

การปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพสอบบัญชีและคุณภาพการสอบบัญชีของ ผู้สอบบัญชีสหกรณ์

Professional Ethics and Auditing Quality of the Cooperative Auditors

พจนี ศรีสุนนท์* และสมใจ บุญหมื่นไวย

Received: July, 2017; Accepted: August, 2017

บทคัดย่อ

การศึกษาครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงผลกระทบของการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพสอบบัญชีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ โดยมีตัวแปรต้น ได้แก่ จรรยาบรรณวิชาชีพสอบบัญชี 5 องค์ประกอบ ได้แก่ (1) ด้านความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต (2) ด้านความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน (3) ด้านการรักษาความลับ (4) ด้านความรับผิดชอบต่อผู้สอบบัญชีสหกรณ์ปฏิบัติงานให้ (5) ด้านความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณทั่วไป ส่วนตัวแปรตาม ได้แก่ คุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ 7 องค์ประกอบ ได้แก่ (1) ด้านความถูกต้อง (2) ด้านความเที่ยงธรรม (3) ด้านความชัดเจน (4) ด้านความกะทัดรัด (5) ด้านความสร้างสรรค์ (6) ด้านความสมบูรณ์ และ (7) ด้านความทันกาล ผู้วิจัยเก็บรวบรวมข้อมูลโดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือ จากกลุ่มตัวอย่าง คือ สหกรณ์ในพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 5 จำนวน 255 แห่ง โดยส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์ตั้งแต่เดือนมีนาคม - เมษายน 2560 ได้รับแบบสอบถามตอบกลับคืนมา จำนวน 121 ชุด คิดเป็น 47.45 % การวิเคราะห์ข้อมูลใช้สถิติเชิงพรรณนา การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ทุกคู่ และการวิเคราะห์การถดถอยทุกคู่ ผลการศึกษาพบว่าองค์ประกอบของจรรยาบรรณวิชาชีพสอบบัญชีในด้านความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณทั่วไป ด้านความรับผิดชอบต่อผู้สอบบัญชีสหกรณ์ปฏิบัติงานให้ ด้านการรักษาความลับ และด้านความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี

¹ คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี

* Corresponding Author E - mail Address: Maya-may219@hotmail.co.th

ของผู้สอบบัญชีสหกรณ์อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ผลการวิจัยจะเป็นประโยชน์ในการพัฒนาศักยภาพผู้สอบบัญชีให้งานสอบบัญชีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ตลอดจนเป็นการสร้างความเชื่อมั่นให้แก่ลูกค้าหรือผู้รับตรวจ รวมถึงกลุ่มผู้ใช้ข้อมูลจากงบการเงิน

คำสำคัญ : จรรยาบรรณวิชาชีพสอบบัญชี; คุณภาพการสอบบัญชี; สหกรณ์

Abstract

The purpose of this study was to examine effect of compliance with professional ethics and auditing quality of the cooperative auditors. The professional ethics was an independent variable that included (1) transparency independent fairness and honesty (2) professional competence (3) keeping confidentialness (4) responsibility for whom the cooperative auditors worked and (5) professional behavior. And auditing quality was an dependent variable consisting of (1) accuracy (2) objectiveness (3) clearness (4) conciseness (5) creation (6) completion and (7) timelines. Questionnaires were used as a tool for collecting data. They were mailed to 255 cooperatives in cooperative auditing office region 5 from March - April 2017. The questionnaires received were 121 or response rate of 47.45 %. Descriptive statistic, multiple correlation analysis and multiple regression analysis were used for data analysis The result of this research showed components of professional ethics, professional behavior and responsibility for which the cooperative auditors worked; keeping confidentialness and professional competence has a positive effect significant on audit quality of the cooperative auditors. The results will be useful in developing the auditor's potential, make the audit work efficient and effective. It will also builds confidence in customers or recipients, as well as user groups from the financial statements.

Keywords: Professional Ethics; Audit Quality; Cooperative

บทนำ

ในการดำเนินธุรกิจนั้นจำเป็นต้องมีการจัดทำงบการเงินเพื่อแสดงให้เห็นถึงผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการ ซึ่งงบการเงินดังกล่าวจะต้องผ่านการรับรองจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นว่างบการเงินมีการจัดทำถูกต้องตามระเบียบ ข้อบังคับ และมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป ดังนั้น บทบาทและหน้าที่ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจึงมีความสำคัญต่อการดำเนินงานของกิจการ ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อการเจริญเติบโตของเศรษฐกิจ สังคม และประเทศชาติ แต่จากเหตุการณ์ที่บริษัทชั้นนำในต่างประเทศหลายแห่ง เช่น Enron และ WorldCom จากสหรัฐอเมริกา หรือ Liver door จากญี่ปุ่น ต้องล่มสลายลงด้วยเหตุการณ์ของการตกแต่งตัวเลขทางบัญชี ส่งผลให้หลายฝ่ายเกิดการตื่นตัวในเรื่อง

ความเชื่อมั่นในรายงานทางการเงินของกิจการ และผู้ใช้ข้อมูลในรายงานทางการเงิน เกิดความสงสัยต่อคุณภาพและความน่าเชื่อถือของข้อมูลในรายงานทางการเงินและข้อมูลการสอบบัญชี (สมใจ และคณะ, 2556) จากเหตุการณ์ดังกล่าว ผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องและถูกมองว่า มีส่วนสำคัญในเหตุการณ์นอกเหนือจากผู้บริหารระดับสูงของกิจการแล้ว ได้แก่ ผู้สอบบัญชี ซึ่งเป็นผู้ที่ถูกถือว่าไม่ได้ปฏิบัติหน้าที่ในฐานะผู้ประกอบวิชาชีพและขาดซึ่งความมีจรรยาบรรณในวิชาชีพต่อการตรวจสอบงบการเงินอย่างเหมาะสม นั่นคือ ผู้สอบบัญชีไม่ได้แสดงความเห็นต่องบการเงินอย่างที่ควรจะเป็น และไม่ได้เปิดเผยข้อมูลของบริษัทอย่างเพียงพอ ส่งผลต่อการล่มสลายของระบบเศรษฐกิจและบั่นทอนความเชื่อถือในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีจากผู้ใช้งบการเงินทั้งหลาย

เช่นเดียวกับหน่วยงานสหกรณ์ ซึ่งเป็นองค์กรธุรกิจแบบหนึ่งที่มีบทบาททางเศรษฐกิจเกือบทุกด้าน เริ่มตั้งแต่การผลิต การจำหน่าย และการบริโภค กระบวนการดำเนินงานของสหกรณ์ที่มีประสิทธิภาพจะเป็นเครื่องมือสำคัญของรัฐบาลในการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ ช่วยสร้างความเจริญทางด้านเศรษฐกิจและสังคม และช่วยยกระดับความเป็นอยู่ของประชาชนให้ดีขึ้น ประชาชนมีการอยู่ร่วมกันอย่างสงบสุข สังคมมีระเบียบ อาชญากรรมไม่เกิดขึ้น จะเห็นได้ว่าสหกรณ์มีบทบาทสำคัญที่จะพัฒนาประเทศชาติทั้งในด้านเศรษฐกิจ สังคม และการปกครอง

สหกรณ์มีการดำเนินงานเช่นเดียวกันกับการดำเนินงานของธุรกิจอื่น ๆ แต่มีความหลากหลายและซับซ้อนมากกว่า ทำให้บัญชีของสหกรณ์มีความยุ่งยากและซับซ้อนเพิ่มขึ้นตามไปด้วย ซึ่งตามกฎหมายกำหนดให้สหกรณ์ต้องจัดให้มีการทำบัญชีตามแบบและรายการที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนดให้ถูกต้องตามความเป็นจริง และต้องจัดทำงบแสดงฐานะการเงิน เพื่อให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบแล้วนำเสนอเพื่ออนุมัติในที่ประชุมใหญ่ของสหกรณ์ (กรมส่งเสริมสหกรณ์, 2542)

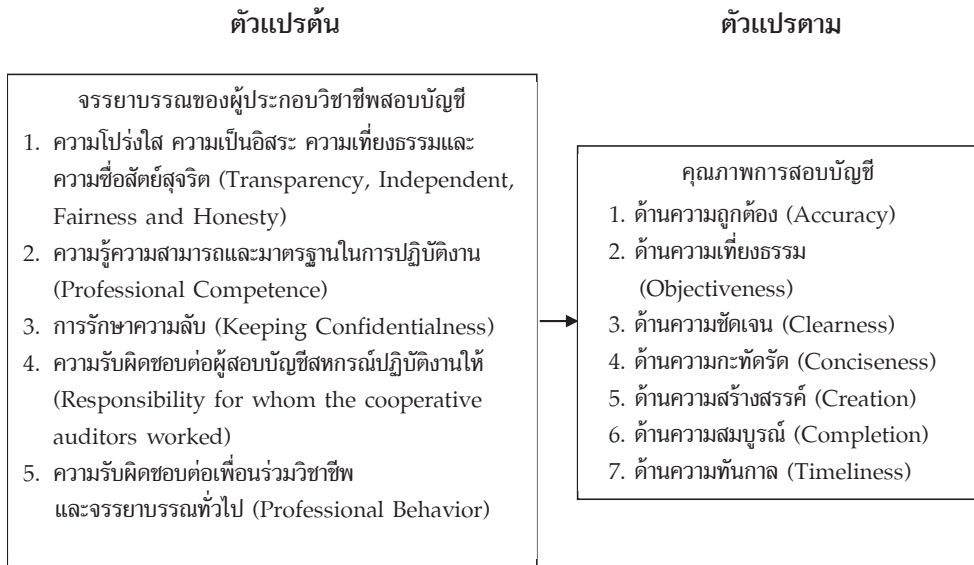
รายงานการสอบบัญชีและงบการเงินภายหลังการตรวจสอบ เป็นผลงานการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นต่องบการเงินที่ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบ ว่าได้จัดทำในส่วนที่เป็นสาระสำคัญตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่เพียงใด ซึ่งสิ่งสำคัญของงานวิชาชีพสอบบัญชีคือ การปฏิบัติงานตามจรรยาบรรณของวิชาชีพ เพื่อให้ผลงานของผู้สอบบัญชีเป็นที่เชื่อมั่นจากผู้รับบริการ และได้รับความเชื่อถือได้ในผลงานสร้างความมั่นใจแก่ผู้ใช้งบการเงินเกี่ยวกับความรู้ความสามารถในวิชาชีพและความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และที่สำคัญคือ การรักษามาตรฐานของวิชาชีพให้อยู่ในระดับเดียวกันอย่างมืออาชีพ (พยอม, 2545)

จากที่กล่าวมาข้างต้นนั้น จะเห็นได้ว่าจรรยาบรรณวิชาชีพของผู้สอบบัญชีถือเป็นเรื่องที่มีความสำคัญยิ่ง การขาดจรรยาบรรณวิชาชีพจะส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานของผู้สอบบัญชี และสร้างความเสียหายให้แก่ผู้ใช้งบการเงินอย่างไม่อาจจะจำกัดค่าความเสียหายได้ ดังนั้น ผู้วิจัยจึงมีความสนใจที่จะศึกษาถึงการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณวิชาชีพสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่เชื่อมั่นว่า ถ้าหากผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณวิชาชีพอย่างเคร่งครัดแล้วจะทำให้งานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีมีคุณภาพและน่าเชื่อถือไปด้วย

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

เพื่อศึกษาถึงขนาดของผลกระทบการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์

กรอบแนวคิดในการวิจัย



รูปที่ 1 กรอบแนวคิดในการวิจัย

ที่มา: ตัวแปรอิสระ ประยุกต์จากระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วย จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2559 ตัวแปรตาม ประยุกต์จากแนวคิดหลักเกณฑ์และข้อกำหนดตามมาตรฐานการตรวจสอบ 7 ด้าน

กรอบแนวคิดของการศึกษาเรื่อง การปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพสอบบัญชีและคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ผู้วิจัยได้กำหนดตัวแปรอิสระโดยประยุกต์จากระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ว่าด้วยจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2559 จำนวน 5 ข้อ และกำหนดตัวแปรตามเป็นคุณภาพการสอบบัญชี โดยการประยุกต์แนวคิดจากหลักเกณฑ์และข้อกำหนดตามมาตรฐานการตรวจสอบ 7 ด้าน ได้กรอบแนวคิดแสดงดังรูปที่ 1 โดยมีรายละเอียดของตัวแปรที่ใช้ในการศึกษา ดังนี้

1. จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี พ.ศ. 2559 เป็นข้อกำหนดที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องปฏิบัติตามจำนวน 6 ข้อ แต่ผู้วิจัยได้ประยุกต์เพื่อให้เหมาะสมกับเรื่องที่ศึกษาได้ดังนี้ (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, 2559)

1.1 ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต (Transparency, Independent, Fairness and Honesty) หมายถึง การปฏิบัติงานอย่างเป็นอิสระตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ซื่อตรงต่อวิชาชีพ และต้องไม่มีส่วนได้เสียในงานที่ตนเป็นผู้สอบบัญชี

1.2 ความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน (Professional Competence) หมายถึง การที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ปฏิบัติงานตามมาตรฐานวิชาชีพตามกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ศึกษาหาความรู้และความชำนาญทางวิชาชีพและวิชาการที่เกี่ยวข้องเพิ่มเติมอย่างต่อเนื่อง เพื่อพัฒนาความรู้ความสามารถให้ทันสมัยอยู่เสมอ

1.3 การรักษาความลับ (Confidentialness) หมายถึง ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ไม่นำข้อมูลที่เป็นความลับของสหกรณ์ที่ได้มาจากการปฏิบัติงาน รวมทั้งความลับของผู้ที่ปฏิบัติหน้าที่ให้ไปเปิดเผยต่อบุคคลที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้อง รวมทั้งไม่นำความลับของผู้ที่ปฏิบัติหน้าที่ให้ไปใช้เพื่อประโยชน์ของคนหรือบุคคลอื่นโดยมิชอบ

1.4 ความรับผิดชอบต่อผู้สอบบัญชีสหกรณ์ปฏิบัติงานให้ (Accountability) หมายถึง ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องปฏิบัติงานตามกรอบวิชาชีพ ต้องเปิดเผยความสัมพันธ์กับองค์กร เพื่อหลีกเลี่ยงการกระทำที่ก่อให้เกิดความขัดแย้งทางผลประโยชน์ ไม่กระทำการใด ๆ ที่ส่งผลกระทบต่อชื่อเสียงและการดำเนินการของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ปฏิบัติงานให้ เพื่อประโยชน์สูงสุดต่อผู้รับบริการ

1.5 ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณทั่วไป (Professional Behavior) หมายถึง การที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ไม่แย่งงานสอบบัญชีสหกรณ์จากผู้สอบบัญชีสหกรณ์รายอื่น ไม่ปฏิบัติงานเกินกว่าที่รับมอบหมาย ไม่ให้ข้อมูลเกี่ยวกับงานของตนเกินความเป็นจริง ไม่โอ้อวดหรือเปรียบเทียบกับหรือองค์กรที่ตนสังกัดอยู่กับผู้สอบบัญชีสหกรณ์รายอื่น

2. คุณภาพการสอบบัญชี หมายถึง คุณภาพรายงานการสอบบัญชีในการแสดงความเห็นในงบการเงินของผู้สอบบัญชี เพื่อสร้างความเชื่อมั่นในส่วนของความถูกต้อง และครบถ้วนในสาระสำคัญ เพื่อเป็นประโยชน์ในการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งคุณภาพการสอบบัญชีสามารถวัดได้จากรายงานการสอบบัญชีที่มีลักษณะเชิงคุณภาพที่ดี จากหลักเกณฑ์และข้อกำหนดตามมาตรฐานสากลการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายใน รหัส 2420 (อนุกรม, 2547) คุณภาพของรายงาน ประกอบด้วย

2.1 ด้านความถูกต้อง (Accuracy) หมายถึง ไม่เกิดข้อผิดพลาดบิดเบือน และเป็นไปตามความจริงที่เกี่ยวข้องกับความถูกต้อง ข้อความทุกประโยค ตัวเลข ผู้ตรวจสอบได้รวบรวมประเมิน และสรุปนำเสนออย่างระมัดระวังและแม่นยำ

2.2 ด้านความเที่ยงธรรม (Objectiveness) หมายถึง การสื่อสารที่ถูกต้องตามควร (Fair) ไม่ลำเอียงทั้งจากทัศนคติ และผลการประเมินที่เป็นกลาง โดยพิจารณาจากความจริงและสถานการณ์รอบด้านแล้ว ทั้งนี้การสังเกตการณ์ การสรุปและการเสนอแนะของผู้ตรวจสอบ ต้องได้มาจากการกระทำที่ปราศจากอคติลำเอียงไม่มีผลประโยชน์ส่วนตัวหรือไม่อยู่ภายใต้อิทธิพลของผู้อื่น

2.3 ด้านความชัดเจน (Clearness) หมายถึง ความสามารถในการสื่อความให้ผู้อ่านรายงานเข้าใจ แสดงลำดับความเป็นเหตุเป็นผล ความชัดเจนอาจเกิดขึ้นโดยหลีกเลี่ยงการใช้ภาษาทางวิชาการที่ไม่จำเป็น หากจำเป็นต้องใช้ศัพท์เทคนิคต้องมีคำอธิบายหรือนิยามศัพท์ที่ใช้

2.4 ด้านความกะทัดรัด (Conciseness) หมายถึง การสื่อสารที่ตรงประเด็น ไม่อ้อมค้อม การตัดทอนข้อความและคำฟุ่มเฟือยที่ไม่จำเป็นออกไป โดยผู้ตรวจสอบยังคงต้องรักษาความต่อเนื่องของแนวความคิดที่รายงานไว้ ตลอดจนความถูกต้องของการใช้ภาษาเพื่อให้อ่านเข้าใจและใช้เวลาให้น้อย

2.5 ด้านการสร้างสรรค์ (Creation) หมายถึง การสื่อสารที่ช่วยและจูงใจให้ผู้ปฏิบัติงานและองค์กรมีการปรับปรุงในสิ่งที่จำเป็น โดยเนื้อหาควรเป็นประโยชน์ให้บรรยาย เชิงบวก และมีความหมายต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร

2.6 ด้านความสมบูรณ์ (Completion) หมายถึง การเสนอรายงานที่ครบถ้วนสมบูรณ์ หมายถึง การไม่ขาดสารสนเทศที่สำคัญต่อผู้อ่านเป็นเป้าหมาย ซึ่งควรประกอบด้วยสารสนเทศ และข้อสังเกตที่สนับสนุนข้อสรุปและข้อเสนอแนะที่เพียงพอ

2.7 ด้านความทันกาล (Timeliness) หมายถึง การเสนอรายงานต้องกระทำภายในเวลาที่ให้ผู้เกี่ยวข้องมีโอกาสแก้ไขการเสนอผลการตรวจไม่ควรล่าช้า และควรทำในระดับ “ด่วน” เพื่อช่วยให้การแก้ไขมีประสิทธิภาพ

สมมติฐานของการวิจัย

เมื่อผู้สอบบัญชีปฏิบัติตามจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีจะทำให้ผลงานการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี มีความน่าเชื่อถือ และมีคุณภาพ ดังนั้น ผู้วิจัยจึงตั้งสมมติฐาน ดังนี้

สมมติฐานการวิจัย : การปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพสอบบัญชีส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์

วิธีดำเนินการวิจัย

1. ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรในการศึกษาคครั้งนี้ คือ เจ้าหน้าที่สหกรณ์ในพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 5 จำนวน 8 จังหวัด ประกอบด้วย ขอนแก่น อุดรธานี หนองคาย บึงกาฬ สกลนคร นครพนม เลย และหนองบัวลำภู จำนวน 703 แห่ง เนื่องจากผู้วิจัยต้องการศึกษาในมุมมองของผู้รับการตรวจสอบ และเพื่อป้องกันความลำเอียงของข้อมูลที่ได้รับมา การเก็บข้อมูลของงานวิจัยจึงไม่ทำการประเมินจากระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีสหกรณ์โดยตรง แต่ทำการประเมินจากระดับความคิดเห็นของผู้รับบริการสอบบัญชี คือ หน่วยงานสหกรณ์ เพื่อให้ข้อมูลที่ได้สามารถแสดงความคิดเห็นต่อความมีจรรยาบรรณในตัวผู้สอบบัญชีและมุมมองคุณภาพผลงานการสอบบัญชีได้อย่างอิสระส่งผลให้ข้อมูลที่ได้รับเที่ยงตรงมากยิ่งขึ้น จึงกำหนดให้เจ้าหน้าที่สหกรณ์เป็นตัวแทนสหกรณ์ในการตอบคำถาม ผู้วิจัยได้กำหนดกลุ่มตัวอย่างโดยใช้สูตร Yamane, T. (Yamane, T., 1967) แบบทราบจำนวนประชากรที่ค่าความเชื่อมั่น 95 % ได้กลุ่มตัวอย่าง 255 แห่ง และเพื่อให้ทุกกลุ่มตัวอย่างมีโอกาสถูกเลือกเหมือนกัน ผู้วิจัยจึงใช้วิธีการแบ่งกลุ่มตัวอย่างแบบชั้นภูมิตามจังหวัดในพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 5 โดยแต่ละชั้นจะทำการสุ่มตัวอย่างโดยวิธีจับฉลากให้ได้จำนวนกลุ่มตัวอย่างเท่าจำนวนที่คำนวณได้

2. เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

ผู้วิจัยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการวิจัย โดยแบบสอบถามถูกออกแบบขึ้นจากการเก็บรวบรวมข้อมูล การศึกษาคำรา แนวคิด ทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของการวิจัย และครอบคลุมตัวแปรที่ใช้ในงานวิจัย แบบสอบถามผ่านการตรวจสอบความถูกต้องของเนื้อหา (Content Validity) ความเที่ยงตรง (Validity) โดยอาจารย์ที่ปรึกษาและผู้ทรงคุณวุฒิทดสอบก่อนเก็บข้อมูลจริง (Per-Test) กับเจ้าหน้าที่บัญชีของสหกรณ์ในจังหวัดขอนแก่น จำนวน 30 ราย เพื่อตรวจสอบความเข้าใจคำถามของผู้ตอบ และทดสอบความเชื่อมั่น (Reliability) ของแบบสอบถามโดยใช้วิธีการหาค่าสัมประสิทธิ์อัลฟา (Alpha Coefficient) ตามวิธีของครอนบาค (Cronbach) ซึ่งผลการทดสอบความเชื่อมั่นของแบบสอบถามรายด้านอยู่ระหว่าง 0.96 - 0.97 และความเชื่อมั่นของแบบสอบถามทั้งฉบับเท่ากับ 0.97 ซึ่งค่าความเชื่อมั่นของแบบสอบถามมีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาไม่ต่ำกว่า 0.5 จึงถือว่าแบบสอบถามฉบับนี้มีความเชื่อมั่นที่ใช้ได้

3. การเก็บรวบรวมข้อมูล

ผู้วิจัยส่งแบบสอบถามไปยังสหกรณ์กลุ่มตัวอย่างจำนวน 255 แห่ง โดยทางจดหมายไปรษณีย์ สอดช่องติดแสตมป์ในช่วงเดือน มีนาคม - เมษายน 2560 และได้รับแบบสอบถามตอบกลับมา จำนวน 121 ชุด อัตราตอบกลับของแบบสอบถามที่ได้รับคิดเป็น 47.45 % ซึ่งสอดคล้องกับ Aaker, D.A., Kumar, V., and Day, G.S. (Aaker, D. A. et al., 2001) ที่ได้นำเสนอว่าการส่งแบบสอบถามต้องมี อัตราตอบกลับอย่างน้อยร้อยละ 20 จึงถือว่ายอมรับได้ ผู้วิจัยทำการตรวจทานความสมบูรณ์ของแบบสอบถาม ที่ได้รับการตอบกลับ นำมาลงรหัสตัวเลข (Coding) หลังจากนั้นทำการวิเคราะห์ข้อมูลและประมวลผล ด้วยโปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติ โดยแบบสอบถามกำหนดให้คำตอบที่ได้รับเป็นการใช้มาตราวัดแบบประมาณค่า (Rating Scale) ของลิเคิร์ต (Lifert Scale) ซึ่งเป็นการเรียงลำดับความคิดเห็นของกลุ่มตัวอย่าง ตั้งแต่ มากที่สุด มาก ปานกลาง น้อย น้อยที่สุด โดยให้คะแนนตามระดับความคิดเห็น 5 ระดับ นำคะแนนที่ได้ มาแปลความหมายตามเกณฑ์ ตามระดับความคิดเห็น (บุญชม, 2545) ดังนี้

ค่าเฉลี่ย 4.51 - 5.00	หมายถึง	ระดับความคิดเห็นมากที่สุด
ค่าเฉลี่ย 3.51 - 4.50	หมายถึง	ระดับความคิดเห็นมาก
ค่าเฉลี่ย 2.51 - 3.50	หมายถึง	ระดับความคิดเห็นปานกลาง
ค่าเฉลี่ย 1.51 - 2.50	หมายถึง	ระดับความคิดเห็นน้อย
ค่าเฉลี่ย 1.00 - 1.50	หมายถึง	ระดับความคิดเห็นน้อยที่สุด

การวิเคราะห์ข้อมูลลักษณะทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง โดยใช้สถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ ร้อยละ (Percent) ค่าเฉลี่ย (Mean) และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) แสดงผลการวิเคราะห์ ในรูปแบบตารางพร้อมคำอธิบาย ส่วนการอธิบายผลของตัวแปร ตามวัตถุประสงค์ของการวิจัยใช้การวิเคราะห์ สหสัมพันธ์พหุคูณ (Multiple Correlation Analysis) และการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression Analysis)

ผลการวิจัย

1. การวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม จำนวน 121 คน พบว่าผู้ตอบแบบสอบถาม ส่วนใหญ่เป็นเพศหญิงคิดเป็นร้อยละ 76.03 มีอายุระหว่าง 30 - 50 ปีขึ้นไป สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรี หรือเทียบเท่าอยู่ในตำแหน่งผู้จัดการ มีประสบการณ์ในการทำงานในสหกรณ์มากกว่า 15 ปี และมีรายได้เฉลี่ย อยู่ระหว่าง 15,001 - 30,000 บาท

2. การวิเคราะห์ข้อมูลระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการปฏิบัติตามจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี

การวิเคราะห์ข้อมูลระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการปฏิบัติตามจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพ สอบบัญชี ประกอบด้วย ด้านความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต (Transparency, Independent, Fairness and Honesty) ด้านความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการ

ปฏิบัติงาน (Professional Competence) ด้านการรักษาความลับ (Confidentialness) ด้านความรับผิดชอบ
ต่อผู้สอบบัญชีสหกรณ์ปฏิบัติงานให้ (Accountability) และด้านความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ
และจรรยาบรรณทั่วไป (Professional Behavior) ผู้วิจัยได้ดำเนินการวิเคราะห์ข้อมูลด้วยสถิติเชิงพรรณนา
(Descriptive Statistics) ซึ่งผลการวิเคราะห์ข้อมูลแสดงตามตารางดังนี้

ตารางที่ 1 แสดงระดับความคิดเห็นของกลุ่มตัวอย่างเกี่ยวกับการปฏิบัติตามจรรยาบรรณของ
ผู้ประกอบการวิชาชีพสอบบัญชี

จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี	ความคิดเห็น		
	\bar{X}	S.D.	ระดับ
1. ด้านความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต	4.46	0.49	มาก
2. ด้านความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน	4.52	0.55	มากที่สุด
3. ด้านการรักษาความลับ	4.46	0.53	มาก
4. ความรับผิดชอบต่อผู้ประกอบการวิชาชีพปฏิบัติงานให้	4.54	0.53	มากที่สุด
5. ด้านความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณทั่วไป	4.60	0.51	มากที่สุด
รวมเฉลี่ย	4.52	0.47	มากที่สุด

จากตารางที่ 1 พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามมีความคิดเห็นเกี่ยวกับการปฏิบัติตามจรรยาบรรณ
ของผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีด้านความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณทั่วไป ($\bar{X} = 4.60$,
S.D. = 0.51) อยู่ในระดับมากที่สุด อาจเพราะว่าเจ้าหน้าที่สหกรณ์อาจเห็นว่าการปฏิบัติงานใด ๆ ต้องคำนึงถึง
ความรับผิดชอบต่อตนเองต้องทำเป็นอันดับแรกจึงจะสามารถทำงานให้สำเร็จลุล่วงไปได้ และผู้ตอบแบบสอบถาม
ยังมองว่าด้านความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน ($\bar{X} = 4.52$, S.D. = 0.55) มีความสำคัญ
รองลงมา ซึ่งอาจเป็นเพราะในการปฏิบัติงานทุกอย่าง ผู้ปฏิบัติงานต้องมีความรู้ความสามารถในด้าน
ที่ตนปฏิบัติเป็นอย่างดีปฏิบัติงานตามหลักเกณฑ์เงื่อนไขและวิธีการที่กำหนดตามมาตรฐานของวิชาชีพจะ
ทำให้ผลงานที่ได้นั้นมีคุณภาพ และเกิดประโยชน์สูงสุด

3. การวิเคราะห์ข้อมูลระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี

การวิเคราะห์ข้อมูลระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีประกอบด้วย
ด้านความถูกต้อง (Accuracy) ด้านความเที่ยงธรรม (Objectiveness) ด้านความชัดเจน (Clearness)
ด้านความกะทัดรัด (Conciseness) ด้านความสร้างสรรค์ (Creation) ด้านความสมบูรณ์ (Completion)
ด้านความทันกาล (Timeliness) ผู้วิจัยได้ดำเนินการวิเคราะห์ข้อมูลด้วยสถิติเชิงพรรณนา (Descriptive
Statistics) โดยพิจารณาจากค่าเฉลี่ย (Mean) และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation)
ซึ่งผลการวิเคราะห์ข้อมูลตามตารางที่ 2 ดังนี้

ตารางที่ 2 แสดงระดับความคิดเห็นของกลุ่มตัวอย่างเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี

คุณภาพการสอบบัญชี	ความคิดเห็น		
	\bar{X}	S.D.	ระดับ
1. ด้านความถูกต้อง (Accuracy)	4.58	0.46	มากที่สุด
2. ด้านความเที่ยงธรรม (Objectiveness)	4.55	0.50	มากที่สุด
3. ด้านความชัดเจน (Clearness)	4.39	0.49	มาก
4. ด้านความกะทัดรัด (Conciseness)	4.34	0.53	มาก
5. ด้านความสร้างสรรค์ (Creation)	4.46	0.54	มาก
6. ด้านความสมบูรณ์ (Completion)	4.53	0.52	มากที่สุด
7. ด้านความทันกาล (Timeliness)	4.43	0.48	มาก
รวมเฉลี่ย	4.47	0.46	มาก

จากตารางที่ 2 ผู้ตอบแบบสอบถามมีความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมอยู่ในระดับมาก ($\bar{X} = 4.47$, S.D. = 0.46) เมื่อพิจารณาเป็นรายด้านพบว่า ผู้ตอบเห็นว่างานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีมีความถูกต้องมากที่สุด ($\bar{X} = 4.58$, S.D. = 0.46) อาจเป็นเพราะเมื่อผู้สอบบัญชีเข้าปฏิบัติงานที่สหกรณ์ได้มีการรวบรวมและตรวจสอบความถูกต้องของเอกสาร หลักฐานในการบันทึกบัญชี ความถูกต้องของตัวเลข และความมีอยู่จริงด้านปริมาณและคุณภาพ และสรุปผลการตรวจสอบอย่างระมัดระวังและแม่นยำ และผู้ตอบแบบสอบถามยังเห็นด้วยเป็นลำดับรองลงมาว่า งานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีมีความเที่ยงธรรม ($\bar{X} = 4.55$, S.D. = 0.50) อาจเนื่องมาจากรายงานการสอบบัญชีถูกนำเสนอตามข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้น ไม่บิดเบือนความจริง และถูกจัดทำขึ้นตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป แต่ผู้ตอบแบบสอบถามกลับมองว่า รายงานการสอบบัญชียังไม่กะทัดรัดเท่าที่ควร ($\bar{X} = 4.34$, S.D. = 0.53) ซึ่งอาจเป็นเพราะรายงานผลการตรวจสอบมีเนื้อหาที่มากเกินไป ยังไม่กระชับเท่าที่ควร ทำให้ต้องใช้เวลานานในการอ่านและทำความเข้าใจ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงควรจัดทำให้กระชับและได้ใจความ นำเสนอเฉพาะข้อความที่จำเป็นและมีประโยชน์และเข้าใจได้ง่ายโดยใช้เวลาอันน้อยลง

4. ผลการวิเคราะห์การทดสอบสมมติฐาน

ก่อนการวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) ผู้วิจัยได้ทำการทดสอบค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (Correlation Analysis) ของตัวแปร ผลที่ได้แสดงดังตารางที่ 3

จากการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้วยการทดสอบค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (Correlation Analysis) พบว่าค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของตัวแปรการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีมีค่าระหว่าง 0.703 - 0.826 อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

ตารางที่ 3 ผลการทดสอบค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ภายในระหว่างตัวแปร

ตัวแปร		X1	X2	X3	X4	X5	Y
1. ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต	(X1)	1.00	.796**	.800**	.742**	.742**	.703**
2. ด้านความรู้ความสามารถและมาตรฐาน ในการปฏิบัติงาน	(X2)		1.00	.816**	.858**	.683**	.793**
3. ด้านการรักษาความลับ	(X3)			1.00	.800**	.649**	.768**
4. ความรับผิดชอบต่อผู้ประกอบการวิชาชีพ ปฏิบัติงานให้	(X4)				1.00	.752*	.826**
5. ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและ จรรยาบรรณทั่วไป	(X5)					1.00	.813**
6. คุณภาพการสอบบัญชี	(Y)						1.00

** มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

นอกจากนี้ยังพบว่า ความสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระหรือตัวแปรจรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์ระหว่างกันเอง ดังนั้น เพื่อป้องกันความคลาดเคลื่อนในผลการวิเคราะห์ การศึกษาผลกระทบของการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพสอบบัญชีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ตามข้อสมมติฐานของงานวิจัยโดยใช้การวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) ผู้วิจัยได้ทำการทดสอบข้อตกลงเบื้องต้นในการวิเคราะห์การถดถอยเชิงเส้นแบบพหุคูณ ผลการทดสอบพบว่า

- 3.1 ความคลาดเคลื่อนที่เกิดจากการพยากรณ์มีการแจกแจงแบบปกติ โดยพิจารณาจากการเรียงตัวใกล้แนวเส้นตรง
- 3.2 ความคลาดเคลื่อนที่เกิดจากการพยากรณ์มีค่าเฉลี่ยเท่ากับศูนย์
- 3.3 ความคลาดเคลื่อนที่เกิดจากการพยากรณ์มีความแปรปรวนคงที่
- 3.4 ตัวแปรต้นไม่มีความสัมพันธ์ภายในตัวเอง (ไม่เกิด Multicollinearity) โดยพิจารณา

จากค่า Variance Inflation Factor (VIF) โดยค่า VIF ที่ได้มีค่าอยู่ระหว่าง 2.352 - 5.136 ซึ่งมีค่าไม่เกิน 10 อันเป็นระดับที่ไม่ทำให้เกิดปัญหา Multicollinearity (Black ken., 2010) ผลการทดสอบข้อตกลงเบื้องต้นในการวิเคราะห์การถดถอยเชิงเส้นแบบพหุคูณดังกล่าวข้างต้น แสดงว่าสามารถนำข้อมูลที่รวบรวมได้ไปใช้ในการวิเคราะห์ต่อไปได้ ผลการวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) แสดงดังตารางที่ 4 ดังนี้

ตารางที่ 4 ผลการวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ

จรรยาบรรณวิชาชีพสอบบัญชี	b	S.E.	β	t	Sig
ค่าคงที่	0.57	0.20		2.90	0.00
1. ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต	0.01	0.07	0.01	0.07	0.94
2. ความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน	0.14	0.08	0.17	1.74	0.09*
3. การรักษาความลับ	0.16	0.07	0.18	2.15	0.03**
4. ความรับผิดชอบต่อผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติงานให้	0.20	0.08	0.23	2.41	0.02**
5. ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณทั่วไป	0.36	0.06	0.40	6.25	0.00***
R = 0.89, R ² = 0.79, Adjusted R Square = 0.79, SEE = 0.21, F = 88.92, Sig = 0.00					

* = $p < 0.10$, ** = $p < 0.05$, *** $p < 0.01$

จากตารางที่ 4 พบว่า ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอยพหุคูณเท่ากับ 0.89 สามารถพยากรณ์จรรยาบรรณวิชาชีพสอบบัญชีที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีได้ร้อยละ 79 มีค่าความคลาดเคลื่อนในการพยากรณ์เท่ากับ 0.21 เมื่อพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์การถดถอยพหุคูณรายด้านของการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพสอบบัญชี พบว่าจรรยาบรรณวิชาชีพสอบบัญชีด้านความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณทั่วไป ด้านความรับผิดชอบต่อผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติงานให้ ด้านการรักษาความลับ ด้านความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ โดยมีขนาดของอิทธิพลเท่ากับ 0.40 0.23 0.18 และ 0.17 ตามลำดับ

การอภิปรายผล

จากการศึกษาการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพสอบบัญชีและคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ พบว่า

1. ด้านความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน

ความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงานส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ เนื่องจากในการปฏิบัติงานสอบบัญชีผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมาตรฐานวิชาชีพและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ปฏิบัติงานให้เป็นไปตามระเบียบ คำสั่ง คำแนะนำของนายทะเบียนสหกรณ์ประกอบกับใช้ความชำนาญและประสบการณ์ทางวิชาชีพช่วยในการตรวจสอบ ส่งผลให้การตรวจสอบบัญชีเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และเป็นไปตามระเบียบและคำแนะนำของนายทะเบียนสหกรณ์ ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ จิตริทัศน์ มีมาก และรติกร บุญสวาท (จิตริทัศน์ และรติกร, 2558) สุธิมา แยมละมุล (สุธิมา, 2554) และกาญจนา ผลาผล, ปราโมทย์ ถวิลรักษ์, รุ่งรัศมี ดีปราศัย และศิริวรรณ สุขประเสริฐ (กาญจนา และคณะ, 2559) ที่พบว่าหากผู้ประกอบวิชาชีพที่มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับวิชาชีพของตนเป็นอย่างดี ปฏิบัติงานตามหลักเกณฑ์เงื่อนไขและวิธีการที่กำหนดตามมาตรฐานของวิชาชีพ ด้วยความระมัดระวังรอบคอบ เยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ จะทำให้ผลงานที่ได้ถูกต้องทันต่อการตัดสินใจ

2. ด้านการรักษาความลับ

การรักษาความลับส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ เนื่องจากการปฏิบัติงานสอบบัญชีผู้สอบบัญชีต้องใช้ความระมัดระวัง ป้องกัน รักษาข้อมูลของสหกรณ์ เปิดเผยข้อมูลเฉพาะตามสิทธิหรือหน้าที่ที่กำหนดไว้ในกฎหมาย หรือในฐานะผู้ประกอบการวิชาชีพสอบบัญชี ไม่นำข้อมูลที่เป็นความลับของสหกรณ์ที่ได้จากการปฏิบัติงานไปเปิดเผยต่อบุคคลที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องโดยไม่ได้รับอนุญาต การปฏิบัติเช่นนี้จะยิ่งสร้างความน่าเชื่อถือให้กับผู้รับตรวจมากขึ้น ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ คารารัตน์ สุขแก้ว, วาสุกาญจน์ งามโฉม และฐิติมนต์ ธนภักดีเอื้ออังกูร (คารารัตน์ และคณะ, 2557) ที่ได้ศึกษาพบว่า กิจการควรให้ความสำคัญแก่ลูกค้าและบริการให้ลูกค้ามีความพึงพอใจให้บริการที่รวดเร็ว รักษาความลับของลูกค้าทำให้หน้าเชื่อถือมากขึ้น หากกิจการกระทำเช่นนี้ย่อมส่งผลให้กิจการมีประสิทธิภาพในการดำเนินงาน ทั้งระยะสั้นและระยะยาวได้ และสอดคล้องกับงานวิจัยของ สิทธิพร เจริญพ่อง (สิทธิพร, 2552) ที่ได้ศึกษาพบว่า พนักงานธนาคารออมสินทุกคนจะต้องดำรงไว้ซึ่งจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพ ด้วยการปกป้องรักษาความลับของลูกค้า คู่ค้าของธนาคารออมสินอย่างเคร่งครัด ห้ามพนักงานนำไปเปิดเผยโดยพลการ เว้นแต่ได้รับการยินยอมเป็นลายลักษณ์อักษรหรือเป็นไปตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่กำหนดให้เปิดเผยข้อมูลต่อสาธารณชน

3. ด้านความรับผิดชอบต่อผู้สอบบัญชีสหกรณ์ปฏิบัติหน้าที่ให้

ความรับผิดชอบต่อผู้สอบบัญชีสหกรณ์ปฏิบัติหน้าที่ให้ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ เนื่องด้วยในการปฏิบัติงานสอบบัญชีผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามตรวจสอบตามหน้าที่ที่ได้รับมอบหมาย เมื่อเข้าปฏิบัติงานที่สหกรณ์ควรใช้เวลา และทรัพย์สินของสหกรณ์ในการตรวจสอบอย่างมีประสิทธิภาพสูงสุด ไม่นำทรัพย์สินของสหกรณ์ไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตนหรือบุคคลอื่น คำนึงถึงประโยชน์ที่สหกรณ์ควรจะได้รับอยู่เสมอ นำเสนอผลการตรวจสอบที่เป็นประโยชน์และเกี่ยวข้องกับผู้ใช้ข้อมูล โดยมุ่งเน้นการให้ข้อเสนอแนะในการปรับปรุงงานให้ดีขึ้น พร้อมให้ข้อสังเกตและข้อเสนอแนะเพื่อให้สหกรณ์สามารถนำข้อมูลไปใช้ในการบริหารและการตัดสินใจได้ สอดคล้องกับงานวิจัยของ คารารัตน์ สุขแก้ว, วาสุกาญจน์ งามโฉม และฐิติมนต์ ธนภักดีเอื้ออังกูร (คารารัตน์ และคณะ, 2557) ที่ได้ศึกษาพบว่า กิจการควรเน้นความสำคัญของผู้ได้เสียทุก ๆ กลุ่ม และควรรักษาผลประโยชน์พร้อมทั้งให้ผลตอบแทนที่คุ้มค่า และเป็นธรรมที่สุด การปฏิบัติเช่นนี้ทำให้ผู้มีส่วนได้เสียมีความพึงพอใจและมีความผูกพันกับกิจการ ส่งผลให้การดำเนินงานของกิจการสามารถดำรงต่อไปในอนาคต

4. ด้านความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณทั่วไป

ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณทั่วไปส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ อาจเนื่องจากว่าเมื่อผู้สอบบัญชีจัดทำรายงานผลการสอบบัญชีตามข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้น รวมทั้งประพฤติปฏิบัติตนในทางที่ถูกที่ควรไม่ปฏิบัติตนในลักษณะที่ทำให้เกิดความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพบัญชี ไม่เรียกรับหรือรับทรัพย์สินหรือประโยชน์จากสหกรณ์ที่ตนปฏิบัติงานให้ และไม่โอ้อวดหรือเปรียบเทียบกับผู้สอบบัญชีรายอื่น การปฏิบัติเช่นนี้จะส่งผลให้รายงานผลการตรวจสอบถูกนำเสนอตามข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นและไม่บิดเบือนความจริงจะช่วยให้ผู้อ่านได้รับข้อมูลที่มีประโยชน์ สอดคล้องกับงานวิจัยของ สิทธิพร เจริญพ่อง (สิทธิพร, 2552) ที่ศึกษาพบว่า พนักงานธนาคารออมสินมีความตั้งใจในการปฏิบัติงาน สร้างความพึงพอใจให้ลูกค้า มีการร่วมกันทำงานด้วยความสามัคคี ก่อให้เกิดประสิทธิภาพในการทำงานมากยิ่งขึ้น และสอดคล้องกับงานวิจัยของ นันทวรรณ วงศ์ไชย

(นันทวรรณ, 2552) ที่ศึกษาพบว่า ผู้สอบบัญชีที่ให้ความสำคัญกับการทำงานเป็นทีม มีความสามารถในการทำงานร่วมกับผู้อื่นตลอดจนสามารถแก้ไขความขัดแย้งและให้ความสำคัญกับแนวคิด ความเป็นผู้นำ ในทางวิชาชีพจะส่งผลให้สามารถทำงานบรรลุเป้าหมายและประสบความสำเร็จในวิชาชีพได้

ข้อเสนอแนะในการนำผลวิจัยไปใช้

1. จากผลการวิจัยเพื่อให้คุณภาพงานสอบบัญชีมีคุณภาพที่ดีมากยิ่งขึ้น สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ควรให้ความสำคัญและปลูกฝังให้ผู้สอบบัญชีมีจรรยาบรรณวิชาชีพในการปฏิบัติงาน โดยเฉพาะด้านความรับผิดชอบต่อน้องร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณทั่วไป รวมถึงความรับผิดชอบต่อผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานให้ ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตนในทางที่ถูกที่ควรไม่ปฏิบัติตนในลักษณะที่ทำให้เกิดความเสียหายเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพบัญชี สำหรับในหน้าที่ปฏิบัติงานตามหน้าที่ที่ได้รับมอบหมาย คำนึงถึงประโยชน์ที่สหกรณ์ควรจะได้รับอยู่เสมอ และที่สำคัญต้องปฏิบัติงานด้วยความรู้ความสามารถทักษะและประสบการณ์พยายามฝึกฝนและพัฒนาตนเองอย่างต่อเนื่อง เพื่อเพิ่มศักยภาพตามมาตรฐานของวิชาชีพ และอีกประการหนึ่งคือ ในการปฏิบัติงานควรรักษาข้อมูลของสหกรณ์ เปิดเผยข้อมูลเฉพาะตามสิทธิหรือหน้าที่ที่กำหนดไว้ในกฎหมาย หรือในฐานะผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ไม่นำข้อมูลที่เป็นความลับของสหกรณ์ไปเปิดเผยต่อบุคคลที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องโดยไม่ได้รับอนุญาต เพื่อเป็นการเพิ่มความน่าเชื่อถือและเกิดประโยชน์สูงสุดแก่ผู้รับบริการและผู้มีส่วนเกี่ยวข้องทุกกลุ่ม

2. สหกรณ์หรือหน่วยรับตรวจควรให้ความสำคัญกับการปฏิบัติงานสอบบัญชี โดยการจัดทำบัญชีให้เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ไม่มีการปกปิดหรือบิดเบือนข้อเท็จจริงของข้อมูล ดำเนินธุรกิจภายใต้กรอบของกฎหมาย ข้อบังคับ ระเบียบ คำสั่ง คำแนะนำของนายทะเบียนสหกรณ์และหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง จะช่วยให้รายงานทางการเงินที่ผ่านการรับรองจากผู้สอบบัญชีมีประโยชน์และน่าเชื่อถือ สามารถนำผลการตรวจสอบไปใช้ในการบริหารสหกรณ์ให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น รวมทั้งผู้ที่เกี่ยวข้องสามารถใช้ประโยชน์จากงบการเงินได้อีกด้วย

ข้อเสนอแนะสำหรับงานวิจัยในอนาคต

การศึกษาวิจัยในครั้งนี้นำผู้วิจัยได้ศึกษาการปฏิบัติตามจรรยาบรรณ 5 องค์ประกอบ ได้แก่ ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต ความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน การรักษาความลับ ความรับผิดชอบต่อผู้สอบบัญชีสหกรณ์ปฏิบัติหน้าที่ให้ และความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณทั่วไปและคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ทั้ง 7 ด้าน ได้แก่ ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความสมบูรณ์ ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความชัดเจน และด้านความกะทัดรัด ในมุมมองของผู้รับบริการตรวจสอบบัญชี ทั้งนี้เพื่อให้ได้รับผลการวิจัยที่จะนำไปเป็นข้อมูลในการพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชีให้เกิดประโยชน์สูงสุดในอนาคต ผู้วิจัยควรศึกษาถึงปัญหาอุปสรรคในการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพสอบบัญชี หรือศึกษาตัวแปรอิสระด้านอื่น ๆ ที่มีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ เพื่อนำข้อมูลจากการวิจัยไปใช้ในการพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชีให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

กิตติกรรมประกาศ

การศึกษาค้นคว้าอิสระฉบับนี้สำเร็จสมบูรณ์ได้เป็นอย่างดีด้วยความอนุเคราะห์และความกรุณาจากผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สมใจ บุญหมื่นไวย อาจารย์ที่ปรึกษาการค้นคว้าอิสระ ที่ท่านได้เสียสละเวลาอันมีค่าในการให้คำปรึกษา คำแนะนำ ตรวจสอบแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ พร้อมทั้งชี้แนะแนวทางในการดำเนินงานวิจัยให้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี ตลอดจนผู้มีพระคุณทุกท่าน และหากมีข้อบกพร่องประการใด ผู้วิจัยขอน้อมรับไว้ด้วยความเคารพยิ่ง

เอกสารอ้างอิง

- กาญจนา ผลาผล, ปราโมทย์ ถวิลรักษ์, รุ่งรัศมี ตีปราศัย และศิริวรรณ สุขประเสริฐ. (2559). ความรู้ความสามารถของนักบัญชีที่มีต่อประสิทธิผลการทำงานของนักบัญชีวิสาหกิจขนาดกลางขนาดย่อม SMEs ในจังหวัดจันทบุรี. คณะเทคโนโลยีสังคม มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลตะวันออกวิทยาเขตจันทบุรี.
- กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (2559). จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2559. สำนักมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี. กรุงเทพมหานคร
- กรมส่งเสริมสหกรณ์. (2559). ระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์ พ.ศ. 2542. เข้าถึงเมื่อ (15 กุมภาพันธ์ 2560). เข้าถึงได้จาก (http://e-service.cpd.go.th/elib/pdf_file/account.pdf)
- ฐิติรัตน์ มีมาก และระติกร บุญสวาท. (2558). สภาพแวดล้อมในการทำงานและความรู้ความสามารถของนักบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) ในจังหวัดนครราชสีมา. คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยวงษ์ชวลิตกุล
- ดารารัตน์ สุขแก้ว, วาสุกัญจน์ งามโฉม และฐิติมนต์ ธนกิติเอื้ออังกูร. (2557). ความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพและประสิทธิภาพการทำงานของนักบัญชีธุรกิจ SMEs ในจังหวัดนครปฐม. คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลรัตนโกสินทร์
- นันทวรรณ วงศ์ไชย. (2552). ผลกระทบของความเป็นมืออาชีพและจรรยาบรรณวิชาชีพที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร. วิทยานิพนธ์หลักสูตรปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต สาขาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม
- บุญชม ศรีสะอาด. (2545). การวิจัยเบื้องต้น. กรุงเทพมหานคร : สุวีริยาสาส์น
- พยอม ลิงห์เสนห์. (2545). การสอบบัญชี. กรุงเทพมหานคร : ชวนพิมพ์
- สิริพร เจริญผ่อง. (2552). ความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณในการปฏิบัติงานกับประสิทธิภาพการทำงานของพนักงานธนาคารออมสินภาค 10. วิทยานิพนธ์หลักสูตรปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต สาขาการบัญชี คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม
- สุธิมา แยมละมูล. (2554). ผลกระทบของจริยธรรมทางการบัญชีที่มีต่อความสำเร็จในการปฏิบัติงานของนักบัญชีสหกรณ์ออมทรัพย์ครูในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ. วิทยานิพนธ์หลักสูตรปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต สาขาการบัญชี. มหาวิทยาลัยมหาสารคาม

- สมใจ บุญหมื่นไวย, เลิศลักษณ์ กาญจนวัฒนา และนวลปรานค์ แจบไธสง. (2556). *ความมีประสิทธิภาพของคุณภาพงานสอบบัญชีและการประสพผลสำเร็จของสำนักงานสอบบัญชี*. สาขาวิชาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลอีสาน
- อุษณา ภัทรมนตรี. (2547). *การตรวจสอบภายในสมัยใหม่*. กรุงเทพมหานคร : มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์
- Aaker, D.A., Kumar, V., and Day, G.S. (2001). *Marketing Research* (7th ed.). New York : John Wiley and Sons
- Yamane, T. (1967). *Elementary Sampling Theory*. USA: Prentice Hall
- Black ken. (2010). *Business Statistics: For Contemporary Decision Making* (6th ed.). USA: R.R Donnelley