

การเปรียบเทียบคุณลักษณะกระดาษทำการที่ดีและคุณภาพการสอบบัญชี  
ของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ

## The Comparison of Good Working Paper Characteristics with Audit Quality of Co-operative Auditors of the Co-operative Audit Department in the North-East Thailand.

วันทนา ภูมิภาค,<sup>1</sup> อัครเดช ฉวีรักษ์,<sup>2</sup> พรพรรณ มุสิก<sup>3</sup>

Wantana Phumphak,<sup>1</sup> Aukkaradej Chaveerug,<sup>2</sup> Pornpun Musig<sup>3</sup>

### บทคัดย่อ

การศึกษาวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์ เพื่อเปรียบเทียบคุณลักษณะกระดาษทำการที่ดีและคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือที่มีเพศและระดับการศึกษา แตกต่างกัน โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูล จากผู้สอบบัญชีสหกรณ์ สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ จำนวน 164 คน และสถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล ได้แก่ t- test ผลการวิจัย พบว่า ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีเพศแตกต่างกัน มีความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีคุณลักษณะกระดาษทำการที่ดีโดยรวมและด้านความเป็นรูปแบบเดียวกันแตกต่างกัน และมีความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความเที่ยงธรรม แตกต่างกัน

**คำสำคัญ :** คุณลักษณะกระดาษทำการที่ดี, คุณภาพการสอบบัญชี, ผู้สอบบัญชีสหกรณ์

### Abstract

This research aimed to compare good working paper characteristics with the audit quality of co-operative auditors of the Co-operative Audit Department in the North-East of Thailand. The research was conducted using questionnaires as an instrument for collecting data from 164 co-operative auditors in the North-East of Thailand. The Gender and educational levels of the samples were different. All collected data were statistically analyzed by using the t-test. The result of the study indicated that the co-operative auditors being under different gender had different opinions

<sup>1</sup> นิสิตระดับปริญญาโท หลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม

<sup>2,3</sup>อาจารย์ คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม

<sup>1</sup> Master's Student of Accountancy Program, Mahasarakham Business School, Mahasarakham University.

<sup>2,3</sup> Lecturer, Mahasarakham Business School, Mahasarakham University

on good working paper characteristics in aspect of the same model and had different opinions on audit quality in aspect of objectiveness.

**Keywords :** Good Working Paper Characteristics, Audit Quality, Co-operative Auditors

## บทนำ

กระแสของการเปลี่ยนแปลงในยุคนี้อยู่ในปัจจุบัน ส่งผลให้ผู้บริหารจำเป็นต้องสร้างวิสัยทัศน์ และปรับเปลี่ยนการบริหารงานให้สอดคล้องกับสถานการณ์ ต้องมีความรับผิดชอบต่อในการบริหารจัดการและกำหนดแนวทางการดำเนินการให้มีประสิทธิภาพ โดยการบริหารจัดการดังกล่าวจะประสบความสำเร็จผู้บริหารจำเป็นต้องรับรู้ถึงสภาพแวดล้อมต่างๆ เพื่อให้สามารถปรับตัวในการบริหารงานในองค์กรได้อย่างเหมาะสม องค์กรสามารถดำรงอยู่ได้ท่ามกลางกระแสการเปลี่ยนแปลงอย่างมั่นคง

สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์เป็นองค์กรหลักในการทำหน้าที่ตรวจสอบบัญชีสหกรณ์มีการพัฒนามาตรฐานการสอบบัญชีให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงของมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และได้ตระหนักถึงภาระหน้าที่ภายใต้ความเปลี่ยนแปลงในปัจจุบันเช่นเดียวกับองค์กรเอกชน (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, 2554 : เว็บไซต์) เนื่องจากการปรับตัวให้ทันกับสถานการณ์การเปลี่ยนแปลงของธุรกิจ การเปลี่ยนแปลงของมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และระบบงานของสหกรณ์ จะส่งผลให้งานการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ของผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีประสิทธิภาพส่งผลให้กระบวนการทำงานของสหกรณ์สามารถพัฒนาไปได้อย่างยั่งยืนในอนาคต

ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ (Co-operative Auditors) เป็นข้าราชการพลเรือนในหน่วยงานของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ สังกัดกระทรวงเกษตรและสหกรณ์ เป็นผู้ที่มีบทบาทสำคัญต่อการพัฒนาของสหกรณ์ เนื่องจากผู้สอบบัญชีสหกรณ์เป็นทรัพยากรบุคคลที่สำคัญในการบริหาร

งานและการปฏิบัติงานของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ เป็นผู้ที่มีส่วนทำให้การบริหารงาน การจัดการทางการเงินและบัญชีของสหกรณ์ และกลุ่มเกษตรกรให้สำเร็จตามเป้าหมายของหน่วยงานอย่างมีประสิทธิภาพ (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, 2554 : เว็บไซต์) ดังนั้น ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ซึ่งเป็นบุคคลสำคัญต่อการบริหารระบบราชการจำเป็นต้องมีการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชี หรือจัดทำกระดาษทำการของผู้สอบบัญชี ในการทำงานย่อมส่งผลให้เกิดความน่าเชื่อถือ และทำให้ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ปฏิบัติงานได้สำเร็จตามเป้าหมายสูงสุดขององค์กร

คุณลักษณะกระดาษทำการที่ดี (Good Working Paper Characteristics) ถือเป็นเครื่องมือที่สำคัญที่จะทำให้สหกรณ์ และผู้ที่เกี่ยวข้องเกิดความมั่นใจในคุณภาพของงานสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชี ได้ทำการตรวจสอบ มีความเชื่อถือในความเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับงบการเงิน ย่อมสืบเนื่องมาจากความเชื่อถือในคุณสมบัติและความสามารถของผู้สอบบัญชีในฐานะผู้เชี่ยวชาญทางด้านบัญชี รวมทั้งหลักฐานที่ตรวจสอบซึ่งเป็นสิ่งสำคัญยิ่ง ดังนั้น เพื่อให้ผลงานของผู้สอบบัญชีเป็นที่เชื่อมั่นเชื่อถือได้ ผู้สอบบัญชีจะต้องสร้างความมั่นใจให้แก่ผู้ใช้งบการเงินเกี่ยวกับความรู้ความสามารถและให้ความสำคัญของหลักฐานประกอบการตรวจสอบ สมาคมวิชาชีพและสถาบันควบคุมจึงได้กำหนดมาตรฐานการสอบบัญชี และการรวบรวมกระดาษทำการ (Working Papers Preparation) เพื่อเป็นแนวทางในการวางแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบ การรวบรวมหลักฐานข้อมูล และการร่างรายงาน ผลการปฏิบัติงาน ให้ผลงานของผู้สอบบัญชีสามารถสร้างความมั่นใจให้

แก่ผู้ใช้ซึ่งการเงินได้ทำให้การปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีสามารถรวบรวมเอกสารหลักฐานต่างๆ ที่เป็นข้อมูลการตรวจสอบได้ครบถ้วน โดยคุณลักษณะกระดาษทำการที่ดี ประกอบด้วย ความถูกต้องและสมบูรณ์ (Accuracy and Completeness) ความเป็นระเบียบ เรียบร้อยและอ่านง่าย (Regularity Neat and Legible) ความชัดเจนและเข้าใจง่าย (Clarity and Understandability) ความเป็นรูปแบบเดียวกัน (The Same Model) เพื่อให้ผู้ตรวจสอบเป็นรูปแบบเดียวกัน ซึ่งหากผู้สอบบัญชีสามารถจัดทำกระดาษทำการให้มีคุณลักษณะกระดาษทำการที่ดี นอกจากจะส่งผลต่อความเชื่อมั่น ความครบถ้วนของข้อมูล ยังสามารถส่งผลให้สหกรณ์ และผู้ใช้ซึ่งการเงินมีความเชื่อมั่นในงบการเงิน และสร้างความน่าเชื่อถือให้แก่ผู้สอบบัญชีในด้านของคุณภาพการสอบบัญชีด้วย (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย, 2548 : 102-103)

คุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality) เป็นตัวบ่งชี้ในการวัดคุณภาพของงานสอบบัญชี (พยอม สิงห์เสน่ห์, 2545 : 1-5) สามารถวัดได้จากรายงานการสอบบัญชีที่มีลักษณะเชิงคุณภาพที่ดีตามข้อกำหนดของมาตรฐานการตรวจสอบซึ่งประกอบด้วย ความถูกต้อง (Accuracy) ความเที่ยงธรรม (Objectiveness) ความชัดเจน (Clarity) ความกะทัดรัด (Conciseness) ความสร้างสรรค์ (Creation) ความสมบูรณ์ (Completion) ความทันกาล (Timeliness) (อุษณา ภัทรมนตรี, 2547 : 39-40) ดังนั้น การสอบบัญชีที่มีคุณภาพนั้น ผู้สอบบัญชีจะรายงานการสอบบัญชีในการแสดงความเห็นในงบการเงินของผู้สอบบัญชีในลักษณะของข้อมูลที่มีคุณภาพต่อผู้ใช้รายงานทางการเงิน เพื่อสร้างความเชื่อมั่นในส่วนของคุณภาพถูกต้องและครบถ้วนในสาระสำคัญ และเพื่อเป็นการสร้างความเชื่อมั่นในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีตลอดจนเป็นประโยชน์ในการตัดสินใจของผู้ซึ่งการเงิน (นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ, 2543 : 2)

จากเหตุผลที่กล่าวมาแล้วข้างต้น ผู้วิจัยจึงสนใจศึกษาวิจัยการเปรียบเทียบคุณลักษณะกระดาษทำการที่ดีและคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเปรียบเทียบคุณลักษณะกระดาษทำการที่ดีและคุณภาพการสอบบัญชีที่มีเพศ และระดับการศึกษาแตกต่างกัน ซึ่งทำการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีสหกรณ์ สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ ผลลัพธ์ที่ได้จากการวิจัยสามารถนำไปใช้ในการปรับปรุงกระบวนการคุณลักษณะกระดาษทำการที่ดี และสามารถใช้เป็นแนวทางในพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชี ตลอดจนนำไปใช้ประเมินประสิทธิภาพและประสิทธิผลการสอบบัญชีโดยรวมของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือต่อไป

## เอกสารงานวิจัยที่เกี่ยวข้องและสมมุติฐานของการวิจัย

### 1. คุณลักษณะกระดาษทำการที่ดี (Good Working Paper Characteristics)

คุณลักษณะกระดาษทำการที่ดี หมายถึง การบันทึกข้อมูลและการรวบรวมข้อมูลให้มีน้ำหนักเชื่อถือได้ มีความเพียงพอ มีความเกี่ยวข้อง และเป็นประโยชน์ต่อการ สนับสนุนข้อสรุป และการรายงานผล ซึ่งคุณลักษณะกระดาษทำการที่ดีประยุกต์จากแนวทางการตรวจสอบภายในของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย (2548 : 102-103) ประกอบด้วย

1.1 ด้านความถูกต้องและสมบูรณ์ (Accuracy and Completeness) หมายถึง ข้อมูลหรือหลักฐานที่ได้มาจากการปฏิบัติงานตรวจสอบจริง รวมทั้งได้ใช้วิธีการตรวจสอบจนแน่ใจว่าถูกต้อง เชื่อถือได้ ความถูกต้องยังรวมถึงชื่อ

บุคคล สถานที่ วันที่ จำนวนและหลักฐานอ้างอิงอื่น นอกจากนั้น หากสอบย้อนกันได้ระหว่างกระดาษทำการที่อ้างอิง หากมีผลต่างต้องมีการทำรายการกระทบยอด และแจ้งผลให้ทราบในกระดาษทำการตามขั้นตอนต่างๆ และใช้อ้างอิงได้อย่างสมบูรณ์

1.2 ด้านความเป็นระเบียบเรียบร้อย และอ่านง่าย (Regularity Neat and Legible) หมายถึง กระดาษทำการแต่ละแผ่นควรจัดทำให้เป็นระเบียบเรียบร้อย เขียนเรียงตามลำดับจากบนลงล่าง จากซ้ายสู่ขวามือด้วยลายมือ และการลงนามที่อ่านง่าย รวมทั้งควรจัดเรียงกระดาษทำการแต่ละแผ่นให้ง่ายต่อการสอบทาน เช่น เรียงจากเอกสารแผ่นสรุปเอกสารประกอบ เก็บในแฟ้มตามหมวดและรหัสอ้างอิงที่เป็นระบบเดียวกัน เป็นต้น

1.3 ด้านความชัดเจนและเข้าใจง่าย (Clarity and Understandability) หมายถึง การระบุวัตถุประสงค์ที่จัดทำ วิธีการตรวจสอบที่ใช้ และลำดับผลที่ได้จากการตรวจสอบ ซึ่งทำให้ผู้อ่านข้อมูลสามารถติดตามและสรุปความเห็นได้ง่าย นอกจากนี้ ควรเลือกใช้ถ้อยคำที่เข้าใจง่าย มีคำอธิบายความอย่างกะทัดรัด และได้ใจความ

1.4 ด้านความเป็นรูปแบบเดียวกัน (The Same Model) หมายถึง กระดาษทำการที่ผู้บริหารแต่ละองค์กรจะต้องเป็นผู้กำหนดรูปแบบของกระดาษทำการในองค์กรของตนให้เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมและวัตถุประสงค์ขององค์กร เพื่อให้ผู้ตรวจสอบมีแนวทางในการจัดทำในรูปแบบเดียวกัน

## 2. คุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality)

คุณภาพการสอบบัญชี หมายถึง ความสามารถในการตรวจสอบและรายงานผลการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีอย่างเป็นอิสระจากหลักฐานที่เพียงพอ มีความถูกต้องและครบถ้วนในสาระสำคัญ และเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน โดยประยุกต์จากแนวคิดหลักเกณฑ์และข้อกำหนดตามมาตรฐานการตรวจสอบของ อนุญา

ภทรมนตรี (2547 : 39-40) ประกอบด้วย

2.1 ด้านความถูกต้อง (Accuracy) หมายถึง ข้อมูลที่ทำการตรวจสอบแล้วไม่เกิดข้อผิดพลาด บิดเบือน และเป็นไปตามความจริงที่เกี่ยวข้อง ความถูกต้อง ข้อความทุกประโยค ตัวเลข ผู้ตรวจสอบได้รวบรวมประเมิน สรุปนำเสนออย่างระมัดระวังและแม่นยำ

2.2 ด้านความเที่ยงธรรม (Objectiveness) หมายถึง การสื่อสารที่ถูกต้องตามควร (Fair) ไม่ลำเอียงทั้งจากทัศนคติและผลการประเมินที่เป็นกลาง โดยพิจารณาจากความจริงและสถานการณ์รอบด้านแล้ว ทั้งนี้ การสังเกตการณ์ การสรุปและการเสนอแนะของผู้ตรวจสอบต้องได้มาจากการกระทำที่ปราศจากอคติ ลำเอียงไม่มีผลประโยชน์ส่วนตัวหรือไม่อยู่ภายใต้อิทธิพลของผู้อื่น

2.3 ด้านความชัดเจน (Clarity) หมายถึง ความสามารถในการสื่อความให้ผู้อ่านรายงานเข้าใจ แสดงลำดับความเป็นเหตุเป็นผล ความชัดเจนอาจเกิดขึ้นโดยหลีกเลี่ยงการใช้ภาษาทางวิชาการที่ไม่จำเป็น หากจำเป็นต้องใช้ศัพท์เทคนิคต้องมีคำอธิบายหรือนิยามศัพท์ที่ใช้

2.4 ด้านความกะทัดรัด (Conciseness) หมายถึง การสื่อสารตรงประเด็น ไม่อ้อมค้อม การตัดทอนข้อความ และคำฟุ่มเฟือยที่ไม่จำเป็นออกไป โดยผู้ตรวจสอบยังคงต้องรักษาความต่อเนื่องของแนวความคิดที่รายงานไว้ ตลอดจนความถูกต้องของการใช้ภาษาเพื่อให้ผู้อ่านเข้าใจ และใช้เวลาให้น้อย

2.5 ด้านการสร้างสรรค์ (Creation) หมายถึง การสอบบัญชีโดยคำนึงถึงประโยชน์ของผู้รับตรวจควรจะได้รับ รายงานการสอบบัญชีที่นำเสนอมีเนื้อหาที่เป็นประโยชน์ จูงใจให้ลูกค้ามีความต้องการแก้ไขปัญหาก็ปฏิบัติตามข้อเสนอแนะ

2.6 ด้านความสมบูรณ์ (Completion) หมายถึง การเสนอรายงานที่ครบถ้วนสมบูรณ์ หรือ การไม่ขาดสารสนเทศที่สำคัญต่อผู้อ่านที่เป็นเป้าหมาย ซึ่งควรประกอบด้วยสารสนเทศ และข้อ

สังเกตที่สนับสนุนข้อสรุปและข้อแนะนำที่เพียงพอ

### 2.7 ด้านความทันกาล (Timeliness)

หมายถึง การเสนอรายงานต้องกระทำภายในเวลาที่ดี ให้ผู้เกี่ยวข้องมีโอกาสแก้ไข การเสนอผลการตรวจไม่ควรล่าช้าและควรทำในระดับ “ด่วน” เพื่อช่วยให้การแก้ไขมีประสิทธิภาพ

สมมุติฐานการวิจัย : ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีเพศ และระดับการศึกษาแตกต่างกัน มีการจัดทำคุณลักษณะกระตาดำการที่ดีและคุณภาพการสอบบัญชีแตกต่างกัน

## วิธีการดำเนินงานวิจัย

### 1. กระบวนการ และวิธีการเลือกกลุ่มตัวอย่าง

ในกระบวนการเลือกกลุ่มตัวอย่างสำหรับการวิจัยนี้ ประชากรกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ จำนวน 251 คน (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, 2554 : เว็บไซต์) ผู้วิจัยได้ส่งแบบสอบถาม จำนวน 251 ชุด ปรากฏว่าเมื่อครบกำหนดในการเก็บแบบสอบถาม ได้รับการตอบกลับมาทั้งสิ้น จำนวน 167 ฉบับ ซึ่งเป็นแบบสอบถามที่ตอบสมบูรณ์ 164 ฉบับ คิดเป็นร้อยละ 65.34 เมื่อเทียบกับจำนวนแบบสอบถามที่ส่งไปยังกลุ่มตัวอย่าง ซึ่งสอดคล้องกับ Aaker, Kumar และ Day (2001) ได้เสนอว่า การส่งแบบสอบถามต้องมีอัตราตอบกลับอย่างน้อยร้อยละ 20 จึงจะถือว่ายอมรับได้

### 2. การวัดคุณลักษณะของตัวแปร

คุณลักษณะกระตาดำการที่ดี ซึ่งสามารถจำแนกออกเป็น 4 ด้าน ดังนี้) ด้านความถูกต้องและสมบูรณ์ ประกอบด้วย 4 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับข้อมูลหรือหลักฐานที่ได้มาจากการปฏิบัติงานตรวจสอบจริง รวมทั้งวิธีการตรวจสอบอื่นจนแน่ใจว่าถูกต้อง เชื่อถือได้ รวมถึงชื่อบุคคล สถานที่ วันที่ จำนวนและหลักฐานอ้างอิงอื่น

2) ด้านความเป็นระเบียบ เรียบร้อยและอ่านง่าย ประกอบด้วย 5 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการเขียนเรียงตามลำดับจากบนลงล่าง จากซ้ายสู่ขวามือ ด้วยลายมือและการลงนามที่อ่านง่าย รวมทั้งการจัดเรียงกระตาดำการแต่ละแผ่นให้ง่ายต่อการสอบทาน 3) ด้านความชัดเจนและเข้าใจง่าย ประกอบด้วย 3 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับวัตถุประสงค์ที่จัดทำ วิธีการตรวจสอบ และลำดับผลจากการตรวจสอบ ซึ่งทำให้ผู้อ่านข้อมูลสามารถติดตามและสรุปความเห็นได้ง่าย และ 4) ด้านความเป็นรูปแบบเดียวกัน ประกอบด้วย 5 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับผู้บริหารแต่ละองค์กรจะต้องเป็นผู้กำหนดรูปแบบของกระตาดำการในองค์กรของตนให้เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมและวัตถุประสงค์ขององค์กร เพื่อให้ผู้ตรวจสอบมีแนวทางในการจัดทำในรูปแบบเดียวกัน

คุณภาพการสอบบัญชี ประกอบด้วย 7 ด้าน ดังนี้ 1) ด้านความถูกต้อง ประกอบด้วย 4 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับข้อมูลที่ทำการตรวจสอบแล้วไม่เกิดข้อผิดพลาด บิดเบือน และเป็นไปตามความจริงที่เกี่ยวข้อง 2) ด้านความเที่ยงธรรม ประกอบด้วย 3 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการสื่อสารที่ถูกต้อง ไม่ลำเอียงและทัศนคติ ไม่มีผลประโยชน์ส่วนตัวหรือไม่อยู่ภายใต้อิทธิพลของผู้อื่น 3) ด้านความชัดเจน ประกอบด้วย 3 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับความสามารถในการสื่อความให้ผู้อ่านรายงานเข้าใจ แสดงลำดับความเป็นเหตุเป็นผล ความชัดเจนอาจเกิดขึ้นโดยหลีกเลี่ยงการใช้ภาษาทางวิชาการที่ไม่จำเป็น 4) ด้านความกะทัดรัด ประกอบด้วย 3 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการสื่อสารแบบตรงประเด็นไม่อ้อมค้อม การตัดทอนข้อความ และคำฟุ่มเฟือยที่ไม่จำเป็นออกไป เพื่อให้ผู้อ่านเข้าใจ และใช้เวลาน้อย 5) ด้านความสร้างสรรค์ ประกอบด้วย 3 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการสอบบัญชีโดยคำนึงถึงประโยชน์ของผู้รับตรวจควรจะได้รับ รายงานการสอบบัญชีที่นำเสนอมีเนื้อหาที่เป็นประโยชน์ ชุมใจ

ให้ลูกค้ำมีความต้องการแก้ไขปัญหาหรือปฏิบัติตามข้อเสนอแนะ 6) ด้านความสมบูรณ์ประกอบด้วย 3 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการนำเสนอรายงานที่ครบถ้วนสมบูรณ์ ไม่ขาดสารสนเทศที่สำคัญต่อผู้อ่านที่เป็นเป้าหมาย และข้อสังเกตที่สนับสนุนข้อสรุปและข้อเสนอแนะที่เพียงพอ และ 7) ด้านความทันกาลประกอบด้วย 3 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการนำเสนอรายงานจะต้องกระทำภายในเวลาที่ดีให้ผู้อ่านมีโอกาสแก้ไขการเสนอผลการตรวจไม่ควรล่าช้าและควรทำในระดับ "ด่วน" เพื่อช่วยให้การแก้ไขมีประสิทธิภาพ

### 3. ค่าอำนาจจำแนกและค่าความเชื่อมั่น

ผู้วิจัยได้ทำการทดสอบความเที่ยงตรง ความเชื่อมั่น และค่าอำนาจจำแนกรายข้อ โดยทำการตรวจสอบความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหาผ่านการพิจารณาของผู้เชี่ยวชาญ และหาค่าความเชื่อมั่นของเครื่องมือ (Reliability) โดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha Coefficient) ตามวิธีของครอนบาค (Cronbach) ซึ่งคุณลักษณะกระดาศทำการที่ดี

### ผลลัพธ์การวิจัยและการอภิปรายผล

ตาราง 1 การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณลักษณะกระดาศทำการที่ดีโดยรวมและเป็นรายด้านของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือที่มีเพศแตกต่างกัน (t-test)

คุณลักษณะกระดาศทำการที่ดี	ชาย		หญิง		t	p-value
	$\bar{X}$	S.D.	$\bar{X}$	S.D.		
1. ด้านความถูกต้องและสมบูรณ์	4.63	0.47	4.72	0.42	-0.968	0.334
2. ด้านความเป็นระเบียบ เรียบร้อย และอ่านง่าย	4.46	0.56	4.66	0.43	-1.860	0.071
3. ด้านความชัดเจนและเข้าใจง่าย	4.47	0.56	4.63	0.47	-1.658	0.099
4. ด้านความเป็นรูปแบบเดียวกัน	4.43	0.54	4.65	0.43	-2.306	0.022
รวม	4.50	0.46	4.67	0.39	-2.036	0.043

มีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา อยู่ระหว่าง 0.886 – 0.924 และคุณภาพการสอบบัญชี มีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา อยู่ระหว่าง 0.802 – 0.961 ซึ่งอยู่ในระดับมากกว่า 0.70 สามารถนำไปใช้เก็บรวบรวมข้อมูลกับกลุ่มตัวอย่างได้ (Nunnally and Bernstein, 1994) การวิเคราะห์หาค่าอำนาจจำแนกเป็นรายข้อ (Discrimination Power) โดยใช้เทคนิค Item – total Correlation ซึ่งคุณลักษณะกระดาศทำการที่ดี ได้ค่าอำนาจจำแนก (r) อยู่ระหว่าง 0.837 – 0.916 และคุณภาพการสอบบัญชี ได้ค่าอำนาจจำแนก (r) อยู่ระหว่าง 0.695 – 0.959 ซึ่งสอดคล้องกับ Nunnally (1978) ได้เสนอว่าค่าอำนาจจำแนกเกินกว่า 0.60 เป็นค่าที่ยอมรับได้

### 4. สถิติที่ใช้ในการวิจัย

สำหรับการวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยได้ใช้ t-test ในการเปรียบเทียบคุณลักษณะกระดาศทำการที่ดี กับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ

จากตาราง 1 พบว่า ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีเพศหญิง มีความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีคุณลักษณะกระตือรือร้นในการทำงานที่ดีโดยรวมและด้านความเป็นรูปแบบเดียวกัน มากกว่า เพศชาย อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 เนื่องจากการปฏิบัติงานของบุคคลนั้นเพศหญิงจะมีการปฏิบัติงาน ไม่ว่าจะเป็นด้านความเป็นรูปแบบเดียวกัน และการติดตามผลการตรวจสอบ มีความละเอียด รอบรอบ ความรอบรู้ความใฝ่รู้ ความอดทน ทักษะและประสบการณ์ต่างๆ โดยภาพรวมในการปฏิบัติงานมากกว่าเพศชาย ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของกฤตยาวิดี เกตุวงศา (2548 :

บทคัดย่อ)พบว่า ผู้ตรวจสอบภายในส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง ที่สำเร็จการศึกษาในระดับปริญญาตรี สาขาการบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพการตรวจสอบภายใน โดยขึ้นอยู่กับคุณสมบัติผู้ตรวจสอบภายในในด้านความรู้ในวิชาชีพที่พร้อมทั้งวัฒนธรรมขององค์กร ทั้งนี้ในส่วนคุณภาพการตรวจสอบภายในด้านความถูกต้องและด้านความกะทัดรัดขึ้นอยู่กับคุณสมบัติของผู้ตรวจสอบภายในในด้านคุณสมบัติส่วนตัวร่วมกับวัฒนธรรมขององค์กร และสามารถใช้เป็นแนวทางการบริหารจัดการในหน่วยงานที่ทำหน้าที่ตรวจสอบภายในทั้งในด้านบุคลากรและองค์กร

**ตาราง 2** การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้านของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือที่มีเพศแตกต่างกัน (t-test)

คุณภาพการสอบบัญชี	ชาย		หญิง		t	p-value
	$\bar{X}$	S.D.	$\bar{X}$	S.D.		
1. ด้านความถูกต้อง	4.62	0.50	4.69	0.43	-0.668	0.505
2. ด้านความเที่ยงธรรม	4.48	0.54	4.66	0.43	-2.000	0.047
3. ด้านความชัดเจน	4.49	0.55	4.52	0.51	-0.322	0.748
4. ด้านความกะทัดรัด	4.47	0.51	4.51	0.48	-0.470	0.639
5. ด้านความสร้างสรรค์	4.48	0.51	4.52	0.51	-0.384	0.701
6. ด้านความสมบูรณ์	4.49	0.50	4.55	0.52	-0.529	0.598
7. ด้านความทันกาล	4.56	0.54	4.61	0.47	-0.570	0.570
รวม	4.51	0.44	4.58	0.40	-0.822	0.412

จากตาราง 2 พบว่า ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีเพศหญิง มีความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความเที่ยงธรรม มากกว่า เพศชาย อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 เนื่องจากผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีเพศหญิง มีความละเอียดรอบคอบในการทำงานที่มีความซับซ้อน และมีมุมมองที่มีความรู้ความสามารถเกี่ยวกับการสอบบัญชีที่มากกว่า จึงมีผลทำให้คุณภาพการสอบบัญชีแตกต่างกัน ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ

จารุมน ศรีสันต์ (2550 : บทคัดย่อ) พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีเพศแตกต่างกัน ให้ความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีคุณภาพการสอบบัญชีด้านความถูกต้อง ด้านความสมบูรณ์ และด้านความเที่ยงธรรม แตกต่างกัน และการยอมรับนี้อาจจะอยู่ในรูปของการยกย่องชมเชยแสดงความยินดี การให้กำลังใจหรือการแสดงออกอื่นใด ที่ก่อนให้เห็นถึงการยอมรับในความสามารถเมื่อการทำงานบรรลุผลสำเร็จ

**ตาราง 3** การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณลักษณะกระตาะทำการที่ดีโดยรวมและเป็นรายด้านของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือที่มีระดับการศึกษา แตกต่างกัน (t-test)

คุณลักษณะกระตาะทำการที่ดี	ปริญญาตรีหรือเทียบเท่า		สูงกว่าปริญญาตรี		t	p-value
	$\bar{X}$	S.D.	$\bar{X}$	S.D.		
1. ด้านความถูกต้องและสมบูรณ์	4.70	0.44	4.72	0.39	-0.256	0.798
2. ด้านความเป็นระเบียบ เรียบร้อย และอ่านง่าย	4.64	0.43	4.57	0.57	0.662	0.512
3. ด้านความชัดเจนและเข้าใจง่าย	4.61	0.47	4.59	0.54	0.179	0.858
4. ด้านความเป็นรูปแบบเดียวกัน	4.61	0.44	4.59	0.55	0.250	0.803
รวม	4.64	0.39	4.62	0.47	0.27	0.781

จากตาราง 3 พบว่า ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีระดับการศึกษาแตกต่างกัน มีความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีคุณลักษณะกระตาะทำการที่ดีโดยรวมและเป็นรายด้านทุกด้าน ได้แก่ ด้านความถูกต้องและสมบูรณ์ ด้านความเป็นระเบียบ เรียบร้อยและอ่านง่าย ด้านความชัดเจนและเข้าใจง่าย และด้านความเป็นรูปแบบเดียวกัน ไม่แตกต่างกัน ( $p>0.05$ ) เนื่องจากผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องมีการอบรม และพัฒนา

ตนเองอย่างต่อเนื่อง ไม่จำเป็นต้องศึกษาเล่าเรียนให้ระดับการศึกษาสูงก็สามารถปฏิบัติงานได้ดีเช่นกัน ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดของ นีพัวร์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร (2546 : 10) กล่าวว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องได้รับการศึกษาอบรมทางการบัญชีอย่างต่อเนื่อง และต้องมีประสบการณ์ด้านการสอบบัญชีเพื่อเป็นประโยชน์แก่การปฏิบัติงานสอบบัญชีให้มีคุณภาพ และความถูกต้อง

**ตาราง 4** การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมและรายด้านของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือที่มีระดับการศึกษา แตกต่างกัน (t-test)

คุณภาพการสอบบัญชี	ปริญญาตรี		สูงกว่าปริญญาตรี		t	p-value
	$\bar{X}$	S.D.	$\bar{X}$	S.D.		
1. ด้านความถูกต้อง	4.68	0.45	4.67	0.43	0.112	0.911
2. ด้านความเที่ยงธรรม	4.64	0.46	4.61	0.44	0.296	0.768
3. ด้านความชัดเจน	4.53	0.50	4.46	0.58	0.653	0.515
4. ด้านความกะทัดรัด	4.51	0.48	4.48	0.50	0.264	0.792
5. ด้านความสร้างสรรค์	4.52	0.51	4.50	0.50	0.198	0.843
6. ด้านความสมบูรณ์	4.55	0.50	4.48	0.56	0.618	0.537
7. ด้านความทันกาล	4.59	0.48	4.65	0.48	-0.605	0.546
รวม	4.57	0.41	4.55	0.40	0.273	0.785

จากตาราง 4 พบว่า ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีระดับการศึกษาแตกต่างกัน มีความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้านทุกด้าน ได้แก่ ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล ไม่แตกต่างกัน ( $p > 0.05$ ) เนื่องจากผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบสหกรณ์เป็นการตรวจสอบและรับรองบัญชีที่เป็นไปตามมาตรฐานแห่งวิชาชีพและข้อกำหนดของอธิบดีกรมสรรพากรโดยเน้นการทดสอบความถูกต้องของงบการเงินและบัญชีว่าถูกต้องเป็นจริงตามควรตรงตามเอกสารประกอบการลงบัญชี รวมถึงการตรวจสอบความถูกต้องในส่วนที่เป็นสาระสำคัญทางด้านภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร โดยเลือกใช้วิธีการตรวจสอบต่าง ๆ ให้เหมาะสมกับกรณี ดังนั้นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ทุกคนต้องปฏิบัติตามเพื่อให้ผลงานการสอบบัญชีมีคุณภาพ เป็นข้อมูลที่ใช้ในการตัดสินใจทางเศรษฐกิจได้ ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Bedard (1989 : บทคัดย่อ) พบว่าผู้สอบบัญชีที่มีความชำนาญและมีประสบการณ์การทำงานมากจะมีพฤติกรรมไม่แตกต่างกันกับผู้สอบบัญชีฝึกหัด แต่ด้านความรู้ความเข้าใจในการตัดสินใจแก้ปัญหา ผู้สอบบัญชีที่มีความชำนาญมากจะสามารถแก้ไขปัญหาการปฏิบัติงานสอบบัญชีได้ดีกว่าผู้สอบบัญชีฝึกหัด

## ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในอนาคตและประโยชน์ของการวิจัย

### 1. ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในอนาคต

การวิจัยครั้งนี้ผู้ที่สนใจสามารถนำไปเป็นแนวทางการศึกษาวิจัยการเปรียบเทียบคุณลักษณะกระตาดำทำการศึกษาที่ดีและคุณภาพการสอบบัญชี ของของกลุ่มตัวอย่างอื่นๆ เช่น ผู้สอบบัญชีภาษีอากร เพื่อให้ได้ข้อมูลผลงานวิจัย

ที่ครอบคลุมมากยิ่งขึ้น ส่งเสริมพัฒนาการปฏิบัติงานให้มีมาตรฐาน ประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากขึ้น รวมทั้งศึกษาถึงปัญหาและอุปสรรคที่มีผลต่อคุณลักษณะกระตาดำทำการศึกษาที่ดี เพื่อนำไปปรับปรุงแก้ไขกระบวนการปฏิบัติงานการสอบบัญชีให้สำเร็จได้ตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่กำหนดไว้ต่อไปได้

### 2. ประโยชน์ของการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้ สามารถนำไปใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาปรับปรุงคุณลักษณะกระตาดำทำการศึกษาที่ดีหรือวิชาชีพอื่นที่ใกล้เคียงกัน เพื่อทำให้เกิดคุณภาพการสอบบัญชีให้แก่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ รวมทั้งใช้เป็นข้อมูลในการนำไปพัฒนาแนวคิดและวิธีการปฏิบัติเกี่ยวกับการสอบบัญชีให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น นอกจากนี้ผลการวิจัยยังแสดงถึงความแตกต่างของเพศที่ส่งผลกระทบต่อความถนัดในการทำงานที่มีความละเอียดรอบครอบ และใช้เป็นข้อสนเทศสำหรับการรับรู้และทำความเข้าใจเพื่อการปรับตัวในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ให้สอดคล้องกับความต้องการของภาคธุรกิจในปัจจุบันและนำไปสู่ความสำเร็จในอนาคตต่อไป

### สรุปผลการวิจัย

ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีเพศแตกต่างกันมีความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีคุณลักษณะกระตาดำทำการศึกษาที่ดีโดยรวมและด้านความเป็นรูปแบบเดียวกันแตกต่างกัน และมีความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความเที่ยงธรรมแตกต่างกัน ผลลัพธ์ที่ได้จากการวิจัยสามารถนำไปใช้เป็นข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการพัฒนาแนวทางในการปฏิบัติงานสอบบัญชีเพิ่มทักษะ การสอบบัญชี และปรับปรุงแนวคิดการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ให้มีประสิทธิภาพ และประสิทธิผลได้ต่อไป

## กิตติกรรมประกาศ

งานวิจัยนี้ ได้รับทุนอุดหนุนการวิจัย  
ประเภทนิสิตระดับปริญญาโท คณะการบัญชีและ

การจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม งบประมาณ  
เงินรายได้ ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2555

## บรรณานุกรม

- กฤตยาวัตี เกตวงศา. (2548). ผลกระทบของคุณสมบัติของผู้ตรวจสอบภายในต่อคุณภาพการตรวจสอบในมหาวิทยาลัยของรัฐ. วิทยานิพนธ์ บช.ม. มหาสารคาม : มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (2554). ระบบตรวจสอบกับความมั่นคงของสหกรณ์. ค้นพบเมื่อ 20 กรกฎาคม 2554. จาก [http://www.cad.go.th/main.php?filename=intro\\_queen](http://www.cad.go.th/main.php?filename=intro_queen)
- จารุมน ศรีสันต์. (2550). ความสัมพันธ์ระหว่างคุณค่าทางวิชาชีพกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ บช.ม. มหาสารคาม : มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย. (2548). แนวทางการตรวจสอบภายใน. ปทุมธานี : ดุ บายเบส.
- นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ. (2543). การสอบบัญชี. กรุงเทพฯ : ที พี เอ็น เพรส.
- นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทเพชร. (2546). การสอบบัญชี. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพฯ : เอเอ็นเอส บีซีเนิส คอนซัลแทนส์.
- พยอม สิงห์เสนห์. (2545). การสอบบัญชี. กรุงเทพฯ : ชวนพิมพ์.
- อุษณา ภัทรมนตรี. (2547). การตรวจสอบและการควบคุมด้านคอมพิวเตอร์. กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- Aaker, D. A., Kumar, V. & Day, G. S. (2001). *Marketing research* (7th ed). New York : John Wiley & Sons.
- Bedard, J. (1989). "Expertise in Auditing : Myth or Reality," *Accounting Organizational and Society*. 14(1-2) : 113-131.
- Nunnally, J. C. (1978). *Psychometric theory* (2<sup>th</sup>ed.) New York : McGraw Hill.
- Nunnally, J. C. and I.H. Bernstein. (1994). *Psychometric theory*. New York : McGraw Hill.