

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา

การกำหนดหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ เพื่อการบริหารการเงิน การคลังในปัจจุบัน กรมบัญชีกลาง สังกัดกระทรวงการคลัง กำหนดให้รัฐบาล ส่วนราชการ และ กองทุน บันทึบบัญชีเป็นไปตามหลักเกณฑ์คงค้าง คือ การบันทึกรายได้และค่าใช้จ่าย ให้รับรู้ ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีกระแสผลประโยชน์ไหลเข้าหรือออกจากบัญชี โดยไม่ได้คำนึงถึงเฉพาะกระแสเงินสดเหมือนในอดีต หลักการดังกล่าวนี้กำหนดขึ้นจากหลักพื้นฐาน ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ (International public sector accounting standards - IPSASs) ที่ประกาศใช้โดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ (International public sector accounting standards committee - IPSASC) แห่งสมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (International federation of accounting - IFAC) ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์ที่สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชี ระหว่างประเทศ (International accounting standards - IAS) ที่ประกาศใช้โดยคณะกรรมการ มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International accounting standards board - IASB) และเป็น หลักเกณฑ์พื้นฐานเดียวกันกับที่สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์นำมาใช้กำหนดมาตรฐาน การบัญชีของไทย

กระทรวงการคลังกำหนดให้ รัฐวิสาหกิจ ถือเป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Publicly accountable entities - PAE) รายงานการเงินของรัฐวิสาหกิจจึงต้องจัดทำตามมาตรฐาน การรายงานการเงินและมาตรฐานการบัญชีของสภาวิชาชีพบัญชีฯ ที่อ้างอิงจากมาตรฐานการรายงาน ทางการเงินระหว่างประเทศ (International financial reporting standards - IFRS)

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินได้รับการแต่งตั้งให้เป็นผู้สอบบัญชีภาครัฐ ตาม กฎหมายประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน มีหน้าที่ตรวจสอบบัญชี การรับ จ่าย การเก็บรักษาและการใช้จ่ายเงินและทรัพย์สินอื่น รวมถึงการตรวจสอบการจัดซื้อจัดจ้างตาม แผนงาน โครงการ ที่ได้มาจากเงินงบประมาณ เงินนอกงบประมาณ เงินกู้ เงินอุดหนุน เงินบริจาค และเงินช่วยเหลือจากการปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมาย ตามวัตถุประสงค์ของส่วนราชการ รัฐวิสาหกิจ หน่วยงานอื่นของรัฐ หน่วยงานที่ได้รับเงินอุดหนุนหรือทรัพย์สินเงินลงทุนจากรัฐ และแสดง

ความเห็นว่าเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับมติคณะรัฐมนตรี วัตถุประสงค์ แบบแผน การปฏิบัติราชการ ก่อให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุดในการบริหารการเงินของรัฐ ได้ผลตามเป้าหมาย ประหยัด มีผลคุ้มค่าและเป็นมาตรการป้องกันการทุจริต โดยเฉพาะรัฐวิสาหกิจและหน่วยงานอื่น ของรัฐให้แสดงความเห็นตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปด้วย

การเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีในภาครัฐดังกล่าวย่อมต้องมีการพัฒนาผู้สอบบัญชี ภาครัฐให้มีความรู้ความสามารถในการปฏิบัติหน้าที่งานจนได้ระดับที่กำหนดไว้ ภายใต้ สภาพแวดล้อมการปฏิบัติงานจริงอย่างมีประสิทธิภาพ มีทักษะในการวิเคราะห์ การใช้วิจารณญาณ การตัดสินใจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพนำไปสู่คุณภาพของงานสอบบัญชี

สมรรถนะของบุคคลจึงเป็นปัจจัยสำคัญที่ทำให้องค์กรบรรลุเป้าหมายอย่างสูงสุด คุณสมบัติที่จะแสดงถึงสมรรถนะ ได้แก่ ความรู้ ทักษะ และเจตคติ สิ่งเหล่านี้จะทำให้บุคคล สามารถปฏิบัติหน้าที่หรืองานของตนได้เป็นอย่างดี กล่าวอีกทางหนึ่งว่า การทดสอบบุคคล ว่ามีความรู้ ความชำนาญ หรือคุณลักษณะอื่นใด อยู่เท่าใดเป็นสิ่งสำคัญที่องค์กรควรทราบ หากองค์กรนั้นต้องการความสำเร็จสูงสุดที่จะเกิดได้จากสมรรถนะของบุคลากรขององค์กรเอง

ความรู้เป็นส่วนหนึ่งในสมรรถนะ ความรู้ในสมัยหนึ่งอาจล้าสมัยในเวลาต่อมา และ ย่อมมีการเปลี่ยนแปลงเพิ่มขึ้นอยู่เสมอ การทราบแหล่งที่มาของความรู้และการนำมาใช้เพื่อระบุ และแก้ไขปัญหา รวมทั้งการปลูกฝังความมุ่งมั่นที่จะเรียนรู้ตลอดชีวิต การพัฒนาการเรียนรู้ อย่างไม่มีที่สิ้นสุดจึงมีความสำคัญมาก เช่น ความรู้ทางวิชาชีพบัญชีที่มาตรฐานการบัญชีปรับปรุงอยู่ เสมอความรู้ทางองค์กรและธุรกิจในโลกปัจจุบัน และความรู้ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศที่ประยุกต์ ในธุรกิจ

นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินถือได้ว่าเป็นผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีด้านการตรวจสอบ บัญชีและให้ความเชื่อมั่น เพราะมีอำนาจตรวจสอบเงินและทรัพย์สินอื่น บัญชี ทะเบียน เอกสาร หรือหลักฐานในการใช้จ่ายและหลักฐานอื่นที่อยู่ในความรับผิดชอบของหน่วยงานของรัฐตาม พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดินพ.ศ. 2542 มาตรา 4 และมาตรา 41 หากจะปฏิบัติหน้าที่อย่างมีประสิทธิภาพผลตามมาตรฐานทางวิชาชีพและได้รายงานของผู้สอบบัญชี ที่สามารถให้ความเชื่อมั่นได้ว่าเป็นผลงานที่มีคุณภาพและสาธารณชนให้ความไว้วางใจได้นั้น ต้องมีความรู้ในการตรวจสอบที่ตนรับผิดชอบอย่างเพียงพอ และมีความรู้ในด้านอื่นที่สามารถนำมาใช้ ในการตรวจสอบ ดังนั้นนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินต้องพัฒนาความรู้ด้านการตรวจสอบหรือ ความรู้ที่สนับสนุนการตรวจสอบอย่างมีประสิทธิภาพและอย่างต่อเนื่อง

การใช้ความรู้ได้อย่างเต็มกำลังย่อมเกิดจากทักษะที่เหมาะสมและทักษะจะเกิดผลดีที่สุด เมื่อใช้อย่างมีจรรยาบรรณ บุคคลที่มีทักษะคือ บุคคลที่เข้าใจภาพรวม คิดและสื่อสารได้อย่างมี

ประสิทธิผล รวมถึงสามารถสอบถามและแสดงความคิดเห็นเชิงเหตุผล เพื่อวิเคราะห์และแก้ไข ปัญหาได้ เมื่อต้องตัดสินใจท่ามกลางบุคคลหลากหลายที่ส่งผลกระทบและได้รับผลกระทบจากการ ตัดสินใจนั้น ในสังคมยุคโลกาภิวัตน์โดยใช้ดุลยพินิจได้เป็นอย่างดี ไม่ว่าจะเป็นทักษะทางปัญญา ทักษะทางวิชาการเชิงปฏิบัติและหน้าทำงาน ทักษะทางคุณลักษณะเฉพาะบุคคล ทักษะทางการ ปฏิสัมพันธ์ระหว่างบุคคลและการจัดการ และทักษะการบริหารองค์การและการจัดการธุรกิจ เป็นต้น

จรรยาบรรณเป็นสิ่งที่สังคมคาดหวังจากบุคคลที่ปฏิบัติหน้าที่หรืองานที่มีบทบาทต่อ สาธารณะ การยอมรับและการนำจรรยาบรรณไปปฏิบัติจะทำให้งานมีประสิทธิภาพ ปฏิบัติงานด้วยความ สุขุมรอบคอบประกอบกับสภาพแวดล้อมในปัจจุบันที่องค์กรต่างๆ สนับสนุนค่านิยมเรื่อง ประโยชน์สาธารณะ ตัวอย่างเช่น จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ได้แก่ ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริต การรักษาความลับและความรับผิดชอบ เป็นต้น

รายงานการเงินของรัฐที่มีความถูกต้องและเชื่อถือได้จะก่อให้เกิดประโยชน์ต่อผู้ใช้ ไม่ว่าจะเป็นผู้บริหารหน่วยงาน รัฐบาล และสาธารณชน สำหรับการตัดสินใจในการดำเนินงานและ อำนาจประโยชน์สูงสุดต่อประเทศชาติ รายงานของผู้สอบบัญชีที่มาจากการตรวจสอบที่วางแผนไว้ และมาจากสมรรถนะของผู้สอบบัญชีที่รวบรวมหลักฐานอย่างเพียงพอ สามารถแสดงความเห็นได้ อย่างมั่นใจ จะช่วยสร้างความเชื่อมั่นให้แก่ผู้ใช้งบการเงินได้ว่า สารสำคัญของงบการเงินนั้นได้ จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่สากล ทั้งนี้เนื่องจากผู้ใช้รายงานการเงินเป็นผู้ที่รับรู้สารสนเทศที่ผ่าน มาจากผู้อื่นหลายทอด ซึ่งโอกาสที่จะมีข้อผิดพลาดทั้งที่ตั้งใจจากความกดดันทางการเงินและการ ททุจริต และความไม่ตั้งใจจากธุรกรรมที่ซับซ้อนและประเภทใหม่ๆ ที่อาจเกิดขึ้น

ผู้ศึกษาจึงสนใจที่จะศึกษาสมรรถนะที่มีต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของนักวิชาการตรวจ เงินแผ่นดินของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน เนื่องจากการศึกษาสมรรถนะของผู้สอบบัญชี ภาครัฐยังมีไม่มาก ส่วนใหญ่เป็นการศึกษาเกี่ยวกับสมรรถนะของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่อยู่ใน กลุ่มผู้จัดทำบัญชีในสถานประกอบการ สำนักงานรับจัดทำบัญชี สหกรณ์ หากเป็นกลุ่มผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีภาษีอากร มักเป็นสำนักงานสอบบัญชีธุรกิจภาคธุรกิจ ดังนั้น ผู้ศึกษาจะศึกษาผลกระทบ ของตัวแปรอิสระคือ สมรรถนะของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดิน 3 ตัวแปร ได้แก่ ด้านความรู้ทาง วิชาชีพบัญชี ด้านทักษะทางวิชาชีพบัญชี ด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ที่มีผลต่อตัวแปรตาม คือ คุณภาพงานสอบบัญชี

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. เพื่อศึกษาผลของสมรรถนะที่มีต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินระดับชำนาญการของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน
2. เพื่อศึกษาผลของสมรรถนะที่มีต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินระดับปฏิบัติการของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

1.3 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

เป็นแนวทางในการพัฒนาสมรรถนะของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินอันจะส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชี และเพิ่มความเชื่อมั่นให้กับรายงานของผู้สอบบัญชีของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

1.4 ขอบเขตของการศึกษา

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน มีการตรวจสอบหลักได้แก่ การตรวจสอบการเงิน (Financial audit) การตรวจสอบการจัดซื้อจัดจ้าง (Compliance audit) และการตรวจสอบการดำเนินงาน (Performance audit) การศึกษานี้จะศึกษาความคิดเห็นของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินเฉพาะข้าราชการระดับชำนาญการและระดับปฏิบัติการในสำนักตรวจสอบการเงิน (Financial audit) เนื่องจากมีหน้าที่ตรวจสอบบัญชี รายงานการเงินของหน่วยงานภาครัฐและจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งมีข้าราชการจำนวนทั้งสิ้น 624 คน โดยแบ่งเป็นนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินระดับชำนาญการจำนวน 301 คน นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินระดับปฏิบัติการจำนวน 323 คน (ณ วันที่ 1 มีนาคม 2557)

1.5 กรอบแนวคิดการศึกษา



1.6 สมมติฐานการศึกษา (Hypotheses)

การศึกษานี้ ผู้ศึกษาต้องการศึกษาสมรรถนะของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดิน ทั้ง 3 ด้าน ได้แก่ สมรรถนะด้านความรู้ทางวิชาชีพบัญชี สมรรถนะด้านทักษะทางวิชาชีพบัญชีและสมรรถนะด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี จะส่งผลกระทบเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชีหรือไม่ ในระดับอำนาจการและระดับปฏิบัติการของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน โดยกำหนดนัยสำคัญ ณ ระดับสถิติที่ 0.01

H1a: สมรรถนะด้านความรู้ทางวิชาชีพบัญชีของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินระดับอำนาจการส่งผลกระทบเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชี

H1b: สมรรถนะด้านความรู้ทางวิชาชีพบัญชีของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินระดับปฏิบัติการส่งผลกระทบเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชี

H2a: สมรรถนะด้านทักษะทางวิชาชีพบัญชีของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินระดับอำนาจการส่งผลกระทบเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชี

H2b: สมรรถนะด้านทักษะทางวิชาชีพบัญชีของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินระดับปฏิบัติการส่งผลกระทบเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชี

H3a: สมรรถนะด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินระดับอำนาจการส่งผลกระทบเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชี

H3b: สมรรถนะด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินระดับปฏิบัติการส่งผลกระทบเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชี

1.7 นิยามศัพท์เฉพาะ

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (Office of The Auditor General of Thailand) หมายถึง ส่วนราชการที่เป็นหน่วยงานอิสระตามรัฐธรรมนูญ มีฐานะเป็นกรม มีอำนาจหน้าที่เกี่ยวกับ ตรวจสอบการรับจ่าย การเก็บรักษา และการใช้จ่ายเงินและทรัพย์สินอื่นหรือที่อยู่ในความรับผิดชอบของกระทรวง ทบวง กรม ส่วนราชการที่เรียกชื่ออย่างอื่น หน่วยงานของราชการส่วนภูมิภาค หน่วยงานของราชการส่วนท้องถิ่น รัฐวิสาหกิจตามกฎหมายว่าด้วยวิธีการงบประมาณหรือตามกฎหมายอื่น และหน่วยงานอื่นของรัฐ

สมรรถนะทางวิชาชีพบัญชี (competence) หมายถึง ระดับความรู้ ทักษะตามหน้าที่งาน และทักษะทางพฤติกรรม และจรรยาบรรณของแต่ละบุคคล

ความรู้ทางวิชาชีพบัญชี (Knowledges) หมายถึง ข้อมูลที่ได้รับจากการศึกษา จากสถานศึกษา การสัมมนา การค้นคว้าวิจัย เกี่ยวกับการบัญชีและสิ่งที่เกี่ยวข้องกัน

ทักษะทางวิชาชีพบัญชี (Skills) หมายถึง ความสามารถของบุคคลซึ่งเป็นผลมาจากการเรียนรู้ การพัฒนาและฝึกฝนจนเกิดความชำนาญ ภายใต้อาชีพแวดล้อมการปฏิบัติงานจริง

จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี (Ethics) หมายถึง ความประพฤติหรือลักษณะนิสัย หลักปฏิบัติที่ดี ภาพลักษณ์ที่ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีควรเป็น

คุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality) หมายถึง งานตรวจสอบบัญชีที่เป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดทางกฎหมาย รวมไปถึงการแสดงความเห็นต่องบการเงินในรายงานของผู้สอบบัญชีอย่างเหมาะสมกับสถานการณ์

นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดิน (Auditor) หมายถึง เจ้าหน้าที่ตรวจสอบตามกฎหมายประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งปฏิบัติหน้าที่ตามอำนาจของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน แบ่งเป็น 2 ระดับดังนี้

นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินระดับชำนาญการ (Senior Auditor) เป็นผู้ปฏิบัติงานในฐานะหัวหน้างาน ซึ่งต้องกำกับ แนะนำ ตรวจสอบการปฏิบัติงานของผู้ร่วมงาน หรือเป็นผู้ปฏิบัติงานที่มีประสบการณ์ โดยใช้ความรู้ ความสามารถ ประสิทธิภาพและความชำนาญสูง ในการปฏิบัติงานการตรวจเงินแผ่นดิน งานที่ต้องตัดสินใจหรือแก้ปัญหาที่ยาก และงานอื่นๆที่ได้รับมอบหมาย

นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินระดับปฏิบัติการ (Junior Auditor) เป็นผู้ปฏิบัติงานระดับต้น ที่ต้องใช้ความรู้ ความสามารถทางวิชาการในการปฏิบัติงานเกี่ยวกับงานตรวจเงินแผ่นดิน และงานอื่นๆที่ได้รับมอบหมายภายใต้การกำกับ แนะนำ ตรวจสอบ