

**การใช้วิจารณ์ญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพที่มีผลต่อประสิทธิภาพการ
ปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ในสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 5
Professional Skepticism and Audit Efficiency for Cooperative Auditor in
Co-Operative Office Region 5**

จิรัฏฐติกาฬ วุฒิพนัธ^{1*} กชิตา พันธัณย² กณกวรรณ ค่ำเพ็ง² จิรประภา สุขสม²
ธันขพร ใจบุญ² ปรีดี โสดาตง² สุจิตรา ทองโลัย²
Jiradtikhan Wutipphan^{1*} Kadita Panyang² Kanokwan Khampeng² Jiraprapa Suksom²
Tanatporn Jaiboon² Preedee Sodadong² Sujitra thonglai²

บทคัดย่อ

การศึกษาครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาการใช้วิจารณ์ญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพที่มีผลต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ในสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 5 โดยการเก็บรวบรวมข้อมูลจาก ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ในสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 5 จำนวน 126 คน และใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือ สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล ได้แก่ F - test (ANOVA) การวิเคราะห์สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์แบบพหุคูณ (Multiple Correlation Analysis) และการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) ผลการวิจัยพบว่าผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ปฏิบัติงานแตกต่างกัน มีความคิดเห็นเกี่ยวกับการใช้วิจารณ์ญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพโดยรวม แตกต่างกัน และผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีประสบการณ์ และสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ปฏิบัติงานแตกต่างกัน มีความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยรวม แตกต่างกัน

จากการวิเคราะห์ความสัมพันธ์และผลกระทบ พบว่า 1) การใช้วิจารณ์ญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ด้านวิจารณ์ญาณในการช่างสงสัย มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี ด้านความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน และ 2) การใช้วิจารณ์ญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ด้านการตระหนักถึงความเสี่ยงในการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี ด้านความเพียงพอและเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชี ด้านการปฏิบัติงานถูกต้องเป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพ และด้านความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน

คำสำคัญ : การใช้วิจารณ์ญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ, ประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี, ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 5

¹ อาจารย์ประจำ คณะบริหารธุรกิจและเทคโนโลยีสารสนเทศ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลอีสาน วิทยาเขตขอนแก่น

Lecturer of Business Administration and Information Technology Faculty, Rajamangala University of Technology
Isan Khonkaen Campus

² นักศึกษา คณะบริหารธุรกิจและเทคโนโลยีสารสนเทศ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลอีสาน วิทยาเขตขอนแก่น

Student of Business Administration and Information Technology Faculty, Rajamangala University of Technology
Isan Khonkaen Campus



Abstract

The purpose of this study was to investigate Professional Skepticism and Audit Efficiency for Cooperative Auditor in Co-Operative Office Region 5. The data were collected from 126 cooperative auditors in the Cooperative Auditing Office Region 5, and used the questionnaires as a tool. The data were analyzed by using F-test (ANOVA), multiple correlation analysis, and multiple regression analysis in the Ordinary least Square (OLS) regression as the method used for testing the hypothesis. The results showed that cooperative auditors with cooperative audit offices performed different tasks have different opinions on the use of Professional Skepticism as a whole. Besides, experienced cooperative auditors and the Cooperative Auditing Office, which works differently, have different opinions on the overall efficient performance of the audit work as well.

The analysis of the relationship and impacts found that 1) The professional skepticism including, questioning mind has positive relationships on audit efficiency, financial statement reliability, and 2) Professional Skepticism of cooperative auditors including audit risk awareness has positive relationships on audit efficiency, sufficient appropriate audit, evidence professional standards, and the financial statement reliability.

Keywords: Professional Skepticism, Audit Efficiency, Cooperative Auditor in Co-Operative Office Region 5

บทนำ

สภาพแวดล้อมในปัจจุบันที่สังคมและเศรษฐกิจเปลี่ยนแปลงและพัฒนาไปอย่างรวดเร็ว ธุรกิจการค้ามีความซับซ้อนและหลากหลายมากยิ่งขึ้น ส่งผลให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีความยุ่งยากซับซ้อนยิ่งขึ้น การเปลี่ยนแปลงเหล่านี้ก่อให้เกิดปัจจัยที่เป็นอุปสรรคในการปฏิบัติงาน เช่น ความซับซ้อนของรายการค้า การปิดบัง บิดเบือน และซ่อนเร้นรายการค้า (ดาวเด่น สัญญะโกชน, อิงอร นาชัยฤทธิ์ และ สุวรรณ หวังเจริญเดช. 2556) อันเป็นที่มาของปัญหาการทุจริต คอร์รัปชัน ดังจะเห็นได้จากข่าวการทุจริตใหญ่ของสหกรณ์เครดิตยูเนี่ยนคลองจั่นซึ่งเป็นสหกรณ์เครดิตยูเนี่ยนที่ใหญ่ที่สุด มีสมาชิก 50,000 คน มีสินทรัพย์กว่า 20,000 ล้านบาท โดยมีหลักฐานชี้ให้เห็นว่ากลุ่มผู้บริหารได้มีการยักยอกเงินหลากหลายวิธี เช่น การสั่งตรงจ่ายเงินเข้าบัญชีตัวเอง การทำลูกหนี้ปลอม รวมทั้งการบริจาคเงินให้วัดธรรมกายและพระธัมมชโย (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, 2560) อีกทั้งการตรวจบัญชีสหกรณ์เป็นสิ่งที่สหกรณ์บางส่วนไม่เห็นความสำคัญของการมีผู้ตรวจสอบการดำเนินงานของสหกรณ์ เมื่อผู้สอบบัญชีสหกรณ์เสนอแนะแนวทางการแก้ปัญหาในการทำบัญชี แต่ไม่ได้รับการตอบสนองจากผู้ปฏิบัติงานเท่าที่ควร ทำให้การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ไม่สามารถที่จะทำได้อย่างมีประสิทธิภาพ (ขวัญสกุล เต็งอำนวย. 2555) โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อรวมกับการไม่มีวิจาร์ณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการปฏิบัติงานสอบบัญชี ซึ่งเป็นสาเหตุหลักที่ก่อให้เกิดข้อบกพร่องต่อผลการตรวจสอบและเกิดข้อผิดพลาดในการเลือกวิธีตรวจสอบที่เหมาะสมได้ ดังนั้นผู้สอบบัญชีสหกรณ์จึงต้องใช้วิจาร์ณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการตรวจสอบ เพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินนั้นว่า ได้มีการจัดทำในส่วนสาระสำคัญว่าเป็นไปตามกรอบแนวคิดรายงานทางการเงินหรือไม่ โดยจะต้องได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมด้วยวิธีการตรวจสอบต่าง ๆ ซึ่งเป็นตัวชี้วัดประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน ของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ (บุญยงษ์ ปันกุมภีร์ และกนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินธิ์. 2559)

โดยหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป (Generally accepted auditing standards: GAAS) และตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด โดยให้ครอบคลุมทั้งในด้านการเงินการบัญชี (Financial Audit) การปฏิบัติการ (Operational audit) และ



การบริหารงาน (Management Audit) ของสหกรณ์ (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์) ด้วยเหตุผลนี้ การใช้วิจารณ์งานในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ จึงเป็นองค์ประกอบพื้นฐานที่สำคัญของงานให้ความเชื่อมั่น (ไพลิน ตรงเมธิรัตน์ และนพพร พวงมณี. 2557) โดยการใช้วิจารณ์งานในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพประกอบด้วยมิติต่าง ๆ ดังนี้ 1) วิจารณ์งานในการช่างสงสัย (Questioning mind evidence) 2) ความระมัดระวังทางวิชาชีพ (Due professional care) 3) ความสามารถในด้านวิชาชีพ (Audit risk awareness) 4) การตระหนักถึงความเสี่ยงในการสอบบัญชี (Audit risk awareness) (สภาวิชาชีพบัญชี, 2560) ซึ่งองค์ประกอบดังกล่าวนี้ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ควรใช้เพื่อวางแผนปฏิบัติงานตรวจสอบ ทำให้ตระหนักว่าอาจมีสถานการณ์ที่ทำให้งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ และลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ส่งผลให้เกิดประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี

ประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี เป็นการรวบรวมและประเมินหลักฐานในการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ทำหน้าที่ตรวจสอบงบการเงินเพื่อแสดงความเห็นว่างบการเงินนั้นได้แสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินนั้นเกิดความเชื่อมั่นว่างบการเงินได้ผ่านการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ในการนำงบการเงินนั้นไปใช้เพื่อการตัดสินใจ (อภิศักดิ์ เจียรสุคนธ์. 2556) ทั้งนี้ประสิทธิภาพการปฏิบัติงานไม่ได้ขึ้นอยู่กับหนังสือหรือการศึกษาข้อมูลสารสนเทศเพียงอย่างเดียวหากแต่ต้องอาศัยเทคนิคต่าง ๆ หรือวิจารณ์งานในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพและประสบการณ์ที่ชัดเจนเฉพาะตัวไม่ว่าจะเป็นทั้งภายในและภายนอกที่เป็นพื้นฐานสำคัญ (กษพร นามสีฐาน. 2557) และเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ตัวชี้วัดประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีสามารถวัดได้จากมิติต่าง ๆ ดังนี้ 1) ความเพียงพอและเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชี (Sufficient appropriate audit) 2) การปฏิบัติงานถูกต้องเป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพ (Professional standards) 3) ความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน (Financial statement reliability) (นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทเพชร. 2559) นอกจากนี้ประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชียังสะท้อนให้เห็นถึงผลลัพธ์ของรายงานทางการเงินที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ให้การรับรองไว้อย่างมีเหตุผล โดยปราศจากข้อผิดพลาดอันเป็นสาระสำคัญ

ความสำคัญของวิจารณ์งานในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพส่งผลให้เกิดประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ที่สามารถตรวจพบการแสดงข้อมูลในงบการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ หรือตรวจพบหลักฐานที่บ่งชี้ไปจากความจริงซึ่งผู้สอบบัญชีสหกรณ์จะต้องใช้วิจารณ์งานในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพวิเคราะห์สถานการณ์ ประเมินหลักฐานการสอบบัญชี และประเมินความเสี่ยงเปรียบเทียบกับข้อมูลในอดีตและปัจจุบัน (สภาวิชาชีพบัญชี. 2560: เว็บไซต์)

จากเหตุผลที่กล่าวมาแล้วข้างต้นผู้วิจัยจึงสนใจศึกษาการใช้วิจารณ์งานในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพที่มีผลต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ในสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 5 โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อทดสอบว่า การใช้วิจารณ์งานในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพมีผลต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีหรือไม่อย่างไร โดยการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ในสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 5 ผลลัพธ์ที่ได้จากการวิจัยสามารถใช้เป็นข้อมูลเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี และเป็นแนวทางในการเสริมสร้างทัศนคติให้แก่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ เพื่อสร้างความโปร่งใส ความน่าเชื่อถือต่องบการเงินที่เปิดเผยต่อสาธารณะต่อไป



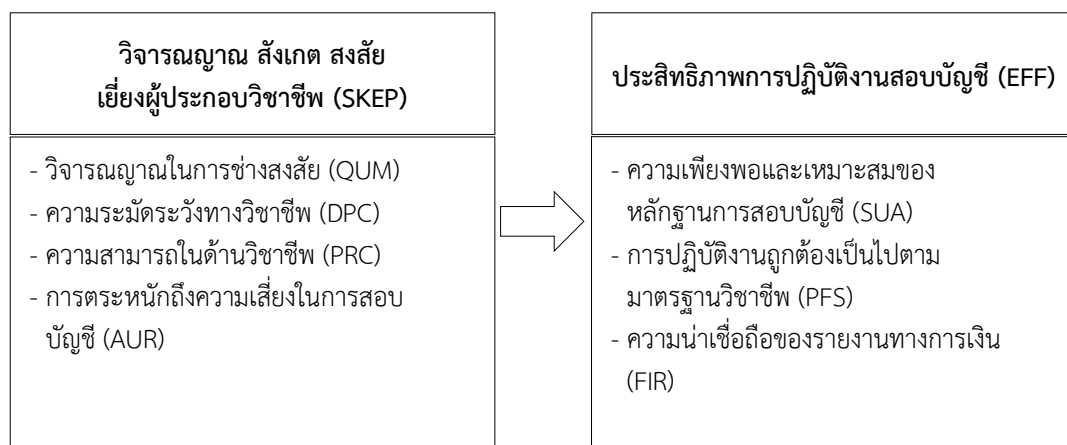
วัตถุประสงค์การวิจัย

1. เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัย เยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ กับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ในสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 5
2. เพื่อเปรียบเทียบการใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัย เยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพและประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ในสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 5 ที่มีประสบการณ์ และสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ปฏิบัติงาน แตกต่างกัน

ทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

ในการศึกษาวิจัยครั้งนี้ การใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัย เยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพได้ถูกกำหนดเป็นตัวแปรอิสระ และมีผลกระทบต่อตัวแปรตามคือ ประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี ซึ่งจากวัตถุประสงค์ข้างต้นสามารถสรุปกรอบแนวคิดในการวิจัยได้ดังนี้

ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดการวิจัยของการใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัย เยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ และประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี



นิยามศัพท์เฉพาะ

วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัย เยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ (Professional Skepticism) หมายถึงทัศนคติที่รวมถึงความรู้สึกนึกคิด พินิจ วิเคราะห์ ในการประเมินหลักฐาน ความถูกต้องของข้อมูลที่ผู้บริหารให้การรับรองไว้สอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชีประกอบไปด้วย

วิจารณญาณในการช่างสงสัย (Questioning Mind) หมายถึง การมีคำถามอยู่ในใจเสมอและเป็นทัศนคติสำคัญที่เสริมความสามารถของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในการวินิจฉัยหรือแยกแยะสถานการณ์ต่าง ๆ ที่มีผลต่อการแสดงข้อมูลทางการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และการตอบสนองต่อสถานการณ์นั้น ๆ ได้อย่างเหมาะสม

ความระมัดระวังทางวิชาชีพ (Due Professional Care) หมายถึง การปฏิบัติงานด้วยความรอบคอบและความชำนาญทางวิชาชีพตามมาตรฐานวิชาชีพที่รับรองทั่วไป และป้องกันความผิดพลาดต่อรายงานทางการเงินอันเป็นสาระสำคัญ

ความสามารถในด้านวิชาชีพ (Professional Competencies) หมายถึง ความรู้ และความเชี่ยวชาญในวิชาชีพซึ่งได้รับการศึกษาในสถาบันการศึกษา สถานที่ฝึกอบรม ประสบการณ์ทำงาน ตลอดจนการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพในการส่งเสริมให้การปฏิบัติงานตรวจสอบมีประสิทธิภาพ



การตระหนักถึงความเสี่ยงในการสอบบัญชี (Audit Risk Awareness) หมายถึง ความเข้าใจในความเสี่ยงที่อาจส่งผลกระทบต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร และกำหนดวิธีการตรวจสอบในการตอบสนองความเสี่ยงได้อย่างเหมาะสม

ประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี (Audit Efficiency) หมายถึง กระบวนการตรวจสอบที่สามารถระบุขั้นตอนและจัดสรรทรัพยากรได้อย่างเหมาะสมในการประเมินหลักฐาน โดยการแสดงความเห็นต่อการเงินได้อย่างถูกต้อง และได้รับการยอมรับจากผู้เกี่ยวข้องทุกฝ่ายประกอบไปด้วย

ความเพียงพอและเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชี (Sufficient Appropriate Audit Evidence) หมายถึง ปริมาณและคุณภาพของข้อมูลของผู้สอบบัญชีเก็บรวบรวม ตรวจสอบไว้แล้วสามารถทำให้ผู้สอบบัญชีสหกรณ์สามารถแสดงความเห็นต่อการเงินได้อย่างถูกต้องและมีการประยุกต์ใช้ผลการปฏิบัติงานในอดีตมาเป็นแนวทางในปัจจุบัน

การปฏิบัติงานถูกต้องเป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพ (Professional Standards) หมายถึง การดำเนินงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์กระทำอย่างเหมาะสมและเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและหน่วยงานที่กำกับดูแล

ความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน (Financial Statement Reliability) หมายถึง ข้อมูลในงบการเงินต้องเป็นข้อมูลที่มีความเชื่อถือได้ โดยปราศจากความผิดพลาดที่มีสาระสำคัญ เป็นข้อมูลที่มีความเที่ยงตรง มีความเป็นกลางโดยปราศจากความลำเอียงและมีความครบถ้วน ถูกต้องในสาระสำคัญที่จะไม่ทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจผิดและตัดสินใจผิดพลาดในความเชื่อถือได้ของงบการเงิน

การทบทวนวรรณกรรมและการพัฒนาสมมติฐานการวิจัย

1) การสอบทานการสอบบัญชีด้านวิธีการตรวจสอบและจัดทำหลักฐานการปฏิบัติงาน มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านการทำงานต้องเชื่อถือได้ ด้านงานสำเร็จทันเวลา และด้านผลงานได้มาตรฐาน 2) การสอบทานการสอบบัญชีด้านการรายงานการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านการทำงานต้องเชื่อถือได้และด้านผลงานได้มาตรฐาน สอดคล้องกับมาตรวัดของ Hutt (2010) ให้ผลที่มีความใกล้เคียงกับระดับการสังเกตและสงสัยของผู้ตอบแบบสอบถาม นอกจากนี้ผลการศึกษาแสดงให้เห็นว่าเพศชาย และวัยวุฒิที่เพิ่มขึ้นมีผลต่อการสังเกตและสงสัยของผู้ประกอบวิชาชีพที่มากขึ้น โดยเพศชายมีความสัมพันธ์กับความเข้าใจในเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลและการตัดสินใจได้ด้วยตัวเองในขณะที่วัยวุฒิมีผลต่อความรู้สึกนึกคิดในการตั้งข้อสงสัยและความมั่นใจในตัวเอง นอกจากนี้ วรวิทย์ เลาหะเมทธิ (2558) พบว่า 1) ความเชื่อด้านจริยธรรมมีอิทธิพลความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อความรอบคอบ ระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ และการสอบทานด้วยความสงสัยของผู้ตรวจสอบภายใน และ 2) ความรอบคอบ ระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพมีอิทธิพลความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อการสอบทานด้วยความสงสัย ของผู้ตรวจสอบภายใน

จากที่กล่าวมาข้างต้น จะเห็นได้ว่า ผู้สอบบัญชีจะต้องให้ความสำคัญกับวิจารณ์ญาณในการสังเกต และสงสัย เยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ เพื่อเป็นเครื่องมือในการจัดทำสารสนเทศทางการบัญชีให้มีคุณภาพและให้เกิดประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งมีผลต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี จึงตั้งสมมติฐาน ได้ดังนี้

สมมติฐานที่ 1a-c วิจารณ์ญาณในการสังเกตและสงสัย เยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ด้านวิจารณ์ญาณในการสงสัย มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี (a) ด้านความเพียงพอและเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชี (b) ด้านการปฏิบัติงานถูกต้องเป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพ และ (c) ด้านความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน



สมมติฐานที่ 2a-c วิจารณ์งานในการสังเกตและสงสัย เกี่ยวกับผู้ประกอบการวิชาชีพ ด้านความระมัดระวังทางวิชาชีพ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี (a) ด้านความเพียงพอและเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชี (b) ด้านการปฏิบัติงานถูกต้องเป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพ และ(c) ด้านความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน

สมมติฐานที่ 3a-c วิจารณ์งานในการสังเกตและสงสัย เกี่ยวกับผู้ประกอบการวิชาชีพ ด้านความสามารถในด้านวิชาชีพ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี (a) ด้านความเพียงพอและเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชี (b) ด้านการปฏิบัติงานถูกต้องเป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพ และ(c) ด้านความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน

สมมติฐานที่ 4a-c วิจารณ์งานในการสังเกตและสงสัย เกี่ยวกับผู้ประกอบการวิชาชีพ ด้านการตระหนักถึงความเสี่ยงในการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี (a) ด้านความเพียงพอและเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชี (b) ด้านการปฏิบัติงานถูกต้องเป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพ และ(c) ด้านความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน

วิธีการดำเนินการวิจัย

กระบวนการและวิธีการเลือกกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรที่ใช้ในการศึกษาครั้งนี้ ได้แก่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ในสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 5 ซึ่งมีจำนวนประชากรทั้งสิ้น 202 คน (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. 2560) คณะผู้วิจัยจัดส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์ให้กับประชากรกลุ่มตัวอย่าง โดยส่งแบบสอบถาม จำนวน 202 ฉบับ ตามชื่อที่อยู่ของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 5 เมื่อครบกำหนดในการเก็บแบบสอบถามได้ทำการตรวจสอบความสมบูรณ์ของแบบสอบถาม ซึ่งเป็นแบบสอบถามที่ตอบสมบูรณ์ทั้งฉบับทั้งสิ้น 126 ฉบับ คิดเป็นร้อยละ 62.38 เมื่อเปรียบเทียบกับแบบสอบถามที่ส่งไปยังประชากรกลุ่มตัวอย่าง ซึ่งสอดคล้องกับ Aaker, Kumar และ Day (2001) ได้เสนอว่าการส่งแบบสอบถามต้องมีอัตราตอบกลับเกินร้อยละ 20 ของประชากรกลุ่มตัวอย่างจึงจะถือว่ายอมรับได้ว่ามีจำนวนข้อมูลเพียงพอในการนำไปวิเคราะห์ผลการวิจัย

การวัดคุณลักษณะของตัวแปร

การใช้วิจารณ์งานในการสังเกตและสงสัย เกี่ยวกับผู้ประกอบการวิชาชีพ ลักษณะแบบสอบถามเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า จำนวน 16 ข้อ โดยครอบคลุมเนื้อหา วิจารณ์งานในการสังเกตและสงสัย เกี่ยวกับผู้ประกอบการวิชาชีพทั้ง 4 ด้าน ประกอบด้วย 1) ด้านวิจารณ์งานในการช่างสงสัย จำนวน 4 ข้อ 2) ด้านความระมัดระวังทางวิชาชีพจำนวน 4 ข้อ 3) ด้านความสามารถในด้านวิชาชีพ จำนวน 4 ข้อ 4)ด้านการตระหนักถึงความเสี่ยงในการสอบบัญชี จำนวน 4 ข้อ ประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี ลักษณะแบบสอบถามเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า จำนวน 14 ข้อ โดยครอบคลุมเนื้อหาประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีทั้ง 3 ด้าน ประกอบด้วย 1) ด้านความเพียงพอและเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชี จำนวน 5 ข้อ 2) ด้านการปฏิบัติงานถูกต้องเป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพ จำนวน 4 ข้อ 3) ด้านความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน จำนวน 5 ข้อ

คุณภาพของเครื่องมือวัด

คณะผู้วิจัยได้ทดสอบความเที่ยงตรงผ่านการพิจารณาเนื้อหาของข้อคำถามจากผู้เชี่ยวชาญและหาค่าอำนาจจำแนกแบบสอบถามเป็นรายข้อ (Discriminant Power) โดยใช้เทคนิค Item-total Correlation ซึ่งวิจารณ์งานในการสังเกตและสงสัย เกี่ยวกับผู้ประกอบการวิชาชีพ ได้ค่าอำนาจจำแนก (r) อยู่ระหว่าง 0.622– 0.960 และประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีได้ค่าอำนาจจำแนก (r) อยู่ระหว่าง 0.639 – 0.870 ซึ่งสอดคล้องกับ Nunnally (1978) ได้เสนอว่าการทดสอบค่าอำนาจจำแนกเกินกว่า 0.40 เป็นค่าที่ยอมรับได้ แสดงว่า แบบสอบถามเป็นเครื่องมือที่มีคุณภาพสามารถนำมาใช้ในการเก็บข้อมูลเพื่อทำวิจัยได้ และทดสอบความเชื่อมั่นของแบบสอบถาม (Reliability Test) เป็นรายด้านโดยใช้วิธีหาค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha Coefficient) ตามวิธีของ ครอนบาค (Cronbach) ซึ่งวิจารณ์งานในการสังเกตและสงสัย เกี่ยวกับผู้ประกอบการวิชาชีพ ได้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาอยู่ระหว่าง



0.854 – 0.958 และประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีได้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาอยู่ระหว่าง 0.857 – 0.910 ซึ่งสอดคล้องกับ Hair et al. (2006) แสดงให้เห็นว่าค่า Alpha มากกว่า 0.7 เป็นค่าที่ยอมรับได้มีความเที่ยงตรงในการวัด แบบสอบถามเป็นเครื่องมือที่มีคุณภาพสามารถนำมาใช้ในการเก็บข้อมูลเพื่อทำวิจัยได้

สถิติที่ใช้ในการวิจัย

สำหรับการวิจัยครั้งนี้ คณะผู้วิจัยได้ใช้การวิเคราะห์สหสัมพันธ์แบบพหุคูณ และ การวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ การทดสอบความสัมพันธ์และผลกระทบของ วิจารณ์ญาณในการสังเกตและสงสัย เยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 5 ซึ่งเขียนสมการได้ ดังนี้

$$\text{สมการ } SUA = \alpha_1 + \beta_1 QUM + \beta_2 DPC + \beta_3 PRC + \beta_4 AUR + \varepsilon_1$$

$$PFS = \alpha_2 + \beta_5 QUM + \beta_6 DPC + \beta_7 PRC + \beta_8 AUR + \varepsilon_2$$

$$FIR = \alpha_3 + \beta_9 QUM + \beta_{10} DPC + \beta_{11} PRC + \beta_{12} AUR + \varepsilon_3$$

เมื่อ	QUM แทน	คะแนนเฉลี่ยความคิดเห็นเกี่ยวกับวิจารณ์ญาณในการสังเกตและสงสัย เยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ ด้านวิจารณ์ญาณในการช่างสงสัย
	DPC แทน	คะแนนเฉลี่ยความคิดเห็นเกี่ยวกับวิจารณ์ญาณในการสังเกตและสงสัย เยี่ยงผู้ประกอบการ วิชาชีพ ด้านความระมัดระวังในวิชาชีพ
	PRC แทน	คะแนนเฉลี่ยความคิดเห็นเกี่ยวกับวิจารณ์ญาณในการสังเกตและสงสัย เยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ ด้านความสามารถในด้านวิชาชีพ
	AUR แทน	คะแนนเฉลี่ยความคิดเห็นเกี่ยวกับวิจารณ์ญาณในการสังเกตและสงสัย เยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ ด้านการตระหนักถึงความเสี่ยงที่ใช้ในการสอบบัญชี
	SUA แทน	คะแนนเฉลี่ยความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี ด้านความเพียงพอและเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชี
	PFS แทน	คะแนนเฉลี่ยความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี ด้านการปฏิบัติงานถูกต้องเป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพ
	FIR แทน	คะแนนเฉลี่ยความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี ด้านความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน

ผลการวิจัย

ตารางที่ 1 การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับการใช้วิจารณ์ญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ โดยรวมของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ในสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 5 ที่มีสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ปฏิบัติงานแตกต่างกัน (ANOVA)

วิจารณ์ญาณในการสังเกตและ สงสัย เยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ	แหล่งของความ แปรปรวน	df	SS	MS	F	p-value
โดยรวม	ระหว่างกลุ่มภายใน	4	4.144	1.036	6.260	0.000**
	กลุ่ม	121	20.023	0.165		
	รวม	125	24.167			

**มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05



จากตารางที่ 1 พบว่า การเปรียบเทียบผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 5 ปฏิบัติงานแตกต่างกัน มีความเห็นด้วยเกี่ยวกับการใช้วิจารณ์ฐานในการสังเกตและสงสัย เยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ โดยรวมแตกต่างกัน มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 จึงได้ทำการเปรียบเทียบความแตกต่างเฉลี่ยเป็นรายคู่ (ตาราง 2)

ตารางที่ 2 การเปรียบเทียบความแตกต่างเฉลี่ยเป็นรายคู่ของความคิดเห็นเกี่ยวกับการใช้วิจารณ์ฐาน สังเกตสงสัย เยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ปฏิบัติงานแตกต่างกัน

สถานที่ปฏิบัติงาน		สตส. อุดรธานี	สตส. สกลนคร	สตส. บึงกาฬ	สตส. ขอนแก่น	สตส. นครพนม
$\bar{x}$		4.3851	4.3851	4.3851	4.3851	4.3851
สตส.อุดรธานี	4.3851	-	.022**	.999	.788	.931
สตส.สกลนคร	3.9957		-	.223	.326	.004**
สตส.บึงกาฬ	4.3462			-	.969	.913
สตส.ขอนแก่น	4.2399				-	.352
สตส.นครพนม	4.4972					-

**มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 2 พบว่าผู้สอบสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์อุดรธานีมีความเห็นด้วยเกี่ยวกับการใช้วิจารณ์ฐานในการสังเกตและสงสัย เยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ แตกต่างกับสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์สกลนคร และ สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์นครพนมมีความเห็นด้วยเกี่ยวกับการใช้วิจารณ์ฐานในการสังเกตและสงสัย เยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพแตกต่างกับสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์สกลนครอย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ 0.05

ตารางที่ 3 การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยรวมของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ในสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 5 ที่มีประสบการณ์แตกต่างกัน (ANOVA)

ประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี	แหล่งของความแปรปรวน	df	SS	MS	F	p-value
โดยรวม	ระหว่างกลุ่ม	3	1.586	0.529	2.856	0.040**
	ภายในกลุ่ม	122	22.581	0.185		
	รวม	125	24.167			

** มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 3 พบว่า ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีประสบการณ์แตกต่างกัน มีความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยรวมแตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 จึงได้ทำการเปรียบเทียบความแตกต่างเป็นรายคู่ (ตาราง 4)



ตารางที่ 4 การเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยเป็นรายคู่ของประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยรวมของผู้สอบบัญชี
สหกรณ์ ในสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 5 ที่มีประสบการณ์แตกต่างกัน

ประสบการณ์		ไม่เกิน 5 ปี	6 – 10 ปี	11 – 15 ปี	มากกว่า 15 ปี
	$\bar{x}$	4.35	4.10	4.29	4.23
ไม่เกิน 5 ปี	4.35	-	0.044**	0.983	0.757
6 – 10 ปี	4.10		-	0.044**	0.616
11 – 15 ปี	4.29			-	0.976
มากกว่า 15 ปี	4.23				-

**มีระดับนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4 พบว่าผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีประสบการณ์ 6 – 10 ปี และ 11 – 15 ปี มีความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีแตกต่างจาก ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีประสบการณ์ ไม่เกิน 5 ปี และ 6 – 10 ปี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ตารางที่ 5 การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยรวมของผู้สอบบัญชี
สหกรณ์ ในสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ปฏิบัติงานแตกต่างกัน (ANOVA)

ประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี	แหล่งของความแปรปรวน	df	SS	MS	F	p-value
โดยรวม	ระหว่างกลุ่ม	4	4.144	1.036	6.260	0.000***
	ภายในกลุ่ม	121	20.023	0.165		
	รวม	125	24.167			

*** มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

จากตารางที่ 5 พบว่า ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ที่มีสถานที่ปฏิบัติงานแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยรวมแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 จึงได้ทำการเปรียบเทียบความแตกต่างเป็นรายคู่ (ตาราง 6)

ตารางที่ 6 การเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยเป็นรายคู่ของประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยรวม ของผู้สอบบัญชี
สหกรณ์ ในสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 5 ที่มีสถานที่ปฏิบัติงานแตกต่างกัน

สถานที่ปฏิบัติงาน		สตส. อุดรธานี	สตส. สกลนคร	สตส. บึงกาฬ	สตส. ขอนแก่น	สตส. นครพนม
	$\bar{x}$	4.25	3.95	4.41	4.30	4.47
สตส.อุดรธานี	4.25	-	0.092	0.841	0.991	0.427
สตส.สกลนคร	4.25		-	0.026**	0.027**	0.001***
สตส.บึงกาฬ	4.25			-	0.961	0.995
สตส.ขอนแก่น	4.25				-	0.695
สตส.นครพนม	4.25					-

**มีระดับนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

***มีระดับนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01



จากตารางที่ 6 พบว่าผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ที่มีสถานที่ปฏิบัติงาน ในสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ บึงกาฬ, ขอนแก่น และนครพนม มีความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีแตกต่างจาก ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีสถานที่ปฏิบัติงานในสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์สกลนคร อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ตารางที่ 7 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ของปัจจัยการสังเกตและสงสัย เกี่ยวกับผู้ประกอบการวิชาชีพกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 5

ตัวแปร	SUA	PFS	FIR	QUM	DPC	PRC	AUR
$\bar{X}$	4.25	4.26	4.23	4.29	4.28	4.27	4.25
S.D	0.45	0.46	0.49	0.50	0.50	0.50	0.51
SUA		0.829***	0.801***	0.671***	0.662***	0.703***	0.737***
PFS			0.871***	0.655***	0.625***	0.661***	0.804***
FIR				0.740***	0.695***	0.688***	0.791***
QUM					0.828***	0.822***	0.785***
DPC						0.868***	0.774***
PRC							0.841***
AUR							

***มีระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.01

จากตารางที่ 7 พบว่า ตัวแปรอิสระไม่มีความสัมพันธ์กันเกิน 0.90 (Berry and Feldman: 1985) แต่คณะผู้วิจัยยืนยันผลการวิเคราะห์ จึงทำการทดสอบ Multicollinearity โดยใช้ค่า VIF ปรากฏว่า ค่า VIF ของตัวแปรอิสระ การใช้วิจารณ์การสังเกตและสงสัย เกี่ยวกับผู้ประกอบการวิชาชีพ มีค่า 5.965 ซึ่งน้อยกว่า 10 แสดงว่าตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์แต่ไม่มีนัยสำคัญ (Black et al., 2006)

ตารางที่ 8 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์ถดถอยกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 5

ตัวแปรอิสระ	ตัวแปรตาม		
	ความเพียงพอและเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชี	การปฏิบัติงานถูกต้องเป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพ	ความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน
	Model 1 (H1a-4a)	Model 2 (H1b-4b)	Model 3 (H1c-4c)
วิจารณ์การสังเกตและสงสัย (H1a-c)	0.124 (0.108)	0.096 (0.098)	0.308*** (0.103)
ความระมัดระวังทางวิชาชีพ (H2a-c)	0.063 (0.119)	0.015 (0.109)	0.148 (0.114)
ความสามารถในด้านวิชาชีพ (H3a-c)	0.143 (0.132)	-0.110 (0.120)	-0.203 (0.126)
การตระหนักถึงความเสี่ยงในการสอบบัญชี (H4a-c)	0.397*** (0.103)	0.730*** (0.094)	0.587*** (0.099)
Adjusted R^2	0.561	0.639	0.670
Maximum VIF	5.965	5.965	5.965

***มีระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.01

จากตารางที่ 8 แสดงให้เห็นถึงผลการทดสอบผลกระทบ 4 ด้านของการใช้วิจารณ์ญาณในการสังเกตและสงสัย เกี่ยวกับผู้ประกอบการวิชาชีพ ประกอบด้วยด้านวิจารณ์ญาณในการช่างสงสัย ด้านความระมัดระวังทางวิชาชีพ ด้านความสามารถในด้านวิชาชีพ และด้านการตระหนักถึงความเสี่ยงในการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี ด้านความเพียงพอและเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชี ด้านการปฏิบัติงานถูกต้องเป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพ และด้านความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน ตามสมมติฐานที่ 1-4 a-c ดังนี้

1. วิจารณ์ญาณในการสังเกตและสงสัยเกี่ยวกับผู้ประกอบการวิชาชีพ ด้านวิจารณ์ญาณในการช่างสงสัย มีความสัมพันธ์กับด้านความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน (H1c: $\beta = 0.308$, $p < 0.01$) ดังนั้น **H1c ยอมรับสมมติฐาน**

ในทางตรงกันข้ามด้านวิจารณ์ญาณในการสงสัย ไม่มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับ ด้านความเพียงพอและเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชี (H1a: $\beta = 0.124$, $p > 0.01$) และด้านการปฏิบัติงานถูกต้องเป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพ (H1b: $\beta = 0.096$, $p > 0.01$) ดังนั้น **H1a, H1b ปฏิเสธสมมติฐาน**

2. วิจารณ์ญาณในการสังเกตและสงสัยเกี่ยวกับผู้ประกอบการวิชาชีพ ด้านความระมัดระวังทางวิชาชีพ ไม่มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับ ด้านความเพียงพอและเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชี (H2a: $\beta = 0.063$, $p > 0.01$) ด้านการปฏิบัติงานถูกต้องเป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพ (H2b: $\beta = 0.015$, $p > 0.01$) และด้านความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน (H2c: $\beta = 0.148$, $p > 0.01$) ดังนั้น **H2a, H2b, H2c ปฏิเสธสมมติฐาน**

3. วิจารณ์ญาณในการสังเกตและสงสัยเกี่ยวกับผู้ประกอบการวิชาชีพ ด้านความสามารถในด้านวิชาชีพ ไม่มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับด้านความเพียงพอและเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชี (H3a: $\beta = 0.143$, $p > 0.01$) ด้านการปฏิบัติงานถูกต้องเป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพ (H3b: $\beta = -0.110$, $p > 0.01$) และด้านความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน (H3c: $\beta = -0.203$, $p > 0.01$) ดังนั้น **H3a, H3b, H3c ปฏิเสธสมมติฐาน**

4. วิจารณ์ญาณในการสังเกตและสงสัยเกี่ยวกับผู้ประกอบการวิชาชีพ ด้านการตระหนักถึงความเสี่ยงในการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับ ด้านความเพียงพอและเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชี (H4a: $\beta = 0.397$, $p < 0.01$) ด้านการปฏิบัติงานถูกต้องเป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพ (H4b: $\beta = 0.730$, $p < 0.01$) และด้านความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน (H4c: $\beta = 0.587$, $p < 0.01$) ดังนั้น **H4a, H4b, H4c ยอมรับสมมติฐาน**

สรุปและอภิปรายผล

รายงานวิจัย เรื่อง การใช้วิจารณ์ญาณในการสังเกตและสงสัย เกี่ยวกับผู้ประกอบการวิชาชีพที่มีผลต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ในสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 5 ผู้วิจัยได้ใช้กรอบแนวคิดในการวิจัยสามารถสรุปผลการวิจัยได้ ดังนี้

การใช้วิจารณ์ญาณในการสังเกตและสงสัยเกี่ยวกับผู้ประกอบการวิชาชีพ ด้านวิจารณ์ญาณในการช่างสงสัย มีความสัมพันธ์และส่งผลกระทบเชิงบวกต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี ด้านความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน เนื่องจาก วิจารณ์ญาณในการช่างสงสัยคือ การมีคำถามอยู่ในใจเสมอและทัศนคติสำคัญที่เสริมความสามารถของผู้สอบบัญชีในการวินิจฉัยหรือแยกแยะสถานการณ์ต่าง ๆ ที่มีผลต่อการแสดงข้อมูลทางการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และการตอบสนองต่อสถานการณ์นั้น ๆ ได้อย่างเหมาะสมส่งผลให้เกิดการปฏิบัติงานสอบบัญชีด้วยความสงสัยในข้อมูลที่ไม่สอดคล้องกันหรือข้อสรุปในการตรวจสอบที่ไม่สมเหตุสมผล (วรวิทย์ เลาหะเมทธิ, 2558) ซึ่งจะทำให้ในการจัดทำรายงานทางการเงินนั้นมีความน่าเชื่อถือมากยิ่งขึ้น จึงจำเป็นต้องให้ผู้สอบบัญชีทำการตรวจสอบงบการเงินเพื่อทำให้รายงานทางการเงินทำเป็นข้อมูลที่มีความเชื่อถือได้ โดยปราศจากความผิดพลาดที่มีสาระสำคัญ เป็นข้อมูลที่มีความเที่ยงธรรม มีความเป็นกลางโดยปราศจากความลำเอียงและมีความครบถ้วน ถูกต้องในสาระสำคัญที่จะไม่ทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจผิดและตัดสินใจผิดพลาดในความเชื่อถือได้ของงบการเงิน ซึ่งข้อมูลในรายงานทางการเงินนั้นยังเป็นเครื่องมือสำคัญของธุรกิจในการสื่อสารกับผู้ใช่ว่าจะเป็น ผู้ถือหุ้น ผู้ลงทุน เจ้าหนี้ หรือหน่วยงานที่กำกับดูแลและผู้ออกกฎระเบียบ และกลุ่มบุคคลต่าง ๆ ที่



สนใจต่อการทำธุรกิจ เพื่อช่วยในการตัดสินใจในเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้ทุก ๆ ฝ่ายได้อย่างสมเหตุสมผลซึ่งผู้สอบบัญชีจะต้องให้ดุลยพินิจและการสังเกตสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพตลอดการตรวจสอบซึ่งสอดคล้องกับ มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 700 (ปรับปรุง) เรื่อง การแสดงความคิดเห็นและการรายงานต่อกรรมการเงิน (สภาวิชาชีพบัญชี, 2560) ที่ระบุถึงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินในรายงานของผู้สอบบัญชี เพื่อให้มีความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่างบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจะต้องใช้ดุลยพินิจและการสังเกตและการสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพตลอดการตรวจสอบและอธิบายการตรวจสอบโดยระบุความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

ในกรณีที่ใช้พิจารณาในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ด้านพิจารณาในการช่างสงสัย ไม่มีความสัมพันธ์กับความเพียงพอและเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชีและการปฏิบัติงานถูกต้องเป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพ เนื่องจากสหกรณ์บางแห่งมีข้อบกพร่องทางการเงินการบัญชี ได้แก่ เงินสดขาดบัญชี สินค้าขาดบัญชี การไม่ปฏิบัติตามระเบียบข้อบังคับ การจัดทำบัญชีและรายละเอียดประกอบงบการเงินไม่เรียบร้อย ไม่สามารถจัดทำงบการเงินเสนอให้ผู้สอบบัญชีสหกรณ์แสดงความเห็นได้ตามกฎหมายกำหนด นอกจากนั้นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องทำการสอบบัญชีในปริมาณงานที่มากและมีความแตกต่างตามลักษณะงานของสหกรณ์แต่ละประเภท ทำให้อาจเกิดข้อผิดพลาดในการปฏิบัติงานได้

การใช้พิจารณาในการสังเกตและสงสัย เยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ด้านการตระหนักถึงความเสี่ยงในการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี ด้านความเพียงพอและเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชี เนื่องจากการใช้พิจารณาในการสังเกต สงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพช่วยลดความเสี่ยงในการมองข้ามสถานการณ์ ที่น่าสงสัยหรือการใช้ข้อสมมุติที่ผิดพลาดในการรวบรวมหลักฐาน และการประเมินการตรวจสอบ (นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทพร, 2559)

การใช้พิจารณาในการสังเกตและสงสัย เยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ด้านการตระหนักถึงความเสี่ยงในการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีด้านการปฏิบัติงานถูกต้องเป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพ เนื่องจากการประเมินความเสี่ยงในการปฏิบัติงานสอบบัญชีและกำหนดวิธีการตรวจสอบเพื่อให้แน่ใจว่าความเสี่ยงจากการสอบบัญชีได้ลดลงต่ำถึงระดับที่ยอมรับได้ตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400-499 การควบคุมภายใน (ณัฐพร ศิลาไส, 2555)

การใช้พิจารณาในการสังเกตและสงสัย เยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ด้านการตระหนักถึงความเสี่ยงในการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี ด้านความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน เนื่องจากผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องมีความรู้ในเรื่องความเสี่ยงประเภทต่าง ๆ และต้องให้ความสำคัญ ในการประเมินความเสี่ยงมากขึ้นในทุกขั้นตอนของการตรวจสอบ ความเสี่ยงในการปฏิบัติงานสอบบัญชี หมายความว่ารวมถึงโอกาสที่ผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นต่องบการเงินผิดพลาด อันเป็นผลมาจากการปฏิบัติงานตรวจสอบไม่พบความผิดพลาดของรายการ และข้อมูลที่มีสาระสำคัญบางรายการที่มีผลโดยรวมต่องบการเงิน ผู้สอบบัญชีจึงต้องมีความระมัดระวัง และวิเคราะห์ความเสี่ยงต่าง ๆ ที่อาจเกิดขึ้นในการปฏิบัติงานสอบบัญชี และต้องวางแผนตลอดจนปฏิบัติงานตรวจสอบให้เหมาะสมกับความเสี่ยงนั้น ๆ เพื่อให้รายงานทางการเงินแสดงข้อมูลที่เชื่อถือได้ (ทัศนีย์ แสงสว่าง, 2555)

ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ที่มีสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่มีสถานที่ปฏิบัติงานแตกต่างกัน มีความคิดเห็นเกี่ยวกับการใช้พิจารณาในการสังเกตและสงสัย เยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ แตกต่างกัน เนื่องจากสภาพเศรษฐกิจ สังคม การเมืองในปัจจุบัน อาจส่งผลถึงสภาพแวดล้อมในการทำงาน และขวัญกำลังใจในการทำงานของบุคลากรแต่ละแห่งแตกต่างกันออกไป ซึ่งอาจมีผลให้ประสิทธิภาพการบริหารงานแตกต่างกัน (สิรินภา นามพรหม 2555)

ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ที่มีประสบการณ์ในการสอบบัญชีแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยรวมแตกต่างกัน เนื่องจากผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีการสะสมประสบการณ์ในการทำงานมาก จะมีทักษะ ความสามารถในการใช้เทคนิคหลากหลายในการปฏิบัติงานที่ถูกต้องรวดเร็วและมีคุณภาพมากกว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์น้อย สอดคล้องกับงานวิจัยของอภิศักดิ์ เจียรสุคนธ์ (2556) พบว่า



ระยะเวลาในการปฏิบัติงานสอบบัญชีจะสะท้อนให้เห็นถึงการมีประสบการณ์ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีที่มีความเชี่ยวชาญและความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงาน ซึ่งหากผู้สอบบัญชีที่มีการพัฒนาตนเอง ค้นคว้าหาความรู้ประสบการณ์ต่าง ๆ อยู่เป็นประจำจะทำให้การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีเกิดข้อผิดพลาดที่น้อยลง

ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ที่มีสถานที่ปฏิบัติงานแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยรวมต่างกัน เนื่องจากการบริหารงานของหัวหน้างานที่ต่างกันจะส่งผลให้ผู้ได้บังคับบัญชามีขวัญกำลังใจและการทำงานที่ต่างกัน มีความกระตือรือร้น และความเอาใจใส่ในงานที่ต่างกันกับหัวหน้างานที่ไม่ใส่ใจผู้ได้บังคับบัญชา ซึ่งผู้นำที่ดี ต้องสามารถสร้างแรงจูงใจให้คนในทีมทำงานด้วยความเต็มใจ เต็มประสิทธิภาพ และมีความสุขในการทำงานจึงจะเป็นการทำงานที่เกิดประสิทธิผลสูงสุด โดยงานวิจัยของ สิริณานามพรหม (2555) พบว่า ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ที่มีสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่สังกัดแตกต่างกัน มีความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีประสิทธิผลการทำงานเชิงรุกแตกต่างกันและผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีสำนักงานตรวจบัญชีในสังกัดแตกต่างกัน มีความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีความสำเร็จในการปฏิบัติงานโดยรวมแตกต่างกัน

ข้อเสนอแนะ

1. ข้อเสนอแนะสำหรับการนำผลการวิจัยไปใช้

ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ควรให้ความสำคัญกับการใช้วิจารณ์ญาณในการสังเกตและสงสัย เยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพที่จะทำให้เกิดประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี เพื่อสร้างความเชื่อมั่น ต่อสาธารณชน ผู้ใช้ประโยชน์งบการเงิน ที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ได้ให้การรับรองไว้เป็นไปตามมาตรฐานที่ยอมรับโดยทั่วไป

2. ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยครั้งต่อไป

ควรศึกษาการใช้วิจารณ์ญาณในการสังเกตและสงสัย เยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีกับกลุ่มบุคคลอื่น ๆ เช่น ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเพื่อเปรียบเทียบกับกลุ่มตัวอย่างอื่นว่ามีความแตกต่างกันหรือไม่ อย่างไร ซึ่งอาจทำให้งานวิจัยมีประสิทธิภาพและสามารถนำไปใช้ประโยชน์ได้ตรงตามเป้าหมายมากยิ่งขึ้น

รายการอ้างอิง

- กขพร นามสีฐาน. (2557). ความสัมพันธ์ระหว่างความสามารถทางการบัญชีสมัยใหม่กับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย. (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).
- กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ (6 มิถุนายน 2560) สืบค้นจาก <http://www.cad.go.th/main.php?filename=index>
- ขวัญสกุล เต็งอำนวย. (2555). สภาพข้อเท็จจริงและปัญหาในระบบการตรวจสอบกิจการของสหกรณ์. *วารสารมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์มหาวิทยาลัยมหาสารคาม*, 31(1), 7-23
- ณัฐพร สีลาโส. (2555). มุมมองผู้ทำสอบบัญชีต่อการปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700. (สารนิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์).
- ดาวเด่น สัญญะโกชน, อิงอร นาชัยฤทธิ์ และสุวรรณ หวังเจริญเดช. (2556). การเปรียบเทียบการบริหารความเสี่ยงในการสอบบัญชีและคุณภาพรายงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. *วารสารมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม*. 32(5), 52.
- ทัศนีย์ แสงสว่าง. (2555). แนวทางการประเมินความเสี่ยงการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขต ๗ กรุงเทพมหานคร. (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, มหาวิทยาลัยศรีปทุม).
- นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทะพร. (2559). การสอบบัญชี. กรุงเทพฯ : หจก.ทีพีเอ็น เพรส
- บุญยคุณ ปิ่นกุ่มภักดิ์ และกนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินธุ์. (2559). ปัจจัยที่มีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย. *เศรษฐศาสตร์และบริหารธุรกิจปริทัศน์*, 13(1), 72-96.



- ไพลิน ตรงเมธีรัตน์ และนพพร พวงมณี. (2557). ว่าด้วยความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 10(27), 80-81.
- วรวิทย์ เลาหะเมทนี. (2558). การวิเคราะห์โครงสร้างความสัมพันธ์ระหว่างค่านิยมเชิงวิชาชีพกับการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ และคุณภาพงานสอบบัญชี : การศึกษาเชิงประจักษ์จากสอบบัญชี รับอนุญาตในประเทศไทย. *วารสารวิทยาการจัดการสมัยใหม่*, 8(2), 56-70.
- สภาวิชาชีพบัญชี. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 (6 มิถุนายน 2560) [วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี], สืบค้นจาก <http://www.fap.or.th/>
- สิรินภา นามพรม. (2555). ผลกระทบของประสิทธิภาพการทำงานเชิงรุกที่มีต่อความสำเร็จในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ ในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ. *วารสารการบัญชีและการจัดการ*, 5(1), 194-205.
- อภิศักดิ์ เจียรสุคนธ์. (2556). *ผลกระทบของการสอบทานการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย*. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).
- Aaker, D. A., Kumar, V., & Day, G. S. (2001). *Marketing Research*. New York: John Wiley and Sons.
- Berry, W. D., & Feldman, S. (1985). *Multiple regression in practice* (No. 50). Sage.
- Black, S., Debar, H., Garrison, J. M., & Wespi, A. (2006). *U.S. Patent No. 7,039,953*. Washington, DC: U.S. Patent and Trademark Office.
- Hair, J. F., Anderson, R. E., Tatham, R. L., & Black, W. C. (2006). *Multivariable Data Analysis*, 6th ed. Upper Saddle River, NJ : Prentice Hall.
- Hurt, R. K. (2010). Development of a scale to measure professional skepticism. *A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 149-171.
- Nunnally, J. (1978). *Psychometric theory*, 2.