 มีนัยสำคัญเชิงสถิติที่ 0.005 ในระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 95 นั้นหมายความว่าประเภทของงานที่ตรวจสอบส่งผลต่อการปฏิบัติงานภายใต้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ โดยประเภทของงานที่ตรวจสอบนั้นเป็นงานตรวจสอบด้านการเงิน ด้านการดำเนินงาน ด้านการจัดเก็บรายได้ และด้านการบริหารพัสดุและสืบสวน ซึ่งคุณสมบัตินักศึกษาศึกษาในแต่ละด้านการตรวจสอบนั้นแตกต่างกัน สอดคล้องกับงานวิจัยของชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์ (2559) ที่พบว่า นักศึกษาชั้นปีที่ 4 สาขาอื่น มีการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพมากกว่านักศึกษาชั้นปีที่ 4 สาขาการบัญชี

ผลการวิเคราะห์ตามตารางที่ 4 พบว่า หากใช้วิธี Stepwise ในการวิเคราะห์ ตัวแปรที่ไม่ถูกดึงเข้าสมการจะถูกแยกออกมา นั้นหมายความว่า ตัวแปรเพศ อายุ ระดับการศึกษาสูงสุด ประสบการณ์ในการทำงาน และตำแหน่งงานในปัจจุบัน ไม่มีความสัมพันธ์เชิงสถิติอย่างมีนัยสำคัญกับการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

ตารางที่ 3 การวิเคราะห์ถดถอยแบบพหุคูณของค่าสัมประสิทธิ์

ตัวแปร	Unstandardized Coefficients		Collinearity Statistics		Sig.
	B	Std. Error	Tolerance	VIF	
ค่าคงที่	126.228	1.357			0.000
ประเภทของงานที่ตรวจสอบ	1.758	0.618	0.732	1.367	0.005*
R	0.164 ^a				
R Square	0.027				
Adjusted R Square	0.024				
Std. Error of the Estimate	13.078				
F Value	8.097*				

a. Predictor: (Constant), ประเภทของงานที่ตรวจสอบ Dependent

Variable: การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

* มีความสัมพันธ์ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

ตารางที่ 4 การวิเคราะห์ถดถอยแบบพหุคูณของ Excluded Variables

ตัวแปร	Beta In	Collinearity Statistics		Sig.
		Tolerance	VIF	
เพศ	0.013 ^a	0.724	1.381	0.848
อายุ	0.041 ^a	0.250	4.006	0.477
ระดับการศึกษาสูงสุด	-0.012 ^a	0.959	1.042	0.832
ประสบการณ์ในการทำงาน	0.068 ^a	0.197	5.084	0.244
ตำแหน่งงานในปัจจุบัน	0.110 ^a	0.400	2.503	0.056

a. Predictor: (Constant), ประเภทของงานที่ตรวจสอบ

Dependent Variable: การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

การขยายผลการศึกษาโดยวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระแต่ละตัวแปรที่มีต่อแต่ละองค์ประกอบของการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพที่พัฒนามาจากมาตรวัดของ Hurtt (2010) (ตัวแปรตาม) แบ่งเป็น 6 องค์ประกอบหลัก ดังตารางที่ 5 ซึ่งผู้วิจัยใช้วิธี Stepwise ในการวิเคราะห์เพื่อเลือกตัวแปรที่ให้ความหมายที่ดีที่สุดในการวิเคราะห์จากการเกิดปัญหา Multi-collinearity พบว่า เพศมีความสัมพันธ์เชิงลบกับการชะลอการลงความเห็น โดยมีค่าสัมประสิทธิ์เท่ากับ -0.967 มีนัยสำคัญเชิงสถิติที่ 0.044 ในระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 95 เมื่อวิเคราะห์ด้านการตัดสินใจได้ด้วยตนเอง พบว่า ตำแหน่งงานในปัจจุบันและประเภทของงานที่ตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการตัดสินใจได้ด้วยตนเอง โดยตำแหน่งงาน

มีค่าสัมประสิทธิ์เท่ากับ 1.053 มีนัยสำคัญเชิงสถิติที่ 0.000 ประเภทของงานที่ตรวจสอบมีค่าสัมประสิทธิ์เท่ากับ 0.351 มีนัยสำคัญเชิงสถิติที่ 0.037 ในระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 95 นอกจากนี้เมื่อวิเคราะห์ด้านความมั่นใจในตัวเอง พบว่า ตำแหน่งงานในปัจจุบันและประเภทของงานที่ตรวจสอบ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความมั่นใจในตัวเอง โดยตำแหน่งงานมีค่าสัมประสิทธิ์ เท่ากับ 0.917 มีนัยสำคัญเชิงสถิติที่ 0.001 ประเภทของงานที่ตรวจสอบ มีค่าสัมประสิทธิ์เท่ากับ 0.385 มีนัยสำคัญเชิงสถิติที่ 0.021 ในระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 95

ตารางที่ 5 การวิเคราะห์ถดถอยแบบพหุคูณแยกตามองค์ประกอบ

ตัวแปร	การชะลอ การลงความเห็น	การตัดสินใจ ได้ด้วยตนเอง	ความมั่นใจ ในตัวเอง
เพศ	-0.967*	-	-
ตำแหน่งงานในปัจจุบัน	-	1.053*	0.917*
ประเภทของงานที่ตรวจสอบ	-	0.351*	0.385*
R Square	0.014	0.061	0.053
F Value	4.089*	9.379*	8.178*

* มีความสัมพันธ์ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

ผลการศึกษาแยกตามองค์ประกอบ พบว่า

1. เพศ ส่งผลต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพด้านการชะลอการลงความเห็น ซึ่งผู้สอบบัญชีควรรวบรวมเอกสารและประเมินหลักฐานการตรวจสอบอย่างน่าเชื่อถือก่อนที่จะทำการตัดสินใจ โดยเพศชายมีการชะลอการลงความเห็นมากกว่าเพศหญิง สอดคล้องกับงานวิจัยของชาวยุชย ตั้งเรือนรัตน์ (2559) ที่พบว่า เพศชายจะมีการตัดสินใจด้วยตนเองและความเข้าใจในตัวบุคคลมากกว่า เพศหญิง ซึ่งอาจขัดกับความเชื่อทั่วไปว่าเพศหญิงจะมีการช่างสังเกตและสงสัยมากกว่าเพศชาย

2. ตำแหน่งงานในปัจจุบัน

2.1 ส่งผลต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพด้านการตัดสินใจได้ด้วยตนเอง ซึ่งผู้สอบบัญชีควรประเมินหลักฐานการตรวจสอบอย่างเป็นกลางเพื่อพิจารณาความเพียงพอและสนับสนุนให้ผู้สอบบัญชีสามารถตัดสินใจได้ด้วยตนเอง โดยระดับชำนาญการมีการตัดสินใจได้ด้วยตนเองมากกว่าระดับผู้ช่วยการสำนัก ส่วนระดับปฏิบัติการและระดับชำนาญการพิเศษไม่มีความสัมพันธ์ด้านการตัดสินใจได้ด้วยตนเอง สอดคล้องกับงานวิจัยของ ร้อยโทหญิงสายฝน ด้วยกุล (2557) ที่กล่าวว่าระดับชั้นยศ (ตำแหน่งงาน) มีผลต่อการตั้งข้อสังเกตในประเด็นที่น่าสงสัย

2.2 ส่งผลต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพด้านความมั่นใจในตัวเอง ซึ่งเป็นลักษณะของความเชื่อมั่นในความสามารถของตนเอง การนับถือตนเอง ช่วยให้ผู้สอบบัญชีต่อต้านการชักชวนหรือถูกโน้มน้าวให้ปฏิบัติตามข้อสรุปของบุคคลอื่น โดยตำแหน่งระดับผู้ช่วยการสำนักมีความมั่นใจในตัวเองมากกว่าระดับปฏิบัติการ ส่วนระดับชำนาญการกับระดับชำนาญการพิเศษไม่มีความสัมพันธ์ด้านความมั่นใจในตัวเอง

3. ประเภทของงานที่ตรวจสอบ

3.1 ส่งผลต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพด้านการตัดสินใจได้ด้วยตนเอง ซึ่งประเภทงานด้านการจัดเก็บรายได้มีการตัดสินใจได้ด้วยตนเองมากกว่าประเภทงานด้านการบริหารพัสดุและสืบสวน และด้านการเงิน ตามลำดับ ส่วนประเภทงานด้านการดำเนินงานไม่มีความสัมพันธ์ด้านการตัดสินใจได้ด้วยตนเอง

3.2 ส่งผลต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพด้านความมั่นใจในตัวเอง ซึ่งประเภทงานด้านการจัดเก็บรายได้มีความมั่นใจในตัวเองมากกว่าประเภทงานด้านการบริหารพัสดุและสืบสวน ด้านการเงิน และด้านการดำเนินงาน ตามลำดับ

■ สรุปผลการวิจัย

งานวิจัยฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงคุณลักษณะและลักษณะทางประชากรศาสตร์ของผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบในสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ โดยคุณลักษณะประกอบด้วย 6 องค์ประกอบหลัก พัฒนามาจากแบบสอบถามมาตรฐานวัดระดับการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของ Hurtt (2010) คือ 1. การค้นคว้าหาความรู้ (Search of Knowledge) 2. การชะลอการลงความเห็น (Suspension of Judgment) 3. การตัดสินใจได้ด้วยตนเอง (Autonomy) 4. ความเข้าใจในตัวบุคคล (Interpersonal Understanding) 5. ความมั่นใจในตัวเอง (Self-Confidence) 6. ความรู้สึกนึกคิดในการตั้งข้อสงสัย (Questioning Mind) ผลการวิจัยพบว่า โดยรวมประเภทของงานที่ตรวจสอบส่งผลต่อการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพโดยประเภทของงานที่ตรวจสอบนั้นเป็นงานตรวจสอบด้านการเงิน ด้านการดำเนินงานด้านการจัดเก็บรายได้ และ ด้านการบริหารพัสดุและสืบสวน ซึ่งคุณสมบัติคุณลักษณะในการตรวจสอบนั้นแตกต่างกัน และเมื่อวิเคราะห์ในแต่ละองค์ประกอบของการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ พบว่า

1. เพศชายจะมีการรวบรวมเอกสารและประเมินหลักฐานการตรวจสอบอย่างน่าเชื่อถือก่อนที่จะทำการตัดสินใจซึ่งเป็นการชะลอการลงความเห็นมากกว่าเพศหญิงซึ่งอาจขัดกับความเชื่อทั่วไปว่าเพศหญิงจะมีการช่างสังเกตและสงสัยมากกว่าเพศชาย

2. ตำแหน่งงานระดับชำนาญการจะมีการประเมินหลักฐานการตรวจสอบอย่างเป็นกลางเพื่อพิจารณาความเพียงพอและสนับสนุนให้สามารถตัดสินใจได้ด้วยตนเองมากกว่าระดับผู้ช่วยการสำนัก อาจเป็นไปได้ว่าระดับชำนาญการเป็นผู้ปฏิบัติงานด้านสายตรวจและเป็นหัวหน้าทีมสายตรวจ แต่ผู้ช่วยการสำนักปฏิบัติงานด้านการบริหารเป็นส่วนใหญ่ แต่อย่างไรก็ตามตำแหน่งระดับผู้ช่วยการสำนักมีความมั่นใจในตัวเอง เชื่อมั่นในความสามารถของตนเอง การนับถือตนเอง ช่วยให้ต่อต้านการชักชวนหรือถูกโน้มน้าวให้ปฏิบัติตามข้อสรุปของบุคคลอื่นมากกว่าระดับปฏิบัติการ ซึ่งอาจเป็นไปได้ว่าระดับผู้ช่วยการสำนักเป็นตำแหน่งงานระดับอาวุโสและเป็นตำแหน่งงานที่สูงกว่าระดับปฏิบัติการ

3. ประเภทงานด้านการจัดเก็บรายได้มีการตัดสินใจได้ด้วยตนเองมากกว่าประเภทงานด้านการบริหารพัสดุและสืบสวน และด้านการเงิน ตามลำดับ นอกจากนี้ประเภทงานด้านการจัดเก็บรายได้ยังมีความมั่นใจในตัวเองมากกว่าประเภทงานด้านการบริหารพัสดุและสืบสวน ด้านการเงิน และด้านการดำเนินงาน ตามลำดับ ผลจากงานวิจัยฉบับนี้เป็นประโยชน์ต่อสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน คือ เพื่อสามารถพัฒนาหรือส่งเสริมให้ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบมีคุณลักษณะในแต่ละองค์ประกอบครบทุกด้าน ช่วยเพิ่มระดับการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ส่งผลไปถึงเป็นแนวทางให้มีการพัฒนาผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ เป็นการรักษาระดับและดำรงไว้

ซึ่งการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ นอกจากนี้สามารถเป็นสัญญาณเตือนให้มีความระมัดระวังรอบคอบในการปฏิบัติงานตรวจสอบ การวางแผนงานตรวจสอบ การรวบรวมเอกสารหลักฐาน การประเมินหลักฐานการตรวจสอบ การใช้ดุลยพินิจ การประเมินความเสี่ยง รวมไปถึงการไม่เพิกเฉยต่อเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่ผิดปกติ ส่งผลให้งานตรวจสอบมีคุณภาพมากขึ้น รายงานการตรวจสอบมีความน่าเชื่อถือ โปร่งใส และเป็นการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบอีกด้วย

อย่างไรก็ตามงานวิจัยฉบับนี้เป็นการศึกษาเฉพาะคุณลักษณะและลักษณะทางประชากรศาสตร์ของผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบในสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเท่านั้น งานวิจัยในอนาคตอาจพิจารณากลุ่มตัวอย่างที่เป็นหน่วยงานด้านอื่น เช่น สำนักงานสอบบัญชี สำนักงานกฎหมาย สำนักงานตรวจสอบภายใน กลุ่มผู้สอบบัญชีภาษีอากร เป็นต้น รวมทั้งการเพิ่มปัจจัยด้านลักษณะทางประชากรศาสตร์ด้านอื่น ๆ เข้าไปด้วย



■ เอกสารอ้างอิง

ภาษาไทย

- ชาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์. (2559). ลักษณะทางประชากรศาสตร์กับการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 12 (35), 5-20.
- ไพลิน ตรงเมธีรัตน์ และ นวพร พวงมณี. (2557). ว่าด้วยความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 10 (27), 78-85.
- โยธิตา ทิฆัมสังข์. (2557). ความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพกับการประเมินตนเองของผู้สอบบัญชีในด้าน การประเมินความเสี่ยง. (การค้นคว้าอิสระบัญชีมหาบัณฑิต). มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- ร้อยโทหญิงสายฝน ด้วยกุล. (2557). ปัจจัยที่มีผลต่อการพัฒนางานตรวจสอบภายในของผู้ตรวจสอบภายใน ทหารบก. สืบค้นจาก <https://www.spu.ac.th/fac/account/th/content.php?cid=841>
- วรวิทย์ เลาหะเมทธิ พชรินทร์ สารมาท และ ภาณุมาศ แสงประเสริฐ. (2559). โมเดลความสัมพันธ์เชิงสาเหตุ ระหว่างค่านิยมส่วนบุคคลกับการใช้วิจารณญาณในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีของ นักศึกษาการบัญชี. *วารสารพฤติกรรมศาสตร์*, 22 (1), 153-171.
- ศิลปพร ศรีจันเพชร. (2554). ผู้สอบบัญชีกับสัญญาณเตือนภัย. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 7 (18), 22-25.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2555). *มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี*. กรุงเทพมหานคร.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2555). *มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน*. กรุงเทพมหานคร.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2555). *มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 การวางแผนการตรวจสอบงบการเงิน*. กรุงเทพมหานคร.
- สุนิษา ธงจันทร์ สุบรรณ เอี่ยมวิจารณ์ และ จิระทัศน์ ชิตทรงสวัสดิ์. (2552). ผลกระทบของคุณลักษณะทาง วิชาชีพที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย. *วารสารการบัญชี และการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม*, 1 (1), 76-90.

ภาษาอังกฤษ

- BBC. (2017). Toshiba: *What's going wrong?*. Retrieved from <http://www.bbc.com/news/business-38456275>.
- Converse, J. M., & Presser, S. (1990). *Survey Questions Handcrafting the Standardized Questionnaire: Quantitative Applications in the Social Sciences*. Newbury Park, CA: Sage Publications, Inc.
- Hurtt, R. K. (2010). Development of a Scale to Measure Professional Skepticism. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 29 (1), 149-171.

- Hurtt, R. K., Brown-Liburd, H., Earley, C. E., & Krishnamoorthy, G. (2013). Research on auditor professional skepticism: Literature synthesis and opportunities for future research. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32 (1), 45-97.
- McMillan, J.J., and White, R.A. (1993). Auditor's Belief Revisions and Evidence Search: The Effect of Hypothesis Frame, Confirmation Bias, and Professional Skepticism. *The Accounting Review*, 68 (3), 443-465.
- Nelson, M. W. (2009). A model and literature review of professional skepticism in auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28 (2), 1-34.
- Chomeya, R. (2010). Quality of psychology test between Likert scale 5 and points. *Journal of Social Sciences*, 6(3), 399-403.