

ศักยภาพของผู้สอบบัญชี กระบวนการตรวจสอบบัญชีที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการรายงาน
การตรวจสอบบัญชี ของสหกรณ์ในประเทศไทย
The Potential of Auditors and the Audit Process Affecting the Effectiveness of Audit
Reporting in Cooperatives under Thailand

ดารณี เอื้อชนะจิต (Asst.Prof. Daranee Uachanachit, Phd.)

ธนาวดี สมคะเน นักศึกษาระดับปริญญาเอก สาขาวิชาการบัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุม

Email Yuwadee.s.saithan@gmail.com

อัมมรารณณ์ เพชรวารีย์ นักศึกษาระดับปริญญาเอก สาขาวิชาการบัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุม

Email a.phetwalee@gmail.com

Received: 2025-8-25; Revised: 2025-10-31; Accepted: 2025-10-31

บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างศักยภาพของผู้สอบบัญชีต่อประสิทธิภาพของการรายงานการตรวจสอบบัญชีของสหกรณ์ และเพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างกระบวนการตรวจสอบบัญชีต่อประสิทธิภาพของการรายงานการตรวจสอบบัญชีของสหกรณ์ในประเทศไทย ผู้วิจัยกำหนดประชากรในการวิจัยเชิงปริมาณครั้งนี้คือผู้ตรวจสอบบัญชี กลุ่มตัวอย่างทั้งสิ้น 7,387 คน สุ่มตัวอย่างแบบชั้นภูมิ (Stratified Random Sampling) ดำเนินการเก็บรวบรวมข้อมูลเชิงปริมาณ ด้วยแบบสอบถาม จำนวน 380 คน วิเคราะห์ข้อมูลเชิงปริมาณโดยใช้ การวิเคราะห์ถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression) เพื่อยืนยันผลการวิจัยเชิงปริมาณ และผลการวิจัยเชิงปริมาณ พบว่า ศักยภาพของผู้สอบบัญชีมีผลเชิงบวกต่อประสิทธิภาพของการรายงานการตรวจสอบบัญชีของสหกรณ์ และกระบวนการตรวจสอบบัญชีมีผลเชิงบวกต่อประสิทธิภาพของการรายงานการตรวจสอบบัญชีของสหกรณ์ของสหกรณ์ ตัวชี้วัดประสิทธิภาพของการรายงานการตรวจสอบบัญชี คือ ความชัดเจน ความถูกต้อง ความทันเวลา และการให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ ตัวแปรทุกตัวมีความสัมพันธ์กันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ซึ่งผู้ที่เกี่ยวข้องสามารถนำไปใช้สำหรับการประเมินและประสิทธิภาพรายงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ได้

คำสำคัญ: ผู้สอบบัญชีสหกรณ์, กระบวนการสอบบัญชี, รายงานผู้สอบบัญชี, สหกรณ์ในประเทศไทย

Abstract

The primary objective of this study is to investigate the relationship between auditors' competencies and the effectiveness of audit reporting in cooperatives, as well as the relationship between audit processes and audit reporting effectiveness in cooperatives in Thailand. The population of this quantitative research comprises 7,387 auditors, from which a stratified random sampling method was employed, yielding a final sample of 380 respondents. Data were collected using structured questionnaires and analyzed through multiple regression analysis to validate the hypothesized relationships.

The empirical findings reveal that auditors' competencies exert a significant positive influence on the effectiveness of audit reporting in cooperatives. Similarly, audit processes also have a positive impact on audit reporting effectiveness. Audit reporting effectiveness was operationalized into four dimensions: clarity, accuracy, timeliness, and the provision of useful

information. Furthermore, all variables were found to be significantly correlated at the 0.01 level. The findings provide theoretical and practical implications, suggesting that auditors' competencies and well-structured audit processes serve as critical determinants for enhancing the quality and effectiveness of cooperative audit reporting.

Keywords: Auditors' competencies, audit process, audit reporting effectiveness, cooperatives, Thailand

บทนำ

ในปัจจุบัน สหกรณ์ในประเทศไทยถือเป็นกลไกสำคัญที่ช่วยสนับสนุนการพัฒนาทางเศรษฐกิจและสังคม ในหลายภาคส่วน โดยเฉพาะในด้านการสนับสนุนทางการเงินให้แก่สมาชิกของสหกรณ์ การตรวจสอบบัญชีในสหกรณ์จึงมีบทบาทสำคัญในการเสริมสร้างความน่าเชื่อถือและความโปร่งใสในการดำเนินงานของสหกรณ์ การตรวจสอบบัญชีที่มีคุณภาพสูงจึงเป็นเครื่องมือที่ช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการบริหารจัดการสหกรณ์และป้องกันการทุจริตต่าง ๆ (กฤษฎา ฉิมพลีวัฒน์, 2021; สหกรณ์ไทย, 2021) นอกจากนี้ สหกรณ์ยังมีบทบาทสำคัญในการส่งเสริมการใช้ทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพและส่งเสริมความร่วมมือระหว่างสมาชิกในด้านต่าง ๆ

การดำเนินงานของสหกรณ์ต้องได้รับการตรวจสอบบัญชีอย่างเข้มงวด เพื่อให้มั่นใจว่า การดำเนินงานทางการเงิน ของสหกรณ์เป็นไปอย่างโปร่งใสและถูกต้องตามหลักการบัญชี การตรวจสอบบัญชีในสหกรณ์นั้นมีความสำคัญอย่างยิ่งในการ ป้องกันการทุจริต และ ปรับปรุงการควบคุมภายใน เพื่อให้การดำเนินงานของสหกรณ์มีความโปร่งใสและเชื่อถือได้ อย่างไรก็ตาม การตรวจสอบบัญชีในสหกรณ์ยังมีปัญหาหลายประการ เช่น การขาดความสามารถในการตรวจสอบที่มีคุณภาพหรือขาดมาตรฐานการตรวจสอบที่เหมาะสม ซึ่งเป็นปัจจัยสำคัญที่ทำให้การรายงานบัญชีไม่สามารถสะท้อนภาพความเป็นจริงได้อย่างถูกต้อง การตรวจสอบบัญชีในสหกรณ์จึงจำเป็นต้องได้รับการพัฒนาเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการรายงานทางการเงิน

การตรวจสอบบัญชีในสหกรณ์มีความสำคัญอย่างยิ่ง เนื่องจากการรายงานบัญชีที่มีคุณภาพ สามารถช่วยเพิ่มความน่าเชื่อถือให้แก่สหกรณ์ และสร้างความมั่นใจให้แก่สมาชิกและผู้มีส่วนได้เสียว่าการดำเนินงานของสหกรณ์มีความโปร่งใสและสามารถตรวจสอบได้ การที่การตรวจสอบบัญชีมีคุณภาพต่ำหรือไม่สอดคล้องกับมาตรฐานการตรวจสอบบัญชีจะส่งผลให้เกิดการเข้าใจผิดในการบริหารจัดการทรัพยากรและอาจนำไปสู่การตัดสินใจที่ผิดพลาด

ศักยภาพของผู้สอบบัญชี ที่สามารถใช้เทคนิคการตรวจสอบที่ทันสมัยและระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพจะช่วยยกระดับคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของสหกรณ์ได้ การมีผู้สอบบัญชีที่มีความสามารถในการวิเคราะห์ข้อมูลทางการเงินและการควบคุมภายในอย่างรอบคอบจะสามารถช่วย ลดความเสี่ยงจากการทุจริต และปรับปรุงประสิทธิภาพของการตรวจสอบบัญชีได้

นอกจากนี้ กระบวนการตรวจสอบบัญชีในสหกรณ์ที่ไม่เป็นไปตามมาตรฐานหรือขาดความโปร่งใสอาจส่งผลกระทบต่อการทำงานของสหกรณ์ในระยะยาว เช่น การขาดความเชื่อมั่นจากสมาชิก หรือการขาดการบริหารจัดการที่มีประสิทธิภาพ การศึกษาค้นคว้าวิจัยมุ่งเน้นไปที่การสำรวจปัจจัยที่ส่งผลต่อ ประสิทธิภาพการรายงานการตรวจสอบบัญชี ซึ่งจะช่วยให้สหกรณ์สามารถปรับปรุงการดำเนินงานและยกระดับความโปร่งใสในระบบบัญชีของตน

การศึกษานี้มีความสำคัญในการตรวจสอบการทำงานของผู้สอบบัญชีและกระบวนการตรวจสอบบัญชีที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการรายงานการตรวจสอบบัญชีของสหกรณ์ในประเทศไทย การมีข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในด้านนี้จะช่วยให้สหกรณ์สามารถปรับปรุงกระบวนการตรวจสอบบัญชีและพัฒนากระบวนการควบคุมภายในที่

มีประสิทธิภาพมากขึ้น ส่งผลให้สหกรณ์มีการจัดการที่โปร่งใสและมีความเชื่อมั่นจากสมาชิกและผู้มีส่วนได้เสียมากขึ้น

การวิจัยนี้จึงมีเป้าหมายในการสำรวจศักยภาพของผู้สอบบัญชีและกระบวนการตรวจสอบบัญชี ที่มีผลต่อการรายงานการตรวจสอบบัญชีในสหกรณ์ และจะช่วยให้เกิดการพัฒนาแนวทางในการปรับปรุงกระบวนการดังกล่าวเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในอนาคต

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างศักยภาพของผู้สอบบัญชีต่อประสิทธิภาพของการรายงานการตรวจสอบบัญชีของสหกรณ์
2. เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างกระบวนการตรวจสอบบัญชีต่อประสิทธิภาพของการรายงานการตรวจสอบบัญชีของสหกรณ์

ขอบเขตการวิจัย

การวิจัยในครั้งนี้ได้กำหนดขอบเขตในการทำวิจัยที่สำคัญไว้ ดังนี้

1. ขอบเขตด้านเนื้อหา

การวิจัยครั้งนี้มุ่งศึกษาศักยภาพของผู้สอบบัญชี ซึ่งอาจประกอบด้วย 4 องค์ประกอบ ได้แก่ ทักษะการวิเคราะห์ ความรู้ด้านกฎหมายและระเบียบข้อบังคับ ทักษะความเข้าใจในธุรกิจ ทักษะการทำงานเป็นทีม และกระบวนการตรวจสอบบัญชี ประกอบด้วย 5 องค์ประกอบ ได้แก่ การวางแผนการตรวจสอบบัญชี การประเมินความเสี่ยง การวางแผนการตรวจสอบ เครื่องมือการตรวจสอบบัญชีด้วย AI และการจัดทำกระดาษทำการ

2. ขอบเขตด้านประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากร: ประชากรในงานวิจัยนี้คือ ผู้สอบบัญชีของสหกรณ์ ตั้งแต่ปีบัญชี มกราคม 2567 – ปีบัญชี ธันวาคม 2567 จำนวน 7,387 สหกรณ์ (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ,2567) สหกรณ์ละ 1 คน จำนวนสุ่ม 380 สหกรณ์

2. ขอบเขตด้านเนื้อหาหรือตัวแปร

ตัวแปรต้น

ศักยภาพของผู้สอบบัญชี ซึ่งอาจประกอบด้วย 4 องค์ประกอบ ได้แก่ ทักษะการวิเคราะห์ ความรู้ด้านกฎหมายและระเบียบข้อบังคับ ทักษะความเข้าใจในธุรกิจ ทักษะการทำงานเป็นทีม

กระบวนการตรวจสอบบัญชี ประกอบด้วย 5 องค์ประกอบ ได้แก่ การวางแผนการตรวจสอบบัญชี การประเมินความเสี่ยง การวางแผนการตรวจสอบ เครื่องมือการตรวจสอบบัญชีด้วย AI และการจัดทำกระดาษทำการ

ตัวแปรตาม:

ประสิทธิภาพของการรายงานการสอบบัญชี ซึ่งประเมินผ่านความชัดเจน ความถูกต้อง ความทันเวลา การให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ และการสื่อสารผลการตรวจสอบ

ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ประโยชน์ในเชิงปฏิบัติ

1.1 **พัฒนาศักยภาพและทักษะของผู้ตรวจสอบกิจการ** งานวิจัยนี้สามารถชี้ให้เห็นทักษะและคุณสมบัติที่ผู้สอบบัญชีควรพัฒนาเพิ่มเติม เช่น ความรู้ในการประเมินความเสี่ยงและทักษะการวิเคราะห์ ทำให้สหกรณ์สามารถออกแบบการฝึกอบรมที่สอดคล้องกับความต้องการที่แท้จริง



1.2 ปรับปรุงกระบวนการสอบบัญชีของสหกรณ์ ผลการวิจัยอาจเปิดเผยถึงจุดแข็งและจุดอ่อนในกระบวนการสอบบัญชีของสหกรณ์ ทำให้สหกรณ์สามารถปรับปรุงมาตรการและกลไกการควบคุมให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น ลดความเสี่ยงจากข้อผิดพลาดหรือการทุจริต

1.3 เพิ่มประสิทธิภาพในการรายงานการตรวจสอบบัญชี การปรับปรุงคุณภาพและความถูกต้องของการรายงานการตรวจสอบบัญชีสามารถเสริมความน่าเชื่อถือให้กับรายงาน ทำให้ผู้บริหารและคณะกรรมการสามารถตัดสินใจเชิงนโยบายได้อย่างมั่นใจยิ่งขึ้น ส่งผลให้เกิดการบริหารจัดการที่โปร่งใสและมีประสิทธิภาพ

1.4 เป็นแนวทางการพัฒนาบุคลากรในสหกรณ์ งานวิจัยสามารถให้ข้อมูลเชิงลึกเกี่ยวกับคุณสมบัติและการพัฒนาบุคลากรในสหกรณ์ ซึ่งช่วยให้สหกรณ์วางแผนพัฒนาทรัพยากรมนุษย์ในระยะยาวได้

1.5 เสริมสร้างความมั่นใจให้กับสมาชิกสหกรณ์ รายงานที่น่าเชื่อถือ จะช่วยเสริมสร้างความมั่นใจให้กับสมาชิกสหกรณ์เกี่ยวกับความโปร่งใสและความรับผิดชอบขององค์กร ซึ่งส่งผลดีต่อภาพลักษณ์และความยั่งยืนของสหกรณ์

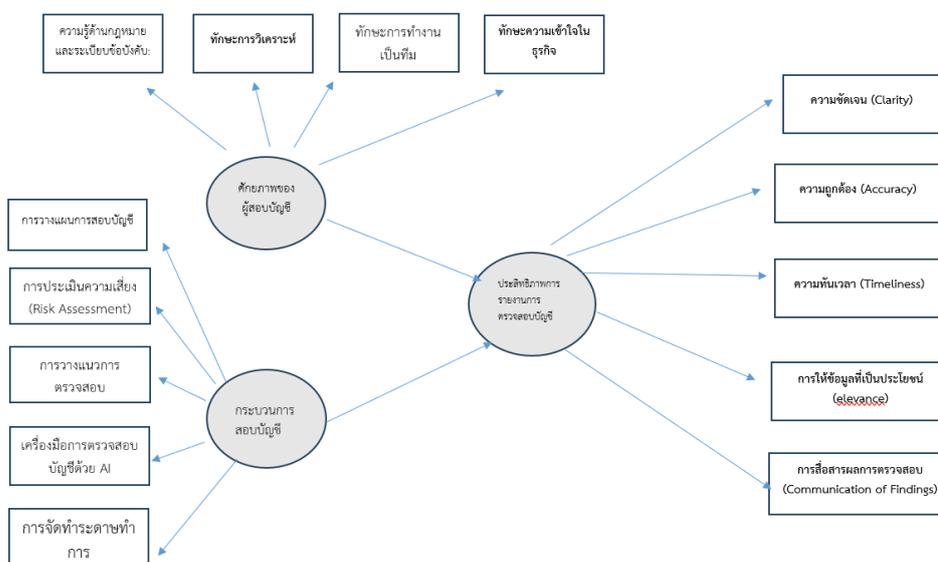
2. ประโยชน์ในเชิงวิชาการ

2.1 เป็นแหล่งอ้างอิงและข้อมูลสำคัญสำหรับการวิจัยในอนาคต งานวิจัยนี้อาจเป็นแหล่งข้อมูลที่สำคัญสำหรับการศึกษาในอนาคต โดยสามารถนำผลลัพธ์ไปประยุกต์ใช้กับสหกรณ์อื่นๆ หรือองค์กรในรูปแบบอื่น ทำให้การศึกษาด้านกระบวนการตรวจสอบบัญชีได้รับการพัฒนาอย่างต่อเนื่อง

การทบทวนวรรณกรรม

การวิจัย เรื่อง ศักยภาพของผู้สอบบัญชี กระบวนการตรวจสอบบัญชีที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการรายงานการตรวจสอบบัญชี ของสหกรณ์ในประเทศไทย ผู้วิจัยได้ศึกษาแนวคิด ทฤษฎี และผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ดังต่อไปนี้ แนวคิดเกี่ยวกับสหกรณ์ในประเทศไทย แนวคิดเกี่ยวกับศักยภาพของผู้สอบบัญชี แนวคิดเกี่ยวกับกระบวนการตรวจสอบบัญชี แนวคิดเกี่ยวกับรายงานการตรวจสอบบัญชี ทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

กรอบแนวคิดในการวิจัย



วิธีดำเนินการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้มีลักษณะเป็นงานวิจัยเชิงปริมาณ (Quantitative Research) ใช้แบบสอบถามที่มีโครงสร้างแน่นอน (Structured) สำหรับการเก็บรวบรวมข้อมูลและใช้วิเคราะห์ผลในการวิจัย

ประชากรและตัวอย่าง

ประชากรที่ใช้ในการศึกษา คือ ผู้สอบบัญชีของสหกรณ์ในประเทศไทย จำนวน 8,378 ราย (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ (กตส.), 2567) กลุ่มตัวอย่างที่ใช้การศึกษา คือ ผู้สอบบัญชีของสหกรณ์ในประเทศไทย โดยผู้วิจัยได้กำหนดขนาดของกลุ่มตัวอย่างกรณีทราบจำนวนประชากรโดยใช้สูตร (Taro Yamane, 1973)

ดังนั้น ขนาดตัวอย่างของการศึกษานี้ เป็นดังนี้

$$n = \frac{7387}{1+7387 (0.05^2)} = 380$$

ดังนั้น ในการเก็บข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่างในการศึกษานี้จึงได้กำหนดขนาดตัวอย่าง จำนวน 380คน

เครื่องมือ

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยในการศึกษานี้ คือ แบบสอบถาม (Questionnaire) ศักยภาพปัญญาประดิษฐ์ (AI) และระบบการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการรายงานการตรวจสอบกิจการของสหกรณ์ในประเทศไทย

แบบสอบถาม (Questionnaire) จำนวน 380 ชุด นอกจากนี้ผู้วิจัยได้จัดทำ แบบสอบถาม ออนไลน์ และ จะใช้ในกรณีที่ 'กลุ่มตัวอย่าง' ไม่สะดวกหรือไม่มีเวลามากพอต่อการให้ข้อมูล จากแบบสอบถามผ่านกระดาษ ซึ่ง ผู้วิจัยได้พัฒนา แบบสอบถามขึ้นจากแนวคิด ศักยภาพผู้สอบบัญชีและกระบวนการตรวจสอบบัญชี โดยเนื้อหาแบ่งเป็น 5 ส่วน ดังนี้

ส่วนที่ 1 เป็นข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ประกอบด้วย เพศ อายุ ระดับการศึกษา ระยะเวลาในการดำเนินงานของธุรกิจ ลักษณะคำถามเป็นแบบเลือกรายการ (Check list)

ส่วนที่ 2 เป็นข้อมูลเกี่ยวกับศักยภาพของผู้สอบบัญชี โดยแบ่งออกเป็น 4 ด้าน ได้แก่ ทักษะการวิเคราะห์ความรู้ด้านกฎหมายและระเบียบข้อบังคับ ทักษะความเข้าใจในธุรกิจ และ ทักษะการทำงานเป็นทีม

ส่วนที่ 3 เป็นข้อมูลเกี่ยวกับระบบการตรวจสอบบัญชี โดยแบ่งออกเป็น 5 ด้าน ได้แก่ การวางแผนการตรวจสอบบัญชี การประเมินความเสี่ยง การวางแผนการตรวจสอบ เครื่องมือการตรวจสอบบัญชีด้วย AI และการจัดทำกระดาษทำการ

ส่วนที่ 4 เป็นข้อมูลเกี่ยวกับประสิทธิภาพการรายงานการตรวจสอบบัญชีของสหกรณ์ แบ่งออกเป็น 5 ด้าน ได้แก่ ด้านความชัดเจน ด้านความถูกต้อง ด้านความทันเวลา ด้านการให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ และด้านการสื่อสารผลการตรวจสอบ

แบบสอบถาม ส่วนที่ 2 ส่วนที่ 3 และส่วนที่ 4 มีลักษณะของมาตราวัดเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) 5 ระดับ ตามแบบลิเคิร์ต (Likert Scale) คือ มากที่สุด มาก ปานกลาง น้อย และน้อยที่สุด โดยในแต่ละระดับมีเกณฑ์การให้คะแนน ดังนี้ (บุญชม ศรีสะอาด, 2545)

ระดับความคิดเห็นมากที่สุด	กำหนดให้	5 คะแนน
ระดับความคิดเห็นมาก	กำหนดให้	4 คะแนน
ระดับความคิดเห็นปานกลาง	กำหนดให้	3 คะแนน
ระดับความคิดเห็นน้อย	กำหนดให้	2 คะแนน
ระดับความคิดเห็นน้อยที่สุด	กำหนดให้	1 คะแนน

ส่วนที่ 5 ข้อเสนอแนะเพิ่มเติม เป็นส่วนที่ให้ผู้ตอบแบบสอบถามสามารถเขียนข้อเสนอแนะเพิ่มเติมเพื่อให้ข้อมูลนอกเหนือจากแบบสอบถามที่จัดทำขึ้น เพื่อให้ได้ข้อมูลเชิงคุณภาพที่เป็นประโยชน์เพื่อใช้ในการศึกษานี้ได้รับรู้ถึงประเด็นเกี่ยวกับเรื่องที่ศึกษามากที่สุด

การเก็บรวบรวมข้อมูล



ผู้วิจัยได้กำหนดขั้นตอนในการเก็บรวบรวมข้อมูล ดังนี้

1. ข้อมูลปฐมภูมิ (Primary Data) เป็นการเก็บรวบรวมข้อมูลโดยใช้แบบสอบถาม (Questionnaire) โดยสอบถามจากผู้ตรวจสอบกิจการสหกรณ์ในกรุงเทพมหานครพื้นที่ 1 ประกอบด้วยข้อมูลเกี่ยวกับ 1) ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม 2) ข้อมูลเกี่ยวกับศักยภาพปัญญาประดิษฐ์ 3) ข้อมูลเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในของสหกรณ์ และ 4) ข้อมูลเกี่ยวกับประสิทธิภาพการรายงานการตรวจสอบกิจการของสหกรณ์
2. ข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data) เป็นข้อมูลที่ได้จากการค้นคว้าและรวบรวมจากหนังสือ วารสาร บทความ สิ่งพิมพ์อิเล็กทรอนิกส์ เอกสารต่าง ๆ และข้อมูลวิจัยต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง

ผลการวิจัย

1. ข้อมูลภาพรวมการเก็บข้อมูล

การวิจัยเชิงปริมาณเก็บข้อมูลจากผู้สอบบัญชีสหกรณ์รวมทั้งสิ้น 380 คน ซึ่งได้จากการสุ่มแบบแบ่งชั้น (stratified random sampling) จากประชากรผู้สอบบัญชี 7,387 คน โดยใช้แบบสอบถามโครงสร้างแน่นอน แล้ววิเคราะห์ด้วยสถิติการถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression) เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ตามสมมติฐานการวิจัยที่กำหนดไว้

2. ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ตัวแปรตามสมมติฐาน

2.1 ศักยภาพของผู้สอบบัญชีกับประสิทธิภาพของการรายงานการตรวจสอบบัญชี

ผลการวิเคราะห์ยืนยันว่า ศักยภาพของผู้สอบบัญชี มี อิทธิพลเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญ ต่อประสิทธิภาพของการรายงานการตรวจสอบบัญชีของสหกรณ์ โดยเฉพาะเมื่อพิจารณาศักยภาพในเชิงองค์ประกอบ (เช่น ทักษะการวิเคราะห์ ความรู้ข้อกฎหมาย/ระเบียบ ความเข้าใจธุรกิจ และการทำงานเป็นทีม) จะเอื้อให้กระบวนการรวบรวมพยานหลักฐาน การประเมินสาระสำคัญเชิงสารสนเทศ ตลอดจนการสื่อสารข้อค้นพบมีคุณภาพมากขึ้น ส่งผลให้รายงานสอบบัญชี ชัดเจน ถูกต้อง ทันเวลา และมีข้อมูลที่เป็นประโยชน์ ตามนิยามตัวชี้วัดผลที่ใช้ในการวิจัย ทั้งนี้ ความสัมพันธ์ดังกล่าวมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ตามผลถดถอยที่รายงานในงานวิจัยต้นฉบับ

การตีความเชิงลึกจากผลการวิจัยสามารถอธิบายได้ว่า “ศักยภาพของผู้สอบบัญชี” ครอบคลุมทั้งความรู้ความสามารถ และทักษะที่จำเป็นในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีอย่างมืออาชีพ ซึ่งแบ่งออกเป็นหลายมิติได้แก่

ทักษะทางเทคนิค (Technical Skills): ผู้สอบบัญชีที่มีความรู้และเข้าใจหลักการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี และระเบียบกฎหมายที่เกี่ยวข้อง จะสามารถรวบรวม ตรวจสอบ และวิเคราะห์ข้อมูลทางการเงินของสหกรณ์ได้อย่างถูกต้อง การมีทักษะทางเทคนิคที่ดีช่วยลดความผิดพลาดในการตรวจสอบ และทำให้รายงานที่จัดทำขึ้นมีความเที่ยงตรงและน่าเชื่อถือ

ทักษะการวิเคราะห์ (Analytical Skills): ความสามารถในการวิเคราะห์เชิงลึกเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงิน และการประเมินความเสี่ยงทางธุรกิจของสหกรณ์ จะช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถชี้ให้เห็นประเด็นที่อาจมีผลกระทบต่อความถูกต้องของรายงานการเงิน ตลอดจนเสนอแนวทางปรับปรุงที่เหมาะสม

ความเข้าใจในระบบควบคุมภายใน (Internal Control Understanding): ศักยภาพในการประเมินระบบควบคุมภายในของสหกรณ์มีผลต่อคุณภาพของรายงานอย่างมาก เพราะช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถระบุจุดอ่อนของระบบและเสนอแนวทางแก้ไขเพื่อป้องกันการทุจริตหรือข้อผิดพลาดในการดำเนินงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ทักษะการสื่อสาร (Communication Skills): การสื่อสารผลการตรวจสอบให้ผู้บริหารและคณะกรรมการสหกรณ์เข้าใจได้ง่าย เป็นสิ่งสำคัญที่ช่วยให้รายงานสอบบัญชีเกิดประโยชน์สูงสุด การมีทักษะการเขียนรายงานที่ชัดเจน การอธิบายผลการตรวจสอบด้วยเหตุผลที่เข้าใจได้ จะเพิ่มความน่าเชื่อถือและคุณภาพของรายงาน

การทำงานเป็นทีมและจรรยาบรรณวิชาชีพ (Teamwork and Ethics): ผู้สอบบัญชีที่มีคุณธรรม จรรยาบรรณ และสามารถประสานงานกับทีมได้อย่างมีประสิทธิภาพ จะทำให้กระบวนการตรวจสอบเป็นไปอย่างราบรื่น และลดโอกาสเกิดความขัดแย้งภายในองค์กร

โดยผลการวิเคราะห์ในงานวิจัยนี้ยืนยันว่า ศักยภาพเหล่านี้มีอิทธิพลเชิงบวกต่อประสิทธิภาพของการรายงานการตรวจสอบบัญชีในทุกมิติ ทั้งความชัดเจน ความถูกต้อง ความทันเวลา และการให้ข้อมูลที่มีประโยชน์ต่อผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย ซึ่งมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 นอกจากนี้ จากเนื้อหาในเอกสารยังชี้ให้เห็นว่า ผู้สอบบัญชีที่มีความสามารถในการประยุกต์ใช้เทคโนโลยีและเทคนิคการตรวจสอบที่ทันสมัย จะช่วยให้สหกรณ์สามารถพัฒนา “ระบบการควบคุมภายใน” ได้อย่างมีประสิทธิภาพ ลดความเสี่ยงจากการทุจริต และยกระดับมาตรฐานการบริหารจัดการให้โปร่งใสขึ้น ส่งผลให้เกิด “ความเชื่อมั่น” จากสมาชิกและผู้มีส่วนได้ส่วนเสียของสหกรณ์มากยิ่งขึ้น

กล่าวโดยสรุป ศักยภาพของผู้สอบบัญชีไม่เพียงแต่เป็นปัจจัยภายในที่เสริมสร้างคุณภาพของรายงานสอบบัญชีเท่านั้น แต่ยังเป็นตัวขับเคลื่อนสำคัญที่ช่วยให้สหกรณ์สามารถดำเนินงานได้อย่างโปร่งใส มีธรรมาภิบาล และมีความน่าเชื่อถือในสายตาของสังคมและหน่วยงานภายนอกอีกด้วย.

2.2 กระบวนการตรวจสอบบัญชีกับประสิทธิภาพของการรายงานการตรวจสอบบัญชี

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลในงานวิจัยยืนยันว่า กระบวนการตรวจสอบบัญชีของสหกรณ์ มี อิทธิพลเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญ ต่อ ประสิทธิภาพของการรายงานการตรวจสอบบัญชี โดยกระบวนการที่มีระบบและเป็นมาตรฐานจะส่งผลให้รายงานของผู้สอบบัญชีมีความถูกต้อง น่าเชื่อถือ และเป็นประโยชน์ต่อผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย ทั้งนี้ความสัมพันธ์ดังกล่าวมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 แสดงให้เห็นว่ากระบวนการตรวจสอบที่ดีเป็น “ตัวแปรสำคัญ” ที่กำหนดคุณภาพของรายงานการสอบบัญชีของสหกรณ์โดยตรง

1. การวางแผนการสอบบัญชี (Audit Planning) ขั้นตอนการวางแผนเป็นจุดเริ่มต้นของการตรวจสอบบัญชีที่ช่วยให้ผู้สอบบัญชีเข้าใจลักษณะกิจการของสหกรณ์ ขอบเขตของงาน และความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น การวางแผนที่ดีจะช่วยให้สามารถจัดสรรทรัพยากร เวลา และบุคลากรได้อย่างมีประสิทธิภาพ รวมถึงการกำหนดเป้าหมายของการสอบบัญชีให้สอดคล้องกับลักษณะของสหกรณ์ เช่น การประเมินการหมุนเวียนทุน การจัดการสินทรัพย์ และการปล่อยสินเชื่อในระบบสหกรณ์ ซึ่งจะช่วยลดความผิดพลาดในการตรวจสอบและเพิ่มคุณภาพของรายงาน

2. การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment) การประเมินความเสี่ยงเป็นองค์ประกอบสำคัญของกระบวนการตรวจสอบบัญชี ซึ่งช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถระบุพื้นที่หรือรายการบัญชีที่มีความเสี่ยงสูงต่อการผิดพลาดที่มีนัยสำคัญ การวิเคราะห์ความเสี่ยงครอบคลุมทั้งความเสี่ยงจากการควบคุม (Control Risk) ความเสี่ยงโดยเนื้อแท้ (Inherent Risk) และความเสี่ยงจากการตรวจสอบ (Detection Risk) เมื่อผู้สอบบัญชีสามารถประเมินความเสี่ยงได้ถูกต้อง จะช่วยให้การรวบรวมพยานหลักฐานมีทิศทางที่ชัดเจนและแม่นยำมากขึ้น ซึ่งส่งผลโดยตรงต่อความถูกต้องของรายงาน

3. การกำหนดแนวทางการตรวจสอบ (Audit Approach) ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องกำหนดแนวทางการตรวจสอบให้เหมาะสมกับลักษณะของสหกรณ์ เช่น การใช้วิธีตรวจสอบเชิงระบบ (System-based Audit) สำหรับสหกรณ์ที่มีระบบบัญชีและควบคุมภายในที่ดี หรือการตรวจสอบเชิงเนื้อหา (Substantive Audit) สำหรับสหกรณ์ที่มีความเสี่ยงสูง การเลือกแนวทางที่เหมาะสมจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถตรวจพบ

ข้อบกพร่องหรือความผิดพลาดทางการเงินได้อย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งนำไปสู่รายงานที่มีความสมบูรณ์และน่าเชื่อถือมากขึ้น

4. การใช้เทคโนโลยีและเครื่องมือ AI ประกอบการตรวจสอบ ในยุคดิจิทัล ปัจจัยด้านเทคโนโลยีได้เข้ามามีบทบาทอย่างมากในกระบวนการสอบบัญชี โดยเฉพาะการใช้ **เครื่องมือ AI หรือโปรแกรมวิเคราะห์ข้อมูลทางบัญชี (Data Analytics)** เพื่อช่วยในการคัดกรองข้อมูลจำนวนมากอย่างรวดเร็ว เช่น การตรวจจับธุรกรรมที่ผิดปกติ การวิเคราะห์รูปแบบรายได้-ค่าใช้จ่าย และการประเมินความเสี่ยงเชิงพฤติกรรมของเจ้าหน้าที่สหกรณ์ การนำเทคโนโลยีเข้ามาใช้ช่วยเพิ่มประสิทธิภาพของการตรวจสอบและลดโอกาสในการเกิดความผิดพลาดจากมนุษย์

5. การจัดทำกระดาษทำการที่เป็นระบบ (Working Paper Documentation) กระดาษทำการที่จัดทำอย่างเป็นระบบ เป็นหลักฐานสนับสนุนการทำงานของผู้สอบบัญชีที่แสดงให้เห็นถึงขั้นตอน วิธีการ และผลการตรวจสอบที่ดำเนินไปอย่างถูกต้องตามมาตรฐาน กระดาษทำการที่มีคุณภาพช่วยให้สามารถตรวจสอบย้อนกลับ (Audit Trail) ได้ง่าย เป็นประโยชน์ต่อการตรวจทานงานภายในและการติดตามผลหลังการสอบบัญชี อีกทั้งยังเป็นหลักฐานสำคัญที่สนับสนุนความถูกต้องและความโปร่งใสของรายงาน

6. ผลเชิงพฤติกรรมและคุณภาพของรายงาน เมื่อองค์ประกอบของกระบวนการตรวจสอบข้างต้นดำเนินการอย่างครบถ้วน จะส่งผลให้กระบวนการรวบรวมและประเมินพยานหลักฐานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ทำให้รายงานสอบบัญชีที่จัดทำขึ้นมีคุณภาพสูงขึ้นในทุกมิติ ได้แก่ **ความชัดเจน (Clarity):** รายงานมีโครงสร้างและถ้อยคำที่เข้าใจง่าย **ความถูกต้อง (Accuracy):** ข้อมูลและตัวเลขทางบัญชีถูกต้องตามหลักวิชาการ **ความทันเวลา (Timeliness):** รายงานจัดทำและส่งมอบได้ตรงตามกำหนด **ความเป็นประโยชน์ (Usefulness):** เนื้อหารายงานมีสารสนเทศที่ผู้บริหารและสมาชิกสหกรณ์สามารถนำไปใช้ในการตัดสินใจได้จริง

ผลการวิจัยชี้ให้เห็นว่า เมื่อกระบวนการตรวจสอบบัญชีมีความครบถ้วน มีมาตรฐาน และมีการบูรณาการเทคโนโลยีเข้ามาช่วย จะทำให้ประสิทธิภาพของรายงานสอบบัญชีของสหกรณ์ **เพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญ** ทั้งในด้านคุณภาพ ความโปร่งใส และความน่าเชื่อถือ ซึ่งสอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชีสากล (ISA) ที่ให้ความสำคัญกับ “คุณภาพของกระบวนการ” ไม่แพ้ “ศักยภาพของผู้สอบบัญชี”

2.3 ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรหลัก

เมื่อนำศักยภาพของผู้สอบบัญชีและกระบวนการตรวจสอบบัญชีเข้าพิจารณาร่วมกัน ผลการวิเคราะห์ชี้ให้เห็นว่า ตัวแปรทั้งสองต่างมีบทบาทสำคัญ ต่อ ประสิทธิภาพของการรายงานการตรวจสอบบัญชีของสหกรณ์ ในทิศทางเสริมกัน กล่าวคือ ศักยภาพของผู้สอบบัญชีช่วยยกระดับคุณภาพการตัดสินใจและการสื่อสารข้อค้นพบ ขณะที่กระบวนการตรวจสอบที่มีโครงสร้างดีช่วยให้การทำงานเป็นระบบ มีหลักฐานรองรับครบถ้วน ส่งผลให้คุณภาพรายงานโดยรวมดีขึ้น ทั้งสองความสัมพันธ์มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ตามผลเชิงประจักษ์ในเอกสารต้นฉบับ

3. ผลการดำเนินงานเชิงมิติของ “ประสิทธิภาพรายงานการตรวจสอบบัญชี”

ตัวชี้วัด ประสิทธิภาพรายงานผู้สอบบัญชี ที่ใช้ในการวิจัยประกอบด้วย 4 มิติหลัก ได้แก่ (1) ความชัดเจน ของข้อสรุปและถ้อยคำทางวิชาชีพ (2) ความถูกต้อง ของเนื้อหาและการอ้างอิงพยานหลักฐาน (3) ความทันเวลา ของการออกและสื่อสารรายงาน (4) การให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ ต่อผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย ผลการวิเคราะห์ชี้ว่า ปัจจัยด้านศักยภาพของผู้สอบบัญชีและกระบวนการตรวจสอบบัญชี ช่วยยกระดับทั้ง 4 มิติดังกล่าวในทิศทางที่ดีขึ้นอย่างมีนัยสำคัญ (ที่ระดับ 0.01) ตามกรอบการทดสอบของงานวิจัย

4. ผลการตรวจสอบความสัมพันธ์โดยรวมของตัวแปร

การวิเคราะห์ความสัมพันธ์โดยรวมระบุว่า ทุกตัวแปรที่ศึกษา (ศักยภาพผู้สอบบัญชี กระบวนการตรวจสอบบัญชี และประสิทธิภาพรายงาน) มีความสัมพันธ์กันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

สอดคล้องกับทฤษฎีและตรรกะเชิงวิชาชีพสอบบัญชีที่ให้ความสำคัญกับทั้ง “ขีดความสามารถของบุคลากร” และ “ความเป็นระบบของกระบวนการ” ในการยกระดับคุณภาพรายงานสอบบัญชีของสหกรณ์ไทย

อภิปรายผลการวิจัย

ผลการวิจัยครั้งนี้ชี้ให้เห็นว่า ศักยภาพของผู้สอบบัญชี และ กระบวนการตรวจสอบบัญชี มีผลเชิงบวกต่อ ประสิทธิภาพของการรายงานการตรวจสอบบัญชีของสหกรณ์ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดทางทฤษฎีและงานวิจัยที่ผ่านมาในด้านคุณภาพการสอบบัญชีและความโปร่งใสขององค์กรสหกรณ์

1. ศักยภาพของผู้สอบบัญชีและประสิทธิภาพของรายงานการตรวจสอบ จากผลการวิเคราะห์ถดถอยเชิงพหุคูณพบว่า ศักยภาพของผู้สอบบัญชีซึ่งประกอบด้วย ทักษะการวิเคราะห์ ความรู้ด้านกฎหมายและระเบียบข้อบังคับ ความเข้าใจในธุรกิจ และทักษะการทำงานเป็นทีม มีอิทธิพลเชิงบวกต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบบัญชีในทุกมิติ ได้แก่ ความถูกต้อง ความชัดเจน ความทันเวลา และการให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ ผลลัพธ์นี้สอดคล้องกับการศึกษาของ Knechel, Vanstraelen, และ Zerni (2015) ที่ระบุว่าความเชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีและความเข้าใจในลักษณะธุรกิจของลูกค้าเป็นปัจจัยสำคัญที่ส่งผลต่อความน่าเชื่อถือของรายงานการสอบบัญชี ในบริบทของสหกรณ์ไทย การมีผู้สอบบัญชีที่มีความรู้ทั้งด้านกฎหมายและด้านธุรกิจของสมาชิกสหกรณ์ย่อมช่วยให้สามารถประเมินความเสี่ยงทางการเงินและพฤติกรรมที่อาจนำไปสู่ความผิดปกติได้ดียิ่งขึ้น (กฤษฎา ฉิมพลีวัฒน์, 2565) การเข้าใจบริบทขององค์กรในเชิงลึกยังช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถสื่อสารผลการตรวจสอบได้อย่างเหมาะสมและมีประสิทธิภาพต่อคณะกรรมการสหกรณ์ ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดของ Nelson (2009) ที่เน้นว่าทักษะการสื่อสารเป็นส่วนสำคัญของสมรรถนะผู้สอบบัญชีในการสร้างความเข้าใจและการยอมรับผลการตรวจสอบ

2. กระบวนการตรวจสอบบัญชีและผลต่อคุณภาพรายงาน การวิจัยยังพบว่า กระบวนการตรวจสอบบัญชีที่เป็นระบบและมีมาตรฐาน ส่งผลต่อคุณภาพของการรายงานอย่างชัดเจน โดยเฉพาะในด้านการวางแผนการประเมินความเสี่ยง และการใช้เทคโนโลยีปัญญาประดิษฐ์ (AI) ในการตรวจสอบ ซึ่งช่วยเพิ่มประสิทธิภาพและลดข้อผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้นในกระบวนการ (Yamane, 1973; บุญชม ศรีสะอาด, 2545) การใช้เทคโนโลยี AI ในการตรวจสอบบัญชีของสหกรณ์มีแนวโน้มเติบโต เนื่องจากสามารถช่วยผู้สอบบัญชีในการประมวลผลข้อมูลจำนวนมากและตรวจจับความผิดปกติได้อย่างแม่นยำ งานของ Kokina และ Davenport (2017) ระบุว่า AI สามารถยกระดับคุณภาพการตรวจสอบได้อย่างมีนัยสำคัญ โดยเฉพาะในการประเมินความเสี่ยงเชิงคาดการณ์ ซึ่งสอดคล้องกับผลการวิจัยในครั้งนี้ที่ชี้ให้เห็นว่าการใช้เครื่องมือ AI เป็นองค์ประกอบหนึ่งของกระบวนการตรวจสอบที่มีผลต่อประสิทธิภาพของรายงาน นอกจากนี้ การวางแผนการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถกำหนดขอบเขตและทรัพยากรได้อย่างเหมาะสม ซึ่งตรงกับผลการศึกษาของ Messier, Glover, และ Prawitt (2017) ที่เสนอว่าการวางแผนตรวจสอบที่ดีเป็นตัวแปรเชิงกลยุทธ์ในการเพิ่มคุณภาพของการสอบบัญชี

3. ความเชื่อมโยงกับประสิทธิภาพการบริหารจัดการสหกรณ์ ผลการวิจัยในครั้งนี้ตอกย้ำว่า การมีผู้สอบบัญชีที่มีศักยภาพสูงและกระบวนการตรวจสอบบัญชีที่ได้มาตรฐาน ส่งผลให้รายงานการสอบบัญชีมีคุณภาพ ซึ่งช่วยให้คณะกรรมการสหกรณ์สามารถบริหารจัดการได้อย่างมีประสิทธิภาพและโปร่งใส อันนำไปสู่ความเชื่อมั่นของสมาชิกสหกรณ์ (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, 2567) งานวิจัยของ Watts และ Zimmerman (1986) อธิบายว่า การสอบบัญชีที่มีคุณภาพช่วยลดปัญหาความไม่สมมูลของข้อมูล (information asymmetry) ระหว่างผู้บริหารและผู้ถือผลประโยชน์ ทำให้เกิดความโปร่งใสในการตัดสินใจ

4. มิติของนโยบายและการประยุกต์ใช้ ในทางปฏิบัติ ผลการวิจัยชี้ให้เห็นว่า หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เช่น กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ควรส่งเสริมการพัฒนาทักษะของผู้สอบบัญชี โดยเฉพาะด้านการใช้เทคโนโลยี การ

วิเคราะห์เชิงลึก และการประเมินความเสี่ยง เพื่อให้การตรวจสอบมีคุณภาพมากยิ่งขึ้น นอกจากนี้ควรกำหนดแนวทางมาตรฐานกลางสำหรับกระบวนการตรวจสอบบัญชีของสหกรณ์ทั่วประเทศ เพื่อสร้างความสอดคล้องและความเท่าเทียมในการรายงานผล งานวิจัยของ DeAngelo (1981) เน้นย้ำว่าความเป็นอิสระและความเชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีเป็นปัจจัยหลักที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบ ซึ่งในบริบทของสหกรณ์ไทย ความอิสระอาจได้รับผลกระทบจากความสัมพันธ์ภายในกลุ่มสมาชิก ดังนั้น การเสริมสร้างกรอบการกำกับดูแลที่ชัดเจนจึงเป็นสิ่งจำเป็นในการรักษาความโปร่งใส

5. การเปรียบเทียบกับงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ผลการศึกษาค้นคว้าครั้งนี้สอดคล้องกับงานของ พรชัย (2562) ที่พบว่าความสามารถของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลโดยตรงต่อการตรวจสอบที่มีคุณภาพ และสอดคล้องกับงานของ Khasharmeh & Aljifri (2010) ที่ระบุว่าประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีและการใช้มาตรฐานสากลช่วยลดข้อผิดพลาดในการรายงานทางการเงิน ในขณะเดียวกัน ผลการศึกษานี้แตกต่างจากงานของ ศิริพร (2561) ที่เสนอว่าความกดดันจากระยะเวลาการรายงานและข้อจำกัดทางทรัพยากรของสหกรณ์อาจทำให้คุณภาพของรายงานลดลง แต่อาจอธิบายได้ว่า การศึกษาค้นคว้าครั้งนี้ครอบคลุมกลุ่มผู้สอบบัญชีที่มีการพัฒนาในยุคใหม่ซึ่งได้รับการสนับสนุนจากภาครัฐมากขึ้น ในเชิงระบบ สหกรณ์ที่มีการตรวจสอบบัญชีอย่างมีประสิทธิภาพสามารถเสริมสร้างความยั่งยืนทางการเงินและความเชื่อมั่นของสมาชิกได้ การพัฒนาศักยภาพผู้สอบบัญชีไม่เพียงเป็นเรื่องของทักษะส่วนบุคคล แต่ยังเป็นการพัฒนากลไกธรรมาภิบาล (governance mechanism) ที่ส่งผลโดยตรงต่อการบริหารงานขององค์กร ผลลัพธ์นี้สะท้อนแนวคิดของ OECD (2015) ที่ระบุว่าความโปร่งใสและความรับผิดชอบเป็นปัจจัยหลักในการสร้างความยั่งยืนให้กับองค์กรร่วมทุน

ข้อเสนอแนะ

1. ข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย

1.1 พัฒนามาตรฐานสมรรถนะของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ (Auditor Competency Framework) กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ควรจัดทำกรอบมาตรฐานสมรรถนะที่ชัดเจน เพื่อเป็นแนวทางในการประเมินและพัฒนาศักยภาพของผู้สอบบัญชี ทั้งในด้านความรู้ ความเข้าใจทางธุรกิจ การประเมินความเสี่ยง และจรรยาบรรณวิชาชีพ (DeAngelo, 1981)

1.2 ส่งเสริมการนำเทคโนโลยีปัญญาประดิษฐ์ (AI) มาใช้ในกระบวนการสอบบัญชี ควรกำหนดนโยบายระดับชาติในการบูรณาการระบบ AI เพื่อช่วยตรวจจับความผิดปกติทางการเงิน และเพิ่มประสิทธิภาพการวิเคราะห์ข้อมูล ซึ่งจะช่วยลดภาระของผู้สอบบัญชีและเพิ่มความแม่นยำของรายงาน (Kokina & Davenport, 2017)

1.3 สร้างศูนย์กลางข้อมูลการสอบบัญชีสหกรณ์ระดับประเทศ (Cooperative Audit Data Center) เพื่อเป็นฐานข้อมูลกลางที่รวบรวมผลการตรวจสอบและแนวทางการประเมินความเสี่ยงของสหกรณ์ทั่วประเทศ ซึ่งจะช่วยให้สามารถวิเคราะห์แนวโน้ม ปัญหา และพัฒนานโยบายได้อย่างเป็นระบบ (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, 2567)

1.4 กำหนดเกณฑ์การทบทวนคุณภาพงานตรวจสอบ (Peer Review System) เสนอให้มีระบบการตรวจสอบซ้ำโดยผู้สอบบัญชีอิสระ เพื่อประเมินคุณภาพของงานสอบบัญชี และรับรองว่าการปฏิบัติเป็นไปตามมาตรฐานสากล (Watts & Zimmerman, 1986)

2. ข้อเสนอแนะเชิงปฏิบัติ

2.1 ส่งเสริมการฝึกอบรมอย่างต่อเนื่อง (Continuous Professional Development) ควรมีหลักสูตรอบรมสำหรับผู้สอบบัญชีที่เน้นทักษะใหม่ ๆ เช่น การวิเคราะห์เชิงข้อมูล (Data Analytics), การใช้ระบบ ERP และ AI ในการตรวจสอบ รวมถึงการประเมินความเสี่ยงเชิงกลยุทธ์

2.2 ปรับปรุงกระบวนการตรวจสอบบัญชีให้เป็นระบบมากขึ้น สหกรณ์ควรมีการวางแผนการตรวจสอบล่วงหน้าและมีแนวทางการประเมินความเสี่ยงที่ชัดเจน รวมถึงมีการจัดทำเอกสารหลักฐาน (working papers) อย่างครบถ้วน ซึ่งจะช่วยให้การรายงานผลสอบบัญชีมีความน่าเชื่อถือมากขึ้น (Messier, Glover, & Prawitt, 2017)

2.3 เพิ่มประสิทธิภาพในการสื่อสารผลการตรวจสอบบัญชีผู้สอบบัญชีควรมีทักษะการนำเสนอและการสื่อสารเชิงมืออาชีพ เพื่อให้คณะกรรมการและผู้บริหารสหกรณ์เข้าใจผลการตรวจสอบได้อย่างถูกต้อง ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดของ Nelson (2009) ที่เน้น “professional skepticism and communication skills” เป็นหัวใจสำคัญของอาชีพผู้สอบบัญชี

2.4 สร้างวัฒนธรรมธรรมาภิบาลในองค์กรสหกรณ์ควรมีการปลูกฝังแนวคิดเรื่องความโปร่งใส ความรับผิดชอบ และการตรวจสอบได้ในทุกระดับขององค์กร เพื่อให้การสอบบัญชีไม่ใช่เพียงภาระหน้าที่ แต่เป็นเครื่องมือในการเสริมสร้างความน่าเชื่อถือของสหกรณ์ (กฤษฎา ฉิมพลีวัฒน์, 2565)

2.5 ใช้ระบบควบคุมภายในร่วมกับเทคโนโลยีสารสนเทศสหกรณ์ควรพัฒนาระบบควบคุมภายในที่เชื่อมโยงกับฐานข้อมูลบัญชีแบบ real-time เพื่อให้การตรวจสอบเป็นแบบเชิงป้องกัน (preventive audit) มากกว่าการแก้ไขภายหลัง

3. ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในอนาคต

3.1 ศึกษาปัจจัยเชิงจิตวิทยาและแรงจูงใจของผู้สอบบัญชี งานวิจัยในอนาคตควรขยายการศึกษาไปยังแรงจูงใจทางอาชีพ ความพึงพอใจในการทำงาน หรือปัจจัยด้านจริยธรรมที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพของงานสอบบัญชีในสหกรณ์ (Nelson, 2009)

3.2 เปรียบเทียบประสิทธิภาพระหว่างสหกรณ์ประเภทต่าง ๆ เช่น สหกรณ์ออมทรัพย์ สหกรณ์เกษตร และสหกรณ์บริการ เพื่อวิเคราะห์ความแตกต่างในโครงสร้างการบริหาร การควบคุมภายใน และรูปแบบการตรวจสอบบัญชี

เอกสารอ้างอิง

- กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (2567). รายงานผลการดำเนินงานประจำปี พ.ศ. 2567. กรุงเทพฯ: กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ กระทรวงเกษตรและสหกรณ์.
- กฤษฎา ฉิมพลีวัฒน์. (2565). สหกรณ์สีขาวด้วยธรรมาภิบาลเพื่อสร้างความเชื่อมั่นในระบบสหกรณ์ในยุคความปกติถัดไป. วิทยาลัยชุมชนระนอง.
- กฤษฎา ฉิมพลีวัฒน์. (2565). สหกรณ์สีขาวด้วยธรรมาภิบาลเพื่อสร้างความเชื่อมั่นในระบบสหกรณ์ในยุคความปกติถัดไป. วิทยาลัยชุมชนระนอง.
- บุญชม ศรีสะอาด. (2545). การวิจัยเบื้องต้น. กรุงเทพฯ: สุวีริยาสาส์น.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183–199.
- Knechel, W. R., Vanstraelen, A., & Zerni, M. (2015). Does the identity of engagement partners matter? *Contemporary Accounting Research*, 32(4), 1443–1478.
- Kokina, J., & Davenport, T. H. (2017). The emergence of AI in auditing: How artificial intelligence is transforming the profession. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 14(1), 115–122.
- Messier, W. F., Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2017). *Auditing and assurance services: A systematic approach* (10th ed.). McGraw-Hill Education.

- Messier, W. F., Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2017). *Auditing and assurance services: A systematic approach* (10th ed.). McGraw-Hill Education.
- Nelson, M. W. (2009). A model and literature review of professional skepticism in auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2), 1–34.
- OECD. (2015). *G20/OECD Principles of Corporate Governance*. Paris: OECD Publishing.
- Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1986). *Positive accounting theory*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.
- Yamane, T. (1973). *Statistics: An introductory analysis* (3rd ed.). New York, NY: Harper & Row.