

**ความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์
กับคุณภาพการสอบบัญชีของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์**
**The correlation between cooperative auditing's quality control and
audit quality in the Cooperative Auditing Department**

ณัฐกฤต ศรีสอาด¹, ปานฉัตร อาการักษ์², อรวรรณ เชื้อเมืองพาน³
Nuttakrit Srisard, Panchat Akarak, Orawan Chuamaungphan

Received: April 5, 2023 Revised: June 6, 2023 Accepted: June 27, 2023

บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์ 1) เพื่อศึกษาสภาพการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ 2) เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์กับคุณภาพการสอบบัญชีของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ 3) เพื่อศึกษาปัญหา อุปสรรค และข้อเสนอแนะเกี่ยวกับแนวทางการพัฒนาปรับปรุงประสิทธิภาพการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ประชากรกลุ่มเป้าหมาย ที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ คือ หัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ในสังกัดกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ รวมทั้งสิ้น จำนวน 70 คน เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยคือแบบสอบถาม โดยใช้ค่าเฉลี่ย, ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน, การวิเคราะห์สหสัมพันธ์และการวิเคราะห์ความถดถอยแบบพหุคูณในการวิเคราะห์ข้อมูล

ผลการวิจัย พบว่า หัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ในสังกัดกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับระดับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีและคุณภาพการสอบบัญชีอยู่ในระดับมากที่สุด ในทุกด้าน เมื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ พบว่า การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์และมีผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีด้านความรับผิดชอบของผู้นำ ด้านการตอบรับงานและการรักษาลูกค้า ด้านการมอบหมายงานและพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพ ด้านการปฏิบัติงาน ด้านการติดตามผลในส่วนของด้านจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับคุณภาพการสอบบัญชี แต่ไม่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์จึงเป็นเครื่องมือสำคัญที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์นำมาใช้สร้างความเชื่อมั่นและเพิ่มคุณภาพการสอบบัญชีของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ทั้งนี้ยังพบปัญหาอุปสรรคของการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ เช่น จำนวนผู้สอบบัญชีที่มีน้อยเมื่อเทียบกับปริมาณงาน รวมถึงการที่ผู้สอบบัญชียังขาดความเข้าใจเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่งเป็นประกาศใหม่ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ จากปัญหาที่กล่าวมาข้างต้น นับว่าเป็นอุปสรรคต่อการที่ผู้สอบบัญชีจะสามารถปฏิบัติให้เป็นไปตามการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ซึ่งส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ ดังนั้นกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ควรเพิ่มกรอบ

¹ หลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต คณะบัญชี มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงราย

²⁻³ คณะบัญชี มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงราย

อัตรากำลังแต่ละจังหวัด และจัดให้มีการอบรมสม่ำเสมอทุกปี ทั้งด้านวิชาการและจรรยาบรรณผู้สอบบัญชี ตามหลักเกณฑ์และประกาศ เรื่อง การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ.2563

คำสำคัญ: การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ คุณภาพการสอบบัญชีสหกรณ์ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์

Abstract

The purposes of this study were: 1) to examine the cooperative auditing quality control in the Cooperative Auditing Department, 2) to investigate the correlation between cooperative auditing quality control and the Cooperative Auditing Department's audit quality, and 3) to discover issues, challenges, and ideas for boosting the effectiveness of cooperative auditing quality control of the Cooperative Auditing Department. The population were 70 chiefs of the Cooperative Auditing Offices under the Cooperative Auditing Department. The research tool was a questionnaire. The mean, standard deviation, correlation analysis and multiple regression analysis were used to analyze the data.

The findings revealed that chiefs of the Cooperative Auditing Office under the Cooperative Auditing Department rated their opinion at the high level in all aspects towards audit quality control and audit quality. The test to determine the correlation between audit quality control and audit quality in the Cooperative Auditing Department revealed that audit quality control had a correlation and positive impact on the audit quality, leadership obligations, acceptance of the job and client loyalty, assigning work and developing knowledge in the field, performance and follow-up. However, auditor's ethics showed the correlation with the audit quality, but there was no impact on the audit's quality. Quality control of cooperative auditing is thus an essential tool utilized by the Cooperative Auditing Department to develop confidence and improve the audit quality of the Cooperative Auditing Department. There are also problems and obstacles in quality control of cooperative auditing work. For example, the number of auditors is small compared to the amount of work. Including the auditor's lack of understanding about audit quality control. which is a new announcement of the Cooperative Auditing Department from the problems mentioned above This is an obstacle for the auditors to be able to comply with the audit quality control of the Cooperative Auditing Department, which affects the quality of the cooperative auditing work. Therefore, the Cooperative Auditing Department should increase the manpower framework for each province. and provide regular training every year both academic aspects and ethics of auditors according to the criteria and announcement on quality control of cooperative auditing 2020.

Keywords: Cooperative auditing's quality control, Cooperative audit quality, Cooperative Auditing Department.

บทนำ

กรมตรวจบัญชีสหกรณ์เป็นหน่วยงานที่มีภาระหน้าที่ในการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร (Cooperative Auditing Department, 2017) มีสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์กระจายอยู่ทั่วประเทศ โดยสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทยมีจำนวน 77 จังหวัดทั่วประเทศ ผู้สอบบัญชีภาครัฐในสังกัดสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์จะได้รับการแต่งตั้งจากอธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ให้เป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ และต้องปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยยึดถือระบบ มาตรฐานของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์เป็นแนวทางในการปฏิบัติงาน (Cooperative Auditing Department, 2018)

สภาวะปัจจุบันระบบสหกรณ์มีเงินทุนเวียนมากและได้รับผลกระทบจากการขาดความเชื่อมั่นในการบริหารจัดการและขาดความเชื่อมั่นในการบริหารงานด้านการเงินและการบัญชี (Prachachat, 2015) เนื่องจากการบริหารจัดการของสหกรณ์ในช่วงเวลา 4 – 5 ปี ที่ผ่านมาปรากฏว่าปัญหาการทุจริตของสหกรณ์เกี่ยวกับแชร์ลื้อตเตอร์ของสหกรณ์ออมทรัพย์ในภาคตะวันออกเฉียงเหนือ โดยเฉพาะกรณีเหตุการณ์ของสหกรณ์เครดิต ยูเนียนคลองจั่น จำกัด สร้างความเสียหายมีมูลค่ามากกว่าหนึ่งหมื่นล้านบาทจากการไม่ปฏิบัติตามหลักการสหกรณ์หรือดำเนินการอื่นที่นอกเหนือจากกฎหมายกำหนด ผลการศึกษาของสภาที่ปรึกษาทางเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ พบว่าสหกรณ์มีความอ่อนแอและขบวนการสหกรณ์ไทยประสบความล้มเหลวถูกแทรกแซงและครอบงำจนสูญเสียหลักการสำคัญ (Hatchavanich & Chalapirom, 2011) รวมถึงปัญหาความกังวลในเรื่องความเป็นอิสระและความเป็นกลางของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย จึงทำให้เกิดข้อสงสัยถึงคุณภาพงานตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ว่าปฏิบัติงานได้คุณภาพตามมาตรฐานการสอบบัญชีมากน้อยเพียงใด และมีความจำเป็นเร่งด่วนที่จะต้องติดตามคุณภาพของงานสอบบัญชีสหกรณ์ โดยมีผลการวิจัยที่ทันสมัยและสอดคล้องกับสภาพแวดล้อมในปัจจุบัน

ปัจจุบันกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ได้เร่งกำหนดพันธกิจและภารกิจใหม่ ๆ เพื่อสร้างความน่าเชื่อถือให้กับระบบการตรวจสอบสหกรณ์ เช่น กำหนดนโยบายด้านการสอบบัญชีและออกประกาศกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เรื่อง การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2563 เพื่อให้สอดคล้องตามมาตรฐาน ฉบับที่ 220 เรื่อง การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงินและมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC 1) เรื่อง การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงินและงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง กำหนดให้สำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีต้องจัดให้มีระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี เพื่อให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่าสำนักงานและบุคลากรปฏิบัติตามมาตรฐานทางวิชาชีพและข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง รวมถึงรายงานที่ออกโดยสำนักงานหรือผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานมีความเหมาะสมกับสถานการณ์ ทั้งนี้ จะส่งผลให้งานสอบบัญชีมีคุณภาพ ทำให้เกิดความเชื่อมั่นแก่ผู้ใช้รายงานทางการเงินและผู้ที่เกี่ยวข้อง ทำให้วิชาชีพสอบบัญชีเป็นที่ยอมรับและช่วยลดความเสี่ยงในการเกิดข้อผิดพลาดจากการตรวจสอบ ซึ่งจะส่งผลเสียหายต่อตลาดทุนและระบบเศรษฐกิจโดยรวมที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี อีกทั้งกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ยังมีการส่งเสริมและสนับสนุนการวิจัยและพัฒนาด้านการสอบบัญชีสหกรณ์เพื่อให้เกิดการต่อยอดสามารถนำผลงานวิจัยไปใช้เพื่อก่อให้เกิดประโยชน์ได้จริง

คุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality) เป็นสิ่งที่สะท้อนให้เห็นถึงความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชี สามารถปฏิบัติงานในความรับผิดชอบของตนเองอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ความเป็นมืออาชีพกับคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและการรับรองบัญชี ซึ่งสามารถประเมินได้จากความผิดพลาดจากการปฏิบัติงานและพิจารณาได้จากอัตราการใช้ข้อสอบบัญชีหรือสำนักงาน สอบบัญชีถูกฟ้องร้องดำเนินคดีเกี่ยวกับข้อผิดพลาดที่ปรากฏในรายงานการเงิน (อุษณา ภัทรมนตรี, 2558, หน้า 63) สาธารณชนจะยอมรับและเชื่อถือในผลงานของผู้สอบบัญชีก็ต่อเมื่อผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติงานอย่างเต็มความสามารถและเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนด โดยตัวบ่งชี้คุณภาพการสอบบัญชี (ทิพวรรณ ศิริมาตร, 2555, หน้า 2) ประกอบด้วย ความถูกต้อง (Accuracy) ความเที่ยงธรรม (Objectiveness) ความชัดเจน (Clearness) ความกะทัดรัด (Conciseness) ความสร้างสรรค์ (Creation) ความสมบูรณ์ (Completion) และความทันกาล (Timeliness)

จากเหตุผลที่กล่าวมาข้างต้น ปัญหาการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรเกิดจากการขาดการศึกษาปัญหาการบริหารความเสี่ยงที่ชัดเจน และขาดการศึกษากลยุทธ์การบริหารความเสี่ยงที่มีประสิทธิภาพ ซึ่งการบริหารความเสี่ยงจะเกิดประสิทธิภาพได้จำเป็นต้องศึกษาและทำความเข้าใจในปัญหาการบริหารความเสี่ยงอย่างชัดเจนก่อนวางกลยุทธ์ในการบริหารความเสี่ยงให้มีประสิทธิภาพ นอกจากนี้ การตรวจสอบการสหกรณ์ยังเป็นกระบวนการหนึ่งในการป้องกันไม่ให้เกิดการกระทำที่ก่อให้เกิดความเสียหายแก่ระบบสหกรณ์ โดยมีได้มุ่งประสงค์เป็นการจับผิดผู้รับผิดชอบงานการสหกรณ์ หากแต่เป็นการช่วยให้การปฏิบัติงานของสหกรณ์มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ประกอบกับการตรวจสอบและแสดงความเห็นต่อการเงินของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรโดยส่วนใหญ่เป็นภารกิจสำคัญของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐ เพื่อให้การสอบบัญชีมีคุณภาพและกรมตรวจบัญชีสหกรณ์สามารถก้าวสู่ความเป็นเลิศในด้านคุณภาพ (Quality Excellency) ตามเป้าหมายที่กำหนดระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีจึงสำคัญต่อคุณภาพของงบการเงิน ผู้วิจัยได้มีความสนใจที่จะทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ เพื่อนำข้อค้นพบที่ได้จากการวิจัยไปใช้เป็นแนวทางพัฒนาด้านการรักษาจริยบรรณของผู้สอบบัญชี การกำหนดแนวทางการแก้ไขการปฏิบัติงานให้เหมาะสมและให้การตรวจสอบบัญชีมีคุณภาพตามมาตรฐานมากขึ้น และการลดข้อผิดพลาดในการปฏิบัติงานสอบบัญชี รวมทั้งมีการพัฒนาระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์อย่างต่อเนื่องและยั่งยืน

วัตถุประสงค์งานวิจัย

1. เพื่อศึกษาสภาพการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์
2. เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์กับคุณภาพการสอบบัญชีของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์
3. เพื่อศึกษาปัญหา อุปสรรค และข้อเสนอแนะเกี่ยวกับแนวทางการพัฒนาปรับปรุงประสิทธิภาพการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

สมมติฐานการวิจัย

การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์มีความสัมพันธ์กับคุณภาพการสอบบัญชีสหกรณ์ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ในทิศทางเดียวกันอย่างมีนัยสำคัญเชิงสถิติที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

H₁ : การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ด้านความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงานมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

H₂ : การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ด้านข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

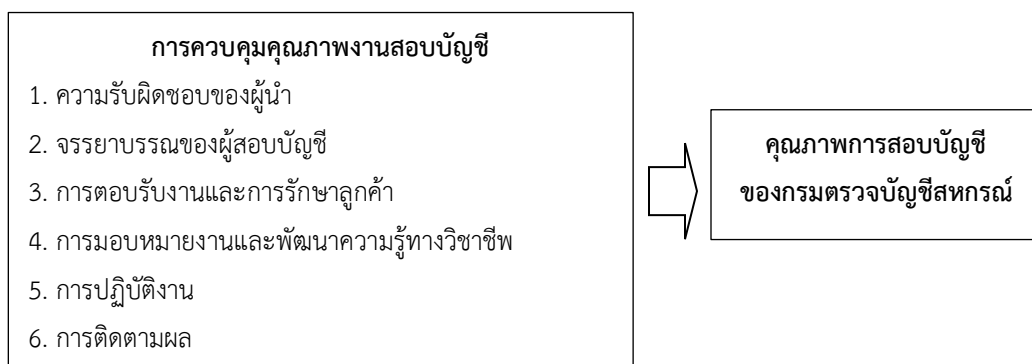
H₃ : การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งลูกค้ามีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

H₄ : การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ด้านการมอบหมายงานตรวจสอบและพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

H₅ : การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ด้านการปฏิบัติงานมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

H₆ : การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ด้านการติดตามผลมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

กรอบแนวคิด



ภาพ 1 กรอบแนวคิดการวิจัย “ความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์กับคุณภาพการสอบบัญชีของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์”

วิธีการดำเนินการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงประเมิน (Evaluative Research) อย่างเป็นระบบ (Systematic Study) โดยจัดเก็บข้อมูลเชิงปริมาณ (Quantitative Data) ซึ่งเป็นการเปรียบเทียบจากกรอบแนวคิดเชิงทฤษฎี

(Theoretical Framework) หรือรูปแบบการประเมิน (Evaluation Model) อันเป็นหลักการที่ยอมรับโดยทั่วไปตามระเบียบวิธีการวิจัยและกระบวนการที่ควรศึกษา (Process Study) ตามที่ได้กำหนดไว้อย่างชัดเจนมีวิธีดำเนินการตาม ลำดับขั้นตอนการวิจัยรายละเอียด ดังต่อไปนี้

1. ประชากรกลุ่มเป้าหมาย

กลุ่มประชากรเป้าหมาย (Target Population) ที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ ได้แก่ สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ สังกัดกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ จำนวน 77 แห่ง ผู้ให้ข้อมูลเป็นหัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ จำนวนแห่งละ 1 คน เป็นผู้ตอบแบบสอบถาม (ข้อมูล ณ วันที่ 26 เดือนมิถุนายน พ.ศ. 2565 อ้างอิงจาก กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, 2565)

2. เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการศึกษาและจัดเก็บรวบรวมข้อมูลการวิจัยครั้งนี้ เป็นแบบสอบถาม (Questionnaire) ที่ผู้วิจัยสร้างและพัฒนาขึ้น โดยใช้องค์ความรู้ที่เกี่ยวข้องมาสู่การกำหนดประเด็นข้อคำถามตามกรอบการวิจัย “ความสัมพันธ์ระหว่างความพึงพอใจคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์กับคุณภาพการสอบบัญชีของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์”

การสร้างและออกแบบเครื่องมือเพื่อการวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยได้จัดสร้างขึ้นตามขอบเขตของตัวแปรที่กำหนดไว้ ซึ่งมีขั้นตอนในการสร้างและพัฒนาปรับปรุงคุณภาพของเครื่องมือ ดังนี้

1. ศึกษาวิธีการสร้างแบบสอบถามที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากเอกสาร ตำรา และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง เพื่อเป็นแนวทางการกำหนดกรอบความคิดในการสร้างแบบสอบถาม เพื่อให้ครอบคลุมวัตถุประสงค์ของการวิจัยที่กำหนดไว้

2. กำหนดขอบข่ายของข้อคำถามและสร้างแบบสอบถามตามกรอบแนวคิดที่กำหนด

3. ตรวจสอบคุณภาพของแบบสอบถามเพื่อการวิจัยก่อนนำไปใช้ในการจัดเก็บรวบรวมข้อมูล โดยพิจารณาคุณภาพที่สำคัญ 4 ประการ ได้แก่ ความตรง (Validity) ความเที่ยง (Reliability) ความยาก (Difficulty) และอำนาจจำแนก (Discrimination) เพื่อให้แน่ใจว่าได้มาซึ่งเครื่องมือเพื่อการวิจัยที่มีคุณภาพสูงในแต่ละด้าน โดยมีแนวทางหรือวิธีจัดทำ ดังนี้

- 3.1 ตรวจสอบแบบสอบถามฉบับร่างโดยนำเสนอต่ออาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ เพื่อพิจารณาตรวจสอบความเหมาะสม ความถูกต้อง ความชัดเจนของเนื้อหา การใช้หลักภาษา และการจัดเรียงรูปประโยคของคำถาม จากนั้นนำมาปรับปรุงแก้ไขให้ถูกต้องสมบูรณ์ตามคำแนะนำของอาจารย์ที่ปรึกษา

- 3.2 ตรวจสอบโดยระดับผู้เชี่ยวชาญหรือผู้ทรงคุณวุฒิ โดยนำแบบสอบถามฉบับร่างที่ได้ปรับปรุงตามที่อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์แนะนำแล้ว ส่งต่อผู้เชี่ยวชาญ จำนวน 3 ท่าน เพื่อตรวจสอบหาความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหา (Content Validity) โดยพิจารณาจากประเด็นข้อคำถามแต่ละข้อว่ามีความถูกต้อง ชัดเจน ครบถ้วน ครบถ้วน และสอดคล้องกับวัตถุประสงค์การวิจัย (Index of Item Objective Congruence : IOC) หากผลค่าคะแนนในแต่ละข้อคำถามในระบบ IOC ของผู้เชี่ยวชาญหรือผู้ทรงคุณวุฒิในแต่ละข้อคำถามได้ค่ามากกว่า 0.67 ขึ้นไป ถือว่าข้อคำถามนั้น มีความเที่ยงตรงในเชิงเนื้อหาครอบคลุมในแต่ละด้านและครอบคลุมวัตถุประสงค์ของการศึกษาครั้งนี้ จากนั้นจึงนำแบบสอบถามไปปรับปรุงแก้ไขเพื่อให้เหมาะสมตามข้อเสนอแนะ

4. นำแบบสอบถามที่ผ่านการพิจารณาตรวจสอบและแก้ไขปรับปรุงตามข้อเสนอแนะของผู้เชี่ยวชาญในขั้นต้นไปทดลองใช้ (Try - out) กับกลุ่มผู้ตรวจสอบภายในที่ไม่ใช่กลุ่มเป้าหมาย แต่มีลักษณะคล้ายคลึงกันจากการสุ่มตัวอย่างอย่างเป็นระบบ จำนวนทั้งสิ้น 30 คน ซึ่งเป็นกลุ่มที่ใช้สำหรับทดสอบเครื่องมือและจัดเก็บข้อมูลเสมือนเก็บข้อมูลจริงทุกประการ

จากนั้นนำผลที่ได้มาวิเคราะห์หาดัชนีวัดคุณภาพความเชื่อมั่น (Reliability Test) ของแบบสอบถามโดยวิธีวัดความคงที่ภายในด้วยสูตรสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha-coefficient : α) ตามวิธีของครอนบาค ซึ่งหากค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา มากกว่า 0.70 ถือว่าแบบสอบถามฉบับนี้มีความน่าเชื่อถือ

ผลการวิเคราะห์ที่ได้รับได้ค่าความเชื่อมั่นของแบบสอบถาม “ความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์กับคุณภาพการสอบบัญชีของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์” ทั้งฉบับและรายองค์ประกอบแต่ละด้าน ดังต่อไปนี้

4.1 การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ มีค่าความเชื่อมั่น เท่ากับ 0.89

4.2 คุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ มีค่าความเชื่อมั่น เท่ากับ 0.93

รวมค่าความเชื่อมั่นของแบบสอบถามทั้งฉบับ เท่ากับ 0.91

จากการศึกษางานวิจัยในอดีต ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาตามวิธีครอนบาค (Cronbach's Alpha Coefficients) ควรมีค่า 0.70 ขึ้นไป แสดงว่าตัวแปรน่าเชื่อถือ (Reliability) ดังนั้น จากผลการวิเคราะห์ค่าความเชื่อมั่น พบว่า ตัวแปรมีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาตามวิธีครอนบาคอยู่ระหว่าง 0.91 แสดงว่าแบบสอบถามฉบับนี้ มีความน่าเชื่อถือและเป็นที่ยอมรับได้ ผู้วิจัยจึงได้นำไปใช้ในการวิจัยต่อไป

5. นำผลที่ได้รับจากการตรวจสอบคุณภาพของแบบสอบถามเสนออาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์อีกครั้ง เพื่อปรับปรุงแก้ไขตามคำแนะนำ จัดพิมพ์แบบสอบถามฉบับสมบูรณ์และนำไปจัดเก็บรวบรวมข้อมูลข้อเท็จจริงจากกลุ่มตัวอย่างเป็นลำดับต่อไป

6. รวบรวมแบบสอบถามแล้วนำมาวิเคราะห์

การเก็บรวบรวมข้อมูล

การเก็บรวบรวมข้อมูลเพื่อการวิจัยครั้งนี้ เป็นการเก็บรวบรวมข้อมูลเชิงปริมาณด้วยการส่งแบบสอบถามไปยังสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ในสังกัดกรมตรวจบัญชีสหกรณ์กลุ่มเป้าหมาย จำนวน 77 จังหวัด กลุ่มตัวอย่างคือหัวหน้าสำนักงานจำนวน 77 คน ปรากฏว่ามีสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ตอบแบบสอบถามโดยสมบูรณ์และส่งกลับคืนมาทั้งสิ้น จำนวน 70 ชุด คิดเป็นร้อยละ 90.91 ของจำนวนแบบสอบถามทั้งหมดจากนั้นตรวจสอบความสมบูรณ์ของแบบสอบถามที่ได้รับกลับคืน นำมาวิเคราะห์และแปรผลโดยใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อการวิจัยทางสังคมศาสตร์ต่อไป

ผลการวิจัย

ความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์กับคุณภาพการสอบบัญชีของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์สามารถสรุปผลการวิจัยได้ ดังต่อไปนี้

ตาราง 1 แสดงค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของระดับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์โดยรวมและจำแนกเป็นรายด้าน

การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์	ระดับความคิดเห็น		
	$\bar{X}$	S.D.	แปรผล
1. ด้านความรับผิดชอบของผู้นำ (RQL)	4.87	0.36	มากที่สุด
2. ด้านจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี (CRA)	4.78	0.42	มากที่สุด
3. ด้านการตอบรับงานและการรักษาลูกค้า (AEC)	4.73	0.50	มากที่สุด
4. ด้านการมอบหมายงานและพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพ (WAD)	4.87	0.27	มากที่สุด
5. ด้านการปฏิบัติงาน (ACT)	4.90	0.25	มากที่สุด
6. ด้านการติดตามผล (TRC)	4.89	0.35	มากที่สุด
ระดับการควบคุมโดยรวม	4.84	0.34	มากที่สุด

จากตาราง 1 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลปรากฏว่า ผู้สอบบัญชีมีระดับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีโดยรวมอยู่ในระดับมากที่สุด ($\bar{X} = 4.84$ S.D. = .34) และหากพิจารณาเป็นรายด้าน พบว่า ระดับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีอยู่ในระดับมากที่สุดทั้ง 6 ด้าน โดยด้านการปฏิบัติงานมีค่าเฉลี่ยมากที่สุด ($\bar{X} = 4.90$ S.D. = .25) รองลงมา คือ ด้านการติดตามผล ($\bar{X} = 4.89$ S.D. = .35) ซึ่งด้านการตอบรับงานและการรักษาลูกค้ามีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด ($\bar{X} = 4.73$ S.D. = .50)

ตาราง 2 แสดงค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของระดับคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์โดยรวมและจำแนกเป็นรายด้าน

คุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์	ระดับความคิดเห็น		
	$\bar{X}$	S.D.	แปรผล
1. ความถูกต้อง (Accuracy)	4.93	0.21	มากที่สุด
2. ความเที่ยงธรรม (Objectiveness)	4.94	0.17	มากที่สุด
3. ความชัดเจน (Clearness)	4.92	0.24	มากที่สุด
4. ความกะทัดรัด (Conciseness)	4.92	0.26	มากที่สุด
5. ความสร้างสรรค์ (Creation)	4.91	0.23	มากที่สุด
6. ความสมบูรณ์ (Completion)	4.93	0.25	มากที่สุด
7. ความทันกาล (Timeline)	4.92	0.24	มากที่สุด
ระดับการควบคุมโดยรวม	4.92	0.23	มากที่สุด

จากตาราง 2 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลปรากฏว่า คุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีโดยรวมอยู่ในระดับมากที่สุด ($\bar{X} = 4.92$ S.D. = .23) และหากพิจารณาเป็นรายด้าน พบว่า ระดับคุณภาพงานสอบบัญชีอยู่ในระดับมากที่สุดทั้ง 7 ด้าน คือ ด้านความเที่ยงธรรม (Objectiveness) ($\bar{X} = 4.94$ S.D. = .17) มีค่าเฉลี่ยมากที่สุด รองลงมา คือ ด้านความถูกต้อง (Accuracy) ($\bar{X} = 4.93$ S.D. = .21) และด้านความสมบูรณ์ (Completion) ($\bar{X} = 4.93$ S.D. = .25) ซึ่งด้านความสร้างสรรค์ (Creation) มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด ($\bar{X} = 4.91$ S.D. = .23)

ตาราง 3 แสดงผลการวิเคราะห์สหสัมพันธ์ของการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมของผู้สอบบัญชีสหกรณ์

ตัวแปร	คุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม	ด้านความรับผิดชอบของผู้นำ	ด้านจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี	ด้านการตอบรับและการรักษาลูกค้า	ด้านการมอบหมายงานและพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพ	ด้านการปฏิบัติงาน	ด้านการติดตามผล
ค่าเฉลี่ย	4.92	4.87	4.78	4.73	4.87	4.90	4.89
S.D.	0.23	0.36	0.42	0.50	0.27	0.25	0.35
คุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม	1	.405**	.431**	.471**	.661**	.662**	.647**
ด้านความรับผิดชอบของผู้นำ		1	.525**	.366**	.364**	.516**	.555**
ด้านจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี			1	.483**	.440**	.538**	.569**
ด้านการตอบรับและการรักษาลูกค้า				1	.636**	.500**	.473**
ด้านการมอบหมายงาน					1	.671**	.778**
ด้านการปฏิบัติงาน						1	.609**
ด้านการติดตามผล							1

**มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

จากตาราง 3 พบว่า การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (X) มีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชี (Y) ได้แก่ ความรับผิดชอบของผู้นำ จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี การตอบรับงานและการรักษาลูกค้า การมอบหมายงานและพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพ การปฏิบัติงาน และการติดตามผลมีความสัมพันธ์กับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม และมีความสัมพันธ์ไปในทิศทางเดียวกัน โดยมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่าง .364-.778 ที่นัยสำคัญทางสถิติระดับ 0.01

จากนั้นผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ พบว่า ตัวแปรอิสระสามารถทำนายคุณภาพการสอบบัญชีได้ร้อยละ 81.2 ($R^2 = 0.794$ $F = 45.382$ $Sig = 0.000$) ตัวแปรที่สามารถทำนายคุณภาพการสอบบัญชีได้อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 คือ ด้านความรับผิดชอบของผู้นำ ($\beta_1 = 0.124$ $Sig < 0.05$) ด้านการตอบรับงานและการรักษาลูกค้า ($\beta_3 = 0.208$ $Sig < 0.05$) ด้านการมอบหมายงานและพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพ ($\beta_4 = 0.100$ $Sig < 0.05$) ด้านการปฏิบัติงาน ($\beta_5 = 0.155$ $Sig < 0.05$) และด้านการติดตามผล ($\beta_6 = 0.377$ $Sig < 0.05$) อธิบายได้ว่า การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาครัฐในด้านความรับผิดชอบของผู้นำ ด้านการตอบรับงานและการรักษาลูกค้า ด้านการมอบหมายงานและพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพ ด้านการปฏิบัติงานด้านการติดตามผลมีความสัมพันธ์และมีผลกระทบในเชิงบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชี และหากมีการควบคุมคุณภาพในด้านดังกล่าวเพิ่มขึ้นจะส่งผลให้คุณภาพการสอบบัญชีเพิ่มมากขึ้นด้วย แต่การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีด้านจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีไม่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี ($\beta_2 = 0.047$ $Sig > 0.05$) ผลการทดสอบปรากฏดังตาราง 4

ตาราง 4 แสดงผลการทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์การถดถอยของการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีกับคุณภาพงานสอบบัญชีของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients Beta	t	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error				Tolerance	VIF
(Constant)	0.424	0.322		1.314	0.194		
RQL	0.124	0.078	0.142	1.602	0.031**	0.377	2.653
CRA	0.047	0.033	0.103	1.422	0.160	0.568	1.762
AEC	0.208	0.061	0.258	3.421	0.001**	0.552	1.814
WAD	0.100	0.047	0.149	2.118	0.038**	0.599	1.669
ACT	0.155	0.119	0.133	1.300	0.020**	0.549	1.903
TRC	0.377	0.082	0.456	4.587	0.000**	0.596	1.693

$F = 45.382$, $Sig = 0.000$, $R = 0.901$, $R \text{ square} = 0.812$, $\text{Adj.}R^2 = 0.794$, $\text{Std. Error} = 0.08627$

**มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

เนื่องจากค่าสถิติทดสอบ $B = 0.424$ ($Sig > 0.05$) อยู่ในบริเวณปฏิเสธ H_0 หมายความว่า การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์มีความสัมพันธ์แต่ไม่มีผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีสหกรณ์ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์อย่างมีนัยสำคัญเชิงสถิติที่ระดับ 0.05 เมื่อพิจารณาเป็นรายองค์ประกอบแต่ละด้าน ($H_1 - H_6$) ปรากฏผล ดังนี้

H_1 :การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีด้านความรับผิดชอบของผู้นำมีความสัมพันธ์และมีผลกระทบ

เชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ยอมรับสมมติฐาน H₁

H₂ : การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีด้านจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์แต่ไม่มีผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ปฏิเสธสมมติฐาน H₂

H₃ : การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีด้านการตอบรับงานและการรักษาลูกค้ามีความสัมพันธ์และมีผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ยอมรับสมมติฐาน H₃

H₄ : การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีด้านการมอบหมายงานและพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพมีความสัมพันธ์และมีผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ยอมรับสมมติฐาน H₄

H₅ : การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีด้านการปฏิบัติงานมีความสัมพันธ์และมีผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ยอมรับสมมติฐาน H₅

H₆ : การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีด้านการติดตามผลมีความสัมพันธ์และมีผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ยอมรับสมมติฐาน H₆

ผลการวิจัย พบว่า การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์และมีผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีด้านความรับผิดชอบของผู้นำ ด้านการตอบรับงานและการรักษาลูกค้า ด้านการมอบหมายงานและพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพ ด้านการปฏิบัติงาน ด้านการติดตามผล ในส่วนของด้านจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับคุณภาพการสอบบัญชี แต่ไม่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี

อภิปรายผล

1. ผู้สอบบัญชีมีความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีด้านความรับผิดชอบของผู้นำ ด้านจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี ด้านการตอบรับงานและการรักษาลูกค้า ด้านการมอบหมายงานและพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพ ด้านการปฏิบัติงาน และด้านการติดตามผลอยู่ในระดับมากที่สุด เนื่องจากผู้สอบบัญชีเป็นบุคลากรของรัฐ ผู้สอบบัญชีจะไม่ประกอบอาชีพอื่นซึ่งขัดต่อความเป็นกลางในการประกอบวิชาชีพ รวมถึงผู้สอบบัญชีจะปฏิบัติงานตรวจสอบตามระเบียบกรมตรวจบัญชีสหกรณ์และมาตรฐานการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีฉบับที่ 1 (TSQC1) ความเป็นอิสระจากสหกรณ์ และได้ปฏิบัติตามจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีการกำกับ ดูแล ติดตาม และตรวจสอบจากสภาวิชาชีพบัญชีฯ และสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ส่งเสริมให้เกิดคุณภาพงานสอบบัญชีทั้งในระดับงาน สำนักงาน และภาพรวมระดับประเทศ สอดคล้องกับ วันสิริ ประเสริฐทรัพย์ (2563) กล่าวว่าองค์ประกอบหนึ่งที่สำคัญนั้น คือ กระบวนการ (Process) การตรวจสอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี กฎระเบียบต่าง ๆ และระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพ จะส่งผลให้เกิดคุณภาพในการสอบบัญชี เป็นที่ยอมรับในระดับสากล และเป็นไปตามองค์ประกอบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ (TSQC1) ได้แก่ ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า ทรัพยากรบุคคล การปฏิบัติงาน และการติดตามผล ส่งผลให้ได้รับหลักฐานการตรวจสอบเพียงพอเหมาะสม สรุปและรายงานผลได้อย่างเหมาะสม เกิดคุณภาพในการสอบบัญชีจากผลลัพธ์การตรวจสอบ (Output)

คือ รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต วัดผลจากลักษณะเชิงคุณภาพตามเกณฑ์การสื่อสารรายงานที่ดี 7 ด้านตามมาตรฐานด้านการปฏิบัติงาน รหัส 2420 ได้แก่ ความถูกต้อง ความเที่ยงธรรม ความชัดเจน ความรัดกุม ความสร้างสรรค์ ความครบถ้วน และความทันกาล สอดคล้องกับ ผลการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีในกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ดวงเนตร ชุผล (2559) พบว่า ผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีด้านความเป็นอิสระ ด้านความรู้ ความสามารถ และความชำนาญงาน ด้านการมอบหมายงานและแบ่งงาน ด้านการวางแผนการตรวจสอบบัญชี ด้านการตรวจสอบและการจัดทำหลักฐาน ด้านการสอบทานงาน และด้านการรายงานการสอบบัญชีอยู่ในระดับมาก เนื่องจากผู้สอบบัญชีเป็นบุคลากรของรัฐไม่ประกอบอาชีพอื่น ซึ่งขัดต่อความเป็นกลางในการประกอบวิชาชีพ รวมถึงจะปฏิบัติงานโดยไม่มีผลประโยชน์ใด และไม่มีส่วนได้เสียกับสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกรที่ตรวจสอบ ในส่วนของ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ได้กำหนดเป้าหมายเพื่อที่จะก้าวเข้าสู่ความเป็นเลิศในด้านคุณภาพ จึงมีการ สนับสนุนการให้ข้อมูลเกี่ยวกับการพัฒนาการใหม่ ๆ ด้านมาตรฐานวิชาชีพ และเอกสารเกี่ยวกับเทคนิคและวิธีปฏิบัติโดยการแจกคู่มือปฏิบัติงานและให้ข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชีและการสอบบัญชี รวมทั้งกำหนดมาตรฐานสำนักงานเพื่อให้สำนักงานตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมดูแลงานตรวจสอบอย่างเพียงพอเพื่อรักษาไว้ซึ่งมาตรฐานคุณภาพงานสอบบัญชีและมาตรฐานระยะเวลาโดยให้ผู้สอบบัญชีมีส่วนร่วมในขั้นตอนการมอบหมายและแบ่งงานด้วย เมื่อผู้สอบบัญชีได้รับมอบหมายงานสอบบัญชีแล้ว ผู้สอบบัญชีจะมีการวางแผนการตรวจสอบและใช้วิธีการตรวจสอบต่าง ๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอโดยมีการกำหนดวัตถุประสงค์การตรวจสอบที่พิจารณาจากการควบคุมภายในและระดับความยากในการสอบบัญชีก่อนเริ่มดำเนินงานตรวจสอบ เมื่อเข้าสู่ กระบวนการตรวจสอบผู้สอบบัญชีจะมุ่งมั่นในการปฏิบัติงานอย่างเต็มความสามารถ

ผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีทั้ง 7 ด้าน ได้แก่ ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาลอยู่ในระดับมากที่สุด โดยระดับคุณภาพงานสอบบัญชีด้านความเที่ยงธรรมมีค่าเฉลี่ยมากที่สุด แสดงให้เห็นว่า ในการตรวจสอบและเสนอรายงานการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องรักษาไว้ซึ่งความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริตอันเป็นคุณสมบัติประการสำคัญที่ผู้สอบบัญชีทุกคนควรพึงมี มีการใช้ดุลพินิจโดยปราศจากความลำเอียง การพิจารณาข้อเท็จจริงต่าง ๆ อย่างยุติธรรมและเป็นกลาง เพื่อให้ผลงานของผู้สอบบัญชีเป็นไปด้วยความเป็นธรรม จริงใจ ตรงไปตรงมา และเป็นที่เชื่อถือได้ สอดคล้องกับ ดวงเนตร ชุผล (2559 : 126-127) พบว่า ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีด้านความเที่ยงธรรมอยู่ในระดับมากที่สุด ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญกับการปฏิบัติงานสอบบัญชีด้วยความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริตโดยไม่ปกปิดข้อเท็จจริงหรือบิดเบือนความจริง อันเป็นสาระสำคัญและทำการตรวจสอบโดยปราศจากอคติและความลำเอียง นอกจากนี้ยังสอดคล้องกับแนวคิดของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ (2550) ที่ได้กล่าวไว้ว่า นายทะเบียนสหกรณ์ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ วินิจฉัย และแสดงความเห็นโดยอิสระและเที่ยงธรรมต้องการเงินที่สหกรณ์จัดทำขึ้น และเพื่อแสดงให้เห็นถึงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานโดยถูกต้องตามที่ควรและเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ รวมถึงการเสนอข้อสังเกตหรือข้อเสนอแนะอันเป็นประโยชน์ต่อการบริหารงานสหกรณ์ให้มีประสิทธิภาพ

2. ความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

ด้านความรับผิดชอบของผู้นำ

การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีด้านความรับผิดชอบของผู้นำมีความสัมพันธ์และมีผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี เนื่องจากสำนักงานสอบบัญชีจะต้องจัดให้มีนโยบายและวิธีการปฏิบัติที่สนับสนุนวัฒนธรรมในองค์กรว่าคุณภาพงานมีความสำคัญต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชี โดยนโยบายและวิธีการปฏิบัติจะกำหนดให้ผู้บริหารสูงสุดเป็นผู้รับผิดชอบสูงสุดในการจัดให้มีการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชี นอกจากนี้จะต้องจัดให้มีนโยบายและวิธีการปฏิบัติที่กำหนดให้มีบุคลากรที่รับผิดชอบต่อการดำเนินการเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี รวมทั้งการรับมอบอำนาจที่จำเป็นต่อการทำหน้าที่นี้ และผู้สอบบัญชีจะต้องรับผิดชอบในคุณภาพโดยรวมของแต่ละงานสอบบัญชีที่ตนได้รับมอบหมาย โดยต้องมีการสื่อสารให้สมาชิกในทีมตรวจสอบทราบถึงความสำคัญของคุณภาพงานสอบบัญชีในการปฏิบัติงานตามมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดที่ทางการและกฎหมายกำหนด การปฏิบัติตามนโยบายและขั้นตอนการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีและการออกรายงานการสอบบัญชีที่เหมาะสมกับสถานการณ์ ดังนั้น ผู้นำของสำนักงานและการเป็นแบบอย่างจึงมีอิทธิพลที่สำคัญต่อวัฒนธรรมภายในองค์กรของสำนักงาน การส่งเสริมวัฒนธรรมภายในองค์กรที่มุ่งเน้นคุณภาพขึ้นอยู่กับการปฏิบัติและข่าวสารที่ชัดเจน สม่ำเสมอ และเกิดขึ้นบ่อย ๆ จากผู้บริหารของสำนักงานทุกระดับที่มุ่งเน้นนโยบายและวิธีการปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพของสำนักงาน รวมทั้งข้อกำหนดที่ให้มีการปฏิบัติและข่าวสารดังกล่าว ช่วยส่งเสริมวัฒนธรรมที่ตระหนักถึงและให้คุณค่ากับงานที่มีคุณภาพสูง สอดคล้องกับผลการศึกษาปัจจัยที่ส่งผลต่อการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC1) ของสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและผู้สอบบัญชีอิสระ สอดคล้องกับ พรณภา ประเสริฐศักดิ์ (2559) พบว่า การให้ความสำคัญกับปัจจัยที่มีผลต่อการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพด้านความรับผิดชอบของผู้บริหารต่อคุณภาพภายในสำนักงานโดยรวมอยู่ในระดับมาก ซึ่งกลุ่มตัวอย่างให้ความสำคัญต่อการมีส่วนร่วมในการกำหนดหรือทำงานด้านนโยบายการควบคุมคุณภาพสำนักงานมากที่สุด และกลุ่มตัวอย่างให้ความสำคัญต่อนโยบายเกี่ยวกับระบบการควบคุมคุณภาพสำนักงาน ผู้นำต้องการสื่อสารให้ทราบอย่างชัดเจนน้อยที่สุด และคล้ายคลึงกับผลการศึกษา ของนภาพร กุลสุวรรณ (2555) พบว่า การควบคุมคุณภาพมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับผลการดำเนินงานของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย ดังนั้นผู้บริหารสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทยจึงต้องเน้นการบริหารจัดการสำนักงานสอบบัญชีให้มีประสิทธิภาพสูงสุด เพื่อให้การปฏิบัติงานมีคุณภาพเชื่อถือได้ ผู้ใช้บริการเกิดความเชื่อมั่นในการปฏิบัติงานของสำนักงาน และนำไปเป็นข้อกำหนดนโยบายวิธีการปฏิบัติของบุคลากรเพื่อรักษาและคงไว้ซึ่งมาตรฐานของวิชาชีพ แต่ไม่สัมพันธ์กับผลการศึกษาปัญหาและอุปสรรคของการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีตามมาตรฐานสากล

ด้านจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี

การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีด้านจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์แต่ไม่มีผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี เนื่องจากสำนักงานสอบบัญชีจำเป็นต้องจัดให้มีนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานเพื่อให้มั่นใจได้ว่าสำนักงานสอบบัญชีและพนักงานจะปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง

โดยเฉพาะอย่างยิ่งด้านความเป็นอิสระ อาจเป็นเพราะปัจจุบันการให้บริการจัดทำบัญชีแก่สหกรณ์ที่ผู้สอบบัญชีภาครัฐและผู้สอบบัญชีภาคเอกชนตกอยู่ภายใต้อิทธิพลของกรรมการ ผู้บริหาร หรือเจ้าหน้าที่ของสหกรณ์ โดยมีเหตุจากผู้สอบบัญชีภาครัฐเป็นผู้ให้ความช่วยเหลือ สอน หรือแนะนำการจัดทำบัญชีให้แก่สหกรณ์ขนาดเล็กที่ไม่สามารถจัดทำบัญชีเองได้ ส่งผลกระทบถึงการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีภาครัฐที่มีความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์น้อยกว่าผู้สอบบัญชีภาคเอกชน ประกอบกับผู้สอบบัญชีสหกรณ์ถือได้ว่าเป็นส่วนหนึ่งที่มีความสำคัญที่จะช่วยเสริมความเชื่อมั่นแก่สมาชิกต่อการบริหารงาน รวมถึงข้อมูลทางการเงินต่าง ๆ ของสหกรณ์ โดยข้อมูลจากงบการเงินต้องมีความถูกต้องและเชื่อถือได้จึงจะเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ และเพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถให้ความเชื่อมั่นแก่ผู้ใช้ข้อมูลในงบการเงินได้ ผู้สอบบัญชีจึงควรมีความรู้รอบรู้เกี่ยวกับการสอบบัญชี และมีประสบการณ์ในการปฏิบัติงาน ได้รับการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ มีความเป็นกลาง และมีความเป็นอิสระต่อสหกรณ์ โดยเฉพาะผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ และมาตรฐานการสอบบัญชี หากผู้สอบบัญชีสหกรณ์ไม่ปฏิบัติตามจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์หรือตามมาตรฐานที่กำหนดให้ถือว่าผู้นั้นประพฤติผิดจรรยาบรรณ

อย่างไรก็ตามอาจเห็นได้ว่าปัญหาการทุจริตในสำนักงานตรวจสอบบัญชีทั้งภาครัฐและเอกชนส่วนใหญ่จะเกิดจากการกระทำผิดของพนักงานระดับผู้จัดการหรือผู้บริหารระดับกลางมากที่สุด โดยปัจจัยที่กระตุ้นให้เกิดการทุจริตเชื่อว่าขึ้นอยู่กับโอกาส (Opportunity) มากที่สุด ตามด้วยแรงจูงใจในการกระทำผิด (Incentive) ในขณะที่การใช้เหตุผลสนับสนุนเพื่อความชอบธรรมในการกระทำผิดของตน (Rationalization) ไม่มีผลต่อการทำความผิด อัมไพวรรณ หมิ่นแสน (2561 : 84 - 85) กล่าวว่าปัจจัยสำคัญที่จะนำมาใช้พิจารณาประเมินความเสี่ยงในการปฏิบัติงานสอบบัญชีจะเน้นไปทางผู้บริหารสหกรณ์ ในเรื่องของความน่าเชื่อถือ ความซื่อสัตย์สุจริต ทักษะคน ประสิทธิภาพ และความรู้ของผู้บริหารในการบริหารงานและจัดหางบการเงิน รวมทั้งการเลือกใช้และเหตุผลของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีของสหกรณ์ว่าเหมาะสมกับการดำเนินธุรกิจของสหกรณ์และสอดคล้องกับระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนดหรือไม่ นอกจากนี้ การกำหนดนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานให้ผู้สอบบัญชีให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับลูกค้า ตลอดจนขอบเขตการให้บริการยังขาดความชัดเจน อีกทั้งสำนักงานยังขาดระบบการประเมินผลกระทบทั้งหมดต่อความเป็นอิสระและการสรุปการปฏิบัติตามข้อกำหนดของความเป็นอิสระส่งผลให้ไม่สามารถจะประเมินสถานการณ์และความสัมพันธ์ที่ทำให้ขาดความเป็นอิสระได้ และไม่มีข้อมูลการไม่ปฏิบัติตามนโยบายความเป็นอิสระ ซึ่งผู้สอบบัญชีมักจะให้ความสำคัญเป็นลำดับสุดท้าย เนื่องจากความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์ของผู้สอบบัญชีภาครัฐนี้ เป็นความเสี่ยงที่ไม่สามารถควบคุมได้ เป็นความเสี่ยงที่แฝงอยู่ในกิจการที่ผู้สอบบัญชีรับปฏิบัติงานตรวจสอบและเป็นความเสี่ยงที่มีอยู่โดยธรรมชาติในกิจการ กล่าวคือไม่ว่าจะประกอบกิจการใดก็ย่อมจะมีความเสี่ยงประเภทนี้เกิดขึ้นแน่นอน ซึ่งจะมากหรือน้อยก็ขึ้นอยู่กับแต่ละกิจการที่ตรวจสอบ

ตามที่กล่าวมาข้างต้น สำนักงานจึงจำเป็นต้องจัดให้มีนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงาน เพื่อให้มั่นใจได้ว่าสำนักงานจะได้รับแจ้งการไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดของความเป็นอิสระ และช่วยให้สำนักงานดำเนินการที่เหมาะสมในการแก้ไขสถานการณ์นั้น ซึ่งคล้ายคลึงกับ วันศิริประเสริฐทรัพย์ (2563) ที่กล่าวว่า ผู้นำต้องให้

ความสำคัญในการยืนยันความอิสระ ไม่มีการทำบริการอื่นที่ขัดแย้งผลประโยชน์ เพื่อรักษาไว้ซึ่งคุณภาพการสอบ บัญชีและคล้ายคลึงกับ ธัญลักษณ์ ศรีพรสวรรค์ (2553) ศึกษาในแง่ของหน่วยงานกำกับดูแลที่จะเข้าตรวจเยี่ยม สำนักงานสอบบัญชี เพื่อประเมินผลระบบการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีสรุปได้ว่าปัญหาด้านข้อกำหนด ด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องที่ส่งผลให้สำนักงานสอบบัญชีขาดความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานไว้ว่า ปัญหาสำคัญ คือ รายได้ค่าสอบบัญชีและความคุ้นเคยของผู้สอบบัญชี

ด้านการตอบรับงานและการรักษาลูกค้า

การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีด้านการตอบรับงานและการรักษาลูกค้ามีความสัมพันธ์และมีผลกระทบ ในเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี เนื่องจากสำนักงานได้จัดให้มีนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานในการตอบ รับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า นอกจากนี้ สำนักงานมีมาตรการที่ต้องตอบรับงานจะรับงานสอบ บัญชีเมื่อมีการขอรับบริการตรวจสอบ สำนักงานต้องมีการมอบหมายงานให้ผู้สอบบัญชีที่มีความรู้ความสามารถ ที่จะดำเนินการสอบบัญชีได้ รวมถึงเวลาและทรัพยากรในการปฏิบัติงานและสามารถปฏิบัติตามข้อกำหนด จรรยาบรรณได้ ดังนั้น การตัดสินใจว่าจะคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าหรือไม่ รวมถึงการพิจารณาเรื่องต่าง ๆ ที่สำคัญที่เกิดขึ้นในการรับงานปัจจุบันหรือก่อนหน้า และผลของเรื่องดังกล่าวที่อาจมีต่อการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์ นั้น สอดคล้องกับ นภาพร กุลสุวรรณ (2555) พบว่า ผู้บริหารสำนักงานสอบบัญชีที่มีจำนวนพนักงาน จำนวนลูกค้า แตกต่างกันมีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีการควบคุมคุณภาพด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์ กับลูกค้าแตกต่างกัน นอกจากนี้ ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์และผลกระทบ พบว่า การควบคุมคุณภาพด้าน การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้ามีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับผลการดำเนินงาน โดยรวมและรายด้าน คือ ด้านการเงิน และด้านลูกค้า

ด้านการมอบหมายงานและพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพ

การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีด้านการมอบหมายงานและพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพมีความสัมพันธ์และ มีผลกระทบในเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี เนื่องจากบุคคลมีความแตกต่างกันทำให้ความต้องการและ การแสดงพฤติกรรมต่างกันไป นอกจากนี้ยังมีลักษณะซับซ้อน ในการมอบหมายและแบ่งงานจึงจำเป็นต้อง พิจารณาคูคนนั้นอย่างแท้จริง รวมทั้งจัดให้มีนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานที่ทำให้มั่นใจได้ว่าสำนักงานมี บุคลากรที่มีความรู้ที่เพียงพอ สามารถที่จะปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณ มาตรฐานวิชาชีพ กฎระเบียบ และ ข้อบังคับตามกฎหมาย และออกรายงานที่มีความเหมาะสมตามสถานการณ์ ซึ่งกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ได้ตระหนัก ถึงความสำคัญของการมอบหมายงาน การแบ่งงาน และการตรวจสอบความรู้ทางวิชาชีพ โดยมีการกำหนดระดับ ของผู้สอบบัญชีโดยพิจารณาจากความรู้ ความสามารถ และประสบการณ์การสอบบัญชี รวมถึงกำหนดให้ สำนักงานจัดให้มีการมอบหมายความรับผิดชอบในแต่ละงานสอบบัญชีแก่ผู้สอบบัญชี และจัดให้มีนโยบายและ ขั้นตอนการปฏิบัติงาน โดยต้องระบุบทบาทความรับผิดชอบ และความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชีให้ชัดเจน มีการสื่อสารไปยังผู้สอบบัญชี รวมทั้งผู้สอบบัญชีจะต้องมั่นใจว่าทีมตรวจสอบและผู้เชี่ยวชาญมีความสามารถและ มีศักยภาพที่จะทำงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพ และข้อกำหนดที่ทางการและกฎหมายกำหนด ตลอดจนออกรายงานการสอบบัญชีเหมาะสมกับสถานการณ์ สอดคล้องกับดวงเนตร ชูผล (2559 : 126-127)

พบว่าผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีด้านการมอบหมายงานและแบ่งงานอยู่ในระดับมาก ควรมีการกำหนดมาตรฐานสำนักงานเพื่อให้สำนักงานตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมดูแลงานตรวจสอบอย่างเพียงพอเพื่อรักษาไว้ซึ่งมาตรฐานคุณภาพงานสอบบัญชีและมาตรฐานระยะเวลาโดยให้ผู้สอบบัญชีมีส่วนร่วมในขั้นตอนการมอบหมายและแบ่งงานด้วย เมื่อผู้สอบบัญชีได้รับมอบหมายงานสอบบัญชีแล้ว ผู้สอบบัญชีจะมีการวางแผนการตรวจสอบและใช้วิธีการตรวจสอบต่าง ๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอโดยมีการกำหนดวัตถุประสงค์การตรวจสอบที่พิจารณาจากการควบคุมภายในและระดับความยากในการสอบบัญชีก่อนเริ่มดำเนินงานตรวจสอบ

ด้านการปฏิบัติงาน

การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีด้านการปฏิบัติงานมีความสัมพันธ์และมีผลกระทบในเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี เนื่องจากสำนักงานได้มีการกำหนดนโยบายและขั้นตอนในการปฏิบัติงานที่ทำให้มั่นใจได้ว่างานสอบบัญชีได้ตรวจสอบตามมาตรฐานวิชาชีพ กฎระเบียบ และข้อบังคับตามกฎหมาย เพียงพอให้ผู้สอบบัญชีออกรายงานที่มีความเหมาะสมตามสถานการณ์ รวมทั้งการที่ผู้สอบบัญชีจะปฏิบัติงานด้วยความระมัดระวังและรอบคอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป โดยผู้สอบบัญชีมีการวางแผนและควบคุมงานสอบบัญชีจนสามารถรวบรวมหลักฐานการตรวจสอบให้เป็นที่เพียงพอแก่การแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชีสอดคล้องกับ พรณภา ประเสริฐศักดิ์ (2559) พบว่า การให้ความสำคัญกับปัจจัยที่มีผลต่อการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพด้านการปฏิบัติงานโดยรวมอยู่ในระดับมาก ซึ่งกลุ่มตัวอย่างให้ความสำคัญต่อการแต่งตั้งผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีมากที่สุด และให้ความสำคัญต่อการเน้นให้การประเมินผลและติดตามความคืบหน้าของงานอย่างสม่ำเสมอที่สุด และยังสัมพันธ์กับสัญลักษณ์ ศรีพรสวรรค์ (2553) พบว่า ปัญหาด้านผลการปฏิบัติงานนั้นมีปัญหาที่สำคัญในเรื่องของการแต่งตั้งผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพ การใช้ความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (Professional Skepticism) ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีและการบันทึกข้อมูลหลักฐานในกระดาษทำการ (Documentation) ของสำนักงาน นอกจากนี้ยังคล้ายคลึงกับงานวิจัยของ ปาริชาติ สมภาร (2555) พบว่า ความสามารถทางการบริหารงานด้านการวางแผนการดำเนินงานมีความสัมพันธ์และมีผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี เนื่องจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยให้ความสำคัญกับการวางแผนการกำหนดวัตถุประสงค์ เป้าหมาย และขั้นตอนการดำเนินงานไว้อย่างชัดเจนก่อนเริ่มดำเนินการตรวจสอบ รวมถึงยังสัมพันธ์กับผลการศึกษาการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีสำหรับสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและขนาดกลาง (ศิลปพร ศรีจันทเพชร, 2552) โดยมีแนวคิดที่ว่า หลักการจัดการหรือหลักการบริหารที่ดีต้องมีการวางแผนไว้ล่วงหน้าอย่างเป็นขั้นตอนก่อนเริ่มปฏิบัติงานจริง เพื่อให้ผู้ร่วมงานหรือผู้เกี่ยวข้องได้ทราบถึงทิศทางที่ควรจะเป็น เป้าหมายการทำงาน

การติดตามผล

การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีด้านการติดตามผลมีความสัมพันธ์และมีผลกระทบในเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี เนื่องจากสำนักงานได้จัดให้มีการกำหนดนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่นว่านโยบายของระบบการควบคุมคุณภาพเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมีความเพียงพอและดำเนินงานอย่างมีประสิทธิภาพโดยมีการพิจารณาและประเมินผลระบบการควบคุมคุณภาพอย่างสม่ำเสมอ รวมถึงมีการสุ่มตรวจทานเป็นระยะ

โดยตรวจอย่างน้อยหนึ่งงานต่อหนึ่งผู้สอบบัญชี นอกจากนี้ สำนักงานยังมีการสื่อสารผลที่ได้จากกระบวนการควบคุมคุณภาพเป็นประจำอย่างน้อยปีละครั้งกับผู้สอบบัญชี โดยการสื่อสารนี้ควรมีความเพียงพอ ทั้งบุคลากรยังมีการแก้ไขที่เหมาะสมอย่างทันทีตามที่ระบุไว้ในบทบาทและความรับผิดชอบของแต่ละคน อีกทั้งผู้สอบบัญชียังมีความมุ่งมั่นในการปฏิบัติงานอย่างเต็มความสามารถ พยายามกายแรงใจเพื่อให้การตรวจสอบบัญชีได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอ น่าเชื่อถือ และครบถ้วนตามที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนดและตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป รวมถึงมีการเก็บรักษาหลักฐานการสอบบัญชีที่รวบรวมได้อย่างเป็นระบบ มีประสิทธิภาพ ส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่เพิ่มขึ้น ซึ่งคล้ายคลึง พรณภา ประเสริฐศักดิ์ (2559) พบว่า การให้ความสำคัญกับปัจจัยที่มีผลต่อการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพด้านการติดตามดูแลโดยรวมอยู่ในระดับมาก ซึ่งกลุ่มตัวอย่างให้ความสำคัญต่อการประเมินผลระบบการควบคุมอย่างมีประสิทธิภาพมากที่สุด และให้ความสำคัญต่อการให้บุคลากรหารือกับผู้บริหารของสำนักงานในข้อกังวลของการปฏิบัติงานที่ไม่เหมาะสมน้อยที่สุด

ข้อเสนอแนะจากการวิจัย

จากผลการศึกษา “ความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์กับคุณภาพการสอบบัญชีของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์” ผู้ศึกษาขอเสนอแนะแนวทางเพื่อใช้เป็นข้อมูลในการปรับปรุงและพัฒนาขีดสมรรถนะ ยุทธวิธี กระบวนการ และระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ให้มีคุณภาพและได้มาตรฐาน ตลอดจนสามารถใช้เป็นข้อมูลในการศึกษาค้นคว้าต่อไป ดังนี้

1. ข้อเสนอแนะในการนำผลวิจัยไปใช้

1.1 กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ควรเสริมสร้างจิตสำนึกแก่ผู้นำสำนักงานและบุคลากรในสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ให้เกิดความตระหนักและเน้นความสำคัญเกี่ยวกับคุณภาพการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และประกาศเรื่อง การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2563 ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ โดยเฉพาะด้านการปฏิบัติงาน ซึ่งส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีมากที่สุด เพื่อให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานตามนโยบายที่กำหนดและขั้นตอนในการปฏิบัติงาน ที่ทำให้มั่นใจได้ว่างานสอบบัญชีได้ตรวจสอบ เป็นไปตามตามมาตรฐานการบัญชี กฎระเบียบ และข้อบังคับตามกฎหมาย เพียงพอให้ผู้สอบบัญชีออกรายงานที่มีความเหมาะสมตามสถานการณ์ เพื่อเพิ่มความเชื่อมั่นต่อผู้ใช้งบการเงินของระบบสหกรณ์ไทย

1.2 ควรเพิ่มอัตราค่าจ้างในสังกัดกรมตรวจบัญชีสหกรณ์เพื่อให้เพียงพอต่อปริมาณงานหรือภารกิจที่ได้รับมอบหมาย รวมถึงจัดให้มีฝ่ายควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์เป็นการเฉพาะ เพื่อกำกับดูแลให้การปฏิบัติงานของกรมตรวจบัญชีเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชีเป็นไปในแนวทางเดียวกัน

2. ข้อเสนอแนะเพื่อการวิจัยในอนาคต

2.1 ควรมีการสังเคราะห์งานวิจัยเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์กับคุณภาพการสอบบัญชีของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์เชิงระบบอย่างรอบด้าน โดยอาจปรับเปลี่ยนวิธีการเก็บข้อมูลเป็นการสัมภาษณ์เชิงลึก (In-depth Interview) เพื่อให้ได้ข้อมูลเชิงลึก มีความชัดเจนมากขึ้น

2.2 ควรมีการศึกษาวิจัยเชิงประเมินเกี่ยวกับประสิทธิภาพการควบคุมคุณภาพงาน สอบบัญชีเชิงระบบ โดยอาจจะนำไปเปรียบเทียบกับเกณฑ์มาตรฐานที่กำหนดเป็นตัวบ่งชี้ความสำเร็จหรือความล้มเหลวในการปฏิบัติงาน

2.3 ควรมีการประยุกต์กรอบแนวคิดจากงานวิจัยฉบับนี้ ไปใช้ทดสอบกับตัวแปรอื่นอย่างรอบด้านนอกจากองค์ประกอบทั้ง 6 ด้าน เช่น ผลการดำเนินงาน (Performance) โดยประยุกต์จากแนวคิดการวัดผลการดำเนินงานแบบดุลยภาพ (Balanced Scorecard : BSC) หรือความเชื่อมั่นทางการสอบบัญชี (Audit Reliability)

2.4 ควรมีการศึกษาวิจัยเชิงประเมินเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์กับคุณภาพการสอบบัญชีในกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ตามแนวทางวิธีเชิงธรรมชาติ (Naturalistic Approach) ที่เน้นการตัดสินคุณค่า ซึ่งจะทำให้ได้ผลการศึกษาในมิติที่แตกต่างจากวิธีเชิงระบบ (Systematic Approach)

เอกสารอ้างอิง

- ดวงเนตร ชูผล. (2559). ความสัมพันธ์ระหว่างระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีในกรมตรวจบัญชีสหกรณ์. วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต สาขาการบัญชี คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์.
- ทิพวรรณ ศิริมาตร. (2555). ผลกระทบของคุณลักษณะหลักฐานการสอบบัญชีที่ดีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต สาขาการบัญชี คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- ธัญลักษณ์ ศรีพรสวรรค์. (2553). การศึกษาเชิงคุณภาพเกี่ยวกับปัญหาและผลกระทบของการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีมาปฏิบัติ. วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- นภาพร กุลสุวรรณ. (2555). ผลกระทบของการควบคุมคุณภาพที่มีต่อการดำเนินงานของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศ. วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- พรนภา ประเสริฐศักดิ์. (2559). ปัจจัยที่ส่งผลต่อการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC1) ของสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและผู้สอบบัญชีอิสระ. วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยบูรพา.
- วันสิริ ประเสริฐทรัพย์. (2563). ผลกระทบการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC1) ที่มีต่อคุณภาพ การสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) ในมุมมองผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ในประเทศไทย. วารสารวิชาการมหาวิทยาลัยฟาร์อีสเทอร์น. 14 (1), 19 - 20.
- ศิลปพร ศรีจันทะพร. (2552). การควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีสำหรับสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและขนาดกลาง. วารสารวิชาชีพบัญชี. 5 (14), 26 - 28.
- อัมไพวรรณ หมั่นแสน. (2561). ความเสี่ยงในการสอบบัญชี กรณีศึกษาผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในจังหวัดเชียงใหม่. การค้นคว้าอิสระมหาบัณฑิต คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่.
- อุษณา ภัทรมนตรี. (2558). การตรวจสอบภายในสมัยใหม่ (5). กรุงเทพฯ: จามจุรีโปรดักท์.