



อิทธิพลของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนและระบบมาตรฐานการควบคุม  
คุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) ที่มีต่อคุณภาพงานสอบบัญชี  
ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

**The Effects of Auditor's Characteristics and Cooperative Auditing  
Quality Control (CAQC) on Audit Quality of  
the Cooperative Auditing Department**

ดาวพงษ์เพ็ญ หลีนันท์  
Daopongpen Leenan

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



อิทธิพลของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนและระบบมาตรฐานการควบคุม  
คุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) ที่มีต่อคุณภาพงานสอบบัญชี  
ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

**The Effects of Auditor's Characteristics and Cooperative Auditing  
Quality Control (CAQC) on Audit Quality of  
the Cooperative Auditing Department**

ดาวพงษ์เพ็ญ หลีนันท์

Daopongpen Leenan

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**                      อิทธิพลของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนและระบบมาตรฐาน  
การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) ที่มีต่อคุณภาพงานสอบบัญชี  
ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

**ผู้เขียน**                              นางสาวดาวผ่องเพ็ญ หลีนันท์

**สาขาวิชา**                            การบัญชี

---

อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก	คณะกรรมการสอบ
..... (ดร.กมลวดี ลิ้มอุสัน โน)	.....ประธานกรรมการ (ดร.ศิริดา นวลประดิษฐ์)
	.....กรรมการ (ดร.มัทนชัย สุทธิพันธ์)
	.....กรรมการ (ดร.กมลวดี ลิ้มอุสัน โน)

บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์ อนุมัติให้บัณฑิตวิทยาลัยรับ  
เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษา ตามหลักสูตรปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต

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

ขอรับรองว่า ผลงานวิจัยนี้มาจากการศึกษาวิจัยของนักศึกษาเอง และได้แสดงความขอบคุณบุคคลที่มีส่วนช่วยเหลือแล้ว

ลงชื่อ.....

(ดร.กฤษดี ลิ้มอุสตันโน)

อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์

ลงชื่อ.....

(นางสาวดาวพ้องเพ็ญ หลีนันท์)

นักศึกษา

ข้าพเจ้าขอรับรองว่า ผลงานวิจัยนี้ไม่เคยเป็นส่วนหนึ่งในการอนุมัติปริญญาในระดับใดมาก่อน และ  
ไม่ได้ถูกใช้ในการยื่นขออนุมัติปริญญาในขณะนี้

ลงชื่อ.....

(นางสาวดาวพงษ์เพ็ญ หลีนันท)

นักศึกษา

**ชื่อวิทยานิพนธ์** อิทธิพลของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนและระบบมาตรฐาน  
การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) ที่มีต่อคุณภาพ  
งานสอบบัญชีของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

**ผู้เขียน** นางสาวดาวผ่องเพ็ญ หลีนันท์

**สาขาวิชา** การบัญชี

**ปีการศึกษา** 2558

### บทคัดย่อ

การศึกษาในครั้งนี้มีวัตถุประสงค์ 1) เพื่อศึกษาคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนที่ส่งผลต่อระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) และคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ 2) เพื่อศึกษาระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) ที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ และ3) เพื่อศึกษาสภาพแวดล้อมทางธุรกิจที่ส่งผลต่อความสัมพันธ์ระหว่างระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) และคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ กลุ่มตัวอย่างเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ขึ้นทะเบียนกับกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ จำนวน 304 คน ผลการศึกษาพบว่า คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนทุกด้านส่งผลกระทบบวกต่อระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) ส่วนคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนด้านการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และความชำนาญงานทางวิชาชีพส่งผลกระทบบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ ยกเว้นคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนด้านความรู้ความสามารถและประสบการณ์ทำงานสอบบัญชีไม่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ นอกจากนี้ระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) ส่งผลกระทบบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ รวมทั้งสภาพแวดล้อมทางธุรกิจส่งผลทำให้ความสัมพันธ์ระหว่างระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) และคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์มีคุณภาพเพิ่มขึ้น

**Thesis Title** The Effects of Auditor's Characteristics and Cooperative Auditing Quality Control (CAQC) on Audit Quality of the Cooperative Auditing Department.

**Author** Miss Daopongpen Leenan

**Major Program** Accountancy

**Academic Year** 2015

### ABSTRACT

The objectives of this research are 1) to study the characteristics of the private sector auditors affecting on Cooperative Auditing Quality Control (CAQC) and audit quality. 2) to study Cooperative Auditing Quality Control (CAQC) affecting audit quality and 3) to study the business environment impacting the relationship between Cooperative Auditing Quality Control (CAQC) and audit quality. The sample is 304 private sector auditors registered with the Cooperative Auditing Department. The results show that all features of private auditor positively impact on the Cooperative Auditing Quality Control (CAQC). The continuous developing knowledge, auditor's independence and professional skills positively impact on audit quality. However, auditor's knowledge and accounting experience do not affect audit quality. Moreover, the Cooperative Auditing Quality Control (CAQC) positively impact on audit quality. As well as, the business environment increases the relationship between Cooperative Auditing Quality Control (CAQC) and audit quality of the cooperatives.

## กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์เล่มนี้ สำเร็จได้ด้วยความอนุเคราะห์จากบุคคลหลายท่าน โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ดร.ศิริดา นวลประดิษฐ์ ประธานกรรมการที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ ดร.มัทนชัย สุทธิพันธุ์ กรรมการที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ และดร.กฤตดิ ลิ้มอุสั่น โน กรรมการที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก ผู้ซึ่งกรุณาให้ความรู้อันมีค่า คำแนะนำ ความช่วยเหลือ คำปรึกษา ตลอดจนตรวจทานและแก้ไขข้อบกพร่องต่างๆ ต่อการทำวิทยานิพนธ์เล่มนี้สมบูรณ์ยิ่งขึ้น ผู้วิจัยขอขอบพระคุณเป็นอย่างสูง

ขอขอบคุณผู้ตอบแบบสอบถามทุกท่าน คือ ผู้สอบบัญชีภาคเอกชน ที่ได้ช่วยตอบแบบสอบถามและให้ข้อมูลอันเป็นประโยชน์ต่องานวิจัยครั้งนี้ บิดา มารดา พี่สาว พี่ชาย ที่คอยให้กำลังใจห่วงใยและสนับสนุนตลอดมา และเพื่อนที่ร่วมศึกษาบัญชีมหาบัณฑิต ที่คอยให้ความช่วยเหลืออย่างสม่ำเสมอจนกระทั่งงานวิจัยเสร็จสมบูรณ์

ท้ายที่สุด หากวิทยานิพนธ์เล่มนี้ผิดพลาดประการใด ผู้วิจัยขออภัยเป็นอย่างสูงในข้อบกพร่องและความผิดพลาด หวังเป็นอย่างยิ่งว่างานวิจัยนี้จะเป็นประโยชน์ต่อผู้สนใจต่อไป

ดาวรุ่งเพ็ญ หลีนันท์



## สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อ	(5)
Abstract	(6)
กิตติกรรมประกาศ	(7)
สารบัญ	(8)
รายการตาราง	(10)
รายการภาพประกอบ	(12)
<b>บทที่</b>	
<b>1 บทนำ</b>	<b>1</b>
ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
คำถามวิจัย	4
วัตถุประสงค์ของการวิจัย	4
ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	5
ขอบเขตของการวิจัย	5
นิยามศัพท์	5
<b>2 แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง</b>	<b>7</b>
สหกรณ์ที่ได้รับการตรวจสอบบัญชี	7
ผู้สอบบัญชีภาคเอกชน	22
แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง	28
งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง	34
กรอบแนวคิดการวิจัย	46
<b>3 ระเบียบวิธีการวิจัย</b>	<b>48</b>
ประชากร กลุ่มตัวอย่างและการสุ่มตัวอย่าง	48
การเก็บข้อมูล	48
เครื่องมือที่ใช้เก็บข้อมูล	49
การเก็บรวบรวมข้อมูล	51
การวิเคราะห์ข้อมูล	52

## สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
<b>4 ผลการวิจัย</b>	<b>55</b>
ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม	55
ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี	57
ความคิดเห็นเกี่ยวกับระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC)	63
ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์	64
ความคิดเห็นเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมทางธุรกิจ	66
การวิเคราะห์สหสัมพันธ์และการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ อิทธิพลของ คุณลักษณะของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนและระบบมาตรฐาน การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) ที่มีต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์	68
<b>5 สรุปผล อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ</b>	<b>78</b>
สรุปผล	78
อภิปรายผล	80
ประโยชน์ที่ได้รับจากการวิจัย	86
ข้อจำกัดและข้อเสนอแนะงานวิจัยในอนาคต	87
บรรณานุกรม	89
ภาคผนวก	93
ประวัติผู้เขียน	118

## รายการตาราง

ตารางที่	หน้า
2.1 ข้อมูลที่จัดจ้างผู้สอบบัญชีภาคเอกชน	27
3.1 สรุปผลค่าการสัดปัจจัย (Factor Loading) และค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาตามวิธีครอนบาค (Cronbach' Alpha Coefficonts)	52
4.1 ร้อยละของกลุ่มตัวอย่าง จำแนกตามข้อมูลทั่วไป	56
4.2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชน โดยรวมและเป็นรายด้าน	57
4.3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี ด้านความรู้ความสามารถ โดยรวมและเป็นรายด้าน	58
4.4 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี ด้านประสบการณ์ทำงาน สอบบัญชี โดยรวมและเป็นรายด้าน	60
4.5 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี ด้านการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง โดยรวมและเป็นรายด้าน	61
4.6 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี ด้านความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี โดยรวมและเป็นรายด้าน	62
4.7 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี ด้านความชำนาญงานทางวิชาชีพ โดยรวมและเป็นรายด้าน	63
4.8 ความคิดเห็นเกี่ยวกับระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) โดยรวมและเป็นรายด้าน	64
4.9 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์	65
4.10 ความคิดเห็นเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ	67
4.11 การวิเคราะห์สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) และเมทริกซ์สหสัมพันธ์ (Correlation Analysis)	68
4.12 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์การถดถอยของการคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนกับระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC)	69
4.13 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์การถดถอยของการคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนกับคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์	71

**รายการตาราง (ต่อ)**

<b>ตารางที่</b>	<b>หน้า</b>
4.14 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์การถดถอยของสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ (BE) ส่งผลต่อความสัมพันธ์ระหว่างระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี(CAQC) และคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์	73
4.15 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์การถดถอยของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนกับคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์	75
4.16 ผลการวิจัยของข้อสมมติฐานการวิจัย	76

## รายการภาพประกอบ

ภาพประกอบ	หน้า
2.1 กรอบแนวคิดการวิจัย อิทธิพลของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนและระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) ที่มีต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์	46
4.1 คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนที่มีต่อระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC)	69
4.2 คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนที่มีต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์	71
4.3 สภาพแวดล้อมทางธุรกิจส่งผลต่อความสัมพันธ์ระหว่างระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี(CAQC) และคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์	73
4.4 ความสัมพันธ์ระหว่างระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) และคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์	74

## บทที่ 1

### บทนำ

#### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เป็นหน่วยงานสังกัดกระทรวงเกษตรและสหกรณ์ ภารกิจหลักของหน่วยงานคือ การตรวจสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร กำหนดระบบบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชี ให้คำปรึกษาแนะนำและให้ความรู้ด้านการบริหารการเงิน การบัญชีแก่ คณะกรรมการและสมาชิกสหกรณ์ กลุ่มเกษตรกร และบุคลากรเครือข่าย กำกับดูแลการสอบบัญชีสหกรณ์โดยผู้สอบบัญชีภาคเอกชน ตลอดจนการให้บริการและเผยแพร่ข้อมูล ข่าวสารทางการเงิน และการบัญชีของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร ถ่ายทอดความรู้และส่งเสริมด้านการจัดทำบัญชีให้แก่สหกรณ์ กลุ่มเกษตรกร กลุ่มอาชีพ วิสาหกิจชุมชน กลุ่มเป้าหมายตามโครงการพระราชดำริ เกษตรกรและประชาชนทั่วไป

กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ได้สนองนโยบายรัฐ เพื่อเปิดโอกาสให้ภาคเอกชนเข้ามามีส่วนในการดำเนินการ โดยมีการมอบหมายงานสอบบัญชีสหกรณ์ให้ผู้สอบบัญชีภาคเอกชน ตรวจสอบและปรับเปลี่ยนบทบาทหน้าที่ของภาครัฐจากผู้ปฏิบัติไปทำหน้าที่กำกับและดูแล การดำเนินการที่ผ่านมาได้มีการมอบหมายงานสอบบัญชีสหกรณ์นอกภาคเกษตรให้ภาคเอกชน (สหกรณ์ออมทรัพย์ สหกรณ์เครดิตยูเนียน สหกรณ์ร้านค้า และสหกรณ์บริการ) โดยมีระยะเวลา ดำเนินการตั้งแต่ ปี 2534 รัฐบาลมีนโยบายชะลอการกำหนดตำแหน่งเพิ่มและทยอยลดอัตรากำลัง ข้าราชการที่เกษียณอายุลง โดยที่รัฐบาลมีนโยบายปรับเปลี่ยนบทบาทหน้าที่ของข้าราชการจาก ผู้ปฏิบัติการ ไปเป็นผู้กำกับดูแลและส่งเสริมให้ภาคเอกชนเข้ามามีส่วนช่วยงานในกิจการต่าง ๆ ของ ภาครัฐมากขึ้น กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ต้องประสบปัญหาด้านการสอบบัญชีสหกรณ์ไม่ทันภายใน เวลาที่กฎหมายกำหนด เนื่องจากการขยายตัวของสหกรณ์ ทั้งด้านจำนวน รวมทั้งปริมาณธุรกิจและ ทุนดำเนินงานที่เพิ่มขึ้น ซึ่งไม่สัมพันธ์กับอัตรากำลังข้าราชการที่ลดลง ปี 2536 กรมตรวจบัญชี สหกรณ์จึงได้สนองนโยบายภาครัฐ เพื่อให้ภาคเอกชนเข้ามามีส่วนร่วมในการดำเนินการของ ภาครัฐ โดยจัดทำ “โครงการปรับปรุงระบบการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์” เพื่อกระจายงานสอบ บัญชีสหกรณ์ (บางส่วน) ให้ภาคเอกชนเข้ามาร่วมดำเนินการ การดำเนินการครั้งแรกเปิดโอกาสให้ สหกรณ์นอกภาคเกษตร ซึ่งได้แก่ สหกรณ์ออมทรัพย์ สหกรณ์เครดิตยูเนียน สหกรณ์ร้านค้าและ สหกรณ์บริการ ที่มีทุนดำเนินงานตั้งแต่ 200 ล้านบาทขึ้นไป และมีระบบการบริหารงานที่ดีให้ สามารถจัดจ้างผู้สอบบัญชีภาคเอกชนทำการตรวจสอบบัญชีได้ ปี 2542 กรมตรวจบัญชีสหกรณ์

ได้จัดทำแผนปฏิบัติงานปรับภาคราชการในสภาวะวิกฤตเศรษฐกิจ โดยขอความเห็นชอบให้ สหกรณ์นอกภาคเกษตรที่มีทุนดำเนินงานตั้งแต่ 100 ล้านบาทขึ้นไป ให้จัดจ้างผู้สอบบัญชี ภาคเอกชนได้ เพื่อเป็นการแบ่งเบาภาระงานของผู้สอบบัญชีภาครัฐ ที่ต้องให้ความช่วยเหลือ สหกรณ์ขนาดเล็กและกลุ่มเกษตรกรที่ขยายตัวเพิ่มขึ้น ปี 2548 กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ได้รับความเห็นชอบจากกระทรวงเกษตรและสหกรณ์ให้ขยายเป้าหมายการถ่ายโอนงานสอบบัญชีให้ ภาคเอกชน โดยปรับลดขนาดทุนดำเนินงานของสหกรณ์นอกภาคเกษตรลงจากเดิม คือตั้งแต่ 100 ล้านบาทขึ้นไป เป็นทุนดำเนินงานตั้งแต่ 90 ล้านบาทขึ้นไป 70 ล้านบาทขึ้นไป และ 50 ล้านบาทขึ้นไป โดยเริ่มทยอยดำเนินการในปีงบประมาณ 2549 , 2550 และ 2551 ตามลำดับ ทั้งนี้ สหกรณ์นอก ภาคเกษตรที่จะถ่ายโอนให้ภาคเอกชนตรวจสอบบัญชีได้นั้น ต้องมีผลจัดชั้นคุณภาพการควบคุม ภายในอยู่ในระดับพอใช้ขึ้นไป ปี 2552 กรมตรวจบัญชีสหกรณ์มีนโยบายที่จะขยายงานตรวจสอบ บัญชีสหกรณ์ภาคเกษตรให้ผู้สอบบัญชีภาคเอกชน โดยได้ทำการศึกษาวิจัยเชิงบูรณาการนำร่อง พัฒนาระบบการถ่ายโอนงานสอบบัญชีสหกรณ์ภาคเกษตรให้ภาคเอกชน อย่างไรก็ตาม ผลการวิจัย พบว่า สหกรณ์ภาคเกษตรส่วนใหญ่ยังไม่พร้อมถ่ายโอนให้ภาคเอกชนตรวจสอบบัญชี นอกจากนั้น ได้ปรับหลักเกณฑ์การถ่ายโอนงานตรวจสอบบัญชี โดยให้สหกรณ์นอกภาคเกษตรที่มี ทุนดำเนินงานต่ำกว่า 50 ล้านบาท แต่มีความพร้อม กล่าวคือ มีระบบการควบคุมภายในระดับพอใช้ ขึ้นไปให้จัดจ้างผู้สอบบัญชีภาคเอกชนได้ ปี 2554 กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ได้พิจารณาทบทวน หลักเกณฑ์โดยเห็นว่า การพิจารณาที่ทุนดำเนินงานของสหกรณ์ อาจทำให้สหกรณ์ขาด ความมีเสถียรภาพทางการเงิน เนื่องจากสหกรณ์หลายแห่งทุนดำเนินงานได้มาจากเงินรับฝาก หรือ การกู้ยืมเงิน ซึ่งผันแปรได้ง่าย ดังนั้น หลักเกณฑ์การมอบหมายงานสอบบัญชีสหกรณ์นอกภาค เกษตรให้ผู้สอบบัญชีภาคเอกชน ตามประกาศนายทะเบียนสหกรณ์ ลงวันที่ 22 สิงหาคม 2554 จึง ได้พิจารณาดังนี้

1. ทุนของสหกรณ์ ตั้งแต่ 50 ล้านบาทขึ้นไป
2. ผลการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในอยู่ในระดับดีขึ้นไป
3. จัดทำงบการเงินได้ ภายใน 30 วันนับแต่วันสิ้นปีทางบัญชี

ในปัจจุบันกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ได้กำหนดหลักเกณฑ์เดิมในการมอบหมาย สหกรณ์นอกภาคเกษตร นอกจากนี้สำหรับสหกรณ์ที่มีทุนของสหกรณ์ตั้งแต่ 40 – 49 ล้านบาท ให้ สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์จังหวัดดำเนินการเสริมสร้างความเข้าใจเป็นการล่วงหน้า เพื่อให้ สหกรณ์มีความพร้อมเมื่อถึงเกณฑ์การมอบหมายสหกรณ์ให้ผู้สอบบัญชีภาคเอกชนตรวจสอบบัญชี ตามที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, 2558 : ออนไลน์)

ซึ่งระบบบริหารงานสอบบัญชีสหกรณ์โดยภาคเอกชน มีการกำหนดหลักเกณฑ์ และวิธีการปฏิบัติในการมอบหมายงาน การสรรหาผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี การแต่งตั้งผู้สอบบัญชี ภาคเอกชน การกำกับดูแลสหกรณ์ การกำกับดูแลผู้สอบบัญชีภาคเอกชน การควบคุมคุณภาพ งานสอบบัญชีและการพิจารณาจรรยาบรรณผู้สอบบัญชีภาคเอกชน ภายใต้การจัดการตามระบบ มาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (Cooperative Auditing Quality Control : CAQC) เพื่อให้การปฏิบัติงานสอบเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และระเบียบที่ นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด (คู่มือระบบบริหารงานสอบบัญชีสหกรณ์โดยภาคเอกชน, 2554 :1-4)

จากการปฏิบัติที่ผ่านมา สหกรณ์จะพิจารณาจากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่ต่ำกว่าเป็นอันดับแรก และใช้ความคุ้นเคยกับผู้สอบบัญชีภาคเอกชนที่เข้ามาตรวจสอบประจำ ทำให้ การตรวจสอบบัญชีสหกรณ์อ่อนประสิทธิภาพ ดังนั้น สหกรณ์ควรทำความเข้าใจกับสมาชิกถึง เจตนาธรรมว่าควรพิจารณาองค์ประกอบอื่นๆ ก่อนที่จะมีมติต้องเลือกผู้สอบบัญชีสหกรณ์ เพื่อป้องกันการคัดเลือกผู้สอบบัญชีที่ขาดคุณสมบัติตามระเบียบของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ว่าด้วย หลักเกณฑ์การพิจารณาและวิธีการเสนอชื่อผู้สอบบัญชีภาคเอกชนเพื่อแต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชี สหกรณ์ พ.ศ.2554 และฉบับที่ 2 พ.ศ.2555 (แนวทางในการดำเนินการจัดจ้างผู้สอบบัญชี ภาคเอกชนในจังหวัดกาญจนบุรี, 2557 : 2) และกรณีสหกรณ์มีการทุจริต พบในปี 2554 ในเรื่อง การตรวจสอบบัญชี ซึ่งว่าจ้างโดยผู้สอบบัญชีภาคเอกชนดำเนินการ เนื่องจากเป็นสหกรณ์ตาม หลักเกณฑ์การถ่ายโอนให้ภาคเอกชน เมื่อกรมตรวจบัญชีสหกรณ์เข้าไปตรวจสอบพบ การตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาคเอกชนมีข้อบกพร่อง (แนวหน้า, 2556 : ออนไลน์) และปัญหาผู้สอบบัญชีที่ต้องระมัดระวังในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาการใช้สมมติฐานเรื่อง การดำเนินงานต่อเนื่องของสหกรณ์ในการจัดทำงบการเงินในสภาพแวดล้อมปัจจุบัน โดยเฉพาะอย่างยิ่งฝ่ายจัดการและฝ่ายบริหาร ซึ่งต้องมีความรับผิดชอบเรื่องการกำกับดูแลกิจการ และผู้สอบ บัญชีต้องเผชิญปัญหาท้าทายในการประเมินผลกระทบจากวิกฤติทางเครดิต และเศรษฐกิจาลงที่มี ต่อความสามารถของสหกรณ์ที่จะดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง ประเด็นสำคัญที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ ปัญหา สิ่งแวดล้อมที่เป็นปัญหารุขกิจ ซึ่งส่งผลต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน ประสิทธิภาพด้านต้นทุน มูลค่าของสินทรัพย์ หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและความเสี่ยงด้านสิ่งแวดล้อมของกิจการ รวมทั้งประเด็น ที่ควรนำมาตรวจสอบ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในภาวะปัจจุบันที่ประชาชนเรียกร้องให้หน่วยงานของรัฐ ตรวจสอบด้านสภาพแวดล้อมต่างๆ ของกิจการอย่างจริงจัง

จากข้อมูลดังกล่าวข้างต้น จะเห็นได้ว่าการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์โดยผู้สอบบัญชี ภาคเอกชนเข้ามามีบทบาทในการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์มากขึ้น เนื่องจากกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ต้องประสบปัญหาด้านการสอบบัญชีสหกรณ์ไม่ทันตามเวลาที่



กำหนดจากการขยายตัวของสหกรณ์ทั้งด้านจำนวน ปริมาณธุรกิจและทุนดำเนินงานที่เพิ่มขึ้น ซึ่งไม่สัมพันธ์กับอัตรากำลังข้าราชการและนโยบายรัฐที่เปิดโอกาสให้ภาคเอกชนเข้ามามีส่วนร่วมดำเนินกิจกรรมของภาครัฐและเหตุการณ์ที่สหกรณ์มีการทุจริตรวมทั้งเกิดข้อบกพร่อง ผู้วิจัยเล็งเห็นความสำคัญของคุณภาพงานสอบบัญชีภาคเอกชน จึงทำการวิจัยเรื่อง อิทธิพลของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนและระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) ที่มีต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เพื่ออำนวยความสะดวกต่อประชาชนให้ทั่วถึง หากผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีภาคเอกชนเป็นผู้ที่มีคุณลักษณะ ได้แก่ ความรู้ที่รักษามาตรฐานของความรู้ทางวิชาการ ความสามารถ ประสบการณ์การทำงานสอบบัญชี การพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง ความเป็นอิสระและความชำนาญทางวิชาชีพที่พึงมีเกิดการตอบสนองต่อภาวะความเปลี่ยนแปลงธุรกิจของสหกรณ์ อาทิ สภาพแวดล้อมทางธุรกิจ เพื่อให้สามารถปฏิบัติงานที่รับผิดชอบด้วยความระมัดระวังรอบคอบ ส่งผลให้งานสอบบัญชีสหกรณ์ของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนมีคุณภาพ

## 1.2 คำถามวิจัย

- (1) คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนส่งผลต่อระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) และคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์หรือไม่ อย่างไร
- (2) ระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) มีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์หรือไม่ อย่างไร
- (3) สภาพแวดล้อมทางธุรกิจมีผลกระทบต่อระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) และคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์หรือไม่ อย่างไร

## 1.3 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

- (1) เพื่อศึกษาคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนที่ส่งผลกระทบต่อระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) และคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์
- (2) เพื่อศึกษาระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) ที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์

- (3) เพื่อศึกษาสภาพแวดล้อมทางธุรกิจที่ส่งผลกระทบต่อระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) และคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์

#### 1.4 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

- (1) ได้ข้อมูลเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนส่งผลกระทบต่อระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) และคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์
- (2) เป็นแนวทางในการนำไปพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาคเอกชน
- (3) ผลการศึกษาใช้เป็นข้อมูลพื้นฐานที่เป็นประโยชน์ต่อการพัฒนากระบวนการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ในอนาคต
- (4) ผลการศึกษาสภาพแวดล้อมทางธุรกิจเป็นประโยชน์ต่อการพัฒนากระบวนการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ในอนาคต

#### 1.5 ขอบเขตของการวิจัย

ขอบเขตด้านเนื้อหา : ศึกษาเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนด้านความรู้ความสามารถ ประสบการณ์ทำงานสอบบัญชี การพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และความชำนาญทางวิชาชีพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) ที่มีต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์

ขอบเขตด้านประชากร : ศึกษาเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีภาคเอกชนที่ขึ้นทะเบียนกับกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ โดยเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ที่ใบอนุญาตยังไม่สิ้นผล จำนวน 304 คน ณ วันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2558 (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, 2558 : ออนไลน์)

ขอบเขตด้านเวลา : การวิจัยครั้งนี้ดำเนินการในช่วงเวลา ตั้งแต่ มกราคม 2558 ถึง 31 พฤษภาคม 2559

#### 1.6 นิยามศัพท์

สหกรณ์ หมายถึง บรรดาสหกรณ์ ชุมนุมสหกรณ์ สันนิบาตสหกรณ์แห่งประเทศไทย ที่จัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ รวมถึงสหกรณ์ที่เลิกหรือล้มละลายและได้รับการชำระ

บัญชีแล้ว (ระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ว่าด้วย การสอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2542. 2542, 3 กันยายน)

ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ หมายถึง บุคคลที่นายทะเบียนสหกรณ์แต่งตั้งให้ทำหน้าที่ ตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. 2542 (ระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ว่า ด้วยการสอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2542. 2542, 3 กันยายน)

ผู้สอบบัญชีภาคเอกชน หมายถึง ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามกฎหมายว่าด้วยผู้สอบ บัญชีที่ใบอนุญาตยังไม่ขาดอายุ ไม่ถูกพัก ไม่ถูกเพิกถอน หรือผู้ชำนาญงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ ที่ผ่านการอบรมตามหลักสูตรที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนดและได้รับการขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบ บัญชีภาคเอกชน (วัชรินทร์ เกตุบางลาย, 2551)

คุณภาพงานสอบบัญชี หมายถึง การปฏิบัติงานสอบบัญชีเป็นไปตามมาตรฐาน กระบวนการสอบบัญชีและมาตรฐานการรายงาน ตลอดจนเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่ รับรองทั่วไปและระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์กำหนด ซึ่งจะมีแบบประเมินโดยแบ่งเป็น 5 ส่วน ได้แก่ การวางแผนงานสอบบัญชี งบการเงิน กระจายทำการ รายงานการสอบบัญชีและระยะเวลา การปฏิบัติงาน (คู่มือระบบบริหารงานสอบบัญชีสหกรณ์โดยภาคเอกชน, 2554 :1-4)

สภาพแวดล้อมทางธุรกิจ หมายถึง สิ่งต่างๆ ที่มีผลกระทบต่อ การดำเนินธุรกิจขององค์กร และในทางกลับกันก็สามารถได้รับผลกระทบจากการดำเนินธุรกิจ สภาพแวดล้อมแบ่งเป็น 2 ประเภท ได้แก่ สภาพแวดล้อมภายใน (Internal Environment) และสภาพแวดล้อมภายนอก (External Environment) (สุนีย์ วรรณ โคมล และธานี นทร์ ศิลปะจารุ, 2552 : 55)

## บทที่ 2

### แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาอิทธิพลของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนและระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) ที่มีต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ มีแนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องเพื่อนำมาใช้เป็นแนวทางในการศึกษา ดังนี้

- 2.1 สหกรณ์ที่ได้รับการตรวจสอบบัญชี
- 2.2 ผู้สอบบัญชีภาคเอกชน
- 2.3 แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง
- 2.4 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง
- 2.5 กรอบแนวคิดการวิจัย

#### 2.1 สหกรณ์ที่ได้รับการตรวจสอบบัญชี

##### สหกรณ์

“สหกรณ์” ตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ.2542 หมายความว่า คณะบุคคลซึ่งร่วมกันดำเนินกิจการเพื่อประโยชน์ทางเศรษฐกิจและสังคม โดยช่วยเหลือตนเองและช่วยเหลือซึ่งกันและกัน และได้จดทะเบียนตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ.2542 โดยแบ่งเป็น 7 ประเภท ได้แก่

1. สหกรณ์การเกษตร
2. สหกรณ์ประมง
3. สหกรณ์นิคม
4. สหกรณ์ร้านค้า
5. สหกรณ์บริการ
6. สหกรณ์ออมทรัพย์
7. สหกรณ์เครดิตยูเนี่ยน

เปอร์ซี่ เรดเฟอร์น (Persey Redfem ,อ้างถึงใน นรินทร์พร จุลมนต์, 2541 : 101) นักสหกรณ์ชาวอังกฤษให้ความหมายว่า สหกรณ์ คือ ชุมชนคนซึ่งร่วมงานกันโดยสมัครใจ และโดยการยึดประชาธิปไตยเป็นหลัก เพื่อเสนอสิ่งของและรับใช้ให้กับสมาชิก โดยให้สมาชิกผลิตสิ่งของไว้ขายหรือเพื่อขายสิ่งของที่สมาชิกผลิตขึ้น หรือเพื่อที่จะหาทุนให้สมาชิก หรือเพื่อรวมวัตถุประสงค์ให้เป็นอันหนึ่งอันเดียวกันและในขณะเดียวกันเพื่อเฉลี่ยผลได้ตามวิธี ซึ่งสมาชิกได้ตกลงกันไว้ว่าเป็นวิธีที่ยุติธรรมสำหรับแต่ละคนและทุกคน

## สหกรณ์เป้าหมายที่มอบหมายให้ภาคเอกชนตรวจสอบบัญชี

กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ได้สนองนโยบายภาครัฐเพื่อเปิดโอกาสให้ภาคเอกชนเข้ามามีส่วนร่วมดำเนินการโดยให้มีการมอบหมายงานสอบบัญชีสหกรณ์ให้ผู้สอบบัญชีภาคเอกชนตรวจสอบบัญชีและปรับเปลี่ยนบทบาทหน้าที่ของภาครัฐจากผู้ปฏิบัติไปทำหน้าที่กำกับ ดูแล การดำเนินการที่ผ่านมาได้มีการมอบหมายงานสอบบัญชีสหกรณ์นอกภาคเกษตรให้ภาคเอกชน(สหกรณ์ออมทรัพย์ สหกรณ์เครดิตยูเนี่ยน สหกรณ์ร้านค้า และสหกรณ์บริการ) โดยมีรายละเอียดดังนี้

### สหกรณ์ออมทรัพย์

สหกรณ์ออมทรัพย์แห่งแรกในประเทศไทย คือ สหกรณ์ออมทรัพย์ที่จัดตั้งขึ้นในหมู่ข้าราชการสหกรณ์และพนักงานธนาคารเพื่อการพัฒนาสหกรณ์ (ธนาคารเพื่อการพัฒนาสหกรณ์ ปัจจุบันได้เปลี่ยนเป็น "ธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตร") จดทะเบียนเมื่อวันที่ 28 กันยายน 2429 โดยใช้ชื่อว่า "สหกรณ์ข้าราชการสหกรณ์ จำกัดสินใช้" ปัจจุบันชื่อว่า "สหกรณ์ข้าราชการสหกรณ์ จำกัด"

### วัตถุประสงค์ของสหกรณ์ออมทรัพย์

สหกรณ์ออมทรัพย์เป็นสถาบันการเงินที่ส่งเสริมให้บุคคลที่เป็นสมาชิกรู้จักการประหยัด รู้จักการออมทรัพย์และสามารถบริการเงินกู้ให้แก่สมาชิก เพื่อนำไปใช้จ่ายเมื่อเกิดความจำเป็น โดยยึดหลักการช่วยเหลือตนเองและช่วยเหลือซึ่งกันและกัน จึงเป็นการร่วมกันแก้ไขปัญหาทางเศรษฐกิจและสังคมอีกทางหนึ่ง ดังนี้

(1) การส่งเสริมการออมทรัพย์ เป็นวัตถุประสงค์หลักของสหกรณ์ออมทรัพย์ แบ่งออกเป็น 2 วิธี คือ

1.1 การส่งเสริมสหกรณ์ออมทรัพย์โดยการถือหุ้น สหกรณ์กำหนดให้สมาชิกส่งชำระค่าหุ้นเป็นประจำทุกเดือน โฉนดการหักเงินค่าหุ้น ณ ที่จ่ายเงินเดือนและจ่ายเงินปันผลค่าหุ้นให้แก่สมาชิกตามอัตราที่พระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. 2542 กำหนดไว้ เงินปันผลที่ได้รับนี้ไม่ต้องเสียภาษีให้แก่รัฐ และเมื่อสมาชิกลาออกจากสหกรณ์ก็สามารถถอนค่าหุ้นคืนได้

1.2 การส่งเสริมสหกรณ์ออมทรัพย์โดยการรับฝากเงิน สหกรณ์มีบริการด้านเงินฝากทั้งประเภทเงินฝากประจำและเงินฝากออมทรัพย์ และให้ผลตอบแทนในรูปดอกเบี้ยในอัตราเดียวกับธนาคารพาณิชย์ หรือสูงกว่าตามฐานะของแต่ละสหกรณ์

(2) การให้เงินกู้แก่สมาชิก สหกรณ์จะนำเงินค่าหุ้นและเงินฝากของสมาชิกรวมกันเวียนให้สมาชิกที่มีความจำเป็นหรือเดือดร้อนกู้ยืม โดยคิดดอกเบี้ยต่ำกว่าเอกชน

### ลักษณะการให้เงินกู้

เงินกู้ที่สหกรณ์จ่ายให้กับสมาชิกมี 3 ประเภท คือ

(1) **เงินกู้เพื่อเหตุฉุกเฉิน** ในกรณีที่สมาชิกมีความจำเป็นเร่งด่วนหรือมีรายจ่ายที่เกิดขึ้นอย่างกะทันหัน สมาชิกสามารถกู้เงินประเภทนี้จากสหกรณ์ได้ไม่เกินครึ่งหนึ่งของเงินได้รายเดือน แต่จำกัดขั้นสูงไว้ตามฐานะของแต่ละสหกรณ์และกำหนดส่งชำระคืนไม่เกิน 2 งวดรายเดือน เงินกู้ประเภทนี้ไม่ต้องมีหลักประกัน

(2) **เงินกู้สามัญ** สมาชิกสามารถกู้เงินประเภทนี้ได้ประมาณ 4-15 เท่าของเงินได้รายเดือน แต่จะจำกัดขั้นสูงไว้ตามฐานะของแต่ละสหกรณ์ และกำหนดส่งชำระคืนระหว่าง 24-72 งวดรายเดือน และต้องมีสมาชิกด้วยกันค้ำประกัน อย่างน้อย 1 คน การกำหนดวงเงินกู้ฉุกเฉินและสามัญ จะใช้เงินเดือนเฉลี่ยของสมาชิกแต่ละสหกรณ์เป็นฐานในการกำหนด ตัวอย่าง เช่น สหกรณ์แห่งหนึ่ง สมาชิกมีเงินเฉลี่ย 10,000 บาท/เดือน ขั้นสูงของวงเงินกู้ฉุกเฉินควรเป็น 5,000 บาท ขั้นสูงของวงเงินกู้สามัญ ควรเป็น 40,000-150,000 บาท แต่ทั้งนี้ก็จะขึ้นอยู่กับฐานะทางการเงินและดุลยพินิจของคณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์ในการกำหนดระเบียบ

(3) **เงินกู้พิเศษ** ถ้าสหกรณ์มีฐานะมั่นคงแล้ว สหกรณ์จะเปิดบริการให้เงินกู้พิเศษ เพื่อให้สมาชิกนำไปลงทุนในการประกอบอาชีพ หรือกู้ไปเพื่อการเคหะสงเคราะห์ เงินกู้ประเภทนี้สามารถกู้ตามจำนวนเงินที่จะนำไปลงทุนประกอบอาชีพ หรือขึ้นอยู่กับราคาของบ้านและที่ดินที่จะซื้อ หรือจำกัดขั้นสูงไว้ไม่เกิน 400,000-1,000,000 บาท และกำหนดชำระคืน ตั้งแต่ 10-15 ปี โดยมีอสังหาริมทรัพย์เป็นหลักจำนองค้ำประกัน

### การดำเนินงาน

สหกรณ์ออมทรัพย์ดำเนินการโดยสมาชิก กล่าวคือ เมื่อได้มีการจัดตั้งสหกรณ์ออมทรัพย์ขึ้นแล้ว สมาชิกจะเลือกตั้งตัวแทนจากที่ประชุมใหญ่ให้เข้ามาบริหารงานในสหกรณ์ ตัวแทนสมาชิกเหล่านี้เรียกว่า “คณะกรรมการดำเนินการ” มีประมาณ 7-15 คน ตามที่กำหนดไว้ในข้อบังคับของสหกรณ์ออมทรัพย์นั้นๆ คณะกรรมการดำเนินการ จะทำหน้าที่บริหารกิจการสหกรณ์ โดยจะมีการประชุม อย่างน้อยเดือนละ 1 ครั้ง เพื่อกำหนดนโยบายในการทำงาน แล้วจึงมอบให้ “ฝ่ายจัดการ” รับผิดชอบปฏิบัติงานต่อไป ฝ่ายจัดการนั้น ประกอบด้วย ผู้จัดการ ผู้ช่วยผู้จัดการ สมุห์บัญชี เจ้าหน้าที่การเงิน ฯลฯ ซึ่งทำหน้าที่บริการแก่สมาชิกที่มาติดต่อทำธุรกิจกับสหกรณ์

#### ทุนดำเนินงานของสหกรณ์

1. เงินค่าหุ้น
2. เงินรับฝากจากสมาชิก
3. ทุนสำรองและทุนสะสมอื่นๆ

#### 4. เงินกู้ยืม

#### 5. เงินอุดหนุนหรือทรัพย์สินที่ได้รับบริจาค

### ข้อควรปฏิบัติในการดำเนินธุรกิจกับสหกรณ์

#### ด้านการเงิน

(1) เมื่อชำระเงินแก่สหกรณ์ ต้องชำระต่อเจ้าหน้าที่การเงินที่สหกรณ์แต่งตั้งไว้เท่านั้น และต้องเรียกใบเสร็จรับเงินทุกครั้ง เช่น การชำระหนี้ก่อนกำหนด การถือหุ้นเพิ่ม

(2) ควรเก็บใบเสร็จรับเงินทุกครั้งไว้ จนกว่าจะได้สอบถามหนี้สินและเงินค่าหุ้นให้ถูกต้องตรงกันเป็นประจำทุกปี

(3) ควรมารับเงินที่สหกรณ์ด้วยตนเอง ถ้าจำเป็นควรมอบฉันทะแก่ผู้ที่ไว้ใจเท่านั้น

(4) เมื่อรับเงินจากสหกรณ์ทุกครั้ง ควรตรวจนับจำนวนเงินให้ถูกต้องก่อนออกจากสหกรณ์ไป

(5) การนำเงินมาฝากกับสหกรณ์ สมาชิกต้องยื่นใบฝากเงินพร้อมกับสมุดคู่ฝาก เมื่อรับสมุดคืนให้ตรวจสอบรายชื่อผู้มีอำนาจกำกับในสมุดคู่ฝากทุกครั้ง และไม่ควรถูกฝากสมุดคู่ฝากไว้กับพนักงานสหกรณ์

#### ด้านสินเชื่อ

(1) ควรกู้เงินจากสหกรณ์ในกรณีที่มีความจำเป็นจริงๆ และกู้ในจำนวนที่ต้องการใช้เท่านั้น

(2) จะค้ำประกันใครต้องตัดสินใจให้ดี เพราะถ้าผู้กู้ไม่สามารถชำระหนี้ได้ ผู้ค้ำประกันจะต้องชำระหนี้แทนโดยไม่มีทางเลือกเลย

(3) ในกรณีที่สมาชิกสหกรณ์ต้องการรับเงินกู้ เงินปันผลและเงินเฉลี่ยคืนให้สมาชิกรับเงินดังกล่าวที่สหกรณ์ด้วยตนเอง ถ้าหากจำเป็นให้ทำหนังสือมอบฉันทะโดยมีผู้บังคับบัญชาลงลายมือชื่อแสดงต่อเจ้าหน้าที่สหกรณ์ด้วย

#### สหกรณ์เครดิตยูเนียน

การรวมกลุ่มกันเพื่อดำเนินการตามแนวคิดของสหกรณ์เครดิตยูเนียน เป็นการรวมคนจากย่านชุมชนแออัดห้วยขวาง ดินแดง เมื่อวันที่ 17 กรกฎาคม 2508 ใช้ชื่อว่า “เครดิตยูเนียนแห่งศูนย์กลางเทวา” แต่ไม่ได้จดทะเบียนเป็นสหกรณ์

สหกรณ์ที่ได้รับการจดทะเบียนแห่งแรก คือ "สหกรณ์เครดิตยูเนียนแม่มูล จำกัด" จังหวัดอุบลราชธานี ได้รับการจดทะเบียนเมื่อวันที่ 1 มกราคม 2522 ประเภทสหกรณ์ออมทรัพย์

สหกรณ์เครดิตยูเนี่ยนเดิมเป็นสหกรณ์ออมทรัพย์ในชุมชน จึงอยู่ในรูปย่อยของประเภท "สหกรณ์ออมทรัพย์" และต่อมาได้รับการกำหนดให้เป็นประเภท "สหกรณ์เครดิตยูเนี่ยน" ตามกฎกระทรวง กำหนดประเภทสหกรณ์ที่จะรับจดทะเบียน พ.ศ.2548

### **หลักการดำเนินงานของสหกรณ์เครดิตยูเนี่ยน**

หลักการดำเนินงานสหกรณ์เครดิตยูเนี่ยนนี้ กำหนดขึ้นมาภายใต้ปรัชญาแห่งการร่วมมือกัน คุณค่าของความยุติธรรม ความเสมอภาคและการช่วยเหลือตนเอง แม้การปฏิบัติจะแตกต่างกันไปในแต่ละภูมิภาคของโลก แต่หัวใจของการดำเนินงานสหกรณ์เครดิตยูเนี่ยนก็คือการพัฒนาคุณภาพชีวิตและการอยู่ร่วมกันฉันท์พี่น้อง ที่แสดงออกโดยการทำงานร่วมกัน เพื่อสร้างสรรค์ชีวิตที่ดีขึ้นสำหรับตนเองและชุมชน

### **หลักแห่งประชาธิปไตย**

สหกรณ์เครดิตยูเนี่ยนเปิดรับสมาชิกทุกคน ที่เห็นคุณค่าประโยชน์และประสงค์จะเข้ามามีส่วนร่วมรับผิดชอบในสหกรณ์เครดิตยูเนี่ยน สมาชิกมีสิทธิมีเสียงเสมอภาคกัน (หนึ่งคนหนึ่งเสียง) และมีส่วนร่วมในการตัดสินใจในการดำเนินงานสหกรณ์เครดิตยูเนี่ยน โดยไม่คำนึงถึงจำนวนเงินสะสมหรือค่าหุ้น

### **หลักแห่งการบริการสมาชิก**

สหกรณ์เครดิตยูเนี่ยนจัดบริการต่างๆ เพื่อพัฒนาคุณภาพชีวิตของสมาชิกทั้งในด้านสังคมและเศรษฐกิจ หลังจากที่จัดสรรเงินสำรองตามข้อบังคับและจ่ายเงินปันผลแก่สมาชิกแล้ว ส่วนเหลือที่เหลือคงเป็นของสมาชิก เพื่อประโยชน์ของมวลสมาชิก

### **หลักแห่งการบริการสังคม**

สหกรณ์เครดิตยูเนี่ยนมุ่งที่จะก่อให้เกิดการพัฒนาคนและสังคมเสริมสร้างความยุติธรรมแก่มวลสมาชิกและชุมชนที่สหกรณ์เครดิตยูเนี่ยนจัดตั้งและดำเนินงานอยู่

สหกรณ์เครดิตยูเนี่ยน จะให้ความสำคัญและให้บริการแก่ทุกคนที่เห็นคุณค่า และต้องการเข้ามามีส่วนร่วมการตัดสินใจต่างๆ ซึ่งจะต้องพิจารณาถึงความสัมพันธ์และประโยชน์ที่จะเกิดกับชุมชนโดยส่วนรวมด้วย

### **หลักเกณฑ์การจัดตั้งสหกรณ์เครดิตยูเนี่ยน**

ระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการจัดตั้งสหกรณ์ประเภทสหกรณ์เครดิตยูเนี่ยน พ.ศ.2548 กำหนดว่า “สมาชิกสหกรณ์อาจประกอบด้วยบุคคลทุกสาขาอาชีพ ซึ่งมีภูมิลำเนาหรือประกอบอาชีพหลักหรือมีวงสัมพันธ์อย่างหนึ่งอย่างใดอยู่ในเขตท้องที่ดำเนินงานของสหกรณ์ที่จะจัดตั้ง โดยให้กำหนดคุณสมบัติไว้ในข้อบังคับของสหกรณ์” เพื่อให้เกิดความชัดเจน จึงกำหนด



แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการกำหนดข้อบังคับเกี่ยวกับท้องที่ดำเนินงานและกรอบคุณสมบัติสมาชิกสำหรับสหกรณ์ที่ได้รับจดทะเบียนไว้แล้วหรือขอจดทะเบียนสหกรณ์ใหม่ในระดับปฐมภูมิ ดังนี้

1. **ท้องที่ดำเนินงาน** หมายถึง การกำหนดพื้นที่หรืออาณาเขตที่สหกรณ์สามารถเปิดรับสมาชิกที่มีคุณสมบัติตามที่กำหนดไว้ในข้อบังคับ

2. **กรอบคุณสมบัติของสมาชิก** ตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ฯ ข้างต้น จะกำหนดลักษณะของสมาชิกสหกรณ์เครดิตยูเนียนไว้ 3 ประเภท แต่สหกรณ์จะต้องระบุไว้เมื่อแรกตั้งสหกรณ์ในประเภทใดประเภทหนึ่ง โดยให้ยึดถือตามแนวทางปฏิบัติ ดังนี้

2.1 **กรณีกำหนดกรอบคุณสมบัติให้สมาชิกมีภูมิลำเนาเดียวกันหรืออยู่ในชุมชนเดียวกัน** ให้มีสมาชิกได้ทุกสาขาอาชีพ แต่ให้จำกัดท้องที่ดำเนินงานหรือคุณสมบัติสมาชิกไว้ไม่เกินระดับชุมชนหรือระดับอำเภอ เพื่อมิให้สหกรณ์ซึ่งมีวัตถุประสงค์เดียวกันมีท้องที่ดำเนินงานซ้ำซ้อนกัน อันจะบังเกิดผลเสียจากการแข่งขันกันรับสมาชิกและการดำเนินธุรกิจในลักษณะที่มุ่งแสวงหาผลกำไรจนเกิดผลกระทบต่อระบบสหกรณ์โดยรวม

2.2 **กรณีกำหนดกรอบคุณสมบัติในการประกอบอาชีพหลักของสมาชิก** คุณสมบัติของสมาชิกจะต้องกำหนดให้เป็นผู้ประกอบอาชีพหลักเช่นเดียวกันหรือในองค์กรเดียวกันเท่านั้น ทั้งนี้ การกำหนดท้องที่ดำเนินงานอาจจะกำหนดได้เท่าที่จำเป็นแก่การรับสมาชิกของสหกรณ์ตามการประกอบอาชีพหลักที่กำหนดหรือองค์กรนั้นๆ

2.3 **กรณีกำหนดกรอบคุณสมบัติตามวงสัมพันธ์อย่างใดอย่างหนึ่งทางสังคม** เช่น เป็นสมาชิกในสมาคมเดียวกัน สหกรณ์จะต้องกำหนดกรอบคุณสมบัติของสมาชิกตามวงสัมพันธ์ดังกล่าวในข้อบังคับให้ชัดเจน ทั้งนี้ การกำหนดท้องที่ดำเนินงานจึงอาจจะกำหนดได้เท่าที่จำเป็นแก่การรับสมาชิกของสหกรณ์ตามวงสัมพันธ์ดังกล่าว

ทั้งนี้ สามารถติดต่อขอคำแนะนำและสอบถามรายละเอียดได้ที่สำนักงานสหกรณ์จังหวัด ซึ่งเป็นหน่วยงานในสังกัดของกรมส่งเสริมสหกรณ์ กระทรวงเกษตรและสหกรณ์ในส่วนภูมิภาค

### **สหกรณ์ร้านค้า**

สหกรณ์ที่ผู้บริโภครวมกันจัดตั้งขึ้น เพื่อจัดหาสินค้าเครื่องอุปโภคบริโภคและรวบรวมผลิตผล ผลิตภัณฑ์มาจำหน่ายแก่สมาชิกและบุคคลทั่วไป ในต่างประเทศนิยมเรียกว่า "สหกรณ์ของแม่บ้าน" โดยจดทะเบียนตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. 2542 ในประเภทสหกรณ์ร้านค้า มีสภาพเป็นนิติบุคคล ซึ่งสมาชิกผู้ถือหุ้นทุกคนเป็นเจ้าของ สมาชิกลงทุนร่วมกันในสหกรณ์

ด้วยความสมัครใจ เพื่อแก้ไขความเดือนร้อนในการซื้อเครื่องอุปโภคบริโภค และเพื่อผดุงฐานะทางเศรษฐกิจของตนและหมู่คณะ

ร้านสหกรณ์แห่งแรกเกิดขึ้นที่เมืองรอซเดล ประเทศอังกฤษ เมื่อปี พ.ศ. 2387 (ค.ศ. 1844) มูลเหตุที่เกิดร้านสหกรณ์แห่งนี้ขึ้น เนื่องจากสมัยนั้นค่าจ้างแรงงานต่ำ เพราะโรงงานต่าง ๆ ได้นำเครื่องจักรมาใช้แทนแรงงานคนมากขึ้น คนงานได้รับความลำบากและยากจน จึงมีคนงานโรงงานทอผ้ากลุ่มหนึ่งจำนวน 28 คน ประชุมปรึกษาหารือกันและได้ตกลงกันให้ทุกคนเก็บออมเงินจากค่าจ้างไว้สัปดาห์ละ 3 เพนนี ซึ่งต้องใช้เวลาเกือบ 1 ปี จึงรวบรวมเงินได้ 28 ปอนด์ หลังจากนั้นได้ไปเช่าห้องแถวเล็ก ๆ ที่ตรอกกลางคกเปิดร้านขายของชำขึ้น เมื่อวันที่ 21 ธันวาคม พ.ศ. 2387 ร้านสหกรณ์แห่งนี้มีชื่อเสียงมากเพราะเป็นร้านแรกที่จัดตั้งสำเร็จ และได้วางหลักการของร้านสหกรณ์ขึ้นถือปฏิบัติเป็นครั้งแรก ซึ่งต่อมาได้แพร่หลายไปในประเทศต่างๆ ทั่วโลก ทั้งสหกรณ์ร้านค้าและสหกรณ์ประเภทอื่น ๆ

ในการจัดตั้งสหกรณ์แห่งนี้ ตั้งเป็นสมาคมมีชื่อว่า "สมาคมผู้นำอันเที่ยงธรรมแห่งรอซเดล" แต่ความจริงก็คือร้านสหกรณ์นั่นเอง และสมาคมดังกล่าวได้มีการปรับปรุงแก้ไขระเบียบปฏิบัติร้านสหกรณ์ ปรากฏหลักฐานใน พ.ศ. 2403 คือ

- (1) เงินทุนมาจากผู้ถือหุ้นและจำกัดอัตราเงินปันผล
- (2) การจัดหาสินค้าคุณภาพให้แก่สมาชิก
- (3) ความเที่ยงตรงในการชั่ง ตวง วัด
- (4) ขายสินค้าเงินสดตามราคาตลาด
- (5) ถ้าไรควรจัดสรรตามส่วนซื้อของสมาชิก
- (6) ความเสมอภาคในการเป็นสมาชิกและการออกเสียง
- (7) การจัดการโดยพนักงานและกรรมการที่ได้รับเลือกตั้งตามระยะเวลา
- (8) ถ้าไรจำนวนแน่นอน ควรจัดสรรเพื่อการศึกษา
- (9) รายงานและงบดุลควรนำเสนอสมาชิกให้บ่อยครั้ง

ร้านสหกรณ์ของผู้นำแห่งรอซเดลนี้ได้ผ่านพ้นอุปสรรคในระยะเริ่มต้นไปได้ด้วยดี รวมทั้งในช่วงที่ภาวะเศรษฐกิจตกต่ำเมื่อปี พ.ศ. 2390 ด้วย ซึ่งถือกันว่าเป็นแบบอย่างของร้านสหกรณ์อื่น ๆ ทั่วโลก ความสำเร็จนี้มักจะกล่าวกันว่าเป็นเพราะการแบ่งเงินกำไรเฉลี่ยคืนให้แก่สมาชิกและอุดมการณ์แห่งความจงรักภักดีต่อร้านสหกรณ์ ทั้งนี้โดยผลแห่งการส่งเสริมการศึกษาในหมู่สมาชิกพร้อมที่จะยึดมั่นในหลักการของร้านสหกรณ์

ประเทศไทยได้เริ่มจัดตั้งร้านสหกรณ์เมื่อปี พ.ศ. 2480 โดยตั้งขึ้นในหมู่ชาวนบพของอำเภอเสนา จังหวัดพระนครศรีอยุธยา แต่ร้านสหกรณ์แห่งนี้ต้องเลิกล้ม ต่อมาได้มีการจัดตั้งร้านสหกรณ์เพิ่มขึ้นอีกหลาย ๆ แห่ง

อนึ่ง ร้านสหกรณ์ที่ดำเนินงานประสบความสำเร็จมักจะเป็นร้านสหกรณ์ที่จัดตั้งขึ้นในตัวเมืองซึ่งประชาชนอาศัยอยู่หนาแน่น และร้านสหกรณ์ที่ตั้งขึ้นในหน่วยงานราชการและหน่วยงานเอกชน สำหรับร้านสหกรณ์ในชนบทนั้นมักดำเนินงานไม่ประสบความสำเร็จเท่าที่ควร

#### วัตถุประสงค์ของสหกรณ์ร้านค้า

ดังได้กล่าวมาแล้วว่า ร้านสหกรณ์ คือ สหกรณ์ที่ผู้บริโภคร่วมกันจัดตั้งขึ้นเพื่อจัดหาสินค้าเครื่องอุปโภคบริโภค และรวบรวมผลิตผลผลิตภัณฑ์มาจำหน่ายแก่สมาชิกและส่งเสริมความเป็นอยู่ของสมาชิกให้ดีขึ้น เพื่อให้บรรลุเป้าหมายดังกล่าว ร้านสหกรณ์โดยทั่วไปจึงมักกำหนดวัตถุประสงค์ของการดำเนินงานไว้ดังต่อไปนี้

- (1) จัดหาสิ่งของและบริการที่สมาชิกมีความต้องการมาจำหน่าย
- (2) รวบรวมผลิตผล ผลิตภัณฑ์ของสมาชิกมาจำหน่าย
- (3) ส่งเสริมและเผยแพร่ความรู้ทางสหกรณ์ให้แก่สมาชิก
- (4) ส่งเสริมสมาชิกให้รู้จักการประหยัด การช่วยเหลือซึ่งกันและกัน และการช่วยตนเอง
- (5) ร่วมมือกับสหกรณ์และสถาบันอื่นทั้งภายในและภายนอกประเทศในอันที่จะเกื้อกูลช่วยเหลือซึ่งกันและกัน
- (6) ดำเนินธุรกิจอย่างอื่นเพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ข้างต้น

#### ลักษณะการดำเนินธุรกิจ

การบริหารธุรกิจหรือกิจการของร้านสหกรณ์ ก็มีลักษณะเช่นเดียวกับสหกรณ์ประเภทอื่นๆ คือ ตั้งอยู่บนรากฐานของประชาธิปไตย สมาชิกทุกคนเป็นเจ้าของร้านสหกรณ์แต่สมาชิกทุกคนจะร่วมกันบริหารกิจการของร้านสหกรณ์ทั้งหมดไม่ได้ จึงจำเป็นต้องเลือกตั้งผู้แทนบริหารกิจการแทน เรียกว่า “คณะกรรมการดำเนินการ” ซึ่งมีจำนวนเท่าที่กำหนดไว้ในข้อบังคับของสหกรณ์ ตามปกติจะมีจำนวนระหว่าง 10-15 คน โดยคำนึงถึงความเหมาะสมตามขนาดและปริมาณธุรกิจของแต่ละสหกรณ์

คณะกรรมการดำเนินการมีอำนาจหน้าที่เป็นผู้ดำเนินการและเป็นผู้แทนสหกรณ์ในกิจการทั้งปวง คณะกรรมการดำเนินการต้องปฏิบัติหน้าที่ให้เป็นไปตามกฎหมายข้อบังคับและมติของที่ประชุมใหญ่ ตลอดจนปฏิบัติหน้าที่ในทางอันสมควร เพื่อให้เกิดผลดีแก่ร้านสหกรณ์และแก่สมาชิก

แม้ว่าคณะกรรมการดำเนินการจะเป็นผู้ดำเนินกิจการของร้านสหกรณ์ก็ตาม แต่เพื่อให้กิจการของสหกรณ์ดำเนินไปอย่างกว้างขวาง ให้บริการแก่สมาชิกและบุคคลผู้สนใจทั่วไปอย่างทั่วถึง คณะกรรมการดำเนินการควรจัดจ้างผู้จัดการที่มีความรู้ความสามารถในเชิงการค้าและมีความซื่อสัตย์สุจริตมาดำเนินการธุรกิจของร้านสหกรณ์ นอกจากนี้ผู้จัดการอาจจัดจ้างเจ้าหน้าที่ของร้านสหกรณ์ในด้านต่าง ๆ ตามความเหมาะสมโดยคำนึงถึงปริมาณธุรกิจและการประหยัดเป็นสำคัญ ร้านสหกรณ์ควรดำเนินการค้ากับลูกค้าทั้งที่เป็นสมาชิกและมีใช้สมาชิกโดยยึดถือกฎของผู้นำแห่งรอชเดลดังต่อไปนี้

(1) ขายสินค้าตามราคาตลาดหรือถูกกว่าบ้างเล็กน้อย เพื่อมิให้เป็นศัตรูกับร้านใกล้เคียง

(2) จัดหาสินค้าที่มีคุณภาพตรงตามความต้องการของสมาชิกส่วนใหญ่มาจำหน่ายและไม่ปลอมปนสินค้า

(3) เทียงตรงในการชั่ง ตวง วัด

(4) จัดซื้อสินค้าที่จำเป็นแก่การครองชีพประจำวันมาจำหน่ายให้มากชนิดเพื่อให้สมาชิกเลือกซื้อได้ตามความต้องการ

(5) ขายสินค้าด้วยเงินสด เพื่อช่วยให้ร้านสหกรณ์มีเงินหมุนเวียนได้คล่องตัวและช่วยให้สมาชิกใช้จ่ายเงินโดยมีเหตุผลเพื่อป้องกันหนี้สูญ

ร้านสหกรณ์ที่ดั่งใหม่พึงยึดหลักและวิธีการค้าตามที่กล่าวโดยเคร่งครัดเพื่อที่จะสามารถดำเนินงานได้ประสบความสำเร็จต่อไป

#### ทุนดำเนินงานของสหกรณ์

1. เงินค่าหุ้น
2. เงินรับฝากจากสมาชิก
3. ทุนสำรองและทุนสะสมอื่นๆ
4. เงินกู้ยืม
5. เงินอุดหนุนหรือทรัพย์สินที่ได้รับบริจาค

ร้านสหกรณ์ควรมีเงินทุนเพียงพอในการจัดซื้อสินค้าเครื่องอุปโภคบริโภคมาจำหน่ายแก่สมาชิกได้มากชนิด สามารถสนองความต้องการของสมาชิกได้ครบถ้วน ทุนของร้านสหกรณ์ส่วนใหญ่ควรมาจากสมาชิก ในระยะแรกร้านสหกรณ์จะต้องรวบรวมเงินค่าหุ้นจากสมาชิกให้ได้เพียงพอแก่การใช้จ่ายในการจัดร้าน และเหลือไว้เป็นเงินหมุนเวียนตามความจำเป็นอีกด้วย นอกจากนี้จะต้องพยายามรวบรวมเงินจากสมาชิกและสะสมทุนต่างๆ ให้มีมากขึ้นในเวลาอันสมควร เพื่อจะได้มีทุนดำเนินงานเพียงพอที่จะขยายกิจการต่อไป

### สิทธิและหน้าที่ของสมาชิก

สมาชิกสหกรณ์เป็นเจ้าของสหกรณ์ ซึ่งมีหน้าที่จะต้องให้ความร่วมมือกับสหกรณ์ของตนเพื่อให้เกิดความเจริญก้าวหน้าแก่กิจการของสหกรณ์ดังต่อไปนี้

- (1) เข้าร่วมประชุมใหญ่ด้วยตนเอง แสดงความคิดเห็นและเสนอแนะเพื่อความเจริญรุ่งเรืองของสหกรณ์
- (2) เลือกตั้งคณะกรรมการดำเนินการจากสมาชิกทั้งหมด ที่มีความรู้ความสามารถ เพื่อให้บริหารงานสหกรณ์แทนตน
- (3) ถือหุ้นในสหกรณ์เพื่อเพิ่มทุนให้แก่สหกรณ์
- (4) อุดหนุนสหกรณ์โดยซื้อสินค้าอย่างสม่ำเสมอ
- (5) ควบคุมการดำเนินงานของสหกรณ์ให้เป็นไปตามนโยบาย
- (6) ศึกษาหาความรู้เกี่ยวกับกฎหมาย ข้อบังคับ และระเบียบการต่าง ๆ ของสหกรณ์เพื่อช่วยปรับปรุงสหกรณ์
- (7) แนะนำชี้แจงให้ผู้อื่นเข้าใจเกี่ยวกับสหกรณ์
- (8) ร่วมมือทุกทางเพื่อให้เกิดความเจริญแก่สหกรณ์

### ประโยชน์ที่สมาชิกจะได้รับ

- (1) ช่วยบรรเทาความเดือดร้อนของสมาชิกในเรื่องราคาและคุณภาพของสินค้า
- (2) เมื่อสหกรณ์มีกำไรสุทธิประจำปี สมาชิกจะได้รับเงินปันผลตามหุ้นและเงินเฉลี่ยคืนตามส่วนซื้อจากร้านสหกรณ์เท่ากับทำให้สมาชิกซื้อสินค้าได้ถูกกว่าท้องตลาดทั่วไป
- (3) การที่ร้านสหกรณ์จำหน่ายสินค้าด้วยเงินสด นอกจากจะเป็นการช่วยให้ร้านสหกรณ์มีเงินทุนหมุนเวียนเพียงพอสำหรับจัดหาสินค้าที่มีราคาถูกลงจำหน่ายแก่สมาชิกแล้ว ยังเป็นการช่วยให้สมาชิกมีความรอบคอบในการใช้จ่ายเงินและทำให้เกิดการประหยัด
- (4) สหกรณ์เป็นองค์กรทางเศรษฐกิจและสังคมในการพัฒนาคุณภาพชีวิต เช่น การประกันชีวิตหมู่ การฌาปนกิจ การนันทนาการ การศึกษาและอื่นๆ

### สหกรณ์บริการ

สหกรณ์ที่จัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ.2542 โดยมีประชาชนที่มีอาชีพอย่างเดียวกัน หรือหลากหลายอาชีพรวมกัน หรือที่ได้รับความเดือดร้อนในเรื่องเดียวกัน รวมตัวกัน โดยยึดหลักการประหยัด การช่วยตนเองและช่วยเหลือซึ่งกันและกันเพื่อแก้ไขปัญหาต่างๆ รวมทั้งการส่งเสริมอาชีพเพื่อให้เกิดความมั่นคง และรักษาอาชีพดั้งเดิมที่ดีให้คงอยู่ต่อไป

สหกรณ์บริการแห่งแรกตั้งขึ้นในปี พ.ศ. 2484 ชื่อ "สหกรณ์ผู้ทำร่มบ่อสร้าง จำกัด ลินไ้" อยู่ที่ ตำบลต้นเปา อำเภอสันกำแพง จังหวัดเชียงใหม่ ปัจจุบันคือ "สหกรณ์ร่มหัตถกรรม

ผลิตภัณฑ์ไม้บ่อสร้าง จำกัด" เป็นการรวมตัวกันในกลุ่มผู้มีอาชีพทำร่วม ต่อมาในปี พ.ศ. 2496 ได้มีการจัดตั้ง "สหกรณ์บริการไฟฟ้าหนองแขม จำกัด" ที่อำเภอหนองแขม กรุงเทพมหานคร เป็นสหกรณ์ที่ให้บริการด้านสาธารณูปโภค ซึ่งใน พ.ศ. 2521 การไฟฟ้าส่วนภูมิภาคได้เข้าไปดำเนินการแทนตามกฎหมายสหกรณ์นี้จึงได้เปลี่ยนประเภทเป็นสหกรณ์ร้านค้า และในปี พ.ศ. 2497 ได้มีการจัดตั้ง "สหกรณ์มีดอรัญญิก จำกัด" ที่ตำบลทุ่งช้าง อำเภอนครหลวง จังหวัดพระนครศรีอยุธยา ภายหลังจากนั้นสหกรณ์บริการก็ได้มีการจัดตั้งเพิ่มขึ้นตลอดมา

### สหกรณ์บริการรูปแบบต่างๆ

1. **สหกรณ์อุตสาหกรรมในครัวเรือน** ตั้งขึ้นในหมู่ประชาชนผู้ประกอบอาชีพหัตถกรรมในครัวเรือน เพื่อแก้ปัญหาในด้านวัตถุดิบและการจำหน่ายผลิตภัณฑ์ โดยการส่งเสริมให้นำวัสดุอุปกรณ์ที่มีอยู่ในท้องถิ่นมาใช้ให้เป็นประโยชน์ในการผลิตสินค้า

2. **สหกรณ์เดินรถ** ตั้งขึ้นในหมู่ผู้ประกอบอาชีพการเดินรถเพื่อให้มีรายได้พอเลี้ยงครอบครัว และสามารถยึดเป็นอาชีพหลักได้ นอกจากนี้ยังเป็นการจัดระเบียบการเดินรถ ให้เป็นไปตามพระราชบัญญัติการขนส่งทางบก และพระราชบัญญัติสหกรณ์ ซึ่งสหกรณ์รูปแบบนี้แบ่งออกเป็นสหกรณ์รถยนต์โดยสาร สหกรณ์รถยนต์แท็กซี่ สหกรณ์รถยนต์สามล้อ และสหกรณ์สี่ล้อเล็ก

3. **สหกรณ์เคหสถานและบริการชุมชน** ตั้งขึ้นตามความต้องการของประชาชนผู้มีความเดือนร้อนในเรื่องที่อยู่อาศัย เพื่อให้ทุกคนได้มีที่อยู่อาศัยเป็นของตนเองและอยู่ร่วมกันเป็นชุมชนอย่างมีความสุข สหกรณ์รูปแบบนี้แบ่งออกเป็นสหกรณ์เคหสถานและสหกรณ์บริการชุมชน

4. **สหกรณ์สาธารณูปโภค** ตั้งขึ้นเพื่อแก้ปัญหาความเดือนร้อนในเรื่องสาธารณูปโภคของประชาชนที่อาศัยอยู่ร่วมกันในเขตชุมชนเดียวกัน หรือใกล้เคียงกัน แบ่งออกเป็นสหกรณ์บริการไฟฟ้าพลังน้ำ สหกรณ์บริการน้ำบาดาล และสหกรณ์บริการน้ำประปา

5. **สหกรณ์บริการรูปอื่น** เป็นสหกรณ์บริการที่ดำเนินธุรกิจไม่อาจจัดเข้า 4 รูปแบบ ข้างต้น

### วัตถุประสงค์ในการจัดตั้งสหกรณ์บริการ

สหกรณ์บริการมีหลายรูปแบบให้พิจารณา จึงขอสรุปวัตถุประสงค์อย่างกว้าง ๆ ดังนี้

- (1) ประกอบธุรกิจด้านการบริการที่ระบุไว้ตามรูปแบบของสหกรณ์
- (2) จัดหาวัสดุอุปกรณ์ในการประกอบอาชีพ ตลอดจนเครื่องมืออุปกรณ์บริโภคที่จำเป็นมาบริการแก่สมาชิกในราคายุติธรรม
- (3) รับฝากเงินจากสมาชิกเพื่อส่งเสริมการออมทรัพย์
- (4) ให้เงินกู้ในส่วนที่เกี่ยวกับการประกอบอาชีพ หรือจำเป็นแก่สมาชิก

- (5) รวบรวมผลิตภัณฑ์จากสมาชิก โดยจัดหาตลาดจำหน่ายให้
  - (6) ช่วยเหลือสมาชิกด้านกฎหมายคดีความ
  - (7) ส่งเสริมสวัสดิภาพของสมาชิกและครอบครัว
  - (8) ส่งเสริมการช่วยตนเองและการร่วมมือกันช่วยเหลือซึ่งกันและกันในหมู่สมาชิก
- (9) ให้การศึกษาอบรมแก่สมาชิกเพื่อให้มีความรู้ทางสหกรณ์ และความรู้เกี่ยวกับการประกอบอาชีพ
- (10) ร่วมมือกับสหกรณ์อื่นและหน่วยงานต่าง ๆ เพื่อกิจการความก้าวหน้าของสหกรณ์

### วิธีการดำเนินงาน

สหกรณ์บริหารดำเนินงานโดยสมาชิก กล่าวคือ เมื่อได้มีการจัดตั้งสหกรณ์บริการขึ้นแล้ว สมาชิกจะเลือกตั้งตัวแทนจากที่ประชุมใหญ่ให้เข้ามาบริหารงานในสหกรณ์ ตัวแทนสมาชิกนี้เรียกว่า “คณะกรรมการดำเนินการ” ตาม พ.ร.บ. สหกรณ์ พ.ศ. 2542 กำหนดให้คณะกรรมการดำเนินการ ประกอบด้วยประธานกรรมการหนึ่งคน และกรรมการอื่นอีกไม่เกิน 14 คน คณะกรรมการดำเนินการ ทำหน้าที่ดำเนินกิจการทั้งปวงของสหกรณ์และต้องปฏิบัติหน้าที่ให้เป็นไปตามกฎหมาย ข้อบังคับและมติของที่ประชุมใหญ่ตลอดจนในทางอันสมควรเพื่อให้เกิดผลดีแก่สหกรณ์และสมาชิก เพื่อให้กิจการของสหกรณ์ดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพ คณะกรรมการดำเนินการ ควรจัดจ้างผู้จัดการที่มีความรู้ ความสามารถในการดำเนินธุรกิจและซื่อสัตย์สุจริตมาเป็นผู้จัดการ นอกจากนี้ ผู้จัดการอาจจัดจ้างเจ้าหน้าที่ของสหกรณ์โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการดำเนินการ เพื่อช่วยเหลือกิจการสหกรณ์ในด้านต่าง ๆ ตามความเหมาะสมโดยคำนึงถึงปริมาณธุรกิจและการประหยัดเป็นสำคัญ

### การดำเนินธุรกิจของสหกรณ์

การดำเนินธุรกิจของสหกรณ์บริการ จะดำเนินการตามลักษณะการประกอบการของสมาชิกเป็นหลักดังนี้

- (1) สหกรณ์อุตสาหกรรมในครัวเรือน ธุรกิจของสหกรณ์ส่วนใหญ่จะดำเนินการเกี่ยวกับการจัดหาวัตถุดิบในการผลิตหรือสิ่งของอย่างอื่น ที่สมาชิกมีความต้องการมาจำหน่ายแก่สมาชิก รวมทั้งรวบรวมผลิตภัณฑ์จากสมาชิก เพื่อจัดการขายหรือเพื่อขาย ดังนั้น ธุรกิจของสหกรณ์จึงต้องเกี่ยวข้องกับการจัดการ การผลิต และการตลาดเป็นหลัก สำหรับการตลาดเป็นสิ่งสำคัญที่คณะกรรมการฯ และฝ่ายจัดการของสหกรณ์ต้องมีความรู้ ความเข้าใจเป็นอย่างดีด้วย

(2) **สหกรณ์เงินรูด** ธุรกิจของสหกรณ์ส่วนใหญ่ดำเนินการเกี่ยวกับการประกอบกิจการเงินรูดและส่งเสริมให้สมาชิก มีรถยนต์เป็นของตนเอง รวมทั้งจัดหาวัสดุอุปกรณ์เกี่ยวกับรถยนต์ หรือสิ่งของอย่างอื่น ที่สมาชิกต้องการมาจำหน่ายแก่สมาชิก

(3) **สหกรณ์เคหสถานและบริการชุมชน** สหกรณ์เคหสถานธุรกิจของสหกรณ์ส่วนใหญ่ดำเนินการเกี่ยวกับการจัดสรรที่ดินหรือจัดสร้างที่อยู่อาศัยให้แก่สมาชิก รวมทั้งให้สมาชิกกู้ยืมเงินสำหรับสหกรณ์บริการชุมชน ธุรกิจของสหกรณ์ดำเนินการเกี่ยวกับการให้บริการด้านการรักษาความสะอาด การรักษาความปลอดภัย แสงสว่างส่วนกลางและอื่น ๆ

(4) **สหกรณ์สาธารณูปโภค** ธุรกิจของสหกรณ์ส่วนใหญ่ดำเนินการเกี่ยวกับการให้บริการด้านสาธารณูปโภค เช่น ไฟฟ้าพลังน้ำ หรือน้ำบาดาล หรือน้ำประปา รวมทั้งจัดหาวัสดุอุปกรณ์ต่าง ๆ หรือสิ่งของอย่างอื่นมาจำหน่ายแก่สมาชิก

(5) **สหกรณ์บริการรูปอื่น ๆ** ธุรกิจของสหกรณ์ขึ้นอยู่กับลักษณะการประกอบธุรกิจของสหกรณ์นั้น ๆ

#### ทุนดำเนินงานของสหกรณ์

ในการจัดตั้งสหกรณ์บริการซึ่งมีหลายรูปแบบให้พิจารณาจะต้องคำนึงถึงธุรกิจของสหกรณ์แต่ละรูปแบบด้วย บางรูปแบบต้องมีเงินทุนจำนวนมากในการประกอบธุรกิจ เช่น สหกรณ์เคหสถานเพื่อซื้อที่ดิน หรือลงทุนก่อสร้างที่อยู่อาศัยแก่สมาชิก บางรูปแบบไม่ต้องใช้เงินทุนจำนวนมากในการประกอบธุรกิจ เช่น สหกรณ์บริการชุมชน เพียงแต่สหกรณ์มีรายได้เพียงพอเพื่อจ่ายเป็นค่าบริการส่วนกลางเท่านั้น สหกรณ์ก็สามารถอยู่รอดได้ สหกรณ์บริการจึงอาจหาทุนเพื่อดำเนินงานตามวัตถุประสงค์ของสหกรณ์แต่ละรูปแบบ ดังนี้

(1) **ออกหุ้น** สหกรณ์บริการทุกรูปแบบทุนดำเนินงานของสหกรณ์ได้มาจากสมาชิกเป็นอันดับแรก คือ ได้จากการออกหุ้นให้สมาชิกแต่ละคนถือ สมาชิกแต่ละคนจะต้องถือหุ้นอย่างน้อยคนละ 1 หุ้น หรือมากกว่า 1 หุ้นก็ได้ ขึ้นอยู่กับความต้องการของสมาชิกแต่ต้องไม่เกินหนึ่งในห้าของหุ้นทั้งหมด

(2) **เงินรับฝากจากสมาชิก** สหกรณ์สามารถกำหนดระเบียบฯ เพื่อรับฝากเงินประเภทออมทรัพย์และประจำจากสมาชิกได้โดยได้รับความเห็นชอบจากนายทะเบียนสหกรณ์

(3) **การกู้ยืมเงิน** สหกรณ์บริการทุกรูปแบบหากมีเงินทุนจากการออกหุ้นให้แก่สมาชิกแต่ละคนถือแล้ว ยังไม่เพียงพอในการดำเนินธุรกิจสหกรณ์ก็อาจกู้ยืมเงินจากสหกรณ์อื่นหรือจากหน่วยงานราชการ หรือสถาบันการเงิน หรือบุคคลภายนอกมาเพื่อดำเนินธุรกิจหรือใช้เป็นทุนหมุนเวียนได้



(4) **ทุนสำรองและทุนสะสมต่างๆ** เงินทุนดังกล่าวเป็นเงินทุนที่สหกรณ์ได้มาจากการจัดสรรกำไรสุทธิประจำปี ทุนนี้สะสมไว้เพื่อขยายกิจการของสหกรณ์ ทุนสำรองเป็นของสหกรณ์โดยส่วนรวมสมาชิกจะนำมาแบ่งกันไม่ได้ หรือจะเรียกเรื่องแม้ส่วนใดส่วนหนึ่งก็ไม่ได้ ทุนนี้จะถอนได้ก็แต่เพื่อชดเชยการขาดทุนอันอาจเกิดขึ้นหรือเพื่อจัดสรรเข้าบัญชีทุนสำรองให้แก่สหกรณ์ใหม่ที่ได้จดทะเบียนแยกจากสหกรณ์เดิมเท่านั้น

(5) **เงินอุดหนุนหรือทรัพย์สินที่ได้รับบริจาค** เป็นเงินทุนหรือทรัพย์สินที่มีผู้มอบให้หรือยกให้ โดยอาจกำหนดวัตถุประสงค์เพื่อการใดการหนึ่ง แต่ถ้าไม่กำหนดวัตถุประสงค์ไว้ให้เป็นทุนสำรองทั้งหมด (กรมส่งเสริมสหกรณ์, 2558: ออนไลน์)

#### การเตรียมความพร้อมสหกรณ์ก่อนจัดจ้างผู้สอบบัญชีภาคเอกชน

เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการมอบหมายสหกรณ์โดยมีการให้ภาคเอกชนตรวจสอบบัญชี กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนดให้มีการเตรียมความพร้อมสหกรณ์ โดยมอบหมายให้ผู้สอบบัญชีที่เป็นข้าราชการเข้าไปชี้แจงแนวทางเข้าสู่การมอบหมายสหกรณ์ให้ภาคเอกชนตรวจสอบบัญชี ซึ่งมีขั้นตอนการเตรียมความพร้อมสหกรณ์ ดังนี้

1. กำหนดสหกรณ์เป้าหมายเพื่อเตรียมความพร้อม คือ สหกรณ์นอกภาคเกษตร ได้แก่ สหกรณ์ประเภทออมทรัพย์ เครดิตยูเนียน ร้านค้า และบริการ ที่มีทุนของสหกรณ์ตั้งแต่ 40 ล้านบาทขึ้นไป
2. สหกรณ์เป้าหมายจะได้รับการเตรียมความพร้อมจากสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ในพื้นที่ โดยผู้สอบบัญชีภาครัฐจะเข้าไปกำกับแนะนำเกี่ยวกับการจัดทำบัญชี งบการเงิน และรายละเอียดประกอบงบการเงิน เพื่อให้สหกรณ์ได้รับการตรวจสอบบัญชีประจำปีได้อย่างรวดเร็ว รวมถึงแนะนำให้สหกรณ์จัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดี
3. ให้คำปรึกษาแนะนำเกี่ยวกับวิธีการคัดเลือกผู้สอบบัญชีภาคเอกชน การจัดจ้างผู้สอบบัญชี และการเสนอชื่อผู้สอบบัญชีเพื่อแต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ พร้อมกับมอบคู่มือสหกรณ์ที่จัดจ้างผู้สอบบัญชีภาคเอกชน และรายชื่อผู้สอบบัญชีภาคเอกชนที่ขึ้นทะเบียนกับกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ในส่วนของสหกรณ์เป้าหมายควรให้ความร่วมมือกับภาครัฐ เพื่อให้กรมตรวจบัญชีสหกรณ์สามารถนำอัตราค่าจ้างและเวลาไปให้ความช่วยเหลือสหกรณ์ขนาดเล็กและกลุ่มเกษตรกรที่ขยายตัวเพิ่มมากขึ้น โดย
  - (1) จัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดี
  - (2) จัดทำข้อมูลทางการเงิน การบัญชี งบการเงิน และรายละเอียดประกอบงบการเงิน ตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์

ให้เรียบร้อยภายใน 30 วัน นับแต่วันสิ้นปีทางบัญชี เพื่อสามารถรับการตรวจสอบบัญชีประจำปีได้อย่างรวดเร็ว

- (3) ศึกษาวิธีการคัดเลือกและจัดจ้างผู้สอบบัญชีภาคเอกชน ข้อมูลของผู้สอบบัญชีภาคเอกชน รวมถึงเตรียมตั้งงบประมาณค่าธรรมเนียมการตรวจสอบ
- (4) ดำเนินการคัดเลือกและเสนอชื่อผู้สอบบัญชีภาคเอกชนเพื่อแต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ เมื่อสหกรณ์มีความพร้อมตามหลักเกณฑ์การมอบหมายสหกรณ์ให้ผู้สอบบัญชีภาคเอกชนตรวจสอบบัญชี

#### **หลักเกณฑ์การมอบหมายสหกรณ์ให้ผู้สอบบัญชีภาคเอกชนตรวจสอบบัญชี**

ปัจจุบันกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ได้ให้เกษตรกรนอกภาคเกษตร ได้แก่ สหกรณ์ประเภทออมทรัพย์ เครดิตยูเนียน ร้านค้า และบริการ ที่มีฐานะการเงินมั่นคงสามารถจัดจ้างผู้สอบบัญชีของสหกรณ์ได้ ตามประกาศนายทะเบียนสหกรณ์ ลงวันที่ 22 สิงหาคม 2554 โดยกำหนดหลักเกณฑ์การมอบหมายสหกรณ์ให้ภาคเอกชนตรวจสอบบัญชีไว้ ดังต่อไปนี้

1. ทุนของสหกรณ์ ตั้งแต่ 50 ล้านบาทขึ้นไป
2. ผลการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์ตามเกณฑ์ที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนดอยู่ในระดับดีขึ้นไป (ประเมิน โดยผู้สอบบัญชีภาครัฐ)
3. จัดทำงบการเงินได้ ใต้ภายใน 30 วันนับแต่วันสิ้นปีทางบัญชี

ดังนั้น เมื่อสหกรณ์มีคุณสมบัติครบทั้ง 3 ประการ ก็จะเป็นสหกรณ์ที่ถึงเกณฑ์จัดจ้างผู้สอบบัญชีภาคเอกชน สหกรณ์ต้องกำหนดงบประมาณค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และสรรหาผู้สอบบัญชีภาคเอกชนที่ขึ้นทะเบียนกับกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ (ตามรายชื่อที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์มอบให้สหกรณ์) โดยที่ประชุมคณะกรรมการดำเนินการควรพิจารณาสรรหาไว้ไม่น้อยกว่า 2 ราย เพื่อนำเสนอให้ที่ประชุมใหญ่สามัญประจำปีพิจารณาคัดเลือกให้เป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ต่อจากนั้น สหกรณ์ต้องส่งหนังสือเสนอชื่อผู้สอบบัญชีที่สหกรณ์คัดเลือกพร้อมเอกสารประกอบการแต่งตั้งผู้สอบบัญชีสหกรณ์ถึงอธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ภายใน 45 วัน นับแต่วันที่ประชุมใหญ่มีมติคัดเลือก

#### **การกำกับดูแลสหกรณ์**

สหกรณ์ที่ได้มอบหมายให้ภาคเอกชนตรวจสอบบัญชีแล้วนั้น กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ยังมีหน้าที่กำกับดูแล ตลอดจนให้คำปรึกษาและแนะนำด้านการเงินการบัญชี เพื่อให้สหกรณ์มีการบริหารจัดการและมีการควบคุมภายในที่ดี โดยกรมตรวจบัญชีสหกรณ์จะเข้าร่วมประชุมคณะกรรมการประจำเดือนในคราวที่ผู้สอบบัญชีภาคเอกชนแสดงความเห็นต่องบการเงินหรือคราว

ที่สหกรณ์ต้องการรับฟังความคิดเห็นจากกรมตรวจบัญชีสหกรณ์และเข้าร่วมประชุมใหญ่ นอกจากนั้น กรมตรวจบัญชีสหกรณ์จะเข้ากำกับดูแลพิเศษกรณีมีเรื่องร้องเรียนหรือสหกรณ์มีข้อบกพร่องเร่งด่วน เพื่อรับทราบปัญหาในการพิจารณาหาแนวทางแก้ไขและช่วยเหลือแนะนำสหกรณ์ได้อย่างทันการณ์ และมีหน้าที่พัฒนาความรู้เกี่ยวกับการปฏิบัติของสหกรณ์ด้านการเงิน การบัญชีให้กับคณะกรรมการดำเนินการและฝ่ายจัดการด้วย (คู่มือระบบบริหารงานสอบบัญชีสหกรณ์โดยภาคเอกชน, 2554 : 4 – 9)

## 2.2 ผู้สอบบัญชีภาคเอกชน

### การสรรหาผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีภาคเอกชน

การสรรหาผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีภาคเอกชน มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

- ผู้มีคุณสมบัติที่จะขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีภาคเอกชน ตามประกาศกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการเกี่ยวกับการขึ้นทะเบียน การต่ออายุและการเพิกถอนชื่อออกจากทะเบียนผู้สอบบัญชีภาคเอกชน ลงวันที่ 23 กันยายน 2554 ได้แก่
  - ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2547 ที่ใบอนุญาตยังไม่สิ้นผล
  - ผู้ชำนาญงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ ตามประกาศอธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เรื่อง คุณสมบัติของผู้ชำนาญงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ ลงวันที่ 23 กันยายน พ.ศ.2554
  - ผ่านการอบรมตามหลักสูตรที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด
- กรมตรวจบัญชีสหกรณ์จะเปิดรับสมัครเพื่อขึ้นทะเบียนผู้สอบบัญชีภาคเอกชนตามความจำเป็น ดังนั้นผู้ที่สนใจและมีคุณสมบัติดังที่กล่าวข้างต้นสามารถจัดทำ เพื่อที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์จะสามารถประชาสัมพันธ์ข่าวสารการรับสมัครเพื่อขึ้นทะเบียนผู้สอบบัญชีภาคเอกชน ไปยังผู้แจ้งความจำนงได้โดยตรง
- เมื่อได้รับการขึ้นทะเบียนแล้วกรมตรวจบัญชีสหกรณ์จะจัดส่งรายชื่อผู้สอบบัญชีภาคเอกชนทั้งหมดให้กับสหกรณ์เป้าหมายเพื่อให้สหกรณ์ใช้เป็นข้อมูลในการดำเนินการคัดเลือกและนำเสนอให้นายทะเบียนสหกรณ์แต่งตั้งให้เป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ เมื่อมีคำสั่งนายทะเบียนสหกรณ์แต่งตั้งให้เป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์แล้ว ผู้สอบบัญชีจะต้องปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์ให้เป็นไปตาม ระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ว่าด้วยการสอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ.2542 ลงวันที่ 3 กันยายน 2542

### การคัดเลือกผู้สอบบัญชีภาคเอกชน

เพื่อให้การคัดเลือกผู้สอบบัญชีภาคเอกชนเป็นไปอย่างเหมาะสมตลอดจนจัดทำเอกสารประกอบการเสนอชื่อเพื่อแต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ให้ถูกต้อง ครบถ้วน ซึ่งจะทำให้การแต่งตั้งผู้สอบบัญชีสหกรณ์เป็นไปอย่างรวดเร็ว และเพื่อให้สหกรณ์ได้รับคำปรึกษาแนะนำจากผู้สอบบัญชีได้ทันเหตุการณ์อันจะก่อให้เกิดประโยชน์แก่สหกรณ์ การคัดเลือกผู้สอบบัญชีภาคเอกชน จึงแบ่งได้ 3 ขั้นตอน ดังนี้

#### 1. ก่อนการประชุมใหญ่

- 1.1 ให้สหกรณ์สรรหาผู้สอบบัญชีภาคเอกชน ซึ่งได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตหรือผู้ชำนาญงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ จากทะเบียนรายชื่อผู้สอบบัญชีภาคเอกชนที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์มอบให้สหกรณ์ โดยให้สรรหาผู้สอบบัญชีไว้ไม่น้อยกว่า 2 รายขึ้นไป ซึ่งสหกรณ์อาจจะโทรศัพท์ติดต่อประสานงานในเบื้องต้น หรือส่งหนังสือทาบตามผู้สอบบัญชีภาคเอกชน เพื่อให้ผู้สอบบัญชีจัดทำหนังสือเสนอบริการสอบบัญชีส่งมายังสหกรณ์ ทั้งนี้ สหกรณ์อาจกำหนดความต้องการพิเศษนอกจากการสอบบัญชี เช่น การขอให้ผู้สอบบัญชีให้คำปรึกษาแนะนำด้านการบริหารและการควบคุมภายใน เพื่อให้ผู้สอบบัญชีเสนอบริการเป็นแนวเดียวกัน ซึ่งจะช่วยให้สะดวกต่อการจัดทำข้อมูลประกอบการพิจารณาคัดเลือกผู้สอบบัญชี

โดยสาระสำคัญของหนังสือเสนอบริการสอบบัญชีที่ต้องระบุไว้ได้แก่

1. ขอบเขตการปฏิบัติงานตรวจสอบ ซึ่งจะต้องระบุวัตถุประสงค์ประสงค์ในการตรวจสอบความรับผิดชอบของฝ่ายบริหารและปีบัญชีสิ้นสุดของสหกรณ์ที่จะทำการตรวจสอบ
2. การเข้าปฏิบัติงานตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดเวลาที่จะทำการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์อย่างน้อยปีละกี่ครั้ง ๆ ละกี่วัน พร้อมผู้ช่วยผู้สอบบัญชีจำนวนกี่คน
3. การรายงานผลตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องเสนอรายงานผลการตรวจสอบบัญชีตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด ซึ่งอย่างน้อยต้องประกอบด้วยรายงานระหว่างปีและรายงานการสอบบัญชีประจำปี
4. ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบ

ทั้งนี้ หนังสือเสนอบริการสอบบัญชีที่ทำในนามของบริษัทหรือนิติบุคคล จะต้องระบุชื่อผู้สอบบัญชีที่จะแสดงความเห็นต่องบการเงินให้ชัดเจน เนื่องจากการแต่งตั้งผู้สอบบัญชีสหกรณ์จะแต่งตั้งบุคคลเท่านั้น

นอกจากสาระสำคัญของหนังสือเสนอบริการสอบบัญชีแล้ว สหกรณ์ควรตรวจสอบข้อมูลเบื้องต้นของผู้สอบบัญชีภาคเอกชน เพื่อให้คุณสมบัติของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนเป็นไปตามระเบียบกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ว่าด้วยหลักเกณฑ์การพิจารณาและวิธีการเสนอชื่อผู้สอบบัญชีภาคเอกชน เพื่อแต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2554 กล่าวคือ

- ผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีต้องไม่อยู่ในสังกัดเดียวกับผู้ตรวจสอบกิจการหรือนิติบุคคลที่รับงานตรวจสอบกิจการของสหกรณ์
- ผู้สอบบัญชีรับงานสอบบัญชีสหกรณ์เดียวกันไม่เกิน 3 ปีบัญชีติดต่อกัน
- ผู้สอบบัญชีรับงานสอบบัญชีสหกรณ์ที่มีปีบัญชีสิ้นสุดวันเดียวกันไม่เกิน 5 สหกรณ์

1.2 เมื่อตรวจสอบข้อมูลเบื้องต้นเรียบร้อยแล้ว สหกรณ์ต้องสรุปข้อมูลของผู้สอบบัญชีแต่ละราย โดยจัดทำเป็นข้อมูลเปรียบเทียบข้อเสนอบริการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีแต่ละราย เช่น การเข้าปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี จำนวนและคุณสมบัติของผู้ร่วมงาน การรายงานผลการตรวจสอบบัญชี ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี เป็นต้น เพื่อส่งให้สมาชิกพิจารณาล่วงหน้าก่อนการประชุมใหญ่

1.3 ตั้งงบประมาณค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบบัญชีประจำปี เพื่อนำเสนอที่ประชุมใหญ่ โดยพิจารณาจากค่าธรรมเนียมการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีเสนอมา หรือจากค่าธรรมเนียมการตรวจสอบของสหกรณ์ขนาดเดียวกัน เป็นต้น

1.4 จัดให้มีระเบียบวาระ เรื่อง “การพิจารณาคัดเลือกผู้สอบบัญชีและกำหนดค่าธรรมเนียมการตรวจสอบ” ในระเบียบวาระของการประชุมใหญ่สามัญประจำปี

## 2. ในวันประชุมใหญ่

2.1 ให้ดำเนินการเสนอชื่อผู้สอบบัญชีภาคเอกชนที่สรรหาไว้ไม่น้อยกว่า 2 รายขึ้นไป พร้อมข้อมูลประกอบการพิจารณาที่ได้สรุปไว้ตามข้อ 1.2 เพื่อให้ที่ประชุมใหญ่พิจารณาคัดเลือก ในระเบียบวาระเรื่อง “การพิจารณาคัดเลือกผู้สอบบัญชีและกำหนดค่าธรรมเนียมการตรวจสอบ”

2.2 ให้ที่ประชุมใหญ่ พิจารณาเสนอชื่อผู้สอบบัญชีสำรองไว้ด้วย จำนวน 1 – 2 คน ตามความเหมาะสม ทั้งนี้ เพื่อป้องกันปัญหาจากเหตุสุดวิสัย หรือเหตุจำเป็นที่ทำให้ผู้สอบบัญชีที่สหกรณ์คัดเลือกไว้ไม่สามารถปฏิบัติงานสอบบัญชีได้และเพื่อลดภาระของสหกรณ์ในการสรรหาผู้สอบบัญชีรายใหม่

2.3 กรณีที่ที่ประชุมใหญ่มีมติเลือก ผู้สอบบัญชีสังกัดบริษัทหรือนิติบุคคล ต้องระบุชื่อผู้สอบบัญชีให้ชัดเจนด้วย

### 3. หลังวันประชุมใหญ่

เมื่อที่ประชุมใหญ่มิมีมติคัดเลือกผู้สอบบัญชีประจำปีแล้ว สหกรณ์ต้องทำหนังสือแจ้งให้ผู้สอบบัญชีที่ได้รับการคัดเลือกทราบและให้ผู้สอบบัญชีจัดส่งเอกสารดังต่อไปนี้ให้แก่สหกรณ์โดยเร็ว

1. หนังสือยืนยันการรับงานสอบบัญชี (กรณีการเปลี่ยนแปลงข้อเสนอบริการ เช่น ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องระบุจำนวนเงินที่เปลี่ยนแปลงไว้ในหนังสือฉบับนี้ด้วย)
2. หนังสือรับรองของผู้สอบบัญชี
3. หนังสือแจ้งรายชื่อผู้ช่วยผู้สอบบัญชี

อนึ่ง หากผู้สอบบัญชีที่สหกรณ์คัดเลือกได้รับงานสอบบัญชีสหกรณ์อื่นที่มีปีบัญชีเดียวกันครบ 5 สหกรณ์แล้ว ผู้สอบบัญชีรายนั้นจะมอบอำนาจให้ผู้สอบบัญชีรายอื่นทำการตรวจสอบบัญชีแทนไม่ได้ สหกรณ์ต้องประสานงานกับผู้สอบบัญชีที่สหกรณ์คัดเลือกสำรองไว้ให้จัดส่งเอกสารดังกล่าว ชำรงต้นให้กับสหกรณ์ เพื่อที่สหกรณ์จะนำเสนอให้นายทะเบียนสหกรณ์พิจารณาแต่งตั้งให้เป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต่อไป กรณีที่ไม่ได้เลือกผู้สอบบัญชีสำรองไว้สหกรณ์ต้องจัดให้มีการคัดเลือกผู้สอบบัญชีรายใหม่โดยเร็ว

#### วิธีการเสนอชื่อเพื่อแต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์

เมื่อการประชุมใหญ่เสร็จสิ้นแล้วสหกรณ์ต้องจัดทำหนังสือนำส่ง เพื่อเสนอชื่อผู้สอบบัญชีภาคเอกชนที่ได้รับการคัดเลือกจากที่ประชุมใหญ่ให้นายทะเบียนสหกรณ์แต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ โดยยื่นต่ออธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ภายใน 45 วัน นับตั้งแต่วันที่ประชุมใหญ่มิมีมติคัดเลือกพร้อมด้วยเอกสารประกอบการพิจารณา ดังต่อไปนี้

สำเนารายงานการประชุมใหญ่ ครั้งที่มีการพิจารณาคัดเลือกผู้สอบบัญชี โดยอาจคัดเฉพาะระเบียบวาระ เรื่อง “การพิจารณาคัดเลือกผู้สอบบัญชีและกำหนดค่าธรรมเนียมการตรวจสอบ” ทั้งนี้ต้องบันทึกมติที่ประชุมให้ชัดเจน จำนวน 1 ชุด

1. สำเนาหนังสือเสนอบริการสอบบัญชี จำนวน 1 ชุด
2. สำเนาหนังสือยืนยันการรับงานสอบบัญชี จำนวน 1 ชุด
3. สำเนาหนังสือรับรองของผู้สอบบัญชี จำนวน 1 ชุด
4. สำเนาหนังสือแจ้งรายชื่อผู้ช่วยผู้สอบบัญชี จำนวน 1 ชุด

โดยผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานในฐานะหัวหน้าสาย ต้องลงลายมือชื่อยืนยันการปฏิบัติงานด้วย

1. การพิจารณาคัดเลือกผู้สอบบัญชีภาคเอกชนและการจัดทำเอกสารประกอบการพิจารณาแต่งตั้งผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องจัดทำทุกปี
2. เอกสารตามข้อ 1 – 5 ที่กล่าวข้างต้น ต้องมีลายมือชื่อผู้มีอำนาจของสหกรณ์รับรองสำเนาถูกต้องด้วย
3. กรณีที่สหกรณ์จัดจ้างผู้สอบบัญชีภาคเอกชนเป็นปีแรก การจัดทำหนังสือถึงอธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ต้องแนบบการเงินปีล่าสุดและส่งผ่านสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ในพื้นที่

#### การแต่งตั้งผู้สอบบัญชีภาคเอกชนเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์

เมื่อกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ได้รับเรื่องจากสหกรณ์แล้วจะดำเนินการตามขั้นตอนโดยการนำเสนอชื่อผู้สอบบัญชีภาคเอกชนให้นายทะเบียนสหกรณ์แต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ดังนี้

1. กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ โดยสำนักมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี จะตรวจสอบคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานในฐานะหัวหน้าสาย รวมทั้งเอกสารประกอบการเสนอชื่อผู้สอบที่สหกรณ์จัดส่งมาครบถ้วน ถูกต้อง ตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ระเบียบกรมตรวจบัญชีสหกรณ์และประกาศกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ที่กำหนดจึงจะจัดทำคำสั่งนายทะเบียนสหกรณ์และนำเสนอชื่อผู้สอบบัญชีที่สหกรณ์คัดเลือกให้นายทะเบียนสหกรณ์แต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ โดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 69 และมาตรา 105 แห่งพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. 2542

กรณีที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์พบว่าผู้สอบบัญชีภาคเอกชนที่สหกรณ์เสนอชื่อมามีคุณสมบัติไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด กรมตรวจบัญชีสหกรณ์จะแจ้งให้สหกรณ์ทราบเพื่อให้สหกรณ์พิจารณาเสนอชื่อผู้สอบบัญชีภาคเอกชนรายใหม่ (กรณีที่สหกรณ์เลือกผู้สอบบัญชีสำรองไว้ให้พิจารณาจากรายชื่อที่เลือกไว้ตามลำดับ กรณีที่ไม่ได้คัดเลือกผู้สอบบัญชีสำรองไว้ สหกรณ์จะต้องสรรหาและคัดเลือกผู้สอบบัญชีใหม่ โดยเลือกจากที่ประชุมใหญ่วิสามัญ หรือที่ประชุมคณะกรรมการดำเนินการ) และยื่นหนังสือเสนอชื่อเพื่อแต่งตั้งผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต่ออธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ภายใน 45 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งเป็นหนังสือจากกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

2. เมื่อนายทะเบียนสหกรณ์แต่งตั้งผู้สอบบัญชีสหกรณ์แล้ว กรมตรวจบัญชีสหกรณ์จะส่งสำเนาคำสั่งแต่งตั้งผู้สอบบัญชีให้กับสหกรณ์ผู้สอบบัญชีสหกรณ์และหน่วยงานที่เกี่ยวข้องทราบโดยเร็ว (คู่มือระบบบริหารงานสอบบัญชีสหกรณ์โดยภาคเอกชน, 2554 : 10 – 16)

### ข้อมูลที่จัดจ้างผู้สอบบัญชีภาคเอกชน

สหกรณ์นอกภาคเกษตรที่จัดจ้างผู้สอบบัญชีภาคเอกชนทั้งหมด จำนวน 860 สหกรณ์ มี สหกรณ์จัดจ้างผู้สอบบัญชีภาคเอกชนเป็นปีแรก จำนวน 18 สหกรณ์ และลดลงเนื่องจากโอนกลับ ให้ผู้สอบบัญชีภาครัฐตรวจสอบบัญชี จำนวน 105 สหกรณ์ คงเหลือจำนวน 773 สหกรณ์

ตารางที่ 2.1 ข้อมูลที่จัดจ้างผู้สอบบัญชีภาคเอกชน (ณ 28 กุมภาพันธ์ 2558)

สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์	ทั้งหมดในปี 2557	เพิ่ม	โอนกลับภาครัฐ	คงเหลือ
<b>แยกตามพื้นที่</b>				
สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 1 (อุษายา)	115	2	16	101
สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 2 (ชลบุรี)	98	4	14	88
สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 3 (นครราชสีมา)	33	1	6	28
สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 4 (อุบลราชธานี)	42	-	9	33
สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 5 (ขอนแก่น)	48	-	9	39
สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 6 (พิษณุโลก)	54	1	12	43
สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7 (เชียงใหม่)	52	1	6	47
สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 8 (นครศรีธรรมราช)	49	-	7	42
สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 9 (สงขลา)	51	2	9	44
สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 10(กรุงเทพมหานคร)	318	7	17	308
<b>รวม</b>	<b>860</b>	<b>18</b>	<b>105</b>	<b>773</b>
<b>แยกตามปีบัญชี</b>				
มกราคม	1	1	-	2
กุมภาพันธ์	1	-	-	1
มีนาคม	16	2	2	16
เมษายน	3	-	1	2
พฤษภาคม	6	1	-	7
มิถุนายน	27	1	1	27
กรกฎาคม	7	-	-	7
สิงหาคม	6	1	1	6



สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์	ทั้งหมดในปี 2557	เพิ่ม	โอนกลับภาครัฐ	คงเหลือ
กันยายน	291	3	40	254
ตุลาคม	39	1	5	35
พฤศจิกายน	52	1	7	46
ธันวาคม	412	6	48	370
<b>รวม</b>	<b>860</b>	<b>18</b>	<b>105</b>	<b>773</b>
<b>แยกตามประเภทของสหกรณ์</b>				
สหกรณ์ออมทรัพย์	753	16	90	679
สหกรณ์เครดิตยูเนี่ยน	88	2	15	75
สหกรณ์บริการ	8	-	-	8
สหกรณ์ร้านค้า	11	-	-	11
<b>รวม</b>	<b>860</b>	<b>18</b>	<b>105</b>	<b>773</b>

ที่มา : [http://www.cad.go.th/main.php?filename=private\\_04](http://www.cad.go.th/main.php?filename=private_04)

## 2.3 แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

### 1. ทฤษฎีการเรียนรู้ (Learning Theory)

การเรียนรู้ เป็นการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมที่ถาวร พฤติกรรมที่ทำให้เกิดปฏิสัมพันธ์ระหว่างผู้เรียนกับสิ่งแวดล้อม (Driscoll, 1994) การเรียนรู้จะเกิดขึ้นเมื่อประสบการณ์ที่ส่งผลให้เกิดการเปลี่ยนแปลงอย่างถาวร เกี่ยวกับความรู้กับพฤติกรรมของบุคคลใดบุคคลหนึ่ง การเรียนรู้เป็นการเปลี่ยนแปลงความรู้ ทั้งด้านปริมาณและด้านคุณภาพ คือนอกจากจะมีสิ่งที่เรียนรู้เพิ่มขึ้นแล้ว ยังสามารถจัดรวบรวม เรียบเรียงสิ่งที่เรียนรู้เหล่านั้นให้เป็นระเบียบ เพื่อให้สามารถเรียกกลับมาใช้ได้ตามที่ต้องการ (Mayer, 2002) การเรียนรู้เป็นการได้มาหรือการจัดระเบียบหรือหมวดหมู่ใหม่ของโครงสร้างทางปัญญา โดยผ่านกระบวนการประมวลผลของข้อมูลและการเก็บรักษาข้อมูล (Good and Brophy, 1990) พฤติกรรมที่เปลี่ยนแปลงไปจากเดิม มิได้หมายถึงพฤติกรรมทางกายภาพเท่านั้น แต่ยังรวมถึงพฤติกรรมทั้งหมดที่มนุษย์แสดงออกมา

Combs ใช้ความคิดเห็นทางด้านความรู้ความเข้าใจ (Cognitive View) เป็นจุดเริ่มต้นในการทำงาน (ชัยวัฒน์ สุทธิรัตน์, 2552 : 30) โดยกล่าวว่า พฤติกรรมส่วนใหญ่ของบุคคล

เป็นผลมาจากการรับรู้สิ่งแวดล้อมในช่วงเวลานั้นและเวลานั้น ซึ่งการแสดงพฤติกรรมทุกอย่างของบุคคลเป็นผลเนื่องมาจากการรับรู้สิ่งแวดล้อมในช่วงเวลานั้น

เมื่อบุคคลเกิดการเรียนรู้ก็จะสามารถปรับประยุกต์กับสิ่งที่ได้รับมาใช้ในการวางแผนการดำเนินชีวิตให้สอดคล้องกับสภาพแวดล้อมและสถานการณ์ต่าง ๆ ได้อย่างเหมาะสม เช่นเดียวกับผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีการเรียนรู้ในการสอบบัญชีที่ดี เมื่อเกิดข้อบกพร่องหรือปัญหาขึ้นจะสามารถนำความรู้มาช่วยในการแก้ไขจนเกิดเป็นความชำนาญในการปฏิบัติงานให้สำเร็จตามเป้าหมายและความพึงพอใจตามแต่ละบุคคลได้ตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ (Cunningham and et al., 2002)

ผู้สอบบัญชีภาคเอกชน ต้องยึดมั่นในความเป็นอิสระ ความซื่อสัตย์สุจริต ความเที่ยงธรรมการรักษาความลับของลูกค้า และการปฏิบัติเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ รวมทั้งจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีและผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีภาคเอกชนต้องเป็นผู้ที่มีความรู้ และรักษามาตรฐานของความรู้ทางวิชาการ ความสามารถ และความชำนาญงานทางวิชาชีพที่พึงมีเพื่อให้สามารถปฏิบัติงานที่ตนรับผิดชอบ ด้วยความระมัดระวังรอบคอบ รวมทั้งส่งเสริมและพัฒนาทางด้านวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง (คู่มือระบบบริหารงานสอบบัญชีสหกรณ์โดยภาคเอกชน, 2554 : 1)

การละเว้นไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนการสอบบัญชีที่จำเป็นอย่างครบถ้วนของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลให้คุณภาพของงานสอบบัญชีลดลง โดยพบว่าปัจจัยหนึ่งที่ทำให้เกิดการละเว้นไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนของการสอบบัญชีที่จำเป็นอย่างครบถ้วน คือ การขาดการฝึกอบรมอย่างเพียงพอของผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี (Recker, Wheeler และ Wing อ้างถึงในวีรณา ติระณะประกิจ และ ศิลปะพร ศรีจันทเพชร, 2552 : 70) ซึ่งการฝึกอบรมและพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพอย่างสม่ำเสมอ ทั้งในส่วนของมาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพและระเบียบนโยบายที่เกี่ยวข้องกับสหกรณ์และการสอบบัญชีสหกรณ์ ทำให้มีความรู้ความเข้าใจในระเบียบนโยบายและข้อบังคับของสหกรณ์

## 2. ระบบบริหารงานสอบบัญชีสหกรณ์โดยภาคเอกชน

ระบบบริหารงานสอบบัญชีสหกรณ์โดยภาคเอกชน กำหนดขึ้นเพื่อเป็นหลักเกณฑ์และวิธีปฏิบัติในการมอบหมายงาน การสรรหาผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี การแต่งตั้งผู้สอบบัญชีภาคเอกชน การกำกับดูแลสหกรณ์ การกำกับดูแลสหกรณ์ภาคเอกชน การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาคเอกชน และการพิจารณาจรรยาบรรณผู้สอบบัญชีภาคเอกชน ภายใต้การจัดการตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (Cooperative Auditing Quality Control : CAQC) เพื่อให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์โดยภาคเอกชน เป็นไปตามมาตรฐาน

การสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด ดังนั้น กรมตรวจบัญชีสหกรณ์จึงกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีปฏิบัติ ดังนี้

การจัดการงานสอบบัญชีสหกรณ์โดยภาคเอกชนบนระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี(Cooperative Auditing Quality Control : CAQC)

**1. มาตรฐานสำนักงาน** กำหนดให้ ผู้สอบบัญชีภาคเอกชน สำนักมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี สำนักส่งเสริมพัฒนาการบัญชีและถ่ายทอดเทคโนโลยี (สพถ.) สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 1 – 10 (สศท.) และสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ (สศส.) ถือปฏิบัติตามหลักปฏิบัติเกี่ยวกับ

(1) **ข้อกำหนดวิชาชีพ** ผู้สอบบัญชีภาคเอกชน ต้องยึดมั่นในความเป็นอิสระ ความซื่อสัตย์ สุจริต ความเที่ยงธรรม การรักษาความลับของลูกค้า และการปฏิบัติเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ รวมทั้งจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี

(2) **ความรู้ ความสามารถและความชำนาญงาน** ผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีภาคเอกชนต้องเป็นผู้ที่มีความรู้ และรักษามาตรฐานของความรู้ทางวิชาการ ความสามารถ และความชำนาญงานทางวิชาชีพที่พึงมี เพื่อให้สามารถปฏิบัติงานที่ตนรับผิดชอบ ด้วยความระมัดระวังรอบคอบ รวมทั้งส่งเสริมและพัฒนาทางด้านวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง อย่างไรก็ตาม สำนักมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชีมีการดำเนินการสรรหาผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีภาคเอกชน ตามหลักเกณฑ์และวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับ

(1) การขึ้นทะเบียนผู้สอบบัญชีภาคเอกชน

(2) การขึ้นทะเบียนหัวหน้าสายสอบบัญชี

(3) **การมอบหมายงาน** สำนักมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชีจะมอบหมายงานให้กับผู้สอบบัญชีภาคเอกชนที่มีความรู้ ความสามารถและความชำนาญงานในสถานการณ์ต่าง ๆ รวมถึงมีความเข้าใจในลักษณะการดำเนินธุรกิจของสหกรณ์ที่ได้รับมอบหมายให้ตรวจสอบ

(4) **การแบ่งงาน** สำนักมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี ตรวจสอบเอกสารประกอบการแต่งตั้งและคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีภาคเอกชน เพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่า ผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีภาคเอกชนมีคุณภาพตามระบบบริหารงานสอบบัญชีสหกรณ์โดยภาคเอกชน ภายใต้การจัดการตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) พร้อมทั้งจัดทำคำสั่งให้นายทะเบียนสหกรณ์แต่งตั้งผู้สอบบัญชีสหกรณ์ โดยมีหลักเกณฑ์วิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการแต่งตั้งผู้สอบบัญชีภาคเอกชน

(5) **การขอคำปรึกษาหารือ** ในบางสถานการณ์ที่ต้องตรวจสอบและให้ความเห็นในเรื่องที่เกี่ยวกับงานที่ผู้สอบบัญชีภาคเอกชนขาดความชำนาญ หรืองานที่มีความสลับซับซ้อน

โดยเฉพาะ ผู้สอบบัญชีภาคเอกชนควรขอคำปรึกษาหารือให้เป็นไปตามระบบบริหารงานตรวจสอบบัญชีโดยภาคเอกชน

(6) การตอบรับและการคงไว้ซึ่งลูกค้า มีการจำแนกสหกรณ์ ได้แก่ กลุ่มเป้าหมาย กลุ่มเตรียมความพร้อม และกลุ่มโอนกลับ เพื่อให้บริการแก่สหกรณ์อย่างเหมาะสม

(7) การติดตามงาน ตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. 2542 และแก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ. 2553 ส่วนที่ 3 การกำกับดูแลสหกรณ์ ซึ่งข้าราชการกรมตรวจบัญชีสหกรณ์มีอำนาจเข้าไปตรวจสอบสหกรณ์ได้ตามมาตรา 17 และมาตรา 18 จึงได้กำหนดให้มีการกำกับดูแลสหกรณ์ และการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีภาคเอกชนรวมถึงการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาคเอกชน ภายใต้การจัดการตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) ดังนี้

7.1 การกำกับดูแลสหกรณ์ที่มอบหมายให้ผู้สอบบัญชีภาคเอกชนตรวจสอบ ถือเป็นปฏิบัติตามหลักปฏิบัติเกี่ยวกับ

- (1) การเสริมสร้างองค์ความรู้ด้านการบริหารจัดการ
- (2) ประมวลผลข้อสังเกตของสหกรณ์จากการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี
- (3) การเข้าร่วมประชุมกรรมการ/ประชุมใหญ่
- (4) การสนับสนุนกรณีพิเศษ

7.2 การกำกับดูแลผู้สอบบัญชีภาคเอกชน ถือเป็นปฏิบัติตามหลักปฏิบัติเกี่ยวกับ

- (1) การกำกับการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาคเอกชน
- (2) การประเมินผลการกำกับผู้สอบบัญชีภาคเอกชน
- (3) การพัฒนาความรู้แก่ผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีภาคเอกชน

7.3 การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาคเอกชน ถือเป็นปฏิบัติตามหลักปฏิบัติเกี่ยวกับ

- (1) การสอบทานงานของผู้สอบบัญชีภาคเอกชน
- (2) การประเมินคุณภาพงานของผู้สอบบัญชีภาคเอกชน

2. มาตรฐานกระบวนการสอบบัญชี กำหนดให้ผู้สอบบัญชีภาคเอกชนถือปฏิบัติ และสำนักมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี (สมช.) ควบคุมการปฏิบัติตามหลักปฏิบัติเกี่ยวกับ

(1) การกำหนดแผนปฏิบัติงานสอบบัญชีรายสหกรณ์ เป็นการกำหนดแผนปฏิบัติงานรายสหกรณ์ (PB) ทั้งหมดของผู้สอบบัญชีรายคนที่ได้รับการแต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชี โดยบันทึกข้อมูลผ่านระบบ Intranet ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

(2) การวางแผนงานสอบบัญชี เป็นการกำหนดขอบเขตการปฏิบัติงานสอบบัญชีวิธีการตรวจสอบ และเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบบัญชี เพื่อรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอ

และเหมาะสม ได้แก่ การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี การวางแผนการสอบบัญชีโดยรวม และกำหนดแนวการสอบบัญชี

(3) การปฏิบัติงานสอบบัญชี เป็นการตรวจสอบบัญชีตามแนวการสอบบัญชีที่กำหนดไว้ใน ข้อ (2) โดยแบ่งการปฏิบัติงานสอบบัญชีเป็นการสอบบัญชีระหว่างปี และการสอบบัญชีประจำปี

(4) การสรุปผลงานสอบบัญชี เป็นการสอบทานงานขั้นสุดท้ายก่อนเสร็จสิ้นงานตรวจสอบบัญชีเพื่อประเมินความเพียงพอและเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชีที่จะใช้การแสดงความเห็นต่องบการเงิน

**3. มาตรฐานการรายงาน** กำหนดให้ผู้สอบบัญชีภาคเอกชนถือปฏิบัติ และสำนักมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี ควบคุมการปฏิบัติตามหลักปฏิบัติเกี่ยวกับ

(1) การแสดงความเห็นต่องบการเงินและการจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชี

(2) การรายงานผลการตรวจสอบบัญชี

(3) การรายงานผลการปฏิบัติงานรายสัปดาห์ (RB) เป็นการรายงานผลการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี โดยบันทึกข้อมูลผ่านระบบ Intranet ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

ทั้งนี้ มาตรฐานกระบวนการสอบบัญชีสหกรณ์โดยภาคเอกชน และมาตรฐานการรายงานได้ปฏิบัติตามหลักเช่นเดียวกับมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ และระเบียบกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ (คู่มือระบบบริหารงานสอบบัญชีสหกรณ์โดยภาคเอกชน, 2554 : 1 – 3)

### 3. แนวคิดเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality)

คุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality) หมายถึง การปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานกระบวนการสอบบัญชีและมาตรฐานการรายงาน จากการประเมินแสดงให้เห็นคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีและสามารถนำไปใช้ในการพัฒนาและปรับปรุงงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีต่อไป ซึ่งองค์ประกอบเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี คือ คุณภาพด้านความถูกต้อง คุณภาพด้านความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริต คุณภาพด้านความครบถ้วน คุณภาพด้านความคิดสร้างสรรค์และคุณภาพด้านความทันกาล (พรณราย คำจันทร์ดี, 2552 : 68) สอดคล้องกับ Deangelo, 1981 ซึ่งให้ความหมายไว้ว่าเป็นโอกาสหรือความน่าจะเป็นที่สอบบัญชีสามารถตรวจสอบพบและรายงานความผิดพลาดที่มีสาระสำคัญ ซึ่งจะเห็นได้ว่าโอกาสที่ผู้สอบบัญชีตรวจพบความผิดพลาดที่มีสาระสำคัญที่เกิดขึ้น ในรายงานทางการเงินที่จัดทำขึ้น โดยผู้บริหารนั้นย่อมมีหลายปัจจัยที่กระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี

ส่วนคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ตามความหมายของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ คือ การปฏิบัติงานสอบบัญชีเป็นไปตามมาตรฐานกระบวนการสอบบัญชีและมาตรฐานการรายงาน ตลอดจนเป็นไป

ตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์กำหนด ซึ่งจะมีแบบประเมินโดยแบ่งเป็น 5 ส่วน ได้แก่ การวางแผนงานสอบบัญชี งบการเงิน กระดาษทำการ รายงานการสอบบัญชีและระยะเวลาการปฏิบัติงาน (คู่มือระบบบริหารงานสอบบัญชีสหกรณ์โดยภาคเอกชน, 2554 : 1 – 4)

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน เป็นมาตรฐานเกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ โดยเฉพาะของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน และเกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ของผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพตรวจสอบ ระบบการควบคุมคุณภาพและนโยบายและวิธีปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพเป็นความสัมพันธ์ของสำนักงานสอบบัญชี โดยมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 กำหนดให้สำนักงานมีภาระหน้าที่ในการจัดให้มีและคงไว้ซึ่งระบบการควบคุมคุณภาพ เพื่อให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล โดยให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555

#### ความเป็นอิสระ

ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบต้องได้มา ซึ่งข้อสรุปเกี่ยวกับการปฏิบัติ ตามข้อกำหนดเรื่องความเป็นอิสระที่เกี่ยวข้องกับงานตรวจสอบ ในกรณีนี้ผู้สอบบัญชีที่ รับผิดชอบงานตรวจสอบต้อง

- (ก) ได้มาซึ่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องจากสำนักงานและสำนักงานเครือข่าย เพื่อระบุและประเมินสถานการณ์และความสัมพันธ์ที่ก่อให้เกิดอุปสรรคต่อความเป็นอิสระ
- (ข) ประเมินข้อมูลเกี่ยวกับการฝ่าฝืนนโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับความเป็นอิสระของสำนักงานที่พบ เพื่อพิจารณาว่าการฝ่าฝืนดังกล่าวก่อให้เกิดอุปสรรคต่อความเป็นอิสระสำหรับงานตรวจสอบนั้นหรือไม่ และ
- (ค) ดำเนินการตามความเหมาะสมเพื่อกำจัดหรือลดอุปสรรคดังกล่าวให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ โดยการใช้มาตรการการป้องกันหรือถอนตัวจากงานตรวจสอบนั้น หากพิจารณาแล้วเห็นว่า การถอนตัวเหมาะสมและสามารถกระทำ ได้ภายใต้กฎหมาย หรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบต้องรายงานการไม่สามารถแก้ไขเรื่องดังกล่าวให้สำนักงานทราบทันทีเพื่อการดำเนินการที่เหมาะสม

และการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามวงจรคุณภาพ PDCA มีความสัมพันธ์ และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี (พรธรรมราช คำจันทร์ดี, 2551: 74)

งานวิจัยของชัชวิชัย คำภีร์มย์ (2554) ศึกษาเพื่อทดสอบผลกระทบของความรู้ความสามารถทางการบัญชี และประสบการณ์ด้านการสอบบัญชี ที่มีต่อความสำเร็จในการทำงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย พบว่า ความรู้ความสามารถทางการบัญชี และประสบการณ์ด้านการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จในการทำงาน ซึ่งผลลัพธ์จากการวิจัยเป็นแนวทางพัฒนาความรู้ความสามารถทางการบัญชี สร้างประสบการณ์ด้านการสอบบัญชี เพื่อสร้างคุณภาพการสอบบัญชี และความสำเร็จในการทำงานสอบบัญชี ไม่ให้เกิดความเสี่ยงจากการทำงานสอบบัญชี ทั้งสร้างข้อได้เปรียบในวิชาชีพสอบบัญชี

ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี ปัจจัยด้านผู้สอบบัญชี ได้แก่ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ขนาดของสำนักงาน ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านของผู้สอบบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน (สมศักดิ์ จินตวัฒน์กุล, 2554 :73) ซึ่งสอดคล้องกับ Stanley and Dezoort, 2007 พบว่าผู้สอบบัญชีที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญและประสบการณ์ในการตรวจสอบบัญชีสำหรับธุรกิจเฉพาะ มักจะส่งผลทำให้งบการเงินที่ได้รับการตรวจสอบนั้น มีความถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปมีความเป็นไปได้น้อยในการที่จะต้องทำการแก้ไขงบการเงินในภายหลัง ซึ่งแสดงถึงควมมีคุณภาพของการตรวจสอบบัญชีหรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง คือ ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านของผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับคุณภาพการสอบบัญชี

## 2.4 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

### 1. ความรู้ความสามารถที่ส่งผลต่อระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) และคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์

ตามข้อบังคับสภาวิชาชีพ (ฉบับที่ 19) เรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพ พ.ศ. 2553 ความรู้ความสามารถ คือ การใช้ความรู้ความสามารถ ความชำนาญในการปฏิบัติวิชาชีพบัญชีด้วยความเอาใจใส่อย่างเต็มความสามารถ ความเพียรพยายาม และความระมัดระวังรอบคอบ เพื่อที่จะปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล และมั่นใจว่ามีผลงานทางวิชาชีพที่อยู่บนพื้นฐานของกฎเกณฑ์ มาตรฐานในการปฏิบัติงาน และวิชาการที่เกี่ยวข้อง และผู้ประกอบวิชาชีพต้องใช้ความรู้ตามมาตรฐานวิชาชีพ วิธีปฏิบัติ กฎหมายที่เกี่ยวข้องประกอบวิชาชีพ โดยมีความสามารถเพียงพอที่จะปฏิบัติงานให้สำเร็จได้

ความรู้ความสามารถด้านการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ซึ่งความรู้ความสามารถการสอบบัญชี เป็นคุณสมบัติที่พึงมีของผู้สอบบัญชีรับ

อนุญาต เพราะผู้สอบบัญชีเป็นบุคคลหนึ่งที่มีผลต่อการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศและผู้สอบบัญชีที่มีความรู้ความสามารถด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ มีผลทำให้คุณภาพการสอบบัญชีได้รับความเชื่อมั่นมากยิ่งขึ้น ทั้งในด้านความถูกต้อง ความเที่ยงธรรมของข้อมูลที่รายงาน เพราะการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในการปฏิบัติงานสอบบัญชีย่อมสร้างความเชื่อมั่นต่อรายงานของผู้สอบบัญชีเพิ่มขึ้น (ชนัญญา ลินชื่น, 2548 : 91 - 92) และความรู้ความสามารถทางการบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จในการทำงาน ผลลัพธ์จากการวิจัยสามารถนำไปใช้เป็นแนวทางพัฒนาความรู้ความสามารถทางการบัญชี เพื่อสร้างคุณภาพการสอบบัญชี เพื่อลดความเสี่ยงจากการทำงานสอบบัญชี และสร้างข้อได้เปรียบในวิชาชีพสอบบัญชีต่อไป (ชัชวิทย์ คำภิรมย์, 2554 : 38 ) สอดคล้องกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อความสำเร็จในงานสอบบัญชี สำหรับคุณลักษณะด้านความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชีส่งผลกระทบในเชิงบวกกับความสำเร็จในงานสอบบัญชี (นริษา ทองมณี, 2556 : 75)

การศึกษาความพึงพอใจในงานสอบบัญชีของหน่วยงานกำกับดูแลตามกฎหมาย 3 หน่วยงาน ได้แก่ ก.บช. กตต. และ ตลท. พบว่า ปัจจัยที่มีผลต่อความพึงพอใจในงานของผู้สอบบัญชีในกลุ่มผู้มีหน้าที่กำกับดูแลมักเป็นปัจจัยที่มีผลต่อคุณภาพของงานสอบบัญชี เช่น ผู้สอบบัญชีต้องมีความรู้ ความสามารถทางวิชาชีพ มีความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจ ระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของกิจการรวมถึงการปฏิบัติงานตามมาตรฐานวิชาชีพอย่างเข้มงวดเนื่องจากหน่วยงานที่มีหน้าที่กำกับดูแลอยู่ในฐานะผู้ควบคุมดูแลให้การประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีเป็นไปตามกฎหมาย เพื่อให้งานสอบบัญชีเป็นที่เชื่อถือและช่วยรักษาผลประโยชน์ของสาธารณชนทั่วไป อีกทั้งหน่วยงานกำกับดูแลจะให้ความสำคัญกับการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีมากกว่าชื่อเสียงของสำนักงานสอบบัญชี อย่างไรก็ตาม เนื่องจากหน่วยงานกำกับดูแลที่นำมาศึกษาในงานวิจัยนี้ เป็นหน่วยงานกำกับดูแลในแวดวงตลาดทุน จึงไม่พบความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชี(ศิริวิมล ประดิษฐ์วรคุณ, 2546)

การพัฒนาด้านบัญชีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพเกิดประโยชน์ผลสูงสุด ควรกำหนดแนวทางโดยกรมตรวจบัญชีสหกรณ์และผู้สอบบัญชีภาคเอกชนประสานความร่วมมือกันเพื่อจัดการอบรมให้ความรู้ความเข้าใจแก่ผู้สอบบัญชีภาคเอกชนและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีทุกระดับรวมทั้งร่วมพัฒนาปรับปรุงระบบบัญชีสหกรณ์ให้เป็นไปในทิศทางและมาตรฐานเดียวกัน นอกจากนี้กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ควรกำหนดให้มีการทดสอบเพื่อประเมินความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับพระราชบัญญัติสหกรณ์ระเบียบข้อบังคับของสหกรณ์และระเบียบข้อบังคับของระบบบัญชีสหกรณ์ก่อนการอนุญาตให้ขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ (ฉิภา วิจิตรลักษณ์, 2550 : 136) สอดคล้องกับผู้จัดการสหกรณ์มีความพึงพอใจในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนมาก โดยประเด็นที่



ได้รับความพึงพอใจสูงสุด คือ ผู้สอบบัญชีปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี กฎหมายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องและสามารถติดต่อขอความร่วมมือต่าง ๆ จากผู้สอบบัญชีได้ รองลงมาคือ ความรวดเร็วในการเสนอรายงานและความรู้ความสามารถในด้านการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี สำหรับประเด็นที่ได้รับความพึงพอใจต่ำสุด คือ การปฏิบัติงานสอบบัญชียืดหยุ่นได้ และอนุโลมอยู่เสมอ หมายถึง ผู้สอบบัญชีภาคเอกชนมีความเคร่งครัดต่อระเบียบ ข้อบังคับต่าง ๆ และมีความซื่อสัตย์ต่อวิชาชีพ (ดวงพร ลิ้มพันธ์, 2545 ) และการศึกษาการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี กรณีการถ่ายโอนการสอบบัญชีให้ผู้สอบบัญชีภาคเอกชน พบว่า ผู้ที่เกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชีสหกรณ์โดยผู้สอบบัญชีภาคเอกชนทั้ง 3 กลุ่ม ได้แก่ ผู้สอบบัญชีภาคเอกชน สหกรณ์ผู้รับการตรวจสอบ และกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ มีการปฏิบัติงานตามแนวทางการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของสหกรณ์ ทั้งในส่วนของระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ว่าด้วยจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2542 มาตรฐานการสอบบัญชี ด้านสหกรณ์ผู้รับการตรวจสอบมีการจัดการคุณภาพสหกรณ์ โดยจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดี และเจ้าหน้าที่สหกรณ์ได้รับการฝึกอบรมความรู้ทางการเงินการบัญชีอย่างสม่ำเสมอ ในด้านกรมตรวจบัญชีสหกรณ์นั้น มีการกำหนดแนวทางการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ทั้งในด้านการกำหนดมาตรฐานในการถ่ายโอนงานสอบบัญชีสหกรณ์ให้กับผู้สอบบัญชีภาคเอกชน

สำหรับปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์โดยผู้สอบบัญชีภาคเอกชนนั้น แบ่งได้เป็น ปัจจัยด้านการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาคเอกชน ปัจจัยด้านการปฏิบัติงานของสหกรณ์ผู้รับการตรวจสอบ และปัจจัยด้านการปฏิบัติงานของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์โดยการที่ผู้สอบบัญชีภาคเอกชนมีการปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชี ผู้บริหารสหกรณ์เห็นความสำคัญของการสอบบัญชี และให้ความร่วมมือในการสอบบัญชี กรมตรวจบัญชีสหกรณ์มีความรู้ ความเข้าใจในระบบการกำกับดูแลการสอบบัญชีสหกรณ์และมาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพ และมีการสอบทานและอนุมัติรายชื่อและคุณสมบัติผู้สอบบัญชีภาคเอกชนและบุคลากรในแต่ละงานตรวจสอบบัญชี เพื่อพิจารณาว่ามีความรู้ ความสามารถเพียงพอและเหมาะสม จะมีส่วนช่วยให้งานสอบบัญชีมีคุณภาพ (วัชรินทร์ เกตุบางลาย, 2551 : 61 - 63) และจากงานวิจัยที่ได้กล่าวข้างต้น ทำให้ได้สมมติฐานการวิจัย ดังนี้

สมมติฐานที่ 1(A) : คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนด้านความรู้ความสามารถส่งผลกระทบต่อระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC)

สมมติฐานที่ 1(B) : คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนด้านความรู้ความสามารถ ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์

## 2. ประสิทธิภาพการทำงานสอบบัญชีส่งผลกระทบต่อระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี(CAQC) และคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์

ประสิทธิภาพในการสอบบัญชีสหกรณ์มีผลกระทบต่อระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามวงจรคุณภาพ PDCA ด้านการวางแผนงานสอบบัญชีและด้านวิธีการตรวจสอบและจัดทำหลักฐานการปฏิบัติงาน และจำนวนชั่วโมงในการอบรมความรู้เกี่ยวกับบัญชีและการสอบบัญชีมีผลกระทบต่อระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามวงจรคุณภาพ PDCA ด้านการสอบทานงานและด้านการรายงานการสอบบัญชี (พรรณราย คำจันทร์ดี, 2551 : 73) และประสิทธิภาพในด้านการสอบบัญชี ด้านการปฏิบัติงานสอบบัญชี และด้านการบริหารงานอื่น มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จในการทำงานโดยรวม (ชัชวิชัย คำภิรมย์ และคณะ, 2554 : 38)

ปัจจัยภายในที่อาจมีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีโดยศึกษาเชิงสำรวจในมุมมองระดับผู้ช่วยผู้จัดการงานสอบบัญชีขึ้นไปของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 4 แห่ง (Big 4) โดยใช้แบบจำลองคุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality Model) พบว่า ทุกปัจจัยภายในที่มีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีเป็นไปตามแบบจำลองคุณภาพงานสอบบัญชี ในระดับมาก ยกเว้นปัจจัยภายในด้านการสอบบัญชีลูกค้ารายเดิมเป็นระยะเวลานานที่มีความเห็นว่ามีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีในระดับปานกลาง ส่วนปัจจัยภายในมีค่าเฉลี่ยสูงสุด 3 อันดับแรกคือ ปัจจัยภายในด้านความรู้ ความสามารถและประสิทธิภาพการทำงานของทีมงานตรวจสอบ การพัฒนาทางวิชาชีพ และจำนวนบุคลากรและระยะเวลาที่ใช้ในงานตรวจสอบ (สุกานดา มิสกวันวงศ์, 2550 อ้างถึงใน อรกานต์ ผดุงสัจจะกุล, 2554 : 2)

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีประสิทธิภาพการสอบบัญชีแตกต่างกัน มีคุณภาพการสอบบัญชีแตกต่างกัน ผู้สอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพในการตรวจสอบ ต่ำกว่า 3 ปี มีความคิดเห็นแตกต่างกับผู้สอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพในการตรวจสอบ 4-6 ปี และผู้สอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพในการตรวจสอบ 7-9 ปี มีความคิดเห็นแตกต่างกับผู้สอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพในการตรวจสอบ 10 ปีขึ้นไป (หนึ่งฤทัย เขียวหวาน, 2557 : 7) และผู้สอบบัญชีเชื่อว่า การใช้ประสิทธิภาพการสอบบัญชีที่มีความหลากหลายจะส่งผลให้งานสอบบัญชีมีประสิทธิภาพ และประสิทธิผล ผู้สอบบัญชีมุ่งเน้นในการใช้ความรู้ความสามารถจากการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ผ่านมา พัฒนางานสอบบัญชีในปัจจุบัน และผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญกับการใช้ประสิทธิภาพการสอบบัญชีที่ผ่านมาเป็นแนวทางในการสร้างความเชื่อมั่นแก่ลูกค้าและผู้ให้ข้อมูลจากงบการเงิน (บุญช่วง ศรีธรรมราชฎี, 2554 : 93) และจากงานวิจัยที่ได้กล่าวข้างต้นทำให้ได้สมมติฐานการวิจัยดังนี้

สมมติฐานที่ 2(A) : คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนด้านประสิทธิภาพการทำงานสอบบัญชี ส่งผลกระทบต่อระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC)

สมมติฐานที่ 2(B) : คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนด้านประสิทธิภาพการทำงานสอบบัญชี ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์

### 3. การพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่องส่งผลกระทบต่อระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี(CAQC) และคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์

ตามข้อบังคับสภาวิชาชีพ (ฉบับที่ 15) เรื่อง หลักเกณฑ์ และวิธีการเกี่ยวกับการเข้ารับการฝึกอบรมหรือเข้าร่วมประชุมสัมมนา เพื่อพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พ.ศ. 2550 ซึ่งกำหนดหลักเกณฑ์ และวิธีการเกี่ยวกับการเข้ารับการฝึกอบรมหรือเข้าร่วมประชุมสัมมนา เพื่อพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้สามารถปฏิบัติงานได้ตามมาตรฐานวิชาชีพ โดยการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพหรือการพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง หมายถึง การพัฒนาความรู้ต่อเนื่องอย่างเป็นทางการ ได้แก่ ประเภทการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องที่สามารถประเมินผล หรือตรวจสอบได้ ซึ่งออกแบบเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของความรู้ และทักษะที่ต้องการ และการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องอย่างไม่เป็นทางการ ได้แก่ ประเภทการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องอื่น ๆ นอกจากเป็นทางการ

การมีความตั้งใจที่จะพัฒนาตนเองให้มีการเรียนรู้อย่างต่อเนื่องเพื่อเป็นการสร้างความเชื่อมั่นให้แก่ผู้ใช้งบการเงิน และเพื่อให้เป็นระดับสากลขึ้น ตลอดจนเป็นการเตรียมความพร้อมของนักบัญชีวิชาชีพให้มีการพัฒนาอย่างต่อเนื่องเพื่อการรองรับการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจต่อไป (จารุมน ศรีสันต์, 2550) และคุณลักษณะด้านของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อความสำเร็จในงานสอบบัญชีด้านการเรียนรู้อย่างต่อเนื่องส่งผลกระทบต่อระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (นริษา ทองมณี, 2556 : 75)

ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงมากที่สุด คือ การฝึกอบรมอย่างเพียงพอและการรับรู้ถึงความมีประสิทธิภาพของการสอบทานงานสอบบัญชี ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์รองลงมาคือ การรับรู้ถึงแรงกดดันทางเวลาและการเห็นว่า ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีมีขั้นตอนมากเกินไปและบางขั้นตอนไม่จำเป็น และปัจจัยที่มีความสัมพันธ์น้อยที่สุดคือ ความต้องการความสำเร็จของผู้สอบบัญชี ดังนั้นสำนักงานสอบบัญชีควรนำปัจจัยต่างๆ เหล่านี้ไปพิจารณาและปรับปรุงการทำงานเพื่อให้เกิดพฤติกรรมดังกล่าวน้อยที่สุด (นลินรัตน์ เคนดอนทราย, 2547) สอดคล้อง ปัจจัยหนึ่งที่ทำให้เกิดการละเว้นไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนการสอบบัญชีที่จำเป็นอย่างครบถ้วน คือ การขาดการฝึกอบรมอย่างเพียงพอของผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี (Reckers, Wheeler and Wing,

1997) และจำนวนชั่วโมงที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ได้รับการอบรมความรู้เกี่ยวกับบัญชีและการสอบบัญชีมีผลกระทบต่อระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม (พรรณราย คำจันทร์ดี, 2551 : 73)

ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ควรได้รับการพัฒนาด้านการใช้คอมพิวเตอร์และอินเทอร์เน็ต รวมทั้งความรู้ความสามารถที่จะส่งเสริมการทำงานให้มีประสิทธิภาพ ทำให้สามารถตรวจสอบบัญชีให้เสร็จในระยะเวลาอันสั้นและมีความรวดเร็วขึ้น โดยหลักสูตรที่ควรจัดให้มีการอบรมแก่ผู้สอบบัญชี ได้แก่ หลักสูตรเครื่องมือในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ เทคนิคการสอบบัญชี ทักษะและพื้นฐานในการสอบบัญชี คอมพิวเตอร์และอินเทอร์เน็ต เสริมสร้างทัศนคติในการทำงานการเตรียมความพร้อมเพื่อรองรับงานที่นอกเหนือจากงานในหน้าที่ การบริหารและการจัดการภาษีและกฎหมาย และหลักสูตรพื้นฐานธุรกิจทางสหกรณ์ (ชลธิชา ประคองวงษ์, 2546)

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มี การเข้าร่วมฝึกอบรมที่แตกต่างกัน มีคุณภาพการสอบบัญชีแตกต่างกันผู้สอบบัญชีที่มีการเข้าร่วมฝึกอบรม 2-3 ครั้งมีความคิดเห็นแตกต่างกับผู้สอบบัญชีที่มีการเข้าร่วมฝึกอบรม 4-5 ครั้ง และ ผู้สอบบัญชีที่มีการเข้าร่วมฝึกอบรม 6-7 ครั้ง มีความคิดเห็นแตกต่างกับผู้สอบบัญชีที่มีการเข้าร่วมฝึกอบรม มากกว่า 7 ครั้ง (หนึ่งฤทัย เขียวหวาน, 2557 : 7) และผู้สอบบัญชีเชื่อว่า การเรียนรู้ทางด้านวิชาชีพการบัญชีอย่างต่อเนื่องจะทำให้เกิดความเชี่ยวชาญและมีความมั่นใจในการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี (บุญช่วง ศรีธรรมราช, 2554 : 93) และจากงานวิจัยที่ได้กล่าวข้างต้นทำให้ได้สมมติฐานการวิจัยดังนี้

สมมติฐานที่ 3(A) : คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนด้านการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง ส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC)

สมมติฐานที่ 3(B) : คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนด้านการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง ส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์

#### 4. ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีส่งผลกระทบต่อระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) และคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์

ตามข้อบังคับสภาวิชาชีพ (ฉบับที่ 19) เรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553 ความเป็นอิสระ คือ การปฏิบัติหน้าที่โดยปราศจากอิทธิพลของบุคคลอื่นที่ทำให้เกิดความสงสัยในความเป็นกลางหรือความเที่ยงธรรมของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ความเป็นอิสระนี้จะต้องเป็นที่ประจักษ์ เพื่อให้ผลงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเป็นที่เชื่อถือได้ ซึ่งผู้ประกอบ

วิชาชีพบัญชีต้องใช้ข้อมูลพินิจและปฏิบัติงานอย่างเป็นอิสระภายใต้กรอบวิชาชีพบัญชีและต้องไม่ปฏิบัติงานที่ตนขาดความเป็นอิสระภายใต้กรอบวิชาชีพบัญชี

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 เรื่องการควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน เกี่ยวกับความเป็นอิสระ กล่าวว่า ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบต้องได้มาซึ่งข้อสรุปเกี่ยวกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดเรื่องความเป็นอิสระที่เกี่ยวข้องกับงานตรวจสอบ ในการนี้ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบต้อง

- ได้มาซึ่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องจากสำนักงานและสำนักงานเครือข่าย เพื่อระบุและประเมินสถานการณ์และความสัมพันธ์ที่ก่อให้เกิดอุปสรรคต่อความเป็นอิสระ
- ประเมินข้อมูลเกี่ยวกับการฝ่าฝืนนโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับความเป็นอิสระของสำนักงานที่พบ เพื่อพิจารณาว่าการฝ่าฝืนดังกล่าวก่อให้เกิดอุปสรรคต่อความเป็นอิสระสำหรับงานตรวจสอบนั้นหรือไม่
- ดำเนินการตามความเหมาะสมเพื่อกำจัดหรือลดอุปสรรคดังกล่าวให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ โดยการใช้นโยบายการป้องกันหรือถอนตัวจากงานตรวจสอบนั้น หากพิจารณาแล้วเห็นว่าการถอนตัวเหมาะสมและกระทำได้ภายใต้กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบต้องรายงานการไม่สามารถแก้ไขเรื่องดังกล่าวให้สำนักงานทราบทันทีเพื่อการดำเนินการที่เหมาะสม

คุณภาพการสอบบัญชีด้านความถูกต้อง ด้านความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริตและระดับการศึกษามีผลกระทบต่อระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีด้านความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ตามวงจรคุณภาพ PDCA มีความสัมพันธ์ และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี และการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ตามวงจรคุณภาพ PDCA โดยภาพรวมอยู่ในระดับมากที่สุด (พรรณราย คำจันทร์ดี, 2551 : 73) และ Baotham and Ussaha wanitchakit, (2009) พบว่า ผู้สอบบัญชีที่มีความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานไม่มีความลำเอียง หรือการที่มีจริยธรรมทางวิชาชีพ มักจะส่งผลต่อการตรวจสอบบัญชีที่มีคุณภาพหรือมี โอกาสที่จะต้องมีการแก้ไขงบการเงินในภายหลังหรือน้อยลง

ปัจจัยย่อย 5 อันดับแรกที่บริษัทจดทะเบียนให้ความสำคัญมากที่สุดในการเลือกผู้สอบบัญชี ได้แก่ การให้บริการที่ตรงต่อเวลา สามารถส่งรายงานให้กับหน่วยงานกำกับดูแลทันเวลา การรักษาข้อมูลที่เป็นความลับของลูกค้า สำนักงานสอบบัญชีปฏิบัติงานเป็นระบบ ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และความระมัดระวังในการสอบบัญชี สำหรับปัจจัย

ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีนั้นถูกค่าให้ความสำคัญในระดับปานกลาง และปัจจัยย่อยที่ถูกค่าให้ความสำคัญน้อยที่สุด คือ ปัจจัยที่ตั้งของสำนักงานสอบบัญชี

เมื่อใช้เทคนิคการวิเคราะห์ปัจจัย (Factor Analysis) สามารถจัดกลุ่มตัวแปรได้ เมื่อเปรียบเทียบปัจจัยที่ได้จากเทคนิคการวิเคราะห์ปัจจัยกับปัจจัยที่รวบรวมจากการทบทวนวรรณกรรม พบว่า ตัวแปรปัจจัยที่ได้จากการวิจัยนั้นเหมือนกับตัวแปรปัจจัยที่ได้จากการทบทวนวรรณกรรม แต่จะมีตัวแปรใหม่เพิ่มเติมอีก 2 ปัจจัย คือ ปัจจัยการสอบบัญชีถูกค่าที่มีชื่อเสียงในตลาดหลักทรัพย์ และปัจจัยการใช้สำนักงานสอบบัญชีเดียวกับบริษัทในเครือ

เมื่อแบ่งกลุ่มตัวอย่างออกเป็น 2 กลุ่ม คือ กลุ่มตัวอย่างที่ใช้บริการการสอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 และกลุ่มตัวอย่างที่ไม่ได้ใช้บริการสอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 และนำค่าเฉลี่ยระดับความสำคัญของปัจจัยทั้ง 10 ปัจจัยของกลุ่มตัวอย่างทั้งสองกลุ่มมาทดสอบความแตกต่างกันโดยใช้วิธีทางสถิติ พบว่า ค่าเฉลี่ยระดับความสำคัญของปัจจัยทั้ง 10 ปัจจัยของกลุ่มตัวอย่างทั้ง 2 กลุ่มไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ (จุฑามาน สิทธิผลวนิชกุล และมนวิภา ผดุงสิทธิ์, 2550 : 70) และจากงานวิจัยที่ได้กล่าวข้างต้นทำให้ได้สมมติฐานการวิจัย ดังนี้

สมมติฐานที่ 4(A) : คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC)

สมมติฐานที่ 4(B) : คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์

## 5. ความชำนาญงานทางวิชาชีพส่งผลต่อระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) และคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์

คุณค่าวิชาชีพมีความสัมพันธ์และผลกระทบกับคุณภาพการสอบบัญชีและในการเพิ่มประสิทธิภาพและประสิทธิผลของคุณภาพการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องตระหนักถึงคุณค่าวิชาชีพเพื่อให้อาจมีความสามารถในการตัดสินใจที่ดี ปฏิบัติงานตามมรรยาทแห่งวิชาชีพ มีความรับผิดชอบต่อสังคม เพื่อเป็นการสร้างความเชื่อมั่นให้แก่ผู้ใช้งบการเงิน และเพื่อให้เป็นระดับสากลขึ้น (จารุมน ศรีสันต์, 2550)

ลักษณะของพฤติกรรมของผู้สอบบัญชีที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงที่พบจากการวิจัยมีหลายลักษณะ โดยบางลักษณะของพฤติกรรมที่เกิดขึ้นนั้นเหมือนพฤติกรรมที่พบได้จากงานวิจัยในต่างประเทศ ดังเช่น ข้อมูลที่ได้จากการทบทวนวรรณกรรม คือ การละเว้นการตรวจสอบตามแผนการสอบบัญชีรายการบางรายการ การตรวจสอบรายการไม่ครบตามตัวอย่าง

ที่ผู้สอบทานเอกสารของลูกค้านำไม่ได้ตรวจสอบอย่างละเอียด การไม่ติดตามตรวจสอบรายการที่น่าสงสัยการไม่ศึกษาถึงรายการที่เกี่ยวข้องและข้อมูลทางเทคนิคเพิ่มเติม การยอมรับคำตอบของลูกค้านำที่มีเหตุผลที่น่าเชื่อถือหรือไม่สมเหตุสมผลต่อคำถามผู้สอบบัญชี และการรายงานจำนวนชั่วโมงที่ใช้ในการสอบบัญชีน้อยกว่าระยะเวลาที่ได้ใช้ไปจริง นอกจากนี้ยังมีบางลักษณะของพฤติกรรม RAQ ที่ผู้วิจัยได้จากการวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้จากกลุ่มผู้ช่วยสอบบัญชีพบว่า ลักษณะพฤติกรรม RAQ ที่เกิดมากที่สุด คือ กลุ่มพฤติกรรมทางด้านแรงกดดัน ซึ่งประกอบด้วย การรายงานจำนวนระยะเวลาที่ใช้ในการสอบบัญชีน้อยกว่าระยะเวลาที่ได้ใช้ไปจริง ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีไม่มีความพึงพอใจ เต็มใจที่จะไปตรวจสอบลูกค้าบางรายและการละเว้นวิธีการตรวจสอบบัญชีน้อยกว่าระยะเวลาที่ได้ใช้ไปจริง (วิรณา ติระณะประกิจ และศิลปพร ศรีจันเพชร, 2552 : 73)

ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรประกอบด้วย 1) ปัจจัยความรู้ทางด้านภาษีอากร 2) ปัจจัยความรู้ด้านการตรวจสอบ 3) ปัจจัยความหลากหลายของธุรกิจที่ตรวจสอบ 4) ปัจจัยจำนวนธุรกิจที่ทำการตรวจสอบ 5) ปัจจัยระยะเวลาที่ทำงานด้านตรวจสอบบัญชี 6) ปัจจัยการเข้าอบรมพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง และ 7) ปัจจัยการศึกษาด้วยตนเองอย่างต่อเนื่อง และผลวิจัยจากข้อเสนอแนะและความคิดเห็นพบว่ามีความต้องการที่จะให้มีการกำหนดประสบการณ์การทำงานเป็นคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีภาษีอากร และต้องการให้หน่วยงานกำกับดูแลกำหนดมาตรฐานต่างๆที่เกี่ยวข้องและมีบทบาทในการพัฒนานักวิชาชีพให้มากขึ้น (สงกรานต์ ไกยวงษ์, 2553 : 34)

การศึกษาการสนับสนุนความสำเร็จของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ส่งผลกระทบต่อความเป็นมืออาชีพ ความน่าเชื่อถือ ภาพลักษณ์ของบุคคลและชื่อเสียงในการทำงาน พบว่า ผู้เชี่ยวชาญในการตรวจสอบส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อความเชื่อมั่นในการทำงานภาพลักษณ์ของบุคคล ความมีชื่อเสียงและความสำเร็จในงานสอบบัญชี รวมทั้งคุณค่าของวิชาชีพ การเปลี่ยนแปลง สภาพแวดล้อมของการตรวจสอบ และความหลากหลายของความต้องการของสังคม ส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อความเป็นมืออาชีพการตรวจสอบ แต่ด้านการเรียนรู้ของตัวบุคคลและประสบการณ์ไม่ส่งผลกระทบต่อความเป็นมืออาชีพอย่างมีศักยภาพและส่งผลกระทบต่อการดำเนินงาน (Wittayapoom, 2009 อ้างถึงใน นริษา ทองมณี, 2556 : 23)

ความเป็นมืออาชีพมีความสัมพันธ์กับคุณภาพการสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ (หนึ่งฤทัย เขียวหวาน, 2557 : 7) และผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีความเชี่ยวชาญ การสอบบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้าน อยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านทักษะทางวิชาชีพ เช่น ผู้สอบบัญชีมุ่งเน้นในการใช้เทคนิคการตรวจสอบหลักฐานการสอบบัญชีอย่างมี

ประสิทธิภาพและประสิทธิผลของผู้ประกอบวิชาชีพการสอบบัญชี (บุญช่วง ศรีธรรมราชกุล, 2554 : 93) และจากงานวิจัยที่ได้กล่าวข้างต้นทำให้ได้สมมติฐานการวิจัย ดังนี้

สมมติฐานที่ 5(A) : คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนด้านความชำนาญงานทางวิชาชีพส่งผลกระทบต่อระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC)

สมมติฐานที่ 5(B) : คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนด้านความชำนาญงานทางวิชาชีพส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์

## 6. ระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์

ระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (Cooperative Auditing Quality Control : CAQC) เป็นการกำหนดการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี เพื่อให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์หรือกลุ่มเกษตรกรเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด ซึ่งหลักเกณฑ์และวิธีปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีแบ่งเป็น 3 มาตรฐาน ได้แก่ มาตรฐานสำนักงาน มาตรฐานกระบวนการสอบบัญชี และมาตรฐานการรายงาน เพื่อให้การปฏิบัติงานเป็นไปอย่างเหมาะสมเกิดประสิทธิภาพ (ระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี Cooperative Auditing Quality Control : CAQC, 2554 : 1- 59)

การศึกษาปัญหาและอุปสรรคในทางปฏิบัติของสำนักงานสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (กล.ต.) ซึ่งไม่รวมสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 4) ในการจัดให้มีระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานสากล (ISQC 1) รวมทั้งแนวทางในการเพิ่มประสิทธิภาพการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี และแนวทางในการลดปัญหาและอุปสรรคในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีในด้านต่าง ๆ ได้แก่ ด้านความรับผิดชอบผู้บริหารต่อคุณภาพภายในสำนักงาน ด้านข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ด้านการตอบรับงานและคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า ด้านทรัพยากรบุคคล ด้านการปฏิบัติงานสอบบัญชีเกี่ยวกับการสอบทานการควบคุมคุณภาพการปฏิบัติงานที่ต้องจัดให้มีการสอบทานคุณภาพงานสอบบัญชีให้เสร็จสิ้นก่อนการออกรายงานผู้สอบบัญชี และด้านการติดตามดูแล (เปี่ยมาศ เรืองแสงรอบและศิลปินพร ศรีจันเพชร , 2552 : 83-93)

การควบคุมภายใน หลักฐานการสอบบัญชี การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี การวางแผนการตรวจสอบบัญชี ถือเป็นปัจจัยหลักในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี ผู้สอบบัญชี



รับอนุญาตควรถูกดำเนินไปอย่างเต็มที่ เพื่อให้การปฏิบัติงานเกี่ยวกับการตรวจสอบบัญชีมีประสิทธิภาพ (อัมรา เพียรบุชา, 2557 : 9-10)

การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามวงจรคุณภาพ PDCA ได้แก่ การวางแผน การสอบบัญชี วิธีการตรวจสอบ และจัดทำหลักฐานการปฏิบัติงาน การสอบทานงานและการรายงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีความสัมพันธ์และผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามวงจรคุณภาพ PDCA ได้แก่ การวางแผนการ สอบบัญชี วิธีการตรวจสอบและจัดทำหลักฐาน การปฏิบัติงาน การสอบทานงานและการรายงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ มีความสัมพันธ์และผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี โดยรวม (พรธรรมราช คำจันทร์ดี, 2552 : 72-73) และจากงานวิจัยที่ได้กล่าวข้างต้นทำให้ได้ สมมติฐานการวิจัย ดังนี้

สมมติฐานที่ 6 : ระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) ส่งผลกระทบบนเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์

## 7. สภาพแวดล้อมทางธุรกิจส่งผลต่อระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ (CAQC) และคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์

คุณภาพงานสอบบัญชีจะมีความแตกต่างกัน โดยเกิดจากสิ่งแวดล้อมและมาตรฐานของบัญชีและการสอบบัญชี การจัดการของบริษัทผู้สอบบัญชีเอง การกำหนดตัวผู้ใช้และหน่วยงานที่ใช้เงินการเงิน รวมทั้งความแตกต่างทางด้านมาตรฐานทางเศรษฐกิจ สังคม และวัฒนธรรม ( Walker & Johnson, 1996 อ้างถึงในสมศักดิ์ จินตวัฒน์กุล ,2554 : 72)

การทำธุรกิจ ก่อนการดำเนินการธุรกิจใดๆ ก็ตาม จำเป็นที่จะต้องศึกษา สภาพแวดล้อมทางธุรกิจด้วยการวิเคราะห์สภาพแวดล้อมเพื่อการจัดการธุรกิจ นับว่าเป็นงานอันดับแรกที่มีความสำคัญอย่างมากต่อ การบริหารจัดการธุรกิจหรือการตัดสินใจเลือก ลงทุนในธุรกิจต่างๆ การวิเคราะห์จะต้องดำเนินการไปอย่างมีขั้นตอน โดยปกติก่อนที่จะเริ่มดำเนินการวางแผน กำหนดกลยุทธ์จะต้องมีการวิเคราะห์สภาพแวดล้อมภายนอก เป็นอันดับแรกก่อนเสมอ สภาพแวดล้อมภายนอกเป็นปัจจัยที่องค์กรธุรกิจไม่สามารถควบคุมได้ สภาพแวดล้อมภายนอกที่สำคัญต้องนำมาวิเคราะห์ได้แก่ สภาพเศรษฐกิจ สังคม การเมือง และความเจริญรุดหน้าของเทคโนโลยี ฯลฯ ภายหลังจากวิเคราะห์สภาพแวดล้อมภายนอกแล้ว ลำดับต่อมาจึงดำเนินการวิเคราะห์สภาพแวดล้อมภายในองค์กรธุรกิจเอง ซึ่งเป็นปัจจัยที่สามารถควบคุมได้ สภาพแวดล้อมที่สำคัญที่ต้องนำมาวิเคราะห์ได้แก่ ความสามารถในการจัดการด้านการตลาด ด้านการผลิต ด้านการจัดองค์กร และด้านการเงิน (สุนีย์ วรรณ โกมลและธานีพร ศิลปะจารุ, 2552 : 55)

สหกรณ์การเกษตรที่มีประสิทธิภาพ ด้านคุณภาพชีวิตของสมาชิกและด้านการจัดการจากการวิจัย พบว่า

1. ประสิทธิภาพของสหกรณ์การเกษตร คือ การมุ่งสร้างคุณภาพชีวิตที่ดีของสหกรณ์ ประโยชน์ สูงสุดจากการดำเนินงานสหกรณ์ต้องตกแก่สมาชิกในรูปแบบต่างๆ ดังนั้น จุดหมายปลายทางของสหกรณ์ การเกษตร คือการที่เกษตรกรที่เป็นสมาชิกมีความกินดีอยู่ดี หนี้สินลดลง มีสวัสดิการที่ดี และอยู่ในสังคมและ สิ่งแวดล้อมที่มีคุณภาพ หลักสำคัญ คือ สมาชิกต้องมีความภาคภูมิใจในการเป็นเจ้าของสหกรณ์และมีส่วนร่วมในการสร้างประสิทธิภาพให้กับสหกรณ์

2. การมีระบบจัดการที่ดี ความเสถียรของบุคลากรการพึ่งพาตนเองและความยั่งยืน การมี เครือข่าย การทำงานที่สหกรณ์มีความถนัด และการมีแผนงานที่ชัดเจน ส่งผลให้สหกรณ์เกิดประสิทธิภาพในด้านการจัดการเป็นหนทางในการนำไปสู่ประสิทธิภาพด้านคุณภาพชีวิตของสมาชิก และก่อให้เกิดการพัฒนาที่ยั่งยืน

3. สหกรณ์ใดที่มีองค์ประกอบหลักของปัจจัยที่สำคัญ 9 ประการ ได้แก่ การมีส่วนร่วมของสมาชิก ความเสถียรของกรรมการ พนักงานที่ซื่อสัตย์ ผู้ตรวจสอบกิจการที่ดี การบริการที่ทั่วถึง การมีแผนธุรกิจ การจัดการการเงินที่เป็นระบบ การมีธรรมาภิบาล และความสามารถในการใช้สารสนเทศ สหกรณ์นั้นย่อมเป็นสหกรณ์ที่ประสบความสำเร็จ

4. บุคลากรของสหกรณ์ประกอบด้วยสมาชิก คณะกรรมการ พนักงาน และผู้ตรวจสอบกิจการ เป็น ปัจจัยหลักที่ส่งผลต่อความสำเร็จของการดำเนินงานสหกรณ์ถือเป็นปัจจัยนำเข้า (Input) ในการดำเนินงานของสหกรณ์ หากปัจจัยนำเข้ามีคุณภาพดีย่อมส่งผลให้สหกรณ์มีประสิทธิภาพที่ดีด้วยเช่นกัน

5. ปัจจัยกระบวนการ (Process) ที่มีความสำคัญต่อความสำเร็จในการดำเนินงานสหกรณ์มี 5 ด้าน คือ การบริการที่ทั่วถึง การมีแผนธุรกิจ การจัดการการเงินที่เป็นระบบ การมีธรรมาภิบาล และความสามารถในการใช้สารสนเทศ

6. กฎแห่งความสำเร็จในการดำเนินงานของสหกรณ์การเกษตร คือ การผสมผสานกันระหว่างปัจจัยนำเข้าและปัจจัยกระบวนการ เมื่อใดก็ตามที่สหกรณ์มีองค์ประกอบทั้ง 2 ปัจจัย เมื่อนั้นสหกรณ์จะมี ประสิทธิภาพด้านการจัดการและนำไปสู่การมีประสิทธิภาพด้านคุณภาพชีวิตของสมาชิก

7. สหกรณ์การเกษตรมีความเข้มแข็ง สามารถเป็นที่พึ่งให้กับสมาชิกซึ่งเป็นเกษตรกรและประชากรส่วนใหญ่ของประเทศโดยเมื่อพิจารณาจากแนวโน้มในสถานการณ์ที่ไม่ดีก็ไม่พบความน่าเป็นห่วง ในขณะที่เมื่อพิจารณาในมุมที่เป็นไปได้มากที่สุดและสถานการณ์ที่ดี พบว่า

สหกรณ์ คือเครื่องมือที่มีประสิทธิภาพอย่างมากของรัฐบาลในการยกระดับความเป็นอยู่ของเกษตรกร และเป็นกลไกสำคัญในการพัฒนาประเทศ และ

8. ความหมายของสหกรณ์ที่มีประสิทธิภาพและคุณแจแห่งความสำเร็จในการดำเนินงานสหกรณ์การเกษตรมีความสอดคล้องกับปรัชญาเศรษฐกิจพอเพียงของพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวที่คำนึงถึงหลักความพอประมาณ ความมีเหตุผล และการสร้างภูมิคุ้มกันที่ดีภายใต้การมีความรู้และคุณธรรม (ประสพชัย พสุนนท์ และพิทักษ์ ศิริวงศ์, 2556 : 662 -663)

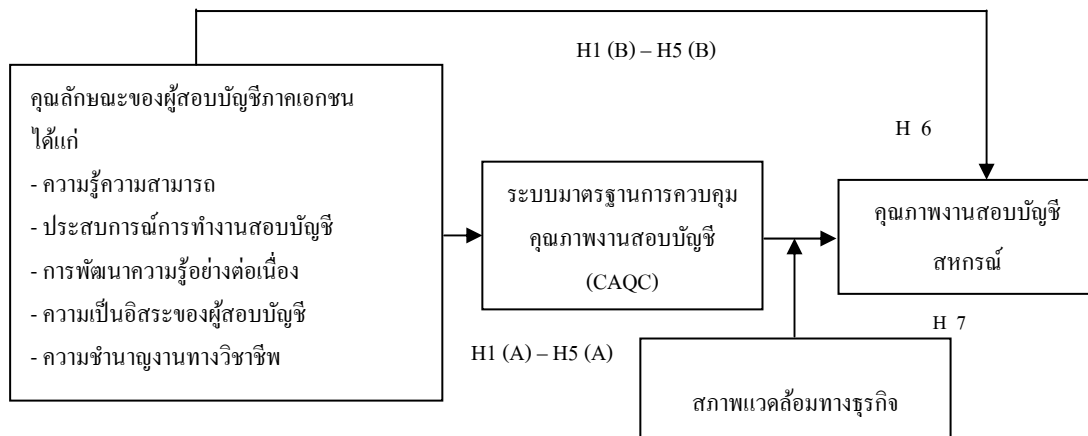
ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร มีความคิดเห็นต่อปัจจัยด้านการควบคุมภายในที่ส่งผลกระทบต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี ในภาพรวมอยู่มาก อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ในเรื่องของความเข้าใจถึงการควบคุมด้านการจัดผังองค์กรและการแบ่งแยกหน้าที่วิธีปฏิบัตินโยบาย ที่มีผลต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชี สภาพแวดล้อมของการควบคุมระบบสารสนเทศขององค์กรที่มีผลต่อความถูกต้องครบถ้วน(อัมรา เพียรบุชา, 2557 : 9-10) และจากงานวิจัยที่ได้กล่าวข้างต้นทำให้ได้สมมติฐานการวิจัย ดังนี้

สมมติฐานที่ 7 : สภาพแวดล้อมทางธุรกิจส่งผลกระทบต่อระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) และคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์

## 2.5 กรอบแนวคิดการวิจัย

จากการทบทวนแนวคิด ทฤษฎีที่เกี่ยวข้องและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง พบว่าคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชน ด้านความรู้ความสามารถ ประสบการณ์การทำงานสอบบัญชี การพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ความชำนาญงานทางวิชาชีพ ซึ่งควบคุมโดยระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ และสภาพแวดล้อมทางธุรกิจส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ ดังนั้นทำให้ได้กรอบแนวคิดการวิจัยเรื่อง อิทธิพลของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนและระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ดังต่อไปนี้

ภาพประกอบที่ 2.1 กรอบแนวคิดการวิจัย อิทธิพลของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนและระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) ที่มีต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์



จากภาพประกอบที่ 2.1 กรอบแนวคิดในการวิจัย ตัวแปรอิสระ ได้แก่ คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชน ได้แก่ ด้านความรู้ความสามารถ ด้านประสบการณ์ทำงานสอบบัญชี ด้านการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง ด้านความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และด้านความชำนาญงานทางวิชาชีพ ที่ส่งผลต่อระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) และคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ ระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) มีผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ ตัวแปรตาม คือ คุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ และสภาพแวดล้อมทางธุรกิจที่ส่งต่อความสัมพันธ์ระหว่างระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) และคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ ซึ่งเป็นตัวแปรแทรก

### บทที่ 3

#### ระเบียบวิธีการวิจัย

การศึกษาอิทธิพลของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนและระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) ที่มีต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ โดยมีระเบียบวิธีการวิจัยซึ่งประกอบด้วย ประชากร กลุ่มตัวอย่าง และการสุ่มตัวอย่าง การเก็บข้อมูล เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บข้อมูล เครื่องมือที่ใช้เก็บข้อมูล การเก็บรวบรวมข้อมูล และการวิเคราะห์ข้อมูล ซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

#### 3.1 ประชากร กลุ่มตัวอย่าง

**ประชากร และกลุ่มตัวอย่าง :** ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ที่ใบอนุญาตยังไม่สิ้นผล ขึ้นทะเบียนกับกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ จำนวน 304 คน ณ วันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2558 (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, 2558 : ออนไลน์) โดยแบ่งตามภาค ดังนี้

ภาคเหนือ	จำนวน	36	คน
ภาคกลาง	จำนวน	238	คน
ภาคใต้	จำนวน	22	คน
ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ	จำนวน	8	คน

#### 3.2 การเก็บข้อมูล

##### ข้อมูลปฐมภูมิ (Primary Data)

ข้อมูลจากการรวบรวมข้อมูลแบบสอบถาม (Questionnaire) โดยทำการจัดส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์ และทางอินเทอร์เน็ตรวมทั้งทำการติดตามทวงถามแบบสอบถามที่ส่งไปและยังไม่ได้รับกลับคืนมา โดยทางอินเทอร์เน็ต หรือโทรศัพท์สอบถาม หรือผู้วิจัยเดินทางไปปรับแบบสอบถามกลับคืนมาด้วยตนเอง

### ข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data)

ข้อมูลที่ได้จากการค้นคว้า และรวบรวมจากหนังสือ วารสาร สิ่งพิมพ์ เอกสาร รายงาน เว็บไซต์ และข้อมูลการวิจัยที่เกี่ยวข้อง เพื่อทำการรวบรวมแนวคิดและข้อมูลต่าง ๆ ที่มีความเกี่ยวข้องกับสถานภาพและคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์

### 3.3 เครื่องมือที่ใช้เก็บข้อมูล

ผู้วิจัยทำการรวบรวมข้อมูลโดยใช้แบบสอบถาม (Questionnaire) เป็นเครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย โดยอาศัยข้อมูลที่ได้จากการศึกษาแนวคิด ทฤษฎี และเอกสารงานที่เกี่ยวข้อง ซึ่งเป็นแบบสอบถามปลายเปิดและปิด แบ่งออกเป็น 5 ส่วน ได้แก่

**ส่วนที่ 1** แบบสอบถามเกี่ยวกับสถานภาพของผู้สอบบัญชีภาคเอกชน ซึ่งข้อมูลในส่วนนี้จะเป็นการถามแบบปิดเพื่ออำนวยความสะดวกให้ผู้ตอบแบบสอบถามและมีช่อง “อื่นๆโปรดระบุ” ของประสบการณ์ในการเข้าฝึกอบรมหลักสูตรเกี่ยวกับการสอบบัญชีสหกรณ์ไว้สำหรับคำตอบที่นอกเหนือจากที่ผู้วิจัยสร้างเปิดตัวเลือกไว้ ได้แก่ เพศ อายุ ระดับการศึกษาสูงสุด ประสบการณ์ด้านการสอบบัญชี และประเภทการประกอบวิชาชีพบัญชี

**ส่วนที่ 2** แบบสอบถามเกี่ยวกับกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชน ซึ่งเป็นตัวแปรอิสระในงานวิจัย ประกอบด้วยด้านความรู้ความสามารถ ประสบการณ์การทำงานสอบบัญชี การพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และความชำนาญงานทางวิชาชีพ ประกอบด้วยคำถามจำนวน 21 ข้อ

ลักษณะคำถามเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) ซึ่งเกณฑ์ในการวัดมีการกำหนดระดับมาตราส่วนที่เป็นข้อความให้เท่ากับค่าน้ำหนักตัวเลขตามวิธีของลิเคิร์ต (Likert) ที่มีค่าระดับความคิดเห็นดังนี้ (นริษา ทองมณี, 2556 : 40)

คะแนน		ระดับความคิดเห็น
5	หมายถึง	ระดับมากที่สุด
4	หมายถึง	ระดับมาก
3	หมายถึง	ระดับปานกลาง
2	หมายถึง	ระดับน้อย
1	หมายถึง	ระดับน้อยที่สุด

**ส่วนที่ 3** ข้อมูลเกี่ยวกับระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) ซึ่งแบ่งเป็นประเด็นเกี่ยวกับมาตรฐานสำนักงาน มาตรฐานกระบวนการสอบบัญชี และมาตรฐานการรายงาน ประกอบด้วยคำถามจำนวน 13 ข้อ

ลักษณะคำถามเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) ซึ่งเกณฑ์ในการวัด กำหนดระดับมาตราส่วนที่เป็นข้อความให้เป็นค่าน้ำหนักตัวเลขตามวิธีของลิเคิร์ต (Likert) ที่มีค่าระดับการปฏิบัติดังนี้

คะแนน		ระดับการปฏิบัติ
5	หมายถึง	ระดับมากที่สุด
4	หมายถึง	ระดับมาก
3	หมายถึง	ระดับปานกลาง
2	หมายถึง	ระดับน้อย
1	หมายถึง	ระดับน้อยที่สุด

**ส่วนที่ 4** ข้อมูลเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ ซึ่งแบ่งเป็นประเด็นหัวข้อย่อยประกอบด้วยคำถามจำนวน 15 ข้อ

ลักษณะคำถามเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) ซึ่งเกณฑ์ในการวัด กำหนดระดับมาตราส่วนที่เป็นข้อความให้เป็นค่าน้ำหนักตัวเลขตามวิธีของลิเคิร์ต (Likert) ที่มีค่าระดับความคิดเห็นดังนี้

คะแนน		ระดับความคิดเห็น
5	หมายถึง	ระดับมากที่สุด
4	หมายถึง	ระดับมาก
3	หมายถึง	ระดับปานกลาง
2	หมายถึง	ระดับน้อย
1	หมายถึง	ระดับน้อยที่สุด

**ส่วนที่ 5** ข้อมูลเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ ซึ่งแบ่งเป็นประเด็นหัวข้อย่อยเกี่ยวกับโครงสร้างของสหกรณ์ กระบวนการเปลี่ยนแปลงด้านกลยุทธ์ การเปิดเสรีบริการวิชาชีพ ปัจจัยทางเศรษฐกิจและการเปลี่ยนแปลงและความก้าวหน้าของเทคโนโลยี ประกอบด้วยคำถามจำนวน 5 ข้อ

ลักษณะคำถามเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) ซึ่งเกณฑ์ในการวัด กำหนดระดับมาตราส่วนที่เป็นข้อความให้เป็นค่าน้ำหนักตัวเลขตามวิธีของลิเคิร์ต (Likert) ที่มีค่าระดับความคิดเห็นดังนี้ (นริษา ทองมณี, 2556 : 41)

คะแนน		ระดับความคิดเห็น
5	หมายถึง	ระดับมากที่สุด
4	หมายถึง	ระดับมาก
3	หมายถึง	ระดับปานกลาง
2	หมายถึง	ระดับน้อย
1	หมายถึง	ระดับน้อยที่สุด

### 3.4 การเก็บรวบรวมข้อมูล

การเก็บรวบรวมข้อมูล ผู้วิจัยดำเนินการดังนี้

1. รวบรวมข้อมูลทุติยภูมิจากการค้นคว้าหนังสือ วารสาร สิ่งพิมพ์ เอกสาร รายงานเว็บไซต์ ข้อมูลการวิจัยที่เกี่ยวข้อง และทำการรวบรวมแนวคิด ข้อมูลต่าง ๆ ที่มีความเกี่ยวข้องกับสถานภาพและคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนที่มีต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ เพื่อใช้เป็นแนวทางในการออกแบบสอบถาม

2. ออกแบบสอบถาม

3. ตรวจสอบคุณภาพแบบสอบถาม โดยตรวจสอบวิธีความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหา (Content Validity) ซึ่งเป็นการตรวจสอบรูปร่างอ้างอิงถึงมวลเนื้อหาสาระ ความรู้หรือประสบการณ์ที่เครื่องมือมุ่งวัดว่ามีความครอบคลุม หรือเป็นตัวแทนของมวลความรู้ หรือประสบการณ์ที่ดี โดยให้ผู้เชี่ยวชาญด้านการสอบบัญชี คือ ผู้สอบบัญชีภาคเอกชน จำนวน 3 ท่าน อ่านแบบสอบถามเพื่อตรวจสอบความเหมาะสมของขอบเขตเนื้อหาตามวัตถุประสงค์ของการวิจัย และนำแบบสอบถามทดสอบการเก็บข้อมูล (Try out) กับกลุ่มตัวอย่าง ซึ่งไม่ใช่กลุ่มตัวอย่างเดียวกันกับที่ใช้ในการวิจัย จำนวน 20 ราย และนำข้อมูลที่ได้ทดสอบความเที่ยงตรงเชิงโครงสร้าง (Construct Validity) โดยใช้การวิเคราะห์ปัจจัย (Factor Analysis) และทดสอบความน่าเชื่อถือ (Reliability) โดยวิธีการหาค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha Coefficient) ตามวิธีครอนบาค (Cronbach) ดังนี้



ตารางที่ 3.1 สรุปผลค่าการสกัดปัจจัย (Factor Loading) และค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาตามวิธีครอนบาค (Cronbach's Alpha Coefficients)

ตัวแปร	ค่าการสกัดปัจจัย	ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาตามวิธีครอนบาค
ความรู้ความสามารถ	.594 - .787	.867
ประสบการณ์การทำงานสอบบัญชี	.486 - .789	.740
การพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง	.560 - .782	.794
ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี	.684 - .833	.933
ความชำนาญงานทางวิชาชีพ	.695 - .800	.855
ระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC)	.551 - .826	.899
คุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์	.402 - .620	.964
สภาพแวดล้อมทางธุรกิจ	.645 - .775	.890

จากการศึกษางานวิจัยในอดีต ค่าการสกัดปัจจัย (Factor Loading) ควรมีค่า 0.40 ขึ้นไป (Nuanally & Berstein, 1994) แสดงถึงความเที่ยงตรงเชิงโครงสร้าง (Construct Validity) และค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาตามวิธีครอนบาค (Cronbach's Alpha Coefficients) ควรมีค่า 0.70 ขึ้นไป (Nunnally, 1978) แสดงว่าตัวแปรมีความน่าเชื่อถือ (Reliability) ดังนั้นจากตารางที่ 3.1 พบว่าตัวแปรมีค่าการสกัดปัจจัยระหว่าง .402 - .833 แสดงว่าตัวแปรมีความเที่ยงตรงเชิงโครงสร้าง (Cronbach's Alpha Coefficients) ของตัวแปรมีค่าระหว่าง .740 - .964 แสดงว่าตัวแปรมีความน่าเชื่อถือ (Reliability)

4. สุ่มแบบสอบถามทางไปรษณีย์ใส่ซองตอบกลับและทางระบบอินเทอร์เน็ตไปยังผู้สอบบัญชีภาคเอกชน จำนวน 304 คน หากไม่ได้จะมีการติดตามทางตาม

### 3.5 การวิเคราะห์ข้อมูล

จากการประมวลผลข้อมูลที่ได้รับจากการตอบแบบสอบถาม โดยใช้โปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติ ผู้วิจัยได้ทำการแปลงค่าของข้อมูลจากให้อยู่ในรูปของข้อมูลทางระบบคอมพิวเตอร์ เพื่อที่จะนำมาใช้ในการประมวลผลทางสถิติ และทำการวิเคราะห์ถึงระดับความสำคัญ

คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ การวิเคราะห์ข้อมูลมีดังนี้

1. ดำเนินการคัดเลือกแบบสอบถาม ลงรหัสแบบสอบถาม และทำการบันทึกข้อมูล
2. ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม วิเคราะห์โดยการแจกแจงความถี่ (ร้อยละ) เพื่อการวิเคราะห์สถานการณ์ของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนแบบสอบถามส่วนที่หนึ่ง
3. การวัดการแนวโน้มเข้าสู่ส่วนกลาง (Measure of Central Tendency) ได้แก่ ค่าเฉลี่ย (Mean) และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (S.D.) ของแบบสอบถาม สำหรับการวิเคราะห์ในแบบสอบถามส่วนที่สองสาม สี่ และห้า แบ่งออกเป็นช่วงดังต่อไปนี้ (นริษา ทองมี, 2556 : 45 )

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

4. ทดสอบสมมติฐานความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรโดยใช้สถิติเชิงอ้างอิง (Inferential Statistic) และโดยใช้การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression Analysis)

สำหรับการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระด้วยกัน วิเคราะห์จากค่าทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับตัวแปรตาม (Variance Inflation Factor ) และมีการใช้การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ (Correlation Analysis) เพื่อวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรในเบื้องต้น

การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ (Correlation Analysis) เพื่อวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรในเบื้องต้น หากพบว่าตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันจะทำการสกัดปัจจัย (Factor Analysis) เพื่อการจัดกลุ่มข้อความของตัวแปรที่มีความสัมพันธ์กันเข้าด้วยกัน และใช้ค่าการสกัดปัจจัยในการวิเคราะห์การถดถอยในสมการ ซึ่งจะไม่ทำให้เกิดปัญหาตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันเอง (Multicollinearity) ได้สมการดังนี้ (นริษา ทองมี, 2556 : 46)

$$\text{สมการที่ 1 : } QC = \beta_{01} + \beta_{11} CO + \beta_{21} EX + \beta_{31} CL + \beta_{41} IN + \beta_{51} SP + \epsilon$$

$$\text{สมการที่ 2 : } AQ = \beta_{02} + \beta_{62} CO + \beta_{72} EX + \beta_{82} CL + \beta_{92} IN + \beta_{102} SP + \epsilon$$

$$\text{สมการที่ 3 : } AQ = \beta_{03} + \beta_{113} QC + \beta_{123} BE + \beta_{133} (QC * BE) + \epsilon$$

$$\text{สมการที่ 4 : AQ} = \beta_{04} + \beta_{14} \text{CO} + \beta_{15} \text{EX} + \beta_{16} \text{CL} + \beta_{17} \text{IN} + \beta_{18} \text{SP} \\ + \beta_{19} \text{QC} + \mathbf{E}$$

เมื่อ

CO	แทน	ความรู้ความสามารถ
EX	แทน	ประสบการณ์การทำงานสอบบัญชี
CL	แทน	การพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง
IN	แทน	ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี
SP	แทน	ความชำนาญงานทางวิชาชีพ
QC	แทน	ระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบ บัญชี (CAQC)
AQ	แทน	คุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์
BE	แทน	สภาพแวดล้อมทางธุรกิจ
<b>E</b>	แทน	ความคลาดเคลื่อน

## บทที่ 4

### ผลการวิจัย

การวิจัยเรื่อง อิทธิพลของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนและระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) ที่มีต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ในครั้งนี้ ผู้วิจัยนำเสนอผลการวิจัย ซึ่งเก็บรวบรวมจากผู้สอบบัญชีภาคเอกชนที่ขึ้นทะเบียนกับกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

ได้นำเสนอผลการวิจัยเป็น 6 ส่วน ดังต่อไปนี้

- 4.1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม
- 4.2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี
- 4.3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC)
- 4.4 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์
- 4.5 ความคิดเห็นเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ
- 4.6 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์และการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ อิทธิพลของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนและระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) ที่มีต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

#### 4.1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

แบบสอบถามจากผู้สอบบัญชีภาคเอกชนที่สมบูรณ์ได้รับกลับคืนมาเป็นจำนวน 214 ชุด คิดเป็นร้อยละ 70 ของแบบสอบถามที่จัดส่งไปทางไปรษณีย์ อินเทอร์เน็ต และโทรศัพท์สอบถาม เป็นจำนวน 304 ชุด

สำหรับข้อมูลทั่วไปของกลุ่มตัวอย่างสามารถอธิบายคุณลักษณะทางประชากรศาสตร์ของผู้สอบบัญชีภาคเอกชน ซึ่งเป็นกลุ่มตัวอย่างประกอบด้วย ข้อมูลเกี่ยวกับเพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ด้านการสอบบัญชี รูปแบบการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี และประสบการณ์ในการเข้าฝึกอบรมหลักสูตรเกี่ยวกับการสอบบัญชีสหกรณ์

ตารางที่ 4.1 ร้อยละของกลุ่มตัวอย่าง จำแนกตามข้อมูลทั่วไป

ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีภาคเอกชน	จำนวน (n=214)	ร้อยละ
1. เพศ		
- ชาย	98	45.8
- หญิง	116	54.2
2. อายุ		
- น้อยกว่า 30	2	0.9
- 30 – 35 ปี	32	15.0
- 36 - 40 ปี	77	36.0
- 41 – 50 ปี	55	25.7
- 51 – 55 ปี	28	13.1
- มากกว่า 55 ปี	20	9.3
3. ระดับการศึกษาสูงสุด		
- ปริญญาตรี	83	38.8
- สูงกว่าปริญญาตรี	131	61.2
4. ประสบการณ์ด้านการสอบบัญชี		
- น้อยกว่า 5 ปี	43	20.1
- 5 – 10 ปี	100	46.7
- 11- 15 ปี	36	16.8
- มากกว่า 15 ปี	35	16.4
5. ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีในรูปแบบ		
- อิสระ	55	25.7
- สังกัดสำนักงานสอบบัญชี	159	74.3
6. ประสบการณ์ในการเข้าฝึกอบรมหลักสูตรเกี่ยวกับการสอบบัญชีสหกรณ์		
- หลักสูตร ผู้สอบบัญชี	212	99.1
- อื่น ๆ	2	0.9
(รายงานและข้อกำหนดอื่น)		
(มาตรฐานเกี่ยวกับรูปแบบบัญชีของสหกรณ์)		

จากตารางที่ 4.1 พบว่าจากผู้สอบบัญชีภาคเอกชน จำนวน 214 คน เป็นเพศชาย จำนวน 98 คน คิดเป็นร้อยละ 45.8 และเพศหญิงจำนวน 116 คน คิดเป็นร้อยละ 54.2 โดยมีอายุ 36 – 40 ปี 77 คน คิดเป็นร้อยละ 36.0 รองลงมาคืออายุ 41 – 50 ปี จำนวน 55 คน คิดเป็นร้อยละ 25.7 อายุ 30 -35 ปี จำนวน 32 คน คิดเป็นร้อยละ 15.0 อายุ 51 – 55 ปี จำนวน 28 คน คิดเป็นร้อยละ 13.1 อายุ มากกว่า 55 ปี จำนวน 20 คน คิดเป็นร้อยละ 9.3 และอายุน้อยกว่า 30 ปี จำนวน 2 คน คิดเป็นร้อยละ 0.9 ตามลำดับ มีระดับการศึกษาสูงกว่าปริญญาตรี จำนวน 131 คน คิดเป็นร้อยละ 61.2 และมีระดับ การศึกษาปริญญาตรี จำนวน 83 คน คิดเป็นร้อยละ 38.8 มีประสบการณ์ด้านการสอบบัญชี 5 – 10 ปี จำนวน 100 คน คิดเป็นร้อยละ 46.7 รองลงมาคือประสบการณ์ด้านการสอบบัญชีน้อยกว่า 5 ปี จำนวน 43 คน คิดเป็นร้อยละ 20.1 มีประสบการณ์ด้านการสอบบัญชี 11 – 15 ปี จำนวน 36 คน คิดเป็นร้อยละ 16.8 และมีประสบการณ์ด้านการสอบบัญชีมากกว่า 15 ปี จำนวน 35 คน คิดเป็นร้อย ละ 16.4 ตามลำดับ มีการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีในรูปแบบสังกัดสำนักงานสอบบัญชี จำนวน 159 คน คิดเป็นร้อยละ 74.3 และมีการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีในรูปแบบอิสระ จำนวน 55 คน คิดเป็นร้อยละ 25.7

#### 4.2 ความความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี

การวิเคราะห์ความคิดเห็นในส่วนนี้มีเกณฑ์การกำหนดค่าน้ำหนักของตัวเลือก แบบวิธีการประเมินค่าของลิเคิร์ต (Likert) เป็นดังนี้

ค่าเฉลี่ย 4.50 – 5.00 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ มากที่สุด

ค่าเฉลี่ย 3.50 – 4.49 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ มาก

ค่าเฉลี่ย 2.50 – 3.49 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ ปานกลาง

ค่าเฉลี่ย 1.50 – 2.49 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ น้อย

ค่าเฉลี่ย 1.00 – 1.49 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ น้อยที่สุด

ตารางที่ 4.2 ความความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชน โดยรวมและเป็นรายด้าน

	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D)	ระดับ ความเห็น
1. ด้านความรู้ความสามารถ	4.29	0.40	มาก
2. ด้านประสบการณ์ทำงานสอบบัญชี	4.38	0.37	มาก
3. ด้านการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง	4.35	0.35	มาก

ตารางที่ 4.2 (ต่อ)

	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D)	ระดับ ความ คิดเห็น
4. ด้านความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี	4.40	0.40	มาก
5. ด้านความชำนาญงานทางวิชาชีพ	4.42	0.38	มาก
<b>โดยรวม</b>	<b>4.37</b>	<b>0.30</b>	<b>มาก</b>

จากตารางที่ 4.2 พบว่าผู้สอบบัญชีภาคเอกชนมีความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนโดยรวม อยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 4.37$ ) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านพบว่าอยู่ในระดับมากที่สุดทั้ง 5 ด้าน โดยมีค่าเฉลี่ยสูงสุดอยู่ในด้านความชำนาญงานทางวิชาชีพ ( $\bar{X} = 4.42$ ) รองลงมาคือ ด้านความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ( $\bar{X} = 4.40$ ) ด้านประสิทธิภาพการทำงานสอบบัญชี ( $\bar{X} = 4.38$ ) ด้านการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง ( $\bar{X} = 4.35$ ) และด้านความรู้ความสามารถ ( $\bar{X} = 4.29$ )

ตารางที่ 4.3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี ด้านความรู้ความสามารถโดยรวม และเป็นรายด้าน

	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D)	ระดับ ความ คิดเห็น
1. ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชีและกฎหมายที่เกี่ยวข้องซึ่งนำมาใช้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีได้เป็นอย่างดี	4.41	0.54	มาก
2. ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับระบบงานสหกรณ์เป็นอย่างดี	4.13	0.72	มาก
3. ความรู้และรักษามาตรฐานของความรู้ทางวิชาการและความสามารถทางวิชาชีพที่พึงมี เพื่อสามารถปฏิบัติงานด้วยความระมัดระวังและรอบคอบ	4.30	0.62	มาก

ตารางที่ 4.3 (ต่อ)

ความรู้ความสามารถ	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D)	ระดับ ความ คิดเห็น
4. ศึกษาหาความรู้เกี่ยวกับสถานะและลักษณะ ธุรกิจของสหกรณ์ ทั้งที่เคยเข้าตรวจสอบและไม่ เคยเข้าตรวจสอบอย่างสม่ำเสมอ	4.31	0.62	มาก
5. ความรู้และทักษะด้านการนำเทคโนโลยี สารสนเทศมาช่วยในการปฏิบัติงานสอบบัญชี ได้เป็นอย่างดี	4.21	0.58	มาก
6. สามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินได้อย่าง ถูกต้อง สอดคล้องกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ ที่เกิดขึ้นจริงของสหกรณ์	4.36	0.53	มาก
<b>โดยรวม</b>	<b>4.29</b>	<b>0.40</b>	<b>มาก</b>

จากตารางที่ 4.3 พบว่าผู้สอบบัญชีภาคเอกชนมีความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณลักษณะ  
ของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนด้านความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนอยู่ในระดับมาก ( $\bar{X}$   
= 4.29) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านอยู่ในระดับมากทุกด้าน โดยเรียงลำดับจากมากไปหาน้อย  
3 ลำดับแรก ดังนี้ ผู้สอบบัญชีภาคเอกชนมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชีและ  
กฎหมายที่เกี่ยวข้องซึ่งนำมาใช้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีได้เป็นอย่างดี ( $\bar{X}$  = 4.41) ผู้สอบบัญชี  
ภาคเอกชนสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินได้อย่างถูกต้อง สอดคล้องกับเหตุการณ์หรือ  
สถานการณ์ที่เกิดขึ้นจริงของสหกรณ์ ( $\bar{X}$  = 4.36) และผู้สอบบัญชีภาคเอกชนศึกษาหาความรู้  
เกี่ยวกับสถานะและลักษณะธุรกิจของสหกรณ์ ทั้งที่เคยเข้าตรวจสอบและไม่เคยเข้าตรวจสอบอย่าง  
สม่ำเสมอ ( $\bar{X}$  = 4.31)



ตารางที่ 4.4 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี ด้านประสิทธิภาพการทำงานสอบบัญชี โดยรวมและเป็นรายด้าน

ประสิทธิภาพการทำงานสอบบัญชี	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D)	ระดับ ความเห็น
1. การใช้ประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่มีความหลากหลายจะส่งผลให้งานสอบบัญชีมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล	4.43	0.54	มาก
2. ให้ความสำคัญกับการใช้ประสิทธิภาพการสอบบัญชีที่ผ่านมาเป็นส่วนหนึ่งในการสร้างความเชื่อมั่นแก่ผู้ใช้ข้อมูลจากงบการเงิน	4.43	0.53	มาก
3. การศึกษากระดาศทำการในอดีตจะช่วยทำให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีเกิดประสิทธิผลและมีประสิทธิภาพ	4.34	0.54	มาก
4. ให้ความสำคัญเกี่ยวกับการวิเคราะห์ข้อผิดพลาดที่ตรวจพบที่ผ่านมา เพื่อนำมาเป็นแนวทางในการวางแผนการปฏิบัติงานสอบบัญชีในปัจจุบัน	4.34	0.53	มาก
<b>โดยรวม</b>	<b>4.38</b>	<b>0.37</b>	<b>มาก</b>

จากตารางที่ 4.4 พบว่าผู้สอบบัญชีภาคเอกชนมีความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีด้านประสิทธิภาพการทำงานสอบบัญชี อยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 4.35$ ) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านอยู่ในระดับมากทุกด้าน โดยเรียงลำดับจากมากไปหาน้อย ดังนี้ ผู้สอบบัญชีภาคเอกชนเชื่อว่าการใช้ประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่มีความหลากหลายจะส่งผลให้งานสอบบัญชีมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ( $\bar{X} = 4.43$ ) ผู้สอบบัญชีภาคเอกชนให้ความสำคัญกับการใช้ประสิทธิภาพการสอบบัญชีที่ผ่านมาเป็นส่วนหนึ่งในการสร้างความเชื่อมั่นแก่ผู้ใช้ข้อมูลจากงบการเงิน ( $\bar{X} = 4.43$ ) ผู้สอบบัญชีภาคเอกชนเชื่อว่าการศึกษากระดาศทำการในอดีตจะช่วยทำให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีเกิดประสิทธิผลและมีประสิทธิภาพ ( $\bar{X} = 4.34$ ) และผู้สอบบัญชีภาคเอกชนให้ความสำคัญเกี่ยวกับการวิเคราะห์ข้อผิดพลาดที่ตรวจพบที่ผ่านมา เพื่อนำมาเป็นแนวทางในการวางแผนการปฏิบัติงานสอบบัญชีในปัจจุบัน ( $\bar{X} = 4.34$ )

ตารางที่ 4.5 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี ด้านการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง โดยรวมและเป็นรายด้าน

การพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D)	ระดับ ความ คิดเห็น
1. การเรียนรู้ทางด้านวิชาชีพบัญชีอย่างต่อเนื่อง จะทำให้เกิดความเชี่ยวชาญและมีความเชื่อมั่นในการปฏิบัติงาน	4.45	0.53	มาก
2. พัฒนาความรู้ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศเพิ่มเติมอย่างต่อเนื่องเพื่อให้งานสอบบัญชีมีความทันสมัย ได้รับการยอมรับและมีความเชื่อถือมากขึ้น	4.36	0.55	มาก
3. ศึกษาค้นคว้าหาข้อมูลและติดตามข่าวสารต่าง ๆ ที่อาจจะส่งผลต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชี รวมทั้งนโยบายรัฐบาลหน่วยงานกำกับดูแลและสภาวิชาชีพบัญชี	4.31	0.54	มาก
4. มุ่งมั่นศึกษาหาแนวทางและเทคนิคต่างๆ ในการค้นหาข้อมูลและหลักฐานการสอบบัญชี เพื่อใช้ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินอย่างถูกต้องและน่าเชื่อถือ	4.34	0.52	มาก
5. เข้าร่วมฟังสัมมนาและแลกเปลี่ยนความคิดเห็นเกี่ยวกับงานสอบบัญชีกับหน่วยงานวิชาชีพ และหน่วยงานอื่นๆที่เกี่ยวข้อง	4.31	0.50	มาก
<b>โดยรวม</b>	<b>4.35</b>	<b>0.35</b>	<b>มาก</b>

จากตารางที่ 4.5 พบว่า ผู้สอบบัญชีภาคเอกชนมีความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนด้านการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง อยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 4.35$ ) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านอยู่ในระดับมากทุกด้าน โดยเรียงลำดับจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับแรก ดังนี้ ผู้สอบบัญชีภาคเอกชนเชื่อว่าการเรียนรู้ทางด้านวิชาชีพบัญชีอย่างต่อเนื่อง จะทำให้เกิดความเชี่ยวชาญและมีความเชื่อมั่นในการปฏิบัติงาน ( $\bar{X} = 4.45$ ) ผู้สอบบัญชีภาคเอกชนพัฒนาความรู้

ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศเพิ่มเติมอย่างต่อเนื่องเพื่อให้งานสอบบัญชีมีความทันสมัย ได้รับการยอมรับและมีความเชื่อถือมากขึ้น ( $\bar{X} = 4.36$ ) และผู้สอบบัญชีภาคเอกชนมุ่งมั่นศึกษาหาแนวทางและเทคนิคต่างๆ ในการค้นหาข้อมูลและหลักฐานการสอบบัญชี เพื่อใช้ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินอย่างถูกต้องและน่าเชื่อถือ ( $\bar{X} = 4.34$ )

ตารางที่ 4.6 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี ด้านความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี โดยรวมและเป็นรายด้าน

ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D)	ระดับ ความ คิดเห็น
1. ปฏิบัติงานสอบบัญชีด้วยความยุติธรรม ซื่อตรงต่อวิชาชีพ และไม่มีส่วนได้เสียในงานที่ประกอบวิชาชีพ นอกจากค่าตอบแทนที่ได้จากการประกอบวิชาชีพ	4.42	0.51	มาก
2. ใช้ดุลยพินิจอย่างเที่ยงธรรมโดยหลีกเลี่ยงความสัมพันธ์หรือสถานการณ์ใดๆ ที่อาจทำให้ไม่สามารถปฏิบัติงานได้อย่างอิสระ	4.40	0.52	มาก
3. ปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยใช้ดุลยพินิจบนหลักฐานที่เชื่อถือด้วยความเป็นธรรมและปราศจากความลำเอียง	4.38	0.53	มาก
<b>โดยรวม</b>	<b>4.40</b>	<b>0.40</b>	<b>มาก</b>

จากตารางที่ 4.6 พบว่า ผู้สอบบัญชีภาคเอกชนมีความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี ด้านความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี อยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 4.40$ ) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านอยู่ในระดับมากทุกด้าน ดังนี้ ผู้สอบบัญชีภาคเอกชนปฏิบัติงานสอบบัญชีด้วยความยุติธรรม ซื่อตรงต่อวิชาชีพ และไม่มีส่วนได้เสียในงานที่ประกอบวิชาชีพ นอกจากค่าตอบแทนที่ได้จากการประกอบวิชาชีพ ( $\bar{X} = 4.42$ ) ผู้สอบบัญชีภาคเอกชนใช้ดุลยพินิจอย่างเที่ยงธรรมโดยหลีกเลี่ยงความสัมพันธ์หรือสถานการณ์ใดๆ ที่อาจทำให้ไม่สามารถปฏิบัติงานได้อย่างอิสระ ( $\bar{X} = 4.40$ ) และผู้สอบบัญชีภาคเอกชนปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยใช้ดุลยพินิจบนหลักฐานที่เชื่อถือด้วยความเป็นธรรมและปราศจากความลำเอียง ( $\bar{X} = 4.38$ )

ตารางที่ 4.7 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี ด้านความชำนาญงานทางวิชาชีพ โดยรวมและเป็นรายด้าน

ความชำนาญงานทางวิชาชีพ	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D)	ระดับ ความเห็น
1. มีความสามารถในการปฏิบัติงานสอบบัญชีและมีความชำนาญงานในสถานการณต่างๆ ด้านวิชาชีพเป็นอย่างดี	4.46	0.51	มาก
2. มุ่งเน้นเทคนิควิธีการตรวจสอบหลักฐานการสอบบัญชีอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี	4.40	0.52	มาก
3. ตระหนักถึงความสำคัญกับการใช้เทคนิคการสอบบัญชีที่สอดคล้องและเหมาะสมกับลักษณะธุรกิจของสหกรณ์ที่รับการตรวจสอบ	4.40	0.51	มาก
<b>โดยรวม</b>	<b>4.42</b>	<b>0.38</b>	<b>มาก</b>

จากตารางที่ 4.7 พบว่าผู้สอบบัญชีภาคเอกชนมีความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี ด้านความชำนาญงานทางวิชาชีพ อยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 4.42$ ) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านอยู่ในระดับมากทุกด้านดังนี้ ผู้สอบบัญชีภาคเอกชนเชื่อว่ามีสามารถในการปฏิบัติงานสอบบัญชีและมีความชำนาญงานในสถานการณต่างๆ ด้านวิชาชีพเป็นอย่างดี ( $\bar{X} = 4.46$ ) ผู้สอบบัญชีภาคเอกชนมุ่งเน้นเทคนิควิธีการตรวจสอบหลักฐานการสอบบัญชีอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ( $\bar{X} = 4.40$ ) และผู้สอบบัญชีภาคเอกชนตระหนักถึงความสำคัญกับการใช้เทคนิคการสอบบัญชีที่สอดคล้องและเหมาะสมกับลักษณะธุรกิจของสหกรณ์ที่รับการตรวจสอบ ( $\bar{X} = 4.40$ )

#### 4.3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC)

การวิเคราะห์ความคิดเห็นในส่วนนี้มีเกณฑ์การกำหนดค่าน้ำหนักของตัวเลือกแบบวิธีการประเมินค่าของลิเคิร์ต (Likert) เป็นดังนี้

ค่าเฉลี่ย 4.50 – 5.00 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ มากที่สุด

ค่าเฉลี่ย 3.50 – 4.49 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ มาก

ค่าเฉลี่ย 2.50 – 3.49 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ ปานกลาง

ค่าเฉลี่ย 1.50 – 2.49 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ น้อย

ค่าเฉลี่ย 1.00 – 1.49 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ น้อยที่สุด

ตารางที่ 4.8 ความคิดเห็นเกี่ยวกับระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC)  
โดยรวมและเป็นรายด้าน

ระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC)	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D)	ระดับ การปฏิบัติ
1. มาตรฐานสำนักงาน	4.37	0.35	มาก
2. มาตรฐานกระบวนการสอบบัญชี	4.40	0.38	มาก
3. มาตรฐานการรายงาน	4.45	0.38	มาก
โดยรวม	4.40	0.33	มาก

จากตารางที่ 4.8 พบว่าผู้สอบบัญชีภาคเอกชนมีความคิดเห็นเกี่ยวกับการปฏิบัติตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) อยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 4.40$ ) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านพบว่าอยู่ในระดับมากที่สุดทั้ง 3 มาตรฐาน คือ มาตรฐานกระบวนการสอบบัญชี ( $\bar{X} = 4.40$ ) มาตรฐานการรายงาน ( $\bar{X} = 4.40$ ) และมาตรฐานสำนักงาน ( $\bar{X} = 4.37$ ) ตามลำดับ

#### 4.4 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์

การวิเคราะห์ความคิดเห็นในส่วนนี้มีเกณฑ์การกำหนดค่าน้ำหนักของตัวเลือกแบบวิธีการประเมินค่าของลิเคิร์ต (Likert) เป็นดังนี้

ค่าเฉลี่ย 4.50 – 5.00 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ มากที่สุด

ค่าเฉลี่ย 3.50 – 4.49 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ มาก

ค่าเฉลี่ย 2.50 – 3.49 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ ปานกลาง

ค่าเฉลี่ย 1.50 – 2.49 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ น้อย

ค่าเฉลี่ย 1.00 – 1.49 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ น้อยที่สุด

ตารางที่ 4.9 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์

คุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D)	ระดับ ความ คิดเห็น
1. สามารถประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี ครอบคลุมในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ	4.39	0.50	มาก
2. มีการกำหนดข้อผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้น สอดคล้องกับความเสี่ยงในการสอบบัญชี	4.45	0.53	มาก
3. มีการกำหนดวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ บัญชีและวิธีการตรวจสอบรายการบัญชีที่ สำคัญสอดคล้องกับผลการประเมินความเสี่ยง	4.35	0.51	มาก
4. มีการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญเป็นไป ตามที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด	4.40	0.50	มาก
5. มีวิธีการตรวจสอบในแนวการสอบบัญชีบรรล วัตถุประสงค์การตรวจสอบเป็นไปตาม มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและ ระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์กำหนด	4.41	0.51	มาก
6. สามารถเลือกขนาดตัวอย่างในการสอบบัญชี เหมาะสมกับผลการประเมินความเสี่ยงและ การปฏิบัติงานตรวจสอบ	4.39	0.53	มาก
7. สามารถแนะนำให้สหกรณ์เปิดเผยข้อมูลใน งบการเงินได้อย่างถูกต้องและเพียงพอ	4.41	0.53	มาก
8. มีการคำนวณตัวเลขในงบการเงินให้ถูกต้อง และสัมพันธ์กัน	4.43	0.51	มาก
9. สามารถจัดทำกระดาษทำการได้อย่างครบถ้วน ตามวิธีการตรวจสอบที่กำหนดในแนว การสอบบัญชี	4.38	0.51	มาก
10. มีการลงลายมือชื่อผู้ตรวจสอบและผู้สอบทาน ในกระดาษทำการครบถ้วน	4.45	0.52	มาก

ตารางที่ 4.9 (ต่อ)

คุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D)	ระดับ ความ คิดเห็น
11. มีการจัดทำรายงานการสอบบัญชีเป็นไปตาม แบบที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด	4.41	0.50	มาก
12. สามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินเป็นไป ตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์	4.41	0.50	มาก
13. มีการจัดทำรายงานผลการสอบบัญชีสอดคล้อง กับรายงานของผู้สอบบัญชี งบการเงินและ กระดาษทำการ	4.43	0.51	มาก
14. รายงานผลการตรวจสอบบัญชีของท่านได้ให้ ข้อเสนอแนะที่สัมพันธ์กับข้อสังเกตและ ข้อบกพร่องที่ตรวจพบ	4.42	0.50	มาก
15. สามารถปฏิบัติงานได้ตามระยะเวลาการปฏิบัติ ที่กำหนดไว้	4.40	0.53	มาก
<b>โดยรวม</b>	<b>4.41</b>	<b>0.34</b>	<b>มาก</b>

จากตารางที่ 4.12 พบว่าผู้สอบบัญชีภาคเอกชนมีความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ อยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 4.41$ ) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านอยู่ในระดับมากทุกด้าน โดยเรียงลำดับจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับแรก ดังนี้ ผู้สอบบัญชีภาคเอกชนมีการกำหนดข้อผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้นสอดคล้องกับความเสี่ยงในการสอบบัญชี ( $\bar{X} = 4.45$ ) ผู้สอบบัญชีภาคเอกชนมีการลงลายมือชื่อผู้ตรวจสอบและผู้สอบทานในกระดาษทำการครบถ้วน ( $\bar{X} = 4.45$ ) และผู้สอบบัญชีภาคเอกชนมีการคำนวณตัวเลขในงบการเงินให้ถูกต้องและสัมพันธ์กัน ( $\bar{X} = 4.43$ )

#### 4.5 ความคิดเห็นเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมทางธุรกิจ

การวิเคราะห์ความคิดเห็นในส่วนนี้มีเกณฑ์การกำหนดค่าน้ำหนักของตัวเลือกแบบวิธีการประเมินค่าของลิเคิร์ต (Likert) เป็นดังนี้

ค่าเฉลี่ย 4.50 – 5.00 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ มากที่สุด

ค่าเฉลี่ย 3.50 – 4.49 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ มาก

ค่าเฉลี่ย 2.50 – 3.49 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ ปานกลาง

ค่าเฉลี่ย 1.50 – 2.49 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ น้อย

ค่าเฉลี่ย 1.00 – 1.49 กำหนดให้อยู่ในเกณฑ์ น้อยที่สุด

ตารางที่ 4.10 ความคิดเห็นเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ

สภาพแวดล้อมทางธุรกิจ	ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ )	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D)	ระดับ การปฏิบัติ
1. โครงสร้างของสหกรณ์ซึ่งเป็นตัวกำหนดทิศทาง กลยุทธ์และระดับความพร้อมของบุคลากร มีผล ต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี	4.28	0.50	มาก
2. กระบวนการเปลี่ยนแปลงด้านกลยุทธ์ของ สหกรณ์ทำให้ผู้สอบบัญชีตื่นตัวและ กระตือรือร้นในการพัฒนาตนเอง ซึ่งจะช่วยให้ การสอบบัญชีมีประสิทธิภาพ	4.31	0.68	มาก
3. การเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชีทำให้ผู้สอบบัญชี ได้รับการแข่งขันสำหรับการเสนอบริการ สอบบัญชีที่มีคุณภาพเพิ่มขึ้น	3.97	0.67	มาก
4. บังคับทางเศรษฐกิจส่งผลกระทบต่อผล การดำเนินงานของสหกรณ์ ทำให้มีผลต่อ การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี	4.22	0.64	มาก
5. การเปลี่ยนแปลงและความก้าวหน้าของ เทคโนโลยีทำให้ผู้สอบบัญชีมีการพัฒนาตนเอง ซึ่งจะช่วยส่งเสริมการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้มี ประสิทธิภาพและน่าเชื่อถือยิ่งขึ้น	4.30	0.58	มาก
<b>โดยรวม</b>	<b>4.22</b>	<b>0.44</b>	<b>มาก</b>

จากตารางที่ 4.10 พบว่าผู้สอบบัญชีภาคเอกชนมีความคิดเห็นเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมทางธุรกิจอยู่ในระดับมาก ( $\bar{X} = 4.22$ ) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านอยู่ในระดับมากทุกด้าน โดยเรียงลำดับจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับแรก ดังนี้ กระบวนการเปลี่ยนแปลงด้านกลยุทธ์ของสหกรณ์ทำให้ผู้สอบบัญชีตื่นตัวและกระตือรือร้นในการพัฒนาตนเอง ซึ่งจะช่วยให้การสอบ



บัญชีมีประสิทธิภาพ ( $\bar{X} = 4.31$ ) การเปลี่ยนแปลงและความก้าวหน้าของเทคโนโลยี ทำให้ผู้สอบบัญชีมีการพัฒนาตนเอง ซึ่งจะช่วยส่งเสริมการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้มีประสิทธิภาพและน่าเชื่อถือยิ่งขึ้น ( $\bar{X} = 4.30$ ) และโครงสร้างของสหกรณ์ซึ่งเป็นตัวกำหนดทิศทางกลยุทธ์และระดับความพร้อมของบุคลากร มีผลต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี ( $\bar{X} = 4.43$ )

#### 4.6 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์และการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ อิทธิพลของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนและระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) ที่มีต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

##### 4.6.1 การทดสอบอิทธิพลของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนที่มีต่อระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC)

ตารางที่ 4.11 การวิเคราะห์สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) และเมทริกซ์ สหสัมพันธ์ (Correlation Analysis)

ตัวแปร (Variables)	CO	EX	CL	IN	SP	QC	AQ	BE
Mean	4.29	4.38	4.35	4.40	4.42	4.40	4.41	4.22
S.D.	0.40	0.37	0.35	0.40	0.38	0.33	0.34	0.44
ความรู้ความสามารถ (CO)	1.000							
ประสบการณ์การทำงานสอบบัญชี (EX)	.635**	1.000						
การพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง (CL)	.598**	.599**	1.000					
ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี (IN)	.412**	.593**	.526**	1.000				
ความชำนาญงานทางวิชาชีพ (SP)	.489**	.478**	.580**	.515**	1.000			
ระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี(QC)	.563**	.642**	.619**	.674**	.643**	1.000		
คุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ (AQ)	.534**	.572**	.627**	.602**	.600**	.780**	1.000	
สภาพแวดล้อมทางธุรกิจ (BE)	.450**	.397**	.489**	.223**	.387**	.446**	.530**	1.000
Maximum VIF	1.969	2.259	2.096	1.780	1.718			

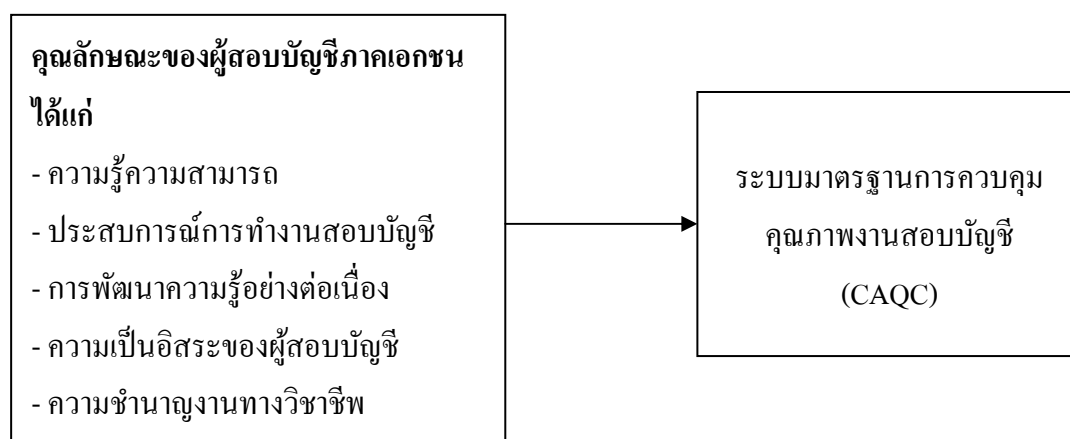
\*\*p<0.05

จากการวิเคราะห์สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) และการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ (Correlation Analysis) ของตัวแปรระหว่างคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนกับคุณภาพงานสอบบัญชีของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ในตารางที่ 4.11 พบว่าในแต่ละด้านของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนมีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ ( $r = .534, p < 0.05$ ;  $r = .572, p < 0.05$ ;  $r = .627, p < 0.05$ ;  $r = .602, p < 0.05$ ;  $r = .600, p < 0.05$ ;) นอกจากนี้จะเห็นได้ว่าคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนทั้ง 5 ด้าน มีความสัมพันธ์กันเอง แต่ค่าความสัมพันธ์น้อยกว่า 0.80 (Hair, Blank, Babin, Anderson & Tatham, 2006) แสดงถึง

ความสัมพันธ์อยู่ในระดับปานกลางและไม่เกิดปัญหาตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันเอง (Multicollinearity)

นอกจากนี้การตรวจสอบตัวแปรอิสระจะต้องไม่มีความสัมพันธ์กันเอง ซึ่งจะใช้ค่าทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับตัวแปรตาม Variance Inflation Factor (VIF) พบว่าค่าสูงสุดของ VIF มีค่า 2.259 ซึ่งมีค่าต่ำกว่า 10 (Hair, Blank, Babin, Anderson & Tatham, 2006) แสดงถึงตัวแปรอิสระไม่มีความสัมพันธ์กันเอง

ภาพประกอบที่ 4.1 คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนที่มีต่อระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC)



จากภาพประกอบที่ 4.1 คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนที่ส่งผลกระทบต่อระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) ประกอบด้วยคุณลักษณะด้านความรู้ความสามารถ ด้านประสิทธิภาพการทำงานสอบบัญชี ด้านการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง ด้านความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และด้านความชำนาญงานทางวิชาชีพ ตามสมมติฐานการวิจัยที่ H1(A) – H5(A) ดังนี้

ตารางที่ 4.12 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์การถดถอยของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนกับระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC)

คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชน	ระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC)			
	สัมประสิทธิ์ถดถอย	ความคลาดเคลื่อน	t	P-value
		มาตรฐาน		
ความรู้ความสามารถ (CO)	.095	.048	1.989	.048*
ประสิทธิภาพการทำงานสอบบัญชี (EX)	.158	.055	2.874	.004*

ระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC)				
คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชน	สัมประสิทธิ์ถดถอย	ความคลาดเคลื่อน	t	P-value
		มาตรฐาน		
การพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง (CL)	.112	.056	1.983	.049*
ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี (IN)	.258	.045	5.786	.000*
ความชำนาญงานทางวิชาชีพ (SP)	.226	.046	4.891	.000*

F = 74.412 P = 0.000 R Square = 0.641 Adj R<sup>2</sup> = 0.633

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

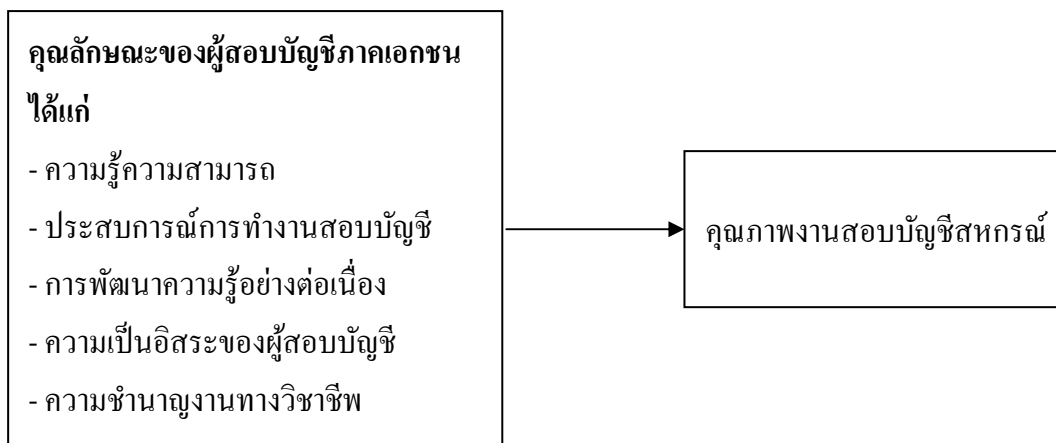
ผลการวิจัยพบว่า คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนทุกด้าน ส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) โดยผลการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) แสดงตามตารางที่ 4.12 ผลการวิจัยพบว่า ด้านความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี (IN) ( $\beta_4 = .258, p < .05$ ) รองลงมาด้านความชำนาญงานทางวิชาชีพ (SP) ( $\beta_5 = .226, p < .05$ ) ด้านประสบการณ์ทำงานสอบบัญชี (EX) ( $\beta_2 = .158, p < .05$ ) ด้านการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง (CL) ( $\beta_3 = .112, p < .05$ ) และด้านความรู้ความสามารถ (CO) ( $\beta_1 = .095, p < .05$ ) ส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ โดยคุณลักษณะด้านความรู้ความสามารถ ด้านประสบการณ์การทำงานสอบบัญชี ด้านการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง ด้านความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และความชำนาญงานทางวิชาชีพส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) อธิบายได้ว่าผู้สอบบัญชีภาคเอกชนที่มีความรู้ความสามารถ ประสบการณ์การทำงานสอบบัญชี การพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง มีความเป็นอิสระและความชำนาญงานทางวิชาชีพมากขึ้น จะส่งผลให้มีการปฏิบัติตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) มีประสิทธิภาพและเกิดประสิทธิผลเพิ่มมากขึ้น

เมื่อพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนแต่ละด้าน พบว่า มีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่าง .095 - .258 จากนั้นทำการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณและได้สมการ ดังนี้

$$QC = .686 + .095CO + .158EX + .112CL + .258IN + .226SP + .19762$$

#### 4.6.2 การทดสอบอิทธิพลของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนที่มีต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

ภาพประกอบที่ 4.2 คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนที่มีต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์



จากภาพประกอบที่ 4.2 คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนที่ส่งผลกระทบต่อเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ประกอบด้วยคุณลักษณะด้านความรู้ความสามารถ ด้านประสบการณ์การทำงานสอบบัญชี ด้านการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง ด้านความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และด้านความชำนาญงานทางวิชาชีพ ตามสมมติฐานการวิจัยที่ H1(B) – H5(B) ดังนี้

ตารางที่ 4.13 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์การถดถอยของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนกับคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์

คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชน	สัมประสิทธิ์ถดถอย	คุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์		
		ความคลาดเคลื่อนมาตรฐาน	t	P-value
ความรู้ความสามารถ (CO)	.097	.055	1.768	.079
ประสบการณ์การทำงานสอบบัญชี (EX)	.091	.064	1.429	.154
การพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง (CL)	.224	.065	3.450	.001*
ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี (IN)	.213	.052	4.127	.000*
ความชำนาญงานทางวิชาชีพ (SP)	.204	.053	3.816	.000*

$F = 51.882$   $P = 0.000$   $R \text{ Square} = 0.555$   $\text{Adj } R^2 = 0.544$

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ผลการวิจัยพบว่า คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนด้านการพัฒนาความรู้ อย่างต่อเนื่อง ด้านความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และด้านความชำนาญงานทางวิชาชีพ ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ ส่วนด้านความรู้ความสามารถ และประสบการณ์ทำงานสอบบัญชี ไม่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ โดยผลการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) แสดงตามตารางที่ 4.13 ผลการวิจัยพบว่า ด้านการพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง (CL) ( $\beta_8 = .224, p < .05$ ) รองลงมาด้านความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี (IN) ( $\beta_9 = .213, p < .05$ ) และด้านความชำนาญงานทางวิชาชีพ (SP) ( $\beta_{10} = .204, p < .05$ ) ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ โดยคุณลักษณะด้านการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง ด้านความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และด้านความชำนาญงานทางวิชาชีพ ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ อธิบายได้ว่าผู้สอบบัญชีภาคเอกชนที่มีการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง มีความเป็นอิสระ และความชำนาญงานทางวิชาชีพมากขึ้น จะส่งผลให้มีคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์เพิ่มมากขึ้น

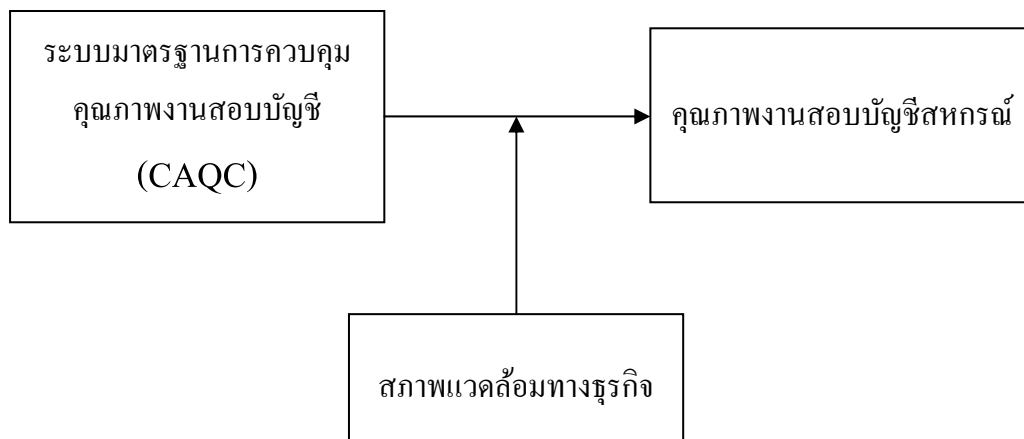
เมื่อพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนแต่ละด้าน พบว่า มีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่าง .091 - .224 จากนั้นทำการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณและได้สมการ ดังนี้

$$AQ = .776 + .097CO + .091EX + .224CL + .213IN + .204SP + .22849$$

#### 4.6.3 การทดสอบผลกระทบของตัวแปรแทรกของสภาพแวดล้อมทางธุรกิจที่ส่งผลต่อความสัมพันธ์ระหว่างระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) และคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์

จากตารางที่ 4.11 พบว่า สภาพแวดล้อมทางธุรกิจมีความสัมพันธ์กับระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) และคุณภาพงานสอบบัญชี ( $r = .446, p < .05$ ;  $r = .530, p < .05$ )

ภาพประกอบที่ 4.3 สภาพแวดล้อมทางธุรกิจส่งผลต่อความสัมพันธ์ระหว่างระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี(CAQC) และคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์



จากภาพประกอบที่ 4.3 สภาพแวดล้อมทางธุรกิจส่งผลต่อความสัมพันธ์ระหว่างระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) และคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ ตามสมมติฐานวิจัยที่ H 6 - H7 ดังนี้

ตารางที่ 4.14 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์การถดถอยของสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ (BE) ส่งผลต่อความสัมพันธ์ระหว่างระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) และคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์

	สัมประสิทธิ์ ถดถอย	คุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์		
		ความคลาด เคลื่อน มาตรฐาน	t	P-value
CAQC	.809	.045	18.143	.000*
BE	-.541	.072	-7.465	.000*
(CAQC)*BE	.163	1.366	14.653	.000*

F = 258.732 P = 0.000 R Square = 0.550 Adj R<sup>2</sup> = 0.548

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ผลการวิจัย พบว่า สภาพแวดล้อมทางธุรกิจทำให้ความสัมพันธ์ระหว่างระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี(CAQC) และคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์เพิ่มขึ้น โดยการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) แสดงตาม

ตารางที่ 4.14 ผลการวิจัยพบว่า ระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) ส่งผลให้คุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์เพิ่มขึ้น ( $\beta_{11} = .163, p < .05$ ) สภาพแวดล้อมทางธุรกิจ (BE) ทำให้ความสัมพันธ์ระหว่างระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) และคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์เพิ่มขึ้น ( $\beta_{13} = .163, p < .05$ ) และสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ (BE) ส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ ( $\beta_{12} = -.541, p < .05$ ) อธิบายได้ว่าสภาพแวดล้อมทางธุรกิจทำให้ผู้สอบบัญชีภาคเอกชนมีความตระหนักและเตรียมพร้อมสำหรับการปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์ให้เป็นไปตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) เพื่อให้คุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผล

เมื่อพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนแต่ละด้าน พบว่า มีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่าง  $-.541 - .809$  จากนั้นทำการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณและได้สมการ ดังนี้

$$AQ = 3.648 + .809QC + -.541BE + .163(QC * BE) + .20298$$

#### 4.6.4 การทดสอบอิทธิพลของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนที่มีต่อระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) และคุณภาพงานสอบบัญชีของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

ภาพประกอบที่ 4.4 ความสัมพันธ์ระหว่างระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) และคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์



จากภาพประกอบที่ 4.4 ความสัมพันธ์ระหว่างระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) และคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ตามสมมติฐานวิจัยที่ H 5 ดังนี้

ตารางที่ 4.15 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์การถดถอยของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนกับคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์

คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชน	คุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์			
	สัมประสิทธิ์ถดถอย	ความคลาดเคลื่อนมาตรฐาน	t	P-value
ความรู้ความสามารถ (CO)	.046	.049	.931	.353
ประสบการณ์การทำงานสอบบัญชี (EX)	.005	.057	.084	.933
การพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง (CL)	.164	.058	2.818	.005*
ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี (IN)	.072	.049	1.471	.143
ความชำนาญงานทางวิชาชีพ (SP)	.081	.050	1.620	.107
CAQC	.544	.071	7.680	.000*

F = 65.116 P = 0.000 R Square = 0.654 Adj R<sup>2</sup> = 0.644

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ผลการวิจัยพบว่า คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนด้านการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง และระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี(CAQC) ส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ ส่วนด้านความรู้ความสามารถ ด้านประสบการณ์การทำงานสอบบัญชี ด้านความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และด้านความชำนาญงานทางวิชาชีพ ไม่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ โดยผลการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) แสดงตามตารางที่ 4.15 ผลการวิจัยพบว่า ด้านการพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง (CL) ( $\beta_{16} = .164, p < .05$ ) และระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) ( $\beta_{19} = .544, p < .05$ ) ส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ ซึ่งแสดงให้เห็นว่าระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) เป็นตัวแปรกลางที่ส่งผลให้คุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์มีคุณภาพมากขึ้นจากการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาคเอกชน

เมื่อพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนแต่ละด้าน พบว่า มีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่าง .091 - .224 จากนั้นทำการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณและได้สมการ ดังนี้

$$AQ = .402 + .046CO + .005EX + .164CL + .072IN + .081SP + .544QC + .20206$$



ตารางที่ 4.16 ผลการวิจัยของข้อสมมติฐานการวิจัย

สมมติฐานการวิจัย	ข้อสมมติฐาน	ผลลัพธ์	สรุปผล
1. คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนด้านความรู้ความสามารถส่งผลกระทบต่อระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC)	H1(A)	คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนด้านความรู้ความสามารถส่งผลกระทบต่อระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC)	ยอมรับ
2. คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนด้านความรู้ความสามารถส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์	H1(B)	คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนด้านความรู้ความสามารถไม่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์	ปฏิเสธ
3. คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนด้านประสิทธิภาพการทำงานสอบบัญชีส่งผลกระทบต่อระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC)	H2(A)	คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนด้านประสิทธิภาพการทำงานสอบบัญชีส่งผลกระทบต่อระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC)	ยอมรับ
4. คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนด้านประสิทธิภาพการทำงานสอบบัญชีส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์	H2(B)	คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนด้านประสิทธิภาพการทำงานสอบบัญชีไม่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์	ปฏิเสธ
5. คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนด้านการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่องส่งผลกระทบต่อระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC)	H3(A)	คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนด้านการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่องส่งผลกระทบต่อระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC)	ยอมรับ
6. คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนด้านการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่องส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์	H3(B)	คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนด้านการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่องส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์	ยอมรับ

ตารางที่ 4.16 (ต่อ)

สมมติฐานการวิจัย	ชื่อสมมติฐาน	ผลลัพธ์	สรุปผล
7. คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ส่งผลกระทบต่อระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC)	H4(A)	คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ส่งผลกระทบต่อระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC)	ยอมรับ
8. คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์	H4(B)	คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์	ยอมรับ
9. คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนด้านความชำนาญงานทางวิชาชีพส่งผลกระทบต่อระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC)	H5(A)	คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนด้านความชำนาญงานทางวิชาชีพส่งผลกระทบต่อระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC)	ยอมรับ
10. คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนด้านความชำนาญงานทางวิชาชีพส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์	H5(B)	คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนด้านความชำนาญงานทางวิชาชีพส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์	ยอมรับ
11. ระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์	H6	ระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์	ยอมรับ
12. สภาพแวดล้อมทางธุรกิจส่งผลกระทบต่อระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) และคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์	H7	สภาพแวดล้อมทางธุรกิจส่งผลกระทบต่อระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) และคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์	ยอมรับ

## บทที่ 5

### สรุปผล อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

#### 5.1 สรุปผล

การวิจัยเรื่อง อิทธิพลของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนและระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) ที่มีต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เป็นไปตามวัตถุประสงค์การวิจัยของความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนและคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ วิจัยความสัมพันธ์ระหว่างระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ และวิจัยของความสัมพันธ์ระหว่างสภาพแวดล้อมทางธุรกิจมีผลกระทบต่อระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) และคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ นำมาสู่การตั้งคำถามการวิจัย ดังนี้

(1) คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนส่งผลต่อระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) และคุณภาพการสอบบัญชีสหกรณ์หรือไม่ อย่างไร

(2) ระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) มีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์หรือไม่ อย่างไร

(3) สภาพแวดล้อมทางธุรกิจมีผลกระทบต่อระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) และคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์หรือไม่ อย่างไร

การวิจัยครั้งนี้ได้นำทฤษฎี แนวคิด และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง เพื่อตอบสนองกับวัตถุประสงค์ของการวิจัย ประกอบด้วยทฤษฎีการเรียนรู้ (Learning Theory) ระบบบริหารงานสอบบัญชีสหกรณ์โดยภาคเอกชน และแนวคิดเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality) โดยจากการวิจัย สามารถสรุปผลการวิจัยได้ ดังนี้

ผู้สอบบัญชีภาคเอกชนส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง อายุระหว่าง 36 – 40 ปี ระดับการศึกษาสูงกว่าปริญญาตรี ประสบการณ์ด้านการสอบบัญชี 5 – 10 ปี ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีในรูปแบบสังกัดสำนักงานสอบบัญชี และประสบการณ์ในการเข้าฝึกอบรมหลักสูตรเกี่ยวกับการสอบบัญชีสหกรณ์ คือ หลักสูตรผู้สอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีภาคเอกชนมีความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีโดยรวมอยู่ในระดับมาก โดยเฉพาะด้านความชำนาญงานทางวิชาชีพมีความสามารถในการปฏิบัติงานสอบบัญชีและมีความชำนาญงานในสถานการณ์ต่างๆ ด้านวิชาชีพเป็นอย่างดี รองลงมา คือ ด้านความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีด้วยความยุติธรรม ซึ่งตรงต่อวิชาชีพและไม่มีส่วน

ได้เสียในงานที่ประกอบวิชาชีพนอกจากค่าตอบแทนที่ได้จากการประกอบวิชาชีพ ด้าน ประสิทธิภาพการทำงานสอบบัญชีในการใช้ประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่มีความ หลากหลาย จะส่งผลให้งานสอบบัญชีมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ด้านการพัฒนาความรู้ อย่าง ต่อเนื่องในการเรียนรู้ทางด้านวิชาชีพบัญชีอย่างต่อเนื่อง จะทำให้เกิดความเชี่ยวชาญและมีความ เชื่อมั่นในการปฏิบัติงาน และด้านความรู้ความสามารถเกี่ยวกับความรู้ความเข้าใจเรื่องมาตรฐาน การสอบบัญชีและกฎหมายที่เกี่ยวข้องซึ่งนำมาใช้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีได้เป็นอย่างดี

ผู้สอบบัญชีภาคเอกชนมีความคิดเห็นเกี่ยวกับการปฏิบัติตามระบบมาตรฐาน การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) อยู่ในระดับมาก โดยมาตรฐานกระบวนการสอบบัญชี และมาตรฐานการรายงานเท่ากัน มาตรฐานกระบวนการสอบบัญชีมีการวางแผนงานสอบบัญชี เพื่อ รวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอและเหมาะสม ส่วนมาตรฐานการรายงานมีการจัดทำ รายงานการสอบบัญชีเป็นไปตามแบบที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด และมาตรฐานสำนักงานมี ความรู้ ความสามารถและความชำนาญทางวิชาชีพที่พึงมี รวมทั้งพัฒนาทางด้านวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง

ผู้สอบบัญชีภาคเอกชนมีความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ โดย รวมอยู่ในระดับมาก ในส่วนของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนมีการกำหนดข้อผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้น สอดคล้องกับความเสี่ยงในการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีภาคเอกชนมีการลงลายมือชื่อผู้ตรวจสอบและ ผู้สอบทานในกระดาษทำการครบถ้วน ผู้สอบบัญชีภาคเอกชนมีการคำนวณตัวเลขในงบการเงินให้ ถูกต้องและสัมพันธ์กัน และผู้สอบบัญชีภาคเอกชนมีการจัดทำรายงานผลการสอบบัญชีสอดคล้อง กับรายงานของผู้สอบบัญชี งบการเงินและกระดาษทำการ

คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนที่ส่งผลต่อระบบมาตรฐานการควบคุม คุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) ทุกด้าน ทั้งด้านความรู้ความสามารถ ด้านประสิทธิภาพการทำงาน สอบบัญชี ด้านการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง ด้านความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ด้านความ ชำนาญงานทางวิชาชีพ และด้านสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ ส่งผลกระทบในเชิงบวกกับระบบ มาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC)

คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ ด้านการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง ด้านความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ด้านความชำนาญงานทาง วิชาชีพ และด้านสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ ส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชี สหกรณ์ ส่วนคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนด้านความรู้ความสามารถและด้าน ประสิทธิภาพการทำงานสอบบัญชีไม่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์

ระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) ส่งผลให้คุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์มีคุณภาพมากขึ้น สภาพแวดล้อมทางธุรกิจ ทำให้ความสัมพันธ์ระหว่างระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) และคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์เพิ่มขึ้น และสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ ส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ โดยสภาพแวดล้อมทางธุรกิจทำให้ผู้สอบบัญชีภาคเอกชนมีความตระหนักและเตรียมพร้อมสำหรับการปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์ให้เป็นไปตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) เพื่อให้คุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผล

คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนด้านการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง และระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี(CAQC) ส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ แสดงให้เห็นว่าคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนจะต้องปฏิบัติตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี(CAQC) ซึ่งจะทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์มีคุณภาพมากขึ้น

## 5.2 อภิปรายผล

5.2.1 คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนด้านความรู้ความสามารถส่งผลกระทบต่อระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) แต่ไม่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ จากผลการวิจัย พบว่าผู้สอบบัญชีภาคเอกชนยังมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับระบบงานสหกรณ์ไม่เพียงพอกับสถานการณ์ในปัจจุบัน ความรู้และทักษะด้านการนำเทคโนโลยีสารสนเทศที่นำมาช่วยในการปฏิบัติงานสอบบัญชียังไม่เพียงพอ รวมทั้งการตอบคำถามจากแบบสอบถาม ซึ่งคำถามในแบบสอบถามยังทำให้ผู้สอบบัญชีภาคเอกชนมองในมุมของการตรวจสอบบัญชีในรูปแบบธุรกิจ ซึ่งการพัฒนาด้านบัญชีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพเกิดประโยชน์ผลสูงสุด ควรกำหนดแนวทางโดยกรมตรวจบัญชีสหกรณ์และผู้สอบบัญชีภาคเอกชนประสานความร่วมมือกันเพื่อจัดการอบรมให้ความรู้ความเข้าใจแก่ผู้สอบบัญชีภาคเอกชนและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีทุกระดับรวมทั้งร่วมพัฒนาปรับปรุงระบบบัญชีสหกรณ์ให้เป็นไปในทิศทางและมาตรฐานเดียวกัน นอกจากนี้กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ควรกำหนดให้มีการทดสอบเพื่อประเมินความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับพระราชบัญญัติสหกรณ์ระเบียบข้อบังคับของสหกรณ์และระเบียบข้อบังคับของระบบบัญชีสหกรณ์ก่อนการอนุญาตให้ขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ (ฉีกา วิจิตรลักษณ์, 2550 : 136) และการศึกษาการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี กรณีการถ่ายโอนการสอบบัญชีให้ผู้สอบบัญชีภาคเอกชน พบว่า ผู้ที่เกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชีสหกรณ์โดยผู้สอบบัญชีภาคเอกชนทั้ง

3 กลุ่ม ได้แก่ ผู้สอบบัญชีภาคเอกชน สหกรณ์ผู้รับการตรวจสอบ และกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ มีการปฏิบัติงานตามแนวทางการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของสหกรณ์ ทั้งในส่วนของระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ว่าด้วยจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2542 มาตรฐานการสอบบัญชีด้านสหกรณ์ผู้รับการตรวจสอบมีการจัดการคุณภาพสหกรณ์ โดยจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดี และเจ้าหน้าที่สหกรณ์ได้รับการฝึกอบรมความรู้ทางการเงินการบัญชีอย่างสม่ำเสมอ ในด้านกรมตรวจบัญชีสหกรณ์นั้น มีการกำหนดแนวทางการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ทั้งในด้านการกำหนดมาตรฐานในการถ่ายโอนงานสอบบัญชีสหกรณ์ให้กับผู้สอบบัญชีภาคเอกชน สำหรับปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์โดยผู้สอบบัญชีภาคเอกชน นั้น แบ่งได้เป็น ปัจจัยด้านการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาคเอกชน ปัจจัยด้านการปฏิบัติงานของสหกรณ์ผู้รับการตรวจสอบ และปัจจัยด้านการปฏิบัติงานของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ โดยการที่ผู้สอบบัญชีภาคเอกชนมีการปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชี ผู้บริหารสหกรณ์เห็นความสำคัญของการสอบบัญชี และให้ความร่วมมือในการสอบบัญชี กรมตรวจบัญชีสหกรณ์มีความรู้ ความเข้าใจในระบบการกำกับดูแลการสอบบัญชีสหกรณ์และมาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพ และมีการสอบทานและอนุมัติรายชื่อและคุณสมบัติผู้สอบบัญชีภาคเอกชนและบุคลากรในแต่ละงานตรวจสอบบัญชี เพื่อพิจารณาว่ามีความรู้ความสามารถเพียงพอและเหมาะสม จะมีส่วนช่วยให้งานสอบบัญชีมีคุณภาพ (วัชรินทร์ เกตุบังลวย, 2551: 61 - 63) และไม่สอดคล้องกับงานวิจัยของชนัญญา สิ้นชื่น (2548) พบว่าความรู้ความสามารถด้านการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ซึ่งความรู้ความสามารถการสอบบัญชี เป็นคุณสมบัติที่พึงมีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพราะผู้สอบบัญชีเป็นบุคคลหนึ่งที่มีผลต่อการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศและผู้สอบบัญชีที่มีความรู้ความสามารถด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ มีผลทำให้คุณภาพการสอบบัญชีได้รับความเชื่อมั่นมากยิ่งขึ้น ทั้งในด้านความถูกต้อง ความเที่ยงธรรมของข้อมูลที่รายงาน เพราะการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในการปฏิบัติงานสอบบัญชีย่อมสร้างความเชื่อมั่นต่อรายงานของผู้สอบบัญชีเพิ่มขึ้น ชัยวิชญ์ คำภิรมย์และคณะ (2554) พบว่าและความรู้ความสามารถทางการบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จในการทำงาน ผลลัพธ์จากการวิจัยสามารถนำไปใช้เป็นแนวทางพัฒนาความรู้ความสามารถทางการบัญชี เพื่อสร้างคุณภาพการสอบบัญชี เพื่อลดความเสี่ยงจากการทำงานสอบบัญชี และสร้างข้อได้เปรียบในวิชาชีพสอบบัญชีต่อไป

5.2.2 คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนด้านประสิทธิภาพการทำงานสอบบัญชีส่งผลกระทบต่อระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) แต่ไม่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ จากผลการวิจัย พบว่าผู้สอบบัญชีภาคเอกชนส่วนใหญ่ประกอบวิชาชีพสังกัดสำนักงานสอบบัญชี ทำให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีไม่ได้เน้นให้เกิด

คุณภาพมากที่สุด เนื่องจากหากใช้ระยะเวลาในการตรวจสอบมาก จะทำให้มีค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้นไม่คุ้มค่าต่อการประกอบวิชาชีพแบบสังกัดสำนักงานสอบบัญชีที่มีงานสอบบริษัทต่างๆอีกที่รอการตรวจสอบบัญชี และไม่สอดคล้องกับงานวิจัยของชัชวิทย์ คำภิรมย์ (2554) พบว่าประสบการณ์ในด้านการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จในการทำงานโดยรวม และบุญช่วง ศรีธรรมราช (2554) พบว่าผู้สอบบัญชีเชื่อว่า การใช้ประสบการณ์การสอบบัญชีที่มีความหลากหลายจะส่งผลให้งานสอบบัญชีมีประสิทธิภาพ และประสิทธิผล ผู้สอบบัญชีมุ่งเน้นในการใช้ความรู้ความสามารถจากการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ผ่านมา พัฒนางานสอบบัญชีในปัจจุบัน และผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญกับการใช้ประสบการณ์การสอบบัญชีที่ผ่านมาเป็นแนวทางในการสร้างความเชื่อมั่นแก่ลูกค้าและผู้ให้ข้อมูลจากงบการเงิน

5.2.3 คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนด้านการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่องส่งผลกระทบต่อระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) และคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ ซึ่งแสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีภาคเอกชนเชื่อว่าการเรียนรู้ทางด้านวิชาชีพบัญชีอย่างต่อเนื่อง จะทำให้เกิดความเชี่ยวชาญและมีความเชื่อมั่นในการปฏิบัติงาน สามารถพัฒนาความรู้ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศเพิ่มเติมอย่างต่อเนื่องเพื่อให้งานสอบบัญชีมีความทันสมัยได้รับการยอมรับและมีความเชื่อถือมากขึ้น ศึกษาค้นคว้าหาข้อมูลและติดตามข่าวสารต่าง ๆ ที่อาจจะส่งผลต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชี รวมทั้งนโยบายรัฐบาลหน่วยงานกำกับดูแลและสภาวิชาชีพบัญชี มีความมุ่งมั่นศึกษาหาแนวทางและเทคนิคต่างๆ ในการค้นหาข้อมูลและหลักฐานการสอบบัญชี เพื่อใช้ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินอย่างถูกต้องและน่าเชื่อถือ และเข้าร่วมฟังสัมมนาและแลกเปลี่ยนความคิดเห็นเกี่ยวกับงานสอบบัญชีกับหน่วยงานวิชาชีพ และหน่วยงานอื่นๆที่เกี่ยวข้อง สอดคล้องกับงานวิจัยของนริษา ทองมณี (2556) พบว่าคุณลักษณะด้านของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อความสำเร็จในงานสอบบัญชีด้านการเรียนรู้อย่างต่อเนื่องส่งผลกระทบต่อความสำเร็จในงานสอบบัญชี บุญช่วง ศรีธรรมราช (2554) พบว่าผู้สอบบัญชีเชื่อว่า การเรียนรู้ทางด้านวิชาชีพการบัญชีอย่างต่อเนื่องจะทำให้เกิดความเชี่ยวชาญและมีความมั่นใจในการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี และชลธิชา ประคองวงษ์ (2546) พบว่าผู้สอบบัญชีสหกรณ์ควรได้รับการพัฒนาด้านการใช้คอมพิวเตอร์และอินเทอร์เน็ต รวมทั้งความรู้ความสามารถที่จะส่งเสริมการทำงานให้มีประสิทธิภาพ ทำให้สามารถตรวจสอบบัญชีให้เสร็จในระยะเวลาอันสั้นและมีความรวดเร็วขึ้น โดยหลักสูตรที่ควรจัดให้มีการอบรมแก่ผู้สอบบัญชี ได้แก่ หลักสูตรเครื่องมือในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ เทคนิคการสอบบัญชี ทักษะและพื้นฐานในการสอบบัญชีคอมพิวเตอร์และอินเทอร์เน็ต เสริมสร้างทัศนคติในการทำงานการเตรียมความพร้อมเพื่อรองรับงาน

ที่นอกเหนือจากงานในหน้าที่ การบริหารและการจัดการภายในและกฎหมาย และหลักสูตรพื้นฐานธุรกิจทางสหกรณ์

5.2.4 คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนด้านความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีส่งผลกระทบต่อระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) และคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ ซึ่งแสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีภาคเอกชนปฏิบัติงานสอบบัญชีด้วยความยุติธรรม ซึ่งตรงต่อวิชาชีพและไม่มีส่วนได้เสียในงานที่ประกอบวิชาชีพ นอกจากคำตอบแทนที่ได้จากการประกอบวิชาชีพ การใช้ดุลยพินิจอย่างเที่ยงธรรมโดยหลีกเลี่ยงความสัมพันธ์หรือสถานการณ์ใดๆ ที่อาจทำให้ไม่สามารถปฏิบัติงานได้อย่างอิสระ และปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยใช้ดุลยพินิจบนหลักฐานที่เชื่อถือด้วยความเป็นธรรมและปราศจากความลำเอียง สอดคล้องกับงานวิจัยของพรรณราย คำจันทร์ดี (2551) พบว่าคุณภาพการสอบบัญชีด้านความถูกต้อง ด้านความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริตและระดับการศึกษามีผลกระทบต่อระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีด้านความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ตามวงจรคุณภาพ PDCA มีความสัมพันธ์ และผลกระทบต่อระบบกับคุณภาพการสอบบัญชี และการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ตามวงจรคุณภาพ PDCA โดยภาพรวมอยู่ในระดับมากที่สุด

5.2.5 คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนด้านความชำนาญงานทางวิชาชีพส่งผลกระทบต่อระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) และคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ ซึ่งอธิบายได้ว่าผู้สอบบัญชีภาคเอกชนมีความสามารถในการปฏิบัติงานสอบบัญชีและมีความชำนาญงานในสถานการณ์ต่างๆ ด้านวิชาชีพเป็นอย่างดี มุ่งเน้นเทคนิควิธีการตรวจสอบหลักฐานการสอบบัญชีอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลเชิงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี และตระหนักถึงความสำคัญกับการใช้เทคนิคการสอบบัญชีที่สอดคล้องและเหมาะสมกับลักษณะธุรกิจของสหกรณ์ที่รับการตรวจสอบ ส่งผลให้คุณภาพงานสอบบัญชีมีประสิทธิภาพมากขึ้น สอดคล้องกับงานวิจัยของสงกรานต์ ไกยวงษ์ (2553) พบว่า ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภายในกรประกอบด้วย 1) ปัจจัยความรู้ทางด้านภาษีอากร 2) ปัจจัยความรู้ด้านการตรวจสอบ 3) ปัจจัยความหลากหลายของธุรกิจที่ตรวจสอบ 4) ปัจจัยจำนวนธุรกิจที่ทำการตรวจสอบ 5) ปัจจัยระยะเวลาที่ทำงานด้านตรวจสอบบัญชี 6) ปัจจัยการเข้าอบรมพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง และ 7) ปัจจัยการศึกษาด้วยตนเองอย่างต่อเนื่อง และหนึ่งฤทัย เขียวหวาน (2557) พบว่าความเป็นมืออาชีพมีความสัมพันธ์กับคุณภาพการสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ



5.2.6 ระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) ส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ ซึ่งระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (Cooperative Auditing Quality Control : CAQC) เป็นการกำหนดการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีเพื่อให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์หรือกลุ่มเกษตรกรเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของพรรณราย คำจันทร์ดี (2551) พบว่า การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามวงจรคุณภาพ PDCA ได้แก่ การวางแผนการสอบบัญชี วิธีการตรวจสอบ และจัดทำหลักฐานการปฏิบัติงาน การสอบทานงานและการรายงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีความสัมพันธ์และผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามวงจรคุณภาพ PDCA ได้แก่ การวางแผนการ สอบบัญชีวิธีการตรวจสอบและจัดทำหลักฐาน การปฏิบัติงาน การสอบทานงานและการรายงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีความสัมพันธ์และผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม

5.2.7 สภาพแวดล้อมทางธุรกิจส่งผลต่อความสัมพันธ์ระหว่างระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) และคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ โดยสภาพแวดล้อมทางธุรกิจส่งผลต่อความสัมพันธ์ระหว่างระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) และคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์เพิ่มขึ้น เนื่องจากก่อนการดำเนินการธุรกิจใดๆ ก็ตาม จำเป็นที่จะต้องศึกษาสภาพแวดล้อมทางธุรกิจด้วยการวิเคราะห์สภาพแวดล้อมเพื่อการจัดการธุรกิจ นับว่าเป็นงานอันดับแรกที่มีความสำคัญอย่างมากต่อ การบริหารจัดการธุรกิจหรือการตัดสินใจเลือก ลงทุนในธุรกิจต่างๆ การวิเคราะห์จะต้องดำเนินการไปอย่างมีขั้นตอน โดยปกติก่อนที่จะเริ่มดำเนินการวางแผนกำหนดกลยุทธ์จะต้องมีการวิเคราะห์สภาพแวดล้อมภายนอก เป็นอันดับแรกก่อนเสมอ สภาพแวดล้อมภายนอกเป็นปัจจัยที่องค์กรธุรกิจไม่สามารถควบคุมได้ ภายหลังจากวิเคราะห์สภาพแวดล้อมภายนอกแล้ว ลำดับต่อมาจึงดำเนินการวิเคราะห์สภาพแวดล้อมภายในองค์กรธุรกิจเอง ซึ่งเป็นปัจจัยที่สามารถควบคุมได้ สภาพแวดล้อมที่สำคัญที่ต้องนำมาวิเคราะห์ ได้แก่ ความสามารถในการจัดการด้านการตลาด ด้านการผลิต ด้านการจัดองค์กร และด้านการเงิน (สุนีย์ และธานินทร์, 2552 : 55) สอดคล้องกับงานวิจัยของประสพชัย และพิทักษ์ (2556) พบว่า สหกรณ์การเกษตรที่มีประสิทธิภาพ ด้านคุณภาพชีวิตของสมาชิกและด้านการจัดการจากการวิจัย ได้แก่

1. ประสิทธิภาพของสหกรณ์การเกษตร คือ การมุ่งสร้างคุณภาพชีวิตที่ดีของสหกรณ์ ประโยชน์ สูงสุดจากการดำเนินงานสหกรณ์ต้องตกแก่สมาชิกในรูปแบบต่างๆ ดังนั้น จุดหมายปลายทางของสหกรณ์ การเกษตร คือการที่เกษตรกรที่เป็นสมาชิกมีความกินคืออยู่ดี หนี้สิน

ลดลง มีสวัสดิการที่ดี และอยู่ในสังคมและ สิ่งแวดล้อมที่มีคุณภาพ หลักสำคัญ คือ สมาชิกต้องมีความภาคภูมิใจในการเป็นเจ้าของสหกรณ์และมีส่วนร่วมในการสร้างประสิทธิภาพให้กับสหกรณ์

2. การมีระบบจัดการที่ดี ความเสียสละของบุคลากร การพึ่งพาตนเองและความยั่งยืน การมีเครือข่ายการทำงานที่สหกรณ์มีความถนัด และการมีแผนงานที่ชัดเจน ส่งผลให้สหกรณ์เกิดประสิทธิภาพในด้าน การจัดการเป็นหนทางในการนำไปสู่ประสิทธิภาพด้านคุณภาพชีวิตของสมาชิก และก่อให้เกิดการพัฒนาที่ยั่งยืน

3. สหกรณ์ใดที่มีองค์ประกอบหลักของปัจจัยที่สำคัญ 9 ประการ ได้แก่ การมีส่วนร่วมของสมาชิก ความเสียสละของกรรมการ พนักงานที่ซื่อสัตย์ ผู้ตรวจสอบกิจการที่ดีการบริการที่ทั่วถึง การมีแผนธุรกิจ การจัดการการเงินที่เป็นระบบ การมีธรรมาภิบาล และความสามารถในการใช้สารสนเทศ สหกรณ์นั้นย่อมเป็นสหกรณ์ที่ประสบความสำเร็จ

4. บุคลากรของสหกรณ์ประกอบด้วยสมาชิก คณะกรรมการ พนักงาน และผู้ตรวจสอบกิจการ เป็น ปัจจัยหลักที่ส่งผลต่อความสำเร็จของการดำเนินงานสหกรณ์ถือเป็นปัจจัยนำเข้า (Input) ในการดำเนินงานของสหกรณ์ หากปัจจัยนำเข้ามีคุณภาพดีย่อมส่งผลให้สหกรณ์มีประสิทธิภาพที่ดีด้วยเช่นกัน

5. ปัจจัยกระบวนการ (Process) ที่มีความสำคัญต่อความสำเร็จในการดำเนินงานสหกรณ์มี 5 ด้าน คือ การบริการที่ทั่วถึง การมีแผนธุรกิจการจัดการการเงินที่เป็นระบบ การมีธรรมาภิบาล และความสามารถในการใช้สารสนเทศ

6. กุญแจแห่งความสำเร็จในการดำเนินงานของสหกรณ์การเกษตร คือ การผสมผสานกันระหว่างปัจจัยนำเข้าและปัจจัยกระบวนการ เมื่อใดก็ตามที่สหกรณ์มีองค์ประกอบทั้ง 2 ปัจจัย เมื่อนั้นสหกรณ์จะมี ประสิทธิภาพด้านการจัดการและนำไปสู่การมีประสิทธิภาพด้านคุณภาพชีวิตของสมาชิก

7. สหกรณ์การเกษตรมีความเข้มแข็ง สามารถเป็นที่พึ่งให้กับสมาชิกซึ่งเป็นเกษตรกรและประชากรส่วนใหญ่ของประเทศโดยเมื่อพิจารณาจากแนวโน้มในสถานการณ์ที่ไม่ดีก็ไม่พบความน่าเป็นห่วง ในขณะที่เมื่อพิจารณาในมุมที่เป็นไปได้มากที่สุดและสถานการณ์ที่ดี พบว่าสหกรณ์ คือเครื่องมือที่มีประสิทธิภาพอย่างมากของรัฐบาลในการยกระดับความเป็นอยู่ของเกษตรกร และเป็นกลไกสำคัญในการพัฒนาประเทศ

8. ความหมายของสหกรณ์ที่มีประสิทธิภาพและกุญแจแห่งความสำเร็จในการดำเนินงานสหกรณ์การเกษตรมีความสอดคล้องกับปรัชญาเศรษฐกิจพอเพียงของพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวที่คำนึงถึงหลักความพอประมาณ ความมีเหตุผล และการสร้างภูมิคุ้มกันที่ดีภายใต้การมีความรู้และคุณธรรม และอัมรา เพ็ชรบุชา (2557) พบว่าผู้สอบบัญชีรับ

อนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร มีความคิดเห็นต่อปัจจัยด้านการควบคุมภายในที่ส่งผลกระทบต่อ การปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี ในภาพรวมอยู่มาก อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ในเรื่องของความเข้าใจ ถึงการควบคุมด้านการจัดผังองค์กรและการแบ่งแยกหน้าที่วิธีปฏิบัตินโยบาย ที่มีผลต่อการ ปฏิบัติงานสอบบัญชี สภาพแวดล้อมของการควบคุมระบบสารสนเทศขององค์กร ที่มีผลต่อความ ถูกต้องครบถ้วน

### 5.3 ประโยชน์ที่ได้รับจากการวิจัย

#### 5.3.1 ประโยชน์ในเชิงทฤษฎี

การวิจัยครั้งนี้ศึกษา อิทธิพลของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชน และระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) ที่มีต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ จากการนำทฤษฎีและแนวคิดที่เกี่ยวข้องมาอธิบายถึงปัจจัยของแต่ละตัว ประกอบด้วย

ทฤษฎีการเรียนรู้ (Learning Theory) ซึ่งใช้อธิบายการส่งผลกระทบใน เชิงบวกด้านความรู้ความสามารถ ด้านประสิทธิภาพการทำงานสอบบัญชี ด้านการพัฒนาความรู้ของ ต่อเนื่อง ด้านความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ด้านความชำนาญงานทางวิชาชีพ ต่อระบบมาตรฐาน การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) และคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ เนื่องจากการเรียนรู้ จะเกิดขึ้นเมื่อประสบการณ์ที่ส่งผลให้เกิดการเปลี่ยนแปลงอย่างถาวร เกี่ยวกับความรู้กับพฤติกรรม ของบุคคลใดบุคคลหนึ่ง การเรียนรู้เป็นการเปลี่ยนแปลงความรู้ ทั้งด้านปริมาณและด้านคุณภาพ ซึ่ง ผู้สอบบัญชีภาคเอกชน ต้องยึดมั่นในความเป็นอิสระ ความซื่อสัตย์สุจริต ความเที่ยงธรรม การรักษาความลับของลูกค้า และการปฏิบัติเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ รวมทั้งจรรยาบรรณของผู้สอบ บัญชีและผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีภาคเอกชนต้องเป็นผู้ที่มีความรู้ และรักษามาตรฐานของความรู้ทาง วิชาการ ความสามารถ และความชำนาญงานทางวิชาชีพที่พึงมีเพื่อให้สามารถปฏิบัติงานที่ตน รับผิดชอบ ด้วยความระมัดระวังรอบคอบ รวมทั้งส่งเสริมและพัฒนาทางด้านวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง ทฤษฎีนี้ได้ตอบ โจทย์ของผลการวิจัยว่าคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนด้านการพัฒนา ความรู้อย่างต่อเนื่อง ด้านความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และด้านความชำนาญงานทางวิชาชีพ ส่งผลกระทบต่อระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) และ คุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนด้านความรู้ความสามารถ ด้านประสิทธิภาพการทำงานสอบบัญชี ส่งผลกระทบต่อระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ งานสอบบัญชี (CAQC) ไม่สามารถตอบ โจทย์ของผลการวิจัยว่าคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี

ภาคเอกชนด้านความรู้ความสามารถ ด้านประสบการณ์ทำงานสอบบัญชีไม่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ เนื่องจากผู้สอบบัญชีภาคเอกชนยังมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับระบบงานสหกรณ์ไม่เพียงพอกับสถานการณ์ในปัจจุบัน ความรู้และทักษะด้านการนำเทคโนโลยีสารสนเทศที่นำมาช่วยในการปฏิบัติงานสอบบัญชียังไม่เพียงพอ รวมทั้งการตอบคำถามจากแบบสอบถาม ซึ่งคำถามในแบบสอบถามยังทำให้ผู้สอบบัญชีภาคเอกชนมองในมุมของการตรวจสอบบัญชีในรูปแบบบริษัท

### 5.3.2 ประโยชน์ในเชิงปฏิบัติ

ผู้สอบบัญชีภาคเอกชน ที่มีความรู้ความสามารถ จะต้องมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับระบบงานสหกรณ์เป็นอย่างดี ศึกษาหาความรู้เกี่ยวกับสถานะและลักษณะธุรกิจของสหกรณ์ทั้งที่เคยเข้าตรวจสอบและไม่เคยเข้าตรวจสอบ รวมทั้งการศึกษาค้นคว้าเกี่ยวกับทักษะด้านการนำเทคโนโลยีสารสนเทศมาช่วยในการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้ตรงกับความหลากหลายในการดำเนินธุรกิจของสหกรณ์

ผู้สอบบัญชีภาคเอกชนควรมีการศึกษาเพิ่มเติมเกี่ยวกับระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (Cooperative Auditing Quality Control: CAQC) ซึ่งเป็นการกำหนดการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีเพื่อให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์หรือกลุ่มเกษตรกรเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด ส่งผลให้งานสอบบัญชีมีความน่าเชื่อถือและมีคุณภาพมากยิ่งขึ้น

สภาพแวดล้อมทางธุรกิจส่งผลให้ผู้สอบบัญชีภาคเอกชน ต้องตระหนักและให้ความสำคัญ เนื่องจากสหกรณ์มีกระบวนการเปลี่ยนแปลงด้านกลยุทธ์ที่ทำให้ผู้สอบบัญชีภาคเอกชนต้องตื่นตัวและกระตือรือร้นในการพัฒนาตนเอง เพื่อช่วยให้การตรวจสอบบัญชีมีคุณภาพมากยิ่งขึ้น

## 5.4 ข้อจำกัดและข้อเสนอแนะงานวิจัยในอนาคต

### 5.4.1 ข้อจำกัด

การวิจัยครั้งนี้ยังมีข้อจำกัดอยู่บางส่วน เนื่องจากการพิจารณาคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนสามารถพิจารณาด้านอื่นๆ ได้ เช่น ด้านจรรยาบรรณทางวิชาชีพ ด้านการศึกษาข้อมูลของลูกค้าก่อนรับงานสอบ เป็นต้น ซึ่งเป็นปัจจัยของตัวปัจเจกบุคคล นอกจากนี้การวิจัยครั้งนี้มองเพียงด้านปัจจัยส่วนบุคคลและสภาพแวดล้อมทางธุรกิจที่มีผลต่อระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) และคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ แต่ยังมีปัจจัยอื่นๆ

เช่น ผู้ช่วยผู้ตรวจสอบ ระเบียบข้อบังคับสหกรณ์และมาตรฐานการสอบบัญชีในปัจจุบัน ที่มีผลต่อการพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์

#### 5.4.2 ข้อเสนอแนะงานวิจัยในอนาคต

1. ผู้ศึกษาสามารถพิจารณาปัจจัยส่วนบุคคลด้านอื่นๆ เช่น ด้านจรรยาบรรณทางวิชาชีพด้านการสร้างความเชื่อมั่น ด้านเทคนิคการสอบบัญชี เป็นต้น ที่ส่งผลกระทบต่อระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) และคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์
2. ควรทำการศึกษาในรูปแบบการวิจัยเชิงคุณภาพควบคู่กับการศึกษาเชิงปริมาณ เพื่อให้ได้รายละเอียดของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์เพิ่มเติม เช่น การสังเกตการณ์ร่วมกับการสัมภาษณ์ และการสัมภาษณ์จากเจ้าหน้าที่ที่ดูแลผู้สอบบัญชีภาคเอกชน โดยตรง เพื่อให้ได้มาซึ่งรายละเอียดที่สามารถนำมาใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุด
3. ควรทำการศึกษาเปรียบเทียบกับ การควบคุมคุณภาพของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนที่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์เห็นชอบให้สอบบัญชีและลงลายมือชื่อ เพื่อแสดงความเห็นในการสอบบัญชี
4. ควรทำการศึกษาเปรียบเทียบคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนในประเทศไทยและต่างประเทศ เช่น อังกฤษ เยอรมัน และสหรัฐอเมริกา เป็นต้น เพื่อเป็นแนวทางในการพัฒนาผู้สอบบัญชีภาคเอกชนของสหกรณ์ในประเทศไทยให้ประสบความสำเร็จในการสอบบัญชีเพิ่มมากขึ้น

## บรรณานุกรม

- กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (2558). สอบบัญชีภาคเอกชน.สืบค้นเมื่อ 9 กุมภาพันธ์ 2558.จาก [http://www.cad.go.th/cadweb\\_client/main.php?filename=private\\_01](http://www.cad.go.th/cadweb_client/main.php?filename=private_01).
- กรมส่งเสริมสหกรณ์. (2558). สำนักนายทะเบียนและกฎหมาย.สืบค้นเมื่อ 9 กุมภาพันธ์ 2558. จาก <http://webhost.cpd.go.th/>.
- คู่มือระบบบริหารงานสอบบัญชีสหกรณ์โดยภาคเอกชน. (2554). กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, สำนักมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี.
- จารุมน ศรีสันต์. (2550). ความสัมพันธ์ระหว่างคุณค่าวิชาชีพกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย.วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต,มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- ชนัญญา ลินชื่น. (2548). ความสัมพันธ์ระหว่างความรู้ความสามารถด้านการบัญชี ด้านการสอบบัญชีด้านกฎหมายและด้านเทคโนโลยีสารสนเทศกับคุณภาพการสอบบัญชี.
- ชัยวิทย์ คำภิรมย์. (2554). ผลกระทบของความรู้ความสามารถทางการบัญชีและประสบการณ์ด้านการสอบบัญชีที่มีต่อความสำเร็จในการทำงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ (บช.ม. การบัญชี. มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- ชัยวัฒน์ สุทธิรัตน์. (2552). 80 นวัตกรรมจัดการเรียนรู้ที่เน้นผู้เรียนเป็นสำคัญ. กรุงเทพฯ:บริษัท แคนเน็กซ์ อินเตอร์คอร์ปอเรชั่น.
- ชลธิชา ประคองวงษ์. (2546). การวิเคราะห์ความต้องการการพัฒนาของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์.วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต,สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์.
- ณพิชญา อภิวงค์งาม. (2551). ทศนคติของผู้ทำบัญชีในจังหวัดลำพูนต่อการพัฒนาความรู้ต่อเนื้อหาทางวิชาชีพของผู้ทำบัญชี. บัญชีมหาบัณฑิต.มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.
- ณิภา วิจิตรลักษณ์. (2550). แนวทางพัฒนาการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ ในโครงการปรับปรุงระบบการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์.
- ดวงพร ลิ้มพันธ์. (2545). การศึกษาความพึงพอใจของผู้มีส่วนร่วมใน โครงการปรับปรุงระบบการตรวจบัญชีสหกรณ์ โดยการใช้บริการของผู้สอบบัญชีภาคเอกชน. มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- ถนอมจิตต์ ท้าวแดนคำ. (2550). การศึกษาแนวทางการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 220 ของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในพื้นที่รับผิดชอบของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7.บัญชีมหาบัณฑิต.มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.

- นริษา ทองมณี. (2556). คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความสำเร็จในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย.
- นรินทร์พร จุลมนต์. (2541). เอกสารการสอนชุดวิชาความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการสหกรณ์. พิมพ์ครั้งที่ 6.นนทบุรี: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.
- นลินรัตน์ เค่นคอนทราย. (2547). ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง : มุมมองของผู้ช่วยสอบบัญชีและผู้จัดการงานสอบบัญชี.จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- แนวทางในการดำเนินการจัดจ้างผู้สอบบัญชีภาคเอกชนในจังหวัดกาญจนบุรี. สำนักงานสหกรณ์จังหวัดกาญจนบุรี. คณะทำงานจัดการความรู้.บัญชีมหัศจรรย์.มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์.
- แนวหน้า. (2558). ล้อมคอกททุจริตคดีคุณเนี่ยนตั้งถอนใบอนุญาตผู้ตรวจบัญชีตั้ง มธ.รื้อกฎหมายอุดช่องโหว่. <http://www.ryt9.com/s/nnd/1697006>.
- บุญช่วง ศรีธรรมราช. (2554). ความสัมพันธ์ระหว่างความเชี่ยวชาญการสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย.มหาวิทยาลัยสารคาม.
- ประสพชัย พสุนนท์ และ พิทักษ์ ศิริวงศ์. (2556). ประสิทธิภาพและคุณภาพแห่งความสำเร็จในการดำเนินการสหกรณ์การเกษตร : การศึกษาเพื่อสร้างทฤษฎีฐานราก.มหาวิทยาลัยศิลปากร.
- ปิยมาศ เรืองแสงรอบและศิลปพร ศรีจันทเพชร. (2552). ปัญหาและอุปสรรคของการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานสากล.วารสารสภาวิชาชีพบัญชี.5(13),83 – 93.
- พรรณราย คำจันทร์ดี. (2552). ความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์.มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี.
- ระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี Cooperative Auditing Quality Control : CAQC. (2554). กรมตรวจบัญชีสหกรณ์,สำนักมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี.
- ระเบียบกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ว่าด้วย หลักเกณฑ์การพิจารณาและวิธีการเสนอชื่อผู้สอบบัญชีภาคเอกชนเพื่อแต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2554
- ระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ว่าด้วย การสอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2542
- ระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ว่าด้วย การเสนอชื่อเพื่อแต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2544
- วัชรินทร์ เกตุบางลาย. (2551). การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี กรณีการถ่ายโอนการสอบบัญชีให้ผู้สอบบัญชีภาคเอกชน.โครงการปริญญาโททางการบัญชี,มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- วีรณา ติระณะประกิจ และศิลปพร ศรีจันทเพชร. (2552). ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง.มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

- ศิริวิมล ประดิษฐ์วรคุณ. (2546). ปัจจัยกำหนดความพึงพอใจในงานสอบบัญชีในมุมมองของผู้รับ การตรวจสอบและหน่วยงานกำกับดูแลตามกฎหมาย.วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต,จุฬาลงกรณ์ มหาวิทยาลัย.
- สหกรณ์ที่จัดจ้างผู้สอบบัญชีภาคเอกชน. (2554). กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, สำนักมาตรฐานการบัญชี และการสอบบัญชี.
- ดิชรินทร์ แสงจันทร์. (2548). การศึกษาการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีในเขต ภาคเหนือตอนบน.บัณฑิตวิทยาลัย.มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.
- สุกานดา มิสกวันวงศ์. (2550). ปัจจัยภายในที่อาจมีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี โดยศึกษา เิงสำรวจในมุมมองระดับผู้ช่วยผู้จัดการงานสอบบัญชีขึ้นไปของสำนักงานสอบบัญชี ขนาดใหญ่ 4 แห่ง (Big 4) โดยใช้แบบจำลองคุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality Model).วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต,มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- สุนีย์ วรรณ โกมลและธานีทร์ ศิลปะจารุ. (2552). การวิเคราะห์สภาพแวดล้อมเพื่อการจัดการ ธุรกิจ.มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ.
- สงกรานต์ ไกยวงษ์. (2553). ปัจจัยที่ส่งผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพของนักวิชาชีพบัญชีไทยใน บริบทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบภาษีอากร.มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต
- สมศักดิ์ จินตวัฒน์กุล. (2554). คุณภาพการสอบบัญชี. สาขาวิชาการบัญชี. คณะบริหารธุรกิจ. มทร.อีสาน.
- หนึ่งฤทัย เจียวหวาน. (2557). ผลกระทบของจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีและความเป็นมืออาชีพที่มีต่อ คุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในจังหวัดนนทบุรี.มหาวิทยาลัยศรีปทุม.
- อรกานต์ ผดุงสังข์กุล. (2554). ความแตกต่างของคุณภาพงานสอบบัญชีระหว่างสำนักงานสอบบัญชี Big4 และ Non – Big4 สามารถบอกลักษณะของลูกค้านี้ได้หรือไม่ : หลักฐานจากบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย.บัณฑิตวิทยาลัย.มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- อัมรา เพียรบุษา. (2557). ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับ อนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร.มหาวิทยาลัยศรีปทุม.
- Baotham, Sumintorn and Ussahawanitchakit, Phapruek. (2009). Audit independence, quality, and credibility : Effect on reputation and sustainable success of CPAs in Thailand. International journal of business research. Vol. 9. No. 1. pp. 1 – 25.
- Cunningham, A. E., Perry, K., Stanovich, K. E., & Share, D. L. (2002). Orthographic learning during reading: Examining the role of self-teaching. Journal of Experimental Child Psychology, 82, 185-199. RDjcep02.pdf.



- DeAngelo, L.E. (1981). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199.
- Driscoll J. (1994) Reflective practice for practise. *Senior Nurse*. Vol.13 Jan/Feb. 47 -50.
- Good, T. L., Brophy, J. E. (1990). *Educational psychology: A realistic approach*. (4th ed.). White Plains, NY: Longman.
- Hair, J.F., Black, W.C., Babin, B.J., Anderson, R.E. and Tatham, R.L. (2006). *Multivariate Data Analysis*. Person Education International.
- Nunnally, J.C. & Bernstein. (1994). *Psychometric Theory*, New York : McGraw-Hill.
- Nunnally, J.C.. (1978). *Psychometric Theory* (2<sup>nd</sup> ed), New York : McGraw-Hill.
- Reckers, P.M., Wheeler, S.W., and Wing, B., A Comparative Examination of Auditor Premature Sign-offs Using the Direct and the Randomized Response Methods., *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 16 (1997): 69-78.
- Richard E. Mayer. Rote Versus Meaningful Learning, Number 4, Autumn 2002 .College of Education, The Ohio State University.
- Stanley, Jonathan D. and DeZoort, F. Todd. (2007). Audit firm tenure and financial restatements : An analysis of industry specialization and fee effects. *Journal of Accounting and Public Policy*. Vol. 26. pp.131 – 159.
- Walker, Kenton B. and Johnson, Eric N. (1996). A Review and Synthesis of Research on Supplier Concentration, Quality and Fee Structure in Non - U.S. Markets for Auditor Services. *The International Journal of Accounting*. Vol. 31. No. 1. pp. 1 - 18.
- Wittayapoom, K. (2009). *Sustaining Audit Success of CPAs in Thailand : Effects of Audit Professionalism through Job Reliability, Individual Image, and Working Reputation*. (The degree of Doctor of Philosophy in Accounting, Mahasarakham University).

## ภาคผนวก

## แบบสอบถาม

เรื่อง อิทธิพลของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนและระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ  
งานสอบบัญชี (CAQC) ที่มีต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์



ชุดที่ ( ) ( ) ( )

## แบบสอบถามเพื่อการวิจัย

เรื่อง อิทธิพลของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนและระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) ที่มีต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

## คำชี้แจง

โครงการวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาเรื่อง “อิทธิพลของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนและระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) ที่มีต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์” เพื่อประกอบการศึกษาวิทยานิพนธ์ในระดับปริญญาโทของผู้วิจัย ในหลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์ จังหวัดสงขลา โทรศัพท์ 074 – 287861 และข้าพเจ้าใคร่ขอความอนุเคราะห์จากท่านผู้ตอบแบบสอบถาม ได้โปรดให้ข้อเท็จจริงในการตอบแบบสอบถามชุดนี้ โดยรายละเอียดของแบบสอบถามประกอบด้วยส่วนคำถาม 5 ส่วน ดังนี้

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม

ส่วนที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี

ส่วนที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี

ส่วนที่ 4 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชี

ส่วนที่ 5 ความคิดเห็นเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ

ผู้วิจัยขอขอบพระคุณที่ท่านได้สละเวลาในการตอบแบบสอบถามชุดนี้อย่างถูกต้องครบถ้วนและหวังเป็นอย่างยิ่งว่า ข้อมูลที่ได้รับจากท่านจะเป็นประโยชน์อย่างยิ่งต่อการวิจัยในครั้งนี้ และขอขอบพระคุณอย่างสูงมา ณ โอกาสนี้ หากท่านมีข้อสงสัยประการใดเกี่ยวกับแบบสอบถามโปรดติดต่อผู้วิจัยนางสาวดาวพงษ์เพ็ญ หลี่นันท์ โทรศัพท์ 095-0159957 หรือ E-mail : [tatajung.narak@gmail.com](mailto:tatajung.narak@gmail.com)

ขอขอบพระคุณเป็นอย่างสูง

นางสาวดาวพงษ์เพ็ญ หลี่นันท์

นักศึกษาปริญญาโท บัญชีมหาบัณฑิต

คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์

**ส่วนที่ 1** ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีภาคเอกชน

**คำชี้แจง** โปรดทำเครื่องหมาย (✓) หรือเติมข้อความในช่องว่าง

1. เพศ

ชาย

หญิง

2. อายุ

น้อยกว่า 30

30 – 35 ปี

36 – 40 ปี

41 – 50 ปี

51- 55 ปี

มากกว่า 55 ปี

3. ระดับการศึกษาสูงสุด

ปริญญาตรี

สูงกว่าปริญญาตรี

4. ประสบการณ์ด้านการสอบบัญชี

น้อยกว่า 5 ปี

5 – 10 ปี

11 – 15 ปี

มากกว่า 15 ปี

5. ท่านประกอบวิชาชีพสอบบัญชีในรูปแบบใด

อิสระ

สังกัดสำนักงานสอบบัญชี

6. ประสบการณ์ในการเข้าฝึกอบรมหลักสูตรเกี่ยวกับการสอบบัญชีสหกรณ์

หลักสูตร ผู้สอบบัญชี

อื่น ๆ (โปรดระบุ).....

## ส่วนที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชน

คำชี้แจง โปรดทำเครื่องหมาย (✓) ในช่องที่ตรงกับความคิดเห็นของท่านมากที่สุด

ข้อ	คุณลักษณะของผู้สอบบัญชี	ระดับความคิดเห็น				
		มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
	<b>ความรู้ความสามารถ</b>					
1	ท่านมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชีและกฎหมายที่เกี่ยวข้องซึ่งนำมาใช้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีได้เป็นอย่างดี					
2	ท่านมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับระบบงานสหกรณ์เป็นอย่างดี					
3	ท่านมีความรู้และรักษามาตรฐานของความรู้ทางวิชาการและความสามารถทางวิชาชีพที่พึงมี เพื่อสามารถปฏิบัติงานด้วยความระมัดระวังและรอบคอบ					
4	ท่านศึกษาหาความรู้เกี่ยวกับสถานะและลักษณะธุรกิจของสหกรณ์ ทั้งที่เคยเข้าตรวจสอบและไม่เคยเข้าตรวจสอบอย่างสม่ำเสมอ					
5	ท่านมีความรู้และทักษะด้านการนำเทคโนโลยีสารสนเทศมาช่วยในการปฏิบัติงานสอบบัญชีได้เป็นอย่างดี					
6	ท่านสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินได้อย่างถูกต้อง สอดคล้องกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่เกิดขึ้นจริงของสหกรณ์					
	<b>ประสบการณ์ทำงานสอบบัญชี</b>					
7	ท่านเชื่อว่าการใช้ประสบการณ์ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่มีความหลากหลายจะส่งผลให้งานสอบบัญชีมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล					

ข้อ	คุณลักษณะของผู้สอบบัญชี	ระดับความคิดเห็น				
		มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
8	ท่านให้ความสำคัญกับการใช้ประสบการณ์ การสอบบัญชีที่ผ่านมาเป็นส่วนหนึ่งในการสร้างความเชื่อมั่นแก่ผู้ใช้ข้อมูลจากงบการเงิน					
9	ท่านเชื่อว่าการศึกษาระคายทำการในอดีตจะช่วยทำให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีเกิดประสิทธิผลและมีประสิทธิภาพ					
10	ท่านให้ความสำคัญเกี่ยวกับการวิเคราะห์ข้อผิดพลาดที่ตรวจพบที่ผ่านมา เพื่อนำมาเป็นแนวทางในการวางแผนการปฏิบัติงานสอบบัญชีในปัจจุบัน					
	<b>การพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง</b>					
11	ท่านเชื่อว่าการเรียนรู้ทางด้านวิชาชีพบัญชีอย่างต่อเนื่อง จะทำให้เกิดความเชี่ยวชาญและมีความเชื่อมั่นในการปฏิบัติงาน					
	<b>การพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง</b>					
12	ท่านพัฒนาความรู้ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศเพิ่มเติมอย่างต่อเนื่องเพื่อให้งานสอบบัญชีมีความทันสมัย ได้รับการยอมรับและมีความเชื่อถือมากขึ้น					
13	ท่านศึกษาค้นคว้าหาข้อมูลและติดตามข่าวสารต่าง ๆ ที่อาจจะส่งผลต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชี รวมทั้งนโยบายรัฐบาลหน่วยงานกำกับดูแลและสภาวิชาชีพบัญชี					
14	ท่านมุ่งมั่นศึกษาหาแนวทางและเทคนิคต่างๆ ในการค้นหาข้อมูลและหลักฐานการสอบบัญชี เพื่อใช้ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินอย่างถูกต้องและน่าเชื่อถือ					

ข้อ	คุณลักษณะของผู้สอบบัญชี	ระดับความคิดเห็น				
		มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
15	ท่านเข้าร่วมฟังสัมมนาและแลกเปลี่ยนความคิดเห็นเกี่ยวกับงานสอบบัญชีกับหน่วยงานวิชาชีพ และหน่วยงานอื่นๆที่เกี่ยวข้อง					
	<b>ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี</b>					
16	ท่านปฏิบัติงานสอบบัญชีด้วยความยุติธรรม ซื่อตรงต่อวิชาชีพ และไม่มีส่วนได้เสียในงานที่ประกอบวิชาชีพ นอกจากค่าตอบแทนที่ได้จากการประกอบวิชาชีพ					
17	ท่านใช้ดุลยพินิจอย่างเที่ยงธรรมโดยหลีกเลี่ยงความสัมพันธ์หรือสถานการณ์ใดๆที่อาจทำให้ไม่สามารถปฏิบัติงานได้อย่างอิสระ					
18	ท่านปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยใช้ดุลยพินิจบนหลักฐานที่เชื่อถือด้วยความเป็นธรรมและปราศจากความลำเอียง					
	<b>ความชำนาญงานทางวิชาชีพ</b>					
19	ท่านเชื่อว่ามีความสามารถในการปฏิบัติงานสอบบัญชีและมีความชำนาญงานในสถานการณ์ต่างๆด้านวิชาชีพเป็นอย่างดี					
20	ท่านมุ่งเน้นเทคนิควิธีการตรวจสอบหลักฐานการสอบบัญชีอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี					
21	ท่านตระหนักถึงความสำคัญกับการใช้เทคนิคการสอบบัญชีที่สอดคล้องและเหมาะสมกับลักษณะธุรกิจของสหกรณ์ที่รับการตรวจสอบ					



ส่วนที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC)

คำชี้แจง โปรดทำเครื่องหมาย (✓) ในช่องที่ตรงกับการปฏิบัติงานของท่านมากที่สุด

ข้อ	ระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC)	ระดับการปฏิบัติ				
		มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
	<b>มาตรฐานสำนักงาน</b>					
1	ปฏิบัติงานสอบบัญชีในกิจการสหกรณ์โดยปราศจากอคติและความลำเอียง คำนึงถึงประโยชน์ส่วนรวมเป็นสำคัญ					
2	มีความรู้ ความสามารถและความชำนาญทางวิชาชีพที่พึงมี รวมทั้งพัฒนาทางด้านวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง					
3	มีความรู้ ความสามารถและความชำนาญในสถานการณ์ต่างๆ และเข้าใจลักษณะการดำเนินธุรกิจของสหกรณ์					
4	ขอคำปรึกษาหารือและการให้ความเห็นในเรื่องที่ขาดความชำนาญ หรืองานที่มีความสลับซับซ้อน					
5	มีการตอบรับงานและคงไว้ซึ่งลูกค้า เพื่อให้บริการแก่สหกรณ์อย่างเหมาะสม					
6	ติดตามงานในการกำกับดูแลสหกรณ์ที่ตรวจสอบ และมีการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์					
	<b>มาตรฐานกระบวนการสอบบัญชี</b>					
7	กำหนดแผนปฏิบัติงานสอบบัญชี โดยบันทึกผ่านระบบของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์					
8	มีการวางแผนงานสอบบัญชี เพื่อรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอและเหมาะสม					

ข้อ	ระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ งานสอบบัญชี (CAQC)	ระดับการปฏิบัติ				
		มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
9	การตรวจสอบบัญชีตามแนวการสอบบัญชี โดยมีการสอบบัญชีระหว่างปีและการสอบบัญชีประจำปี					
10	สรุปผลการสอบบัญชี เพื่อประเมินความเพียงพอและเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชีที่ใช้ในการแสดงความเห็นต่องบการเงิน					
	<b>มาตรฐานการรายงาน</b>					
11	การแสดงความเห็นต่องบการเงินเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์กำหนด					
12	การจัดทำรายงานการสอบบัญชีเป็นไปตามแบบที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด					
13	รายงานผลการปฏิบัติงานรายสหกรณ์ โดยบันทึกข้อมูลผ่านระบบของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์					

#### ส่วนที่ 4 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์

คำชี้แจง โปรดทำเครื่องหมาย (✓) ในช่องที่ตรงกับความคิดเห็นของท่านมากที่สุด

ข้อ	คุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์	ระดับความคิดเห็น				
		มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
1	ท่านสามารถประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีครอบคลุมในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ					
2	ท่านมีการกำหนดข้อผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้น สอดคล้องกับความเสี่ยงในการสอบบัญชี					

ข้อ	คุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์	ระดับความคิดเห็น				
		มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
3	ท่านมีการกำหนดวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบบัญชีและวิธีการตรวจสอบรายการบัญชีที่สำคัญสอดคล้องกับผลการประเมินความเสี่ยง					
4	ท่านมีการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญเป็นไปตามที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด					
5	ท่านมีวิธีการตรวจสอบในแนวการสอบบัญชีบรรลุลักษณะการตรวจสอบเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์กำหนด					
6	ท่านสามารถเลือกขนาดตัวอย่างในการสอบบัญชีเหมาะสมกับผลการประเมินความเสี่ยงและการปฏิบัติงานตรวจสอบ					
7	ท่านสามารถแนะนำให้สหกรณ์เปิดเผยข้อมูลในงบการเงินได้อย่างถูกต้องและเพียงพอ					
8	ท่านมีการคำนวณตัวเลขในงบการเงินให้ถูกต้องและสัมพันธ์กัน					
9	ท่านสามารถจัดทำกระดาษทำการได้อย่างครบถ้วนตามวิธีการตรวจสอบที่กำหนดในแนวการสอบบัญชี					
10	ท่านมีการลงลายมือชื่อผู้ตรวจสอบและผู้สอบทานในกระดาษทำการครบถ้วน					
11	ท่านมีการจัดทำรายงานการสอบบัญชีเป็นไปตามแบบที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด					
12	ท่านสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์					

ข้อ	คุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์	ระดับความคิดเห็น				
		มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
13	ท่านมีการจัดทำรายงานผลการสอบบัญชี สอดคล้องกับรายงานของผู้สอบบัญชี งบการเงินและกระดาษทำการ					
14	รายงานผลการตรวจสอบบัญชีของท่านได้ให้ ข้อเสนอแนะที่สัมพันธ์กับข้อสังเกตและ ข้อบกพร่องที่ตรวจพบ					
15	ท่านสามารถปฏิบัติงานได้ตามระยะเวลา การปฏิบัติที่กำหนดไว้					

#### ส่วนที่ 5 ความคิดเห็นเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ

คำชี้แจง โปรดทำเครื่องหมาย (✓) ในช่องที่ตรงกับความคิดเห็นของท่านมากที่สุด

ข้อ	สภาพแวดล้อมทางธุรกิจ	ระดับความคิดเห็น				
		มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
1	โครงสร้างของสหกรณ์ซึ่งเป็นตัวกำหนดทิศทาง กลยุทธ์และระดับความพร้อมของบุคลากร มีผล ต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี					
2	กระบวนการเปลี่ยนแปลงด้านกลยุทธ์ของ สหกรณ์ทำให้ผู้สอบบัญชีตื่นตัวและ กระตือรือร้นในการพัฒนาตนเอง ซึ่งจะช่วยให้การสอบบัญชีมีประสิทธิภาพ					
3	การเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชีทำให้ผู้สอบ บัญชีได้รับการแข่งขันสำหรับการเสนอบริการ สอบบัญชีที่มีคุณภาพเพิ่มขึ้น					

ข้อ	สภาพแวดล้อมทางธุรกิจ	ระดับความคิดเห็น				
		มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
4	ปัจจัยทางเศรษฐกิจส่งผลกระทบต่อผลการดำเนินงานของสหกรณ์ ทำให้มีผลต่อการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี					
5	การเปลี่ยนแปลงและความก้าวหน้าของเทคโนโลยี ทำให้ผู้สอบบัญชีมีการพัฒนาตนเอง ซึ่งจะช่วยส่งเสริมการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้มีประสิทธิภาพและน่าเชื่อถือยิ่งขึ้น					

ขอขอบคุณค่ะ...

คุณภาพเครื่องมือ

ตารางแสดงค่าการสกัดปัจจัย

คุณลักษณะของผู้สอบบัญชี	ค่าการสกัด ปัจจัย
<b>ความรู้ความสามารถ</b>	
1 ท่านมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชีและ กฎหมายที่เกี่ยวข้องซึ่งนำมาใช้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีได้ เป็นอย่างดี	.787
2 ท่านมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับระบบงานสหกรณ์เป็นอย่างดี	.605
3 ท่านมีความรู้และรักษามาตรฐานของความรู้ทางวิชาการและ ความสามารถทางวิชาชีพที่พึงมี เพื่อสามารถปฏิบัติงานด้วยความ ระมัดระวังและรอบคอบ	.611
4 ท่านศึกษาหาความรู้เกี่ยวกับสถานะและลักษณะธุรกิจของ สหกรณ์ ทั้งที่เคยเข้าตรวจสอบและไม่เคยเข้าตรวจสอบอย่าง สม่ำเสมอ	.705
5 ท่านมีความรู้และทักษะด้านการนำเทคโนโลยีสารสนเทศมาช่วย ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีได้เป็นอย่างดี	.594
6 ท่านสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินได้อย่างถูกต้อง สอดคล้องกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่เกิดขึ้นจริงของ สหกรณ์	.699
<b>ประสบการณ์ทำงานสอบบัญชี</b>	
7 ท่านเชื่อว่าการใช้ประสบการณ์ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่มี ความหลากหลายจะส่งผลให้งานสอบบัญชีมีประสิทธิภาพและ ประสิทธิผล	.776
8 ท่านให้ความสำคัญกับการใช้ประสบการณ์การสอบบัญชีที่ผ่าน มาเป็นส่วนหนึ่งในการสร้างความเชื่อมั่นแก่ผู้ใช้ข้อมูลจาก งบการเงิน	.486
9 ท่านเชื่อว่าการศึกษาระคายทำการในอดีตจะช่วยทำให้ การปฏิบัติงานสอบบัญชีเกิดประสิทธิผลและมีประสิทธิภาพ	.688

คุณลักษณะของผู้สอบบัญชี	ค่าการสกัด ปัจจัย
10 ท่านให้ความสำคัญเกี่ยวกับการวิเคราะห์ข้อผิดพลาดที่ตรวจพบที่ผ่านมา เพื่อนำมาเป็นแนวทางในการวางแผนการปฏิบัติงานสอบบัญชีในปัจจุบัน	.789
<b>การพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง</b>	
11 ท่านเชื่อว่าการเรียนรู้ทางด้านวิชาชีพบัญชีอย่างต่อเนื่อง จะทำให้เกิดความเชี่ยวชาญและมีความเชื่อมั่นในการปฏิบัติงาน	.565
12 ท่านพัฒนาความรู้ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศเพิ่มเติมอย่างต่อเนื่องเพื่อให้งานสอบบัญชีมีความทันสมัย ได้รับการยอมรับ และมีความเชื่อถือมากขึ้น	.560
13 ท่านศึกษาค้นคว้าหาข้อมูลและติดตามข่าวสารต่าง ๆ ที่อาจจะส่งผลต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชี รวมทั้งนโยบายรัฐบาล หน่วยงานกำกับดูแลและสภาวิชาชีพบัญชี	.681
14 ท่านมุ่งมั่นศึกษาหาแนวทางและเทคนิคต่างๆ ในการค้นหาข้อมูล และหลักฐานการสอบบัญชี เพื่อใช้ในการแสดงความเห็น ต่องบการเงินอย่างถูกต้องและน่าเชื่อถือ	.782
15 ท่านเข้าร่วมฟังสัมมนาและแลกเปลี่ยนความคิดเห็นเกี่ยวกับงานสอบบัญชีกับหน่วยงานวิชาชีพ และหน่วยงานอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง	.706
<b>ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี</b>	
16 ท่านปฏิบัติงานสอบบัญชีด้วยความยุติธรรม ซื่อตรงต่อวิชาชีพ และไม่มีส่วนได้เสียในงานที่ประกอบวิชาชีพ นอกจากค่าตอบแทนที่ได้จากการประกอบวิชาชีพ	.833
17 ท่านใช้ดุลยพินิจอย่างเที่ยงธรรมโดยหลีกเลี่ยงความสัมพันธ์หรือสถานการณ์ใดๆ ที่อาจทำให้ไม่สามารถปฏิบัติงานได้อย่างอิสระ	.684
18 ท่านปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยใช้ดุลยพินิจบนหลักฐานที่เชื่อถือ ด้วยความเป็นธรรมและปราศจากความลำเอียง	.807



คุณลักษณะของผู้สอบบัญชี	ค่าการสกัด ปัจจัย
<b>ความชำนาญงานทางวิชาชีพ</b>	
19 ท่านเชื่อว่ามีสามารถในการปฏิบัติงานสอบบัญชีและมีความชำนาญงานในสถานการณ์ต่างๆ ด้านวิชาชีพเป็นอย่างดี	.695
20 ท่านมุ่งเน้นเทคนิควิธีการตรวจสอบหลักฐานการสอบบัญชีอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพสอบบัญชี	.752
21 ท่านตระหนักถึงความสำคัญกับการใช้เทคนิคการสอบบัญชีที่สอดคล้องและเหมาะสมกับลักษณะธุรกิจของสหกรณ์ที่รับการตรวจสอบ	.800
<b>ระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC)</b>	<b>ค่าการสกัด ปัจจัย</b>
<b>มาตรฐานสำนักงาน</b>	
1 ปฏิบัติงานสอบบัญชีในกิจการสหกรณ์โดยปราศจากอคติและความลำเอียง คำนึงถึงประโยชน์ส่วนรวมเป็นสำคัญ	.693
2 มีความรู้ ความสามารถและความชำนาญงานทางวิชาชีพที่พึงมีรวมทั้งพัฒนาทางด้านวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง	.551
3 มีความรู้ ความสามารถและความชำนาญงานในสถานการณ์ต่างๆ และเข้าใจลักษณะการดำเนินธุรกิจของสหกรณ์	.678
4 ขอคำปรึกษาหารือและการให้ความเห็นในเรื่องที่ขาดความชำนาญ หรืองานที่มีความสลับซับซ้อน	.655
5 มีการตอบรับงานและคงไว้ซึ่งลูกค้า เพื่อให้บริการแก่สหกรณ์อย่างเหมาะสม	.735
6 ติดตามงานในการกำกับดูแลสหกรณ์ที่ตรวจสอบ และมีการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์	.723
<b>มาตรฐานกระบวนการสอบบัญชี</b>	
7 กำหนดแผนปฏิบัติงานสอบบัญชี โดยบันทึกผ่านระบบของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์	.781
8 มีการวางแผนงานสอบบัญชี เพื่อรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอและเหมาะสม	.666

ระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC)		ค่าการสกัด ปัจจัย
9	การตรวจสอบบัญชีตามแนวการสอบบัญชี โดยมีการสอบ บัญชีระหว่างปีและการสอบบัญชีประจำปี	.715
10	สรุปผลการสอบบัญชี เพื่อประเมินความเพียงพอและ เหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชีที่ใช้ในการแสดง ความเห็นต่องบการเงิน	.812
<b>มาตรฐานการรายงาน</b>		
11	การแสดงความเห็นต่องบการเงินเป็นไปตามมาตรฐาน การสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และระเบียบนายทะเบียน สหกรณ์กำหนด	.826
12	การจัดทำรายงานการสอบบัญชีเป็นไปตามแบบที่กรมตรวจ บัญชีสหกรณ์กำหนด	.680
13	รายงานผลการปฏิบัติงานรายสหกรณ์ โดยบันทึกข้อมูลผ่าน ระบบของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์	.792
คุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์		ค่าการสกัด ปัจจัย
1	ท่านสามารถประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีครอบคลุม ในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ	.506
2	ท่านมีการกำหนดข้อผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้นสอดคล้องกับ ความเสี่ยงในการสอบบัญชี	.584
3	ท่านมีการกำหนดวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบบัญชีและ วิธีการตรวจสอบรายการบัญชีที่สำคัญสอดคล้องกับ ผลการประเมินความเสี่ยง	.436
4	ท่านมีการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญเป็นไปตามที่ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด	.468
5	ท่านมีวิธีการตรวจสอบในแนวการสอบบัญชีบรรล วัตถุประสงค์การตรวจสอบเป็นไปตามมาตรฐานการสอบ บัญชีที่รับรองทั่วไปและระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์กำหนด	.552

คุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์		ค่าการสกัด ปัจจัย
6	ท่านสามารถเลือกขนาดตัวอย่างในการสอบบัญชีเหมาะสมกับผลการประเมินความเสี่ยงและการปฏิบัติงานตรวจสอบ	.402
7	ท่านสามารถแนะนำให้สหกรณ์เปิดเผยข้อมูลในงบการเงินได้อย่างถูกต้องและเพียงพอ	.609
8	ท่านมีการคำนวณตัวเลขในงบการเงินให้ถูกต้องและสัมพันธ์กัน	.530
9	ท่านสามารถจัดทำกระดาษทำการได้อย่างครบถ้วนตามวิธีการตรวจสอบที่กำหนดในแนวการสอบบัญชี	.620
10	ท่านมีการลงลายมือชื่อผู้ตรวจสอบและผู้สอบทานในกระดาษทำการครบถ้วน	.503
11	ท่านมีการจัดทำรายงานการสอบบัญชีเป็นไปตามแบบที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด	.528
12	ท่านสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์	.530
13	ท่านมีการจัดทำรายงานผลการสอบบัญชีสอดคล้องกับรายงานของผู้สอบบัญชี งบการเงินและกระดาษทำการ	.445
14	รายงานผลการตรวจสอบบัญชีของท่านได้ให้ข้อเสนอแนะที่สัมพันธ์กับข้อสังเกตและข้อบกพร่องที่ตรวจพบ	.550
15	ท่านสามารถปฏิบัติงานได้ตามระยะเวลาการปฏิบัติที่กำหนดไว้	.565
สภาพแวดล้อมทางธุรกิจ		ค่าการสกัด ปัจจัย
สภาพแวดล้อมทางธุรกิจ		
1	โครงสร้างของสหกรณ์ซึ่งเป็นตัวกำหนดทิศทางกลยุทธ์และระดับความพร้อมของบุคลากร มีผลต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี	.714

สภาพแวดล้อมทางธุรกิจ	ค่าการสกัด ปัจจัย
2 กระบวนการเปลี่ยนแปลงด้านกลยุทธ์ของสหกรณ์ทำให้ผู้สอบบัญชีตื่นตัวและกระตือรือร้นในการพัฒนาตนเองซึ่งจะช่วยให้การสอบบัญชีมีประสิทธิภาพ	.645
3 การเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชีทำให้ผู้สอบบัญชีได้รับการแข่งขันสำหรับการเสนอบริการสอบบัญชีที่มีคุณภาพเพิ่มขึ้น	.655
4 ปัจจัยทางเศรษฐกิจส่งผลกระทบต่อผลการดำเนินงานของสหกรณ์ ทำให้มีผลต่อการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี	.775
5 การเปลี่ยนแปลงและความก้าวหน้าของเทคโนโลยีทำให้ผู้สอบบัญชีมีการพัฒนาตนเอง ซึ่งจะช่วยส่งเสริมการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้มีประสิทธิภาพและน่าเชื่อถือยิ่งขึ้น	.767

ตารางแสดงค่าอำนาจจำแนกรายข้อและค่าความเชื่อมั่นแบบสอบถาม

คุณลักษณะของผู้สอบบัญชี	ค่าอำนาจ จำแนก	ค่าความ เชื่อมั่น
<b>ความรู้ความสามารถ</b>		.867
1 ท่านมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชีและ กฎหมายที่เกี่ยวข้องซึ่งนำมาใช้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีได้ เป็นอย่างดี	.820	
2 ท่านมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับระบบงานสหกรณ์เป็นอย่างดี	.833	
3 ท่านมีความรู้และรักษามาตรฐานของความรู้ทางวิชาการและ ความสามารถทางวิชาชีพที่พึงมี เพื่อสามารถปฏิบัติงานด้วย ความระมัดระวังและรอบคอบ	.818	
4 ท่านศึกษาหาความรู้เกี่ยวกับสถานะและลักษณะธุรกิจของ สหกรณ์ ทั้งที่เคยเข้าตรวจสอบและไม่เคยเข้าตรวจสอบอย่าง สม่ำเสมอ	.891	
5 ท่านมีความรู้และทักษะด้านการนำเทคโนโลยีสารสนเทศมาช่วย ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีได้เป็นอย่างดี	.861	
6 ท่านสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินได้อย่างถูกต้อง สอดคล้องกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่เกิดขึ้นจริงของ สหกรณ์	.840	
<b>ประสบการณ์ทำงานสอบบัญชี</b>		.740
7 ท่านเชื่อว่าการใช้ประสบการณ์ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่มี ความหลากหลายจะส่งผลให้งานสอบบัญชีมีประสิทธิภาพและ ประสิทธิผล	.574	
8 ท่านให้ความสำคัญกับการใช้ประสบการณ์การสอบบัญชีที่ผ่าน มาเป็นส่วนหนึ่งในการสร้างความเชื่อมั่นแก่ผู้ใช้ข้อมูลจาก งบการเงิน	.674	
9 ท่านเชื่อว่าการศึกษาระคายทำการในอดีตจะช่วยทำให้ การปฏิบัติงานสอบบัญชีเกิดประสิทธิผลและมีประสิทธิภาพ	.732	

คุณลักษณะของผู้สอบบัญชี	ค่าอำนาจ จำแนก	ค่าความ เชื่อมั่น
10 ท่านให้ความสำคัญเกี่ยวกับการวิเคราะห์ข้อผิดพลาดที่ตรวจพบที่ผ่านมา เพื่อนำมาเป็นแนวทางในการวางแผนการปฏิบัติงานสอบบัญชีในปัจจุบัน	.739	
<b>การพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง</b>		.794
11 ท่านเชื่อว่าการเรียนรู้ทางด้านวิชาชีพบัญชีอย่างต่อเนื่อง จะทำให้เกิดความเชี่ยวชาญและมีความเชื่อมั่นในการปฏิบัติงาน	.757	
12 ท่านพัฒนาความรู้ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศเพิ่มเติมอย่างต่อเนื่องเพื่อให้งานสอบบัญชีมีความทันสมัย ได้รับการยอมรับ และมีความเชื่อถือมากขึ้น	.796	
13 ท่านศึกษาค้นคว้าหาข้อมูลและติดตามข่าวสารต่าง ๆ ที่อาจจะส่งผลต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชี รวมทั้งนโยบายรัฐบาล หน่วยงานกำกับดูแลและสภาวิชาชีพบัญชี	.741	
14 ท่านมุ่งมั่นศึกษาหาแนวทางและเทคนิคต่างๆ ในการค้นหาข้อมูล และหลักฐานการสอบบัญชี เพื่อใช้ในการแสดงความคิดเห็น ต่องบการเงินอย่างถูกต้องและน่าเชื่อถือ	.697	
15 ท่านเข้าร่วมฟังสัมมนาและแลกเปลี่ยนความคิดเห็นเกี่ยวกับงานสอบบัญชีกับหน่วยงานวิชาชีพ และหน่วยงานอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง	.764	
<b>ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี</b>		.933
16 ท่านปฏิบัติงานสอบบัญชีด้วยความยุติธรรม ซื่อตรงต่อวิชาชีพ และไม่มีส่วนได้เสียในงานที่ประกอบวิชาชีพ นอกจากค่าตอบแทนที่ได้จากการประกอบวิชาชีพ	1.000	
17 ท่านใช้ดุลยพินิจอย่างเที่ยงธรรมโดยหลีกเลี่ยงความสัมพันธ์หรือสถานการณ์ใดๆ ที่อาจทำให้ไม่สามารถปฏิบัติงานได้อย่างอิสระ	.846	
18 ท่านปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยใช้ดุลยพินิจบนหลักฐานที่เชื่อถือ ด้วยความเป็นธรรมและปราศจากความลำเอียง	.846	

คุณลักษณะของผู้สอบบัญชี	ค่าอำนาจ จำแนก	ค่าความ เชื่อมั่น
<b>ความชำนาญงานทางวิชาชีพ</b>		.855
19 ท่านเชื่อว่ามีความสามารถในการปฏิบัติงานสอบบัญชีและมีความชำนาญงานในสถานการณ์ต่างๆ ด้านวิชาชีพเป็นอย่างดี	.739	
20 ท่านมุ่งเน้นเทคนิควิธีการตรวจสอบหลักฐานการสอบบัญชีอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลยิ่งผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี	.850	
21 ท่านตระหนักถึงความสำคัญกับการใช้เทคนิคการสอบบัญชีที่สอดคล้องและเหมาะสมกับลักษณะธุรกิจของสหกรณ์ที่รับการตรวจสอบ	.808	
<b>ระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC)</b>	<b>ค่าอำนาจ จำแนก</b>	<b>ค่าความ เชื่อมั่น</b>
<b>มาตรฐานสำนักงาน</b>		.832
1 ปฏิบัติงานสอบบัญชีในกิจการสหกรณ์โดยปราศจากอคติและความลำเอียง คำนึงถึงประโยชน์ส่วนรวมเป็นสำคัญ	.815	
2 มีความรู้ ความสามารถและความชำนาญงานทางวิชาชีพที่พึงมี รวมทั้งพัฒนาทางด้านวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง	.808	
3 มีความรู้ ความสามารถและความชำนาญงานในสถานการณ์ต่างๆ และเข้าใจลักษณะการดำเนินธุรกิจของสหกรณ์	.814	
4 ขอคำปรึกษาหารือและการให้ความเห็นในเรื่องที่ขาดความชำนาญ หรืองานที่มีความสลับซับซ้อน	.804	
5 มีการตอบรับงานและคงไว้ซึ่งลูกค้า เพื่อให้บริการแก่สหกรณ์อย่างเหมาะสม	.791	
6 ติดตามงานในการกำกับดูแลสหกรณ์ที่ตรวจสอบ และมีการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์	.800	
<b>มาตรฐานกระบวนการสอบบัญชี</b>		.899
7 กำหนดแผนปฏิบัติงานสอบบัญชี โดยบันทึกผ่านระบบของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์	.915	
8 มีการวางแผนงานสอบบัญชี เพื่อรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอและเหมาะสม	.824	

ระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC)		ค่าอำนาจ จำแนก	ค่าความ เชื่อมั่น
9	การตรวจสอบบัญชีตามแนวการสอบบัญชี โดยมีการสอบ บัญชีระหว่างปีและการสอบบัญชีประจำปี	.868	
10	สรุปผลการสอบบัญชี เพื่อประเมินความเพียงพอและ เหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชีที่ใช้ในการแสดง ความเห็นต่องบการเงิน	.869	
<b>มาตรฐานการรายงาน</b>			.897
11	การแสดงความเห็นต่องบการเงินเป็นไปตามมาตรฐาน การสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และระเบียบนายทะเบียน สหกรณ์กำหนด	.862	
12	การจัดทำรายงานการสอบบัญชีเป็นไปตามแบบที่กรมตรวจ บัญชีสหกรณ์กำหนด	.772	
13	รายงานผลการปฏิบัติงานรายสหกรณ์ โดยบันทึกข้อมูลผ่าน ระบบของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์	.927	
<b>คุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์</b>		ค่าอำนาจ จำแนก	ค่าความ เชื่อมั่น
<b>คุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์</b>			.964
1	ท่านสามารถประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีครอบคลุม ในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ	.964	
2	ท่านมีการกำหนดข้อผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้นสอดคล้องกับความ เสี่ยงในการสอบบัญชี	.967	
3	ท่านมีการกำหนดวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบบัญชีและ วิธีการตรวจสอบรายการบัญชีที่สำคัญสอดคล้องกับผล การประเมินความเสี่ยง	.962	
4	ท่านมีการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญเป็นไปตามที่ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด	.961	
5	ท่านมีวิธีการตรวจสอบในแนวการสอบบัญชีบรรล วัตถุประสงค์การตรวจสอบเป็นไปตามมาตรฐานการสอบ บัญชีที่รับรองทั่วไปและระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์กำหนด	.959	



คุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์		ค่าอำนาจ จำแนก	ค่าความ เชื่อมั่น
6	ท่านสามารถเลือกขนาดตัวอย่างในการสอบบัญชีเหมาะสมกับผลการประเมินความเสี่ยงและการปฏิบัติงานตรวจสอบ	.966	
7	ท่านสามารถแนะนำให้สหกรณ์เปิดเผยข้อมูลในงบการเงินได้อย่างถูกต้องและเพียงพอ	.960	
8	ท่านมีการคำนวณตัวเลขในงบการเงินให้ถูกต้องและสัมพันธ์กัน	.960	
9	ท่านสามารถจัดทำกระดาษทำการได้อย่างครบถ้วนตามวิธีการตรวจสอบที่กำหนดในแนวการสอบบัญชี	.960	
10	ท่านมีการลงลายมือชื่อผู้ตรวจสอบและผู้สอบทานในกระดาษทำการครบถ้วน	.960	
11	ท่านมีการจัดทำรายงานการสอบบัญชีเป็นไปตามแบบที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด	.960	
12	ท่านสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์	.960	
13	ท่านมีการจัดทำรายงานผลการสอบบัญชีสอดคล้องกับรายงานของผู้สอบบัญชี งบการเงินและกระดาษทำการ	.960	
14	รายงานผลการตรวจสอบบัญชีของท่านได้ให้ข้อเสนอแนะที่สัมพันธ์กับข้อสังเกตและข้อบกพร่องที่ตรวจพบ	.961	
15	ท่านสามารถปฏิบัติงานได้ตามระยะเวลาการปฏิบัติที่กำหนดไว้	.964	
<b>สภาพแวดล้อมทางธุรกิจ</b>		<b>ค่าอำนาจ จำแนก</b>	<b>ค่าความ เชื่อมั่น</b>
<b>สภาพแวดล้อมทางธุรกิจ</b>			.890
1	โครงสร้างของสหกรณ์ซึ่งเป็นตัวกำหนดทิศทางกลยุทธ์และระดับความพร้อมของบุคลากร มีผลต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี	.878	

สภาพแวดล้อมทางธุรกิจ	ค่าอำนาจ จำแนก	ค่าความ เชื่อมั่น
2 กระบวนการเปลี่ยนแปลงด้านกลยุทธ์ของสหกรณ์ทำให้ผู้สอบบัญชีตื่นตัวและกระตือรือร้นในการพัฒนาตนเองซึ่งจะช่วยให้การสอบบัญชีมีประสิทธิภาพ	.847	
3 การเปิดเสรีบริการวิชาชีพบัญชีทำให้ผู้สอบบัญชีได้รับการแข่งขันสำหรับการเสนอบริการสอบบัญชีที่มีคุณภาพเพิ่มขึ้น	.889	
4 ปัจจัยทางเศรษฐกิจส่งผลกระทบต่อผลการดำเนินงานของสหกรณ์ ทำให้มีผลต่อการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี	.848	
5 การเปลี่ยนแปลงและความก้าวหน้าของเทคโนโลยีทำให้ผู้สอบบัญชีมีการพัฒนาตนเอง ซึ่งจะช่วยส่งเสริมการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้มีประสิทธิภาพและน่าเชื่อถือยิ่งขึ้น	.864	

## ประวัติผู้เขียน

ชื่อ สกุล นางสาวดาวผ่องเพ็ญ หลี่นันท์

รหัสประจำตัวนักศึกษา 5710521712

## วุฒิการศึกษา

วุฒิ	ชื่อสถาบัน	ปีที่สำเร็จการศึกษา
ประกาศนียบัตรวิชาชีพชั้นสูง	วิทยาเทคนิคพัทลุง	2551
บัญชีบัณฑิต	มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลศรีวิชัย	2553

## ตำแหน่งและสถานที่ทำงาน

นักวิชาการตรวจสอบบัญชีปฏิบัติการ

สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 9 กรมตรวจบัญชีสหกรณ์

139/26 ถนนกาญจนวนิช ตำบลเขารูปช้าง อำเภอเมือง จังหวัดสงขลา

## ผลงานการตีพิมพ์/ผลงานทางวิชาการ

ดาวผ่องเพ็ญ หลี่นันท์. (2559,31 พฤษภาคม).อิทธิพลของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชน และระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) ที่มีต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (การประชุมวิชาการระดับชาติด้านการบริหารจัดการ ครั้งที่ 8 ประจำปี 2559,คณะวิทยาการจัดการ,มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์).