

บทที่ 5

สรุปผลการศึกษา อภิปรายผลและข้อเสนอแนะ

การศึกษาเรื่อง การจัดทำกระดาษทำการตามมาตรฐานการสอบบัญชีของสหกรณ์ภาคการเกษตรสำหรับผู้สอบบัญชีภาครัฐในพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7 ในครั้งนี้ ผู้ศึกษามีความมุ่งหมายที่จะศึกษาถึงการจัดทำและปัญหาจากการจัดทำกระดาษทำการตามมาตรฐานการสอบบัญชีในรูปแบบที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด ซึ่งงานวิจัยนี้เป็นเชิงพรรณนา แหล่งข้อมูลได้มาจากการสอบถามผู้สอบบัญชีภาครัฐในพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7 รวมทั้งค้นคว้าหนังสือ เอกสารที่เกี่ยวข้องซึ่งประโยชน์ที่ได้รับจากการศึกษาในครั้งนี้ ทำให้ทราบถึงปัญหาต่าง ๆ ของผู้สอบบัญชีภาครัฐในการจัดทำกระดาษทำการ และเป็นข้อมูลที่สามารถนำไปพิจารณาใช้เป็นแนวทางในการแก้ไขปัญหาต่อไป

สรุปผลการศึกษา

ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีภาครัฐ

ผู้สอบบัญชีภาครัฐมีจำนวน 59 คน ส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง คิดเป็นร้อยละ 88.14 และเพศชายคิดเป็นร้อยละ 11.86 ส่วนใหญ่มีอายุระหว่าง 41 - 45 ปี คิดเป็นร้อยละ 28.81 ส่วนใหญ่จบการศึกษาชั้นสูงสุดระดับปริญญาตรี คิดเป็นร้อยละ 88.14 ส่วนใหญ่มีวุฒิการศึกษาตรงกับวุฒิบัญชี คิดเป็นร้อยละ 89.83 ส่วนใหญ่มีประสบการณ์ในการทำงาน 16 - 20 ปี คิดเป็นร้อยละ 33.90 ผู้สอบบัญชีโดยส่วนใหญ่มีตำแหน่งนักวิชาการตรวจสอบบัญชี ระดับชำนาญการ คิดเป็นร้อยละ 72.88 ผู้สอบบัญชีภาครัฐ ส่วนใหญ่มีสหกรณ์ภาคการเกษตรที่ต้องตรวจสอบและแสดงความคิดเห็นต่อบการเงิน (ในปีงบประมาณ 2552) มีจำนวน 7 -8 สหกรณ์ คิดเป็นร้อยละ 40.68 ส่วนใหญ่สหกรณ์ภาคการเกษตรในความรับผิดชอบที่มีพนักงานบัญชีประจำมีจำนวน 1 -2 สหกรณ์ คิดเป็นร้อยละ 54.24 ส่วนใหญ่สหกรณ์ภาคการเกษตรในความรับผิดชอบใช้โปรแกรมที่พัฒนาโดยกรมตรวจบัญชีสหกรณ์มีจำนวน 1 - 2 สหกรณ์ คิดเป็นร้อยละ 74.58 และส่วนใหญ่จำนวนของสหกรณ์ภาคการเกษตรที่ได้รับการตรวจสอบด้วยโปรแกรม ACL มีจำนวน 1 - 2 สหกรณ์ คิดเป็นร้อยละ 74.58

ข้อมูลเกี่ยวกับการจัดทำกระดาษทำการของผู้สอบบัญชีภาครัฐ

ผู้สอบบัญชีภาครัฐส่วนใหญ่พบอุปสรรคจากปัจจัยภายนอก ทำให้เกิดปัญหาในการจัดทำกระดาษทำการ มีค่าเฉลี่ยรวม 3.14 พบปัญหาอยู่ในระดับปานกลาง โดยสามารถสรุปได้ ดังนี้

1. ผู้สอบบัญชีภาครัฐพบปัญหาในระดับมาก
 - สหกรณ์ไม่มีพนักงานบัญชีประจำ กรรมการเป็นผู้รับผิดชอบซึ่งไม่สามารถจัดทำรายการทางการเงินได้ (รายงานการรับ – จ่ายเงินสด)
 - ผู้ตรวจสอบกิจการของสหกรณ์ขาดความรู้/มีความรู้ไม่เพียงพอในด้านการบัญชีและการดำเนินงานของสหกรณ์
2. ผู้สอบบัญชีภาครัฐพบปัญหาในระดับปานกลาง
 - พนักงานบัญชีหรือผู้ที่รับผิดชอบของสหกรณ์มีความรู้ไม่เพียงพอในด้านการบัญชีและการดำเนินงานของสหกรณ์
 - กรรมการของสหกรณ์ขาดความรู้/มีความรู้ไม่เพียงพอในการบริหารงานสหกรณ์
 - สหกรณ์ต้องการงบการเงินในเวลารวดเร็วหลังจากปิดบัญชีประจำปี
 - งบการเงินและรายละเอียดประกอบงบการเงินไม่สัมพันธ์กัน
 - สหกรณ์ไม่สามารถจัดทำรายละเอียดประกอบงบการเงินได้ทันตามกำหนด
 - การจัดส่งกระดาษทำการให้กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ภายในระยะเวลา 15 วัน นับแต่วันที่ผู้สอบบัญชีลงลายมือชื่อแสดงความเห็นต่องบการเงิน
 - ความสามารถของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีของท่านที่จะช่วยเหลือการตรวจสอบ และรวบรวมข้อมูลเพื่อใช้ในการจัดทำกระดาษทำการ
 - การให้การสนับสนุนจากสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ในด้านคอมพิวเตอร์ ไม้ตบึก และอุปกรณ์
 - การให้การสนับสนุนจากสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ในด้านรถยนต์หรือยานพาหนะในการเดินทางไปตรวจสอบบัญชี ณ สำนักงานของสหกรณ์
 - ข้อกั้กท้วงจากการตรวจสอบกระดาษทำการของผู้วิเคราะห์จากฝ่ายวิเคราะห์ และสอบทานงานสอบบัญชี

3. ผู้สอบบัญชีภาครัฐพบปัญหาในระดับปานกลาง

- พนักงานของสหกรณ์ไม่ให้ความร่วมมือในการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชี
- พนักงานของสหกรณ์ละเว้นการปฏิบัติงานหรือทุจริต
- สหกรณ์ที่มีขนาดใหญ่ไม่ได้ใช้ระบบคอมพิวเตอร์ในการจัดทำบัญชี
- ความสัมพันธ์ระหว่างเพื่อนร่วมงาน หัวหน้า และลูกน้องในสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์

เมื่อจำแนกตามอายุของผู้สอบบัญชีภาครัฐ พบว่า ผู้สอบบัญชีภาครัฐที่มีอายุ 26 – 30 ปี และอายุ 51 – 55 ปี พบปัญหาในระดับมากที่สุด เกี่ยวกับเรื่องสหกรณ์ไม่มีพนักงานบัญชีประจำ กรรมการเป็นผู้รับผิดชอบซึ่งไม่สามารถจัดทำรายการทางการเงินได้ ผู้สอบบัญชีภาครัฐที่มีอายุ 31 - 35 ปี 36 – 40 ปี 41 – 45 ปี และ 46 – 50 ปี พบปัญหาในระดับมากในเรื่องเดียวกัน

เมื่อจำแนกตามการศึกษาขั้นสูงสุดของผู้สอบบัญชีภาครัฐ พบว่า ผู้สอบบัญชีภาครัฐที่มีการศึกษาขั้นสูงสุดระดับปริญญาตรีและปริญญาโท พบปัญหาในระดับมาก เกี่ยวกับเรื่องสหกรณ์ไม่มีพนักงานบัญชีประจำ กรรมการเป็นผู้รับผิดชอบซึ่งไม่สามารถจัดทำรายการทางการเงินได้

เมื่อจำแนกตามวุฒิการศึกษาของผู้สอบบัญชีภาครัฐ พบว่า ผู้สอบบัญชีภาครัฐที่มีวุฒิการศึกษาตรงกับวุฒิบัญชี และไม่ตรงกับวุฒิบัญชี พบปัญหาในระดับมาก เกี่ยวกับเรื่องสหกรณ์ไม่มีพนักงานบัญชีประจำ กรรมการเป็นผู้รับผิดชอบซึ่งไม่สามารถจัดทำรายการทางการเงินได้

เมื่อจำแนกตามประสบการณ์ในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาครัฐ พบว่า ผู้สอบบัญชีภาครัฐที่มีประสบการณ์ในการทำงาน 1 – 5 ปี พบปัญหาในระดับมากที่สุด เกี่ยวกับเรื่องการจัดส่งกระดาษทำการให้กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ภายในระยะเวลา 15 วันนับแต่วันที่ผู้สอบบัญชีลงลายมือชื่อแสดงความเห็นต่องบการเงิน ผู้สอบบัญชีภาครัฐที่มีประสบการณ์ในการทำงาน 6 - 10 ปี 11 – 15 ปี 16 – 20 ปี และ 21 – 25 ปี พบปัญหาในระดับมาก เกี่ยวกับเรื่องสหกรณ์ไม่มีพนักงานบัญชีประจำ กรรมการเป็นผู้รับผิดชอบซึ่งไม่สามารถจัดทำรายการทางการเงินได้ ผู้สอบบัญชีภาครัฐที่มีประสบการณ์ในการทำงานมากกว่า 25 ปี พบปัญหาในระดับมาก เกี่ยวกับเรื่องสหกรณ์ไม่มีพนักงานบัญชีประจำ กรรมการเป็นผู้รับผิดชอบซึ่งไม่สามารถจัดทำรายการทางการเงินได้ และผู้ตรวจสอบกิจการของสหกรณ์ขาดความรู้/ มีความรู้ไม่เพียงพอในด้านการบัญชีและการดำเนินงานของสหกรณ์

เมื่อจำแนกตามจำนวนสหกรณ์ภาคการเกษตรที่ได้รับการตรวจสอบด้วยโปรแกรม ACL พบว่าสหกรณ์ที่ได้รับการตรวจสอบด้วยโปรแกรมจำนวน 1 – 2 สหกรณ์ พบปัญหาในระดับมาก เกี่ยวกับเรื่องสหกรณ์ไม่มีพนักงานบัญชีประจำ สหกรณ์ที่ได้รับการตรวจสอบด้วยโปรแกรมจำนวน 3 – 4 สหกรณ์ พบปัญหาในระดับมาก เกี่ยวกับเรื่องข้อบกพร่องจากการตรวจสอบกระดาษทำการ สหกรณ์ที่ได้รับการตรวจสอบด้วยโปรแกรมจำนวน 5 - 6 สหกรณ์ พบปัญหาในระดับมากที่สุด เกี่ยวกับเรื่องผู้ตรวจสอบกิจการขาดความรู้/มีความรู้ไม่เพียงพอ และสหกรณ์ที่ได้รับการตรวจสอบด้วยโปรแกรมจำนวน 7 - 8 สหกรณ์ พบปัญหาในระดับมาก เกี่ยวกับเรื่องสหกรณ์ไม่มีพนักงานบัญชีประจำและพนักงานของสหกรณ์ไม่ให้ความร่วมมือในการปฏิบัติงานตรวจสอบ

ข้อมูลเกี่ยวกับปัญหาในการจัดทำกระดาษทำการ

ผู้สอบบัญชีภาครัฐส่วนใหญ่พบปัญหาในการจัดทำกระดาษทำการตามรูปแบบที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด กระดาษทำการทั่วไป ส่วนใหญ่มีปัญหาในระดับปานกลาง มีค่าเฉลี่ยรวม 2.62 กระดาษทำการสินทรัพย์ ส่วนใหญ่มีปัญหาในระดับน้อย มีค่าเฉลี่ยรวม 2.37 กระดาษทำการหนี้สินและทุน ส่วนใหญ่มีปัญหาในระดับน้อย มีค่าเฉลี่ยรวม 2.26 และกระดาษทำการอื่น ๆ ส่วนใหญ่มีปัญหาในระดับปานกลาง มีค่าเฉลี่ยรวม 2.75

เมื่อจำแนกตามอายุของผู้สอบบัญชีภาครัฐ พบว่า ผู้สอบบัญชีภาครัฐที่มีอายุ 26 – 30 ปี และอายุ 41 – 45 ปี พบปัญหาในระดับปานกลาง เกี่ยวกับเรื่องกระดาษทำการทั่วไป ผู้สอบบัญชีภาครัฐที่มีอายุ 31 - 35 ปี 36 – 40 ปี 46 – 50 ปี และ 51 – 55 ปี พบปัญหาในระดับปานกลาง เกี่ยวกับเรื่องกระดาษทำการอื่น

เมื่อจำแนกตามการศึกษาสูงสุดของผู้สอบบัญชีภาครัฐ พบว่า ผู้สอบบัญชีภาครัฐมีการศึกษาสูงสุดระดับปริญญาตรี พบปัญหาในระดับปานกลาง เกี่ยวกับเรื่องกระดาษทำการอื่น ๆ และผู้สอบบัญชีภาครัฐมีการศึกษาสูงสุดระดับปริญญาโท พบปัญหาในระดับปานกลาง เกี่ยวกับเรื่องกระดาษทำการทั่วไป

เมื่อจำแนกตามวุฒิการศึกษาของผู้สอบบัญชีภาครัฐ พบว่า ผู้สอบบัญชีภาครัฐมีวุฒิการศึกษาตรงกับวุฒิบัญชีและไม่ตรงกับวุฒิบัญชี พบปัญหาในระดับปานกลาง เกี่ยวกับเรื่องกระดาษทำการอื่น ๆ

เมื่อจำแนกตามประสบการณ์ในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาครัฐ พบว่า ผู้สอบบัญชีภาครัฐที่มีประสบการณ์ 1 – 5 ปี 6 – 10 ปี 11 – 15 ปี 16 – 20 ปี 21 – 25 ปี และมากกว่า 25 ปี พบปัญหาในระดับปานกลาง เกี่ยวกับเรื่องกระดาศทำการอื่น ๆ

เมื่อจำแนกตามตำแหน่งหน้าที่ของผู้สอบบัญชีภาครัฐ พบว่า ผู้สอบบัญชีภาครัฐตำแหน่งเจ้าพนักงานตรวจสอบบัญชี ระดับชำนาญงาน และนักวิชาการตรวจสอบบัญชี ระดับปฏิบัติการ พบปัญหาในระดับปานกลาง เกี่ยวกับเรื่องกระดาศทำการทั่วไป ผู้สอบบัญชีภาครัฐตำแหน่งเจ้าพนักงานตรวจสอบบัญชี ระดับอาวุโส นักวิชาการตรวจสอบบัญชี ระดับชำนาญการ และระดับชำนาญการพิเศษ พบปัญหาในระดับปานกลาง เกี่ยวกับเรื่องกระดาศทำการอื่น ๆ

เมื่อจำแนกตามจำนวนสหกรณ์ภาคการเกษตรที่ตรวจสอบและแสดงความคิดเห็นต่องบการเงิน (ในปีงบประมาณ 2552) ของผู้สอบบัญชีภาครัฐ พบว่า สหกรณ์ที่ตรวจสอบจำนวน 1 – 2 สหกรณ์ พบปัญหาในระดับปานกลาง เกี่ยวกับเรื่องกระดาศทำการทุกเรื่อง สหกรณ์ที่ตรวจสอบจำนวน 3 - 4 สหกรณ์ พบปัญหาในระดับปานกลาง เกี่ยวกับเรื่องกระดาศทำการทั่วไป สหกรณ์ที่ตรวจสอบจำนวน 5 – 6 สหกรณ์ พบปัญหาในระดับน้อย เกี่ยวกับเรื่องกระดาศทำการอื่น ๆ และสหกรณ์ที่ตรวจสอบจำนวน 7 - 8 สหกรณ์ และมากกว่า 9 สหกรณ์ พบปัญหาในระดับปานกลาง เกี่ยวกับเรื่องกระดาศทำการอื่น ๆ

เมื่อจำแนกตามจำนวนสหกรณ์ภาคการเกษตรที่รับผิดชอบใช้โปรแกรมที่พัฒนาโดยกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ของผู้สอบบัญชีภาครัฐ พบว่า สหกรณ์ที่ใช้โปรแกรมจำนวน 1 – 2 สหกรณ์ และ 3 – 4 สหกรณ์ พบปัญหาในระดับปานกลาง เกี่ยวกับเรื่องกระดาศทำการอื่น ๆ สหกรณ์ที่ใช้โปรแกรมจำนวน 5 - 6 สหกรณ์ พบปัญหาในระดับมาก เกี่ยวกับเรื่องกระดาศทำการอื่น ๆ และสหกรณ์ที่ใช้โปรแกรมจำนวน 7 - 8 สหกรณ์ พบปัญหาในระดับปานกลาง เกี่ยวกับเรื่องกระดาศทำการทั่วไป

เมื่อจำแนกตามจำนวนสหกรณ์ภาคการเกษตรที่ได้รับการตรวจสอบด้วยโปรแกรม ACL พบว่าสหกรณ์ที่ได้รับการตรวจสอบด้วยโปรแกรมทุกสหกรณ์ พบปัญหาในระดับปานกลาง เกี่ยวกับเรื่องกระดาศทำการทั่วไป และกระดาศทำการอื่น ๆ

ข้อมูลเกี่ยวกับระบบงานผู้สอบบัญชี (การศึกษข้อมูลออนไลน์)

ผู้สอบบัญชีภาครัฐส่วนใหญ่มีปัญหาในระบบงานผู้สอบบัญชี (การศึกษข้อมูลออนไลน์) พบปัญหาส่วนใหญ่ในระดับปานกลาง มีค่าเฉลี่ยรวม 3.12 ระบบงานผู้สอบบัญชี ประกอบด้วย การประเมินความเสี่ยงในระบบก่อนเข้าตรวจสอบสหกรณ์ การจัดทำแผนปฏิบัติงานสอบบัญชี และแนวการตรวจสอบ การประเมินการจัดชั้นคุณภาพสหกรณ์หลังจากเสร็จสิ้นการตรวจสอบ การศึกษข้อมูลกระบวนการตรวจสอบในระบบแผนและผลการปฏิบัติงาน 2552 และการศึกษข้อมูลและส่งไฟล์ Input form ผ่านระบบหลังจากฝ่ายวิเคราะห์และสอบทานงานสอบบัญชีได้สอบทานแล้ว พบปัญหาทุกระบบอยู่ในระดับปานกลาง

เมื่อจำแนกตามอายุของผู้สอบบัญชีภาครัฐ พบว่า ผู้สอบบัญชีภาครัฐที่มีอายุ 26 – 30 ปี และอายุ 41 – 45 ปี พบปัญหาในระดับปานกลาง และผู้สอบบัญชีภาครัฐที่มีอายุ 31 - 35 ปี และอายุ 36 - 40 ปี 46 – 50 ปี และ 51 – 55 ปี พบปัญหาในระดับมาก เกี่ยวกับเรื่องการจัดทำแผนปฏิบัติงานสอบบัญชีและแนวการสอบบัญชี

เมื่อจำแนกตามการศึกษาสูงสุดของผู้สอบบัญชีภาครัฐ พบว่า ผู้สอบบัญชีภาครัฐมีการศึกษาสูงสุดระดับปริญญาตรี พบปัญหาในระดับปานกลาง เกี่ยวกับเรื่องการศึกษข้อมูลและส่งไฟล์ Input form ผ่านระบบ ผู้สอบบัญชีภาครัฐมีการศึกษาสูงสุดระดับปริญญาโท พบปัญหาในระดับปานกลาง เกี่ยวกับเรื่องการจัดทำแผนปฏิบัติงานสอบบัญชีและแนวการตรวจสอบ

เมื่อจำแนกตามวุฒิการศึกษาของผู้สอบบัญชีภาครัฐ พบว่า ผู้สอบบัญชีภาครัฐมีวุฒิการศึกษาตรงกับวุฒิบัญชี พบปัญหาในระดับปานกลาง และผู้สอบบัญชีภาครัฐที่มีวุฒิไม่ตรงกับวุฒิบัญชี พบปัญหาอยู่ในระดับมาก เกี่ยวกับเรื่องการจัดทำแผนปฏิบัติงานสอบบัญชีและแนวการตรวจสอบ

เมื่อจำแนกตามประสบการณ์ในการทำงานของผู้สอบบัญชีภาครัฐ พบว่า ผู้สอบบัญชีภาครัฐที่มีประสบการณ์ 1 – 5 ปี พบปัญหาในระดับปานกลาง เกี่ยวกับเรื่องการจัดทำแผนปฏิบัติงานสอบบัญชีและแนวการตรวจสอบ และการประเมินความเสี่ยงในระบบ ผู้สอบบัญชีภาครัฐที่มีประสบการณ์ 6 – 10 ปี พบปัญหาในระดับมาก เกี่ยวกับเรื่องการจัดทำแผนปฏิบัติงานสอบบัญชีและแนวการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีภาครัฐที่มีประสบการณ์ 11 – 15 ปี พบปัญหาในระดับปานกลาง เกี่ยวกับเรื่องการจัดทำแผนปฏิบัติงานสอบบัญชีและแนวการตรวจสอบ และพบปัญหาในระดับมาก เกี่ยวกับเรื่องการศึกษข้อมูลและส่งไฟล์ Input form ผ่านระบบ ผู้สอบบัญชีภาครัฐ

ที่มีประสบการณ์ 16 – 20 ปี พบปัญหาในระดับปานกลาง เกี่ยวกับเรื่องการจัดทำแผนปฏิบัติงานสอบบัญชีและแนวการตรวจสอบ และผู้สอบบัญชีภาครัฐที่มีประสบการณ์ 21 – 25 ปี และมากกว่า 25 ปีพบปัญหาในระดับมาก เกี่ยวกับเรื่องการจัดทำแผนปฏิบัติงานสอบบัญชีและแนวการตรวจสอบ

เมื่อจำแนกตามตำแหน่งหน้าที่ของผู้สอบบัญชีภาครัฐ พบว่า ผู้สอบบัญชีภาครัฐตำแหน่งเจ้าพนักงานตรวจสอบบัญชี ระดับชำนาญงาน และนักวิชาการตรวจสอบบัญชี ระดับปฏิบัติการ และระดับชำนาญการ พบปัญหาในระดับปานกลาง เกี่ยวกับเรื่องการจัดทำแผนปฏิบัติงานสอบบัญชีและแนวการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีภาครัฐตำแหน่งเจ้าพนักงานตรวจสอบบัญชี ระดับอาวุโส นักวิชาการตรวจสอบบัญชี ระดับชำนาญการพิเศษ พบปัญหาในระดับมาก เกี่ยวกับเรื่องการจัดทำแผนปฏิบัติงานสอบบัญชีและแนวการตรวจสอบ

เมื่อจำแนกตามจำนวนสหกรณ์ภาคการเกษตรที่ตรวจสอบและแสดงความคิดเห็นต่องบการเงิน (ในปีงบประมาณ 2552) ของผู้สอบบัญชีภาครัฐ พบว่า สหกรณ์ที่ตรวจสอบจำนวน 1 – 2 สหกรณ์ พบปัญหาในระดับมาก เกี่ยวกับเรื่องการจัดทำแผนปฏิบัติงานสอบบัญชีและแนวการตรวจสอบ และการกรดยข้อมูลและส่งไฟล์ Input form ผ่านระบบ สหกรณ์ที่ทำการตรวจสอบจำนวน 3 - 4 สหกรณ์ พบปัญหาในระดับปานกลาง เกี่ยวกับเรื่องการจัดทำแผนปฏิบัติงานสอบบัญชีและแนวการตรวจสอบ และการกรดยข้อมูลและส่งไฟล์ Input form ผ่านระบบ สหกรณ์ที่ตรวจสอบจำนวน 3 - 4 สหกรณ์ พบปัญหาในระดับปานกลาง และสหกรณ์ที่ตรวจสอบจำนวน 7 - 8 สหกรณ์ และมากกว่า 9 สหกรณ์ พบปัญหาในระดับมาก

เมื่อจำแนกตามจำนวนสหกรณ์ภาคการเกษตรที่รับผิดชอบใช้โปรแกรมที่พัฒนาโดยกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ของผู้สอบบัญชีภาครัฐ พบว่า สหกรณ์ที่ใช้โปรแกรมจำนวน 1 – 2 สหกรณ์ และ 3 – 4 สหกรณ์ พบปัญหาในระดับปานกลาง เกี่ยวกับเรื่องการจัดทำแผนปฏิบัติงานสอบบัญชีและแนวการตรวจสอบ สหกรณ์ที่ใช้โปรแกรมจำนวน 5 - 6 สหกรณ์ พบปัญหาในระดับมากที่สุด เกี่ยวกับเรื่องกระดาษทำการอื่น ๆ สหกรณ์ที่ใช้โปรแกรมจำนวน 7 - 8 สหกรณ์ พบปัญหาในระดับปานกลาง เกี่ยวกับเรื่องการจัดทำแผนปฏิบัติงานสอบบัญชีและแนวการตรวจสอบ

เมื่อจำแนกตามจำนวนสหกรณ์ภาคการเกษตรที่ได้รับการตรวจสอบด้วยโปรแกรม ACL พบว่าสหกรณ์ที่ได้รับการตรวจสอบด้วยโปรแกรม 1 – 2 สหกรณ์ พบปัญหาในระดับปานกลาง เกี่ยวกับเรื่องการจัดทำแผนปฏิบัติงานสอบบัญชีและแนวการตรวจสอบ สหกรณ์ที่ได้รับการตรวจสอบด้วยโปรแกรม 3 - 4 สหกรณ์ และ 5 – 6 สหกรณ์ พบปัญหาในระดับมาก เกี่ยวกับ

เรื่องการจัดทำแผนปฏิบัติงานสอบบัญชีและแนวการตรวจสอบ สหกรณ์ที่ได้รับการตรวจสอบด้วยโปรแกรม 7 - 8 สหกรณ์ พบปัญหาในระดับมาก เกี่ยวกับเรื่องการคีย์ข้อมูลกระบวนการตรวจสอบในระบบแผนและผล

อภิปรายผล

จากการศึกษาเรื่อง การจัดทำกระดาษทำการตามมาตรฐานการสอบบัญชีของสหกรณ์ ภาคการเกษตรสำหรับผู้สอบบัญชีภาครัฐในพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7 ได้กำหนดการจัดทำออกเป็น 3 ส่วน ได้แก่ ข้อมูลเกี่ยวกับการจัดทำกระดาษทำการ ระดับของปัญหาในการจัดทำกระดาษทำการ และระบบงานผู้สอบบัญชี (การคีย์ข้อมูลออนไลน์) พบว่า ผู้สอบบัญชีภาครัฐพบปัญหาในส่วนข้อมูลเกี่ยวกับการจัดทำกระดาษทำการในภาพรวม อยู่ในระดับปานกลาง โดยมีปัญหาอยู่ในระดับมากในเรื่องสหกรณ์ไม่มีพนักงานบัญชีประจำ กรรมการและผู้ตรวจสอบกิจการขาดความรู้/มีความรู้ไม่เพียงพอ ระดับของปัญหาในการจัดทำกระดาษทำการ ผู้สอบบัญชีภาครัฐพบปัญหาในภาพรวม อยู่ในระดับปานกลาง โดยมีปัญหาอยู่ในระดับมากในส่วนของ การจัดทำแนวการสอบบัญชี และในส่วนระบบงานผู้สอบบัญชี (การคีย์ข้อมูลออนไลน์) ผู้สอบบัญชีภาครัฐพบปัญหาในภาพรวม อยู่ในระดับปานกลาง โดยมีปัญหาอยู่ในระดับปานกลาง ในส่วนของการจัดทำแผนการปฏิบัติงานสอบบัญชีและแนวการตรวจสอบ

ซึ่งผลการศึกษาที่พบข้างต้นนั้น มีความสอดคล้องกับผลการศึกษาของคุณกุลธิดา โกลวิเชียร ที่ทำการศึกษาเรื่อง ปัญหาการตรวจบัญชีสหกรณ์การเกษตรในจังหวัดเชียงใหม่ พบว่า สหกรณ์การเกษตรส่วนใหญ่เป็นสหกรณ์ขนาดเล็ก มีธุรกิจและทุนดำเนินงานไม่มากนัก จึงไม่มีทุนเพียงพอสำหรับจัดจ้างพนักงาน หรือคณะกรรมการหรือพนักงานส่วนใหญ่ไม่มีความรู้พื้นฐานทางด้านการบัญชี ขาดความเอาใจใส่ต่อหน้าที่ ทำให้การบันทึกบัญชีของสหกรณ์ขาดความต่อเนื่อง การบันทึกบัญชีไม่เป็นปัจจุบันและไม่เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป สหกรณ์ส่วนใหญ่สามารถจัดทำเอกสารประกอบการบันทึกบัญชี บันทึกรายการบัญชีในสมุดขึ้นต้นด้วยตนเอง แต่ไม่สามารถผ่านรายการบัญชีไปยังสมุดบัญชีแยกประเภทและไม่สามารถจัดทำงบการเงินเองได้ ดังนั้น การจัดทำบัญชีและงบการเงินของสหกรณ์โดยมากมักอาศัยผู้สอบบัญชีเป็นผู้จัดทำ

ข้อค้นพบจากการศึกษา

ผู้สอบบัญชีภาครัฐส่วนใหญ่มักประสบกับปัญหาที่เกิดจากปัจจัยภายนอกในด้านความรู้ความสามารถในการบริหารงาน และการจัดทำบัญชีของบุคลากรในส่วนของคณะกรรมการดำเนินงาน เจ้าหน้าที่สหกรณ์ และผู้ตรวจสอบกิจการ สหกรณ์ส่วนใหญ่ไม่มีพนักงานบัญชีประจำ การจัดทำรายการทางการเงิน (รายงานการรับ – จ่ายเงินสด) กำหนดให้เป็นหน้าที่ของคณะกรรมการ ซึ่งส่วนใหญ่ไม่มีความรู้ หรือมีความรู้ไม่เพียงพอ ไม่สามารถจัดทำงบการเงินเองได้ ความเสี่ยงในการตรวจสอบอยู่ในระดับสูง มีผลต่อเนื่องต่อระดับความเชื่อมั่นในการตรวจสอบ

ผู้สอบบัญชีภาครัฐที่มีประสบการณ์ในการทำงานระหว่าง 1 – 5 ปี พบปัญหาในภาพรวมอยู่ในระดับมาก โดยมีระดับปัญหามากที่สุด เกี่ยวกับเรื่องสหกรณ์ไม่มีพนักงานบัญชีประจำ การจัดส่งกระดาษทำการให้กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ภายในระยะเวลา 15 วัน และความสามารถของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ซึ่งปัญหาที่พบเกิดจากประสบการณ์ในการทำงานน้อย เมื่อเข้าทำการตรวจสอบสหกรณ์ที่ไม่มีความพร้อม อีกทั้งความสามารถของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่ไม่เพียงพอ ส่งผลให้เกิดปัญหาต่อเนื่องในการจัดทำกระดาษทำการให้ทันตามกำหนด

สหกรณ์ที่ผู้สอบบัญชีภาครัฐต้องตรวจสอบและแสดงความคิดเห็นมากกว่า 7 สหกรณ์ คิดเป็นร้อยละ 50.85 พบปัญหาเกี่ยวกับเรื่องสหกรณ์ไม่มีพนักงานบัญชีประจำ หรือพนักงานบัญชีมีความรู้ไม่เพียงพอ ซึ่งส่งผลถึงสหกรณ์ที่มีการใช้โปรแกรมที่พัฒนาโดยกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ และได้ใช้โปรแกรม ACL ช่วยในการตรวจสอบ พบปัญหาอยู่ในระดับมาก ส่งผลให้ข้อบกพร่องจากการตรวจสอบกระดาษทำการของผู้วิเคราะห์จากฝ่ายวิเคราะห์และสอบทานสอบบัญชีพบปัญหาในระดับมากเช่นเดียวกัน

สหกรณ์จำนวน 7 – 8 สหกรณ์ที่มีการใช้โปรแกรมที่พัฒนาโดยกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ และใช้โปรแกรม ACL นำมาช่วยในการตรวจสอบ พบว่า พนักงานของสหกรณ์ไม่ให้ความร่วมมือในการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชี โดยพบปัญหาอยู่ในระดับมากถึงมากที่สุด ซึ่งปัญหาที่เกิดขึ้นเป็นปัญหาเกี่ยวเนื่องจากความไม่พร้อมของพนักงานหรือกรรมการของสหกรณ์ ในด้านทักษะและความรู้ ความเข้าใจในการทำบัญชี การจัดทำรายงานทางการเงินที่ไม่สมบูรณ์ต้องอาศัยความช่วยเหลือจากเจ้าหน้าที่ของรัฐ ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีต้องใช้เวลาในการตรวจสอบมากยิ่งขึ้น

การจัดทำกระดาษทำการตามรูปแบบที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด ผู้สอบบัญชีภาครัฐพบปัญหาระดับมากในส่วนของกระดาษทำการทั่วไปในเรื่องการจัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวม และแนวการสอบบัญชี

ข้อเสนอแนะ

สหกรณ์ควรให้ความสำคัญต่อการจัดทำรายงานทางการเงิน เพื่อให้ข้อมูลของสหกรณ์เป็นไปอย่างต่อเนื่อง สามารถนำข้อมูลไปใช้ในการบริหารงานสหกรณ์เพื่อให้เกิดประโยชน์ต่อสหกรณ์และสมาชิก และสหกรณ์ควรส่งเสริม พัฒนาความรู้ให้แก่คณะกรรมการ พนักงานของสหกรณ์ เพื่อให้มีความรู้ ความสามารถที่จะจัดทำบัญชี และงบการเงินได้อย่างถูกต้อง แม่นยำ ซึ่งส่งผลให้ผู้สอบบัญชีสามารถตรวจสอบบัญชีได้รวดเร็วขึ้น

การนำเอาโปรแกรมบัญชีเข้ามาช่วยในการบันทึกบัญชี และช่วยในการตรวจสอบบัญชี ควรจะมีการสำรวจความพร้อมของแต่ละสหกรณ์ก่อนที่จะมีการนำมาใช้งาน เพราะหากสหกรณ์ไม่มีความพร้อมอาจทำให้เกิดปัญหามากกว่าที่จะเป็นประโยชน์ต่อสหกรณ์

ผู้สอบบัญชีภาครัฐควรได้รับการฝึกอบรมในด้านการตรวจสอบบัญชีอย่างสม่ำเสมอ การอบรมจะส่งผลให้เกิดการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง เพื่อให้การปฏิบัติงานในการสอบบัญชีของสหกรณ์เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

ข้อจำกัดของการศึกษา

เนื่องจากการศึกษาในครั้งนี้ ได้จำกัดขอบเขตประชากรของผู้สอบบัญชีภาครัฐเฉพาะผู้สอบบัญชีในพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7 เท่านั้น ทำให้อาจไม่ครอบคลุมข้อมูลโดยแท้จริงของผู้สอบบัญชีทั้งหมด ดังนั้น ในการศึกษาครั้งต่อไปหากต้องใช้ข้อมูลจากแบบสอบถาม ควรมีการขยายขอบเขตของประชากรไปยังผู้สอบบัญชีของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ทั่วประเทศ

ข้อเสนอแนะในการศึกษาครั้งต่อไป

เนื่องจากการศึกษาในครั้งนี้เป็นการศึกษาการจัดทำกระดาษทำการตามมาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับผู้สอบบัญชีภาครัฐที่จัดทำขึ้นตามรูปแบบของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ โดยได้กำหนดปัจจัยที่จะมีผลต่อการจัดทำกระดาษทำการ กระดาษทำการที่จัดทำ และระบบงานผู้สอบบัญชีเท่านั้น ดังนั้น การศึกษาครั้งต่อไปอาจจะเพิ่มปัจจัยอื่นในส่วนอื่น ๆ เพื่อที่จะสามารถรับข้อมูลและนำไปวิเคราะห์ได้เพิ่มมากขึ้น