ISSN: 2985-2366 (Online)

วารสารการบริหาร การจัดการ และการพัฒนาที่ยั่งยืน

Journal of Administration Management and Sustainable Development

Homepage: https://so15.tci-thaijo.org/index.php/jamsd

e-mail: jamsdonline@gmail.com

ปัจจัยที่ส่งผลต่อการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

Factors affecting the audit judgment of the State Audit Office

วิไลลักษณ์ เคนอุทุม[1*], พรเทพ รัตนตรัยภพ[2]

Wilailak Kenutum[1*], Phorntep Rattanataipop[2]

[1]หลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต สาขาวิชาข้อมูลและการวิเคราะห์ คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์

[2]ภาควิชาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์

[1]Master of Accountancy Program (Data and Analytics), Faculty of Business Administration, Kasetsart University

[2]Department of Accounting, Faculty of Business Administration, Kasetsart University

[*]Corresponding author's e-mail: wilailak.ke@ku.th[1*], fbusptr@ku.ac.th[2]

Received: October 27, 2025 Revised: November 18, 2025 Accepted: November 23, 2025

บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่ส่งผลต่อการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน เป็นการวิจัยเชิงปริมาณโดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูล กลุ่มตัวอย่าง ได้แก่ ผู้ปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบการเงิน และด้านการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย ที่สังกัดสำนักตรวจเงินแผ่นดินที่ 1–22 ของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินในกรุงเทพมหานคร จำนวน 284 คน ผลการวิจัยพบว่า การมีใบประกอบวิชาชีพ ลักษณะการทำงาน และประสบการณ์ทำงานที่แตกต่างกันมีผลต่อการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบที่แตกต่างกัน สำหรับปัจจัยที่ส่งผลต่อการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบที่เพิ่มขึ้นของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน คือ ความซับซ้อนของงาน การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ สถานการณ์การตรวจสอบ ส่วนการใช้เทคโนโลยีของผู้ตรวจสอบส่งผลต่อการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบที่ลดลง ดังนั้น สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินจึงควรให้ความสำคัญต่อปัจจัยดังกล่าว โดยการจัดอบรมอย่างต่อเนื่องเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบ

คำสำคัญ: ความซับซ้อนของงาน, ความสงสัยเชิงวิชาชีพ, สถานการณ์การตรวจสอบ, การใช้เทคโนโลยีในการตรวจสอบ, การใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบ

Abstract

This research aimed to examine the relationships between factors influencing the audit judgment of the State Audit Office. A quantitative research design was employed using a questionnaire as the primary research instrument. The sample consisted of 284 practitioners in financial audits and legal compliance audits from Audit Offices 1–22 of the State Audit Office in Bangkok. The results of this study indicate that differences in professional certification, job characteristics, and work experience affect variations in audit judgment. Factors that enhance audit judgment within the State Audit Office include task complexity, professional skepticism, and audit situation, while auditor technology use tends to reduce it. Therefore, the State Audit Office should emphasize these influencing factors by providing continuous training programs to strengthen the effectiveness of auditors' professional judgment in audit examinations.

Keywords: task complexity**,** professional skepticism, audit situation, auditor technology use, audit judgment

ที่มาและความสำคัญของปัญหา

หน่วยงานภาครัฐของไทยเผชิญกับความท้าทายจากข้อมูลที่กระจัดกระจายและซับซ้อน ซึ่งส่งผลต่อการตัดสินใจเชิงนโยบาย ความซับซ้อนของข้อมูลมีผลกระทบต่อความปลอดภัย การเข้าถึงข้อมูลที่ล่าช้า และการขาดมาตรฐานในการจัดทำข้อมูลให้สอดคล้องกันระหว่างหน่วยงาน ความท้าทายดังกล่าวเป็นอุปสรรคต่อการใช้ข้อมูลเพื่อพัฒนานโยบายที่ตอบโจทย์ประชาชนและเพิ่มความโปร่งใสในการทำงานของภาครัฐ (อานนท์ หย่องฮวย และอานนท์ ทับเที่ยง, 2562) ข้อมูลเหล่านี้มีความสำคัญต่อการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบ การประเมินผลการทำงาน และการติดตามการใช้ทรัพยากรของหน่วยงานภาครัฐอย่างมีประสิทธิภาพ ผู้มีส่วนได้เสียในหน่วยงานภาครัฐจำเป็นต้องเข้าถึงข้อมูลที่หลากหลาย น่าเชื่อถือ และเกี่ยวข้องเพื่อประกอบการตัดสินใจด้านงบประมาณ การจัดสรรทรัพยากร และการประเมินผลการดำเนินงาน การมีข้อมูลที่ครอบคลุมช่วยให้การตัดสินใจเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและเพิ่มผลสัมฤทธิ์ของงานภาครัฐ (Sumartono et al., 2022) ด้วยเหตุนี้ความท้าทายในการจัดการข้อมูลภาครัฐจึงเป็นปัจจัยสำคัญที่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินต้องพิจารณาเพื่อให้การตรวจสอบเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (สตง.) ทำหน้าที่ตรวจสอบและให้คำแนะนำแก่หน่วยรับตรวจในการบริหารการเงิน การใช้จ่ายงบประมาณ และทรัพย์สินของรัฐ เพื่อให้การใช้เงินแผ่นดินเป็นไปตามกฎหมายและเกิดประสิทธิภาพสูงสุด โดยการตรวจสอบการเงินเพื่อเป็นการให้ความเห็นว่ารายงานการเงินถูกต้องตามควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐหรือมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป ในการปฏิบัติงานตรวจสอบต้องใช้ดุลยพินิจและการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเพื่อประเมินความเสี่ยง ให้รายงานการเงินมีความถูกต้องและน่าเชื่อถือ ซึ่งช่วยสร้างความมั่นใจแก่ผู้ใช้รายงานการเงิน (สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, 2567) ผู้สอบบัญชีของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ต้องเผชิญกับความกดดันหลายด้าน เช่น ปริมาณงานที่ไม่สอดคล้องกับทรัพยากร ความกดดันด้านเวลา และการจัดการความเสี่ยงของหน่วยงานภาครัฐ รวมถึงลักษณะของหน่วยงานที่มีขนาดใหญ่และบุคลากรอาจขาดทักษะ ทำให้การขอเอกสารประกอบการตรวจสอบเป็นไปด้วยความลำบาก (อันวาร์ ฮะซานี, 2563) ปัญหาดังกล่าวยังสะท้อนถึงการขาดกลไกเชิงนโยบายในการกำกับดูแลและบริหารจัดการ

ข้อมูลภาครัฐ ซึ่งมีบทบาทสำคัญต่อการสนับสนุนให้ผู้ตรวจสอบสามารถใช้ข้อมูลได้อย่างมีประสิทธิภาพ ทั้งนี้ ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ผู้สอบบัญชีต้องรวบรวมหลักฐานที่เหมาะสมและเพียงพอ (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2555) ซึ่งส่วนใหญ่ต้องใช้ดุลยพินิจในการประเมินเนื่องจากหลักฐานไม่ให้ข้อสรุปที่ชัดเจน สอดคล้องกับผลการศึกษาของอันวาร์ ฮะซานี (2563) ได้ชี้ให้เห็นว่า ผู้สอบบัญชีควรมีคุณลักษณะด้านจรรยาบรรณวิชาชีพและด้านการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ เช่น การตั้งข้อสงสัย การตัดสินใจด้วยตนเอง และการค้นคว้าหาความรู้ นอกจากนี้ยังควรมีความรู้ด้านการสอบบัญชี การบัญชี กฎหมาย และเทคโนโลยีสารสนเทศ (รุ่งทิพย์ เหลืองประสาทพร, 2564) ความซับซ้อนของงานตรวจสอบและความไม่แน่นอนของหลักฐานทำให้ผู้ตรวจสอบต้องใช้ดุลยพินิจในการประเมิน เพื่อให้ผลการตรวจสอบมีความน่าเชื่อถือ

บทบาทของผู้สอบบัญชีในการรายงานทางการเงินมีความสำคัญอย่างยิ่ง โดยต้องใช้ดุลยพินิจอย่างมืออาชีพอ้างอิงหลักฐานจากการตรวจสอบเหตุการณ์ในอดีต เพื่อประเมินความถูกต้องและความเพียงพอของข้อมูล การใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบเป็นการประเมินส่วนบุคคลต่อข้อมูลและหลักฐานที่มีอยู่ในงบการเงิน (Pratiwi & Pratiwi, 2020) โดยปกติจะใช้เมื่อต้องเผชิญกับความไม่แน่นอนและมีหลักฐานที่จำกัด ซึ่งจำเป็นต้องใช้การสันนิษฐานในการประเมินข้อมูลและหลักฐานที่มีอยู่ (Sumartono et al., 2022) ขณะที่ Nadhiroh & Laksito (2010) ได้กล่าวไว้ว่า การใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบ (audit judgment) เป็นการพิจารณาของผู้สอบบัญชีต่อข้อมูลและหลักฐานที่มีผลต่อการจัดทำเอกสารและความคิดเห็นเกี่ยวกับรายงานการเงิน ซึ่งมีผลต่อผลลัพธ์และคุณภาพการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีจึงต้องตระหนักถึงความรับผิดชอบในการประเมินและทบทวนหลักฐานที่ใช้ในการตัดสินใจ

จากข้อเท็จจริงข้างต้นสะท้อนว่า การตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินยังคงเผชิญข้อจำกัดด้านทรัพยากร เวลา ข้อมูล และความซับซ้อนของหน่วยรับตรวจ ส่งผลโดยตรงต่อกระบวนการทำงานของผู้ตรวจสอบ จึงจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจอย่างมีวิจารณญาณและเป็นระบบ เพื่อให้การตัดสินใจถูกต้องและสอดคล้องกับมาตรฐานวิชาชีพ การใช้ดุลยพินิจดังกล่าวมีผลต่อคุณภาพรายงานการเงินและความโปร่งใสของภาครัฐ อีกทั้งตามแนวคิดเชิงทฤษฎี การใช้ดุลยพินิจของผู้ตรวจสอบเกิดขึ้นจากการประมวลข้อมูลภายใต้ข้อจำกัดของเวลา ทรัพยากร และหลักฐานตรวจสอบ ซึ่งทำให้ดุลยพินิจได้รับอิทธิพลจากทั้งปัจจัยด้านบุคคลและสภาพแวดล้อมการตรวจสอบ ไม่ว่าจะเป็นความซับซ้อนของงาน ประสบการณ์ของผู้ตรวจสอบ ความเป็นอิสระ การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ สถานการณ์การตรวจสอบ และการใช้เทคโนโลยีของผู้ตรวจสอบ ดังนั้น ผู้วิจัยจึงได้ศึกษาปัจจัยที่ส่งผลต่อการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน เพื่อให้ได้ผลการศึกษาที่สามารถนำไปพัฒนาศักยภาพผู้ตรวจสอบและยกระดับคุณภาพงานตรวจสอบต่อไป

วัตถุประสงค์

เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่ส่งผลต่อการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

การทบทวนวรรณกรรม

ทฤษฎีตำรวจ (policeman theory) เสนอโดย Charles F. Hickson ในช่วงต้นศตวรรษที่ 20 อธิบายว่า ผู้สอบบัญชีมีบทบาทสำคัญในการตรวจจับและป้องกันความผิดปกติทางการเงิน การฉ้อโกง และข้อผิดพลาดในรายงานทางการเงิน (Hayes et al., 1999) โดยเน้นการรักษาความถูกต้องและความน่าเชื่อถือของข้อมูลทางการเงิน เพื่อสร้างความไว้วางใจแก่ผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย ทฤษฎีตำรวจหรือทฤษฎีสุนัขเฝ้ายาม (watchdog theory) จึงมองว่า ผู้สอบบัญชีเป็นผู้พิทักษ์ระบบการเงินที่ต้องมีความเป็นอิสระและเป็นกลาง เพื่อให้รายงานทางการเงินสะท้อนสถานะขององค์กรอย่างถูกต้องและเป็นธรรม

(Humphrey et al., 1993) ในขณะที่ทฤษฎีตัวแทน (agency theory) ของ Watts & Zimmerman (1978) อธิบายว่าองค์กรเป็นเครือข่ายของสัญญาระหว่างผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย ซึ่งความแตกต่างด้านข้อมูลระหว่างผู้ว่าจ้างและตัวแทน มักก่อให้เกิดความขัดแย้งทางผลประโยชน์และความไม่สมดุลของข้อมูล การตรวจสอบบัญชีจึงมีบทบาทสำคัญในการลดปัญหาดังกล่าว โดยสร้างความโปร่งใส ความเชื่อมั่น (Volosin, 2007) รวมถึงช่วยลดต้นทุนการกำกับดูแล และปัญหาความเสี่ยงด้านศีลธรรมจากพฤติกรรมฉวยโอกาสของตัวแทน (Eisenhardt, 1989) นอกจากนี้ยังทำให้ผู้มีส่วนได้เสียมั่นใจได้ว่างบการเงินมีความน่าเชื่อถือแม้จะไม่สอดคล้องกับความต้องการของฝ่ายบริหาร (Jensen & Meckling, 1976)

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องทำความใจกิจการและสภาพแวดล้อม รวมถึงประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยต้องอาศัยการใช้ดุลยพินิจและความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2565) การใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบครอบคลุมการประเมินระบบควบคุมภายใน การกำหนดระดับความเสี่ยง กลยุทธ์ ขั้นตอนตรวจสอบ และการประเมินหลักฐาน (Monica, 2018) ทั้งนี้ผู้ตรวจสอบแต่ละคนมีมุมมองและแนวทางเฉพาะในการตอบสนองต่อสถานการณ์และการจัดการข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบและความเสี่ยงในการตัดสินใจ (Sumartono et al., 2022)

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีฐานะเป็นหน่วยงานอิสระตามรัฐธรรมนูญ และเป็นส่วนราชการที่มีสถานะเป็นนิติบุคคล ตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 อยู่ภายใต้การบังคับบัญชาของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน โดยมีหน้าที่สนับสนุนการดำเนินงานของคณะกรรมการและผู้ว่าการ ส่งเสริมให้หน่วยรับตรวจปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบ พัฒนาและฝึกอบรมบุคลากร เผยแพร่ผลการตรวจเงินแผ่นดิน รวมถึงประสานความร่วมมือกับหน่วยงานทั้งในและต่างประเทศเพื่อยกระดับประสิทธิภาพการตรวจสอบของรัฐ การตรวจสอบแบ่งออกเป็น 3 ประเภท ได้แก่ การตรวจสอบการเงิน การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย และการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน ทั้งนี้ ในปีงบประมาณ พ.ศ. 2566 สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินตรวจสอบหน่วยงานจำนวน 9,426 หน่วยงาน รวม 14,148 รายงาน/สัญญา/ประกาศ พบว่า การตรวจสอบการเงินยังไม่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐหรือมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมายพบข้อบกพร่องจากการปฏิบัติงานที่ไม่เป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ ขณะที่การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานพบว่า การดำเนินงานไม่เป็นไปตามวัตถุประสงค์ ไม่ประหยัด ขาดผลสัมฤทธิ์ และขาดประสิทธิภาพ จึงได้มีการแจ้งข้อบกพร่องพร้อมข้อเสนอแนะเพื่อให้หน่วยงานดำเนินการแก้ไข และควบคุมไม่ให้เกิดข้อบกพร่องขึ้นอีก พร้อมทั้งเสนอแนวทางหรือวิธีการที่ถูกต้อง ในการเพิ่มผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพของหน่วยงาน เพื่อป้องกันมิให้เกิดความเสียหายซ้ำต่อการเงินการคลังของรัฐ (สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, 2567)

ความซับซ้อนของงานถูกกำหนดให้เป็นงานที่ไม่มีโครงสร้าง ยากต่อการเข้าใจ และคลุมเครือ (Sari, 2016) ซึ่งสะท้อนระดับความยากและความไม่แน่นอนในการทำงานให้สำเร็จ งานที่ซับซ้อนมักไม่มีขั้นตอนที่ชัดเจนและต้องอาศัยการใช้เหตุผลและทักษะในการแก้ปัญหามากขึ้น (Sumartono et al., 2022) ขณะที่ Ismunawan & Triyanto (2020) กล่าวว่า ความซับซ้อนของงานสอดคล้องกับงานที่ยาก ซึ่งต้องใช้กระบวนการคิดและมีโครงสร้างที่ซับซ้อน ทั้งนี้ ระดับความซับซ้อนแบ่งได้เป็นต่ำ กลาง และสูง ความคลุมเครือและโครงสร้างที่อ่อนแอทำให้เกิดความซับซ้อนมากขึ้น (Bahri, 2018) ความซับซ้อนของงานในการตรวจสอบมีความสำคัญ เนื่องจากเกี่ยวข้องกับงานหลายด้านและต้องใช้การคิดวิเคราะห์ในการดำเนินงานตรวจสอบ (Sumartono et al., 2022) ขณะที่ Susandya (2020) เห็นว่า ผู้สอบบัญชีที่อยู่ภายใต้ความกดดันจากงานตรวจสอบที่ซับซ้อนมีแนวโน้มที่จะตัดสินใจผิดพลาดและไม่เหมาะสม นอกจากนี้ ความซับซ้อนของงานอาจส่งผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบ (Azizah & Pratono, 2020; Abdolmohammadi & Wright, 1987) กล่าวคือ เมื่องานมีความซับซ้อนประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีส่งผลต่อการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบ จากคำอธิบายข้างต้น สมมติฐานแรกจึงถูกเสนอไว้ดังนี้

H1: ความซับซ้อนของงานส่งผลต่อการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบ

ประสบการณ์การตรวจสอบ หมายถึง ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีในการดำเนินการตรวจสอบงานต่าง ๆ รวมถึงระยะเวลาที่ผู้สอบบัญชีได้ทำงานในอาชีพของตน ซึ่งช่วยเพิ่มพูนความรู้ในการตรวจจับข้อผิดพลาด (Pratiwi & Pratiwi, 2020) อีกทั้งผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์สูงในด้านการตรวจสอบบัญชีสามารถทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น เนื่องจากคุ้นเคยกับรูปแบบการทำงาน (Murtadha, 2018) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (2555) กำหนดให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติตามข้อกำหนดในการตรวจสอบ โดยใช้การฝึกอบรม ความรู้ด้านการสอบบัญชี มาตรฐานการบัญชี และข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ เพื่อประกอบการตัดสินใจในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ทั้งนี้ประสบการณ์ที่เพียงพอช่วยเพิ่มความตระหนักในการประเมินหลักฐานและข้อมูล เพื่อให้สามารถตัดสินใจได้ถูกต้อง ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์สูงย่อมมีความเข้าใจและรับมือกับสถานการณ์ได้ดีกว่า ตามที่ Sumartono et al. (2022) พบว่า ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีส่งผลกระทบต่อการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบ ผลการวิจัยของ Sumartono et al. (2022) ได้รับการสนับสนุนจาก Surbakti & Wijayanti (2022) และ Pratiwi & Pratiwi (2020) พบว่า ประสบการณ์การตรวจสอบมีผลต่อการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบ จากคำอธิบายข้างต้น สมมติฐานข้อที่สองถูกเสนอไว้ดังนี้

H2: ประสบการณ์ของผู้ตรวจสอบส่งผลต่อการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบ

ความเป็นอิสระ หมายถึง ทัศนคติของผู้สอบบัญชีที่เป็นกลาง ปราศจากอิทธิพลหรือผลประโยชน์ส่วนตนในการปฏิบัติหน้าที่ เพื่อรักษาความซื่อสัตย์และความเป็นกลาง (Azizah & Pratono, 2020; Korompis & Latjandu, 2017) ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (2566) และคู่มือจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (2567) กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องเป็นอิสระจากหน่วยงานที่ตรวจสอบ เพื่อให้ความเห็นมีความน่าเชื่อถือและสะท้อนความเป็นธรรมของงบการเงิน (Susandya, 2020) ทั้งนี้ การศึกษาของ Pratiwi & Pratiwi (2020) และ Ismunawan & Triyanto (2020) พบว่า ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลต่อการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบ จากคำอธิบายข้างต้น สมมติฐานข้อที่สามถูกเสนอไว้ดังนี้

H3: ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีส่งผลต่อการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบ

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 กำหนดให้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเป็นทัศนคติของการตั้งคำถามและความตื่นตัวต่อสถานการณ์ที่อาจบ่งชี้ถึงความเป็นไปได้ของการแสดงข้อมูลทางการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นองค์ประกอบสำคัญของกระบวนการตรวจสอบบัญชีเพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถประเมินความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในงบการเงินได้อย่างเหมาะสม (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2566) และ Kadous & Zhou (2019) สนับสนุนแนวคิดว่า การประมวลผลทางความคิดที่มีคุณภาพช่วยเพิ่มการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีได้ ทำให้สามารถระบุและประเมินความเสี่ยงได้อย่างเหมาะสม ขณะที่ Monica (2018) อธิบายว่า การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเป็นทัศนคติที่ผู้สอบบัญชีใช้เมื่อทำงานตรวจสอบ โดยการตั้งคำถาม ประเมินหลักฐานอย่างมีวิจารณญาณ และหาหลักฐานยืนยันเพิ่มเติมเพื่อให้ได้ข้อสรุปที่สมเหตุสมผล ผู้สอบบัญชีจึงต้องรักษาการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพตลอดกระบวนการตรวจสอบเพื่อให้ได้หลักฐานที่เพียงพอและเหมาะสม (Sumartono et al., 2022) งานวิจัยของ Pratiwi & Pratiwi (2020) ยังยืนยันว่า การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพมีผลต่อการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบบัญชี จากคำอธิบายข้างต้น สมมติฐานข้อที่สี่ได้ถูกเสนอไว้ดังนี้

H4: การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพส่งผลต่อการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบ

ตามทฤษฎีการอ้างเหตุ พฤติกรรมของบุคคลได้รับอิทธิพลจากทั้งปัจจัยภายในและภายนอก โดยสถานการณ์การตรวจสอบเป็นปัจจัยภายนอกที่มีอิทธิพลต่อการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบ (Heider, 1958) ขณะที่ Winantyadi & Waluyo (2014) กล่าวว่า สถานการณ์การตรวจสอบเป็นสภาพความเสี่ยงที่ลูกค้าต้องเผชิญ ผู้สอบบัญชีที่เผชิญกับสถานการณ์

การตรวจสอบที่มีความเสี่ยงสูงจะมีความระมัดระวังและรอบคอบมากขึ้นเพื่อให้ได้หลักฐานและข้อมูลที่เพียงพอ Prihandono & Januarti (2012) ระบุว่า สถานการณ์การตรวจสอบมีผลเชิงบวกต่อความถูกต้องของการแสดงความเห็นจากการตรวจสอบ ขณะที่ Irawati & Solikhah (2018) พบว่า สถานการณ์การตรวจสอบมีผลเชิงบวกและมีนัยสำคัญต่อการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบ ส่วน Kushasyandita & Januarti (2012) พบว่า สถานการณ์การตรวจสอบมีผลเชิงบวกแต่ไม่ส่งผลทางตรงอย่างมีนัยสำคัญต่อความถูกต้องในการแสดงความเห็นจากการตรวจสอบ จากคำอธิบายข้างต้น สมมติฐานจึงถูกเสนอไว้ดังนี้

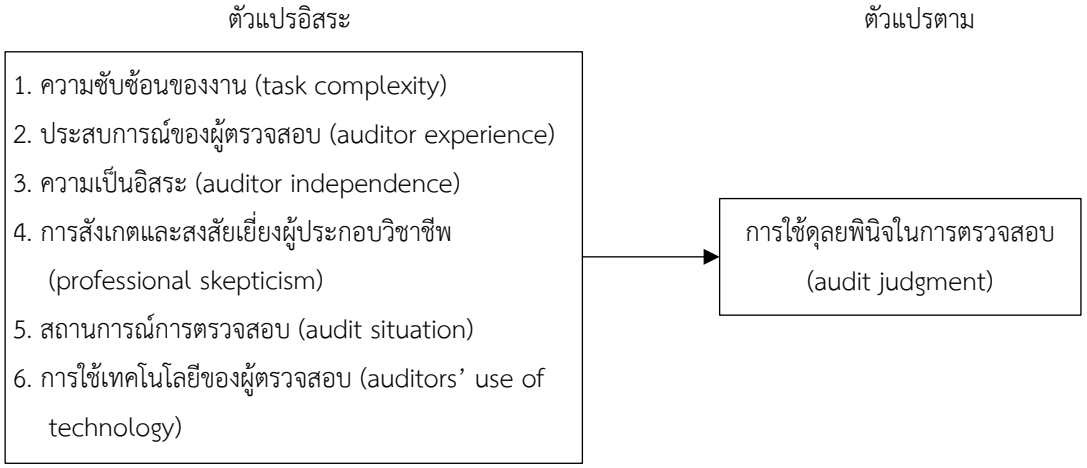
H5: สถานการณ์การตรวจสอบส่งผลต่อการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบ

การประยุกต์ใช้เทคโนโลยีในการตรวจสอบบัญชีช่วยเพิ่มประสิทธิภาพด้านความแม่นยำ ความรวดเร็ว และการลดอคติของผู้ตรวจสอบ แม้ต้องเผชิญกับอุปสรรคหลายประการ เช่น ด้านต้นทุน ความเชี่ยวชาญ และความเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี (โชติพัฒน์ จักรสมศักดิ์, 2562) ทั้งนี้ ความสำเร็จในการใช้งานระบบสารสนเทศในงานสอบบัญชีเกี่ยวข้องกับปัจจัยด้านองค์กร การยอมรับนวัตกรรม และความสะดวกในการใช้งาน ดังนั้น การพัฒนาระบบสารสนเทศในงานสอบบัญชีควรมุ่งเน้นที่การเสริมสร้างศักยภาพและเพิ่มประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี เพื่อให้การจัดทำรายงานมีความถูกต้องครบถ้วน และสามารถนำเสนอได้อย่างทันเวลา (กนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินิทธิ์, 2564) ขณะที่แดน กุลรูป และคณะ (2566) ได้กล่าวว่า ผู้สอบบัญชีที่มีสมรรถนะทางเทคโนโลยีดิจิทัลตลอดจนการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ จะช่วยเพิ่มพูนประสิทธิผลของกระบวนการตรวจสอบนำไปสู่การสร้างความเชื่อมั่นในผลงานของผู้สอบบัญชีต่อไป งานวิจัยที่ผ่านมาแสดงให้เห็นว่าเทคโนโลยีช่วยให้การประเมินหลักฐานตรวจสอบมีความแม่นยำและเป็นกลางมากขึ้น ส่งผลให้ผู้ตรวจสอบใช้ดุลยพินิจได้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น แม้จะมีข้อจำกัดด้านต้นทุนและความเชี่ยวชาญ แต่การพัฒนาระบบสารสนเทศที่เหมาะสมยังคงช่วยยกระดับคุณภาพการตรวจสอบได้ จากคำอธิบายข้างต้น สมมติฐานข้อที่หกถูกเสนอไว้ดังนี้

H6: การใช้เทคโนโลยีของผู้ตรวจสอบส่งผลต่อการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบ

กรอบแนวคิดการวิจัย

การวิจัยเรื่อง ปัจจัยที่ส่งผลต่อการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน จากการศึกษาแนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ผู้วิจัยกำหนดกรอบแนวคิดของการวิจัย รายละเอียดดังภาพที่ 1



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดการวิจัย

วิธีดำเนินการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงปริมาณ ผู้วิจัยได้กำหนดขั้นตอนการวิจัย ดังนี้

1. ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ คือ ผู้ปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบการเงิน และด้านการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย ที่สังกัดสำนักตรวจเงินแผ่นดินที่ 1 – 22 ในสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ประกอบไปด้วย ข้าราชการ จำนวน 880 คน และลูกจ้างสมทบ จำนวน 92 คน รวมทั้งสิ้น 972 คน (ข้อมูลจากสำนักบริหารทรัพยากรบุคคล ณ 1 มีนาคม 2568)

กลุ่มตัวอย่าง ได้แก่ ผู้ปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบการเงิน และด้านการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย ที่สังกัดสำนักตรวจเงินแผ่นดินที่ 1 – 22 ในสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน โดยกำหนดขนาดกลุ่มตัวอย่างตามสูตรของ Yamane (1973) ที่ระดับความเชื่อมั่น 95% ได้ขนาดกลุ่มตัวอย่าง จำนวนทั้งสิ้น 284 คน ใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างแบบง่าย (simple random sampling) โดยการวิจัยครั้งนี้มีจำนวนผู้ตอบแบบสอบถามทั้งสิ้น 304 คน

2. เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ คือ แบบสอบถาม (questionnaire) โดยแบบสอบถามสร้างจากการทบทวนวรรณกรรม แบ่งออกเป็น 3 ส่วน ดังนี้

ส่วนที่ 1 แบบสอบถามเกี่ยวกับข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม จำนวน 7 ข้อ ประกอบด้วยคำถามแบบปลายปิด จำนวน 4 ข้อ และคำถามแบบปลายเปิด จำนวน 2 ข้อ

ส่วนที่ 2 แบบสอบถามเกี่ยวกับปัจจัยที่ส่งผลต่อการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบ ผู้วิจัยได้ดัดแปลงจากงานวิจัยที่เกี่ยวข้องหลายฉบับ เช่น Sumartono et al. (2022) และ Murtadha (2018) ให้สอดคล้องกับบริบทของผู้ตรวจสอบภาครัฐไทย และนำไปทดลองใช้กับกลุ่มตัวอย่าง 30 คน ผลการทดลองใช้พบว่า แบบสอบถามมีค่าความเชื่อมั่น (Cronbach’s alpha) เท่ากับ 0.836 ซึ่งอยู่ในระดับที่เหมาะสม แบบสอบถามประกอบด้วย 7 ปัจจัย ได้แก่ ปัจจัยด้านความซับซ้อนของงาน 4 ข้อ ด้านประสบการณ์ของผู้ตรวจสอบ 4 ข้อ ด้านความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบ 4 ข้อ ด้านการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ 4 ข้อ ด้านสถานการณ์การตรวจสอบ 4 ข้อ ด้านการใช้เทคโนโลยีของผู้ตรวจสอบ 4 ข้อ และด้านการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบ 5 ข้อ รวมทั้งหมด 29 ข้อ ซึ่งแต่ละปัจจัยคำถามเป็นลักษณะปลายปิด แบบมาตราส่วนประมาณค่า (Likert scale) 5 ระดับ ดังนี้ 5 = เห็นด้วยมากที่สุด 4 = เห็นด้วยมาก 3 = เห็นด้วยปานกลาง 2 = เห็นด้วยน้อย และ 1 = เห็นด้วยน้อยที่สุด

ส่วนที่ 3 ความคิดเห็น/ข้อเสนอแนะอื่น ๆ ในงานการตรวจสอบ เป็นคำถามลักษณะปลายเปิด เพื่อให้ผู้ตอบแบบสอบถามแสดงความคิดเห็นอื่น ๆ ได้

3. การเก็บรวบรวมข้อมูล

การวิจัยครั้งนี้ได้ดำเนินการตามแนวทางจริยธรรมการวิจัยในมนุษย์ โดยยึดหลักความเคารพในบุคคล หลักการให้ประโยชน์ ไม่ก่อให้เกิดอันตราย และหลักความยุติธรรม ข้อมูลที่ใช้ในการวิจัยแบ่งเป็นข้อมูลปฐมภูมิและข้อมูลทุติยภูมิ โดยข้อมูลปฐมภูมิได้จากแบบสอบถามออนไลน์ผ่านแพลตฟอร์ม Google Form ที่จัดส่งให้กับกลุ่มตัวอย่างผู้ปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน เพื่อเก็บข้อมูลเกี่ยวกับปัจจัยที่ส่งผลต่อการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบ โดยใช้เวลาตอบแบบสอบถามประมาณ 15–20 นาที ส่วนข้อมูลทุติยภูมิได้จากการรวบรวมเอกสาร งานวิจัย และทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง ผลข้อมูลทั้งหมดนำมาวิเคราะห์ด้วยสถิติเชิงพรรณนาและสถิติเชิงอนุมาน เพื่ออธิบายและทดสอบสมมติฐานการวิจัยต่อไป

4. การวิเคราะห์ข้อมูล

การวิเคราะห์ข้อมูลใช้โปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติในการวิเคราะห์ข้อมูล เพื่ออธิบายลักษณะทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม และทดสอบสมมติฐานการวิจัย โดยแบ่งการวิเคราะห์ออกเป็น 2 ส่วน ดังนี้

4.1 การวิเคราะห์เชิงพรรณนา (descriptive statistics) ใช้เพื่ออธิบายลักษณะทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ได้แก่ เพศ อายุ วุฒิการศึกษา ตำแหน่งงาน ลักษณะการปฏิบัติงานตรวจสอบในสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ประสบการณ์ทำงานตรวจสอบ และใบประกอบวิชาชีพ โดยนำเสนอผลในรูปของ จำนวนผู้ตอบ (respondents) และร้อยละ (percentage)

4.2 การวิเคราะห์เชิงอนุมาน (inferential statistics) ใช้เพื่อทดสอบสมมติฐานของการวิจัย โดยตรวจสอบสมมติฐานเบื้องต้นของการถดถอยพหุคูณ วิเคราะห์ความแตกต่างของกลุ่มตัวอย่างที่มีผลต่อการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบด้วยสถิติ t-test และ ANOVA และทดสอบอิทธิพลของตัวแปรอิสระต่อการใช้ดุลยพินิจด้วยการวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุคูณ (multiple regression analysis)

ผลการวิจัย

การวิเคราะห์ข้อมูลลักษณะทางประชากรศาสตร์ของผู้ตอบแบบสอบถามจำนวน 304 คน ซึ่งได้จากกรอบแนวคิดงานวิจัย จำแนกตาม เพศ อายุ วุฒิการศึกษา ตำแหน่งงาน ลักษณะการปฏิบัติงานตรวจสอบ ประสบการณ์ทำงานตรวจสอบ และการมีใบประกอบวิชาชีพ โดยใช้การวิเคราะห์สถิติเชิงพรรณนา พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง จำนวน 239 คน คิดเป็นร้อยละ 78.62 อายุของผู้ตอบอยู่ระหว่าง 24–60 ปี โดยมีอายุเฉลี่ยประมาณ 37 ปี ซึ่งอยู่ในช่วงวัยทำงานตอนกลาง ด้านประสบการณ์การทำงานตรวจสอบพบว่ามีค่าต่ำสุด 1 ปี สูงสุด 36 ปี และเฉลี่ยประมาณ 9 ปี โดยกลุ่มที่มีประสบการณ์ 1–14 ปี มีสัดส่วนสูงสุดคิดเป็นร้อยละ 85.86 ในด้านการศึกษา ส่วนใหญ่สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาโท จำนวน 178 คน คิดเป็นร้อยละ 58.55 ด้านตำแหน่งงาน พบว่าส่วนใหญ่ดำรงตำแหน่งวิชาการระดับปฏิบัติการ จำนวน 137 คน คิดเป็นร้อยละ 45.07 ด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบส่วนใหญ่ปฏิบัติงานตรวจสอบการเงินจำนวน 186 คน คิดเป็นร้อยละ 61.19 และไม่มีใบอนุญาตประกอบวิชาชีพ จำนวน 295 คน คิดเป็นร้อยละ 97.04

ผลการทดสอบความเที่ยงตรงของเครื่องมือ (validity) และความน่าเชื่อถือของเครื่องมือ (reliability) พบว่า ข้อมูลมีความเหมาะสมต่อการวิเคราะห์องค์ประกอบ โดยใช้การวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงสำรวจ (Exploratory Factor Analysis: EFA) ด้วยวิธีการสกัดองค์ประกอบหลัก (Principal Component Analysis: PCA) และการหมุนแกนแบบ Varimax ผลการทดสอบเบื้องต้นพบว่า มีบางตัวแปรไม่ผ่านเกณฑ์การวิเคราะห์ จึงได้ปรับปรุงแบบสอบถามโดยตัดตัวแปรที่ไม่ผ่านเกณฑ์ออก จากนั้นทำการวิเคราะห์ซ้ำ พบว่า ค่า KMO เท่ากับ 0.707 และค่า Bartlett’s test มีนัยสำคัญทางสถิติ แสดงว่า ข้อมูลมีความสัมพันธ์เพียงพอสำหรับการวิเคราะห์องค์ประกอบ โดยพิจารณาเฉพาะปัจจัยที่มีค่า Eigenvalue มากกว่า 1.0 และค่าน้ำหนักองค์ประกอบ (factor loading) ตั้งแต่ 0.40 ทั้งนี้ เครื่องมือมีค่าความน่าเชื่อถือโดยรวมค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Cronbach’s alpha) เท่ากับ 0.785 สูงกว่าเกณฑ์มาตรฐาน 0.70 (Nunnally, 1978) แสดงว่าเครื่องมือมีความเที่ยงตรงและความน่าเชื่อถือเหมาะสมต่อการนำไปใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติต่อไป

ผลการตรวจสอบสมมติฐานเบื้องต้นของการวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ พบว่า ข้อมูลเป็นไปตามสมมติฐานทางสถิติ โดยเศษที่เหลือมีการแจกแจงปกติ (normality) ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระและตัวแปรตามมีลักษณะเป็นเชิงเส้นตรง (linearity) และมีความแปรปรวนสม่ำเสมอ (homoscedasticity) ค่าเศษที่เหลือมีความเป็นอิสระต่อกัน (independence of residuals) โดยมีค่า Durbin–Watson อยู่ระหว่าง 1.50–2.50 ซึ่งเป็นไปตามเกณฑ์ สำหรับการตรวจสอบภาวะร่วมเส้นตรงพหุคูณ (multicollinearity) พบว่า ค่าความสัมพันธ์ของเพียร์สัน (Pearson’s correlation) ระหว่างตัวแปรอิสระไม่เกิน 0.75 ค่า Tolerance มากกว่า 0.20 ค่า Variance Inflation Factor (VIF) ไม่เกิน 5 ค่า condition index ไม่เกิน 30 และค่า variance proportions ไม่เกิน 0.90 แสดงว่า ข้อมูลไม่พบปัญหาภาวะร่วมเส้นตรงพหุคูณ (multicollinearity) และมีความเหมาะสมสำหรับการวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณในขั้นตอนต่อไป

จากการวิเคราะห์ความแตกต่างของลักษณะกลุ่มตัวอย่างที่มีผลต่อการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบ โดยใช้ independent samples t-test และ one-way ANOVA ผลการวิเคราะห์มีรายละเอียดดังนี้

ตารางที่ 1 ผลการวิเคราะห์ independent samples t-test และ one-way ANOVA

ตัวแปร	สถิติที่ใช้	Sig.
เพศ	t-test	0.844
ใบประกอบวิชาชีพ	t-test	0.039
อายุ	ANOVA	0.358
ระดับการศึกษา	ANOVA	0.374
ตำแหน่งงาน	ANOVA	0.402
ลักษณะการปฏิบัติงาน	ANOVA	0.036
ประสบการณ์ทำงาน	ANOVA	0.010

จากตารางที่ 1 พบว่า เพศ อายุ ระดับการศึกษา และตำแหน่งงานที่แตกต่างกันให้ผลต่อการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบที่ไม่แตกต่างกัน ในขณะที่การมีใบประกอบวิชาชีพ ลักษณะการปฏิบัติงานตรวจสอบ และประสบการณ์การทำงาน ที่แตกต่างกัน มีผลต่อการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบที่แตกต่างกัน

จากการวิเคราะห์ความสัมพันธ์โดยใช้การถดถอยเชิงพหุคูณ เพื่อศึกษาปัจจัยที่ส่งผลต่อการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน จากกลุ่มตัวอย่างจำนวน 304 คน ที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05 ผลการวิเคราะห์มีรายละเอียดดังนี้

ตารางที่ 2 ตัวแบบจากการวิเคราะห์การถดถอย (model summary)

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	0.520	0.270	0.257	0.381

จากตารางที่ 2 พบว่า มีค่าสัมประสิทธิ์การกำหนด (R Square) มีค่าเท่ากับ 0.270 แสดงว่าตัวแปรอิสระทั้ง 6 ปัจจัย สามารถอธิบายความแปรปรวนของการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบได้ร้อยละ 27.00 และส่วนที่เหลือร้อยละ 73.00 เป็นผลจากตัวแปรอื่นนอกเหนือจากแบบจำลอง

ตารางที่ 3 ผลการวิเคราะห์การถดถอยเชิงเส้นของตัวแบบ (ANOVA)

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	17.591	6	2.932	20.186	0.000
	Residual	47.492	327	0.145		
	Total	65.083	333			

จากตารางที่ 3 พบว่า ค่า Sig. ของสถิติ F-test มีค่าเท่ากับ 0.000 ซึ่งมีค่าน้อยกว่าระดับนัยสำคัญที่กำหนดไว้ที่ 0.05 แสดงว่า ปัจจัยที่ทำการศึกษาหรือตัวแปรอิสระอย่างน้อย 1 ตัวสามารถอธิบายการเปลี่ยนแปลงของการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบได้อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

ตารางที่ 4 ผลการวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุคูณ

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	0.815	0.414		1.971	0.050
ความซับซ้อนของงาน (TC)	0.158	0.043	0.186	3.680	0.000*
ประสบการณ์ของผู้ตรวจสอบ (AE)	0.117	0.061	0.099	1.922	0.055
ความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบ (AI)	0.113	0.059	0.094	1.914	0.057
การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (PS)	0.377	0.065	0.314	5.769	0.000*
สถานการณ์การตรวจสอบ (AS)	0.165	0.068	0.134	2.434	0.015*
การใช้เทคโนโลยีของผู้ตรวจสอบ (AT)	-0.158	0.064	-0.123	-2.454	0.015*

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4 พบว่า ปัจจัยที่ส่งผลต่อการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ โดยมีค่า Sig. น้อยกว่า 0.05 มีจำนวน 4 ปัจจัย ได้แก่ ความซับซ้อนของงาน การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ สถานการณ์การตรวจสอบ และการใช้เทคโนโลยีของผู้ตรวจสอบ ในขณะที่ปัจจัยด้านประสบการณ์ของผู้ตรวจสอบ และความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบ มีค่า Sig. มากกว่า 0.05 แสดงว่า ทั้ง 2 ปัจจัยไม่ส่งผลกระทบต่อการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

การอภิปรายผล

จากการวิเคราะห์ข้อมูลลักษณะทางประชากรศาสตร์ของกลุ่มตัวอย่างด้วย independent samples t-test และ one-way ANOVA พบว่า เพศ อายุ ระดับการศึกษา และตำแหน่งงาน ที่แตกต่างกันให้ผลต่อการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบที่ไม่แตกต่างกัน ในขณะที่การมีใบประกอบวิชาชีพ ลักษณะการปฏิบัติงานตรวจสอบ และประสบการณ์การทำงาน ที่แตกต่างกันมีผลต่อการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบที่แตกต่างกัน แม้ผล ANOVA จะพบความแตกต่างด้านประสบการณ์ แต่ผลการวิเคราะห์การถดถอยพบว่า เมื่อพิจารณาร่วมกับปัจจัยอื่น ประสบการณ์ไม่ส่งผลต่อการใช้ดุลยพินิจอย่างมีนัยสำคัญ สะท้อนลักษณะงานตรวจสอบภาครัฐที่มีขั้นตอนและมาตรฐานเดียวกันอาจลดทอนบทบาทของความแตกต่างด้านประสบการณ์ในแบบจำลองรวม

ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบ จากผลการวิเคราะห์ปัจจัย (factor analysis) สามารถจัดกลุ่มปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบได้ 6 ปัจจัย ได้แก่ ความซับซ้อนของงาน การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ สถานการณ์การตรวจสอบ การใช้เทคโนโลยีของผู้ตรวจสอบ ประสบการณ์ของผู้ตรวจสอบ และความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบ จากนั้นได้นำมาวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติโดยใช้การวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุคูณที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 พบว่า มีเพียง 4 ปัจจัยที่ส่งผลต่อการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบ ได้แก่ ความซับซ้อนของงาน การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ สถานการณ์การตรวจสอบ และการใช้เทคโนโลยีของผู้ตรวจสอบ ขณะที่ปัจจัยด้านประสบการณ์การตรวจสอบและความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี พบว่าไม่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบ มีรายละเอียด ดังนี้

1. ความซับซ้อนของงานเป็นลักษณะงานที่ไม่มีโครงสร้าง มีความคลุมเครือ และต้องอาศัยทักษะทางปัญญาและการแก้ปัญหามากกว่างานที่มีโครงสร้างชัดเจน (Sari, 2016) งานที่มีความซับซ้อนมักเกี่ยวข้องกับข้อมูลจำนวนมาก

และกระบวนการทำงานที่หลากหลาย ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีต้องใช้ความสามารถในการคิดวิเคราะห์อย่างรอบคอบ เพื่อหลีกเลี่ยงความผิดพลาดในการตัดสินใจ (Ismunawan & Triyanto, 2020) ผลการทดสอบสมติฐานในการวิจัยพบว่า ความซับซ้อนของงานส่งผลกระทบเชิงบวกต่อการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบ ซึ่งสะท้อนว่าผู้ตรวจสอบที่ต้องเผชิญกับงานที่มีความซับซ้อนจะต้องใช้กระบวนการคิดวิเคราะห์และวิจารณญาณทางวิชาชีพมากขึ้นเพื่อให้สามารถปฏิบัติงานได้อย่างถูกต้องและรอบคอบ ผลลัพธ์ดังกล่าวสอดคล้องกับงานวิจัยของ Azizah & Pratono (2020) ที่พบว่า ความซับซ้อนของงานส่งผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบ อย่างไรก็ตาม ผลการศึกษาของ Aida (2021) กลับพบว่า ความซับซ้อนของงานมีผลเชิงลบต่อการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบ และงานวิจัยของ Putri et al. (2021) พบว่า ความซับซ้อนของงานไม่มีผลต่อการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบ ความแตกต่างของผลการวิจัยอาจเกิดจากบริบทและกลุ่มตัวอย่างที่ไม่เหมือนกัน งานวิจัยนี้ศึกษาผู้ตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินไทย ขณะที่ Aida (2021) และ Putri et al. (2021) ศึกษาผู้สอบบัญชีภายนอกซึ่งมีโครงสร้างองค์กรและระบบควบคุมภายในต่างกัน หากองค์กรมีแนวทางการทำงานชัดเจน ความซับซ้อนของงานอาจไม่เป็นปัจจัยสำคัญต่อการใช้ดุลยพินิจ นอกจากนี้ยังแตกต่างจากงานของ Sumartono et al. (2022) ที่พบว่าความซับซ้อนของงานไม่ส่งผลต่อการใช้ดุลยพินิจ ซึ่งอาจมาจากความแตกต่างของบริบท วัฒนธรรมการทำงานของหน่วยงานตรวจเงินแผ่นดินในแต่ละประเทศ ทำให้ผลลัพธ์ที่ได้สะท้อนถึงลักษณะงาน การปฏิบัติงาน และวัฒนธรรมองค์กรที่ไม่เหมือนกัน

2. การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ มาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 220 กำหนดให้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเป็นทัศนคติที่สะท้อนถึงการตั้งคำถามและการตื่นตัวต่อสถานการณ์ที่อาจบ่งชี้ถึงความเสี่ยงของการทุจริตหรือความผิดพลาด ซึ่งเป็นองค์ประกอบสำคัญของกระบวนการตรวจสอบบัญชี (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2566) แนวคิดนี้ได้รับการสนับสนุนโดย Kadous & Zhou (2019) ที่กล่าวว่าการประมวลผลทางความคิดที่มีคุณภาพช่วยเพิ่มการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ขณะที่ Monica (2018) อธิบายว่า ผู้สอบบัญชีที่มีทัศนคติสงสัยเชิงวิชาชีพจะไม่เพียงรับฟังคำอธิบายของลูกค้า แต่จะพยายามหาหลักฐานและการยืนยันเพิ่มเติมอย่างมีวิจารณญาณเพื่อสร้างความเชื่อมั่นที่เหมาะสม การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเป็นปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพของดุลยพินิจ เนื่องจากช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถประเมินความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐานได้อย่างรอบคอบ ผลการทดสอบสมติฐานในการวิจัยพบว่า การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพส่งผลกระทบเชิงบวกต่อการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบ แสดงให้เห็นว่า หากมีการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพมากขึ้น จะส่งผลให้สามารถใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบได้ดีขึ้น สอดคล้องกับผลการศึกษาของ Sumartono et al. (2022) ที่พบว่า ความสงสัยเชิงวิชาชีพมีอิทธิพลเชิงบวกต่อการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบ รวมทั้งสอดคล้องกับงานของ Pratiwi & Pratiwi (2020) และ Budiadnyani & Dewi (2024) ซึ่งยืนยันในทิศทางเดียวกันว่า การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพช่วยเพิ่มคุณภาพของการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบและมีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ อย่างไรก็ตาม Bahri (2018) กลับพบว่า การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพไม่มีอิทธิพลต่อการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบ ซึ่งความแตกต่างดังกล่าวอาจอธิบายได้จากกลุ่มตัวอย่างที่เป็นผู้สอบบัญชีภายนอกของอินโดนีเซีย ที่มีขนาดสำนักงาน ประเภทลูกค้า ช่วงเวลาทำงาน ความเที่ยงตรงและความเชื่อถือได้ของเครื่องมือวัดที่ใช้อาจแตกต่างกัน

3. สถานการณ์การตรวจสอบ ตามทฤษฎีการอ้างเหตุ (attribution theory) พฤติกรรมของบุคคลได้รับอิทธิพลจากทั้งปัจจัยภายในและภายนอก โดยสถานการณ์การตรวจสอบเป็นปัจจัยภายนอกที่อาจมีผลต่อการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบ พฤติกรรมที่เกิดจากปัจจัยภายนอกมักถูกมองว่าเป็นผลมาจากแรงกดดันหรือการบังคับให้ต้องปฏิบัติตามสถานการณ์นั้น ๆ (Heider, 1958) โดย Winantyadi & Waluyo (2014) กล่าวว่า สถานการณ์การตรวจสอบสะท้อนระดับความเสี่ยงที่ลูกค้าต้องเผชิญ ซึ่งจะผลักดันให้ผู้สอบบัญชีเพิ่มความรอบคอบในการตรวจสอบ เพื่อให้ได้หลักฐานและข้อมูลที่เพียงพอจะช่วยให้ผู้ตรวจสอบสามารถตัดสินใจอย่างถูกต้อง ผลการทดสอบสมมติฐานในการวิจัย พบว่า สถานการณ์การตรวจสอบส่งผลกระทบ

เชิงบวกต่อการใช้ดุลยพินิจในการการตรวจสอบ แสดงให้เห็นว่า ถ้ามีสถานการณ์การตรวจสอบที่มีความเสี่ยงเพิ่มขึ้น จะส่งผลให้มีการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบมากขึ้น สอดคล้องกับงานวิจัยของ Irawati & Solikhah (2018) ที่ได้ทำการศึกษาแล้วพบว่า สถานการณ์การตรวจสอบส่งผลเชิงบวกและมีนัยสำคัญต่อการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบ อย่างไรก็ตาม Kushasyandita & Januarti (2012) พบว่า สถานการณ์การตรวจสอบส่งผลเชิงบวกแต่ไม่ส่งผลทางตรงอย่างมีนัยสำคัญต่อความถูกต้องในการแสดงความเห็นจากการตรวจสอบ

4. การใช้เทคโนโลยีของผู้ตรวจสอบ การนำเทคโนโลยีมาประยุกต์ใช้ในการตรวจสอบบัญชีเป็นปัจจัยสำคัญที่ช่วยเพิ่มประสิทธิภาพของการปฏิบัติงานตรวจสอบทั้งในด้านความแม่นยำ ความรวดเร็ว และความครบถ้วน อีกทั้งช่วยลดอคติของผู้สอบบัญชี ทำให้กระบวนการตรวจสอบเป็นไปตามมาตรฐานและสร้างความเชื่อมั่นต่อกระบวนการตรวจสอบโดยรวม อย่างไรก็ตาม ยังมีข้อจำกัดด้านต้นทุน ความเชี่ยวชาญเฉพาะทาง และการเปลี่ยนแปลงเทคโนโลยีที่รวดเร็ว (โชติพัฒน์ จักรสมศักดิ์, 2562) โดยแดน กุลรูป และคณะ (2566) ได้กล่าวว่า ผู้สอบบัญชีที่มีสมรรถนะทางเทคโนโลยีดิจิทัล ทั้งด้านความรู้ความเข้าใจในการประยุกต์ใช้และคุณลักษณะส่วนบุคคล จะสามารถยกระดับคุณภาพและประสิทธิผลของการตรวจสอบและสร้างความเชื่อมั่นต่อผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีได้มากยิ่งขึ้น โดยเฉพาะเมื่อผนวกกับการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชี จะช่วยเพิ่มประสิทธิผลของกระบวนการสอบบัญชี ผลการทดสอบสมมติฐานในการวิจัยพบว่า การใช้เทคโนโลยีของผู้ตรวจสอบส่งผลกระทบเชิงลบต่อการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบ แสดงให้เห็นว่า ผู้สอบบัญชีที่มีการนำเทคโนโลยีมาใช้มากขึ้นจะสามารถใช้ดุลยพินิจได้อย่างน่าเชื่อถือและมีประสิทธิภาพมากขึ้น ผลการวิจัยนี้สอดคล้องกับงานวิจัยของ Barr-Pulliam et al. (2024) ได้ทบทวนวรรณกรรมด้านการตรวจสอบและบ่งชี้ว่า มาตรฐานการตรวจสอบแบบอิงหลักการร่วมกับการใช้เทคโนโลยีสามารถส่งผลต่อกระบวนการรวบรวมและประเมินหลักฐานได้ดียิ่งขึ้น แม้จะเตือนถึงความเสี่ยงของอคติจากการใช้เทคโนโลยีการตรวจสอบที่อาจกระทบต่อการใช้ดุลยพินิจ นอกจากนี้ Sihombing et al. (2023) แสดงหลักฐานเชิงประจักษ์ว่า การประยุกต์ใช้ข้อมูลขนาดใหญ่และการวิเคราะห์ข้อมูลส่งผลต่อการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบในขั้นวางแผนตรวจสอบ ซึ่งสะท้อนให้เห็นว่าการใช้เทคโนโลยีมีบทบาทโดยตรงต่อคุณภาพของการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบ ขณะเดียวกัน Barr-Pulliam et al. (2024) ได้เน้นย้ำว่า International Auditing & Assurance Standards Board (IAASB) ควรพิจารณาแนวทางเพื่อลดอคติที่เกิดจากการใช้เทคโนโลยี เพื่อรักษาการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ และคุณภาพของการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบ ดังนั้น ผลการวิจัยครั้งนี้พบว่า การใช้เทคโนโลยีของผู้สอบบัญชีส่งผลต่อการลดลงของการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบ ซึ่งสอดคล้องกับข้อกังวลของ Barr-Pulliam et al. (2024) ที่เตือนถึงความเสี่ยงจากอคติหรือการพึ่งพาเทคโนโลยีที่อาจบั่นทอนการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชี

5. ประสบการณ์ของผู้ตรวจสอบ ผลการทดสอบสมมติฐานในการวิจัย พบว่า ประสบการณ์ของผู้ตรวจสอบไม่ส่งผลต่อการใช้ดุลยพินิจในการการตรวจสอบ ซึ่งแตกต่างจากงานวิจัยของ Aida (2021), Putri et al. (2021) และ Widyakusuma et al. (2019) ที่พบผลเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญ แต่สอดคล้องกับ Sumartono et al. (2022) ที่ศึกษาผู้ตรวจสอบของภาครัฐของอินโดนีเซีย ซึ่งทำงานภายใต้กฎหมาย มาตรฐาน และคู่มือที่เป็นแนวปฏิบัติเดียวกัน ทำให้ระดับประสบการณ์ไม่ก่อให้เกิดความแตกต่างในการใช้ดุลยพินิจอย่างชัดเจน บริบทของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินไทยที่มีกลไกกำกับดูแลและขั้นตอนตรวจสอบที่มีความเป็นทางการจึงอาจทำให้ความแตกต่างด้านประสบการณ์ไม่สะท้อนออกมาในเชิงสถิติอย่างมีนัยสำคัญเช่นเดียวกัน

6. ความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบ พบว่า ความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบไม่ส่งผลต่อการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบ ซึ่งสอดคล้องกับ Sumartono et al. (2022) และ Susandya (2020) ที่รายงานว่าความเป็นอิสระไม่มีอิทธิพลต่อดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีภาครัฐ แตกต่างจากงานวิจัยของ Sitanggang (2020) และ Pratama et al. (2018) ที่พบว่า ความเป็นอิสระและจรรยาบรรณวิชาชีพ (professional ethics) ส่งผลอย่างมีนัยสำคัญต่อดุลยพินิจในการตรวจสอบ สาเหตุหนึ่งอาจมาจาก

ระดับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีภาครัฐที่มีความใกล้เคียงกันสูง และถูกกำหนดไว้เป็นมาตรฐานตามกฎหมายและจรรยาบรรณวิชาชีพ อีกทั้งการมีกลไกกำกับดูแลภายในที่ชัดเจนยังช่วยจำกัดความแตกต่างด้านพฤติกรรม ทำให้ความแปรปรวนของตัวแปรต่ำจนไม่ปรากฏอิทธิพลในเชิงสถิติ

สรุปการอภิปรายผลการวิจัยพบว่า การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพมีอิทธิพลเชิงบวกและมีอิทธิพลสูงที่สุดต่อการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบ รองลงมาคือ ความซับซ้อนของงานและสถานการณ์การตรวจสอบ ขณะที่การใช้เทคโนโลยีของผู้ตรวจสอบให้ผลเชิงลบ และประสบการณ์รวมถึงความเป็นอิสระไม่ส่งผลอย่างมีนัยสำคัญ ผลลัพธ์ดังกล่าวสอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชีที่เน้นย้ำทัศนคติการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพที่เป็นหัวใจของคุณภาพการตรวจสอบ และสนับสนุนแนวคิดตามทฤษฎีตัวแทน (agency theory) และทฤษฎีสุนัขเฝ้ายาม (watchdog theory) ซึ่งมองบทบาทผู้ตรวจสอบในบทบาทกลไกถ่วงดุลท่ามกลางความไม่สมดุลของข้อมูล ความซับซ้อนของงานและสถานการณ์การตรวจสอบที่มีความเสี่ยงสูงยังผลักดันให้ผู้ตรวจสอบเพิ่มความรอบคอบ การประเมินความเสี่ยง การสืบค้น และรวบรวมหลักฐานเพิ่มเติม ซึ่งอธิบายได้ด้วยทฤษฎีการอ้างเหตุว่าปัจจัยภายนอกสามารถกระตุ้นพฤติกรรมการพิจารณาอย่างรอบคอบมากขึ้น อย่างไรก็ดี ผลเชิงลบของการใช้เทคโนโลยีสะท้อนความเสี่ยงจากการพึ่งพาเครื่องมือมากเกินไป เช่น อคติจากการพึ่งพาเครื่องมืออัตโนมัติ (automation bias) และอคติจากการยึดติดกับข้อมูลตั้งต้น (anchoring bias) ในบริบทที่ทักษะดิจิทัล กระบวนการทำงานและคุณภาพข้อมูลระหว่างหน่วยงานยังอยู่ระยะเปลี่ยนผ่าน แม้เทคโนโลยีอาจเพิ่มประสิทธิภาพในการประมวลผลข้อมูล แต่อาจลดการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพได้ในบางช่วงของกระบวนการตรวจสอบ ขณะที่การไม่พบอิทธิพลของประสบการณ์และความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบอาจเกิดจากข้อจำกัดการกระจายตัวของกลุ่มตัวอย่างที่มีประสบการณ์ใกล้เคียงกัน ประกอบกับโครงสร้างการทำงานของราชการที่มีคู่มือในการปฏิบัติงาน และการทบทวนหลายชั้นของหน่วยงานภาครัฐ ซึ่งลดความแตกต่างเชิงบุคคลให้แคบลง โดยภาพรวมสามารถสรุปได้ว่า ปัจจัยเชิงทัศนคติและบริบทงานมีน้ำหนักอธิบายการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบมากกว่าคุณลักษณะพื้นฐานของผู้ตรวจสอบ และให้บทเรียนเชิงปฏิบัติว่า การพัฒนาศักยภาพด้านการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ควบคู่การออกแบบการใช้เทคโนโลยีที่มีกลไกลดอคติและการฝึกทักษะตีความ เป็นกลไกสำคัญต่อการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบในบริบทการตรวจสอบภาครัฐในไทย

องค์ความรู้ใหม่

งานวิจัยนี้ได้สร้างองค์ความรู้ใหม่เกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบของหน่วยงานภาครัฐ โดยพบว่า การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ เป็นปัจจัยที่ส่งผลเชิงบวกและมีอิทธิพลสูงสุดต่อการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบ รองลงมาคือ ความซับซ้อนของงาน และสถานการณ์การตรวจสอบ ซึ่งกระตุ้นให้ผู้ตรวจสอบใช้ความรอบคอบและประเมินความเสี่ยงอย่างเป็นระบบ ขณะที่การใช้เทคโนโลยีในการตรวจสอบ แม้ช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการทำงาน แต่หากขาดทักษะดิจิทัลและการควบคุมอคติ อาจส่งผลเชิงลบต่อการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบ

องค์ความรู้นี้สนับสนุนแนวคิดตามทฤษฎีตัวแทน (agency theory) และทฤษฎีสุนัขเฝ้ายาม (watchdog theory) ที่มองผู้ตรวจสอบในฐานะกลไกสำคัญในการถ่วงดุลและสร้างความโปร่งใสต่อข้อมูลของผู้ถูกตรวจสอบ อีกทั้งยังขยายขอบเขตของทฤษฎีการอ้างเหตุ (attribution theory) โดยชี้ให้เห็นว่า ปัจจัยภายนอก เช่น สถานการณ์และบริบทงาน สามารถกระตุ้นพฤติกรรมการตัดสินใจเชิงรอบคอบของผู้ตรวจสอบได้อย่างมีนัยสำคัญ ในเชิงปฏิบัติงานวิจัยนี้เสนอแนวทางการพัฒนาองค์ความรู้และทักษะของผู้ตรวจสอบให้สอดคล้องกับบริบทเทคโนโลยีและการกำกับดูแลภาครัฐ โดยเน้นการเสริมสร้างทัศนคติสงสัยเชิงวิชาชีพ (professional skepticism) การออกแบบการใช้เทคโนโลยีที่มีกลไกลดอคติ และการฝึกทักษะการตีความและใช้ดุลยพินิจอย่างมีประสิทธิภาพ องค์ความรู้นี้สามารถนำไปประยุกต์ใช้เพื่อยกระดับระบบการตรวจสอบภาครัฐให้มีความโปร่งใสและตรวจสอบได้

ข้อเสนอแนะ

1. ข้อเสนอแนะในการนำผลการวิจัยไปใช้

1.1 ควรส่งเสริมการพัฒนาทัศนคติการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพผ่านการอบรมเชิงปฏิบัติการและกรณีศึกษาจริง เพื่อยกระดับการใช้ดุลยพินิจอย่างรอบคอบและสอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชี

1.2 ส่งเสริมการจัดอบรม เพื่อพัฒนาทักษะการใช้เทคโนโลยีการตรวจสอบสมัยใหม่ เช่น การวิเคราะห์ข้อมูลการตรวจสอบ (audit analytics) และการนำเสนอข้อมูลด้วยภาพ (data visualization) ให้ผู้ตรวจสอบสามารถวิเคราะห์ข้อมูลได้แม่นยำ และลดความเสี่ยงจากอคติในการตัดสินใจ

1.3 ควรปรับปรุงกระบวนการตรวจสอบให้เหมาะสมกับระดับความซับซ้อนและสถานการณ์ของงาน โดยจัดสรรทรัพยากรและวางแผนงานให้สอดคล้องกับภารกิจของแต่ละหน่วยตรวจสอบ

1.4 สนับสนุนการพัฒนาและบูรณาการเทคโนโลยีปัญญาประดิษฐ์ (Artificial Intelligence: AI) เข้าสู่กระบวนการตรวจสอบ เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการวิเคราะห์ข้อมูลและสร้างฐานความรู้สนับสนุนการใช้ดุลยพินิจของผู้ตรวจสอบในอนาคต

1.5 ควรพัฒนาคู่มือและแนวปฏิบัติงาน เพื่อลดความซับซ้อนของงาน ซึ่งเป็นปัจจัยที่มีค่าเฉลี่ยต่ำที่สุดและอาจส่งผลต่อคุณภาพการใช้ดุลยพินิจของผู้ตรวจสอบ

2. ข้อเสนอแนะในการวิจัยครั้งต่อไป

2.1 งานวิจัยนี้สำรวจเฉพาะผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบในสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินที่สังกัดสำนักตรวจเงินแผ่นดินที่ 1 – 22 ภายในกรุงเทพมหานครเท่านั้น จึงอาจจะไม่สะท้อนภาพรวมของผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบในสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินทั่วประเทศ

2.2 งานวิจัยนี้มุ่งศึกษาการใช้ดุลยพินิจเฉพาะในส่วนของการตรวจสอบการเงินและการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย ดังนั้น ควรขยายขอบเขตการศึกษาไปสู่การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และการตรวจสอบประสิทธิภาพการดำเนินงานเพื่อให้เข้าใจปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการใช้ดุลยพินิจในมิติต่าง ๆ อย่างครอบคลุมมากขึ้น

2.3 ควรศึกษาปัจจัยด้านพฤติกรรม การกำกับดูแลเทคโนโลยี และจริยธรรมในการตรวจสอบ เพื่อให้ได้แนวคิดที่เหมาะสมต่อการพัฒนาทักษะการใช้ดุลยพินิจของผู้ตรวจสอบภาครัฐไทยในยุคดิจิทัล และรองรับการเปลี่ยนแปลงของการทำงานในอนาคตอย่างยั่งยืน

เอกสารอ้างอิง

กนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินิทธิ์. (2564). *ปัจจัยด้านองค์กรและการยอมรับนวัตกรรมด้านเทคโนโลยีที่มีต่อความสำเร็จในการใช้ระบบสารสนเทศในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต*. รายงานการวิจัย. มหาวิทยาลัยศรีปทุม.

โชติพัฒน์ จักรสมศักดิ์. (2562). *เทคโนโลยีในการตรวจสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางและขนาดเล็กที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย*. การค้นคว้าอิสระบัญชีมหาบัณฑิต สาขาวิชาบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

แดน กุลรูป, ปริยนุช ปัญญา, จตุรภัทร วงศ์สิริสถาพร, ฐิฏิกานต์ สุริยะสาร และสุพรรณี คำวาส. (2566). ผลกระทบของสมรรถนะทางเทคโนโลยีดิจิทัลและการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพที่มีต่อประสิทธิผลของกระบวนการสอบบัญชี: หลักฐานจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. *วารสารบัญชีปริทัศน์ มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงราย, 8*(2), 129–141.

รุ่งทิพย์ เหลืองประสาทพร. (2564). *คุณลักษณะ ความรู้ และความสามารถที่เหมาะสม สำหรับผู้สอบบัญชีภาครัฐ*. การค้นคว้าอิสระบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2555). *มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชี รับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี*. สืบค้น 5 ตุลาคม 2567 จาก https://acpro-std.tfac.or.th/%20test_std/uploads/files/TSA/2565_TSA315(Revised).pdf.

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2565*). มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระคัญ โดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อม.* สืบค้น 5 ตุลาคม 2567 จาก https://acpro-std.tfac.or.th/ test_std/uploads/files/TSA/2565_TSA315(Revised).pdf.

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2566). *มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) การบริหารคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน*. สืบค้น 5 ตุลาคม 2567 จาก https://acprostd.tfac.or.th/ test_std/uploads/files/TSA /2566_TSA220.pdf.

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2567). *คู่มือประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี*. สืบค้น 9 ตุลาคม 2567 จาก https://tools.tfac.or.th/e-downloads/guest/index.php?id=334.

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน. (2567). *รายงานผลการปฏิบัติงานของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2566*. สืบค้น 1 ตุลาคม 2567 จาก www.audit.go.th/th/report/audit.

อันวาร์ ฮะซานี. (2563). *การเลือกใช้เอกสารเพื่อการประเมินความเสี่ยงและการเลือกใช้วิธีการตรวจสอบ: กรณีศึกษาสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ส่วนกลาง*. การค้นคว้าอิสระบัญชีมหาบัณฑิต สาขาวิชาบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

อานนท์ หย่องฮวย และอานนท์ ทับเที่ยง. (2562). ปัจจัยที่มีผลต่อการยอมรับการเชื่อมโยงข้อมูลระหว่างหน่วยงานภาครัฐและภาคธุรกิจ. *Engineering Transactions, 22*(1), 41-47.

Abdolmohammadi, M., & Wright, A. (1987). An examination of the effects of experience and task complexity on audit judgments. *The Accounting Review, 62*(1), 1-13.

Aida, N. (2021). Work experience, obedience pressure and task complexity on audit judgment. *Golden Ratio of Auditing Research, 1*(2), 61-69.

Azizah, N. D. J., & R. Pratono. (2020). Pengaruh locus of control, independensi, kompleksitas tugas, dan gender terhadap audit judgement (studi empiris pada Kantor Akuntan Publik di Surabaya). *Liability, 2*(1), 106-126.

Bahri, R. F. (2018). *Faktor-faktor yang mempengaruhi audit judgment (Pada KAP di Kota Surakarta, Semarang dan Yogyakarta*. Undergraduate thesis, Universitas Muhammadiyah Surakarta.

Barr-Pulliam, D., Calvin, C. G., Eulerich, M., & Maghakyan, A. (2024). Audit evidence, technology and judgement: A review of the literature in response to ED-500. *Journal of International Financial Management & Accounting, 35*(1), 36–67.

Budiadnyani, N. P., & Dewi, P. P. R. A. (2024). Professional skepticism and audit judgment: The moderating effect of audit experience. *Journal of Applied Sciences in Accounting, Finance and Tax, 7*(2), 106–116.

Eisenhardt, K. M. (1989). Agency theory: An assessment and review. *Academy of Management Review, 14*(1), 57–74.

Hayes, R. S., Schilder, A., Dassen, R., & Wallage, P. (1999). *Principles of auditing: An international perspective*. Mcgraw-Hill Publishing.

Heider, F. (1958). *The psychology of interpersonal relations*. John Wiley & Sons.

Humphrey, C., Moizer, P., & Turley, S. (1993). The audit expectation gap in Britain: An empirical investigation. *Accounting and Business Research, 23*(Sup1), 395-411.

Irawati, S. A., & Solikhah, B. (2018). Factors affecting audit judgment. *Accounting Analysis Journal, 7*(1), 34-42.

Ismunawan, & Triyanto, E. (2020). Faktor-faktor penentu audit judgement pada kantor akuntan publik (KAP di Surakarta dan Yogyakarta). *Jurnal Akuntansi dan Pajak, 20*(2), 224-229.

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.

Kadous, K., & Zhou, Y. (2019). How does intrinsic motivation improve auditor judgment in complex audit tasks?. *Contemporary Accounting Research, 36*(1), 108-131.

Korompis, C. W. M., & Latjandu, L. D. (2017). Pengaruh narsisme klien, audit fee, independensi, skeptisme profesional, dan interlock auditor eksternal terhadap audit judgement dalam pendeteksian kecurangan laporan keuangan (studi kasus pada KAP di Manado). *Jurnal Riset Akuntansi Going Concern, 12*(2), 594-604.

Kushasyandita, R. R. S., & Januarti, I. (2012). *Pengaruh pengalaman, keahlian, situasi audit, etika, dan gender terhadap ketepatan pemberian opini auditor melalui skeptisisme profesional auditor (Studi kasus pada KAP Big Four di Jakarta).* Undergraduate thesis, Faculty of Economics and Business, Diponegoro University. Retrieved October 16, 2024, from https://eprints.undip.ac.id/35570/.

Monica, A. N. (2018). Pengaruh self efficacy, locus of control, pengalaman auditor dan skeptisisme profesional terhadap audit judgement (studi kasus di Kantor Akuntan Publik Surakarta dan Semarang). *Jurnal Akuntansi dan Bisnis, 10*(2), 1-15.

Murtadha, I. A. (2018). Pengaruh gender, anggaran waktu dan pengalaman auditor terhadap audit judgement (studi empiris pada kantor akuntan publik (KAP) dan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) di Sumatra Barat). *Jurnal Akuntansi, 6*(1), 1-19.

Nadhiroh, S. A., & Laksito, H. (2010). *Pengaruh kompleksitas tugas, orientasi tujuan, dan self-efficacy terhadap kinerja auditor dalam pembuatan audit judgment (Studi pada Kantor Akuntan Publik di Semarang).* Undergraduate thesis, Faculty of Economics and Business, Diponegoro University. Retrieved October 16, 2024, from https://ejournal3.undip.ac.id/.

Nunnally, J. C. (1978). *Psychometric theory* (2nd ed). McGraw-Hill.

Pratama, B. C., Ahmad, Z. A., & Innayah, M. N. (2018). Obedience pressure, professional ethics, attitude of skepticism and independence towards audit judgment. *Journal of Accounting Science, 2*(2), 141–149.

Pratiwi, W., & Pratiwi, D. N. (2020). Pengaruh pengalaman auditor, independensi auditor, dan skeptisme profesional terhadap audit judgement. *Jurnal Kajian Akuntansi Dan Bisnis Terkini, 1*(2), 239-251.

Prihandono, A. U., & Januarti, I. (2012). *Hubungan Skeptisisme Profesional Auditor, Situasi Audit, Independensi, Etika, Keahlian, dan Pengalaman dengan Keputusan Pemberian Opini Audit oleh Auditor (Studi Empiris pada KAP di Jakarta)*. Undergraduate thesis, Faculty of Economics and Business, Diponegoro University. Retrieved October 16, 2024, from https://eprints.undip.ac.id/35529/.

Putri, A. P., Nabila, N., Augustin, V., & Fellia, F. (2021). Audit tenure, auditor experience, independency, and task complexity on audit judgment. *Jurnal Riset Akuntansi Kontemporer, 13*(1), 7–12.

Sari, I. P. (2016). Pengaruh gender, tekanan ketaatan, kompleksitas tugas, pengalaman auditor, pengetahuan auditor dan kompleksitas dokumen audit terhadap audit judgement (studi empiris pada Badan Pemeriksa Keuangan RI Pusat). *JOM Fekon, 3*(1), 2008-2022.

Sihombing, R. P., Narsa, I. M., & Harymawan, I. (2023). Big data analytics and auditor judgment: an experimental study. *Accounting Research Journal, 36*(2/3), 201–216.

Sitanggang, T. (2020). The influence of an auditor's expertise, obedience pressure, and independence on audit judgment. *International Journal of Contemporary Accounting, 2*(1), 1–16.

Sumartono, Y., Ermawati, Y., & Rorong, T. M. (2022). Influence of experience and professional skepticism on audit judgement of government external auditors. *Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia, 26*(2), 211-223.

Surbakti, M. A., & Wijayanti, N. A. (2022). Konflik peran dan pengalaman audit dalam mempengaruhi audit judgment dengan skeptisisme profesional sebagai variabel mediasi. *E-Jurnal Akuntansi, 32*(3), 562-579.

Susandya, A. A. P. G. B. A. (2020). Perilaku auditor dan lingkungannya terhadap audit judgement. *Jurnal Benefita, 5*(2), 295-307.

Volosin, E. (2007). *The theories of audit expectations and the expectation gap* (Seminar paper, University of Glamorgan, Business School). GRIN Verlag.

Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1978). Towards a positive theory of the determination of accounting standards. *The Accounting Review, 53*(1), 112- 134.

Widyakusuma, A., Sudarma, M., & Roekhudin. (2019). The effect of professionalism and experience on audit judgment with task complexity as a moderating variable. *International Journal of Multicultural and Multireligious Understanding, 6*(2), 97–112.

Winantyadi, N., & Waluyo, I. (2014). Pengaruh pengalaman, keahlian, situasi audit, dan etika terhadap skeptisisme profesional auditor (Studi Kasus pada KAP di Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta). *Jurnal Nominal, 3*(1), 14–34.

Yamane, T. (1973). *Statistics: An introductory analysis* (3rd ed). Harper & Row.