

ความสัมพันธ์ระหว่างทักษะทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต่อความรับผิดชอบทางการสอบบัญชี

The Relationship Between the Professional Skills of Cooperative Auditors and Auditor Responsibility

ณัฐยา ปัญญาไชยวิชัย^{1*} และสมใจ บุญหมื่นไวย¹

Received: July, 2017; Accepted: August, 2017

บทคัดย่อ

การศึกษานี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่เป็นข้าราชการกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ในประเด็นทักษะทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีสหกรณ์และความรับผิดชอบทางการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ และเพื่อศึกษาความสัมพันธ์และผลกระทบระหว่างทักษะทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ซึ่งประกอบด้วย 1) ทักษะทางปัญญา 2) ทักษะทางวิชาการเชิงปฏิบัติและหน้าที่การงาน 3) ทักษะทางคุณลักษณะเฉพาะบุคคล 4) ทักษะทางปฏิสัมพันธ์ระหว่างบุคคลและการสื่อสาร 5) ทักษะการบริหารองค์กรและการจัดการธุรกิจ และ 6) จรรยาบรรณวิชาชีพที่ส่งผลกระทบต่อความรับผิดชอบทางการสอบบัญชี ได้แก่ 1) ความรับผิดชอบทางกฎหมาย 2) ความรับผิดชอบในการรายงานการสอบบัญชี และ 3) ความรับผิดชอบตามหลักการวิชาชีพ โดยเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่เป็นข้าราชการกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ในเขตพื้นที่ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ ในช่วงเดือนพฤษภาคม 2560 จำนวน 217 คน ได้รับแบบสอบถามตอบกลับมา จำนวน 177 คน คิดเป็น 81.57 % และใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการวิจัย สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล ได้แก่ สถิติเชิงพรรณนา การวิเคราะห์สหสัมพันธ์แบบพหุคูณ และการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณผลการวิจัยพบว่า ผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีความคิดเห็นเกี่ยวกับ

¹ คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลอีสาน นครราชสีมา

* Corresponding Author E - mail Address: Oraya12345@gmail.com

ทักษะทางวิชาชีพโดยรวมและรายด้านอยู่ในระดับมากทุกด้านโดยระดับมากที่สุด ได้แก่ ด้านจรรยาบรรณวิชาชีพ และรองลงมาคือ ด้านทักษะทางคุณลักษณะเฉพาะบุคคล และมีความคิดเห็นด้วยมากที่สุดในทุกด้านเกี่ยวกับความรับผิดชอบทางการสอบบัญชี นอกจากนี้ผลการทดสอบความสัมพันธ์และผลกระทบระหว่างทักษะทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีสหกรณ์และความรับผิดชอบทางการสอบบัญชีพบว่า 1) ทักษะทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีทุกด้านมีความสัมพันธ์กับความรับผิดชอบทางการสอบบัญชีโดยรวม และ 2) ทักษะทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ด้านทักษะทางปฏิสัมพันธ์ระหว่างบุคคลและการสื่อสาร ด้านจรรยาบรรณวิชาชีพ มีผลกระทบเชิงบวกกับความรับผิดชอบทางการสอบบัญชีโดยรวม ผลที่ได้จะช่วยให้ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ รวมถึงหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนาศักยภาพของผู้สอบบัญชี สามารถนำข้อมูลไปใช้ประโยชน์ในการพัฒนาหลักสูตรการฝึกอบรม เพื่อเพิ่มทักษะและความรับผิดชอบทางการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ให้ปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลต่อไปในอนาคต

คำสำคัญ : ทักษะทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีสหกรณ์; ความรับผิดชอบทางการสอบบัญชี; ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ

Abstract

The purpose of this study was to examine the level of opinions of the cooperative auditors in the case of professional skills and responsibilities of the cooperative auditors and to study the relationship and effects of professional skills of the cooperative auditors including: 1) intellectual skills, 2) academic and practical skills; 3) personal skills, 4) interpersonal and communication skills, 5) organizational management and business management skills, and 6) professional ethics that have impacts on the audit responsibilities including 1) legal responsibility, 2) responsibility for the audit report, and 3) professional responsibility. By collecting data from cooperative auditors who are public servants of the audit department in the Northeastern region area during May, 2560, 217 people had received the questionnaire and 177 people replied, accounted for 81.57 %. Questionnaires were used as a research tool. Statistics used in data analysis are descriptive statistics, multivariate correlation analysis and multiple regression analysis. The results showed that cooperative auditors have opinion about overall professional skills and others were at high level with the highest ranking being Professional ethics and the second is personal skills and most comments agreed on all aspects of audit responsibilities. In addition, the test results on relationships and effects between Professional skills of the cooperative auditor and the audit responsibilities are as follows: 1) All Professional skills of auditors relate to the overall audit responsibilities and 2) Professional skills of the cooperative auditor in the area of interpersonal and communication skills and professional ethics have positive impacts on overall audit responsibilities. The results will help cooperative auditors and the units that are

responsible for the potential development of the auditor to be able to use the information to develop training curricula to enhance their auditing skills and responsibilities in order to perform more effectively and efficiently in the future.

Keywords: Professional Skills of Cooperative Auditors; The Auditor Responsibility; Northeastern Region

บทนำ

การสอบบัญชี (Auditing) เป็นกระบวนการตรวจสอบอย่างมีระบบของการรวบรวมหลักฐานและประเมินหลักฐานเกี่ยวกับสารสนเทศตามแนวทางปฏิบัติงานที่วิชาชีพได้กำหนดเป็นมาตรฐานไว้ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีจะสามารถวินิจฉัยและแสดงความเห็นได้ว่า งบการเงินที่จัดทำขึ้นมีความถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป (ม่งคณ, 2557) ซึ่งในปัจจุบันการตรวจสอบบัญชีนอกจากจะเป็นการตรวจสอบสมุดบัญชีเอกสารประกอบการบันทึกบัญชีและหลักฐานอื่น ๆ ตามแนวทางการปฏิบัติงานที่วิชาชีพได้กำหนดเป็นมาตรฐานไว้ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีจะสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินได้นั้น ยังต้องรวมไปถึงการสอบทานงานและการให้ความเชื่อมั่นแก่ผู้รับบริการ ดังนั้นการที่ผู้สอบบัญชีจะสามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ ผู้สอบบัญชีต้องมีทักษะทางวิชาชีพที่สามารถนำไปใช้ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ เพื่อให้กระบวนการที่ใช้ในการตรวจสอบเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และผู้สอบบัญชีจะต้องพัฒนาทักษะทางวิชาชีพและทักษะด้านอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ โดยเฉพาะอย่างยิ่งทักษะที่จะส่งผลต่อความรับผิดชอบทางการสอบบัญชีที่มีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีเพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นแก่ผลงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีเอง

ทักษะทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชี (Audit Responsibility) เป็นสิ่งสำคัญที่ผู้สอบบัญชีต้องมีและได้รับการพัฒนาอย่างสม่ำเสมอและต่อเนื่อง เพื่อแสดงถึงสมรรถนะและขีดความสามารถ ตลอดจนใช้ในการบ่งชี้ถึงศักยภาพที่ผู้ประกอบวิชาชีพสามารถนำไปใช้ในสภาพแวดล้อมที่แตกต่างกัน ตามมาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (International Education Standards : IES) ฉบับที่ 3 - 7 ได้กล่าวถึงความสามารถของผู้ตรวจสอบบัญชีมืออาชีพ จะต้องเป็นผู้ที่มีทักษะทางวิชาชีพของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่สำคัญ เช่น ทักษะทางปัญญาที่จะเรียนรู้ ทำความเข้าใจและนำไปวิเคราะห์เพื่อประเมินผล สามารถแก้ไขปัญหา ตัดสินใจและใช้ดุลยพินิจในการแก้ไขสถานการณ์ได้ ทักษะทางวิชาการเชิงปฏิบัติและหน้าที่การงาน ทักษะทั่วไปและทักษะเฉพาะเจาะจงของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ทักษะทางคุณลักษณะเฉพาะบุคคลด้านทัศนคติและพฤติกรรมของผู้ประกอบวิชาชีพ รวมถึงความสามารถในการจัดการตนเอง เป็นต้น (สภาวิชาชีพในพระบรมราชูปถัมภ์, 2553(ก) - (จ)) ซึ่งทักษะเหล่านี้เป็นสิ่งสำคัญที่จะช่วยสร้างความมั่นใจและความเชื่อมั่นในกระบวนการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีที่ต้องมีความรับผิดชอบต่อกระบวนการที่ได้มา ซึ่งการแสดงความเห็นในงบการเงินที่ตรวจสอบซึ่งความรับผิดชอบเป็นการแสดงออกหรือการกระทำที่ไม่ต้องมีการบังคับ เป็นสำนึกในหน้าที่รับผิดชอบ ที่ส่งผลให้เกิดแรงจูงใจและความคิดสร้างสรรค์ ในการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชี พบว่าผู้สอบบัญชีควรที่จะจำเป็นต้องมีความรับผิดชอบในการปฏิบัติหน้าที่ โดยเฉพาะอย่างยิ่งความรับผิดชอบในการแสดงความเห็นในงบการเงินและความรับผิดชอบต่อการกระทำของตนเองและวิชาชีพ (สุชาย, 2549) ต้องรักษามาตรฐานวิชาชีพให้อยู่ในระดับเดียวกันเพื่อคงไว้ซึ่งมาตรฐานแห่งวิชาชีพเพื่อให้ผลงานออกมามีคุณภาพ ช่วยเพิ่มความน่าเชื่อถือให้กับผู้สอบบัญชีไม่ว่าจะเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผู้สอบบัญชีภาษีอากร หรือผู้สอบบัญชีภาครัฐ

ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ (Cooperative Auditors) คือผู้สอบบัญชีภาครัฐ ที่ได้รับแต่งตั้งจาก นายทะเบียนสหกรณ์ ซึ่งต้องมีคุณสมบัติตามที่กำหนด ปฏิบัติงานตามมาตรฐานวิชาชีพโดยใช้เทคนิค และวิธีการตรวจสอบ มรรยาท และจรรยาบรรณ เช่นเดียวกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, 2559) แต่ในด้านการเข้ารับการอบรมพัฒนาทักษะผู้สอบบัญชีสหกรณ์ไม่ได้มีข้อกำหนดเกี่ยวกับการอบรม พัฒนาทักษะในแต่ละปีเท่ากับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของเอกชน อาจทำให้ขาดทักษะที่ส่งผลต่อการแสดงออก ต่อความรับผิดชอบในรายงานของผู้สอบบัญชี ที่ไม่สามารถแสดงความเห็นในประเด็นสำคัญบางเรื่อง เนื่องจากขาดทักษะที่หลากหลายที่จะใช้ในการประกอบการแสดงความเห็น ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจะต้องพัฒนา ทักษะทางวิชาชีพและทักษะที่เกี่ยวข้องเพื่อให้เกิดความชำนาญ ความเชื่อมั่นในทักษะของตนเอง ซึ่งจะส่งผลต่อ กระบวนการตรวจสอบให้ได้มาซึ่งหลักฐานในการแสดงความเห็น โดยต้องมีจิตสำนึกในความรับผิดชอบต่อ ในแต่ละกระบวนการที่ใช้ในการตรวจสอบและการรายงาน (ปรีดา, 2555) เพื่อให้ได้ผลงานที่มีคุณภาพ และเกิดความเชื่อมั่นในรายงานการสอบบัญชีของผู้ใช้บริการเงิน

จากที่กล่าวมาข้างต้นจะเห็นว่าทักษะทางวิชาชีพนั้นจะต้องอาศัยการฝึกฝน พัฒนาตนเอง อยู่ตลอดเวลา ในขณะที่ความรับผิดชอบเกิดจากจิตสำนึกภายในที่แต่ละบุคคลจะนำออกมาใช้ ซึ่งล้วนแต่ส่งผล ต่อคุณภาพของรายงานและความเชื่อมั่นของผู้ใช้บริการเงินส่งผลให้ผู้วิจัยคาดว่า การพัฒนาทักษะทาง วิชาชีพอยู่เสมอ น่าจะมีความสัมพันธ์ต่อการแสดงออกถึงความรับผิดชอบต่อ ผู้วิจัยจึงศึกษาความสัมพันธ์ ระหว่างทักษะทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต่อความรับผิดชอบต่อ การสอบบัญชี เพื่อทดสอบว่า ทักษะทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีความสัมพันธ์กับความรับผิดชอบต่อ การสอบบัญชีหรือไม่ อย่างไร เพื่อให้เกิดประโยชน์ต่อกระบวนการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร รวมถึงความเชื่อถือ ในคุณภาพของวิชาชีพต่อไป

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่เป็นข้าราชการกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ในประเด็นทักษะวิชาชีพของผู้สอบบัญชีสหกรณ์
2. เพื่อศึกษาระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่เป็นข้าราชการกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ในประเด็นความรับผิดชอบต่อ การสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์
3. เพื่อวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของทักษะทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีสหกรณ์และความรับผิดชอบต่อ การสอบบัญชี
4. เพื่อวิเคราะห์ผลกระทบของทักษะทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีต่อความรับผิดชอบต่อ การสอบบัญชี

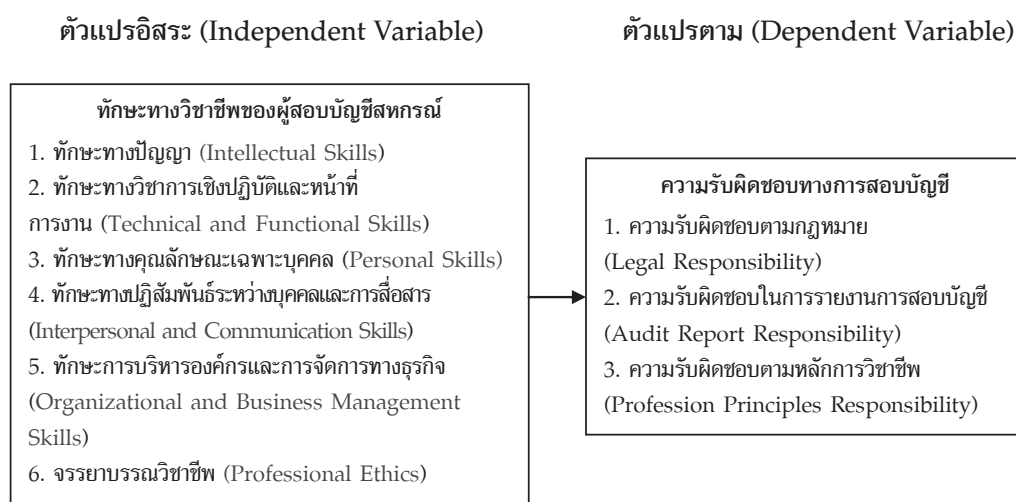
กรอบแนวคิดในการวิจัย

การศึกษาเรื่อง ความสัมพันธ์ระหว่างทักษะทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต่อความรับผิดชอบต่อ การสอบบัญชี โดยตัวแปรอิสระทักษะทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ผู้วิจัยประยุกต์จากแนวคิด มาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (International Education Standards : IES) ฉบับที่ 3 - 7 ที่กล่าวถึง ทักษะที่ต้องมีของนักบัญชีมืออาชีพ และจรรยาบรรณของ ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ (สภาวิชาชีพในพระบรมราชูปถัมภ์, 2553(ก) - (จ)) และตัวแปรตามความรับผิดชอบต่อ

ทางการสอบบัญชีผู้วิจัยประยุกต์จากแนวคิดหลักเกณฑ์และประเภทของความรับผิดชอบทางการสอบบัญชีจาก ปรีดา หาญพยัคฆ์ (ปรีดา, 2555) ข้อกำหนดตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีและหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีของ สุขาย ยังประสิทธิ์กุล (สุขาย, 2549) ได้กรอบแนวคิดแสดงดังรูปที่ 1 โดยมีรายละเอียดของตัวแปรที่ใช้ในการศึกษา ดังนี้

1. ทักษะทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชี หมายถึง ทักษะที่ต้องมีในผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี โดยประยุกต์แนวคิดจากมาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (International Education Standards: IES) ฉบับที่ 3 - 7 ได้แก่ ทักษะทางปัญญา ทักษะทางวิชาการเชิงปฏิบัติและหน้าที่การทำงาน ทักษะทางคุณลักษณะเฉพาะบุคคล ทักษะการบริหารองค์กรและการจัดการทางธุรกิจ ทักษะทางปฏิสัมพันธ์ระหว่างบุคคลและการสื่อสาร และจรรยาบรรณวิชาชีพ

1.1 ทักษะทางปัญญา (Intellectual Skills) หมายถึง ความรู้ ความเข้าใจ การนำไปใช้ การวิเคราะห์ การสังเคราะห์ และการประเมินผล สามารถแก้ไขปัญหา ตัดสินใจและใช้ดุลยพินิจที่ดี ในการแก้ไขสถานการณ์ที่ซับซ้อนหรือไม่เคยเจอมาก่อน สามารถจัดให้ได้มาทำความเข้าใจและใช้สารสนเทศที่ได้รับจากแหล่งข้อมูลต่าง ๆ ได้



รูปที่ 1 กรอบแนวคิดในการวิจัย เรื่อง ความสัมพันธ์ระหว่างทักษะทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต่อความรับผิดชอบทางการสอบบัญชี

ที่มา: ตัวแปรอิสระประยุกต์จากมาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (International Education Standards : IES) ฉบับที่ 3 - 7 และระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วย จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2559 ตัวแปรตามประยุกต์จากแนวคิดหลักเกณฑ์และประเภทของความรับผิดชอบทางการสอบบัญชีจาก ปรีดา หาญพยัคฆ์ (ปรีดา, 2555) และข้อกำหนดตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีของ สุขาย ยังประสิทธิ์กุล (สุขาย, 2549; สภาวิชาชีพในพระบรมราชูปถัมภ์, 2559)

1.2 ทักษะทางวิชาการเชิงปฏิบัติและหน้าที่การงาน (Technical and Functional Skills) หมายถึง ทักษะทั่วไปและทักษะเฉพาะเจาะจงของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ประกอบด้วย ความชำนาญทางตัวเลข ความชำนาญด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ ความสามารถในการวิเคราะห์แบบจำลองการตัดสินใจและความเสี่ยง การวัดมูลค่า การวิเคราะห์รายงานและความรู้ด้านกฎหมาย ระเบียบและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง

1.3 ทักษะทางคุณลักษณะเฉพาะบุคคล (Personal Skills) หมายถึง ทศณคติและพฤติกรรมของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ประกอบด้วย ความสามารถในการจัดการตนเอง มีความคิดริเริ่มมีความสามารถโน้มน้าว และเรียนรู้ด้วยตนเอง ความสามารถในการเลือกและเรียงลำดับทรัพยากรที่มีจำกัดและจัดแรงงานให้เสร็จทันตามกำหนดเวลา ความสามารถที่จะเข้าร่วมและปรับตัวกับการเปลี่ยนแปลง พิจารณาปรับใช้ ค่านิยม จรรยาบรรณทางวิชาชีพและทศณคติให้เข้ากับการตัดสินใจ มีความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

1.4 ทักษะทางปฏิสัมพันธ์ระหว่างบุคคลและการสื่อสาร (Interpersonal and Communication Skills) หมายถึง ความสามารถทำงานร่วมกับผู้อื่นในการปรึกษาหารือเพื่อแก้ปัญหาความขัดแย้ง ความสามารถในการทำงานเป็นทีม การปฏิสัมพันธ์กับผู้มีวัฒนธรรมและความคิดเห็นแตกต่าง ความสามารถด้านการเจรจาต่อรองเพื่อหาหนทางแก้ไขปัญหาก็หรือกำหนดข้อตกลงร่วมกัน ความสามารถด้านการเขียนและการพูด ทั้งที่เป็นทางการและไม่เป็นทางการเพื่อนำเสนอ อภิปรายหรือรายงานผลงานของตนเอง

1.5 ทักษะการบริหารองค์กรและการจัดการทางธุรกิจ (Organizational and Business Management Skills) หมายถึง ความสามารถในการวางแผนเชิงกลยุทธ์ การจัดการโครงการ การจัดการบุคคลและทรัพยากร ความสามารถในการจัดแบ่งแยกหน้าที่งาน การมีภาวะผู้นำการพิจารณาและตัดสินใจอย่างผู้มีวิชาชีพ

1.6 จรรยาบรรณวิชาชีพ (Professional Ethics) หมายถึง จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ซึ่งผู้สอบบัญชีสหกรณ์จะต้องปฏิบัติตาม ดังต่อไปนี้

- 1.6.1 ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต
- 1.6.2 ความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน
- 1.6.3 การรักษาความลับ
- 1.6.4 ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ
- 1.6.5 ความรับผิดชอบต่อผู้ที่สอบบัญชีสหกรณ์ปฏิบัติหน้าที่ให้
- 1.6.6 ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณทั่วไป

2. ความรับผิดชอบทางการสอบบัญชี หมายถึง ความรับผิดชอบที่ผู้สอบบัญชีได้ใช้คุณลักษณะและความสามารถในการฐานะผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ กำหนดกระบวนการตรวจสอบตามมาตรฐานวิชาชีพในการตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงิน ซึ่งต้องใช้ความระมัดระวังเยี่ยงผู้เชี่ยวชาญด้านการตรวจสอบและความรับผิดชอบด้านกฎหมาย ความรับผิดชอบในการรายงานการสอบบัญชี รวมถึงความรับผิดชอบตามหลักการวิชาชีพตรวจสอบบัญชี

2.1 ความรับผิดชอบตามกฎหมาย (Legal Responsibility) หมายถึง ความรับผิดชอบที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ และกฎเกณฑ์ข้อบังคับต่าง ๆ ซึ่งประกอบด้วย ความรับผิดชอบต่อลูกค้าที่ผู้สอบบัญชีได้ทำข้อตกลงกับลูกค้าถึงขอบเขตการตรวจสอบและการรักษาความลับของลูกค้า ความรับผิดชอบต่อบุคคลที่สามที่ผู้สอบบัญชีมีต่อบุคคลภายนอกที่ไม่ใช่คู่สัญญา เช่น หน่วยงานราชการ ธนาคาร และบุคคลอื่น ๆ

2.2 ความรับผิดชอบในการรายงานการสอบบัญชี (Audit Report Responsibility) หมายถึง ความรับผิดชอบต่อรายงานการสอบบัญชีที่ได้แสดงความเห็นต่อการเงิน ซึ่งประกอบด้วย ความรับผิดชอบเกี่ยวกับข้อผิดพลาด เป็นความรับผิดชอบต่อการกระทำที่เกิดขึ้นโดยมิได้ตั้งใจหรือเจตนาของผู้ปฏิบัติงานและความรับผิดชอบเกี่ยวกับการทุจริต เป็นความรับผิดชอบต่อการกระทำผิดกฎหมาย หรือการกระทำโดยเจตนา เช่น การฉ้อฉลหลอกลวง ปกปิด หรือละเมิดอันเป็นผลให้เกิดความเสียหาย แก่กิจการ งบการเงินแสดงข้อมูลไม่ถูกต้อง

2.3 ความรับผิดชอบตามหลักการวิชาชีพ (Profession Principles Responsibility) หมายถึง ความรับผิดชอบที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องปฏิบัติงานเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนดในฐานะผู้ประกอบการวิชาชีพ

ผลงานที่มีคุณภาพของผู้สอบบัญชีถูกสะท้อนภาพจากการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งเกิดจากทักษะทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีที่มีความรับผิดชอบต่องานที่ปฏิบัติ ดังนั้นหากผู้สอบบัญชี มีทักษะทางวิชาชีพอย่างเหมาะสมย่อมส่งผลให้เกิดความรับผิดชอบในงานที่ปฏิบัติ ผู้วิจัยจึงกำหนด สมมติฐานในการศึกษา ดังนี้

สมมติฐานของการวิจัย

1. ทักษะทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความรับผิดชอบทางการสอบบัญชี
2. ทักษะทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีผลกระทบต่อความรับผิดชอบทางการสอบบัญชี

วิธีดำเนินการวิจัย

1. ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง ผู้วิจัยทำการศึกษาจากผู้สอบบัญชีที่เป็นข้าราชการของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ในเขตพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 3 - 5 ครอบคลุมพื้นที่ 20 จังหวัด ในภาคตะวันออกเฉียงเหนือทั้งหมด จำนวน 217 คน เป็นการสุ่มตัวอย่างแบบไม่ใช้ความน่าจะเป็น แบบเฉพาะเจาะจง (Purposive Sampling)

2. เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย ผู้วิจัยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการวิจัย โดยจัดทำขึ้นจากการศึกษาคำรา แนวคิด ทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องเพื่อให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของการวิจัย และครอบคลุมตัวแปรที่ใช้ในงานวิจัย โดยแบบสอบถามถูกตรวจสอบความถูกต้องของเนื้อหา (Content Validity) และทดสอบความเที่ยงตรง (Validity) โดยทดสอบก่อนเก็บข้อมูลจริง (Per-Test) กับผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ จำนวน 30 ราย เพื่อตรวจสอบความเข้าใจคำถามของผู้ตอบ รวมทั้งทดสอบความเชื่อมั่น (Reliability) ของแบบสอบถามด้วยการหาค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha Coefficient) ตามวิธีของครอนบาค (Cronbach) พบว่า ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha Coefficient) ตามวิธีของครอนบาค (Cronbach) ที่คำนวณได้มีค่าระหว่าง 0.824 - 0.979 การทดสอบความเชื่อมั่นของเครื่องมือเกินกว่า 0.50 เป็นค่าที่ยอมรับได้ (Lovett, H.T., 2002) แสดงให้เห็นว่าแบบสอบถามมีความเชื่อถือได้

3. การเก็บรวบรวมข้อมูล ผู้วิจัยส่งแบบสอบถามไปยังสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์เขตพื้นที่ สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 3 - 5 จำนวนรวม 217 ชุด โดยทางจดหมายไปรษณีย์สอจดของติดแสตมป์ และได้รับแบบสอบถามตอบกลับมาจำนวน 177 ชุด อัตราตอบกลับของแบบสอบถามที่ได้รับคิดเป็น 81.57 % โดยแบบสอบถามกำหนดให้คำตอบที่ได้รับเป็นแบบมาตราส่วนประเมินค่า (Rating Scale) 5 ระดับ คือ มากที่สุด มาก ปานกลาง น้อย และน้อยที่สุด โดยให้คะแนนระดับความคิดเห็น 5 ระดับ ทาค่าคะแนนของคำตอบแบบสอบถามโดยใช้เกณฑ์ในการแปลความหมายของค่าเฉลี่ย (บุญชม, 2545) ดังนี้

ค่าเฉลี่ย 4.51 - 5.00	หมายถึง	มีความคิดเห็นอยู่ในระดับมากที่สุด
ค่าเฉลี่ย 3.51 - 4.50	หมายถึง	มีความคิดเห็นอยู่ในระดับมาก
ค่าเฉลี่ย 2.51 - 3.50	หมายถึง	มีความคิดเห็นอยู่ในระดับปานกลาง
ค่าเฉลี่ย 1.51 - 2.50	หมายถึง	มีความคิดเห็นอยู่ในระดับน้อย
ค่าเฉลี่ย 1.00 - 1.50	หมายถึง	มีความคิดเห็นอยู่ในระดับน้อยที่สุด

ผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์ข้อมูลด้วยสถิติเชิงพรรณนา การวิเคราะห์สหสัมพันธ์พหุคูณ (Multiple Correlation Analysis) และการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ (Multiple Regression Analysis)

ผลการวิจัย

1. การวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม จำนวน 177 คน พบว่าผู้ตอบแบบสอบถาม ส่วนใหญ่เป็นเพศหญิงคิดเป็นร้อยละ 86.44 มีอายุ 41 - 50 ปี คิดเป็นร้อยละ 41.24 ระดับการศึกษาปริญญาตรีหรือเทียบเท่าคิดเป็นร้อยละ 68.36 ประสบการณ์ในการทำงานตรวจสอบบัญชีมากกว่า 15 ปี คิดเป็นร้อยละ 44.63 และตำแหน่งงานในปัจจุบันส่วนใหญ่อยู่ในตำแหน่งนักวิชาการตรวจสอบบัญชีชำนาญการ คิดเป็นร้อยละ 69.49

2. ความคิดเห็นเกี่ยวกับทักษะทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีสหกรณ์

จากตารางที่ 1 พบว่า ผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีความคิดเห็นเกี่ยวกับทักษะวิชาชีพโดยรวมและเป็นรายด้านอยู่ในระดับมากเรียงลำดับจากมากไปหาน้อย ได้แก่ ด้านจรรยาบรรณวิชาชีพ ทักษะทางคุณลักษณะเฉพาะบุคคล ทักษะทางปัญญา ทักษะทางวิชาการเชิงปฏิบัติและหน้าที่การงาน ทักษะทางปฏิสัมพันธ์ระหว่างบุคคลและการสื่อสาร และทักษะทางการบริหารองค์กรและการจัดการธุรกิจ แสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีสหกรณ์คิดว่าตนเองมีทักษะทางวิชาชีพ เช่น การรักษาความลับของลูกค้า การปฏิบัติตามจรรยาบรรณ มีความรู้ความเข้าใจในรายการบัญชีต่าง ๆ มีการวางแผนการปฏิบัติ และมีความสามารถในการวิเคราะห์ และแก้ปัญหา รวมถึงเห็นความสำคัญในการพัฒนาทักษะทางวิชาชีพทุกด้าน สอดคล้องกับอำไพ ชัยคำ (อำไพ, 2556) ศึกษาทักษะทางวิชาชีพของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินปฏิบัติการของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินที่พบว่านักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินปฏิบัติการเห็นว่า ตนเองมีทักษะทางวิชาชีพโดยรวมในระดับมาก

ตารางที่ 1 ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับทักษะทางวิชาชีพโดยรวมและเป็นรายด้านของผู้สอบบัญชีสหกรณ์

ทักษะทางวิชาชีพ	ค่าเฉลี่ย ($\bar{X}$)	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน S.D.	ระดับ ความคิดเห็น	ลำดับที่
1. ทักษะทางปัญญา	4.25	0.52	มาก	3
2. ทักษะทางวิชาการเชิงปฏิบัติและหน้าที่การงาน	4.23	0.52	มาก	4
3. ทักษะทางคุณลักษณะเฉพาะบุคคล	4.26	0.53	มาก	2
4. ทักษะทางปฏิสัมพันธ์ระหว่างบุคคลและการสื่อสาร	4.21	0.56	มาก	5
5. ทักษะทางการบริหารองค์กรและการจัดการธุรกิจ	4.18	0.61	มาก	6
6. จรรยาบรรณวิชาชีพ	4.35	0.53	มาก	1
โดยรวม	4.25	0.49	มาก	

3. ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับความรับผิดชอบทางการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์

ตารางที่ 2 ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับความรับผิดชอบทางการสอบบัญชีโดยรวม และเป็นรายด้านของผู้สอบบัญชีสหกรณ์

ความรับผิดชอบทางการสอบบัญชี	ค่าเฉลี่ย ($\bar{X}$)	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน S.D.	ระดับ ความคิดเห็น	ลำดับที่
1. ความรับผิดชอบทางกฎหมาย	4.55	0.49	มากที่สุด	1
2. ความรับผิดชอบในการรายงานการสอบบัญชี	4.52	0.50	มากที่สุด	3
3. ความรับผิดชอบตามหลักการวิชาชีพ	4.53	0.49	มากที่สุด	2
โดยรวม	4.53	0.45	มากที่สุด	

จากตารางที่ 2 พบว่าผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีความคิดเห็นเกี่ยวกับความรับผิดชอบทางการสอบบัญชีโดยรวมและรายด้านอยู่ในระดับมากที่สุดเรียงลำดับจากมากไปหาน้อย ได้แก่ ด้านความรับผิดชอบทางกฎหมาย ความรับผิดชอบตามหลักการวิชาชีพ และความรับผิดชอบในการรายงานการสอบบัญชีแสดงให้เห็นว่า ผู้สอบบัญชีสหกรณ์คิดว่าตนเองมีความรับผิดชอบทางการสอบบัญชีในระดับมากที่สุด เช่น ให้ความสำคัญกับการรักษาความลับของสมาชิกสหกรณ์ คณะกรรมการดำเนินการ เจ้าหน้าที่สหกรณ์ รวมถึงหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรผู้รับตรวจ มุ่งเน้นในการปฏิบัติตามมรรยาทของผู้สอบบัญชีอย่างเคร่งครัด และให้ความสำคัญกับการเสนอรายงานการสอบบัญชีที่เป็นไปตามข้อเท็จจริงเพื่อให้งานสอบบัญชีของตนเองมีคุณภาพ สอดคล้องกับ ปรีดา หาญพยัคฆ์ (ปรีดา, 2555) ที่พบว่าผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีความรับผิดชอบทางการสอบบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้านอยู่ในระดับมากที่สุด

4. การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ของทักษะทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีสหกรณ์กับความรับผิดชอบทางการสอบบัญชี

จากตารางที่ 3 พบว่าค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของตัวแปรทักษะทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ทุกด้าน มีความสัมพันธ์กับความรับผิดชอบทางการสอบบัญชีมีค่าระหว่าง 0.483 - 0.0732 อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

ตารางที่ 3 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ของทักษะทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีสหกรณ์กับความรับผิดชอบทางการสอบบัญชีโดยรวม

ตัวแปร	IS	TFS	PS	ICS	OBS	PE	VIF
TAR	0.483**	0.526**	0.557**	0.629**	0.568**	0.732**	
IS		0.783**	0.680**	0.725**	0.738**	0.641**	2.918
TFS			0.790**	0.771**	0.800**	0.687**	4.197
PS				0.825**	0.782**	0.715**	3.915
ICS					0.863**	0.779**	5.540
OBS						0.773**	5.174
PE							2.899

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

TAR = Total Auditor Responsibility (ความรับผิดชอบทางการสอบบัญชีโดยรวม)

IS = Professional skills in the area of Intellectual skills (ทักษะทางวิชาชีพด้านทักษะทางปัญญา)

TFS = Professional skills in the area of Technical and Functional Skills (ทักษะทางวิชาชีพด้านทักษะทางวิชาการเชิงปฏิบัติและหน้าที่การงาน)

PS = Professional skills in the area of Personal Skills (ทักษะทางวิชาชีพด้านทักษะทางคุณลักษณะเฉพาะบุคคล)

ICS = Professional skills in the area of Interpersonal and communication skills (ทักษะทางวิชาชีพด้านทักษะทางปฏิสัมพันธ์ระหว่างบุคคลและการสื่อสาร)

OBS = Professional skills in the area of Organizational and Business Management skills (ทักษะทางวิชาชีพด้านทักษะการบริหารองค์กรและการจัดการธุรกิจ)

PE = Professional skills in the area of Professional Ethics (ทักษะทางวิชาชีพด้านจรรยาบรรณวิชาชีพ)

นอกจากนี้ยังพบว่าตัวแปรทักษะทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชี ซึ่งเป็นตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กัน ดังนั้น เพื่อไม่ให้เกิดปัญหา Multicollinearity ผู้วิจัยจึงทำการทดสอบหาค่า VIF ของตัวแปรอิสระทักษะทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ พบว่ามีค่าตั้งแต่ 2.918 - 5.540 ซึ่งมีค่าน้อยกว่า 10 แสดงว่าตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันในระดับที่ไม่ก่อให้เกิดปัญหา Multicollinearity (Black ken., 2010)

5. การวิเคราะห์ผลกระทบของทักษะทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต่อความรับผิดชอบทางการสอบบัญชี

จากตารางที่ 4 พบว่า ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอยพหุคูณเท่ากับ 0.74 สามารถพยากรณ์ทักษะทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่ส่งผลต่อความรับผิดชอบทางการสอบบัญชีได้ร้อยละ 53.50 มีค่าความคลาดเคลื่อนในการพยากรณ์เท่ากับ 0.31 ทักษะทางวิชาชีพด้านจรรยาบรรณวิชาชีพ ($\beta = 0.656$; $p < 0.01$) ด้านทักษะทางปฏิสัมพันธ์ระหว่างบุคคลและการสื่อสาร ($\beta = 0.256$; $p < 0.05$) มีผลกระทบเชิงบวกกับความรับผิดชอบทางการสอบบัญชีโดยรวม อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ดังนั้น จึงยอมรับสมมติฐานว่า ทักษะทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความรับผิดชอบทางการสอบบัญชี

ตารางที่ 4 ผลการทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์การถดถอยความรับผิดชอบทางการสอบบัญชีโดยรวมของผู้สอบบัญชีสหกรณ์

ทักษะทางวิชาชีพ	ความรับผิดชอบทางการสอบบัญชี			
	สัมประสิทธิ์การถดถอย	ความคลาดเคลื่อนมาตรฐาน	t	P-value
ค่าคงที่ (a)		0.223	7.630	0.000
ด้านทักษะทางปัญญา	-0.024	0.076	-0.270	0.787
ด้านทักษะทางวิชาการเชิงปฏิบัติและหน้าที่การงาน	0.030	0.091	0.282	0.778
ด้านทักษะทางคุณลักษณะเฉพาะบุคคล	0.000	0.088	-0.01	0.999
ด้านทักษะทางปฏิสัมพันธ์ระหว่างบุคคลและการสื่อสาร	0.256	0.099	2.116	0.036**
ด้านทักษะทางการบริหารองค์กรและการจัดการธุรกิจ	-0.166	0.088	-1.422	0.157
ด้านจรรยาบรรณวิชาชีพ	0.656	0.075	7.495	0.000*
R = 0.74, F = 34.753 P = 0.000 AdjR ² = 0.535, SE _{est} = 0.310				

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

** มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

สรุปและอภิปรายผล

จากการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างทักษะทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต่อความรับผิดชอบทางการสอบบัญชี สามารถอภิปรายผลการศึกษาได้ดังนี้

1. ทักษะทางปัญญามีความสัมพันธ์แต่ไม่ส่งผลกระทบต่อความรับผิดชอบทางการสอบบัญชีแสดงให้เห็นว่า การที่ผู้สอบบัญชีสามารถนำมาตรฐานการสอบบัญชีมาใช้ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์หรือกลุ่มเกษตรกรที่เข้าตรวจสอบได้ แสดงว่าผู้สอบบัญชีมีความเข้าใจรายการบัญชีต่าง ๆ รวมถึงระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ สามารถนำหลักการบัญชีมาใช้กับสหกรณ์หรือกลุ่มเกษตรกรที่เข้าตรวจสอบได้ เมื่อเกิดรายการบันทึกบัญชีผิดพลาด สามารถนำสารสนเทศทางการบัญชีที่ได้รับโดยตรง

จากคน วารสาร สิ่งพิมพ์หรือได้จากแหล่งข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์มาใช้ในการปฏิบัติงานได้ เมื่อมีปัญหาหรือข้อสงสัยทางการบัญชี สามารถที่จะสอบถาม วิจัย คิดเชิงเหตุผลและวิเคราะห์ เพื่อหาแนวทางแก้ไขปัญหา ซึ่งการที่ผู้สอบบัญชีมีทักษะทางปัญญานั้น แสดงถึงความเป็นมืออาชีพทำให้สามารถใช้เทคนิคและวิธีการต่าง ๆ ในกระบวนการสอบบัญชีได้อย่างมีประสิทธิภาพและเกิดประสิทธิผล ซึ่งถือเป็นความรับผิดชอบในกระบวนการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี สอดคล้องกับ นิรุบล คงไมตรี (นิรุบล, 2557) ที่พบว่า ความรับผิดชอบทางการบัญชีมีความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน

2. ทักษะทางวิชาการเชิงปฏิบัติและหน้าที่การงานมีความสัมพันธ์แต่ไม่ส่งผลกระทบต่อความรับผิดชอบทางการสอบบัญชี แสดงให้เห็นว่าการที่ผู้สอบบัญชีมีความรู้เกี่ยวกับระเบียบ ข้อบังคับ และกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานและการจัดทำรายงานการเงินของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร ที่ตรวจสอบ ความสามารถในการวัดมูลค่าของข้อมูลทางการเงิน เช่น การแต่งตั้งผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่ต้องมีประสบการณ์ทำงานด้านการตรวจสอบ 2 ปีขึ้นไป เพื่อให้ได้มาตรฐานคุณภาพงานสอบบัญชีที่กำหนดแต่ในหลายจังหวัดมีปริมาณงานมากผู้สอบบัญชีไม่เพียงพอ จึงมีการใช้ดุลยพินิจของหัวหน้าสำนักงานประกอบการพิจารณาว่ามีศักยภาพเพียงพอที่จะปฏิบัติงานในฐานะผู้สอบบัญชี แม้ประสบการณ์ทำงานไม่ครบตามที่กำหนด เพื่อให้การปฏิบัติงานในภาพรวมของสำนักงานเป็นไปตามเป้าหมาย ดังนั้น การที่ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ไม่ครบ 2 ปี จะต้องเป็นผู้ที่อุทิศเวลาให้แก่การปฏิบัติงานมากขึ้น เพื่อแสดงความรับผิดชอบในการปฏิบัติงาน สอดคล้องกับ เมตตา บรรลือหาญ (เมตตา, 2556) ที่พบว่า ความรับผิดชอบในการปฏิบัติงาน ด้านการอุทิศเวลาให้แก่การปฏิบัติงานมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความสำเร็จในการทำงานโดยรวม ด้านการบรรลุเป้าหมายความสำเร็จ

3. ทักษะทางคุณลักษณะเฉพาะบุคคลมีความสัมพันธ์แต่ไม่ส่งผลกระทบต่อความรับผิดชอบทางการสอบบัญชี แสดงว่าผู้สอบบัญชีที่มีวิธีบริหารจัดการตนเอง เพื่อให้สามารถปฏิบัติงานการสอบบัญชีได้อย่างมีประสิทธิภาพ มีความสามารถในการเรียนรู้ด้วยตนเอง มีความสามารถในการจัดการทรัพยากรที่มีจำกัดและจัดการงานให้เสร็จตามกำหนดเวลา การปรับตัวและร่วมงานกับผู้อื่นเมื่อเกิดการเปลี่ยนแปลงต่าง ๆ การปรับใช้นโยบาย จรรยาบรรณทางวิชาชีพและทัศนคติให้เข้ากับการตัดสินใจ และการตระหนักถึงความระมัดระวังเยี่ยงผู้สอบบัญชี ซึ่งแสดงออกต่อความรับผิดชอบงานอย่างเหมาะสมสอดคล้องกับ กมลทิพย์ ศรีประไหม (กมลทิพย์, 2558) ที่พบว่า ความรับผิดชอบทางการสอบบัญชี ด้านความรับผิดชอบในรายงานการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความสร้างสรรค์และด้านความทันกาล

4. ทักษะทางปฏิสัมพันธ์ระหว่างบุคคลและการสื่อสารมีความสัมพันธ์และส่งผลกระทบกับความรับผิดชอบทางการสอบบัญชี แสดงว่าผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีความสามารถทำงานร่วมกับผู้รับตรวจและผู้อื่นในกระบวนการปรึกษาหารือเพื่อแก้ไขปัญหาความขัดแย้ง เมื่อมีความขัดแย้งเกิดขึ้นสามารถทำงานร่วมกับผู้ที่มีความคิดเห็นต่างกันในที่ทำงานเพื่อประโยชน์สูงสุดขององค์กร มีทักษะการเจรจาต่อรองเพื่อหาวิธีการแก้ไขปัญหาและข้อตกลงร่วมกันในสถานการณ์ทางวิชาชีพ และมีทักษะด้านการเขียนและการพูดทั้งที่เป็นทางการและไม่เป็นทางการ เพื่อให้สามารถนำเสนอ อภิปราย รายงานผลการตรวจสอบของตนได้อย่างมีประสิทธิภาพ เช่น การสื่อสารให้คณะกรรมการของสหกรณ์ที่ขาดทักษะและประสบการณ์ทางด้านบัญชี ให้สามารถเข้าใจรายงานการเงินที่ผู้สอบบัญชีตรวจพบความผิดพลาดหรือไม่เป็นไป

ตามที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนดและแก้ไขให้ถูกต้อง ซึ่งถือได้ว่าทักษะด้านนี้เป็นความสามารถในการเผชิญปัญหาและอุปสรรคในการสื่อสารเพื่อหาแนวทางการแก้ไขปัญหา สอดคล้องกับ พรสุภา วสุนธรา (พรสุภา, 2549) ที่พบว่านักเขียนโปรแกรมคอมพิวเตอร์ที่มีความสามารถในการเผชิญปัญหาและอุปสรรคด้านความคิดสร้างสรรค์อดทนเพียรพยายามมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความรับผิดชอบในงานด้านการกระตือรือร้น

5. ทักษะการบริหารองค์กรและการจัดการธุรกิจมีความสัมพันธ์แต่ไม่ส่งผลกระทบต่อความรับผิดชอบทางการสอบบัญชี แสดงว่าความสามารถในการวางแผนการตรวจสอบ การบริหารโครงการ การบริหารงานบุคคล ทรัพยากร และการตัดสินใจต่าง ๆ ความสามารถในการจัดแบ่งหน้าที่งาน และมอบหมายงานเพื่อกระตุ้นและพัฒนาบุคลากร ความกล้าตัดสินใจโดยใช้ดุลยพินิจตัดสินใจเพื่อป้องกันความผิดพลาดและความสามารถในการพิจารณาและตัดสินใจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ เป็นลักษณะของการบริหารจัดการวางแผนงานในทีมของผู้สอบบัญชีเป็นทักษะและคุณลักษณะผู้นำในผู้สอบบัญชี ซึ่งแสดงถึงความรับผิดชอบในการจัดการบริหารงานที่จะนำไปสู่ความสำเร็จในการทำงานของทีมตรวจสอบที่ตนเป็นผู้สอบบัญชี สอดคล้องกับ เมตดา บันลือหาญ (เมตดา, 2556) ที่พบว่า ความรับผิดชอบในการปฏิบัติงาน ด้านการสร้างผลงานที่มีประสิทธิผลและประสิทธิภาพมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความสำเร็จในการทำงานโดยรวม ด้านการจัดหาและใช้ปัจจัยทรัพยากร ด้านกระบวนการปฏิบัติงาน และด้านความพอใจของทุกฝ่าย

6. จรรยาบรรณวิชาชีพมีความสัมพันธ์และส่งผลกระทบบกกับความรับผิดชอบทางการสอบบัญชี แสดงว่าผู้สอบบัญชีที่มีจรรยาบรรณวิชาชีพ เช่น ปฏิบัติตามระเบียบ ข้อบังคับ และกฎหมายที่เกี่ยวข้องในการสอบบัญชี การปฏิบัติงานอย่างต่อเนื่อง มีความรู้ ความสามารถทางวิชาชีพและมาตรฐานวิชาชีพที่จะนำไปใช้ในการปฏิบัติงานได้เป็นอย่างดี สามารถเรียนรู้การเปลี่ยนแปลงใหม่ ๆ เพื่อนำมาปรับใช้กับการปฏิบัติงานอย่างสม่ำเสมอ การรักษาความลับของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรที่ตรวจสอบโดยเปิดเผยข้อมูลเฉพาะตามสิทธิหรือหน้าที่ที่กำหนดไว้ในกฎหมาย หรือในฐานะผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ตลอดจนสามารถนำเสนอข้อมูลที่ได้รับจากการปฏิบัติงานอย่างถูกต้อง ครบถ้วน เพื่อประโยชน์ของผู้ใช้งบการเงินทั้งที่เป็นลูกค้าและบุคคลที่สาม ไม่ให้เกิดความเข้าใจผิดจนมีผลกระทบต่อสังคมโดยรวม ส่งผลให้เกิดความรับผิดชอบทางการสอบบัญชี สอดคล้องกับ จุฬาลักษณ์ นอนิล (จุฬาลักษณ์, 2557) ที่พบว่า ความรับผิดชอบทางการสอบบัญชีที่ดี ด้านความรับผิดชอบต่อลูกค้า และด้านความรับผิดชอบต่อบุคคลที่สาม มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความเชื่อถือของผู้มีส่วนเกี่ยวข้องโดยรวม ด้านความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริต

ผลการศึกษาโดยสรุปพบว่า ทักษะทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ทุกด้านมีความสัมพันธ์กับความรับผิดชอบทางการสอบบัญชีแต่มีเพียงทักษะทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีด้านทักษะทางปฏิสัมพันธ์ระหว่างบุคคลและการสื่อสาร และด้านจรรยาบรรณวิชาชีพ มีผลกระทบกับความรับผิดชอบทางการสอบบัญชีหน่วยงานที่เกี่ยวข้องควรนำข้อมูลที่ได้มาใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาหลักสูตรการฝึกอบรมเพิ่มทักษะให้กับผู้สอบบัญชีสหกรณ์

ข้อเสนอแนะ

ผลการศึกษาค้นคว้าความสัมพันธ์ระหว่างทักษะทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต่อความรับผิดชอบทางการสอบบัญชีพบว่า ทักษะทางปฏิสัมพันธ์ระหว่างบุคคลและการสื่อสาร และจรรยาบรรณวิชาชีพมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกต่อความรับผิดชอบทางการสอบบัญชี ผู้วิจัยมีข้อเสนอแนะดังนี้

1. ด้านทักษะทางปฏิสัมพันธ์ระหว่างบุคคลและการสื่อสาร ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ควรมีทักษะด้านการเจรจาต่อรอง สามารถทำงานร่วมกับผู้มีความคิดเห็นต่าง และสามารถทำงานร่วมกับผู้รับตรวจหรือผู้อื่นเพื่อแก้ปัญหา เมื่อเกิดความขัดแย้งขึ้นและควรมีทักษะในการเขียนและพูดทั้งที่เป็นทางการและไม่เป็นทางการ เพื่อให้สามารถนำเสนอ อภิปราย รายงานผลการตรวจสอบของตนได้อย่างมีประสิทธิภาพ ดังนั้น ควรนำผลการศึกษาด้านทักษะทางปฏิสัมพันธ์ระหว่างบุคคลและการสื่อสารไปใช้ในการพัฒนาการฝึกอบรมเพื่อเพิ่มทักษะดังกล่าว ซึ่งทำให้ผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีการปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพเป็นทักษะที่ส่งผลต่อความรับผิดชอบทางการสอบบัญชี ซึ่งจะส่งผลต่อคุณภาพรายงานการสอบบัญชีอีกด้วย

2. ด้านจรรยาบรรณวิชาชีพ ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ควรให้ความสำคัญกับการปฏิบัติตามระเบียบข้อบังคับ และกฎหมายที่เกี่ยวข้องในการตรวจสอบ และพัฒนาความรู้ความสามารถทางวิชาชีพและมาตรฐานวิชาชีพและนำไปใช้ในการปฏิบัติงาน เรียนรู้การเปลี่ยนแปลงใหม่ ๆ เพื่อนำมาปรับใช้ และนำเสนอข้อมูลที่ได้รับจากการปฏิบัติงานอย่างถูกต้อง ครบถ้วน โดยที่การเปิดเผยข้อมูลนั้นต้องอยู่ในสิทธิหรือหน้าที่ที่กำหนดไว้ในกฎหมาย หรือในฐานะผู้ประกอบการวิชาชีพสอบบัญชี จากผลการศึกษาค้นคว้าเน้นการพัฒนาจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีเพื่อให้เกิดความตระหนักและเห็นความสำคัญในการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพอย่างเคร่งครัด ซึ่งจะส่งผลต่อความรับผิดชอบทางการสอบบัญชีที่มากขึ้น

3. ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ หน่วยงานต้นสังกัดของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ รวมถึงหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนาศักยภาพของผู้สอบบัญชี สามารถนำผลการศึกษาไปใช้ประโยชน์ในการพัฒนาหลักสูตรการฝึกอบรม เช่น หลักสูตรเกี่ยวกับจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี และหลักสูตรเกี่ยวกับเทคนิคการติดต่อสื่อสาร เป็นต้น เพื่อเพิ่มทักษะและความรับผิดชอบทางการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ให้ปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลต่อไปในอนาคต

งานวิจัยในอนาคต

การศึกษาวิจัยในครั้งนี้ผู้วิจัยได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างทักษะทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต่อความรับผิดชอบทางการสอบบัญชี โดยศึกษาในกลุ่มของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่เป็นข้าราชการกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ซึ่งเป็นการให้ผู้ตอบแบบสอบถามวัดระดับตนเอง เรื่อง ทักษะทางวิชาชีพและความรับผิดชอบทางการสอบบัญชี อาจไม่ค่อยเหมาะสมมากนัก เนื่องจากเกณฑ์ของแต่ละคนไม่เท่ากัน ทั้งนี้ ในการวิจัยในอนาคตอาจใช้แบบสอบถามแบบคำถามเพื่อความเหมาะสมมากยิ่งขึ้น และควรศึกษาในกลุ่มผู้สอบบัญชีอื่น ๆ เช่น ผู้สอบบัญชีภาคเอกชน หรือผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่เป็นพนักงานราชการ เพื่อเป็นการเปรียบเทียบกับกลุ่มตัวอย่างอื่นว่ามีความแตกต่างกันหรือไม่ อย่างไร ซึ่งอาจทำให้งานวิจัยมีประสิทธิผลและสามารถนำไปใช้ประโยชน์ได้ตรงตามเป้าหมายมากยิ่งขึ้น

กิตติกรรมประกาศ

การศึกษาค้นคว้าอิสระนี้สำเร็จลงด้วยดี ด้วยความกรุณาอย่างยิ่งจาก ท่านผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สมใจ บุญหมื่นไวย อาจารย์ที่ปรึกษาการค้นคว้าอิสระ ซึ่งให้ความกรุณาเอาใจใส่และสละเวลาในการให้คำแนะนำและให้คำปรึกษา อีกทั้งกรุณาตรวจสอบแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ จนทำให้การค้นคว้าอิสระฉบับนี้มีเนื้อหาสาระที่สมบูรณ์ พร้อมด้วยคณาจารย์คณะบริหารธุรกิจทุกท่านที่ได้ประสิทธิ์ประสาทความรู้ตลอดจนถ่ายทอดประสบการณ์ในด้านต่าง ๆ ให้แก่ผู้วิจัยตลอดระยะเวลาการศึกษาที่ผ่านมา ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณเป็นอย่างสูงไว้ ณ ที่นี้

เอกสารอ้างอิง

- กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (2559). จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2559. สำนักมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี. กรุงเทพมหานคร
- กมลทิพย์ ศรีประไหม. (2558). ผลกระทบของความรับผิดชอบในการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีวิชาชีพในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต. มหาสารคาม: มหาวิทยาลัยมหาสารคาม
- จุฬาลักษณ์ นอนิล. (2557). ผลกระทบของความรับผิดชอบทางการสอบบัญชีที่มีต่อความเชื่อถือของผู้มีส่วนเกี่ยวข้องของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต. มหาสารคาม: มหาวิทยาลัยมหาสารคาม
- นิลุบล คงไมตรี. (2557). ความสัมพันธ์ระหว่างความรับผิดชอบทางบัญชีกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของนักบัญชีองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในจังหวัดกาฬสินธุ์. วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต. มหาสารคาม: มหาวิทยาลัยมหาสารคาม
- บุญชม ศรีสะอาด. (2545). การวิจัยเบื้องต้น. (พิมพ์ครั้งที่ 7). กรุงเทพมหานคร : สุวีริยาสาส์น
- ปรีดา หาญพยัคฆ์. (2555). ผลกระทบของความรับผิดชอบทางการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์. วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต. มหาสารคาม: มหาวิทยาลัยมหาสารคาม
- พรสุภา วสุนธรา. (2549). ความสัมพันธ์ระหว่างความสามารถในการเผชิญปัญหาและอุปสรรคกับความรับผิดชอบในงานของนักเขียนโปรแกรมคอมพิวเตอร์. วิทยานิพนธ์ ปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต. กรุงเทพมหานคร: สถาบันเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ
- มงคล กิตติวุฒิไกร. (2557). ผลกระทบของการพัฒนาความรู้ทางการสอบบัญชีที่มีต่อความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต. มหาสารคาม: มหาวิทยาลัยมหาสารคาม
- เมตตา บันลือหาญ. (2556). ความสัมพันธ์ระหว่างความรับผิดชอบในการปฏิบัติงานกับความสำเร็จในการทำงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ. วิทยานิพนธ์ ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต. มหาสารคาม: มหาวิทยาลัยมหาสารคาม

- สุชาย ยังประสิทธิ์กุล. (2549). การสอบบัญชี. กรุงเทพมหานคร: ทีพีเอ็นเพรส
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2553 (ก)). มาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 3 เรื่อง ทักษะทางวิชาชีพ. (2548, 1, มกราคม). กรุงเทพมหานคร.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2553 (ข)). มาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 4 เรื่อง ค่านิยม จรรยาบรรณ และทัศนคติทางวิชาชีพ. (2548, 1, มกราคม). กรุงเทพมหานคร.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2553 (ค)). มาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 5 เรื่อง ข้อกำหนดด้านประสิทธิภาพการทำงานจริง. (2548, 1, มกราคม). กรุงเทพมหานคร.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2553 (ง)). มาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 6 เรื่อง การวัดผลและขีดความสามารถและสมรรถนะ. (2548, 1, มกราคม). กรุงเทพมหานคร.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2553 (จ)). มาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 7 เรื่อง การพัฒนาทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่องเกี่ยวกับโปรแกรมเพื่อการเรียนรู้ตลอดชีวิตและการพัฒนาสมรรถนะทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง. (2548, 1, มกราคม). กรุงเทพมหานคร.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2559). มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 เรื่อง วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี. (2555, 1, มกราคม). กรุงเทพมหานคร.
- อำไพ ชัยคำ. (2556). ทักษะทางวิชาชีพของนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินปฏิบัติการของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน. วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญญัตินิติศาสตร์. เชียงใหม่: มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
- Black ken. (2010). Business Statistics: For Contemporary Decision Making (6 th ed.). USA: R.R Donnelley.
- Lovett, H.T. (2002). The effect of violating the Assumption of Equal Item Mean in Estimation the Livingstone Coefficient. Education and Psychological Measurement. 38 (1978) : 239-251