

สภาพปัญหาในการปฏิบัติงานสอบบัญชีตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ ของผู้สอบบัญชีสหกรณ์

กรณีศึกษา: สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ในพื้นที่ 4 จังหวัดภาคใต้

Problem Condition of Auditing Working with The Ethical Standards
For Cooperative Auditors Case Study: Cooperative Auditing Office
In The 4 Southern Provinces.

บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์ 1) เพื่อศึกษาสภาพปัญหาในการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ในพื้นที่ 4 จังหวัดภาคใต้ 2) วิเคราะห์ปัญหาที่ส่งผลกระทบในการปฏิบัติงานสอบบัญชีตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ในพื้นที่ 4 จังหวัดภาคใต้ 3) แนวทางการแก้ไขปัญหาในการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ในพื้นที่ 4 จังหวัดภาคใต้ ผู้ให้ข้อมูลหลัก คือ บุคลากรที่เป็นผู้สอบบัญชีในสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ในพื้นที่ 4 จังหวัดภาคใต้ เครื่องมือในการวิจัยเป็นแบบสัมภาษณ์กึ่งโครงสร้าง ผู้ให้ข้อมูลหลักมีจำนวน 13 คน การวิเคราะห์ข้อมูลใช้แบบเชิงประจักษ์และตรวจสอบข้อมูลแบบสามเส้า ผลการวิเคราะห์ข้อมูลพบว่า 1) ปัญหาส่วนใหญ่เป็นเรื่องของระยะเวลา และความรู้ความสามารถของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี แสดงให้เห็นถึงการให้ความสำคัญในการปฏิบัติงานสอบบัญชีตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณในหมวดของความรู้ความสามารถ และมาตรฐานในการปฏิบัติงานสอบบัญชี 2) ผลกระทบจากปัญหาที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์พบเจอไม่ได้มีผลกระทบมากนักต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชี จากการวิเคราะห์มีผลกระทบในระดับเล็กน้อยถึงปานกลางเท่านั้น 3) แนวทางการแก้ไขปัญหาของผู้สอบบัญชีคือการพัฒนาด้านความรู้ ความสามารถในการปฏิบัติงานสอบบัญชีอย่างต่อเนื่องข้อเสนอแนะจากการวิจัยควรนำผลการวิจัยไปใช้ประโยชน์เพื่อเป็นข้อมูลในการกำหนดแผนปฏิบัติการ และพัฒนาฝึกอบรมความรู้ และทักษะของบุคลากรในหน่วยงานให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น

คำสำคัญ : จรรยาบรรณ, ผู้สอบบัญชีสหกรณ์, งานสอบบัญชี

Abstract

The objectives of this research are 1) To study the problems in the auditing work of cooperative auditors; Cooperative Auditing Office in the 4 southern provinces. 2) Analyze problems that affect auditing work according to the ethical requirements of cooperative auditors. Cooperative Auditing Office in the 4 southern provinces. 3) Guidelines for solving problems in the auditing work of cooperative auditors. Cooperative Auditing Office in the 4 southern provinces. The main informants are personnel who are auditors in the Cooperative Auditing Office 4 southern provinces. The research instrument was a semi-structured interview. The number of key informants was saturated at 13 people. Data analysis was thematic and triangulated. The results of data analysis found that 1) The matter of time and knowledge and abilities of the assistant auditor

Demonstrates the importance of work performance to the ethical requirements in the knowledge and ability category and standards for conducting examinations. 2) The impact of the problems encountered by the cooperative auditors did not have a significant impact on the auditing performance. Which according to the study will have a slight to moderate impact only. 3) The auditor's main problem-solving approach is knowledge development. Ability to perform auditing work continuously. Suggestions from the research should be used to provide information for formulating action plans and develop knowledge and skills of personnel in the agency to be more efficient

Keywords: ethics, cooperative auditors, audit work

บทนำ

งบการเงินนั้นคือสิ่งสำคัญต่อการดำเนินธุรกิจ ไม่ว่าธุรกิจใดจำเป็นจะต้องมีการจัดทำงบการเงินเพื่อแสดงให้เห็นถึงข้อมูลทางการเงินของกิจการนั้นๆ ว่ามีผลประกอบการเป็นอย่างไร ฐานะการเงินของกิจการเป็นอย่างไร งบการเงินที่สมบูรณ์จะต้องผ่านการแสดงความเห็นต่องบการเงินที่รับรองโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นว่า งบการเงินที่จัดทำมีการจัดทำที่ถูกต้อง เป็นไปตามข้อบังคับ ระเบียบ กฎหมาย และมาตรฐานการบัญชี บทบาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจึงมีความสำคัญต่อการดำเนินงานของกิจการ สหกรณ์ เป็นองค์กรธุรกิจอีกรูปแบบหนึ่ง กระบวนการดำเนินธุรกิจของสหกรณ์เป็นเช่นเดียวกับกระบวนการดำเนินธุรกิจอื่นๆ แต่สหกรณ์มีความหลากหลายและซับซ้อนกว่า ทำให้ระบบบัญชีของสหกรณ์ค่อนข้างซับซ้อนตามกฎหมาย กำหนดให้สหกรณ์ต้องจัดทำบัญชีตามแบบและรายการที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนดให้ถูกต้องตามความเป็นจริง และต้องจัดทำงบแสดงฐานะการเงิน เพื่อให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบ แล้วนำเสนอเพื่ออนุมัติในที่ประชุมใหญ่ของสหกรณ์ (พระราชบัญญัติสหกรณ์, 2542)

การปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์เป็นวิชาชีพที่มีความสำคัญต่อสังคม เนื่องจากมีหน้าที่ตรวจสอบให้ความเห็นแก่งบการเงินของสหกรณ์ โดยต้องการผ่านการตรวจสอบบัญชีแล้ว ถือเป็นข้อมูลสำคัญที่ใช้ในการตัดสินใจทางการเงินและการลงทุนของสมาชิกสหกรณ์ สหกรณ์ และประชาชนทั่วไป ผู้อำนวยการสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 2 กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ได้กล่าวถึงประเด็นในปัจจุบันปัญหาการทุจริตโดยการตกแต่งงบการเงินมีแนวโน้มเพิ่มสูงขึ้น ควรเร่งปรับกลยุทธ์พัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชี พร้อมเสริมสร้างความรู้แก่บุคลากร ป้องกันปัญหาการทุจริตในสหกรณ์ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ กระทรวงเกษตรและสหกรณ์ ในฐานะหน่วยงานที่มีบทบาทหน้าที่ในการตรวจสอบระบบการเงิน การบัญชี การควบคุมภายใน และการดำเนินงานของสหกรณ์ ให้โปร่งใส ถูกต้องเป็นไปตามมาตรฐานต้องพัฒนาคุณภาพการดำเนินงานและเสริมสร้างความรู้ให้แก่บุคลากรที่ทำหน้าที่ตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ ให้สามารถปฏิบัติงานได้อย่างเต็มประสิทธิภาพ (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, www.cad.go.th)

ตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ว่าด้วยจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2554 ข้อ 7 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ปฏิบัติงานสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด โดยให้ครอบคลุมทั้งในด้านการเงินการบัญชี การปฏิบัติการ และการบริหารงานของสหกรณ์ รวมทั้งต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์อย่างเคร่งครัด (ระเบียบเกี่ยวกับจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์, 2554)

ซึ่งข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ เป็นกระบวนการควบคุมคุณภาพสำคัญที่ช่วยสร้างความเชื่อมั่นต่อวิชาชีพและต้องการเงิน ควรให้ความสำคัญและตระหนักถึงการสร้างความรู้และความเข้าใจในจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี และปฏิบัติหน้าที่เพื่อประโยชน์สาธารณะ (นิยม, 2564)

คุณภาพการสอบบัญชีด้านจรรยาบรรณจึงถือเป็นเรื่องที่มีความสำคัญอย่างยิ่ง การขาดหรือบกพร่องด้านจรรยาบรรณวิชาชีพส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี และเกิดความเสียหายแก่ผู้ใช้งบการเงิน ผู้วิจัยจึงมีความสนใจที่จะศึกษา กรณีปัญหาในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ผลของปัญหาที่อาจกระทบต่อข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ รวมไปถึงแนวทางที่ใช้เพื่อแก้ไขปัญหาเหล่านั้น

วัตถุประสงค์

1. เพื่อศึกษาสภาพปัญหาในการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ในพื้นที่ 4 จังหวัดภาคใต้
2. วิเคราะห์ปัญหาที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ในพื้นที่ 4 จังหวัดภาคใต้
3. แนวทางการแก้ไขปัญหาในการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ในพื้นที่ 4 จังหวัดภาคใต้

แนวคิด ทฤษฎี กรอบแนวคิด

แนวคิดทฤษฎีเกี่ยวกับจรรยาบรรณ

จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ หมายถึง หลักความประพฤติอันเหมาะสมแสดงถึงคุณธรรมและจริยธรรม เป็นจริยธรรมในการประกอบอาชีพที่กลุ่มบุคคล แต่ละสาขาวิชาชีพประมวลขึ้นไว้เป็นหลักเพื่อให้สมาชิกในอาชีพนั้นๆ ยึดถือปฏิบัติ (คู่มือการปฏิบัติตามข้อบังคับว่าด้วยจรรยาบรรณการกรมตรวจบัญชีสหกรณ์, 2554)

ระเบียบกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ว่าด้วยข้อกำหนดการปฏิบัติตามจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2554 ประกอบด้วย 6 หมวดดังนี้ หมวดที่ 1 ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต หมวดที่ 2 ความรู้ความสามารถ และมาตรฐานในการปฏิบัติงาน หมวดที่ 3 การรักษาความลับ หมวดที่ 4 ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ หมวดที่ 5 ความรับผิดชอบต่อผู้ที่สอบบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้ และหมวดที่ 6 ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ และจรรยาบรรณทั่วไป

แนวคิดทฤษฎีเกี่ยวกับการสอบบัญชี

สมาคมการบัญชีอเมริกัน (The American Accounting Associating : AAA) การสอบบัญชีเป็นหนึ่งในกระบวนการของการรวบรวม ประเมินเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับสารสนเทศ เพื่อรายงานเกี่ยวกับระดับความสอดคล้องของสารสนเทศนั้นกับหลักเกณฑ์ที่กำหนด และสื่อสารผลลัพธ์นั้นให้กับผู้ที่สนใจ การรายงาน (Reporting) เป็นผลงานของผู้สอบบัญชี เป็นผลลัพธ์ของการปฏิบัติงาน รายงานของผู้สอบบัญชีมีหลายประเภท มีลักษณะแตกต่างกันไป ขึ้นอยู่ลักษณะงานที่ได้ปฏิบัติ และผลของข้อสรุปจากการปฏิบัติงาน

ประเภทของการตรวจสอบ ประกอบด้วย 1) การตรวจสอบงบการเงินเป็นการตรวจสอบข้อมูลทางการเงินบัญชี และรายงานทางการเงิน ประเมินความสมบูรณ์ ความเชื่อถือได้ และเป็นไปตามหลักเกณฑ์กำหนด

2) การตรวจสอบการดำเนินงาน เป็นการสอบทานขั้นตอน วิธีการปฏิบัติและหน้าที่ให้มั่นใจในการลำดับขั้นตอน ในการปฏิบัติงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและเหมาะสม (ศิลาปะพร ศรีจันเพชร, 2560)

งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

เยาวนาถ หมานหมุย (2559) ศึกษาเรื่องผลกระทบของจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีต่อประสิทธิภาพ ระบบการควบคุมภายในและคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ พบว่า จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี ส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในและคุณภาพงานสอบบัญชี

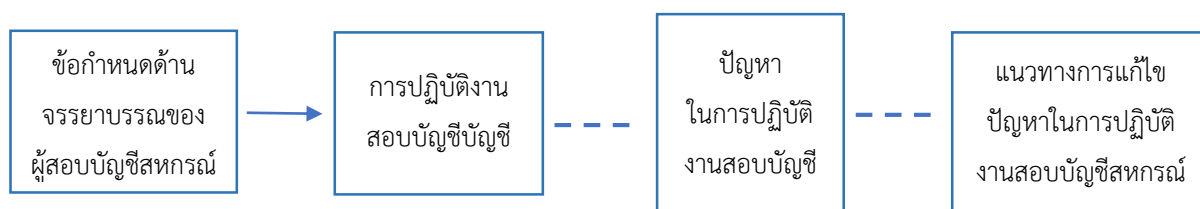
นาถพล ลอยลิบ (2561) ศึกษาเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณและความรับผิดชอบในวิชาชีพ พบบัญชีกับคุณภาพงานสอบบัญชีตามเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน พบว่าจรรยาบรรณด้านความโปร่งใส ความเที่ยงธรรม ความรู้ความสามารถ และมาตรฐานการปฏิบัติงาน มีผลกระทบเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชี ตามเกณฑ์ของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

ณิกานต์ รัศมีจาตุรงค์ (2562) การศึกษาคุณภาพการสอบบัญชีของบุคลากรสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ศึกษาอิทธิพลของประสบการณ์การทำงานสอบบัญชี ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพบัญชี จรรยาบรรณทางวิชาชีพบัญชี และความสามารถในการบริหารงาน ที่มีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของบุคลากรสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน พบว่า ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับความรู้ความสามารถทางวิชาชีพบัญชีโดยรวมอยู่ในระดับมาก จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีโดยรวมอยู่ในระดับมากที่สุด เมื่อพิจารณาเป็นรายด้าน พบว่า ด้านความซื่อสัตย์ ด้านความเที่ยงธรรมและเป็นอิสระ ด้านการรักษาความลับ ด้านความรับผิดชอบต่อหน้าที่ และด้านความรับผิดชอบต่อ ผู้รับบริการอยู่ในระดับมากที่สุดทุกด้าน

วนิชมา ผาอำนาจ (2562) ศึกษาเรื่องปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในเขตกรุงเทพมหานคร พบว่าความซื่อสัตย์ในวิชาชีพ ประกอบไปด้วยความรับผิดชอบต่อหน้าที่ คุณธรรม การปฏิบัติตามระเบียบข้อบังคับ การรักษาความลับ ส่งผลเชิงบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

ผาณิตา สันติสุข และพรรณทิพย์ อย่างกลั่น (2566) การพัฒนาความรู้และทักษะทางวิชาชีพส่งผล ต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้ตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน พบว่า การพัฒนาความรู้ ด้านการ บัญชีและการสอบบัญชี ด้านความรู้เกี่ยวกับจรรยาบรรณกฎระเบียบ ข้อบังคับ และด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ ส่งผลเชิงบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้ตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินในภาพรวม

กรอบแนวคิด



วิธีดำเนินการวิจัย

1. ด้านเนื้อหา ผู้วิจัยใช้การตั้งคำถามในการสัมภาษณ์ต่อผู้ให้ข้อมูล เป็นแนวทางในการสนทนา และทำการสัมภาษณ์ผู้ให้ข้อมูลหลัก เพื่อให้ได้ทราบข้อมูลถึงปัญหาในการปฏิบัติงานสอบบัญชี ผลกระทบของปัญหาที่ส่งผลกระทบต่อข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ รวมไปถึงแนวทางในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวของผู้ให้ข้อมูลหลัก

2. ผู้ให้ข้อมูล ผู้วิจัยได้กำหนดผู้ให้ข้อมูลหลัก คือ บุคลากรที่เป็นผู้สอบบัญชีในสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ในพื้นที่ 4 จังหวัดภาคใต้ เป็นการสัมภาษณ์แบบตัวต่อตัวระหว่างผู้วิจัย และผู้ให้สัมภาษณ์ ใช้ระยะเวลาในการสัมภาษณ์ และอธิบายรวมประมาณ 15-30 นาที ไม่เกินกว่านั้น โดยการติดต่อเพื่อนัดวันและเวลาในการเข้าสัมภาษณ์นั้น ผู้วิจัยได้ติดต่อไปยังบุคลากรในหน่วยงานโดยตรงตามแต่ละท่าน และได้นำส่งร่างแบบสัมภาษณ์ให้กับผู้ให้ข้อมูลหลักแต่ละท่านก่อนถึงวันนัดสัมภาษณ์จริง เพื่อให้บุคลากรแต่ละท่านได้เตรียมตัวในการสนทนาสัมภาษณ์กับผู้วิจัยล่วงหน้า ในการทำวิจัยครั้งนี้ข้อมูลถึงจุดอิ่มตัว (Data Saturation) ที่จำนวน 13 คน

3. ด้านเครื่องมือวิจัย คือ แบบสัมภาษณ์ ที่มีลักษณะแบบกึ่งโครงสร้าง ที่ผู้วิจัยออกแบบและสร้างขึ้นเพื่อใช้เป็นแนวทางของคำถามในการสนทนากับผู้ให้ข้อมูลหลักเพื่อเก็บรวบรวมข้อมูลปฐมภูมิ (Primary Data)

4. การวิเคราะห์ข้อมูล : ใช้การวิเคราะห์แบบแก่นสาระหรือการวิเคราะห์เชิงประเด็น (Thematic Analysis) โดยทำการวิเคราะห์แยกประเด็นข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์เชิงลึกมาทำการสังเคราะห์เพื่อแยกประเด็นต่าง ๆ ออกมา โดยนำมาทบทวนประเด็นของเรื่อง นำมาจัดกลุ่มคำเพื่อให้สามารถหาแก่นสาระหรือประเด็น (Theme) โดยการใช้วิธีการรวมกลุ่มคำ ทำการเชื่อมโยงประเด็นของกลุ่มคำและจัดแยกกลุ่มคำในแต่ละข้อคำถามให้ได้ตามวัตถุประสงค์ โดยใช้แนวคิดของ (Krueger, 1998) ที่ให้พิจารณาสิ่งที่เหมือนกันและสิ่งที่แตกต่างกันเพื่อจัดระบบข้อมูลและลดทอนข้อมูลที่ไม่จำเป็นออก (Data Reduction) และทำการตีความ (Interpret) โดยตีความหมายออกมาและจัดกลุ่มคำให้เป็นประเด็นสุดท้ายของข้อมูลที่สามารถเขียนออกมาโดยมีความเชื่อมโยงกัน (Ritchie and Spencer, 2002) ทำให้ได้แก่นสาระหรือประเด็น (Theme) ที่เป็นประโยชน์มาจากการตีความที่สามารถสร้างข้อมูลจากปรากฏการณ์ที่มีความสัมพันธ์ และเชื่อมโยงกัน (หนึ่งฤทัย เพ็ชรวงษ์ และคณะ, 2566)

5. การตรวจสอบข้อมูล ผู้วิจัยใช้การตรวจสอบโดยการนำข้อมูลที่เก็บรวบรวม มาตรวจสอบแบบสามเส้า (Triangulation) (Denzin, 1970) แบบการตรวจสอบสามเส้าด้านข้อมูล (Data Triangulation) เปรียบเทียบและตรวจสอบความแน่นอนของข้อมูลโดยนำข้อมูลที่ได้มาเปรียบเทียบ คือ ตรวจสอบผลกระทบของปัญหาในการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ รวมถึงแนวทางการแก้ไขปัญหาในการปฏิบัติงานสอบบัญชีว่าเมื่อวิเคราะห์ข้อมูลและจัดประเด็นจากการตีความแล้วได้ข้อมูลที่เชื่อมโยงสัมพันธ์กันอย่างไร (อนิวัช แก้วจำนงค์, 2559)

สรุปผลการวิจัย

1. ศึกษาสภาพปัญหาในการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์

ผลการศึกษา พบว่า ปัญหาส่วนใหญ่ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ แบ่งสาเหตุที่มาของปัญหาออกเป็น 2 ประเภท คือปัญหาที่เกิดจากสหกรณ์ สหกรณ์มีการเร่งให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่อการเงินโดยไม่คำนึงถึงความครบถ้วนของข้อมูลเท่าที่ควรเป็น สหกรณ์ขาดทักษะความชำนาญด้านโปรแกรมบันทึกบัญชีพลาด ข้อมูลเสียหาย โดยตัวอย่างคำกล่าวของผู้ให้ข้อมูลหลักว่า

“สหกรณ์เปลี่ยนพนักงานใหม่แล้วขาดทักษะในการใช้โปรแกรมและ คอมพิวเตอร์” (สัมภาษณ์ 13, วันที่ 22 ธ.ค. 2566)

ปัญหาที่เกิดในหน่วยงาน ประสบการณ์ในการสอบบัญชีไม่เพียงพอ บุคลากรมีเวลาในการปฏิบัติงานสอบบัญชีกระชั้นชิด เนื่องจากจำนวนสหกรณ์ที่มาก

“บางช่วงปีสหกรณ์ เป็นปีบัญชีเดียวกันหลายสหกรณ์ทำให้เกิดปัญหาในเรื่องของเวลาในการเข้าตรวจสอบบัญชี ณ ที่ทำการสหกรณ์ ผู้สอบจำเป็นจะต้องกระชั้นเวลาให้มาก แต่ต้องไม่ให้เกิดความเสี่ยงการแสดงความเห็น” (สัมภาษณ์ 5, วันที่ 15 ธ.ค. 2566)

“ผู้ช่วยผู้สอบ เป็นน้องข้าราชการใหม่ หรือ น้องพนักงานราชการใหม่ ต้องใช้เวลาในการสอนเรียนรู้ลักษณะของงานสอบ และลักษณะการดำเนินธุรกิจของสหกรณ์ ต้องใช้เวลาและประสบการณ์ ถ้าจะให้คล่องแคล่วในการทำงาน” (สัมภาษณ์ 7, วันที่ 21 ธ.ค. 2566)

2. ผลกระทบของปัญหาในการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์

ผลกระทบส่วนใหญ่ของปัญหาที่เกิดขึ้น อยู่ในระดับเล็กน้อยถึงปานกลาง ในด้านปัญหาของหน่วยงาน และบุคลากร เนื่องจากงานสอบบัญชีสหกรณ์เป็นงานที่ทำในระบบทีม สามารถปรับเปลี่ยนให้เข้ากับลักษณะงาน และค่อนข้างมีอิสระในการดำเนินของดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีตามแต่ละคน ตัวอย่างคำกล่าวของผู้ให้ข้อมูล

“การที่ผู้ช่วยเป็นน้อง ๆ ใหม่ ยังมีประสบการณ์ในการตรวจสอบไม่มาก รวมไปถึงความหลากหลายต่อประเภทธุรกิจยังไม่มากนัก ทำให้อาจตกหล่นครอบคลุมเนื้อหาสาระ ทำให้ปัญหาส่วนนี้มีผลกระทบเล็กน้อยถึงปานกลาง” (สัมภาษณ์ 3, วันที่ 15 ธ.ค. 2566)

“มีผลกระทบในเรื่องของเวลาในการปฏิบัติงาน เนื่องจากต้องใช้เวลาในการเดินทาง อาจทำให้กินเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ” (สัมภาษณ์ 5, วันที่ 15 ธ.ค. 2566)

“จากการเร่งรัดให้ผู้สอบบัญชีรีบแสดงความเห็นโดยเร็วของสหกรณ์ ทำให้ผู้สอบบัญชีเกิดความไม่สบายใจในการพิจารณาให้ถ้อยคำ ซึ่งอาจทำให้กระทบต่อคุณภาพงานสอบได้”

ทางด้านปัญหาของสหกรณ์ที่อาจกระทบกับการปฏิบัติงานสอบ จะเป็นในลักษณะของความครบถ้วนของข้อมูลในการเรียกใช้ผ่านโปรแกรม ซึ่งอาจเกิดความล่าช้า และต้องใช้เวลาเพิ่มเติมในการสื่อสารเพื่อประสานงานกัน ตัวอย่างคำกล่าวของผู้ให้ข้อมูล

“มีผลกระทบด้านการเรียกข้อมูล เพื่อนำข้อมูลมาใช้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบ ทำให้เกิดความล่าช้า และใช้เวลาในการสื่อสารเพื่อเข้าใจให้ตรงกัน” (สัมภาษณ์ 9, วันที่ 21 ธ.ค. 2566)

3. แนวทางการแก้ไขปัญหาในการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์

แนวทางการแก้ไขปัญหาในการปฏิบัติงานสอบบัญชี พิจารณาจากสาเหตุของปัญหาที่เกิด กรณีปัญหาที่เกิดจากสหกรณ์ หน่วยงานอาจต้องมีการกำกับดูแลในการปฏิบัติงานสอบของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ตัวอย่างคำกล่าวของผู้ให้ข้อมูล

“ส่งเสริม และช่วยเหลือสหกรณ์ในเรื่องของโปรแกรมคอมพิวเตอร์ ให้สหกรณ์เกิดความชำนาญในการใช้งานมากขึ้น ช่วยสหกรณ์แก้ไขปัญหาเมื่อมีปัญหาในการใช้งาน” (สัมภาษณ์ 9, วันที่ 21 ธ.ค. 2566)

“สนับสนุนให้สหกรณ์เข้ารับการอบรมการใช้โปรแกรมกับหน่วยงาน เพื่อให้เจ้าหน้าที่สหกรณ์มีความคล่องแคล่วในการใช้งาน” (สัมภาษณ์ 13, วันที่ 22 ธ.ค. 2566)

กรณีปัญหาเกิดจากบุคลากร ด้านความรู้ความสารรวมถึงด้านทักษะด้านเครื่องมือในการปฏิบัติงาน หน่วยงานอาจต้องกำกับดูแลในเรื่องของการจัดอบรมให้ความรู้ด้านงานสอบแก่ผู้ช่วยสอบบัญชีที่จะขึ้นเป็นผู้สอบ บัญชีรุ่นใหม่ ๆ มากขึ้น และจัดอบรมด้านการใช้เครื่องมือในการตรวจสอบที่ทันสมัย หรือเทคโนโลยีที่เข้ามา มีส่วนช่วยให้แก่ผู้สอบบัญชีเพิ่มเติม ตัวอย่างคำกล่าวของผู้ให้ข้อมูล

“ในส่วนของผู้ช่วยผู้สอบต้องคอยสอนให้น้องเข้าใจ และให้น้องได้ฝึกปฏิบัติกับตัวโปรแกรม เพื่อความเข้าใจมากยิ่งขึ้น ในส่วนของสหกรณ์ หน่วยงานจะต้องคอยให้คำปรึกษาและช่วยแก้ไข ปัญหาที่สหกรณ์ติดขัด เพื่อให้งานของทั้งผู้สอบและสหกรณ์ไปด้วยกันได้” (สัมภาษณ์ 10, วันที่ 22 ธ.ค. 2566)

กรณีปัญหาในเรื่องของระยะเวลา ในการเข้าปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์ที่มีบัญชีเดียวกันหลาย สหกรณ์ ด้วยระยะเวลาจำกัด ผู้สอบบัญชีใช้การวางแผนตามลำดับความเหมาะสมของขนาดและความซับซ้อน ของสหกรณ์ ละการกระจายกำลังผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในทีมเพื่อเข้าปฏิบัติงานให้กระชับเวลามากที่สุด รวมถึงกำกับ ให้คำแนะนำผู้ช่วยในทีมอย่างเต็มที่ แนะนำแนวทางในการมุ่งประเด็นสำคัญต่างๆในการตรวจสอบ ตัวอย่างคำกล่าว ของผู้ให้ข้อมูล

“ผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยต้องปรึกษาและช่วยกันวางแผนในการเข้าตรวจสอบสหกรณ์ แต่ละสหกรณ์ โดยคำนึงถึงความยุ่งยากและความเหมาะสมต่อระยะเวลาที่ใช้ในการปฏิบัติงานสอบ เพื่อให้การตรวจสอบดำเนินเป็นไปตามระยะเวลาที่กำหนด ทันท่วงที ในการแสดงความเห็น และนำ งบการเงินไปใช้ประโยชน์ของสหกรณ์” (สัมภาษณ์ 2, วันที่ 15 ธ.ค. 2566)

“แน่นอนว่าการที่น้องยังใหม่หรือประสบการณ์ยังน้อย เราจะต้องคอยแนะนำและคอยสอน ในเรื่องที่เป็นสาระสำคัญ เพื่อให้น้อง ๆ ได้ทำความเข้าใจต่อตัวน้องงาน คอยให้ความสนับสนุนและ ช่วยเหลือในการให้คำปรึกษาและแลกเปลี่ยนความรู้กัน ” (สัมภาษณ์ 3, วันที่ 15 ธ.ค. 2566)

“ผู้สอบบัญชีจะต้องทำการวิเคราะห์ข้อมูลของงบการเงินของสหกรณ์นั้นๆ เพื่อเน้นประเด็น ที่เป็นสาระสำคัญ ที่มีผลกระทบต่องบการเงินและการดำเนินงานของสหกรณ์ เพื่อโฟกัสในจุดที่สำคัญ จริงๆ เป็นลำดับแรกๆก่อน การประเมินลักษณะนี้จะช่วยให้มองเห็นภาพรวมและความสำคัญ ของรายการมากขึ้น ทำให้ตรวจสอบได้รอบคอบขึ้นด้วย” (สัมภาษณ์ 5, วันที่ 15 ธ.ค. 2566)

นอกจากการแก้ปัญหาในการปฏิบัติงานสอบของผู้สอบบัญชีแล้ว หน่วยงานหลักก็ต้องคอยให้ การสนับสนุนในเรื่องของการจัดอบรมให้ความรู้และแนวทางวิธีใหม่ๆ เพื่อปรับเปลี่ยนวิธีการปฏิบัติงานให้มี ประสิทธิภาพมากขึ้น ทั้งตัวของผู้สอบบัญชีเอง และตัวของสหกรณ์ด้วย รวมไปถึงการกำกับดูแลเรื่องแผนและ ผลการปฏิบัติงานตามระยะเวลาที่เหมาะสม ทันท่วงที เพื่อให้เกิดประโยชน์กับงบการเงินที่จะนำไปใช้มากที่สุด

“ควรมีการจัดกิจกรรมอบรมให้น้อง ๆ รุ่นใหม่ได้มีความรู้ และรับประสบการณ์การปฏิบัติงาน สอบจากพี่ๆ ผู้สอบบัญชี ส่งเสริมให้น้อง ๆ มีความมั่นใจในการปฏิบัติงาน และสามารถนำความรู้ แลกเปลี่ยนกันทั้งพี่ๆ และน้อง ๆ พัฒนางานสอบให้ดีกว่าเดิม” (สัมภาษณ์ 8, วันที่ 21 ธ.ค. 2566)

“คอยติดตามและสนับสนุนแผนงานสอบบัญชี เพื่อให้อยู่ในความเหมาะสมอย่างสม่ำเสมอ ” (สัมภาษณ์ 4, วันที่ 15 ธ.ค. 2566)

อภิปรายผลการวิจัย

งานวิจัย เรื่อง การศึกษาสภาพปัญหาในการปฏิบัติงานสอบบัญชีตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ กรณีศึกษา: สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ใน 4 จังหวัดภาคใต้ สรุปและอภิปรายผลได้ ดังนี้

1. การศึกษาสภาพปัญหาในการปฏิบัติงานตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ พบว่า โดยส่วนใหญ่ปัญหาที่ผู้สอบบัญชีพบเจอและให้ความสำคัญในการปฏิบัติงานสอบบัญชี คือ เรื่องของระยะเวลา และความรู้ความสามารถของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ซึ่งแสดงให้เห็นถึงการให้ความสำคัญในการปฏิบัติงานสอบตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณในหมวดของความรู้ความสามารถ และมาตรฐานในการปฏิบัติงานสอบ ซึ่งมีความสอดคล้องกับงานวิจัยของ นิชกานต์ รัศมีจาตุรงค์(2562) การศึกษาคุณภาพงานสอบบัญชีของบุคลากรสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน โดยมีผลการศึกษาว่า ความรู้ ความสามารถทางวิชาชีพบัญชี มีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของบุคลากร ซึ่งพบว่าประชากรส่วนใหญ่ให้ความสำคัญกับความรู้ ความสามารถทางวิชาชีพบัญชี เพื่อใช้ในการประกอบการปฏิบัติงานสอบบัญชี

2. ผลกระทบของปัญหาในการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ พบว่า ผลกระทบจากปัญหาที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์พบเจอไม่ได้มีผลกระทบมากต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชี ซึ่งจากการศึกษาจะมีผลกระทบในระดับเล็กน้อยถึงปานกลางเท่านั้น เนื่องจากปัญหาต่าง ๆ นั้น ล้วนเป็นข้อจำกัดที่อยู่ในการควบคุมของผู้สอบบัญชีได้อย่างครอบคลุม เพราะปัญหาในการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่มีผลกระทบกับข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณมีความจำเป็นที่ผู้สอบบัญชีจะต้องให้ความสำคัญอยู่เสมอ ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ เขาวนาล หมายมัย (2559) ผลกระทบของจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน และคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ พบว่า จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลกระทบเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่งอธิบายได้ว่า ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีจรรยาบรรณวิชาชีพมากกว่าจะส่งผลให้คุณภาพงานสอบบัญชีเพิ่มมากขึ้น ด้วย เนื่องจากจรรยาบรรณวิชาชีพถือเป็นเครื่องมือสำคัญที่ผู้สอบบัญชีจะต้องยึดถือและปฏิบัติเพื่อใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงาน

3. แนวทางการแก้ไขปัญหาในการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ พบว่า แนวทางการแก้ไขปัญหาลึกของผู้สอบบัญชีคือการพัฒนาด้านความรู้ ความสามารถในการปฏิบัติงานสอบบัญชีอย่างต่อเนื่อง เนื่องจากมีความสำคัญในการปฏิบัติงานสอบให้มีคุณภาพและแม่นยำในการเน้นสาระสำคัญของรายการที่ตรวจสอบ รวมถึงให้ความสำคัญกับทักษะการใช้โปรแกรมเพราะเป็นส่วนสำคัญในการช่วยให้กระบวนการงานสอบบัญชีมีความกระชับรวดเร็วมากยิ่งขึ้น ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ ผาณิตา สันติสุข และพรหมทิพย์ อย่างกลั่น (2566) การพัฒนาความรู้และทักษะทางวิชาชีพส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้ตรวจสอบของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน ผลการศึกษาว่าการพัฒนาความรู้ ส่งผลเชิงบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชี เมื่อพิจารณาปัจจัย พบว่า การพัฒนาความรู้ ส่งผลเชิงบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม หากผู้สอบบัญชีมีการพัฒนาความรู้ด้านการบัญชีและด้านการสอบบัญชี มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับแนวคิดและมาตรฐานของวิชาชีพ พัฒนาความรู้เกี่ยวกับจรรยาบรรณ กฎระเบียบข้อบังคับ มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับหลักเกณฑ์มาตรฐานการสอบบัญชี การพัฒนาความรู้ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ ซึ่งผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องพัฒนาความรู้ และทักษะต่างๆ อยู่เสมอ

ข้อเสนอแนะ

ข้อเสนอแนะสำหรับการนำผลวิจัยไปใช้

สามารถนำผลวิจัยไปพัฒนาในเรื่องของการควบคุมคุณภาพงานสอบ เพื่อสนับสนุนให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี รวมสามารถช่วยผู้สอบบัญชีทั้งรุ่นใหม่และรุ่นเก่าได้เห็นถึงลักษณะปัญหาต่างๆ ที่ต้องพบเจอ มีแนวทางในการแก้ไขปัญหาในการปฏิบัติงานสอบได้ดีและครอบคลุมมากขึ้น

ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยครั้งต่อไป

1. ควรทำการขยายขอบเขตไปยังสำนักงานจังหวัดในภาคต่างๆ นอกเหนือจากภาคใต้ เพื่อศึกษาสภาพปัญหาหรืออุปสรรคที่เกิดขึ้นในแต่ละภูมิภาค ซึ่งจะช่วยให้เห็นถึงปัญหาที่สำคัญในการปฏิบัติงานมากขึ้น และสามารถใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาระบบ และวิธีการปฏิบัติงานสอบให้มีคุณภาพ

2. ควรศึกษาเกี่ยวกับความสัมพันธ์ของข้อกำหนดด้านต่างๆ ที่ใช้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีให้มีประสิทธิภาพ การศึกษาด้านต่างๆ เหล่านี้ จะทำให้เห็นถึงความสัมพันธ์และการให้ความสำคัญมากน้อยในแต่ละด้าน ตามดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีแต่ละบุคคล

เอกสารอ้างอิง

- กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (2542). พระราชบัญญัติสหกรณ์
- กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (2542). ระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ว่าด้วยการบัญชีสหกรณ์.
- กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (2554). คู่มือการปฏิบัติตามข้อบังคับว่าด้วยจรรยาบรรณการกรมตรวจบัญชีสหกรณ์.
- กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (2554). ระเบียบเกี่ยวกับจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์.
- กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, https://www.cad.go.th/ewt_news.php?nid=45403&filename=index
- นิยม คำบุณฑ. (2564). จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี มุมมองของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย. วารสารตรวจบัญชีสหกรณ์, ปีที่ 2 (2), 135-147.
- นิชกานต์ รัศมีจาตุรงค์. (2562). การศึกษาคุณภาพการสอบบัญชีของบุคลากรสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, มหาวิทยาลัยรามคำแหง <https://mmm.ru.ac.th/MMM/IS/sat17/6214060010>
- นาถพล ลอยลิบ. (2561). ความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณและความรับผิดชอบในวิชาชีพบัญชีกับคุณภาพงานสอบบัญชีตามเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน [สารนิพนธ์ปัญหามหาบัณฑิตวิทยาลัยบริหารธุรกิจ นวัตกรรมและการบัญชี, มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต]. Digital Research Information Center. <https://dric.nrct.go.th/Search/SearchDetail/305849>
- ผาณิตา สันติสุข, พรณทิพย์ อย่างกลิ่น. (2566). การพัฒนาความรู้และทักษะทางวิชาชีพส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้ตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน. คณะบัญชี. มหาวิทยาลัยศรีปทุม. วารสารรัฐประศาสนศาสตร์มหาวิทยาลัยราชภัฏสวนสุนันทา, ปีที่6 (ฉบับที่2), 464-480
- เยาวนาถ همانมัย. (2559). ผลกระทบของจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในและคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์. PSU Knowledge Bank. <http://kb.psu.ac.th/psukb/handle/2016/11505>

วณิชมา ผาอำนาจ. (2562). *ปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีภาษีอากรในเขตกรุงเทพมหานคร*. บัญชีมหาบัณฑิต คณะบัญชี. มหาวิทยาลัยศรีปทุม. Knowledge Bank at Sripatum University. <http://dspace.spu.ac.th/handle/123456789/7118>

ศิลปะพร ศรีจันเพชร. (2552). การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี. วารสารวิชาชีพบัญชีมตรวจสอบ, 5(13), 25-30

หนึ่งฤทัย เพ็ชรวงษ์, ชุตติมาวรรณ แก้วจำนงค์, อนิวัช แก้วจำนงค์. (2566). การวิเคราะห์เชิงประเด็น มุมมองชุมชนพหุวัฒนธรรมและคุณภาพชีวิตในชุมชนพหุวัฒนธรรม: กรณีศึกษา อำเภอเมือง จังหวัดนราธิวาส ประเทศไทย. วารสารวิทยาลัยบัณฑิตเอเชีย, ปีที่ 13 (ฉบับที่ 4), 169-179.

อนิวัช แก้วจำนงค์. (2559). หลักการจัดการ. พิมพ์ครั้งที่ 6. สงขลา: นาสีลป์โฆษณา.

Denzin, N. (1970). *The Research Art in Sociology*. London: Butterworth.

Krueger, R. A. (1998). *Moderating Focus Groups*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications.

Ritchie, J. & Spencer, L. (2002). *Qualitative Data Analysis for Applied Policy Research*. U.S.A.: SAGE Publications.