

กลยุทธ์การสอบบัญชีที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการทำงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์
ในเขตภาคตะวันตก

Audit Strategies that Affecting the Work Efficiency of Cooperative Auditor
in Western Region

พิมพ์ปิณณ์ มะณีวงศ์^{1*} และ สุภาวดี มะณีวงศ์²

Pimpavee Maneewong^{1*} and Supawadi Maneewong²

*Corresponding author, e-mail: pimpavee.man@rmutr.ac.th

Received: November 27th, 2023; Revised: March 11th, 2024; Accepted: March 15th, 2024

บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษา 1) กลยุทธ์การสอบบัญชีกับประสิทธิภาพการทำงานของ และ 2) วิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพและกลยุทธ์การสอบบัญชีที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการทำงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในเขตภาคตะวันตก กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้เป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในเขตภาคตะวันตก จำนวน 85 คน ด้วยวิธีการสุ่มแบบเจาะจง เก็บรวบรวมข้อมูลด้วยแบบสอบถาม สถิติที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ ค่าความถี่ ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และสถิติที่ใช้ทดสอบสมมติฐานคือ การวิเคราะห์ถดถอยเชิงพหุคูณ

ผลการวิจัยพบว่า 1) ปัจจัยด้านการวางแผนการตรวจสอบ ด้านการประเมินความเสี่ยง ด้านการวิเคราะห์งบการเงิน และด้านการตรวจสอบเนื้อหาสาระส่งผลต่อกลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวมอยู่ในระดับมากทุกด้าน ปัจจัยด้านความถูกต้อง ด้านความรวดเร็ว ด้านการบรรลุเป้าหมาย และด้านความทันต่อเวลาส่งผลต่อประสิทธิภาพการทำงานโดยรวมอยู่ในระดับมากทุกด้าน และ 2) ผลการทดสอบสมมติฐานพบว่า คุณภาพและกลยุทธ์การสอบบัญชีด้านการวางแผนการตรวจสอบ ด้านการวิเคราะห์งบการเงิน และด้านการตรวจสอบเนื้อหาสาระมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกต่อประสิทธิภาพการทำงานโดยรวมอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.05 ในทางตรงข้ามด้านการประเมินความเสี่ยงมีผลกระทบเชิงลบต่อประสิทธิภาพการทำงานโดยรวมอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.05

คำสำคัญ: กลยุทธ์การสอบบัญชี ประสิทธิภาพการทำงาน ผู้สอบบัญชีสหกรณ์

¹ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ หลักสูตรบัญชีบัณฑิต คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลรัตนโกสินทร์

Assistant Professor, Bachelor of Accountancy, Faculty of Business Administration, Rajamangala University of Technology Rattanakosin

² อาจารย์ หลักสูตรบัญชีบัณฑิต คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลรัตนโกสินทร์

Lecturer, Bachelor of Accountancy, Faculty of Business Administration, Rajamangala University of Technology Rattanakosin

Abstract

This research aims to study 1) auditing strategies and work efficiency and 2) analyze the relationship between audit quality and auditing strategies that affecting the work efficiency of cooperative auditors in the western region. The sample group were 85 cooperative auditors in the western region, used purposive sampling, data were collected using questionnaires, statistics used in the research include frequency, percentage, mean, standard deviation and the statistics used to test the hypothesis are multiple regression analysis.

The results showed that 1) audit planning factors, risk assessment, financial statement analysis, and substantive test affects the overall audit quality and auditing strategy at a high level in every aspect. and accuracy factors, quickness factors, achieving goals and timeliness affects the overall work efficiency at a high level in every aspect. And 2) The results of the hypothesis testing found that: audit quality and strategy, audit planning factors, financial statement analysis and substantive test were a relationship and positive impact on overall work efficiency with a statistical significance of 0.05. In contrast, risk assessment has a negative impact on overall work efficiency with a statistical significance of 0.05.

Keywords: Audit Strategies, Work Efficiency, Cooperative Auditor

บทนำ

สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ มีแผนกลยุทธ์กำหนดโมเดลการพัฒนาเป็น CAD 4.0 value-based strategies ขับเคลื่อนยุทธศาสตร์ด้วยนวัตกรรมเพื่อให้มีระบบการบริหารจัดการด้านการเงินและการบัญชีที่มีคุณภาพน่าเชื่อถือขับเคลื่อนยุทธศาสตร์ด้วยการใช้โมเดลนวัตกรรมเพื่อสร้างข้อมูลที่มีคุณค่า (Innovation for valuable information) ให้สามารถนำข้อมูลมาใช้สนับสนุนการตัดสินใจและสนับสนุนสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ ให้มีความพร้อมก้าวสู่สากลได้อย่างเป็นรูปธรรม โดยสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ให้ความสำคัญกับการพัฒนาระบบการสอบบัญชีในระบบดิจิทัล ควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ทั้งภาครัฐและภาคเอกชน พัฒนาผู้สอบบัญชีให้เป็น smart auditor ซึ่งจะนำไปสู่ real auditor องค์กรมีอาชีพพัฒนามาตรฐานจริยธรรมด้านการเงินการบัญชีของผู้บริหารสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ และพัฒนาระบบข้อมูลเพื่อการตัดสินใจสำหรับผู้บริหารสหกรณ์ (COOP smart decision) ให้เป็นผู้บริหารสหกรณ์ยุคดิจิทัล เพิ่มพูนทักษะผู้ตรวจสอบกิจการสู่การสร้างความปลอดภัยในการบริหารจัดการ สร้างสื่อดิจิทัลการเรียนรู้ทางบัญชีสมัยใหม่ด้วยบัญชีสู่วิถีธุรกิจแนวทางประชารัฐ (บริสุทธิ์ เปรมประพันธ์, 2560)

การบริหารสหกรณ์ออมทรัพย์ในกลุ่มจังหวัดภาคตะวันตก มีอุดมการณ์สหกรณ์ว่าด้วยความเชื่อร่วมกันว่าการช่วยตนเองและการช่วยเหลือซึ่งกันและกันตามหลักการสหกรณ์จะนำไปสู่การกินดี อยู่ดี มีความเป็นธรรมและสันติสุขในสังคม แต่การทุจริตในสหกรณ์มักเกิดจากบุคคลที่มีหน้าที่ในตำแหน่งที่เกี่ยวข้องกับการเบิกจ่ายเงินของสหกรณ์ และเป็นผู้ได้รับความไว้วางใจจากคณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์และสมาชิกสหกรณ์ปล่อยให้ดำเนินการโดยขาดการตรวจสอบถือเป็นการเปิดโอกาสให้เกิดการทุจริตและสร้างความเสียหายให้แก่สหกรณ์ (ชน บุญเกิด, 2565 : 1-15) ดังนั้น เพื่อช่วยลดปัญหาการทุจริตในสหกรณ์จึงต้องมีการร่วมมือจากการตรวจสอบ การกำกับดูแลจากสำนักงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์และการวางแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบและกลยุทธ์การสอบบัญชีที่แตกต่าง

หลากหลาย รวมทั้งการมอบอำนาจหน้าที่ให้พนักงานเจ้าหน้าที่ปฏิบัติการแทนนายทะเบียนสหกรณ์เพื่อให้งานออกมาเรียบร้อย เหมาะสม และสอดคล้องกับโครงสร้างการแบ่งงานและอำนาจหน้าที่ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ (สำนักมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี, 2567)

หลักการตรวจสอบตามมาตรฐานการตรวจสอบและรับรองบัญชีในประเทศไทยยังคงมีปัญหาทางด้านคุณภาพงานสอบบัญชีและประสิทธิภาพการทำงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ โดยปัญหาที่พบได้แก่ (1) การสื่อสาร (2) ความไม่สมบูรณ์ของเอกสารในตรวจสอบ (3) ความล่าช้า (4) ค่าธรรมเนียมในการตรวจสอบต่ำกว่าความรับผิดชอบที่ต้องรับ และ (5) เอกสารที่เจ้าของกิจการจัดส่งมีจำนวนมาก ดังนั้น ผู้สอบบัญชีควรปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพเพื่อให้เกิดการปรับปรุงและพัฒนางานสอบบัญชีเป็นไปตามมาตรฐานร่วมกับทักษะทางด้านเทคโนโลยีดิจิทัล ให้เกิดความคล่องตัวอย่างต่อเนื่อง (ณัฐธิดา จินมอญ, 2559 : 5; ลินนักร์ วุฒิกนกัญจน์, 2566 : 113-121) ทั้งนี้ คุณภาพงานสอบบัญชีเป็นสิ่งที่สะท้อนให้เห็นถึงความสามารถในการปฏิบัติงานในความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีอย่างมีประสิทธิภาพ

กลยุทธ์การสอบบัญชีเป็นแนวทางปฏิบัตินำไปสู่ผลการตรวจสอบบัญชีที่มีคุณภาพ (audit quality) เป็นผลสะท้อนที่แสดงให้เห็นว่า ผู้สอบบัญชีสหกรณ์สามารถปฏิบัติงานตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพ ภายใต้การวางแผนการตรวจสอบและการวางแผนกลยุทธ์การตรวจสอบทำให้เกิดประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานและผลของการตรวจสอบมีความถูกต้องเชื่อถือได้ในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ การรายงานการตรวจสอบที่แสดงฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงานได้รับการรับรองและมีประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจในอนาคตของผู้ใช้งบการเงิน (พิมพ์ปวีณ์ มะณีวงศ์, 2555 : 139-153; จารินยา แก้วสุริยา, 2560 : 23) จะเห็นได้ว่าคุณภาพการตรวจสอบบัญชีจะมีผลต่อความน่าเชื่อถือในการสอบบัญชีและจะส่งผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานสอบบัญชี

ประสิทธิภาพการทำงานสอบบัญชีควรปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี โดยผู้สอบบัญชีที่เป็นบุคคลที่มีความรู้ความสามารถ และความเชี่ยวชาญเพื่อช่วยลดความเสี่ยงของข้อมูลในงบการเงินที่ใช้เพื่อการตัดสินใจ ดังนั้นวัตถุประสงค์ของการสอบบัญชีเพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินนั้นได้จัดทำในส่วนสาระสำคัญเป็นไปตามกรอบแนวคิดสำหรับการจัดทำรายงานทางการเงินหรือไม่ การตรวจสอบบัญชีโดยผู้สอบบัญชีมีความจำเป็นที่จะต้องใช้กลยุทธ์การตรวจสอบหลากหลายวิธีเพื่อใช้ในการตรวจสอบเพื่อค้นหาข้อผิดพลาดและข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นจากการจัดทำงบการเงิน สิ่งสำคัญที่ช่วยให้การตรวจสอบบัญชีมีประสิทธิภาพได้นั้นคือผู้สอบบัญชีต้องมีความรู้ความสามารถความเชี่ยวชาญ จึงจะทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีที่แสดงออกมานั้นน่าเชื่อถือและเป็นที่ยอมรับ (สกวาชชีพบัญชี, 2566; นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ, 2557 : 15) ภายใต้การจัดการกลยุทธ์การสอบบัญชีที่นำไปสู่คุณภาพการตรวจสอบบัญชีและเพิ่มประสิทธิภาพการทำงานสอบบัญชี

จากที่กล่าวข้างต้นคณะผู้วิจัยจึงสนใจศึกษาวิจัยเรื่อง กลยุทธ์การสอบบัญชีที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการทำงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในเขตภาคตะวันตก เพื่อศึกษาประสิทธิภาพการทำงานของผู้สอบบัญชีเพื่อใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาบุคลากรผู้สอบบัญชี ตลอดจนผู้ที่เกี่ยวข้องให้เข้าใจและเห็นความสำคัญของทักษะทางการบัญชี การวางแผนการตรวจสอบบัญชี และกลยุทธ์การสอบบัญชี สามารถนำมาประยุกต์ใช้ให้เกิดความสำเร็จในการปฏิบัติงานสอบบัญชี รวมทั้งเป็นแนวทางสำหรับนักบัญชีและผู้ตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ในการนำไปพัฒนาปรับปรุงทักษะทางการบัญชีและเป็นข้อมูลสำหรับองค์กรเพื่อรองรับการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีในอนาคต

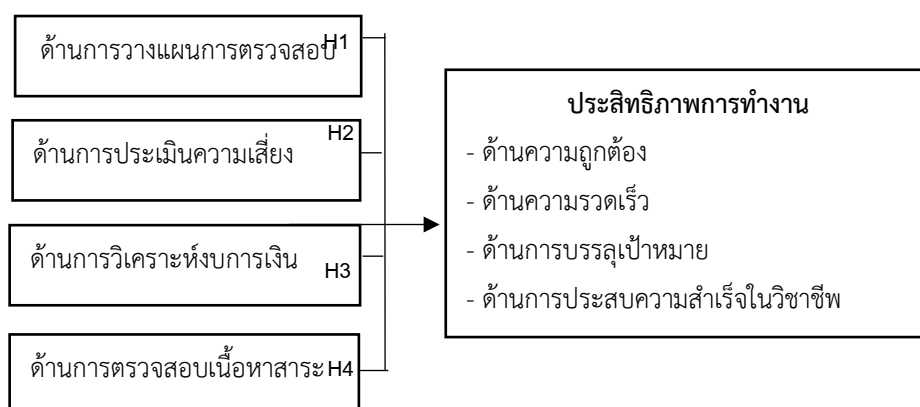
วัตถุประสงค์ของงานวิจัย

1. เพื่อศึกษาพฤติกรรมการสอบบัญชีที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการทำงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในเขตภาคตะวันตก
2. เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพและพฤติกรรมการสอบบัญชีที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการทำงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในเขตภาคตะวันตก

กรอบแนวคิดในการวิจัย

งานวิจัยนี้มีขอบเขตการศึกษา พฤติกรรมการสอบบัญชีถูกกำหนดเป็นตัวแปรอิสระ ส่งผลต่อตัวแปรตามคือ ประสิทธิภาพการทำงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ซึ่งจากวัตถุประสงค์การวิจัยข้างต้นสามารถกำหนดกรอบแนวคิดการวิจัยได้ตามรูปที่ 1

พฤติกรรมการสอบบัญชี



รูปที่ 1 กรอบแนวคิดการวิจัย

ระเบียบวิธีวิจัย

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรที่ใช้ในการทำวิจัย ได้แก่ ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในเขตภาคตะวันตก จำนวน 162 คน (สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์, 2566) และกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยได้กำหนดขนาดกลุ่มตัวอย่าง คือ ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในเขตภาคตะวันตก ใช้วิธีการสุ่มกลุ่มตัวอย่างแบบเจาะจง กล่าวคือเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในเขตภาคตะวันตก ที่ปฏิบัติงานอยู่ในปัจจุบัน จำนวน 162 คน ได้รับการตอบกลับจำนวน 85 ชุด คิดเป็นอัตราการตอบกลับร้อยละ 52.47 ถือว่ายอมรับได้ (Aaker et. al., 2001 : 2)

จริยธรรมการวิจัยในมนุษย์

การศึกษานี้ได้รับการพิจารณารับรองจากคณะกรรมการพิจารณาจริยธรรมการวิจัยในมนุษย์ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี (RMUTR-IRB) COA No. 005/2023 ผู้วิจัยชี้แจงวัตถุประสงค์ของการวิจัย สิทธิในการตอบรับหรือปฏิเสธการเข้าร่วม โดยยึดหลักการพิทักษ์สิทธิของผู้เข้าร่วมวิจัย โดยกำหนดเกณฑ์ในการคัดเข้า (inclusion criteria) คือ เป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในเขตภาคตะวันตกที่ปฏิบัติงานอยู่ในปัจจุบัน และมีเกณฑ์ในการคัดออก (exclusion criteria) คือ ไม่อยู่ระหว่างการปฏิบัติงานในช่วงการเก็บข้อมูลหรือออกตรวจนอก

พื้นที่หรือไม่สามารถเข้าร่วมโครงการวิจัยตามโปรแกรมที่กำหนด หรือมีการย้ายที่อยู่หรือปฏิเสธการเข้าร่วม ข้อมูลที่ได้จากการศึกษาครั้งนี้นำเสนอข้อมูลในภาพรวม ไม่มีการระบุรายชื่อหรือข้อมูลอื่นใดอันอาจเชื่อมโยงไปถึงผู้สอบบัญชีแต่ละราย อันทำให้เสียหายและผิดจริยธรรมการวิจัยในมนุษย์

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยและคุณภาพของเครื่องมือ

เครื่องมือเก็บรวบรวมข้อมูลวิจัยในครั้งนี้เป็นคือ แบบสอบถาม (Questionnaire) โดยแบ่งออกเป็น 5 ตอนได้แก่ ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม จำนวน 6 ข้อ ตอนที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพและกลยุทธ์การสอบบัญชี จำนวน 12 ข้อ ตอนที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพการทำงาน จำนวน 12 ข้อ และตอนที่ 4 ข้อเสนอแนะแนวทางการพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชี ทั้งนี้คณะผู้วิจัยได้ประยุกต์ใช้วิธีการวิจัยเชิงปริมาณ (Quantitative research methodology) โดยใช้การเก็บข้อมูลด้วยแบบสอบถามอิเล็กทรอนิกส์ (Online questionnaire) โดยกำหนดเป็นข้อคำถามเพื่อเป็นตัวแปรในการวิเคราะห์ข้อมูล และใช้วิธีการวัดแบบ Likert scale โดยกำหนดเกณฑ์การให้คะแนนดังนี้

ระดับความคิดเห็นมากที่สุด	ค่าคะแนน	5
ระดับความคิดเห็นมาก	ค่าคะแนน	4
ระดับความคิดเห็นปานกลาง	ค่าคะแนน	3
ระดับความคิดเห็นน้อย	ค่าคะแนน	2
ระดับความคิดเห็นน้อยที่สุด	ค่าคะแนน	1

โดยกำหนดความหมายของช่วงระดับค่าเฉลี่ยการวิเคราะห์ดังนี้

ค่าเฉลี่ย 4.50 – 5.00	ค่าคะแนน	ระดับมากที่สุด
ค่าเฉลี่ย 3.50 – 4.49	ค่าคะแนน	ระดับมาก
ค่าเฉลี่ย 2.50 – 3.49	ค่าคะแนน	ระดับปานกลาง
ค่าเฉลี่ย 1.50 – 2.49	ค่าคะแนน	ระดับน้อย
ค่าเฉลี่ย 1.00 – 1.49	ค่าคะแนน	ระดับน้อยที่สุด

การตรวจสอบคุณภาพของเครื่องมือการวิจัยมี 3 ขั้นตอน ได้แก่

1) การทดสอบความถูกต้องของเนื้อหา (content validity) ในแบบสอบถามแต่ละข้อ สามารถแสดงถึงข้อมูลที่ถูกต้องตามวัตถุประสงค์ของการศึกษา โดยให้ผู้เชี่ยวชาญพิจารณาแบบสอบถามทุกข้อและปรับปรุงแก้ไขร่วมกันเพื่อให้แน่ใจว่า คำตอบที่ได้จะเป็นข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการวิจัย พบว่า ค่าดัชนีความสอดคล้องระหว่างคำถาม มีค่าระหว่าง 0.6-1.00 ซึ่งมีค่าเท่ากับ 0.718 มากกว่า 0.6 ถือว่ามีความสอดคล้อง (อารยา องค์เอี่ยม และพงษ์ธรา วิจิตรเวชไพศาล, 2561 : 36-42)

2) นำแบบสอบถามที่ทำการปรับปรุงแก้ไขแล้วไปทดลองเก็บข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่างจำนวน 30 ชุด

3) นำข้อมูลทั้ง 30 ชุด ที่เก็บรวบรวมได้มาทำการวิเคราะห์ค่าความเชื่อมั่น (reliability analysis) ของแบบสอบถามโดยวิธี factor analysis และการใช้วิธีการหาสัมประสิทธิ์ครอนบักอัลฟา (Cronbach α -coefficient) จำนวน 8 องค์ประกอบจากข้อคำถามที่เป็นตัวแปร พบว่า ค่าน้ำหนักองค์ประกอบของแต่ละตัวแปรที่มีต่อองค์ประกอบนั้น (factor loading) เท่ากับ 0.868 % ซึ่งมีค่ามากกว่า 0.3 ขึ้นไป ถือว่าผ่านเกณฑ์ และการวิเคราะห์รายหัวข้อของชุดคำถามการวิจัย (Cronbach Alpha) เท่ากับ 0.916 ซึ่งมีค่าค่อนข้างสูง แสดงให้เห็นว่า ชุดคำถามที่อยู่ในแบบสอบถาม มีความน่าเชื่อถือในการประเมินโครงสร้างที่เหมือนกัน และมีค่าสถิติผ่านเกณฑ์ตามมาตรฐานที่กำหนดไว้เกิน 0.7 เป็นค่าที่ยอมรับได้ (ยุทธ ไทยวรรณ, 2559 : 8)

การเก็บรวบรวมข้อมูลในการวิจัย

การเก็บรวบรวมข้อมูลผู้วิจัยได้ดำเนินการเก็บรวบรวมข้อมูลใน 2 ลักษณะ ได้แก่ 1) การรวบรวมข้อมูลทุติยภูมิ เก็บรวบรวมข้อมูลในรูปของทฤษฎี แนวคิด และงานวิจัย จากการค้นคว้าเอกสารที่เป็นบทความทางวิชาการ หนังสือ รายงานการวิจัย และเอกสารสิ่งพิมพ์ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง และ 2) เก็บรวบรวมข้อมูลปฐมภูมิ ข้อมูลภาคสนามด้วยแบบสอบถามจากผู้ตอบแบบสอบถามในเขตภาคตะวันตก ดำเนินการเก็บรวบรวมข้อมูลโดยใช้แบบสอบถาม โดยใช้เทคนิคการประสานผ่านหัวหน้าหน่วยงานเพื่อขอเข้าเก็บรวบรวมข้อมูลการวิจัย และใช้การสแกน QR code ในการจัดทำแบบสอบถามการวิจัย โดยผู้ตอบแบบสอบถามสามารถเลือกตอบได้ตามความสนใจของผู้ตอบแบบสอบถาม

การวิเคราะห์ข้อมูล

การวิจัยครั้งนี้คณะผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์สหสัมพันธ์แบบพหุคูณ และการวิเคราะห์ถดถอยแบบพหุคูณ การทดสอบความสัมพันธ์และผลกระทบของคุณภาพและกลยุทธ์การสอบบัญชีกับประสิทธิภาพการทำงาน สามารถเขียนสมการได้ดังนี้

สมการ	PW	=	$\alpha_1 + \beta_1 AP + \beta_2 RA + \beta_3 FS + \beta_4 CC + \epsilon_1$
เมื่อ AP	แทน		คะแนนเฉลี่ยความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพและกลยุทธ์การสอบบัญชีด้านการวางแผนการตรวจสอบ
	RA	แทน	คะแนนเฉลี่ยความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพและกลยุทธ์การสอบบัญชีด้านการประเมินความเสี่ยง
	FS	แทน	คะแนนเฉลี่ยความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพและกลยุทธ์การสอบบัญชีด้านการวิเคราะห์งบการเงิน
	CC	แทน	คะแนนเฉลี่ยความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพและกลยุทธ์การสอบบัญชีด้านการตรวจสอบเนื้อหาสาระ
	PW	แทน	คะแนนเฉลี่ยความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพการทำงานโดยรวม

สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลได้แก่ ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย (mean) และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (standard deviation) การวิเคราะห์ความแปรปรวนโดยรวม (analysis of variance : ANOVA) การวิเคราะห์ correlation coefficient โดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์แบบเพียร์สัน (Pearson correlation coefficient) และสถิติที่ใช้ทดสอบสมมติฐานคือ การวิเคราะห์ถดถอยเชิงพหุคูณ

ผลการวิจัย

การวิจัย เรื่อง กลยุทธ์การสอบบัญชีที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการทำงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในเขตภาคตะวันตก คณะผู้วิจัยสามารถจำแนกผลการวิจัยได้ดังนี้

การวิเคราะห์ข้อมูลด้วยสถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics)

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ผลการวิจัยพบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีอายุ น้อยกว่า 30 ปี คิดเป็นร้อยละ 37.60 การศึกษาระดับปริญญาตรี คิดเป็นร้อยละ 78.80 ตำแหน่งงาน นักวิชาการตรวจสอบบัญชี คิดเป็นร้อยละ 45.90 ประสบการณ์ทำงาน 10 ปีขึ้นไป คิดเป็นร้อยละ 42.40 และรายได้เฉลี่ยต่อเดือน 15,001 – 25,000 บาท คิดเป็นร้อยละ 54.10

ตารางที่ 1 ความคิดเห็นเกี่ยวกับกลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้าน

กลยุทธ์การสอบบัญชี	$\bar{X}$	S.D.	แปลผล
1. ด้านการวางแผนการตรวจสอบ	4.54	0.43	มาก
2. ด้านการประเมินความเสี่ยง	4.55	0.37	มาก
3. ด้านการวิเคราะห์งบการเงิน	4.59	0.34	มาก
4. ด้านการตรวจสอบเนื้อหาสาระ	4.60	0.43	มาก
โดยรวม	4.55	0.32	มาก

จากตารางที่ 1 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลความคิดเห็นเกี่ยวกับกลยุทธ์การสอบบัญชีโดยใช้สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) ผลการวิจัยพบว่า ผู้สอบบัญชีมีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับกลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวมอยู่ในระดับมาก ($\bar{X} = 4.55$) เมื่อพิจารณาเป็นรายด้านอยู่ในระดับมากทุกด้านโดยเรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปหาน้อย ดังนี้ ด้านการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ($\bar{X} = 4.60$) ด้านการวิเคราะห์งบการเงิน ($\bar{X} = 4.59$) และด้านการประเมินความเสี่ยง ($\bar{X} = 4.55$)

ตารางที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพการทำงานโดยรวมและเป็นรายด้าน

ประสิทธิภาพการทำงาน	$\bar{X}$	S.D.	แปลผล
1. ด้านความถูกต้อง	4.54	0.42	มาก
2. ด้านความรวดเร็ว	4.51	0.49	มาก
3. ด้านการบรรลุเป้าหมาย	4.45	0.57	มาก
4. ด้านความทันต่อเวลา	4.45	0.56	มาก
โดยรวม	4.49	0.47	มาก

จากตารางที่ 2 ผลการวิเคราะห์ความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพการทำงานโดยใช้สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) ผลการวิจัยพบว่า ผู้สอบบัญชีมีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีประสิทธิภาพการทำงานโดยรวมอยู่ในระดับมาก ($\bar{X} = 4.49$) เมื่อพิจารณาเป็นรายด้านอยู่ในระดับมากทุกด้านโดยเรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปหาน้อย ได้แก่ ด้านความถูกต้อง ($\bar{X} = 4.54$) ด้านความรวดเร็ว ($\bar{X} = 4.51$) และด้านการบรรลุเป้าหมาย ($\bar{X} = 4.45$)

การวิเคราะห์สหสัมพันธ์และการสร้างสมการพยากรณ์ในการทดสอบความสัมพันธ์

ผลการวิเคราะห์สหสัมพันธ์และการสร้างสมการพยากรณ์ในการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพและกลยุทธ์การสอบบัญชีกับประสิทธิภาพการทำงาน ผู้วิจัยทำการวิเคราะห์สหสัมพันธ์การวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ และการสร้างสมการพยากรณ์ตามสมมติฐาน ได้ดังนี้

ตารางที่ 3 ผลการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างกลยุทธ์การสอบบัญชีกับประสิทธิภาพการทำงานโดยรวม

ตัวแปร	PW	AP	RA	FS	CC	VIF
$\bar{X}$	4.49	4.45	4.55	4.59	4.60	
S.D.	0.472	0.432	0.379	0.344	0.433	
PW	1	0.749*	0.612*	0.495*	0.673*	
AP		1	0.849*	0.443*	0.456*	3.631
RA			1	0.489*	0.578*	4.374
FS				1	0.434*	1.386
CC					1	1.588

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 3 พบว่า ตัวแปรอิสระแต่ละด้านมีค่า VIF ของตัวแปรอิสระตั้งแต่ 1.386-4.374 ซึ่งมีค่าน้อยกว่า 10 แสดงว่า ตัวแปรอิสระไม่มีความสัมพันธ์กัน (black, 2006 : 585) เมื่อพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระคุณภาพและกลยุทธ์การสอบบัญชีในแต่ละด้าน พบว่า มีความสัมพันธ์กับตัวแปรตามประสิทธิภาพการทำงานโดยรวมอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 โดยมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่าง 0.495-0.749

ตารางที่ 4 ผลการทดสอบผลกระทบของกลยุทธ์การสอบบัญชีที่ส่งผลเชิงบวกกับประสิทธิภาพการทำงาน

กลยุทธ์การสอบบัญชี	ประสิทธิภาพการทำงานโดยรวม			
	สัมประสิทธิ์	ความคลาดเคลื่อน	t	p-value
	ถดถอย	มาตรฐาน		
Constant (a)	-0.329	0.392	-0.840	0.404
ด้านการวางแผนการตรวจสอบ (AP)	0.948	0.115	8.255	0.000*
ด้านการประเมินความเสี่ยง (RA)	-0.589	0.144	-4.098	0.000*
ด้านการวิเคราะห์งบการเงิน (FS)	0.173	0.089	1.940	0.050*
ด้านการตรวจสอบเนื้อหาสาระ (CC)	0.540	0.076	7.117	0.000*
F = 61.958 p = 0.000 Adj R ² = 0.769				

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4 พบว่า กลยุทธ์การสอบบัญชี ด้านการวางแผนการตรวจสอบ (AP) ด้านการวิเคราะห์งบการเงิน (FS) และด้านการตรวจสอบเนื้อหาสาระ (CC) มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกต่อประสิทธิภาพการทำงานโดยรวม (PW) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.05 จึงยอมรับสมมติฐานที่ 1, 3 และ 4 สำหรับกลยุทธ์การสอบบัญชี ด้านการประเมินความเสี่ยง (RA) มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงลบต่อประสิทธิภาพการทำงาน

โดยรวม (PW) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.05 จึงปฏิเสธสมมติฐานที่ 2 จากนั้นผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณและสร้างสมการพยากรณ์ประสิทธิภาพการทำงานโดยรวม (PW) ได้ดังนี้

$$PW = -0.329 + 0.948AP - 0.589RA + 0.173FS + 0.540CC$$

สรุปและอภิปรายผล

จากผลการวิจัยข้างต้น สามารถสรุปผลการวิจัยและอภิปรายผลสอดคล้องกับวัตถุประสงค์การวิจัย ได้ดังนี้ ผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับกลยุทธ์การสอบบัญชีอยู่ในระดับมากเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านอยู่ในระดับมากทุกด้าน ได้แก่ ด้านการวางแผนการตรวจสอบ ด้านการประเมินความเสี่ยง ด้านการวิเคราะห์งบการเงิน และด้านการตรวจสอบเนื้อหาสาระ เนื่องจากกลยุทธ์การสอบบัญชีเป็นแนวทางตลอดกระบวนการของการตรวจสอบบัญชีที่จะต้องมีการวางแผนงานตั้งแต่เริ่มต้นจากการพิจารณารับงานตรวจสอบนำมาสู่การวางแผนการตรวจสอบ การประเมินความเสี่ยงที่คาดว่าจะเกิดขึ้นและนำไปสู่การวางแผนกลยุทธ์ในการตรวจสอบ อาทิ การตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยพิจารณาตามลักษณะของธุรกิจที่จะเข้าทำการตรวจสอบ เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานสอดคล้องกับสำนักมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี (2567) กล่าวถึง คำสั่งนายทะเบียนสหกรณ์ ที่ 2/2565 เรื่อง มอบอำนาจหน้าที่ให้พนักงานเจ้าหน้าที่ปฏิบัติการแทนนายทะเบียนสหกรณ์ว่าด้วยการมอบอำนาจหน้าที่ให้พนักงานเจ้าหน้าที่ปฏิบัติการแทนนายทะเบียนสหกรณ์เพื่อให้งานออกมาเรียบร้อยเหมาะสม และสอดคล้องกับโครงสร้างการแบ่งงานและอำนาจหน้าที่ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ และสอดคล้องกับงานวิจัยของวนิชมา ผาอำนาจ (2562 : 5) พบว่า ประสพการณ์จากการปฏิบัติงาน ด้านระยะเวลาส่งผลเชิงบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ ด้านระยะเวลาในการตรวจสอบบัญชีสามารถวางแผน กำหนดแนวทางและกำหนดระยะเวลาในการตรวจสอบได้เป็นอย่างดี

ผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีประสิทธิภาพการทำงานอยู่ในระดับมากเมื่อพิจารณา เป็นรายด้านอยู่ในระดับมากทุกด้าน ได้แก่ ด้านความถูกต้อง ด้านความรวดเร็ว ด้านการบรรลุเป้าหมาย และด้านความทันต่อเวลา เนื่องจากประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานสอบบัญชีจะขึ้นอยู่กับแนวทางการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีเป็นสำคัญ ภายใต้การพัฒนาตนเองอย่างต่อเนื่องเพื่อนำมาสู่การเพิ่มประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบ สอดคล้องกับงานวิจัยของชลกนก โฆษิตคณิน (2563 : 8) พบว่า สมรรถนะทางวิชาชีพ คุณค่าทางวิชาชีพ มีอิทธิพลต่อความสำเร็จในวิชาชีพของผู้สอบบัญชี และสอดคล้องกับงานวิจัยของลลิตา พิมพา (2561 : 119) พบว่า ความซื่อสัตย์ความสัมพันธ์เชิงบวกกับความสำเร็จในการทำงานโดยภาพรวม ด้านความก้าวหน้าในการทำงาน และด้านบรรลุเป้าหมายความสำเร็จ และรองลงมาคือด้านการรักษาความลับมีความสัมพันธ์กับความสำเร็จโดยภาพรวมในด้านความก้าวหน้าในการทำงาน และด้านบรรลุเป้าหมายมีความสัมพันธ์กับความสำเร็จโดยภาพรวม

สมมติฐานที่ 1 กลยุทธ์การสอบบัญชี ด้านการวางแผนการตรวจสอบ มีความสัมพันธ์และผลกระทบบเชิงบวกต่อประสิทธิภาพการทำงานโดยรวมอย่างมีนัยสำคัญ เนื่องจากคุณภาพการตรวจสอบบัญชีสะท้อนให้เห็นการบริหารจัดการด้านการวางแผนการตรวจสอบบัญชีภายใต้การวางกลยุทธ์การสอบบัญชีเริ่มต้นด้วยดีจะทำให้การปฏิบัติงานสอบเป็นไปได้อย่างราบรื่นและมีประสิทธิภาพ สอดคล้องกับแนวคิดของนิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลาพร ศรีจันทเพร (2550 : 34) พบว่า ด้านความเพียงพอและเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชี และการใช้วิจารณญาณสังเกตสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพช่วยลดข้อสมมุติที่ผิดพลาดในการรวบรวมหลักฐาน และการประเมินการตรวจสอบ และสอดคล้องกับงานวิจัยของจิรัฐติกาล วุฒิพันธ์ และคณะ (2560 : 155-168) พบว่า กลยุทธ์การ

ตรวจสอบภายในด้านการวางแผนการปฏิบัติงานและกลยุทธ์การตรวจสอบภายในด้านการติดตามผลมีผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการดำเนินงาน

สมมติฐานที่ 2 กลยุทธ์การสอบบัญชี ด้านการประเมินความเสี่ยงมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงลบต่อประสิทธิภาพการทำงานโดยรวมอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.05 ซึ่งไม่ตรงกับสมมติฐานที่ตั้งไว้ในเบื้องต้น จึงปฏิเสธสมมติฐานนี้ เนื่องจากประสิทธิภาพในการทำงานด้านการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีนั้นจะคำนึงถึงจรรยาบรรณทางวิชาชีพเป็นสำคัญร่วมกับการวางแผนการตรวจสอบภายใต้การวางแผนการตรวจสอบร่วมกันของทีมผู้ตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เพื่อพิจารณาถึงลักษณะหรือประเภทของธุรกิจหรือหน่วยงานที่จะต้องเข้าตรวจสอบนั้น การพิจารณาถึงการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ครอบคลุมครบถ้วนจึงสำคัญ และเป็นไปในทิศทางตรงกันข้ามกับการประเมินความเสี่ยงที่อาจจะเกิดขึ้นจากการลงพื้นที่ตรวจสอบ ซึ่งเป็นสิ่งที่หลีกเลี่ยงได้ยากนำมาสู่ผลกระทบเชิงลบได้เช่นกัน สอดคล้องกับงานวิจัยของประนัย ชมภูกุล และวชิระ บุญเนตร (2565 : 4-27) พบว่า ผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยตรวจสอบบัญชีให้ความสำคัญกับการทดสอบการควบคุมมากกว่าการระบุและการประเมินความเสี่ยง

สมมติฐานที่ 3 กลยุทธ์การสอบบัญชี ด้านการวิเคราะห์งบการเงินมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกต่อประสิทธิภาพการทำงานโดยรวมอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.05 เนื่องจากประสิทธิภาพการตรวจสอบบัญชีจะต้องมีการพิจารณาลักษณะของธุรกิจที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์จะต้องทำการตรวจสอบว่า เป็นธุรกิจลักษณะใดหรือประเภทใด และขอข้อมูลที่เกี่ยวข้องในการวิเคราะห์งบการเงินหรือการใช้เทคนิคการสอบทานในการตรวจสอบบัญชีเพื่อให้ได้ข้อมูลที่ถูกต้องครบถ้วน สอดคล้องกับงานวิจัยของจิรัฐติกา วุฒิพันธุ์ และคณะ (2560 : 155-168) พบว่า การใช้วิจารณ์ฐานในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ ด้านวิจารณ์ฐานในการช่างสงสัยมีความสัมพันธ์และส่งผลกระทบเชิงบวกต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี ด้านความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน และทัศนคติสำคัญที่เสริมความสามารถของผู้สอบบัญชีในการวินิจฉัยหรือแยกแยะสถานการณ์ต่าง ๆ ที่มีผลต่อการแสดงข้อมูลทางการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญและการตอบสนองต่อสถานการณ์นั้น ๆ ได้อย่างเหมาะสมส่งผลให้เกิดการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพ และสอดคล้องกับงานวิจัยของบุษตกร ศิริมงคล และดารณี เอื้อชนะจิต (2566 : 1-13) พบว่า ความรู้ความสามารถ ความเอาใจใส่และรักษามาตรฐานการปฏิบัติงานมีผลกระทบเชิงบวกต่อความสำเร็จในการประกอบวิชาชีพบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ 0.05

สมมติฐานที่ 4 กลยุทธ์การสอบบัญชี ด้านการตรวจสอบเนื้อหาสาระ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกต่อประสิทธิภาพการทำงานโดยรวมอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.05 เนื่องจากการตรวจสอบเนื้อหาสาระของรายงานทางการเงินจะสื่อถึงความพร้อมของข้อมูลและแนวปฏิบัติของหน่วยงานที่ผู้ตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เข้าตรวจ หากหน่วยงานนั้นมีเนื้อหาสาระที่ครบถ้วนตามข้อกำหนดที่ผู้ตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ต้องการ ชี้ให้เห็นว่าหน่วยงานนั้น มีแนวโน้มการปฏิบัติที่มีประสิทธิภาพและทำให้ผู้ตรวจสอบบัญชีเข้าถึงข้อมูลได้ง่าย ทำให้มีผลการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพร่วมด้วย สอดคล้องกับงานวิจัยของจิรัฐติกา วุฒิพันธุ์ และคณะ (2560 : 155-168) พบว่า ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ปฏิบัติงานแตกต่างกัน มีความคิดเห็นเกี่ยวกับการใช้วิจารณ์ฐานในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพโดยรวมแตกต่างกันและผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีประสบการณ์ และสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ปฏิบัติงานแตกต่างกัน มีความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยรวมแตกต่างกัน และสอดคล้องกับงานวิจัยของวริยา ยอดปิ่น และดารณี เอื้อชนะจิต (2565 : 247-260) กล่าวถึงปัจจัยในด้านความรู้ความสามารถในการสอบบัญชีและด้านประสบการณ์จากการปฏิบัติงาน มีอิทธิพลเชิงบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในด้านความถูกต้องความชัดเจน ความสมบูรณ์ และความทันกาลอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติระดับ 0.01 และคุณภาพการสอบบัญชีมีอิทธิพลเชิงบวกต่อความน่าเชื่อถือของผู้สอบบัญชีสหกรณ์อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติระดับ 0.01

ข้อเสนอแนะ

ข้อเสนอแนะในการนำผลการวิจัยไปใช้

1. ผู้สอบบัญชีสหกรณ์สามารถนำข้อมูลไปใช้การวางแผนการตรวจสอบบัญชีและต้องมีการปรับเปลี่ยนกลยุทธ์การตรวจสอบให้หลากหลายหรือเปลี่ยนไปจากเดิมโดยพิจารณาตามลักษณะรายการของธุรกิจที่เข้าทำการตรวจสอบบัญชีนั้นจะทำให้เกิดประสิทธิภาพการทำงานด้านการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ได้ให้การรับรองไว้เป็นไปตามมาตรฐานที่ยอมรับโดยทั่วไป

2. ผู้สอบบัญชีสหกรณ์นำข้อมูลไปพิจารณาปรับแนวทางการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้สอดคล้องกับสภาพแวดล้อมทางธุรกิจและเทคโนโลยีทางบัญชีดิจิทัลนำไปสู่การปฏิบัติงานการสอบบัญชีอย่างมีคุณภาพ สามารถตรวจสอบและวัดมูลค่ารายการทางบัญชีได้อย่างถูกต้อง ครบถ้วน และทำให้ข้อมูลในงบการเงินปราศจากข้อผิดพลาดที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญทำให้ผู้ใช้งบการเงินมีความเชื่อมั่นในประสิทธิภาพการทำงานและงบการเงินที่ได้รับการรับรองนำไปสร้างข้อได้เปรียบในวิชาชีพบัญชีและวิชาชีพสอบบัญชีได้

3. ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ควรตระหนักถึงการประเมินความเสี่ยงตลอดกระบวนการตรวจสอบเพื่อนำมาใช้ในการวางแผนการตรวจสอบและส่งเสริมประสิทธิภาพการทำงานของทีมผู้สอบได้

ข้อเสนอแนะในการวิจัยครั้งต่อไป

1. ควรศึกษาความสัมพันธ์และผลกระทบด้านอื่นๆ เพิ่มเติมกับกลุ่มผู้ตรวจสอบบัญชีอื่น ๆ เช่น ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เป็นต้น เพื่อสร้างการเปรียบเทียบกับกลุ่มตัวอย่างอื่นว่ามีความ คิดเห็นแตกต่างกันหรือไม่ อย่างไร อาจทำให้งานวิจัยมีประสิทธิภาพและสามารถนำไปใช้ประโยชน์ได้ตรงตามเป้าหมายในวงกว้างมากยิ่งขึ้น

2. ควรเพิ่มวิธีการเก็บรวบรวมข้อมูลด้วยวิธีการอื่นนอกเหนือจากการเก็บข้อมูลด้วยแบบสอบถาม เช่น การสัมภาษณ์เชิงลึก การเปรียบเทียบผลการปฏิบัติงานย้อนหลัง เป็นต้น เพื่อให้ทราบถึงมุมมองและข้อมูลเชิงลึกเพื่อก่อให้เกิดประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานตรวจสอบต่อไป

เอกสารอ้างอิง

- จารินยา แก้วสุริยา. (2560). ผลกระทบของคุณภาพในการสอบบัญชีและความต่อเนื่องในการสอบทานงานสอบบัญชีที่มีต่อความน่าเชื่อถือในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. บัญชีมหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์.
- จิรัฐติกา วุฒิพันธุ์ กชิตา พันธุ์ยาง กนกวรรณ คำเพ็ง จิรประภา สุขสม ธนัพร ใจบุญ ปรีดี โสดาตง และสุจิตรา ทองไธย. (2560). การใช้วิจารณ์งานในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพที่มีผลต่อประสิทธิภาพ การปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 5, วารสารวิทยาการจัดการสมัยใหม่, 10(2), 155-168.
- ชลกนก โฆษิตคณิน. (2563). ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อความสำเร็จในวิชาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. การค้นคว้าอิสระธุรกิจมหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยกรุงเทพธนบุรี.
- ณัฐธิดา จินมอญ. (2559). ความเป็นมืออาชีพกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. วิทยานิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงราย.
- ธน บุญเกิด. (2565). การบริหารสหกรณ์ออมทรัพย์ในกลุ่มจังหวัดภาคตะวันตก. วารสารมหาจุฬานาครทรรศ, 9(10), 1-15.
- นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ. (2557). การสอบบัญชีและการให้ความเชื่อมั่น. (พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพฯ : ทีพีเอ็นเพรส.
- นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร. (2550). การสอบบัญชี. (พิมพ์ครั้งที่ 7).. กรุงเทพฯ : หจก.ทีพีเอ็นเพรส.
- พิมพ์วิวัฒน์ มะณีวงศ์. (2555). ความสัมพันธ์ระหว่างบุคลิกภาพที่ดี ความน่าเชื่อถือในการสอบบัญชีและความสำเร็จในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย. วารสารการบัญชีและการจัดการ, 4(3), 139-153.
- ลลิตา พิมพ์า. (2561). ผลกระทบของจริยธรรมทางการบัญชีที่มีต่อความสำเร็จในการทำงานของนักบัญชีบริษัทในจังหวัดร้อยเอ็ด. การค้นคว้าอิสระคณะบริหารธุรกิจและการบัญชี. มหาวิทยาลัยราชภัฏร้อยเอ็ด.
- ลินนัส วุฒิกนกัญจน์. (2566). ปัญหาในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ตามมาตรฐานการตรวจสอบและรับรองบัญชีในประเทศไทย. วารสารราชภัฏยะลา, 18(1), 113-121.
- ยุทธ ไกยวรรณ. (2559). การวางแผนการทดลองสำหรับการวิจัย. (พิมพ์ครั้งที่ 1). กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- บุษดากร ศิริมงคล และดารณี เอื้อชนะจิต. (2566). ผลกระทบของความรับผิดชอบทางวิชาชีพบัญชีและจรรยาบรรณที่ส่งผลต่อความสำเร็จในการประกอบวิชาชีพบัญชี กรณีศึกษา: ผู้ทำบัญชีในจังหวัดกรุงเทพฯ และปริมณฑล, วารสารวิจัยวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏสุรินทร์, 7(2), 1-13.
- บริสุทธิ์ เปรมประพันธ์. (2560). เคลื่อนยุทธศาสตร์ 5 ปีตรวจบัญชีสหกรณ์สร้างนวัตกรรม-พัฒนาองค์กรก้าวสู่ยุค 'Thailand 4.0 [ออนไลน์]. ค้นเมื่อ 15 พฤศจิกายน 2565, จาก : <https://www.naewna.com/local/242370>
- ประนัย ชมภูกุล และวชิระ บุญยเนตร. (2565). แนวทางการประเมินและตอบสนองความเสี่ยงการตรวจสอบบัญชีคริปโตเคอร์เรนซีด้านผู้ถือสินทรัพย์. วารสารสภาวะวิชาชีพบัญชี. 4(11), 4-27.
- วนิดา ผาอำนาจ. (2562). ปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีภาษีอากรในเขตกรุงเทพมหานคร. การค้นคว้าอิสระมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยศรีปทุม.

- วริยา ยอดปิ่น และดารณี เอื้อชนะจิต. (2565). ปัจจัยในยุคดิจิทัลที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีและความน่าเชื่อถือของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7. *วารสารการบริหารนิติบุคคลและนวัตกรรมท้องถิ่น*, 8(10), 247-260.
- สภาวิชาชีพบัญชี. (2566). *เครื่องมือช่วยในการสอบบัญชีและคุณภาพงานสอบบัญชี*. ค้นเมื่อ 28 พฤษภาคม 2566, จาก : <https://acpro-std.tf.ac.or.th/standard/89/>
- สำนักมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี. (2567). *คำสั่งนายทะเบียนสหกรณ์ ที่ 2/2565 เรื่อง มอบอำนาจหน้าที่ให้พนักงานเจ้าหน้าที่ปฏิบัติการแทนนายทะเบียนสหกรณ์*. [ออนไลน์]. ค้นเมื่อ 28 พฤษภาคม 2566, จาก : <https://private.cad.go.th/download>
- สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์. (2566). *อัตราค่าจ้างพลและการตรวจสอบบัญชี* [ออนไลน์]. ค้นเมื่อ 22 มีนาคม 2566, จาก : <https://ratchaburi.cad.go.th/main.php?filename=statur001>
- อารยา องค์เอี่ยม และพงศ์ธรา วิจิตรเวชไพศาล. (2561). การตรวจสอบคุณภาพเครื่องวิจัย. *วิสัยทัศน์สาร*, 4(1), 36-42.
- Aaker, D.A., Kumar V., and Day G.S. (2001). *Marketing Research*. (7th Ed.). New York :John Wiley and Sons.
- Black, K. (2006). *Business Statistics for Contemporary Decision Making*. (4th Ed.). USA: John Wiley & Son.