

บทที่ 5

สรุปผล อภิปรายผลและข้อเสนอแนะ

การศึกษาผลกระทบของสมรรถนะของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินระดับชำนาญการ และปฏิบัติการที่มีต่อคุณภาพงานสอบบัญชี นำเสนอตามลำดับประเด็นสำคัญ ดังต่อไปนี้

5.1 สรุปผลการศึกษา

5.1.1 การวิเคราะห์ผลการศึกษาเชิงปริมาณ

ส่วนที่ 1 การวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

ส่วนที่ 2 ข้อมูลเกี่ยวกับความคิดเห็นสมรรถนะด้านความรู้ทางวิชาชีพบัญชีด้านทักษะทางวิชาชีพบัญชี ด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี และคุณภาพงานสอบบัญชี

ส่วนที่ 3 ความสัมพันธ์ระหว่างสมรรถนะและคุณภาพงานสอบบัญชีโดยใช้การวิเคราะห์สหสัมพันธ์เชิงพหุคูณ

ส่วนที่ 4 การทดสอบสมมติฐานการศึกษาโดยใช้การวิเคราะห์ถดถอยเชิงพหุคูณ

5.1.2 การสัมภาษณ์

5.2 อภิปรายผลการศึกษา

5.3 ข้อเสนอแนะ

5.1 สรุปผลการศึกษา

5.1.1 การวิเคราะห์ผลการศึกษาเชิงปริมาณ

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

ผู้ศึกษาเก็บรวบรวมข้อมูลจากแบบสอบถามจำนวนทั้งสิ้น 400 ฉบับ แบ่งเป็น นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินระดับชำนาญการจำนวน 193 ฉบับ และนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินระดับปฏิบัติการจำนวน 207 ฉบับ

ผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินระดับชำนาญการ ส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง ผู้ที่มีอายุระหว่าง 41-50 ปี เป็นผู้ที่มีการศึกษา 8 ปีขึ้นไป เป็นผู้ที่มีการศึกษาระดับปริญญาตรีและใช้สาขาวิชาการบัญชีในการบรรจุแต่งตั้ง

ผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินระดับปฏิบัติการส่วนใหญ่ เป็นเพศหญิง ผู้ที่มีอายุระหว่าง 30-40 ปี อายุราชการ 2 ปีขึ้นไปแต่ไม่ถึง 4 ปี มีการศึกษาระดับปริญญาตรี และใช้สาขาวิชาการบัญชีในการบรรจุแต่งตั้ง

ส่วนที่ 2 ค่าเฉลี่ยความคิดเห็นสมรรถนะและคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้ตอบแบบสอบถาม

กลุ่มนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินระดับชำนาญการ มีความคิดเห็นเกี่ยวกับสมรรถนะ ดังนี้

ด้านความรู้ทางวิชาชีพบัญชี มีความคิดเห็นอยู่ในระดับมาก ซึ่งการเชื่อมั่นว่าการแสวงหาความรู้เพิ่มเติมจะช่วยเพิ่มประสิทธิภาพของผลงาน เป็นความคิดเห็นที่มีค่าคะแนนเฉลี่ยมากที่สุด

ด้านทักษะทางวิชาชีพบัญชี มีความคิดเห็นอยู่ในระดับมาก ซึ่งการให้ความสำคัญต่อเวลา โดยการเลือกและเรียงลำดับความสำคัญของงานเพื่อทำให้งานเสร็จทันตามกำหนดเวลา เป็นความคิดเห็นที่มีค่าคะแนนเฉลี่ยมากที่สุด

ด้านจรรยาบรรณทางวิชาชีพบัญชี มีความคิดเห็นอยู่ในระดับมาก ซึ่งการมุ่งมั่นรักษาความลับของหน่วยรับตรวจ ไม่เปิดเผยความลับที่ได้จากการปฏิบัติงานแก่บุคคลที่ไม่เกี่ยวข้อง การให้ความสำคัญกับการใช้ดุลยพินิจบนหลักฐานที่เชื่อถือได้ โดยปราศจากความอคติและความลำเอียง และการมุ่งมั่นปฏิบัติงานด้วยความระมัดระวัง รอบคอบ สามารถตรวจสอบการทำงานได้และลงความเห็นในรายงานอย่างเป็นอิสระ เป็นความคิดเห็นที่มีค่าคะแนนเฉลี่ยมากที่สุดเท่ากัน

ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชีอยู่ในระดับมาก ซึ่งการนำเสนอรายงานที่กระชับและได้ใจความ ใช้ภาษาที่ชัดเจน เพื่อให้ผู้ใช้เข้าใจในส่วนสาระสำคัญได้เป็นอย่างดี เป็นความคิดเห็นที่มีค่าคะแนนเฉลี่ยมากที่สุด

กลุ่มนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินระดับปฏิบัติการ มีความคิดเห็นเกี่ยวกับสมรรถนะ ดังนี้

ด้านความรู้ทางวิชาชีพบัญชี มีความคิดเห็นอยู่ในระดับมาก ซึ่งการมุ่งมั่นปฏิบัติงานโดยใช้ความรู้ทางธุรกิจ การตลาด การจัดการ การเงิน เศรษฐกิจ เทคโนโลยีสารสนเทศมาช่วยเพิ่มประสิทธิภาพของผลงาน และการมุ่งมั่นบูรณาการความรู้และประสบการณ์มาใช้กำหนดแนวทางหรือแผนงานในปัจจุบัน เป็นความคิดเห็นที่มีค่าคะแนนเฉลี่ยมากที่สุดเท่ากัน

ด้านทักษะทางวิชาชีพบัญชี มีความคิดเห็นอยู่ในระดับมาก ซึ่งการตระหนักถึงการรับฟังความคิดเห็นของผู้อื่น เพื่อใช้ในการตัดสินใจแก้ปัญหาจากการปฏิบัติงาน เป็นความคิดเห็นที่มีค่าคะแนนเฉลี่ยมากที่สุด

ด้านจรรยาบรรณทางวิชาชีพบัญชี มีความคิดเห็นอยู่ในระดับมาก ซึ่งการมุ่งมั่นรักษาความลับของหน่วยรับตรวจ ไม่เปิดเผยความลับที่ได้จากการปฏิบัติงานแก่บุคคลที่ไม่เกี่ยวข้อง และการมุ่งเน้นปฏิบัติงานด้วยความระมัดระวัง รอบคอบ สามารถตรวจสอบการทำงานได้และลงความเห็นในรายงานอย่างเป็นอิสระ เป็นความคิดเห็นที่มีค่าคะแนนเฉลี่ยมากที่สุดเท่ากัน

ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชีอยู่ในระดับมาก ซึ่งการนำเสนอข้อสารสนเทศที่สำคัญเพื่อใช้ในการตัดสินใจโดยมีการพิจารณาเปรียบเทียบประโยชน์ที่จะได้รับ และความทันต่อเวลาเสมอเป็นความคิดเห็นที่มีค่าคะแนนเฉลี่ยมากที่สุด

ส่วนที่ 3 ความสัมพันธ์ระหว่างสมรรถนะและคุณภาพงานสอบบัญชีโดยใช้การวิเคราะห์สหสัมพันธ์เชิงพหุคูณ

กลุ่มนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินระดับชำนาญการ มีสมรรถนะด้านความรู้ทางวิชาชีพบัญชี ได้ค่าสหสัมพันธ์ที่มีต่อคุณภาพงานสอบบัญชี เท่ากับ 0.32 ดังนั้นสมรรถนะด้านความรู้ทางวิชาชีพบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพงานสอบบัญชี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

สมรรถนะด้านทักษะทางวิชาชีพบัญชี ได้ค่าสหสัมพันธ์ที่มีต่อคุณภาพงานสอบบัญชี เท่ากับ 0.71 ดังนั้นสมรรถนะด้านทักษะทางวิชาชีพบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพงานสอบบัญชี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

สมรรถนะด้านจรรยาบรรณทางวิชาชีพบัญชี ได้ค่าสหสัมพันธ์ที่มีต่อคุณภาพงานสอบบัญชีเท่ากับ -0.36 ดังนั้นสมรรถนะด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงลบกับคุณภาพงานสอบบัญชี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

กลุ่มนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินระดับปฏิบัติการ มีสมรรถนะด้านความรู้ทางวิชาชีพบัญชี ได้ค่าสหสัมพันธ์ที่มีต่อคุณภาพงานสอบบัญชีเท่ากับ -0.51 ดังนั้นสมรรถนะวิชาชีพบัญชีด้านความรู้ทางวิชาชีพบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงลบกับคุณภาพงานสอบบัญชี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

สมรรถนะด้านทักษะทางวิชาชีพบัญชี ได้ค่าสหสัมพันธ์ที่มีต่อคุณภาพงานสอบบัญชี เท่ากับ 0.00 ดังนั้นสมรรถนะด้านทักษะทางวิชาชีพบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพงานสอบบัญชีอย่างไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ

สมรรถนะด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ได้ค่าสหสัมพันธ์ที่มีต่อค่าเฉลี่ยคุณภาพงานสอบบัญชีเท่ากับ 0.44 ดังนั้นสมรรถนะด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพงานสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

ส่วนที่ 4 การทดสอบสมมติฐานการศึกษาโดยใช้การวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ

ผลกระทบของสมรรถนะกลุ่มนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินระดับชำนาญการ ที่มีต่อคุณภาพงานสอบบัญชี

สมมติฐานการศึกษา H1a: สมรรถนะด้านความรู้ทางวิชาชีพบัญชีของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินระดับชำนาญการส่งผลเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชี

ผลการศึกษา พบว่า สมรรถนะด้านความรู้ทางวิชาชีพบัญชีของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินระดับชำนาญการ H1a ไม่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชี

สมมติฐานการศึกษา H2a: สมรรถนะด้านทักษะทางวิชาชีพบัญชีของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินระดับชำนาญการส่งผลเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชี

ผลการศึกษา พบว่า สมรรถนะด้านทักษะทางวิชาชีพบัญชีของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินระดับชำนาญการส่งผลกระทบเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ ณ ระดับสถิติที่ 0.01 จึงยอมรับ H2a

สมมติฐานการศึกษา H3a: สมรรถนะด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินระดับชำนาญการส่งผลเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชี

ผลการศึกษา พบว่า สมรรถนะด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินระดับชำนาญการ H3a ไม่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชี

สมการถดถอยที่สามารถทำนายคุณภาพงานตรวจสอบบัญชี และมีความแม่นยำร้อยละ 51 เป็นดังนี้

$$QA_1 = 1.019 + 0.092KN + 0.689SK - 0.022ET$$

ผลกระทบของสมรรถนะกลุ่มนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินระดับปฏิบัติการที่มีต่อคุณภาพงานสอบบัญชี

สมมติฐานการศึกษา H1b: สมรรถนะด้านความรู้ทางวิชาชีพบัญชีของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินระดับปฏิบัติการส่งผลเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชี

ผลการศึกษา พบว่า สมรรถนะด้านความรู้ทางวิชาชีพบัญชีของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินระดับปฏิบัติการส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ ณ ระดับสถิติที่ 0.01 จึงปฏิเสธ H1b

สมมติฐานการศึกษา H2b: สมรรถนะด้านทักษะทางวิชาชีพบัญชีของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินระดับปฏิบัติการส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี

ผลการศึกษา พบว่า สมรรถนะด้านทักษะทางวิชาชีพบัญชีของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินระดับปฏิบัติการส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ ณ ระดับสถิติที่ 0.01 จึงยอมรับ H2a

ยอมรับสมมติฐานการศึกษา H3b: สมรรถนะด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินระดับปฏิบัติการส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี

ผลการศึกษา พบว่า สมรรถนะด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินระดับปฏิบัติการส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ ณ ระดับสถิติที่ 0.01 จึงยอมรับ H2a

ผลการทดลองที่สามารถทำนายคุณภาพงานตรวจสอบบัญชี และมีความแม่นยำร้อยละ 37.10 เป็นดังนี้

$$QA_2 = 4.056 - 0.471KN + 0.224SK + 0.327ET$$

5.1.2 การสัมภาษณ์

กรณีสำคัญ คือ นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินระดับปฏิบัติการที่มีสมรรถนะด้านความรู้ทางวิชาชีพบัญชีสัมพันธ์เชิงลบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี หรือคุณภาพงานสอบบัญชีได้รับผลกระทบเชิงลบจากสมรรถนะด้านความรู้ทางวิชาชีพบัญชี เมื่อสัมภาษณ์เชิงลึกจากกลุ่มตัวอย่างพบประเด็นในเรื่องความเข้าใจในความรู้ทางวิชาชีพบัญชีที่ต้องอาศัยทักษะร่วมกัน เพื่อไปใช้ในการตรวจสอบด้วย แต่นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินระดับปฏิบัติการในฐานะผู้ตรวจสอบระดับต้นการนำความรู้ไปประยุกต์ในงานอาจยังไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควรแม้จะมีความรู้อยู่มากก็ตาม และประเด็นต่อมา คือ การที่นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินระดับปฏิบัติการมีความคิดริเริ่มสร้างสรรค์ในการปฏิบัติงาน ไม่ได้รับการยอมรับหรือไม่ได้รับการส่งเสริม และไม่เลือกให้ปฏิบัติ อาจมีผลกระทบเชิงลบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี

5.2 อภิปรายผลการศึกษา

สมรรถนะด้านความรู้ทางวิชาชีพบัญชีสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพงานสอบบัญชี หรือคุณภาพงานสอบบัญชีได้รับผลกระทบเชิงบวกจากสมรรถนะด้านความรู้ทางวิชาชีพบัญชี ของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินระดับชำนาญการ แม้ว่าจะไม่มีนัยสำคัญ แต่ก็มีความสัมพันธ์ และผลกระทบเชิงบวก โดยเฉพาะความรู้ด้านองค์กรและธุรกิจ และความรู้ด้านเทคโนโลยี สารสนเทศ รองลงมาคือความรู้ด้านการเงิน บัญชีและสัมพันธ์ สอดคล้องกับ (พงศศิริภพ ทองศิริวิ สุรเกตุ, 2554) และ (ชนัญญา สินชื่น, 2548) ที่ระบุว่าความสัมพันธ์ระหว่างความรู้ทางวิชาชีพบัญชี ในทุกด้านของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพงานสอบบัญชี โดยการให้ความสำคัญกับสิ่งเหล่านี้จะช่วยเพิ่มคุณภาพงานสอบบัญชีอย่างต่อเนื่อง ด้วยการฝึกฝนอบรม แต่แตกต่างจากนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินระดับปฏิบัติการที่มีสมรรถนะด้านความรู้ทางวิชาชีพ บัญชีสัมพันธ์เป็นเชิงลบกับคุณภาพงานสอบบัญชี หรือคุณภาพงานสอบบัญชีได้รับผลกระทบเชิง ลบจากสมรรถนะด้านความรู้ทางวิชาชีพบัญชี เนื่องจากความเข้าใจในความรู้ทางวิชาชีพบัญชี ต้อง อาศัยทักษะร่วมกันไปใช้ในงานด้วย แต่นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินระดับปฏิบัติการในฐานะ ผู้ตรวจสอบระดับต้น การนำความรู้ไปประยุกต์ในงานอาจยังไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควรแม้จะมีความรู้ย่อมมากก็ตาม สอดคล้องกับ (สมชัย สมบัติคำไร, 2546) ที่พบว่าผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่เริ่ม ปฏิบัติงานตรวจสอบการใช้ความรู้อย่างขาดประสบการณ์เป็นปัญหาสำคัญในการปฏิบัติงานสอบ บัญชีแต่ในทางกลับกันการที่นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินระดับปฏิบัติการต้องปฏิบัติงานภายใต้ การแนะนำและการกำกับดูแลของหัวหน้างาน เมื่อความคิดริเริ่ม ค้นหาหลักการ แนวคิด เทคนิค วิธีการ ความสำเร็จในการปฏิบัติงาน รวมทั้งความรู้ใหม่ ไม่ได้รับการยอมรับหรือไม่ได้รับการ ส่งเสริม และไม่เลือกให้ปฏิบัติ ทำให้กำลังใจหรือความตั้งใจในการทำงานลดลง

สมรรถนะด้านทักษะทางวิชาชีพบัญชีสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพงานสอบบัญชี หรือคุณภาพงานสอบบัญชีได้รับผลกระทบเชิงบวกจากสมรรถนะด้านทักษะทางวิชาชีพบัญชีของ นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินระดับชำนาญการและนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินระดับปฏิบัติการ แตกต่างจาก (จุลพงศ์ ศิริไพโรจน์, 2550) ที่พบว่า เทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ช่วยผู้สอบ บัญชีของสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพงานสอบบัญชี เนื่องจากการมีเทคนิคมากเกินไปทำให้งานสอบบัญชีไม่กะทัดรัด

สมรรถนะด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีมีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชี หรือคุณภาพงานสอบบัญชีได้รับผลกระทบจากสมรรถนะด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี อย่างไม่มี นัยสำคัญของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินระดับชำนาญการ คล้ายกับ (นันทวรรณ วงศ์ไชย, 2552) ที่ศึกษาผู้สอบบัญชีในกรุงเทพฯเกี่ยวกับจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีที่มีผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชี

พบว่า ผลกระทบเชิงลบของคุณภาพงานสอบบัญชีที่เกิดจากจรรยาบรรณ เช่น แรงกดดันจากการที่ต้องรายงานจำนวนชั่วโมงที่ใช้ในการสอบบัญชีน้อยกว่าระยะเวลาที่ได้ใช้ไปจริงเพราะเกรงว่าจะกระทบถึงการประเมินการปฏิบัติงานหากต้นทุนในการทำงานสูง การปฏิบัติงานสอบบัญชีมีขั้นตอนมากเกินไปและบางครั้งไม่จำเป็นในระยะเวลาการตรวจสอบที่น้อยเกินไปทำให้การสอบบัญชีไม่เหมาะสม แตกต่างจากนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินระดับปฏิบัติการที่มีสมรรถนะด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพงานสอบบัญชี หรือคุณภาพงานสอบบัญชีได้รับผลกระทบเชิงบวกจากสมรรถนะด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี โดยเฉพาะความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน ซึ่งสอดคล้องกับ (จุฬพงศ์ ศิริไพโรจน์, 2550) ที่พบว่า การมีมาตรฐานในการปฏิบัติงานและความรับผิดชอบของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีแห่งหนึ่งมีความสัมพันธ์และมีผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพงานสอบบัญชี

5.3 ข้อเสนอแนะ

5.3.1 นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินหากพัฒนาสมรรถนะของตนเองอย่างต่อเนื่อง โดยเฉพาะผู้ที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีและการจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชี นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินระดับปฏิบัติการพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพบัญชีเป็นสำคัญ ส่วนนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินระดับชำนาญการเสริมสร้างจรรยาบรรณทางวิชาชีพบัญชี จะส่งเสริมคุณภาพงานสอบบัญชีให้มากขึ้นอยู่เสมอ เป็นที่น่าเชื่อถือของสังคมสาธารณะ

5.3.2 สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน มีหน้าที่หลักในการตรวจสอบการใช้จ่ายเงินและทรัพย์สินของรัฐ มีงานสำคัญ ได้แก่ งานตรวจสอบบัญชีและการเงิน การตรวจสอบการดำเนินงานและโครงการ และการตรวจสอบการจัดซื้อจัดจ้าง การกำหนดจรรยาบรรณให้ข้าราชการของสำนักงานยึดถือปฏิบัติ จึงต้องครอบคลุมการปฏิบัติราชการทั้ง 3 งาน นอกเหนือไปจากจรรยาบรรณทางวิชาชีพบัญชี ซึ่งมีทั้งความแตกต่างและความสอดคล้องกับมาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (IES 4) และข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553 ฉะนั้นการศึกษานี้อาจควรกำหนดตัวแปรอิสระแบบเฉพาะทางยิ่งขึ้น

แนวทางการศึกษาในอนาคต

5.3.3 ผู้ศึกษาไม่ได้พิจารณาสภาพแวดล้อมของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งอาจมีความสัมพันธ์และผลกระทบที่มีต่อคุณภาพงานสอบบัญชี

5.3.4 การสัมภาษณ์เชิงลึกนอกเหนือจากการรวบรวมข้อมูลจากแบบสอบถามเพื่อให้ได้ข้อมูลเป็นประโยชน์สูงสุด

5.3.5 การศึกษาปัญหาและอุปสรรคต่างๆที่มีต่อสมรรถนะของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดิน

5.3.6 การศึกษาสมรรถนะของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินที่มีหน้าที่สอบบัญชีและจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชีตามประเภทหน่วยงานภาครัฐ เช่น หน่วยงานภาครัฐที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย หน่วยงานภาครัฐที่จดทะเบียนกับกรมพัฒนาธุรกิจการค้า ส่วนราชการส่วนกลาง ส่วนราชการส่วนภูมิภาค รัฐวิสาหกิจ องค์การมหาชน เป็นต้น

5.3.7 การเปรียบเทียบสมรรถนะของผู้ตรวจสอบและคุณภาพงานสอบบัญชีของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินกับสำนักงานการตรวจสอบบัญชีของรัฐในประเทศอื่นๆ