



ความสัมพันธ์ระหว่างระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี  
กับคุณภาพการสอบบัญชี ในกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

**The Relationship between Cooperative Auditing Quality Control (CAQC)  
and Audit Quality of Cooperative Auditing Department**

ดวงเนตร ชูผล

**Duangneth Choopol**

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญา  
บัญชีมหาบัณฑิต  
มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์

**A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of  
Master of Accountancy**

**Prince of Songkla University**

**2559**

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์

ชื่อวิทยานิพนธ์	ความสัมพันธ์ระหว่างระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี กับคุณภาพการสอบบัญชี ในกรมตรวจบัญชีสหกรณ์
ผู้เขียน	นางดวงเนตร ชูผล
สาขาวิชา	การบัญชี

---

**อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก**

**คณะกรรมการสอบ**

.....  
(ดร.กุลวดี ลิ้มอุสัน โน)

.....ประธานกรรมการ  
(ดร.จิราภา ซาลาธาวัฒน์)

.....กรรมการ  
(ดร.มัทนชัย สุทธิพันธุ์)

.....กรรมการ  
(ดร.กุลวดี ลิ้มอุสัน โน)

บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์ อนุมัติให้ับวิทยานิพนธ์ฉบับนี้  
เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษา ตามหลักสูตรปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต

.....  
(รองศาสตราจารย์ ดร.ธีระพล ศรีชนะ)

คณบดีบัณฑิตวิทยาลัย

ขอรับรองว่า ผลงานวิจัยนี้มาจากการศึกษาวิจัยของนักศึกษาเอง และได้แสดงความขอบคุณบุคคลที่มีส่วนช่วยเหลือแล้ว

ลงชื่อ.....

(ดร.กฤษดี ถีมอุตันโน)

อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์

ลงชื่อ.....

(นางดวงเนตร ชูผล)

นักศึกษา

ข้าพเจ้าขอรับรองว่า ผลงานวิจัยนี้ไม่เคยเป็นส่วนหนึ่งในการอนุมัติปริญญาในระดับใดมาก่อน และ  
ไม่ได้ถูกใช้ในการยื่นขออนุมัติปริญญาในขณะนี้

ลงชื่อ.....

(นางดวงเนตร ชูผล)

นักศึกษา

ชื่อวิทยานิพนธ์	ความสัมพันธ์ระหว่างระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี กับคุณภาพการสอบบัญชี ในกรมตรวจบัญชีสหกรณ์
ผู้เขียน	นางดวงเนตร ชูผล
สาขาวิชา	การบัญชี
ปีการศึกษา	2558

### บทคัดย่อ

การศึกษานี้มีวัตถุประสงค์ 1) เพื่อศึกษาระดับความคิดเห็นและความแตกต่างของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีและคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาครัฐในกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ 2) เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชี กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ คือ ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ จำนวน 320 ราย ผลการศึกษาพบว่า ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีและคุณภาพการสอบบัญชีโดยภาพรวมอยู่ในระดับ มาก ซึ่งผู้สอบบัญชีที่มีข้อมูลประชากรศาสตร์ ด้านเพศ ระดับการศึกษา ตำแหน่งงาน และประสบการณ์การสอบบัญชี ที่แตกต่างกันมีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีและคุณภาพการสอบบัญชีไม่แตกต่างกัน ส่วนผู้สอบบัญชีที่มีอายุและพื้นที่ปฏิบัติงานแตกต่างกันมีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีและคุณภาพการสอบบัญชีแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 เมื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชี พบว่า การควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีในทุกด้าน เว้นแต่ด้านความรู้ ความสามารถและความชำนาญงานไม่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี

ดวงเนตร ชูผล

<b>Thesis Title</b>	The Relationship between Cooperative Auditing Quality Control (CAQC) and Audit Quality of Cooperative Auditing Department
<b>Author</b>	Mrs. Duangneth Choopol
<b>Major Program</b>	Accounting
<b>Academic Year</b>	2015

### **ABSTRACT**

This research aims 1) to study the differences of opinion about the Cooperative Auditing Quality Control and audit quality of cooperative auditors in Cooperative Auditing Department and 2) to test the relationship between Cooperative Auditing Quality Control and audit quality. The sample in this research is 320 cooperative auditors. The study find that most of the auditor's opinion on the Cooperative Auditing Quality Control and audit quality have overall high level. Moreover, the auditor's difference in gender, education, position and auditor's experience have no difference opinion on Cooperative Auditing Quality Control and audit quality. However, the auditor's differences in age and operation area have different opinions about the Cooperative Auditing Quality Control and audit quality at the significance level of 0.05. To test the relationship between Cooperative Auditing Quality Control and Audit Quality, the result find that overall of Cooperative Auditing Quality Control have relate and impact on audit quality excepting the knowledge, competence and skill have no positively impact on audit quality.

Duangneth Choopol

## กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์เล่มนี้สามารถสำเร็จลุล่วงได้ด้วยความรู้และความช่วยเหลืออย่างดีจาก ดร.กฤษณ์ ลีมอัสโน ดร.มัทนชัย สุทธิพันธุ์ และ ดร.จิราภา ชาลาธราวัฒน์ ที่ได้ให้คำแนะนำตรวจสอบ แก้ไขข้อบกพร่องตั้งแต่ต้นจนแล้วเสร็จ ผู้วิจัยขอขอบพระคุณเป็นอย่างสูง

ขอขอบคุณกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ หัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ปัตตานี และผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ที่ได้กรุณาให้ความอนุเคราะห์และสละเวลาในการให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์อย่างยิ่งต่อการวิจัยในครั้งนี้

ขอกราบขอบพระคุณบิดามารดาและครอบครัวที่เป็นกำลังใจที่สำคัญที่สุด และให้การสนับสนุนการศึกษามาโดยตลอด รวมถึงเพื่อนร่วมชั้นเรียน เพื่อนร่วมงานทุกคน ที่ช่วยเหลือ แนะนำ ชี้แนะ เป็นกำลังใจ จนกระทั่งสามารถจัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วง

คุณค่าและประโยชน์จากวิทยานิพนธ์เล่มนี้ผู้วิจัยขอมอบเป็นเครื่องมือบูชาพระคุณ บิดามารดาตลอดจนบูรพาจารย์และผู้มีพระคุณที่ให้การอบรมสั่งสอนประสิทธิ์ประสาทวิชา ซึ่งผู้วิจัยจะนำความรู้ที่ได้รับไปพัฒนางานให้ดียิ่งขึ้นไปเพื่อประโยชน์ต่อตนเอง สังคม และประเทศชาติต่อไปในอนาคต ผู้วิจัยหวังว่างานวิจัยนี้จะเป็นประโยชน์ต่อผู้สนใจทั่วไป หากมีข้อผิดพลาดประการใด ขออภัยมา ณ ที่นี้

ดวงเนตร ชูผล

## สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อ	(5)
Abstract	(6)
กิตติกรรมประกาศ	(7)
สารบัญ	(8)
รายการตาราง	(11)
รายการภาพประกอบ	(16)
<b>บทที่</b>	
<b>1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา</b>	<b>1</b>
วัตถุประสงค์การวิจัย	4
คำถามการวิจัย	4
สมมติฐานการวิจัย	5
ขอบเขตการวิจัย	6
ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับการวิจัย	6
นิยามศัพท์	7
<b>2 แนวคิด ทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง</b>	<b>9</b>
แนวคิด ทฤษฎี	
แนวความคิดเกี่ยวกับสหกรณ์ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์และผู้สอบบัญชีสหกรณ์	9
แนวความคิดเกี่ยวกับการสอบบัญชีสหกรณ์	17
แนวความคิดเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชี	24
แนวความคิดเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์	26
และระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี	
ทฤษฎีตัวแทน	41
ทฤษฎีความแตกต่างระหว่างบุคคล	42
งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง	43
กรอบแนวคิดการวิจัย	54



## สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
<b>3 ระเบียบวิธีการวิจัย</b>	<b>55</b>
แหล่งข้อมูลที่ใช้ในการวิจัย	55
ประชากรที่ใช้ในการวิจัย	55
กลุ่มตัวอย่างและวิธีการสุ่มตัวอย่าง	56
เครื่องมือและการออกแบบเครื่องมือที่ใช้ในการเก็บข้อมูล	56
การวัดค่าตัวแปร	58
ขั้นตอนการเก็บรวบรวมข้อมูล	62
ขั้นตอนการวิเคราะห์ข้อมูลและสถิติที่ใช้ในการวิจัย	63
<b>4 ผลการวิจัย</b>	<b>66</b>
การเสนอผลการวิจัย	66
ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง	66
ส่วนที่ 2 ข้อมูลระดับความคิดเห็นของการควบคุมคุณภาพ	69
งานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี	
ส่วนที่ 3 ข้อมูลระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี	81
ส่วนที่ 4 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีสหกรณ์	89
แตกต่างกันมีผลต่อระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุม	
คุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ	
งานสอบบัญชี	
ส่วนที่ 5 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีสหกรณ์	104
แตกต่างกันมีผลต่อระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี	
ส่วนที่ 6 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์และการวิเคราะห์ความถดถอยพหุคูณ	117
ของการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชี	
ในกรมตรวจบัญชีสหกรณ์	
<b>5 สรุปผล อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ</b>	<b>120</b>
สรุปผลการวิจัย	121
อภิปรายผล	126
ประโยชน์ที่ได้รับจากการวิจัย	137

## สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
ข้อจำกัด	139
ข้อเสนอแนะงานวิจัยในอนาคต	140
บรรณานุกรม	141
ภาคผนวก	151
แบบสอบถาม	152
ประวัติผู้เขียน	166

## รายการตาราง

ตารางที่	หน้า
1 เปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างสหกรณ์กับห้างหุ้นส่วนและบริษัทจำกัด	17
2 แสดงการจัดระดับของผู้สอบบัญชี กลุ่มนักวิชาการตรวจสอบบัญชี	30
3 แสดงการจัดระดับของผู้สอบบัญชี กลุ่มเจ้าพนักงานตรวจสอบบัญชี	30
4 แสดงหลักเกณฑ์การมอบหมายงานให้ผู้สอบบัญชี	32
5 แสดงมาตรฐานเวลาการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี	33
4.1 ร้อยละของกลุ่มตัวอย่าง จำแนกตามข้อมูลทั่วไป	67
4.2 ระดับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐาน การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้าน	69
4.3 ระดับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐาน การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านความเป็นอิสระ	70
4.4 ระดับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐาน การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านความรู้ ความสามารถและความชำนาญงาน	71
4.5 ระดับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐาน การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านการมอบหมายและแบ่งงาน	73
4.6 ระดับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐาน การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านการวางแผนการสอบบัญชี	75
4.7 ระดับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐาน การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านการตรวจสอบและการจัดทำหลักฐาน	76
4.8 ระดับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐาน การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านการสอบทานงาน	78
4.9 ระดับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐาน การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านการรายงานการสอบบัญชี	80
4.10 ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี โดยรวมและเป็นรายด้าน	81
4.11 ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง	82
4.12 ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความเที่ยงธรรม	83
4.13 ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความชัดเจน	84

## รายการตาราง (ต่อ)

ตารางที่		หน้า
4.14	ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความกะทัดรัด	85
4.15	ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความสร้างสรรค์	86
4.16	ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความสมบูรณ์	87
4.17	ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความทันกาล	88
4.18	แสดงค่าเฉลี่ย ค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานและค่าสถิติ ที่ใช้ในการทดสอบสมมติฐานของการเปรียบเทียบความแตกต่าง ของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตาม ระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีจำแนกตามสถานภาพด้านเพศ	89
4.19	แสดงค่าเฉลี่ย ค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานและค่าสถิติ ที่ใช้ในการทดสอบสมมติฐานของการเปรียบเทียบความแตกต่าง ของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตาม ระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีจำแนกตามสถานภาพด้านอายุ	90
4.20	แสดงค่าเฉลี่ยเปรียบเทียบความแตกต่างของระดับความคิดเห็น เกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ งานสอบบัญชี ด้านความรู้ ความสามารถและความชำนาญงาน จำแนกตามสถานภาพด้านอายุเป็นรายคู่	91
4.21	แสดงค่าเฉลี่ยเปรียบเทียบความแตกต่างของระดับความคิดเห็น เกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ งานสอบบัญชี ด้านการวางแผนการสอบบัญชี จำแนกตามสถานภาพด้านอายุเป็นรายคู่	92
4.22	แสดงค่าเฉลี่ยเปรียบเทียบความแตกต่างของระดับความคิดเห็น เกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ งานสอบบัญชี ด้านการตรวจสอบและการจัดทำหลักฐาน จำแนกตามสถานภาพด้านอายุเป็นรายคู่	93

## รายการตาราง (ต่อ)

ตารางที่		หน้า
4.23	แสดงค่าเฉลี่ยเปรียบเทียบความแตกต่างของระดับความคิดเห็น เกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ งานสอบบัญชี ด้านการสอบทานงาน จำแนกตามสถานภาพด้านอายุเป็นรายคู่	94
4.24	แสดงค่าเฉลี่ยเปรียบเทียบความแตกต่างของระดับความคิดเห็น เกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ งานสอบบัญชี ด้านการรายงานการสอบบัญชี จำแนกตามสถานภาพ ด้านอายุเป็นรายคู่	95
4.25	แสดงค่าเฉลี่ย ค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานและค่าสถิติที่ใช้ในการ ทดสอบสมมติฐานของการเปรียบเทียบความแตกต่างของระดับ ความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐาน การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีจำแนกตามสถานภาพด้านการศึกษา	96
4.26	แสดงค่าเฉลี่ย ค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานและค่าสถิติที่ใช้ในการ ทดสอบสมมติฐานของการเปรียบเทียบความแตกต่างของระดับ ความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐาน การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีจำแนกตามสถานภาพด้านตำแหน่ง	98
4.27	แสดงค่าเฉลี่ย ค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานและค่าสถิติที่ใช้ในการ ทดสอบสมมติฐานของการเปรียบเทียบความแตกต่างของระดับ ความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐาน การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีจำแนกตามสถานภาพด้านประสบการณ์	100
4.28	แสดงค่าเฉลี่ย ค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานและค่าสถิติที่ใช้ในการ ทดสอบสมมติฐานของการเปรียบเทียบความแตกต่างของระดับ ความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐาน การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีจำแนกตามสถานภาพด้านพื้นที่ปฏิบัติงาน	102
4.29	แสดงค่าเฉลี่ย ค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานและค่าสถิติที่ใช้ในการ ทดสอบสมมติฐานของการเปรียบเทียบความแตกต่างของระดับ ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีจำแนกตามสถานภาพด้านเพศ	104

## รายการตาราง (ต่อ)

ตารางที่		หน้า
4.30	แสดงค่าเฉลี่ย ค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานและค่าสถิติที่ใช้ในการทดสอบสมมติฐานของการเปรียบเทียบความแตกต่างของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีจำแนกตามสถานภาพด้านอายุ	105
4.31	แสดงค่าเฉลี่ยเปรียบเทียบความแตกต่างของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีด้านความชัดเจน จำแนกตามสถานภาพด้านอายุเป็นรายคู่	106
4.32	แสดงค่าเฉลี่ยเปรียบเทียบความแตกต่างของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีด้านความสร้างสรรค์ จำแนกตามสถานภาพด้านอายุเป็นรายคู่	107
4.33	แสดงค่าเฉลี่ยเปรียบเทียบความแตกต่างของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีด้านความทันกาล จำแนกตามสถานภาพด้านอายุเป็นรายคู่	107
4.34	แสดงค่าเฉลี่ย ค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานและค่าสถิติที่ใช้ในการทดสอบสมมติฐานของการเปรียบเทียบความแตกต่างของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีจำแนกตามสถานภาพด้านการศึกษา	109
4.35	แสดงค่าเฉลี่ย ค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานและค่าสถิติที่ใช้ในการทดสอบสมมติฐานของการเปรียบเทียบความแตกต่างของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีจำแนกตามสถานภาพด้านตำแหน่ง	111
4.36	แสดงค่าเฉลี่ย ค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานและค่าสถิติที่ใช้ในการทดสอบสมมติฐานของการเปรียบเทียบความแตกต่างของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีจำแนกตามสถานภาพด้านประสบการณ์	113
4.37	แสดงค่าเฉลี่ย ค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานและค่าสถิติที่ใช้ในการทดสอบสมมติฐานของการเปรียบเทียบความแตกต่างของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีจำแนกตามสถานภาพด้านพื้นที่ปฏิบัติงาน	115
4.38	แสดงค่าเฉลี่ยเปรียบเทียบความแตกต่างของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีด้านความเที่ยงธรรม จำแนกตามสถานภาพด้านพื้นที่ปฏิบัติงาน	116
4.39	การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ของการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมของผู้สอบบัญชีสหกรณ์	117

## รายการตาราง (ต่อ)

ตารางที่		หน้า
4.40	การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์การถดถอยของการควบคุม คุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี กับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมของผู้สอบบัญชีสหกรณ์	119

## รายการภาพประกอบ

ภาพประกอบ		หน้า
1	แสดงโครงสร้างการบริหารกรมตรวจบัญชีสหกรณ์	14
7	แสดงกรอบแนวคิด ความสัมพันธ์ระหว่างระบบมาตรฐานการควบคุม คุณภาพงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชี ในกรมตรวจบัญชีสหกรณ์	54



## บทที่ 1

### บทนำ

#### ที่มาและความสำคัญของปัญหา

สหกรณ์ คือ องค์กร ๆ หนึ่งที่เกิดจากการรวมกลุ่มกันด้วยความสมัครใจ เพื่อดำเนินงานทั้งในด้านความคิด ระบบบริหารจัดการผลผลิตและบุคคลโดยใช้หลักประชาธิปไตย เพื่อสนองความต้องการ (อันจำเป็น) ทั้งด้านเศรษฐกิจ สังคม และวัฒนธรรม (กรมส่งเสริมสหกรณ์, 2557, ออนไลน์) และตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ.2542 แก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ.2553 ได้ให้ความหมายของสหกรณ์ไว้ว่า คณะบุคคลซึ่งร่วมกันดำเนินการเพื่อประโยชน์ทางเศรษฐกิจ และสังคมโดยช่วยเหลือตนเองและช่วยเหลือซึ่งกันและกันและได้จดทะเบียนตามพระราชบัญญัตินี้

ดังนั้น สหกรณ์จึงจัดตั้งขึ้นมาเพื่อทำหน้าที่แก้ปัญหาในด้านการทำมาหากิน ที่เหมือนหรือคล้าย ๆ กัน หรือความต้องการบริการที่เหมือนกันและเป็นปัญหาที่สมาชิกแต่ละคน ไม่สามารถแก้ไขได้ตามลำพัง หรือตั้งขึ้นมาเพื่อดำเนินการให้สมาชิกได้รับประโยชน์ในการ ประกอบอาชีพของตนมากกว่าที่แต่ละคนเคยได้จากการดำเนินกิจการเองตามลำพัง เมื่อสหกรณ์ จดทะเบียนต่อนายทะเบียนสหกรณ์แล้ว สหกรณ์จะมีสถานภาพเป็นนิติบุคคลโดยทันที และอยู่ภายใต้กฎหมายสหกรณ์ คือ พระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ.2542 แก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ.2553 สหกรณ์จึงต้องปฏิบัติตามภายใต้กฎหมายดังกล่าว ซึ่งมาตรา 65 แห่งพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ.2542 และแก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ.2553 ได้กำหนดให้สหกรณ์ต้องจัดให้มีการทำบัญชีตามแบบ และรายการที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนดให้ถูกต้อง ตามความเป็นจริง และเก็บรักษาบัญชี และเอกสารประกอบการบันทึกบัญชีไว้ที่สำนักงานสหกรณ์ภายในระยะเวลาที่นายทะเบียน สหกรณ์กำหนด รวมไปถึงมาตรา 66 กล่าวไว้ว่าให้สหกรณ์จัดทำงบดุลอย่างน้อยครั้งหนึ่งทุกรอบ สิบลบเดือนอันจันว่าเป็นรอบปีทางบัญชีของสหกรณ์ โดยงบดุลนั้นต้องมีรายการแสดงสินทรัพย์ หนี้สิน และทุนของสหกรณ์กับทั้งบัญชีกำไรขาดทุนตามแบบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด งบดุล ต้องทำให้แล้วเสร็จและให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบแล้วนำเสนอเพื่ออนุมัติในที่ประชุมใหญ่ ของสหกรณ์ภายใน 150 วันนับแต่วันสิ้นปีทางบัญชี ในส่วนของผู้สอบบัญชีตามมาตรา 69 ได้กล่าวไว้ว่า ให้นายทะเบียนสหกรณ์แต่งตั้งผู้สอบบัญชี เพื่อตรวจสอบบัญชีของสหกรณ์ การตรวจสอบ บัญชีนั้นให้ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์ กำหนด

จากข้อกำหนดดังกล่าวทำให้ผู้บริหารของสหกรณ์อันได้แก่ คณะกรรมการ  
 ดำเนินการสหกรณ์ซึ่งได้รับการเลือกตั้งจากที่ประชุมใหญ่จึงถือเป็นตัวแทน (Agent) ซึ่งมีหน้าที่  
 ในการจัดให้มีการจัดทำงบการเงินเพื่อที่จะรายงานฐานะการเงินและผลประกอบการของสหกรณ์  
 ต่อสมาชิกหรือตัวการ (Principal) ตามทฤษฎีตัวแทน (Agency Theory) โดยสมาชิกจะติดตาม  
 ตรวจสอบผู้บริหารเพื่อยืนยันว่ารายงานทางการเงินต่าง ๆ ที่ได้จัดทำขึ้นนั้นมีความถูกต้องหรือไม่  
 โดยอาศัยผู้สอบบัญชีสหกรณ์ซึ่งเป็นผู้เชี่ยวชาญเพื่อที่จะมาทำการตรวจสอบและแสดงความเห็น  
 ต่องบการเงินและทำการยืนยันว่ารายงานทางการเงินที่จัดทำขึ้นนั้นได้ปฏิบัติตามมาตรฐาน  
 การบัญชีที่รับรองทั่วไปและตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนดหรือไม่ โดยความเห็น  
 ของผู้สอบบัญชีสามารถให้ความเชื่อมั่นต่อรายงานทางการเงินแก่ผู้ใช้อุปกรณ์ได้ ดังนั้นความถูกต้อง  
 ของรายงานทางการเงินจึงมีความสำคัญกับผู้ใช้งบการเงิน อันได้แก่ เจ้าหนี้ สถาบันการเงิน  
 หน่วยงานภาครัฐและสมาชิก เป็นต้น ในการดำเนินการตรวจสอบผู้สอบบัญชีจะปฏิบัติหน้าที่  
 เพื่อผลประโยชน์ของสมาชิกเป็นหลัก เนื่องจากผู้สอบบัญชีทราบดีว่าสิ่งสำคัญที่ช่วยในการ  
 ตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน คือ คุณภาพของรายงานทางการเงิน แต่จากเหตุการณ์ที่ผ่านมา  
 กรณีสหกรณ์เครดิตยูเนี่ยนคลองจั่น ได้เกิดการฉ้อฉลและทุจริตที่ก่อให้เกิดความเสียหาย  
 ต่อสมาชิกและวงการสหกรณ์อย่างมาก (OKNATION, 2558, ออนไลน์) ในขณะที่งบการเงิน  
 ที่ผ่านการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข ซึ่งไม่  
 แสดงถึงความผิดปกติจากการตรวจสอบแต่อย่างใด (ไทยรัฐ, 2556, ออนไลน์) จากเหตุการณ์ดังกล่าว  
 ข้างต้นทำให้หลายคนตั้งข้อสังเกตและข้อสงสัยในเรื่องคุณภาพการสอบบัญชีว่ารายงานทางการเงิน  
 ที่จัดทำขึ้นและได้รับการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีสหกรณ์แล้วนั้น เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม  
 กับเหตุการณ์ทางธุรกิจที่เกิดขึ้นจริงหรือไม่ รวมถึงเกิดความคลางแคลงสงสัยในประสิทธิภาพ  
 ของระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ นอกเหนือจากปัญหา  
 ดังกล่าวกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ยังประสบปัญหาการเพิ่มขึ้นของปริมาณสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร  
 ทำให้กรมตรวจบัญชีสหกรณ์มีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรที่อยู่ในความรับผิดชอบของกรมตรวจ  
 บัญชีสหกรณ์ จำนวน 11,600 แห่ง (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, 2558, น.11) ส่งผลให้จำนวนผู้สอบ  
 บัญชีของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์มีจำนวนไม่เพียงพอกับปริมาณงานสอบบัญชีกรมตรวจ  
 บัญชีสหกรณ์จึงประสบปัญหาในด้านการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรเพื่อแก้ไข  
 ปัญหาดังกล่าวจึงได้มีนโยบายมอบหมายงานสอบบัญชีสหกรณ์ให้ผู้สอบบัญชีภาคเอกชน  
 ตรวจสอบ เพื่อให้ภาคเอกชนเข้ามามีส่วนร่วมดำเนินการโดยกำหนดหลักเกณฑ์การมอบหมาย  
 สหกรณ์ให้ผู้สอบบัญชีภาคเอกชนตรวจสอบบัญชีได้ดังนี้ (1) สหกรณ์นอกภาคเกษตร หมายถึง สหกรณ์

ออมทรัพย์ สหกรณ์เครดิตยูเนียน สหกรณ์ร้านค้า และสหกรณ์บริการ (2) ต้องมีทุนของสหกรณ์ ตั้งแต่ 50 ล้านบาทขึ้นไป (3) สามารถจัดทำงบการเงินได้ ภายใน 30 วัน นับแต่วันสิ้นปีทางบัญชี และ (4) มีผลการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในตามเกณฑ์ที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนดอยู่ใน ระดับ “ดี” ขึ้นไป นั้นหมายถึง สหกรณ์ที่สามารถถ่ายโอนให้ผู้สอบบัญชีภาคเอกชนตรวจสอบ ต้องเป็นสหกรณ์ที่เข้มแข็งแล้วเท่านั้น การกำหนดหลักเกณฑ์ดังกล่าวมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์สามารถให้การแนะนำด้านการเงินการบัญชีและตรวจสอบบัญชีแก่สหกรณ์ และกลุ่มเกษตรกรที่มีขนาดเล็ก สหกรณ์ที่ยังไม่มีความพร้อม สหกรณ์ที่ไม่เข้มแข็ง สหกรณ์ที่ต้อง ได้รับการกำกับดูแลอย่างใกล้ชิด สหกรณ์ที่มีระบบการควบคุมภายในอยู่ในระดับต่ำกว่า “ดี” และ สหกรณ์การเกษตรทุกสหกรณ์ได้รับการตรวจสอบและดูแล โดยผู้สอบบัญชีภาครัฐอย่างทั่วถึง ถึงแม้จะมีการมอบหมายให้ผู้สอบบัญชีภาคเอกชนตรวจสอบกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ยังมีหน้าที่ กำกับดูแลตลอดจนให้คำปรึกษาแนะนำด้านการเงิน การบัญชี และได้จัดให้มีระบบการควบคุม คุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาคเอกชน และระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบ บัญชีของผู้สอบบัญชีภาครัฐ (Cooperative Auditing Quality Control : CAQC) เพื่อให้เป็นไปตาม มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 220 การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน และ มาตรฐาน การควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบ และสอบทานงบการเงินและงานให้ความเชื่อมั่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง เมื่อการสอบบัญชี เป็นกระบวนการรวบรวมและประเมินหลักฐานเกี่ยวกับข้อมูลสารสนเทศเพื่อระบุและรายงาน เกี่ยวกับระดับความสอดคล้องของข้อมูลสารสนเทศนั้นกับหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ว่างบการเงิน ที่กิจการจัดทำขึ้นมีความถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และ งบการเงินดังกล่าวได้แสดงข้อมูลที่จำเป็นเพื่อให้ผู้อ่านงบการเงินได้ทราบอย่างเพียงพอ (พยอม สิงห์เสนห์, 2548, น.1-1) การควบคุมคุณภาพการสอบบัญชียอมทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถ ตรวจสอบและพบสิ่งผิดปกติอย่างมีสาระสำคัญในงบการเงินและมีความเป็นอิสระในการรายงาน สิ่งที่ตรวจพบได้อย่างถูกต้อง เพียงพอและเหมาะสม (สมพงษ์ พรอุปถัมภ์, 2546, น.50) ดังนั้น การควบคุมคุณภาพจึงมีความสำคัญอย่างยิ่งที่จะทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถตรวจสอบพบสิ่งผิดปกติ ในงบการเงิน และสามารถรายงานสิ่งที่ตรวจพบได้อย่างถูกต้องและเหมาะสม อันจะทำให้ผู้ใช้ งบการเงินเกิดความเชื่อมั่นในงบการเงินที่ใช้เป็นข้อมูลในการตัดสินใจทางเศรษฐกิจได้ (สิขรินทร์ แสงจันทร์, 2548, น.4) กรมตรวจบัญชีสหกรณ์จึงต้องคำนึงถึงคุณภาพการสอบบัญชี เป็นอย่างมากเพราะเป็นประเด็นที่ส่งผลต่อชื่อเสียงและภาพลักษณ์องค์กร เพื่อให้ผู้สอบบัญชี สามารถลดความคลุมเครือของงบการเงินลดความเสี่ยงที่ป้องกันได้ให้อยู่ในระดับที่สามารถยอมรับได้

และลดความน่าจะเป็นของผู้สอบบัญชีที่จะรายงานความผิดพลาดที่มีนัยสำคัญที่ได้รับรู้มา และไม่สามารถถูกค้นพบได้อย่างสมบูรณ์ครบถ้วน

จากข้อมูลดังกล่าวมาแล้วข้างต้น ผู้วิจัยเล็งเห็นว่าการตรวจสอบและแสดงความเห็น ต่องบการเงินของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร โดยส่วนใหญ่เป็นภารกิจสำคัญของผู้สอบบัญชี สหกรณ์ภาครัฐ เพื่อให้การสอบบัญชีมีคุณภาพและกรมตรวจบัญชีสหกรณ์สามารถก้าวสู่ ความเป็นเลิศในด้านคุณภาพ (Quality Excellency) ตามเป้าหมายที่ได้วางไว้ ระบบมาตรฐาน การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีจึงมีความสำคัญต่อคุณภาพของงบการเงิน จึงได้ทำการวิจัยเรื่อง ความสัมพันธ์ระหว่างระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชี ในกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เพื่อนำข้อมูลที่ได้รับจากการวิจัยไปพัฒนา ปรับปรุงการตรวจสอบ และการแสดงความเห็นต่องบการเงินผู้สอบบัญชีภาครัฐให้มีคุณภาพและมีมาตรฐานมากขึ้น รวมถึงการลดข้อผิดพลาดในการปฏิบัติงานสอบบัญชีต่อไป

### วัตถุประสงค์การวิจัย

1. เพื่อศึกษาระดับของความคิดเห็นและความแตกต่างของความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีและคุณภาพการสอบ บัญชีของผู้สอบบัญชีภาครัฐในกรมตรวจบัญชีสหกรณ์
2. เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบ บัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาครัฐในกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

### คำถามการวิจัย

1. ระดับของความคิดเห็นและความแตกต่างของความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุม คุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีและคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบ บัญชีภาครัฐในกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เป็นอย่างไร
2. ระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับคุณภาพ การสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาครัฐในกรมตรวจบัญชีสหกรณ์หรือไม่อย่างไร

## สมมติฐานการวิจัย

H1. ผู้สอบบัญชีที่มีข้อมูลประชากรศาสตร์ ได้แก่ เพศ อายุ ระดับการศึกษา ตำแหน่งงาน ประสบการณ์การสอบบัญชี และพื้นที่ปฏิบัติงานแตกต่างกันส่งผลต่อความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีแตกต่างกัน

H2. ผู้สอบบัญชีที่มีข้อมูลประชากรศาสตร์ ได้แก่ เพศ อายุ ระดับการศึกษา ตำแหน่งงาน ประสบการณ์การสอบบัญชี และพื้นที่ปฏิบัติงานแตกต่างกันส่งผลต่อความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีแตกต่างกัน

H3. การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาครัฐ ด้านความเป็นอิสระมีความสัมพันธ์กับคุณภาพการสอบบัญชี

H4. การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาครัฐ ด้านความรู้ความสามารถและความชำนาญงานมีความสัมพันธ์กับคุณภาพการสอบบัญชี

H5. การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาครัฐ ด้านการมอบหมายและแบ่งงานมีความสัมพันธ์กับคุณภาพการสอบบัญชี

H6. การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาครัฐ ด้านการวางแผนการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับคุณภาพการสอบบัญชี

H7. การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาครัฐ ด้านการตรวจสอบและการจัดทำหลักฐานมีความสัมพันธ์กับคุณภาพการสอบบัญชี

H8. การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาครัฐ ด้านการสอบทานงานมีความสัมพันธ์กับคุณภาพการสอบบัญชี

H9. การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาครัฐ ด้านการรายงานการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับคุณภาพการสอบบัญชี

## ขอบเขตของการวิจัย

การวิจัยเรื่อง ความสัมพันธ์ระหว่างระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบ บัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชี ในกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เพื่อศึกษาถึงระดับของความคิดเห็น และความแตกต่างของความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีและคุณภาพการสอบบัญชี ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาครัฐในกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ โดยศึกษาเฉพาะผู้สอบบัญชีภาครัฐในกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ การวิจัยครั้งนี้จะ ดำเนินการในช่วงเดือน ธันวาคม 2557 ถึง เดือน พฤษภาคม 2559

## ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. เพื่อทราบระดับความคิดเห็นและความแตกต่างของความคิดเห็นเกี่ยวกับควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีและคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาครัฐในกรมตรวจบัญชีสหกรณ์
2. เพื่อทราบความสัมพันธ์ระหว่างระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาครัฐ ในกรมตรวจบัญชีสหกรณ์
3. เพื่อเป็นแนวทางแก้ไขและการพัฒนาระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีและการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชี ในกรมตรวจบัญชีสหกรณ์
4. ผลการศึกษาใช้เป็นข้อมูลพื้นฐานที่เป็นประโยชน์ต่อการพัฒนากระบวนการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

## นิยามศัพท์

1. สหกรณ์
 

ตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. 2542 แก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ.2553 มาตรา 4 ได้ให้ความหมาย “สหกรณ์” หมายถึง คณะบุคคล ซึ่งร่วมกันดำเนินกิจการเพื่อประโยชน์ทางเศรษฐกิจและสังคม โดยช่วยตนเองและช่วยเหลือซึ่งกันและกันและได้จดทะเบียน ตามพระราชบัญญัตินี้ (กรมส่งเสริมสหกรณ์, 2557, ออนไลน์)
2. นายทะเบียนสหกรณ์
 

ตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ.2542 แก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ.2553 มาตรา 15 ให้อธิบดีกรมส่งเสริมสหกรณ์เป็นนายทะเบียน สหกรณ์ (กรมส่งเสริมสหกรณ์, 2557, ออนไลน์)
3. การสอบบัญชีสหกรณ์
 

การตรวจสอบสมุดบัญชี เอกสารประกอบการลงบัญชีและ หลักฐานอื่น ๆ ตลอดจนการใช้วิธีการตรวจสอบอื่นที่จำเป็นตาม แนวทางปฏิบัติงานที่วิชาชีพได้กำหนดเป็นมาตรฐานรวมถึง กฎหมาย ข้อบังคับ ระเบียบ คำสั่ง คำแนะนำของนายทะเบียน สหกรณ์และหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เพื่อผู้สอบบัญชีจะสามารถ วินิจฉัยและแสดงความเห็นโดยอิสระและเที่ยงธรรมต่อ งบการเงินที่สหกรณ์จัดทำขึ้นและเพื่อแสดงให้เห็นถึงฐานะ การเงินและผลการดำเนินงานของสหกรณ์โดยถูกต้องตามที่ควร และเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่เพียงใด รวมถึงการเสนอข้อสังเกตหรือข้อเสนอแนะอันเป็นประโยชน์ ต่อการบริหารงานสหกรณ์ให้มีประสิทธิภาพ (กรมตรวจบัญชี สหกรณ์, 2542)
4. ผู้สอบบัญชีสหกรณ์
 

บุคคลที่นายทะเบียนแต่งตั้งให้ทำหน้าที่ตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ ตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ.2542 แก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ.2553 (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, 2542)

5. ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐ      ข้าราชการกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ที่นายทะเบียนสหกรณ์แต่งตั้งให้เป็นผู้สอบบัญชีของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, 2542)
6. ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาคเอกชน      ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามพระราชบัญญัติวิชาชีพ พ.ศ.2547 ที่ใบอนุญาตยังไม่สิ้นผลหรือผู้ชำนาญงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ตามประกาศอธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์และขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีภาคเอกชนกับกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, 2542)
7. คุณภาพการสอบบัญชี      โอกาสหรือความน่าจะเป็นที่ผู้สอบบัญชีสามารถตรวจพบและรายงานความผิดพลาดที่มีสาระสำคัญ (De Angelo, 1981)
8. การควบคุมคุณภาพการสอบบัญชี      นโยบายและวิธีการปฏิบัติเพื่อให้แน่ใจว่า งานตรวจสอบทั้งหมดได้มีการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไปการสอบบัญชี (พรรณราย คำจันทร์ดี, 2552)



## บทที่ 2

### แนวคิด ทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การวิจัย เรื่อง ความสัมพันธ์ระหว่างระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบ บัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชี ผู้วิจัยได้รวบรวมกรอบแนวคิด ทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องมาใช้ ศึกษาถึงคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ ดังนี้

- 2.1 แนวคิดเกี่ยวกับสหกรณ์ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ และผู้สอบบัญชีสหกรณ์
- 2.2 แนวคิดเกี่ยวกับการสอบบัญชีสหกรณ์
- 2.3 แนวคิดเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชี
- 2.4 แนวคิดเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์และระบบมาตรฐาน การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี
- 2.5 ทฤษฎีตัวแทน
- 2.6 ทฤษฎีความแตกต่างระหว่างบุคคล
- 2.7 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

#### 2.1 แนวคิดเกี่ยวกับสหกรณ์ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ และผู้สอบบัญชีสหกรณ์

สหกรณ์ คือ องค์กร ๆ หนึ่งที่เกิดจากการรวมกลุ่มกันด้วยความสมัครใจ เพื่อดำเนินงานทั้งในด้านความคิด ระบบบริหารจัดการผลผลิตและบุคคล โดยใช้หลักประชาธิปไตย เพื่อสนองความต้องการ (อันจำเป็น) ทั้งด้านเศรษฐกิจ สังคม และวัฒนธรรม (กรมส่งเสริมสหกรณ์ 2557, ออนไลน์) และตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ.2542 แก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ.2553 ได้ให้ความหมายของสหกรณ์ไว้ว่า คณะบุคคลซึ่งร่วมกันดำเนินการเพื่อประโยชน์ทางเศรษฐกิจ และสังคม โดยช่วยเหลือตนเองและช่วยเหลือซึ่งกันและกัน และได้จดทะเบียนตามพระราชบัญญัตินี้ เมื่อสหกรณ์จดทะเบียนต่อนายทะเบียนสหกรณ์แล้ว สหกรณ์จะมีสถานภาพเป็นนิติบุคคล โดยทันที ถึงแม้สหกรณ์จะเป็นนิติบุคคลแต่สหกรณ์ก็มีความแตกต่างกับบริษัท อาทิเช่น การบริหารองค์กร และการออกเสียง สมาชิกของสหกรณ์ทุกคนมีสิทธิในการออกเสียงอย่างเท่าเทียมกัน ยึดถือ การตัดสินใจจากเสียงข้างมากเป็นหลัก สมาชิกไม่ว่าจะถือหุ้นมากหรือน้อยก็ตามก็จะมีสิทธิในการ ออกเสียงแต่การออกเสียงของบริษัทจะให้ความเคารพในเงินทุนค่าหุ้นให้สิทธิการออกเสียง ตามจำนวนหุ้นที่ถือและสามารถมอบให้ผู้อื่นออกเสียงแทนได้โดยยึดการตัดสินใจของผู้ถือหุ้น

ข้างมากเป็นหลัก ในด้านการสรรหาเงินทุนสหกรณ์สามารถระดมทุนได้หลายทางเนื่องจากกฎหมายเปิดโอกาสให้กระทำได้ เช่น การรับเงินบริจาค การสนับสนุนจากภาครัฐ การซื้อขายหุ้นปกติ แต่บริษัทจะระดมทุนจากการซื้อขายหุ้นหรือทุนจากการประกอบการเท่านั้น ไม่สามารถรับบริจาคได้ และไม่มีเงินสนับสนุนจากภาครัฐ เป็นต้น (OKNATION, 2552, ออนไลน์) ทั้งนี้สหกรณ์ในประเทศไทยแบ่งออกเป็น 7 ประเภท (สหกรณ์ไทย, 2557, ออนไลน์) ดังนี้

1. สหกรณ์การเกษตร เป็นสหกรณ์ที่จัดตั้งขึ้นในหมู่ผู้มีอาชีพทางการเกษตร รวมกันจัดตั้งขึ้นและจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลต่อนายทะเบียนสหกรณ์ โดยมีจุดมุ่งหมายเพื่อให้สมาชิกดำเนินการร่วมกันและช่วยเหลือซึ่งกันและกัน เพื่อแก้ไขปัญหาเดือดร้อนในการประกอบอาชีพของสมาชิก

2. สหกรณ์ออมทรัพย์ เป็นสถาบันการเงินแบบหนึ่งที่มีสมาชิกเป็นบุคคลซึ่งมีอาชีพอย่างเดียวกันหรือที่อาศัยอยู่ในชุมชนเดียวกัน มีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมให้สมาชิกรู้จักการออมทรัพย์และให้กู้ยืมเงินเมื่อเกิดความจำเป็นเพื่อก่อให้เกิดประโยชน์นอกวงและได้รับการจดทะเบียนตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ สามารถกู้ยืมเงินได้เมื่อเกิดความจำเป็นตามหลักการช่วยตนเองและช่วยเหลือซึ่งกันและกัน

3. สหกรณ์ประมง เป็นสหกรณ์ที่จัดตั้งขึ้นในหมู่ชาวประมง เพื่อแก้ไขปัญหาและอุปสรรคในการประกอบอาชีพซึ่งชาวประมงแต่ละคนไม่สามารถแก้ไขให้ลุล่วงไปได้ตามลำพัง บุคคลเหล่านี้จึงรวมกันโดยยึดหลักการช่วยตนเองและช่วยเหลือซึ่งกันและกัน

4. สหกรณ์ร้านค้า เป็นสหกรณ์ที่มีผู้บริโภครวมกันจัดตั้งขึ้นเพื่อจัดหาสินค้าเครื่องอุปโภคบริโภคมาจำหน่ายแก่สมาชิกและบุคคลทั่วไป โดยจดทะเบียนตามกฎหมายสหกรณ์ ในประเภทสหกรณ์ร้านค้า มีสภาพเป็นนิติบุคคลซึ่งสมาชิกผู้ถือหุ้นทุกคนเป็นเจ้าของ สมาชิกลงทุนร่วมกันในสหกรณ์ด้วยความสมัครใจเพื่อแก้ไขปัญหาเดือดร้อนในการซื้อเครื่องอุปโภคบริโภคและเพื่อผดุงฐานะทางเศรษฐกิจของตนและหมู่คณะ

5. สหกรณ์นิคม เป็นสหกรณ์ในรูปแบบหนึ่งซึ่งดำเนินการจัดสรรที่ดินทำกินให้ราษฎรการจัดสร้างปัจจัยพื้นฐาน และสิ่งอำนวยความสะดวกให้ผู้ที่อยู่อาศัยควบคู่ไปกับการดำเนินการจัดหาสินเชื่อ ปัจจัยการผลิตและสิ่งของที่จำเป็น การแปรรูปการเกษตร การส่งเสริมอาชีพ รวมทั้งกิจการให้บริการสาธารณูปโภคแก่สมาชิก

6. สหกรณ์บริการ เป็นสหกรณ์ที่จัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ โดยมีประชาชนไม่น้อยกว่า 10 คนที่มีอาชีพอย่างเดียวกันที่ได้รับความเดือดร้อนในเรื่องเดียวกันรวมตัวกัน

โดยยึดหลักการประหยัด การช่วยตนเองและช่วยเหลือซึ่งกันและกัน เพื่อแก้ปัญหาต่าง ๆ รวมทั้ง การส่งเสริมให้เกิดความมั่นคงในอาชีพต่อไป

7. สหกรณ์เครดิตยูเนียน เป็นสหกรณ์เอนกประสงค์จัดตั้งขึ้น โดยความสมัครใจ ของสมาชิกที่อยู่ในวงสัมพันธ์เดียวกัน เช่น อาศัยชุมชนเดียวกัน ประกอบอาชีพเดียวกัน หรือสถานที่เดียวกัน หรือมีกิจกรรมร่วมกันเพื่อการรู้จักช่วยเหลือตนเองอย่างต่อเนื่อง โดยมุ่งเน้น ให้สมาชิกประหยัดและออม เพื่อการรู้จักช่วยตนเองเป็นเบื้องต้นและเป็นพื้นฐาน ในการ สร้างความมั่นคงแก่ตนเองและครอบครัว

สหกรณ์ทั้ง 7 ประเภทจะดำเนินกิจการอยู่บนพื้นฐานแห่งคุณค่าของสหกรณ์ (Cooperative Values) อันหมายถึง คุณค่าของการช่วยตนเอง ความรับผิดชอบต่อตนเอง ความเป็น ประชาธิปไตย ความเสมอภาค ความเที่ยงธรรม และความเป็นเอกภาพของสมาชิก สหกรณ์เชื่อมั่น ในคุณค่าทางจริยธรรมแห่งความสุจริต ความเปิดเผย ความรับผิดชอบต่อสังคมและความเอื้ออาทร ต่อคนอื่น โดยสืบทอดประเพณีปฏิบัติของผู้ริเริ่มการสหกรณ์ (สหกรณ์ไทย, 2557, ออนไลน์) นอกจากคุณค่าของสหกรณ์แล้วสหกรณ์คงต้องดำเนินกิจการภายใต้อุดมการณ์สหกรณ์ (Cooperative Ideology) นั่นคือ ความเชื่อร่วมกันที่ว่า การช่วยตนเองและการช่วยเหลือซึ่งกันและกัน ตามหลักการสหกรณ์จะนำไปสู่ความกินดีอยู่ดี เป็นธรรม และสันติสุขในสังคม ซึ่งหลักการ สหกรณ์ (Cooperative Principles) คือ แนวทางที่สหกรณ์ยึดถือปฏิบัติเพื่อให้คุณค่าทางสหกรณ์ เกิดผลเป็นรูปธรรม ประกอบด้วยสาระสำคัญ 7 ประการ คือ (1) การเป็นสมาชิกโดยสมัครใจและ เปิดกว้าง (Voluntary and Open Membership) (2) การควบคุมโดยสมาชิกตามหลักประชาธิปไตย (Democratic Member Control) (3) การมีส่วนร่วมทางเศรษฐกิจของสมาชิก (Member Economic Participation) (4) การปกครองตนเองและความเป็นอิสระ (Autonomy and Independence) (5) การศึกษาฝึกอบรมและสารสนเทศ (Education, Training and Information) (6) การร่วมมือ ระหว่างสหกรณ์ (Cooperation among Cooperative) (7) การเอื้ออาทรต่อชุมชน (Concern for Community) ดังนั้นการนำหลักการสหกรณ์มาประยุกต์ใช้ในกิจกรรมทางด้านเศรษฐกิจและสังคม เพื่อประโยชน์ของมวลสมาชิกและชุมชนโดยไม่ละเลยหลักการธุรกิจที่ดี นั่นคือการปฏิบัติตาม วิธีการสหกรณ์ (Cooperative Practices)

ในปัจจุบันรัฐให้ความสำคัญกับระบบสหกรณ์เป็นอย่างมาก จะเห็นได้จาก รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 84 (9) บัญญัติว่ารัฐต้องส่งเสริม สนับสนุน และคุ้มครองระบบสหกรณ์ให้เป็นอิสระและการรวมกลุ่มการประกอบอาชีพหรือ วิชาชีพตลอดทั้งการรวมกลุ่มของประชาชนเพื่อดำเนินกิจการด้านเศรษฐกิจ โดยกำหนดให้

“สหกรณ์เป็นวาระแห่งชาติ” ปัจจุบันมีสหกรณ์ จำนวน 7,964 สหกรณ์ และมีสมาชิกจำนวน 10.8 ล้านครอบครัว ปริมาณธุรกิจรวมกันทั้งสิ้น 2 ล้านล้านบาทต่อปี คิดเป็นร้อยละ 18.95 ของผลิตภัณฑ์มวลรวมของประเทศไทย (GDP) (ข้อมูล ณ วันที่ 1 มกราคม 2555) จากข้อมูลดังกล่าวจะเห็นได้ว่าสหกรณ์มีบทบาทต่อระบบเศรษฐกิจในประเทศไทย สามารถเพิ่มมูลค่าการผลิต สร้างการจ้างงาน และช่วยเพิ่มมูลค่าของผลิตภัณฑ์มวลรวมของประเทศ นอกจากนี้ สหกรณ์ยังมีบทบาทต่อสังคมและสิ่งแวดล้อมโดยการนำอุดมการณ์ หลักการและวิธีการสหกรณ์ สอนให้สมาชิกรู้จักการช่วยตนเอง ช่วยเหลือซึ่งกันและกัน ยึดหลักประชาธิปไตยในการบริหาร องค์กรร่วมกันดูแลช่วยเหลือใส่ใจในชุมชนรวมทั้งจัดสวัสดิการให้กับสมาชิกและชุมชน (กรมส่งเสริมสหกรณ์, 2557, ออนไลน์) เนื่องจากระบบสหกรณ์มีความสำคัญจึงได้มีกฎหมายขึ้นมา เพื่อดำเนินการในด้านต่าง ๆ กฎหมายสหกรณ์อันได้แก่ พระราชบัญญัติจัดสรรที่ดินเพื่อการครองชีพ พ.ศ.2511 และ พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยกลุ่มเกษตรกร พ.ศ.2547 และพระราชบัญญัติ สหกรณ์ พ.ศ.2542 แก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ.2553

ตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ.2542 แก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ.2553 ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีและการสอบบัญชีสหกรณ์ อันประกอบด้วย มาตรา 65 ได้กำหนดให้สหกรณ์จัดทำบัญชีตามแบบและรายการที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนดให้ถูกต้องตามความเป็นจริง และเก็บรักษาบัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชีไว้ที่สำนักงานสหกรณ์ภายในระยะเวลาที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด เมื่อมีเหตุต้องบันทึกรายการในบัญชีเกี่ยวกับกระแสเงินสดของสหกรณ์ให้บันทึก รายการในวันที่เกิดเหตุขึ้น สำหรับเหตุอื่นที่ไม่เกี่ยวกับกระแสเงินสดให้บันทึกรายการในสมุดบัญชี ภายใน 3 วัน นับแต่วันที่มีเหตุอันจะต้องบันทึกการรายการนั้น การลงรายการบัญชีต้องมีเอกสาร ประกอบการลงบัญชีที่สมบูรณ์โดยครบถ้วน ในส่วนของมาตรา 66 ให้สหกรณ์จัดทำงบดุล อย่างน้อยครั้งหนึ่งทุกรอบ 12 เดือน อันจัดว่าเป็นรอบปีทางบัญชีของสหกรณ์ งบดุลนั้นต้องมี รายการแสดงสินทรัพย์ หนี้สิน และทุนของสหกรณ์กับทั้งบัญชีกำไรขาดทุนตามแบบที่ นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด งบดุลนั้นต้องทำให้แล้วเสร็จและให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบ แล้วนำเสนอเพื่ออนุมัติในที่ประชุมใหญ่ของสหกรณ์ภายใน 150 วัน นับแต่วันสิ้นปีทางบัญชี ประกอบกับ มาตรา 69 ให้นายทะเบียนสหกรณ์แต่งตั้งผู้สอบบัญชี เพื่อตรวจสอบบัญชีของสหกรณ์ การตรวจสอบบัญชีนั้นให้ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและตามระเบียบ ที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด แต่เนื่องจากจากสหกรณ์เกิดขึ้นมาจากความต้องการปลดปล่อย ความทุกข์ยากและช่วยพุงฐานะของสังคมให้ดีขึ้น (สหกรณ์ไทย, 2557,ออนไลน์) สหกรณ์จึงไม่มี

ความสามารถในการจัดจ้างผู้สอบบัญชีเพื่อตรวจสอบบัญชีของสหกรณ์ได้ จึงเป็นที่มาของ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์และผู้สอบบัญชีสหกรณ์

งานของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เริ่มมีขึ้นเป็นครั้งแรกในประเทศไทย เมื่อปี พ.ศ. 2549 อยู่ในรัชสมัยของพระบาทสมเด็จพระมงกุฎเกล้าเจ้าอยู่หัวรัชกาลที่ 6 ซึ่งในขณะนั้น งานการตรวจบัญชีสหกรณ์อยู่ในความรับผิดชอบของแผนกงานสหกรณ์ กรมพาณิชย์และสถิติ พยากรณ์ กระทรวงพระคลังมหาสมบัติ และต่อมาเมื่อมีการปรับปรุงกระทรวง ทบวง กรมใหม่ จึงได้รับการเลื่อนฐานะเป็นกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ อยู่ในสังกัดของกระทรวงการสหกรณ์ เมื่อวันที่ 12 มีนาคม พ.ศ. 2495 ซึ่งต่อมาก็ได้เปลี่ยนไปขึ้นอยู่กับกระทรวงพัฒนาการแห่งชาติในปี พ.ศ. 2506 และเมื่อมีการยุบกระทรวงพัฒนาการแห่งชาติในปี พ.ศ. 2515 กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ก็เปลี่ยนมา ขึ้นอยู่กับกระทรวงเกษตรและสหกรณ์จนถึงปัจจุบันนี้ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์เป็นองค์กรที่มุ่งมั่น ทำงานด้วยระบบคุณภาพตามมาตรฐานสากลเพื่อให้สหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรได้รับการบริการ ตรวจสอบบัญชีอย่างรวดเร็วและถูกต้อง มีความเป็นธรรมและมีระบบข้อมูลทางการเงินที่ดี สามารถบริหารงานได้อย่างโปร่งใสมีประสิทธิภาพ ซึ่งได้กระจายงานการตรวจสอบบัญชีออกไป ยังส่วนภูมิภาค โดยการจัดตั้งสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์แต่ละจังหวัดขึ้นเพื่อให้ความช่วยเหลือ แนะนำด้านการเงิน การบัญชี ให้สถาบันเกษตรกรได้อย่างใกล้ชิดยิ่งขึ้น ปัจจุบันมีสำนักงาน ตรวจบัญชีสหกรณ์ประจำอยู่ทุกจังหวัดทั่วประเทศ โดยมีสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ ที่ 1 - 10 ทำหน้าที่คอยกำกับดูแลการปฏิบัติงานของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ซึ่งอยู่ในสังกัดเพื่อให้บรรลุ ภารกิจในการดำเนินการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรตามกฎหมายว่าด้วยสหกรณ์ และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง โดยมีผังโครงสร้างการบริหารดังนี้ (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, 2559, ออนไลน์)



ภาพประกอบที่ 1 : แสดงโครงสร้างการบริหารกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

จากอดีตจนถึงปัจจุบันกรมตรวจบัญชีสหกรณ์เป็นองค์กรที่มุ่งมั่นทำงานด้วยระบบคุณภาพตามมาตรฐานสากลเพื่อให้สหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรได้รับการบริการตรวจสอบบัญชีอย่างรวดเร็ว ถูกต้อง มีความเป็นธรรม และมีระบบข้อมูลทางการเงินที่ดี สามารถบริหารงานได้อย่างโปร่งใสมีประสิทธิภาพ (ชลธิชา ประคองวงษ์, 2546, น.2) ซึ่งสอดคล้องกับแนวนโยบายการปฏิบัติงานปีงบประมาณ พ.ศ. 2558 ของอธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ในด้านการสอบบัญชีซึ่งได้กำหนดให้การตรวจสอบบัญชีเป็นไปตามมาตรฐานทางวิชาชีพ ด้วยความโปร่งใส สร้างความเชื่อถือให้กับสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร และเพื่อเป็นการป้องกันการเกิดปัญหาเช่นเดียวกับสหกรณ์เครดิตยูเนี่ยนคลองจั่น จำกัด กรมตรวจบัญชีสหกรณ์จึงได้ออกมาตรการเร่งด่วน 4 มาตรการ อันประกอบด้วย (1) การป้องกันและเพิ่มประสิทธิภาพระบบตรวจสอบบัญชี เช่น จัดระบบกลุ่มสหกรณ์ (จัดเกรด) แบ่งเป็นกลุ่มดี พอใช้ ต้องแก้ไข อาจถูกยกเลิก เพื่อให้สามารถเข้าตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพ, พัฒนาความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชี, สร้างทีมงานตรวจสอบสหกรณ์เฉพาะกิจ, ให้ความรู้แก่บุคลากรสหกรณ์เกี่ยวกับระเบียบและข้อบังคับต่าง ๆ , สร้างความเข้มแข็งแก่ผู้ตรวจสอบสหกรณ์และส่งเสริมธรรมาภิบาลระยะยาว (2) มาตรการ

แก้ปัญหาทุจริตโดยจะเร่งตรวจสอบทันทีเมื่อตรวจพบความผิดปกติโดยจะสั่งให้กรรมการผู้ตรวจสอบกิจการ ร่วมกันค้นหาหลักฐานให้ผู้ทำผิดชดใช้เงินหรือฟ้องร้องต่อไป กรณีที่มีปัญหาการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ถูกต้องตามวัตถุประสงค์การจัดตั้ง กรมตรวจบัญชีสหกรณ์และกรมส่งเสริมสหกรณ์จะร่วมกันกำหนดแนวทางต่อไป (3) มาตรการเฝ้าระวังกรมตรวจบัญชีสหกรณ์จะกำกับและติดตามอย่างต่อเนื่อง เมื่อมีสัญญาณบอกเหตุจะต้องรีบแจ้งให้สหกรณ์แก้ไขทันที (4) ส่งเสริมและสนับสนุนให้สหกรณ์ดำรงสินทรัพย์สภาพคล่องสหกรณ์จัดตั้งกองทุนเพื่อรักษาความมั่นคง และเข้าระบบเครดิตบูโร นอกจากนี้แล้วยังมีแนวความคิดในการจัดตั้งโรงเรียนผู้สอบขึ้นครั้งแรกในประเทศไทย และส่งเสริมให้เจ้าหน้าที่เข้าตรวจสอบอย่างใกล้ชิดมากขึ้น (ไทยพับลิก้า, 2558,ออนไลน์) ถึงแม้กรมตรวจบัญชีสหกรณ์มีภารกิจมากมาย อาทิเช่น กำหนดระบบบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชีให้เหมาะสมกับธุรกิจของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร ให้คำปรึกษาแนะนำและให้ความรู้ด้านการบริหารการเงินและการบัญชีแก่คณะกรรมการและสมาชิกของสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกรและบุคลากรเครือข่ายถ่ายทอดความรู้ และส่งเสริมการจัดทำบัญชีให้แก่สหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร กลุ่มอาชีพ วิสาหกิจชุมชน กลุ่มเป้าหมายตามโครงการพระราชดำริแต่ภารกิจที่เป็นหัวใจสำคัญของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ นั่นคือการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรตามกฎหมายว่าด้วยสหกรณ์ และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง รวมถึงการสรรหา แต่งตั้ง และกำกับดูแลผู้สอบบัญชีสหกรณ์ (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, 2558,ออนไลน์)

ดังนั้น เพื่อให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีเป็นไปตามกฎหมายและเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป นายทะเบียนสหกรณ์จึงได้กำหนดระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการสอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2542 ขึ้นถือใช้ซึ่งได้กำหนดความหมายของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ (Cooperative Auditor) หมายถึง ข้าราชการกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ หรือผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ.2505 ที่ใบอนุญาตยังไม่ขาดอายุ ไม่ถูกพัก หรือไม่ถูกเพิกถอน และได้ขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ไว้ตามที่อธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด หรือ ผู้ชำนาญงานตรวจบัญชีสหกรณ์และได้ขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ไว้ตามที่อธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด ทั้งนี้

ข้าราชการกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ หมายถึง บุคคลที่รับราชการพลเรือนสังกัดกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ตำแหน่ง นักวิชาการตรวจสอบบัญชีปฏิบัติการ ถึงตำแหน่ง นักวิชาการตรวจสอบบัญชีชำนาญการพิเศษ ซึ่งได้รับการแต่งตั้งให้ทำหน้าที่ตรวจสอบบัญชีสหกรณ์จากนายทะเบียนสหกรณ์ตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ.2542

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หมายถึง ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตว่าด้วยผู้สอบบัญชีที่ใบอนุญาตยังไม่ขาดอายุ ไม่ถูกพักหรือไม่ถูกเพิกถอน และได้ขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ไว้ตามที่อธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด

ผู้ชำนาญงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ หมายถึง ผู้ที่ชำนาญงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ตามประกาศอธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ และได้ขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ไว้ตามที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด

อย่างไรก็ตาม กลุ่มปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เรื่อง การจัดทำรายงานการสอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ.2549 ได้ระบุให้รายงานของผู้สอบบัญชีในส่วนของวรรคความเห็นให้แสดงความเห็นต่องบการเงินอย่างชัดเจนเกี่ยวกับความถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด มิใช่ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ดังนั้นผู้สอบบัญชีสหกรณ์จึงมีความแตกต่างจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (วัชรินทร์ เกตุบงลาย, 2551) ดังนี้

#### ด้านคุณสมบัติ

ตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ว่าด้วยการสอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2542 ระบุว่าผู้สอบบัญชีสหกรณ์อาจเป็นข้าราชการกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ หรือ เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามกฎหมายว่าด้วยผู้สอบบัญชีที่ใบอนุญาตยังไม่ขาดอายุ ไม่ถูกพัก หรือไม่ถูกเพิกถอน ที่ได้ขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ไว้หรือเป็นผู้ชำนาญงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ ตามประกาศอธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ และได้ขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ไว้ ซึ่งจะเห็นได้ว่าผู้สอบบัญชีสหกรณ์ไม่จำเป็นต้องเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเสมอไป แต่หากเปิดโอกาสให้ข้าราชการหรือผู้ที่มีประสบการณ์และความชำนาญในการสอบบัญชีสหกรณ์ สามารถขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ได้ แสดงให้เห็นว่างานสอบบัญชีต้องอาศัยผู้มีความรู้ ความชำนาญ ด้านกิจการสหกรณ์ด้วย

#### ด้านการปฏิบัติงาน

ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องมีความรู้ความเข้าใจในระเบียบและข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับสหกรณ์ เนื่องจากต้องปฏิบัติงานสอบบัญชีให้ครอบคลุมในด้านต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

- 1.ด้านการเงินการบัญชีของสหกรณ์ (Financial Audit) คือ การแสดงความเห็นถึงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานของสหกรณ์ว่าถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด



2.ด้านการปฏิบัติงานของสหกรณ์ (Operational Audit) คือ การพิจารณาถึงการบริหารด้านการเงินและธุรกิจของสหกรณ์ เช่น ด้านความเพียงพอของเงินทุนต่อความเสี่ยง ด้านคุณภาพสินทรัพย์ด้านความสามารถในการบริหารจัดการธุรกิจต่าง ๆ ของสหกรณ์

3.ด้านการบริหารงานของสหกรณ์ (Management Audit) คือการพิจารณาถึงการจัดแบ่งส่วนงานภายในสหกรณ์ การแบ่งแยกหน้าที่และความรับผิดชอบของคณะกรรมการดำเนินการและเจ้าหน้าที่สหกรณ์ การกำหนดระเบียบเพื่อใช้เป็นแนวทางปฏิบัติครอบคลุมการดำเนินงานและการดำเนินธุรกิจ การกำหนดแผนงานและงบประมาณรายได้การปฏิบัติงานของคณะกรรมการดำเนินการและเจ้าหน้าที่สหกรณ์ตาม พ.ร.บ. สหกรณ์ ระเบียบที่เกี่ยวข้องและการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบกิจการหรือผู้ตรวจสอบภายใน เป็นไปตาม พ.ร.บ. สหกรณ์ และระเบียบที่เกี่ยวข้องได้

#### ด้านรายงานการสอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีต้องจัดทำเพื่อเสนอนายทะเบียนสหกรณ์ ประกอบด้วย รายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งเป็นการแสดงความเห็นต่องบการเงินที่ตรวจสอบ รายงานผลการตรวจสอบบัญชีซึ่งเป็นการรายงานและให้ข้อมูลต่าง ๆ เกี่ยวกับการดำเนินงานและการดำเนินธุรกิจของสหกรณ์ จุดอ่อนของการควบคุมภายใน การวิเคราะห์ผลการดำเนินงานรวมทั้งข้อสังเกตและข้อเสนอแนะที่เป็นประโยชน์ต่อการปรับปรุงการดำเนินงานของสหกรณ์ แต่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเสนอเฉพาะรายงานของผู้สอบบัญชีที่แสดงความเห็นต่องบการเงิน อาจจะจัดทำรายงานข้อสังเกตที่พบจากการตรวจสอบบัญชี เสนอต่อผู้บริหารหากพบว่ามีประเด็นที่เป็นสาระสำคัญที่ต้องแจ้งให้ผู้บริหารทราบ

## 2.2 แนวคิดเกี่ยวกับการสอบบัญชีสหกรณ์

### ความหมายของการสอบบัญชี

นิพนธ์ เห็น โขชัยชนะ (2543, น.2) ได้ให้ความหมายของการสอบบัญชี หมายถึง กระบวนการที่ผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีอิสระปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงิน ตลอดจนสมุดบัญชี เอกสารประกอบการลงบัญชี และหลักฐานอื่นทั้งภายในและภายนอกกิจการ

พยอม สิงห์เสนห์ (2544, น.1) ได้ให้ความหมายของการสอบบัญชี หมายถึง การตรวจสอบสมุดบัญชี เอกสารประกอบการลงบัญชี และหลักฐานอื่น ๆ โดยผู้ประกอบวิชาชีพ

ตามแนวทางปฏิบัติงานที่วิชาชีพได้กำหนดเป็นมาตรฐานไว้ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีจะสามารถวินิจฉัย และแสดงความเห็นได้ว่า งบการเงินที่กิจการจัดทำขึ้น มีความถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปเพียงใดหรือไม่ และงบการเงินดังกล่าวได้แสดงข้อมูลที่จำเป็นเพื่อให้ผู้อ่านงบการเงินได้ทราบเพียงพอแล้วหรือไม่ นอกจากนี้ผู้สอบบัญชียังเสนอข้อสังเกตต่อผู้บริหารกิจการ เพื่อให้ทราบถึงข้อบกพร่องเกี่ยวกับการควบคุมภายในของกิจการและบางครั้งการตรวจสอบยังช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถรายงานการทุจริตในกิจการให้ผู้บริหารงานได้ทราบด้วย

กวี วงศ์พุม (2545, น.27) ได้ให้ความหมายของการสอบบัญชี หมายถึง การตรวจสอบ สมุดบัญชีของธุรกิจนั้น ๆ ตลอดจนเอกสารประกอบการลงบัญชี รวมทั้งหลักฐาน อื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการลงบัญชีว่าได้ปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่รับรองกันทั่วไปอย่างถูกต้องหรือไม่

สมพงษ์ พรอุปถัมภ์ (2546, น.1) ได้ให้ความหมายของการสอบบัญชี หมายถึง การตรวจสอบงบการเงินเพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินว่างบการเงินนั้น ได้จัดทำในส่วนสาระสำคัญเป็นไปตามแม่บทการบัญชีในรายงานทางการเงินหรือไม่ ซึ่งในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชื่อนั้นจะต้องได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม ด้วยวิธีการตรวจสอบต่าง ๆ

จากนิยามที่กล่าวมาแล้วข้างต้น สามารถสรุปความหมายของการสอบบัญชี หมายถึง การตรวจสอบงบการเงินโดยผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ (ผู้สอบบัญชี) เพื่อให้สามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินว่างบการเงินนั้น ได้จัดทำในส่วนของสาระสำคัญเป็นไปตามแม่บทการบัญชี หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปในการรายงานทางการเงินหรือไม่ การสอบบัญชี รวมถึงงบการเงินดังกล่าวได้แสดงข้อมูลที่จำเป็นเพื่อให้ผู้อ่านงบการเงินได้ทราบอย่างเพียงพอแล้วหรือไม่ อย่างไรก็ตามถึงแม้สหกรณ์กับบริษัทจะมีลักษณะคล้ายกันในข้อที่มีการรวมทุนและมีการประกอบธุรกิจซื้อ-ขาย แต่มีหลักการที่แตกต่างกันหลายประการ ซึ่งสามารถเปรียบเทียบให้เห็นความแตกต่างระหว่างสหกรณ์กับห้างหุ้นส่วนและบริษัทจำกัด (กรมส่งเสริมสหกรณ์, 2557, ออนไลน์) ได้ดังนี้

ลักษณะ	สหกรณ์	ห้างหุ้นส่วน/บริษัท
1.วัตถุประสงค์	ดำเนินธุรกิจและบริการเพื่อช่วยเหลือสมาชิกในการแก้ไขปัญหาต่าง ๆ	ดำเนินธุรกิจเพื่อการค้า ทำธุรกิจกับบุคคลภายนอกเพื่อแสวงหากำไรให้มากที่สุด
2.ลักษณะการรวมกัน	มุ่งด้านการรวบรวมคนมากกว่าทุน	มุ่งด้านการรวบรวมทุนต้องการทุนในการดำเนินงานมาก
3.หุ้นและมูลค่าหุ้น	ราคาหุ้นคงที่และอัตราต่ำเพื่อให้ทุกคนสามารถเข้าถือหุ้นได้ หุ้นมีจำนวนไม่จำกัด	ราคาหุ้นเปลี่ยนแปลงตามฐานะของกิจการ จำนวนหุ้นมีจำกัด
4.การควบคุมและการออกเสียง	ควบคุมตามประชาธิปไตย สมาชิกออกเสียงได้คนละ 1 เสียง (ยกเว้นระดับชุมนุมสหกรณ์) และออกเสียงแทนกันไม่ได้	ออกเสียงได้ตามจำนวนหุ้นที่ถือและออกเสียงแทนกันได้
5.การแบ่งกำไร	การแบ่งกำไรจะแบ่งตามความมากน้อยของการทำธุรกิจกับสหกรณ์และจำนวนหุ้นที่ถือ	การแบ่งกำไร แบ่งตามจำนวนหุ้นที่ถือ ถือหุ้นมากได้เงินปันผลคืนมาก

ตารางที่ 1 เปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างสหกรณ์กับห้างหุ้นส่วนและบริษัทจำกัด

เมื่อเกิดความแตกต่างระหว่างสหกรณ์กับห้างหุ้นส่วนและบริษัทจำกัด และเพื่อให้การจัดทำบัญชีและงบการเงินของสหกรณ์เป็นไปอย่างมีมาตรฐานตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 65 และ 66 แห่งพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ.2542 นายทะเบียนสหกรณ์จึงได้กำหนดระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์ พ.ศ.2542 และระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ว่าด้วยการสอบบัญชี พ.ศ.2542 ดังนั้นนอกเหนือจากความหมายการสอบบัญชีที่กล่าวมาแล้วข้างต้น นอกจากจะตรวจสอบตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปแล้วยังคงต้องตรวจสอบการปฏิบัติงานของสหกรณ์ให้เป็นไปตามกฎหมาย ข้อบังคับ ระเบียบ คำสั่ง คำแนะนำนายทะเบียนสหกรณ์ ดังนั้น ระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการสอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2542 จึงให้ความหมายของการสอบบัญชีสหกรณ์ (Auditing Cooperatives) หมายถึง การตรวจสอบสมุดบัญชี เอกสารประกอบการลงบัญชีและหลักฐานอื่น ๆ ตลอดจนการใช้วิธีการ

ตรวจสอบอื่นที่จำเป็น ตามแนวทางปฏิบัติงานที่วิชาชีพได้กำหนดเป็นมาตรฐาน รวมถึงกฎหมาย ข้อบังคับ ระเบียบ คำสั่ง คำแนะนำของนายทะเบียนสหกรณ์และหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เพื่อผู้สอบบัญชีจะสามารถวินิจฉัยและแสดงความเห็นโดยอิสระและเที่ยงธรรมต่องบการเงินที่สหกรณ์จัดทำขึ้นและเพื่อแสดงให้เห็นถึงฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานของสหกรณ์โดยถูกต้องตามที่ควรและเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่เพียงใด รวมถึงการเสนอข้อสังเกตหรือข้อเสนอแนะ อันเป็นประโยชน์ต่อการบริหารงานสหกรณ์ให้มีประสิทธิภาพ นอกจากนี้จะได้ให้ความหมายของการสอบบัญชีสหกรณ์ไว้แล้ว ยังได้กำหนดระเบียบว่าด้วยการสอบบัญชีสหกรณ์ไว้ 3 หมวด ดังนี้

หมวดที่ 1 ว่าด้วยผู้สอบบัญชีสหกรณ์ เป็นการกำหนดคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ การเสนอชื่อเพื่อแต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ตามที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด ให้กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนดหลักเกณฑ์การขึ้นทะเบียนผู้สอบบัญชีภาคเอกชนเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ และกำหนดให้ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องปฏิบัติตามระเบียนนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ.2542

หมวดที่ 2 ว่าด้วยการปฏิบัติงาน โดยกำหนดให้ (1) ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด โดยให้ครอบคลุมทั้งในด้านการเงินการบัญชี (Financial Audit) การปฏิบัติ (Operational Audit) และการบริหารงาน (Management Audit) ของสหกรณ์ (2) ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องตรวจสอบการปฏิบัติงานของสหกรณ์ให้เป็นไปตามกฎหมาย ข้อบังคับ ระเบียบ คำสั่ง คำแนะนำของนายทะเบียนสหกรณ์ และของหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง (3) ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องปฏิบัติงานสอบบัญชีให้เป็นไปอย่างโปร่งใส ชัดเจน ถูกต้องและ เป็นธรรม (4) ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องวางแผนและปฏิบัติงานโดยใช้วิจารณญาณของผู้ประกอบวิชาชีพต่อข้อมูลของสหกรณ์ ตลอดจนต้องกำหนดขอบเขตวิธีการตรวจสอบบัญชีให้เหมาะสมและรัดกุม (5) การสอบบัญชีสหกรณ์ที่ชำระบัญชี ให้ปฏิบัติตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ.2542 หมวด 4 ว่าด้วยการชำระบัญชี รวมทั้งคำแนะนำวิธีปฏิบัติในการชำระบัญชีของสหกรณ์ที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด และ (6) ให้กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด ระเบียบ คำแนะนำ ในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี

หมวดที่ 3 ว่าด้วยการรายงาน โดยกำหนดให้ (1) ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชีด้วยความเป็นอิสระและเที่ยงธรรม (2) ให้กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนดคำแนะนำในการจัดทำและเสนอรายงานการสอบบัญชีสหกรณ์

อย่างไรก็ตามนอกเหนือจากระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการสอบบัญชี พ.ศ.2542 แล้ว หลักการพื้นฐานของการตรวจสอบงบการเงินนอกจากผู้สอบบัญชีจะต้องปฏิบัติตาม ระเบียบว่าด้วยจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีแล้ว ยังต้องใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเสมือน ผู้ประกอบวิชาชีพ ซึ่งผู้สอบบัญชีต้องวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงิน โดยใช้ วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเสมือนผู้ประกอบวิชาชีพ (Professional Skepticism) ต่อข้อมูล ของกิจการ โดยคำนึงถึงสถานการณ์แวดล้อมที่อาจมีอยู่ ซึ่งเป็นเหตุให้ข้อมูลในงบการเงินขัดต่อ ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (ปภัสรา ช่างสาร, 2555, น.14)

### ความสำคัญและวัตถุประสงค์ของการสอบบัญชีสหกรณ์

เนื่องจากการรายงานทางการเงิน คือ งบการเงินขององค์กรหรือห้างหุ้นส่วน ย่อมมีผลกระทบต่อสาธารณชนที่ใช้ประโยชน์จากงบการเงินตามวัตถุประสงค์ที่แตกต่างกัน (แก้วตา อัมรินทร์, 2540, น.9) เช่นเดียวกับงบการเงินของสหกรณ์ที่ผู้ใช้งบการเงินไม่ได้อยู่ในฐานะที่จะทราบได้ว่า ข้อมูล ที่ถูกรวบรวมมาเพื่อจัดทำเป็นงบการเงินนั้นถูกต้องตามที่ควร และได้จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ตามกฎหมาย ข้อบังคับ ระเบียบ คำสั่ง คำแนะนำ นายทะเบียนสหกรณ์ และตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนดหรือไม่ ดังนั้นผลงาน ของผู้สอบบัญชี อันได้แก่ รายงานของผู้สอบบัญชี รายงานผลการตรวจสอบบัญชีและงบการเงิน ที่ผ่านการตรวจสอบแล้ว ซึ่งสมาชิก ธนาคารหรือสถาบันการเงินรวมทั้งสาธารณชนที่เกี่ยวข้อง สามารถนำไปใช้เพื่อการตัดสินใจกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งตามวัตถุประสงค์ โดยบุคคลเหล่านี้ สามารถให้ความเชื่อถือในความถูกต้องครบถ้วนของงบการเงินที่ผ่านการตรวจสอบแล้วในระดับหนึ่ง ดังนั้นถือเป็นหน้าที่อันสำคัญของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่จะแสดงความคิดเห็นต่องบการเงิน อย่างอิสระ ไม่ลำเอียง เพื่อผู้ใช้งบการเงินจะได้ใช้งบการเงินนี้อย่างมั่นใจ เนื่องจากผู้สอบบัญชี เป็นผู้ตรวจสอบภายนอกเป็นเพียงกลุ่มเดียวที่สามารถทำงานนี้ได้ เนื่องจากผู้ตรวจสอบภายนอก ย่อมเป็นผู้มีความรู้ ความสามารถ มีความเป็นอิสระในการแสดงความเห็น และที่สำคัญคือ ได้รับ อนุญาตให้ตรวจสอบงบการเงิน

ดังนั้น วัตถุประสงค์ของการสอบบัญชีสหกรณ์ คือ การให้ได้มาซึ่งหลักฐาน การสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความคิดเห็นต่องบการเงิน ของกิจการที่ตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นไว้ในรายงานการสอบบัญชีว่างบการเงินนั้น แสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงาน โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชี ที่รับรองทั่วไปและตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนดหรือไม่ ซึ่งในการแสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับ งบการเงินนั้น ผู้สอบบัญชีจะต้องทำการทดสอบสาระสำคัญ (Substantive Tests) คือ ต้องทำการ

ตรวจสอบหลักฐานประกอบรายการที่ปรากฏในงบการเงิน ซึ่งจำเป็นต้องกำหนดวัตถุประสงค์หรือเป้าหมายในการตรวจสอบ ซึ่งมีอยู่ 5 ประการที่สำคัญ (นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทพร, 2548 น.1-6) ดังนี้

1. ความมีอยู่จริงหรือเกิดขึ้นจริง (Existences or Occurrence) การตรวจสอบงบการเงินเป็นการแสดงว่าผู้บริหารมีสินทรัพย์ หนี้สิน ทุน รายได้ ค่าใช้จ่าย กำไรหรือขาดทุน รวมทั้งการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินเป็นจำนวนเงินเท่าใดในแต่ละเภท ผู้สอบบัญชีจะทดสอบในสาระสำคัญ เพื่อให้ทราบว่ามีสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้นว่ามีอยู่จริงเท่าใด รายได้ ค่าใช้จ่าย กำไรหรือขาดทุนเกิดขึ้นจริง และรายการที่ปรากฏในงบการเงินมิได้รวมรายการที่ไม่ได้เกิดขึ้นจริงอยู่ด้วย ซึ่งจะทำให้งบการเงินนั้นผิดไป ซึ่งเรียกว่า (Error of Commission)

2. ความถูกต้องครบถ้วน (Completeness) ในทางปฏิบัติมักจะปรากฏว่า สินทรัพย์ และรายได้มีความโน้มเอียงที่จะแสดงให้สูงกว่าที่มีอยู่และเกิดขึ้นจริง และตรงกันข้ามหนี้สิน และค่าใช้จ่ายมักจะแสดงไว้ต่ำกว่าจำนวนที่มีอยู่จริงและเกิดขึ้นจริง ซึ่งมีผลทำให้สินทรัพย์สุทธิ และกำไรสุทธิสูงเท่าที่ควร ดังนั้น ในการตรวจสอบจึงจำเป็นต้องเน้นถึงความสำคัญและครบถ้วนของรายการ (Completeness) โดยถือหลักกว่ารายการค่าที่เกิดขึ้นได้นำมาลงบัญชีโดยถูกต้องครบถ้วนแล้ว

3. กรรมสิทธิ์และภาระหนี้สิน (Rights and Obligation) การสอบบัญชีจะต้องหาหลักฐานเพื่อให้ทราบแน่ชัดว่า สินทรัพย์ที่ปรากฏในงบการเงินเป็นกรรมสิทธิ์ของงบกิจการ และหนี้สินเป็นความรับผิดชอบของกิจการ กล่าวคือ รายการสินทรัพย์แต่ละประเภทมิได้รวมสินทรัพย์ที่มีใช่เป็นกรรมสิทธิ์ของงบกิจการ เช่น สินค้ารับฝากขาย หรือสินค้าที่ขายไปแล้ว แต่ยังไม่ได้ส่งของให้ผู้ซื้อและหนี้สินเกิดจากการดำเนินธุรกิจมิใช่หนี้สินส่วนบุคคล

4. การตีราคาหรือการกระจายราคา (Valuation or Allocation) การสอบบัญชีจะต้องตรวจสอบให้ทราบว่า สินทรัพย์และหนี้สินได้บันทึกและแสดงไว้ในงบการเงินโดยถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ การกระจายราคาทุนของทรัพย์สินเป็นค่าเสื่อมราคา การคิดต้นทุนของราคาสินค้าได้รวมส่วนเฉลี่ยค่าใช้จ่ายในการผลิตแล้วหรือไม่ นโยบายเกี่ยวกับการตั้งดอกเบี้ยจ่ายเป็นราคาทุนของทรัพย์สิน นโยบายการตั้งค่าใช้จ่ายทุนเป็นราคาทุนของทรัพย์สินเหล่านี้เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

5. การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล (Presentation and Disclosure) การจัดทำงบการเงินเป็นการแสดงผลการจดบันทึกรายการค้า โดยการจดประเภทเรื่องสำคัญให้ถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป รายการที่มีลักษณะเหมือนกันอาจบันทึกไว้ในบัญชีเดียวกันแต่เมื่อ

นำมาแสดงในงบการเงินอาจจำเป็นต้องแยกประเภทให้ถูกต้อง รวมทั้งตรวจสอบข้อมูลต่าง ๆ ที่เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินที่มีความครบถ้วน และถูกต้อง เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงิน เข้าใจผิดพลาดและขาดข้อมูลสำคัญในการตัดสินใจตรวจสอบข้อมูลต่าง ๆ

### กระบวนการสอบบัญชี

สามารถสรุปประเด็นสำคัญของกระบวนการสอบบัญชี ออกเป็น 3 ประเด็น ดังนี้ (นิพนธ์ เห็น โชคชนะ, 2543, น.1-2)

1. การรวบรวมและการประเมินหลักฐาน (Accumulating and Evaluating Evidence) เป็นความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการรวบรวมและประเมินหลักฐานซึ่งเป็นข้อมูล สารสนเทศหรือข้อเท็จจริง เพื่อกำหนดว่าข้อมูลสารสนเทศที่ตรวจสอบนั้นแสดงไว้ตามหลักเกณฑ์ ที่กำหนดไว้ หลักฐานอาจมีหลายรูปแบบ เช่น คำชี้แจงด้วยวาจาจากผู้รับการตรวจ (ลูกค้า) หนังสือ ตอบยืนยันจากบุคคลภายนอกและผลการสังเกตการณ์โดยผู้สอบบัญชีเอง นอกจากนี้ในการ รวบรวมและการประเมินหลักฐานนั้น ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่รวบรวมหรือประมวลหลักฐานการสอบ บัญชีในเชิงปริมาณให้เพียงพอและในเชิงคุณภาพให้เหมาะสมก่อนที่จะสรุปผลหรือประเมิน จากหลักฐานการสอบบัญชานั้น

2. ข้อมูลสารสนเทศและหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ (Information and Established Criteria) ข้อมูลสารสนเทศสามารถพิสูจน์ได้ (Verifiable Form) และมีหลักเกณฑ์หรือมาตรฐาน ที่ผู้สอบบัญชีสามารถนำมาใช้ประเมินข้อมูลสารสนเทศได้ ข้อมูลสารสนเทศสามารถจำแนก ออกเป็น 2 ประเภท ข้อมูลสารสนเทศเป็นข้อมูลเชิงตัวเลขจำนวนเงินที่สามารถวัดได้ เช่น งบการเงินแบบแสดงรายการภาษีและเป็นข้อมูลที่ไม่เป็นตัวเลขจำนวนเงิน เช่น ประสิทธิภาพ ของระบบคอมพิวเตอร์ ประสิทธิภาพของการดำเนินการผลิต เป็นต้น นอกจากนี้หลักเกณฑ์ที่ใช้ ประเมินข้อมูลสารสนเทศที่ตรวจสอบจะเปลี่ยนแปลงไปตามข้อมูลสารสนเทศที่ตรวจสอบนั้น เช่น การตรวจสอบงบการเงินจะใช้หลักเกณฑ์ที่เรียกว่าหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป แต่หากเป็น การตรวจสอบภาษีอากรจะใช้หลักเกณฑ์ที่เรียกว่าประมวลรัษฎากรหรือกฎหมายภาษีอากร ในขณะที่เดียวกันข้อมูลที่ไม่เป็นตัวเลขจำนวนเงิน ผู้สอบบัญชีและกิจการที่รับตรวจสอบจะตกลง ร่วมกันเพื่อกำหนดหลักเกณฑ์ที่จะใช้ในการประเมินก่อนที่ผู้สอบบัญชีจะลงมือปฏิบัติงาน ตรวจสอบ

3. การรายงาน (Reporting) เป็นขั้นตอนสุดท้ายของกระบวนการสอบบัญชี คือ การจัดทำรายงานการสอบบัญชีซึ่งใช้ติดต่อสื่อสารข้อสรุปผลการสอบบัญชีจากผู้สอบบัญชีไปยัง ผู้ใช้รายงานการสอบบัญชีแต่ละประเภทมีลักษณะแตกต่างกันไป แต่รายงานการสอบบัญชี

จะแจ้งให้ผู้ใช้รายงานการสอบบัญชีทราบถึงระดับความสอดคล้องของข้อมูลสารสนเทศที่ตรวจสอบนั้นกับหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้

## 2.3 แนวคิดเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี

### ความหมายของคุณภาพการสอบบัญชี

De Angelo (1981) ได้ให้ความหมายของคำว่าคุณภาพการสอบบัญชี คือ โอกาสหรือความน่าจะเป็นที่ผู้สอบบัญชีสามารถตรวจพบและรายงานความผิดพลาดที่มีสาระสำคัญ

สมชาย สุภัทรกุล (2542) ได้ให้ความหมายของคุณภาพงานสอบบัญชี คือ ความน่าจะเป็นร่วมระหว่าง 1. การตรวจสอบข้อผิดพลาดในงบการเงิน 2. การที่ผู้สอบบัญชีจะรายงานข้อผิดพลาดดังกล่าว โดยความน่าจะเป็นดังกล่าวนี้ เป็นความน่าจะเป็นที่ประเมินโดยผู้ใช้งบการเงิน ทั้งนี้ความน่าจะเป็นของการที่ผู้สอบบัญชีจะตรวจพบข้อผิดพลาดในงบการเงินจะขึ้นอยู่กับความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชี แผนการสอบบัญชีหรือขนาดของตัวอย่างที่ใช้ในการตรวจสอบ

จารุมนต์ ศรีสันต์ (2550) ได้ให้ความหมายของคุณภาพงานสอบบัญชี หมายถึง การตรวจสอบความถูกต้องในส่วนที่เป็นสาระสำคัญทางด้านภาษีอากร และการรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีที่แสดงในงบการเงิน และผลการดำเนินงานตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป เป็นสิ่งที่สะท้อนให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีสหกรณ์สามารถปฏิบัติงานในความรับผิดชอบของตนอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

พยอม สิงห์เสนห์ (2544) ได้ให้ความหมายของคุณภาพงานสอบบัญชี หมายถึง การที่งบการเงินปราศจากข้อผิดพลาดใด ๆ ดังนั้นหากผู้สอบบัญชีทำงานบกพร่องไม่ได้ใช้ความรู้ความสามารถอย่างเต็มที่ หรือละเลยต่อข้อผิดพลาดที่ตรวจพบจะส่งผลทำให้งบการเงินที่ตรวจสอบผิดพลาดและจะถือว่างานสอบบัญชีมีคุณภาพต่ำหรืออาจกล่าวได้อีกนัยหนึ่งว่าความผิดพลาดในการปฏิบัติงานสอบบัญชีซึ่งทำให้เกิดเป็นข้อผิดพลาดในรายงาน

นิพันธ์ เห็น โชคชัยชนะ (2543) คุณภาพการสอบบัญชี หมายถึง คุณภาพของการรายงานผลการดำเนินงานที่แสดงไว้ในรายงานทางการเงินในลักษณะของการเป็นข้อมูลที่มีคุณค่าต่อผู้ใช้รายงานทางการเงินหรือ อีกนัยหนึ่งคือข้อมูลที่แสดงในรายงานทางการเงินจะต้องเป็นประโยชน์ และเป็นข้อมูลที่มีคุณค่าต่อผู้ใช้รายงานทางการเงินหรือ อีกนัยหนึ่งคือข้อมูลที่แสดงในรายงานทางการเงินจะต้องเป็นประโยชน์ และเป็นข้อมูลที่มีคุณค่าต่อผู้ใช้รายงานทางการเงิน



จากความหมายที่กล่าวมาแล้วข้างต้น สามารถสรุปได้ว่าคุณภาพการสอบบัญชี หมายถึง คุณภาพรายงานการสอบบัญชีในการแสดงความเห็นในงบการเงินของผู้สอบบัญชี เพื่อสร้างความเชื่อมั่นในส่วนของความถูกต้องและครบถ้วนในสาระสำคัญ เพื่อเป็นประโยชน์ในการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน ดังนั้น คุณภาพการสอบบัญชี (Auditing Quality) สามารถวัดได้จากรายงานการสอบบัญชีที่มีลักษณะเชิงคุณภาพที่ดี โดยการประยุกต์แนวคิดหลักเกณฑ์ และข้อกำหนดตามมาตรฐานการตรวจสอบบัญชีรหัส 2420 (อุษา ภัทรมนตรี, 2547, น 39 - 40) โดยมีลักษณะคุณภาพการสอบบัญชี ดังนี้

1.ด้านความถูกต้อง (Accuracy) หมายถึง ไม่เกิดข้อผิดพลาด บิดเบือนและเป็นไปตามความจริงที่เกี่ยวข้อง ความถูกต้อง ข้อความทุกประโยค ตัวเลข ผู้ตรวจสอบได้รวบรวมประเมินและสรุปนำเสนออย่างระมัดระวังและแม่นยำแล้ว

2.ด้านความเที่ยงธรรม (Objectiveness) หมายถึง การสื่อสารที่ถูกต้องตามควร ไม่ลำเอียงทั้งจากทัศนคติและผลการประเมินที่เป็นกลางโดยพิจารณาจากความเป็นจริงและสถานการณ์รอบด้านแล้ว ทั้งนี้การสังเกตการณ์ การสรุปและการเสนอแนะของผู้ตรวจสอบต้องได้มาจากการกระทำที่ปราศจากอคติ ลำเอียงไม่มีผลประโยชน์ส่วนตัวหรือไม่อยู่ภายใต้อิทธิพลของผู้อื่น

3.ด้านความชัดเจน (Clearness) หมายถึง ความสามารถในการสื่อความให้ผู้อ่านรายงานเข้าใจ แสดงลำดับความเป็นเหตุเป็นผล ความชัดเจนอาจเกิดขึ้นโดยหลีกเลี่ยงการใช้ภาษาทางวิชาการที่ไม่จำเป็น หากจำเป็นต้องใช้ศัพท์เทคนิคต้องมีคำอธิบายหรือนิยามศัพท์ที่ใช้

4.ด้านความกะทัดรัด (Conciseness) หมายถึง การสื่อสารตรงประเด็นไม่อ้อมค้อม การตัดข้อความและคำฟุ่มเฟือยที่ไม่จำเป็นออกไป โดยผู้ตรวจสอบยังคงต้องรักษาความต่อเนื่องของแนวความคิด ที่รายงานไว้ ตลอดจนความถูกต้องของการใช้ภาษาเพื่อให้ผู้อ่านเข้าใจและใช้เวลาน้อย

5.ด้านความสร้างสรรค์ (Creation) หมายถึง การสื่อสารที่ช่วยและจูงใจให้ผู้ปฏิบัติงานและองค์กรมีการปรับปรุงในสิ่งที่จำเป็น โดยเนื้อหาควรเป็นประโยชน์ให้บรรยากาศเชิงบวกและมีความหมายต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร

6.ด้านความสมบูรณ์ (Completion) หมายถึง การเสนอรายงานที่ครบถ้วน สมบูรณ์ หมายถึง การไม่ขาดสารสนเทศที่สำคัญต่อผู้อ่านที่เป็นเป้าหมาย ซึ่งควรประกอบด้วย สารสนเทศ และข้อสังเกตที่สนับสนุนข้อสรุปและข้อเสนอแนะที่เพียงพอ

7.ด้านความทันกาล (Timeline) หมายถึง การเสนอรายงานต้องกระทำภายในเวลาที่ดี ให้ผู้เกี่ยวข้องมีโอกาสแก้ไข การเสนอผลการตรวจไม่ควรล่าช้าและควรทำในระดับด่วนเพื่อช่วยให้การแก้ไขมีประสิทธิภาพ

รายงานการสอบบัญชี เป็นผลงานขั้นสุดท้ายของผู้สอบบัญชีที่เสนอต่อผู้ใช้งารายงาน ผู้สอบบัญชีจึงต้องมีแนวทางการปฏิบัติในการจัดทำรายงานการสอบบัญชีให้เป็นมาตรฐานเดียวกัน เนื่องจากรายงานทางการเงินจะมีผลต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งารายงานทางการเงิน ดังนั้น เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพในการใช้งารายงานการสอบบัญชี และเป็นปัจจัยในการสร้างคุณภาพงานสอบบัญชีให้เพิ่มมากขึ้น ซึ่งในการปฏิบัติงานสอบบัญชีผู้สอบบัญชีควรตระหนักถึงคุณลักษณะการตรวจสอบบัญชีและปฏิบัติตนอย่างมีคุณธรรมเพื่อประโยชน์ต่อสังคมและวิชาชีพ และเพื่อสร้างความมั่นใจและความเชื่อถือจากสาธารณชนต่อไป (ปภัสรา ช่างสาร, 2555, น 29)

#### 2.4 แนวคิดเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีสหกรณ์และระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี

ในทศวรรษ 2000 ผู้สอบบัญชีบางรายได้มองข้ามความสำคัญในการควบคุมคุณภาพ ละเลยไม่ปฏิบัติตามจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี มีการปกปิดข้อมูลบางอย่างในการตรวจสอบงบการเงิน (นริษา ทองมณี, 2556, น.1) จากกรณีของบริษัทสอบบัญชี Arthur Andersen ที่ผู้สอบบัญชีของบริษัทรับรองงบดุลและรายงานทางการเงินของ Enron ทั้ง ๆ ที่ระแคะระคายความไม่ชอบมาพากลทางการเงิน อีกทั้งผู้บริหารระดับสูงส่งทำลายเอกสารและ e-mail เกี่ยวกับ Enron หลายรายการทั้ง ๆ ที่คณะกรรมการหลักทรัพย์และปริวรรต (Securities and Exchange Commission) กำลังเข้าไปไต่สวน Arthur Anderson เกี่ยวกับการตรวจสอบบัญชี Enron ซึ่งส่งผลให้ Arthur Anderson ถูกฟ้องและต้องปิดตัวไป (วิรณา ติรณะประกิจ, 2552, น.1) กรณีตกแต่งบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในต่างประเทศของบริษัท WORLDCOM และบริษัท XEROX กรณีการทุจริตของผู้บริหารและผู้สอบบัญชี ซึ่งได้เข้าไปมีส่วนเกี่ยวข้องกับเหตุการณ์ของบริษัท KANEBO และ LIVEDOOR (สมศักดิ์ จินตวัฒน์กุล, 2554) และในประเทศไทย บริษัท เอส.อี.ซี.ออดีเซลส์ แอนด์ เซอร์วิส จำกัด (มหาชน) เกิดการทุจริตบิดเบือนข้อเท็จจริงในการนำเสนองบการเงินของผู้บริหาร (นริษา ทองมณี, 2556 น.1) รวมทั้งบริษัทศุภกาลัย จำกัด (มหาชน) แสดงมูลค่าสินค้าคงเหลือไม่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ไม่มีการเปรียบเทียบราคากับราคาประเมินของแต่ละโครงการ และนำราคาทุนหรือราคาประเมินที่ต่ำกว่าของแต่ละโครงการ

มารวมกันเพื่อแสดงเป็นมูลค่าสินค้านำเสนอ โดยบริษัทใช้วิธีการเปรียบเทียบราคาทุนรวมกับราคาประเมินรวมของทุกโครงการและใช้ราคารวมสุทธิที่ต่ำกว่ามาแสดงเป็นมูลค่าสินค้านำเสนอ รวมทั้งผู้สอบบัญชีไม่ตรวจสอบหรือสอบทานรายละเอียดต้นทุนสินค้า ได้แก่ ประมาณการต้นทุนโครงการ การปันส่วนต้นทุนระหว่างสินค้าและสินทรัพย์ถาวร ค่าโฆษณาและรายการส่งเสริมการขาย และต้นทุนการกู้ยืมที่ต้องบันทึกเป็นต้นทุนสินค้า เป็นต้น (สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ฝ่ายงานเลขานุการ, 2547, ออนไลน์) นอกจากนี้คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.) ได้มีมติเพิกถอนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยจำนวน 4 ราย เนื่องจากเป็นผู้ที่ไม่รักษามรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามที่กำหนดในกฎกระทรวงฉบับที่ 4 (พ.ศ.2534) ออกตามความในพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ.2505 ซึ่งเป็นการไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี และรับงานสอบบัญชีเกินความรู้ (วีรณา ติรณะประกิจ, 2552, น.1) จากปัญหาที่กล่าวมาแล้วข้างต้นส่งผลให้นักลงทุนและผู้ที่เกี่ยวข้องขาดความเชื่อมั่นในข้อมูลข่าวสารที่แสดงในรายงานทางการเงินและความเชื่อถือได้ของข้อมูลที่เกิดการเปิดเผยต่อสาธารณชน ซึ่งส่งผลกระทบต่อทางวิชาชีพ ทำให้เกิดความคลางแคลงสงสัยในวงกว้างในเรื่องคุณภาพการสอบบัญชีว่า รายงานทางการเงินที่จัดทำขึ้นและได้รับการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีแล้ว เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมกับเหตุการณ์ทางธุรกิจที่เกิดขึ้นจริงหรือไม่

เมื่อสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ ซึ่งนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรู้จักกันโดยเรียกย่อ ๆ ว่า IFAC ที่มาจากคำเต็มว่า International Federation of Accountants เป็นหน่วยงานที่ทำหน้าที่กำหนดมาตรฐานทางวิชาชีพ รวมถึงมาตรฐานการศึกษา จรรยาบรรณ มาตรฐานการสอบบัญชี และมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ได้กำหนดมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (The International Standard on Quality Control I : ISQC 1) เรื่อง การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงินและงานให้ความเชื่อมั่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง (ศิลาพร ศรีจันทพร, 2552, น.25-30) สภาวิชาชีพบัญชีฯ ในฐานะที่เป็นสมาชิกของ IFAC มีภาระในการปฏิบัติตาม IFAC Member Body Compliance Program & Statements of Memberships Obligations (SMQ) เฉกเช่นเดียวกับมาตรฐานการสอบบัญชีในประเทศไทย ซึ่งสภาวิชาชีพบัญชีฯ ได้มีแนวทางการดำเนินการจัดทำมาตรฐานการสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ (ISAs : International Standard on Auditing) ซึ่งปัจจุบันมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี คือ มาตรฐานฉบับที่ 220 เรื่อง การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน

โดยกำหนดความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพของงานตรวจสอบ ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานตรวจสอบ การมอบหมายงานของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ การปฏิบัติงานตรวจสอบ การติดตามผล และการจัดทำเอกสารหลักฐาน และในวันที่ 1 มกราคม 2557 ที่ผ่านมาสภาวิชาชีพบัญชี ได้กำหนดให้สำนักงานต้องจัดให้มีการควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการ ด้านการตรวจสอบ และการสอบทานงบการเงินและงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง (Thailand Standard on Quality Control : TSCQ1) โดยมีองค์ประกอบดังนี้

1. ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน คือ สำนักงานต้องจัดให้มีนโยบายและวิธีปฏิบัติเพื่อให้ตระหนักว่าคุณภาพเป็นสิ่งจำเป็นในการปฏิบัติงาน บทบาทของหัวหน้าสำนักงานสอบบัญชีเพื่อให้สำนักงานมีคุณภาพตามที่กำหนด

2. ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง คือ การกำหนดให้สำนักงานและบุคลากรของสำนักงานปฏิบัติตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

3. การตอบรับและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ คือ สำนักงานต้องมีกระบวนการและวิธีปฏิบัติในการตอบรับงานสอบบัญชี รวมถึงการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ

4. ทรัพยากรบุคคล คือ สำนักงานต้องออกแบบวิธีปฏิบัติเพื่อให้สำนักงานมีบุคลากรที่มีคุณภาพ มีทักษะความรู้ ความสามารถ และยึดมั่นในหลักจรรยาบรรณที่เพียงพอ

5. การปฏิบัติงาน คือ กำหนดวิธีปฏิบัติงานให้เป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

6. การติดตามผล คือ การติดตามผลเกี่ยวกับนโยบาย วิธีปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพที่สำนักงานต้องจัดทำเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับนโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับสำนักงานและสื่อสารนโยบายและวิธีปฏิบัติดังกล่าวให้บุคลากรของสำนักงาน

เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี กรมตรวจบัญชีสหกรณ์จึงได้กำหนดยุทธศาสตร์การพัฒนาระสิทธิภาพการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรโดยพัฒนาระบบงานและการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชี เพื่อให้กลุ่มเกษตรกรมีความโปร่งใสและตรวจสอบได้รวมทั้งผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติงานสอบบัญชีได้ตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด ตลอดจนพัฒนางานสอบบัญชีเข้าสู่มาตรฐานวิชาชีพและใช้เป็นมาตรฐานการปฏิบัติงานสอบบัญชีของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ (สำนักมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, 2553) จึงได้กำหนดระบบ

มาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (Cooperative Auditing Quality Control : CAQC) ระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพดังกล่าวจะแบ่งออกเป็น 3 ส่วน อันได้แก่ (1) มาตรฐานสำนักงาน (2) มาตรฐานกระบวนการ (3) มาตรฐานการรายงาน

### มาตรฐานสำนักงาน

เป็นการกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีปฏิบัติงานให้กับผู้สอบบัญชีที่จะต้องปฏิบัติตามกฎหมาย มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี และจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ รวมทั้งกำหนดให้สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 1-10 (สตท.) ควบคุมการปฏิบัติงานของ สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์(สตส.) ให้เป็นไปตามมาตรฐานสำนักงานซึ่งกำหนดไว้ดังนี้

#### 1.ข้อกำหนดของวิชาชีพ

1.1 การปฏิบัติงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจะต้องยึดมั่นในการปฏิบัติงานสอบบัญชี ดังนี้

1.1.1 พระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ.2542 และแก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ.2553

1.1.2 พระราชกฤษฎีกา ว่าด้วยกลุ่มเกษตรกร พ.ศ.2547

1.1.3 จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์

1.1.4 มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป

1.1.5 ระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC)

1.2 การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีโดยกำหนดให้สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่1-10 และ สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์พื้นที่ จะต้องควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีว่าได้ปฏิบัติตามมาตรฐานกระบวนการสอบบัญชี และมาตรฐานการรายงาน รวมทั้งปฏิบัติตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ว่าด้วยจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ โดยกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ต้องควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 1-10

นอกจากนี้ข้อกำหนดของวิชาชีพยังกำหนดหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีซึ่งกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด โดยให้ครอบคลุมทั้งด้านการเงินการบัญชี การปฏิบัติการและการบริหารงานของสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร รวมทั้งรับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่องบการเงิน ด้านการวางแผนงานสอบบัญชี ด้านการปฏิบัติงาน ด้านการสรุปผล และจัดทำรายงานการสอบบัญชี รวมถึงผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ในการสอบทานและประเมินผลงานที่ได้ปฏิบัติไปแล้ว

## 2.ความรู้ ความสามารถและความชำนาญ

### 2.1การกำหนดระดับผู้สอบบัญชี โดยหัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์พื้นที่

ระดับ	ตำแหน่ง นักวิชาการตรวจสอบบัญชี	ระยะเวลาการ ปฏิบัติงานสอบบัญชี
ผู้สอบบัญชีระดับ 1	นักวิชาการตรวจสอบบัญชีปฏิบัติการ	2-5 ปี
ผู้สอบบัญชีระดับ 2	นักวิชาการตรวจสอบบัญชีชำนาญการ	5 ปีขึ้นไป
ผู้สอบบัญชีระดับ 3	นักวิชาการตรวจสอบบัญชีชำนาญการ	2-8 ปี
ผู้สอบบัญชีระดับ 4	นักวิชาการตรวจสอบบัญชีชำนาญการ	8-10 ปี
ผู้สอบบัญชีระดับ 5	นักวิชาการตรวจสอบบัญชีชำนาญการ นักวิชาการตรวจสอบบัญชีชำนาญการพิเศษ	10 ปีขึ้นไป 1 ปีขึ้นไป

### ตารางที่ 2 แสดงการจัดระดับของผู้สอบบัญชี กลุ่มนักวิชาการตรวจสอบบัญชี

ระดับ	ตำแหน่ง เจ้าพนักงานตรวจสอบบัญชี	ระยะเวลาการ ปฏิบัติงานสอบบัญชี
ผู้สอบบัญชีระดับ 2	เจ้าพนักงานตรวจสอบบัญชีชำนาญงาน	5-10 ปี
ผู้สอบบัญชีระดับ 3	เจ้าพนักงานตรวจสอบบัญชีชำนาญงาน	10-15 ปี
ผู้สอบบัญชีระดับ 4	เจ้าพนักงานตรวจสอบบัญชีชำนาญงาน เจ้าพนักงานตรวจสอบบัญชีอาวุโส	15-20 ปี 10-15 ปี
ผู้สอบบัญชีระดับ 5	เจ้าพนักงานตรวจสอบบัญชีชำนาญการ เจ้าพนักงานตรวจสอบบัญชีอาวุโส	20 ปีขึ้นไป 15 ปีขึ้นไป

### ตารางที่ 3 แสดงการจัดระดับของผู้สอบบัญชี กลุ่มเจ้าพนักงานตรวจสอบบัญชี

2.2 การพัฒนาทางวิชาชีพ ผู้สอบบัญชีควรได้รับการพัฒนาทางวิชาชีพ แบ่งออกเป็น 4 ระดับ ได้แก่

2.2.1. ระดับผู้สอบบัญชี พัฒนาความรู้ทางวิชาชีพของตนเองอย่างต่อเนื่อง ด้วยวิธีต่าง ๆ ตามความเหมาะสม เพื่อเป็นการรักษาสถานภาพความรู้ ความสามารถทางวิชาชีพ ให้เพิ่มพูนและคงอยู่ตลอดไป

2.2.2. ระดับสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์พื้นที่ โดยการจัดให้มีการประชุม ประจำเดือนเพื่อแลกเปลี่ยนเรียนรู้ หัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์พื้นที่ที่มีการสอบทานงาน และให้คำปรึกษาหารือแก่ผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีมีการสอนงานและให้คำปรึกษาหารือแก่ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี และมีการส่งเสริมและสนับสนุนให้ข้าราชการเข้ารับการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง

2.2.3. ระดับสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 1-10 มีการพัฒนาความรู้ ด้านการเงินการบัญชี การสอบบัญชี และด้าน IT ให้แก่ข้าราชการในสังกัด มีการจัดประชุม เชิงปฏิบัติการเกี่ยวกับการบัญชีและการสอบบัญชีสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร มีการให้คำปรึกษาหารือ เกี่ยวกับการบัญชีการสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร

2.2.4. ระดับกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ มีการพัฒนาความรู้ ความสามารถ ของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในแต่ละระดับอย่างต่อเนื่อง และจัดทำคู่มือการปฏิบัติงาน เกี่ยวกับการบัญชีและการสอบบัญชี

### 3. การมอบหมายงาน

หัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ควรมอบหมายงานให้แก่ผู้สอบบัญชี โดยพิจารณาระดับความยากในการสอบบัญชีของสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร ประกอบกับความรู้ ความสามารถและความชำนาญงานของผู้สอบบัญชี โดยหัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ และผู้สอบบัญชีจะต้องพิจารณาระดับความยากในการสอบบัญชีสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร ให้เหมาะสมกับระดับของผู้สอบบัญชี และให้หัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์พื้นที่พิจารณา ข้อมูลเพิ่มเติมสำหรับสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกรที่มีระดับความยากในการสอบบัญชีมากที่สุด หรือยากมาก หรือยากปานกลาง หรือยากน้อย ในกรณีสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกรไม่ดำเนินธุรกิจ รายการบัญชี ไม่เคลื่อนไหว มีเพียงรายการบัญชียอดยกมา – ยกไป หรือมีเพียงดอกเบี้ยเงินฝาก ธนาคารและเงินฝากสหกรณ์อื่นเพิ่มขึ้นเท่านั้น ให้เปลี่ยนระดับความยากในการสอบบัญชีเป็น ไม่สามารถจัดระดับความยากได้ โดยสามารถเพิ่มข้อมูลจัดระดับความยากในโปรแกรมระบบ

บริหารงานสอบบัญชี และกรณีสหกรณ์จัดตั้งใหม่ให้หัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์พื้นที่ พิจารณาระดับความยากในการสอบบัญชีตามความเหมาะสม

ระดับความยากในการสอบบัญชี	ผู้สอบบัญชี
มากที่สุด	ระดับ 5
มาก	ระดับ 5 หรือระดับ 4
ปานกลาง	ระดับ 5 หรือระดับ 4 หรือระดับ 3
น้อย	ระดับ 5 หรือระดับ 4 หรือระดับ 3 หรือระดับ 2
ไม่สามารถจัดระดับความยากได้	ระดับ 5 หรือระดับ 4 หรือระดับ 3 หรือระดับ 2 หรือระดับ 1

#### ตารางที่ 4 แสดงหลักเกณฑ์การมอบหมายงานให้ผู้สอบบัญชี

การมอบหมายงานสอบบัญชี หัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์จะต้อง รับผิดชอบการตรวจสอบบัญชีที่มีระดับความยากในการสอบบัญชีมากที่สุดอย่างน้อย 1 สหกรณ์ กรณีไม่มีสหกรณ์ที่มีระดับความยากในการสอบบัญชีมากที่สุดให้พิจารณาระดับรองลงไป จากนั้น จึงมอบหมายงานสอบบัญชีให้ผู้สอบบัญชีแต่ละระดับต่อไป สำหรับสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร ที่ไม่สามารถจัดระดับความยากในการสอบบัญชีได้ กรณีไม่ดำเนินธุรกิจ รายการบัญชี ไม่เคลื่อนไหวมีเพียงรายการบัญชียอดยกมา – ยกไป หรือมีเพียงดอกเบี้ยเงินฝากธนาคาร/เงินฝาก สหกรณ์อื่นเพิ่มขึ้น ควรมอบหมายงานให้ผู้สอบบัญชีระดับ 2 หรือระดับ 1 ส่วนสหกรณ์/ กลุ่มเกษตรกรที่ตกค้างการสอบบัญชี ควรมอบหมายงานให้ผู้สอบระดับ 5 หรือระดับ 4 ในกรณีที่ สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์พื้นที่ไม่มีหรือมีผู้สอบบัญชีแต่ละระดับในจำนวนที่ไม่สอดคล้อง กับจำนวนสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกรในแต่ละระดับความยากในการสอบบัญชี ทำให้ไม่สามารถ มอบหมายงานได้ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดให้หัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์พื้นที่ ใช้ดุลยพินิจในการพิจารณามอบหมายงานให้ผู้สอบบัญชีตามความเหมาะสม นอกจากจะกำหนด หลักเกณฑ์การมอบหมายงานแล้ว CAQC ยังได้กำหนดมาตรฐานเวลาการปฏิบัติงานตรวจสอบ บัญชี โดยกำหนดจำนวนวันในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีเป็นไปตามระดับความยาก ในการสอบบัญชีสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร ดังนี้



ระดับความยากในการสอบบัญชี	มาตรฐานเวลาการปฏิบัติงาน (วัน)
มากที่สุด	60 วัน
มาก	45 วัน
ปานกลาง	30 วัน
น้อย	15 วัน
ไม่สามารถจัดระดับความยากได้	10 วัน

#### ตารางที่ 5 แสดงมาตรฐานเวลาการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี

ทั้งนี้การนับเวลาปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี ให้นับตั้งแต่วันที่ผู้สอบบัญชีเริ่มเข้าปฏิบัติงานสอบบัญชีวันแรก จนถึงวันที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่องบการเงิน โดยให้นับเฉพาะวันที่ปฏิบัติงานจริง กรณีที่ผู้สอบบัญชีเข้าไปที่สหกรณ์/กลุ่มเกษตรกรเพื่อประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีหรือปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีระหว่างปีและ/หรือประเมินความพร้อมก่อนวันสิ้นปีทางบัญชีของสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกรให้นับรวมจำนวนวันที่ใช้เป็นวันปฏิบัติงานตามมาตรฐานเวลาปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีด้วย ในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจะต้องระมัดระวังในการปฏิบัติงานไม่ให้เกินมาตรฐานเวลาที่กำหนดตามระดับความยากของสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร และผู้สอบบัญชีจะต้องเสนอผลงานสอบบัญชีภายใน 15 วันนับแต่วันที่แสดงความเห็นต่องบการเงิน โดยให้นับต่อเนื่องในกรณีที่ผู้สอบบัญชีมีความจำเป็นต้องใช้ระยะเวลาปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกรเกินกว่ามาตรฐานเวลาที่กำหนดโดยมีเหตุผลอันสมควร ผู้สอบบัญชีสามารถขอขยายเวลาปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีได้ โดยจัดทำหนังสือขออนุญาตขยายเวลาปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีพร้อมทั้งชี้แจงเหตุผลและความจำเป็นเสนอต่อหัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ เพื่อพิจารณาอนุญาตตามที่เห็นสมควร กรณีหัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์เป็นผู้สอบบัญชี สามารถขอขยายเวลาได้โดยเสนอต่อผู้อำนวยการสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 1-10 พิจารณาตามที่เห็นสมควร

#### 4.การแบ่งงาน

ได้กำหนดให้หัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ใช้ดุลยพินิจในการแบ่งงานให้ผู้สอบบัญชีรายคนตามความเหมาะสมและเป็นประโยชน์ในการบริหารงานสอบบัญชีของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์พื้นที่ นอกจากนี้จะพิจารณาระดับความยากในการสอบบัญชีสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกรแล้วควรพิจารณาถึงปัจจัยอื่น ๆ เกี่ยวกับสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร เช่น ปีบัญชี

การใช้โปรแกรมระบบงานคอมพิวเตอร์ ข้อบกพร่องทางการเงินการบัญชี โครงการต่าง ๆ ตามนโยบายของรัฐบาล ชั้นคุณภาพการควบคุมภายใน การมี/ไม่มีเจ้าหน้าที่บัญชีหรือผู้ทำบัญชี เป็นต้น ประกอบกับผลการประเมินคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีแต่ละราย ทั้งนี้ ให้หัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์พื้นที่บันทึกข้อมูลการแบ่งงานให้ผู้สอบบัญชีรายคน ในแบบการมอบหมายงานและแบ่งงานผ่านระบบ Intranet ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์และจัดพิมพ์ รายงานการมอบหมายงานและแบ่งงาน เพื่อใช้แนบท้ายหนังสือเสนอรายชื่อเพื่อแต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชีต่อไป โดยดำเนินการให้แล้วเสร็จภายในวันที่ 30 กันยายน ของทุกปี เว้นแต่กรณีมีการ จดทะเบียนสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกรเพิ่มขึ้นหลังจากที่มีการแต่งตั้งผู้สอบบัญชีไปแล้วให้หัวหน้า สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ จัดทำการแบ่งงานให้ผู้สอบบัญชีผ่านระบบ Intranet ของกรมตรวจ บัญชีสหกรณ์พร้อมทั้งเสนอให้ผู้อำนวยการสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์แต่งตั้งผู้สอบบัญชี เพิ่มเติม กรณีแบ่งงานไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์การมอบหมายงานที่กำหนดอาจเป็นด้วยเหตุผล เพื่อความเหมาะสมหรือเพื่อประโยชน์ในการบริหารงานสอบบัญชีของสำนักงานตรวจบัญชี สหกรณ์และอื่น ๆ ให้บันทึกเหตุผลไว้ตอนท้ายของรายงานการมอบหมายและแบ่งงาน เพื่อใช้อ้างอิงสำหรับการประเมินมาตรฐานสำนักงานต่อไป ในส่วนของผู้อำนวยการสำนักงานตรวจบัญชี สหกรณ์ที่ 1-10 พนักงานเจ้าหน้าที่ซึ่งปฏิบัติการแทนนายทะเบียนสหกรณ์ พิจารณาแต่งตั้งผู้สอบ บัญชีสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกรในพื้นที่ที่รับผิดชอบให้แล้วเสร็จภายในวันที่ 15 ตุลาคม ของทุกปี และให้หัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ จัดทำหนังสือแจ้งชื่อผู้สอบบัญชีให้สหกรณ์/ กลุ่มเกษตรกรทราบ

#### 5. การขอคำปรึกษาหารือ

ผู้สอบบัญชีสามารถขอคำปรึกษาหารือได้ตามความเหมาะสมจากสำนักงาน ตรวจบัญชีสหกรณ์ สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 1-10 กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เกี่ยวกับประเด็น ความซับซ้อนหรือรายการผิดปกติ ปัญหาด้านการบัญชี การสอบบัญชีและข้อบกพร่อง ซึ่งผู้สอบ บัญชีขาดความชำนาญงาน การขอคำปรึกษาแบ่งได้เป็น 2 ช่วงคือ

1. ระหว่างการตรวจสอบบัญชี หากผู้สอบบัญชีตรวจพบว่าสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร มีประเด็นความซับซ้อนหรือรายการผิดปกติทางบัญชี หรือมีธุรกิจลักษณะพิเศษเกี่ยวกับระบบบัญชี หรือมีปัญหาทางด้านการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีสามารถขอคำปรึกษาหารือจากหัวหน้าสำนักงาน ตรวจบัญชีสหกรณ์พื้นที่ ผู้อำนวยการสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 1-10 หรือกรมตรวจบัญชี สหกรณ์ได้

2. ในช่วงการเสร็จงานสอบบัญชี ในระหว่างที่ผู้สอบบัญชีสอบทานงานขั้นสุดท้าย ก่อนเสร็จสิ้นงานตรวจสอบเพื่อสรุปผลการตรวจสอบบัญชีประจำปีและแสดงความเห็นต่องบการเงิน ผู้สอบบัญชีจะต้องประเมินข้อสรุปหลักฐานต่าง ๆ ที่ได้จากการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี สหกรณ์/กลุ่มเกษตรกรให้เพียงพอที่จะแสดงความเห็นต่องบการเงิน และในกรณีที่ผู้สอบบัญชี แสดงความเห็นต่องบการเงินแตกต่างจากแบบไม่มีเงื่อนไข ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติให้เป็นไปตาม ที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ โดยหากผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่องบการเงินแบบไม่มีเงื่อนไข กรณีนี้กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ได้กำหนดแนวปฏิบัติหรือแจ้งเป็นหนังสือเวียนไว้แล้ว ให้ผู้สอบ บัญชีขอคำปรึกษาหารือจากหัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์พื้นที่ แต่ถ้าไม่ได้กำหนด แนวทางปฏิบัติหรือยังไม่มีหนังสือเวียนให้ผู้สอบบัญชีขอคำปรึกษาหารือจากผู้อำนวยการ สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 1-10 แต่หากเกิดกรณีการแสดงความเห็นต่องบการเงินไม่ถูกต้อง หรือรายงานว่าไม่แสดงความเห็นต่องบการเงินให้ผู้สอบบัญชีขอคำปรึกษาหารือจาก กรมตรวจบัญชีสหกรณ์

#### 6. การตอบรับและการคงไว้ซึ่งลูกค้า

ในกระบวนการดังกล่าวได้กำหนดไว้ 2 ส่วน คือ การจำแนกสหกรณ์/ กลุ่มเกษตรกรตามสถานภาพที่กำหนด โดยพิจารณาจากฐานะการเงิน ผลการดำเนิน ความสามารถในการ จัดทำบัญชีและงบทดลองให้ตรวจสอบ รวมทั้งข้อบกพร่องและสถานการณ์ต่าง ๆ ที่ต้อง ให้ความสนใจเป็นพิเศษหรือมีความเสี่ยงที่ผิดปกติ ซึ่งการจำแนกกลุ่มจะถูกแบ่งออกเป็น 6 กลุ่ม อันได้แก่ (1) กลุ่มพร้อมรับการตรวจสอบ (2) กลุ่มไม่พร้อมรับการตรวจสอบ (3) กลุ่มตั้งใหม่ (4) กลุ่มอาจถูกสั่งเลิก (5) กลุ่มต้องเลิกตามกฎหมาย (6) กลุ่มชำระบัญชี (แนวทางการปฏิบัติงาน ปีงบประมาณ 2558, น.22-23) หลังจากดำเนินการแบ่งกลุ่มแล้วหัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชี สหกรณ์จะต้องจัดสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกรเข้าสู่กระบวนการที่กำหนด อันได้แก่ กระบวนการ มอบหมายงาน กระบวนการแสดงความเห็น กระบวนการวางรูป กระบวนการสอนแนะ/อบรม และกระบวนการเสนอเลิก

#### 7. การติดตามงาน

การติดตามงานจะแบ่งออกเป็น 3 ระดับ อันได้แก่

1. ระดับสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ หัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ จะรับผิดชอบให้มีการปฏิบัติเกี่ยวกับ ข้อกำหนดของวิชาชีพ ความรู้ ความสามารถและความชำนาญ การมอบหมายงาน การแบ่งงาน การขอคำปรึกษาหารือ การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งลูกค้า และการติดตามงาน รวมถึงรับผิดชอบในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีทุกราย

ให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด การสอบทานงานสอบบัญชีจะต้องสอบทานงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีทุกชิ้นงานให้แล้วเสร็จ ก่อนวันที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่องบการเงิน (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, 2557, น.24) โดยมีแนวทางในการสอบทานงาน เช่น สอบทานงบการเงินและการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบ งบการเงินถูกต้องตามควรในสาระสำคัญตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด สอบทาน ความสัมพันธ์ระหว่างงบการเงิน รายงานการสอบบัญชีและกระดาษทำการสอบทานรายการบัญชี ที่มีความสำคัญว่าได้กำหนดแนวการสอบบัญชีและจัดทำกระดาษทำการไว้ครบถ้วน สอบทาน รายงานของผู้สอบบัญชี ได้ทำขึ้นตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและระเบียบที่ นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด สอบทานรายงานผลการตรวจสอบบัญชี เป็นไปตามที่กรมตรวจบัญชี สหกรณ์กำหนด และมีความถูกต้อง ครบถ้วน ชัดเจน ในกรณีที่มีข้อสังเกตหรือข้อบกพร่องได้ให้ ข้อเสนอแนะแนวทางแก้ไขที่เหมาะสมและสามารถนำไปปฏิบัติได้ สอบทานระยะเวลา การปฏิบัติงานเป็นไปตามมาตรฐานเวลาที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด อย่างไรก็ตามในการ สอบทานงานหัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์พื้นที่ที่สามารถมอบหมายให้มีผู้ทำหน้าที่ สอบทานงานตามที่เห็นสมควรได้ และกำหนดช่วงเวลาการสอบทานงานไว้โดยผู้สอบบัญชี ต้องเสนอผลงานสอบบัญชี ประกอบด้วย รายงานของผู้สอบบัญชี รายงานผลการตรวจสอบบัญชี งบการเงินและกระดาษทำการภายใน 15 วัน นับจากวันที่แสดงความเห็นต่องบการเงิน (กรมตรวจ บัญชีสหกรณ์, 2557, น.26) และให้หัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์พื้นที่ สอบทานงาน สอบของผู้สอบบัญชีให้แล้วเสร็จภายใน 15 วันนับแต่วันที่ผู้สอบบัญชีเสนอผลงานสอบบัญชี ยกเว้น สหกรณ์/กลุ่มเกษตรกรที่มีระดับความยากในการสอบบัญชีมากและมากที่สุดให้สอบทาน งานของผู้สอบบัญชีให้แล้วเสร็จภายใน 20 วันนับแต่วันที่ผู้สอบบัญชีเสนอผลงานสอบบัญชี

2.ระดับสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 1-10 มีหน้าที่รับผิดชอบในการติดตามงาน ในด้านมาตรฐานสำนักงาน โดยติดตามผลการปฏิบัติตามมาตรฐานสำนักงานของสำนักงาน ตรวจบัญชีสหกรณ์ให้เสร็จภายในเดือน กรกฎาคม ของทุกปี ในส่วนของมาตรฐานกระบวนการ และมาตรฐานการรายงานได้กำหนดให้สอบทานการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีว่าได้ปฏิบัติตาม มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด ดังนี้

2.1การวางแผนการสอบบัญชี โดยทำการสอบทานการประเมินความเสี่ยง ในการสอบบัญชี การวางแผนการสอบบัญชีโดยรวม และแนวการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีจัดทำ เป็นไปตามที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนดไว้หรือไม่ รวมถึงสอบทานความสอดคล้องระหว่าง ผลการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี แผนการสอบบัญชีโดยรวม และแนวการสอบบัญชี

2.2 การปฏิบัติงานสอบบัญชี สอบทานการแสดงผลการในงบการเงินและการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินว่าถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์และกรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนดหรือไม่ สอบทานความสัมพันธ์ระหว่างกระดาษทำการกับงบการเงินและรายงานการสอบบัญชี และสอบทานความถูกต้องครบถ้วนของกระดาษทำการ

2.3 สอบทานระยะเวลาการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีและสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์เป็นไปตามมาตรฐานเวลาที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนดหรือไม่

2.4 สอบทานรายงานของผู้สอบบัญชีได้จัดทำตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด

2.5 สอบทานรายงานผลการตรวจสอบบัญชีเป็นไปตามรูปแบบที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนดและมีความถูกต้อง ครบถ้วน ชัดเจน ในกรณีที่มีข้อสังเกตหรือข้อบกพร่องควรมีข้อเสนอแนะแนวทางแก้ไขที่เหมาะสมและสามารถนำไปปฏิบัติได้

2.6 ผู้อำนวยการสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 1-10 รับผิดชอบให้มีการประเมินคุณภาพงานสอบบัญชี โดยให้กลุ่มกำกับมาตรฐานการบัญชีสุ่มประเมินผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีทุกราย รายละเอียดอย่างน้อย 1 ชิ้นงาน โดยใช้แบบประเมินคุณภาพตามที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนดโดยให้แจ้งผลการประเมินคุณภาพภายใน 15 วันนับแต่วันที่ผู้ปฏิบัติงานลงทะเบียนรับงานจากกลุ่มกำกับมาตรฐานการบัญชี และให้หัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์พื้นที่แจ้งให้ผู้สอบบัญชีทราบต่อไป

3. ระดับกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ กลุ่มมาตรฐานการสอบบัญชี สำนักมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี มีหน้าที่รับผิดชอบในการติดตามประเมินคุณภาพงานของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 1-10 เพื่อให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีเป็นไปตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC)

#### มาตรฐานกระบวนการ

ในระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) ได้กล่าวไว้ว่า กระบวนการสอบบัญชีเป็นกระบวนการปฏิบัติงาน เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอเหมาะสมโดยผู้สอบบัญชีต้องวางแผนและปฏิบัติงานเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่างบการเงินที่ตรวจสอบแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างมีสาระสำคัญหรือไม่ ซึ่งการปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด โดยให้ครอบคลุมทั้งด้านการเงิน

การบัญชี การปฏิบัติการและการบริหารงานของสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร ทั้งนี้เพื่อให้สามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินได้อย่างมีเหตุผลว่า งบการเงินที่ตรวจสอบได้จัดทำขึ้นโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปและระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนดโดยมาตรฐานกระบวนการสอบบัญชี ประกอบด้วย

1. การกำหนดแผนปฏิบัติงานสอบบัญชีรายสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร (PA) เมื่อผู้สอบบัญชีได้รับแต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชี ก่อนเริ่มปฏิบัติงานตรวจสอบผู้สอบบัญชีจะต้องกำหนดแผนปฏิบัติงานสอบบัญชีรายสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร (PA) โดยดำเนินการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกรที่ต้องตรวจสอบจากรายงานการตรวจสอบบัญชีและกระดากทำการปีก่อน ผลการประเมินความเสี่ยงจากควบคุมและการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของปีก่อน รวมทั้งสอบถามผู้สอบบัญชีปีก่อนเพื่อพิจารณาประกอบการกำหนดแผนงาน หลังจากนั้นจึงเข้าร่วมประชุมหรือประสานงานกับสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกรเพื่อแจ้งให้ทราบถึงขั้นตอนการให้บริการสอบบัญชีและดำเนินการจัดทำแผนปฏิบัติงานสอบบัญชีรายสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร (PA) ซึ่งจะต้องดำเนินการให้แล้วเสร็จภายในวันที่ 31 ตุลาคมของทุกปี หากภายหลังปรากฏว่าผู้สอบบัญชีไม่สามารถปฏิบัติงานได้ตามแผนที่กำหนดโดยมีเหตุอันสมควร ผู้สอบบัญชีสามารถปรับเปลี่ยนแผนได้โดยได้รับความเห็นชอบจากหัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์

2. การวางแผนงานสอบบัญชี ซึ่งประกอบด้วย การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี การจัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวม และการจัดทำแนวการสอบบัญชี โดยได้กำหนดหลักเกณฑ์การประเมินความเสี่ยงไว้ 2 รูปแบบ คือ การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมแบบมาตรฐาน ซึ่งจะใช้กับสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกรที่มีคุณลักษณะที่เข้าเกณฑ์ได้รับการประเมินชั้นคุณภาพการควบคุมภายในและสหกรณ์มีระดับความยากในการสอบบัญชีปานกลาง ยากมาก และยากมากที่สุด กลุ่มเกษตรกรมีความยากในการสอบบัญชี ยากมาก และยากมากที่สุด นอกเหนือจากที่กำหนดจะใช้การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมแบบภาพรวม ในส่วนของการทำแผนและแนวการสอบบัญชีจะทำแผนการสอบบัญชีโดยรวมสำหรับสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกรที่มีระดับความยากมาก และยากมากที่สุด ต้องจัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวมและผู้สอบบัญชีจะต้องจัดทำแนวการสอบบัญชีเป็นรายสหกรณ์โดยไม่คำนึงถึงความยากในการสอบบัญชี

3. การปฏิบัติงานสอบบัญชี การปฏิบัติงานสอบบัญชีจะถูกแบ่งออกเป็น 2 ช่วงเวลา คือ การสอบบัญชีระหว่างปี ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดการเข้าตรวจสอบบัญชีระหว่างปีในกลุ่มที่พร้อมรับการตรวจสอบ (PA1) อย่างน้อย 1 ครั้ง และต้องพิจารณาจำนวนครั้งที่เข้าตรวจสอบระหว่างปีตามความเหมาะสม ในส่วนของการสอบบัญชีประจำปีพิจารณาความพร้อม

รับการตรวจสอบโดยประเมินจากงบทดลองและรายละเอียดประกอบของสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร กรณีงบการเงินและรายละเอียดประกอบสอดคล้องกันให้นำหมายการเข้าตรวจสอบ โดยผู้สอบบัญชีจะต้องพิจารณาว่ามีสถานการณ์/เหตุการณ์ที่จำเป็นต้องปรับเปลี่ยนการประเมินความเสี่ยง แผนการสอบบัญชีโดยรวม แนวการสอบบัญชีที่กำหนดไว้เดิมหรือไม่ กรณีพบสถานการณ์ที่ต้องขยายขอบเขตการตรวจสอบให้ปรับแผนการสอบบัญชีโดยรวม และ/หรือแนวการสอบบัญชีตามแต่กรณี ทั้งนี้การเข้าปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีระหว่างปีและประจำปี ผู้สอบบัญชีจะต้องบันทึกข้อมูลต่าง ๆ ที่ได้จากการตรวจสอบบัญชีไว้ในกระดาษทำการเพื่อใช้เป็นหลักฐานว่าการปฏิบัติงานเป็นไปตามมาตรฐานกระบวนการสอบบัญชี ทั้งนี้สำหรับกลุ่มพร้อมรับการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีจะต้องดำเนินการตรวจสอบและแสดงความเห็นให้แล้วเสร็จภายใน 90 วันนับแต่วันสิ้นปีทางบัญชี และให้ผู้สอบบัญชีเข้าร่วมประชุมคณะกรรมการดำเนินการเพื่อชี้แจงผลการตรวจสอบบัญชีประจำปี รวมทั้งนำเสนอข้อสังเกตที่สำคัญและข้อเสนอแนะทั้งด้านการเงินการบัญชีและการควบคุมภายในให้คณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกรทราบ เพื่อปรับปรุงแก้ไขการดำเนินงานให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ในกรณีที่มีข้อสังเกตหรือข้อเสนอแนะจากการตรวจสอบบัญชีระหว่างปีก็ให้เข้าร่วมประชุมคณะกรรมการดำเนินการด้วย สำหรับการเข้าประชุมใหญ่ให้พิจารณาตามความเหมาะสม

4.การประเมินผลจากหลักฐานการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่รวบรวมมาทั้งหมดเพียงพอและเหมาะสมที่จะสามารถสรุปผลการตรวจสอบบัญชี และแสดงความเห็นต่องบการเงินได้หรือไม่ และสอบถามว่าผู้ช่วยผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติงานตามแนวการสอบบัญชีที่กำหนดไว้อย่างครบถ้วนและบรรลุวัตถุประสงค์การตรวจสอบบัญชี

#### มาตรฐานการรายงาน

รายงานการสอบบัญชีเป็นผลงานชิ้นสุดท้ายของผู้สอบบัญชีที่เสนอต่อ นายทะเบียนสหกรณ์ ผู้สอบบัญชีจึงต้องมีแนวทางปฏิบัติงานในการจัดทำรายงานสอบบัญชี ให้เป็นมาตรฐานเดียวกัน กรมตรวจบัญชีสหกรณ์จึงกำหนดมาตรฐานการรายงาน ไว้ 3 ส่วน คือ

1.การแสดงความเห็นต่องบการเงินและการจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชี ภายหลังจากผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีตามมาตรฐานกระบวนการสอบบัญชีแล้ว ผู้สอบบัญชีจะต้องแสดงความเห็นต่องบการเงินในรายงานของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด ซึ่งการแสดงความเห็นต่องบการเงิน มี 4 แบบ คือ (1) การแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข (2) การแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข (3) การแสดง

ความเห็นแบบงบการเงินไม่ถูกต้อง และ (4) การแสดงความเห็นแบบไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน

2.การรายงานผลการตรวจสอบบัญชีการจัดทำรายงานผลการตรวจสอบบัญชีประกอบด้วย

2.1รายงานผลการตรวจสอบบัญชีระหว่างปี เพื่อเสนอผลการตรวจสอบบัญชี โดยรายงานถึงขอบเขตการปฏิบัติงาน สรุปผลการตรวจสอบ ข้อสังเกตที่ตรวจพบและแนวทางแก้ไข รวมทั้งการติดตามการแก้ไขข้อบกพร่องและเรื่องอื่น ๆ ตามรูปแบบและแนวทางที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด พร้อมทั้งบทยกตัวอย่างสิ้นเดือนก่อนเข้าตรวจสอบบัญชีระหว่างปี ไปตรวจนับเงินสด กระจายทำการเงินฝากธนาคาร และกระจายทำการที่ได้จากการตรวจสอบบัญชี รวมถึงแผนและแนวการสอบบัญชีต่อหัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์เพื่อทราบภายใน 10 วัน นับจากวันเสร็จสิ้นงานตรวจสอบบัญชีระหว่างปี

2.2การรายงานผลการตรวจสอบบัญชีประจำปี โดยกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องจัดทำรายงานผลการตรวจสอบบัญชีเพื่อเสนอผลการตรวจสอบบัญชีประจำปีต่อนายทะเบียนสหกรณ์ โดยรายงานถึงข้อสังเกตที่ตรวจพบ และแนวทางแก้ไข รวมทั้งการติดตามการแก้ไขข้อบกพร่อง และเรื่องอื่น ๆ ตามรูปแบบและแนวทางที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด ในการนำเสนอผลงานของผู้สอบบัญชี จะต้องเสนอรายงานของผู้สอบบัญชี รายงานผลการตรวจสอบบัญชี งบการเงิน และกระจายทำการ โดยเสนอผลงานสอบบัญชีเพื่อให้หัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์สอบทานงานภายใน 15 วันนับแต่วันที่แสดงความเห็นต่องบการเงินเมื่อหัวหน้าสอบทานงานแล้วเสร็จให้ผู้สอบบัญชีจัดส่งรายงานของผู้สอบบัญชีรายงานผลการตรวจสอบบัญชี งบการเงินและกระจายทำการ (สำหรับกระจายทำการให้ส่งเฉพาะที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 1-10 สุ่มตรวจคุณภาพงานสอบบัญชี) เสนอผลงานต่อนายทะเบียนสหกรณ์ส่วนการจัดส่งรายงานของผู้สอบบัญชีที่จัดส่งให้สหกรณ์/กลุ่มเกษตรกรให้เพิ่มรายงานผลการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในและข้อสังเกตแบบ RQ2 เพื่อนำเสนอต่อที่ประชุมใหญ่ด้วย

3.การรายงานผลการปฏิบัติงานรายสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร (RA) ให้ผู้สอบบัญชี รายงานผลการปฏิบัติงานสอบบัญชีรายสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร (RA) ผ่านระบบ Intranet ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ รายงานผลการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร ผ่านระบบ Intranet ภายใน 15 วัน นับจากวันที่แสดงความเห็นต่องบการเงิน (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, 2557, น.26) และบันทึกข้อมูลทางการเงินของสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร (Input Form) ผ่านระบบ Intranet ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ภายใน 5 วัน นับจากวันที่เสนอผลงานสอบบัญชี



ประจำปีต่อนายทะเบียนสหกรณ์ (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, 2557, น.26) เพื่อเก็บข้อมูลทางสถิติ และจัดระดับความยากในการสอบบัญชีสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร รวมทั้งใช้เป็นข้อมูลในการพิจารณา มอบหมายงานและแบ่งงานให้ผู้สอบบัญชีในปีต่อไป

## 2.5 ทฤษฎีตัวแทน (Agency Theory)

(ธีรพร ทองชะ โซก, 2556, น.82) ทฤษฎีตัวแทนได้รับการพัฒนาเพื่อใช้ในการจัดการบริษัทขนาดใหญ่ โดยเป็นการอธิบายความสัมพันธ์ที่เกิดจากความยินยอมพร้อมใจระหว่างบุคคลสองฝ่าย ฝ่ายแรกคือตัวการ (Principal) เป็นผู้ถือหุ้นหรือผู้ลงทุนของธุรกิจได้มอบอำนาจการบริหารจัดการบริษัทให้กับฝ่ายที่สองซึ่งเรียกว่าตัวแทน (Agent) เป็นฝ่ายจัดการ ทำหน้าที่บริหารจัดการบริษัทแทน การแยกความเป็นเจ้าของกิจการและการบริหารกิจการออกจากกัน จึงส่งผลให้เกิดปัญหาตัวแทน (Agency Problem) เนื่องจากผู้เป็นเจ้าของกิจการไม่สามารถที่จะติดตามตรวจสอบการปฏิบัติงานของตัวแทนหรือผู้จัดการได้อย่างใกล้ชิด เกิดเป็นปัญหาการขัดแย้งของผลประโยชน์ และความเสียงรบกวนระหว่างตัวการและตัวแทนแม้ปัญหาเหล่านี้จะเกิดขึ้น แต่สามารถลดระดับความรุนแรงลงได้ผ่านกลไกของการติดตาม การควบคุม การจัดการ ด้วยการกำกับดูแลกิจการซึ่งจะทำให้องค์กรมีการดำเนินกิจการที่โปร่งใสตรวจสอบได้ มีประสิทธิผล และประสิทธิภาพ

ผู้บริหารของกิจการ ถือเป็นตัวแทน (Agent) ซึ่งมีหน้าที่ในการจัดทำงบการเงิน เพื่อที่จะรายงานฐานะการเงินและผลประกอบการของบริษัท จากการบริหารงานของตนต่อผู้ถือหุ้นหรือตัวการ (Principal) จากทฤษฎีตัวแทน (Agency theory) นั้น ผู้ถือหุ้นจะติดตามตรวจสอบผู้บริหารเพื่อยืนยันว่ารายงานทางการเงินต่าง ๆ ที่ได้จัดทำขึ้นนั้นมีความถูกต้องเพียงใด วิธีการร่วมสมัยที่ปฏิบัติกันมา คือ การที่ผู้บริหารจะใช้บริการจากผู้สอบบัญชีที่เป็นผู้เชี่ยวชาญภายนอก (Professional External Auditor) เพื่อที่จะมาทำการตรวจสอบและแสดงความเห็นเกี่ยวกับรายงานทางการเงิน และทำการยืนยันว่ารายงานทางการเงินที่จัดทำขึ้นมานั้น ได้ปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ โดยความเห็นของผู้สอบบัญชีสามารถให้ความเชื่อมั่นต่อรายงานทางการเงินแก่ผู้ใช้ข้อมูลได้ ซึ่งตามทฤษฎีแล้วผู้สอบบัญชีจะปฏิบัติหน้าที่เพื่อผลประโยชน์ของผู้ถือหุ้นเป็นหลักและเพื่อเป็นการบรรเทาปัญหา (Agency Problem) ระหว่างตัวการและตัวแทน จึงมีความเป็นไปได้ที่ผู้บริหารจะว่าจ้างผู้สอบบัญชีที่ให้บริการด้วยมาตรฐานคุณภาพที่สูง (สมศักดิ์ จินตวัฒน์กุล, 2554, น.69) อารีย์ เชียงทอง (2553) ทฤษฎีตัวแทนมองได้ว่ามนุษย์ทุกคน

ในองค์กรย่อมมีแรงผลักดันที่จะทำเพื่อผลประโยชน์ส่วนตัวด้วยกันทั้งสิ้น ดังนั้นผู้บริหารหรือฝ่ายจัดการจะพยายามหาหนทางในการสร้างมูลค่าสูงสุดให้กับบริษัทที่ต่อเมื่อพิจารณาแล้วเห็นว่าหนทางนั้นเอื้ออำนวยผลประโยชน์ให้กับตนเองด้วย สมมติฐานที่อยู่เบื้องหลังทฤษฎีการเป็นตัวแทนก็คือผู้เป็นเจ้าของบริษัทหรือผู้ถือหุ้นกับตัวผู้บริหารหรือฝ่ายจัดการต่างมีความขัดแย้งทางด้านผลประโยชน์ซึ่งกันและกัน โดยที่ผู้บริหารหรือฝ่ายจัดการจะสร้างอรรถประโยชน์สูงสุดให้กับตัวเองโดยไม่คำนึงถึงว่าการกระทำเช่นนั้นจะก่อให้เกิดประโยชน์หรือมั่งคั่งสูงสุดแก่ตัวผู้เป็นเจ้าของหรือไม่ ดังนั้นผู้บริหารย่อมเลือกวิถีปฏิบัติทางบัญชีที่จะช่วยสร้างอรรถประโยชน์หรือความมั่งคั่งให้กับตนเองสูงสุด ซึ่งก่อให้เกิดแนวคิดเกี่ยวกับการตกแต่งกำไร จากงานวิจัยที่กล่าวมาแล้วข้างต้นเห็นว่าทฤษฎีตัวแทนมองว่าทุกคนในองค์กรย่อมมีแรงผลักดันที่จะทำเพื่อผลประโยชน์ส่วนตัว หากเกิดการทุจริตโดยฝ่ายบริหารหรือฝ่ายจัดการอาจมีความเป็นไปได้ที่จะก่อให้เกิดการขาดความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ด้วยการถูกแทรกแซงจำกัดขอบเขต หรือผู้สอบบัญชีอาจมีส่วนรู้เห็นกับการทุจริตดังกล่าว ดังนั้น การที่ผู้สอบบัญชีถูกตรวจสอบด้วยระบบการควบคุมคุณภาพจะสามารถลดความน่าจะเป็นที่ผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นโดยขาดความมีอิสระ ทฤษฎีดังกล่าวจึงใช้ในการอธิบายความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาครัฐ ด้านความเป็นอิสระกับคุณภาพการสอบบัญชี

## 2.6 ทฤษฎีความแตกต่างระหว่างบุคคล (Individual Differences Theory)

มนุษย์มีความคล้ายคลึงกันอยู่หลายประการ เช่น ต่างก็มีความต้องการ มีความรู้สึก มีอารมณ์แต่ในขณะเดียวกันบุคคลแต่ละคนก็มีความแตกต่างจากคนอื่น ๆ ได้หลายประการ เช่น มีรูปร่างต่างกัน มีสีของตา สีของผมต่างกัน บางคนมีความฉลาด บางคนโง่เขลาแม้แต่คู่แฝดยังมีความแตกต่างกัน เช่น แตกต่างกันในความคิดและอารมณ์ ดังนั้นอาจกล่าวได้ว่าไม่มีผู้ใดจะมีความเหมือนกันไปเสียทุกสิ่ง ทุกอย่าง มนุษย์ทุกคนในโลกจึงมีความแตกต่างกันทั้งทางร่างกายและสิ่งแวดล้อมที่ต่างกันและความแตกต่างของมนุษย์จึงเป็นเรื่องที่บุคคลควรเข้าใจและศึกษาเพื่อให้เข้าใจเพื่อนมนุษย์ (สุธีรา เฝ้าโภกสถิต, 2543 น.26-28)

ทฤษฎีความแตกต่างได้รับการพัฒนามาจากแนวความคิดเรื่องสิ่งเร้าและการตอบสนอง (Stimulus-Response) หรือทฤษฎี เอส-อาร์ (S-R Theory) และนำมาประยุกต์ใช้โดยสามารถอธิบายทฤษฎีนี้ได้ว่า บุคคลมีความแตกต่างกันหลายประการ เช่น บุคลิกภาพ ทัศนคติ

สติปัญญา และความสนใจ เป็นต้น และความแตกต่างนี้ยังขึ้นอยู่กับสภาพทางสังคม และวัฒนธรรม ให้มีพฤติกรรม การสื่อสารและการเลือกเปิดรับสารที่แตกต่างกัน

หลักการพื้นฐานเกี่ยวกับทฤษฎีนี้ที่สำคัญ คือ บุคคลมีความแตกต่างกันในด้านบุคลิกภาพและสภาพจิตวิทยา ความแตกต่างดังกล่าวนี้เป็นเพราะบุคคลมีการเรียนรู้ บุคคลที่อยู่ต่างสภาพแวดล้อมกันจะได้รับการเรียนรู้ที่แตกต่างกัน และการเรียนรู้จากสภาพแวดล้อมที่แตกต่างกันทำให้บุคคลมีทัศนคติ ค่านิยม ความเชื่อถือ และบุคลิกภาพที่แตกต่างกัน ทั้งนี้ในการศึกษาปัจจัยต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องพบว่า มีปัจจัย 2 ประการ เข้ามามีส่วนเกี่ยวข้องกับการยอมรับการสื่อสารของผู้รับสาร คือ ปัจจัยแวดล้อมทางสังคมที่มีวัฒนธรรมแตกต่างกันย่อมจะมองหรือจะยอมรับข้อมูลในการสื่อสารแตกต่างกันไป และปัจจัยส่วนบุคคลทำให้การยอมรับข้อมูลการสื่อสารแตกต่างกัน เช่น ด้านประชากร ได้แก่ อายุ เพศ สภาพเศรษฐกิจและสังคม หรือด้านจิตวิทยา ได้แก่ แบบแผนการดำเนินชีวิต หรือ ด้านการเปิดรับสื่อที่ไม่เหมือนกัน ก็มีผลทำให้บุคคลมีความชื่นชอบไม่เหมือนกันได้ (สุรพงษ์ โสธนะเสถียร, 2533, 60-67) ดังนั้นทฤษฎีดังกล่าวจึงนำมาใช้ในการอธิบายถึงความแตกต่างระหว่างบุคคลส่งผลให้เกิดความคิดเห็นที่แตกต่างกัน ทฤษฎีดังกล่าวจึงใช้ในการอธิบายระดับความแตกต่างของความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีและระดับความแตกต่างของความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี

## 2.7 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

### ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี

จากงานวิจัยที่เกี่ยวข้องพบว่า นักลงทุน ที่ปรึกษาทางการเงิน และสินเชื่อของธนาคารพาณิชย์มีความคาดหวังต่อการสอบบัญชีในประเทศไทยแตกต่างกัน หนึ่งในความคาดหวังของผู้ใช้งบการเงินดังกล่าว คือ ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี (สาวิตรี อ่องธรรมกุล, 2547, น.117) สุนิษา ธงจันทร์ (2552, น.98) ได้อภิปรายผลการวิจัยไว้ว่า ผู้สอบบัญชีจะถูกจัดให้เป็นบุคคลที่ต้องมีความเป็นอิสระในการแสดงความเห็นต่องบการเงินที่จัดทำขึ้นเพื่อผู้ใช้งบการเงินและอาจจะส่งผลถึงความเสียหายหากผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็นอันเที่ยงธรรม ถูกต้องและชัดเจนต่องบการเงินนั้น ดังนั้นผู้สอบบัญชีจึงควรมีจริยธรรม และการวางแผนการตรวจสอบรวมถึงปฏิบัติตามมารยาทโดยทั่วไป ซึ่งถือว่าเป็นตัวที่ส่งผลต่อการ

มีคุณภาพการสอบบัญชีเป็นอย่างมาก สอดคล้องกับ กวี วงศ์พุด (2546, น.68) กล่าวว่างานสอบบัญชีที่มีคุณภาพนั้นผู้สอบบัญชีจะต้องตรวจสอบและเสนอรายงานการสอบบัญชีโดยรักษาไว้ซึ่งความเป็นอิสระความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริต เพื่อให้ผลงานของผู้สอบบัญชีเป็นที่เชื่อถือได้ โดยจะต้องวางแผนการตรวจสอบและใช้วิธีการต่าง ๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เกี่ยวข้อง สอดคล้องกับแนวความคิดของ พยอม สิงห์เสนห์ (2545, น 2-1) กล่าวว่า ความเชื่อถือในความเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับงบการเงินย่อมสืบเนื่องมาจากความเชื่อถือในคุณสมบัติและความสามารถของผู้สอบบัญชีในฐานะผู้เชี่ยวชาญทางด้านบัญชี รวมทั้งความมีอิสระจากกิจการที่ตรวจสอบซึ่งเป็นสิ่งสำคัญยิ่ง สอดคล้องกับ จารุมน ศรีสันต์ (2550, น 105) กล่าวว่าคุณค่าวิชาชีพด้านความเป็นอิสระมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมด้านความถูกต้อง ความชัดเจน ความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ความสมบูรณ์และความทันกาล เนื่องจากการที่ผู้สอบบัญชีสามารถวางแผนการตรวจสอบและใช้วิธีการตรวจสอบต่าง ๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอตลอดจนแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชีโดยไม่อยู่ภายใต้อิทธิพลใด ๆ ความเป็นอิสระจะต้องเป็นที่ประจักษ์แก่บุคคลทั่วไปด้วยว่าผู้สอบบัญชีไม่มีส่วนได้เสียในกิจการที่ตนสอบบัญชี เพื่อให้ผลงานของผู้สอบบัญชีเป็นที่น่าเชื่อถือ และให้ประโยชน์แก่ผู้ถือหุ้น ผู้บริหาร เจ้าหนี้ นักลงทุน รัฐบาล และผู้อื่นที่ใช้งบการเงิน สอดคล้องกับ (แก้วตา อัมรินทร์, 2540, น.9) กล่าวว่า ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่สำคัญในการตรวจสอบและแสดงความคิดเห็นต่องบการเงินอย่างเป็นอิสระไม่ลำเอียง เพื่อผู้ใช้งบการเงินจะได้ใช้งบการเงินอย่างมั่นใจและต้องถือว่าผู้ตรวจสอบภายนอกเป็นเพียงกลุ่มคนกลุ่มเดียวที่สามารถทำงานนี้ได้ เนื่องจากผู้ตรวจสอบภายนอกย่อมเป็นผู้มีความรู้ ความสามารถ มีความเป็นอิสระในการแสดงความเห็นและที่สำคัญคือได้รับอนุญาตให้ตรวจสอบงบการเงิน จากงานวิจัย ที่กล่าวมาข้างต้น ทำให้ได้สมมติฐานการวิจัยดังนี้

H3. การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาครัฐ ด้านความเป็นอิสระมีความสัมพันธ์กับคุณภาพการสอบบัญชี

### ความรู้ ความสามารถ และความชำนาญงาน

จากงานวิจัยที่เกี่ยวข้องพบว่า ความรู้ ความสามารถ ด้านการบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพงานสอบบัญชีด้านความเที่ยงธรรมและด้าน ความรู้ความสามารถ ความรู้ความสามารถด้านการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพ

การสอบบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้าน ได้แก่ ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล ส่วนความรู้ความสามารถด้านกฎหมายมีความสัมพันธ์และผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีด้านความเที่ยงธรรม ด้านความรู้ความสามารถ และความรู้ความสามารถด้านเทคโนโลยีสารสนเทศมีความสัมพันธ์และผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงตรง ด้านความชัดเจน และด้านความสร้างสรรค์ (ชนัญญา ลินชื่น, 2548, บทคัดย่อ) สอดคล้องกับชัชวิชัย คำภีรมย์ (2554, น.113-114) ได้กล่าวไว้ว่า ความรู้ ความสามารถทางการบัญชี ด้านทักษะวิชาชีพ ด้านความรู้ในวิชาชีพ ด้านเจตคติ และด้านคุณค่าวิชาชีพมีความสัมพันธ์และส่งผลกระทบต่อความสำเร็จในการทำงาน แต่ละด้านของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย สอดคล้องกับแนวความคิดของนิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันทเพร (2548, น.10) กล่าวว่า ผู้สอบบัญชีต้องมีความรู้ความสามารถในการวิเคราะห์ปัญหาต่าง ๆ และหาทางแก้ไขปัญหาเหล่านั้น โดยมีเหตุผลในการตรวจสอบหลักฐานต่าง ๆ โดยต้องอาศัยความชำนาญและไหวพริบด้วย ในการสอบสวนข้อเท็จจริงต้องพึงระลึกว่าหลักฐานบางอย่างที่ได้จากมิใช่หลักฐานที่มีความสมบูรณ์ในตัวเอง และหลักฐานบางอย่างมีความสัมพันธ์กับหลักฐานอย่างอื่นอีกด้วย สอดคล้องกับแนวความคิดของสุชาย ยังประสิทธิ์กุล (2549, น.1-20) กล่าวว่า ในการตรวจสอบผู้สอบบัญชีจะต้องพบกับสถานการณ์ต่าง ๆ ที่ต้องใช้ดุลยพินิจในการที่จะเลือกใช้วิธีการตรวจสอบใดที่จะเหมาะสม ซึ่งหากผู้สอบบัญชีเลือกใช้วิธีตรวจสอบที่ไม่เหมาะสมทำให้ไม่สามารถพิสูจน์และไม่ได้ข้อสรุปตามวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ ดังนั้น ดุลยพินิจของผู้สอบในการตรวจสอบในสถานการณ์ต่าง ๆ เป็นปัจจัยสำคัญต่อการเลือกใช้วิธีการตรวจสอบที่เหมาะสม สอดคล้องกับ สอดคล้องกับ นริษา ทองมณี (2556, น.76) ได้กล่าวว่าคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีด้านความรู้ ความสามารถของผู้สอบบัญชีส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชี ซึ่งอธิบายได้ว่าผู้สอบบัญชีที่มีความรู้ ความสามารถมากขึ้นส่งผลให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชีเพิ่มขึ้นอีกด้วยและจักรพงษ์ รัตนะ (2547) ได้ศึกษาถึงปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติงานของสำนักงานสอบบัญชีในเขตกรุงเทพมหานคร พบว่าปัญหาและอุปสรรคที่สำคัญคือ การขาดความรู้ ความสามารถและความชำนาญในงานตรวจสอบ โดยจะส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี ผลการวิจัยครั้งนี้ได้แบ่งปัญหาออกเป็น 4 ด้าน คือ ด้านการเงิน ด้านลูกค้า ด้านกระบวนการภายใน และด้านการเรียนรู้และการพัฒนา ในส่วนของด้านการเงินปัญหาที่สำคัญคือค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชี ในด้านของลูกค้าปัญหาที่สำคัญ

คือความรู้ ความสามารถด้านบัญชีของพนักงานบริษัทลูกค้า ด้านกระบวนการมีปัญหาในส่วนของ การสอบทานงานตามหลักการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชี และด้านการเรียนรู้และการพัฒนา ปัญหาที่สำคัญคือปัญหาในการพัฒนาความรู้และฝึกรอบรรมพนักงานสอบบัญชีจากงานวิจัย ที่กล่าวมาข้างต้นทำให้ได้สมมติฐานการวิจัยดังนี้

H4. การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ งานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาครัฐ ด้านความรู้ความสามารถและความชำนาญงาน มีความสัมพันธ์กับคุณภาพการสอบบัญชี

#### การมอบหมายและแบ่งงาน

จากงานวิจัยที่เกี่ยวข้องพบว่า เทวิตา สนิทรัมย์ (2551, น.73) ได้ศึกษาปัจจัย ด้านลูกค้าที่มีผลต่อพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง ผลการศึกษาพบว่าระดับ ความสำคัญของปัจจัยด้านการบริหารที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงของผู้สอบบัญชียังคงมี ผลกระทบมากต่อการทำงานของผู้สอบบัญชี เนื่องจากฝ่ายบริหารมีหน้าที่จัดเตรียมและรับผิดชอบ เกี่ยวกับเอกสารต่าง ๆ รวมถึงรายงานทางการเงินเบื้องต้น นั่นคือหากผู้บริหารไม่ให้ความร่วมมือ ย่อมเป็นอุปสรรคต่อการตรวจสอบข้อมูล หรืออาจรวมถึงการที่ผู้บริหารมีการบิดเบือนความจริง หรือสร้างข้อมูลเท็จจนเป็นเหตุให้ผู้สอบบัญชีตรวจไม่พบข้อผิดพลาดหรือไม่สามารถตรวจพบได้ จากการปฏิบัติงานตรวจสอบตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปซึ่งสอดคล้องกับสาเหตุที่ได้รวบรวมไว้ ที่ทำให้เกิดความล้มเหลวจากข้อมูลทางบัญชีหรือด้อยคุณภาพในการตรวจสอบงบการเงิน ของบริษัท (วรรณฤดี ภูทอง, 2539) ตัวแปรที่มีความสัมพันธ์ในทางบวกกับคุณภาพการบริการ พยาบาลที่ผู้ประกันตนรับรู้ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 อันได้แก่ การมุ่งเน้นการวิจัย ทางการตลาด ด้านการกำหนดมาตรฐานการบริการ การจัดคนให้เหมาะกับงาน ในขณะที่ ชัยน้อย ศักดิ์จักรชัย (2543, น.44) ได้ศึกษาถึงปัญหาและอุปสรรคต่อการดำเนินงานสอบบัญชี สหกรณ์ กรณีสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ภูมิภาคที่ 9 พบว่าเกิดจากด้านทรัพยากรบริหาร ที่ทางสหกรณ์ไม่มีพนักงานบัญชีเป็นของสหกรณ์เอง และพนักงานไม่มีความรู้ ความสามารถในการจัดทำบัญชี ขณะที่ปริมาณธุรกิจของสหกรณ์ที่เริ่มมากขึ้นเนื่องจากการเจริญเติบโต ทางด้านเศรษฐกิจทำให้สหกรณ์มีการพัฒนาในด้านการทำธุรกิจเพิ่มมากขึ้น ในขณะที่จำนวน ข้าราชการถูกจำกัดจึงทำให้ผู้สอบบัญชีต้องใช้เวลาในการตรวจสอบมากขึ้นจึงเป็นปัญหาในการ ตรวจสอบให้ทันตามเวลาที่กำหนด สอดคล้องกับ สมชัย สมบัติกำไร (2546, น.58) ได้ศึกษาปัญหา

ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีในเขตพื้นที่รับผิดชอบของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 5 พบว่าปัญหาเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีในด้านของอัตราค่าลงมีจำนวนน้อยไม่สัมพันธ์กับปริมาณของ สหกรณ์ที่รับผิดชอบและผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ไม่มีประสบการณ์การตรวจสอบบัญชีที่เพียงพอแก่การ ปฏิบัติงานตรวจสอบทำให้การสอบบัญชีล่าช้าไม่เป็นไปตามแผน ในส่วนของปัญหาเกี่ยวกับ ผู้รับตรวจพบว่าสหกรณ์ไม่ผ่านรายการจากสมุดเงินสดมายังสมุดบัญชีแยกประเภททั่วไป เจ้าหน้าที่ของสหกรณ์ต้องปฏิบัติงานทุกอย่างเพียงคนเดียว การจัดทำบัญชีไม่เป็นปัจจุบันทำให้ ตรวจสอบบัญชีไม่ได้ วิมลรัตน์ จันทร์สกา (2547) ได้ศึกษาการตรวจสอบสหกรณ์ที่มีข้อบกพร่อง ทางการเงินการบัญชีจนเป็นเหตุให้สหกรณ์ตักล้างการตรวจสอบบัญชี 2 ปี กรณีศึกษา : สหกรณ์ การเกษตรจอมทอง จำกัด จากการศึกษาพบว่าปัญหาที่สำคัญในการตรวจสอบบัญชีคือ สหกรณ์ บางแห่งตักล้างการตรวจสอบบัญชีเนื่องจากมีข้อบกพร่องทางการเงิน ดังนั้นในการตรวจสอบบัญชี สหกรณ์ที่ตักล้างการสอบบัญชี เพื่อให้สามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์ และสามารถตรวจพบข้อบกพร่องทางการเงินการบัญชีนั้น ผู้สอบบัญชีจะต้องปฏิบัติงานตรวจสอบ ตามกระบวนการสอบบัญชี ตั้งแต่การรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับสหกรณ์ที่จะตรวจสอบ ศึกษา ทำความเข้าใจข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของสหกรณ์ ศึกษา สาเหตุแห่งการตักล้างการตรวจสอบ ดำเนินการให้สหกรณ์แก้ไขปัญหาที่เป็นสาเหตุแห่งการตักล้าง การสอบบัญชี จัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวม แนวการสอบบัญชี รวมทั้งปฏิบัติงานตรวจสอบ บัญชีตามที่ระบุไว้ นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีควรใช้วิธีการสังเกต สอบถาม การวิเคราะห์เปรียบเทียบ และพิจารณาถึงสัญญาณเตือนภัย ข้อบ่งชี้ในขณะปฏิบัติงานด้วยเพื่อปรับเปลี่ยนวิธีการตรวจสอบ หรือใช้วิธีการตรวจสอบอื่นเพิ่มเติม หรือเพิ่มขอบเขตการตรวจสอบ จนสามารถรวบรวมหลักฐาน การสอบบัญชีเพื่อสรุปความเห็นในรายงานการสอบบัญชีได้อย่างสมเหตุสมผล จากงานวิจัย ที่กล่าวมาข้างต้นทำให้ได้สมมติฐานการวิจัยดังนี้

H5. การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ งานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาครัฐ ด้านการมอบหมายและแบ่งงานมีความสัมพันธ์กับคุณภาพ การสอบบัญชี

### การวางแผนการสอบบัญชี

จากงานวิจัยที่เกี่ยวข้องพบว่า พรรณราย คำจันทร์ดี (2551, บทคัดย่อ) การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามวงจรคุณภาพ PDCA ได้แก่ การวางแผนการสอบบัญชี วิธีการตรวจสอบและจัดทำหลักฐานการปฏิบัติงาน การสอบทานงานและการรายงานการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพงานสอบบัญชี สอดคล้องกับ ปาริชาติ สมภาร (2555, บทคัดย่อ) ได้ศึกษาถึงผลกระทบของความสามารถทางการบริหารงานที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จากการวิเคราะห์ความสัมพันธ์และผลกระทบ พบว่าความสามารถทางการบริหารด้านการวางแผนการดำเนินงาน และด้านการติดตามผลมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี สอดคล้องกับแนวคิดของ ศิลปพร ศรีจันทเพชร (2552, 7-1) กล่าวว่าหลักการจัดการหรือหลักการบริหารที่ดีต้องมีการวางแผนไว้ล่วงหน้าอย่างเป็นขั้นตอนก่อนเริ่มปฏิบัติงานจริง เพื่อให้ผู้ร่วมงานหรือผู้เกี่ยวข้องทราบถึงทิศทางที่ควรจะเป็นในระยะเวลาข้างหน้า เป้าหมายของการทำงานตลอดจนปัญหาอุปสรรคที่คาดว่าจะเกิดขึ้น สอดคล้องกับ ขนิษฐา พิมลสวัสดิ์ (2546, บทคัดย่อ) พบว่าลักษณะของการบริหารจัดการประกอบด้วย การวางแผน การจัดองค์การ กำหนดโครงสร้าง การอำนวยการ และการควบคุมช่วยให้การดำเนินงานของหน่วยงานคลังและวัสดุมีประสิทธิภาพสามารถแก้ไขปัญหาการบริหารงานภายในองค์กร สอดคล้องกับแนวความคิดของ นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันทเพชร (2548, น.6-12) กล่าวว่า การสอบบัญชีผู้สอบบัญชีควรคำนึงถึงวิธีการตรวจสอบที่ใช้ให้เหมาะสม สอดคล้องกับ ชนัญญา สินชื่น (2548, น.91-2) พบว่าความรู้ ความสามารถด้านการตรวจสอบบัญชีเป็นคุณสมบัติที่พึงมีของผู้สอบบัญชี เพราะผู้สอบบัญชีถือเป็นบุคคลหนึ่งที่มีผลต่อเศรษฐกิจของประเทศ โดยผู้สอบบัญชีจะจัดอยู่ในบุคคลที่ต้องมีความเป็นอิสระในการแสดงความเห็นต่องบการเงินและอาจส่งผลเสียหายหากผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็นอันเป็นที่เที่ยงธรรม ถูกต้องและชัดเจนต่องบการเงินนั้น ดังนั้นผู้สอบบัญชีควรมีจริยธรรมและการวางแผนการตรวจสอบรวมถึงการปฏิบัติตามมารยาทโดยทั่วไป ซึ่งถือว่าเป็นตัวที่ส่งผลต่อการมีคุณภาพการสอบบัญชีเป็นอย่างมาก สอดคล้องกับแนวคิดของ กวี วงศ์พุฒ (2546, น.68) กล่าวว่างานสอบบัญชีที่มีคุณภาพผู้สอบบัญชีจะต้องเสนอการตรวจสอบและรายงานการสอบบัญชีโดยรักษาไว้ซึ่งความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริตเพื่อให้ผลงานของผู้สอบบัญชีเป็นที่เชื่อถือได้ โดยต้องวางแผนการตรวจสอบและใช้วิธีการต่าง ๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เกี่ยวข้อง จากงานวิจัยที่กล่าวมาข้างต้นทำให้ได้สมมติฐานการวิจัยดังนี้



H6. การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาครัฐ ด้านการวางแผนการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับคุณภาพการสอบบัญชี

#### การตรวจสอบและการจัดทำหลักฐาน

จากงานวิจัยที่เกี่ยวข้องพบว่า พรรณราย คำจันทร์ดี (2551, บทคัดย่อ) การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามวงจรคุณภาพ PDCA ได้แก่ การวางแผนการสอบบัญชี วิธีการตรวจสอบและจัดทำหลักฐานการปฏิบัติงาน การสอบทานงานและการรายงานการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพงานสอบบัญชี สอดคล้องกับ ปาริชาต สมภาร (2555, บทคัดย่อ) ได้ศึกษาถึงผลกระทบของความสามารถทางการบริหารงานที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จากการวิเคราะห์ความสัมพันธ์และผลกระทบ พบว่าความสามารถทางการบริหารด้านการวางแผนการดำเนินงาน และด้านการติดตามผลมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี สอดคล้องกับ ปาริชาต สมภาร (2555, บทคัดย่อ) ได้ศึกษาถึงผลกระทบของความสามารถทางการบริหารงานที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จากการวิเคราะห์ความสัมพันธ์และผลกระทบพบว่าความสามารถทางการบริหารด้านการวางแผน การดำเนินงาน และด้านการติดตามผลมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี สอดคล้องกับ ปกัสร่า ช่างสาร (2555, บทคัดย่อ) คุณลักษณะด้านเทคนิคการตรวจสอบมีความสัมพันธ์และผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี สอดคล้องกับงานวิจัยของ นุชรี มาสกา (2555, บทคัดย่อ) ได้ศึกษาผลกระทบการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีที่ดีที่มีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีพบว่าการรวบรวมและการประเมินหลักฐานมีความสัมพันธ์และผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีในเชิงบวกจากงานวิจัยที่กล่าวมาข้างต้นทำให้ได้สมมติฐานการวิจัยดังนี้

H7. การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาครัฐ ด้านการตรวจสอบและการจัดทำหลักฐานมีความสัมพันธ์กับคุณภาพการสอบบัญชี

### การสอบทานงาน

จากงานวิจัยพบว่า พวงพยอม วนาพัฒนสิน (2554, น.108) การควบคุมคุณภาพ การสอบบัญชี ด้านการติดตามงานมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จ ในการดำเนินงาน โดยรวม สอดคล้องกับงานวิจัยของ พรรณราย คำจันทร์ดี (2552 น.73) พบว่า การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามวงจรคุณภาพ PDCA ได้แก่ การสอบทานงานมีความสัมพันธ์ และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมและรายด้าน ได้แก่ ด้านความถูกต้อง ด้านความเป็นอิสระ ด้านความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริต ด้านความครบถ้วน ด้านความคิด สร้างสรรค์ ด้านความทันกาล สอดคล้องกับ ปาริชาติ สมภาร (2555, บทคัดย่อ) ได้ศึกษาถึง ผลกระทบของความสามารถทางการบริหารงานที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี รับอนุญาตในประเทศไทย จากการวิเคราะห์ความสัมพันธ์และผลกระทบ พบว่าความสามารถ ทางการบริหารด้านการวางแผน การดำเนินงาน และด้านการติดตามผลมีความสัมพันธ์ และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี จากงานวิจัยที่กล่าวมาข้างต้นทำให้ได้สมมติฐาน การวิจัยดังนี้

H8. การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ งานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาครัฐ ด้านการสอบทานงานมีความสัมพันธ์กับคุณภาพการสอบ บัญชี

### การรายงานการสอบบัญชี

งานวิจัยพบว่า พรรณราย คำจันทร์ดี (2552 น.73) การควบคุมคุณภาพงานสอบ บัญชีตามวงจรคุณภาพ PDCA ได้แก่ การรายงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมและรายด้าน ได้แก่ ด้านความถูกต้อง ด้านความเป็นอิสระ ด้านความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริต ด้านความครบถ้วน ด้านความคิดสร้างสรรค์ ด้านความทันกาล สอดคล้องกับ นุชรี มาสกา (2555, บทคัดย่อ) ได้ศึกษาผลกระทบการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีที่ดีที่มีผล ต่อคุณภาพการสอบบัญชีพบว่าการจัดทำรายงานทางการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์และผลกระทบ ต่อคุณภาพการสอบบัญชีในเชิงบวก จากงานวิจัยที่กล่าวมาข้างต้นทำให้ได้สมมติฐานการวิจัยดังนี้

H9. การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาครัฐ ด้านการรายงานการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับคุณภาพการสอบบัญชี

### คุณภาพการสอบบัญชี

พวงพะยอม วนาพัฒนสิน (2554, น.6) พบว่า ผู้บริหารของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย มีความคิดเห็นด้วยกับการมีการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมและรายด้านอยู่ในระดับมาก เนื่องจากการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีเป็นมาตรการหนึ่งที่น่ามาใช้ในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีซึ่งต้องมีการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่สภาวิชาชีพกำหนดไว้ในเรื่องการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีผ่านระบบการรับรองคุณภาพงานสอบบัญชี ทำให้สำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีตระหนักถึงคุณภาพในการสอบบัญชีมากขึ้น มีการเข้มงวดในการปฏิบัติงานมากขึ้น ส่งผลให้คุณภาพการสอบบัญชีมีประสิทธิภาพ งบการเงินและข้อมูลทางการเงินซึ่งมีผลต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของนักลงทุนและผู้ใช้งบการเงิน มีความน่าเชื่อถือและโปร่งใสมากขึ้นเป็นที่ยอมรับ ส่งผลต่อความมีศรัทธาของวิชาชีพ ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดของ พยอม สิงห์เสนห์ (2545, น1-38) กล่าวว่า มาตรฐานการสอบบัญชีเป็นแนวทางปฏิบัติงานซึ่งใช้เป็นเครื่องมือวัดคุณภาพผลงานของผู้สอบบัญชีเพื่อให้บุคคลโดยทั่วไปได้ทราบถึงขอบเขตความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

แก้วตา อัมรินทร์และคณะ (2540, บทคัดย่อ) พบว่า ผลดีของการนำระบบควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีมาใช้ในสำนักงานตรวจสอบบัญชี ได้แก่ การลดความเสี่ยงในการปฏิบัติงานผิดพลาดเนื่องจากการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีเข้ามามีส่วนช่วยได้มากส่งผลให้ผลงานที่ออกมานั้นมีข้อผิดพลาดน้อยที่สุด มีมาตรฐานในการปฏิบัติงานที่เหมือนกัน สำนักงานสอบบัญชีแต่ละแห่งใช้มาตรฐานเดียวกันทำให้ง่ายในการตรวจสอบหรือสอบทานระหว่างกัน สร้างความเชื่อมั่นแก่บุคลากรภายในและความเชื่อถือจากผู้ใช้งบการเงิน ในความเป็นกลางและการปฏิบัติงานมีคุณภาพน่าเชื่อถือได้

วัชรินทร์ เกตุบางลาย (2551) ได้ศึกษาถึงการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีกรณีถ่ายโอนการสอบบัญชีให้ผู้สอบบัญชีภาคเอกชน จากการวิจัยพบว่าปัญหาที่อาจส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี คือ การตัดราคาค่าสอบบัญชี และการเลือกผู้สอบบัญชีโดยพิจารณาจากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่ถูกกว่าเป็นหลักทางกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ได้พยายามแก้ไข

โดยการชี้ให้สหกรณ์เห็นถึงผลดีและผลเสียจากการพิจารณาเลือกผู้สอบบัญชีโดยยึดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่ถูกต้องกว่า ว่าอาจทำให้ผู้สอบบัญชีทำการตรวจสอบไม่เพียงพอ และสหกรณ์ไม่ได้รับประโยชน์เท่าที่ควร

ชลธิชา ประคองวงษ์ (2546) ได้ศึกษาถึงการวิเคราะห์ความต้องการพัฒนาของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ โดยทำการศึกษาจากผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ผู้อำนวยการสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 1 หัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ ผู้จัดการสหกรณ์การเกษตร และเจ้าหน้าที่ภายในสหกรณ์การเกษตร พบว่าการไม่มีมาตรฐานในการตรวจสอบบัญชี การขาดแคลนบุคลากร และปริมาณงานสอบบัญชีที่มากเกินไป เป็นอีกปัจจัยที่มีผลกระทบต่อการทำงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ และผู้สอบบัญชีสหกรณ์ควรได้รับการพัฒนาด้านการใช้คอมพิวเตอร์และอินเทอร์เน็ต รวมทั้งความรู้ ความสามารถที่จะส่งเสริมการทำงานให้มีประสิทธิภาพ ทำให้สามารถตรวจสอบบัญชีให้เสร็จในระยะเวลาอันสั้นและมีความรวดเร็วยิ่งขึ้น

Sudsomboon (2009) ได้ศึกษาถึง ทักษะความสามารถ, ชื่อเสียง และความสำเร็จของผู้สอบบัญชีผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีโดยได้ทำการศึกษากลุ่มประชากรที่เป็นผู้สอบบัญชีในประเทศไทย จำนวน 357 ราย พบว่าทักษะความสามารถมีผลในเชิงบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชี และมีผลต่อชื่อเสียงและความสำเร็จของผู้สอบบัญชีรวมถึงความรู้ความสามารถ ประสบการณ์ และการเรียนรู้มีผลในเชิงบวกต่อความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชี สำหรับตัวแปรแทรกซ้อนคือ กระเบียบและอิทธิพลของผู้ถือหุ้นส่งผลกระทบต่อความสัมพันธ์กับเหตุการณ์ที่ผ่านมา และความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีแต่ตัวแปรดังกล่าวก็ไม่มีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีแต่อย่างใด

Hoitas et al., (2007) ได้กล่าวถึงปัจจัยที่ผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชี อันได้แก่ ค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีมักจะมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้ามกับความเป็นไปได้ในการแก้ไขงบการเงิน ซึ่งก็หมายความว่า ค่าธรรมเนียมที่สูงส่งผลทำให้คุณภาพการสอบบัญชีที่สูงขึ้น

Ahmad and Houghton (1996) ได้ทำการศึกษาค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big Firm) ที่มีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีจากกิจการขนาดกลางใน สหราชอาณาจักร (U.K.) พบว่าไม่มีความสัมพันธ์ใดๆ จากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ที่จะมีผลทำให้มีคุณภาพงานสอบบัญชีมากกว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก (Non - Big Firm) ซึ่งมีความสอดคล้องกับงานวิจัยหลายๆ งาน

ที่ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี มักจะมีผลจากปัจจัยอื่นๆ (เช่น ขนาดความซับซ้อนและความเสี่ยงของกิจการ)

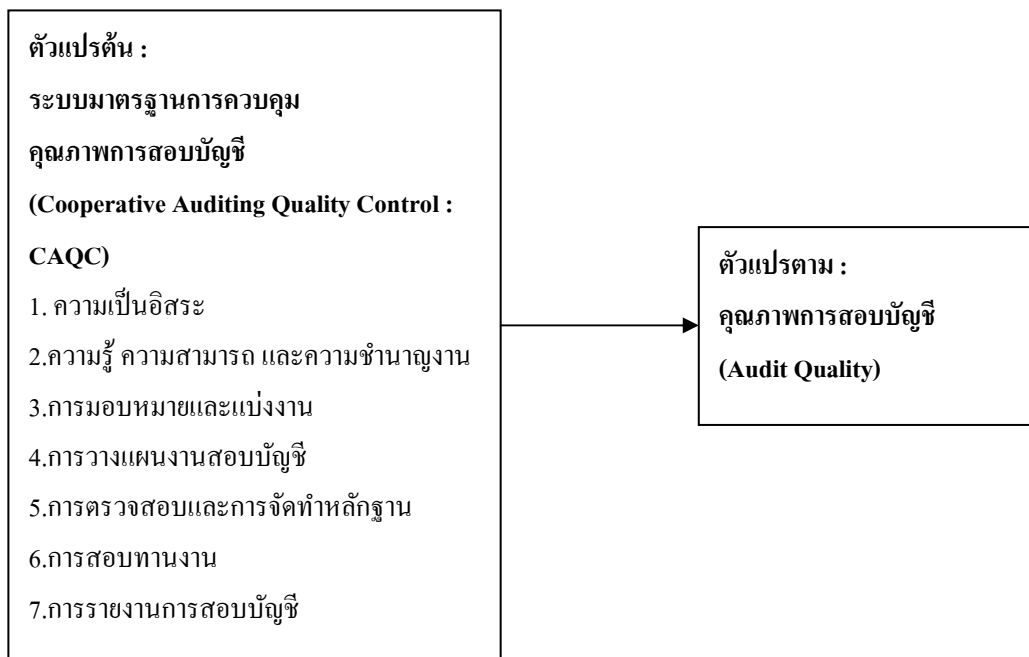
Arel (2005) ได้ทำการศึกษาถึงการหมุนเวียนงานสอบบัญชีกับการเพิ่มคุณภาพของงานสอบบัญชี โดยพิจารณา 3 ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและการหมุนเวียนงานสอบบัญชี ได้แก่ ความใกล้ชิดกับลูกค้า การขาดความเอาใจใส่ต่อรายละเอียดบางประการ เนื่องจากเคยชินในงานตรวจสอบนั้น ๆ และความต้องการที่จะตอบสนองความต้องการของลูกค้า ดังนั้น การหมุนเวียนงานสอบบัญชีจึงไม่สามารถแก้ปัญหาด้านความใกล้ชิดกับลูกค้าได้ เนื่องจากผู้สอบบัญชีต้องติดต่อกับลูกค้าเสมอในระหว่างการตรวจสอบ ในขณะที่เดียวกันลูกค้าจะต้องรู้สึกคุ้นเคยกับผู้สอบบัญชีเพื่อให้เกิดความเต็มใจที่จะให้ข้อมูลและหารือประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นได้

Kathryn K Epps (2007) ได้ศึกษาถึงการมีหุ้นส่วนผู้สอบบัญชีเป็นผู้สอบทานงานตรวจสอบบัญชีก็เป็นสิ่งสำคัญที่ช่วยเพิ่มคุณภาพงานสอบบัญชีได้ จากการศึกษาเปรียบเทียบการปฏิบัติงานของบริษัทขนาดใหญ่ 6 บริษัท พบว่าผู้สอบทานคุณภาพงานสอบบัญชีเปรียบเสมือนผู้ประเมินผลการปฏิบัติงานของหุ้นส่วนผู้สอบบัญชีและทีมงานตรวจสอบนั้น ๆ นอกจากนี้ การศึกษาถึงแนวปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของบริษัททั้ง 6 บริษัท พบว่ายังมีความแตกต่างในด้านการมอบหมายงานสอบทานคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านการมีส่วนร่วมของผู้สอบทานคุณภาพงานสอบบัญชีในการวางแผนการตรวจสอบ ตลอดจนการเข้าทำการตรวจสอบ

นลินรัตน์ เต๋นคอนทราย (2547) ได้ศึกษาถึงปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพของงานสอบบัญชีลดลงในมุมมองของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีและผู้จัดการงานสอบบัญชี โดยมีกลุ่มตัวอย่าง คือ ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี และผู้จัดการงานสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีที่มีผู้สอบบัญชีซึ่งได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวน 19 บริษัท พบว่า การฝึกอบรมอย่างเพียงพอและการรับรู้ถึงประสิทธิภาพของการสอบทานงานสอบบัญชีเป็นปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง

จากการทบทวน แนวคิดทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องพบว่าข้อมูลทั่วไปด้านประชากรศาสตร์ ด้านประสบการณ์ ด้านระดับของผู้สอบบัญชี ด้านตำแหน่ง ด้านพื้นที่ที่ต่างกันส่งผลต่อความคิดเห็นที่แตกต่างกัน รวมถึงการควบคุมคุณภาพด้านความเป็นอิสระ ความรู้ความสามารถและความชำนาญงาน การมอบหมายและแบ่งงาน การวางแผนการสอบบัญชี การตรวจสอบและการจัดทำหลักฐาน การสอบทานงาน และการรายงานการสอบบัญชี

มีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่งโดยส่วนใหญ่จะเป็นการวิจัยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ดังนั้นทำให้ได้กรอบแนวคิดการวิจัย เรื่อง ความสัมพันธ์ระหว่างระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีในกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ดังต่อไปนี้



ภาพประกอบที่ 2 แสดงกรอบแนวคิด ความสัมพันธ์ระหว่างระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชี ในกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

### บทที่ 3 ระเบียบวิธีการวิจัย

การวิจัย เรื่อง ความสัมพันธ์ระหว่างระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี กับคุณภาพการสอบบัญชีในกรมตรวจบัญชีสหกรณ์มีวิธีดำเนินการวิจัยซึ่งประกอบด้วย แหล่งข้อมูลที่ใช้ในการวิจัย ประชากรที่ใช้ในการวิจัย กลุ่มตัวอย่างและวิธีการสุ่มตัวอย่าง เครื่องมือ และการออกแบบเครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล การวัดค่าของตัวแปร ขั้นตอนการเก็บรวบรวมข้อมูล ขั้นตอนการวิเคราะห์ข้อมูลและสถิติที่ใช้ในการวิจัย โดยมีรายละเอียดดังนี้

#### 3.1 แหล่งข้อมูลที่ใช้ในการวิจัย

แหล่งข้อมูลที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ประกอบด้วย ข้อมูลทุติยภูมิและข้อมูลปฐมภูมิ โดยมีรายละเอียดดังนี้

**ข้อมูลทุติยภูมิ** ได้แก่ ข้อมูลที่ได้จากการศึกษาแนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับประสิทธิภาพการสอบบัญชี พื้นที่ปฏิบัติ ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ความรู้ความสามารถ และความชำนาญงาน การมอบหมายและแบ่งงาน การวางแผนงานสอบบัญชี การตรวจสอบและการจัดทำหลักฐาน การสอบทานงาน การรายงานการสอบบัญชี คุณภาพการสอบบัญชี ระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชี

**ข้อมูลปฐมภูมิ** ได้แก่ ข้อมูลที่ได้จากแบบสอบถามความสัมพันธ์ระหว่างระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีกับกับคุณภาพการสอบบัญชีในกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

#### 3.2 ประชากรและกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัย

ประชากรกลุ่มเป้าหมายที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ คือ ข้าราชการและพนักงานราชการที่เป็นผู้สอบบัญชีภาครัฐ ที่ได้รับการแต่งตั้งจากนายทะเบียนสหกรณ์ให้เป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ จำนวน 1,177 ราย ข้อมูลดังกล่าวได้จากการสำรวจจำนวนผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐจากสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ทั้ง 77 จังหวัด เมื่อวันที่ 10 เมษายน 2558

### 3.3 กลุ่มตัวอย่างและวิธีการสุ่มตัวอย่าง

ผู้วิจัยกำหนดขนาดกลุ่มตัวอย่างตามวิธีการของทาโร ยามาเน (Taro Yamane) (ชานินทร์ ศิลป์จารุ, 2553, 5.45-46) ที่ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 95 คำนวณได้จากสูตรดังนี้

$$n = \frac{N}{1+Ne^2}$$

เมื่อ  $n$  = ขนาดของกลุ่มตัวอย่าง  
 $N$  = ขนาดของประชากรที่ใช้ในการวิจัย  
 $E$  = ค่าเปอร์เซ็นต์ความคลาดเคลื่อนจากการสุ่มตัวอย่าง กำหนด  
 ที่ 0.05

แทนค่าดังนี้

$$\begin{aligned} n &= \frac{1,177}{1+1,177 (0.05)^2} \\ &= 298.54 \\ &= 299 \end{aligned}$$

จากวิธีของทาโร ยามาเน (Taro Yamane) (ชานินทร์ ศิลป์จารุ, 2553, น.45-46) ได้สุ่มตัวอย่างที่เหมาะสมสำหรับการวิเคราะห์จำนวน 299 ราย ซึ่งผู้วิจัยจะทำการส่งแบบสอบถามจำนวน 500 ฉบับ เนื่องจากผู้วิจัยคาดว่าอัตราการตอบกลับจะมีย่อยจึงได้เพิ่มจำนวนในการส่งแบบสอบถามเพื่อให้ได้การตอบกลับตามที่ได้คำนวณขนาดของกลุ่มตัวอย่างและใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างแบบสะดวก เพื่อให้ได้ตัวอย่างตามจำนวนที่กำหนดไว้

### 3.4 เครื่องมือและการออกแบบเครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล

เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลสำหรับการวิจัยในครั้งนี้ คือ แบบสอบถาม (Questionnaire) โดยอาศัยข้อมูลที่ได้ศึกษาจาก แนวคิด ทฤษฎี และเอกสารงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง แบบสอบถามแบ่งออกเป็น 4 ส่วน ดังนี้



ส่วนที่ 1 คำถามเกี่ยวกับข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถามมีลักษณะแบบตัวเลือก จำนวน 8 ข้อ โดยครอบคลุมข้อมูลเกี่ยวกับ เพศ อายุ ระดับการศึกษา ตำแหน่งงาน รายได้เฉลี่ยต่อเดือน ประสบการณ์การสอบบัญชี ระดับผู้สอบบัญชี พื้นที่ปฏิบัติงาน

ส่วนที่ 2 คำถามความเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี จำนวน 7 ด้าน ได้แก่ ด้านความเป็นอิสระ ด้านความรู้ความสามารถและความชำนาญงาน ด้านการมอบหมายและแบ่งงาน ด้านการวางแผนงานสอบบัญชี ด้านการตรวจสอบและการจัดทำหลักฐาน ด้านการสอบทาน ด้านการรายงานการสอบบัญชี รวมจำนวน 35 ข้อ

ลักษณะข้อคำถามเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) ซึ่งเกณฑ์ในการวัดมีการกำหนดระดับมาตราส่วนที่เป็นข้อความให้เป็นค่าน้ำหนักตัวเลขตามวิธีลิเคิร์ต (Likert) ดังนี้ (ธานินทร์ ศิลป์จารุ, 2553, น.75)

ระดับความคิดเห็น เห็นด้วยมากที่สุด	กำหนดค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ 5
ระดับความคิดเห็น เห็นด้วยมาก	กำหนดค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ 4
ระดับความคิดเห็น เห็นด้วยปานกลาง	กำหนดค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ 3
ระดับความคิดเห็น เห็นด้วยน้อย	กำหนดค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ 2
ระดับความคิดเห็น เห็นด้วยน้อยที่สุด	กำหนดค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ 1

ส่วนที่ 3 คำถามความเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ได้แก่ คุณภาพด้านความถูกต้อง คุณภาพด้านความเที่ยงธรรม คุณภาพด้านความชัดเจน คุณภาพด้านความกะทัดรัด คุณภาพด้านความสร้างสรรค์ คุณภาพด้านความสมบูรณ์ คุณภาพด้านความทันกาล จำนวน 24 ข้อ

ลักษณะข้อคำถามเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) ซึ่งเกณฑ์ในการวัดมีการกำหนดระดับมาตราส่วนที่เป็นข้อความให้เป็นค่าน้ำหนักตัวเลขตามวิธีลิเคิร์ต (Likert) ดังนี้ (ธานินทร์ ศิลป์จารุ, 2553, น.75)

ระดับความคิดเห็น เห็นด้วยมากที่สุด	กำหนดค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ 5
ระดับความคิดเห็น เห็นด้วยมาก	กำหนดค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ 4
ระดับความคิดเห็น เห็นด้วยปานกลาง	กำหนดค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ 3
ระดับความคิดเห็น เห็นด้วยน้อย	กำหนดค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ 2
ระดับความคิดเห็น เห็นด้วยน้อยที่สุด	กำหนดค่าน้ำหนักของตัวเลือกเท่ากับ 1

ส่วนที่ 4 ข้อเสนอแนะของผู้ตอบแบบสอบถามเกี่ยวกับแนวทางการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีและคุณภาพการสอบบัญชี

ในกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ มีลักษณะเป็นคำถามปลายเปิด (Open ended Question) นำมารวบรวม และสรุปผลเชิงบรรยาย

### 3.5 การวัดค่าตัวแปร

#### ตัวแปรอิสระ (Independent Variable)

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้สอบบัญชี ซึ่งเป็นตัวแปรอิสระในงานวิจัยนี้ ประกอบด้วย เพศ อายุ ระดับการศึกษา ตำแหน่งงาน ประสบการณ์การสอบบัญชี พื้นที่ปฏิบัติงาน ซึ่งเป็นตัวแปรที่วัดจากข้อมูลประชากรศาสตร์

ส่วนที่ 2 ข้อมูลเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีซึ่งตัวแปรอิสระ แบบสอบถามจะแบ่งออกเป็นแต่ละด้าน ๆ ละ 5 ข้อ รวมทั้งสิ้น 35 ข้อ ได้แก่

(1) ด้านความเป็นอิสระ ประยุกต์แบบสอบถามจากงานวิจัยของ นันทวรรณ วงศ์ไชย (2552) และ ปกัศรา ช่างสาร (2555) วัดจากความเป็นอิสระในการใช้ดุลยพินิจและการปฏิบัติงาน อย่างเป็นอิสระตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์ กำหนด การปฏิบัติงานด้วยความเป็นอิสระภายใต้กรอบวิชาชีพตามมาตรฐานการสอบบัญชี ที่รับรองทั่วไปและตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด การปฏิบัติงานตามแผน การตรวจสอบโดยไม่มีการจำกัดขอบเขต การขัดขวาง และแทรกแซงจากสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร ที่ท่านตรวจสอบ การไม่มีผลประโยชน์และไม่มีส่วนได้เสียจากหน่วยงานที่ตรวจสอบ และการไม่ประกอบอาชีพอื่นซึ่งขัดต่อความเป็นกลางในการประกอบวิชาชีพ

(2) ความรู้ ความสามารถและความชำนาญ ประยุกต์แบบสอบถามจากงานวิจัย ของปกัศรา ช่างสาร (2555), นริษา ทองมณี (2556) และพวงพะยอม วนาพัฒนสิน (2554) วัดจาก ความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ระเบียบที่นายทะเบียน สหกรณ์กำหนด รวมถึงคำแนะนำ กฎหมายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องที่จะนำไปใช้ในการปฏิบัติงาน สอบบัญชีได้เป็นอย่างดี ความรู้ความเข้าใจในระบบบัญชีสหกรณ์ และเข้าใจในสหกรณ์ที่ตนเอง ปฏิบัติงานสอบบัญชีทำให้เกิดความเชี่ยวชาญในการประเมินความเสี่ยงและปัญหาที่อาจเกิดขึ้นได้ ภายในสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกรอย่างถูกต้อง ความชำนาญในการระบุและแก้ไขปัญหาได้เป็นอย่างดี และสามารถนำไปปรับใช้กับสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน การให้ความสำคัญกับการพัฒนาวิชาชีพ ของสำนักงาน โดยจัดให้มีการประชุมประจำเดือนเพื่อแลกเปลี่ยนเรียนรู้ มีการสอบทานงาน และให้ คำปรึกษาแก่ผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชี กรมตรวจบัญชีสหกรณ์มีการสนับสนุนการให้

ข้อมูลเกี่ยวกับการพัฒนาการใหม่ ๆ ด้านมาตรฐานวิชาชีพและเอกสารเกี่ยวกับเทคนิคและวิธีปฏิบัติมีการแจกคู่มือการปฏิบัติงานและให้ข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชีและการสอบบัญชี

(3) การมอบหมายและแบ่งงาน ประยุกต์แบบสอบถามจาก พงษ์พะยอม วนาพัฒนสิน (2554) วัตถุประสงค์จากการกำหนดระดับผู้สอบบัญชีจากความรู้ ความสามารถ เป็นลำดับแรก และพิจารณาประสิทธิภาพการทำงานเป็นลำดับถัดไป การมอบหมายงานสำนักงานได้นำทักษะส่วนบุคคล และการวิเคราะห์สหกรณ์มาพิจารณาเพื่อให้เกิดความสอดคล้องกับมาตรฐานเวลา การปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี สำนักงานให้ความสำคัญกับการมอบหมายงานของบุคลากร โดยคำนึงถึงความต่อเนื่องและการหมุนเวียนหน้าที่ของบุคลากรเพื่อให้เกิดประสิทธิภาพ ในการปฏิบัติงาน สำนักงานตระหนักถึงความสำคัญของการมอบหมายและแบ่งงาน การวางแผน การมอบหมายงานจัดให้บุคลากรที่ได้รับมอบหมายเข้าร่วมในการขั้นตอนการมอบหมายและแบ่งงานด้วย สำนักงานให้ความสำคัญกับการควบคุมดูแลการตรวจสอบอย่างเพียงพอเพื่อรักษา มาตรฐานคุณภาพงานสอบบัญชีของสำนักงาน รวมทั้งให้ความสำคัญกับมาตรฐานระยะเวลาในการ มอบหมายและแบ่งงานด้วย

(4) การวางแผนงานสอบบัญชี ประยุกต์แบบสอบถามจาก ปัทสรา ช่างสาร (2555) ปาริชาติ สมภาร (2555) วัตถุประสงค์จากการวางแผนการตรวจสอบและใช้วิธีการตรวจสอบต่าง ๆ ซึ่งให้ ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอ การกำหนดวัตถุประสงค์ของแผนการตรวจสอบโดยพิจารณาจาก การควบคุมภายในและระดับความยากในการสอบบัญชีก่อนเริ่มดำเนินการตรวจสอบ การกำหนด แนวทางในการปฏิบัติงานไว้ล่วงหน้าก่อนลงมือปฏิบัติงานจริงโดยแนวทางดังกล่าวเป็นไปตาม คู่มือการวางแผนการตรวจสอบที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด การกำหนดระยะเวลา การปฏิบัติงานที่ได้รับมอบหมายโดยกำหนดระยะเวลาเริ่มดำเนินงานและกำหนดเวลาแล้วเสร็จ ของงาน การวางแผนขั้นตอนการดำเนินงานเป็นลายลักษณ์อักษรไว้อย่างชัดเจน และแจ้งให้ทีม ตรวจสอบทราบเพื่อป้องกันความผิดพลาดอันจะก่อให้เกิดปัญหาภายหลัง

(5) การตรวจสอบและการจัดทำหลักฐาน ประยุกต์แบบสอบถามจาก ทิพวรรณ ศิริมาตร (2555) โดยวัตถุประสงค์จากการให้ความสำคัญกับปริมาณและความเพียงพอ ของหลักฐานต่าง ๆ ในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี การมุ่งเน้นในการตรวจสอบให้เป็นไปตาม แผนการตรวจสอบที่ได้วางไว้ขอบเขตและวิธีการเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานทางการบัญชี ให้สอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป การมุ่งมั่นในการปฏิบัติงานอย่างเต็ม ความสามารถ ท้วมเทแรงกายแรงและแรงใจเพื่อให้การเก็บหลักฐานมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล การให้ความสำคัญกับการจัดทำกระดาษทำการเพื่อเป็นหลักฐานอย่างครบถ้วนตามที่กรมตรวจ บัญชีสหกรณ์กำหนดและตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป รวมถึงการเก็บรักษาหลักฐาน

การสอบบัญชีที่รวบรวมได้อย่างเป็นระบบ และการให้ความสำคัญกับการค้นหาหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอ เพื่อให้ได้ข้อมูลที่ครบถ้วนและสมบูรณ์

(6) การสอบทานงาน ประยุกต์จากแนวทางการสอบทานงานตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชี (CAQC) โดยวัดจากการสอบทานผลการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี ความเหมาะสมของแผนการสอบบัญชีโดยรวมและแนวการสอบบัญชี การสอบทานการแสดงรายการในงบการเงินและการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินว่าเป็นไปตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด สอบทานการปฏิบัติงานและควบคุมดูแลผู้ช่วยผู้สอบบัญชีให้ปฏิบัติงานเป็นไปตามแนวการสอบบัญชี และผลการตรวจสอบมีการจัดทำเอกสารหลักฐานไว้อย่างเพียงพอ ถูกต้องครบถ้วน การสอบทานข้อสรุปที่ได้เป็นไปตามผลของการปฏิบัติงาน และสามารถสนับสนุนความเห็นที่แสดงไว้ในรายงานการสอบบัญชีที่ได้จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด การสอบทานรายงานผลการตรวจสอบบัญชีเป็นไปตามรูปแบบที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด ครบถ้วน ถูกต้อง ชัดเจน มีข้อเสนอแนะแนวทางการแก้ไขปัญหอย่งเหมาะสม และสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกรสามารถนำไปปฏิบัติได้

(7) การรายงานการสอบบัญชี ประยุกต์จาก นุชรี มาสกา (2555) วัดได้จากการรายงานผลการตรวจสอบหรือการสอบทานอย่างเป็นอิสระเกี่ยวกับการดำเนินงานเป็นลายลักษณ์อักษร การจัดทำรายงานการสอบบัญชีอย่างถูกต้องเหมาะสมและครบถ้วน การระบุขอบเขตการปฏิบัติงานไว้ในรายงานการสอบบัญชีอย่างชัดเจน การกล่าวถึงบทสรุป ข้อสังเกต ข้อบกพร่อง ข้อเสนอแนะและแนวทางแก้ไขที่ปฏิบัติได้ หรือเงื่อนไขเหตุผลของการปฏิเสธในการสรุปความคิดเห็นไว้ในรายงานอย่างชัดเจน และการรายงานผลการปฏิบัติงานในระบบสารสนเทศกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ตามระยะเวลาที่กำหนดโดยไม่มีการแก้ไขข้อมูลในภายหลัง (Input Form)

#### **ตัวแปรตาม (Dependent Variable)**

ข้อมูลเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality) แบบสอบถามจะแบ่งออกเป็นแต่ละด้านรวมทั้งสิ้น 24 ข้อ ได้แก่

(1) ด้านความถูกต้อง ประยุกต์จากแบบสอบถามงานวิจัยของ ชนัญญา สิ้นซิ่น (2548) วัดจากการนำเสนอรายงาน โดยให้ความสำคัญในความถูกต้องของข้อมูล การตรวจสอบและนำเสนอรายงานเป็นไปตามความจริงที่เกี่ยวข้อง การรวบรวม ประเมินสรุปและนำเสนอรายงานอย่างระมัดระวังและแม่นยำ เชิงผู้ประกอบวิชาชีพ

(2) ด้านความเที่ยงธรรม ประยุกต์จากแบบสอบถามงานวิจัยของ ชนัญญา สิ้นซิ่น (2548) วัดจากการนำเสนอข้อมูลในรายงานการสอบบัญชี ในความเป็นกลาง ความเป็นอิสระ

เยี่ยมผู้ประกอบวิชาชีพ การสอบบัญชีในกิจการรับตรวจโดยปราศจากอคติและความลำเอียง การให้ความสำคัญกับการปฏิบัติงานสอบบัญชีด้วยความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริต โดยไม่ปกปิดข้อเท็จจริงหรือบิดเบือนความจริงอันเป็นสาระสำคัญ

(3) ด้านความชัดเจน ประยุกต์จากแบบสอบถามงานวิจัยของ ชนัญญา สิ้นซิ้น (2548) วัตถุประสงค์จากการใช้ภาษาที่ชัดเจนในการสื่อสารให้ผู้ใช้อ้างอิงในส่วนสาระสำคัญของรายงานการสอบบัญชีได้ดี การให้ความสำคัญเกี่ยวกับความชัดเจนของรายงานการสอบบัญชีเพื่อป้องกันความเข้าใจผิดพลาดของผู้ใช้ข้อมูลเสมอ การให้ความสำคัญที่จะหลีกเลี่ยงการใช้ภาษาทางวิชาชีพที่ไม่จำเป็นเพื่อป้องกันความไม่เข้าใจผิดของผู้ใช้ข้อมูลเสมอและการใช้ศัพท์เทคนิคต้องมีคำอธิบายหรือนิยามศัพท์เสมอ

(4) ด้านความกะทัดรัด ประยุกต์จากแบบสอบถามงานวิจัยของ ชนัญญา สิ้นซิ้น (2548) วัตถุประสงค์จากการให้ความสำคัญในการเสนอรายงานที่ตรงประเด็นและไม่อ้อมค้อม การให้ความสำคัญในการสร้างข้อมูลที่กระชับและได้ใจความ เพื่อให้ผู้อ่านเข้าใจและใช้เวลาน้อย การนำเสนอรายงานโดยตัดทอนข้อความและคำฟุ่มเฟือยที่ไม่จำเป็นออกไปแต่ยังคงไว้ซึ่งความต่อเนื่องของแนวคิดที่รายงานไว้เสมอ

(5) ด้านความสร้างสรรค์ ประยุกต์จากแบบสอบถามงานวิจัยของ ชนัญญา สิ้นซิ้น (2548) วัตถุประสงค์จากการแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชีจะให้ข้อมูลซึ่งแสดงหรือควรแสดงข้อมูลในทางสร้างสรรค์ การนำเสนอข้อแนะนำเพื่อเป็นประโยชน์ต่อสหกรณ์รับตรวจอย่างสม่ำเสมอ การมุ่งเน้นเสนอรายงานที่มีเนื้อหาที่เป็นประโยชน์เพื่อช่วยให้สหกรณ์รับตรวจมีการปรับปรุงในทางที่ดีขึ้นเสมอและการให้ความสำคัญเกี่ยวกับข้อความในรายงานการสอบบัญชีที่จูงใจให้สหกรณ์รับตรวจเกิดความรู้สึกต้องการแก้ไขปัญหาหรือปฏิบัติตามข้อแนะนำที่ท่านเสนอ

(6) ความสมบูรณ์ ประยุกต์จากแบบสอบถามงานวิจัยของ ชนัญญา สิ้นซิ้น (2548) วัตถุประสงค์จากการให้ความสำคัญในรายงานการสอบบัญชีที่จะนำเสนอโดยมุ่งเน้นถึงความครบถ้วนสมบูรณ์ของข้อมูล การให้ความสำคัญในหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอ เพื่อให้ได้ข้อมูลที่ครบถ้วนและสมบูรณ์ การให้ความสำคัญเกี่ยวกับความครบถ้วนของข้อมูลสารสนเทศที่สำคัญในการนำไปใช้เพื่อการตัดสินใจของสหกรณ์รับตรวจ

(7) ความทันกาล ประยุกต์จากแบบสอบถามงานวิจัยของ ชนัญญา สิ้นซิ้น (2548) วัตถุประสงค์จากการให้ความสำคัญในการนำเสนอข้อมูลที่ทันเวลาของหน่วยรับตรวจโดยยังคงมุ่งเน้นถึงความมีคุณภาพของการสอบบัญชี การจัดทำรายงานการสอบบัญชีที่มีความครบถ้วน สมบูรณ์ และทันเวลาเยี่ยมผู้ประกอบวิชาชีพเสมอ การให้ความสำคัญในการนำเสนอรายงานเพื่อใช้ในการตัดสินใจที่มีประสิทธิผลภายในระยะเวลาที่เหมาะสม และการให้ความสำคัญในการพิจารณา

เปรียบเทียบประโยชน์ที่จะได้รับจากการนำเสนอรายงานที่ทันต่อเวลากับความเชื่อถือได้ของรายงานนั้นเสมอ

### 3.6 ขั้นตอนการเก็บรวบรวมข้อมูล

สำหรับการเก็บรวบรวมข้อมูลผู้วิจัยได้ดำเนินการตามลำดับขั้นตอนดังนี้

1. รวบรวมข้อมูลทุติยภูมิจากเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง เพื่อใช้เป็นแนวทางในการออกแบบ แบบสอบถาม

2. การออกแบบ แบบสอบถาม

3. ตรวจสอบคุณภาพของแบบสอบถาม โดยตรวจสอบความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหา (Content Validity) โดยนำแบบสอบถามให้ผู้เชี่ยวชาญจำนวน 3 ท่าน ได้แก่ หัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ปัตตานี จำนวน 1 ท่าน และคณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์จำนวน 2 ท่าน อ่านเพื่อตรวจสอบว่าแบบสอบถามสามารถวัดได้ตรงตามวัตถุประสงค์การวิจัย นอกจากนี้ได้นำแบบสอบถามไปทำการทดลองเก็บข้อมูล (Tray Out) กับกลุ่มตัวอย่างซึ่งเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐที่ไม่ใช่กลุ่มเดียวกับกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัยจำนวน 30 ราย และนำข้อมูลที่ได้มาทดสอบความเที่ยงตรงเชิงโครงสร้าง (Construct Validity) โดยใช้การวิเคราะห์ปัจจัย (Factor Analysis) และทดสอบความน่าเชื่อถือ (Reliability) โดยใช้วิธีหาค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha-Coefficient) ตามวิธีครอนบาค (Cronbach) (Cronbach, 1951, น297-334) ได้ผลดังแสดงตามตารางที่ 3.1

ตารางที่ 3.1 สรุปผลค่าการสกัดปัจจัย (Factor Loading) และค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาตามวิธีครอนบาค

ตัวแปร (Variables)	ค่าสกัดปัจจัย (Factor Loading)	ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาตามวิธีครอนบาค (Cronbach's Alpha Coefficients)
ด้านความเป็นอิสระ	0.470-0.771	0.750
ด้านความรู้ ความสามารถฯ	0.433-0.577	0.743
ด้านการมอบหมายและแบ่งงาน	0.555-0.734	0.829
ด้านการวางแผนการสอบบัญชี	0.657-0.814	0.896
ด้านการตรวจสอบฯ	0.688-0.837	0.898
ด้านการสอบทานงาน	0.708-0.899	0.924
ด้านการรายงานการสอบบัญชี	0.667-0.869	0.898
คุณภาพการสอบบัญชี	0.562-0.850	0.964

จากการศึกษางานวิจัยในอดีต ค่าสัปดาห์ปัจจัย (Factor Loading) ควรมีค่า 0.40 ขึ้นไป (Nunally & Berstein, 1994) แสดงถึงความเที่ยงตรงเชิงโครงสร้าง (Construct Validity) และค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาตามวิธีครอนบาค (Cronbach's Alpha Coefficients) ควรมีค่า 0.70 ขึ้นไป (Nunally & Berstein, 1994) แสดงว่าตัวแปรมีความน่าเชื่อถือ (Reliability) ดังนั้นจากตารางที่ 3.1 พบว่า ตัวแปรมีการสัปดาห์ปัจจัยระหว่าง 0.433 – 0.899 แสดงว่าตัวแปรมีความเที่ยงตรงเชิงโครงสร้าง (Construct Validity) และค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาตามวิธีครอนบาค (Cronbach's Alpha Coefficients) ของตัวแปรมีค่าระหว่าง 0.743 – 0.964 แสดงว่าตัวแปรมีความน่าเชื่อถือ (Reliability)

4.ส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์ไปยังผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐ จำนวน 500 คน โดยทำการใส่ซองตอบกลับให้แก่ผู้ตอบแบบสอบถาม

### 3.7 ขั้นตอนการวิเคราะห์ข้อมูลและสถิติที่ใช้ในการวิจัย

นำข้อมูลจากแบบสอบถาม ซึ่งได้จากการเก็บรวบรวมจากกลุ่มตัวอย่าง ไปวิเคราะห์ด้วยโปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติ โดยมีขั้นตอนดังนี้

1.คัดเลือกแบบสอบถามที่มีความสมบูรณ์ ลงรหัสในแบบสอบถาม และทำการบันทึกข้อมูล

2.ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถามจะใช้สถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ การแจกแจงความถี่ (Frequencies) และสรุปออกมาเป็นค่าร้อยละ (Percentage) เพื่อใช้อธิบายลักษณะทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง

3.การศึกษาระดับของความคิดเห็นการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีและคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาครัฐ ในกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ จะใช้สถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ ค่าเฉลี่ย (Mean) และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) ส่วนการเปรียบเทียบความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีและคุณภาพการสอบบัญชี จำแนกตามสภาพข้อมูลทั่วไปโดยใช้การวิเคราะห์หาความแปรปรวนทางเดียว (One-way ANOVA) การเปรียบเทียบความแตกต่าง (Independent-Sample T-Test) การวิเคราะห์ความแตกต่างของค่าเฉลี่ยเป็นรายคู่ (LSD) ซึ่งเกณฑ์การแปลความหมายเพื่อการจัดระดับค่าเฉลี่ยสามารถแบ่งออกเป็นช่วงดังต่อไปนี้ (ธานินทร์ ศิลป์จารุ, 2553, น.75)

ค่าเฉลี่ย	4.50 – 5.00	กำหนดอยู่ในเกณฑ์	มากที่สุด
ค่าเฉลี่ย	3.50 – 4.49	กำหนดอยู่ในเกณฑ์	มาก
ค่าเฉลี่ย	2.50 – 3.49	กำหนดอยู่ในเกณฑ์	ปานกลาง
ค่าเฉลี่ย	1.50 – 2.49	กำหนดอยู่ในเกณฑ์	น้อย
ค่าเฉลี่ย	1.00 – 1.49	กำหนดอยู่ในเกณฑ์	น้อยที่สุด

4. การทดสอบสมมติฐานความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรด้วยการใช้สถิติเชิงอ้างอิง (Inferential Statistic) โดยใช้การวิเคราะห์ความถดถอยแบบพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) ซึ่งได้ทำการทดสอบสมมติฐานเบื้องต้น พบว่าความคลาดเคลื่อนมีการแจกแจงแบบปกติ (Normality) ค่าความแปรปรวนของความคลาดเคลื่อนเป็นค่าคงที่ (Heteroscedasticity) ค่าความคลาดเคลื่อนเป็นอิสระกัน (No Autocorrelation) ตัวแปรอิสระและตัวแปรตามมีความสัมพันธ์เชิงเส้น (Linearity) และไม่เกิดปัญหาของค่าข้อมูลผิดปกติ (Outline Problem) ก่อนการใช้สถิติดังกล่าว

สำหรับการทดสอบปัญหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระด้วยกัน พิจารณาจากค่าทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับตัวแปรตาม Variance Inflation Factor (VIF) หากมีค่าต่ำกว่า 10 แสดงถึงตัวแปรอิสระไม่ได้มีความสัมพันธ์กันเอง และพิจารณาจากค่า Tolerance Value หากมีค่ามากกว่า 0.1 (Hair & Other, 2006) แสดงว่าไม่เกิดปัญหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระด้วยกัน (Multicollinearity) สำหรับการศึกษาในครั้งนี้

นอกจากนี้ยังใช้การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ (Correlation Analysis) เพื่อวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรในเบื้องต้น หากพบว่าตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันจะใช้การสกัดปัจจัย (Factor Analysis) เพื่อการจัดกลุ่มข้อความของตัวแปรที่มีความสัมพันธ์กันเข้าด้วยกัน และใช้ค่าการสกัดปัจจัยในการวิเคราะห์การถดถอยในสมการ ซึ่งจะไม่ทำให้เกิดปัญหาตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันเอง (Multicollinearity) ได้สมการ ดังนี้

สมการที่ 1 :  $AQ = \beta_0 + \beta_1 IND + \beta_2 KNO + \beta_3 ASS + \beta_4 PLA + \beta_5 AUD + \beta_6 REV + \beta_7 REP + \epsilon$   
สัญลักษณ์และอักษรย่อ มีดังนี้

$\beta$	=	ค่าสัมประสิทธิ์ความถดถอยมาตรฐาน
IND	=	ความเป็นอิสระ
KNO	=	ความรู้ ความสามารถและความชำนาญงาน
ASS	=	การมอบหมายและแบ่งงาน



PLA	=	การวางแผน
AUD	=	การตรวจสอบและจัดทำหลักฐาน
REV	=	การสอบทานงาน
REP	=	การรายงานการสอบบัญชี
ξ	=	ความคลาดเคลื่อน

## บทที่ 4

### ผลการวิจัย

การวิจัย เรื่อง ความสัมพันธ์ระหว่างระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบ บัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีในกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ผู้วิจัยจะนำเสนอผลการวิจัยซึ่งเก็บ รวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีภาครัฐ โดยนำเสนอผลการวิจัยเป็น 6 ส่วนดังต่อไปนี้

- ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง
- ส่วนที่ 2 ข้อมูลระดับความคิดเห็นของการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบ มาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี
- ส่วนที่ 3 ข้อมูลระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี
- ส่วนที่ 4 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีสหกรณ์แตกต่างกันมีผล ต่อระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตาม ระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี
- ส่วนที่ 5 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีสหกรณ์แตกต่างกันมีผล ต่อระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี
- ส่วนที่ 6 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์และการวิเคราะห์ความถดถอยพหุคูณ ของการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชี ในกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

#### ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง

แบบสอบถามจากผู้สอบบัญชีภาครัฐที่ได้รับการแต่งตั้งจากนายทะเบียนสหกรณ์ ให้เป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ที่สมัครได้รับกลับคืนมาเป็นจำนวน 320 ชุด คิดเป็นร้อยละ 64 ของจำนวนแบบสอบถามที่จัดส่งไปทางไปรษณีย์ไปยังผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ในกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เป็นจำนวน 500 ชุด

สำหรับ ข้อมูลทั่วไป ของกลุ่มตัวอย่าง สามารถอธิบายคุณลักษณะ ทางประชากรศาสตร์ของผู้สอบบัญชีภาครัฐ ที่ได้รับการแต่งตั้งจากนายทะเบียนสหกรณ์ให้เป็นผู้ สอบบัญชีสหกรณ์ในกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ซึ่งเป็นกลุ่มตัวอย่างประกอบด้วยข้อมูลเกี่ยวกับ เพศ อายุ ระดับการศึกษา ตำแหน่งหน้าที่ในปัจจุบัน ประสบการณ์การสอบบัญชี และพื้นที่ปฏิบัติงาน

ตารางที่ 4.1 ร้อยละของกลุ่มตัวอย่าง จำแนกตามข้อมูลทั่วไป

ข้อมูลทั่วไป	จำนวน (n = 320)	ร้อยละ
<b>1.เพศ</b>		
- ชาย	33	10.3
- หญิง	287	89.7
<b>2.อายุ</b>		
- ต่ำกว่า 30 ปี	16	5.0
- 30 – 35	89	27.8
- 36 – 40 ปี	70	21.9
- 41 – 45 ปี	45	14.1
- 46 – 50 ปี	40	12.5
- 51 ปีขึ้นไป	60	18.8
<b>3.ระดับการศึกษาสูงสุด</b>		
- ปริญญาตรี	264	82.5
- ปริญญาโท	55	17.1
- ปริญญาเอก		
- อื่น ๆ	1	0.3
<b>4.ตำแหน่งหน้าที่ในปัจจุบัน</b>		
- นักวิชาการตรวจสอบบัญชี	78	24.4
- นักวิชาการตรวจสอบบัญชีปฏิบัติการ	65	20.3
- นักวิชาการตรวจสอบบัญชีชำนาญการ	170	53.1
- นักวิชาการตรวจสอบบัญชีชำนาญการพิเศษ	7	2.2
<b>5.ประสบการณ์การสอบบัญชี</b>		
- น้อยกว่า 2 ปี	19	5.9
- 2 – 5 ปี	42	13.1
- 6 – 8 ปี	59	18.4
- 9 – 10 ปี	49	15.3
- 10 ปีขึ้นไป	151	47.3

ตารางที่ 4.1 ต่อ

ข้อมูลทั่วไป	จำนวน (n = 320)	ร้อยละ
<b>6.พื้นที่ปฏิบัติงาน</b>		
- สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 1	46	14.4
- สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 2	28	8.7
- สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 3	21	6.6
- สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 4	48	15.0
- สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 5	34	10.6
- สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 6	46	14.4
- สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7	28	8.7
- สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 8	21	6.6
- สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 9	26	8.1
- สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 10	22	6.9

จากตารางที่ 4.1 จะพบว่าผู้สอบบัญชี จำนวน 320 คน เป็นเพศชาย 33 คน คิดเป็นร้อยละ 10.3 และเป็นเพศหญิง 287 คน คิดเป็นร้อยละ 89.7 โดยมีอายุ 30 – 35 ปี จำนวน 89 คน คิดเป็นร้อยละ 27.8 รองลงมาอายุ 36 – 40 ปี จำนวน 70 คน คิดเป็นร้อยละ 21.9 อายุ 51 ปีขึ้นไป จำนวน 60 คน คิดเป็นร้อยละ 18.8 อายุ 41 – 45 ปี จำนวน 45 คน คิดเป็นร้อยละ 14.1 อายุ 46 – 50 ปี จำนวน 40 คน คิดเป็นร้อยละ 12.5 และอายุต่ำกว่า 30 ปี จำนวน 16 คน คิดเป็นร้อยละ 5.0 ระดับการศึกษาส่วนใหญ่ปริญญาตรี จำนวน 264 คน คิดเป็นร้อยละ 82.5 รองลงมาระดับปริญญาโท จำนวน 55 คน คิดเป็นร้อยละ 17.2 และระดับการศึกษาอื่น ๆ จำนวน 1 คน คิดเป็นร้อยละ 0.3 โดยมีตำแหน่งนักวิชาการตรวจสอบบัญชีชำนาญการ จำนวน 170 คน คิดเป็นร้อยละ 53.1 รองลงมาตำแหน่งนักวิชาการตรวจสอบบัญชี จำนวน 78 คน คิดเป็นร้อยละ 24.4 นักวิชาการตรวจสอบบัญชีปฏิบัติการ จำนวน 65 คน คิดเป็นร้อยละ 20.3 และนักวิชาการตรวจสอบบัญชีชำนาญการพิเศษ จำนวน 7 คน คิดเป็นร้อยละ 2.2 โดยส่วนใหญ่มีประสบการณ์การสอบบัญชี 10 ปี ขึ้นไป จำนวน 151 คน คิดเป็นร้อยละ 47.2 รองลงมา มีประสบการณ์ 5 – 8 ปี จำนวน 59 คน คิดเป็นร้อยละ 18.4 ประสบการณ์ 8 – 10 ปี จำนวน 49 คน คิดเป็นร้อยละ 15.3 ประสบการณ์ 2 – 5 ปี จำนวน 42 คน คิดเป็นร้อยละ 13.1 และน้อยกว่า 2 ปี จำนวน 19 คน คิดเป็นร้อยละ 5.9 โดยมีพื้นที่ปฏิบัติงานในสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 1 จำนวน 46 คน คิดเป็นร้อยละ 14.4 สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 2 จำนวน 28 คน คิดเป็นร้อยละ 8.8 สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 3 จำนวน 21 คน

คิดเป็นร้อยละ 6.6 สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 4 จำนวน 48 คน คิดเป็นร้อยละ 15.0 สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 5 จำนวน 34 คน คิดเป็นร้อยละ 10.6 สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 6 จำนวน 46 คน คิดเป็นร้อยละ 14.4 สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7 จำนวน 28 คน คิดเป็นร้อยละ 8.8 สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 8 จำนวน 21 คน คิดเป็นร้อยละ 6.6 สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 9 จำนวน 26 คน คิดเป็นร้อยละ 8.1 และสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 10 จำนวน 22 คน คิดเป็นร้อยละ 6.9 ตามลำดับ

## ส่วนที่ 2 ระดับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี

การวิเคราะห์ระดับความคิดเห็นของการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีในส่วนนี้มีเกณฑ์ในการกำหนดค่าน้ำหนักของตัวเลือกแบบวิธีการค่าของลิเคิร์ต (Likert) เป็นดังนี้

ค่าเฉลี่ย	4.50 – 5.00	กำหนดอยู่ในเกณฑ์	มากที่สุด
ค่าเฉลี่ย	3.50 – 4.49	กำหนดอยู่ในเกณฑ์	มาก
ค่าเฉลี่ย	2.50 – 3.49	กำหนดอยู่ในเกณฑ์	ปานกลาง
ค่าเฉลี่ย	1.50 – 2.49	กำหนดอยู่ในเกณฑ์	น้อย
ค่าเฉลี่ย	1.00 – 1.49	กำหนดอยู่ในเกณฑ์	น้อยที่สุด

### ตารางที่ 4.2 ระดับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้าน

การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (S.D.)	ระดับความเห็น
1.ด้านความเป็นอิสระ	4.47	0.51	มาก
2.ด้านความรู้ ความสามารถและความชำนาญงาน	4.16	0.51	มาก
3.ด้านการมอบหมายงานและแบ่งงาน	4.22	0.56	มาก
4.ด้านการวางแผนการสอบบัญชี	4.34	0.49	มาก
5.ด้านการตรวจสอบและจัดทำหลักฐาน	4.41	0.49	มาก
6.ด้านการสอบทานงาน	4.42	0.51	มาก
7.ด้านการรายงานการสอบบัญชี	4.44	0.53	มาก
<b>โดยรวม</b>	<b>4.35</b>	<b>0.44</b>	<b>มาก</b>

จากตารางที่ 4.2 พบว่าผู้สอบบัญชี มีระดับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี โดยรวมอยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 4.35$ ) และถ้าพิจารณารายด้านพบว่าระดับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีอยู่ในระดับมากทั้ง 7 ด้าน โดยมีค่าเฉลี่ยสูงสุดในด้านความเป็นอิสระ ( $\bar{X} = 4.47$ ) รองลงมาคือด้านการรายงานการสอบบัญชี ( $\bar{X} = 4.44$ ) ด้านการสอบทานงาน ( $\bar{X} = 4.42$ ) ด้านการตรวจสอบและจัดทำหลักฐาน ( $\bar{X} = 4.41$ ) ด้านการวางแผน ( $\bar{X} = 4.34$ ) ด้านการมอบหมายงานและแบ่งงาน ( $\bar{X} = 4.22$ ) และด้านความรู้ ความสามารถและความชำนาญงาน ( $\bar{X} = 4.16$ )

ตารางที่ 4.3 ระดับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านความเป็นอิสระ

การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านความเป็นอิสระ	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความเห็น
1. ท่านใช้ดุลยพินิจและปฏิบัติงานอย่างเป็นอิสระตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด	4.39	0.64	มาก
2. ทุกครั้งที่มีการปฏิบัติงานท่านปฏิบัติงานด้วยความเป็นอิสระภายใต้กรอบวิชาชีพมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด	4.39	0.61	มาก
3. ท่านมีการปฏิบัติงานตามแผนการตรวจสอบโดยไม่มีการจำกัดขอบเขต การขัดขวางและแทรกแซงจากสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกรใด ๆ ที่ท่านตรวจสอบ	4.33	0.66	มาก
4. ท่านมีการปฏิบัติงานโดยไม่มีผลประโยชน์ใด ๆ และไม่มีส่วนได้เสียกับสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกรที่ท่านตรวจสอบ	4.62	0.59	มากที่สุด
5. ท่านไม่ประกอบอาชีพอื่น ซึ่งขัดต่อความเป็นกลางในการประกอบวิชาชีพ	4.64	0.54	มากที่สุด
<b>โดยรวม</b>	<b>4.47</b>	<b>0.51</b>	<b>มาก</b>

จากตารางที่ 4.3 พบว่าผู้สอบบัญชี มีระดับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านความเป็นอิสระโดยรวมอยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 4.47$ ) และถ้าพิจารณารายด้านพบว่าอยู่ในระดับมากที่สุด 2 ด้านคือ การไม่ประกอบอาชีพอื่น ซึ่งขัดต่อความเป็นกลางในการประกอบวิชาชีพ ( $\bar{X} = 4.64$ ) การปฏิบัติงานโดยไม่มีผลประโยชน์ใด ๆ และไม่มีส่วนได้เสียกับสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกรที่ตรวจสอบ ( $\bar{X} = 4.62$ ) และอยู่ในระดับ มาก คือ การใช้ดุลยพินิจและปฏิบัติงานอย่างเป็นอิสระตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด ( $\bar{X} = 4.39$ ) ทุกครั้งที่มีการปฏิบัติงานผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานด้วยความเป็นอิสระภายใต้กรอบวิชาชีพ มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด ( $\bar{X} = 4.39$ ) และการปฏิบัติงานตามแผนการตรวจสอบโดยไม่มีการจำกัดขอบเขต การขัดขวาง และแทรกแซงจากสหกรณ์กลุ่มเกษตรกรใด ๆ ที่ตรวจสอบ ( $\bar{X} = 4.33$ )

ตารางที่ 4.4 ระดับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านความรู้ ความสามารถและความชำนาญงาน

การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบน	ระดับ
ด้านความรู้ ความสามารถฯ	( $\bar{X}$ )	มาตรฐาน (S.D.)	ความเห็น
1.ท่านมีความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด คำแนะนำ กฎหมายที่เกี่ยวข้องที่จะนำไปใช้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีได้เป็นอย่างดี	4.18	0.62	มาก
2.ท่านมีความรู้ความเข้าใจในระบบบัญชี สหกรณ์และกิจการที่ปฏิบัติงานสอบบัญชี ทำให้เกิดความเชี่ยวชาญในการประเมิน ความเสี่ยงและปัญหาที่อาจเกิดขึ้นได้ ภายในสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกรอย่างถูกต้อง	4.16	0.62	มาก
3.ท่านมีความชำนาญในการระบุปัญหาและ แก้ไขปัญหา ในสถานการณ์ต่าง ๆ ได้เป็น อย่างดีและสามารถนำมาปรับไปใช้เป็น แนวทางสำหรับสถานการณ์ที่มีความ คล้ายคลึงกัน	4.00	0.68	มาก

ตารางที่ 4.4 ระดับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านความรู้ ความสามารถและความชำนาญงาน (ต่อ)

การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านความรู้ ความสามารถฯ	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	ระดับ ความเห็น
4.สำนักงานให้ความสำคัญกับการพัฒนาวิชาชีพโดยจัดให้มีการประชุมประจำเดือนเพื่อแลกเปลี่ยนเรียนรู้ มีการสอบทานงานและให้คำปรึกษาแก่ผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชี	4.19	0.72	มาก
5.กรมตรวจบัญชีสหกรณ์สนับสนุนการให้ข้อมูลเกี่ยวกับการพัฒนาการใหม่ ๆ ด้านมาตรฐานวิชาชีพและเอกสารเกี่ยวกับเทคนิคและวิธีปฏิบัติ มีการแจกคู่มือปฏิบัติงานและให้ข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชีและการสอบบัญชี	4.28	0.63	มาก
<b>โดยรวม</b>	<b>4.16</b>	<b>0.51</b>	<b>มาก</b>

จากตารางที่ 4.4 พบว่าผู้สอบบัญชี มีระดับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีด้านความรู้ ความสามารถและความชำนาญงาน โดยรวมอยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 4.16$ ) โดยเรียงลำดับจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับแรกคือ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์สนับสนุนการให้ข้อมูลเกี่ยวกับการพัฒนาการใหม่ ๆ ด้านมาตรฐานวิชาชีพและเอกสารเกี่ยวกับเทคนิคและวิธีปฏิบัติ มีการแจกคู่มือปฏิบัติงานและให้ข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชีและการสอบบัญชี ( $\bar{X} = 4.28$ ) สำนักงานให้ความสำคัญกับการพัฒนาวิชาชีพโดยจัดให้มีการประชุมประจำเดือนเพื่อแลกเปลี่ยนเรียนรู้ มีการสอบทานงานและให้คำปรึกษาแก่ผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ( $\bar{X} = 4.19$ ) และผู้สอบบัญชีมีความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด คำแนะนำ กฎหมายที่เกี่ยวข้องที่จะนำไปใช้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีได้เป็นอย่างดี ( $\bar{X} = 4.18$ )



ตารางที่ 4.5 ระดับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านการมอบหมายและแบ่งงาน

การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านการมอบหมายและแบ่งงาน	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความเห็น
1.ในการพิจารณากำหนดระดับผู้สอบบัญชี ของสำนักงานจะพิจารณาความรู้ ความสามารถเป็นลำดับแรกและพิจารณา จากประสบการณ์เป็นลำดับถัดไป	4.14	0.73	มาก
2.สำนักงานมุ่งมั่นให้มีวิธีการมอบหมาย งานให้แก่บุคลากรนอกจากจะพิจารณา ความรู้ ความสามารถ ความชำนาญงานแล้ว ยังพิจารณาทักษะส่วนบุคคลควบคู่ไปกับ การวิเคราะห์สหกรณ์เพื่อให้เกิดความ สมดุลกับมาตรฐานเวลาการปฏิบัติงาน ตรวจสอบบัญชี	4.20	0.65	มาก
3.สำนักงานให้ความสำคัญกับการ มอบหมายงานให้แก่บุคลากรกับความ ต่อเนื่องและการหมุนเวียนหน้าที่ของ บุคลากรเพื่อให้เกิดประสิทธิภาพในการ ปฏิบัติงานตรวจสอบ	4.21	0.65	มาก
4.สำนักงานตระหนักถึงความสำคัญของการ มอบหมายและแบ่งงาน การวางแผน การมอบหมายงานสำนักงานจัดให้บุคลากร ที่ได้รับมอบหมายให้ปฏิบัติงานเข้าร่วมใน ขั้นตอนการมอบหมายและแบ่งงานด้วย	4.23	0.65	มาก

ตารางที่ 4.5 ระดับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านการมอบหมายและแบ่งงาน (ต่อ)

การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านการมอบหมายและแบ่งงาน	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความเห็น
5.สำนักงานให้ความสำคัญกับการควบคุมดูแลงานตรวจสอบอย่างเพียงพอเพื่อรักษามาตรฐานคุณภาพงานสอบบัญชีของสำนักงานรวมทั้งให้ความสำคัญกับมาตรฐานระยะเวลาในการมอบหมายและแบ่งงาน	4.29	0.63	มาก
<b>โดยรวม</b>	<b>4.22</b>	<b>0.56</b>	<b>มาก</b>

จากตารางที่ 4.5 พบว่าผู้สอบบัญชี มีระดับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีด้านการมอบหมายงานและแบ่งงาน โดยรวมอยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 4.22$ ) โดยเรียงลำดับจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับแรกคือ สำนักงานให้ความสำคัญกับการควบคุมดูแลงานตรวจสอบอย่างเพียงพอเพื่อรักษามาตรฐานคุณภาพงานสอบบัญชีของสำนักงานรวมทั้งให้ความสำคัญกับมาตรฐานระยะเวลาในการมอบหมายและแบ่งงาน ( $\bar{X} = 4.29$ ) สำนักงานตระหนักถึงความสำคัญของการมอบหมายและแบ่งงาน การวางแผนการมอบหมายงานสำนักงานจัดให้บุคลากรที่ได้รับมอบหมายให้ปฏิบัติงานเข้าร่วมในขั้นตอนการมอบหมายและแบ่งงานด้วย ( $\bar{X} = 4.23$ ) และสำนักงานให้ความสำคัญกับการมอบหมายงานให้แก่บุคลากรกับความต่อเนื่องและการหมุนเวียนหน้าที่ของบุคลากรเพื่อให้เกิดประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ( $\bar{X} = 4.21$ )

ตารางที่ 4.6 ระดับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านการวางแผนการสอบบัญชี

การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านการวางแผนการสอบบัญชี	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความเห็น
1.ท่านมีการวางแผนการตรวจสอบและใช้ วิธีการตรวจสอบต่าง ๆ ซึ่งให้ได้มาซึ่ง หลักฐานที่เพียงพอ	4.35	0.56	มาก
2.ท่านมีการกำหนดวัตถุประสงค์ของ แผนการตรวจสอบ โดยพิจารณาจากการ ควบคุมภายในและระดับความยากในการ สอบบัญชีของงานก่อนเริ่มดำเนินการ ตรวจสอบ	4.35	0.56	มาก
3.ท่านมีการกำหนดแนวทางในการ ปฏิบัติงานไว้ล่วงหน้า ก่อนมีการลงมือ ปฏิบัติจริง โดยแนวทางดังกล่าวเป็นไปตาม คู่มือการปฏิบัติงานที่กรมตรวจบัญชี สหกรณ์กำหนด	4.35	0.56	มาก
4.ท่านมีการกำหนดระยะเวลาในการ ปฏิบัติงานที่ได้รับมอบหมายเสมอ โดย กำหนดเวลาเริ่มดำเนินงานและกำหนดเวลา แล้วเสร็จของงาน	4.31	0.58	มาก
5.ท่านมีการวางแผนขั้นตอนการดำเนินงาน เป็นลายลักษณ์อักษรไว้อย่างชัดเจน และ แจ้งให้ทางทีมตรวจสอบทราบเพื่อป้องกัน ความผิดพลาดอันจะก่อให้เกิดปัญหา ภายหลัง	4.33	0.57	มาก
<b>โดยรวม</b>	<b>4.34</b>	<b>0.49</b>	<b>มาก</b>

จากตารางที่ 4.6 พบว่าผู้สอบบัญชี มีระดับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านการวางแผนการสอบบัญชีโดยรวมอยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 4.34$ ) โดยเรียงลำดับจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับแรกคือ ผู้สอบบัญชีมีการวางแผนการตรวจสอบและใช้วิธีการตรวจสอบต่าง ๆ ซึ่งให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอ, ผู้สอบบัญชีมีการกำหนดวัตถุประสงค์ของแผนการตรวจสอบ โดยพิจารณาจากการควบคุมภายในและระดับความยากในการสอบบัญชีของงานก่อนเริ่มดำเนินการตรวจสอบ และผู้สอบบัญชีมีการกำหนดแนวทางในการปฏิบัติงานไว้ล่วงหน้าก่อนมีการลงมือปฏิบัติจริง โดยแนวทางดังกล่าวเป็นไปตามคู่มือการปฏิบัติงานที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด ( $\bar{X} = 4.35$ ) ผู้สอบบัญชีมีการวางแผนขั้นตอนการดำเนินงานเป็นลายลักษณ์อักษรไว้อย่างชัดเจน และแจ้งให้ทางทีมตรวจสอบทราบเพื่อป้องกันความผิดพลาดอันจะก่อให้เกิดปัญหาภายหลัง ( $\bar{X} = 4.33$ ) และผู้สอบบัญชีมีการกำหนดระยะเวลาในการปฏิบัติงานที่ได้รับมอบหมาย โดยกำหนดเวลาเริ่มดำเนินงานและกำหนดเวลาแล้วเสร็จของงาน ( $\bar{X} = 4.31$ )

ตารางที่ 4.7 ระดับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านการตรวจสอบและการจัดทำหลักฐาน

การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านการตรวจสอบและจัดทำหลักฐาน	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความเห็น
1. ท่านให้ความสำคัญกับปริมาณและความเพียงพอของหลักฐานต่าง ๆ ในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี	4.38	0.55	มาก
2. ท่านมุ่งเน้นในการตรวจสอบโดยนำแผนการตรวจสอบที่ได้วางไว้มาเป็นแนวทางในการตรวจสอบตามขอบเขตวิธีการเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีให้สอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป	4.35	0.55	มาก
3. ท่านมุ่งมั่นในการปฏิบัติงานอย่างเต็มความสามารถ ทุ่มเทแรงกายแรงใจเพื่อให้การเก็บหลักฐานมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล	4.44	0.55	มาก

ตารางที่ 4.7 ระดับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านการตรวจสอบและการจัดทำหลักฐาน (ต่อ)

การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านการตรวจสอบและจัดทำหลักฐาน	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความเห็น
4. ท่านให้ความสำคัญกับการจัดทำกระดาษ ทำการเพื่อเป็นหลักฐานอย่างครบถ้วน ตามที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนดและ ตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป รวมถึงเก็บรักษาหลักฐานการสอบบัญชีที่ รวบรวมได้อย่างเป็นระบบ	4.46	0.53	มาก
5. ท่านให้ความสำคัญกับการค้นหา หลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอเพื่อให้ ได้ข้อมูลที่ครบถ้วนและสมบูรณ์	4.43	0.56	มาก
<b>โดยรวม</b>	<b>4.41</b>	<b>0.49</b>	<b>มาก</b>

จากตารางที่ 4.7 พบว่าผู้สอบบัญชี มีระดับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีด้านการตรวจสอบและการจัดทำหลักฐานโดยรวมอยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 4.41$ ) โดยเรียงลำดับจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับแรกคือ ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญกับการจัดทำกระดาษทำการเพื่อเป็นหลักฐานอย่างครบถ้วนตามที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนดและตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปรวมถึงเก็บรักษาหลักฐานการสอบบัญชีที่รวบรวมได้อย่างเป็นระบบ ( $\bar{X} = 4.46$ ) ผู้สอบบัญชีมุ่งมั่นในการปฏิบัติงานอย่างเต็มความสามารถ พุ่มเทแรงกายแรงใจเพื่อให้การเก็บหลักฐานมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ( $\bar{X} = 4.44$ ) และผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญกับการค้นหาหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอเพื่อให้ได้ข้อมูลที่ครบถ้วนและสมบูรณ์ ( $\bar{X} = 4.43$ )

ตารางที่ 4.8 ระดับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านการสอบทานงาน

การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านการสอบทานงาน	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความเห็น
1. ท่านให้ความสำคัญในการสอบทานผลการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี ความเหมาะสมของแผนการสอบบัญชี โดยรวมและแนวการสอบบัญชี	4.35	0.57	มาก
2. ท่านให้ความสำคัญกับการสอบทานงาน การแสดงรายการในงบการเงินและการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินว่าเป็นไปตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนดและตามคู่มือที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด	4.46	0.55	มาก
3. ท่านให้ความสำคัญในการสอบทานการปฏิบัติงานและควบคุมดูแลผู้ช่วยผู้สอบบัญชีให้ปฏิบัติงานเป็นไปตามแนวการสอบบัญชีและผลการตรวจสอบ มีการจัดทำเอกสารหลักฐานไว้อย่างเพียงพอ ถูกต้อง ครบถ้วน	4.40	0.58	มาก
4. ท่านให้ความสำคัญในการสอบทานข้อสรุปที่ได้เป็นไปตามผลของงานที่ปฏิบัติ และสามารถสนับสนุนความเห็นที่แสดงไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีที่ได้จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด	4.42	0.58	มาก

ตารางที่ 4.8 ระดับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านการสอบทานงาน (ต่อ)

การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านการสอบทานงาน	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความเห็น
5. ท่านให้ความสำคัญกับการรายงานผลการ ตรวจสอบบัญชี เป็นไปตามรูปแบบที่กรม ตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด ครบถ้วน ถูกต้อง ชัดเจน มีข้อเสนอแนะแนว ทางแก้ไขปัญหาอย่างเหมาะสมและ สหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรสามารถนำไป ปฏิบัติได้	4.48	0.56	มาก
<b>โดยรวม</b>	<b>4.42</b>	<b>0.51</b>	<b>มาก</b>

จากตารางที่ 4.8 พบว่าผู้สอบบัญชี มีระดับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีด้านการสอบทานงานโดยรวมอยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 4.42$ ) โดยเรียงลำดับจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับแรกคือ ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญกับการรายงานผลการตรวจสอบบัญชี เป็นไปตามรูปแบบที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด ครบถ้วน ถูกต้อง ชัดเจน มีข้อเสนอแนะแนวทางแก้ไขปัญหาอย่างเหมาะสมและสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรสามารถนำไปปฏิบัติได้ ( $\bar{X} = 4.48$ ) ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญกับการสอบทานงาน การแสดงรายการในงบการเงินและการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินว่าเป็นไปตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนดและตามคู่มือที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด ( $\bar{X} = 4.46$ ) และผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญในการสอบทานข้อสรุปที่ได้เป็นไปตามผลของงานที่ปฏิบัติ และสามารถสนับสนุนความเห็นที่แสดงไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีที่ได้จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด ( $\bar{X} = 4.42$ )

ตารางที่ 4.9 ระดับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านการรายงานการสอบบัญชี

การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านการรายงานการสอบบัญชี	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความเห็น
1.ท่านมีการรายงานผลการตรวจสอบหรือ การสอบทานอย่างเป็นอิสระเกี่ยวกับการ ดำเนินงานเป็นลายลักษณ์อักษร	4.46	0.58	มาก
2.ท่านมีการจัดทำรายงานการสอบบัญชี อย่างถูกต้องเหมาะสมและครบถ้วน	4.43	0.58	มาก
3.ท่านมีการระบุขอบเขตการปฏิบัติงานไว้ ในรายงานการสอบบัญชีอย่างชัดเจน	4.42	0.57	มาก
4.ท่านมีการกล่าวถึงบทสรุปของการ ปฏิบัติงานที่ตรวจพบ ข้อสังเกต ข้อบกพร่องและแนวทางแก้ไขรวมถึง เงื่อนไขหรือเหตุผลของการปฏิเสธในการ สรุปความคิดเห็นในรายงานไว้อย่างชัดเจน	4.43	0.56	มาก
5.ท่านมีการรายงานผลการปฏิบัติงานได้ ทันตามมาตรฐานเวลาที่กำหนดไว้อย่าง ถูกต้อง ครบถ้วนและไม่มีการแก้ไขการ บันทึกข้อมูลทางการเงินของสหกรณ์และ กลุ่มเกษตรกร (Input Form) ภายหลัง	4.46	0.58	มาก
<b>โดยรวม</b>	<b>4.44</b>	<b>0.53</b>	<b>มาก</b>

จากตารางที่ 4.9 พบว่าผู้สอบบัญชี มีระดับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีด้านการรายงานการสอบบัญชีโดยรวมอยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 4.44$ ) โดยเรียงลำดับจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับแรกคือ ผู้สอบบัญชีมีการรายงานผลการปฏิบัติงานได้ทันตามมาตรฐานเวลาที่กำหนดไว้อย่างถูกต้อง ครบถ้วนและไม่มีการแก้ไขการบันทึกข้อมูลทางการเงินของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร (Input Form) ภายหลังและผู้สอบบัญชีมีการรายงานผลการตรวจสอบหรือการสอบทานอย่างเป็นอิสระเกี่ยวกับการดำเนินงานเป็นลายลักษณ์อักษร ( $\bar{X} = 4.46$ ) ผู้สอบบัญชี



มีการกล่าวถึงบทสรุปของการปฏิบัติงานที่ตรวจพบข้อสังเกต ข้อบกพร่องและแนวทางแก้ไข รวมถึงเงื่อนไขหรือเหตุผลของการปฏิเสธในการสรุปความคิดเห็นในรายงานไว้อย่างชัดเจน และผู้สอบบัญชีมีการจัดทำรายงานการสอบบัญชีอย่างถูกต้องเหมาะสมและครบถ้วน ( $\bar{X} = 4.43$ ) และผู้สอบบัญชีมีการระบุขอบเขตการปฏิบัติงานไว้ในรายงานการสอบบัญชีอย่างชัดเจน ( $\bar{X} = 4.42$ )

### ส่วนที่ 3 ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี

การวิเคราะห์ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีในส่วนนี้มีเกณฑ์ ในการกำหนดค่าน้ำหนักของตัวเลือกแบบวิธีการค่าของ ลิเคิร์ต (Likert) เป็นดังนี้

ค่าเฉลี่ย	4.50 – 5.00	กำหนดอยู่ในเกณฑ์	มากที่สุด
ค่าเฉลี่ย	3.50 – 4.49	กำหนดอยู่ในเกณฑ์	มาก
ค่าเฉลี่ย	2.50 – 3.49	กำหนดอยู่ในเกณฑ์	ปานกลาง
ค่าเฉลี่ย	1.50 – 2.49	กำหนดอยู่ในเกณฑ์	น้อย
ค่าเฉลี่ย	1.00 – 1.49	กำหนดอยู่ในเกณฑ์	น้อยที่สุด

ตารางที่ 4.10 ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้าน

คุณภาพการสอบบัญชี โดยภาพรวมและเป็นรายด้าน	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความเห็น
1.ด้านความถูกต้อง	4.45	0.52	มาก
2.ด้านความเที่ยงธรรม	4.51	0.52	มากที่สุด
3.ด้านความชัดเจน	4.30	0.53	มาก
4.ด้านความกะทัดรัด	4.37	0.54	มาก
5.ด้านความสร้างสรรค์	4.38	0.54	มาก
6.ด้านความครบถ้วน	4.42	0.54	มาก
7.ด้านความทันกาล	4.41	0.54	มาก
<b>โดยรวม</b>	<b>4.40</b>	<b>0.47</b>	<b>มาก</b>

จากตารางที่ 4.10 พบว่าผู้สอบบัญชี มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมอยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 4.40$ ) และถ้าพิจารณารายด้านพบว่าระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีอยู่ในระดับมากที่สุด 1 ด้าน คือ ด้านความเที่ยงธรรม ( $\bar{X} = 4.51$ ) ส่วนที่เหลืออยู่ในระดับ มาก คือ ด้านความถูกต้อง ( $\bar{X} = 4.45$ ) ด้านความครบถ้วน ( $\bar{X} = 4.42$ ) ด้านความทันกาล ( $\bar{X} = 4.41$ ) ด้านความสร้างสรรค์ ( $\bar{X} = 4.38$ ) ด้านความกะทัดรัด ( $\bar{X} = 4.37$ ) และด้านความชัดเจน ( $\bar{X} = 4.30$ )

ตารางที่ 4.11 ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง

คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความเห็น
1.ท่านนำเสนอรายงานโดยให้ความสำคัญ ในความถูกต้องของข้อมูลเสมอ	4.45	0.56	มาก
2.ท่านได้ตรวจสอบและนำเสนอรายงาน เป็นไปตามความจริงที่เกี่ยวข้อง	4.46	0.54	มาก
3.ท่านได้รวบรวม ประเมิน สรุปลและ นำเสนอรายงานอย่างระมัดระวัง และ แม่นยำเพียงพอประกอบวิชาชีพ	4.43	0.55	มาก
<b>โดยรวม</b>	<b>4.45</b>	<b>0.52</b>	<b>มาก</b>

จากตารางที่ 4.11 พบว่าผู้สอบบัญชี มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีด้านความถูกต้องโดยรวมอยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 4.45$ ) โดยเรียงลำดับจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับแรกคือ ผู้สอบบัญชีได้ตรวจสอบและนำเสนอรายงานเป็นไปตามความจริงที่เกี่ยวข้อง ( $\bar{X} = 4.46$ ) รองลงมาคือ ผู้สอบบัญช้นำเสนอรายงานโดยให้ความสำคัญในความถูกต้องของข้อมูลเสมอ ( $\bar{X} = 4.45$ ) และผู้สอบบัญชีได้รวบรวม ประเมิน สรุปลและนำเสนอรายงานอย่างระมัดระวัง และแม่นยำเพียงพอประกอบวิชาชีพ ( $\bar{X} = 4.43$ )

ตารางที่ 4.12 ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความเที่ยงธรรม

คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความเที่ยงธรรม	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความเห็น
1. ในการนำเสนอข้อมูลในรายงานการสอบ บัญชีท่านให้ความสำคัญถึงความเป็นกลาง และความเป็นอิสระของผู้ประกอบวิชาชีพ	4.49	0.55	มาก
2. ท่านได้ทำการสอบบัญชีในกิจการรับ ตรวจโดยปราศจากอคติและความลำเอียง	4.50	0.56	มากที่สุด
3. ท่านให้ความสำคัญกับการปฏิบัติงาน สอบบัญชีด้วยความเที่ยงธรรมและความ ซื่อสัตย์สุจริตโดยไม่ปกปิดข้อเท็จจริงหรือ บิดเบือนความจริงอันเป็นสาระสำคัญ	4.53	0.55	มากที่สุด
<b>โดยรวม</b>	<b>4.51</b>	<b>0.52</b>	<b>มากที่สุด</b>

จากตารางที่ 4.12 พบว่าผู้สอบบัญชี มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบ  
บัญชีด้านความเที่ยงธรรมโดยรวมอยู่ในระดับมากที่สุด ( $\bar{X} = 4.51$ ) โดยเรียงลำดับจากมาก  
ไปหาน้อย 3 ลำดับแรกคือ ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญกับการปฏิบัติงานสอบบัญชีด้วยความ  
เที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริตโดยไม่ปกปิดข้อเท็จจริงหรือบิดเบือนความจริงอันเป็น  
สาระสำคัญ ( $\bar{X} = 4.53$ ) รองลงมาคือ ผู้สอบบัญชีได้ทำการสอบบัญชีในกิจการรับตรวจ  
โดยปราศจากอคติและความลำเอียง ( $\bar{X} = 4.50$ ) และผู้สอบบัญชिनำเสนอข้อมูลในรายงานการสอบ  
บัญชีโดยให้ความสำคัญถึงความ เป็นกลางและความเป็นอิสระของผู้ประกอบวิชาชีพ ( $\bar{X} = 4.49$ )

ตารางที่ 4.13 ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความชัดเจน

คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความชัดเจน	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความเห็น
1. ท่านสามารถใช้ภาษาที่ชัดเจนในการ สื่อสารให้ผู้ใช้อข้อมูลเข้าใจในส่วน สาระสำคัญของรายงานการสอบบัญชีได้ดี	4.36	0.60	มาก
2. ท่านให้ความสำคัญเกี่ยวกับความชัดเจน ของรายงานการสอบบัญชีเพื่อป้องกันความ เข้าใจผิดพลาดของผู้ใช้อข้อมูลเสมอ	4.44	0.57	มาก
3. ท่านให้ความสำคัญที่จะหลีกเลี่ยงการใช้ ภาษาทางวิชาชีพที่ไม่จำเป็นเพื่อป้องกัน ความไม่เข้าใจของผู้ใช้อข้อมูลเสมอ	4.27	0.61	มาก
4. ทุกครั้งที่ท่านมีความจำเป็นจะต้องใช้ ศัพท์เทคนิคท่านจะต้องมีคำอธิบายหรือคำ นิยามศัพท์เสมอ	4.13	0.74	มาก
<b>โดยรวม</b>	<b>4.30</b>	<b>0.53</b>	<b>มาก</b>

จากตารางที่ 4.13 พบว่าผู้สอบบัญชี มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีด้านความชัดเจนโดยรวมอยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 4.30$ ) โดยเรียงลำดับจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับแรกคือ ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญเกี่ยวกับความชัดเจนของรายงานการสอบบัญชีเพื่อป้องกันความเข้าใจผิดพลาดของผู้ใช้อข้อมูลเสมอ ( $\bar{X} = 4.44$ ) รองลงมาคือ ผู้สอบบัญชีสามารถใช้ภาษาที่ชัดเจนในการสื่อสารให้ผู้ใช้อข้อมูลเข้าใจในส่วนสาระสำคัญของรายงานการสอบบัญชีได้ดี ( $\bar{X} = 4.36$ ) และผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญที่จะหลีกเลี่ยงการใช้ภาษาทางวิชาชีพที่ไม่จำเป็นเพื่อป้องกันความไม่เข้าใจของผู้ใช้อข้อมูลเสมอ ( $\bar{X} = 4.27$ )

ตารางที่ 4.14 ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความกะทัดรัด

คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความกะทัดรัด	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความเห็น
1. ท่านให้ความสำคัญในการนำเสนอ รายงานที่ตรงประเด็นและไม่อ้อมค้อม	4.38	0.58	มาก
2. ท่านให้ความสำคัญในการสร้างข้อมูลที่ กระชับและได้ใจความ เพื่อให้ผู้อ่านเข้าใจ และใช้เวลาน้อย	4.37	0.58	มาก
3. ในการนำเสนอรายงาน ท่านพิจารณาตัด ทอนข้อความและคำฟุ่มเฟือยที่ไม่จำเป็น ออกไป แต่ยังคงไว้ซึ่งความต่อเนื่องของ แนวคิดที่รายงานไว้เสมอ	4.36	0.59	มาก
<b>โดยรวม</b>	<b>4.37</b>	<b>0.54</b>	<b>มาก</b>

จากตารางที่ 4.14 พบว่าผู้สอบบัญชี มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีด้านความกะทัดรัดโดยรวมอยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 4.37$ ) โดยเรียงลำดับจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับแรกคือ ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญในการนำเสนอรายงานที่ตรงประเด็นและไม่อ้อมค้อม ( $\bar{X} = 4.38$ ) รองลงมาคือ ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญในการสร้างข้อมูลที่กระชับและได้ใจความ เพื่อให้ผู้อ่านเข้าใจและใช้เวลาน้อย ( $\bar{X} = 4.37$ ) และผู้สอบบัญชिनำเสนอรายงานโดยพิจารณาตัดทอนข้อความและคำฟุ่มเฟือยที่ไม่จำเป็นออกไป แต่ยังคงไว้ซึ่งความต่อเนื่องของแนวคิดที่รายงานไว้เสมอ ( $\bar{X} = 4.36$ )

ตารางที่ 4.15 ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความสร้างสรรค์

คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความสร้างสรรค์	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความเห็น
1. ในการแสดงความคิดเห็นในรายงานการสอบบัญชีนั้นท่านจะให้ข้อมูลซึ่งแสดงหรือควรแสดงข้อมูลในทางสร้างสรรค์	4.35	0.59	มาก
2. ท่านจะนำเสนอข้อแนะนำเพื่อเป็นประโยชน์ต่อสหกรณ์รับตรวจอย่างสม่ำเสมอ	4.40	0.56	มาก
3. ท่านจะมุ่งเน้นเสนอรายงานที่มีเนื้อหาที่เป็นประโยชน์เพื่อช่วยให้สหกรณ์รับตรวจมีการปรับปรุงในทางที่ดีขึ้นเสมอ	4.40	0.57	มาก
4. ท่านให้ความสำคัญเกี่ยวกับข้อความในรายงานการสอบบัญชีที่มุ่งใจให้สหกรณ์รับตรวจเกิดความรู้สึกต้องการแก้ไขปัญหาหรือปฏิบัติตามข้อแนะนำที่ท่านเสนอ	4.38	0.57	มาก
<b>โดยรวม</b>	<b>4.38</b>	<b>0.54</b>	<b>มาก</b>

จากตารางที่ 4.15 พบว่าผู้สอบบัญชี มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีด้านความสร้างสรรค์โดยรวมอยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 4.38$ ) โดยเรียงลำดับจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับแรกคือ ผู้สอบบัญชีจะนำเสนอข้อแนะนำเพื่อเป็นประโยชน์ต่อสหกรณ์รับตรวจอย่างสม่ำเสมอและจะมุ่งเน้นเสนอรายงานที่มีเนื้อหาที่เป็นประโยชน์เพื่อช่วยให้สหกรณ์รับตรวจมีการปรับปรุงในทางที่ดีขึ้นเสมอ ( $\bar{X} = 4.40$ ) รองลงมาคือ ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญเกี่ยวกับข้อความในรายงานการสอบบัญชีที่มุ่งใจให้สหกรณ์รับตรวจเกิดความรู้สึกต้องการแก้ไขปัญหาหรือปฏิบัติตามข้อแนะนำที่ท่านเสนอ ( $\bar{X} = 4.38$ ) และในการแสดงความคิดเห็นผู้สอบบัญชีจะแสดงความคิดเห็นในรายงานการสอบบัญชีนั้นจะให้ข้อมูลซึ่งแสดงหรือควรแสดงข้อมูลในทางสร้างสรรค์ ( $\bar{X} = 4.35$ )

ตารางที่ 4.16 ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความสมบูรณ์

คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความสมบูรณ์	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความเห็น
1. ท่านให้ความสำคัญในรายงานการสอบ บัญชีที่จะนำเสนอโดยมุ่งเน้นถึงความ ครบถ้วนสมบูรณ์ของข้อมูล	4.41	0.58	มาก
2. ท่านให้ความสำคัญในหลักฐานการสอบ บัญชีอย่างเพียงพอ เพื่อให้ได้ข้อมูลที่ ครบถ้วนและสมบูรณ์	4.43	0.57	มาก
3. ท่านให้ความสำคัญเกี่ยวกับความ ครบถ้วนของข้อมูลสารสนเทศที่สำคัญใน การนำไปใช้เพื่อการตัดสินใจของสหกรณ์ รับตรวจ	4.41	0.56	มาก
<b>โดยรวม</b>	<b>4.42</b>	<b>0.54</b>	<b>มาก</b>

จากตารางที่ 4.16 พบว่าผู้สอบบัญชี มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีด้านความสมบูรณ์โดยรวมอยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 4.42$ ) โดยเรียงลำดับจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับแรกคือ ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญในหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอ เพื่อให้ได้ข้อมูลที่ครบถ้วนและสมบูรณ์ ( $\bar{X} = 4.43$ ) รองลงมาคือ ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญในรายงานการสอบบัญชีที่จะนำเสนอโดยมุ่งเน้นถึงความครบถ้วนสมบูรณ์ของข้อมูล และให้ความสำคัญเกี่ยวกับความครบถ้วนของข้อมูลสารสนเทศที่สำคัญในการนำไปใช้เพื่อการตัดสินใจของสหกรณ์รับตรวจ ( $\bar{X} = 4.41$ )

ตารางที่ 4.17 ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความทันกาล

คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความทันกาล	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	ระดับความเห็น
1. ท่านให้ความสำคัญในการนำเสนอข้อมูล ที่ทันเวลาของหน่วยงานรับตรวจ โดยยังคง มุ่งเน้นถึงควมมีคุณภาพ	4.40	0.58	มาก
2. ท่านจัดรายงานการสอบบัญชีที่มีความ ครบถ้วน สมบูรณ์ และทันเวลา ยิ่งยู่ ประกอบวิชาชีพเสมอ	4.41	0.59	มาก
3. ท่านให้ความสำคัญในการนำเสนอ รายงานเพื่อใช้ในการตัดสินใจที่มี ประสิทธิผลภายในระยะเวลาที่เหมาะสม	4.41	0.57	มาก
4. ท่านให้ความสำคัญในการพิจารณา เปรียบเทียบประโยชน์ที่จะได้รับการ นำเสนอรายงานที่ทันต่อเวลากับความ เชื่อถือได้ของรายงานนั้นเสมอ	4.40	0.55	มาก
<b>โดยรวม</b>	<b>4.41</b>	<b>0.54</b>	<b>มาก</b>

จากตารางที่ 4.17 พบว่าผู้สอบบัญชี มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีด้านความทันกาลโดยรวมอยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 4.41$ ) โดยเรียงลำดับจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับแรกคือ ผู้สอบบัญชีจัดรายงานการสอบบัญชีที่มีความครบถ้วน สมบูรณ์ และทันเวลา ยิ่งยู่ประกอบวิชาชีพเสมอและให้ความสำคัญในการนำเสนอรายงานเพื่อใช้ในการตัดสินใจที่มีประสิทธิผลภายในระยะเวลาที่เหมาะสม ( $\bar{X} = 4.41$ ) รองลงมาคือ ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญในการนำเสนอข้อมูลที่ทันเวลาของหน่วยงานรับตรวจ โดยยังคงมุ่งเน้นถึงควมมีคุณภาพ และให้ความสำคัญในการนำเสนอรายงานเพื่อใช้ในการตัดสินใจที่มีประสิทธิผลภายในระยะเวลาที่เหมาะสม ( $\bar{X} = 4.40$ )



ส่วนที่ 4 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีสหกรณ์แตกต่างกันมีผลต่อระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีแตกต่างกัน

ตารางที่ 4.18 แสดงค่าเฉลี่ย ค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานและค่าสถิติที่ใช้ในการทดสอบสมมติฐานของการเปรียบเทียบความแตกต่างของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีจำแนกตามสถานภาพด้านเพศ

การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี	เพศชาย		เพศหญิง		t	P-value
	$\bar{X}$	S.D	$\bar{X}$	S.D		
1.ด้านความเป็นอิสระ	4.45	0.50	4.48	0.51	-0.302	0.763
2.ด้านความรู้ความสามารถและความชำนาญงาน	4.24	0.48	4.15	0.52	0.940	0.348
3.ด้านการมอบหมายงานและแบ่งงาน	4.24	0.65	4.21	0.55	0.231	0.818
4.ด้านการวางแผนการสอบบัญชี	4.36	0.47	4.33	0.49	0.257	0.797
5.ด้านการตรวจสอบและจัดทำหลักฐาน	4.41	0.49	4.41	0.49	0.011	0.991
6.ด้านการสอบทานงาน	4.41	0.44	4.42	0.52	-0.188	0.851
7.ด้านการรายงานการสอบบัญชี	4.39	0.48	4.44	0.53	-0.586	0.558
<b>โดยรวม</b>	<b>4.36</b>	<b>0.40</b>	<b>4.35</b>	<b>0.44</b>	<b>0.060</b>	<b>0.952</b>

จากตารางที่ 4.18 พบว่า ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีเพศแตกต่างกัน มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีโดยรวมและรายด้าน ได้แก่ ด้านความเป็นอิสระ ด้านความสามารถและความชำนาญงาน

ด้านการมอบหมายและแบ่งงาน ด้านการวางแผนการสอบบัญชี ด้านการตรวจสอบและจัดทำหลักฐาน  
ด้านการสอบทานงาน และด้านการรายงาน ไม่แตกต่างกัน

**ตารางที่ 4.19 แสดงค่าเฉลี่ย ค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานและค่าสถิติที่ใช้ในการทดสอบสมมติฐาน  
ของการเปรียบเทียบความแตกต่างของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบ  
บัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีจำแนกตามสถานภาพด้านอายุ**

การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี	แหล่งความแปรปรวน	df	SS	MS	F	P-value
1.ด้านความเป็นอิสระ	ระหว่างกลุ่ม	5	1.949	0.390	1.535	0.179
	ภายในกลุ่ม	314	79.751	0.254		
	รวม	319	81.700			
2.ด้านความรู้ ความสามารถ และความชำนาญงาน	ระหว่างกลุ่ม	5	2.883	0.577	2.245	0.050**
	ภายในกลุ่ม	314	80.641	0.257		
	รวม	319	83.525			
3.ด้านการมอบหมายงาน และแบ่งงาน	ระหว่างกลุ่ม	5	2.270	0.454	1.452	0.205
	ภายในกลุ่ม	314	98.138	0.313		
	รวม	319	100.408			
4.ด้านการวางแผน การสอบบัญชี	ระหว่างกลุ่ม	5	3.257	0.651	2.823	0.016**
	ภายในกลุ่ม	314	72.468	0.231		
	รวม	319	75.725			
5.ด้านการตรวจสอบ และการจัดทำหลักฐาน	ระหว่างกลุ่ม	5	2.969	0.594	2.540	0.028**
	ภายในกลุ่ม	314	73.391	0.234		
	รวม	319	76.360			
6.ด้านการสอบทานงาน	ระหว่างกลุ่ม	5	3.276	0.655	2.601	0.025**
	ภายในกลุ่ม	314	79.091	0.252		
	รวม	319	82.367			
7.ด้านการรายงาน การสอบบัญชี	ระหว่างกลุ่ม	5	4.086	0.817	3.050	0.011**
	ภายในกลุ่ม	314	84.153	0.268		
	รวม	319	88.240			
โดยรวม	ระหว่างกลุ่ม	5	2.402	0.480	2.597	0.026
	ภายในกลุ่ม	314	58.095	0.185		
	รวม	319	60.498			

จากตารางที่ 4.19 พบว่า ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีอายุแตกต่างกันมีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีโดยรวมและรายด้าน ได้แก่ ด้านความเป็นอิสระ ด้านการมอบหมายและแบ่งงาน ไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ส่วนผู้สอบบัญชีที่มีอายุต่างกัน มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านความสามารถและความชำนาญงาน ด้านการวางแผนการสอบบัญชี ด้านการตรวจสอบและจัดทำหลักฐาน ด้านการสอบทานงาน และด้านการรายงานต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 จึงได้ทดสอบความแตกต่างเป็นรายคู่ ด้วยวิธีของ LSD ปรากฏดังตารางที่ 4.20 – 4.24

**ตารางที่ 4.20 แสดงค่าเฉลี่ยเปรียบเทียบความแตกต่างของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านความรู้ความสามารถและความชำนาญงาน จำแนกตามสถานภาพด้านอายุเป็นรายคู่**

อายุ	ค่าเฉลี่ย	ต่ำกว่า 30 ปี	30-35 ปี	36-40 ปี	41-45 ปี	46-50 ปี	51 ปี ขึ้นไป
ต่ำกว่า 30 ปี	3.89		0.366*	0.175	0.264	0.348*	0.293*
30-35 ปี	4.25			0.191*	0.103	0.019	0.074
36-40 ปี	4.06				0.088	0.172	0.117
41-45 ปี	4.15					0.084	0.029
46-50 ปี	4.24						0.055
51 ปีขึ้นไป	4.18						

\*มีค่านัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.20 เมื่อทดสอบความแตกต่างของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านความรู้ ความสามารถและความชำนาญงาน จำแนกตามสถานภาพด้านอายุเป็นรายคู่ พบว่า กลุ่มอายุแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 มีจำนวน 4 คู่ ได้แก่ อายุ 30-35 ปี, 36-40 ปี, 46-50 ปี และ 51 ปีขึ้นไป โดยกลุ่มอายุ 30-35, 46-50 และ 51 ปีขึ้นไปมีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านความรู้ความสามารถและความชำนาญงานมากกว่ากลุ่ม ต่ำกว่า 30 ปี และกลุ่มอายุ 36-40 ปี มีระดับความคิดเห็นการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านความรู้ความสามารถและความชำนาญงานน้อยกว่ากลุ่มอายุ 30-35 ปี

ตารางที่ 4.21 แสดงค่าเฉลี่ยเปรียบเทียบความแตกต่างของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านการวางแผนการสอบบัญชี จำแนกตามสถานภาพด้านอายุเป็นรายคู่

อายุ	ค่าเฉลี่ย	ต่ำกว่า 30 ปี	30-35 ปี	36-40 ปี	41-45 ปี	46-50 ปี	51 ปี ขึ้นไป
ต่ำกว่า 30 ปี	4.28		0.181	0.001	0.115	0.140	0.055
30-35 ปี	4.46			0.182*	0.296*	0.041	0.126
36-40 ปี	4.27				0.114	0.141	0.056
41-45 ปี	4.16					0.255*	0.170
46-50 ปี	4.42						0.085
51 ปีขึ้นไป	4.33						

\*มีค่านัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.21 เมื่อทดสอบความแตกต่างของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านการวางแผนการสอบบัญชีจำแนกตามสถานภาพด้านอายุเป็นรายคู่ พบว่า กลุ่มอายุแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 มีจำนวน 3 คู่ ได้แก่ อายุ 36-40 ปี 41-45 และ 46-50 ปี โดยกลุ่มอายุ 36-40 ปี และ 41-45 มีระดับความคิดเห็นการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีด้านการวางแผนการสอบบัญชีน้อยกว่ากลุ่มอายุ 30-35 ปี และกลุ่มอายุ 46.50 ปี มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีด้านการวางแผนการสอบบัญชีมากกว่ากลุ่มอายุ 41-45 ปี

ตารางที่ 4.22 แสดงค่าเฉลี่ยเปรียบเทียบความแตกต่างของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านการตรวจสอบและการจัดทำหลักฐาน จำแนกตามสถานภาพด้านอายุเป็นรายคู่

อายุ	ค่าเฉลี่ย	ต่ำกว่า 30 ปี	30-35 ปี	36-40 ปี	41-45 ปี	46-50 ปี	51 ปี ขึ้นไป
ต่ำกว่า 30 ปี	4.51		0.002	0.190	0.250	0.018	0.123
30-35 ปี	4.51			0.192*	0.252*	0.020	0.125
36-40 ปี	4.32				0.061	0.172	0.067
41-45 ปี	4.26					0.233*	0.128
46-50 ปี	4.50						0.105
51 ปีขึ้นไป	4.39						

\*มีค่านัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.22 เมื่อทดสอบความแตกต่างของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีด้านการตรวจสอบและการจัดทำหลักฐานจำแนกตามสถานภาพด้านอายุเป็นรายคู่ พบว่ากลุ่มอายุแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 มีจำนวน 3 คู่ ได้แก่ อายุ 36-40 ปี, 41-45 ปี, 46-50 ปี โดยกลุ่มอายุ 36 – 40 ปี และ 41-45 ปี มีระดับความคิดเห็นการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านการตรวจสอบและจัดทำหลักฐานน้อยกว่ากลุ่มอายุ 30-35 ปี และกลุ่มอายุ 46-50 ปี มีระดับความคิดเห็นการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีด้านการตรวจสอบและจัดทำหลักฐานมากกว่ากลุ่มอายุ 41-45 ปี

ตารางที่ 4.23 แสดงค่าเฉลี่ยเปรียบเทียบความแตกต่างของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านการสอบทานงาน จำแนกตามสถานภาพด้านอายุเป็นรายคู่

อายุ	ค่าเฉลี่ย	ต่ำกว่า 30 ปี	30-35 ปี	36-40 ปี	41-45 ปี	46-50 ปี	51 ปีขึ้นไป
ต่ำกว่า 30 ปี	4.48		0.044	0.101	0.248	0.055	0.082
30-35 ปี	4.52			0.145	0.292*	0.011	0.126
36-40 ปี	4.37				0.148	0.156	0.019
41-45 ปี	4.23					0.303*	0.167
46-50 ปี	4.53						0.137
51 ปีขึ้นไป	4.39						

\*มีค่านัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.23 เมื่อทดสอบความแตกต่างของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านการสอบทานงาน จำแนกตามสถานภาพด้านอายุเป็นรายคู่ พบว่า กลุ่มอายุแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 มีจำนวน 2 คู่ ได้แก่ อายุ 41-45 ปี และ 46-50 ปี โดยกลุ่มอายุ 41-45 ปี มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านการสอบทานงานน้อยกว่ากลุ่มอายุ 30-35 ปี และกลุ่มอายุ 46-50 ปี มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีด้านการสอบทานงานมากกว่ากลุ่มอายุ 41-45 ปี

ตารางที่ 4.24 แสดงค่าเฉลี่ยเปรียบเทียบความแตกต่างของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านการรายงานการสอบบัญชี จำแนกตามสถานภาพด้านอายุเป็นรายคู่

อายุ	ค่าเฉลี่ย	ต่ำกว่า 30 ปี	30-35 ปี	36-40 ปี	41-45 ปี	46-50 ปี	51 ปีขึ้นไป
ต่ำกว่า 30 ปี	4.38		0.183	0.010	0.165	0.128	0.029
30-35 ปี	4.57			0.174*	0.349*	0.056	0.154
36-40 ปี	4.40				0.175	0.118	0.020
41-45 ปี	4.22					0.293*	0.194
46-50 ปี	4.52						0.098
51 ปีขึ้นไป	4.42						

\*มีค่านัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.24 เมื่อทดสอบความแตกต่างของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านการรายงานการสอบบัญชี จำแนกตามสถานภาพด้านอายุเป็นรายคู่ พบว่า กลุ่มอายุแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 มีจำนวน 3 คู่ ได้แก่ อายุ 36-40 ปี, 41-45 ปี, 46-50 ปี โดยกลุ่มอายุ 36-40 ปี และ 41-45 ปี มีระดับความคิดเห็นการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี การรายงานการสอบบัญชีน้อยกว่ากลุ่มอายุ 30-35 ปี และกลุ่มอายุ 46-50 ปี มีระดับความคิดเห็นการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านการรายงานการสอบบัญชีมากกว่ากลุ่มอายุ 36-40 ปี

ตารางที่ 4.25 แสดงค่าเฉลี่ย ค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานและค่าสถิติที่ใช้ในการทดสอบสมมติฐานของการเปรียบเทียบความแตกต่างของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีจำแนกตามสถานภาพด้านการศึกษา

การควบคุมคุณภาพงานสอบ บัญชี	แหล่งความ แปรปรวน	df	SS	MS	F	P-value
1.ด้านความเป็นอิสระ	ระหว่างกลุ่ม	2	0.162	0.081	0.315	0.730
	ภายในกลุ่ม	317	81.538	0.257		
	รวม	319	81.700			
2.ด้านความรู้ ความสามารถ และความชำนาญงาน	ระหว่างกลุ่ม	2	0.030	0.015	0.057	0.944
	ภายในกลุ่ม	317	83.495	0.263		
	รวม	319	83.525			
3.ด้านการมอบหมายงาน และแบ่งงาน	ระหว่างกลุ่ม	2	0.374	0.187	0.593	0.553
	ภายในกลุ่ม	317	100.034	0.316		
	รวม	319	100.408			
4.ด้านการวางแผน การสอบบัญชี	ระหว่างกลุ่ม	2	0.681	0.340	1.437	0.239
	ภายในกลุ่ม	317	75.044	0.237		
	รวม	319	75.725			
5.ด้านการตรวจสอบ และการจัดทำหลักฐาน	ระหว่างกลุ่ม	2	0.371	0.186	0.774	0.462
	ภายในกลุ่ม	317	75.988	0.240		
	รวม	319	76.360			
6.ด้านการสอบทานงาน	ระหว่างกลุ่ม	2	0.701	0.350	1.360	0.258
	ภายในกลุ่ม	317	81.666	0.258		
	รวม	319	82.367			
7.ด้านการรายงาน การสอบบัญชี	ระหว่างกลุ่ม	2	1.170	0.585	2.130	0.121
	ภายในกลุ่ม	317	87.070	0.275		
	รวม	319	88.240			
โดยรวม	ระหว่างกลุ่ม	2	0.329	0.164	0.866	0.421
	ภายในกลุ่ม	317	60.169	0.190		
	รวม	319	60.498			



จากตารางที่ 4.25 พบว่า ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีระดับการศึกษาแตกต่างกัน มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีโดยรวมและรายด้าน ได้แก่ ด้านความเป็นอิสระ ด้านความสามารถและความชำนาญงาน ด้านการมอบหมายและแบ่งงาน ด้านการวางแผนการสอบบัญชี ด้านการตรวจสอบและจัดทำหลักฐาน ด้านการสอบทานงาน และด้านการรายงานไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ที่ระดับ 0.05

ตารางที่ 4.26 แสดงค่าเฉลี่ย ค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานและค่าสถิติที่ใช้ในการทดสอบสมมติฐานของการเปรียบเทียบความแตกต่างของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีจำแนกตามสถานภาพด้านตำแหน่ง

การควบคุมคุณภาพงานสอบ บัญชี	แหล่งความ แปรปรวน	df	SS	MS	F	P- value
1.ด้านความเป็นอิสระ	ระหว่างกลุ่ม	3	0.967	0.322	1.262	0.288
	ภายในกลุ่ม	316	80.733	0.255		
	รวม	319	81.700			
2.ด้านความรู้ ความสามารถ และความชำนาญงาน	ระหว่างกลุ่ม	3	1.071	0.357	1.368	0.252
	ภายในกลุ่ม	316	82.454	0.261		
	รวม	319	83.525			
3.ด้านการมอบหมายงาน และแบ่งงาน	ระหว่างกลุ่ม	3	2.286	0.762	2.453	0.063
	ภายในกลุ่ม	316	98.122	0.311		
	รวม	319	100.408			
4.ด้านการวางแผน การสอบบัญชี	ระหว่างกลุ่ม	3	0.591	0.197	0.828	0.479
	ภายในกลุ่ม	316	75.134	0.238		
	รวม	319	75.725			
5.ด้านการตรวจสอบ และการจัดทำหลักฐาน	ระหว่างกลุ่ม	3	0.955	0.318	1.334	0.263
	ภายในกลุ่ม	316	75.405	0.239		
	รวม	319	76.360			
6.ด้านการสอบทานงาน	ระหว่างกลุ่ม	3	0.746	0.249	0.963	0.411
	ภายในกลุ่ม	316	81.621	0.258		
	รวม	319	82.367			
7.ด้านการรายงาน การสอบบัญชี	ระหว่างกลุ่ม	3	1.044	0.348	1.261	0.288
	ภายในกลุ่ม	316	87.195	0.276		
	รวม	319	88.240			
โดยรวม	ระหว่างกลุ่ม	3	0.365	0.122	0.639	0.591
	ภายในกลุ่ม	316	60.133	0.190		
	รวม	319	60.498			

จากตารางที่ 4.26 พบว่า ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีตำแหน่งแตกต่างกันมีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีโดยรวมและรายด้าน ได้แก่ ด้านความเป็นอิสระ ด้านความสามารถและความชำนาญงาน ด้านการมอบหมายและแบ่งงาน ด้านการวางแผนการสอบบัญชี ด้านการตรวจสอบและจัดทำหลักฐาน ด้านการสอบทานงาน และด้านการรายงานไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ตารางที่ 4.27 แสดงค่าเฉลี่ย ค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานและค่าสถิติที่ใช้ในการทดสอบสมมติฐานของการเปรียบเทียบความแตกต่างของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีจำแนกตามสถานภาพด้านประสบการณ์

การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี	แหล่งความแปรปรวน	df	SS	MS	F	P-value
1.ด้านความเป็นอิสระ	ระหว่างกลุ่ม	4	0.389	0.097	0.376	0.826
	ภายในกลุ่ม	315	81.311	0.258		
	รวม	319	81.700			
2.ด้านความรู้ ความสามารถ และความชำนาญงาน	ระหว่างกลุ่ม	4	0.957	0.239	0.913	0.456
	ภายในกลุ่ม	315	82.567	0.262		
	รวม	319	83.525			
3.ด้านการมอบหมายงาน และแบ่งงาน	ระหว่างกลุ่ม	4	0.959	0.240	0.759	0.552
	ภายในกลุ่ม	315	99.449	0.316		
	รวม	319	100.408			
4.ด้านการวางแผน การสอบบัญชี	ระหว่างกลุ่ม	4	1.007	0.252	1.061	0.376
	ภายในกลุ่ม	315	74.718	0.237		
	รวม	319	75.725			
5.ด้านการตรวจสอบ และการจัดทำหลักฐาน	ระหว่างกลุ่ม	4	0.704	0.176	0.733	0.570
	ภายในกลุ่ม	315	75.655	0.240		
	รวม	319	76.360			
6.ด้านการสอบทานงาน	ระหว่างกลุ่ม	4	0.756	0.189	0.729	0.572
	ภายในกลุ่ม	315	81.611	0.259		
	รวม	319	82.367			
7.ด้านการรายงาน การสอบบัญชี	ระหว่างกลุ่ม	4	1.738	0.435	1.582	0.179
	ภายในกลุ่ม	315	86.501	0.275		
	รวม	319	88.240			
โดยรวม	ระหว่างกลุ่ม	4	<b>0.582</b>	<b>0.145</b>	<b>0.765</b>	<b>0.549</b>
	ภายในกลุ่ม	315	<b>59.916</b>	<b>0.190</b>		
	รวม	319	<b>60.498</b>			

จากตารางที่ 4.27 พบว่า ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีประสบการณ์การสอบบัญชีแตกต่างกันมีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี โดยรวมและรายด้าน ได้แก่ ด้านความเป็นอิสระ ด้านความสามารถและความชำนาญงาน ด้านการมอบหมายและแบ่งงาน ด้านการวางแผนการสอบบัญชี ด้านการตรวจสอบและจัดทำหลักฐาน ด้านการสอบทานงาน และด้านการรายงานไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ตารางที่ 4.28 แสดงค่าเฉลี่ย ค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานและค่าสถิติที่ใช้ในการทดสอบสมมติฐานของการเปรียบเทียบความแตกต่างของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีจำแนกตามสถานภาพด้านพื้นที่ปฏิบัติงาน

การควบคุมคุณภาพงานสอบ บัญชี	แหล่งความ แปรปรวน	df	SS	MS	F	P-value
1.ด้านความเป็นอิสระ	ระหว่างกลุ่ม	9	3.167	0.352	1.389	0.192
	ภายในกลุ่ม	310	78.533	0.253		
	รวม	319	81.700			
2.ด้านความรู้ ความสามารถ และความชำนาญงาน	ระหว่างกลุ่ม	9	2.841	0.316	1.213	0.286
	ภายในกลุ่ม	310	80.684	0.260		
	รวม	319	83.525			
3.ด้านการมอบหมายงาน และแบ่งงาน	ระหว่างกลุ่ม	9	2.960	0.329	1.046	0.403
	ภายในกลุ่ม	310	97.448	0.314		
	รวม	319	100.408			
4.ด้านการวางแผน การสอบบัญชี	ระหว่างกลุ่ม	9	1.794	0.199	0.836	0.583
	ภายในกลุ่ม	310	73.931	0.238		
	รวม	319	75.725			
5.ด้านการตรวจสอบ และการจัดทำหลักฐาน	ระหว่างกลุ่ม	9	3.077	0.342	1.446	0.168
	ภายในกลุ่ม	310	73.283	0.236		
	รวม	319	76.360			
6.ด้านการสอบทานงาน	ระหว่างกลุ่ม	9	2.863	0.318	1.241	0.269
	ภายในกลุ่ม	310	79.503	0.256		
	รวม	319	82.367			
7.ด้านการรายงาน การสอบบัญชี	ระหว่างกลุ่ม	9	2.930	0.326	1.183	0.305
	ภายในกลุ่ม	310	85.309	0.275		
	รวม	319	88.240			
โดยรวม	ระหว่างกลุ่ม	9	2.106	0.234	1.242	0.268
	ภายในกลุ่ม	310	58.392	0.188		
	รวม	319	60.498			

จากตารางที่ 4.28 พบว่า ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีพื้นที่ปฏิบัติงานแตกต่างกัน มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี โดยรวมและรายด้าน ได้แก่ ด้านความเป็นอิสระ ด้านความสามารถและความชำนาญงาน ด้านการมอบหมายและแบ่งงาน ด้านการวางแผนการสอบบัญชี ด้านการตรวจสอบและจัดทำหลักฐาน ด้านการสอบทานงาน และด้านการรายงานไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ที่ระดับ 0.05

ส่วนที่ 5 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีสหกรณ์แตกต่างกันมีผลต่อระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี

ตารางที่ 4.29 แสดงค่าเฉลี่ย ค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานและค่าสถิติที่ใช้ในการทดสอบสมมติฐานของการเปรียบเทียบความแตกต่างของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีจำแนกตามสถานภาพด้านเพศ

การควบคุมคุณภาพ งานสอบบัญชี	เพศชาย		เพศหญิง		t	P-value
	$\bar{X}$	S.D	$\bar{X}$	S.D		
1.ด้านความถูกต้อง	4.58	0.481	4.43	0.526	1.499	0.135
2.ด้านความเที่ยงธรรม	4.56	0.461	4.50	0.525	0.576	0.565
3.ด้านความชัดเจน	4.31	0.527	4.30	0.536	0.129	0.897
4.ด้านความกะทัดรัด	4.47	0.500	4.36	0.547	1.061	0.290
5.ด้านความสร้างสรรค์	4.44	0.480	4.37	0.544	0.664	0.507
6.ด้านความสมบูรณ์	4.50	0.515	4.41	0.541	0.870	0.385
7.ด้านความทันกาล	4.48	0.513	4.40	0.545	0.804	0.422
<b>โดยรวม</b>	<b>4.46</b>	<b>0.424</b>	<b>4.39</b>	<b>0.471</b>	<b>0.807</b>	<b>0.420</b>

จากตารางที่ 4.29 พบว่า ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีเพศแตกต่างกันมีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมและรายด้าน ได้แก่ ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ ด้านความทันกาลไม่แตกต่างกัน



ตารางที่ 4.30 แสดงค่าเฉลี่ย ค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานและค่าสถิติที่ใช้ในการทดสอบสมมติฐานของการเปรียบเทียบความแตกต่างของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีจำแนกตามสถานภาพด้านอายุ

การควบคุมคุณภาพงานสอบ บัญชี	แหล่งความ แปรปรวน	df	SS	MS	F	P-value
1.ด้านความถูกต้อง	ระหว่างกลุ่ม	5	2.831	0.566	2.110	0.064
	ภายในกลุ่ม	314	84.266	0.268		
	รวม	319	87.097			
2.ด้านความเที่ยงธรรม	ระหว่างกลุ่ม	5	2.854	0.571	2.162	0.058
	ภายในกลุ่ม	314	82.912	0.264		
	รวม	319	85.765			
3.ด้านความชัดเจน	ระหว่างกลุ่ม	5	3.489	0.698	2.502	0.031**
	ภายในกลุ่ม	314	87.549	0.279		
	รวม	319	91.037			
4.ด้านความกะทัดรัด	ระหว่างกลุ่ม	5	3.101	0.620	2.144	0.060
	ภายในกลุ่ม	314	90.807	0.289		
	รวม	319	93.908			
5.ด้านความสร้างสรรค์	ระหว่างกลุ่ม	5	3.260	0.652	2.301	0.045**
	ภายในกลุ่ม	314	88.981	0.283		
	รวม	319	92.240			
6.ด้านความสมบูรณ์	ระหว่างกลุ่ม	5	3.013	0.603	2.115	0.063
	ภายในกลุ่ม	314	89.486	0.285		
	รวม	319	92.500			
7.ด้านความทันกาล	ระหว่างกลุ่ม	5	4.475	0.895	3.159	0.008**
	ภายในกลุ่ม	314	88.978	0.283		
	รวม	319	93.453			
โดยรวม	ระหว่างกลุ่ม	5	2.954	0.591	2.793	0.017
	ภายในกลุ่ม	314	66.424	0.212		
	รวม	319	69.379			

จากตารางที่ 4.30 พบว่าผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีอายุแตกต่างกัน มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมและรายด้าน ได้แก่ ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความกะทัดรัด ด้านความสมบูรณ์ ไม่แตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 แต่ผู้สอบบัญชีที่มีอายุต่างกันมีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความชัดเจน ความสร้างสรรค์ ความทันกาล แตกต่างกัน

ตารางที่ 4.31 แสดงค่าเฉลี่ยเปรียบเทียบความแตกต่างของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีด้านความชัดเจน จำแนกตามสถานภาพด้านอายุเป็นรายคู่

อายุ	ค่าเฉลี่ย	ต่ำกว่า 30 ปี	30-35 ปี	36-40 ปี	41-45 ปี	46-50 ปี	51 ปี ขึ้นไป
ต่ำกว่า 30 ปี	4.17		0.241	0.117	0.061	0.222	0.082
30-35 ปี	4.41			0.124	0.302*	0.019	0.159
36-40 ปี	4.29				0.178	0.104	0.035
41-45 ปี	4.11					0.283*	0.143
46-50 ปี	4.39						0.140
51 ปีขึ้นไป	4.30						

\*มีค่านัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.31 เมื่อทดสอบความแตกต่างของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีด้านการความชัดเจนจำแนกตามสถานภาพด้านอายุเป็นรายคู่ พบว่า กลุ่มอายุแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 มีจำนวน 2 คู่ ได้แก่ 41-45 ปี, 46-50 ปี โดยกลุ่มอายุ 41-45 ปี มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีด้านความชัดเจนน้อยกว่ากลุ่มอายุ 30-35 ปี และกลุ่มอายุ 46-50 ปี มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีด้านความชัดเจน มากกว่ากลุ่มอายุ 41-45 ปี

ตารางที่ 4.32 แสดงค่าเฉลี่ยเปรียบเทียบความแตกต่างของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีด้านความสร้างสรรค์ จำแนกตามสถานภาพด้านอายุเป็นรายคู่

อายุ	ค่าเฉลี่ย	ต่ำกว่า 30 ปี	30-35 ปี	36-40 ปี	41-45 ปี	46-50 ปี	51 ปีขึ้นไป
ต่ำกว่า 30 ปี	4.42		0.053	0.115	0.233	0.059	0.030
30-35 ปี	4.47			0.168*	0.286*	0.007	0.083
36-40 ปี	4.31				0.118	0.174	0.085
41-45 ปี	4.19					0.292*	0.203
46-50 ปี	4.48						0.090
51 ปีขึ้นไป	4.39						

\*มีค่านัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.32 เมื่อทดสอบความแตกต่างของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีด้านความสร้างสรรค์ จำแนกตามสถานภาพด้านอายุเป็นรายคู่ พบว่า กลุ่มอายุแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 มีจำนวน 3 คู่ ได้แก่ อายุ 36-40 ปี, 41-45 ปี, 46-50 ปี โดยกลุ่มอายุ 36-40 และ 41-45 ปี มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีน้อยกว่ากลุ่มอายุ 30-35 ปี และกลุ่มอายุ 46-50 ปี มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีมากกว่ากลุ่มอายุ 41-45 ปี

ตารางที่ 4.33 แสดงค่าเฉลี่ยเปรียบเทียบความแตกต่างของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีด้านความทันกาล จำแนกตามสถานภาพด้านอายุเป็นรายคู่

อายุ	ค่าเฉลี่ย	ต่ำกว่า 30 ปี	30-35 ปี	36-40 ปี	41-45 ปี	46-50 ปี	51 ปีขึ้นไป
ต่ำกว่า 30 ปี	4.41		0.119	0.088	0.223	0.100	0.023
30-35 ปี	4.53			0.207*	0.342*	0.019	0.096
36-40 ปี	4.32				0.135	0.188	0.111
41-45 ปี	4.18					0.323*	0.246*
46-50 ปี	4.51						0.077
51 ปีขึ้นไป	4.43						

\*มีค่านัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.33 เมื่อทดสอบความแตกต่างของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีด้านความทันกาล จำแนกตามสถานภาพด้านอายุเป็นรายคู่ พบว่า กลุ่มอายุแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 มีจำนวน 4 คู่ ได้แก่ อายุ 36-40 ปี, 41-45 ปี, 46-50 ปี และ 51 ปีขึ้นไป โดยกลุ่มอายุ 36-40 และ 41-45 ปี มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความทันกาล น้อยกว่ากลุ่มอายุ 30-35 ปี และกลุ่มอายุ 46-50 ปี และ 51 ปีขึ้นไป มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีมากกว่ากลุ่มอายุ 41-45 ปี

ตารางที่ 4.34 แสดงค่าเฉลี่ย ค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานและค่าสถิติที่ใช้ในการทดสอบสมมติฐานของการเปรียบเทียบความแตกต่างของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีจำแนกตามสถานภาพด้านการศึกษา

การควบคุมคุณภาพงานสอบ บัญชี	แหล่งความ แปรปรวน	df	SS	MS	F	P-value
1.ด้านความถูกต้อง	ระหว่างกลุ่ม	2	0.442	0.221	0.809	0.446
	ภายในกลุ่ม	317	86.655	0.273		
	รวม	319	87.097			
2.ด้านความเที่ยงธรรม	ระหว่างกลุ่ม	2	0.031	0.015	0.057	0.944
	ภายในกลุ่ม	317	85.734	0.270		
	รวม	319	85.765			
3.ด้านความชัดเจน	ระหว่างกลุ่ม	2	0.158	0.079	0.275	0.760
	ภายในกลุ่ม	317	90.880	0.287		
	รวม	319	91.037			
4.ด้านความกะทัดรัด	ระหว่างกลุ่ม	2	0.097	0.048	0.164	0.849
	ภายในกลุ่ม	317	93.811	0.296		
	รวม	319	93.908			
5.ด้านความสร้างสรรค์	ระหว่างกลุ่ม	2	0.282	0.141	0.485	0.616
	ภายในกลุ่ม	317	91.959	0.290		
	รวม	319	92.240			
6.ด้านความสมบูรณ์	ระหว่างกลุ่ม	2	0.379	0.189	0.652	0.522
	ภายในกลุ่ม	317	92.121	0.291		
	รวม	319	92.500			
7.ด้านความทันกาล	ระหว่างกลุ่ม	2	0.374	0.187	0.637	0.529
	ภายในกลุ่ม	317	93.079	0.294		
	รวม	319	93.453			
โดยรวม	ระหว่างกลุ่ม	2	0.080	0.040	0.183	0.832
	ภายในกลุ่ม	317	69.299	0.219		
	รวม	319	69.379			

จากตารางที่ 4.34 พบว่า ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีการศึกษาแตกต่างกันมีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมและรายด้าน ได้แก่ ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ ด้านความทันกาล ไม่แตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ตารางที่ 4.35 แสดงค่าเฉลี่ย ค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานและค่าสถิติที่ใช้ในการทดสอบสมมติฐานของการเปรียบเทียบความแตกต่างของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีจำแนกตามสถานภาพด้านตำแหน่ง

การควบคุมคุณภาพงานสอบ บัญชี	แหล่งความ แปรปรวน	df	SS	MS	F	P-value
1.ด้านความถูกต้อง	ระหว่างกลุ่ม	3	0.898	0.299	1.097	0.350
	ภายในกลุ่ม	316	86.199	0.273		
	รวม	319	87.097			
2.ด้านความเที่ยงธรรม	ระหว่างกลุ่ม	3	1.554	0.518	1.943	0.123
	ภายในกลุ่ม	316	84.212	0.266		
	รวม	319	85.765			
3.ด้านความชัดเจน	ระหว่างกลุ่ม	3	0.837	0.279	0.977	0.404
	ภายในกลุ่ม	316	90.201	0.285		
	รวม	319	91.037			
4.ด้านความกะทัดรัด	ระหว่างกลุ่ม	3	1.145	0.382	1.300	0.274
	ภายในกลุ่ม	316	92.763	0.294		
	รวม	319	93.908			
5.ด้านความสร้างสรรค์	ระหว่างกลุ่ม	3	0.875	0.292	1.008	0.389
	ภายในกลุ่ม	316	91.366	0.289		
	รวม	319	92.240			
6.ด้านความสมบูรณ์	ระหว่างกลุ่ม	3	0.748	0.249	0.859	0.463
	ภายในกลุ่ม	316	91.751	0.290		
	รวม	319	92.500			
7.ด้านความทันกาล	ระหว่างกลุ่ม	3	0.124	0.041	0.140	0.936
	ภายในกลุ่ม	316	93.329	0.295		
	รวม	319	93.453			
โดยรวม	ระหว่างกลุ่ม	3	0.637	0.212	0.976	0.404
	ภายในกลุ่ม	316	68.742	0.218		
	รวม	319	69.379			

จากตารางที่ 4.35 พบว่า ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีการศึกษาแตกต่างกันมีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมและรายด้าน ได้แก่ ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ ด้านความทันกาล ไม่แตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05



ตารางที่ 4.36 แสดงค่าเฉลี่ย ค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานและค่าสถิติที่ใช้ในการทดสอบสมมติฐานของการเปรียบเทียบความแตกต่างของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีจำแนกตามสถานภาพด้านประสบการณ์

การควบคุมคุณภาพงานสอบ บัญชี	แหล่งความ แปรปรวน	df	SS	MS	F	P-value
1.ด้านความถูกต้อง	ระหว่างกลุ่ม	4	0.603	0.151	0.549	0.700
	ภายในกลุ่ม	315	86.494	0.275		
	รวม	319	87.097			
2.ด้านความเที่ยงธรรม	ระหว่างกลุ่ม	4	0.307	0.077	0.283	0.889
	ภายในกลุ่ม	315	85.458	0.271		
	รวม	319	85.765			
3.ด้านความชัดเจน	ระหว่างกลุ่ม	4	1.358	0.339	1.192	0.314
	ภายในกลุ่ม	315	89.680	0.285		
	รวม	319	91.037			
4.ด้านความกะทัดรัด	ระหว่างกลุ่ม	4	0.650	0.163	0.549	0.700
	ภายในกลุ่ม	315	93.258	0.296		
	รวม	319	93.908			
5.ด้านความสร้างสรรค์	ระหว่างกลุ่ม	4	0.873	0.218	0.752	0.557
	ภายในกลุ่ม	315	91.368	0.290		
	รวม	319	92.240			
6.ด้านความสมบูรณ์	ระหว่างกลุ่ม	4	1.725	0.431	1.496	0.203
	ภายในกลุ่ม	315	90.775	0.288		
	รวม	319	92.500			
7.ด้านความทันกาล	ระหว่างกลุ่ม	4	1.210	0.303	1.033	0.390
	ภายในกลุ่ม	315	92.243	0.293		
	รวม	319	93.453			
โดยรวม	ระหว่างกลุ่ม	4	0.700	0.175	0.803	0.524
	ภายในกลุ่ม	315	68.678	0.218		
	รวม	319	69.379			

จากตารางที่ 4.36 พบว่า ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีประสบการณ์แตกต่างกัน มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี โดยรวมและรายด้าน ได้แก่ ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความคิดสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ ด้านความทันกาล ไม่แตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ตารางที่ 4.37 แสดงค่าเฉลี่ย ค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานและค่าสถิติที่ใช้ในการทดสอบสมมติฐานของการเปรียบเทียบความแตกต่างของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีจำแนกตามสถานภาพด้านพื้นที่ปฏิบัติงาน

การควบคุมคุณภาพงานสอบ บัญชี	แหล่งความ แปรปรวน	df	SS	MS	F	P-value
1.ด้านความถูกต้อง	ระหว่างกลุ่ม	9	2.734	0.304	1.116	0.351
	ภายในกลุ่ม	310	84.362	0.272		
	รวม	319	87.097			
2.ด้านความเที่ยงธรรม	ระหว่างกลุ่ม	9	5.544	0.616	2.381	0.013**
	ภายในกลุ่ม	310	80.221	0.259		
	รวม	319	85.765			
3.ด้านความชัดเจน	ระหว่างกลุ่ม	9	4.068	0.452	1.611	0.111
	ภายในกลุ่ม	310	86.969	0.281		
	รวม	319	91.037			
4.ด้านความกะทัดรัด	ระหว่างกลุ่ม	9	3.496	0.388	1.332	0.219
	ภายในกลุ่ม	310	90.412	0.292		
	รวม	319	93.908			
5.ด้านความสร้างสรรค์	ระหว่างกลุ่ม	9	2.890	0.321	1.114	0.352
	ภายในกลุ่ม	310	89.350	0.288		
	รวม	319	92.240			
6.ด้านความสมบูรณ์	ระหว่างกลุ่ม	9	2.754	0.306	1.057	0.394
	ภายในกลุ่ม	310	89.745	0.290		
	รวม	319	92.500			
7.ด้านความทันกาล	ระหว่างกลุ่ม	9	2.470	0.274	0.935	0.495
	ภายในกลุ่ม	310	90.983	0.293		
	รวม	319	93.453			
โดยรวม	ระหว่างกลุ่ม	9	2.693	0.299	1.391	0.191
	ภายในกลุ่ม	310	66.686	0.215		
	รวม	319	69.379			

จากตารางที่ 4.37 พบว่า ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีพื้นที่ปฏิบัติงานแตกต่างกัน มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมและรายด้าน ได้แก่ ด้านความถูกต้อง ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ ด้านความทันกาล ไม่แตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 และผู้สอบบัญชีที่มีพื้นที่ปฏิบัติงานแตกต่างกัน มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความเที่ยงธรรมแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ตารางที่ 4.38 แสดงค่าเฉลี่ยเปรียบเทียบความแตกต่างของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีด้านความเที่ยงธรรม จำแนกตามสถานภาพด้านพื้นที่ปฏิบัติงาน

พื้นที่ปฏิบัติงาน	ค่าเฉลี่ย	สตท. 1	สตท. 2	สตท. 3	สตท. 4	สตท. 5	สตท. 6	สตท. 7	สตท. 8	สตท. 9	สตท. 10
สตท.1	4.34		0.290*	0.151	0.257*	0.007	0.138	0.207	0.231	0.441*	0.053
สตท.2	4.63			0.139	0.034	0.298*	0.153	0.083	0.060	0.151	0.237
สตท.3	4.49				0.105	0.159	0.014	0.056	0.079	0.290	0.098
สตท.4	4.60					0.264*	0.119	0.050	0.026	0.185	0.203
สตท.5	4.33						0.145	0.214	0.238	0.449*	0.061
สตท.6	4.48							0.069	0.093	0.304*	0.084
สตท.7	4.55								0.024	0.234	0.154
สตท.8	4.57									0.211	0.177
สตท.9	4.78										0.388*
สตท.10	4.39										

\*มีค่านัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.38 เมื่อทดสอบความแตกต่างของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความเที่ยงธรรม จำแนกตามสถานภาพด้านพื้นที่ปฏิบัติงานเป็นรายคู่ พบว่า พื้นที่ปฏิบัติงานแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 มีจำนวน 8 คู่ ได้แก่ สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 2, สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 4, สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 5, สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 9 และสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 10 โดยสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 2, 4 และ 9 มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความเที่ยงธรรม มากกว่าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 1 สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 5 มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความเที่ยงธรรม น้อยกว่าสำนักงานตรวจบัญชี

สหกรณ์ที่ 2 และ 4 สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 9 มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความเที่ยงธรรม มากกว่าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 5 และ 6 และสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 10 มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความเที่ยงธรรม น้อยกว่าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 9

ส่วนที่ 6 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์และการวิเคราะห์ความถดถอยพหุคูณของการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีในกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

ตารางที่ 4.39 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ของการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมของผู้สอบบัญชีสหกรณ์

ตัวแปร	ด้านคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม	ด้านความเป็นอิสระ	ด้านความรู้ ความสามารถ	ด้านการมอบหมายงานและแบ่งงาน	ด้านการวางแผนการสอบบัญชี	ด้านการตรวจสอบ	ด้านการสอบทานงาน	ด้านการรายงานการสอบบัญชี
ค่าเฉลี่ย	4.40	4.47	4.16	4.22	4.34	4.41	4.42	4.44
S.D	0.47	0.51	0.51	0.56	0.49	0.49	0.51	0.53
คุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม		0.738**	0.690**	0.675**	0.816**	0.855**	0.859**	0.873**
ด้านความเป็นอิสระ			0.597**	0.518**	0.602**	0.680**	0.679**	0.663**
ด้านความรู้ ความสามารถ				0.684**	0.659**	0.607**	0.614**	0.625**
ด้านการมอบหมายงาน					0.692**	0.649**	0.597**	0.567**
ด้านการวางแผนการสอบบัญชี						0.831**	0.780**	0.746**
ด้านการตรวจสอบ							0.843**	0.783**
ด้านการสอบทานงาน								0.808**
ด้านการรายงานการสอบบัญชี								

\*\* มีค่านัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

จากตารางที่ 4.39 พบว่าการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ได้แก่ ความเป็นอิสระ ความรู้ ความสามารถและความชำนาญงาน

การมอบหมายและการแบ่งงาน การวางแผนการสอบบัญชี การตรวจสอบและการจัดทำหลักฐาน การสอบทานงาน และการรายงานการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์กับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม และมีความสัมพันธ์ไปในทิศทางเดียวกัน โดยมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่าง 0.518 – 0.873 นอกจากนี้จะเห็นได้ว่าการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีทั้ง 7 ด้านมีความสัมพันธ์กันเอง ถึงแม้ตัวแปรบางตัวจะมีค่าความสัมพันธ์มากกว่า 0.80 (Hair, Black, Babin Anderson & Tatham, 2006) แสดงถึงความสัมพันธ์อยู่ในระดับสูง แต่เมื่อใช้ค่าทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับตัวแปรตาม Variance Inflation Factor (VIF) พบว่าค่าสูงสุดของ VIF มีค่า 5.195 ซึ่งมีค่าต่ำกว่า 10 (Hair, et al., 2006) แสดงถึงตัวแปรอิสระไม่มีความสัมพันธ์กันเอง จากนั้นผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณพบว่า ตัวแปรอิสระสามารถทำนายคุณภาพการสอบบัญชีได้ร้อยละ 87.9 ( $R^2=0.877$   $F(7, 312) = 324.762$   $p = 0.000$ ) ตัวแปรที่สามารถทำนายคุณภาพการสอบบัญชีได้อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 คือ ด้านความเป็นอิสระ ( $\beta_1=0.120$   $p < 0.05$ ) ด้านการมอบหมายงาน ( $\beta_3=0.068$   $p < 0.05$ ) ด้านการวางแผนการสอบบัญชี ( $\beta_4=0.099$   $p < 0.05$ ) ด้านการตรวจสอบและการจัดทำหลักฐาน ( $\beta_5=0.151$   $p < 0.05$ ) ด้านการสอบทานงาน ( $\beta_6=0.174$   $p < 0.05$ ) ด้านการรายงานการสอบบัญชี ( $\beta_7=0.311$   $p < 0.05$ ) อธิบายได้ว่า การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาครัฐในด้าน ด้านความเป็นอิสระ ด้านการมอบหมายงาน ด้านการวางแผนการสอบบัญชี ด้านการตรวจสอบและการจัดทำหลักฐาน ด้านการสอบทานงาน ด้านการรายงานการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์และมีผลกระทบในเชิงบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชี และหากมีการควบคุมคุณภาพในด้านดังกล่าวเพิ่มขึ้นจะส่งผลให้คุณภาพการสอบบัญชีเพิ่มขึ้นด้วย แต่การควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีด้านความรู้ความสามารถและความชำนาญงาน ไม่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี ( $\beta_1=0.052$   $p > 0.05$ ) ผลการทดสอบปรากฏดังตารางที่ 4.40

ตารางที่ 4.40 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์การถดถอยของการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมของผู้สอบบัญชีสหกรณ์

การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี	คุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม		t	P-value
	สัมประสิทธิ์ถดถอย	ความคลาดเคลื่อนมาตรฐาน		
ค่าคงที่	0.114	0.094	1.217	0.225
ด้านความเป็นอิสระ	0.120	0.027	4.444	0.000*
ด้านความรู้ความสามารถ	0.052	0.028	1.846	0.066
ด้านการมอบหมายงานฯ	0.068	0.025	2.692	0.007*
ด้านการวางแผนฯ	0.099	0.038	2.569	0.011*
ด้านการตรวจสอบฯ	0.151	0.043	3.525	0.000*
ด้านการสอบทานงาน	0.174	0.038	4.531	0.000*
ด้านการรายงานการสอบบัญชี	0.311	0.033	9.502	0.000*

F=324.762 P=0.000 R square = 0.879 Adj.R<sup>2</sup>=0.877

\*\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

## บทที่ 5

### สรุปผล อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

การวิจัย เรื่อง ความสัมพันธ์ระหว่างระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบ บัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชี โดยกำหนดเป็นวัตถุประสงค์ของงานวิจัย 3 ข้อดังนี้

1. เพื่อศึกษาระดับของความคิดเห็นและความแตกต่างของความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีและคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาครัฐในกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

2. เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบ บัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาครัฐในกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

ประชากรของการวิจัย คือ ข้าราชการและพนักงานราชการที่เป็นผู้สอบบัญชี ภาครัฐที่ได้รับการแต่งตั้งจากนายทะเบียนสหกรณ์ให้เป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในกรมตรวจบัญชี สหกรณ์ จำนวน 1,177 ราย สํารวจเมื่อวันที่ 10 เมษายน 2558 คํานวณหาขนาดกลุ่มตัวอย่างจากการ ใช้สูตรกำหนดขนาดของกลุ่มตัวอย่างตามวิธีของ ทาโร ยามาเน่ (ชานินทร์ ศิลป์จารุ, 2553, 5.45-46) ที่ระดับความเชื่อมั่น 95% ค่าความคลาดเคลื่อน 5% ได้จำนวนกลุ่มตัวอย่างเท่ากับ 299 ตัวอย่าง ใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างแบบสะดวก เพื่อให้ได้ตัวอย่างตามจำนวนที่กำหนดไว้ เครื่องมือที่ใช้ในการ วิจัยเป็นแบบสอบถาม จากนั้นผู้วิจัยได้วิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถามโดยใช้สถิติ เชิงพรรณนา ได้แก่ การแจกแจงความถี่ (Frequencies) และสรุปออกมาเป็นค่าร้อยละ (Percentage) สำหรับคำถามเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี และคุณภาพการสอบบัญชี ใช้สถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ ค่าเฉลี่ย (Mean) และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) ส่วนการเปรียบเทียบความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีสหกรณ์เกี่ยวกับการ ควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชี จำแนกตามสภาพข้อมูลทั่วไปโดยใช้การวิเคราะห์หาความแปรปรวนทางเดียว (One-way ANOVA) การเปรียบเทียบความแตกต่าง (Independent-Sample T-test) การวิเคราะห์ความแตกต่างของค่าเฉลี่ย เป็นรายคู่ (LSD) การทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐาน การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยใช้การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ แบบพหุคูณ (Multiple Correlation Analysis) การวิเคราะห์ความถดถอยแบบพหุคูณ (Multiple Regression Analysis)



## 5.1 สรุปผลการวิจัย

### การศึกษาระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐาน การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีและคุณภาพการสอบบัญชี

ผลการวิจัยพบว่าผู้สอบบัญชีมีความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีโดยภาพรวมอยู่ในระดับ มาก โดยเฉพาะด้านความเป็นอิสระ โดยผู้สอบบัญชีไม่ประกอบอาชีพอื่นซึ่งขัดต่อความเป็นกลางในการประกอบวิชาชีพและผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานโดยไม่มีผลประโยชน์ใด ๆ และไม่มีส่วนได้เสียกับสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกรที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบ รองลงมาคือ ด้านการรายงานการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีมีการรายงานผลการปฏิบัติงานได้ทันตามมาตรฐานเวลาที่กำหนดไว้อย่างถูกต้อง ครบถ้วนและไม่มีการแก้ไขการบันทึกข้อมูลทางการเงินของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร (Input Form) ภายหลัง และผู้สอบบัญชีมีการรายงานผลการตรวจสอบหรือการสอบทานอย่างเป็นทางการเป็นอิสระเกี่ยวกับการดำเนินงานเป็นลายลักษณ์อักษร ด้านการสอบทานงาน ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญกับการรายงานผลการตรวจสอบบัญชี เป็นไปตามรูปแบบที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด ครบถ้วน ถูกต้อง ชัดเจน มีข้อเสนอแนะแนวทางแก้ไขปัญหาอย่างเหมาะสมและสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรสามารถนำไปปฏิบัติได้และผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญกับการสอบทานงาน การแสดงรายการในงบการเงิน และการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินว่าเป็นไปตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนดและตามคู่มือที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด ด้านการตรวจสอบและการจัดทำหลักฐาน ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญกับการจัดทำกระดาษทำการเพื่อเป็นหลักฐานอย่างครบถ้วนตามที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนดและตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปรวมถึงเก็บรักษาหลักฐานการสอบบัญชีที่รวบรวมได้อย่างเป็นระบบ และผู้สอบบัญชีมุ่งมั่นในการปฏิบัติงานอย่างเต็มความสามารถ ท้วมเทแรงกายแรงใจเพื่อให้การเก็บหลักฐานมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล และผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญกับการค้นหาหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอเพื่อให้ได้ข้อมูลที่ครบถ้วนและสมบูรณ์ ด้านการวางแผนการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีมีการวางแผนการตรวจสอบและใช้วิธีการตรวจสอบต่าง ๆ ซึ่งให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอ โดยผู้สอบบัญชีมีการกำหนดวัตถุประสงค์ของแผนการตรวจสอบโดยพิจารณาจากการควบคุมภายในและระดับความยากในการสอบบัญชีของงานก่อนเริ่มดำเนินการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีมีการกำหนดแนวทางในการปฏิบัติงานไว้ล่วงหน้า ก่อนมีการลงมือปฏิบัติจริงโดยแนวทางดังกล่าวเป็นไปตามคู่มือการปฏิบัติงานที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด ด้านการมอบหมายและแบ่งงาน สำนักงานให้

ความสำคัญกับการควบคุมดูแลงานตรวจสอบอย่างเพียงพอเพื่อรักษามาตรฐานคุณภาพงานสอบบัญชีของสำนักงานรวมทั้งให้ความสำคัญกับมาตรฐานระยะเวลาในการมอบหมายและแบ่งงาน และสำนักงานตระหนักถึงความสำคัญของการมอบหมายและแบ่งงาน การวางแผนการมอบหมายงานสำนักงานจัดให้บุคลากรที่ได้รับมอบหมายให้ปฏิบัติงานเข้าร่วมในขั้นตอนการมอบหมายและแบ่งงานด้วย และสำนักงานให้ความสำคัญกับการมอบหมายงานให้แก่บุคลากรกับความต่อเนื่องและการหมุนเวียนหน้าที่ของบุคลากรเพื่อให้เกิดประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ด้านความรู้ ความสามารถและความชำนาญงาน โดยกรมตรวจบัญชีสหกรณ์สนับสนุนการให้ข้อมูลเกี่ยวกับการพัฒนาการใหม่ ๆ ด้านมาตรฐานวิชาชีพและเอกสารเกี่ยวกับเทคนิคและวิธีปฏิบัติ มีการแจกคู่มือปฏิบัติงานและให้ข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชีและการสอบบัญชี และสำนักงานให้ความสำคัญกับการพัฒนาวิชาชีพโดยจัดให้มีการประชุมประจำเดือนเพื่อแลกเปลี่ยนเรียนรู้ มีการสอบทานงานและให้คำปรึกษาแก่ผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชี รวมถึงผู้สอบบัญชีมีความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด คำแนะนำ กฎหมายที่เกี่ยวข้องที่จะนำไปใช้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีได้เป็นอย่างดี

ผลการวิจัยพบว่าผู้สอบบัญชีมีความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี โดยรวมอยู่ในระดับ มาก โดยเฉพาะด้านความเที่ยงธรรม ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญกับการปฏิบัติงานสอบบัญชีด้วยความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริต โดยไม่ปกปิดข้อเท็จจริงหรือบิดเบือนความจริงอันเป็นสาระสำคัญ และผู้สอบบัญชีได้ทำการสอบบัญชีในกิจการรับตรวจโดยปราศจากอคติและความลำเอียง รองลงมาคือ ด้านความถูกต้อง ผู้สอบบัญชีได้ตรวจสอบและนำเสนอรายงานเป็นไปตามความจริงที่เกี่ยวข้อง และผู้สอบบัญช้นำเสนอรายงานโดยให้ความสำคัญในความถูกต้องของข้อมูลเสมอ ส่วนที่มีค่าคะแนนเฉลี่ยน้อยที่สุด คือ ผู้สอบบัญชีได้รวบรวม ประเมิน สรุป และนำเสนอรายงานอย่างระมัดระวังและแม่นยำเพียงพอประกอบวิชาชีพ ด้านความสมบูรณ์ ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญในหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอ เพื่อให้ได้ข้อมูลที่ครบถ้วนและสมบูรณ์ และผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญในรายงานการสอบบัญชีที่จะนำเสนอโดยมุ่งเน้นถึงความครบถ้วนสมบูรณ์ของข้อมูล และให้ความสำคัญเกี่ยวกับความครบถ้วนของข้อมูลสารสนเทศที่สำคัญในการนำไปใช้เพื่อการตัดสินใจของสหกรณ์รับตรวจ ด้านความทันกาล ผู้สอบบัญชีจัดทำรายงานการสอบบัญชีที่มีความครบถ้วน สมบูรณ์ และทันเวลา ยิ่งผู้ประกอบการวิชาชีพเสมอ และให้ความสำคัญในการนำเสนอรายงานเพื่อใช้ในการตัดสินใจที่มีประสิทธิผลภายในระยะเวลาที่เหมาะสม และผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญในการนำเสนอข้อมูลที่ทันเวลาของหน่วยงานรับตรวจ โดยยังคงมุ่งเน้นถึงความมีคุณภาพ และให้ความสำคัญในการนำเสนอรายงานเพื่อใช้ในการ

ตัดสินใจที่มีประสิทธิผลภายในระยะเวลาที่เหมาะสม ด้านความคิดสร้างสรรค์ ผู้สอบบัญชีจะนำเสนอข้อแนะนำเพื่อเป็นประโยชน์ต่อสหกรณ์รับตรวจอย่างสม่ำเสมอ และจะมุ่งเน้นเสนอรายงานที่มีเนื้อหาที่เป็นประโยชน์เพื่อช่วยให้สหกรณ์รับตรวจมีการปรับปรุงในทางที่ดีขึ้นเสมอ และผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญเกี่ยวกับข้อความในรายงานการสอบบัญชีที่มุ่งใจให้สหกรณ์รับตรวจเกิดความรู้สึกต้องการแก้ไขปัญหาหรือปฏิบัติตามข้อแนะนำที่ผู้สอบบัญชีเสนอ ด้านความกะทัดรัด ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญในการนำเสนอรายงานที่ตรงประเด็นและไม่อ้อมค้อม รองลงมาคือ ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญในการสร้างข้อมูลที่กระชับและได้ใจความเพื่อให้ผู้อ่านเข้าใจและใช้เวลาน้อย ด้านความชัดเจน ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญเกี่ยวกับความชัดเจนของรายงานการสอบบัญชีเพื่อป้องกันความเข้าใจผิดพลาดของผู้ใช้ข้อมูลเสมอ รองลงมาคือ ผู้สอบบัญชีสามารถใช้ภาษาที่ชัดเจนในการสื่อสารให้ผู้ใช้อ่านเข้าใจในส่วนสาระสำคัญของรายงานการสอบบัญชีได้ดี

#### การศึกษาระดับความแตกต่างของความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีและคุณภาพการสอบบัญชี

ผลการวิจัยพบว่าผู้สอบบัญชีที่มีเพศ การศึกษา ตำแหน่ง ประสบการณ์ และพื้นที่ปฏิบัติงานแตกต่างกัน มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีโดยรวมและรายด้านไม่แตกต่างกัน ส่วนผู้สอบบัญชีที่มีอายุแตกต่างกันมีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีโดยรวมแตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ ระดับ 0.05 จำนวน 5 ด้าน คือ

ด้านความรู้ ความสามารถและความชำนาญงาน จำแนกตามสถานภาพด้านอายุ เป็นรายคู่ด้วยวิธี LSD พบว่า กลุ่มอายุที่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 มีจำนวน 4 คู่ ได้แก่ อายุ 30-35 ปี 36-40 ปี, 46-50 ปี และ 51 ปีขึ้นไป โดยกลุ่มอายุ 30-35, 46-50 และ 51 ปีขึ้นไป มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านความรู้ ความสามารถและความชำนาญงานมากกว่ากลุ่ม ต่ำกว่า 30 ปี และกลุ่มอายุ 36-40 ปี มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีด้านความรู้ ความสามารถและความชำนาญงานน้อยกว่ากลุ่มอายุ 30-35 ปี

ด้านการวางแผนการสอบบัญชี จำแนกตามสถานภาพด้านอายุเป็นรายคู่ด้วยวิธี LSD พบว่า กลุ่มอายุที่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 มีจำนวน 3 คู่ ได้แก่ อายุ 36-40 ปี 41-45 และ 46-50 ปี โดยกลุ่มอายุ 36-40 ปีและ 41-45 มีระดับความคิดเห็นการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีด้านการวางแผนการสอบบัญชีน้อยกว่า

กลุ่มอายุ 30-35 ปี และกลุ่มอายุ 46.50 ปีมีระดับความคิดเห็นการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีด้านการวางแผนการสอบบัญชีมากกว่ากลุ่มอายุ 41-45 ปี

ด้านการตรวจสอบและการจัดทำหลักฐาน จำแนกตามสถานภาพด้านอายุเป็นรายคู่ด้วยวิธี LSD พบว่า กลุ่มอายุที่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 มีจำนวน 3 คู่ ได้แก่ อายุ 36-40 ปี, 41-45 ปี, 46-50 ปี โดยกลุ่มอายุ 36 – 40 ปี และ 41-45 ปี มีระดับความคิดเห็นการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านการตรวจสอบและจัดทำหลักฐานน้อยกว่ากลุ่มอายุ 30-35 ปี และกลุ่มอายุ 46-50 ปี มีระดับความคิดเห็นการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีด้านการตรวจสอบและจัดทำหลักฐานมากกว่ากลุ่มอายุ 41-45 ปี

ด้านการสอบทานงาน จำแนกตามสถานภาพด้านอายุเป็นรายคู่ด้วยวิธี LSD พบว่า กลุ่มอายุที่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 มีจำนวน 2 คู่ ได้แก่ อายุ 41-45 ปี และ 46-50 ปี โดยกลุ่มอายุ 41-45 ปี มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านการสอบทานงานน้อยกว่ากลุ่มอายุ 30-35 ปี และกลุ่มอายุ 46-50 ปี มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีด้านการสอบทานงานมากกว่ากลุ่มอายุ 41-45 ปี

ด้านการรายงานการสอบบัญชี จำแนกตามสถานภาพด้านอายุเป็นรายคู่ด้วยวิธี LSD พบว่า กลุ่มอายุที่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 มีจำนวน 3 คู่ ได้แก่ อายุ 36-40 ปี, 41-45 ปี, 46-50 ปี โดยกลุ่มอายุ 36-40 ปี และ 41-45 ปี มีระดับความคิดเห็นการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านการรายงานการสอบบัญชี น้อยกว่ากลุ่มอายุ 30-35 ปี และกลุ่มอายุ 46-50 ปี มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านการรายงานการสอบบัญชีมากกว่ากลุ่มอายุ 36-40 ปี

ผลการวิจัยพบว่า ผู้สอบบัญชีที่มีข้อมูลประชากรศาสตร์ ได้แก่ เพศ ระดับการศึกษา ตำแหน่งงาน ประสบการณ์การสอบบัญชี มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีไม่แตกต่างกัน ส่วนผู้สอบบัญชีที่มีอายุ และพื้นที่ปฏิบัติงานแตกต่างกันมีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี โดยรวมแตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ ระดับ 0.05 ดังนี้

ด้านความชัดเจน จำแนกตามสถานภาพด้านอายุเป็นรายคู่ด้วยวิธี LSD พบว่า กลุ่มอายุที่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 มีจำนวน 2 คู่ ได้แก่ 41-45 ปี, 46-50 ปี โดย กลุ่มอายุ 41-45 ปี มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีด้านความชัดเจน

น้อยกว่า กลุ่มอายุ 30-35 ปี และกลุ่มอายุ 46-50 ปี มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบ บัญชีด้านความชัดเจน มากกว่ากลุ่มอายุ 41-45 ปี

ด้านความสร้างสรรค์ จำแนกตามสถานภาพด้านอายุเป็นรายคู่ด้วยวิธี LSD พบว่า กลุ่มอายุที่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 มีจำนวน 3 คู่ ได้แก่ อายุ 36-40 ปี, 41-45 ปี, 46-50 ปี โดย กลุ่มอายุ 36-40 และ 41-45 ปี มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบ บัญชีน้อยกว่ากลุ่มอายุ 30-35 ปี และกลุ่มอายุ 46-50 ปี มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพ การสอบบัญชีมากกว่ากลุ่มอายุ 41-45 ปี

ด้านความทันกาล จำแนกตามสถานภาพด้านอายุเป็นรายคู่ด้วยวิธี LSD พบว่า กลุ่มอายุที่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 มีจำนวน 4 คู่ ได้แก่ อายุ 36-40 ปี, 41-45 ปี, 46-50 ปี และ 51 ปีขึ้นไป โดยกลุ่มอายุ 36-40 และ 41-45 ปี มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับ คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความทันกาล น้อยกว่ากลุ่มอายุ 30-35 ปี และกลุ่มอายุ 46-50 ปี และ 51 ปีขึ้นไป มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีมากกว่ากลุ่มอายุ 41-45 ปี

ด้านความเที่ยงธรรม จำแนกตามสถานภาพด้านพื้นที่ปฏิบัติงานเป็นรายคู่ด้วยวิธี LSD พบว่า พื้นที่ปฏิบัติงานที่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ที่ระดับ 0.05 มีจำนวน 8 คู่ ได้แก่ ได้แก่ สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 2, สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 4, สำนักงาน ตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 5, สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 9 และสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 10 โดยสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 2, 4 และ 9 มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความเที่ยงธรรม มากกว่าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 1 สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 5 มี ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความเที่ยงธรรม น้อยกว่าสำนักงาน ตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 2 และ 4 สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 9 มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับ คุณภาพการสอบบัญชี ด้านความเที่ยงธรรม มากกว่าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 5 และ 6 และ สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 10 มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความ เที่ยงธรรมน้อยกว่าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 9

#### **การทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบ บัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาครัฐในกรมตรวจบัญชีสหกรณ์**

ผลการวิจัยพบว่า การควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ งานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาครัฐมีความสัมพันธ์และมีผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพ การสอบบัญชี ด้านความเป็นอิสระ ด้านการมอบหมายและแบ่งงาน ด้านการวางแผนการสอบบัญชี

ด้านการตรวจสอบและการจัดทำหลักฐาน ด้านการสอบทานงาน ด้านการรายงานการสอบบัญชี ในส่วนของด้านความรู้ ความสามารถและความชำนาญงาน มีความสัมพันธ์กับคุณภาพ การสอบบัญชีแต่ไม่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี ซึ่งสามารถเขียนสมการพยากรณ์ได้ ดังนี้

$$AQ = 0.114 + 0.120 (IND) + 0.068 (ASS) + 0.099 (PLA) + 0.151 (AUD) + 0.174 (REV) + 0.311 (REP) + 0.094$$

## 5.2 อภิปรายผล

### ระดับความคิดเห็นและความแตกต่างของความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีและคุณภาพการสอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามระบบ มาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านความเป็นอิสระ ด้านความรู้ ความสามารถ และความชำนาญงาน ด้านการมอบหมายงานและแบ่งงาน ด้านการวางแผนการตรวจสอบบัญชี ด้านการตรวจสอบและการจัดทำหลักฐาน ด้านการสอบทานงาน และด้านการรายงาน การสอบบัญชี อยู่ในระดับมาก เนื่องจากผู้สอบบัญชีเป็นบุคลากรของรัฐ ผู้สอบบัญชีจะไม่ประกอบ อาชีพอื่นซึ่งขัดต่อความเป็นกลางในการประกอบวิชาชีพ รวมถึงผู้สอบบัญชีจะปฏิบัติงานโดยไม่มี ผลประโยชน์ใด ๆ และไม่มีส่วนได้เสียกับสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกรที่ตรวจสอบ ในส่วนของ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ได้กำหนดเป้าหมายเพื่อที่จะก้าวเข้าสู่ความเป็นเลิศในด้านคุณภาพ จึงมีการ สนับสนุนการให้ข้อมูลเกี่ยวกับการพัฒนาการใหม่ ๆ ด้านมาตรฐานวิชาชีพและเอกสารเกี่ยวกับ เทคนิคและวิธีปฏิบัติ โดยการแจกคู่มือปฏิบัติงานและให้ข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชีและการสอบบัญชี รวมทั้งกำหนดมาตรฐานสำนักงาน เพื่อให้สำนักงานตระหนักถึงความสำคัญการควบคุมดูแล งานตรวจสอบอย่างเพียงพอเพื่อรักษาไว้ซึ่งมาตรฐานคุณภาพงานสอบบัญชีและมาตรฐานระยะเวลา โดยให้ผู้สอบบัญชีมีส่วนร่วมในการขั้นตอนการมอบหมายและแบ่งงานด้วย เมื่อผู้สอบบัญชีได้รับ มอบหมายงานสอบบัญชีแล้ว ผู้สอบบัญชีจะมีการวางแผนการตรวจสอบและใช้วิธีการตรวจสอบ ต่าง ๆ ซึ่งให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอ โดยมีการกำหนดวัตถุประสงค์การตรวจสอบซึ่งพิจารณา จากการควบคุมภายในและระดับความยากในการสอบบัญชีก่อนเริ่มดำเนินงานตรวจสอบ เมื่อเข้าสู่ กระบวนการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีจะมุ่งมั่นในการปฏิบัติงานอย่างเต็มความสามารถ พุ่มพวงกาย แรงใจเพื่อให้การเก็บหลักฐานมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลรวมทั้งจะให้ความสำคัญกับการ จัดทำกระดาษทำการเพื่อเป็นหลักฐานอย่างครบถ้วนตามที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนดและ

ตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ในส่วนของการสอบทานงาน เนื่องจากผู้สอบบัญชีมีความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานทำให้ ผู้สอบบัญชีสามารถรายงานผลการตรวจสอบและการสอบทานงานได้อย่างเป็นอิสระ ส่งผลให้การปฏิบัติงานทันตามมาตรฐานระยะเวลาที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด อย่างไรก็ตามหากผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานโดยขาดความเป็นอิสระ นอกจากจะมีความคิดที่ไม่ปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพแล้วนั้น ผู้สอบบัญชียังมีโทษทางวินัยเนื่องจากการละเลยการปฏิบัติหน้าที่ร่วมด้วย สอดคล้องกับแนวคิดของ พยอม สิงห์เสนห์ (2548) กล่าวว่า ผู้สอบบัญชีจะต้องพึงปฏิบัติงานด้วยความเป็นอิสระภายใต้กรอบวิชาชีพ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอตลอดจนแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชีโดยไม่ขึ้นกับผู้ใด สอดคล้องกับงานวิจัยของ ปาริชาติ สมภาร (2555) กล่าวว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยให้ความสำคัญกับการวางแผนการกำหนดวัตถุประสงค์ เป้าหมายและขั้นตอนการดำเนินงานไว้อย่างชัดเจนก่อนเริ่มดำเนินงานตรวจสอบตามลำดับความสำคัญและวิธีการทำงานอย่างเป็นขั้นตอนและมีระบบ จึงทำให้การบริหารจัดการมีประสิทธิภาพ และสอดคล้องกับงานวิจัยของ ชนัญญา สิ้นชื่น (2548) พบว่าความรู้ ความสามารถของผู้สอบบัญชีเป็นการเพิ่มประสิทธิภาพและประสิทธิผลคุณภาพการสอบบัญชี ประกอบด้วยความรู้ด้านการบัญชีที่เกี่ยวกับความรู้ ความเข้าใจ เกี่ยวกับลักษณะบทบาทและผลกระทบของ พ.ร.บ.การสอบบัญชี พ.ศ. 2547 ด้านการสอบบัญชีต้องมีการวางแผนอย่างเป็นระบบ มีความสามารถปฏิบัติงานตามแผนที่วางไว้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ และสอดคล้องกับงานวิจัยของ นุชรี มาสกา (2555) กล่าวว่า ในการปฏิบัติงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจำเป็นต้องยึดหลักการพื้นฐานในการตรวจสอบงบการเงิน ที่บัญญัติไว้โดยสภาวิชาชีพบัญชี เพื่อใช้เป็นหลักเกณฑ์ในการแสดงความเห็นเกี่ยวกับงบการเงินที่ตรวจสอบว่ามีความถูกต้องตามควรในสาระสำคัญหรือไม่ หรือเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ และการปฏิบัติงานตรวจสอบนั้นได้ใช้วิจารณญาณในการตรวจสอบอย่างเต็มที่หรือไม่ เพื่อให้รายงานการตรวจสอบมีคุณภาพและเป็นที่น่าเชื่อถือยอมรับได้จากผู้ใช้งบการเงินด้วย

ผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความเที่ยงธรรม อยู่ในระดับ มากที่สุด ผู้สอบบัญชีจะให้ความสำคัญกับการปฏิบัติงานสอบบัญชีด้วยความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริตโดยไม่ปกปิดข้อเท็จจริงหรือบิดเบือนความจริงอันเป็นสาระสำคัญและทำการตรวจสอบโดยปราศจากอคติและความลำเอียง ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ (2550) กล่าวว่า นายทะเบียนสหกรณ์ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ตรวจสอบบัญชีสหกรณ์วินิจัยและแสดงความเห็นโดยอิสระและเที่ยงธรรมต่องบการเงินที่สหกรณ์จัดทำขึ้นและเพื่อแสดงให้เห็นถึงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานโดยถูกต้องตามที่ควรและเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ รวมถึงการเสนอข้อสังเกตหรือ

ข้อเสนอแนะอันเป็นประโยชน์ต่อการบริหารงานสหกรณ์ให้มีประสิทธิภาพ สอดคล้องกับ ปกัสร่า ช่างสาร (2555) พบว่า ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ได้ให้ความสำคัญกับการแสดงความเห็น ในรายงานของผู้สอบบัญชีอย่างถูกต้องตามควร โดยปราศจากความลำเอียงหรือเอื้อต่อผลประโยชน์ ต่อฝ่ายหนึ่งฝ่ายใด เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถนำไปใช้ในการตัดสินใจได้ทันเวลา สอดคล้องกับ นันทวรรณ วงศ์ไชย (2552) พบว่า ผู้สอบบัญชีได้ให้ความสำคัญในความถูกต้องของข้อมูลเสมอ โดยได้ตรวจสอบและนำเสนอรายงานเป็นไปตามความจริงที่เกี่ยวข้อง ได้รวบรวมประเมินสรุป และเสนอรายงานอย่างระมัดระวัง แม่นยำยิ่งผู้ประกอบวิชาชีพ ซึ่งในการนำเสนอข้อมูล ในรายงานการสอบบัญชีนั้น ผู้สอบบัญชียึดมั่นในความเป็นกลาง ความเป็นอิสระปราศจากอคติ และความลำเอียง มีการปฏิบัติงานสอบบัญชีด้วยความเที่ยงธรรม ซื่อสัตย์สุจริตโดยไม่ปกปิด ข้อเท็จจริงหรือบิดเบือนความจริงอันเป็นสาระสำคัญ สอดคล้องกับ กวี วงศ์พุด (2546, น.68) กล่าวว่างานสอบบัญชีที่มีคุณภาพนั้นผู้สอบบัญชีจะต้องตรวจสอบและเสนอรายงานการสอบบัญชี โดยรักษาไว้ซึ่งความเป็นอิสระความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริต เพื่อให้ผลงานของผู้สอบ บัญชีเป็นที่เชื่อถือได้โดยจะต้องวางแผนการตรวจสอบและใช้วิธีการต่าง ๆ เพื่อให้ได้มา ซึ่งหลักฐานที่เกี่ยวข้อง

ผลจากการเปรียบเทียบความแตกต่างของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุม คุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีและคุณภาพการสอบบัญชี พบว่า ผู้สอบบัญชีที่มีอายุแตกต่างกันมีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐาน การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านความรู้ ความสามารถ และความชำนาญงาน ด้านการวางแผน การสอบบัญชี ด้านการตรวจสอบและการจัดทำหลักฐาน ด้านการสอบทานงาน และด้านรายงาน การสอบบัญชี และผู้สอบบัญชีที่มีอายุแตกต่างกันมีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความชัดเจน ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความทันกาล แตกต่างกันเนื่องจากอายุของผู้สอบบัญชี ที่มากกว่าหรือใกล้เคียงกันอาจมีความสามารถทางการบริหารงานสอบบัญชีที่แตกต่างกันออกไป เพราะการสอบบัญชีจะต้องใช้ความชำนาญงาน และความรู้ ความสามารถที่ต้องมีการฝึกฝนอยู่ตลอดเวลา โดยเฉพาะผู้สอบบัญชีภาครัฐมีการเริ่มต้นการตรวจสอบบัญชีในอายุที่แตกต่างกัน ผู้สอบบัญชีบางคน เป็นผู้สอบบัญชีตั้งแต่แรกเริ่มที่ได้รับการบรรจุแต่งตั้ง โดยมีได้มีประสบการณ์การเป็นผู้ช่วยผู้สอบบัญชี มาก่อน อันเนื่องจากการขาดแคลนบุคลากรในการปฏิบัติงานในพื้นที่นั้น ๆ ในขณะที่ผู้สอบบัญชีบางคน อาจได้รับการแต่งตั้งให้เป็นผู้ช่วยผู้สอบบัญชีมาก่อนการได้รับมอบหมายให้เป็นผู้สอบบัญชี ดังนั้น ผู้สอบบัญชีบางคนอาจเริ่มต้นการเป็นผู้สอบบัญชีตั้งแต่อายุต่ำกว่า 30 ปี หรือบางคนอายุมากกว่า 30 ปี แล้ว จึงได้รับการแต่งตั้งให้เป็นผู้สอบบัญชี ซึ่งความสามารถในการบริหารงานเป็นลักษณะที่ซ่อนอยู่ ภายในตัวบุคคล ซึ่งสามารถผลักดันให้บุคคลนั้นสร้างผลการปฏิบัติงานที่ดีหรือตามเกณฑ์ที่กำหนด



ในงานที่ตนรับผิดชอบ สอดคล้องกับงานวิจัยของ ปาริชาติ สมภาร (2555) พบว่าผู้สอบบัญชีที่มีอายุแตกต่างกัน มีความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีความสามารถทางการบริหาร ด้านการวางแผนแตกต่างกัน สอดคล้องกับ ปภัสรา ช่างสาร (2555) พบว่าผู้สอบบัญชีที่มีอายุแตกต่างกันมีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับคุณลักษณะการสอบบัญชี ด้านเทคนิคการตรวจสอบ ด้านความเป็นมืออาชีพในการสอบบัญชี ด้านความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และด้านการให้ความสนใจในงานสอบบัญชีแตกต่างกัน เนื่องจากผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีช่วงอายุแตกต่างกันจะมีวุฒิภาวะทางอารมณ์ การตัดสินใจ รวมถึงความชำนาญงานที่แตกต่างกัน ดังนั้นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีอายุมากกว่า จะมีเทคนิคการตรวจสอบ ความเชี่ยวชาญ ความเป็นอิสระในการตรวจสอบและการให้ความสนใจที่ดีกว่าผู้สอบบัญชีที่มีอายุน้อยกว่า สอดคล้องกับงานวิจัยของ พงษ์ศักดิ์ แก้วมีสี (2552) พบว่าผู้สอบบัญชีที่มีอายุแตกต่างกันมีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับประสิทธิภาพด้านการวางแผนการสอบบัญชีโดยรวม ด้านหลักฐานเพียงพอและเหมาะสม ด้านความสมดุลของต้นทุนและผลประโยชน์ที่ได้รับ ด้านการมอบหมายงานอย่างเหมาะสม ด้านการประสานงานที่ดีกับผู้ที่เกี่ยวข้อง และด้านเกิดความร่วมมือและป้องกันการเข้าใจผิดแตกต่างกัน สอดคล้องกับงานวิจัยของ ประภัสสร จันทะไทย (2554) พบว่าอายุของผู้สอบบัญชีที่มีอายุมากกว่าหรือใกล้เคียงกันอาจมีประสบการณ์การสอบบัญชีแตกต่างกัน หรือใกล้เคียงกันออกไป เพราะการสอบบัญชีจะต้องมีความรู้ ความสามารถและความชำนาญงานในวิชาชีพเป็นพิเศษ และต้องมีการฝึกฝนอยู่ตลอดเวลาแตกต่างกับงานวิจัยในอดีตของ พรรณราย คำจันทร์ดี (2552) พบว่า ผู้สอบบัญชีที่มีอายุแตกต่างกัน มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามวงจรคุณภาพ PDCA ไม่แตกต่างกัน แต่ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์แตกต่างกัน มีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามวงจรคุณภาพ PDCA แตกต่างกัน

ผลจากการเปรียบเทียบความแตกต่างของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีพบว่าผู้สอบบัญชีที่มีพื้นที่ปฏิบัติงานแตกต่างกันมีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความเที่ยงธรรม แตกต่างกัน เนื่องจากกรมตรวจบัญชีสหกรณ์มีบทบาท หน้าที่ และภารกิจหลากหลายส่งผลให้ภารกิจของผู้สอบบัญชีเพิ่มมากขึ้น ประกอบกับปัญหาการขาดแคลนบุคลากร บุคลากรไม่เพียงพอต่อปริมาณงานที่เพิ่มขึ้นทำให้ผู้สอบบัญชีมีเวลาที่ใช้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีลดลง รวมถึงในสถานการณ์ปัจจุบันสหกรณ์ปฏิบัติงานขัดต่อหลักการและอุดมการณ์สหกรณ์ มีแนวทางการทุจริตและผลประโยชน์แอบแฝงในรูปแบบใหม่ ๆ ซึ่งอาจส่งผลต่อการสื่อสารที่ถูกต้องตามควรของผู้สอบบัญชี เกิดความเอนเอียงทั้งจากทัศนคติและผลการประเมินที่เป็นกลางเนื่องจากผลประโยชน์ส่วนตัวหรืออยู่ภายใต้อิทธิพลของผู้อื่น จึงทำให้แต่ละสำนักงานมีแนวทางการบริหารจัดการเพื่อแก้ไขการทำงานภายใต้ปัญหาดังกล่าวแตกต่างกันออกไป สอดคล้องกับ ปภัสรา ช่างสาร (2555) พบว่าแต่ละหน่วยงานหรือองค์กรต่างมี

ระบบการบริหารงานและดำเนินงานที่แตกต่างกันออกไป ซึ่งผู้บริหารของแต่ละหน่วยงานหรือองค์กรก็ต่างมีทัศนคติและคุณลักษณะการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีที่ไม่เหมือนกัน สอดคล้องกับสมชัย สมบัติคำไร (2546) สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์พื้นที่ 5 มีอัตรากำลังที่เป็นข้าราชการและลูกจ้างประจำเป็นจำนวนน้อยไม่สัมพันธ์กับปริมาณสหกรณ์ที่รับผิดชอบ สหกรณ์ที่อยู่ในความรับผิดชอบมีจำนวนมากเกินไปและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีไม่มีประสบการณ์การตรวจสอบที่เพียงพอแก่การปฏิบัติงานตรวจสอบ ซึ่งทำให้เสียเวลาในการตรวจสอบมากขึ้น สอดคล้องกับฐานิตย์ เกษร (2551) พบว่า สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่มีปริมาณงานแตกต่างกันย่อมมีระดับของการสื่อสารแตกต่างกันออกไป เพื่อให้การดำเนินงานมีประสิทธิภาพ รวมถึงการให้ความสำคัญการจัดสรรทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัดให้เพียงพอและคุ้มค่าที่สุด เมื่อคนแต่ละคนมาอยู่ร่วมกันทำกิจกรรมต่าง ๆ ร่วมกันจะมีความคิดเห็นต่างกันมีวิธีการคิดที่ไม่เหมือนกัน ค่านิยมและการรับรู้ผลประโยชน์เกิดจากการแบ่งทรัพยากรและงบประมาณที่มีจำกัด หรือเกิดการเปลี่ยนแปลงเทคนิคในการทำงาน ความแตกต่างในหน้าที่การงานล้วนเป็นสาเหตุให้เกิดความขัดแย้งทั้งสิ้น สอดคล้องกับทฤษฎีความแตกต่าง อธิบายว่า บุคคลมีความแตกต่างกันหลายประการ เช่น บุคลิกภาพ ทัศนคติ สติปัญญา และความสนใจ ความแตกต่างนี้ยังขึ้นอยู่กับสภาพทางสังคม และวัฒนธรรมให้มีพฤติกรรมสื่อสารและการเลือกเปิดรับสารที่แตกต่างกัน

### ความสัมพันธ์ระหว่างระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาครัฐในกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

#### ด้านความเป็นอิสระ

การควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีด้านความเป็นอิสระมีความสัมพันธ์และมีผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี เนื่องจากความเป็นอิสระคือการทำที่ผู้สอบบัญชีสามารถวางแผนการตรวจสอบและใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอ ตลอดจนแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชี โดยไม่อยู่ภายใต้อิทธิพลใด ๆ การที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ไม่ประกอบวิชาชีพอื่นซึ่งขัดต่อความเป็นกลางในการประกอบวิชาชีพและผู้สอบบัญชีสหกรณ์ไม่มีผลประโยชน์ใด ๆ และไม่มีส่วนได้เสียกับสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกรทำให้ผู้สอบบัญชีสหกรณ์สามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีอิสระ ดังนั้นหากผู้สอบบัญชีมีความเป็นอิสระในการสอบบัญชีแล้ว ย่อมทำให้รายงานการสอบบัญชีมีคุณภาพมากที่สุดอย่างแน่นอน สอดคล้องกับแนวคิดทฤษฎีตัวแทน (Agency Theory) ซึ่งมองว่าทุกคนในองค์กรย่อมมีแรงผลักดันที่จะทำเพื่อผลประโยชน์ส่วนตัว หากเกิดการทุจริตโดยฝ่ายบริหาร

หรือฝ่ายจัดการอาจมีความเป็นไปได้ที่จะก่อให้เกิดการขาดความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ด้วยการถูกแทรกแซง จำกัดขอบเขต หรือผู้สอบบัญชีอาจมีส่วนรู้เห็นกับการทุจริตดังกล่าว ดังนั้น การที่ผู้สอบบัญชีถูกตรวจสอบด้วยระบบการควบคุมคุณภาพจะสามารถลดความน่าจะเป็นที่ผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็น โดยขาดความมีอิสระ และสอดคล้องกับงานวิจัยของ กวี วงศ์พุ่ม (2546) กล่าวว่างานสอบบัญชีที่มีคุณภาพนั้นผู้สอบบัญชีจะต้องตรวจสอบและเสนอรายงานการสอบบัญชี โดยรักษาไว้ซึ่งความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริต เพื่อให้ผลงานของผู้สอบบัญชีเป็นที่เชื่อถือได้ โดยจะต้องวางแผนการตรวจสอบและใช้วิธีการต่าง ๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เกี่ยวข้อง และงานวิจัยของ จารุมณ ศรีสันต์ (2550) กล่าวว่าคุณค่าวิชาชีพ ด้านความเป็นอิสระมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม เนื่องจากการที่ผู้สอบบัญชีสามารถวางแผนการตรวจสอบและใช้วิธีการตรวจสอบต่าง ๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอตลอดจนแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชีโดยไม่อยู่ภายใต้อิทธิพลใด ๆ ความเป็นอิสระจะต้องเป็นที่ประจักษ์แก่บุคคลทั่วไปด้วยว่าผู้สอบบัญชีไม่มีส่วนได้เสียในกิจการที่ตนสอบบัญชี เพื่อให้ผลงานของผู้สอบบัญชีเป็นที่น่าเชื่อถือ และให้ประโยชน์แก่ผู้ถือหุ้น ผู้บริหาร เจ้าหนี้ นักลงทุน รัฐบาล และผู้อื่นที่ใช้งบการเงิน สอดคล้องกับ ปกัศรา ช่างสาร (2555) พบว่าคุณลักษณะการสอบบัญชี ด้านความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีทุกด้าน ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ นันทวรรณ วงศ์ไชย (2552) พบว่า จรรยาบรรณวิชาชีพด้านความเป็นอิสระมีความสัมพันธ์และผลกระทบในเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี เนื่องจากความเป็นอิสระคือสิ่งที่ผู้สอบบัญชี รับผิดชอบสามารถวางแผนการตรวจสอบและใช้วิธีการตรวจสอบต่าง ๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอ ตลอดจนแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชีโดยไม่อยู่ภายใต้อิทธิพลใด ๆ ความเป็นอิสระนี้จะต้องเป็นที่ประจักษ์ต่อบุคคลทั่วไปด้วยว่า ผู้สอบบัญชีไม่มีส่วนได้เสียในกิจการที่ตนเองสอบบัญชี เพื่อให้ผลงานของผู้สอบบัญชีเป็นที่เชื่อถือได้และเป็นประโยชน์แก่ผู้ที่เกี่ยวข้อง ในรายงานการสอบบัญชี ดังนั้น หากผู้สอบบัญชีมีความเป็นอิสระแล้ว ย่อมทำให้รายงานการสอบบัญชีมีความชัดเจน ทันกาลแน่นอน

### ด้านความรู้ ความสามารถและความชำนาญงาน

การควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านความรู้ ความสามารถและความชำนาญงานมีความสัมพันธ์แต่ไม่มีผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี เนื่องจาก การควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ได้กล่าวถึงความรู้ ความสามารถและความชำนาญงานโดยแบ่งผู้สอบบัญชีออกเป็น 5 ระดับ

จะสังเกตได้ว่า ไม่เพียงแต่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์จะต้องมีความรู้ ความสามารถเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด คำแนะนำกฎหมายที่เกี่ยวข้องแล้ว ผู้สอบบัญชียังต้องใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเสมือนผู้ประกอบวิชาชีพต่อข้อมูลของกิจการ โดยคำนึงถึงสถานการณ์แวดล้อมที่อาจมีอยู่ ซึ่งเป็นเหตุให้ข้อมูลในงบการเงินขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ดังนั้นการใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยต้องอาศัยความรู้และความเข้าใจในสหกรณ์ที่ตรวจสอบเป็นอย่างดี ถึงแม้กรมตรวจบัญชีสหกรณ์จะกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องพัฒนาความรู้ของตนเองอย่างต่อเนื่องด้วยวิธีต่าง ๆ ตามความเหมาะสมเพื่อเป็นการรักษาสถานภาพความรู้ ความสามารถทางวิชาชีพให้เพิ่มพูนและคงอยู่ตลอดไป และสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์จะต้องจัดให้มีการประชุมประจำเดือนเพื่อแลกเปลี่ยนเรียนรู้ มีการสอบทานงานและให้คำปรึกษาแก่ผู้สอบบัญชีรวมถึงสนับสนุนให้มีการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง ในขณะที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์จะมีการจัดทำคู่มือการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการบัญชีและการสอบบัญชีและแจกคู่มือการปฏิบัติงานดังกล่าวให้กับผู้สอบบัญชี แต่จากสถานการณ์ในปัจจุบันสหกรณ์มีการดำเนินธุรกิจหลากหลายมากขึ้น การปฏิบัติงานขัดต่อหลักการสหกรณ์มีแนวทางการทุจริตและผลประโยชน์แอบแฝงในรูปแบบใหม่ ๆ แต่ผู้สอบบัญชีจำเป็นที่จะต้องมีความรู้ ความสามารถและความชำนาญงานในเรื่องดังกล่าว เพื่อให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงของสหกรณ์ แต่เนื่องจากปริมาณงานที่เพิ่มขึ้น ประกอบกับบทบาทหน้าที่ ภารกิจและนโยบายที่เพิ่มมากขึ้นทำให้ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานหลากหลาย ส่งผลให้จำนวนผู้สอบบัญชีของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์มีจำนวนไม่เพียงพอกับปริมาณทำให้ผู้สอบบัญชีมีเวลาที่ใช้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีลดลง ดังนั้น การแบ่งระดับความรู้ ความสามารถและความชำนาญงานของผู้สอบบัญชีเพื่อมอบหมายงานให้เหมาะสมกับระดับความยุ่งยากของสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกรจึงไม่สามารถทำได้ ยกตัวอย่างเช่น สำนักงานมีสหกรณ์ที่มีความยุ่งยากและมีสาขาให้ตรวจสอบ แต่ผู้สอบบัญชีโดยส่วนใหญ่เป็นผู้สอบบัญชีระดับ 1 ดังนั้นในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ประสบปัญหาดังกล่าว ต้องอาศัยกระบวนการสอบทานงานโดยหัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ซึ่งเป็นผู้ที่มีประสบการณ์และมีความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชีมาเป็นตัวควบคุม เพื่อลดความน่าจะเป็นที่ผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นต่องบการเงินไม่ถูกต้อง ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ สมชัย สมบัติคำไร (2546) พบว่าปัญหาในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในเขตพื้นที่ของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 5 คืออัตราค่าจ้างที่เป็นข้าราชการและลูกจ้างประจำมีจำนวนน้อยไม่สัมพันธ์กับปริมาณของสหกรณ์ที่รับผิดชอบ ทำให้เกิดปัญหาในการตรวจสอบบัญชีให้ถูกต้องและทันท่วงที เสียเวลาในการตรวจสอบบัญชีมาก ผลการวิจัยไม่สอดคล้องกับงานวิจัยของ นริษา ทองมณี (2556) ซึ่งพบว่าคุณลักษณะของผู้สอบ

บัญชีด้านความรู้ ความสามารถของผู้สอบบัญชี ด้านการเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง และด้านจริยธรรม ทางวิชาชีพส่งผลกระทบต่อเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชี ยกเว้นคุณลักษณะด้านประสิทธิภาพสอบบัญชีไม่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี และความสำเร็จในงานสอบบัญชี และ ชนัญญา สินชื่น (2548) พบว่า ความรู้ ความสามารถ ด้าน การบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบต่อเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้าน ทุกด้าน เนื่องจากความรู้ ความสามารถเป็นการเพิ่มประสิทธิภาพและประสิทธิผลคุณภาพการสอบ บัญชี ด้านการสอบบัญชีต้องมีการวางแผนการสอบบัญชีอย่างเป็นระบบมีความสามารถปฏิบัติงาน ตามแผนที่วางไว้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยยึดมั่นในจรรยาบรรณวิชาชีพ

### ด้านการมอบหมายและแบ่งงาน

การควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี กับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านการมอบหมายและแบ่งงาน มีความสัมพันธ์และมีผลกระทบต่อ ในเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี เนื่องจาก บุคคลมีความแตกต่างกัน ทำให้ความต้องการ และการแสดงพฤติกรรมต่างกันไป ซ้ำยังมีลักษณะซับซ้อน ดังนั้น การมอบหมายและแบ่งงาน ต้องพิจารณาบุคคลนั้น ๆ อย่างแท้จริงไม่ว่าจะเป็นในแง่ความต้องการ ความสามารถ ทักษะ ค่านิยม การรับรู้ ความตั้งใจ ความสนใจ อารมณ์ ภูมิหลังส่วนตัว ความมั่นใจในตัวเอง รวมถึงถึงการสั่งสมทางสังคม ซึ่งกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ได้ตระหนักถึงความสำคัญของการมอบหมาย และแบ่งงาน โดยมีการกำหนดระดับของผู้สอบบัญชีโดยพิจารณาจากความรู้ ความสามารถ และประสิทธิภาพการสอบบัญชี รวมถึงกำหนดให้สำนักงานมีวางแผนการมอบหมายงานสำนักงาน โดยจัดให้บุคลากรที่ได้รับมอบหมายให้ปฏิบัติงานเข้าร่วมในขั้นตอนการมอบหมายและแบ่งงาน และให้ความสำคัญกับการควบคุมดูแลงานตรวจสอบอย่างเพียงพอ เพื่อรักษามาตรฐานคุณภาพ งานสอบบัญชีของสำนักงานรวมทั้งให้ความสำคัญกับมาตรฐานระยะเวลาในการมอบหมาย และแบ่งงานจะส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่เพิ่มขึ้นด้วย ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ วรณฤดี ภูทอง (2539) ได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการจัดการด้านคุณภาพบริการพยาบาล ที่ให้แก่ผู้ประกันตนกับคุณภาพการบริการที่ผู้ประกันตนรับรู้ โดยตัวแปรที่มีความสัมพันธ์ ในทางบวกกับคุณภาพการบริการพยาบาลที่ผู้ประกันตนรับรู้ คือ การจัดคนให้เหมาะกับงาน และ สอดคล้องกับงานวิจัยของ สมชัย สมบัติคำไร (2546) ได้ศึกษาปัญหาในการสอบบัญชีของผู้สอบ บัญชีในเขตพื้นที่รับผิดชอบของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 5 พบว่าปัญหาเกี่ยวกับผู้สอบบัญชี ในด้านของอัตรากำลังมีจำนวนน้อยไม่สัมพันธ์กับปริมาณของสหกรณ์ที่รับผิดชอบและผู้ช่วย

ผู้สอบบัญชีไม่มีประสบการณ์การตรวจสอบบัญชีที่เพียงพอแก่การปฏิบัติงานตรวจสอบทำให้การสอบบัญชีล่าช้าไม่เป็นไปตามแผน

### ด้านการวางแผนการสอบบัญชี

การควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านการวางแผนการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และมีผลกระทบในเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี เนื่องจาก การที่ผู้สอบบัญชีจะสามารถปฏิบัติงานด้วยความระมัดระวัง และรอบคอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ผู้สอบบัญชีต้องวางแผนและควบคุมงานสอบบัญชีจนสามารถรวบรวมหลักฐานการตรวจสอบให้เป็นที่เพียงพอแก่การแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชี โดยปราศจากการคาดคะเนรายการใด ๆ ที่ยังไม่เกิดขึ้น เว้นแต่เป็นการประมาณการทางบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ดังนั้น การที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีการกำหนดวัตถุประสงค์ของแผนการตรวจสอบโดยพิจารณาจากการควบคุมภายในและระดับความยากในการสอบบัญชีของงานก่อนเริ่มดำเนินการตรวจสอบและใช้วิธีการตรวจสอบต่าง ๆ ซึ่งให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอ ส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่เพิ่มขึ้นด้วย สอดคล้องกับแนวคิดของ ศิลปพร ศรีจันทเพชร (2552) กล่าวว่า หลักการจัดการหรือหลักการบริหารที่ดีต้องมีการวางแผนไว้ล่วงหน้าอย่างเป็นขั้นตอนก่อนเริ่มปฏิบัติงานจริง เพื่อให้ผู้ร่วมงานหรือผู้เกี่ยวข้องได้ทราบถึงทิศทางที่ควรจะเป็น เป้าหมายการทำงาน ปัญหาอุปสรรคที่คาดว่าจะเกิดขึ้น ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ พรรณราย คำจันทร์ดี (2552) พบว่าการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามวงจรคุณภาพ PDCA ได้แก่ การวางแผนงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมและรายด้าน ได้แก่ ด้านความถูกต้อง ด้านความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริต ด้านความครบถ้วน ด้านความคิดสร้างสรรค์และด้านความทันกาล และสอดคล้องกับงานวิจัยของ ปาริชาติ สมภาร (2555) พบว่าความสามารถทางการบริหารงานด้านการวางแผนการดำเนินงานมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี เนื่องจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยให้ความสำคัญกับการวางแผนการกำหนดวัตถุประสงค์ เป้าหมาย และขั้นตอนการดำเนินงานไว้อย่างชัดเจนก่อนเริ่มดำเนินการตรวจสอบ สอดคล้องกับงานวิจัยของ ขนิษฐา พิมลสวัสดิ์ (2546) พบว่า ลักษณะของการบริหารจัดการประกอบด้วย การวางแผนการจัดองค์กร การกำหนดโครงสร้าง การอำนวยความสะดวกและการควบคุมช่วยให้การดำเนินงานของหน่วยงานคลังและวัสดุมีประสิทธิภาพสามารถแก้ไขปัญหาการบริหารงานภายในองค์กร และสอดคล้องกับงานวิจัยของ นันทวรรณ วงศ์ไชย (2552) พบว่า จรรยาบรรณวิชาชีพด้านมาตรฐานการปฏิบัติงาน มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวก

กับคุณภาพการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีพึงวางแผนและควบคุมงานจนสามารถรวบรวมข้อมูล และหลักฐานที่เพียงพอในการปฏิบัติงานย่อมทำให้รายงานการสอบบัญชีมีคุณภาพ

### ด้านการตรวจสอบและการจัดทำหลักฐาน

การควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี กับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านการตรวจสอบและการจัดทำหลักฐาน มีความสัมพันธ์และมีผลกระทบในเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี เนื่องจาก ก่อนการแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชีผู้สอบบัญชีจะต้องใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอและมีความน่าเชื่อถือตลอดจนผู้สอบบัญชีจะต้องรับผิดชอบในการตรวจสอบความถูกต้อง และการเปิดเผยข้อมูลที่เพียงพอ การที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ให้ความสำคัญกับการจัดทำกระดาษทำการเพื่อเป็นหลักฐานอย่างครบถ้วนตามที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนดและตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปรวมถึงเก็บรักษาหลักฐานการสอบบัญชีที่รวบรวมได้อย่างเป็นระบบ และผู้สอบบัญชีมีความมุ่งมั่นในการปฏิบัติงานอย่างเต็มความสามารถ ทুমเทแรงกายแรงใจเพื่อให้การเก็บหลักฐานมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่เพิ่มขึ้น สอดคล้องกับงานวิจัยของ นุชรี มาสกา (2555) พบว่าการรวบรวมและการประเมินหลักฐาน มีความสัมพันธ์และผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีในเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี การรวบรวมหลักฐานเป็นความสามารถของแต่ละบุคคลซึ่งเป็นกระบวนการในการใช้ปัญญาพิจารณาอย่างมีหลักการและเหตุผล มีการประเมินหลักฐานอย่างรอบคอบเพื่อนำไปสู่ข้อสรุปที่เป็นจริง และสอดคล้องกับงานวิจัยของ ปกัสร่า ช่างสาร (2555) พบว่าคุณลักษณะการสอบบัญชี ด้านเทคนิคการตรวจสอบมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี เนื่องจากการปฏิบัติงานตรวจสอบเป็นกระบวนการเก็บรวบรวมข้อมูลให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอและเหมาะสม เพื่อนำมาใช้ในการแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชี ดังนั้น การเลือกใช้เทคนิคการตรวจสอบที่เหมาะสมย่อมทำให้ได้ข้อมูลและหลักฐานที่ดี ซึ่งส่งผลให้การแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีมีความชัดเจน ตรงประเด็น ถูกต้อง และสมบูรณ์มากที่สุด ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ มณฑิรา กิจสัมพันธ์วงศ์ (2550) พบว่า เทคนิคการสอบบัญชี ด้านการตรวจหารายการผิดปกติ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี เนื่องจากการตรวจหารายการผิดปกติ เป็นการตรวจรายการในบัญชีแยกประเภท สมุดขึ้นต้นหรือแหล่งข้อมูลอื่น ๆ เพื่อคว่ามีรายการที่ผิดปกติบ้างหรือไม่ ซึ่งมีการใช้เวลาไม่มากนัก แต่สามารถพบข้อผิดพลาดที่สำคัญ ผู้สอบบัญชีอาจเลือกพิจารณาเฉพาะรายการที่ผิดปกติเท่านั้น ซึ่งการตรวจหารายการผิดปกติก็มีความจำเป็นที่จะต้องหาหลักฐานด้วยเทคนิคประการอื่นเช่นกัน

### ด้านการสอบทานงาน

การควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี กับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านการสอบทานงานมีความสัมพันธ์และมีผลกระทบในเชิงบวก กับคุณภาพการสอบบัญชี เนื่องจาก การให้คำแนะนำดูแลแก่ผู้ร่วมปฏิบัติงานตลอดระยะเวลา ของการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีอย่างใกล้ชิด และติดตามควบคุมการปฏิบัติงานของผู้ร่วมงาน ตรวจสอบเป็นสิ่งที่แสดงให้เห็นถึงความสนใจของผู้สอบบัญชีและผู้สอบทานงาน ซึ่งก่อให้เกิด การพัฒนาและปรับปรุงกระบวนการตรวจสอบให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น การที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ และผู้สอบทานงานให้ความสำคัญกับการสอบทานการแสดงรายการในงบการเงินและการเปิดเผย ข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน การรายงานผลการตรวจสอบบัญชี ว่าเป็นไปตามรูปแบบ ระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์และตามคู่มือที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด มีความครบถ้วน ถูกต้อง ชัดเจน มีข้อเสนอแนะแนวทางแก้ไขปัญหาอย่างเหมาะสมและสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร สามารถนำไปปฏิบัติได้ และกรมตรวจบัญชีสหกรณ์มีการกำหนดให้หัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชี สหกรณ์เป็นผู้สอบทานงานของผู้สอบบัญชี และกลุ่มกำกับมาตรฐานการบัญชีมีการส่งเสริม คุณภาพงานสอบบัญชี ลดความน่าจะเป็นที่ผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นไม่ถูกต้องซึ่งส่งผลต่อ คุณภาพการสอบบัญชีที่เพิ่มขึ้น สอดคล้องกับแนวคิดของ สุขชาย ยังประสิทธิ์กุล (2549) กล่าวว่า สำนักงานสอบบัญชีควรกำหนดวิธีการในการติดตามเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นว่า มีการปฏิบัติตาม นโยบายและวิธีการปฏิบัติอื่นในการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชี สำนักงานสอบบัญชี ควรคัดเลือกงานขึ้นมาทำการสอบทานและทดสอบการปฏิบัติตามนโยบายและวิธีการปฏิบัติในการ ควบคุมคุณภาพของสำนักงาน เพื่อให้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่า บุคลากรมีความเข้าใจนโยบาย และวิธีการปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีและมีการนำไปปฏิบัติจริง สอดคล้อง กับงานวิจัยของ พวงพยอม วนาพัฒนสิน (2554) พบว่า การควบคุมคุณภาพการสอบบัญชี ด้านการ ติดตามงานมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จในการดำเนินงานโดยรวม โดยรวม โดยสำนักงานสอบบัญชีควรกำหนดกระบวนการและการรายงานติดตามผลเพื่อให้มั่นใจว่านโยบาย และวิธีปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพ ตามมาตรฐานที่กำหนดและคุณภาพของงานน่าเชื่อถือได้ และสอดคล้องกับงานวิจัยของ พรรณราย คำจันทร์ดี (2552 น.73) พบว่า การควบคุมคุณภาพ งานสอบบัญชีตามวงจรคุณภาพ PDCA ได้แก่ การสอบทานงานมีความสัมพันธ์และผลกระทบ เชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมและรายด้าน ได้แก่ ด้านความถูกต้อง ด้านความเป็นอิสระ ด้านความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริต ด้านความครบถ้วน ด้านความคิดสร้างสรรค์ และ ด้านความทันกาล



### ด้านการรายงานการสอบบัญชี

การควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี กับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านการรายงานการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และมีผลกระทบ ในเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี เนื่องจากการจัดทำรายงานการสอบบัญชีมีความสำคัญมากต่อ ผู้ใช้งบการเงิน ดังนั้น การที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีการรายงานผลตรวจสอบ ผลการสอบทานงาน ข้อสรุป ข้อสังเกต ข้อบกพร่องและแนวทางการแก้ไขไว้อย่างเป็นลายลักษณ์อักษร โดยจัดทำ รายงานการสอบบัญชีอย่างถูกต้องครบถ้วนและสามารถปฏิบัติงานได้ทันตามมาตรฐานเวลาที่ กำหนดโดยไม่มีการแก้ไขการบันทึกข้อมูลทางการเงินของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร (Input Form) ภายหลังจะส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่เพิ่มขึ้น ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ นุชรี มาสกา (2555) พบว่าการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ดี ด้านการจัดทำรายงานทางการเงินการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชี การที่ผู้สอบบัญชีภาคีกรมมุ่งเน้น ถึงความครบถ้วนสมบูรณ์ซึ่งมีการค้นหาหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอและนำเสนอข้อมูล สารสนเทศที่สำคัญอย่างครบถ้วน และได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป อย่างเคร่งครัด ทำให้การเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีมีความสมบูรณ์และไม่ขาดข้อมูลที่เป็น สารสำคัญต่อผู้ใช้งบการเงิน สอดคล้องกับแนวคิดของ สุวรรณ หวังเจริญเดช (2547) กล่าวว่า ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี สถาบันวิชาชีพได้มีการให้ความสำคัญกับรายงานการเงินที่มีคุณภาพ โดยการที่นำมาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศมาใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาผู้ประกอบวิชาชีพ เพื่อให้มีความรู้ ความเชี่ยวชาญ ประสบการณ์วิชาชีพ จะส่งผลให้การปฏิบัติหน้าที่การสอบบัญชี เป็นไปอย่างมีคุณภาพและเป็นที่ยอมรับของผู้รับการตรวจและกลุ่มผู้ใช้ข้อมูลจากรายงาน ทางการเงินต่อไป และสอดคล้องกับงานวิจัยของ พรรณราย คำจันทร์ดี (2552) พบว่าการควบคุม คุณภาพงานสอบบัญชีตามวงจรคุณภาพ PDCA ด้านการรายงานการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ และมีผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมและรายด้าน ได้แก่ ด้านความถูกต้อง ด้านความเป็นอิสระ ด้านความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริต ด้านความครบถ้วน ด้านความคิด สร้างสรรค์ และด้านความทันกาล

### 5.3 ประโยชน์ที่ได้รับจากการวิจัย

1. จากผลการศึกษาระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพ ตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี จะพบว่าผู้สอบบัญชีมีระดับความคิดเห็น ด้านความเป็นอิสระมากที่สุด รองลงมาคือ ด้านการรายงานการสอบบัญชี และด้านการสอบทานงาน และเมื่อทดสอบความสัมพันธ์ทั้ง 3 ด้านกับคุณภาพการสอบบัญชีแล้ว พบว่า ทั้ง 3 ด้าน มีความสัมพันธ์และมีผลกระทบในเชิงบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชี โดยด้านที่มีผลกระทบ

ในเชิงบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีมากที่สุด คือ ด้านการรายงานการสอบบัญชี รองลงมาคือ ด้านการสอบทานงาน และด้านความเป็นอิสระ ดังนั้น หากกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ต้องการคงไว้ซึ่งคุณภาพการสอบบัญชีหรือยกระดับคุณภาพการสอบบัญชี ในการจัดการอบรมควรเน้นหนักในหัวข้อบรรยายบรรณวิชาชีพ กระบวนการสอบทานงาน และการรายงานการสอบบัญชีเพื่อสร้างความเชื่อมั่นให้กับผู้ใช้งบการเงินอันจะส่งผลต่อชื่อเสียงและภาพลักษณ์ขององค์กรนำไปสู่ความเป็นเลิศในด้านคุณภาพ (Quality Excellency) ตามเป้าหมายที่ได้วางไว้

2. จากผลการเปรียบเทียบความแตกต่างของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีจะพบว่าผู้สอบบัญชีที่มีอายุแตกต่างกันมีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านความรู้ ความสามารถและความชำนาญงาน ด้านการวางแผน และด้านการรายงานการสอบบัญชีแตกต่างกัน ซึ่งทั้ง 3 ด้านมีความสัมพันธ์กับคุณภาพการสอบบัญชีโดยเฉพาะอย่างยิ่ง ด้านการวางแผน และด้านการรายงานการสอบบัญชี มีผลกระทบเชิงบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีเนื่องจากอายุของผู้สอบบัญชีที่มากกว่าหรือใกล้เคียงกันอาจมีความสามารถทางการบริหารงานสอบบัญชีที่แตกต่างกันออกไป ซึ่งความสามารถในการบริหารงานเป็นลักษณะที่ซ่อนอยู่ภายในตัวบุคคล ซึ่งสามารถผลักดันให้บุคคลนั้นสร้างผลการปฏิบัติงานที่ดีหรือตามเกณฑ์ที่กำหนดในงานที่ตนรับผิดชอบ ดังนั้นในการจัดอบรมเพื่อให้ผลการอบรมเกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลอันจะส่งผลต่อการยกระดับคุณภาพการสอบบัญชี กรมตรวจบัญชีควรจัดอบรมผู้สอบบัญชีสหกรณ์ โดยใช้เกณฑ์อายุเป็นเกณฑ์ในการแบ่งรุ่น และหลักสูตรการอบรม

3. จากผลการเปรียบเทียบความแตกต่างของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี พบว่า ผู้สอบบัญชีที่มีพื้นที่ปฏิบัติงานแตกต่างกันมีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความเที่ยงธรรมแตกต่างกัน ปัญหาส่วนหนึ่งเกิดจากบทบาท หน้าที่ และภารกิจหลากหลายส่งผลให้ภารกิจของผู้สอบบัญชีเพิ่มมากขึ้น ประกอบกับปัญหาการขาดแคลนบุคลากร บุคลากรไม่เพียงพอต่อปริมาณงานที่เพิ่มขึ้นทำให้ผู้สอบบัญชีมีเวลาที่ใช้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีลดลง ดังนั้น กรมตรวจบัญชีสหกรณ์จำเป็นต้องหาแนวทางแก้ไข เพื่อระงับยับยั้งไม่ให้ปัญหาดังกล่าวส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีอันจะทำให้ผู้ใช้งบการเงินขาดความเชื่อมั่นและส่งผลเสียต่อชื่อเสียงขององค์กร รวมถึงการจัดการอบรมนอกจากจะใช้เกณฑ์อายุเป็นเกณฑ์ในการแบ่งรุ่นและหลักสูตรการอบรมแล้ว การแบ่งผู้สอบบัญชีตามพื้นที่การปฏิบัติงานก็เป็นส่วนสำคัญ เนื่องจากผู้สอบบัญชีที่อยู่ในพื้นที่เดียวกันหรือใกล้เคียงกันอาจประสบปัญหาและมีข้อสงสัยในการสอบบัญชีเหมือน ๆ กัน ผู้จัดอบรมสามารถสรุปประเด็น

การอบรมได้ตรงตามความต้องการของผู้สอบบัญชีในพื้นที่นั้น ๆ ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีสามารถนำความรู้ที่ได้จากการอบรมไปใช้ในการปฏิบัติงานได้และสามารถคงไว้หรือยกระดับคุณภาพการสอบบัญชีได้

4. เนื่องจากระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์และผลกระทบในเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีในทุกด้าน เว้นแต่ ด้านความรู้ ความสามารถ และความชำนาญงานที่ไม่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจึงควรให้ความสำคัญกับระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี แต่จากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีในแบบสอบถาม พบว่า ผู้สอบบัญชีเห็นว่าแนวทางการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีมีขั้นตอนและข้อจำกัดมากเกินไป เหมาะสำหรับสหกรณ์ที่มีความพร้อมรับการตรวจสอบบัญชีและไม่สอดคล้องกับแนวทางการปฏิบัติงาน (ROAD MAP) ดังนั้น กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ควรปรับปรุงแก้ไขระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีให้สอดคล้องกับแนวทางการปฏิบัติงาน (ROAD MAP) พร้อมทั้งทำความเข้าใจกับผู้สอบบัญชี เพื่อให้ผู้สอบบัญชีเห็นถึงความสำคัญของระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่งถือเป็นเครื่องมือที่มีส่วนช่วยให้ผู้สอบบัญชีสหกรณ์สามารถปฏิบัติงานสอบบัญชีในหน้าที่ความรับผิดชอบได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

#### 5.4 ข้อจำกัด

ผลการวิจัยมีข้อจำกัด ดังนี้ 1. กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ไม่สามารถเปิดเผยข้อมูลของจำนวนผู้สอบบัญชีทั้งที่เป็นข้าราชการ และพนักงานราชการ ที่ได้รับการแต่งตั้งจากนายทะเบียนสหกรณ์ได้ ผู้วิจัยจึงต้องใช้วิธีการสำรวจด้วยตนเองเป็นรายจังหวัด 2. ผู้สอบบัญชีสหกรณ์หมายถึง ข้าราชการและพนักงานราชการที่ได้รับการแต่งตั้งจากนายทะเบียนสหกรณ์ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ และผู้ชำนาญงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ แต่ประชากรกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัย เฉพาะข้าราชการและพนักงานราชการที่ได้รับการแต่งตั้งจากนายทะเบียนสหกรณ์ เท่านั้น

## 5.5 ข้อเสนอแนะงานวิจัยในอนาคต

1. เนื่องจากการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) ใช้ควบคุมคุณภาพกับผู้สอบบัญชีภาครัฐเท่านั้น ดังนั้นจึงควรศึกษาความน่าจะเป็นที่จะนำระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) ไปใช้กับการควบคุมคุณภาพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ และผู้ชำนาญงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ และเปรียบเทียบความแตกต่างของระดับความคิดเห็นแต่ละกลุ่มตัวอย่าง เพื่อเป็นแนวทางในการพัฒนาและปฏิบัติงานตรวจสอบให้มีคุณภาพมากยิ่งขึ้น

## บรรณานุกรม

- กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (2550). *คู่มือการปฏิบัติงานระบบงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร เรื่อง การจัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวม*. กรุงเทพฯ: สำนักนโยบายและมาตรฐานกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์.
- กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (2557). *Audit Quality Focus. การประชุมสัมมนาวิชาการ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ปี 2557* (หน้า 1). กรุงเทพฯ: กรมตรวจบัญชีสหกรณ์.
- กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (2557). *Quality Excellency "ความเป็นเลิศในด้านคุณภาพ" แนวทางการปฏิบัติงาน ปีงบประมาณ 2558*. กรุงเทพฯ: กรมตรวจบัญชีสหกรณ์.
- กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (2557). *แนวทางการปฏิบัติงานสำหรับผู้สอบบัญชีภาคเอกชน. หนังสือเวียน*. กรุงเทพฯ: กรมตรวจบัญชีสหกรณ์.
- กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (2558). *Quality Excellency 2558 ปีแห่งความเป็นเลิศในด้านคุณภาพ. การประชุมสัมมนา 63 ปี กรมตรวจบัญชีสหกรณ์* (หน้า 1). กรุงเทพฯ: กรมตรวจบัญชีสหกรณ์.
- กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (2559). *แนะนำกรม*. เรียกใช้เมื่อ 22 มกราคม 2558 จาก กรมตรวจบัญชีสหกรณ์: [http://www.cad.go.th/cadweb\\_org/main.php?filename=cad\\_about](http://www.cad.go.th/cadweb_org/main.php?filename=cad_about)
- กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (2559). *ผังโครงสร้างกรมตรวจบัญชีสหกรณ์*. เรียกใช้เมื่อ 18 มิถุนายน 2559 จาก กรมตรวจบัญชีสหกรณ์:  
[http://www.cad.go.th/cadweb\\_org/main.php?filename=cad\\_structure\\_2012](http://www.cad.go.th/cadweb_org/main.php?filename=cad_structure_2012)
- กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (ม.ป.ป.). *ข้อมูลข่าวสารทางราชการ*. เรียกใช้เมื่อ 22 มกราคม 2558 จาก กรมตรวจบัญชีสหกรณ์:  
[http://www.cad.go.th/cadweb\\_org/main.php?filename=regulation\\_10](http://www.cad.go.th/cadweb_org/main.php?filename=regulation_10)
- กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (ม.ป.ป.). *ระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์ พ.ศ. 2542*. กรุงเทพฯ: กลุ่มพัฒนาระบบและสอบบัญชี กองแผนงาน กรมตรวจบัญชีสหกรณ์.
- กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (ม.ป.ป.). *ระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการสอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2542*. กรุงเทพฯ: กลุ่มพัฒนาระบบและสอบบัญชี กองแผนงาน กรมตรวจบัญชีสหกรณ์.
- กรมส่งเสริมสหกรณ์. (2557). *ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับสหกรณ์*. เรียกใช้เมื่อ 10 มีนาคม 2558 จาก กรมส่งเสริมสหกรณ์: [http://www.cpd.go.th/web\\_cpd/cpd\\_Allabout.html](http://www.cpd.go.th/web_cpd/cpd_Allabout.html)
- กรมส่งเสริมสหกรณ์ กระทรวงเกษตรและสหกรณ์. (2553). *พระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ.2542 แก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ.2553*. กรุงเทพฯ: กรมส่งเสริมสหกรณ์ฯ.

กรมส่งเสริมสหกรณ์ กระทรวงเกษตรและสหกรณ์. (2557). *คู่มือวาระแห่งชาติด้านสหกรณ์*.

กรุงเทพฯ: กรมส่งเสริมสหกรณ์ฯ.

กวี วงศ์พุด. (2545). *การสอบบัญชีการตรวจสอบกิจการสหกรณ์ออมทรัพย์*. กรุงเทพฯ: บริษัท บี.เค.

อินเตอร์ปริ้นท์ จำกัด.

กวี วงศ์พุด. (2546). *การสอบบัญชี*. กรุงเทพฯ: จูนพลับลิชชิง.

แก้วตา อัมรินทร์. (2540). *การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของบริษัทตรวจสอบบัญชี*.

วิทยานิพนธ์ บริหารธุรกิจมหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

ขนิษฐา พิมลสวัสดิ์. (2546). *การจัดการภายในองค์การ : กรณีศึกษาหน่วยงานคลังและพัสดุ*

มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ วิทยาเขตศรีราชา ตามความคิดเห็นของบุคคลากร. วิทยานิพนธ์.

มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ วิทยาเขตศรีราชา.

จักรพงษ์ รัตนะ. (2547). *ปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติงานของสำนักงานสอบบัญชีในเขต*

กรุงเทพมหานคร. งานนิพนธ์ บัญชีมหาบัณฑิต. มหาลัษบุรพา.

จารุมนต์ ศรีสันต์. (2550). *ความสัมพันธ์ระหว่างคุณค่าวิชาชีพกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบ*

บัญชีภาษีอากรในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ บัญชีมหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.

จุฑามาศ สุนทร และปาลวี เซาว์พานิช ปภาวิ สุขมณี. (2553). *ผลกระทบของความเป็นมืออาชีพที่มี*

ต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีในกรมตรวจบัญชีสหกรณ์. งานวิจัย สาขา

บริหารธุรกิจ คณะเทคโนโลยีสังคม. มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี วิทยาเขต

กาฬสินธุ์.

ชนัญญา ลินชื่น. (2548). *ความสัมพันธ์ระหว่างความรู้ความสามารถ ด้านการบัญชี ด้านการสอบ*

บัญชี ด้านกฎหมาย และด้านเทคโนโลยีสารสนเทศกับคุณภาพการสอบบัญชี. วิทยานิพนธ์

บัญชีมหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.

ชลธิชา ประลองวงษ์. (2546). *การวิเคราะห์ความต้องการการพัฒนาของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ของ*

กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ : ศึกษาเฉพาะผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาคกลาง. วิทยานิพนธ์ วิทยา

ศาสตรมหาบัณฑิต(เทคโนโลยีการบริหาร) โครงการบัณฑิตศึกษาเทคโนโลยีการบริหาร.

สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์.

ชัยวิชญ์ คำภิรมย์. (2554). *ผลกระทบของความรู้ ความสามารถทางการบัญชีและประสบการณ์ด้าน*

การสอบบัญชีที่มีต่อความสำเร็จในการทำงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย.

วิทยานิพนธ์ บัญชีมหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.

- ชัยน้อย สักดิ์ขจรชัย. (2543). *ปัญหาและอุปสรรคต่อการดำเนินงานสอบบัญชี : ศึกษากรณี สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ภูมิภาคที่ 9. ปัญหาพิเศษ รัฐประศาสนศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชานโยบายสาธารณะ. มหาวิทยาลัยบูรพา.*
- ฐานิตย์ เกษร. (2551). *ผลกระทบของการทำงานเป็นทีมและการบริหารความขัดแย้งที่มีต่อคุณภาพ การสอบบัญชีของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์. วิทยานิพนธ์ บัณฑิตมหาบัณฑิต . มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.*
- ครุณี วงษ์ศิลป์. (2555). *ผลกระทบของความจงรักภักดีต่อวิชาชีพการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพการ สอบบัญชีของผู้สอบบัญชีในสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ในเขตภาค ตะวันออกเฉียงเหนือ. วิทยานิพนธ์ บัณฑิตมหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.*
- ทิพวรรณ ศิริมาตร. (2555). *ผลกระทบของคุณลักษณะหลักฐานการสอบบัญชีที่ดีที่มีต่อคุณภาพการ สอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ บัณฑิตมหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.*
- ทิมเศรษฐกิจ. (2558). *เปิดบทเรียนจาก "เครดิต ยูเนียน คลองจั่น" ถึงเวลาเครื่องสหกรณ์ไทย. เรียกใช้เมื่อ 17 เมษายน 2558 จาก ไทยรัฐออนไลน์:*  
<http://www.thairath.co.th/content/492634>
- เทวีตา สนิทรมย์. (2551). *ปัจจัยด้านลูกค้าที่กระทบต่อพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชี ลดลง : ในมุมมองของผู้สอบบัญชี. วิทยานิพนธ์ บัณฑิตมหาบัณฑิต คณะมนุษยศาสตร์และ สังคมศาสตร์. มหาวิทยาลัยบูรพา.*
- ไทยพับลิก้า. (2558). *สมาชิกสหกรณ์แห่ถอนเงิน กรมส่งเสริมสหกรณ์ยื่นภาพรวมสหกรณ์เข้มแข็ง ไม่กระทบคาดแผนฟื้นฟูสหกรณ์ฯ คลองจั่น 5 เดือนเสร็จถ้าศาลอนุมัติ 20 มี.ค. นี้. เรียกใช้ เมื่อ 17 มีนาคม 2558 จาก ไทยพับลิก้า: [http://thaipublica.org/2015/03/credit-unions-klongchan\\_49/](http://thaipublica.org/2015/03/credit-unions-klongchan_49/)*
- ไทยรัฐออนไลน์. (2556). *"ยุคทอง" สั่งรื้อบัญชีสหกรณ์เครดิตยูเนียนคลองจั่น. เรียกใช้เมื่อ 10 มีนาคม 2558 จาก ไทยรัฐออนไลน์: <http://www.thairath.co.th/content/357797>*
- ชานินทร์ ศิลป์จารุ. (2553). *การวิจัยและวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติด้วย SPSS. กรุงเทพมหานคร: วี. อินเทอร์เน็ต.พริ้นท์.*
- ธีรพร ทองชะ โขก. (2556). *โมเดลความสัมพันธ์เชิงสาเหตุของภาวะผู้นำการเปลี่ยนแปลง การกำกับดูแลกิจการ การมีส่วนร่วมของผู้มีส่วนได้เสีย และความรับผิดชอบต่อสังคมของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ : การทบทวนวรรณกรรม. วารสารนักบริหาร, 33(2), 80-88.*

- นริษา ทองมณี. (2556). *คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย*. วิทยานิพนธ์ บัญชีมหาบัณฑิต คณะวิทยาการจัดการ, มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์.
- นลินรัตน์ เต๋นคอนทราย. (2547). *ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง : มุมมองของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีและผู้จัดการงานสอบบัญชี*. วิทยานิพนธ์ บัญชีมหาบัณฑิต, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- นันทวรรณ วงศ์ไชย. (2552). *ผลกระทบของความเป็นมืออาชีพ และจรรยาบรรณวิชาชีพที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร*. วิทยานิพนธ์ บัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- นันทิศา วิศิษฐ์ธรรมศรี. (2551). *แนวทางการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในกรุงเทพมหานคร*. การค้นคว้าแบบอิสระ บัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.
- นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ. (2543). *คู่มือการสอบบัญชี*. กรุงเทพมหานคร: เอเอ็นเอสบีซีเนส คอนซีลแทนส์.
- นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร. (2548). *การสอบบัญชี*. กรุงเทพฯ: ห้างหุ้นส่วนจำกัด ที พี เอ็น เพรส.
- นุชรี มาสภา. (2555). *ผลกระทบของการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชีที่ดีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย*. วิทยานิพนธ์ บัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- ปภัตรา ช่างสาร. (2555). *ผลกระทบของคุณลักษณะการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทย*. วิทยานิพนธ์ บัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- ประภัสสร จันทะไทย. (2554). *ผลกระทบของประสบการณ์ในการสอบบัญชีที่มีต่อผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย*. วิทยานิพนธ์ บัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- ปรีชาพร วงศ์อนุตรโรจน์. (2554). *ความแตกต่างระหว่างบุคคล*. เรียกใช้เมื่อ 11 มีนาคม 2558 จาก [tanakornhomrod.igetweb.com: http://tanakornhomrod.igetweb.com/?mo=3&art=585201](http://tanakornhomrod.igetweb.com: http://tanakornhomrod.igetweb.com/?mo=3&art=585201)
- ปาริชาติ สมภาร. (2555). *ผลกระทบของความสามารถทางการบริหารงานที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย*. วิทยานิพนธ์ บัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.



- พงษ์ศักดิ์ แก้วมีสี. (2552). *ผลกระทบของประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชีที่มีต่อความสำเร็จในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทย*. วิทยานิพนธ์ บัญชีมหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- พยอม สิงห์แสนห์. (2544). *การสอบบัญชี*. กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์ชวนพิมพ์.
- พยอม สิงห์แสนห์. (2545). *การสอบบัญชี*. กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์ชวนพิมพ์.
- พยอม สิงห์แสนห์. (2548). *การสอบบัญชี*. กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์ชวนพิมพ์.
- พรรณราย คำจันทร์ดี. (2551). *ความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์*. วิทยานิพนธ์ บริหารธุรกิจมหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี.
- พรรณราย คำจันทร์ดี. (2552). *ความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์*. *RMUTT Global Business and Economics Review*, 5(1), 65-77.
- พลังงานลีเขียว. (2552). *ความแตกต่างระหว่างบริษัทและสหกรณ์*. เรียกใช้เมื่อ 10 มีนาคม 2558 จาก OKNATION.NET:  
<http://www.oknation.net/blog/friendshelpingfriends/2009/08/28/entry-1>
- พวงพยอม วนาพัฒนสิน. (2554). *ผลกระทบของการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีที่มีต่อความสำเร็จในการดำเนินงานของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย*. วิทยานิพนธ์ บัญชีมหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- มณฑิรา กิจสัมพันธ์วงศ์. (2550). *ผลกระทบของเทคนิคการสอบบัญชีและมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี*. วิทยานิพนธ์ บัญชีมหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- วรรณฤดี ภูทอง. (2539). *ความสัมพันธ์ระหว่างการจัดการด้านคุณภาพบริการพยาบาลที่ให้แก่ผู้ประกันตนกับคุณภาพบริการพยาบาลที่ผู้ประกันตนรับรู้*. โรงพยาบาลรัฐกรุงเทพมหานคร. วิทยานิพนธ์ สาขาบริหารการพยาบาล. จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- วรวิทย์ เล่าหะเมธานี. (2547). *ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในมุมมองของผู้ประกอบการในจังหวัดเชียงใหม่*. การค้นคว้าแบบอิสระ บัญชีมหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.

- วัชรารักษ์ เขยสุวรรณ. (ม.ป.ป.). *เอกสารเผยแพร่งานวิจัย*. เรียกใช้เมื่อ 17 เมษายน 2558 จาก กรมแพทย์ทหารเรือ:  
[http://www.nmd.go.th/new/index.php?option=com\\_content&view=article&id=104&Itemid=503](http://www.nmd.go.th/new/index.php?option=com_content&view=article&id=104&Itemid=503)
- วัชรินทร์ เกตุบางลาย. (2551). *การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ กรณีถ่ายโอนการสอบบัญชีให้ผู้สอบบัญชีภาคเอกชน*. วิทยานิพนธ์ โครงการปริญญาโททางการบัญชี (MAP) คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี. มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- วิมลรัตน์ จันทร์สกา. (2547). *ปัญหาการตรวจสอบกิจการของผู้ตรวจสอบกิจการสหกรณ์ การเกษตรในจังหวัดเชียงใหม่*. การค้นคว้าแบบอิสระ บัณฑิตมหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.
- วีรณา ติระณะประกิจ. (2552). *ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง*. วิทยานิพนธ์ คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี. มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- ศิลปพร ศรีจันเพชร. (2552). *การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสำหรับสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและขนาดกลาง*. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 5(14), 26-28.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2558). *มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1*. เรียกใช้เมื่อ 28 มีนาคม 2558 จาก สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์:  
<http://www.fap.or.th/index.php?lay=show&ac=article&Id=539609364>
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2558). *มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200*. เรียกใช้เมื่อ 28 มีนาคม 2558 จาก สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์:  
[http://www.fap.or.th/images/column\\_1359010332/st%20200.pdf](http://www.fap.or.th/images/column_1359010332/st%20200.pdf)
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2558). *มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220*. เรียกใช้เมื่อ 10 มีนาคม 2558 จาก สภาวิชาชีพ ในพระบรมราชูปถัมภ์:  
[http://www.fap.or.th/images/column\\_1359010332/st\\_220.pdf](http://www.fap.or.th/images/column_1359010332/st_220.pdf)
- สมชัย สมบัติคำไร. (2546). *ปัญหาในการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ในเขตพื้นที่รับผิดชอบสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 5*. วิทยานิพนธ์. มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- สมชาย สุภัทรกุล. (2542). *คุณภาพของงานสอบบัญชีกับขนาดของสำนักงานสอบบัญชี*. *วารสารบริหารธุรกิจ* 22, 83, 21-31.
- สมพงษ์ พรอุปถัมภ์. (2546). *การสอบบัญชี*. กรุงเทพฯ: พัฒนาการบริหารธรรมนิติ.
- สมศักดิ์ จินตวัฒน์กุล. (2554). *คุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality)*. *วารสาร มทร. อีสาน*, 4(2), 69-75.

สหกรณ์ไทย. (2557). *ความรู้เกี่ยวกับสหกรณ์*. เรียกใช้เมื่อ 10 มีนาคม 2558 จาก สหกรณ์ไทย:

[http://www.thaicoperative.org/2014/page\\_select\\_knowledge.html](http://www.thaicoperative.org/2014/page_select_knowledge.html)

สหสัมพันธ์พหุคูณ. (2553). เรียกใช้เมื่อ 17 เมษายน 2558 จาก หลักสูตรปรัชญาดุษฎีบัณฑิต สาขา  
วิจัยหลักสูตรและการสอน รุ่นที่ 1 (ภาคปกติ) มหาวิทยาลัยราชภัฏสกลนคร:

<https://rci2010.files.wordpress.com/.../e0b8aae0b8abe0b8aae0b8b1e0b8a1e...>

สาวิตรี อ่องธรรมกุล. (2547). *ความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีในประเทศไทย*. วิทยานิพนธ์ บัญชี  
มหาบัณฑิต คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี. กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ฝ่ายงานเลขานุการ. (มกราคม 2547).

*ข่าว ก.ล.ต.ฉบับที่ 7/2547*. เรียกใช้เมื่อ 31 มีนาคม 2555 จาก สำนักงานคณะกรรมการ  
กำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์:

[http://capital.sec.or.th/webapp/webnews/printnews.php?preview=Y&cboType=S&lang=t  
h&n](http://capital.sec.or.th/webapp/webnews/printnews.php?preview=Y&cboType=S&lang=th&n)

สำนักนายทะเบียนและกฎหมาย. (ม.ป.ป.). *กฎหมายสหกรณ์*. เรียกใช้เมื่อ 11 เมษายน 2558 จาก

กรมส่งเสริมสหกรณ์: [http://webhost.cpd.go.th/rlo/coop\\_law.html](http://webhost.cpd.go.th/rlo/coop_law.html)

สำนักมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (2553). *ระบบมาตรฐานการ*

*ควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี Cooperative Auditing Quality Control : CAQC*. กรุงเทพฯ:  
กรมตรวจบัญชีสหกรณ์.

สำนักมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (2557). *แนวปฏิบัติสำหรับ*

*สหกรณ์ที่ถ่ายโอนกลับให้ผู้สอบบัญชีภาคเอกชนตรวจสอบบัญชี*. หนังสือเวียน.

กรุงเทพฯ: กรมตรวจบัญชีสหกรณ์.

สำนักมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (ม.ป.ป.). *การจัดทำแนวการ*

*สอบบัญชี*. กรุงเทพฯ: กรมตรวจบัญชีสหกรณ์.

สำนักมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (ม.ป.ป.). *การจัดทำรายงาน*

*การสอบบัญชีสหกรณ์*. กรุงเทพฯ: กรมตรวจบัญชีสหกรณ์.

สำนักมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (ม.ป.ป.). *การประเมินความ*

*เสี่ยงในการสอบบัญชี*. กรุงเทพฯ: กรมตรวจบัญชีสหกรณ์.

สำนักมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (ม.ป.ป.). *การวางแผนการ*

*สอบบัญชีโดยรวม*. กรุงเทพฯ: กรมตรวจบัญชีสหกรณ์.

สำนักมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (ม.ป.ป.). *ระเบียบเกี่ยวกับ*

*จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์*. กรุงเทพฯ: กรมตรวจบัญชีสหกรณ์.

- สำนักมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (ม.ป.ป.). *ระเบียบเกี่ยวกับจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ.2554*. กรุงเทพฯ: กรมตรวจบัญชีสหกรณ์.
- ดิชรินทร์ แสงจันทร์. (2548). *การศึกษาการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีในเขตภาคเหนือตอนบน มหาวิทยาลัยเชียงใหม่*. การค้นคว้าแบบอิสระบัญชีมหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.
- สุชาย ยังประสิทธิ์กุล. (2549). *การสอบบัญชี*. กรุงเทพฯ: ทีพีเอ็น เพรส.
- สุธีรา เผ่าโภคสถิตย์. (2543). *จิตวิทยาทั่วไป*. กรุงเทพฯ: พิมพ์ลักษณ์.
- สุนิษา ธงจันทร์. (2552). *ผลกระทบของคุณลักษณะทางวิชาชีพที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย*. วิทยานิพนธ์ บัญชีมหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- สุนนทิพย์ จิตสว่าง. (2556). *การใช้คอมพิวเตอร์ SPSS เพื่อการวิจัยทางสังคมศาสตร์*. เรียกใช้เมื่อ 17 เมษายน 2558 จาก สุนนทิพย์.คอม: <http://www.polsci.chula.ac.th/sumonthip/>
- สุรพงษ์ โสชนะเสถียร. (2533). *การสื่อสารกับสังคม*. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์จุฬาลงกรณ์.
- สุวรรณ หวังเจริญเดช. (2547). *ความน่าเชื่อถือของรายงานการเงินกับนักบัญชี*. *วารสารจุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์* 26 (101), 41-53.
- โสภา กฤตลักษณ์กุล. (2540). *การปรับปรุงระบบงานของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ (ศึกษาช่วง พ.ศ. 2527 - ปัจจุบัน)*. วิทยานิพนธ์ รัฐศาสตรมหาบัณฑิต คณะรัฐศาสตร์. มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- อธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (2557). *ฝ่าวิกฤต งานสอบบัญชี กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. การประชุมสัมมนาวิชาการ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ปี 2557 (หน้า 4)*. กรุงเทพมหานคร: กรมตรวจบัญชีสหกรณ์.
- อารีย์ เชียงทอง. (2553). *การศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการตกแต่งกำไรกับการดำรงรักษาเงื่อนไขสัญญาเงินกู้: กรณีศึกษาบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย*. วิทยานิพนธ์ บัญชีมหาบัณฑิต คณะการจัดการและการท่องเที่ยว. มหาวิทยาลัยบูรพา.
- อุษา ภัทรมนตรี. (2547). *การตรวจสอบและการควบคุมด้านคอมพิวเตอร์*. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- A Berle, และ G Means. (1932). *The Modern Corporation and Private Property*. New York.
- Ahmad, Che Ayoib, Houghton, และ A Keith. (1996). *Audit Fees Premiums of Big Eight Firms : Evidence from the Market for Medium-Size U.K Auditees*. *Journal of International Accounting & Taxation*, 53-72.

- B Arel, R Brody, และ K Pany. (2005). Audit Firm Rotation and Audit Quality. *The CPA Journal*.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economic*, 3(3),189-199.
- Donald R. Cooper and Pamela S.Schindler. (2011). *Business Research Methods*. Singapore: The McGraw Hill Companies.
- E F Fama, และ M C Jensen. (1983). Separation of ownership and control . *J. Law Econ*, 23 (2) 301 - 325.
- Hoitash, Rani, Markelevich, และ C Ariel and Barragato. (2007). Auditor fees and audit quality. *Managerial Auditing Journal*, 761-786.
- J C Nunnally, และ Bernstein. (1994). *Psychometric Theory*. New York: McGraw-Hill.
- J F Hair, W C Black, B J Babin, R E Anderson, และ R L Tatham. (2006). *Multivariate Data Analysis*. Pearson Education International.
- J L Cronbach. (1951). Coefficient Alpha and Internal Structure of Tests . *Psychometrical* 16 (3), 297-334.
- Jeong, S. W., & Rho, J. (2004). Bix six auditors and Audit Quality : The Korean Evidence. *The international Journal of Accounting*, 39(2), 175-196.
- K Kathryn, Epps, F William, และ Jr Messier. (2007). Engagement Quality Reviews: A Comparison of Audit Firm Practices. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 167-181.
- M C Jensen, และ W H Meckling. (1976). Theory of the firm : Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3 (4), 305-360.
- OKNATION.NET. (2552). ความแตกต่างระหว่างบริษัทและสหกรณ์. เรียกใช้เมื่อ 11 มีนาคม 2558 จาก OKNATION.NET:  
<http://www.oknation.net/blog/friendshelpingfriends/2009/08/28/entry-1>
- OKNATION.NET. (2558). สหกรณ์เครดิตยูเนียนคลองจั่น รอยบาดแผลลึกของสหกรณ์ไทย. เรียกใช้เมื่อ 10 มีนาคม 2558 จาก OKNATION.NET:  
<http://www.oknation.net/mblog/entry.php?id=949514>
- S Anand. (2008). *Essentials of corporate governance*. New Jersey : John Wiley & Sons.
- T Clarke. (2004). *Theories of corporate governance. The philosophical foundations of corporate governance*, New York : Routledge.

William F Messier Jr. Kathryn K Epps. (21 November 2007). Engagement Quality Reviews : A Comparison of Audit Firm Practices.

Z Lin Kenny, A.M Fraser Ian, and J Hatherly David. (2003). Auditor Analytical Review Judgment : A Performance Evaluation. *British Accounting Review*, 35,19-34.

ภาคผนวก

แบบสอบถาม

เรื่อง ความสัมพันธ์ระหว่างระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี  
กับคุณภาพการสอบบัญชี ในกรมตรวจบัญชีสหกรณ์





### แบบสอบถามเพื่อการวิจัย

## เรื่อง ความสัมพันธ์ระหว่างระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี กับคุณภาพการสอบบัญชี ในกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

### คำชี้แจง

โครงการวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาเรื่อง “ความสัมพันธ์ระหว่างระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชี ในกรมตรวจบัญชีสหกรณ์” เพื่อประกอบการศึกษาวิทยานิพนธ์ในระดับปริญญาโทของผู้วิจัย ในหลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต คณะวิทยาการจัดการมหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์ จังหวัดสงขลา โทรศัพท์ 074-287861

ข้าพเจ้าใคร่ขอความอนุเคราะห์จากท่านผู้ตอบแบบสอบถาม ได้โปรดให้ข้อเท็จจริงในการตอบแบบสอบถามชุดนี้ โดยรายละเอียดแบบสอบถามประกอบด้วยส่วนคำถาม 4 ส่วน ดังนี้

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม

ส่วนที่ 2 การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี

ส่วนที่ 3 คุณภาพการสอบบัญชี

ส่วนที่ 4 ข้อคิดเห็นและข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการปรับปรุง, พัฒนา แนวทางการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) และแนวทางการปรับปรุงและพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีในกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

คำตอบของท่านจะถูกเก็บรักษาเป็นความลับ และจะไม่มีการใช้ข้อมูลใด ๆ ที่เปิดเผยเกี่ยวกับตัวท่านในการรายงานข้อมูล รวมทั้งจะไม่มีการร่วมใช้ข้อมูลดังกล่าวกับบุคคลภายนอกอื่นใดโดยไม่ได้รับอนุญาตจากท่าน

ท่านต้องการรายงานสรุปผลการวิจัยหรือไม่

( ) ต้องการ E-mail..... ( ) ไม่ต้องการ

หากท่านต้องการรายงานสรุปผลการวิจัย โปรดระบุ E-mail Address ของท่าน หรือแนบนามบัตรของท่านมากับแบบสอบถามชุดนี้

ผู้วิจัยขอขอบพระคุณท่านที่ได้สละเวลาในการตอบแบบสอบถามชุดนี้อย่างถูกต้อง ครบถ้วนและหวังเป็นอย่างยิ่งว่า ข้อมูลที่ได้รับจากท่านจะเป็นประโยชน์อย่างยิ่งต่อการวิจัย ในครั้งนี้ และขอขอบพระคุณอย่างสูงมา ณ โอกาสนี้ หากท่านมีข้อสงสัยประการใดเกี่ยวกับ แบบสอบถามโปรดติดต่อผู้วิจัย นางดวงเนตร ชูผล โทรศัพท์ 086-9637741 หรือ E-mail [d\\_jube@windowslive.com](mailto:d_jube@windowslive.com)

นางดวงเนตร ชูผล

นักศึกษาปริญญาโท บัณฑิตมหาบัณฑิต

คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์

## ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีสหกรณ์

คำชี้แจง กรุณาทำเครื่องหมาย (✓) ในช่อง  หน้าข้อความที่ตรงกับตัวท่าน

### 1. เพศ

ชาย  หญิง

### 2. อายุ

1.  ต่ำกว่า 30 ปี      2.  30 – 35 ปี  
3.  36 – 40 ปี      4.  41 – 45 ปี  
5.  46 – 50 ปี      6.  51 ปีขึ้นไป

### 3. ระดับการศึกษาสูงสุด

1.  ปริญญาตรี      2.  ปริญญาโท  
3.  ปริญญาเอก      4.  อื่น ๆ.....

### 4. ตำแหน่งหน้าที่ในปัจจุบัน

1.  นักวิชาการตรวจสอบบัญชี      2.  นักวิชาการตรวจสอบบัญชีปฏิบัติการ  
3.  นักวิชาการตรวจสอบบัญชีชำนาญการ      4.  นักวิชาการตรวจสอบบัญชีชำนาญการพิเศษ

### 5. รายได้เฉลี่ยต่อเดือน

1.  น้อยกว่า 15,000      2.  15,000 – 25,000  
3.  25,000 – 35,000      4.  มากกว่า 35,000

### 6. ประสบการณ์การสอบบัญชี

1.  น้อยกว่า 2 ปี      2.  2 – 5 ปี  
3.  5 – 8 ปี      4.  8 – 10 ปี  
5.  10 ปี ขึ้นไป

### 7. ระดับของผู้สอบบัญชี

1.  ระดับ 1      2.  ระดับ 2      3.  ระดับ 3  
4.  ระดับ 4      5.  ระดับ 5

### 8. พื้นที่ปฏิบัติงาน

1.  สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 1      2.  สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 2  
3.  สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 3      4.  สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 4  
5.  สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 5      6.  สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 6  
7.  สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7      8.  สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 8  
9.  สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 9      10.  สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 10

สำหรับเจ้าหน้าที่

Sex

Age

Educate

Position

Revenue

Experience

Level

Region

**ส่วนที่ 2** ความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบมาตรฐานการควบคุม  
คุณภาพการสอบบัญชี กรุณาทำเครื่องหมาย ✓ ลงในช่องที่ตรงกับความคิดเห็นของท่านมากที่สุด

ข้อ	ข้อความคำถามในแบบสอบถาม	ระดับความคิดเห็น					สำหรับเจ้าหน้าที่
		มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด	
1	ด้านความเป็นอิสระ ท่านใช้ดุลยพินิจและปฏิบัติงานอย่างเป็นอิสระตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด						<input type="checkbox"/> Independent 1
2	ทุกครั้งที่มีการปฏิบัติงานท่านปฏิบัติงานด้วยความเป็นอิสระภายใต้กรอบวิชาชีพ มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด						<input type="checkbox"/> Independent 2
3	ท่านมีการปฏิบัติงานตามแผนการตรวจสอบโดยไม่มีการจำกัดขอบเขต การขัดขวาง และแทรกแซงจากสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกรใด ๆ ที่ท่านตรวจสอบ						<input type="checkbox"/> Independent 3
4	ท่านมีการปฏิบัติงานโดยไม่มีผลประโยชน์ใด ๆ และไม่มีส่วนได้เสียกับสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกรที่ท่านตรวจสอบ						<input type="checkbox"/> Independent 4
5	ท่านไม่ประกอบอาชีพอื่น ซึ่งขัดต่อความเป็นกลางในการประกอบวิชาชีพ						<input type="checkbox"/> Independent 5
6	ด้านความรู้ ความสามารถและความชำนาญ ท่านมีความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด คำแนะนำ กฎหมายที่เกี่ยวข้องที่จะนำไปใช้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีได้เป็นอย่างดี						<input type="checkbox"/> Knowledge 1
7	ท่านมีความรู้ความเข้าใจในระบบบัญชีสหกรณ์ และกิจการที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีทำให้เกิดความเชี่ยวชาญในการประเมินความเสี่ยงและปัญหาที่อาจเกิดขึ้นได้ภายในสหกรณ์/กลุ่มฯอย่างถูกต้อง						<input type="checkbox"/> Knowledge 2

ข้อ	ข้อความคำถามในแบบสอบถาม	ระดับความคิดเห็น					สำหรับเจ้าหน้าที่
		มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด	
8	ท่านมีความชำนาญในการระบุปัญหาและแก้ไขปัญหา ในสถานการณ์ต่าง ๆ ได้เป็นอย่างดี และสามารถนำมาปรับไปใช้เป็นแนวทางสำหรับสถานการณ์ที่มีความคล้ายคลึงกัน						<input type="checkbox"/> Knowledge 3
9	สำนักงานให้ความสำคัญกับการพัฒนาวิชาชีพ โดยจัดให้มีการประชุมประจำเดือนเพื่อแลกเปลี่ยนเรียนรู้ มีการสอบทานงานและให้คำปรึกษาแก่ผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชี						<input type="checkbox"/> Knowledge 4
10	กรมตรวจบัญชีสหกรณ์สนับสนุนการให้ข้อมูลเกี่ยวกับการพัฒนาการใหม่ ๆ ด้านมาตรฐานวิชาชีพ และเอกสารเกี่ยวกับเทคนิคและวิธีปฏิบัติ มีการแจกคู่มือปฏิบัติงาน และให้ข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชีและการสอบบัญชี						<input type="checkbox"/> Knowledge 5
11	<b>การมอบหมายงานและแบ่งงาน</b> ในการพิจารณากำหนดระดับผู้สอบบัญชีของสำนักงานจะพิจารณาความรู้ ความสามารถเป็นลำดับแรกและพิจารณาจากประสบการณ์เป็นลำดับถัดไป						<input type="checkbox"/> Assignment 1
12	สำนักงานมุ่งมั่นให้มีวิธีการมอบหมายงานให้แก่บุคลากรนอกจากจะพิจารณาความรู้ ความสามารถ ความชำนาญงานแล้ว ยังพิจารณาทักษะส่วนบุคคลควบคู่ไปกับการวิเคราะห์สหกรณ์เพื่อให้เกิดความสอดคล้องกับมาตรฐานเวลาการปฏิบัติงาน ตรวจสอบบัญชี						<input type="checkbox"/> Assignment 2

ข้อ	ข้อความในแบบสอบถาม	ระดับความคิดเห็น					สำหรับเจ้าหน้าที่
		มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด	
13	สำนักงานให้ความสำคัญกับการมอบหมายงานให้แก่บุคลากรกับความต่อเนื่องและการหมุนเวียนหน้าที่ของบุคลากรเพื่อให้เกิดประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานตรวจสอบ						<input type="checkbox"/> Assignment 3
14	สำนักงานตระหนักถึงความสำคัญของการมอบหมายและแบ่งงาน การวางแผนการมอบหมายงานสำนักงานจัดให้บุคลากรที่ได้รับมอบหมายให้ปฏิบัติงานเข้าร่วมในขั้นตอนการมอบหมายและแบ่งงานด้วย						<input type="checkbox"/> Assignment 4
15	สำนักงานให้ความสำคัญกับการควบคุมดูแลงานตรวจสอบอย่างเพียงพอ เพื่อรักษามาตรฐานคุณภาพงานสอบบัญชีของสำนักงานรวมทั้งให้ความสำคัญกับมาตรฐานระยะเวลาในการมอบหมายและแบ่งงาน						<input type="checkbox"/> Assignment 5
16	<b>การวางแผนการสอบบัญชี</b> ท่านมีการวางแผนการตรวจสอบและใช้วิธีการตรวจสอบต่าง ๆ ซึ่งให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอ						<input type="checkbox"/> Planning 1
17	ท่านมีการกำหนดวัตถุประสงค์ของแผนการตรวจสอบ โดยพิจารณาจากการควบคุมภายในและระดับความยากในการสอบบัญชีของงานก่อนเริ่ม ดำเนินการตรวจสอบ						<input type="checkbox"/> Planning 2
18	ท่านมีการกำหนดแนวทางในการปฏิบัติงานไว้ล่วงหน้า ก่อนมีการลงมือปฏิบัติจริง โดยแนวทางดังกล่าวเป็นไปตามคู่มือการปฏิบัติงานที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด						<input type="checkbox"/> Planning 3

ข้อ	ข้อความในแบบสอบถาม	ระดับความคิดเห็น					สำหรับเจ้าหน้าที่
		มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด	
19	ท่านมีการกำหนดระยะเวลาในการปฏิบัติงานที่ได้รับมอบหมายเสมอ โดยกำหนดเวลาเริ่มดำเนินงานและกำหนดเวลาแล้วเสร็จของงาน						<input type="checkbox"/> Planning 4
20	ท่านมีการวางแผนขั้นตอนการดำเนินงานเป็นลายลักษณ์อักษรไว้อย่างชัดเจน และแจ้งให้ทางทีมตรวจสอบทราบเพื่อป้องกันความผิดพลาดอันจะก่อให้เกิดปัญหาภายหลัง						<input type="checkbox"/> Planning 5
21	<b>การตรวจสอบและจัดทำหลักฐาน</b> ท่านให้ความสำคัญกับปริมาณและความเพียงพอของหลักฐานต่าง ๆ ในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี						<input type="checkbox"/> Audit, Eviden
22	ท่านมุ่งเน้นในการตรวจสอบโดยนำแผนการตรวจสอบ ที่ได้วางไว้มาเป็นแนวทางในการตรวจสอบตามขอบเขตวิธีการเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีให้สอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป						<input type="checkbox"/> Audit, Eviden
23	ท่านมุ่งมั่นในการปฏิบัติงานอย่างเต็มความสามารถทุ่มเทแรงกายแรงใจเพื่อการเก็บหลักฐานที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล						<input type="checkbox"/> Audit, Eviden
24	ท่านให้ความสำคัญกับการจัดทำกระดาษทำการเพื่อเป็นหลักฐานอย่างครบถ้วนตามที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนดและตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป รวมถึงเก็บรักษาหลักฐานการสอบบัญชีที่รวบรวมได้อย่างเป็นระบบ						<input type="checkbox"/> Audit, Eviden

ข้อ	ข้อคำถามในแบบสอบถาม	ระดับความคิดเห็น					สำหรับเจ้าหน้าที่
		มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด	
25	ท่านให้ความสำคัญกับการค้นหาหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอเพื่อให้ได้ข้อมูลที่ครบถ้วนและสมบูรณ์						<input type="checkbox"/> Audit, Eviden
26	<b>การสอบทานงาน</b> ท่านให้ความสำคัญในการสอบทานผลการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี ความเหมาะสมของแผนการสอบบัญชีโดยรวม และแนวการสอบบัญชี						<input type="checkbox"/> Review 1
27	ท่านให้ความสำคัญกับการสอบทาน การแสดงรายการในงบการเงินและการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินว่าเป็นไปตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนดและตามคู่มือที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด						<input type="checkbox"/> Review 2
28	ท่านให้ความสำคัญในการสอบทานการปฏิบัติงานและควบคุมดูแลผู้ช่วยผู้สอบบัญชีให้ปฏิบัติงานเป็นไปตามแนวการสอบบัญชีและผลการตรวจสอบมีการจัดทำเอกสารหลักฐานไว้อย่างเพียงพอ ถูกต้องครบถ้วน						<input type="checkbox"/> Review 3
29	ท่านให้ความสำคัญในการสอบทานข้อสรุปที่ได้เป็นไปตามผลของงานที่ปฏิบัติ และสามารถสนับสนุนความเห็นที่แสดงไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีที่ได้จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด						<input type="checkbox"/> Review 4



ข้อ	ข้อความในแบบสอบถาม	ระดับความคิดเห็น					
		มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด	
30	ท่านให้ความสำคัญกับการรายงานผลการตรวจสอบบัญชี เป็นไปตามรูปแบบที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด ครบถ้วน ถูกต้อง ชัดเจน มีข้อเสนอแนะแนวทางการแก้ไขปัญหาอย่างเหมาะสม และสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรสามารถนำไปปฏิบัติได้						<input type="checkbox"/> Review 5
31	<b>การรายงานการสอบบัญชี</b> ท่านมีการรายงานผลการตรวจสอบหรือการสอบทานอย่างเป็นอิสระเกี่ยวกับการดำเนินงานเป็นลายลักษณ์อักษร						<input type="checkbox"/> Report 1
32	ท่านมีการจัดทำรายงานการสอบบัญชีอย่างถูกต้องเหมาะสมและครบถ้วน						<input type="checkbox"/> Report 2
33	ท่านมีการระบุขอบเขตการปฏิบัติงานไว้ในรายงานการสอบบัญชีอย่างชัดเจน						<input type="checkbox"/> Report 3
34	ท่านมีการกล่าวถึงบทสรุป ของการปฏิบัติงานที่ตรวจพบ ข้อสังเกต ข้อบกพร่องและแนวทางแก้ไข รวมถึงเงื่อนไขหรือเหตุผลของการปฏิเสธในการสรุปความคิดเห็นในรายงานไว้อย่างชัดเจน						<input type="checkbox"/> Report 4
35	ท่านมีการรายงานผลการปฏิบัติงานได้ทันตามมาตรฐานเวลาที่กำหนด ไว้อย่างถูกต้อง ครบถ้วนและไม่มีการแก้ไขการบันทึกข้อมูลทางการเงินของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร (Input Form) ภายหลัง						<input type="checkbox"/> Report 5

สำหรับเจ้าหน้าที่

### ส่วนที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับการคุณภาพการสอบบัญชี

กรุณาทำเครื่องหมาย ✓ ลงในช่องที่ตรงกับความคิดเห็นของท่านมากที่สุด

ข้อ	ข้อความคำถามในแบบสอบถาม	ระดับความคิดเห็น					สำหรับเจ้าหน้าที่
		มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด	
	<b>ด้านความถูกต้อง</b>						
1	ท่านนำเสนอรายงาน โดยให้ความสำคัญในความถูกต้องของข้อมูลเสมอ						<input type="checkbox"/> Accuracy 1
2	ท่านได้ตรวจสอบและนำเสนอรายงานเป็นไปตามความจริงที่เกี่ยวข้อง						<input type="checkbox"/> Accuracy 2
3	ท่านได้รวบรวม ประเมิน สรุปและนำเสนอรายงานอย่างระมัดระวัง และแม่นยำของผู้ประกอบวิชาชีพ						<input type="checkbox"/> Accuracy 3
	<b>ด้านความเที่ยงธรรม</b>						
4	ในการนำเสนอข้อมูลในรายงานการสอบบัญชี ท่านให้ความสำคัญถึงความเป็นกลางและความเป็นอิสระของผู้ประกอบวิชาชีพ						<input type="checkbox"/> Objectiveness 1
5	ท่านได้ทำการสอบบัญชีในกิจการรับตรวจ โดยปราศจากอคติและความลำเอียง						<input type="checkbox"/> Objectiveness 2
6	ท่านให้ความสำคัญกับการปฏิบัติงานสอบบัญชีด้วยความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริตโดยไม่ปกปิดข้อเท็จจริงหรือบิดเบือนความจริงอันเป็นสาระสำคัญ						<input type="checkbox"/> Objectiveness 3
	<b>ด้านความชัดเจน</b>						
7	ท่านสามารถใช้ภาษาที่ชัดเจนในการสื่อสารให้ผู้ใช้อ่านข้อมูลเข้าใจในส่วนสาระสำคัญของรายงานการสอบบัญชีได้ดี						<input type="checkbox"/> Clearness 1
8	ท่านให้ความสำคัญเกี่ยวกับความชัดเจนของรายงานการสอบบัญชีเพื่อป้องกันความเข้าใจผิดพลาดของผู้ใช้ข้อมูลเสมอ						<input type="checkbox"/> Clearness 2

ข้อ	ข้อความคำถามในแบบสอบถาม	ระดับความคิดเห็น					สำหรับเจ้าหน้าที่
		มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด	
9	ท่านให้ความสำคัญที่จะหลีกเลี่ยงการใช้ภาษาทางวิชาชีพที่ไม่จำเป็นเพื่อป้องกันความไม่เข้าใจของผู้ใช้ข้อมูลเสมอ						<input type="checkbox"/> Clearness 3
10	ทุกครั้งที่ท่านมีความจำเป็นที่จะต้องใช้ศัพท์เทคนิค ท่านจะต้องมีคำอธิบายหรือคำนิยามศัพท์เสมอ						<input type="checkbox"/> Clearness 4
11	<b>ด้านความกะทัดรัด</b> ท่านให้ความสำคัญในการนำเสนอรายงานที่ตรงประเด็นและไม่อ้อมค้อม						<input type="checkbox"/> Conciseness 1
12	ท่านให้ความสำคัญในการสร้างข้อมูลที่กระชับและได้ใจความ เพื่อให้ผู้อ่านเข้าใจและใช้เวลาน้อย						<input type="checkbox"/> Conciseness 2
13	ในการนำเสนอรายงาน ท่านจะพิจารณาตัดทอนข้อความและคำฟุ่มเฟือยที่ไม่จำเป็นออกไป แต่ยังคงไว้ซึ่งความต่อเนื่องของแนวคิดที่รายงานไว้เสมอ						<input type="checkbox"/> Conciseness 3
14	<b>ด้านความสร้างสรรค์</b> ในการแสดงความคิดเห็นในรายงานการสอบบัญชีนั้นท่านจะให้ข้อมูลซึ่งแสดงหรือควรแสดงข้อมูลในทางสร้างสรรค์						<input type="checkbox"/> Creation 1
15	ท่านจะนำเสนอข้อแนะนำเพื่อเป็นประโยชน์ต่อสหกรณ์รับตรวจอย่างสม่ำเสมอ						<input type="checkbox"/> Creation 2
16	ท่านจะมุ่งเน้นเสนอรายงานที่มีเนื้อหาที่เป็นประโยชน์เพื่อช่วยให้สหกรณ์รับตรวจมีการปรับปรุงในทางที่ดีขึ้นเสมอ						<input type="checkbox"/> Creation 3
17	ท่านให้ความสำคัญเกี่ยวกับข้อความในรายงานการสอบบัญชีที่จูงใจให้สหกรณ์รับตรวจเกิดความรู้สึกต้องการแก้ไขปัญหาหรือปฏิบัติตามข้อแนะนำที่ท่านเสนอ						<input type="checkbox"/> Creation 4

ข้อ	ข้อความคำถามในแบบสอบถาม	ระดับความคิดเห็น					สำหรับเจ้าหน้าที่
		มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด	
18	<b>ด้านความสมบูรณ์</b> ท่านให้ความสำคัญในรายงานการสอบบัญชีที่จะนำเสนอโดยมุ่งเน้นถึงความครบถ้วนสมบูรณ์ของข้อมูล						<input type="checkbox"/> Completion 1
19	ท่านให้ความสำคัญในหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอ เพื่อให้ได้ข้อมูลที่ครบถ้วนและสมบูรณ์						<input type="checkbox"/> Completion 2
20	ท่านให้ความสำคัญเกี่ยวกับความครบถ้วนของข้อมูลสารสนเทศที่สำคัญในการนำไปใช้เพื่อการตัดสินใจของสหกรณ์รับตรวจ						<input type="checkbox"/> Completion 3
21	<b>ด้านความทันกาล</b> ท่านให้ความสำคัญในการนำเสนอข้อมูลที่ทันเวลาของหน่วยงานรับตรวจโดยยังคงมุ่งเน้นถึงความมีคุณภาพ						<input type="checkbox"/> Timeline 1
22	ท่านจัดรายงานการสอบบัญชีที่มีความครบถ้วนสมบูรณ์ และทันเวลา ینگผู้ประกอบวิชาชีพเสมอ						<input type="checkbox"/> Timeline 2
23	ท่านให้ความสำคัญในการนำเสนอรายงานเพื่อใช้ในการตัดสินใจที่มีประสิทธิผลภายในระยะเวลาที่เหมาะสม						<input type="checkbox"/> Timeline 3
24	ท่านให้ความสำคัญในการพิจารณาเปรียบเทียบประโยชน์ที่จะได้รับจากการนำเสนอรายงานที่ทันต่อเวลากับความเชื่อถือได้ของรายงานนั้นเสมอ						<input type="checkbox"/> Timeline 4

**ส่วนที่ 4** ข้อคิดเห็นและข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการปรับปรุง, พัฒนา แนวทางการควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) และ แนวทางการปรับปรุงและพัฒนาคุณภาพ การสอบบัญชีในกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

.....

.....

.....

.....

.....

.....

## ประวัติผู้เขียน

ชื่อ สกุล	นางดวงเนตร ชูผล	
รหัสประจำตัวนักศึกษา	5410521308	
วุฒิการศึกษา		
วุฒิ	ชื่อสถาบัน	ปีที่สำเร็จการศึกษา
ประกาศนียบัตรวิชาชีพ	วิทยาลัยอาชีวศึกษายะลา	2543
ประกาศนียบัตรวิชาชีพชั้นสูง	สถาบันเทคโนโลยีราชมงคล	2545
บริหารธุรกิจบัณฑิต (การบัญชี)	มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์	2548

## ตำแหน่งและสถานที่ทำงาน

นักวิชาการตรวจสอบบัญชีชำนาญการ

สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ปัตตานี กรมตรวจบัญชีสหกรณ์

196 ถนนสวนสมเด็จ ตำบลรูสะมิแล อำเภอเมือง จังหวัดปัตตานี

## การตีพิมพ์เผยแพร่ผลงาน

ดวงเนตร ชูผล (2559, 2 กรกฎาคม) ความสัมพันธ์ระหว่างระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ

งานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชี (การประชุมวิชาการระดับชาติ

ด้านการบริหารจัดการ ครั้งที่ 8 ประจำปี 2559, คณะวิทยาการจัดการ,

มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์).