

บทที่ 5

สรุปผลการศึกษาและข้อเสนอแนะ

การการศึกษาแนวทางในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 220 ของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ในพื้นที่รับผิดชอบของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7 มีวัตถุประสงค์เพื่อการศึกษาแนวทางการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7 เพื่อทราบแนวทางการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ในพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7 ตลอดจนทราบปัญหาอุปสรรคและข้อเสนอแนะในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ สามารถนำข้อมูลที่ได้ไปพัฒนาและปรับปรุงแนวทางในการควบคุมงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ให้ได้ประสิทธิภาพและประสิทธิผล

ในการศึกษาครั้งนี้ทำการรวบรวมข้อมูลโดยวิธีการสัมภาษณ์แบบสอบถามที่สร้างขึ้น แล้วนำไปวิเคราะห์ข้อมูล และนำเสนอด้วยการอธิบายลักษณะต่างๆไปของข้อมูลโดยใช้สถิติค่าร้อยละ ความถี่ และค่าเฉลี่ย นอกจากนี้ยังรวบรวมข้อมูลจากเอกสาร หนังสือ สิ่งพิมพ์ และวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง ข้อมูลที่ได้จากการศึกษาสามารถสรุปได้ ดังนี้

สรุปผลการศึกษา

1. ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง มีอายุระหว่าง 31 – 40 ปี สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรีหรือเทียบเท่าทางด้านการบัญชี มีประสบการณ์ในการทำงาน 11-20 ปี มีงบการเงินที่ต้องแสดงความเห็นอยู่ระหว่าง 11 – 20 งบการเงิน และทุกคนเป็นผู้มีประสบการณ์ในการอบรมหลักสูตรที่เกี่ยวข้องกับการเป็นผู้สอบบัญชี มีผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่มีการศึกษาอยู่ในระดับปริญญาตรีหรือเทียบเท่าสาขาวิชาการบัญชี จำนวน 1 คน ส่วนใหญ่ไม่ได้สมัครเป็นสมาชิกวารสารหรือหนังสือที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพสอบบัญชี มีการใช้แบบฟอร์มการประเมินคุณภาพสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด และทุกคนรับรู้การกำหนดให้มีการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี

2. ความรู้ความเข้าใจในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี

2.1 ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับหลักปฏิบัติในงานสอบบัญชี

ผู้ตอบแบบสอบถามมีความรู้ความเข้าใจหลักปฏิบัติในระดับมากที่สุด อันดับหนึ่งในเรื่องของการที่ผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีจะต้องยึดมั่นในหลักความเป็นอิสระ ความซื่อสัตย์สุจริต ความเที่ยงธรรม มรรยาทต่อลูกค้า และมรรยาทต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ คิดเป็นร้อยละ 100 อันดับสองมีความรู้ความเข้าใจในเรื่องของการที่ผู้สอบบัญชีควรมอบหมายงานตรวจสอบให้กับผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่ผ่านการฝึกอบรมทางวิชาการและมีความชำนาญในสถานการณ์ต่างๆ ตามความเหมาะสม คิดเป็นร้อยละ 98.39 และอันดับสามมีความรู้ความเข้าใจในเรื่องของการที่ผู้สอบบัญชีควรมอบหมายงานตรวจสอบให้กับผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่ผ่านการฝึกอบรมทางวิชาการและมีความชำนาญในสถานการณ์ต่าง ๆ ตามความเหมาะสม คิดเป็นร้อยละ 96.77 ในภาพรวมผู้ตอบแบบสอบถามมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับหลักปฏิบัติในงานสอบบัญชี ยิ่งผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในระดับมากที่สุด คิดเป็นร้อยละ 98.39

2.2 ความรู้ความเข้าใจในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี

ผู้ตอบแบบสอบถามมีความรู้ความเข้าใจในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีในระดับมากที่สุด อันดับหนึ่งในเรื่องของการที่ผู้สอบบัญชีควรมีการขอคำปรึกษาหรือจากผู้เชี่ยวชาญที่เหมาะสมเมื่อมีความจำเป็นคิดเป็นร้อยละ 100 อันดับสองคือผู้สอบบัญชื่อนำวิธีการปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพมาใช้กับงานสอบบัญชีโดยทั่วไปในเรื่องของข้อกำหนดของวิชาชีพ ความรู้ความสามารถ ความชำนาญ การมอบหมายงาน การแบ่งงาน และการติดตามงานอย่างเพียงพอในทุกระดับ และมีการนำวิธีการปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพมาใช้กับงานสอบบัญชีในแต่ละงาน ในการสั่งการ การควบคุมดูแล และการสอบทานงานสอบบัญชีคิดเป็นร้อยละ 98.39 อันดับสามผู้สอบบัญชีศึกษานโยบายของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรทั้งที่เคยเข้าตรวจสอบและไม่เคยเข้าตรวจสอบอย่างสม่ำเสมอ เพื่อประกอบการพิจารณาจัดระดับของลูกค้านิดคิดเป็น ร้อยละ 93.55 ในภาพรวมผู้ตอบแบบสอบถามมีความรู้ความเข้าใจในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีในระดับมากที่สุด คิดเป็นร้อยละ 96.13

3. การปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี

3.1 การปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีโดยทั่วไป

3.1.1 ด้านข้อกำหนดวิชาชีพ ผู้ตอบแบบสอบถามปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีโดยทั่วไปด้านข้อกำหนดวิชาชีพ อันดับหนึ่งอยู่ในระดับมากที่สุดในเรื่องของการที่ผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยไม่มีเงินลงทุนหรือผลประโยชน์อื่นใดในกิจการที่เป็นลูกค้ำ ค่าเฉลี่ยของการปฏิบัติ 4.81 อันดับสอง อยู่ในระดับมาก ได้แก่ การที่ผู้สอบบัญชีได้กำหนดนโยบายและแนวปฏิบัติเกี่ยวกับความซื่อสัตย์สุจริต ความเที่ยงธรรม ความเป็นอิสระ การรักษาความลับ และการปฏิบัติตนเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพไว้ ค่าเฉลี่ยของการปฏิบัติ 4.37 และอันดับสามอยู่ในระดับมากในเรื่องของการที่ผู้สอบบัญชีมีการสอบถามความสัมพันธ์ของตนและผู้ช่วยเพื่อให้แน่ใจว่าไม่มีเรื่องที่ทำให้อาจทำให้ผู้สอบบัญชีหรือผู้ช่วยขาดความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานสอบบัญชี ค่าเฉลี่ยของการปฏิบัติ 4.31 ในภาพรวมผู้ตอบแบบสอบถามปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีโดยทั่วไป ด้านข้อกำหนดวิชาชีพ อยู่ในระดับมาก ค่าเฉลี่ยของการปฏิบัติ 4.19

3.1.2 ด้านความรู้ความสามารถและความชำนาญ ผู้ตอบแบบสอบถามปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีโดยทั่วไป ด้านความรู้ ความสามารถและความชำนาญ อยู่ในระดับมากอันดับหนึ่งในเรื่องของการที่ผู้สอบบัญชีได้วางแผนความต้องการผู้ช่วย โดยพิจารณาจากจำนวนสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรในความรับผิดชอบ การเติบโตที่คาดไว้ และผู้ช่วยที่ลาออกหรือเกษียณอายุ ผู้สอบบัญชีได้กำหนดความรับผิดชอบที่ตรงกับคุณสมบัติของผู้ช่วยและผู้สอบบัญชีส่งเสริมให้ผู้ช่วยศึกษาต่อเนื่องหรือเข้ารับการศึกษาอบรมต่างๆ ที่เกี่ยวข้องทั้งวิชาชีพทั้งทั่วไปและเฉพาะด้าน มีค่าเฉลี่ยของการปฏิบัติ 3.92 อันดับสองได้แก่ผู้สอบบัญชีได้จัดทำมีเอกสารที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานและความรู้ทางวิชาชีพ เช่น ข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชีและการสอบบัญชี ข้อมูลเกี่ยวกับข้อบังคับ ข้อกำหนดต่าง ๆ ที่น่าสนใจ มีค่าเฉลี่ยของการปฏิบัติ 3.85 และอันดับสามได้แก่ผู้สอบบัญชีได้กำหนดคุณสมบัติ ความสำเร็จ และประสบการณ์ที่ต้องการ และข้อมูลพื้นฐานของผู้ช่วยที่ต้องการไว้ เช่น ความเฉลียวฉลาด ความสามารถทางวิชาชีพ มีค่าเฉลี่ยของการปฏิบัติ 3.84 ในภาพรวมผู้ตอบแบบสอบถามปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีโดยทั่วไป ด้านความรู้ ความสามารถและความชำนาญ อยู่ในระดับมาก ค่าเฉลี่ยของการปฏิบัติ 3.73

3.1.3 ด้านการมอบหมายงาน ผู้ตอบแบบสอบถามปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีโดยทั่วไป ด้านการมอบหมายงาน อยู่ในระดับมากอันดับหนึ่งในเรื่องของการที่ผู้สอบบัญชีได้วางแผนการปฏิบัติงานเพื่อกำหนดระยะเวลาและจำนวนผู้ช่วยในการปฏิบัติงานตรวจสอบในแต่ละช่วงเวลา มีค่าเฉลี่ยของการปฏิบัติ 4.11 อันดับสองได้แก่ผู้สอบ

บัญชีได้พิจารณาปัจจัยต่างๆ เช่น ขนาดของกิจการ ความซับซ้อนของงานในการมอบหมายงานให้ผู้ช่วย มีค่าเฉลี่ยของการปฏิบัติ 4.10 อันดับสามได้แก่ผู้สอบบัญชีได้คัดเลือกบุคลากรอย่างเหมาะสมกับงานตรวจสอบมีค่าเฉลี่ยของการปฏิบัติ 3.84 ในภาพรวมผู้ตอบแบบสอบถามปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีโดยทั่วไปด้านการมอบหมายงานอยู่ในระดับมากมีค่าเฉลี่ยของการปฏิบัติ 3.91

3.1.4 ด้านการแบ่งงาน ผู้ตอบแบบสอบถามปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีโดยทั่วไป ด้านการแบ่งงาน อยู่ในระดับมากอันดับหนึ่งในเรื่องของการที่ผู้สอบบัญชีได้จัดให้มีการจัดทำแนวการสอบบัญชีทุกงานที่ตรวจสอบ มีค่าเฉลี่ยของการปฏิบัติ 4.44 อันดับสองได้แก่ ผู้สอบบัญชีได้กำหนดรูปแบบและเนื้อหาของกระดาษทำการไว้อย่างเหมาะสมและเป็นมาตรฐานเดียวกัน มีค่าเฉลี่ยของการปฏิบัติ 4.40 และอันดับสามผู้สอบบัญชีได้จัดให้มีการวางแผนการตรวจสอบอย่างเหมาะสม มีค่าเฉลี่ยของการปฏิบัติ 4.34 ในภาพรวมผู้ตอบแบบสอบถามปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีโดยทั่วไป ด้านการแบ่งงานในระดับมาก มีค่าเฉลี่ยของการปฏิบัติ 4.03

3.1.5 ด้านการขอคำปรึกษาหารือ ผู้ตอบแบบสอบถามปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีโดยทั่วไป ด้านการขอคำปรึกษาหารือ อยู่ในระดับมากอันดับหนึ่งในเรื่องของการที่ ผู้สอบบัญชีให้เวลาแก่ผู้ช่วยในการปรึกษาหารืออย่างสม่ำเสมอ และได้แจ้งผู้ช่วยทราบถึงสถานการณ์ที่ต้องปรึกษาหารือไว้ มีค่าเฉลี่ยของการปฏิบัติ 3.97 อันดับสองได้แก่ผู้สอบบัญชีได้แจ้งผู้ช่วยทราบเกี่ยวกับวิธีการปรึกษาหารือ มีค่าเฉลี่ยของการปฏิบัติ 3.68 และอันดับสามได้แก่ผู้สอบบัญชีได้ระบุเรื่องหรือสถานการณ์ที่ต้องปรึกษาหารือไว้ เช่น มาตรฐานวิชาชีพใหม่ๆ มีค่าเฉลี่ยของการปฏิบัติ 3.63 ในภาพรวมผู้ตอบแบบสอบถามปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีโดยทั่วไป ด้านการขอคำปรึกษาหารือ อยู่ในระดับมาก มีค่าคะแนนเฉลี่ย 3.70

3.1.6 ด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งลูกค้า ผู้ตอบแบบสอบถามปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีโดยทั่วไป ด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งลูกค้า อยู่ในระดับมากอันดับหนึ่งในเรื่องของการที่ผู้สอบบัญชีได้สอบถามการเงินของสหกรณ์ที่ต้องตรวจสอบเป็นปีแรก ก่อนจัดระดับสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร มีค่าเฉลี่ยของการปฏิบัติ 4.27 อันดับสองได้แก่ผู้สอบบัญชีได้พิจารณาสถานการณ์ที่ต้องให้ความสนใจเป็นพิเศษหรือความเสี่ยงที่ผิดปกติในการเข้าทำการตรวจสอบ มีค่าเฉลี่ยของการปฏิบัติ 4.15 และอันดับสามผู้สอบบัญชีพิจารณาแล้วว่าการเข้าทำการตรวจไม่ผิดมรรยาทของผู้สอบบัญชี มีค่าเฉลี่ยของการปฏิบัติ 3.98

ในภาพรวมผู้ตอบแบบสอบถามปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีโดยทั่วไป ด้านการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งลูกค้า อยู่ในระดับมาก มีค่าเฉลี่ยของการปฏิบัติ 3.92

3.1.7 ด้านการติดตาม ผู้ตอบแบบสอบถามปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีโดยทั่วไป ด้านการติดตาม อยู่ในระดับมากอันดับหนึ่งในเรื่องของการทำงานที่ผู้สอบบัญชีได้สอบทานและทดสอบการปฏิบัติตามนโยบายและวิธีปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพ มีค่าเฉลี่ยของการปฏิบัติ 4.35 อันดับสองได้แก่ ผู้สอบบัญชีได้สอบทานงานว่ามีการปฏิบัติตามมาตรฐานของวิชาชีพและสอดคล้องกับนโยบายและวิธีปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพที่กำหนดไว้ มีค่าเฉลี่ยของการปฏิบัติ 4.32 และอันดับสามได้แก่ ผู้สอบบัญชีได้กำหนดวิธีติดตามเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่ามีการปฏิบัติตามนโยบายและวิธีปฏิบัติอื่นในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีอย่างสม่ำเสมอ มีค่าเฉลี่ยของการปฏิบัติ 4.32 ในภาพรวมผู้ตอบแบบสอบถามปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีโดยทั่วไปด้านการติดตาม อยู่ในระดับมาก มีค่าเฉลี่ยของการปฏิบัติ 4.32

3.2 การปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีโดยทั่วไป

3.2.1 ด้านการสั่งการ ผู้ตอบแบบสอบถามปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีแต่ละงานสอบบัญชี ด้านการสั่งการ ในระดับมากอันดับหนึ่งในเรื่องของการทำงานที่ผู้สอบบัญชีได้แจ้งให้ผู้ช่วยได้ทราบถึงหน้าที่ความรับผิดชอบ วัตถุประสงค์ในการปฏิบัติงานเรื่องต่างๆ เกี่ยวกับสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรที่จะเข้าตรวจสอบ มีค่าเฉลี่ยของการปฏิบัติ 4.24 อันดับสองได้แก่ ผู้สอบบัญชีได้สั่งการตามแผนการตรวจสอบและแนวการสอบบัญชีที่กำหนดไว้อย่างครบถ้วน มีค่าเฉลี่ยของการปฏิบัติ 4.16 และอันดับสามได้แก่ผู้ช่วยเข้าใจการสั่งการตรวจสอบมีค่าเฉลี่ยของการปฏิบัติ 3.89 ในภาพรวมผู้ตอบแบบสอบถามปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีแต่ละงานสอบบัญชี ด้านการสั่งการ อยู่ในระดับมากมีค่าเฉลี่ยของการปฏิบัติ 4.10

3.2.2 ด้านการควบคุมดูแล ผู้ตอบแบบสอบถามปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีแต่ละงานสอบบัญชี ด้านการควบคุมดูแล อยู่ในระดับมากอันดับหนึ่งในเรื่องของการทำงานที่ผู้สอบบัญชีได้ติดตามความก้าวหน้าของงานตรวจสอบว่าปัญหาต่างๆ ที่พบจากการตรวจสอบได้รับการแก้ไขก่อนสรุปผลการตรวจสอบ มีค่าเฉลี่ยของการปฏิบัติ 4.35 อันดับสองได้แก่ผู้สอบบัญชีได้ติดตามความก้าวหน้าของงานตรวจสอบว่างานตรวจสอบเป็นไปตามแผนการตรวจสอบและแนวการตรวจสอบ มีค่าเฉลี่ยของการปฏิบัติ 4.27 และอันดับสามได้แก่ผู้สอบบัญชีได้ปรับแนวการตรวจสอบและแผนการสอบบัญชีตามความจำเป็นและเหมาะสมเพื่อให้สอดคล้องกับการปฏิบัติงานและปัญหาที่เกิดขึ้น มีค่าเฉลี่ยของการปฏิบัติ 4.21 ในภาพรวม

ผู้ตอบแบบสอบถามปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีแต่ละงานสอบบัญชี ด้านการควบคุมดูแลอยู่ในระดับมาก มีค่าเฉลี่ยของการปฏิบัติ 4.23

3.2.3 ด้านการสอบทาน ผู้ตอบแบบสอบถามปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีแต่ละงานสอบบัญชี ด้านการสอบทาน อยู่ในระดับมากอันดับหนึ่งในเรื่องของการที่ผู้สอบบัญชีได้สอบทานงบการเงิน รายการปรับปรุง และรายงานของผู้สอบบัญชีในเวลาอันควร มีค่าเฉลี่ยของการปฏิบัติ 4.44 อันดับสองได้แก่ การปฏิบัติงานและผลการตรวจสอบมีการจัดทำเอกสารหลักฐานไว้อย่างเพียงพอและเหมาะสม มีค่าเฉลี่ยของการปฏิบัติ 4.34 และอันดับสามได้แก่ผู้สอบบัญชีได้สอบทานการจัดทำเอกสารหลักฐานประกอบการสอบบัญชีในเวลาอันควร มีการปฏิบัติอยู่ในระดับมากที่สุด ค่าเฉลี่ยของการปฏิบัติ 4.27 ในภาพรวมผู้ตอบแบบสอบถามปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีแต่ละงานสอบบัญชี ด้านการสอบทานอยู่ในระดับมาก มีค่าเฉลี่ยของการปฏิบัติ 4.24

ปัญหาอุปสรรคและข้อเสนอแนะ

ปัญหาอุปสรรคและข้อเสนอแนะของผู้ตอบแบบสอบถามในการปฏิบัติงานควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 220 การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีและตามที่กำหนดในคู่มือปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ตามลำดับ ดังนี้

อันดับหนึ่งปัญหาอุปสรรคในเรื่องของเวลาในการปฏิบัติงาน เนื่องจากมีภาระหน้าที่อื่นนอกจากการสอบบัญชีเนื่องจากภาระหน้าที่ในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร ไม่ได้มีเฉพาะการสอบบัญชีเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินเพียงอย่างเดียว แต่ต้องปฏิบัติงานตามนโยบายของรัฐบาลในหลาย ๆ โครงการ ซึ่งเป็นงานที่ต้องปฏิบัติตามเนื่องจากเกี่ยวข้องกับความเป็นอยู่ของผู้นั้นในระดับรากหญ้า งานบูรณาการกับหน่วยงานอื่นทำให้ไม่มีเวลาในการศึกษาหลักเกณฑ์ต่าง ๆ รวมทั้งคู่มือและเอกสารคำแนะนำต่าง ๆ ตามที่มาตรฐานกำหนดให้ปฏิบัติได้อย่างถูกต้องครบถ้วนและเข้าใจได้ชัดเจนร้อยละ 96.77

ข้อเสนอแนะของผู้ตอบแบบสอบถามเห็นว่าควรจัดให้มีการให้ความรู้ และทำความเข้าใจในหลักเกณฑ์การปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ทั้งที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับที่ 220 และที่กำหนดไว้ในคู่มือการปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร โดยกลุ่มเป้าหมายในการให้ความรู้ และเข้าใจควรเป็นทั้งหัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ ผู้สอบบัญชี ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี และผู้มีหน้าที่ในการวิเคราะห์สอบทานงานสอบ

บัญชีของผู้สอบบัญชีในคราวเดียวกัน เพื่อให้เกิดความเข้าใจที่ถูกต้องตรงกันสามารถปฏิบัติให้เป็นไปในแนวทางเดียวกันได้ตรงตามวัตถุประสงค์และมีประสิทธิภาพ ทั้งโดยวิธีการจัดประชุมอบรม สัมมนา และการใช้เทคโนโลยีช่วยในการเสริมสร้างความรู้

อันดับสอง ปัญหาอุปสรรคในเรื่องของกรอบอัตราค่าจ้างถูกจำกัด ความไม่เพียงพอของวัสดุอุปกรณ์อำนวยความสะดวกต่าง ๆ เพราะใช้ปฏิบัติงานหลายด้าน คิดเป็นร้อยละ 88.71

ข้อเสนอแนะของผู้ตอบแบบสอบถามเห็นว่าควรปรับโครงสร้างภายในสำนักงานโดยจัดแบ่งหน้าที่เป็นกลุ่มงานตามภารกิจ ให้ชัดเจนเพื่ออำนวยความสะดวกคุณภาพงาน เช่น กลุ่มงานบริหารทั่วไป รับผิดชอบเฉพาะงานด้านการบริหาร กลุ่มงานสอบบัญชี รับผิดชอบเฉพาะงานตรวจสอบบัญชี และกลุ่มงานโครงการพิเศษรับผิดชอบเฉพาะงานโครงการพิเศษ เป็นต้น

อันดับสาม ปัญหาอุปสรรคการกำหนดให้มีการประเมินผลงานโดยกำหนดตัวชี้วัดเป็นตัววัดผลและกำหนดไว้ในคำรับรองการปฏิบัติงานเป็นสิ่งที่ทำให้ผู้สอบบัญชีเน้นในเรื่องของปริมาณเพื่อให้เป็นไปตามตัวชี้วัด และให้ความสำคัญน้อยในเรื่องของคุณภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี คิดเป็นร้อยละ 85.48

ข้อเสนอแนะของผู้ตอบแบบสอบถามเห็นว่าควรกำหนดหลักเกณฑ์ที่มีความเป็นไปได้ในการบรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีเมื่อเทียบกับศักยภาพของกลุ่มเป้าหมายที่ทำการตรวจสอบ

อภิปรายผล

จากการศึกษาแนวทางการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 220 ของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในพื้นที่รับผิดชอบของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7 สามารถทำการอภิปรายผลในประเด็นสำคัญ ดังนี้

ความรู้ความเข้าใจในแนวทางการปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีความรู้ความเข้าใจในหลักปฏิบัติและแนวทางในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีอยู่ในระดับมากที่สุด คิดเป็นร้อยละ 98.39 และ 96.13 ตามลำดับ

การปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี

การปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีโดยทั่วไป ผู้ตอบแบบสอบถามให้ความสำคัญในการปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีด้านการติดตามมากที่สุด กล่าวคือได้มีการกำหนดนโยบายและวิธีการปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพไว้อย่างเพียงพอและถือปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพผลเสมอ มีค่าเฉลี่ยของการปฏิบัติ 4.32 อันดับสองผู้สอบบัญชีสหกรณ์ให้ความสำคัญในเรื่องของข้อกำหนดของวิชาชีพ กล่าวคือ ผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีการกำหนดนโยบายและวิธีการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์โดยยึดมั่นในหลักความเป็นอิสระ ความซื่อสัตย์สุจริต ความเที่ยงธรรม การรักษาความลับ และการปฏิบัติเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ ค่าเฉลี่ยของการปฏิบัติ 4.19 และอันดับสามให้ความสำคัญในเรื่องของการแบ่งงาน กล่าวคือ ผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีแนวทางในการสั่งการ การควบคุมดูแล และการสอบทานงานอย่างเพียงพอในทุกระดับ เพื่อให้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่าการปฏิบัติงานมีคุณภาพที่ได้มาตรฐานอย่างเหมาะสม มีค่าเฉลี่ยของการปฏิบัติ 4.03

การปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีแต่ละงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ให้ความสำคัญในการปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีมากที่สุดในด้านการสอบทาน กล่าวคือ ผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีการสอบทานการปฏิบัติงานของผู้ช่วยโดยบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถเท่าเทียมกันหรือสูงกว่า เพื่อมั่นใจว่างานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์มีคุณภาพเหมาะสมตามมาตรฐาน มีค่าเฉลี่ยของการปฏิบัติ 4.24 อันดับสองผู้สอบบัญชีได้ให้ความสำคัญในด้านการควบคุมดูแล กล่าวคือผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีการควบคุมดูแลให้ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานตรวจสอบเป็นไปตามแผนการสอบบัญชี แนวการสอบบัญชี ตลอดจนตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง มีค่าเฉลี่ยของการปฏิบัติ 4.23 อันดับสามผู้สอบบัญชีได้ให้ความสำคัญด้านการสั่งการ กล่าวคือ ผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีการสื่อสารทำความเข้าใจในคำสั่งการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีแก่ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีด้วยความชัดเจน และเหมาะสมกับความรู้ความสามารถของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี มีค่าเฉลี่ยของการปฏิบัติ 4.10

สรุปอภิปรายผลการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ปฏิบัติเป็นไปตามหลักการพื้นฐานที่กำหนดตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 เรื่อง การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ใน 2 ระดับ คือ 1) ในระดับนโยบายและวิธีการปฏิบัติที่เกี่ยวกับงานสอบบัญชีโดยทั่วไป ผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีมากที่สุด ด้านการติดตามการปฏิบัติตามนโยบายและวิธีการควบคุมคุณภาพอย่างมีประสิทธิภาพอยู่เสมอ รองลงมาคือ มีการปฏิบัติงานสอบบัญชีเป็นไปตามข้อกำหนดของวิชาชีพในเรื่องของความเป็นอิสระ ซื่อสัตย์สุจริต เที่ยงธรรม รักษาความลับ และการปฏิบัติเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ และด้านการแบ่งงานว่ามี

สั่งงาน ควบคุมงานและสอบทานงานในทุกระดับเพื่อให้ความเชื่อมั่นว่าการปฏิบัติงานมีคุณภาพที่ได้มาตรฐานอย่างเหมาะสม 2) ในระดับวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการมอบหมายงานให้กับผู้ช่วยในแต่ละงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีมากที่สุดด้านการสอบทาน การปฏิบัติงานของผู้ช่วย รองลงมาคือด้านการควบคุมดูแลการปฏิบัติงาน และการสั่งการอย่างเหมาะสมแก่ผู้ช่วยที่ได้รับมอบหมาย เพื่อให้มั่นใจว่าข้อสรุปที่ได้จากการตรวจสอบเป็นไปตามผลของงานที่ปฏิบัติและสนับสนุนความเห็นที่แสดงไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งการปฏิบัติดังกล่าว ผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีการปฏิบัติการควบคุมคุณภาพแต่ละงานสอบบัญชี มากกว่าการปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีโดยทั่วไป ซึ่งสอดคล้องกับผลการศึกษาศิลขรินทร์ แสงจันทร์ ที่ศึกษาการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตภาคเหนือตอนบน และมีผลการศึกษาศิลขรินทร์ที่ศึกษาการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีแต่ละงานสอบบัญชีมีการปฏิบัติมากกว่าการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีโดยทั่วไปเช่นเดียวกัน

สำหรับปัญหาและอุปสรรคการมีภาระหน้าที่อื่นนอกจากงานสอบบัญชี เป็นผลให้เกิดข้อจำกัดในเรื่องของเวลา ทั้งในการปฏิบัติงานและในการศึกษาหาความรู้ให้ทันสมัยและทันต่อเหตุการณ์ของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ทำให้มีความต้องการเรียนรู้แนวทางการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีโดยการฝึกอบรมเพิ่มเติมและการสอนงาน ทั้งโดยการจัดอบรมและการเรียนรู้ด้วยตัวเองผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์ สอดคล้องกับผลการศึกษานลินรัตน์ เค้นดอนทราย ที่ทำการ ศึกษาในเรื่องปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง ซึ่งพบว่าปัจจัยการไม่ได้รับการฝึกอบรมอย่างเพียงพอเป็นปัจจัยที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงมากที่สุด

ข้อเสนอแนะจากการศึกษา

จากการศึกษาครั้งนี้ ผู้ศึกษาได้มีข้อเสนอแนะจากผลการการศึกษาแนวทางการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 ของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในพื้นที่รับผิดชอบของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7 ที่มีการปฏิบัติอยู่ในระดับมาก ในประเด็นสำคัญ ดังนี้

1. จากการศึกษาได้แยกแบบสอบถามออกเป็นกลุ่มตามอายุ พบประเด็นที่น่าสนใจคือ มีผู้ตอบแบบสอบถามที่มีอายุต่ำกว่า 31 ปี จำนวน 5 คน ได้รับการแต่งตั้งให้เป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่ต้องแสดงความเห็นต่องบการเงิน 11 – 20 งบการเงินต่อปีโดยมีผู้ช่วยผู้สอบบัญชีจำนวน 1 คน ซึ่งการมีอายุและประสบการณ์ในงานสอบบัญชีน้อย แต่มีภาระในการแสดงความเห็นต่องบการเงินมาก ในขณะที่มีผู้ช่วยปฏิบัติงานเพียง 1 คน อาจเป็นปัจจัยที่กระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีด้านต่างๆ ความทันต่อเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ตลอดจนการให้คำแนะนำ

และความรู้ใหม่ๆ เกี่ยวกับวิชาชีพแก่ผู้รับการตรวจสอบเพื่อสร้างความพึงพอใจแก่ผู้รับการตรวจสอบได้ จึงควรได้มีการนำไปศึกษาเพิ่มเติมเพื่อเพิ่มคุณภาพงานสอบบัญชีให้ดียิ่งขึ้นต่อไป

2. ควรเปลี่ยนวิธีการถ่ายทอดความรู้ จากวิธีการฝึกอบรมมาเป็นวิธีการนิเทศงาน ปีละ 1 – 2 ครั้ง ทั้งนี้เพราะจากผลการศึกษาข้อมูลทั่วไป ปรากฏว่าผู้ตอบแบบสอบถามทุกคนได้ผ่านการฝึกอบรมในหัวข้อวิชาเดียวกัน แต่กลับเกิดปัญหาในเรื่องความคิดเห็นและแนวทางปฏิบัติกลับไม่เป็นไปในแนวทางเดียวกัน ซึ่งในการนิเทศงานนั้นนอกจากจะเป็นการวัดผลสัมฤทธิ์ของการปฏิบัติตามแผนงาน/โครงการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีแล้วยังสามารถแก้ไขปัญหาได้ตรงประเด็นความต้องการและสามารถให้คำปรึกษาหารือในเรื่องที่เกินขอบเขตหรืออำนาจในการตัดสินใจของผู้ตอบแบบสอบถามอย่างใกล้ชิดแทนการปรึกษาหารือเป็นลายลักษณ์อักษร ซึ่งนอกจาก จะช่วยให้การปฏิบัติงานเป็นไปในแนวทางเดียวกันแล้ว ยังส่งผลให้ผู้ตอบแบบสอบถามมีความเข้าใจ มีกำลังใจในการปฏิบัติงาน และเห็นประโยชน์ในการปฏิบัติตามการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี และนำไปใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลเพิ่มขึ้นไปสู่ระดับมากที่สุดได้

ข้อเสนอแนะในการศึกษาครั้งต่อไป

ควรทำการศึกษาเปรียบเทียบกับแนวทางการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในพื้นที่อื่น หรือศึกษาเปรียบเทียบกับวิธีการควบคุมคุณภาพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์เห็นชอบให้สอบบัญชีและลงลายมือชื่อเพื่อแสดงความเห็นในการสอบบัญชี