

วารสาร

มหาจุฬาวชิการ

Mahachula Academic Journal

ISSN : 2408 - 1078

ปีที่ ๕ ฉบับที่ ๒ กรกฎาคม - ธันวาคม ๒๕๖๑ Vol.5 No.2 July - December 2018



มหาวิทยาลัยมหาจุฬาลงกรณราชวิทยาลัย
MAHACHULALONGKORNRAJAVIDYALAYA UNIVERSITY

วารสาร มหาจุฬาวิชาการ Mahachula Academic Journal

ISSN : 2408 1078

ปีที่ ๕ ฉบับที่ ๒ กรกฎาคม – ธันวาคม ๒๕๖๑

Vol.5. No.2 July – December 2018

● วัตถุประสงค์

วารสารมหาจุฬาวิชาการ เป็นวารสารวิชาการ ราย ๖ เดือน (ปีละ ๒ ฉบับ) คือ ฉบับที่ ๑ เดือน มกราคม-มิถุนายน, ฉบับที่ ๒ เดือนกรกฎาคม-ธันวาคม มีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมการผลิตผลงานทางวิชาการและงานวิจัยด้านพระพุทธศาสนา เพื่อให้บริการทางวิชาการด้านพระพุทธศาสนา แก่สังคม เพื่อเป็นเวทีแลกเปลี่ยนแนวคิดทางพระพุทธศาสนา เพื่อสนับสนุนให้เกิดวารสารทางวิชาการกลางของมหาวิทยาลัย ในการเผยแพร่บทความวิชาการและบทความวิจัยแก่ผู้บริหาร คณาจารย์ นักวิชาการ นักวิจัย และนิสิต นักศึกษาในระดับบัณฑิตศึกษา ในมิติทางด้านศาสนา และปรัชญา พระพุทธศาสนานุกรณาการกับศาสตร์สมัยใหม่ ในขอบข่ายเนื้อหาสาขาวิชาสังคมวิทยา ศิลปศาสตร์และสหวิทยาการด้านมนุษยศาสตร์ สังคมศาสตร์ เปิดรับบทความทั้งภาษาไทยและภาษาอังกฤษ

- บทความที่ส่งมาขอรับการตีพิมพ์ในวารสารมหาจุฬาวิชาการมหาวิทยาลัยมหาจุฬาลงกรณราชวิทยาลัย จะต้องไม่เคยตีพิมพ์หรืออยู่ระหว่างการพิจารณาจากผู้ทรงคุณวุฒิเพื่อตีพิมพ์ในวารสารอื่น ผู้เขียนบทความจะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์การเสนอบทความวิชาการหรือบทความวิจัยเพื่อตีพิมพ์ในวารสารมหาจุฬาวิชาการ มหาวิทยาลัยมหาจุฬาลงกรณราชวิทยาลัย อย่างเคร่งครัด รวมทั้งระบบการอ้างอิง ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ของวารสาร
- ทุกบทความที่ตีพิมพ์เผยแพร่ได้รับการตรวจสอบทางวิชาการจากผู้ทรงคุณวุฒิ (Peer Review) อย่างน้อย ๒ ท่านต่อบทความ
- ทัศนคติและความคิดเห็นที่ปรากฏในบทความวารสารมหาจุฬาวิชาการ มหาวิทยาลัยมหาจุฬาลงกรณราชวิทยาลัย ถือเป็นความรับผิดชอบของผู้เขียนบทความนั้น และไม่ถือเป็นทัศนคติของ ความรับผิดชอบของกองบรรณาธิการ วารสารมหาจุฬาวิชาการ มหาวิทยาลัยมหาจุฬาลงกรณราชวิทยาลัย

● **เจ้าของ**

กองวิชาการ สำนักงานอธิการบดี มหาวิทยาลัยมหาจุฬาลงกรณราชวิทยาลัย
ห้อง ๓๐๕ เลขที่ ๗๙ หมู่ ๑ ถ.พหลโยธิน ต.ลำไทร อ.วังน้อย จ.พระนครศรีอยุธยา ๑๓๑๗๐
โทรศัพท์ ๐๓๕ ๒๔๘๐๐๐ ต่อ ๘๗๗๓, โทรสาร ๐๓๕ ๒๔๘๐๑๓

● **ที่ปรึกษาวารสารมหาจุฬาราชการ**

พระพรหมบัณฑิต, ศาสตราจารย์ ดร.	ราชบัณฑิตกิตติมศักดิ์
พระราชปริยัติกวี, ศาสตราจารย์ ดร.	อธิการบดี
พระราชปริยัติมุนี, ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.	คณบดีคณะพุทธศาสตร์
พระราชสุตถาภรณ์, ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.	คณบดีคณะครุศาสตร์
พระครูสังฆรักษ์เอกภัทร อภินนโท, ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.	คณบดีคณะมนุษยศาสตร์
พระครูปริยัติกิตติธำรง, รองศาสตราจารย์ ดร.	คณบดีคณะสังคมศาสตร์

● **บรรณาธิการ**

รองศาสตราจารย์ ดร. โภนิฐ์ ศรีทอง มหาวิทยาลัยมหาจุฬาลงกรณราชวิทยาลัย

● **หัวหน้ากองบรรณาธิการ**

นายสุชญา ศิริธัญญาร มหาวิทยาลัยมหาจุฬาลงกรณราชวิทยาลัย

● **กองบรรณาธิการ :**

พระมหาสมบุรณ์ วุฑฒิโกโร, ดร.	มหาวิทยาลัยมหาจุฬาลงกรณราชวิทยาลัย
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สุเทพ พรหมเลิศ	มหาวิทยาลัยมหาจุฬาลงกรณราชวิทยาลัย
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.วุฒินันท์ กันทะเตียน	มหาวิทยาลัยมหิดล
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.มนตรี สีระโรจนานันท์	มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สมบัติ มั่งมีสุขศิริ	มหาวิทยาลัยศิลปากร
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.อุทัย สติมัน	มหาวิทยาลัยสวนดุสิต
ดร.วีรชาติ นิมอนงค์	มหาวิทยาลัยอัสสัมชัญ
ดร.วันชัย สุขตาม	มหาวิทยาลัยราชภัฏสุรินทร์
ดร.ชัยณรงค์ ศรีมันตะ	มหาวิทยาลัยบูรพา
นายคะนอง ปาลีภัทรากูร	มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
นายสุภฐาน สุดาจันทร์	มหาวิทยาลัยมหาจุฬาลงกรณราชวิทยาลัย

● **คณะกรรมการกลั่นกรองบทความวารสารมหาจุฬาริชาการ (Peer Review)**

สาขาวิชา ศาสนา, ปรัชญา, พระพุทธศาสนา, ครุศาสตร์, มนุษยศาสตร์, สังคมศาสตร์

■ **ผู้ทรงคุณวุฒิภายในมหาวิทยาลัยมหาจุฬาลงกรณราชวิทยาลัย**

พระราชปริยัติกวี, ศาสตราจารย์ ดร.

พระมหาหรรษา ธมฺมหาโส, รองศาสตราจารย์ ดร. พระราชปริยัติมุนี, ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.

ศาสตราจารย์ ดร.บุญทัน ดอกไธสง

ศาสตราจารย์ ดร.จำนงค์ อติวัฒน์สิทธิ์

รองศาสตราจารย์ ดร.สมิทธิพล เนตรนิมิตร

รองศาสตราจารย์ ดร.เวทย์ บรรณกรกุล

รองศาสตราจารย์ ดร.ชาติชาย พิทักษ์ธนาคม

รองศาสตราจารย์ ดร.สุรพล สุยะพรหม

รองศาสตราจารย์ ดร.สมชัย ศรีนอก

รองศาสตราจารย์ ดร.โกนิญ์ ศรีทอง

รองศาสตราจารย์รังษี สุหนต์

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สิริวัฒน์ ศรีเครือดง

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.เรียงชัย หมื่นชนะ

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ประยูร สุยะใจ

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.วีระกาญจน์ กนกกมลเศศ

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ณัฏฐ์ ศรีดี

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ประพันธ์ ศุภษร

■ **ผู้ทรงคุณวุฒิภายนอกมหาวิทยาลัย**

ศาสตราจารย์ พิเศษ อติศักดิ์ ทองบุญ

ราชบัณฑิต

ศาสตราจารย์ ดร.วัชระ งามจิตรเจริญ

มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

รองศาสตราจารย์ ดร.สมาน งามสนิท

มหาวิทยาลัยราชภัฏวไลยอลงกรณ์

รองศาสตราจารย์ ดร.สำเนียง เลื่อมใส

มหาวิทยาลัยศิลปากร

รองศาสตราจารย์ ดร.จินดา จันทร์แก้ว

มหาวิทยาลัยบูรพา

รองศาสตราจารย์ ดร.วิชชุดา หุ่นวิไล

มหาวิทยาลัยราชภัฏสวนสุนันทา

รองศาสตราจารย์ ดร.เมธาวิ อุดมธรรมมานุภาพ

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

รองศาสตราจารย์ ดร.ประเวศ อินทองปาน

มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์

รองศาสตราจารย์ ดร.สนิท สัตโยภาส

มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่

รองศาสตราจารย์ ดร.เสริมศรี ไชยสร

มหาวิทยาลัยเชียงใหม่

รองศาสตราจารย์ สยาม คำปรีดา

มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี

รองศาสตราจารย์ ดร.สุวิญ รักษัตย์

มหาวิทยาลัยมหามกุฏราชวิทยาลัย

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.วุฒินันท์ กันทะเตียน

มหาวิทยาลัยมหิดล

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สมบัติ มั่งมีสุขศิริ

มหาวิทยาลัยศิลปากร

(๕)

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.มนตรี สิริโรจนานันท์

มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.นลินี ฦ นคร

มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.มารุต พัฒนาผล

มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ

ดร.วีรชาติ นิ่มอนงค์

มหาวิทยาลัยอัสสัมชัญ

ดร.ชัยณรงค์ ศรีมันตะ

มหาวิทยาลัยบูรพา

ดร.ชัยสิทธิ์ ทองบริสุทธิ

มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้า

เจ้าคุณทหารลาดกระบัง

ดร.วันชัย สุขตาม

มหาวิทยาลัยราชภัฏสุรินทร์

● ฝ่ายประสานงานและจัดการ

พิสุจน์อักษร

พระมหาขวัญชัย ปุตฺตวิเสโส

นายสินชัย วงษ์จำนงค์

นายสุภฐาน สุดาจันทร์

นายเอกลักษณ์ เทพวิจิตร

นางสาวสุจิตรา ชวตรรัมย์

นายสันทัต จันทร์ทาทอง

นางสาวสังเวียน พู่เฟื่อง

งานสมาชิก

นายสุภฐาน สุดาจันทร์

บันทึกข้อมูล

นายจิระศักดิ์ ธารสุขกระจ่าง

งานด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ

นายนพดล เพ็ญประชุม

● นิติกร

นายธวัช แยมปัว

● ภาพ/ศิลปะ

พระมหาสุระศักดิ์ ธีรวโโส

นายสมบุญรณ์ เฟ่งพิศ

● ออกแบบปก

ดร.จุฬารัตน์ วิชานาติ

- จัดรูปเล่ม

นายสมบุรณ์ เฟ่งพิศ

- พิมพ์ที่

โรงพิมพ์มหาจุฬาลงกรณราชวิทยาลัย

เลขที่ ๗๙ หมู่ ๑ ตำบลไทร อำเภอน้อย จังหวัดพระนครศรีอยุธยา ๑๓๑๗๐

โทรศัพท์ ๐๓๕ ๒๔๘ ๐๐๐ ต่อ ๘๕๕๕-๘๕๕๙ โทรสาร ๐๓๕ ๒๔๘ ๐๐๐ ต่อ ๘๕๔๕

- จำนวนที่ตีพิมพ์ ๕๐๐ เล่ม



วารสารมหาจุฬาริชาการ
เป็นสมาชิกเครือข่ายวารสารวิชาการ
ด้านสังคมศาสตร์และมนุษยศาสตร์ (JSH)

(๑๖)

การพัฒนาคุณภาพชีวิตเชิงพุทธบูรณาการของประชาชนในจังหวัดบุรีรัมย์	๒๑๖
พระครูอุดมจันทวรรณ (อตุตโม)	
เจ้าอาวาสวัดจันทราวาส อำเภอลำปลายมาศ จังหวัดบุรีรัมย์	
ปัจจัยที่มีผลต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงินจากการตรวจสอบ	
ของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน	๒๓๑
ประกาศรี จำเนียรเวทย์ และ ดร.กนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินธิ์	
มหาวิทยาลัยศรีปทุม	
แนวคิดปัจเจกนิยมในพุทธปรัชญาเถรวาท	๒๔๗
พระมหาพูนศักดิ์ วชิรวโรโส	
มหาวิทยาลัยมหาจุฬาลงกรณราชวิทยาลัย	
ปัจจัยการส่งเสริมคุณธรรมจริยธรรมเด็กปฐมวัยของครอบครัวในจังหวัดพระนครศรีอยุธยา	
และจังหวัดสมุทรสาคร	๒๖๑
ผศ.ดร.ปิยะธิดา ขจรชัยกุล	
มหาวิทยาลัยมหิดล	
บทวิพากษ์หนังสือเรื่อง “พระไตรปิฎกภาษาไทย ฉบับสากล : วิถีธรรมจากพุทธปัญญา”	๒๗๕
นายสุชญา ศิริธัญกร นายสุภฐาน สุดาจันทร์ กองบรรณาธิการ	
ภาคผนวก	
- คำแนะนำสำหรับผู้เขียนบทความเพื่อตีพิมพ์ในวารสารมหาจุฬาริชาการ	๒๘๘
- แบบฟอร์มการส่งต้นฉบับเพื่อพิจารณาลงในวารสารมหาจุฬาริชาการ	๒๙๔
- หลักเกณฑ์ในการลงตีพิมพ์ต้นฉบับของวารสารมหาจุฬาริชาการ	๒๙๖
- ขั้นตอนการดำเนินงานของวารสารมหาจุฬาริชาการ	๒๙๗

ปัจจัยที่มีผลต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงิน
จากการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน
Factors That Affect An Opinion On The Financial Statements
Based On The Audit Of
The Office Of The Auditor General Of Thailand

ประภาศรี จำเริญเวทย์, ดร.กนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินธุ์
Prapasri Chamnearnwet, Dr.Kanoksak Sukwattanasinithi
มหาวิทยาลัยศรีปทุม
Sripathum University

บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงินจากการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ประชากรในการวิจัย คือ เจ้าหน้าที่และข้าราชการที่ปฏิบัติงานเกี่ยวกับการตรวจสอบด้านการเงินของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน จำนวน ๑,๗๐๑ คน เลือกตัวอย่างโดยใช้สูตรการคำนวณของ Taro Yamane (๑๙๗๓) ที่ระดับความเชื่อมั่น ๙๕ % ได้กลุ่มตัวอย่างจำนวน ๓๒๔ คน เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลเป็นแบบสอบถาม ศึกษาผลกระทบโดยใช้การวิเคราะห์ความถดถอยโลจิสติก (Logistic Regression Analysis) ผลการวิจัย พบว่า ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน ระเบียบและข้อบังคับ บุคลากรในหน่วยงาน ระบบการควบคุมภายใน และปัญหาที่พบระหว่างการตรวจสอบ มีผลต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงินในลักษณะต่าง ๆ แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ ๐.๐๕ แสดงให้เห็นว่า สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินให้ความสำคัญกับปัจจัยดังกล่าว ซึ่งปัจจัยเหล่านี้เป็นตัวแปรทำให้การแสดงความเห็นต่องบการเงินจากการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเปลี่ยนแปลงไป สอดคล้องกับแนวปฏิบัติการจัดทำรายงานการตรวจสอบงบการเงินของหน่วยงานภาครัฐ

คำสำคัญ : การแสดงความเห็นต่องบการเงิน, การตรวจสอบ, สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

Abstract

The purpose of this research was to study the factors influencing opinion on the financial statement from examination of The office of the auditor general of Thailand. The population was a staff and officials about the finance of The office of the auditor general of Thailand 1,701 people. Sample selection using the calculation formula of the Taro Yamane (1973) at the level of confidence 95% sample size number 324 people. Tools used in the data. To investigate the effect of using logistic regression analysis. The research found that the qualitative characteristics of financial statements and regulations personnel in the unit, internal control system and problem found during the inspection. Effect on expression on financial statements in various styles of different statistical significance levels 0.05 shows. The office of the auditor general to focus on such factors, which of these factors. Make comments on financial variables from inspection of The office of the auditor general of Thailand is changed. Consistent with practice guidelines for reporting financial audit of government agencies.

Keyword : Opinion on the financial statements, Audit, The auditor general of Thailand

บทนำ

ธรรมาภิบาลหรือการบริหารจัดการที่ดีเป็นแนวคิดสำคัญของผู้บริหารในการบริหารงานและการปกครอง เป็นหลักการที่ใช้ในการบริหารประเทศ รวมทั้งองค์การต่าง ๆ เพื่อให้เกิดความโปร่งใส เป็นธรรม มีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล โดยเน้นการมีส่วนร่วม และการตรวจสอบจากผู้มีส่วนได้ส่วนเสียกลุ่มต่าง ๆ^๑ ประกอบด้วยหลักการสำคัญหลายประการ สำหรับประเทศไทยมีระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยการบริหารกิจการบ้านเมืองและสังคมที่ดี และพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ. ๒๕๔๖ ที่ให้ความสำคัญกับหลักการสำคัญ ๖ หลักการ ได้แก่ หลักนิติธรรม หลักคุณธรรม หลักความโปร่งใส หลักการมีส่วนร่วม หลักความรับผิดชอบ และหลักความคุ้มค่า ซึ่งการที่ผู้บริหารให้ความสำคัญกับการตรวจสอบบัญชีหรือตรวจสอบงบการเงินถือได้ว่าเป็นการปฏิบัติตามหลักธรรมาภิบาล เกี่ยวกับความโปร่งใสในการเปิดเผยข้อมูล การปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบข้อบังคับ และ

^๑ สานิตย์ หนูนิล, ธรรมาภิบาลในองค์การภาคเอกชน : ธุรกิจภาคบริการ, วารสารมหาวิทยาลัยศิลปากร ฉบับภาษาไทย, ปีที่ ๓๖ ฉบับที่ ๒ (พ.ศ. ๒๕๕๙) : ๖๐.

มาตรฐานวิชาชีพ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการตรวจสอบบัญชีหรืองบการเงินของหน่วยงานของรัฐ ซึ่งเป็นหน่วยบริหารราชการแผ่นดิน ทั้งนี้^๒ ผู้นำที่มีความซื่อสัตย์สุจริต มีจิตสำนึกของความโปร่งใส จะมีผลจูงใจให้บุคลากรทำงานด้วยความสบายใจ มีความสุขในการทำงาน และมีจิตสำนึกที่ดีที่ทั้งต่อองค์กร ต่อเพื่อนร่วมงาน และต่อผู้ใช้บริการหรือผู้มีส่วนได้เสียทุกภาคส่วน เป็นหน่วยงานที่ใสสะอาด ปลอดจากการทุจริตคอร์รัปชัน และเป็นที่ยอมรับศรัทธาของประชาชน หรือผู้มีส่วนได้ส่วนเสียอย่างแท้จริง

การตรวจสอบบัญชีหรืองบการเงินของหน่วยงานภาครัฐเป็นอำนาจหน้าที่ของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน โดยแสดงความเห็นตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป แต่มีขอบเขตที่กว้างกว่าการแสดงความเห็นว่างบการเงินที่จัดทำขึ้นมีสาระสำคัญตามแม่บทการรายงานทางการเงิน ซึ่งเกิดจากกฎหมาย ระเบียบข้อบังคับ และมติคณะรัฐมนตรี ส่งผลให้การแสดงความเห็นต่องบการเงินต้องพิจารณาจากองค์ประกอบในหลาย ๆ ด้าน ไม่ว่าจะเป็นการให้ความสำคัญกับการจัดทำงบการเงินของผู้บริหาร ความรู้ความสามารถของผู้ปฏิบัติงานด้านบัญชี คุณภาพของงบการเงินที่จัดทำ การปฏิบัติตามกฎระเบียบ และมาตรฐานที่เกี่ยวข้อง รวมถึงระบบการควบคุมภายในด้านการตรวจสอบงบการเงิน ซึ่งการตรวจสอบงบการเงินดังกล่าว นอกจากจะต้องแสดงความเห็นตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปแล้ว ยังต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้วย^๓

หน่วยงานที่มีการกำกับดูแลที่ดีและมีคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความเชี่ยวชาญทางบัญชีจะมีคุณภาพของรายงานทางการเงินที่ดีกว่าหน่วยงานที่ไม่มีการกำกับดูแลที่ดีและไม่มีผู้เชี่ยวชาญด้านบัญชี ความเชี่ยวชาญด้านบัญชีมีส่วนช่วยในการกำกับดูแลเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบทางการเงิน^๔ ข้อมูลในงบการเงินที่หน่วยงานภาครัฐจัดทำขึ้นจะต้องมีประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินเพื่อนำไปใช้ในการวิเคราะห์ วางแผน และประเมินผลการบริหารจัดการทางการเงินได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยมีลักษณะเชิงคุณภาพตามที่กระทรวงการคลังกำหนด ประกอบด้วย ความเข้าใจได้ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ความเชื่อถือได้ และการเปรียบเทียบกันได้^๕ การปฏิบัติงานด้านการเงินและบัญชีของหน่วยงานราชการจะต้องเป็นไปตามระเบียบ และข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง ซึ่งกำหนดวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการรับเงิน การจ่ายเงิน และการให้ยืมเงิน เช่น ให้ส่วนราชการบันทึกข้อมูลการรับเงินในระบบภายในวันที่ได้รับเงิน การจ่ายเงิน

^๒ บุญอยู่ ขอพรประเสริฐ, การบริหารงานแบบโปร่งใส, [ออนไลน์], แหล่งข้อมูล : [http://oknation.nationtv.tv/blog/boonyou/๒๐๐๘/๐๕/๑๑/entry-๓, ๒๕๕๑. \[๒๕ พฤศจิกายน ๒๕๖๐\].](http://oknation.nationtv.tv/blog/boonyou/๒๐๐๘/๐๕/๑๑/entry-๓, ๒๕๕๑. [๒๕ พฤศจิกายน ๒๕๖๐].)

^๓ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, มาตรฐานการตรวจสอบ : มาตรฐานทั่วไป, ๒๕๕๔.

^๔ Kevin T. Rich, *Audit Committee Accounting expertise and changes in Financial Reporting quality*, 2009.

^๕ สำนักมาตรฐานด้านการบัญชีภาครัฐ กลุ่มมาตรฐานและนโยบายการบัญชีภาครัฐ, *หลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐฉบับที่ ๒, กรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง*, ๒๕๕๖.

ทุกรายการต้องมีการบันทึกการจ่ายเงินไว้ในระบบ และต้องตรวจสอบการจ่ายเงินกับหลักฐานการจ่าย ทุกสิ้นวัน การจ่ายเงินย่อมจะจ่ายได้แต่เฉพาะที่ผู้ยืมได้ทำสัญญาการยืมเงินตามแบบที่กระทรวงการคลัง กำหนด และผู้มีอำนาจได้อนุมัติให้จ่ายเงินยืมตามสัญญาการยืมเงินแล้วเท่านั้น ให้กองคลังหรือส่วนราชการ ในราชการบริหารส่วนภูมิภาคจัดทำรายงานเงินคงเหลือประจำวันเป็นประจำทุกวัน เป็นต้น^๖ รวมถึงระเบียบที่กำหนดวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการเก็บรักษาพัสดุ การตรวจสอบพัสดุประจำปี และการจำหน่ายพัสดุ ออกจากบัญชีด้วย

นอกจากหน่วยงานราชการจะต้องจัดทำงบการเงินให้มีคุณภาพตามมาตรฐานบัญชีที่กำหนด ปฏิบัติงานตามระเบียบ ข้อบังคับที่เกี่ยวข้องแล้ว หน่วยงานจะต้องจัดวางระบบการควบคุมภายในตามที่ กำหนดในระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. ๒๕๔๔ ที่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินกำหนด เพื่อให้การปฏิบัติงานและการใช้ทรัพยากร เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล การดูแลรักษาทรัพย์สิน การป้องกันหรือลดความผิดพลาด ความเสียหายที่อาจเกิดขึ้น และเพื่อให้เกิดความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงินว่าเป็นไปอย่างถูกต้อง เชื่อถือได้ และทันเวลา ซึ่งจะต้องมีการประเมินระบบการควบคุมภายในและรายงานผลการประเมิน โดยมีรายละเอียดว่าระบบการควบคุมภายในที่ใช้อยู่มีมาตรฐานตามระเบียบหรือไม่ ความเพียงพอและ ประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในในการบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่กำหนด ข้อมูลสรุป ผลการประเมินแต่ละองค์ประกอบ ได้แก่ สภาพแวดล้อมของการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรม การควบคุม สารสนเทศและการสื่อสาร และการติดตามประเมินผล รวมถึงจุดอ่อนของระบบการควบคุม ภายในพร้อมข้อเสนอแนะและแผนการปรับปรุงต่อคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ผู้กำกับดูแล และคณะกรรมการตรวจสอบอย่างน้อยปีละ ๑ ครั้ง ภายใน ๙๐ วันนับจากวันสิ้นปีงบประมาณ หรือปีปฏิทิน^๗ เพื่อเป็นการปรับปรุงการควบคุมภายในให้มีประสิทธิภาพและเหมาะสมกับสภาพแวดล้อมและความเสี่ยง ที่เปลี่ยนแปลงไปอยู่เสมอ^๘

การแสดงความเห็นต่องบการเงินทั้งโดยทั่วไปและของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินควรจะเป็น ลักษณะการแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข แต่หากความเห็นต่องบการเงินเป็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ย่อมถือเป็นการส่งสัญญาณเตือนให้กับผู้ใช้งบการเงินไม่ว่าจะเป็นฝ่ายนิติบัญญัติ ฝ่ายบริหาร หรือประชาชน

^๖ ระเบียบการเบิกจ่ายเงินจากคลัง การเก็บรักษาเงินและการนำเงินส่งคลัง พ.ศ. ๒๕๕๑, **ราชกิจจานุเบกษา**, เล่ม ๑๒๕ (ตอนที่พิเศษ ๕๐ ง), ๒๕๕๑.

^๗ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการ ควบคุมภายใน พ.ศ. ๒๕๔๔, **ราชกิจจานุเบกษา**, เล่ม ๑๑๘ (ตอนที่ ๙๙ ก), ๒๕๔๔.

^๘ ธาณิน เณรวงศ์, ปัจจัยที่มีผลต่อระดับการควบคุมภายในระบบสารสนเทศทางการบัญชีภายใต้การบริหารงาน การเงินการคลังภาครัฐของหน่วยงานสนับสนุนภารกิจฝ่ายการเมือง, **วารสาร มจร สังคมศาสตร์ปริทรรศน์**, ปีที่ ๕ ฉบับ ที่ ๓ (กันยายน-ธันวาคม ๒๕๕๙) : ๑๖๒.

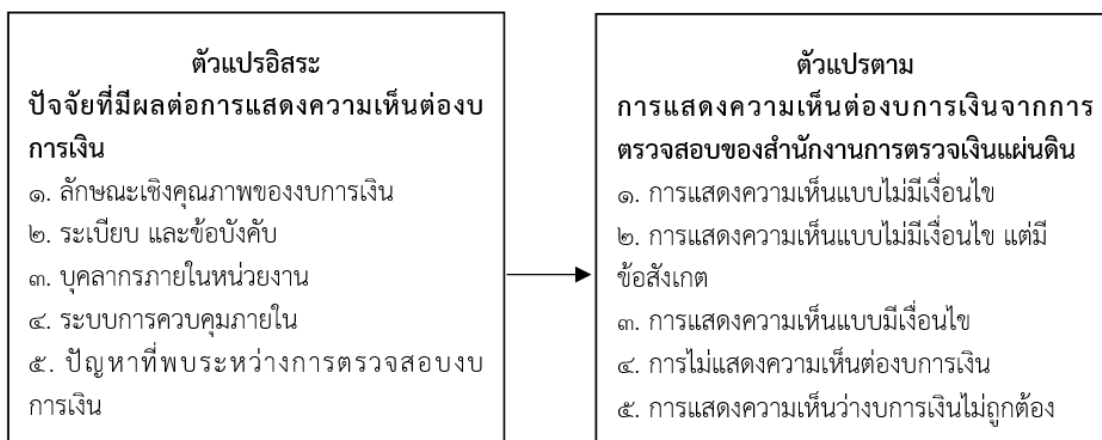
ให้ทราบว่าข้อมูลในงบการเงินมีความน่าเชื่อถือมากน้อยเพียงใด และการบริหารจัดการทางการเงินของหน่วยงานมีประสิทธิภาพหรือไม่

จากเหตุผลดังกล่าว ผู้วิจัยจึงมีความสนใจในการศึกษาถึงปัจจัยที่มีผลต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงินจากการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินในลักษณะต่าง ๆ ผลลัพธ์ที่ได้จากการศึกษาครั้งนี้ ผู้วิจัย หน่วยงานของรัฐ และหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้อง รวมถึงผู้สนใจ สามารถนำข้อมูลที่ได้ใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาคุณภาพของงบการเงินให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น เพื่อให้ข้อมูลในงบการเงินของหน่วยงานของรัฐ มีความถูกต้อง ครบถ้วน และน่าเชื่อถือมากขึ้นต่อไป

วัตถุประสงค์

๑. เพื่อศึกษาลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงินที่มีผลต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงินจากการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน
๒. เพื่อศึกษาระเบียบ และข้อบังคับที่มีผลต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงินจากการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน
๓. เพื่อศึกษาบุคลากรภายในหน่วยงานที่มีผลต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงินจากการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน
๔. เพื่อศึกษาระบบการควบคุมภายในที่มีผลต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงินจากการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน
๕. เพื่อศึกษาปัญหาที่เกิดขึ้นระหว่างการตรวจสอบงบการเงินที่มีผลต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงินจากการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

กรอบแนวคิดในการวิจัย



รูปที่ ๑ กรอบแนวคิดในการวิจัย

สมมติฐานของการวิจัย

๑. ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงินมีผลต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงินจากการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินแตกต่างกัน
๒. ระเบียบ ข้อบังคับ มีผลต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงินจากการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินแตกต่างกัน
๓. บุคลากรภายในหน่วยงานมีผลต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงินจากการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินแตกต่างกัน
๔. ระบบการควบคุมภายในมีผลต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงินจากการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินแตกต่างกัน
๕. ปัญหาที่พบบ่อยระหว่างการตรวจสอบงบการเงินมีผลต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงินจากการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินแตกต่างกัน

วิธีการศึกษา

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง ประชากรที่ใช้ในการวิจัย คือ เจ้าหน้าที่และข้าราชการที่ปฏิบัติงานเกี่ยวกับการตรวจสอบงบการเงินของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน จำนวน ๑,๗๐๑ คน ผู้วิจัยได้ใช้วิธีคำนวณกลุ่มตัวอย่างของ ทาโร่ ยามาเน่ ประมาณกลุ่มตัวอย่างได้ ๓๒๔ คน โดยใช้วิธีเลือกตัวอย่างแบบบังเอิญในการตอบแบบสอบถาม

เครื่องมือที่ใช้ในการรวบรวมข้อมูล เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยเป็นแบบสอบถาม ประกอบด้วย ข้อมูลทั่วไปของผู้กรอกแบบสอบถาม ความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงิน การแสดงความเห็นต่องบการเงินจากการตรวจสอบ และข้อเสนอแนะ

การวิเคราะห์ข้อมูล สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล ได้แก่ วิเคราะห์ภาพรวมของข้อมูลโดยการแจกแจงความถี่ ร้อยละ และค่าเฉลี่ย ทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระ โดยใช้ Variance Inflation Factors (VIF) และทดสอบสมมติฐานโดยการวิเคราะห์ความถดถอยโลจิสติกส์ (Logistic Regression Analysis)

ผลการวิจัย

การวิเคราะห์ค่า VIF (Variance Inflation Factors) เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระ
ตารางที่ ๑ การวิเคราะห์ค่า VIF (Variance Inflation Factors)

ตัวแปร	ค่า Tolerance	VIF
ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน	๐.๕๒๖	๑.๙๐๑
ระเบียบ และข้อบังคับ	๐.๖๑๑	๑.๖๓๕
บุคลากรภายในหน่วยงาน	๐.๕๐๔	๑.๙๘๔
ระบบการควบคุมภายใน	๐.๕๘๐	๑.๗๒๕
ปัญหาที่พบระหว่างการตรวจสอบงบการเงิน	๐.๙๗๙	๑.๐๒๒

จากตารางที่ ๑ ค่า VIF ของตัวแปรมีค่าสูงสุดเท่ากับ ๑.๙๘๔ ซึ่งถือว่าอยู่ในระดับที่ต่ำ แสดงให้เห็นว่า ตัวแปรอิสระทุกตัวที่ใช้ในการวิจัยนี้ ไม่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันและเป็นอิสระต่อกัน ซึ่งถ้าค่า VIF มีค่ามากแสดงว่าตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กับตัวแปรอิสระอื่น ๆ มาก และตามปกติค่า VIF ที่มากกว่า ๑๐ ขึ้นไปจะถือว่าอยู่ในระดับที่จะก่อให้เกิดปัญหา Multicollinearity)

การวิเคราะห์ปัจจัยที่มีผลต่อการแสดงความคิดเห็นต่องบการเงินจากการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน โดยใช้แบบจำลองโลจิสติกส์ (Logistic Regression)

การวิเคราะห์ปัจจัยที่มีผลต่อการแสดงความคิดเห็นต่องบการเงิน ได้แก่ ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน, ระเบียบ และข้อบังคับ, บุคลากรในหน่วยงาน, ระบบการควบคุมภายใน และปัญหาที่พบระหว่างการตรวจสอบ กับลักษณะการแสดงความเห็นต่องบการเงินทั้ง ๕ ลักษณะ ได้แก่ การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง การไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน การแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข การแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขแต่มีข้อสังเกต และการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข ผลการทดสอบโดยใช้โปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติ ตามที่แสดงในตารางที่ ๒ - ๖

ตารางที่ ๒ ผลการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่มีผลต่อการแสดงความคิดเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง

ปัจจัยที่มีผลต่อการแสดงความคิดเห็นว่างบการเงิน	B	Std. Error	Wald	Sig.
ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน	-๒.๘๐๐	๐.๙๓๓	๘.๙๙๖	๐.๐๐๓*
ระเบียบ และข้อบังคับ	-๑.๔๘๑	๐.๙๗๑	๒.๓๓๐	๐.๑๒๗
บุคลากรในหน่วยงาน	๑.๗๓๗	๑.๐๙๐	๒.๕๔๐	๐.๑๑๑
ระบบการควบคุมภายใน	-๒.๙๙๔	๑.๑๘๑	๖.๔๒๓	๐.๐๑๑*
ปัญหาที่พบระหว่างตรวจสอบ	๐.๐๕๒	๐.๘๘๕	๐.๐๐๓	๐.๙๕๓

* ระดับนัยสำคัญ ๐.๐๕ จำนวนกลุ่มตัวอย่าง = ๒๗๐ Nagelkerke R Square = ๐.๕๗๔

จากตารางที่ ๒ พบว่า สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีแนวโน้มที่จะแสดงความคิดเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องมากขึ้น ถ้าลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงินน้อยลง ($p = ๐.๐๐๓$) และระบบการควบคุมภายในต่ำลง ($p = ๐.๐๑๑$) เมื่อพิจารณาค่า Nagelkerke R Square = ๐.๕๗๔ หมายความว่า มีความเป็นไปได้ ๕๗.๔๐% ที่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินจะแสดงความคิดเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง

ตารางที่ ๓ ผลการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่มีผลต่อการไม่แสดงความคิดเห็นต่องบการเงิน

ปัจจัยที่มีผลต่อการแสดงความคิดเห็นว่างบการเงิน	B	Std. Error	Wald	Sig.
ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน	๐.๑๕๔	๐.๕๔๐	๐.๐๘๒	๐.๗๗๕
ระเบียบ และข้อบังคับ	-๐.๕๕๐	๐.๕๕๗	๐.๙๗๓	๐.๓๒๔
บุคลากรในหน่วยงาน	-๑.๐๖๕	๐.๕๓๔	๓.๙๗๖	๐.๐๔๖*
ระบบการควบคุมภายใน	-๐.๓๓๐	๐.๕๗๒	๐.๓๓๓	๐.๕๖๔
ปัญหาที่พบระหว่างตรวจสอบ	๑.๒๑๐	๐.๔๙๑	๖.๐๗๐	๐.๐๑๔*

* ระดับนัยสำคัญ ๐.๐๕ จำนวนกลุ่มตัวอย่าง = ๒๗๐ Nagelkerke R Square = ๐.๑๗๙

จากตารางที่ ๓ พบว่า สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีแนวโน้มที่จะไม่แสดงความคิดเห็นต่องบการเงินมากขึ้น ถ้าบุคลากรในหน่วยงานมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการจัดทำงบการเงินน้อยลงหรือ

ปัจจัยที่มีผลต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงินจากการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ๒๓๙

ผู้บริหารให้ความสำคัญกับงานด้านบัญชีการเงินลดลง ($p = 0.046$) และปัญหาที่พบระหว่างการตรวจสอบมากขึ้น ($p = 0.014$) เมื่อพิจารณาค่า Nagelkerke R Square = 0.179 หมายความว่ามีความเป็นไปได้ ๑๗.๙๐% ที่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินจะไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน

ตารางที่ ๔ ผลการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่มีผลต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงินแบบมีเงื่อนไข

ปัจจัยที่มีผลต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงิน	B	Std. Error	Wald	Sig.
ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน	-0.046	0.241	0.104	0.741
ระเบียบ และข้อบังคับ	0.454	0.311	4.520	0.002*
บุคลากรในหน่วยงาน	-0.667	0.272	6.022	0.014*
ระบบการควบคุมภายใน	-0.878	0.313	7.864	0.005*
ปัญหาที่พบระหว่างการตรวจสอบ	0.452	0.228	3.925	0.048*

* ระดับนัยสำคัญ 0.05 จำนวนกลุ่มตัวอย่าง = 270 Nagelkerke R Square = 0.156

จากตารางที่ ๔ พบว่า สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีแนวโน้มที่จะแสดงความเห็นต่องบการเงินแบบมีเงื่อนไขมากขึ้น ถ้าระเบียบ และข้อบังคับในการจัดทำงบการเงินมีมากขึ้น ($p = 0.002$) บุคลากรในหน่วยงานมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการจัดทำงบการเงินน้อยลงหรือผู้บริหารให้ความสำคัญกับงานด้านบัญชีการเงินลดลง ($p = 0.014$) ระบบการควบคุมภายในต่ำลง ($p = 0.005$) และปัญหาที่พบระหว่างการตรวจสอบมากขึ้น ($p = 0.048$) เมื่อพิจารณาค่า Nagelkerke R Square = 0.156 หมายความว่ามีความเป็นไปได้ ๑๕.๖๐% ที่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินจะแสดงความเห็นต่องบการเงินแบบมีเงื่อนไข

ตารางที่ ๕ ผลการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่มีผลต่อการแสดงความคิดเห็นต่องบการเงินแบบไม่มีเงื่อนไข แต่มีข้อสังเกต

ปัจจัยที่มีผลต่อการแสดงความคิดเห็นต่องบการเงิน	B	Std. Error	Wald	Sig.
ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน	-๐.๐๕๗	๐.๒๔๙	๐.๐๕๒	๐.๘๑๙
ระเบียบ และข้อบังคับ	-๐.๕๑๕	๐.๒๔๑	๔.๕๘๑	๐.๐๓๒*
บุคลากรในหน่วยงาน	๐.๑๐๙	๐.๒๒๙	๐.๒๒๖	๐.๖๓๔
ระบบการควบคุมภายใน	๐.๐๘๑	๐.๒๕๓	๐.๑๐๒	๐.๗๔๙
ปัญหาที่พบระหว่างตรวจสอบ	๐.๒๐๖	๐.๑๗๖	๑.๓๗๗	๐.๒๔๑

* ระดับนัยสำคัญ ๐.๐๕ จำนวนกลุ่มตัวอย่าง = ๒๗๐ Nagelkerke R Square = ๐.๐๓๘

จากตารางที่ ๕ พบว่า สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีแนวโน้มที่จะแสดงความคิดเห็นต่องบการเงินแบบไม่มีเงื่อนไข แต่มีข้อสังเกตมากขึ้น ถ้าหน่วยรับตรวจจัดทำงบการเงินตามระเบียบ และข้อบังคับน้อยลง ($p = ๐.๐๓๒$) เมื่อพิจารณาค่า Nagelkerke R Square = ๐.๐๓๘ หมายความว่ามีความเป็นไปได้ ๓.๘๐% ที่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินจะแสดงความคิดเห็นต่องบการเงินแบบไม่มีเงื่อนไข แต่มีข้อสังเกต

ตารางที่ ๖ ผลการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่มีผลต่อการแสดงความคิดเห็นต่องบการเงินแบบไม่มีเงื่อนไข

ปัจจัยที่มีผลต่อการแสดงความคิดเห็นต่องบการเงิน	B	Std. Error	Wald	Sig.
ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน	๐.๖๖๙	๐.๓๗๕	๓.๑๘๘	๐.๐๗๔
ระเบียบ และข้อบังคับ	-๐.๐๐๔	๐.๓๐๖	๐.๐๐๐	๐.๙๙๑
บุคลากรในหน่วยงาน	๐.๕๑๖	๐.๓๐๗	๒.๘๓๔	๐.๐๙๒
ระบบการควบคุมภายใน	๑.๐๘๖	๐.๓๔๒	๑๐.๐๘๖	๐.๐๐๑*
ปัญหาที่พบระหว่างตรวจสอบ	-๐.๗๒๓	๐.๒๒๑	๑๐.๗๓๓	๐.๐๐๑*

* ระดับนัยสำคัญ ๐.๐๕ จำนวนกลุ่มตัวอย่าง = ๒๗๐ Nagelkerke R Square = ๐.๓๖๑

จากตารางที่ ๖ พบว่า สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีแนวโน้มที่จะแสดงความคิดเห็นต่องบการเงินแบบไม่มีเงื่อนไขมากขึ้น ถ้าระบบการควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจมีมากขึ้น ($p = ๐.๐๐๑$) และปัญหาที่พบระหว่างการตรวจสอบลดลง ($p = ๐.๐๐๑$) เมื่อพิจารณาค่า Nagelkerke R Square = ๐.๓๖๑

ปัจจัยที่มีผลต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงินจากการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ๒๕๑

หมายความว่ามีความเป็นไปได้ ๓๖.๑๐% ที่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินจะแสดงความเห็นต่องบการเงินแบบไม่มีเงื่อนไข

สรุปผลการวิจัย

จากการสุ่มตัวอย่างจำนวน ๓๒๔ ราย มีผู้ตอบแบบสอบถามกลับมาจำนวนทั้งสิ้น ๒๗๐ ราย คิดเป็นร้อยละ ๘๓.๓๓ ของกลุ่มตัวอย่าง สรุปผลการวิจัยได้ ดังนี้

๑. ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็น เพศหญิง มีอายุ มากกว่า ๓๐ - ๓๕ ปี สถานภาพโสด จบการศึกษาในระดับปริญญาโท มีประสบการณ์ในการตรวจสอบ มากกว่า ๕ - ๑๐ ปี มีรายได้เฉลี่ย ต่อเดือน ๒๕,๐๐๑ - ๓๕,๐๐๐ บาท ปฏิบัติงานในตำแหน่งนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินปฏิบัติการ สังกัด ส่วนกลาง และหน่วยงานที่ตรวจสอบส่วนใหญ่เป็นหน่วยงานราชการส่วนท้องถิ่น

๒. ความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงินจากการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

ความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลต่อการแสดงความเห็นว่า งบการเงินไม่ถูกต้อง อยู่ในระดับปานกลาง (ค่าเฉลี่ย ๓.๑๑) โดยมีลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงินอยู่ในระดับน้อย (ค่าเฉลี่ย ๑.๗๘) ระเบียบ และข้อบังคับอยู่ในระดับมากที่สุด (ค่าเฉลี่ย ๕.๐๐) บุคลากรภายในหน่วยงานอยู่ในระดับมาก (ค่าเฉลี่ย ๔.๐๐) และปัญหาที่พบระหว่างการตรวจสอบอยู่ในระดับมากที่สุด (ค่าเฉลี่ย ๔.๗๕)

ความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลต่อการแสดงความเห็นต่อการไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน อยู่ในระดับปานกลาง (ค่าเฉลี่ย ๓.๒๓) โดยมีลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงินอยู่ในระดับปานกลาง (ค่าเฉลี่ย ๓.๐๐) ระเบียบ และข้อบังคับอยู่ในระดับปานกลาง (ค่าเฉลี่ย ๒.๗๕) บุคลากรภายในหน่วยงาน อยู่ในระดับปานกลาง (ค่าเฉลี่ย ๓.๓๘) ระบบการควบคุมภายในอยู่ในระดับปานกลาง (ค่าเฉลี่ย ๒.๗๒) และปัญหาที่พบระหว่างการตรวจสอบอยู่ในระดับมาก (ค่าเฉลี่ย ๔.๓๑)

ความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงินแบบมีเงื่อนไข อยู่ในระดับมาก (ค่าเฉลี่ย ๓.๖๙) โดยมีลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงินอยู่ในระดับมาก (ค่าเฉลี่ย ๓.๖๔) ระเบียบ และข้อบังคับอยู่ในระดับมาก (ค่าเฉลี่ย ๓.๗๔) บุคลากรภายในหน่วยงานอยู่ในระดับมาก (ค่าเฉลี่ย ๓.๕๖) ระบบการควบคุมภายในอยู่ในระดับมาก (ค่าเฉลี่ย ๓.๗๐) และปัญหาที่พบระหว่างการตรวจสอบอยู่ในระดับมาก (ค่าเฉลี่ย ๓.๘๒)

ความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงินแบบไม่มีเงื่อนไข แต่มีข้อสังเกต อยู่ในระดับมาก (ค่าเฉลี่ย ๔.๐๓) โดยมีลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงินอยู่ในระดับมาก (ค่าเฉลี่ย ๔.๐๑) ระเบียบ และข้อบังคับอยู่ในระดับมาก (ค่าเฉลี่ย ๔.๐๕) บุคลากรภายในหน่วยงานอยู่ใน

ระดับมาก (ค่าเฉลี่ย ๔.๓๓) ระบบการควบคุมภายในอยู่ในระดับมาก (ค่าเฉลี่ย ๔.๑๐) และปัญหาที่พบระหว่างการตรวจสอบอยู่ในระดับมาก (ค่าเฉลี่ย ๓.๖๕)

ความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลต่อการแสดงความคิดเห็นต่องบการเงินแบบไม่มีเงื่อนไข อยู่ในระดับมาก (ค่าเฉลี่ย ๔.๔๘) โดยมีลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงินอยู่ในระดับมากที่สุด (ค่าเฉลี่ย ๔.๗๘) ระเบียบ และข้อบังคับอยู่ในระดับมากที่สุด (ค่าเฉลี่ย ๔.๖๗) บุคลากรภายในหน่วยงานอยู่ในระดับมากที่สุด (ค่าเฉลี่ย ๔.๙๐) ระบบการควบคุมภายในอยู่ในระดับมากที่สุด (ค่าเฉลี่ย ๔.๕๓) และปัญหาที่พบระหว่างการตรวจสอบอยู่ในระดับปานกลาง (ค่าเฉลี่ย ๓.๕๐)

ตารางที่ ๗ สรุปผลการทดสอบสมมติฐานปัจจัยที่มีผลต่อการแสดงความคิดเห็นต่องบการเงินจากการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

ปัจจัยที่มีผลต่อการแสดงความคิดเห็น	การแสดงความเห็นต่องบการเงิน				
	การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง (ทิศทาง)	การไม่แสดงความคิดเห็นต่องบการเงิน (ทิศทาง)	การแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข (ทิศทาง)	การแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข แต่มีข้อสังเกต (ทิศทาง)	การแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข (ทิศทาง)
ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน	๐.๐๐๓ มีนัยสำคัญ (ตรงกันข้าม)	๐.๗๗๕ ไม่มีนัยสำคัญ	๐.๗๔๑ ไม่มีนัยสำคัญ	๐.๘๑๙ ไม่มีนัยสำคัญ	๐.๐๗๔ ไม่มีนัยสำคัญ
ระเบียบ และข้อบังคับ	๐.๑๒๗ ไม่มีนัยสำคัญ	๐.๓๒๔ ไม่มีนัยสำคัญ	๐.๐๐๒ มีนัยสำคัญ (ทางเดียวกัน)	๐.๐๓๒ มีนัยสำคัญ (ตรงกันข้าม)	๐.๙๙๑ ไม่มีนัยสำคัญ
บุคลากรในหน่วยงาน	๐.๑๑๑ ไม่มีนัยสำคัญ	๐.๐๔๖ มีนัยสำคัญ (ตรงกันข้าม)	๐.๐๑๔ มีนัยสำคัญ (ตรงกันข้าม)	๐.๖๓๔ ไม่มีนัยสำคัญ	๐.๐๙๒ ไม่มีนัยสำคัญ
ระบบการควบคุมภายใน	๐.๐๑๑ มีนัยสำคัญ (ตรงกันข้าม)	๐.๕๖๔ ไม่มีนัยสำคัญ	๐.๐๐๕ มีนัยสำคัญ (ตรงกันข้าม)	๐.๗๔๙ ไม่มีนัยสำคัญ	๐.๐๐๑ มีนัยสำคัญ (ทางเดียวกัน)
ปัญหาที่พบระหว่างการตรวจสอบ	๐.๙๕๓ ไม่มีนัยสำคัญ	๐.๐๑๔ มีนัยสำคัญ (ทางเดียวกัน)	๐.๐๔๘ มีนัยสำคัญ (ทางเดียวกัน)	๐.๒๔๑ ไม่มีนัยสำคัญ	๐.๐๐๑ มีนัยสำคัญ (ตรงกันข้าม)

๓. ผลการทดสอบสมมติฐานปัจจัยที่มีผลต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงินจากการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน สรุปได้ ดังนี้

สมมติฐานที่ ๑ ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงินมีผลต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงินจากการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินแตกต่างกัน

ผลการทดสอบพบว่า ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงินมีผลต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงินต่างกัน โดยมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้ามกับการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง

สมมติฐานที่ ๒ ระเบียบ ข้อบังคับ มีผลต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงินจากการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินแตกต่างกัน

ผลการทดสอบพบว่า ระเบียบ ข้อบังคับ มีผลต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงินต่างกัน โดยมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับการแสดงความเห็นต่องบการเงินแบบไม่มีเงื่อนไข และมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้ามกับการแสดงความเห็นต่องบการเงินแบบไม่มีเงื่อนไข แต่มีข้อสังเกต

สมมติฐานที่ ๓ บุคลากรภายในหน่วยงาน มีผลต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงินจากการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินแตกต่างกัน

ผลการทดสอบพบว่า หน่วยงาน มีผลต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงินต่างกัน โดยมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้ามกับการไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน และแสดงความเห็นต่องบการเงินแบบมีเงื่อนไข

สมมติฐานที่ ๔ ระบบการควบคุมภายใน มีผลต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงินจากการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินแตกต่างกัน

ผลการทดสอบพบว่า ระบบการควบคุมภายใน มีผลต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงินต่างกัน โดยมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้ามกับการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง และการแสดงความเห็นต่องบการเงินแบบมีเงื่อนไข และมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับการแสดงความเห็นต่องบการเงินแบบไม่มีเงื่อนไข

สมมติฐานที่ ๕ ปัญหาที่พบระหว่างการตรวจสอบงบการเงิน มีผลต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงินจากการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินแตกต่างกัน

ผลการทดสอบพบว่า ปัญหาที่พบระหว่างการตรวจสอบงบการเงิน มีผลต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงินต่างกัน โดยมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับการไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน และการแสดงความเห็นต่องบการเงินแบบมีเงื่อนไข และมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้ามกับการแสดงความเห็นต่องบการเงินแบบไม่มีเงื่อนไข

อภิปรายผลการวิจัย

ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน, ระเบียบ ข้อบังคับ, บุคลากรภายในหน่วยงาน, ระบบการควบคุมภายใน และปัญหาที่พบระหว่างการตรวจสอบงบการเงิน มีผลต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงินจากการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินแต่ละรูปแบบแตกต่างกัน โดยลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน มีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้ามกับการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง ระเบียบ และข้อบังคับ มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับการแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข แต่มีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้ามกับการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข แต่มีข้อสังเกต บุคลากรในหน่วยงานมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้ามกับการไม่แสดงความเห็นต่องบการเงินและการแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข ระบบการควบคุมภายใน มีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้ามกับการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง และการแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข แต่มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข และปัญหาที่พบระหว่างการตรวจสอบงบการเงินมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับการไม่แสดงความเห็นต่องบการเงินและการแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข แต่มีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้ามกับการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข สอดคล้องกับแนวปฏิบัติการจัดทำรายงานการตรวจสอบงบการเงินของหน่วยงานภาครัฐ (๒๕๕๗) ซึ่งอธิบายถึงแนวทางในการพิจารณาการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีในแต่ละลักษณะว่าต้องพิจารณาสถานการณ์หรือปัจจัยที่มีผลต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงิน การพิจารณาความมีสาระสำคัญ และการพิจารณาการแพร่กระจายของข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่กระทบต่อการแสดงข้อมูลในงบการเงิน กล่าวคือ

การแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข เมื่อเห็นว่างบการเงินที่ตรวจสอบมีความถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและมีการเปิดเผยข้อมูลและรายการอย่างเพียงพอเหมาะสม

การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข เมื่อมีหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอที่สามารถสรุปได้ว่ารายการที่แสดงในงบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ แต่ไม่แพร่กระจายในงบการเงิน

การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง เมื่อมีหลักฐานการตรวจสอบที่เหมาะสมอย่างเพียงพอให้สรุปได้ว่ามีรายการที่แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และมีการแพร่กระจายในงบการเงิน

การไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน เมื่อไม่มีหลักฐานการตรวจสอบที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในการสนับสนุนการแสดงความเห็นต่องบการเงิน แต่มีความเป็นไปได้ที่การแสดงผลข้อมูลในงบการเงินจะขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งตรวจไม่พบ รวมถึงการถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบด้วย

ทั้งนี้ เมื่อแสดงความเห็นในแต่ละรูปแบบแล้วอาจมีการออกรายงานข้อสังเกตจากการตรวจสอบเพิ่มเติม หากผู้ตรวจสอบพบข้อบกพร่องที่ผู้ตรวจสอบเห็นว่ามีสำคัญเพียงพอที่สมควรได้รับ

ความสนใจจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหาร เพื่อให้การจัดทำและการนำเสนองบการเงิน มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

ข้อค้นพบ

การวิจัย เรื่อง ปัจจัยที่มีผลต่อการแสดงความคิดเห็นต่องบการเงินจากการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน มีข้อค้นพบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีความคิดเห็น ดังนี้

๑. ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน มีผลต่อการแสดงความคิดเห็นต่องบการเงินในระดับมาก โดยด้านการเปรียบเทียบได้มีผลต่อการแสดงความคิดเห็นต่องบการเงินมากที่สุด โดยเฉพาะข้อมูลในงบการเงินที่เป็นประเภทเดียวกันมีการบันทึกบัญชีอย่างสม่ำเสมอเช่นเดียวกันในทุกรอบระยะเวลาบัญชี รองลงมาเป็นด้านความเชื่อถือได้ ด้านความเข้าใจได้ และด้านความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ตามลำดับ

๒. ระบบการควบคุมภายใน ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม และด้านกิจกรรมการควบคุมภายใน มีผลต่อการแสดงความคิดเห็นต่องบการเงินในระดับมาก โดยเฉพาะมีการเก็บรักษาใบเสร็จรับเงินไว้ในที่มิดชิดปลอดภัย และมีการกำหนดผู้รับผิดชอบไว้อย่างชัดเจน มีการจัดโครงสร้างและสายงานการบังคับบัญชาที่ชัดเจน ครอบคลุมระบบการปฏิบัติงาน และแจ้งให้เจ้าหน้าที่ทุกคนทราบ และมีการมอบหมายอำนาจหน้าที่ความรับผิดชอบให้แก่แต่ละบุคคลอย่างชัดเจน เป็นลายลักษณ์อักษร แสดงให้เห็นว่าผู้ตรวจสอบให้ความสำคัญกับใบเสร็จรับเงินซึ่งเป็นหลักฐานแสดงรายรับของหน่วยงาน และการมอบหมายหน้าที่ความรับผิดชอบที่มีความชัดเจน เป็นลายลักษณ์อักษร

๓. เจ้าหน้าที่บัญชีที่มีวุฒิการศึกษาทางด้านบัญชีโดยตรงมีผลต่อการแสดงความคิดเห็นต่องบการเงินในระดับมาก เนื่องจากการจัดทำงบการเงินจำเป็นต้องอาศัยเจ้าหน้าที่ที่มีความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับบัญชี เพื่อให้การปฏิบัติงานมีประสิทธิภาพ

๔. การมีระบบการสื่อสารที่เชื่อถือได้ และทันต่อเวลาทั้งภายในหน่วยงานและภายนอกหน่วยงาน และการมีการจัดเก็บข้อมูลเอกสารประกอบการเบิกจ่ายเงินและการบันทึกบัญชีไว้อย่างครบถ้วน เป็นหมวดหมู่ สามารถหาได้ง่าย มีผลต่อการแสดงความคิดเห็นต่องบการเงินในระดับมาก เนื่องจากการมีระบบสื่อสารที่เชื่อถือได้ และทันต่อเวลาจะช่วยให้หน่วยงานลดความเสี่ยงหากเกิดข้อผิดพลาดจะทำให้สามารถแก้ไขได้ทันกาล รวมทั้งการจัดเก็บเอกสารที่ครบถ้วน เป็นระเบียบ จะช่วยให้การปฏิบัติงานเป็นไปอย่างรวดเร็วมากขึ้น

๕. การติดตามการแก้ไขข้อบกพร่องที่ตรวจพบจากการประเมินผลและการตรวจสอบข้อมูลของผู้ตรวจสอบภายใน และสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีผลต่อการแสดงความคิดเห็นต่องบการเงินในระดับมาก เนื่องจากแสดงถึงความใส่ใจของผู้บริหารในการแก้ไขข้อบกพร่องที่เกิดขึ้น เพื่อให้งบการเงินมีความถูกต้อง ครบถ้วน และมีความน่าเชื่อถือ

ข้อเสนอแนะในการศึกษาต่อเนื่อง

การวิจัยครั้งนี้ เป็นการศึกษาเพื่อให้ทราบความคิดเห็นของข้าราชการที่ปฏิบัติงานเกี่ยวกับการตรวจสอบด้านการเงินของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งแสดงความเห็นต่องบการเงินส่วนราชการ รัฐวิสาหกิจ และหน่วยงานอื่นของรัฐ ไม่รวมถึงหน่วยงานภาคเอกชนทั้งในตลาดหลักทรัพย์ และนอกตลาดหลักทรัพย์ เพื่อให้ทราบถึงความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีต่อปัจจัยที่มีผลต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงินให้ครอบคลุมมากขึ้น ควรมีการศึกษาความคิดเห็นเพิ่มเติมในกลุ่มอื่น เพื่อจะได้นำข้อมูลความคิดเห็นที่ได้จากผู้ตรวจสอบงบการเงินมารวมกับข้อมูลที่ได้จากการวิจัยครั้งนี้ใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาแนวการตรวจสอบ และมาตรฐานในการตรวจสอบงบการเงินให้ดีขึ้นต่อไป

บรรณานุกรม

- กัลยา วานิชย์บัญชา. การวิเคราะห์สถิติขั้นสูงด้วย SPSS for Windows. กรุงเทพมหานคร : ศูนย์หนังสือแห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. ๒๕๔๘.
- ธารินี เณรวงศ์. ปัจจัยที่มีผลต่อระดับการควบคุมภายในระบบสารสนเทศทางการบัญชีภายใต้การบริหารงานการเงินการคลังภาครัฐของหน่วยงานสนับสนุนภารกิจฝ่ายการเมือง. วารสาร มจร สังคมศาสตร์ปริทรรศน์ ปีที่ ๕ ฉบับที่ ๓ (กันยายน-ธันวาคม ๒๕๕๙) : ๑๖๒.
- มาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดิน. มาตรฐานการตรวจสอบ : มาตรฐานทั่วไป. สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน. ๒๕๔๔.
- ระเบียบการเบิกจ่ายเงินจากคลัง การเก็บรักษาเงินและการนำเงินส่งคลัง พ.ศ. ๒๕๕๑. ราชกิจจานุเบกษา. เล่ม ๑๒๕ (ตอนพิเศษ ๕๐ ง). ๒๕๕๑.
- ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. ๒๕๔๔. ราชกิจจานุเบกษา. เล่ม ๑๑๘ (ตอนที่ ๙๙ ก). ๒๕๔๔.
- सानิตย์ หนูนิล. ธรรมาภิบาลในองค์การภาคเอกชน : ธุรกิจภาคบริการ. วารสารมหาวิทยาลัยศิลปากร ฉบับภาษาไทย ปีที่ ๓๖ ฉบับที่ ๒ (๒๕๕๙) : ๖๐.
- สำนักมาตรฐานด้านการบัญชีภาครัฐ กลุ่มมาตรฐานและนโยบายการบัญชีภาครัฐ. หลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒. กรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง. ๒๕๕๖.
- Kevin T. Rich. Audit Committee Accounting expertise and changes in Financial Reporting quality. The Graduate School of Accounting, The University of Oregon. 2009.
- บุญอยู่ ขอพรประเสริฐ. การบริหารงานแบบโปร่งใส. ๒๕๕๑. [ออนไลน์]. แหล่งข้อมูล : <http://oknation.nationtv.tv/blog/boonyou/๒๐๐๘/๐๕/๑๑/entry-๓> [๒๕ พฤศจิกายน ๒๕๖๐].