

## ความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์กับคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ : กรณีศึกษาผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐและภาคเอกชน

### The Relationship Between Audit Quality Control and Audit Quality of Cooperatives: Case Study of Cooperative Public Auditors and Cooperative Private Auditors

ธนภัทร กำเนิด<sup>1\*</sup>, รัชเนีย บังเมฆ<sup>2</sup>, กุลชญา แว่นแก้ว<sup>2</sup> และชัยยศ สัมฤทธิ์สกุล<sup>2</sup>

Thanaphat Kamnerd<sup>1\*</sup>, Ratchaneeya Bangmek<sup>2</sup>, Kulchaya Waenkaeo<sup>2</sup>

and Chaiyot Sumritsakun<sup>2</sup>

<sup>1</sup> นักศึกษาระดับปริญญาโท สาขาบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยแม่โจ้

<sup>2</sup> อาจารย์ประจำสาขาวิชาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยแม่โจ้

<sup>1</sup> Student of Accounting, Faculty of Business Administration of Maejo University

<sup>2</sup> Lecturer of Accounting, Faculty of Business Administration of Maejo University

\* E-mail: memill10304@gmail.com

*Received September 25, 2022 Revised May 6, 2023 Accepted May 23, 2023*

## บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์กับคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ โดยรวบรวมข้อมูลจากการศึกษาแนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพงานสอบบัญชี คุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ การสอบบัญชี การวางแผน การสอบบัญชี การตรวจสอบและการจัดทำหลักฐานการสอบบัญชี ระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชี และการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ และเก็บข้อมูลจากแบบสอบถามที่ผ่านการทดสอบความเชื่อมั่นและความตรงเชิงเนื้อหา ทำการทดสอบความเที่ยงตรงเชิงโครงสร้างกับกลุ่มทดสอบที่ไม่ใช่กลุ่มตัวอย่าง โดยการวิเคราะห์ปัจจัย และทดสอบความน่าเชื่อถือ โดยใช้วิธีหาค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาตามวิธีครอนบาค และเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีสหกรณ์ทั้งหมดที่ได้รับการแต่งตั้งจากกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ให้เป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ทั่วประเทศ ได้แก่ ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐ (ข้าราชการในสังกัดกรมตรวจบัญชีสหกรณ์) จำนวน 504 คน และผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาคเอกชน (ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตหรือบุคคลอื่นตามที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด) จำนวน 169 คน โดยสถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล ได้แก่ ค่าความถี่ ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย ค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และสถิติเชิงอนุมานที่ใช้ทดสอบสมมติฐานการวิจัย คือ การวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ

ผลการศึกษา พบว่าการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ด้านข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี ด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งลูกค้า ด้านการมอบหมายงานตรวจสอบและพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพ ด้านการปฏิบัติงาน และด้านการติดตาม มีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ ในขณะที่ด้านความรับผิดชอบในการกำกับดูแลคุณภาพภายในสายงานสอบบัญชีไม่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ และผลการทดสอบผลกระทบของประเภทผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีต่อความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์กับคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ พบว่าผู้สอบบัญชีสหกรณ์ประเภทต่างกัน มีความเห็นว่าการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ ด้านความรับผิดชอบในการกำกับดูแลคุณภาพภายในสายงานสอบบัญชี ด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งลูกค้า และด้านการติดตามผล แตกต่างกัน แต่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ประเภทต่างกัน มีความเห็นว่าการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ ด้านการปฏิบัติงาน และด้านการมอบหมายงานตรวจสอบและพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพ และมีความเห็นว่าการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ไม่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ ด้านข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี ไม่แตกต่างกัน

**คำสำคัญ:** การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์, การสอบบัญชีสหกรณ์, คุณภาพงานสอบบัญชี, ผู้สอบบัญชี

## Abstract

The objective of this research is to study the relationship between the quality control of cooperative auditing and the quality of cooperative auditing work by cooperative auditors. Secondary information was collected from the study of concepts, theories, and research related to audit quality, cooperative auditing quality, auditing, audit planning, examination and preparation of audit evidence, auditing quality control standards, and quality control of cooperative auditing. Primary data were collected using questionnaires that were tested for reliability and content validity. The structural validity test was performed on the non-sample test group by factor analysis and reliability was tested by finding the alpha coefficient according to the Cronbach method. Data were collected from cooperative auditors across the country, specifically a total of 504 government cooperative auditors (Civil servants under the Department of Cooperative Auditing), and 169 private cooperative auditors (Certified auditors or other persons as specified by the Cooperative Auditing Department). The inferential statistics used to test the research hypothesis is multiple regression analysis.

Results of the study found that the correlation between quality control of cooperative auditing with the ethical requirements of the auditors, job acceptance and customer retention, assignment of audit work and development of professional knowledge, auditing performance, and audit work tracking. However, no relationship was found between cooperative auditing

quality and the responsibility for governance and quality within the auditing field. Results found that both types of cooperative auditors believed that cooperative auditing quality control affects cooperative auditing quality in terms of responsibilities for quality supervision within the audit department, job acceptance and customer retention, and audit work tracking are different. However, it was found that while the cooperatives believed that the quality control of cooperative auditing affects the quality of cooperatives auditing in terms of auditing performance, assignment of audit work and the development of professional knowledge, controlling the quality of cooperative auditing was not believed to affect the quality of cooperative auditing. In addition, no difference was found among the ethical requirement of the auditors.

**Keyword:** Cooperative Auditing Quality Control, Cooperative Auditing, Auditing Quality, Auditor

## บทนำ

ในปัจจุบันกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ได้สนองนโยบายภาครัฐ เพื่อเปิดโอกาสให้ภาคเอกชนมีส่วนร่วมดำเนินการ โดยให้มีการมอบหมายงานสอบบัญชี สหกรณ์นอกภาคการเกษตร (สหกรณ์ออมทรัพย์ สหกรณ์เครดิตยูเนี่ยน สหกรณ์บริการและสหกรณ์ร้านค้า) ให้ผู้สอบบัญชีภาคเอกชนเป็นผู้ตรวจสอบบัญชีและปรับเปลี่ยนบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชีภาครัฐจากผู้ปฏิบัติการสอบบัญชีไปทำหน้าที่กำกับดูแลการสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีและระเบียบที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด ซึ่งการสอบบัญชีสหกรณ์ของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐและภาคเอกชน อาจมีความแตกต่างกันในด้านวิธีการตรวจสอบ และมีปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพของงานสอบบัญชีที่ต่างกัน (ดวงเนตร ชูผล, 2559)

เพื่อให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์นั้นเป็นไปอย่างเหมาะสมกับสถานการณ์ปัจจุบัน

และพัฒนาประสิทธิภาพการตรวจสอบบัญชีให้ เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปตามระเบียบที่อธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด กรมตรวจบัญชีสหกรณ์จึงออกประกาศกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เรื่อง การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2563 เพื่อใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีสหกรณ์ งานวิจัยที่ผ่านมาที่ทำการศึกษถึงความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์กับคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ยังคงมีไม่มากนัก โดยผู้วิจัยส่วนใหญ่ มุ่งเน้นศึกษาเฉพาะผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในภาครัฐ หรือศึกษาเฉพาะผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาคเอกชน และเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีสหกรณ์ จึงเป็นเรื่องที่น่าสนใจที่จะทำการศึกษถึงความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์กับคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ โดยการวิจัยในครั้งนี้มุ่งศึกษาถึงความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์กับคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์

ซึ่งเป็นไปตามประกาศกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เรื่อง การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2563 โดยได้ศึกษาเปรียบเทียบระหว่างผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่เป็นผู้สอบบัญชีภาครัฐและภาคเอกชน ซึ่งได้ต่อยอดมาจากงานวิจัยของดวงเนตร ชูผล (2559) ที่ทำการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีในกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ โดยทำการศึกษาเฉพาะผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐ และต่อยอดมาจากงานวิจัยของดาวผ่องเพ็ญ หลีนันท์ (2559) ที่ได้ศึกษาถึงอิทธิพลของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชน และระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) ที่มีต่อคุณภาพ งานสอบบัญชีของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ โดยทำ การศึกษาในผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาคเอกชน ผู้วิจัยจึงพัฒนาต่อยอด การศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์กับคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ โดยศึกษาเปรียบเทียบระหว่างผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐและภาคเอกชน

โดยผลการศึกษาในครั้งนี้จะให้แนวทางกับผู้สอบบัญชีสหกรณ์ทั้งภาครัฐและภาคเอกชน สามารถนำไปประยุกต์ใช้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์ให้มีคุณภาพเป็นไปตามการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีสหกรณ์ที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด และ ใช้เป็นข้อมูลพื้นฐานที่เป็นประโยชน์ต่อการพัฒนากระบวนการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ได้ในอนาคต

## วัตถุประสงค์

งานวิจัยนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์กับคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ของผู้สอบบัญชีสหกรณ์และทดสอบผลกระทบของประเภทผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีต่อความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ และคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์

## วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ได้มีแนวทางการดำเนินการจัดทำมาตรฐานการสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (ISAs) ซึ่งมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality) คือมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 220 (ฉบับปรับปรุง) เรื่อง การบริหารคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน โดยได้กำหนดให้สำนักงานสอบบัญชีนำนโยบายและวิธี การปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพมาใช้เพื่อให้แน่ใจว่างานตรวจสอบมีการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป โดยมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้จะเกี่ยวข้องกับคามรับผิดชอบโดยเฉพาะของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน และที่เกี่ยวข้องกับคามรับผิดชอบของผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบงบการเงิน (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2562) คุณภาพของงานตรวจสอบมีความ สำคัญต่อนักลงทุน ผู้มีส่วนได้เสียหรือบุคคลภายนอกที่มีความเกี่ยวข้อง ซึ่งเป็นผู้มีส่วนได้เสียที่คาดหวังในคุณภาพงานของผู้สอบบัญชี การจัดทำมีระบบบริหารคุณภาพ

จะช่วยในเกิดความสม่ำเสมอในคุณภาพของงาน ตรวจสอบ และยกระดับคุณภาพของงานตรวจสอบได้ (ศิลปิน ศรีจันทเพชร, 2563) ในส่วนของการสอบบัญชีนั้น หมายถึง ความสามารถในการตรวจสอบและรายงานผลการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีอย่างเป็นทางการในฐานะหลักฐานที่เพียงพอ มีความถูกต้องครบถ้วนในสาระสำคัญ และเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน (บุญช่วง ศรีธรรมาภรณ์, 2558) ซึ่งวัดได้จากคุณภาพการรายงานความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีต่อการเงิน เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้ใช้ข้อมูลที่มีคุณภาพอย่างมีนัยสำคัญ (ณัฐธิดา จินมอญ, 2559) ซึ่งผู้สอบบัญชีที่มีความรู้ ความเข้าใจถึงลักษณะการดำเนินงานของลูกค้า จุดอ่อน จุดแข็ง โอกาส ปัญหาและอุปสรรค รวมถึงผลกระทบและความแตกต่างของการดำเนินธุรกิจของอุตสาหกรรมต่าง ๆ ได้อย่างเป็นระบบ มีการประยุกต์ใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ และมีความรู้ ความเข้าใจมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชีได้เป็นอย่างดี และสามารถวิเคราะห์ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นกับลูกค้าได้อย่างเหมาะสม ส่งผลต่อความน่าเชื่อถือของการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี (อัศววิชัย รอบคอบ, 2561) ซึ่งนำไปสู่การสอบบัญชีที่มีคุณภาพ

เพื่อให้งานสอบบัญชีสหกรณ์มีคุณภาพเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และระเบียบที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ จึงได้กำหนดแนวทางในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ โดย “การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์” หมายถึง มาตรการ กระบวนการ หรือขั้นตอนปฏิบัติที่กำหนดเกี่ยวกับการมอบหมายงาน สอบบัญชี การวิเคราะห์สอบทาน การให้คำปรึกษาหารือ การ

พัฒนาความรู้ต่อเนื่อง และการติดตามการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี เพื่อให้งานสอบบัญชีสหกรณ์มีคุณภาพเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีและระเบียบที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, 2563) โดยการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ ประกอบด้วย ความรับผิดชอบในการกำกับดูแลคุณภาพภายในสำนักงาน ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งลูกค้า การมอบหมายงานตรวจสอบและพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพ การปฏิบัติงาน การติดตาม

จากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง และความหมายของคุณภาพงานสอบบัญชี การวิจัยนี้ ได้กำหนดความหมายของคุณภาพงานสอบบัญชีว่า “คุณภาพการสอบบัญชี” หมายถึง ความสามารถในการตรวจสอบและแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีต่อการเงินของผู้สอบบัญชีอย่างเป็นทางการ เป็นอิสระ มีหลักฐานเพียงพอ ถูกต้องครบถ้วนในสาระสำคัญ และรายงานผลการตรวจสอบบัญชีนั้นเพื่อประโยชน์ในการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน เป็นสิ่งที่สะท้อนให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติงานในความรับผิดชอบของตนอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล วัดได้จากรายงานการสอบบัญชีที่มีลักษณะเชิงคุณภาพที่ดีตามแนวทางของ อูซา ภัทรมนตรี (2547) ซึ่งคุณภาพงานสอบบัญชีนั้น ประกอบด้วย (1) ด้านความถูกต้อง (2) ด้านความเที่ยงธรรม (3) ด้านความชัดเจน (4) ด้านความกะทัดรัด (5) ด้านความสร้างสรรค์ (6) ด้านความสมบูรณ์ และ (7) ด้านความทันกาล

จากการศึกษาแนวคิด ทฤษฎี และการทบทวน งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง การศึกษาได้กำหนดตัวแปรที่ใช้ในการศึกษา ดังนี้ ตัวแปรอิสระ คือ ความเห็นของผู้สอบบัญชีสหกรณ์เกี่ยวกับการ

ควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ ได้แก่ (1) ความรับผิดชอบในการกำกับดูแลคุณภาพภายในสายงานสอบบัญชี (2) ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี (3) การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งลูกค้า (4) การมอบหมายงานตรวจ สอบและพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพ (5) การปฏิบัติงาน และการติดตามผล และตัวแปรตาม คือ คุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ ซึ่งวัดจากรายงานการสอบบัญชีที่มีลักษณะเชิงคุณภาพที่ดี ได้แก่ (1) ด้านความ ถูกต้อง (2) ด้านความเที่ยงธรรม (3) ด้านความชัดเจน (4) ด้านความกะทัดรัด (5) ด้านความสร้างสรรค์ (6) ด้านความสมบูรณ์ และ (7) ด้านความทันกาล สามารถกำหนดสมมติฐานการวิจัยได้ ดังต่อไปนี้

### สมมติฐานงานวิจัย

H<sub>1</sub>: ความรับผิดชอบในการกำกับดูแลคุณภาพภายในสายงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์

H<sub>2</sub>: ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์

H<sub>3</sub>: การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งลูกค้ามีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์

H<sub>4</sub>: การมอบหมายงานตรวจสอบและพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพ มีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบ บัญชีสหกรณ์

H<sub>5</sub>: การปฏิบัติงานมีความสัมพันธ์กับคุณภาพ งานสอบบัญชีสหกรณ์

H<sub>6</sub>: การติดตามผลมีความสัมพันธ์กับคุณภาพ งานสอบบัญชีสหกรณ์

สำหรับการทดสอบถึงผลกระทบของประเภทผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีต่อความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ และคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ การวิจัยกำหนดสมมติฐานการวิจัยได้ดังนี้

H<sub>7</sub>: ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐและภาคเอกชนมีระดับความเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีที่แตกต่างกัน

โดยตัวแปรประเภทของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ จำแนกเป็น 2 ประเภท ได้แก่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐ คือ ข้าราชการในสังกัดกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ และผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาคเอกชน คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตหรือผู้ชำนาญงานสอบบัญชีสหกรณ์ที่ได้รับการแต่งตั้งจากกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ให้เป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์

### วิธีดำเนินการวิจัย

#### 1. ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรเป้าหมายที่ใช้ในงานวิจัยนี้ได้แก่ ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ทั้งหมดที่รับแต่งตั้งให้เป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ โดยแบ่งเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐ ในสังกัดกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ จำนวน 504 คน และผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาคเอกชน จำนวน 169 คน โดยใช้วิธีการกำหนดขนาดตัวอย่างของทาโร ยามาเน่ (Taro Yamane) (ดาวผ่องเพ็ญ หลีนันท์, 2559) ที่ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 95 คำนวณได้ดังนี้

$$n = \frac{N}{1+Ne^2}$$

โดยที่  $n$  = ขนาดของกลุ่มตัวอย่าง  
 $N$  = ขนาดของประชากรที่ใช้  
 $e$  = ค่าความคลาดเคลื่อนจากการสุ่ม ตัวอย่าง กำหนดที่ 0.05

ได้จำนวนตัวอย่างที่เหมาะสมสำหรับการวิเคราะห์ โดยแบ่งเป็นผู้สอบบัญชีภาคสหกรณ์รัฐ จำนวน 223 คน และผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาคเอกชน จำนวน 119 คน

## 2. เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้ ได้ใช้แบบสอบถามในการเก็บรวบรวมข้อมูล โดยอาศัยข้อมูลที่ได้จากการศึกษาแนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ แบ่งออกเป็น 3 ส่วน ดังนี้

### ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไป

คำถามเกี่ยวกับข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม มีลักษณะเป็นตัวเลือก จำนวน 6 ข้อ ได้แก่ เพศ อายุ ระดับการศึกษา ประเภทผู้สอบบัญชี การได้ รับใบอนุญาตผู้สอบบัญชี และประสบการณ์การทำงาน

**ส่วนที่ 2** ความเห็นของผู้สอบบัญชีสหกรณ์เกี่ยวกับระดับการปฏิบัติงานด้านการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์

ข้อมูลความเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ตามที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด จำนวน 6 ด้าน ซึ่งพัฒนาแบบสอบถามจากงานวิจัยของ ดาวพงษ์เพ็ญหลินันท์ (2559) และ ดวงเนตร ชูผล (2559) และพัฒนาจากแนวทางการปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์ ตามประกาศกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เรื่อง การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ.

2563 (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, 2563) ได้แก่ (1) ความรับผิดชอบในการกำกับดูแลคุณภาพภายในสายงานสอบบัญชี (2) ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี (3) การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งลูกค้ำ (4) การมอบหมายงานตรวจสอบและพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพ (5) การปฏิบัติงานและ (6) การติดตาม โดยเป็นคำถามแบบปลายปิด จำนวน 26 ข้อ ประกอบด้วยคำตอบย่อยที่แบ่งเป็น 5 ระดับ โดยใช้มาตราวัดประมาณค่า (Rating Scale) ตามวิธีการของ Likert Scale มีการวัดระดับความเห็นจากมากที่สุดถึงน้อยที่สุด

**ส่วนที่ 3** ความเห็นของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์

ข้อมูลความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ จำนวน 7 ด้าน ซึ่งพัฒนาแบบสอบถามจากงานวิจัยของ ดวงเนตร ชูผล (2559) และ เยาวนาถ หมานหม้อย (2559) และพัฒนาจากแนวทางการปฏิบัติงานสอบบัญชีตามการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ ได้แก่ (1) ด้านความ ถูกต้อง (2) ด้านความเที่ยงธรรม (3) ด้านความชัดเจน (4) ด้านความกะทัดรัด (5) ด้านความสร้างสรรค์ (6) ด้านความสมบูรณ์ และ (7) ด้านความทันกาล โดยเป็นคำถามแบบปลายปิด จำนวน 22 ข้อ ประกอบด้วยคำตอบย่อยที่แบ่งเป็น 5 ระดับ โดยใช้มาตราวัดประมาณ ค่า (Rating Scale) ตามวิธีการของ Likert Scale มีการวัดระดับความเห็นจากมากที่สุดถึงน้อยที่สุด

**ส่วนที่ 4** คำถามข้อเสนอแนะเกี่ยวกับแนวทางการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์

คำถามเกี่ยวกับการให้ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับแนวทางการปฏิบัติตามการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ของผู้ตอบแบบสอบถาม โดยเป็นคำถามปลายเปิด ให้ผู้ตอบ

แบบสอบถามแสดงความเห็นหรือข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการแนวทางการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์

เครื่องมือที่ใช้ในการศึกษาค้นคว้านี้ได้ผ่านการตรวจสอบความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหา (Content Validity) โดยผู้เชี่ยวชาญ จำนวน 3 ท่าน และทดสอบการเก็บข้อมูล โดยทำการศึกษานำร่อง (Pilot test) กับกลุ่มทดสอบที่ไม่ใช่กลุ่มตัวอย่าง จำนวน 32 ราย และนำข้อมูลที่ได้มาทดสอบความเที่ยงตรงเชิงโครงสร้าง (Construct Validity) โดยการวิเคราะห์ปัจจัย (Factor Analysis) โดยค่าสกัดปัจจัย (Factor Loading) ควรมีค่าตั้งแต่ 0.40 ขึ้นไป (Nunally & Berstein, 1994) แสดงถึงความเที่ยงตรงเชิงโครงสร้าง (Construct Validity) และทดสอบความน่าเชื่อถือ (Reliability) โดยใช้วิธีการหาค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha-Coefficient) ตามวิธีครอนบาค (Cronbach) ซึ่งควรมีค่าตั้งแต่ 0.70 ขึ้นไป (J L Cronbach, 1951) แสดงว่าตัวแปรมีความน่าเชื่อถือ (Reliability)

### 3. การวิเคราะห์ข้อมูล

การนำข้อมูลจากแบบสอบถามที่ได้จากการเก็บรวบรวมจากกลุ่มตัวอย่างไปวิเคราะห์ด้วยโปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติ โดยมีขั้นตอนดังนี้

1. คัดเลือกแบบสอบถามที่มีความสมบูรณ์ ลงรหัสในแบบสอบถาม และทำการบันทึกข้อมูล
2. ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม จะใช้สถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ การแจกแจงความถี่ และสรุปออกมาเป็นคำร้อยละ เพื่อให้อธิบายลักษณะทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม
3. การทดสอบสมมติฐานความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ กับคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ โดยใช้สถิติเชิง

อ้างอิง (Inferential Statistic) โดยใช้การวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression Analysis)

4. การทดสอบผลกระทบของประเภทผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีต่อความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์และคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ โดยนำผลการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) ระหว่างผู้สอบ บัญชีสหกรณ์ภาครัฐและภาคเอกชนมาเปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างกัน เพื่อเปรียบเทียบความเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์กับคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ระหว่างผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐและภาคเอกชน

### ตัวแบบที่ใช้ในการศึกษา (Model)

$$CAQ = \beta_0 + \beta_1 REP + \beta_2 COD + \beta_3 APT + \beta_4 ASS + \beta_5 PFM + \beta_6 FOL + e$$

CAQ = คุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์

$\beta$  = ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอย

REP = ความรับผิดชอบในการกำกับดูแลฯ

COD = ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณฯ

APT = การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งลูกค้า

ASS = การมอบหมายงานตรวจสอบและ  
พัฒนาความรู้ทางวิชาชีพ

PFM = การปฏิบัติงาน

FOL = การติดตามผล

e = ความคลาดเคลื่อน

สำหรับการทดสอบปัญหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระด้วยกัน พิจารณาจากค่าทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับตัวแปรตาม Variance Inflation Factor (VIF) หากมีค่าต่ำกว่า 10 แสดงถึงตัวแปรอิสระไม่ได้มี

ความสัมพันธ์กันเอง และพิจารณาจากค่า Tolerance Value จะมีค่ามากกว่า 0.10 (Hair & Other, 2006) แสดงว่าไม่เกิดปัญหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระด้วยกัน (Multicollinearity) ในการศึกษาครั้งนี้ และนอกจากนี้ยังใช้การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ (Correlation Analysis) ด้วยค่าสถิติสหสัมพันธ์ของ Pearson Correlation

เพื่อวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระในเบื้องต้น หากพบว่าตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กัน จะใช้การสกัดปัจจัย (Factor Analysis) เพื่อการจัดกลุ่มข้อความของตัวแปรที่มีความสัมพันธ์กันเข้าด้วยกัน และใช้ค่าการสกัดปัจจัยในการวิเคราะห์การถดถอย ซึ่งจะไม่เกิดปัญหาตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันเอง

**ตารางที่ 1** การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ของการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์และคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์

ตัวแปร	ด้านความรับผิดชอบฯ	ด้านข้อกำหนดฯ	ด้านการตอบรับงานฯ	ด้านการมอบหมายฯ	ด้านการปฏิบัติงาน	ด้านการติดตามผล	Tolerance	VIF
คุณภาพงานสอบบัญชีโดยรวม	0.590**	0.712**	0.618**	0.815**	0.887**	0.789**		
ด้านความรับผิดชอบฯ		0.495**	0.394**	0.606**	0.536**	0.574**	0.585	1.711
ด้านข้อกำหนดฯ			0.529**	0.584**	0.708**	0.634**	0.455	2.199
ด้านการตอบรับงานฯ				0.537**	0.571**	0.538**	0.616	1.624
ด้านการมอบหมายงานฯ					0.743**	0.734**	0.347	2.880
ด้านการปฏิบัติงาน						0.776**	0.276	3.620
ด้านการติดตามผล							0.323	3.095

ผลการทดสอบความเที่ยงตรงเชิงโครงสร้าง (Construct Validity) โดยการวิเคราะห์ปัจจัย (Factor Analysis) พบว่า ตัวแปรมีค่าสกัดปัจจัยระหว่าง 0.598 - 0.936 แสดงว่า ตัวแปรมีความเที่ยงตรงเชิงโครงสร้าง (Construct Validity) และทดสอบปัญหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระด้วยกัน พบว่า ตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กับระดับคุณภาพงาน สอบบัญชีสหกรณ์โดยรวม และมีความสัมพันธ์ไปในทิศทางเดียวกัน โดยมีค่า

สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่าง 0.394 - 0.887 จะเห็นได้ว่าการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ ทั้ง 6 ด้าน มีความสัมพันธ์กันเอง แต่เมื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับตัวแปรตาม Variance Inflation Factor (VIF) พบว่า ค่าสูงสุดของ VIF มีค่า 3.620 ซึ่งต่ำกว่า 10 นั่นคือตัวแปรอิสระไม่มีความสัมพันธ์กันเอง แสดงให้เห็นว่าแบบสอบถามมีคุณภาพที่ยอมรับได้

## ผลการศึกษา

แบบสอบถามจากผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ภาครัฐและภาคเอกชนที่สมบูรณ์ได้รับการตอบกลับจำนวน 241 ชุด คิดเป็นร้อยละ 96.02 ของจำนวนกลุ่มตัวอย่างทั้งหมด โดยแยกเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐ จำนวน 169 ชุด และผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาคเอกชน จำนวน 72 ชุด ผลการศึกษาด้านข้อมูลส่วนบุคคล และผล สรุปตามวัตถุประสงค์มีดังนี้

1. ผลสรุปข้อมูลส่วนบุคคล พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง ร้อยละ 80.08 กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่ มีอายุระหว่าง 51 - 55 ปี คิดเป็นร้อยละ 21.99 การศึกษาสูงสุดในระดับปริญญาตรี ร้อยละ 53.11 โดยแยกเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐ ร้อยละ 70.12 และผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาคเอกชน ร้อยละ 29.88 จากจำนวนตัวอย่างทั้งหมดประกอบ ด้วยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ร้อยละ 27.39 และมีประสบการณ์ในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ต่ำที่สุด 1 ปี และสูงที่สุด 32 ปี โดยเฉลี่ยที่ 14.16 ปี

2. ผลสรุปข้อมูลเกี่ยวกับความเห็นของผู้สอบบัญชีสหกรณ์เกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพ

งานสอบบัญชีสหกรณ์ พบว่า ระดับความเห็นของผู้สอบบัญชีสหกรณ์เกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี สหกรณ์ ด้านความรับผิดชอบในการกำกับดูแลคุณภาพภายในสายงานสอบบัญชี ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งลูกค้า การมอบหมายงานตรวจสอบและพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพ การปฏิบัติงาน และการติดตาม โดยรวมอยู่ในระดับมากที่สุด มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.62

3. ผลสรุปข้อมูลเกี่ยวกับความเห็นของผู้สอบบัญชีสหกรณ์เกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ พบว่า ระดับความเห็นของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล โดยรวมอยู่ในระดับมากที่สุด มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.70

การวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อทดสอบสมมติฐาน โดยใช้การวิเคราะห์สมการถดถอยเชิงเส้น (Linear Regression) ในรูปแบบของการวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) ได้ผลดังนี้

ตารางที่ 2 ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์กับคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ : กรณีศึกษาผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐและภาคเอกชน

การควบคุมคุณภาพ งานสอบบัญชีสหกรณ์ (ค่าคงที่)	คุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์				
	Coefficient	S.E.	$\beta$	t-stat.	p-value
	.314	.145		2.163	.032
1. ความรับผิดชอบในการกำกับดูแลคุณภาพในสายงานฯ	.028	.023	.038	1.194	.234
2. ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี	.103	.042	.090	2.470	.014*
3. การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งลูกค้า	.068	.025	.087	2.780	.006**
4. การมอบหมายงานตรวจสอบและการพัฒนาความรู้ฯ	.222	.035	.264	6.330	.000**
5. การปฏิบัติงาน	.459	.044	.484	10.371	.000**
6. การติดตาม	.062	.029	.094	2.170	.031*

Note: R2 = .859, Adjusted R2 = .855, F = 237.505, \* p < 0.05, \*\* p < 0.01

จากตารางที่ 2 ผลการวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) พบว่า การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ด้านข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี ( $\beta_2 = .090$ , p-value < 0.05) ด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งลูกค้า ( $\beta_3 = .087$ , p-value < 0.01) ด้านการมอบหมายงานตรวจสอบและพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพ ( $\beta_4 = .264$ , p-value < 0.01) ด้านการปฏิบัติงาน ( $\beta_5 = .484$ ,

p-value < 0.01) และด้านการติดตาม ( $\beta_6 = .094$ , p-value < 0.05) มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันอย่างมีนัยสำคัญกับคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ ส่วนการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ด้านความรับผิดชอบในการกำกับดูแลคุณภาพภายในสายงานสอบบัญชี ( $\beta_1 = .038$ , p-value > 0.234) มีความสัมพันธ์แต่ไม่มีนัยสำคัญกับคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์

ตารางที่ 3 ผลการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์กับคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ จำแนกตามประเภทของผู้สอบบัญชีสหกรณ์

การควบคุมคุณภาพ งานสอบบัญชีสหกรณ์ (ค่าคงที่)	คุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์									
	กลุ่มผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐ (n = 169)					กลุ่มผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาคเอกชน (n = 72)				
	Coef.	S.E.	$\beta$	t-stat.	p-value	Coef.	S.E.	$\beta$	t-stat.	p-value
	.251	.180		1.196	.234	.722	.305		2.369	.021
1. ความรับผิดชอบในการกำกับดูแลฯ	.053	.028	.076	1.889	.061	.087	.032	.108	2.749	.008**
2. ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณของผู้สอบฯ	.040	.048	.036	0.835	.405	.164	.153	.131	1.074	.287
3. การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งลูกค้า	.033	.031	.042	1.072	.285	.264	.102	.279	2.585	.012*
4. การมอบหมายงานตรวจสอบฯ	.250	.042	.291	5.914	.000**	.235	.039	.298	6.087	.000**
5. การปฏิบัติงาน	.527	.053	.526	9.897	.000**	.100	.048	.121	2.088	.041*
6. การติดตาม	.059	.039	.082	1.648	.101	.173	.043	.307	4.036	.000**

\* p < 0.05, \*\* p < 0.01

จากตารางที่ 3 พบว่า ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ประเภทต่างกัน มีความเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ไม่แตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 ได้แก่ ด้านข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ ของผู้สอบบัญชี ด้านการมอบหมายงานตรวจสอบ และพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพ และด้านการปฏิบัติงาน ทั้งนี้ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ประเภทต่างกัน มีความเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์แตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.01 และ 0.05 ได้แก่ ด้านความรับผิดชอบในการกำกับดูแลคุณภาพภายในสายงานสอบบัญชี ด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งลูกค้า รวมถึงด้านการติดตามผล

## สรุปและอภิปรายผล

ผลการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่าง การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์กับคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ ตามประกาศกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เรื่อง การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2563 พบว่า การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ ด้านข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี ด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งลูกค้า ด้านการมอบหมายงานตรวจสอบและพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพ ด้านการปฏิบัติงาน และด้านการติดตามผล มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันอย่างมีนัยสำคัญ กับคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ ส่วนด้านความรับผิดชอบในการกำกับดูแลคุณภาพภายใน สายงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์แต่ไม่มีนัยสำคัญ กับคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์

ผลการทดสอบในผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐ พบว่า การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ ด้านการมอบหมายงานตรวจสอบและ

พัฒนาความรู้ทางวิชาชีพ และด้านการปฏิบัติงาน มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันอย่างมีนัยสำคัญกับคุณภาพงาน สอบบัญชีสหกรณ์ ส่วนด้านความรับผิดชอบในการกำกับดูแลคุณภาพภายในสายงานสอบบัญชี ด้านข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี ด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งลูกค้า และด้านการติดตามผล มีความสัมพันธ์แต่ไม่มีนัยสำคัญกับคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์

ผลการทดสอบในผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาคเอกชน พบว่า การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ ด้านความรับผิดชอบในการกำกับดูแลคุณภาพภายในสายงานสอบบัญชี ด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งลูกค้า ด้านการมอบหมายงานตรวจสอบและพัฒนา ความรู้ทางวิชาชีพ ด้านการปฏิบัติงาน และด้านการติดตามผล มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันอย่างมีนัยสำคัญกับคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ ส่วนด้านข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์แต่ไม่มีนัยสำคัญกับคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์

จากการศึกษาที่พบว่าการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ ด้านความรับผิดชอบในการกำกับดูแลคุณภาพภายในสายงานสอบบัญชี มีความสัมพันธ์แต่ไม่มีนัยสำคัญกับคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ ทั้งนี้เป็นเพราะการกำกับดูแลคุณภาพงานสอบบัญชีภายในสายงานสอบบัญชีนั้น เป็นหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ในการควบคุมดูแลคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ ตั้งแต่กระบวนการประเมินความเสี่ยง การวิเคราะห์โครงสร้างธุรกิจของสหกรณ์ การวางแผนการสอบบัญชีสหกรณ์ การปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์ จนถึงกระบวนการรายงานผลการตรวจสอบ ซึ่งไม่สอดคล้องกับงานวิจัยของ ดาว่องเพ็ญ หลีนันท์ (2559) ที่พบว่าระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ

งานสอบบัญชี (CAQC) ด้านมาตรฐานสำนักงาน มาตรฐานกระบวนการ และมาตรฐานการรายงาน ส่งกระทบในเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชี สหกรณ์ และไม่สอดคล้องกับงานวิจัยของ ดวงเนตร ชูผล (2559) ซึ่งพบว่าระบบมาตรฐานการควบคุม คุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) ด้านมาตรฐาน สำนักงานนั้นมีความสัมพันธ์และมีผล กระทบเชิง บวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์

ส่วนการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี สหกรณ์ ด้านข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณของผู้สอบ บัญชี ด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งลูกค้า ด้านการมอบหมายงานตรวจสอบและพัฒนาความรู้ ทางวิชาชีพ ด้านการปฏิบัติงาน และด้านการ ติดตามผล มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันอย่าง มีนัยสำคัญกับคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ ซึ่ง อธิบายได้ว่าผู้สอบบัญชีสหกรณ์ให้ความสำคัญกับ การปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณของ ผู้สอบบัญชี มีการปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์ด้วย ความโปร่งใส มีความเป็นอิสระ เที่ยงธรรม และ ซื่อสัตย์สุจริต ได้ใช้ความรู้ ความชำนาญ ประสบการณ์ และใช้ดุลยพินิจอย่างรอบคอบ มี ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการและผู้มีส่วนได้เสีย มี การวางแผนการปฏิบัติงานสอบบัญชีและควบคุม งานสอบบัญชี ตลอดจนจัดหาหลักฐานจากการ ตรวจสอบให้เพียงพอต่อการแสดงความเห็นต่องบ การเงิน รวมถึงมีการสอบทานงาน การกำกับดูแล และติดตามควบคุมการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้ที่ ได้รับมอบหมายให้ปฏิบัติงานสอบบัญชี ซึ่งก่อให้เกิด การพัฒนางานสอบบัญชีให้มีคุณภาพมากยิ่งขึ้น เพื่อให้งานสอบบัญชีสหกรณ์มีคุณภาพเป็นไปตาม มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และเป็นไป ตามระเบียบที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ เยาวนาถ หมานหมุย

(2559) ที่พบว่าจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีส่ง ผลกระทบในเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชี เนื่องจากจรรยาบรรณวิชาชีพ ถือเป็นเครื่องมือ สำคัญที่ผู้สอบบัญชีจะต้องยึดถือและปฏิบัติ เพื่อใช้ เป็นแนวทางในการปฏิบัติ งานด้วยความโปร่งใส มี ความเป็นอิสระ มีความเที่ยงธรรม และซื่อสัตย์ สุจริต

ผลการศึกษาในครั้งนี้ มีผลการวิเคราะห์ที่ สอดคล้องกับงานวิจัยของ นริษา ทองมณี (2556) ที่พบว่าผู้สอบบัญชีที่มีความรู้ ความสามารถ มีการ พัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่องและมีจริยธรรม ส่งผล กระทบเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชี และ สอดคล้องกับงานวิจัยของ วันรัชช์ โสภภาพร (2557) ที่พบว่าการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านข้อ กำหนดทางวิชาชีพ มีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับ คุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่งการปฏิบัติงานที่มี คุณภาพย่อมป้องกันข้อผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้นได้ นำไปสู่งาน สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีคุณภาพ รวมทั้ง สอดคล้องกับงานวิจัยของ ดวงเนตร ชูผล (2559) ที่ พบว่า ระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบ บัญชี (CAQC) มีความสัมพันธ์และมีผลกระทบเชิง บวกกับคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี สหกรณ์ ทั้งด้านความเป็นอิสระ การมอบหมายและ การแบ่งงาน การวางแผนการสอบบัญชี การ ตรวจสอบและการจัดทำหลักฐาน การสอบทานงาน และการรายงานผลการสอบบัญชี

ผลการทดสอบผลกระทบของประเภท ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีต่อความสัมพันธ์ระหว่าง การ ควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์และคุณภาพ งานสอบบัญชีสหกรณ์ พบว่า ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ประเภทต่างกันมีความเห็นว่าการควบคุมคุณภาพ งานสอบบัญชีสหกรณ์ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบ บัญชีสหกรณ์ ด้านความรับผิดชอบในการกำกับ

ดูแลคุณภาพภายในสายงานสอบบัญชี ด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งลูกค้า และด้านการติดตามผลแตกต่างกัน ทั้งนี้ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ประเภทต่างกัน มีความเห็นว่าการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ส่งผลคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ด้านการปฏิบัติงาน และด้านการมอบหมายงานตรวจสอบและพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพ ไม่แตกต่างกัน และมีความเห็นว่าการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ไม่ส่งผลคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ด้านข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีไม่แตกต่างกัน

จากทดสอบผลกระทบของประเภทผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีต่อความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์และคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ ที่พบว่าการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ด้านความรับผิดชอบในการกำกับดูแลคุณภาพภายในสายงานสอบบัญชี ด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งลูกค้า และด้านการติดตามผล ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐและภาคเอกชนมีความเห็นแตกต่างกัน เนื่องจากการปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์นั้น ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาคเอกชนจะมีอิสระในการเลือกรับงานสอบบัญชีสหกรณ์มากกว่าผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐ ในขณะที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐ ซึ่งต้องปฏิบัติงานตามภารกิจของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ จะไม่มีอิสระในการเลือกรับงานสอบบัญชีสหกรณ์เท่ากับผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาคเอกชน

ผลการศึกษาในครั้งนี้สอดคล้องกับงานวิจัยของ ดวงเนตร ชูผล (2559) ที่พบว่าการควบคุมคุณภาพ งานสอบบัญชีสหกรณ์ตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) ในผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐ ด้านความเป็นอิสระ การมอบหมายและแบ่งงาน การวางแผน

การสอบบัญชี การตรวจสอบและการจัดทำหลักฐาน การสอบทานงาน และการรายงานผลการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบ บัญชี และความรู้ความสามารถ ไม่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์

ในขณะทำงานวิจัยของ ดาวผ่องเพ็ญ หลีพันธ์ (2559) ที่พบว่าการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง และระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) ในผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาคเอกชน ส่งผลกระทบเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชี ในขณะที่ด้านความรู้ความสามารถด้านความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ด้านประสบการณ์การทำงานสอบบัญชี และด้านความชำนาญงานทางวิชาชีพ ไม่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์

## ข้อเสนอแนะ

งานวิจัยต่อไปในอนาคต สามารถจะทำการ ศึกษาต่อยอดโดยทำการศึกษาเปรียบเทียบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์กับมาตรฐานการควบคุมคุณภาพตาม มาตรฐานของสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ เพื่อศึกษาความแตกต่างของหลักเกณฑ์ หรือวิธีการในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี รวมถึงผลงานสอบบัญชีที่มาจากระบบการควบคุมคุณภาพที่แตกต่างกัน

## เอกสารอ้างอิง

กมล วานิชถาวร. (2562). *ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพ การตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย*. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยศรีปทุม.

- กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (2559). *ระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยวิธีการพิจารณาจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2559*. [https://www.cad.go.th/ewt\\_dl\\_link.php?nid=33835&filename=regul2\\_06](https://www.cad.go.th/ewt_dl_link.php?nid=33835&filename=regul2_06)
- กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (2562a). *พระราชบัญญัติสหกรณ์ (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2562*. [https://www.cad.go.th/ewt\\_dl\\_link.php?nid=40655&filename=regul2\\_01](https://www.cad.go.th/ewt_dl_link.php?nid=40655&filename=regul2_01)
- กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (2562b). *ระเบียบกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ว่าด้วยการสอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2562*. [https://www.cad.go.th/ewt\\_dl\\_link.php?nid=44597&filename=regulation\\_10](https://www.cad.go.th/ewt_dl_link.php?nid=44597&filename=regulation_10)
- กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (2563). *ประกาศกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เรื่อง การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2563*. [https://www.cad.go.th/ewt\\_dl\\_link.php?nid40655&filename=regul2\\_01](https://www.cad.go.th/ewt_dl_link.php?nid40655&filename=regul2_01)[https://www.cad.go.th/ewt\\_dl\\_link.php?nid=40655&filename=regul201](https://www.cad.go.th/ewt_dl_link.php?nid=40655&filename=regul201)
- ณัฐธิดา จินมอญ. (2559). *ความเป็นมืออาชีพกับคุณภาพ การสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย*. (วิทยานิพนธ์ บัญชีมหาบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชี). เชียงราย: มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงราย.
- ดวงเนตร ชูผล. (2559). *ความสัมพันธ์ระหว่างระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีกับคุณภาพงานสอบบัญชีในกรมตรวจบัญชีสหกรณ์*. (วิทยานิพนธ์ บัญชีมหาบัณฑิต). สงขลา: มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์.
- ดาว่องเพ็ญ หลีนันน์. (2559). *อิทธิพลของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนและระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) ที่มีต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์*. (วิทยานิพนธ์ บัญชีมหาบัณฑิต). สงขลา: มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์.
- นริษา ทองมณี. (2556). *คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย*. (วิทยานิพนธ์ บัญชีมหาบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชี). สงขลา: มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์.
- บุญช่วง ศิริธรราชภรณ์, ไพรัช พรพันธ์เดชวิทยา และศรีรุ่งรัตน์ สุดสมบูรณ์. (2554). *ความสัมพันธ์ระหว่างความเชี่ยวชาญการสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย*. *วารสารการบัญชีและการจัดการ, ฉบับพิเศษ*, 49-61.
- ประทีป วชิทองรัตน์. (2560). *ประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย*. *วารสารสมาคมนักวิจัย*, 22(2), 252-263.

- พจนีย์ ศรีสุนนท์. (2560). *การปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพสอบบัญชีและคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์*. (การค้นคว้าอิสระ บริหารธุรกิจมหาบัณฑิต). นครราชสีมา: มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลอีสาน.
- เยาวนาถ หมานหม้อย. (2559). *ผลกระทบของจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในและคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์*. (วิทยานิพนธ์ บัญชีมหาบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชี). สงขลา: มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์.
- รัชนี บินยาเซ็น. (2561). ปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพทางการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. *วารสารมหาจุฬาริชาการ*, 5(1), 209-217.
- วันรักษ์ โสภาพร. (2557). ความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมการสอบบัญชี กับคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย. *วารสารมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม*, 33, 95-106.
- ศิลปพร ศรีจันเพชร. (2552). การบัญชีสิ่งแวดล้อม. *วารสารวิชาชีพบัญชี มุมบัญชี*, 5(12), 21-24.
- ศิลปพร ศรีจันเพชร. (2563). มาตรฐานการสอบบัญชีมีอะไรเปลี่ยนแปลง. *วารสารนักบัญชี*, 47(3), 54-68.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2562). *มาตรฐานการสอบบัญชี ปี 2562*. [https://acpro-std.tf.ac.or.th/test\\_std/uploads/files/TSA/2562\\_TSA220.pdf](https://acpro-std.tf.ac.or.th/test_std/uploads/files/TSA/2562_TSA220.pdf)
- อัศววิชช์ ครอบคอบ. (2561). ความเป็นมืออาชีพด้านการสอบบัญชีที่เป็นเลิศและความน่าเชื่อถือของการสอบบัญชี: การศึกษาเชิงประจักษ์ของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย. *วารสารราชชมงคลล้านนา*, 6(1), 72-84.
- อุษา ภัทรมนตรี. (2547). *การตรวจสอบและการควบคุมด้านคอมพิวเตอร์*. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์
- Hair, J., Black, W., Babin, B., Anderson, R., & Tatham, R. (2006). *Multivariate Data Analysis* (6<sup>th</sup> ed.). Upper Saddle River, NJ: Pearson Prentice Hall.
- Nunnally, J. C., & Bernstein, I. H. (1994). *Psychometric theory* (3<sup>rd</sup> ed.). New York: McGraw-Hill.
- Lee J. Cronbach. (1951). Coefficient alpha and the internal structure of tests. *Psychometrika*, 16, 297–334. <https://doi.org/10.1007/BF02310555>