

ปัญหาการบริหารความเสี่ยงผู้ตรวจสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร จังหวัดยะลา

Risk Management Problem of Cooperative Auditors and Farmer Group in Yala Province

ละออ มามะ^{1*} นันทา จันทร์แก้ว²
Laor Mamah^{1*}, Nuntha Chankaew²

สาขาวิชาการบัญชี คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏยะลา
Department of Accountancy, Faculty of Management Science, Yala Rajabhat University
133 ถนน เทศบาล 3 สะเตง อำเภอเมืองยะลา ยะลา 95000
133 Tasaban 3 Street, Satang City, Mung District, Yala Province, Thailand 95000
E-mail: Laor.jmamah@gmail.com

Received: August 13,2019; Revised: January 27,2020; Accepted: January 30,2020

บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อ 1) ศึกษาปัญหาการบริหารความเสี่ยงผู้ตรวจสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร จังหวัดยะลา 2) ศึกษากลยุทธ์การแก้ไขปัญหาการบริหารความเสี่ยงผู้ตรวจสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร จังหวัดยะลา เก็บรวบรวมข้อมูลด้วยการสนทนากลุ่ม ผู้ให้ข้อมูลคนสำคัญคือ ผู้สอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร จังหวัดยะลา จำนวน 7 คน ผลของการวิจัยพบว่า ปัญหาการบริหารความเสี่ยงผู้ตรวจสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร มี 3 ด้าน คือ 1) กิจกรรมเบื้องต้นของการกำหนดแผนสอบบัญชีประจำปี และแผนปฏิบัติงาน 2) การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในภาคสนาม และ 3) การรายงานและติดตามประเมินผล

รูปแบบการแก้ปัญหาของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในการตรวจสอบบัญชีกลุ่มสหกรณ์และเกษตรกร ในจังหวัดยะลา พบว่า ควรให้ความสำคัญกับการกำหนดกลยุทธ์ในการกำหนดแผนการตรวจสอบสอดคล้อง คู่มือปฏิบัติงาน ระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี CAQC ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ และการมอบหมายหมายงานตรวจสอบบัญชีขึ้นอยู่กับประสบการณ์การตรวจสอบ สำหรับการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในภาคสนามผู้สอบบัญชีสหกรณ์มุ่งเน้นการกำหนดกลยุทธ์โดยใช้กระดาษทำการ และการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปในการวิเคราะห์ความเสี่ยงของระบบการควบคุมภายใน อย่างไรก็ตาม การรายงานผลการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีควรตระหนักถึงการใช้กลยุทธ์ในการจัดข้อโต้แย้งกับผู้บริหารสหกรณ์ และผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญกับการสื่อสาร โดยใช้กลยุทธ์สร้างความร่วมมือกับหน่วยงานสหกรณ์จังหวัด เพื่อให้คำแนะนำ และติดตามผลการจัดหางบการเงินของสหกรณ์อย่างต่อเนื่อง ผลการวิจัยสามารถนำไปใช้ประโยชน์ได้ดังนี้ ผู้สอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรควรนำเทคโนโลยีมาช่วยในการระบุนโยบายและความเสี่ยง และการแลกเปลี่ยนความรู้ระหว่างกันจะช่วยให้การตรวจสอบมีประสิทธิภาพมากขึ้น

คำสำคัญ: การบริหารความเสี่ยงตรวจสอบบัญชี กลยุทธ์การตรวจสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร

Abstract

The primary purposes of this research are 1) to determine risk management problem of cooperative auditors and the farmer group in Yala province, and 2) to study the strategies of solving risk management problem of auditors cooperative and the farmer group in Yala province. This qualitative study uses the focus group. Key informants are 7 auditors and cooperative group in Yala province. The results of the research showed that; risk management problem of auditors and the farmer group Yala province has three aspects: 1) Preliminary activities of establishing an annual audit plan and action plan, 2) Internal auditing operations fieldwork, and 3) reporting and monitoring.

Model for risk management problem of cooperative auditors and the farmer group in Yala Province is proposed. Should give priority to the formulation of strategies in formulating consistent audit plans, operation manual, auditing quality



control standard system by CAQC's of the Cooperative Auditing Department. Moreover, the assignment of audit plan depends on the audit experience. Meanwhile, the auditor uses working paper and the software package for risk analysis of internal control systems for interim and final audits. However, the auditor should recognize the strategy of eliminating arguments with cooperative executives in the audit report process. In addition, the auditors emphasize to communication, by using strategies to create cooperation with provincial cooperative agencies to give advice and continuously monitor the financial statements of cooperatives. The research results can be used as follows; cooperative auditors and farmer groups are able to use modern technology to help analyze the risks of cooperatives and farmers' groups. And exchanges of knowledge with cooperative auditors and agricultural groups which can help the audit work more efficient.

Keywords: Audit Risk Management, Audit Strategies, Cooperative Auditors and Farmer Group

Paper Type: Research

1. บทนำ

นับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2517 พระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวพระปรมินทรมหาภูมิพลอดุลยเดชได้ทรงชี้แนวทางดำรงชีวิตให้กับพสกนิกรชาวไทย เพื่อเป็นแนวทางในการแก้ไขปัญหาเศรษฐกิจของประเทศไทยให้สามารถดำรงอยู่ได้อย่างมั่นคงและยั่งยืนในกระแสโลกาภิวัตน์และการเปลี่ยนแปลงต่าง ๆ ส่งผลให้องค์กรธุรกิจ จำเป็นต้องปรับเปลี่ยนการบริหาร งานวางแผนกลยุทธ์และการแก้ปัญหา เพื่อเตรียมความพร้อมรองรับกับสภาวการณ์ที่มีการเปลี่ยนแปลงไป เช่นเดียวกับสหกรณ์เป็นหนึ่งในรูปแบบธุรกิจหรือองค์กร ที่จัดตั้ง เพื่อให้สมาชิกดำเนินกิจการร่วมกันช่วยเหลือซึ่งกันและกัน การรวมกลุ่มเพื่อจัดตั้งเป็นสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรบนพื้นฐานแห่งคุณค่าของการช่วยตนเอง (Srimongkon, Wangchareondech & Yasamorn, 2018; Sripool, Limprabhat & Charuchittiphan, 2016)

วัตถุประสงค์การดำเนินงานของสหกรณ์ คือความรับผิดชอบต่อตนเอง ความเป็นประชาธิปไตย ความเสมอภาค ความเที่ยงธรรม และความเป็นเอกภาพของสมาชิก อยู่ภายใต้การกำกับดูแลสหกรณ์ เพื่อให้เกิดความโปร่งใส ชัดเจน และเชื่อถือได้ ด้วยเหตุผลดังกล่าวกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ จึงต้องปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร เพื่อปกป้องประโยชน์ของสมาชิกและผู้มีส่วนได้เสียที่เกี่ยวข้อง อย่างไรก็ตาม การบริหารจัดการของสหกรณ์ในช่วงเวลา 4 – 5 ปี ที่ผ่านมาเกี่ยวข้องกับปัญหาการทุจริตของสหกรณ์เกี่ยวกับแซร์ ลีอ เตอ อี ของ สหกรณ์ ออมทรัพย์ ในภาคตะวันออกเฉียงเหนือ (Cooperative Auditing Department, 2017) โดยเฉพาะกรณีสหกรณ์เครดิต ยูเนี่ยนคลองจั่น จำกัด สร้างความเสียหายมีมูลค่ามากกว่าหนึ่งหมื่นล้านบาท จากรายงานผลการสอบสวนคดีพิเศษ พบว่า ปัญหาเกิดจาก

แสวงหาผลประโยชน์ของผู้บริหาร (Apichimongkol, 2018) ส่งผลกระทบต่อสมาชิกและผู้ที่เกี่ยวข้องเป็นจำนวนมาก จากผลกระทบในเชิงลบดังกล่าวเกิดความไม่เชื่อมั่นต่อระบบสหกรณ์ในประเทศไทย ล่าสุดในการบริหารจัดการของผู้บริหารสหกรณ์ (ThaiPublica, 2013) นอกจากนี้ ส่งผลกระทบต่อ

เศรษฐกิจและสังคม โดยเฉพาะภาพลักษณ์การดำเนินงานของผู้ตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ในการทำหน้าที่ให้บริการตรวจสอบบัญชีสอดคล้องกับวิสัยทัศน์คือ มีระบบบริหารจัดการด้านการเงินการบัญชีที่มีคุณภาพน่าเชื่อถือ (Cooperative Auditing Department, 2017)

เนื่องด้วยสำนักงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ได้ให้ความสำคัญกับการระบุปัญหาของการสอบบัญชี เพื่อนำมาปรับแผนกลยุทธ์และนโยบายในการสอบบัญชีให้มีประสิทธิภาพสูงสุดเพื่อลดปัญหาในการสอบบัญชี ให้สอดคล้องกับภารกิจหลักของกระทรวงเกษตรและสหกรณ์ ที่ได้กำหนดนโยบายเพื่อพัฒนาส่งเสริม และพัฒนาระบบสหกรณ์ให้คงอยู่ (Ministry of Agriculture & Cooperatives, 2017) ประเด็นปัญหาการสอบบัญชีอาจเกิดจากการเปลี่ยนแปลงคณะกรรมการดำเนินการของสหกรณ์ การขาดความรู้ความเข้าใจด้านการบริหารงาน ลักษณะทางธุรกิจกฎหมาย ระเบียบ และข้อบังคับ ที่อาจส่งผลกระทบต่อความผิดพลาดหรือบกพร่องในการดำเนินงานของสหกรณ์ นอกจากนี้ คุณลักษณะส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชี โดยเฉพาะประสบการณ์ของผู้ช่วยสอบบัญชีส่งผลในเชิงลบต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชี (Peeracheir, Kosaiyakanont & Chakriththipong, 2019) รวมถึงปริมาณการรับงานและจำนวนของผู้ช่วยสอบบัญชีถือเป็นปัจจัยในการประเมินความเสี่ยงการตรวจสอบมีผลต่อระดับความเสี่ยงเกี่ยวกับการได้มาของหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม (Chaengsuwan, 2006)

ดังนั้น การระบุปัญหาการสอบบัญชีสหกรณ์เป็นประโยชน์ต่อผู้สอบบัญชีภาครัฐ การถือปฏิบัติตามขั้นตอนของกระบวนการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรปฏิบัติงานบนพื้นฐานความรู้ ทักษะ จริยธรรมและจรรยาบรรณวิชาชีพ (Promtong, Phomlaphatrachakorn & Raksong, 2018) มาตราฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนดในการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีให้เพียงพอที่จะแสดงความเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์ถูกต้องตามควรในสาระสำคัญ ซึ่งรายงานของผู้สอบบัญชีถือเป็นขั้นตอนสุดท้ายของการปฏิบัติงานสอบบัญชี เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเชื่อมั่นรายงานทางการเงินที่ผ่านการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีมี

ความถูกต้องและเหมาะสมเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (Ministry of Agriculture and Cooperatives, 2019) โดยผู้บริหารสามารถนำไปใช้ในการบริหารและช่วยในการสร้างความได้เปรียบในการแข่งขัน (Detthamrong & Phukdeesirivong, 2018)

จากเหตุผลที่กล่าวมาแล้วข้างต้น ปัญหาการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรเกิดจากการขาดการศึกษาปัญหาการบริหารความเสี่ยงที่ชัดเจนและขาดการศึกษากลยุทธ์การบริหารความเสี่ยงที่มีประสิทธิภาพ ซึ่งการบริหารความเสี่ยงจะเกิดประสิทธิภาพได้จำเป็นต้องศึกษาและทำความเข้าใจในปัญหาการบริหารความเสี่ยงอย่างชัดเจนก่อนวางกลยุทธ์ในการบริหารความเสี่ยงให้มีประสิทธิภาพ โดยในงานวิจัยนี้ ผู้วิจัยได้ให้ความสำคัญกับผู้สอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร ซึ่งเป็นกลุ่มคนที่มีบทบาทในการสร้างความเชื่อมั่นและความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงินให้กับผู้มีส่วนได้เสียของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร จึงได้ศึกษาปัญหาการบริหารความเสี่ยงของผู้ตรวจสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร จังหวัดยะลา โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาว่าปัญหาและแนวทางการแก้ไขปัญหาในการปฏิบัติงาน โดยใช้วิธีการสนทนากลุ่มย่อย (Focus Group Discussion) กับ นักวิชาการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ จังหวัดยะลา ตามข้อเท็จจริงของปัญหาที่เกิดขึ้นในกระบวนการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร เพื่อนำมาประยุกต์ใช้ในการบริหารงานสหกรณ์ให้เกิดประสิทธิภาพภาพ และมีการพัฒนาอย่างต่อเนื่องและยั่งยืน โดยก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อสมาชิกชุมชน ท้องถิ่นและประเทศชาติต่อไป

2. วัตถุประสงค์การวิจัย

- 2.1 เพื่อศึกษาปัญหาการบริหารความเสี่ยงของผู้ตรวจสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร จังหวัดยะลา
- 2.2 เพื่อศึกษากลยุทธ์การแก้ไขปัญหาการบริหารความเสี่ยงของผู้ตรวจสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร จังหวัดยะลา

3. การทบทวนวรรณกรรม

จากการทบทวนวรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องมีรายละเอียด ดังนี้

3.1 การทบทวนวรรณกรรม

3.1.1 การจัดการความเสี่ยงหรือการบริหารความเสี่ยง (Risk Management)

การจัดการความเสี่ยงหมายถึง กระบวนการประกอบด้วย การระบุความเสี่ยง การวิเคราะห์ การประเมิน การตรวจสอบ และการควบคุมความเสี่ยงที่อาจจะเกิดขึ้นในการดำเนินงานของผู้ตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ เพื่อลดความเสียหายจากความเสียหายที่เผชิญอยู่ในช่วงเวลาใดเวลาหนึ่งให้อยู่ในระดับที่

ยอมรับได้ ซึ่งการบริหารงานสหกรณ์ล้วนแล้วแต่มีความเสี่ยงแฝงตัวอยู่ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีสหกรณ์จึงตระหนักถึงความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้น ดังนั้นจึงจัดทำการบริหารความเสี่ยงให้ครอบคลุมในการปฏิบัติ เพื่อใช้เป็นแนวทางในการป้องกันความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้นทั้งในปัจจุบันและอนาคต (Phrae Teacher Saving and Credit Cooperative, 2019)

3.1.2 ทฤษฎีการตัดสินใจ(Decision Theory)

การตัดสินใจที่มีขั้นตอนในการกำหนดปัญหาให้ชัดเจน เพื่อนำไปจำแนกทางเลือกที่เป็นไปได้และพิจารณาทางเลือกว่าจะมีผลลัพธ์ที่ได้เป็นอย่างไร มีข้อดี และข้อเสียในทางเลือกนั้น ๆ เป็นอย่างไร เลือกเทคนิคการตัดสินใจเชิงคณิตศาสตร์อย่างใดอย่างหนึ่งที่เหมาะสมมาใช้ในการทำการตัดสินใจ ซึ่งรูปแบบของการตัดสินใจมี 3 รูปแบบคือ การตัดสินใจภายใต้ความแน่นอน การตัดสินใจภายใต้ความเสี่ยง และการตัดสินใจภายใต้ความไม่แน่นอน การที่จะตัดสินใจภายใต้ความแน่นอนได้นั้น จำเป็นต้องระบุปัญหาได้อย่างชัดเจน จึงจะส่งผลให้การตัดสินใจมีประสิทธิภาพสูงสุด ในขณะที่เดียวกันการระบุปัญหาได้อย่างชัดเจนจะช่วยให้การตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีทำการตัดสินใจลงความเห็นต่อรายงานการตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น (William & Kinney, 1975)

3.1.3 ทฤษฎีการบริหารตามสถานการณ์

(Contingency Theory) ทฤษฎีการบริหารตามสถานการณ์ (Contingency Theory) ในปี 1967 Fred E. Fiedler ได้เสนอทฤษฎีการบริหารที่ขึ้นอยู่กับสภาพข้อเท็จจริงด้วยแนวคิดที่ว่า การเลือกทางออกที่จะนำไปสู่การแก้ปัญหาทางการบริหารถือว่าไม่มีวิธีใดที่ดีที่สุด หากแต่สถานการณ์ต่างหากที่จะเป็นตัวกำหนดว่าควรใช้การบริหารแบบใดในสถานการณ์เช่นนั้น ผู้สอบบัญชีสหกรณ์จะบริหารงานสอบบัญชีตามสถานการณ์ที่เป็นตัวกำหนดการตัดสินใจ และรูปแบบการบริหารที่เหมาะสมและผู้สอบบัญชีสหกรณ์จะต้องพยายามวิเคราะห์สถานการณ์ให้ดีที่สุด ซึ่งเป็นการผสมผสานแนวคิดระหว่างระบบปิดและระบบเปิด ซึ่งทุกภาคส่วนของระบบจะมีความสัมพันธ์ ที่ส่งผลกระทบซึ่งกันและกัน โดยมุ่งเน้นความสัมพันธ์ระหว่างองค์กรกับสภาพแวดล้อมขององค์กร สถานการณ์บางครั้งจะต้องใช้การตัดสินใจอย่างเฉียบขาด บางสถานการณ์ต้องอาศัยการมีส่วนร่วมในการตัดสินใจ บางครั้งก็ต้องคำนึงถึงหลักมนุษยธรรมและแรงจูงใจ นอกจากนี้ต้องให้ความสำคัญกับเป้าหมายหรือผลผลิตขององค์กรเป็นหลัก การบริหารจึงต้องอาศัยสถานการณ์เป็นตัวกำหนดในการตัดสินใจ (Ruengcharunsri, 2009)

3.2 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์เริ่มจากจรรยาบรรณวิชาชีพ ซึ่งเป็นข้อกำหนดของวิชาชีพตาม CAQC ที่กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องวางแผนปฏิบัติงานสอบบัญชีรายสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรการวางแผนงานสอบบัญชี ด้วยการประเมินความยาก ความซับซ้อนของการดำเนินธุรกิจของ

สหกรณ์ จากกระดาะทำการปีก่อน รวมถึงการประเมินความรู้ ความสามารถ ความซื่อสัตย์ สุจริตของผู้บริหารสหกรณ์ เป็น ข้อมูลในการวางแผนงานสอบบัญชี ในการปฏิบัติงานพบการ กระทำของผู้บริหารสหกรณ์ที่สุจริต ดังนั้นผู้สอบบัญชีต้อง รับผิดชอบเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบ การเงิน โดยมีการจัดทำรายงานข้อสังเกตเสนอต่อผู้บริหาร สหกรณ์ นอกจากนี้จะต้องรายงานผลการตรวจสอบข้อบกพร่องที่ เกิดจากการควบคุมภายใน ข้อสังเกตที่ตรวจพบ พร้อมให้ คำแนะนำ เป็นที่ปรึกษาการดำเนินธุรกิจของสหกรณ์ ซึ่งเป็น บริการเกี่ยวเนื่อง นอกเหนือจากงานตรวจสอบงบการเงิน ดังนั้น จากที่ได้กล่าวข้างต้น จะเห็นได้ว่าการทำงานของผู้สอบบัญชี สหกรณ์ อาจเกิดปัญหาข้อโต้แย้งกับผู้บริหารสหกรณ์และกลุ่ม เกษตรกร จากการทบทวนวรรณกรรมพบว่า

Peeracheir, Kosaiyakanont & Chakrithipong (2019) ได้ศึกษาปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพงาน ตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ของผู้สอบบัญชีภาครัฐในพื้นที่สำนักงาน ตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ที่ 7 พบว่า ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับ คุณภาพงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ของผู้สอบบัญชีภาครัฐใน พื้นที่สำนักงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ที่ 7 การปฏิบัติตามขั้นตอน ของกระบวนการสอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพ งานตรวจสอบบัญชี และประสบการณ์ของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีมี ความสัมพันธ์เชิงลบกับคุณภาพงานตรวจสอบบัญชี

Boonploka (2013) อ้างอิงจากโครงการการยกระดับ มาตรฐานการตรวจสอบสหกรณ์โดยกลไก ผู้ตรวจสอบ กิจการ) พบว่าปัจจัยด้านการรายงานของผู้ตรวจสอบ กิจการ และด้านการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบกิจการ ส่งผลต่อขีดความสามารถของผู้ตรวจสอบกิจการ ด้าน สภาพแวดล้อมของสหกรณ์ที่เอื้อต่อการตรวจสอบกิจการ ส่งผลต่อขีดความสามารถของผู้ตรวจสอบกิจการและด้าน ความร่วมมือของสหกรณ์ในการตรวจสอบกิจการ ส่งผลต่อ การขาดความสามารถของผู้ตรวจสอบกิจการ

Tiranaphakit & Srijunpetch (2009) ปงชี้ถึงปัจจัยที่มี ความสัมพันธ์กับพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง เกิดจากลักษณะของพฤติกรรมของผู้สอบบัญชีที่ทำให้คุณภาพ ของงานสอบบัญชีลดลงที่สอดคล้องกับงานงานวิจัยใน ต่างประเทศ เช่น การละเว้นการตรวจสอบตามแผนการสอบ บัญชีรายการบางรายการ การตรวจสอบรายการไม่ครบตาม ตัวอย่างที่สุ่ม การไม่สอบทานเอกสารของลูกค้าย่างละเอียด การไม่ติดตามตรวจสอบรายการที่น่าสงสัย การไม่ศึกษาถึง รายการที่เกี่ยวข้องและข้อมูลทางเทคนิคเพิ่มเติม การยอมรับ คำตอบของลูกค้ำที่มีเหตุผลที่ไม่น่าเชื่อถือหรือไม่สมเหตุสมผล ต่อคำถามผู้สอบบัญชี และการรายงานจำนวนชั่วโมงที่ใช้ในการ สอบบัญชีน้อยกว่าระยะเวลาที่ได้ใช้ไปจริง Sojindamane (2008) ได้ทำการศึกษาแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการประเมินความ เสี่ยงในการสอบบัญชีของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์

พบว่า ความเสี่ยงสืบเนื่องในสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศ ที่ใช้คอมพิวเตอร์โดยรวมอยู่ในระดับมาก ในขณะที่โครงสร้างการ จัดองค์กรและลักษณะของการประมวลผลมีความเสี่ยงสืบเนื่องใน ระดับมาก เช่นเดียวกับการออกแบบและวิธีการปฏิบัติงานที่มี ความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับปานกลาง สำหรับการควบคุมทั่วไป และการควบคุมระบบงานในระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ โดยรวมมีความสำคัญอยู่ในระดับมาก นอกจากนี้ พบว่าความ แตกต่างของสำนักงานสอบบัญชีและจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ส่งผลกระทบต่อความเสี่ยงสืบเนื่องในสภาพแวดล้อมของระบบ สารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์แตกต่างกัน และความแตกต่างของ ระดับการศึกษาที่มีต่อระดับความสำคัญของการควบคุมระบบงาน ในระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์แตกต่างกัน

Uachanchit (2013) ศึกษาปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อ ผลสำเร็จทางการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตใน ประเทศไทย พบว่า ปัจจัยตัวแปรประสิทธิภาพทางการวินิจฉัย ในการสอบบัญชีมีอิทธิพลทางอ้อม และประสิทธิภาพในการ ปฏิบัติงานสอบบัญชีและคุณภาพการรายงานการสอบบัญชีส่ง ผลกระทบต่อความสำเร็จทางการสอบบัญชี โมเดลความสัมพันธ์ เชิงสาเหตุตามทฤษฎีมีความสอดคล้องกลมกลืนเหมาะสมกับ ข้อมูลเชิงประจักษ์ บ่งชี้ว่าผู้สอบบัญชีที่รับงานตรวจสอบงบ การเงินต้องรายงานการสอบบัญชีอย่างมีคุณภาพ ได้มาตรฐาน แสดงถึงความรับผิดชอบต่อผู้ใช้งานทางการเงินของผู้มีส่วน ได้เสียทั้งภายในและภายนอก

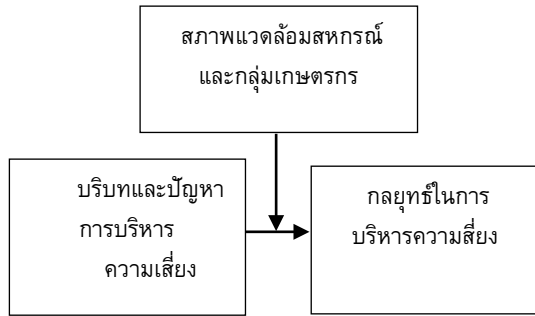
Taodankum (2007) ศึกษาแนวทางการควบคุม คุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 ของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในพื้นที่รับผิดชอบของสำนักงาน ตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ที่ 7 พบว่าผู้สอบบัญชีมีความรู้ความ เข้าใจในแนวทางการปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีทั้ง ในเรื่องแนวทางในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีและ หลักเกณฑ์ในการปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีอยู่ใน ระดับมากที่สุด

Chaengsuwan (2006) ได้ทำการศึกษา ปัจจัยและองค์ประกอบความเสี่ยงในการประเมินความเสี่ยงใน การตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พบว่าความเสี่ยงที่ ผู้สอบบัญชีควรให้ความสำคัญและมีตระวังความเสี่ยงในเรื่อง ปัญหาการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและ เหมาะสม ลักษณะทางธุรกิจของกิจการ ปัจจัยที่กระทบต่อ สถานการณ์ที่ดำเนินอยู่ ประสบการณ์และความรู้ของผู้บริหาร นอกจากนี้ผลการศึกษาพบว่า ประสบการณ์ และจำนวนของ ผู้ช่วยสอบบัญชีส่งผลกระทบต่อระดับความเสี่ยงในด้านต่าง ๆ ไม่ แตกต่างกัน

3.3 กรอบแนวคิดของงานวิจัย

ในการศึกษาครั้งนี้จากการทบทวนวรรณกรรมปัญหาการบริหารความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร ที่มี ประสิทธิภาพและประสิทธิผลนั้น ให้ความสำคัญกับการศึกษา

เกี่ยวกับบริบทและปัญหาของการบริหารความเสี่ยงในอดีต รวมถึงการพิจารณาสภาพแวดล้อมของหน่วยรับตรวจ ซึ่งเป็นสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรจะเป็นเครื่องมือช่วยให้ผู้สอบบัญชี สหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรสามารถวางกลยุทธ์และแก้ปัญหาการบริหารความเสี่ยงในการตรวจสอบได้ดียิ่งขึ้น และสอดคล้องกับบริบทสภาพแวดล้อมการดำเนินงานจริง ดังนั้นงานวิจัยนี้สามารถสรุปเป็นกรอบแนวคิดในการวิจัยดังนี้



4. วิธีการดำเนินงานวิจัย

4.1 ประชากรและผู้ให้ข้อมูล

ผู้ให้ข้อมูลคนสำคัญในการวิจัยครั้งนี้ คือผู้สอบบัญชี สหกรณ์แบ่งออกเป็น 2 กลุ่ม คัดเลือกผู้ให้ ข้อมูลคนสำคัญที่มีลักษณะร่วมที่คล้ายคลึงกัน มีปฏิสัมพันธ์ ภายในกลุ่ม เช่น เพศหญิง อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ ทำงานและการดำรงตำแหน่งงานในปัจจุบันใกล้เคียงกัน (Grudens-Schuck, Allen, & Larson, 2004) โดย กลุ่ม ที่ 1 ประกอบด้วยผู้สอบบัญชีสหกรณ์จำนวน 4 คน คนที่ 1 ประสบการณ์ในการสอบบัญชี 6 ปี คนที่ 2 และ 3 จำนวน 5 ปี และคนที่ 4 จำนวน 2 ปี และ กลุ่ม ที่ 2 จำนวน 3 คน ประสบการณ์ในการสอบบัญชี 15 ปี จำนวน 2 คน และจำนวน 7 ปี จำนวน 1 คน เกณฑ์การคัดเลือกผู้ให้ข้อมูล ได้แก่ ผู้สอบ บัญชีสหกรณ์ ระดับปฏิบัติการขึ้นไปที่มีประสบการณ์ในการ ทำงานอย่างน้อย 2 ปีขึ้นไป เนื่องจากนักวิชาการตรวจสอบ บัญชีที่มีประสบการณ์น้อยกว่า 2 ปี ต้องดำรงตำแหน่งผู้ช่วย นักวิชาการสอบบัญชีปฏิบัติงานภายใต้การกำกับดูแลของ นักวิชาการสอบบัญชีที่มีประสบการณ์มากกว่า 2 ปี ซึ่งผู้ดำรง ตำแหน่งผู้ช่วยนักวิชาการสอบบัญชี ในตำแหน่งระดับนี้ยังไม่ สามารถระบุปัญหาเชิงลึกได้

4.2 วิธีการดำเนินการวิจัย

ในการดำเนินการวิจัยครั้งนี้ เป็นวิธีการวิจัยเชิง คุณภาพประกอบด้วยวิธีการวิจัย 3 ขั้นตอน ดังนี้

ขั้นตอนที่ 1 เตรียมความพร้อมด้านเครื่องมือ ก่อน จัดเก็บข้อมูลผู้วิจัยศึกษาและทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับ ลักษณะการสอบบัญชีสหกรณ์เพื่อให้เกิดความรู้ทางทฤษฎี รวมถึงเอกสารและงานวิจัยเชิงคุณภาพ ช่วยในการปรับปรุง กระบวนการทำวิจัย นอกจากนี้ค้นคว้าเกี่ยวกับระเบียบวิธีการ

วิจัยเชิงคุณภาพวิธีสนทนากลุ่มตามแนวคิดของ Morgan (1996) เพื่อสร้างกรอบคำสัมภาษณ์ในการตอบคำถามวิจัยนำมาซึ่ง ประเด็นคำถามเกี่ยวกับปัญหาการบริหารความเสี่ยง 6 ข้อ คำถาม 1) หลักเกณฑ์ในการกำหนดแผนการปฏิบัติงานประจำปี และแนวทางในการแก้ไขปัญหาอย่างไร 2) ขั้นตอนในการ วางแผนงานสอบบัญชีอย่างไร และแนวทางในการแก้ไขปัญหา อย่างไร? 3) กระบวนการในการสรุปผลการตรวจสอบบัญชีเพื่อ แสดงความเห็นต่องบการเงิน และมีแนวทางในการแก้ไขปัญหา อย่างไร? 4) ขั้นตอนในการรายงานผลการตรวจสอบบัญชีและ แนวทางในการแก้ไขปัญหาอย่างไร? 5) การมีส่วนร่วมในการ รายงานผลการปฏิบัติงาน การสื่อสาร และมีแนวทางในการแก้ไข ปัญหาอย่างไร? และ 6) การติดตามงานสอบบัญชี และแนวทาง ในการแก้ไขปัญหาอย่างไร?

ขั้นตอนที่ 2 การเก็บรวบรวมข้อมูลผู้วิจัยมีขั้นตอนใน การเก็บรวบรวมข้อมูล ศึกษาวิเคราะห์และสังเคราะห์ข้อมูลจาก หลักการ แนวคิด ทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับปัญหาการสอบบัญชีของ นักวิชาการสอบบัญชีในสำนักงานสอบบัญชีสหกรณ์จังหวัดยะลา ก่อนการจัดสนทนากลุ่มผู้วิจัย จัดทำหนังสือนัดหมายสมาชิกกลุ่ม สนทนา กำหนดวัน เวลา และสถานที่ โดยขอความอนุเคราะห์ เกี่ยวกับการเข้าร่วมประชุมตรงตามเวลาและสถานที่นัดหมาย และดำเนินการสนทนากลุ่ม เมื่อถึงเวลาที่กำหนดและสมาชิกที่ ร่วมสนทนากลุ่มครบทุกคน โดยผู้วิจัยอธิบายจุดมุ่งหมายของ การสนทนากลุ่ม ในการสนทนากลุ่มมีการบันทึกเทปและการจด บันทึกรายการสนทนากลุ่ม เพื่อให้สามารถนำข้อมูลไป วิเคราะห์ โดยไม่ระบุชื่อ และที่อยู่ของผู้แสดงความคิดเห็น ใน การสนทนาผู้วิจัยให้ความสำคัญกับการสร้างบรรยากาศด้วย คำถามสร้างความเป็นกันเองและสร้างความคุ้นเคยเกิดการ สนทนาแลกเปลี่ยนแสดงความคิดเห็นซึ่งกันและกัน

ขั้นตอนที่ 3 การตรวจสอบความเชื่อถือได้ของข้อมูล ตลอดจนระยะเวลาของการวิจัย เพื่อสร้างความน่าเชื่อถือของผลการวิจัย ในการวิจัยครั้งนี้จะใช้วิธีตรวจสอบข้อมูลด้านเวลาโดยตรวจสอบ ข้อมูลที่ได้จากเวลาที่ต่างกันจะเหมือนกันหรือไม่ แหล่งข้อมูล ด้านสถานที่ โดยตรวจสอบว่าข้อมูลเรื่องเดียวกันต่างสถานที่กัน จะเหมือนกันหรือไม่ และข้อมูลด้านบุคคล โดยตรวจสอบว่า บุคคลที่ให้ข้อมูลเปลี่ยนไปข้อมูลจะเหมือนเดิมหรือไม่ ข้อมูลที่ ได้รับไม่มีความมั่นใจ ผู้วิจัยจะทำการตรวจสอบข้อมูลโดย เปลี่ยนผู้สังเกต และตรวจสอบยืนยันข้อมูล การตรวจสอบด้านวิธี รวบรวมข้อมูลโดยจัดแบ่งกลุ่มสนทนาออกเป็น 2 กลุ่ม การ ตรวจสอบความน่าเชื่อถือของข้อมูลโดยวิธี นำข้อมูลที่ได้กลับไป ให้ผู้ให้ข้อมูลคนสำคัญอ่าน เพื่อให้ได้ข้อมูลที่สอดคล้องกับความ เป็นจริงตามประสบการณ์ของผู้ให้ข้อมูลคนสำคัญมากที่สุด

5. ผลการวิจัย

จากการวิจัยปัญหาการบริหารความเสี่ยงผู้ตรวจสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร จังหวัดยะลา สามารถสรุปผลการศึกษานโยบายการบริหารความเสี่ยงผู้ตรวจสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร จังหวัดยะลาได้ดังนี้

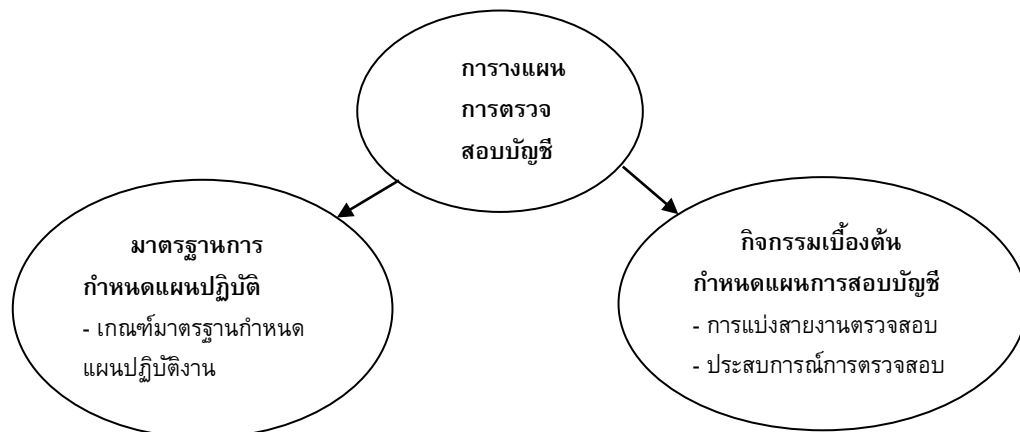
5.1 ผลการศึกษาริบทและปัญหาการบริหารความเสี่ยงในการตรวจสอบบัญชี พบว่าปัญหาการบริหารความเสี่ยงเกิดจากการพิจารณาความพร้อมและการติดต่อประสานงาน ผู้ตรวจสอบบัญชีเข้าไปประเมินหน่วยรับตรวจเบื้องต้นพบว่า มีการทำบัญชีไม่เป็นปัจจุบันหรือขาดบุคลากรในการทำบัญชี ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ให้คำแนะนำกับหน่วยรับตรวจทำบัญชีแก้ปัญหามีอยู่ให้เรียบร้อยก่อนเข้าตรวจสอบ ตั้งผู้ให้สัมภาษณ์กล่าวว่า “สหกรณ์ที่ไม่มีความพร้อมเกิดจากไม่มีพนักงานบัญชี พนักงานบัญชีลาออก หรือเข้าใหม่ มีจำกัดจากเงินทุนในการจ้าง” นอกจากนี้ปัญหาการบริหารความเสี่ยงเกิดจากการจัดทำรายการเงินไม่สามารถยื่นแสดงรายงานงบการเงินทันต่อเวลาดังที่ผู้ให้สัมภาษณ์กล่าวว่า “พิจารณาจากความพร้อม และไม่พร้อมในการนำส่งงบการเงินของสหกรณ์” จากการให้สัมภาษณ์ข้อความข้างต้นแสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีเกิดความเสี่ยงในการประเมินข้อมูล ความซับซ้อนของรายการทางธุรกิจที่ดำเนินอยู่ ในปัจจุบันและการให้เจ้าหน้าที่มีความเชื่อข้อมูลจากกระดาษทำการปีก่อนและผู้สอบบัญชีปีก่อน

5.2 ผลการศึกษากลยุทธ์การแก้ไขปัญหาการบริหารความเสี่ยงผู้ตรวจสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร จังหวัดยะลา

จากการศึกษาพบว่า ผู้ตรวจบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร ได้กำหนดกลยุทธ์ในการแก้ไขการบริหารความเสี่ยงในกระบวนการตรวจสอบดังนี้

1. กิจกรรมเบื้องต้นของการกำหนดแผนสอบบัญชีประจำปีและแผนปฏิบัติงาน

ขั้นตอนในการกำหนดแผนงานประจำปีและแผนปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรจังหวัดยะลามีกระบวนการดำเนินการดังต่อไปนี้



ภาพที่ 1 แสดงกิจกรรมเบื้องต้นของการกำหนดแผนสอบบัญชีประจำปีและแผนปฏิบัติงาน

1.1 มาตรฐานในการกำหนดแผนปฏิบัติงาน ในการกำหนดแผนงานประจำปีและการวางแผนการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์จังหวัดยะลาได้ยึดถือระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) เป็นไปอย่างเหมาะสมกับสถานการณ์ปัจจุบัน พัฒนาประสิทธิภาพการตรวจบัญชีเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปสอดคล้องกับผู้ให้สัมภาษณ์ได้กล่าวว่า “การวางแผนมีคู่มือประกอบ CAQC ปฏิบัติตาม” และผู้ให้สัมภาษณ์อีกท่านหนึ่งได้กล่าวว่า “ในการวางแผนสอดคล้องกับ CAQC คือหลักการควบคุมคุณภาพงานสอบของกรม” ซึ่งแสดงให้เห็นเชิงประจักษ์เกี่ยวกับระบบการวางแผนงานประจำปีและการวางแผนการตรวจสอบได้ใช้ระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพข้อกำหนดทางวิชาชีพอย่างเคร่งครัด

1.2 กิจกรรมเบื้องต้นของการวางแผนสอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีสหกรณ์กำหนดแผนงานร่วมกันโดยจัดประชุมเพื่อที่ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์มาก ให้คำปรึกษาเป็นแนวทางในการวางแผนงาน และมีการแบ่งปันความรู้ในที่ประชุม ผู้ให้สัมภาษณ์กล่าวว่า “โดยปกติคือในยะลาถ้ามีชาวผู้สอบบัญชีก็จะคุยกันตลอด” ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์น้อยสามารถวางแผนงานได้ครอบคลุมและตรวจสอบเสร็จภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ ดังเช่นผู้ให้สัมภาษณ์ได้กล่าวว่า “ประชุมแบ่งงานผู้สอบ คือมอบหมายผู้สอบดูงานชิ้นนี้มีปัญหายุ่งยากอะไรให้ผู้สอบอาวุโสมีประสบการณ์เข้าไปช่วยจัดการ ถ้าน้องมีประสบการณ์น้อยก็เปลี่ยนชิ้นงาน” และในกระบวนการนี้เป็นการแบ่งสายงานตรวจสอบ ในที่ประชุมโดยพิจารณาถึงความเหมาะสม ดังที่ผู้ให้สัมภาษณ์กล่าวว่า “การประชุมจัดสายเพราะจัดสาย แต่ละปีคือการเปลี่ยนผู้สอบจัดสหกรณ์ให้ผู้สอบบัญชี” นอกจากนี้ผู้ให้สัมภาษณ์กล่าวว่า “ต้องเข้าประชุมจัดสายทุกปี แล้วก็วางแผนคือสหกรณ์ไหนมีปัญหาผู้สอบบัญชีจะเปลี่ยนสหกรณ์” สรุปได้ดังภาพดังนี้

2. การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในภาคสนาม

ในการขั้นตอนการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมภายใน ผู้สอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรกำหนดยุทธศาสตร์ในกิจกรรมการตรวจสอบ ดังนี้

2.1 กิจการการวางแผนสอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีได้รับมอบหมายงาน จากการประชุม จะรวบรวมข้อมูลของลูกค้ายกจากกระดาษทำการปีก่อนและ สอบถามข้อมูลเพิ่มเติมจากผู้สอบบัญชีปีก่อน เพื่อจัดทำแผนเข้า ตรวจสอบระหว่างปี ซึ่งผู้ให้สัมภาษณ์กล่าวว่า “เกณฑ์ที่ใช้ในการกำหนดแผนการสอบประจำปีการศึกษารวบรวมข้อมูลจาก สหกรณ์หรือกลุ่มจากกระดาษทำการ ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ปีก่อน ผลการประเมินความเสี่ยงจากการสอบบัญชีหรือว่าการจัดชั้น คุณภาพการควบคุมภายในของกลุ่มในสหกรณ์ที่ได้รับ มอบหมาย” นอกจากนี้ ผู้ให้สัมภาษณ์ได้กล่าวว่า “วางแผนโดย คำหนึ่งปีบัญชี และก็ปริมาณธุรกิจ ผู้สอบบัญชีระดับ 5 ระดับ 4 ระดับ 3 ปฏิบัติการวางแผนตามมาตรฐาน” และ “วางแผนตาม ผู้สอบบัญชีปีก่อนจะไม่แตกต่างมากในการดำเนินธุรกิจ” สิ่ง ที่ ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญอีกประการหนึ่งในการวางแผนคือ ความซับซ้อนในการดำเนินธุรกิจของสหกรณ์ ซึ่งผู้ให้สัมภาษณ์ ได้กล่าวว่า “การมอบหมายงานในขั้นแรก ท่านหัวหน้าพิจารณา ในภาพรวมของสำนักงานจัดขนาดสหกรณ์ก่อน ระดับขนาด ใหญ่ เล็ก กลาง แล้วจัดระดับความยาก” นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชี พิจารณาการวางแผนสอบบัญชีจากความพร้อมในการนำส่งงบ การเงินของสหกรณ์ โดยผู้ให้สัมภาษณ์กล่าวว่า “ ความพร้อม ของสหกรณ์แบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือมีความพร้อมและไม่มี ความพร้อมในการนำส่งงบการเงิน” แสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชี ต้องพิจารณาข้อมูลให้ความสำคัญกับข้อมูลอดีตและปัจจุบันในการ จัดทำแผนการสอบบัญชี

การดำเนินการขั้นต้นผู้สอบบัญชีต้องประเมินขนาด ธุรกิจและประเมินความเสี่ยง ผู้สอบบัญชีต้องให้ความสำคัญกับ ขนาดของธุรกิจจะส่งสัญญาณ เบื้องต้นในการทำทุจริต โดยเฉพาะธุรกิจมีขนาดใหญ่ ความเสี่ยงย่อมมีมากด้วย เช่นเดียวกันโดยผู้ให้สัมภาษณ์กล่าวว่า “เกณฑ์ในการกำหนดคือ ขนาดของสหกรณ์ ปริมาณธุรกิจของสหกรณ์ งบการเงินของปีที่ ผ่านมา คณะกรรมการ ผู้บริหาร สิ่งทั้งหมดเหล่านี้นำมาประเมิน ความเสี่ยง” ตามที่สหกรณ์มีโปรแกรมวิเคราะห์ความเสี่ยง แสดง ให้เห็นว่ากรมตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ให้ความสำคัญกับการ ประเมินความเสี่ยงของสหกรณ์เป็นอย่างดี สอดคล้องกับผู้ให้ สัมภาษณ์กล่าวว่า “พิจารณา โครงสร้างธุรกิจ ประเมินการ ควบคุมภายใน การเจริญเติบโตของธุรกิจของสหกรณ์หรือว่าทุน ดำเนินงานของสหกรณ์ ของกรมตรวจจะมีโปรแกรมวิเคราะห์ ความเสี่ยงสัญญาณเตือนภัยทางการเงินก็คือ ACL เกี่ยวกับเรื่อง ทุนดำเนินงาน ความเสี่ยงการดำเนินงาน” หลังจากเก็บรวบรวม ข้อมูลเรียบร้อยแล้วผู้สอบบัญชีจัดทำแผนงานประจำปี ซึ่งต้อง กำหนดระยะเวลาการตรวจสอบที่ชัดเจน เพื่อกำหนดกลยุทธ์ให้

เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมการดำเนินงานจริงของสหกรณ์และกลุ่ม เกษตรกรผู้ให้สัมภาษณ์กล่าวว่า “งานสอบบัญชีต้องวางแผนสอบ บัญชีภายใน 90 วัน” โดยนำเสนอรายงานต่อหัวหน้าและ หน่วยงานที่เกี่ยวข้องตามสายการบังคับบัญชา ซึ่งผู้ให้สัมภาษณ์ กล่าวว่า “วางแผนเสร็จมีคำสั่งแต่งตั้งผู้สอบบัญชี ถ้ามีปัญหา อุปสรรค ที่ไม่สามารถปฏิบัติงานได้ต้องขออนุญาตทางภาคเป็น กรณีพิเศษคือผู้อำนวยการ”

2.2 กระบวนการสรุป ผลการตรวจสอบ

หลังจากผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ได้กำหนดแผนงาน ประจำปีและการวางแผนการตรวจสอบเรียบร้อยแล้วติดต่อ ประสานงานกับ สหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรผ่านคณะกรรมการ สหกรณ์เพื่อทำความเข้าใจเบื้องต้นในการรับการตรวจสอบ ดัง ผู้ให้สัมภาษณ์กล่าวว่า “หลังจากวางแผนเสร็จแล้วนัดคณะกรรมการ สหกรณ์หรือกลุ่มเพื่อคุยในขั้นตอนการให้บริการกับเขา” และผู้ให้ สัมภาษณ์อีกท่านกล่าวว่า “หลังจากได้วางแผนได้ไปคุยกับ คณะกรรมการสหกรณ์หรือกลุ่มในขั้นตอนการให้บริการ” เป็น การเสร็จสิ้นในกระบวนการของการกำหนดแผนงานประจำปีและ การวางแผนตรวจสอบ

นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีได้ประสานงานกับหน่วยงาน เกี่ยวข้องคือ หน่วยส่งเสริมสหกรณ์ ซึ่งเป็นหน่วยงานที่เข้ามา ช่วยในการให้คำแนะนำให้ความรู้เป็นผู้ช่วยเหลือสหกรณ์หรือ กลุ่มเกษตรกร ในการดำเนินงานของสหกรณ์ซึ่งสิ่งที่สะท้อนถึง การมีหน่วยงานที่ส่งเสริมสหกรณ์คือข้อความที่ได้จากการ สทนากลุ่มทั้งหมด ได้แก่คำว่า “มีเจ้าหน้าที่ส่งเสริมสหกรณ์เข้า ไปดูแลตลอดเวลา”, “แนะนำการทำบัญชี”, “ให้ข้อเสนอแนะ”, “จัด อบรมให้ทุกปี”, “มีการพัฒนาความรู้เกี่ยวกับการใช้โปรแกรม ตรวจเพิ่มอย่างสม่ำเสมอ” เป็นต้น อธิบายได้ว่าหน่วยงานที่ เกี่ยวข้องในการส่งเสริมสหกรณ์ที่ทำหน้าที่ช่วยเหลือและแนะนำ สหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรให้มีการจัดเตรียมความพร้อมในการ รับตรวจจากผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ซึ่งเป็นกลยุทธ์เน้นการ ประสานงานกับหน่วยงานส่งเสริมที่เกี่ยวข้องเข้ามามีบทบาทใน การแก้ไขปัญหาในกระบวนการปฏิบัติงานของสหกรณ์และกลุ่ม เกษตรกร ผู้สอบบัญชีประเมินผลการตรวจสอบจากหลักฐานการ สอบบัญชี โดยใช้ประสบการณ์ในการทบทวน การปรับแผน หรือ ขยายขอบเขตการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีสามารถทำได้ภายใต้ กฎ ระเบียบ หรือข้อบังคับที่ถือปฏิบัติอยู่ปฏิบัติงานตรวจสอบ เก็บหลักฐานบันทึกในการดำเนินการเกี่ยวกับการปฏิบัติงาน เป็นไปตามมาตรฐานกระบวนการสอบบัญชีภายใต้หลัก จรรยาบรรณแห่งวิชาชีพ ซึ่งผู้สอบบัญชีต้องมีการประชุม คณะกรรมการดำเนินการเพื่อชี้แจงผลการตรวจสอบบัญชี ประจำปี รวมทั้งเสนอข้อสังเกตที่สำคัญและเสนอแนะทั้งด้าน การเงิน การบัญชี และการควบคุมภายใน รวมทั้งการแลกเปลี่ยน ความรู้และให้คำปรึกษาหารือระหว่างกันของผู้สอบบัญชี ซึ่งตัวบ่งชี้ว่า มีการปฏิบัติงานตรวจสอบตามขั้นตอนนี้จากการสนทนากลุ่มทุก กลุ่มจากผู้เข้าร่วมมีตัวบ่งชี้ดังต่อไปนี้ เช่น “ปฏิบัติงานด้วยความ

ข้อสัจธรรมสุจริต”, “ปฏิบัติตามมาตรฐานกรม”, “วางแผนตามขั้นตอนของ CAQC”, “ประชุมมอบหมายงาน”, “มอบหมายให้ผู้ช่วยหาหลักฐานเพิ่ม”, “ก่อนวางแผนต้องประชุมก่อน”, “ประชุมแลกเปลี่ยนปัญหาและการแก้ปัญหาทุกเดือน”, “ประชุมในสายการตรวจสอบ”, “โปรแกรมช่วยเพิ่มความสะดวกในการเพิ่มข้อมูล”

2.3 ขั้นตอนการรายงานผลการตรวจสอบบัญชี

การมอบหมายหน้าที่งานและการติดตามงานที่มอบหมาย การปรึกษาระหว่างกัน ตลอดจนการใช้อุปกรณ์คอมพิวเตอร์ช่วยในการปฏิบัติงาน การตรวจสอบ ซึ่งถือเป็นกลยุทธ์ที่ครอบคลุมกระบวนการให้ได้มาซึ่งการเก็บหลักฐานที่ครบถ้วนผลการตรวจสอบ” เป็นลักษณะการพิจารณาหลักฐานทั้งหมดที่รวบรวมมาเพื่อประเมินว่าเพียงพอและเหมาะสมต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงิน บนพื้นฐานประสบการณ์การในการทำงานที่สูง ซึ่งมีความสามารถในการวิเคราะห์ข้อมูลได้ดี นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีก่อนแสดงความเห็นต้องบจะตั้งข้อสังเกตกับคณะกรรมการสหกรณ์ ผู้ให้สัมภาษณ์ระบุว่า “ให้สหกรณ์แก้ไขตามที่แนะนำ ให้ปฏิบัติตามระเบียบสหกรณ์” เมื่อสหกรณ์ได้รับรายงานการตรวจสอบอาจจะมีการยื่นข้อสงสัยเกี่ยวกับรายงานการตรวจสอบ หรือรายการในงบการเงิน จึงอาจมีข้อโต้แย้งระหว่างผู้สอบบัญชีกับผู้บริหารสหกรณ์เกิดขึ้นได้ เนื่องจากความคาดหวังของสมาชิกสหกรณ์เกี่ยวกับผลการดำเนินงาน โดยผู้ให้สัมภาษณ์กล่าวว่า “สมาชิกต้องการทราบเพียงว่ามีกำไรเท่าไร หากขาดทุนจะถามว่าเกิดอะไรขึ้น”ซึ่งเป็นกลยุทธ์ที่นำมาใช้ในการแก้ปัญหาข้อโต้แย้งของผู้สอบบัญชีกับทีมบริหารของสหกรณ์ในการช่วยให้การตรวจสอบบัญชีมีความรวดเร็วขึ้น สรุปได้ดังภาพที่ 2

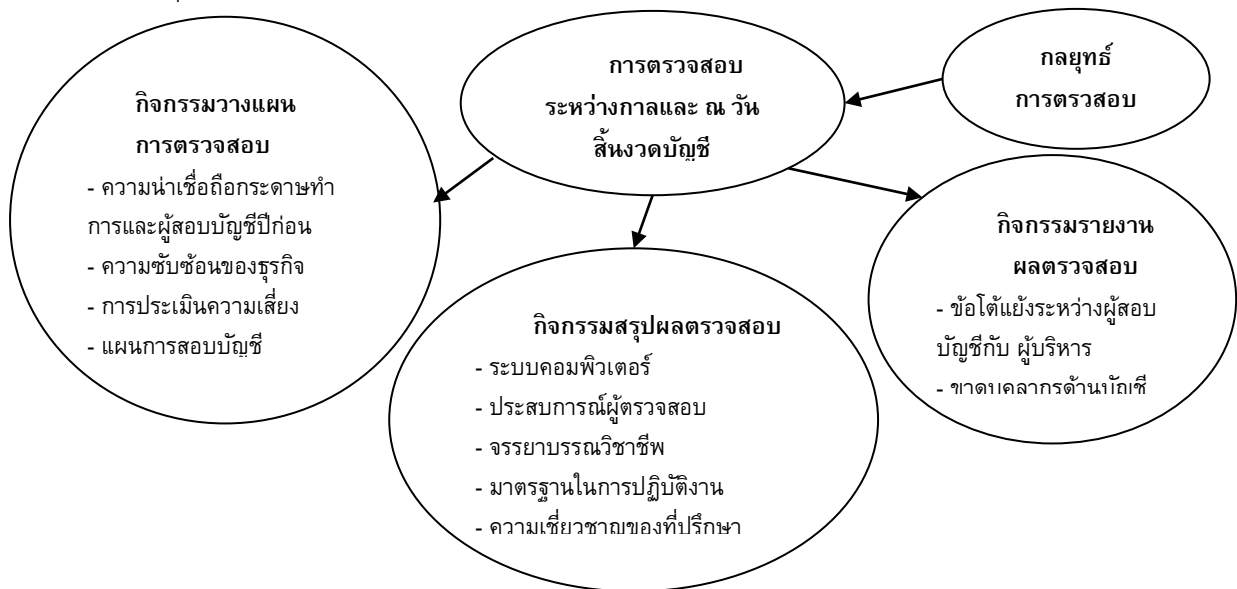
3. การรายงานและติดตามประเมินผล

ผู้สอบบัญชีรายงานการตรวจสอบและประเมินผลการปฏิบัติดังนี้

3.1 การรายงานผล การตรวจสอบ และการสื่อสาร

การสรุปผลการตรวจสอบบัญชี เพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินเป็นขั้นตอนสุดท้ายที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์จะต้องจัดทำรายงานและสื่อสารรายงานดังกล่าวต่อผู้ที่เกี่ยวข้อง โดยการจัดทำรายงานตามผลการตรวจสอบเป็นไปตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ CAQC ซึ่งมีรูปแบบการรายงานโดยสรุปได้ 2 รูปแบบ ดังนี้ 1) รายงานสั้น เป็นรายงานที่แสดงความเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์จัดทำขึ้นโดยถูกต้องตามควรเป็นรูปแบบการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข อย่างไรก็ตามผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นในรูปแบบอื่นได้ (แบบมีเงื่อนไข ไม่ถูกต้อง ไม่แสดงความเห็น) ขึ้นอยู่กับงบการเงินดังกล่าวนั้นได้เคยผ่านการแสดงความเห็นในรูปแบบอื่นนอกจากการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขแล้วในปีก่อนหรือไม่ หากพบว่ามีเหตุการณ์แสดงความเห็นดังกล่าวเกิดขึ้นแล้วในปีก่อน ผู้สอบบัญชีสามารถใช้ดุลยพินิจในการแสดงความเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์ในงวดปัจจุบันได้

อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีสหกรณ์พบว่า การแสดงความเห็น ในปีก่อนยังคงเป็นการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข เป็นไปข้อบังคับ CAQC ต้องนำเสนอรายงานการตรวจสอบเพื่อปรึกษาหารือกับหัวหน้าสำนักงาน หัวหน้าภาค ผู้อำนวยการ และอธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ก่อนที่จะแสดงความเห็นในรูปแบบ



ภาพที่ 2 แสดงการปฏิบัติงานตรวจสอบภาคสนาม

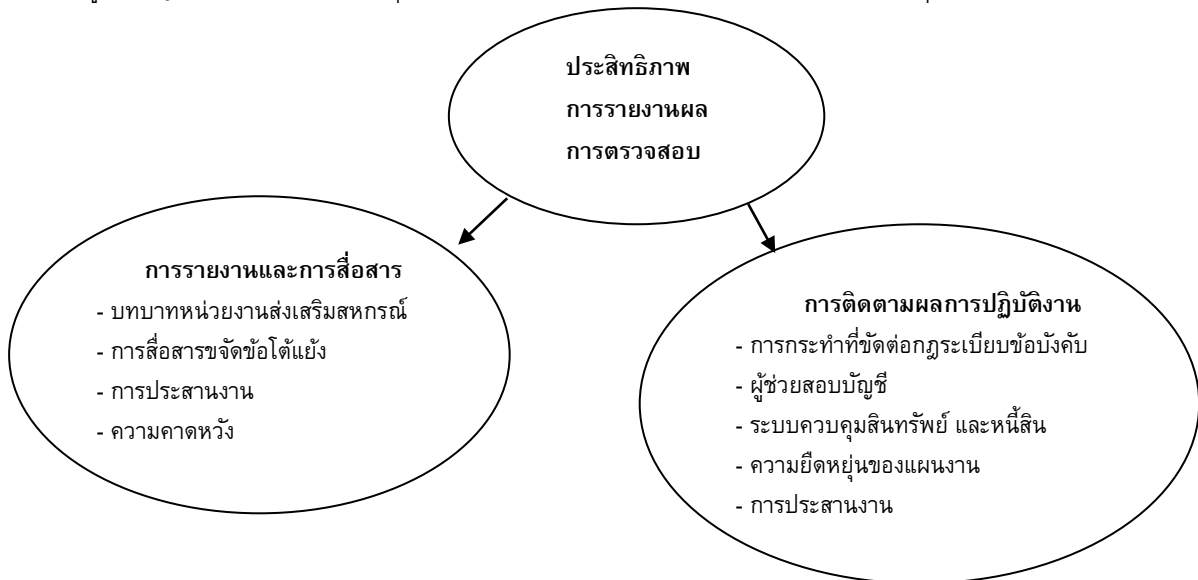
รายงานที่เกิดขึ้นจากการให้บริการอื่นนอกเหนือจากการตรวจสอบบัญชีโดยกรมตรวจบัญชีสหกรณ์มีนโยบายให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีเชิงแนะนำ ให้คำปรึกษากับสหกรณ์เพิ่มเติมนอกเหนือจากการปฏิบัติงานตรวจสอบ เช่น การให้ข้อสังเกต ข้อเสนอแนะต่อระบบการควบคุมภายใน การดำเนินงานที่ขัดต่อกฎหมาย ระเบียบข้อบังคับ หรือสัญญาเตือนภัยทางธุรกิจที่ใช้ในการวิเคราะห์สภาพคล่อง อัตราส่วนทางการเงินที่สำคัญเพื่อวิเคราะห์เปรียบเทียบกับสหกรณ์ที่มีลักษณะการดำเนินธุรกิจ และปริมาณธุรกิจที่ใกล้เคียงกัน จุดแข็งและจุดอ่อนของการดำเนินงาน พบว่ามีสาระสำคัญผู้สอบบัญชีจะจัดทำรายงานข้อบกพร่องเพื่อเสนอต่อสหกรณ์เป็นลำดับต่อไป

3.2 การติดตามการปฏิบัติงาน

ผู้สอบบัญชีเมื่อจัดทำรายงานจะต้องผ่านการอนุมัติจากหัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ แล้วจึงนำเสนอต่อที่ประชุมของสหกรณ์ แต่อย่างไรก็ตาม การนำเสนอรายงานนั้นผู้สอบบัญชีจะมีการนำเสนอที่เป็นทางการและไม่เป็นทางการควบคู่กันไปเพื่อให้การรับรู้ และเกิดการแก้ไขข้อบกพร่องได้อย่างทันเวลา หากประเด็นในรายงานเป็นเรื่องที่มีสาระสำคัญอย่างร้ายแรง ผู้สอบบัญชีจะนำเข้าวาระการประชุมกับคณะกรรมการ

ดำเนินการของสหกรณ์ต่อไป ผู้สอบบัญชีได้ให้สัมภาษณ์เกี่ยวกับข้อขัดแย้งที่เกิดขึ้น หากสหกรณ์ไม่แก้ไขจะแสดงความเป็นแบบมีเงื่อนไขและจะตั้งสังเกตในงบการเงิน และนำไปพิจารณาในรอบบัญชีต่อไป โดยผู้ให้สัมภาษณ์กล่าวว่า “ส่วนที่ขัดแย้งกันปัญหา มันก็ไม่ค่อยมีถ้ามีมันก็แก้ไขก่อนที่จะมาถึงปิดบัญชี เนื่องจากระเบียบใหม่ให้แก้ไขให้เสร็จถึงจะจ่ายกำไรสุทธิได้”

อย่างไรก็ตาม ในระหว่างการตรวจสอบหากพบข้อบกพร่องที่จะต้องแก้ไข ผู้สอบบัญชีจะแจ้งกับสหกรณ์เพื่อดำเนินการ หากการดำเนินการแล้วเสร็จภายในช่วงระยะเวลาที่ตรวจสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีไม่ได้ประเด็นดังกล่าวมานำเสนอในการรายงาน จะเห็นว่าผู้สอบบัญชีคงไว้ซึ่งการรักษาประโยชน์ให้กับผู้มีส่วนเกี่ยวข้อง ให้ความสำคัญกับการจัดทำงบการเงินที่เป็นไปตามหลักการที่รับรองทั่วไป สามารถส่งงบได้ทันต่อเวลา โดยผู้ให้สัมภาษณ์กล่าวว่า “จัดอบรมให้กับพนักงานจัดทำบัญชีของสหกรณ์” โดยได้รับการสนับสนุนจากผู้ให้สัมภาษณ์อีกท่านกล่าวว่า “ผู้สอบบัญชีจะเป็นพี่เลี้ยงจนกว่าสหกรณ์จะนำส่งงบการเงินได้” แสดงให้เห็นว่างบการเงินของสหกรณ์มีคุณภาพและความน่าเชื่อถือผู้บริหารสามารถนำไปใช้ในการตัดสินใจในการบริหารสหกรณ์ในลำดับต่อไป สรุปดังภาพต่อไปนี้



ภาพที่ 3 แสดงการรายงานและติดตามประเมินผล

6. อภิปรายผล

หลักการดำเนินงานผู้สอบบัญชีของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ จังหวัดยะลาจะเป็นไปตามทฤษฎีการบริหารสถานการณ์ (Contingency Theory) กระบวนการตรวจสอบขั้นต้น คือการวางแผนยึดแนวปฏิบัติตามข้อกำหนดทางวิชาชีพเป็นหลัก บนพื้นฐานจรรยาบรรณวิชาชีพของผู้สอบบัญชีสหกรณ์เป็นข้อกำหนด CAQC มีการปรับเปลี่ยนบทบาทหน้าที่การตรวจสอบผ่านการประชุมโดยเปิดโอกาสให้มีการแสดงความคิดเห็น แลกเปลี่ยนประสบการณ์ โดยเฉพาะประสบการณ์ของ

ผู้สอบบัญชีสหกรณ์และเกษตรกรส่งผลต่อการวางแผนการตรวจสอบบัญชี ซึ่งได้รับการสนับสนุนจากการศึกษาของ Phromchan (2008) ได้ทำการศึกษาสภาพและปัญหาในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย พบว่าประสบการณ์การสอบบัญชีที่แตกต่างกัน ให้ความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีปัญหาในการปฏิบัติงานด้านการพิจารณาถึงกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ตรวจสอบ ด้านข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี กระดาษทำการของผู้สอบบัญชี และด้านการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีแตกต่างกัน

จากที่กล่าวข้างต้นแสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรที่ได้รับการแต่งตั้งมอบหมายงานตรวจสอบยึดถือคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีมีความเหมาะสมกับงาน ผู้สอบบัญชีเมื่อได้รับมอบหมายงาน ต้องศึกษาข้อมูลในอดีตจากกระดาษทำการปีก่อน และผู้สอบบัญชีปีก่อน ตลอดจนการเก็บรวบรวมข้อมูลปัจจุบันการประสานงานกับคณะกรรมการสหกรณ์เกี่ยวกับความพร้อมในการรายงานงบการเงิน ช่วยลดช่องว่างระหว่างของข้อมูลอดีตและปัจจุบัน สอดคล้องกับ Ruengcharunsi (2009) ระบุว่า ผู้สอบบัญชีต้องทำการประเมินการดำเนินงานในปัจจุบันเบื้องต้น การบริหารงานวิเคราะห์สถานการณ์ให้ดีที่สุดเป็นตัวกำหนดในการตัดสินใจ

การประเมินความเสี่ยงหลักที่ใช้พิจารณาคือขนาดธุรกิจ ปริมาณธุรกิจ โครงสร้างธุรกิจ ตลอดจน คณะกรรมการ และพนักงาน สอดคล้องกับ Chaengsuwan, (2006) พบว่าการใช้ปัจจัยและองค์ประกอบความเสี่ยง ในการประเมินความเสี่ยงในการตรวจสอบให้ความสำคัญและระมัดระวังความเสี่ยงที่จะนำไปใช้ในแผนปัจจัยและองค์ประกอบความเสี่ยงต่างๆ ที่อาจก่อให้เกิดผลกระทบต่อความถูกต้องของรายงานทางการเงิน โดยผู้สอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร นำโปรแกรมสำเร็จรูปช่วยในการประเมินความเสี่ยง ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีสามารถวางแผนการสอบบัญชีอย่างมีคุณภาพ สอดคล้องกับ Sojindamane (2008) ศึกษาแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ พบว่าแสดงความเห็นต่อระดับความเสี่ยงสืบเนื่อง ในสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์แตกต่างกัน และความแตกต่างของระดับการศึกษา มีผลทำให้ผู้ตอบแบบสอบถามแสดงความเห็นต่อระดับความสำคัญของการควบคุมระบบงานในระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์แตกต่างกัน ดังนั้นผู้สอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรต้องพัฒนาตนเองโดยการเข้ารับการอบรมความรู้ทางด้านเทคโนโลยีและวิชาชีพบัญชีอย่างสม่ำเสมอ ส่งผลต่อคุณภาพของรายงานการสอบบัญชี สอดคล้องกับ Tussadon (2008) นำเสนอศึกษาเรื่องผลกระทบความรู้ความสามารถด้านนวัตกรรมที่มีต่อความสำเร็จในการทำงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในสำนักงานบัญชี พบว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีระดับการศึกษาแตกต่างกัน มีความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีความรู้ความสามารถด้านนวัตกรรม ด้านความคิดสร้างสรรค์ ด้านการพัฒนาและด้านการเรียนรู้แตกต่างกัน อย่างไรก็ตามแนวทางแก้ไขปัญหาก็จะปรึกษาผู้สอบบัญชีอาวุโสที่มีประสบการณ์มีความเชี่ยวชาญเป็นอย่างดี จะเห็นได้ว่าผู้สอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร จังหวัดยะลา กำหนดปัญหาเบื้องต้นที่ชัดเจนเป็นแนวทางในการแก้ปัญหาที่เหมาะสมสถานการณ์ที่เผชิญอยู่ ช่วยในการความเห็นต่อรายงานการตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น (William and Kinney, 1975) ดังนั้นผู้สอบบัญชีจัดทำแผนการสอบระหว่างปีและประจำปีที่ต้องปฏิบัติและตรวจสอบเสนอรายงานภายใน 90

วัน หลังจากวันสิ้นงวดของสหกรณ์ นำเสนอหัวหน้าตามสายบังคับบัญชา และประสานงานกับหน่วยรับการตรวจเพื่อเข้าไปทำความเข้าใจเบื้องต้น

นอกจากนี้การศึกษาพบว่าการประยุกต์ใช้กลยุทธ์เพื่อนำมาแก้ปัญหาการตรวจสอบบัญชีของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์จังหวัดยะลาเป็นลักษณะของการปฏิบัติตามขั้นตอนระเบียบ แบบแผนที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์วางไว้ ตลอดจนการปฏิบัติงานเพื่อสนองนโยบายของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ โดยพิจารณาความพร้อมและการติดต่อประสานงาน หน่วยงานที่เกี่ยวข้องในการส่งเสริมสหกรณ์ การทบทวน ปรับแผน หรือขยายขอบเขตการตรวจสอบ การปฏิบัติงานตรวจสอบ เก็บหลักฐานบันทึกในกระดาษทำการ และการประเมินผลจากหลักฐานการสอบบัญชี ซึ่งเป็นองค์ประกอบที่ครอบคลุมกระบวนการตรวจสอบก่อนแสดงความเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร ดังนั้นจะเห็นได้ว่าผู้สอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรตรวจสอบรายงานทางการเงินอย่างเป็นอิสระรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเหมาะสม และเพียงพอต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงินอย่างมีคุณภาพ สอดคล้องกับ Tiranaphakit & Srijunpetch (2009) ศึกษาปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง พบว่าการละเว้นการตรวจสอบตามแผนการสอบบัญชีรายการบางรายการ การตรวจสอบรายการไม่ครบตามตัวอย่างที่สุ่ม การสอบทานเอกสารของลูกค้าไม่ได้ตรวจสอบอย่างละเอียด การไม่ติดตามตรวจสอบรายการที่น่าสงสัย รายการที่เกี่ยวข้องและข้อมูลทางเทคนิคเพิ่มเติม การยอมรับคำตอบของลูกค้าที่มีเหตุผลที่ไม่น่าเชื่อถือหรือไม่สมเหตุสมผลต่อคำถามผู้สอบบัญชี ซึ่งกลยุทธ์ที่ผู้สอบบัญชีใช้เริ่มจากการหาวิธีในการแก้ไขปัญหาโดยมีการพิจารณาความพร้อมและติดต่อประสานงานกับสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรก่อนเข้าตรวจสอบเพื่อให้สหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรเตรียมความพร้อมและจัดการปรับปรุงแก้ไขในส่วนที่ยังไม่สมบูรณ์รวมทั้งการประสานงานกับหน่วยงานส่งเสริมสหกรณ์เข้ามาช่วยในการดูแลให้สหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรมีความพร้อมมากที่สุดในการรับตรวจจากผู้สอบบัญชี

อย่างไรก็ตาม หากผู้สอบบัญชีสหกรณ์ตรวจสอบรายการที่มีสาระสำคัญ หากพบรายการผิดปกติที่สามารถแก้ไขได้ ผู้สอบบัญชีสหกรณ์จะแนะนำให้ปรับปรุงแก้ไขทันที แต่หากมีความซับซ้อนของปัญหาการสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ เป็นสิ่งที่ช่วยให้ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ค้นหาปัญหาที่มีอยู่ได้อย่างมีประสิทธิภาพ สอดคล้องกับ Wutipphan, et al.(2017) การใช้วิจยารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ด้านการตระหนักถึงความเสี่ยงในการสอบบัญชี มีผลต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชี ซึ่งอาจมีการขยายขอบเขตการตรวจสอบเพื่อให้มั่นใจว่าการปฏิบัติงานตรวจสอบและการเก็บหลักฐานการตรวจสอบมีความครบถ้วนต่อการนำไปประเมินผลจากหลักฐานการสอบบัญชีก่อนแสดงความเห็นในงบการเงินของ

สหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร อย่างไรก็ตามด้านคุณภาพการสอบบัญชี เกิดขึ้นเนื่องจากการวางแผนการสอบบัญชีที่ดีและกลยุทธ์ที่ใช้ในการแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ และมีประสิทธิภาพ สอดคล้องกับ Boonpkoka (2013) ที่ระบุไว้ผู้ตรวจสอบกิจการ ฝ่ายบริหารและฝ่ายจัดการของสหกรณ์พบว่าปัจจัยด้านการรายงานของ ผู้ตรวจสอบกิจการและปัจจัยด้านการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบกิจการส่งผลต่อขีดความสามารถของผู้ตรวจสอบกิจการ การรายงานผลการตรวจสอบที่ได้จากการปฏิบัติงานทั้งหมด เป็นขั้นตอนที่สำคัญที่สุดที่ผู้สอบบัญชีจะสามารถแสดงรายงานที่เป็นประโยชน์ต่อสมาชิกของสหกรณ์จะต้องคำนึงถึงพฤติกรรมการบริหารของคณะกรรมการสหกรณ์ที่อาจใช้อำนาจเพื่อสร้างอรรถประโยชน์ให้กับตนเองโดยไม่คำนึงถึงว่าการกระทำเช่นนั้นจะก่อให้เกิดประโยชน์หรือมีสิ่งสูงสุดต่อผู้ถือหุ้นหรือไม่ ดังนั้นผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบงบการเงินให้ความสำคัญกับปัญหาในวงกว้างทั้งด้านระบบการดำเนินงานของสหกรณ์ กระบวนการดำเนินงานของสหกรณ์ที่จะผิดแปลกไปจากปกติ (Tummanon, 2000)

ในขณะที่เดียวกันหากเกิดปัญหาโต้แย้งกับคณะกรรมการสหกรณ์ ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ใช้วิธีการสื่อสารและการติดตามผลภายใต้การดำเนินงานของผู้บริหารสหกรณ์ อาจจะมีการกระทำที่ไม่เหมาะสม ขาดความโปร่งใส หรือมีข้อบกพร่องที่มีสาระสำคัญที่อาจจะก่อให้เกิดความเสียหายกับสมาชิก ซึ่งอาจเกิดจากการตัดสินใจการดำเนินงานหรือการตัดสินใจเพื่อสนองความต้องการของตนเอง โดยไม่ได้ยึดหลักผลประโยชน์ของสมาชิก หรือเกิดจากการคาดหวังผลตอบแทนจากการบริหาร ตามที่ผู้บริหารเห็นว่าไม่ยุติธรรม ไม่เหมาะสมกับความรู้ความสามารถของตนเอง จึงอาจมีการกระทำที่แสดงให้เห็นถึงความขัดแย้งของผลประโยชน์ ส่งผลต่อดำเนินงานตรวจสอบอยู่ภายใต้นโยบายการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ สอดคล้องกับการศึกษา ของ Taodankum (2007) ได้ทำการศึกษานโยบายการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 ของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในพื้นที่รับผิดชอบของสำนักงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ที่ 7 พบว่าในระดับความรู้ความเข้าใจในแนวทางการปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ผู้ตอบแบบสอบถามมีระดับความรู้ความเข้าใจเฉลี่ยอยู่ในระดับมากที่สุด ทั้งในเรื่องแนวทางการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีและหลักเกณฑ์ในการปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงต้องยึดมั่นจรรยาบรรณทางวิชาชีพ มาตรฐานทางวิชาชีพ และเลือกวิธีการในการแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นตามสถานการณ์ รวมถึงการรายงานที่เป็นทางการและไม่เป็นทางการให้ทันต่อเวลา และติดตามผลการดำเนินการแก้ไขปัญหาของสหกรณ์โดยเข้าร่วมประชุมกับผู้บริหารสหกรณ์

นอกจากนี้ผลการศึกษายังพบว่าสภาพแวดล้อมของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรส่งผลต่อการบริหารความเสี่ยงของผู้สอบ

บัญชีสหกรณ์จังหวัดยะลา ดังนั้นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ควรติดตามและประเมินผลอย่างต่อเนื่อง โดยเฉพาะผู้จัดทำบัญชีสหกรณ์ควรได้รับการอบรมเกี่ยวกับการจัดทำบัญชีและสื่อสารกับหน่วยส่งเสริมสหกรณ์ซึ่งเป็นหน่วยงานหลักในการให้ความช่วยเหลือในการจัดทำรายงานทางการเงินให้ทันต่อเวลา

7. ข้อเสนอแนะการวิจัยครั้งต่อไป

จากการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับ ปัญหาการบริหารความเสี่ยงผู้ตรวจสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร จังหวัดยะลา ผู้วิจัยนำข้อเสนอแนะแนวทางในการพัฒนาปรับปรุงการสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร ซึ่งในที่นี้จะแบ่งออกเป็น 2 ลักษณะ ได้แก่ ข้อเสนอแนะในการนำผลการวิจัยไปใช้ และข้อเสนอแนะในการทำวิจัยในอนาคต

7.1 ข้อเสนอแนะสำหรับผู้สอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร และหน่วยงานภาครัฐ ดังนี้

7.1.1 จากผลการวิจัยพบว่า การนำเทคโนโลยีที่ทันสมัยมาช่วยในการวิเคราะห์ความเสี่ยงของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร จะช่วยลดทำให้การระบุปัญหาและความเสี่ยงดีขึ้น ดังนั้นผู้สอบบัญชี สหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร ควรนำเทคโนโลยีทางด้านตรวจสอบบัญชีมาช่วยในการปฏิบัติงานตรวจสอบให้สามารถระบุปัญหาในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีรวมถึงปัญหาการบริหารความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร ในระหว่างกาลและ การปิดบัญชี ณ วันสิ้นปี ช่วยในการวางแผนการตรวจสอบบัญชี เพื่อให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ที่วางไว้

7.1.2 ผลการวิจัยพบว่า การพัฒนาความรู้และการแลกเปลี่ยนความรู้ระหว่างกันอย่างต่อเนื่องของผู้สอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรจะช่วยให้การปฏิบัติงานตรวจสอบมีประสิทธิภาพมากขึ้น ดังนั้นหน่วยงานกำกับดูแลผู้สอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรควรมีการส่งเสริมความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการตรวจสอบรายงานทางการเงิน โดยจัดสัมมนาเชิงปฏิบัติการเพื่อให้ผู้สอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร แลกเปลี่ยนความรู้ ข่าวสาร และสนับสนุนการประสานงานระหว่างสำนักงานสหกรณ์ และหน่วยส่งเสริมสหกรณ์ จังหวัดยะลา เพื่อให้คำแนะนำกลุ่มสหกรณ์และเกษตรกรในการแก้ปัญหาเกี่ยวกับการจัดทำงบการเงินอย่างสม่ำเสมอ

7.2 ข้อเสนอแนะในการทำวิจัยในอนาคต

จากผลการวิจัยการศึกษาปัญหาการบริหารความเสี่ยงผู้ตรวจสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร จังหวัดยะลาเป็นผลการวิจัยเชิงคุณภาพเท่านั้น ดังนั้นในการทำวิจัยในอนาคต จึงควรศึกษาวิจัยในประเด็นเดียวกันด้วยวิธีการวิจัยเชิงปริมาณเพื่อนำผลการวิจัยมาเปรียบเทียบว่าสอดคล้องกันหรือไม่ ซึ่งจะเป็นประโยชน์ในการนำผลการวิจัยไปใช้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น

8. References

- Apichaimongkol, S. (2018). Cooperative: Financial Institutions of Member. *Journal of Humanities and Social Sciences Thonburi University*, 12 (28), 367-379.
- Boonpkoka, P. (2013). *khrōngkān kān yok radap mātrathān kāntruātsōp sahakōn dōi konkai phū truat sōp kitchakān* [The project to raise the standard of cooperative inspection by the business audit mechanism]. Retrieved from www.cai.ku.ac.th/Researchpaper_full_.html.
- Chaengsuwan, P. (2006). *The factors and element of risk affecting the risk assessment of auditors.* (Dhurakij Pundit University, Thailand).
- Cooperative Auditing Department. (2017). *wisai that krom truat banchi sahakōn* [Vision of Cooperative Auditing Department]. Retrieved from <https://www.cad.go.th/main.php?filename=index>.
- Detthamrong, U. & Nareerat Phukdeesiriwong, N. (2018). The Effect of Financial Reporting Quality on the Competitive Advantage of Small and Medium Enterprises in the Northeast of Thailand. *Nakhon Phanom University Journal*, 8(1), 1-9.
- Grudens-Schuck, N., Allen, B.L. & Larson, K. (2004). *Methodology Brief: Focus Group Fundamentals.* Extension Community and Economic Development Publication. Book 12.
- Ministry of Agriculture and Cooperatives. (2017). *pharakit krasuāng kaset læ sahakōn* [Mission of Ministry of Agriculture and Cooperatives]. Retrieved from www.moac.go.th/site-home.
- Ministry of Agriculture and Cooperatives. (2019). *kham nānam nāithabiān sahakōn rūāng nāothāng kān patibat tām rabiāp nāithabiānsahakōn oṅphanhārōjhasipkā* [suggestion of cooperative registrar about compliance with the registrar regulation]. Retrieved from https://www.cad.go.th/ewt_dl_link.php?nid=40122&filename=todsub_1.
- Morgan, D.L. (1996). Focus Groups. *Annual Review of Sociology*, 22, 129-152.
- Peeracheir, A., Kosaiyakanont, A. & Chakriththipong, R. (2019). Factors Associated with Cooperative Auditing Quality of Government Auditors in Cooperative Auditing Office Region 7. *WMS Journal of Management Walailak University*, 8(1), 43-56.
- Phrae Teacher Saving and Credit Cooperative. (2019). *kānbōrihān khwāmsiāng* [Risk Management]. Retrieved from <https://www.ptcoop.com/risk-management/>
- Phromchan, U. (2008). *saphap læ panha nai kān patibat ngān khoṅg phu sōp banchi rap ānuyat nai prathet Thai* [State and Problems in the performance of Certified Public Accountant in the country]. (Master of Accounting, Mahasarakham University, Thailand).
- Promptong, N., Phornlaphatrachakorn, K. & Raksong, S. (2018). Factors Affecting Tax Auditors' Professional Audit Proficiency. *WMS Journal of Management Walailak University*, 7(Special), 99-110.
- Ruengcharunsri, Y. (2009). *nāōkhith thritsadi kānbōrihān chōṅg sathānakan* (The Contingency Approach) [The Contingency Approach]. Retrieved from <http://www.kroobannok.com/blog/20420>.
- Sojindamane, A. (2008). *nāō patibat kiēokap kānpramān khwāmsiāng nai kān sōp banchi khoṅg rabop sārasonthet thi chai khōmphiutōe* [Guidelines to Audit Risk Assessments of computer Information Systems]. (Master of Accounting, Chiang Mai University, Thailand).



- Srimongkhon, K., Wangchareondech, S. & Yasamorn, N. (2018). The Effects of Moral in Performance on Working Quality of Accountants in Agricultural Cooperatives in Northeastern Region. *Chophayom Journal*, 29(1), 93-106.
- Sripool, S., Limprabhat, P. & Charuchittiophan, P. (2016). Technical Efficiency in the Operations of Cooperative Private Companies. *Journal of MCU Social Science Review*, 5(2), 43-54.
- Taodankum, T. (2007). A Study of guidelines for quality control of cooperative auditing works conformed to auditors in the Regional Cooperative auditing Office No.7 Area. (Master of Accounting, Chiang Mai University, Thailand).
- Thaipublicag. (2018). *tamnān khadī yakyōk ngcēn sahakōn khredit yūnīan khloṅgchan* [The History Fraud of Klongchan Credit Union cooperative Limited]. Retrieved from <https://thaipublica.org/2018/06/credit-unions-klongchan-127/>.
- Tiranaphakit, V. & Srijunpetch, S. (2009). Factors associated with behaviors that reduce audit quality. *Journal of Accounting Profession*. 5(14), 69 – 79.
- Tummanon, V. (2000). *khun rūchak Creative accounting læ khunnaphāp kamrai læo rū yang ?* [Do you know creative accounting and profit quality?]. Bangkok, Thailand: Ionicintertrade.
- Tussadon, V. (2008). *phonkrathop khōng khwāmru khwāmsamāi dān nawattakam thī mī tō khwāmsamret nai kānthamngān khōng phū sōp banchī rap ‘anuyāi nai samnakngān banchī* [The Impact of Knowledge and Innovation Competency toward Work Success of Certified Public Accountants in the Accounting Office]. (Master of Accounting, Mahasarakham University, Thailand).
- Uachanchit, D. (2014). The Factors effect on Audit Performance of Certified of Public Accountants in Thailand. *Dhurakij Pundit University*.
- William, R. & Kinney, J.R. (1975). A Decision-Theory Approach to the Sampling Problem in Auditing. *Journal of Accounting Research*, 13(1), 117-132.
- Wutipphan, J., Phanyang, K., Khampeng, K., Suksom, J., Jaiboon, T., Sodadong, P., & Thonglai, S. (2017). Professional Skepticism and Audit Efficiency for Cooperative Auditor in Co-Operative Office Region 5. *Journal of Modern Management Science*, 10(2), 155-168.