

ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐ
กรมตรวจบัญชีสหกรณ์

FACTORS AFFECTING THE AUDIT QUALITY OF GOVERNMENT COOPERATIVE
AUDITORS OF THE COOPERATIVE AUDITING DEPARTMENT

วัชริน อินชัย¹ ดลยา ไชยวงศ์² ศฐา วรณกุล³ และสัตยา ตันจันทรพงศ์⁴
Watcharin Inchai¹ Donlaya Chaiwong² Satha Waroonkun³ and Sathaya Thanjunpong⁴

¹ นักศึกษาหลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยแม่โจ้
^{2,3,4} อาจารย์ประจำสาขาวิชาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยแม่โจ้
¹ Student of Accounting, Faculty of Business Administration, Maejo University
^{2,3,4} Lecturer of Accounting, Faculty of Business Administration, Maejo University
E-mail ¹inchai_w@hotmail.com ²jamdonlaya@outlook.com ³satha@mju.ac.th ⁴sathaya_t@mju.ac.th

Received December 17, 2023
Revised April 22, 2024
Accepted April 25, 2024

บทคัดย่อ

การศึกษาวิจัยในครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เก็บข้อมูลโดยใช้แบบสอบถามจากผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ จำนวน 504 ราย สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลเชิงปริมาณโดยใช้สถิติพรรณนา ประกอบด้วย ค่าความถี่ ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน และสถิติอนุมานโดยใช้การวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์เพียร์สัน และวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ

ผลการศึกษาพบว่า ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ มีจำนวน 3 ปัจจัย ได้แก่ ความรู้ที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี การปฏิบัติงานสอบบัญชี และความซับซ้อนของธุรกิจสหกรณ์ ส่วนปัจจัยด้านความรู้เกี่ยวกับการใช้โปรแกรมช่วยในการตรวจสอบ การควบคุมภายในของสหกรณ์ และความสามารถในการจัดทำบัญชีและงบการเงินของสหกรณ์ ไม่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ผลการศึกษานี้เป็นประโยชน์ต่อผู้สอบบัญชีสหกรณ์ได้ตระหนักถึงการพัฒนาความรู้เกี่ยวกับการสอบบัญชี และเพิ่มทักษะความชำนาญในการปฏิบัติงานสอบบัญชี เพื่อให้คุณภาพงานสอบบัญชีเพิ่มขึ้น

คำสำคัญ

ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐ การสอบบัญชีสหกรณ์ คุณภาพการสอบบัญชี

ABSTRACT

The objective of this quantitative research was to study factors affecting the audit quality of government cooperative auditors of the Cooperative Auditing Department. The data were collected using questionnaires obtained from 504 auditors of the government cooperative, Department of Cooperative Auditing . Statistics used to analyze data contained descriptive statistics, including frequency, percentage, mean, standard deviation, inferential statistics, Pearson's correlation coefficient, and multiple regression analysis.

The results of the study revealed that there were 3 factors affected the audit quality of the government cooperative auditors: knowledge related to accounting audits, audit performance, and the complexity of cooperative business. However, the knowledge usage for inspection assistance programs , cooperative internal control, and accounting ability and cooperative financial statements were unrelated to the audit quality of government cooperative auditors of the Cooperative Auditing Department. The results of this study are beneficial to the cooperative auditors to realize knowledge development regarding auditing and to increase skills expertise in performing auditing work.

Keywords

Government Cooperative Auditor, Cooperative Auditing, Auditing Quality

ความสำคัญของปัญหา

สหกรณ์ คือองค์การของบรรดาบุคคล ซึ่งรวมกลุ่มกันโดยสมัครใจในการดำเนินวิสาหกิจที่พวกเขาเป็นเจ้าของร่วมกัน และควบคุมตามหลักประชาธิปไตย เพื่อสนองความต้องการ (อันจำเป็น) และความหวังร่วมกันทางเศรษฐกิจ สังคม และวัฒนธรรม สหกรณ์ตั้งขึ้นมาเพื่อทำหน้าที่แก้ปัญหาในด้านการทำมาหากินหรือความต้องการบริการที่เหมือนกันและเป็นปัญหาที่สมาชิกแต่ละคนไม่สามารถแก้ไขได้ตามลำพัง สหกรณ์จึงอยู่บนพื้นฐานแห่งคุณค่าของการช่วยตนเอง ความรับผิดชอบตนเอง และสังคม สมาชิกทุกคนจึงเป็นเจ้าของสหกรณ์ และได้จดทะเบียนตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ.2542 และแก้ไขเพิ่มเติม แต่ทุกคนไม่สามารถร่วมบริหารกิจการของสหกรณ์ได้ จึงต้องมีการเลือกตั้งคณะกรรมการดำเนินการเป็นผู้บริหารงานแทน มีอำนาจหน้าที่เป็นผู้ดำเนินการและเป็นผู้แทนสหกรณ์ในกิจการทั้งปวง อาจจัดจ้างฝ่ายจัดการมาดำเนินการธุรกิจแทน และจัดจ้างเจ้าหน้าที่เพื่อช่วยเหลือกิจการสหกรณ์ด้านต่าง ๆ ตามความเหมาะสม โดยคำนึงถึงปริมาณธุรกิจและการประหยัดเป็นสำคัญ ทั้งนี้ สหกรณ์ต้องจัดทำงบการเงินให้แล้วเสร็จและให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบแล้วนำเสนอเพื่ออนุมัติในที่ประชุมใหญ่ของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวันนับแต่วันสิ้นปีทางบัญชี (กรมส่งเสริมสหกรณ์, 2559)

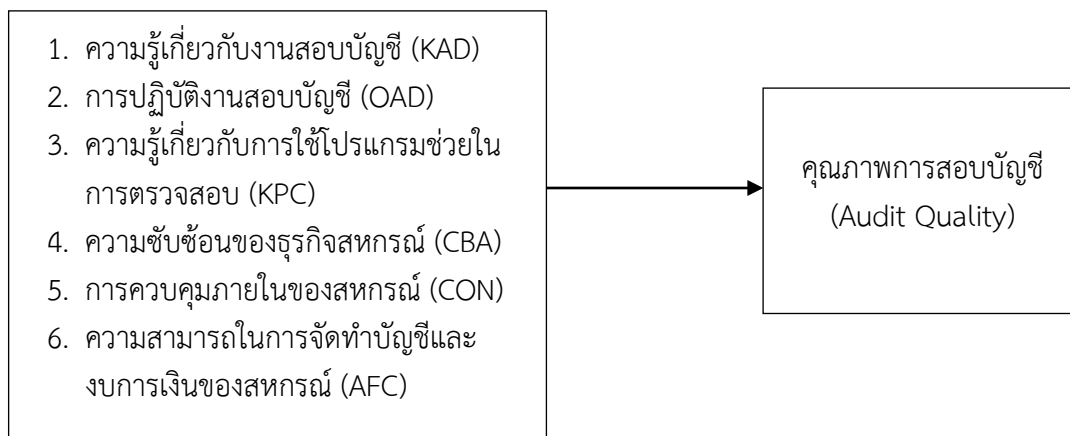
กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ มีภารกิจหลักในการดำเนินการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรตามกฎหมายว่าด้วยสหกรณ์และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรว่างบการเงินนั้นได้จัดทำถูกต้องตามที่ควร ในสาระสำคัญตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนดหรือไม่ สำหรับผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐ ต้องใช้ดุลยพินิจในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีโดยยึดถือตามมาตรฐานการสอบบัญชี ระเบียบกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ และแนวทางการบริหารจัดการงานสอบบัญชีสำหรับผู้สอบบัญชีภาครัฐ ปัจจุบันมีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรที่ตรวจสอบบัญชีโดยผู้สอบบัญชีภาครัฐ จำนวน 8,958 แห่ง มีผู้สอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรจำนวนทั้งสิ้น 504 คน เมื่อเปรียบเทียบ พบว่า จำนวนผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีจำนวนน้อยไม่สัมพันธ์กับจำนวนสหกรณ์ต้องตรวจสอบบัญชีจำนวนมาก และเมื่อพิจารณาถึงการมอบหมายงานสอบบัญชีตามระดับของผู้สอบบัญชีแล้วยังไม่สัมพันธ์กับระดับความยากในการสอบบัญชีของสหกรณ์ เนื่องจากระดับความยากในการสอบบัญชีของแต่ละสหกรณ์ สูงกว่าระดับของผู้สอบบัญชีจะรับงานได้ อีกทั้งปีสิ้นสุดทางบัญชีของสหกรณ์กระจุกตัว ผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบบัญชีแล้วนำเสนอเพื่ออนุมัติในที่ประชุมใหญ่ของสหกรณ์ภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวันนับแต่วันสิ้นปีทางบัญชี ทำให้ต้องวางแผนการตรวจสอบบัญชีและปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีโดยคำนึงถึงระยะเวลาการตรวจสอบที่จำกัด (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, 2565)

รายงานการสอบบัญชีเป็นผลงานการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี คุณภาพการสอบบัญชีจึงเป็นสิ่งสำคัญ ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องปฏิบัติงานตรวจสอบตามกระบวนการตรวจสอบและรวบรวมหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีและระเบียบที่อธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด เพื่อให้แสดงความเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์ได้อย่างมีคุณภาพ ซึ่งสามารถวัดลักษณะเชิงคุณภาพที่ดีได้จาก ความถูกต้อง ความเที่ยงธรรม ความชัดเจน ความกะทัดรัด ความสร้างสรรค์ ความสมบูรณ์ ความทันกาล (กิตติคม จินทรียบุญ, 2560) ผู้วิจัยจึงสนใจทำการศึกษาถึงปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เพื่อนำผลการศึกษาที่ได้มาวางแผนพัฒนาและแก้ไขปัญหาการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีสหกรณ์สามารถปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีและแสดงความเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์ได้อย่างมีคุณภาพและรวดเร็วยิ่งขึ้น

วัตถุประสงค์การวิจัย

เพื่อศึกษาปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์

กรอบแนวคิดการวิจัย



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดการวิจัย

สมมติฐานที่ 1: ความรู้เกี่ยวกับงานสอบบัญชีส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์

สมมติฐานที่ 2: การปฏิบัติงานสอบบัญชีส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์

สมมติฐานที่ 3: ความรู้เกี่ยวกับการใช้โปรแกรมช่วยตรวจสอบบัญชีส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์

สมมติฐานที่ 4: ความซับซ้อนของธุรกิจสหกรณ์ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์

สมมติฐานที่ 5: การควบคุมภายในของสหกรณ์ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์

สมมติฐานที่ 6: ความสามารถในการจัดทำบัญชีและงบการเงินของสหกรณ์ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์

นิยามศัพท์

การสอบบัญชีสหกรณ์ หมายความว่า กระบวนการตรวจสอบและรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีและตามระเบียบที่อธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด รวมทั้งข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสหกรณ์สามารถสรุปผลการตรวจสอบเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์ว่างบการเงินได้จัดทำขึ้นโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์

ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐ ได้แก่ ข้าราชการกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ได้รับการแต่งตั้งจากกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ให้เป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์

คุณภาพการสอบบัญชีสหกรณ์ หมายถึง คุณภาพของรายงานทางการเงินที่ได้รับการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ซึ่งปฏิบัติงานตรวจสอบตามกระบวนการตรวจสอบและรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีและตามระเบียบที่อธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด

การทบทวนวรรณกรรม

1. แนวคิดเกี่ยวกับวิชาชีพการสอบบัญชี การสอบบัญชีหรือการตรวจสอบงบการเงิน ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 เรื่อง วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี เป็นกระบวนการรวบรวมและประเมินความเพียงพอและเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชี เพื่อให้ได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล งบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ซึ่งช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นได้ว่างบการเงินได้จัดทำขึ้นในสาระสำคัญตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ เพื่อบริการทางการเงินและสื่อสารตามที่มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดตามข้อเท็จจริงที่ผู้สอบบัญชีตรวจพบโดยมีวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ คือการเพิ่มระดับความเชื่อมั่นของผู้ใช้งบการเงินที่มีต่อบริการทางการเงิน การบรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าวเกิดขึ้นได้โดยการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีว่างบการเงินได้จัดทำขึ้นในสาระสำคัญตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2565) กระบวนการสอบบัญชีประกอบด้วย 3 ขั้นตอน ได้แก่ การวางแผนงานสอบบัญชี การปฏิบัติงานตรวจสอบ และการเสร็จสิ้นการตรวจสอบและการออกรายงานการสอบบัญชี

2. แนวคิดเกี่ยวกับการสอบบัญชีสหกรณ์ พระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. 2542 และแก้ไขเพิ่มเติม ให้กรมตรวจบัญชีสหกรณ์เป็นผู้สอบบัญชีของสหกรณ์ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์จึงได้กำหนดระเบียบกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ว่าด้วยการสอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2562 ซึ่งได้ให้ความหมายการสอบบัญชีสหกรณ์ คือ กระบวนการตรวจสอบและรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีและตามระเบียบที่อธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด รวมทั้งข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสหกรณ์สามารถสรุปผลการตรวจสอบเพื่อแสดงความเห็นต่อบริการทางการเงินของสหกรณ์ว่างบการเงินได้จัดทำขึ้นโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ และผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องปฏิบัติตามสอบบัญชีตามแนวทางการบริหารจัดการงานสอบบัญชีสำหรับผู้สอบบัญชีภาครัฐ ปีงบประมาณ 2565 ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์ วิธีการ ขั้นตอนในการปฏิบัติงานสอบบัญชี และการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีให้ผู้ปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องปฏิบัติตามสอบบัญชีสหกรณ์เป็นไปในแนวทางเดียวกันตามมาตรฐานการสอบบัญชี ระเบียบกรมตรวจบัญชีสหกรณ์และนโยบายกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, 2565)

3. แนวคิดการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ช่วยในการตรวจสอบบัญชี สหกรณ์มีการใช้คอมพิวเตอร์ในการจัดเก็บและประมวลผลข้อมูลทางธุรกิจ ตลอดจนรายงานผลการดำเนินงานด้านต่างๆ เพื่อให้การดำเนินงานมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากยิ่งขึ้น ผลกระทบจากการนำระบบคอมพิวเตอร์มาใช้งานดังกล่าวย่อมส่งผลถึงการปฏิบัติงานตรวจสอบข้อมูลของผู้สอบบัญชีในการสอบทานความถูกต้องของรายการข้อมูลทางธุรกิจและข้อมูลทางการเงินที่ปรากฏในรายงานงบการเงิน ดังนั้น โปรแกรมคอมพิวเตอร์ที่สามารถช่วยผู้สอบบัญชีในการทดสอบความถูกต้องของข้อมูลทางการเงิน จึงเข้ามามีบทบาทอย่างมีสาระสำคัญในปัจจุบัน การตรวจสอบบัญชีโดยใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ช่วยในการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาโปรแกรมช่วยตรวจสอบให้สอดคล้องกับสหกรณ์ที่ตรวจสอบ พัฒนาความรู้ความชำนาญในการใช้โปรแกรมช่วยในการตรวจสอบอย่างเพียงพอและต่อเนื่อง เนื่องจากโปรแกรมช่วยในการสอบบัญชีส่วนใหญ่มีเมนู

เป็นภาษาอังกฤษ ยากแก่การเข้าใจ ทำให้การปฏิบัติงานไม่คล่องตัว ซึ่งผู้สอบบัญชีต้องศึกษาโครงสร้างโปรแกรมระบบบัญชีของสหกรณ์ จึงจะสามารถปฏิบัติงานสอบบัญชีและใช้โปรแกรมช่วยตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพ (วราพร เมืองโสม, 2560)

4. แนวคิดเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี คุณภาพการสอบบัญชี หมายถึง คุณภาพของการรายงานการสอบบัญชีที่แสดงความคิดเห็นในงบการเงินของผู้สอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ เพื่อสร้างความเชื่อมั่นต่อผู้ใช้งบการเงินเพื่อใช้ในการตัดสินใจของบุคคลภายนอกและเพื่อเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินทั่วไป (ณัฐธิดา จินมอญ, 2559) โดยคุณภาพการสอบบัญชีสามารถวัดได้จากรายงานการสอบบัญชีที่มีลักษณะเชิงคุณภาพที่ดี โดยการประยุกต์จากมาตรฐานการตรวจสอบ ประกอบด้วย 7 ด้าน ได้แก่ 1) ความถูกต้อง 2) ความเที่ยงธรรม 3) ความชัดเจน 4) ความกะทัดรัด 5) ความสร้างสรรค์ 6) ความสมบูรณ์ และ 7) ความทันกาล (กิตติคม จินเหรียญ, 2560)

รชรินทร์ จักรฤทธิพงศ์ (2559) ศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อคุณภาพงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ของผู้สอบบัญชีภาครัฐในพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7 พบว่า ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ของผู้สอบบัญชีภาครัฐในพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7 คือ 1) การปฏิบัติงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ของผู้สอบบัญชีภาครัฐ 2) คุณลักษณะการควบคุมภายในของสหกรณ์ที่ได้รับบริการงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ของผู้สอบบัญชีภาครัฐ และ 3) ประสบการณ์ของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงลบกับคุณภาพงานตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาครัฐ

กิตติคม จินเหรียญ (2560) ศึกษาอิทธิพลของความรู้ความสามารถ คุณลักษณะหลักฐานการสอบบัญชีที่ดี และความสามารถทางการบริหารงานที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย พบว่า 1) ความรู้ความสามารถด้านการบัญชี ด้านการสอบบัญชีและด้านกฎหมายมีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชี 2) คุณลักษณะหลักฐานการสอบบัญชีที่ดี ด้านความเกี่ยวพันและด้านความมีประโยชน์ มีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชี และ 3) ความสามารถทางการบริหารงานด้านการดำเนินงาน และด้านการติดตามประเมินผลมีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชี

ศิริณา อันทรง, พร้อมพร ภูวดิน และสมใจ บุญหมื่นไวย (2562) ศึกษาปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีภาษีอากรในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ พบว่า ปัจจัยด้านทักษะทางวิชาชีพสอบบัญชี ด้านความรู้ความสามารถ และด้านความเที่ยงธรรม ส่งผลกระทบเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชีภาษีอากร

วณิชมา ผาอำนาจ (2562) ศึกษาปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในเขตกรุงเทพมหานคร พบว่า 1) ความรู้ทางวิชาชีพ ประกอบด้วย ความรู้ด้านบัญชี ด้านสอบบัญชี และด้านภาษีอากรส่งผลความสัมพันธ์เชิงบวกต่อสมรรถนะของผู้สอบบัญชี 2) ประสบการณ์การทำงาน ประกอบด้วย ความหลากหลายของธุรกิจที่ตรวจสอบ จำนวนธุรกิจที่ทำการตรวจสอบ ระยะเวลาในการตรวจสอบบัญชีส่งผลเชิงบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร และ 3) ทักษะทางวิชาชีพ ประกอบด้วย ทักษะทางวิชาชีพเชิงปฏิบัติงานและหน้าที่ ทักษะทางปัญญา ทักษะทางปฏิสัมพันธ์กับผู้อื่นและการสื่อสาร ทักษะทางคุณลักษณะเฉพาะบุคคล และทักษะทางองค์การ และการจัดการธุรกิจส่งผลเชิงบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

นิชกานต์ รัศมีจาตุรงค์ (2564) ศึกษาคุณภาพการสอบบัญชีของบุคลากรสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน พบว่า ความสามารถในการบริหารงานด้านการวางแผนสอบบัญชีและการปฏิบัติงานสอบบัญชีมีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของบุคลากรสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน กล่าวคือ บุคลากรของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินให้ความสำคัญต่อการวางแผนสอบบัญชีและการปฏิบัติงานสอบบัญชีมีการวางแผนล่วงหน้าก่อนเข้าตรวจสอบ กำหนดแนวการตรวจสอบ ขอบเขตการตรวจสอบ และระยะเวลาการตรวจสอบที่เป็นลายลักษณ์อักษรและชัดเจน

ดังนั้น ผู้วิจัยจึงทำการศึกษาปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ โดยพิจารณาตัวแปร ประกอบด้วยตัวแปรอิสระ 6 ปัจจัย ได้แก่ 1) ความรู้เกี่ยวกับงานสอบบัญชี 2) การปฏิบัติงานสอบบัญชี 3) ความรู้เกี่ยวกับการใช้โปรแกรมช่วยในการตรวจสอบ 4) ความซับซ้อนของธุรกิจสหกรณ์ 5) การควบคุมภายในของสหกรณ์ 6) ความสามารถในการจัดทำบัญชีและการเงินของสหกรณ์ และตัวแปรตาม ได้แก่ คุณภาพการสอบบัญชี ซึ่งสรุปเป็นกรอบแนวคิดการวิจัยได้ดังภาพที่ 1

วิธีดำเนินการวิจัย

1. ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ในการศึกษานี้ศึกษาจากประชากร คือ ข้าราชการที่ได้รับการแต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ปีงบประมาณ พ.ศ. 2565 จำนวน 504 คน (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, 2565) ในการศึกษาได้เก็บข้อมูลจากประชากรทั้งหมด 504 คน โดยส่ง QR CODE แบบสอบถามผ่านทางไปรษณีย์อิเล็กทรอนิกส์ของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์แต่ละจังหวัด

2. เครื่องมือการวิจัย

แบบสอบถาม (Questionnaire) เกี่ยวกับปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐ สร้างขึ้นจากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี กำหนดเป็นการประเมินความคิดเห็นแบบ 5 ระดับ (Five-point Likert scale) ประกอบด้วย ส่วนที่ 1 แบบสอบถามเกี่ยวกับข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ส่วนที่ 2 แบบสอบถามเกี่ยวกับปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี ส่วนที่ 3 แบบสอบถามเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี และส่วนที่ 4 ข้อเสนอแนะเพิ่มเติม

การทดสอบคุณภาพเครื่องมือ (Validity and Reliability) ผู้วิจัยได้นำแบบสอบถามที่ผ่านการตรวจสอบจากผู้เชี่ยวชาญ จำนวน 3 ท่านโดยเลือกใช้ข้อคำถามที่มีค่าคะแนนตั้งแต่ 0.60 ขึ้นไป ทดสอบเครื่องมือโดยนำแบบสอบถามที่ปรับปรุงแล้วไปทดลองใช้ (Try-out) กับประชากรที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน ได้แก่ ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐในพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7 จำนวน 30 ชุด นำแบบสอบถามที่ได้รับตอบกลับมาหาความเชื่อมั่นโดยวิธีการหาค่าสัมประสิทธิ์อัลฟาตามวิธีของครอนบาช โดยกำหนดค่าความเชื่อมั่นที่ 0.70 (Cronbach, 1970) ผลการหาค่าสัมประสิทธิ์อัลฟาตามวิธีของครอนบาชอยู่ระหว่าง 0.74 – 0.92 โดยจำแนกเป็นรายด้าน ดังนี้ ด้านความรู้เกี่ยวกับงานสอบบัญชีมีค่าความเชื่อมั่นเท่ากับ 0.74 ด้านการปฏิบัติงานสอบบัญชีมีค่าความเชื่อมั่นเท่ากับ 0.85 ด้านความรู้เกี่ยวกับการใช้โปรแกรมช่วยในการตรวจสอบมีค่าความเชื่อมั่นเท่ากับ 0.79 ด้านความซับซ้อนของธุรกิจสหกรณ์มีค่าความเชื่อมั่นเท่ากับ 0.80 ด้านการควบคุม

ภายในของสหกรณ์มีความเชื่อมั่นเท่ากับ 0.92 ด้านความสามารถในการจัดทำบัญชีและงบการเงินของสหกรณ์มีความเชื่อมั่นเท่ากับ 0.91 และด้านคุณภาพการสอบบัญชีมีความเชื่อมั่นเท่ากับ 0.90 แสดงว่าข้อคำถามมีความเหมาะสมไม่ต้องตัดคำถามข้อใด ๆ ออกจากการวัดตัวแปร เนื่องจากมีความเชื่อมั่นสูงกว่าเกณฑ์ที่ยอมรับได้ คือมากกว่า 0.70

3. การเก็บรวบรวมข้อมูล

งานวิจัยนี้เป็นงานวิจัยเชิงปริมาณ (Quantitative Research) ในรูปแบบการสำรวจ โดยใช้แบบสอบถาม (Questionnaire) เป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูล โดยจัดทำแบบสอบถามออนไลน์ในรูปแบบ Google Form จัดส่งหนังสือขอความอนุเคราะห์พร้อม QR CODE เพื่อขอความร่วมมือจากผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐในการตอบแบบสอบถาม จำนวน 504 คน ทางไปรษณีย์อิเล็กทรอนิกส์ของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ 77 จังหวัด และได้รับการตอบกลับจำนวน 252 ชุด คิดเป็นร้อยละ 48.93 ดำเนินการตรวจสอบความถูกต้องและสมบูรณ์ของข้อมูล จากนั้นนำข้อมูลที่ได้มาทำการวิเคราะห์ตามวัตถุประสงค์และสมมติฐานของการวิจัย

4. สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

4.1 สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Analysis) ได้แก่ ความถี่ ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน

4.2 การวิเคราะห์ข้อมูลผู้วิจัยใช้สถิติอ้างอิง ได้แก่ การวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ (Multiple Regressions Analysis) ในการวิเคราะห์ข้อมูล ตามสมการดังนี้

$$\text{Audit Quality} = \beta_0 + \beta_1\text{KAD} + \beta_2\text{OAD}_i + \beta_3\text{KPC} + \beta_4\text{CBA} + \beta_5\text{CON} + \beta_6\text{AFC} + \epsilon_i$$

โดยกำหนดให้ :

Audit Quality	แทน	คุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาครัฐ
KAD	แทน	ความรู้เกี่ยวกับงานสอบบัญชี
OAD	แทน	การปฏิบัติงานสอบบัญชี
KPC	แทน	ความรู้เกี่ยวกับการใช้โปรแกรมช่วยในการตรวจสอบ
CBA	แทน	ความซับซ้อนของธุรกิจสหกรณ์
CON	แทน	การควบคุมภายในของสหกรณ์
AFC	แทน	ความสามารถในการจัดทำบัญชีและงบการเงินของสหกรณ์
ϵ_i	แทน	ค่าคลาดเคลื่อนที่เกิดจากตัวแปรอื่น

ผลการวิจัย

จากการศึกษาข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ทั้งหมดจำนวน 252 คน พบว่า ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง จำนวน 235 คน มีอายุระหว่าง 41-50 ปี จำนวน 112 คน ตำแหน่งนักวิชาการตรวจสอบบัญชีชำนาญการ ระดับสูง จำนวน 129 คน มีระดับการศึกษาอยู่ในระดับปริญญาตรีสาขาบัญชี จำนวน 157 คน มีประสบการณ์ในการทำงานสอบบัญชี 15 ปีขึ้นไป จำนวน 129 คน เข้ารับการฝึกอบรมและพัฒนาความรู้เกี่ยวกับการสอบบัญชี 5-10 ครั้ง จำนวน 163 คน มีปริมาณจำนวนงานที่ต้องตรวจสอบมากที่สุด คือ 7- 8 สหกรณ์ และมากกว่า 10 สหกรณ์ เท่ากัน จำนวน 70 คน ผู้สอบบัญชีสหกรณ์จำนวน 151 คนที่มีผู้ช่วยผู้สอบบัญชีมากกว่า 2 คน

จากการศึกษาปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐ โดยวิเคราะห์ข้อมูลของตัวแปรที่ใช้ในการวิจัย ประกอบด้วย ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ผลการวิเคราะห์ข้อมูล แสดงดังต่อไปนี้

ตารางที่ 1 แสดงค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ของความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์

ตัวแปร	Mean	S.D.	ระดับ ความเห็น
1. ความรู้เกี่ยวกับงานสอบบัญชี (KAD)	4.17	0.567	มาก
2. การปฏิบัติงานสอบบัญชี (OAD)	4.55	0.460	มากที่สุด
3. ความรู้เกี่ยวกับการใช้โปรแกรมช่วยในการตรวจสอบ (KPC)	3.88	0.573	มาก
4. ความซับซ้อนของธุรกิจสหกรณ์ (CBA)	3.63	0.708	มาก
5. การควบคุมภายในของสหกรณ์ (CON)	3.54	0.552	มาก
6. ความสามารถในการจัดทำบัญชีและงบการเงิน ของสหกรณ์ (AFC)	3.46	0.627	ปานกลาง
รวม	3.87	0.431	มาก

จากตารางที่ 1 พบว่า ความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีในภาพรวมอยู่ระดับเห็นด้วยมาก มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.87 เมื่อพิจารณาตามปัจจัยรายด้าน พบว่าอยู่ระดับเห็นด้วยมากที่สุด คือ ด้านการปฏิบัติงานสอบบัญชี มีค่าเฉลี่ยสูงที่สุดเท่ากับ 4.55 รองลงมาอยู่ระดับเห็นด้วยมาก คือ ด้านความรู้เกี่ยวกับการสอบบัญชี ด้านความรู้เกี่ยวกับการใช้โปรแกรมช่วยตรวจสอบบัญชี ด้านความซับซ้อนของธุรกิจสหกรณ์ และด้านการควบคุมภายในของสหกรณ์ ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.17, 3.88, 3.63, 3.54 ตามลำดับ และระดับเห็นด้วยปานกลาง คือ ด้านความสามารถในการจัดทำบัญชีและงบการเงินของสหกรณ์ ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.46 โดยผลการทดสอบสมมติฐานการวิจัยแสดงดังต่อไปนี้

ตารางที่ 2 ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์แบบเพียร์สัน ระหว่างปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์

	Audit Quality	KAD	OAD	KPC	CBA	CON	AFC
Audit Quality	1						
KAD	.414**	1					
OAD	.458**	.613**	1				
KPC	.173**	.476**	.370**	1			
CBA	.442**	.392**	.399**	.324**	1		
CON	.287**	.501**	.362**	.427**	.528**	1	
AFC	.302**	.485**	.342**	.389**	.512**	.778**	1

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ** มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

จากตารางที่ 2 ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรที่ใช้มีค่าอยู่ระหว่าง 0.173 - 0.778 ที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 โดยพบว่า ด้านความสามารถในการจัดทำบัญชีและงบการเงินของสหกรณ์ (AFC) มีค่าเท่ากับ 0.778 ซึ่งมีค่าสูงกว่า 0.70 (Hinkle D.E,1998) ผู้วิจัยจึงพิจารณาค่าสถิติ คือ Tolerance และค่า Variance Inflation Factor (VIF) พบว่า ค่า Tolerance ของตัวแปรอิสระทุกตัวมีค่ามากกว่า 0.10 และ ค่า Variance Inflation Factor (VIF) ของตัวแปรอิสระทุกตัวไม่เกิน 10 (Hair et al., 1998) ดังที่ได้แสดงไว้ตามตารางที่ 2 แสดงให้เห็นว่าไม่มีปัญหาภาวะร่วมเส้นตรงพหุ (Multicollinearity) สามารถนำตัวแปรไปวิเคราะห์สมการถดถอยเชิงพหุคูณ Multiple Regression Analysis ได้

ตารางที่ 3 ผลการทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์การถดถอยของปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์

ตัวแปร	คุณภาพการสอบบัญชี			
	ค่าสัมประสิทธิ์	ค่าสถิติ t	Tolerance	VIF
(Constant)	2.517	10.335		
KAD	.143	2.499*	.494	2.023
OAD	.248	3.842**	.590	1.695
KPC	-.081	-1.720	.590	1.397
CBA	.183	4.583**	.651	1.537
CON	-.044	-.628	.353	2.834
AFC	.035	.592	.372	2.691
R ²	0.313			
Adjusted R ²	0.296			
Sig.	0.000			

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ** มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

จากตารางที่ 3 แสดงการวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณของปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐ ผลการศึกษาพบว่า ปัจจัยด้านความรู้เกี่ยวกับงานสอบบัญชีด้านการปฏิบัติงานสอบบัญชี ด้านความรู้เกี่ยวกับการใช้โปรแกรมช่วยในการตรวจสอบ ด้านความซับซ้อนของธุรกิจสหกรณ์ ด้านการควบคุมภายในของสหกรณ์ และด้านความสามารถในการจัดทำบัญชีและงบการเงินของสหกรณ์ สามารถอธิบายคุณภาพการสอบบัญชีได้ร้อยละ 29.60 (Adjusted $R^2=0.296$) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 (Sig = 0.00)

ผลการทดสอบปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี พบว่า ด้านความรู้เกี่ยวกับงานสอบบัญชี (KAD) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์เท่ากับ 0.143 อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ด้านการปฏิบัติงานสอบบัญชี (OAD) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์เท่ากับ 0.248 อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 และความซับซ้อนของธุรกิจสหกรณ์ (CBA) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์เท่ากับ 0.183 อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 จึงยอมรับสมมติฐานที่ 1 สมมติฐานที่ 2 และสมมติฐานที่ 4

สำหรับปัจจัยด้านความรู้เกี่ยวกับการใช้โปรแกรมช่วยในการตรวจสอบ (KPC) การควบคุมภายในของสหกรณ์ (CON) และความสามารถในการจัดทำบัญชีและงบการเงินของสหกรณ์ (AFC) ไม่มีความสัมพันธ์ต่อคุณภาพการสอบบัญชี แสดงให้เห็นว่าความรู้เกี่ยวกับการใช้โปรแกรมช่วยในการตรวจสอบ การควบคุมภายในของสหกรณ์ และความสามารถในการจัดทำบัญชีและงบการเงินของสหกรณ์ไม่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ จึงปฏิเสธสมมติฐานที่ 3 สมมติฐานที่ 5 และสมมติฐานที่ 6

อภิปรายผล

ผลการศึกษาปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ พบว่า ปัจจัยจำนวน 3 ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ได้แก่

1. ด้านความรู้เกี่ยวกับงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีที่จะสามารถตรวจสอบบัญชีของสหกรณ์ได้นั้น ต้องมีความรู้ ความเข้าใจทั้งในเรื่องกฎหมาย ระเบียบที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีสหกรณ์ การตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ รวมทั้งการดำเนินธุรกิจของสหกรณ์ เนื่องจากความรู้ในเรื่องดังกล่าวจะเป็นตัวช่วยที่สำคัญยิ่งในการวางแผนการปฏิบัติงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีที่มีความรู้ย่อมมีความเข้าใจ เกิดทักษะและความชำนาญในการพิจารณาหลักฐานการสอบบัญชีให้เพียงพอต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงินได้อย่างถูกต้องและมีคุณภาพยิ่งขึ้น สอดคล้องกับงานวิจัยของ กิตติคม จินเจริญ (2560) ทำการศึกษาอิทธิพลของความรู้ความสามารถ คุณลักษณะหลักฐานการสอบบัญชีที่ดี และความสามารถทางการบริหารงานที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย พบว่า ความรู้ความสามารถ ด้านการบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านกฎหมายและคุณลักษณะหลักฐานการสอบบัญชีที่ดีมีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชี หากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตยึดหลักการบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับกระบวนการและวิธีการบัญชี มีความรู้เกี่ยวกับการบัญชีจะสามารถปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี เข้าใจเกี่ยวกับคุณลักษณะของหลักฐานการสอบบัญชี

ด้านต่าง ๆ เพื่อจะทำให้ระบบการตรวจสอบมีประสิทธิภาพที่จะช่วยให้ผู้สอบบัญชีมีรายงานการตรวจสอบที่มีคุณภาพและมีความถูกต้อง เชื่อถือได้ตามมาตรฐานบัญชีที่รับรองทั่วไป และนำไปปฏิบัติเพื่อปรับปรุงพัฒนาวิธีการสอบบัญชีให้มีประสิทธิภาพต่อไป และยังสอดคล้องกับงานวิจัยของศิริณา อันทรง, พร้อมพร ภูวดิน และสมใจ บุญหมื่นไวย (2562) ทำการศึกษาปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีภาษีอากรในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ พบว่า ปัจจัยด้านทักษะทางวิชาชีพสอบบัญชี ด้านความรู้ความสามารถ และด้านความเที่ยงธรรมส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีภาษีอากร เนื่องจากผู้สอบบัญชีภาษีอากรจำเป็นต้องมีการพัฒนาความรู้ความสามารถด้านการปฏิบัติงานสอบบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี ประมวลรัษฎากร และความรู้ด้านอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องอย่างต่อเนื่อง เพื่อให้เกิดทักษะในการปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีและทำให้งานของผู้สอบบัญชีมีคุณภาพมากยิ่งขึ้น จึงควรฝึกฝนทักษะวิชาชีพด้านงานสอบบัญชีอย่างสม่ำเสมอ เพื่อให้เกิดความชำนาญและเชี่ยวชาญ ในการปฏิบัติงานสอบบัญชี

2. ด้านการปฏิบัติงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด ซึ่งได้แก่การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีโดยใช้ข้อมูลจากการวิเคราะห์โครงสร้างเงินลงทุนและการสแกนธุรกรรมเชิงลึก จัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวมและแผนการสอบบัญชีที่ชัดเจนและปฏิบัติงานสอบบัญชีตามวิธีการตรวจสอบที่กำหนดในแผนการสอบบัญชีด้วยความระมัดระวังรอบคอบ ตลอดจนสรุปผลการตรวจสอบที่ได้จากกระดาษทำการ ว่ามีความเหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อแสดงความเห็นต่อการเงินของสหกรณ์ รวมทั้งได้เสนอร่างรายงานการสอบบัญชีงบการเงินและกระดาษทำการเพื่อสอบทานก่อนที่จะแสดงความเห็นต่อการเงินทุกครั้ง จะส่งผลให้คุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีเพิ่มขึ้น สอดคล้องกับงานวิจัยของกิตติคม จินเจริญ (2560) ทำการศึกษาอิทธิพลของความรู้ความสามารถ คุณลักษณะหลักฐานการสอบบัญชีที่ดี และความสามารถทางการบริหารงานที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย พบว่า ความรู้ความสามารถด้านการบัญชี ด้านการปฏิบัติงานสอบบัญชี และด้านกฎหมายมีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชี หากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตยึดหลักการบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับหลักการ แนวคิด กระบวนการ และวิธีการบัญชี มีความรู้เกี่ยวกับการสอบบัญชีจะสามารถปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีและจัดทำรายงานการตรวจสอบที่มีคุณภาพและถูกต้อง และสอดคล้องกับงานวิจัยของนิชกานต์ รัตมีจางตุรงค์ (2564) ทำการศึกษาคูณภาพการสอบบัญชีของบุคลากรสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน พบว่า ความสามารถในการบริหารงานด้านการวางแผนสอบบัญชีและการปฏิบัติงานสอบบัญชีมีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของบุคลากรสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน กล่าวคือบุคลากรของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินให้ความสำคัญต่อการวางแผนการสอบบัญชีและการปฏิบัติงานสอบบัญชี มีการวางแผนล่วงหน้าก่อนเข้าตรวจสอบ กำหนดแผนการตรวจสอบ ขอบเขตการตรวจสอบ และระยะเวลาการตรวจสอบที่เป็นลายลักษณ์อักษรและชัดเจน

3. ความซับซ้อนของธุรกิจสหกรณ์ สหกรณ์ที่มีการดำเนินธุรกิจซับซ้อนมักมีระบบบัญชีระเบียบ และคำแนะนำในการปฏิบัติงานตามกิจกรรมที่ยุ่งยากส่งผลให้ผู้สอบบัญชีต้องวางแผนการปฏิบัติงานสอบบัญชีและระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบให้เป็นไปตามมาตรฐานอย่างระมัดระวังมากยิ่งขึ้นส่งผลให้คุณภาพการสอบบัญชีดีขึ้น สอดคล้องกับงานวิจัยของวณิชมา ผาอำนาจ (2562) ทำการศึกษปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในเขตกรุงเทพมหานคร

พบว่า ด้านความหลากหลายของธุรกิจและด้านระยะเวลาในการตรวจสอบส่งผลเชิงบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในเขตกรุงเทพมหานคร แสดงว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากรสามารถวางแผน กำหนดแนวทางในการตรวจสอบ รวมทั้งกำหนดระยะเวลาในการตรวจสอบได้ดี ส่งผลให้คุณภาพการสอบบัญชีเพิ่มขึ้น และสอดคล้องกับงานวิจัยของรัตติยา สวัสดิ์ (2563) ทำการศึกษาปัจจัยที่มีผลกระทบท่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง กล่าวว่า สหกรณ์ที่มีการดำเนินธุรกิจยุ่งยากซับซ้อน ระบบบัญชีจึงมีความยุ่งยากต่างกันไป ผู้สอบบัญชีจึงจำเป็นต้องมีความรู้ ทักษะและประสบการณ์ในการตรวจสอบบัญชีของสหกรณ์ที่มีความซับซ้อนแตกต่างกัน เพื่อให้งานตรวจสอบบัญชีเสร็จตามระยะเวลาที่กำหนดไว้และมีคุณภาพยิ่งขึ้น

สรุปได้ว่า ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับงานสอบบัญชีย่อมมีทักษะและความชำนาญในการตรวจสอบสหกรณ์ที่มีความซับซ้อนในการดำเนินธุรกิจที่แตกต่างกันออกไป และสามารถปฏิบัติงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีและระเบียบที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด นำมาซึ่งการตรวจสอบบัญชีที่มีคุณภาพเพิ่มขึ้น นอกจากนี้ยังพบว่า มีจำนวน 3 ปัจจัยที่ไม่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ดังนี้

1. ปัจจัยด้านความรู้เกี่ยวกับการใช้โปรแกรมช่วยในการตรวจสอบไม่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ อาจเนื่องจากสหกรณ์ส่วนใหญ่มีขนาดเล็ก อีกทั้งข้อจำกัดด้านงบประมาณ จึงจัดทำบัญชีด้วยมือไม่ได้ นำโปรแกรมบัญชีเข้ามาช่วยในการจัดทำบัญชีและงบการเงิน ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีไม่สามารถนำโปรแกรมเข้ามาช่วยในการตรวจสอบ จึงไม่สามารถบ่งชี้ได้ว่าการมีความรู้เกี่ยวกับการใช้โปรแกรมช่วยในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีที่แตกต่างกัน จะส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี สอดคล้องกับงานวิจัยของชรินทร์ จักรฤทธิพงศ์ (2559) พบว่า ความรู้เกี่ยวกับการใช้โปรแกรมช่วยในการตรวจสอบที่ต่างกัน คุณภาพงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ของผู้สอบบัญชีภาครัฐไม่ต่างกัน เนื่องจากสหกรณ์ส่วนใหญ่เป็นสหกรณ์ขนาดเล็ก การดำเนินงานไม่ซับซ้อนยุ่งยาก ไม่ได้นำโปรแกรมบัญชีมาใช้ในการจัดทำบัญชี ผู้สอบบัญชีจึงไม่ได้นำโปรแกรมมาช่วยในการตรวจสอบและไม่สามารถบ่งบอกถึงคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีได้ อย่างไรก็ตาม จากการวิเคราะห์ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ การมีความรู้เกี่ยวกับการใช้โปรแกรมช่วยในการตรวจสอบทำให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบบัญชีได้รวดเร็วยิ่งขึ้น ประหยัดเวลาและค่าใช้จ่าย สอดคล้องกับงานวิจัยของวรารพร เมืองโสม (2560) กล่าวไว้ว่า ปัญหาและอุปสรรคของผู้สอบบัญชีจากการใช้โปรแกรมช่วยสอบบัญชี คือโปรแกรมช่วยในการสอบบัญชีมีเมนูเป็นภาษาอังกฤษทั้งหมด ยากแก่การเข้าใจ ทำให้การปฏิบัติงานไม่คล่องตัว ผู้สอบบัญชีต้องศึกษาและทราบโครงสร้างของโปรแกรมระบบบัญชีที่สหกรณ์ใช้จึงจะสามารถใช้โปรแกรมช่วยในการตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพ

2. ปัจจัยด้านการควบคุมภายในของสหกรณ์ไม่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐ อาจเกิดจากการวางแผนปฏิบัติงานตรวจสอบผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องมีการศึกษาสภาพแวดล้อม ประเมินความเสี่ยง และประเมินความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของสหกรณ์ ดังนั้นไม่ว่าสหกรณ์จะมีระบบการควบคุมภายในที่ดีหรือไม่ ผู้สอบบัญชียังคงให้ความสำคัญกับการวางแผนการตรวจสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีและระเบียบที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนดเพื่อให้งานสอบบัญชีมีคุณภาพ หรืออาจกล่าวได้ว่าการควบคุมภายในของสหกรณ์เป็นข้อมูลเพื่อประกอบการวางแผนการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีเท่านั้น แต่ไม่ส่งผลต่อ

คุณภาพการสอบบัญชี ไม่สอดคล้องกับงานวิจัยของรชรินทร์ จักรสุทธิพงศ์ (2559) กล่าวว่า การควบคุมภายในของสหกรณ์ที่ได้รับบริการงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพงานตรวจสอบบัญชี สหกรณ์ของผู้สอบบัญชีภาครัฐ กล่าวคือ สหกรณ์ที่มีระบบการควบคุมภายในที่ดี ย่อมส่งผลให้มีความเสี่ยงในการสอบบัญชีต่ำ ผู้สอบบัญชีจะสามารถลดระยะเวลาในการปฏิบัติงานสอบบัญชีลงได้ ส่งผลให้คุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ของผู้สอบบัญชีภาครัฐเพิ่มขึ้น

3. ปัจจัยด้านความสามารถในการจัดทำบัญชีและงบการเงินของสหกรณ์ไม่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ อาจเนื่องจากสหกรณ์จะได้รับความช่วยเหลือจากหน่วยงานราชการในการส่งเสริม แนะนำการจัดทำบัญชี และอบรมพัฒนาความรู้ทางด้านการจัดทำบัญชีให้แก่สหกรณ์ นอกจากนี้ในระหว่างปีผู้สอบบัญชีจะเข้าทำการตรวจแนะนำการจัดทำบัญชีแก่สหกรณ์ ซึ่งจะทำให้ทราบปัญหาการจัดทำบัญชีของสหกรณ์และดำเนินการประสานงานกับเจ้าหน้าที่ของสหกรณ์จังหวัดซึ่งเป็นหน่วยงานสอนแนะนำการจัดทำบัญชีแก่สหกรณ์ เพื่อให้สหกรณ์สามารถจัดทำบัญชีและงบการเงินได้ สอดคล้องกับงานวิจัยของรชรินทร์ จักรสุทธิพงศ์ (2559) พบว่า ความสามารถในการจัดทำบัญชีและงบการเงินของสหกรณ์ไม่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาครัฐ อาจเนื่องจากผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐ และสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์มีการประเมินและพิจารณาถึงระดับความยุ่งยากในการสอบบัญชี รวมทั้งได้มอบหมายงานให้แก่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์อย่างเหมาะสมตามแนวทางการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด สำหรับความสามารถในการจัดทำบัญชีและงบการเงินของสหกรณ์จึงเป็นเพียงส่วนประกอบในการแบ่งกลุ่มลูกค้าของผู้สอบบัญชี เพื่อใช้เป็นข้อมูลในการวางแผนงานสอบบัญชีให้สอดคล้องกับกลุ่มลูกค้าก่อนการปฏิบัติงานสอบบัญชี ความสามารถในการจัดทำบัญชีและงบการเงินของสหกรณ์จึงส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในภาพรวมเท่านั้น

ข้อเสนอแนะ

1. ข้อเสนอแนะในการนำผลวิจัยไปใช้งาน

1) จากผลการวิจัยพบว่าปัจจัยที่จะส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ คือ การมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมาย ระเบียบการบัญชีสหกรณ์ การตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ และการดำเนินธุรกิจของสหกรณ์ ดังนั้นหน่วยงานที่เกี่ยวข้องควรจัดให้มีการอบรมเพื่อพัฒนาความรู้แก่ผู้สอบบัญชีอย่างสม่ำเสมอ ควรมีการหมุนเวียนสหกรณ์และผู้สอบบัญชีอย่างเหมาะสม เพื่อให้ผู้สอบบัญชีได้มีการแลกเปลี่ยนความรู้และประสบการณ์ระหว่างกัน และเกิดทักษะการตรวจสอบบัญชีของสหกรณ์ ที่มีลักษณะการดำเนินธุรกิจที่มีความซับซ้อนแตกต่างกันไป รวมถึงจัดทำและรวบรวมคู่มือและแนวปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีและการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เพื่อให้ง่ายต่อการสืบค้นและนำไปใช้

2) การปฏิบัติงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีควรให้ความสำคัญกับกระบวนการปฏิบัติงานสอบบัญชีทุกขั้นตอน ศักยภาพแวดล้อม การควบคุมภายในและความซับซ้อนของสหกรณ์ เพื่อใช้ประกอบวางแผนการสอบบัญชี ประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีอย่างรอบคอบ กำหนดวิธีการตรวจสอบและกลุ่มตัวอย่างให้ชัดเจนและต้องปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบที่ได้กำหนดไว้อย่างเคร่งครัดเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีและตามระเบียบที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด โดยใช้

วิจารณ์งานในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอต่อการแสดงความเห็นต่อการเงินของผู้สอบบัญชี

2. ข้อเสนอแนะเพื่อการวิจัยครั้งต่อไป

งานวิจัยในครั้งนี้เป็นการศึกษาเฉพาะผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาคีรัฐ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์เท่านั้น การวิจัยครั้งต่อไปในอนาคตสามารถทำการศึกษาจากประชากรอื่นเพิ่มเติม เช่น ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาคเอกชน เพื่อนำข้อมูลมาเปรียบเทียบและวิเคราะห์ผลที่หลากหลายมากขึ้น หรือทำการศึกษาเชิงคุณภาพซึ่งเป็นการเปิดโอกาสให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความคิดเห็นในเชิงลึกเพื่อให้ได้รับข้อมูลที่แท้จริงและหลากหลายซึ่งจะสามารถนำมาเป็นข้อมูลในการปรับปรุงคุณภาพการสอบบัญชีได้ดียิ่งขึ้น

เอกสารอ้างอิง

- กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (2565). **แนวทางการบริหารจัดการงานสอบบัญชีสำหรับผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาคีรัฐ ปีงบประมาณ 2565**. สืบค้น 6 มีนาคม 2565, จาก https://www.cad.go.th/ewt_dl_link.php?nid=47213&filename=regulation_12.
- กรมส่งเสริมสหกรณ์. (2559). **ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับสหกรณ์**. สืบค้น 6 มีนาคม 2565, จาก <https://rlo.office.cpd.go.th/cooperative-knowledge/general-knowledge-about-cooperatives.html>.
- กิตติคม จินห์เหรียญ. (2560). **อิทธิพลของความรู้ความสามารถ คุณลักษณะหลักฐานการสอบบัญชีที่ดีและความสามารถทางการบริหารงานที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย** (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยศรีปทุม.
- ณัฐธิดา จินมอญ. (2559). **ความเป็นมืออาชีพกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย** (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). เชียงราย: มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงราย.
- ณิกานต์ รัตมีจิตุรงค์. (2564). **การศึกษาคุณภาพการสอบบัญชีของบุคลากรสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน** (ค้นคว้าอิสระปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.
- รชรินทร์ จักรฤทธิพงศ์. (2559). **ปัจจัยที่มีผลต่อคุณภาพงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ของผู้สอบบัญชีภาคีรัฐในพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7** (ค้นคว้าอิสระปริญญาโทบริหารธุรกิจ). เชียงใหม่: มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.
- รัตติยา สวัสดิ์. (2563). **ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อกระบวนการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง**. *วารสารสภาวิชาชีพบัญชี*, 2(5), 34-53.
- วณิชมา ผาอำนาจ. (2562). **ปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในเขตกรุงเทพมหานคร** (ค้นคว้าอิสระปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยศรีปทุม.
- วรภาพร เมืองโสม. (2560). **ปัจจัยคุณลักษณะของผู้ใช้โปรแกรมสำเร็จรูปช่วยสอบบัญชีที่มีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีในพื้นที่รับผิดชอบสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 4** (ค้นคว้าอิสระปริญญาโทบริหารธุรกิจ). อุบลราชธานี: มหาวิทยาลัยอุบลราชธานี.

- ศิริรภา อันทรง, พร้อมพร ภูวดิน และสมใจ บุญหมื่นไวย. (2562). **ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีภาษีอากรในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ** (วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต). นครราชสีมา: มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลอีสาน.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2565). **มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 วัตถุประสงค์ โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตาม มาตรฐานการสอบบัญชี**. สืบค้น 6 มีนาคม 2565, จาก <https://www.tfac.or.th/upload/9414/90dsuAnKAK.pdf>.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2565). **มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) การแสดงความเห็นและการรายงานต่อกรรมการเงิน**. สืบค้น 6 มีนาคม 2565, จาก <https://www.tfac.or.th/upload/9414/ttjvnkjJdF.pdf>.
- Cronbach, L. J. (1970). **Essentials of Psychological Testing**. New York: Harper & Row.
- Hinkle, D.E. (1998). **Applied Statistics for the Behavioral Sciences**. Boston: Houghton Mifflin.
- Hair, J. F. , Anderson, R. E. , Tatham, R. L. , & Black, W. C. (1998). **Multivariate Data Analysis (5th ed.)**. Upper Saddle River, New Jersey: Prentice-Hall.

ประวัติแนบท้ายบทความ

	Name and Surname: Watcharin Inchai Highest Education: B.B.A (Accounting) University or Agency: Chiang Mai Rajabhat University Field of Expertise: Accounting Address: 17/1 Moo 9, Sop Poeng, Mae Taeng, Chiang Mai, 50330.
	Name and Surname: Donlaya Chaiwong Highest Education: Ph.D. (Business Administration) University or Agency: Maejo University Field of Expertise: Accounting Address: Faculty of Business Administration Maejo University, 63 Moo 4, Nongharn, Sansai, Chiang Mai 50290

	Name and Surname: Satha Waroonkun Highest Education: Ph.D. (Accounting) University or Agency: Maejo University Field of Expertise: Accounting, Taxation Address: Faculty of Business Administration Maejo University, 63 Moo 4, Nongharn, Sansai, Chiang Mai 50290
	Name and Surname: Sathaya Thanjunpong Highest Education: D.B.A. (Financial accounting and taxation) University or Agency: Maejo University Field of Expertise: Taxation Address: Faculty of Business Administration Maejo University, 63 Moo 4, Nongharn, Sansai, Chiang Mai 50290