



ผลกระทบของจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน
และคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์
**The Impacts of Auditor Ethics on Efficiency of the Internal Control System
and Audit Quality of Cooperative Auditor**

เยวานาด หมานหมุย

Yaowanard Manmui

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 ผลกระทบของจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน และคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์

ผู้เขียน นางสาวเขาวนาถ หมานหมุย

สาขาวิชา การบัญชี

อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก

คณะกรรมการสอบ

.....
(ดร.กฤตวดี ลิ้มอุสัน โน)

.....ประธานกรรมการ
(ดร.ศิรดา นवलประดิษฐ์)

.....กรรมการ
(ดร.มัทนชัย สุทธิพันธ์)

.....กรรมการ
(ดร.กฤตวดี ลิ้มอุสัน โน)

บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์ อนุมัติให้นำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้
เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษา ตามหลักสูตรปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต

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

คณบดีบัณฑิตวิทยาลัย

ขอรับรองว่า ผลงานวิจัยนี้มาจากการศึกษาวิจัยของนักศึกษาเอง และได้แสดงความขอบคุณบุคคลที่มีส่วนช่วยเหลือแล้ว

ลงชื่อ.....

(ดร.กฤษดี ถีมอุตันโน)

อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์

ลงชื่อ.....

(นางสาวเขาวนาถ หมานหมุย)

นักศึกษา

ข้าพเจ้าขอรับรองว่า ผลงานวิจัยนี้ไม่เคยเป็นส่วนหนึ่งในการอนุมัติปริญญาในระดับใดมาก่อน และ
ไม่ได้ถูกใช้ในการยื่นขออนุมัติปริญญาในขณะนี้

ลงชื่อ.....

(นางสาวเขาวนาถ หมานหมุย)

นักศึกษา

ชื่อวิทยานิพนธ์	ผลกระทบของจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน และคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์
ผู้เขียน	นางสาวเขาวานาดี หมาหนุ่ม
สาขาวิชา	การบัญชี
ปีการศึกษา	2558

บทคัดย่อ

การศึกษาในครั้งนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาผลกระทบของจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน และคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ โดยได้ศึกษาข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับ ประสิทธิภาพการทำงานสอบบัญชี ตำแหน่งของผู้สอบบัญชี ระดับของผู้สอบบัญชี จำนวนสหกรณ์ที่ได้รับมอบหมาย และจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในและคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์อย่างไร กลุ่มตัวอย่างที่เหมาะสมจากการคำนวณตามวิธีการของ Taro Yamane คือ ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ จำนวน 425 คน

ผลการศึกษาพบว่า ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีด้านประสิทธิภาพสอบบัญชีและตำแหน่งของผู้สอบบัญชีส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในและคุณภาพงานสอบบัญชี สำหรับข้อมูลทั่วไปด้านระดับของผู้สอบบัญชีส่งผลกระทบในเชิงลบต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในและคุณภาพงานสอบบัญชี ยกเว้นด้านจำนวนสหกรณ์ที่ได้รับมอบหมายไม่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในและคุณภาพงานสอบบัญชี นอกจากนี้จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในและคุณภาพงานสอบบัญชี รวมทั้งประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในส่งผลในเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์

งานวิจัยนี้สามารถใช้เป็นแนวทางในการปรับปรุง แก้ไข และพัฒนาผู้สอบบัญชีสหกรณ์ให้มีจรรยาบรรณต่อวิชาชีพ รวมทั้ง เพื่อเป็นแนวทางให้กรมตรวจบัญชีสหกรณ์และหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชีในการออกกฎ ระเบียบ ข้อบังคับ หรือควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี และพัฒนาจรรยาบรรณในวิชาชีพสอบบัญชีให้มีมาตรฐานในระดับสากล

Thesis Title	The Impacts of Auditor Ethics on Efficiency of the Internal Control System and Audit Quality of Cooperative Auditors
Author	Miss Yaowanard Manmui
Major Program	Accountancy
Academic Year	2015

ABSTRACT

The objective of this research was to study the impact of auditor ethics on efficiency of the internal control system and audit quality of cooperative auditors. Auditor's characteristics including audit experience, audit position, audit level, cooperative number and auditor ethics were tested with efficiency of the internal control system and audit quality. An appropriate sample size is 425 cooperative auditors by using Taro Yamane method. Questionnaires were used to collect data and multiple regression analysis was used to test the hypotheses of this study.

The results reveal that audit experience and audit position had positive significant impact on audit quality and efficiency of the internal control system. And, audit level had negative impact on audit quality and efficiency of the internal control system. Unpredictably, audit level and cooperative number had no significant effect on audit quality and efficiency of the internal control system. Additionally, auditor ethics had positive and significant impact on audit quality and efficiency of the internal control system. An efficiency of the internal control system had positive significant impact on audit quality.

The results of this study can be used to improve audit quality and provide cooperative auditors for efficient and effective of the internal control system and audit quality. Moreover, this study provides a useful guideline to Thai accounting professions for enhancing and updating professional standards and regulations, Accordingly, cooperative auditors can develop their quality under the free flow of accounting services that lead to international audit success.

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์เล่มนี้ สำเร็จได้ด้วยความช่วยเหลือจากบุคคลหลายท่าน โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ดร.กฤษณี ลิ้มอุสันโน ดร.มัทนชัย สุทธิพันธุ์ และ ดร. ศิรดา นวลประดิษฐ์ ที่ได้ตรวจทานและชี้แนะแนวทางการประมวลผลและการเขียนงานวิจัยเพื่อให้งานวิจัยนี้มีคุณค่ามากขึ้น

ขอขอบคุณผู้ตอบแบบสอบถามทุกท่าน ได้แก่ ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ทุกท่านที่ได้ช่วยตอบแบบสอบถามและให้ข้อมูลอันเป็นประโยชน์ต่องานวิจัยครั้งนี้ บิดา มารดา ที่คอยให้กำลังใจห่วงใย และสนับสนุนตลอดมา และเพื่อนที่ร่วมศึกษาทั้งในระดับบัญชีมหาดบัณฑิต บริหารธุรกิจมหาดบัณฑิต และบัญชีมหาดบัณฑิต ที่คอยให้ความช่วยเหลืออย่างสม่ำเสมอจนกระทั่งงานวิจัยเสร็จสมบูรณ์

ผู้วิจัยหวังเป็นอย่างยิ่งว่างานวิจัยนี้จะเป็นประโยชน์ต่อผู้สอบบัญชี และผู้สนใจทั่วไป หากมีข้อผิดพลาดประการใด ก็ขออภัยมา ณ โอกาสนี้ด้วย

เขาวนาล หมานหมุย

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อ	(5)
Abstract	(6)
กิตติกรรมประกาศ	(7)
สารบัญ	(8)
รายการตาราง	(10)
รายการภาพประกอบ	(11)
บทที่	
1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา	1
คำถามการวิจัย	3
วัตถุประสงค์การวิจัย	3
ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	3
ขอบเขตการวิจัย	3
นิยามศัพท์	4
2 แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง	6
แนวคิด ทฤษฎี	6
ทฤษฎีการเรียนรู้และการเรียนรู้จากการปฏิบัติ	6
แนวคิดเกี่ยวกับจริยธรรมและจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพ	9
แนวคิดเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชี	15
แนวคิดระบบการควบคุมภายใน	21
แนวคิดเกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชี	25
งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง	31
กรอบแนวคิดการวิจัย	39
3 ระเบียบวิธีการวิจัย	41
ประชากร การสุ่มตัวอย่าง และกลุ่มตัวอย่าง	41
แหล่งข้อมูลที่ใช้ในการวิจัย	42
เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย	42
การวัดค่าของตัวแปร	44
ขั้นตอนการเก็บรวบรวมข้อมูล	46

สารบัญ (ต่อ)

ขั้นตอนการวิเคราะห์ข้อมูลและสถิติที่ใช้ในการวิจัย	47
กรอบระยะเวลาในการวิจัย	49
4 ผลการวิจัย	50
การเสนอผลการวิจัย	50
ผลการวิจัย	51
5 สรุปผล อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ	77
สรุปผลการวิจัย	77
อภิปรายผล	81
ประโยชน์ที่ได้รับจากการวิจัย	86
ข้อจำกัดและข้อเสนอแนะการวิจัยในอนาคต	88
บรรณานุกรม	90
ภาคผนวก	96
แบบสอบถาม	97
ประวัติผู้เขียน	106

รายการตาราง

ตารางที่	หน้า
3.1 สรุปผลค่าการสัดปัจจัย (Factor Loading) และค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา ตามวิธีครอนบาค	46
4.1 ร้อยละของตัวอย่าง จำแนกตามข้อมูลทั่วไป	51
4.2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชี โดยรวมและเป็นรายด้าน	53
4.3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ โดยรวมและเป็น รายด้าน	55
4.4 ความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน โดยรวมและเป็น รายด้าน	59
4.5 ความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในด้านสภาพแวดล้อม การควบคุม โดยรวมและเป็นรายรายด้าน	60
4.6 ความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน ด้านกระบวนการ ประเมินความเสี่ยงของสหกรณ์ โดยรวมและเป็นรายรายด้าน	60
4.7 ความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน ด้านระบบ สารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับงบการเงินและการสื่อสาร โดยรวมและเป็นรายด้าน	62
4.8 ความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน ด้านกิจกรรม ควบคุม โดยรวมและเป็นรายด้าน	63
4.9 ความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน ด้านการติดตาม ผลการควบคุม โดยรวมและเป็นรายรายด้าน	63
4.10 การวิเคราะห์เมทริกซ์ สหสัมพันธ์ (Correlation Matrix)	67
4.11 ผลของจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพระบบการ ควบคุมภายในและคุณภาพงานสอบบัญชี	68
4.12 ผลการวิจัยของข้อสมมติฐานการวิจัย	75

รายการภาพประกอบ	หน้า
ภาพประกอบ	
2.1 แสดงกรอบแนวคิดการวิจัยเรื่อง ผลกระทบของจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในและคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์	39
4.1 ข้อมูลทั่วไปและจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี	65
4.2 ข้อมูลทั่วไปและจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน	69
4.3 ประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี	71
4.4 ข้อมูลทั่วไปและจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีโดยผ่านประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน	73

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา

การตรวจสอบบัญชีสหกรณ์หรือกลุ่มเกษตรกร มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์หรือกลุ่มเกษตรกรว่างบการเงินนั้นได้จัดทำถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนดหรือไม่ ซึ่งการที่ผู้สอบบัญชีจะได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่างบการเงินจัดทำถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนดหรือไม่นั้น ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจและวิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการวางแผนและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามกฎหมายสหกรณ์ มาตรฐานการสอบบัญชีของสหกรณ์ ระบบการควบคุมภายใน และจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์เพื่อลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้ งานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เป็นงานวิชาชีพ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีต้องมีจรรยาบรรณเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ และต้องปฏิบัติงานให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งที่ผ่านมาพบว่าผู้สอบบัญชีสหกรณ์บางรายมองข้ามและละเลยไม่ปฏิบัติตามจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2554 โดยเฉพาะประเด็นความเป็นอิสระเนื่องจากอัตราค่าจ้างไม่สมมูลกับปริมาณงาน ทำให้การหมุนเวียนผู้สอบบัญชีไม่ทั่วถึง ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีระดับ 5 ซึ่งมีประสบการณ์งานสอบบัญชีมากกว่า 10 ปีขึ้นไป ต้องเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์เดิมติดต่อกันเกินกว่า 3-5 ปี ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีความใกล้ชิดสนิทสนมและมีความสัมพันธ์ที่ค่อนข้างยาวนานกับสหกรณ์ที่ตรวจสอบ จึงอาจจะเป็นสาเหตุที่ทำให้ผู้สอบบัญชีอาจจะไม่เข้มงวดหรือละเลยต่อการปฏิบัติหน้าที่จนไม่กล้าแจ้งข้อสังเกตหรือข้อบกพร่องที่ตรวจสอบเจอให้สหกรณ์แก้ไข หรืออาจจะมีเหตุผลอันเนื่องมาจากผู้บริหารกับผู้สอบบัญชีมีความคุ้นเคยกัน จึงอาจจะเป็นสาเหตุให้ผู้สอบบัญชีประหลาดใจผิดจรรยาบรรณ มีการปกปิดข้อมูลบางอย่างในการตรวจสอบงบการเงิน เช่น บริษัท ENRON ประกาศล้มละลายที่เกิดจากการเปิดเผยข้อมูลไม่ครบถ้วนในงบการเงิน ไม่ได้แสดงผลขาดทุนของบริษัทที่เกี่ยวข้อง ไม่เปิดเผยภาระหนี้สิน และกรณีการตกแต่งบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในต่างประเทศของบริษัท WORLDCOM และ บริษัท EXROX เป็นต้น และในประเทศไทย บริษัท เอส.อี.ซี.เอ.ไอ. เซลล์ แอนด์ เซอร์วิส จำกัด (มหาชน) เกิดการทุจริตบิดเบือนข้อเท็จจริงในการนำเสนองบการเงินของผู้บริหาร (พวงพยอม วนาพัฒนสิน, 2554, น.1) สิ่งสำคัญพื้นฐานในการเป็นผู้สอบบัญชานั้นจะกำหนดด้วยเรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี เพื่อให้ผลงานของผู้สอบบัญชีเป็นที่เชื่อถือได้จะต้องสร้างความมั่นใจให้แก่ผู้ใช้งบการเงิน โดยปฏิบัติงานที่ยึดหลักจรรยาบรรณ

ในวิชาชีพการสอบบัญชี (นันทวรรณ วงศ์ไชย, 2552, น.3) ตามข้อบังคับสภาวิชาชีพ (ฉบับที่ 19) เรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553 (นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทเพชร, 2554, น.2-24) จากวิกฤตการณ์ทางเศรษฐกิจของบริษัท ENRON ในสหรัฐอเมริกาทำให้เห็นว่าการขาดระบบการควบคุมภายในที่ค้ำนำมาสู่ปัญหาทางการเงินถึงขั้นล้มละลายของธุรกิจ ในภาคธุรกิจที่หลากหลาย ซึ่งการควบคุมภายในเป็นปัจจัยสำคัญที่จะช่วยให้การดำเนินงานตามภารกิจมีประสิทธิภาพ ประหยัด และมีประสิทธิผล และช่วยป้องกันหรือลดความเสี่ยงจากการผิดพลาด ความเสียหาย ไม่ว่าจะในรูปแบบของความเสี่ยงเปลี่ยนแปลง ความสูญเปล่าของการใช้ทรัพย์สิน หรือการกระทำอันเป็นการทุจริต จึงทำให้ภาครัฐและสถาบันต่างๆ ในประเทศไทยณรงค์ให้เกิดระบบการควบคุมภายในที่ดีและมีประสิทธิภาพ (คนุชา อาษามาต, 2554, น.1) กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ได้กำหนดขั้นตอนการวางแผนงานสอบบัญชี โดยผู้สอบบัญชีจะต้องศึกษาและทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายในของสหกรณ์ หากระบบการควบคุมภายในดี และไม่มีความเสี่ยงจากการควบคุมภายในหรือมีความเสี่ยงน้อย ผู้สอบบัญชีเชื่อถือในความมีประสิทธิภาพของการควบคุม ก็จะดำเนินการทดสอบการควบคุม และลดปริมาณการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ดังนั้น ระบบการควบคุมภายในจึงเป็นเรื่องที่สำคัญ เพราะทำให้ผู้สอบบัญชีเกิดความมั่นใจต่อความถูกต้องของงบการเงินยิ่งขึ้น แต่เมื่อผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระก็ส่งผลให้การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีด้านสภาพแวดล้อมและระบบการควบคุมภายในของสหกรณ์ไม่เป็นไปตามข้อเท็จจริง ผลของการตรวจสอบระบบการควบคุมภายในที่เคยคาดว่ามีประสิทธิผลแต่ปรากฏข้อเท็จจริงว่าไม่มีประสิทธิผลส่งผลให้คุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ลดลง ซึ่งตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ว่าด้วยจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2554 ข้อ 7 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องปฏิบัติตามสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด โดยให้ครอบคลุมทั้งในด้านการเงินการบัญชี การปฏิบัติการ และการบริหารงานของสหกรณ์ รวมทั้งต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์อย่างเคร่งครัด (ระเบียบเกี่ยวกับจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์, 2554, น.8)

จากข้อมูลดังกล่าวข้างต้น จึงเป็นแรงจูงใจให้ผู้วิจัยเลือกทำการศึกษา ผลกระทบของจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน และคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ โดยหวังว่าผลลัพธ์ที่ได้จากการวิจัยในครั้งนี้สามารถนำไปใช้เป็นข้อมูลและแนวทางในการปรับปรุง แก้ไข เพิ่มประสิทธิภาพในการสอบบัญชี และพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ และผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีในอนาคตได้

1.2 คำถามการวิจัย

1. จรรยาบรรณผู้สอบบัญชีมีผลต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในและคุณภาพงานสอบบัญชีหรือไม่อย่างไร
2. ระดับประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในมีผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีหรือไม่อย่างไร

1.3 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อทดสอบผลกระทบของจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในและคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์
2. เพื่อทดสอบผลกระทบของระดับประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์

1.4 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. เพื่อเป็นแนวทางในการปรับปรุง แก้ไข และพัฒนาผู้สอบบัญชีสหกรณ์ให้มีจรรยาบรรณต่อวิชาชีพ รวมถึงการลดข้อผิดพลาดในการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้
2. เพื่อเป็นแนวทางให้ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในการพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชีให้เป็นที่ยอมรับเพื่อสร้างชื่อเสียงและสร้างภาพลักษณ์ที่ดีแก่องค์กร
3. เพื่อเป็นแนวทางให้กรมตรวจบัญชีสหกรณ์และหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชีในการออกกฎ ระเบียบ ข้อบังคับ หรือควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี และพัฒนาจรรยาบรรณในวิชาชีพสอบบัญชีให้มีมาตรฐานในระดับสากล

1.5 ขอบเขตการวิจัย

การศึกษาวิจัยครั้งนี้เป็นการศึกษาผลกระทบของจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในและคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ มีขอบเขตของการวิจัย ดังนี้

- (1) **ขอบเขตด้านเนื้อหา:** ศึกษาจากมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ คำแนะนำ แนวคิด ทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ ระเบียบกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ว่า

ด้วยข้อกำหนดการปฏิบัติตามจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2554 ระบบการควบคุมภายในของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์และศึกษาความหมายคุณภาพงานสอบบัญชี

(2) **ขอบเขตด้านประชากร:** ประชากรที่ศึกษา คือ ข้าราชการและพนักงานราชการกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ทั้ง 77 จังหวัด จำนวน 1,000 คน ที่ได้รับแต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในช่วงปีงบประมาณ พ.ศ. 2559

(3) **ขอบเขตด้านเวลา:** การศึกษาวิจัยครั้งนี้จะดำเนินการในช่วงเดือนมิถุนายน 2558 ถึงเดือนกรกฎาคม 2559

1.6 นิยามศัพท์

สหกรณ์ หมายความว่า คณะบุคคลซึ่งร่วมกันดำเนินกิจการเพื่อประโยชน์ทางเศรษฐกิจและสังคม โดยช่วยตนเองและช่วยเหลือซึ่งกันและกัน และได้จดทะเบียนตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. 2542 (พระราชบัญญัติสหกรณ์, 2542, น.2)

การสอบบัญชี มาตรา 69 ให้นายทะเบียนสหกรณ์แต่งตั้งผู้สอบบัญชี เพื่อตรวจสอบบัญชีของสหกรณ์ การตรวจสอบบัญชีนั้น ให้ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด (พระราชบัญญัติสหกรณ์, 2542, น.32)

ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ หมายถึง ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่นายทะเบียนสหกรณ์แต่งตั้งตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. 2542 มาตรา 69 ได้แก่ ข้าราชการกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ หรือผู้สอบบัญชีภาคเอกชนที่ได้ขึ้นทะเบียนผู้สอบบัญชีภาคเอกชนไว้ตามที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนดและไม่อยู่ในระหว่างการต้องโทษการประพฤติดิจจรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ (พระราชบัญญัติสหกรณ์, 2542, น.32 และระเบียบเกี่ยวกับจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์, 2554, น.8)

จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ หมายถึง หลักความประพฤติอันเหมาะสมแสดงถึงคุณธรรมและจริยธรรม เป็นจริยธรรมในการประกอบอาชีพที่กลุ่มบุคคล แต่ละสาขาวิชาชีพประมวลขึ้นไว้เป็นหลักเพื่อให้สมาชิกในอาชีพนั้นๆ ยึดถือปฏิบัติ (ข้อบังคับกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ว่าด้วยจรรยาบรรณการตรวจบัญชีสหกรณ์, 2554, น.4)

ระบบการควบคุมภายใน หมายถึง กระบวนการที่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลคณะกรรมการดำเนินการและบุคคลอื่นได้ออกแบบ นำไปปฏิบัติและดูแลให้เหมาะสมอยู่เสมอ เพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลในการบรรลุวัตถุประสงค์ของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือได้ของการรายงานทางการเงิน ความมีประสิทธิผลและประสิทธิภาพของ

การดำเนินงาน การปฏิบัติตามกฎหมายและข้อกำหนดที่เกี่ยวข้อง (คู่มือการวางแผนงานสอบบัญชี เรื่อง การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี, 2556, น.10)

คุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality) หมายถึง การแสดงความเห็นในงบการเงินของผู้สอบบัญชีในรายงานการสอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพ รวมทั้งปฏิบัติงานตรงตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป โดยทำการตรวจสอบอย่างถูกต้องครบถ้วนมีหลักฐานที่เพียงพอเหมาะสมภายใต้มาตรฐานและเพื่อสร้างความเชื่อมั่นและประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน (นริษา ทองมณี, 2556, น.18-19)

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

งานวิจัยเรื่อง ผลกระทบของจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในและคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ผู้วิจัยได้ศึกษาค้นคว้าเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ประกอบด้วย ทฤษฎีการเรียนรู้ (Learning Theory) และการเรียนรู้จากการปฏิบัติ (Action Learning) แนวคิดเกี่ยวกับจริยธรรมและจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพ (Ethics and Professional Code of Ethics) แนวคิดเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality) แนวคิดเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายใน (Internal Control System) และมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องตามรายละเอียด ดังนี้

2.1 แนวคิดและทฤษฎี

1. ทฤษฎีการเรียนรู้ (Learning Theory) และการเรียนรู้จากการปฏิบัติ (Action Learning)

การเรียนรู้ คือ กระบวนการที่ทำให้คนเปลี่ยนแปลงพฤติกรรม ความคิด คนสามารถเรียนรู้ได้จากการได้อินการสัมผัส การอ่าน การใช้เทคโนโลยี การเรียนรู้ของเด็กและผู้ใหญ่จะต่างกัน เด็กจะเรียนรู้ด้วยการเรียนในห้อง การซักถาม ผู้ใหญ่มักเรียนรู้ด้วยประสบการณ์ที่มีอยู่ แต่การเรียนรู้จะเกิดขึ้นจากประสบการณ์ที่ผู้สอนนำเสนอ โดยการปฏิสัมพันธ์ระหว่างผู้สอนและผู้เรียน ผู้สอนจะเป็นผู้ที่สร้างบรรยากาศทางจิตวิทยาที่เอื้ออำนวยต่อการเรียนรู้ที่จะให้เกิดขึ้นเป็นรูปแบบใดก็ได้ เช่น ความเป็นกันเอง ความเข้มงวดกวดขัน หรือความไม่มีระเบียบวินัย สิ่งเหล่านี้ผู้สอนจะเป็นผู้สร้างเงื่อนไข และสถานการณ์เรียนรู้ให้กับผู้เรียน ดังนั้น ผู้สอนจะต้องพิจารณาเลือกรูปแบบการสอน รวมทั้งการสร้างปฏิสัมพันธ์กับผู้เรียน การเรียนรู้จะต้องพัฒนาบุคลากรให้มีประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานให้เข้าใจสถานการณ์การเปลี่ยนแปลงของโลกในยุคปัจจุบันตลอดจนจัดให้มีระบบการพัฒนาตนเองเพื่อให้มีความรู้ความสามารถและความชำนาญเพิ่มขึ้น สามารถปฏิบัติหน้าที่ให้สอดคล้องกับยุคสังคมแห่งการเรียนรู้ การที่องค์กรมีบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถ จะช่วยส่งเสริมให้องค์กรมีประสิทธิภาพ และความเป็นองค์กรแห่งการเรียนรู้ (จาเริญ จิตรหลัง, 2549, น.2) ซึ่งการเรียนรู้เกิดจากพื้นฐานจากตัวบุคคลที่ต้องมีการพัฒนาตนเองให้ทันกับสถานการณ์ปัจจุบัน เช่น ในกรณีของผู้สอบบัญชีที่มีมาตรฐานเข้ามากำหนดจึงได้นำการใช้ทฤษฎีการเรียนรู้ (Learning Theory) เข้ามาศึกษาในส่วนนี้

นอกจากนี้ในฐานะผู้สอบบัญชีที่มีการเรียนรู้ด้านวิชาการ ตำรา แล้วยังต้องเรียนรู้จากประสบการณ์การทำงาน ตามความหมายของ Gordon (1993) ส่วนของการเรียนรู้จากการปฏิบัติ

หมายถึง กระบวนการที่นำคนที่มีทักษะและประสบการณ์ต่างกันมารวมกลุ่มกันวิเคราะห์ปัญหาการทำงาน มีการวางแผนและแก้ปัญหา จากนั้นจะมีการปฏิบัติเพื่อแก้ปัญหาตามแผนที่วางไว้ระหว่างดำเนินการแก้ปัญหาจะทำการแลกเปลี่ยนความคิดเห็นอย่างต่อเนื่องทำให้เกิดการเรียนรู้ร่วมกัน ซึ่งสอดคล้องกับ ประจวบ เพลมสัท (2547) การเรียนรู้จากการปฏิบัติเป็นการเรียนรู้ที่นำคนที่มีทักษะหรือประสบการณ์แตกต่างกันมารวมกลุ่มกันเพื่อการเรียนรู้ แก้ปัญหาและเผชิญอยู่กับการปฏิบัติงานจริง รวมทั้งในด้านของ McGill and Beaty, 1995 (อ้างถึงใน Sawkut, Seetanah, Sanassee & Lamport, 2010) ให้ความหมายว่าการเรียนรู้จากการปฏิบัติเป็นกระบวนการต่อเนื่องทั้งการเรียนรู้และการสะท้อนความคิดที่ดำเนินการ โดยผู้ร่วมกระบวนการเพื่อที่จะทำให้กระบวนการนั้นบรรลุวัตถุประสงค์ ดังนั้น สรุปได้ว่า การเรียนรู้จากการปฏิบัติ นั้น เกิดจากการแลกเปลี่ยนความคิดเห็นจากการที่นำคนที่มีทักษะหรือประสบการณ์ที่แตกต่างกันมารวมกลุ่มเพื่อนำมาแห่งการเรียนรู้ที่จะทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ต่อไป (นริษา ทองมณี, 2556, น.13)

ขั้นตอนการเรียนรู้จากการปฏิบัติ จาก “Deming Model” Deming, 1993 (อ้างถึงใน ประชา ตันเสนีย์, 2550, น.29) นำมาประยุกต์ได้ ดังนี้

(1) การวางแผน (Plan) การศึกษาหาความรู้จากแนวคิดจากทฤษฎีการเรียนรู้และจากการปฏิบัติขององค์กรแห่งการเรียนรู้ เพื่อมาใช้ในการวางแผนและนำมาปฏิบัติ รวมทั้งกำหนดองค์ประกอบแห่งความสำเร็จที่ควรมีตัวแปรหรือประเด็นสำคัญเพื่อให้การดำเนินงานสำเร็จ การจัดกลุ่มเพื่อเตรียมการฝึกอบรม “การเรียนรู้จากการปฏิบัติ” ซึ่งเป็นตัวแปรต้นและกระบวนการในการสร้างองค์การแห่งการเรียนรู้

(2) การปฏิบัติ (Do) เป็นขั้นตอนในการฝึกอบรมการเรียนรู้จากการปฏิบัติแก่สมาชิกกลุ่ม

(3) การประเมิน (Check) การตรวจสอบการเรียนรู้ของกลุ่มจากการประชุมและสัมภาษณ์สมาชิกกลุ่มรวมทั้งจัดให้มีการประเมินงานกลุ่มและสรุปความคิดเห็น

(4) กำหนดมาตรการแก้ไขปัญหาและข้อเสนอแนะที่ทำให้ไม่เป็นไปตามแผน (Act) เป็นการรวบรวมข้อมูลเพื่อนำมาวิเคราะห์ตามมาตรฐานและสรุปผลที่ได้เพื่อนำเสนอประเด็นปัญหาและข้อเสนอแนะ รวมทั้งจากบทความ “Action Learning Model” (2002) สรุปรูปแบบของการเรียนรู้จากการปฏิบัติ (ประจวบ เพลมสัท, 2547, น.25, อ้างถึงใน นริษา ทองมณี, 2556, น.13-14) โดยแบ่งออกเป็น 4 ขั้นตอน คือ

1. การวิเคราะห์ปัญหา (Problem Analysis)
2. การจัดทำแผนปฏิบัติการและการลงมือปฏิบัติการตามแผน (Action Planning & Implementation)
3. การตัดสินใจดำเนินการใช้ขั้นตอนต่อไป (Decision on Next Step)
4. การคิดใคร่ครวญและการประเมินผล (Reflection and Evaluation)

สอดคล้องกับงานวิจัย ความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีกับคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ พบว่าการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามวงจรคุณภาพในการวางแผนการปฏิบัติการตรวจสอบการปรับปรุง (Plan-Do-Check-Act: PDCA) ส่งผลกระทบในเชิงบวกกับคุณภาพงานสอบบัญชี โดยอาศัยการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามวงจรในการวางแผนการปฏิบัติการตรวจสอบการปรับปรุง (Plan-Do-Check-Act: PDCA) เป็นการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีที่มีองค์ประกอบด้วยกัน 4 ขั้นตอน คือ ในการวางแผนการปฏิบัติการตรวจสอบการปรับปรุง (Plan-Do-Check-Act: PDCA) เป็นกิจกรรมพื้นฐานในการพัฒนาประสิทธิภาพและคุณภาพของการดำเนินงานประกอบด้วย 4 ขั้นตอน ขั้นตอนที่กล่าวไว้ข้างต้น เพื่อให้การดำเนินกิจกรรมในการวางแผนการปฏิบัติการตรวจสอบการปรับปรุง (Plan-Do-Check-Act: PDCA) เป็นไปอย่างมีระบบและครบวงจรอย่างต่อเนื่อง (พรรณราย คำจันทร์ดี, 2552, น.65-66, อ้างถึงใน นริษา ทองมณี, 2556, น.12-14)

ดังนั้น สรุปได้ว่า ทฤษฎีการเรียนรู้ (Learning Theory) และการเรียนรู้จากการปฏิบัติ (Action Learning) เป็นพื้นฐานสำคัญของการประกอบอาชีพอิสระในฐานะผู้สอบบัญชีที่ต้องมีการเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง เช่น การเรียนรู้ทางวิชาการ ได้แก่ ด้านบัญชี ด้านกฎหมาย ด้านระบบสารสนเทศและเทคโนโลยีที่เกี่ยวข้อง เป็นต้น การเรียนรู้จากประสบการณ์จากเหตุการณ์ที่ได้ตรวจสอบของสหกรณ์ต่างๆ เป็นต้น จะนำไปสู่การพัฒนาตนเองได้อย่างเป็นมืออาชีพและส่งผลให้ผู้สอบบัญชีเป็นผู้ที่มีความน่าเชื่อถือและนำสู่ความสำเร็จของการประกอบอาชีพต่อไปได้ รวมทั้งในทฤษฎีการเรียนรู้ (Learning Theory) และการเรียนรู้จากการปฏิบัติ (Action Learning) นำไปสู่การอธิบายความสัมพันธ์ระหว่างประสบการณ์สอบบัญชี และคุณภาพงานสอบบัญชีได้อีกด้วย (นริษา ทองมณี, 2556, น.14)

2. แนวคิดเกี่ยวกับจริยธรรมและจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพ (Ethics and Professional Code of Ethics)

จริยธรรมและจรรยาบรรณนับเป็นคำที่ใกล้เคียงกันมากและนำมาใช้ทดแทนกันเสมอ ดังนั้นงานวิจัยนี้จึงเสนอแนวคิดเกี่ยวกับจริยธรรมและจรรยาบรรณควบคู่กันไปเพื่อให้เกิดความเข้าใจในแนวทางเดียวกัน ตามรายละเอียดดังนี้

Brown (1968) ให้ความหมายของจริยธรรม คือ กฎระเบียบต่างๆ ที่บุคคลใช้ในการแยกแยะการกระทำที่ถูกต้องออกจากการกระทำที่ผิด

Kohlberg (1976) ได้ให้ความหมายของจริยธรรม คือ จริยธรรมมีพื้นฐานของความยุติธรรม คือ มีการกระจายสิทธิและหน้าที่อย่างเท่าเทียมกัน โดยมีได้หมายถึงเกณฑ์บังคับต่างๆ ไปแต่เป็นเกณฑ์ที่มีความเป็นสากลที่คนส่วนใหญ่รับไว้ในทุกสถานการณ์ไม่มีการขัดแย้งเป็นอุดมคติ

จริยธรรม หมายถึง แนวทางความประพฤติของบุคคลในสังคมหนึ่งๆ ว่าพฤติกรรมใดเป็นพฤติกรรมที่ควรปฏิบัติ พฤติกรรมใดเป็นพฤติกรรมที่ควรงดเว้น โดยพิจารณาตามกฎระเบียบขอบเขต ความเชื่อของแต่ละสังคม เพื่อให้บุคคลในสังคมสามารถอยู่ร่วมกันได้อย่างร่มเย็น (อ้อมเดือน สดมณี และฐาศุภร์ จันประเสริฐ, 2554, น.22, อ้างถึงใน นริษา ทองมณี, 2556, น.14-15)

จริยธรรม เป็นระบบของการทำความดีละเว้นความชั่ว มีทั้งปัจจัยนำเข้าซึ่งเป็นปัจจัยเชิงเหตุทั้งทางด้านจิตใจและสถานการณ์ของจริยธรรมและพฤติกรรม รวมทั้งปัจจัยส่งออก ซึ่งเป็นผลของการมีจริยธรรมหรือมีพฤติกรรมจริยธรรม ซึ่งผลนี้อาจอยู่ในรูปแบบทั้งจิตลักษณะและพฤติกรรมของบุคคลผู้กระทำ และผลต่อบุคคลอื่น ต่อกลุ่ม ต่อสิ่งแวดล้อมและต่อโลก จริยธรรมจะเกิดขึ้นเมื่อค่านิยมหรือคุณธรรม ตั้งแต่ 2 ตัวขัดแย้งกัน ทำให้บุคคลต้องตกอยู่ในสภาพที่ต้องตัดสินใจหรือแก้ปัญหาในการเลือกที่จะปฏิบัติตามคุณธรรมหรือค่านิยมตัวใดตัวหนึ่ง เช่น ความกตัญญูต่อบุคคล ขัดแย้งกับความรับผิชอบต่อหน้าที่ เป็นต้น บุคคลที่ตัดสินใจเลือกคุณธรรมหรือค่านิยมตัวที่มีประโยชน์แก่ส่วนรวมมากกว่าที่เป็นประโยชน์แก่เฉพาะตนหรือพวกพ้องในกลุ่มเล็กๆ จึงมักเป็นบุคคลที่มีจริยธรรมสูง ดังนั้น จริยธรรมจึงมีความหมายครอบคลุมทั้งสาเหตุ กระบวนการ และผลของการทำความดีละเว้นความชั่ว (คู่มือการปฏิบัติตามข้อบังคับว่าด้วยจรรยาข้าราชการกรมตรวจบัญชีสหกรณ์, 2554, น.3)

ดังนั้น สามารถสรุปความหมายของจริยธรรมได้ว่า เป็นแนวทางความประพฤติของตัวบุคคลในการปฏิบัติหรือการดำรงชีวิตประจำวันและสามารถแยกแยะการปฏิบัติว่าสิ่งไหนที่ควร

ปฏิบัติหรือไม่ควรปฏิบัติตามเกณฑ์ที่มีความเป็นสากลของคนส่วนใหญ่ที่รับได้ของทุกสถานการณ์ (นริษา ทองมณี, 2556, น.15)

Piaget (1971) (อ้างถึงใน อ้อมเดือน สดมณี และฐาศุภกร์ จันประเสริฐ, 2554, น.23) เสนอแนวคิดเกี่ยวกับจริยธรรมว่าเป็นลักษณะประสบการณ์ของบุคคลอันประกอบด้วยระบบของกฎเกณฑ์การให้ความร่วมมือและความเชื่อ จนทำให้คุณธรรมยังคงมีอยู่ และการพัฒนาจริยธรรมของบุคคลนั้นมี 3 ขั้น คือ ขั้นก่อนจริยธรรม ซึ่งถือว่าบุคคลยังไม่มีจริยธรรมแต่สามารถเรียนรู้ได้ ขั้นเชื่อฟังคำสั่ง จะเป็นขั้นที่บุคคลจะเชื่อฟังผู้ที่มีประสบการณ์และพัฒนาการทางสติปัญญาในการรับรู้จริยธรรม (รุ่งทิพย์ ไชยเจริญ, 2551, น.11, อ้างถึงใน นริษา ทองมณี, 2556, น.16)

งานของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เริ่มมีขึ้นเป็นครั้งแรกในประเทศไทย เมื่อปี พ.ศ.2459 อยู่ในรัชสมัยของพระบาทสมเด็จพระมงกุฎเกล้าเจ้าอยู่หัว รัชกาลที่ 6 ซึ่งในขณะนั้นงานการตรวจบัญชีสหกรณ์ อยู่ในความรับผิดชอบของ แผนกงานสหกรณ์ กรมพาณิชย์ และสถิติพยากรณ์ กระทรวงพระคลังมหาสมบัติ และต่อมาเมื่อมีการปรับปรุงกระทรวง ทบวงกรมใหม่ จึงได้รับการเลื่อนฐานะเป็น กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ อยู่ในสังกัดของกระทรวงการสหกรณ์ เมื่อวันที่ 12 มีนาคม พ.ศ. 2495 ซึ่งต่อมา ก็ได้เปลี่ยน ไปขึ้นอยู่กับกระทรวงพัฒนาการแห่งชาติ ในปี พ.ศ.2506 และเมื่อมีการยุบกระทรวงพัฒนาการแห่งชาติในปี พ.ศ. 2515 กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ก็เปลี่ยนมาขึ้นอยู่กับกระทรวงเกษตรและสหกรณ์จนถึงปัจจุบันนี้

ระบบการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์แต่เดิมนั้น ผู้ตรวจสอบบัญชีทั้งหมดจะรวมกันอยู่ที่สำนักงานใหญ่ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ในกรุงเทพมหานครเพียงแห่งเดียว และจะเดินทางออกไปเพื่อทำการตรวจบัญชีในจังหวัดต่างๆ เพียงปีละครั้ง หรือสองครั้งเท่านั้น แต่ครั้งจะใช้เวลาประมาณ 60 ถึง 90 วันซึ่งก็เป็นผลให้การปฏิบัติงานเป็นไปไม่คล่องตัวเท่าที่ควร จนกระทั่งในปี พ.ศ. 2524 กรมตรวจบัญชีสหกรณ์จึงได้เริ่มกระจายงานการตรวจสอบบัญชีออกไปยังส่วนภูมิภาค โดยการจัดตั้งสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ประจำจังหวัดขึ้นเพื่อให้ความช่วยเหลือแนะนำด้านการเงินการบัญชีให้สถาบันเกษตรกร ได้อย่างใกล้ชิดยิ่งขึ้น ปัจจุบันกรมตรวจบัญชีสหกรณ์มีสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ประจำอยู่ทุกจังหวัดทั่วประเทศ โดยมีสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 1 - 10 ทำหน้าที่คอยกำกับดูแลการปฏิบัติงานของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ซึ่งอยู่ในสังกัด

ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด โดยให้ครอบคลุมทั้งในด้านการเงินการบัญชี การปฏิบัติการ และการบริหารของสหกรณ์ รวมทั้งต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2554 (ระเบียบเกี่ยวกับจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์, 2554, น.8)

ระเบียบกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ว่าด้วยข้อกำหนดการปฏิบัติตามจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2554 ประกอบด้วย 6 หมวด ดังนี้ (ระเบียบเกี่ยวกับจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์, 2554, น.14-20)

หมวด 1 ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต

ความโปร่งใส หมายถึง ภาพลักษณ์ที่แสดงให้เห็นถึงการปฏิบัติงานตามกฎ ระเบียบ ต่างๆ มาตรฐานวิชาชีพและตามที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด รวมถึงไม่ปกปิดข้อเท็จจริงหรือ บิดเบือนความจริง อันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งสามารถติดตามตรวจสอบได้ ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้อง ปฏิบัติงานด้วยความโปร่งใส

ความเป็นอิสระ หมายถึง การปฏิบัติหน้าที่โดยปราศจากอิทธิพลของบุคคลอื่นที่ทำให้ เกิดความสงสัยในความเป็นกลางหรือความเที่ยงธรรมของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ความเป็นอิสระนี้ ต้องเป็นที่ประจักษ์ เพื่อให้ผลงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์เป็นที่เชื่อถือได้

(1) ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องใช้ดุลยพินิจและปฏิบัติงานอย่างเป็นอิสระตามมาตรฐาน การสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด

(2) ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องไม่ปฏิบัติงานที่ตนขาดความเป็นอิสระตามมาตรฐานการ สอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด

ความเที่ยงธรรม หมายถึง การใช้ดุลยพินิจเชิงผู้ประกอบวิชาชีพ โดยปราศจากความ ลำเอียง อคติ ความขัดแย้งทางผลประโยชน์ และอิทธิพลของบุคคลอื่น

(1) ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องปฏิบัติงานด้วยความยุติธรรม ซื่อตรงต่อวิชาชีพ และต้อง ไม่มีส่วนได้เสียในงานที่ตนเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ รวมทั้งต้องไม่พึงรับสิ่งของหรือทรัพย์สินมีค่า จากสหกรณ์ นอกจากค่าธรรมเนียมที่ได้รับจากการปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์

(2) ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องใช้ดุลยพินิจจากหลักฐานที่เชื่อถือได้ โดยปราศจากความมี อคติและความลำเอียง

(3) ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องใช้ดุลยพินิจอย่างเที่ยงธรรม โดยหลีกเลี่ยงความสัมพันธ์ หรือสถานการณ์ใดๆ ที่อาจทำให้ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ไม่สามารถปฏิบัติงานได้โดยโปร่งใส อิสระ และซื่อสัตย์สุจริต

ความซื่อสัตย์สุจริต หมายถึง การประพฤติอย่างตรงไปตรงมาจริงใจ ซื่อตรงต่อวิชาชีพ ไม่คดโกง ไม่หลอกลวง ปฏิบัติตามหลักฐานที่เป็นจริงและเชื่อถือได้ ไม่อ้างหรือยินยอมให้บุคคลอื่นอ้างว่าได้ปฏิบัติงานทั้งที่ไม่ได้ปฏิบัติงานจริง

(1) ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องปฏิบัติงานอย่างตรงไปตรงมาจริงใจ ซื่อตรงต่อวิชาชีพ ไม่คดโกง ไม่หลอกลวง

(2) ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องปฏิบัติงานตามหลักฐานที่เป็นจริง

(3) ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องไม่อ้างหรือยินยอมให้บุคคลอื่นอ้างว่าได้ปฏิบัติงาน โดยที่ไม่ได้มีการปฏิบัติงานจริง

หมวด 2 ความรู้ความสามารถ และมาตรฐานในการปฏิบัติงาน

ความรู้ความสามารถ หมายถึง การใช้ความรู้ความสามารถ ความชำนาญในการปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์ด้วยความเอาใจใส่อย่างเต็มความสามารถ ความเพียรพยายาม และความระมัดระวังรอบคอบเพื่อที่จะปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล และมั่นใจได้ว่ามีผลการปฏิบัติงานสอบบัญชีเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด

(1) ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องใช้ความรู้ตามมาตรฐานวิชาชีพ วิธีปฏิบัติ กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ความชำนาญและประสบการณ์ทางวิชาชีพด้วยความมีสติ เอาใจใส่อย่างเต็มความสามารถ และระมัดระวังรอบคอบ

(2) ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องรับงานสอบบัญชีสหกรณ์ โดยมีความสามารถเพียงพอที่จะปฏิบัติงานให้สำเร็จได้

(3) ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องปฏิบัติงาน ด้วยความมุ่งมั่นและขยันหมั่นเพียร

(4) ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องศึกษาหาความรู้และความชำนาญทางวิชาชีพและวิชาการที่เกี่ยวข้องเพิ่มเติมอย่างต่อเนื่อง เพื่อพัฒนาความรู้ความสามารถให้ทันสมัยอยู่เสมอ

มาตรฐานในการปฏิบัติงาน

(1) ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องปฏิบัติงานให้เป็นไปตามระเบียบ คำสั่ง คำแนะนำของนายทะเบียนสหกรณ์และหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง

(2) ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องปฏิบัติงานด้วยความระมัดระวังรอบคอบ และด้วยความชำนาญตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป

หมวด 3 การรักษาความลับ

การรักษาความลับ หมายถึง การไม่นำข้อมูลใดๆ ที่โดยปกติสหกรณ์ไม่ได้เปิดเผยต่อสาธารณชนไปเปิดเผย หรือใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตนหรือบุคคลอื่น เว้นแต่ในกรณีที่เป็น การเปิดเผยตามสิทธิหรือหน้าที่ที่กำหนดไว้ในกฎหมายหรือในฐานะผู้สอบบัญชีสหกรณ์

(1) ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องไม่นำข้อมูลที่เป็นความลับของสหกรณ์ที่ตนได้มาจากการปฏิบัติงานสอบบัญชีและความสัมพันธ์ในทางธุรกิจรวมทั้งความลับของผู้ที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ปฏิบัติหน้าที่ให้ ไปเปิดเผยต่อบุคคลที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องได้รับทราบ โดยไม่ได้รับอนุญาตเป็นลายลักษณ์อักษรจากผู้รับบริการ เว้นแต่ในกรณีที่เป็น การเปิดเผย ตามสิทธิหรือหน้าที่ที่กำหนดไว้ในกฎหมายหรือในฐานะผู้สอบบัญชีสหกรณ์

(2) ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องไม่นำข้อมูลที่เป็นความลับของสหกรณ์ที่ตนได้มาจากการปฏิบัติงานสอบบัญชีและความสัมพันธ์ในทางธุรกิจ รวมทั้งความลับของผู้ที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ปฏิบัติหน้าที่ให้ ไปใช้เพื่อประโยชน์ของตนหรือบุคคลอื่นโดยมิชอบ

หมวด 4 ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ

(1) ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องมีความรับผิดชอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนดต่อผู้รับบริการ

(2) ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนดเพื่อให้เกิดความน่าเชื่อถือและมีประโยชน์ต่อผู้รับบริการ

หมวด 5 ความรับผิดชอบต่อผู้ปฏิบัติหน้าที่ให้

(1) ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องเปิดเผยความสัมพันธ์กับองค์กร สถาบันธุรกิจภายนอก หรือความสัมพันธ์ทางเครือญาติ เพื่อหลีกเลี่ยงการกระทำที่ก่อให้เกิดความขัดแย้งทางผลประโยชน์

(2) ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องไม่กระทำการใดๆ ที่ส่งผลกระทบต่อชื่อเสียงและการดำเนินการของผู้อื่นที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ปฏิบัติหน้าที่ให้

(3) ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องใช้วิจารณญาณอย่างรอบคอบ มีเหตุผลในการปฏิบัติงาน ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์สูงสุดต่อผู้ปฏิบัติหน้าที่ให้

หมวด 6 ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ และจรรยาบรรณทั่วไป

(1) ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องไม่แย่งงานสอบบัญชีสหกรณ์จากผู้สอบบัญชีสหกรณ์รายอื่น

(2) ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องไม่ปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์เกินกว่าที่รับมอบหมายจากผู้สอบบัญชีสหกรณ์รายอื่น

(3) ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องไม่ให้ข้อมูลเกี่ยวกับงานของตนเกินความเป็นจริง ไม่โอ้อวดหรือเปรียบเทียบกับตนเองหรือองค์กรที่ตนสังกัดอยู่กับผู้สอบบัญชีสหกรณ์รายอื่น หรือองค์กรที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์รายอื่นสังกัดอยู่

(4) ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องไม่ให้หรือรับว่าจะให้ทรัพย์สินหรือประโยชน์ใดๆ เพื่อเป็นการจูงใจให้บุคคลอื่นแนะนำหรือจัดหางานสอบบัญชีสหกรณ์มาให้ตน

(5) ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องไม่เรียกหรือรับทรัพย์สินหรือประโยชน์จากบุคคลใดเมื่อบุคคลนั้นได้รับงานจากการแนะนำหรือการจัดหางานของตนในฐานะเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ของสหกรณ์นั้น

(6) ผู้สอบบัญชีภาคเอกชน ต้องไม่กำหนดค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีสหกรณ์ โดยมิได้คำนึงถึงลักษณะ ความเสี่ยง ความซับซ้อนและปริมาณของงานที่ตนรับเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์

(7) ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องประพฤติปฏิบัติตนในทางที่ถูกที่ควรสำนึกในหน้าที่ และไม่ปฏิบัติตนในลักษณะที่ทำให้เกิดความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ

จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553 เป็นแนวทางในการควบคุมความประพฤติและการดำเนินงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี หรือผู้ซึ่งขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชีให้ถูกต้องตามจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพบัญชี ระบุให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติงานด้วยความโปร่งใส ปฏิบัติงานอย่างเป็นอิสระภายใต้กรอบวิชาชีพบัญชี ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติงานด้วยความเที่ยงธรรม ซื่อตรงต่อวิชาชีพ จริตใจ ไม่คดโกง การใช้ความรู้ความสามารถ ความชำนาญในการปฏิบัติวิชาชีพบัญชีด้วยความเอาใจใส่อย่างเต็มความสามารถ ความเพียรพยายาม และความระมัดระวังรอบคอบเพื่อที่จะปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลการไม่นำข้อมูลใดๆ ที่เป็นความลับขององค์กรไปเปิดเผย หรือใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตนหรือบุคคลอื่น เว้นแต่เป็นการเปิดเผยตามสิทธิหรือหน้าที่ที่กำหนดไว้ในกฎหมายหรือในฐานะผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี รวมไปถึงการไม่ปฏิบัติตนให้เป็นที่เสื่อมเสียเกียรติแห่งวิชาชีพบัญชี และมีความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการและเพื่อนร่วมวิชาชีพ

ในส่วนของจริยธรรมและจรรยาบรรณของการปฏิบัตินั้นนอกจากกฎหมายและมาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชีที่นักบัญชีต้องถือปฏิบัติอย่างเคร่งครัดแล้ว นักบัญชียังต้องตระหนักหลักของจริยธรรมและจรรยาบรรณในการดำเนินงานตามวิชาชีพ เพื่อเป็นการส่งเสริม

และดำรงไว้ซึ่งเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพและเพื่อคัดกรองผู้ที่ประพฤติปฏิบัติขัดแย้งต่อแนวประพฤตินั้น อันดีงามออกจากวงการวิชาชีพและเป็นที่น่าเชื่อถือของผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องรวมทั้งจริยธรรมเป็นพื้นฐานของความยุติธรรมเมื่อต้องเผชิญกับทางเลือกที่มีให้เลือกหลายทาง Kohlberg, 1969 (อ้างถึงใน รุ่งทิพย์ ไชยเจริญ, 2551, น.12) สอดคล้องกับงานวิจัย รุ่งทิพย์ ไชยเจริญ (2551) ต้องการให้นักบัญชีในอำเภอเมืองพิษณุโลก ยึดถือหลักคุณธรรมและจรรยาบรรณในการปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี รวมทั้ง ชลลดา ชาติสุทธิ (2546) พบว่าโดยส่วนใหญ่ทุกสำนักงานบัญชีได้ให้ความสนใจ และตระหนักถึงความสำคัญของจริยธรรมว่าเป็นส่วนหนึ่งที่จะนำพาธุรกิจให้ประสบความสำเร็จได้ (อ้างถึงใน นริษา ทองมณี, 2556, น.17)

ดังนั้น จึงเห็นได้ว่าความสำคัญของจริยธรรมและจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพ (Ethics and Professional Code of Ethics) นั้นเป็นพื้นฐานสำคัญของบุคลากรที่ปฏิบัติงานทางด้านความยุติธรรม เสมอภาค ความเป็นกลาง มีจริยธรรมและจรรยาบรรณในวิชาชีพ ซึ่งผู้วิจัยจะเน้นวิชาชีพของงานสอบบัญชี ซึ่งผู้สอบบัญชีสหกรณ์จะถูกกำหนดด้วยระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ว่าด้วยจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2554 และระเบียบกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ว่าด้วยข้อกำหนดการปฏิบัติตามจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2554 เพื่อปฏิบัติงานได้อย่างมีความเป็นกลางและอิสระในการแสดงความเห็นต่อรายงานทางการเงิน รวมทั้งเป็นการสร้างความน่าเชื่อถือแก่ผู้ใช้งบการเงินต่อไป และหากผู้สอบบัญชีมีจริยธรรมวิชาชีพดังกล่าวก็สามารถที่จะอธิบายความสัมพันธ์ไปยังคุณภาพงานสอบบัญชียุคนี้ได้เช่นกัน

3. แนวคิดเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality)

คุณภาพงานสอบบัญชี เป็นความสามารถของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบข้อผิดพลาดของงบการเงิน โดยอาศัยความสามารถของด้านเทคนิคต่างๆ รวมทั้งความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีเพื่อนำไปสู่การรายงานข้อผิดพลาดของงบการเงิน (DeAngelo, 1981, p.183-189, อ้างถึงใน นริษา ทองมณี, 2556, น.17)

การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality) การปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานกระบวนการสอบบัญชีและมาตรฐานการรายงานจากการประเมินแสดงให้เห็นคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีและสามารถนำไปใช้ในการพัฒนาและปรับปรุงงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป (พวงพยอม วนาพัฒน์สิน, 2554, น.21)

ระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (Cooperative Auditing Quality Control: CAQC) เป็นการกำหนดการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีเพื่อให้การ

ปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด (ระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, 2553, น.1)

คุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality) หมายถึง คุณภาพของรายงานผลการดำเนินงานของผู้สอบบัญชีที่แสดงความคิดเห็นต่องบการเงินจากการตรวจสอบอย่างเป็นอิสระ จากหลักฐานที่เพียงพอและเหมาะสมภายใต้มาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไปที่มีความถูกต้องครบถ้วนในสาระสำคัญ เพื่อสร้างความเชื่อมั่นและเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน (บุญช่วง ศรีธรรมราช และคณะ, 2554, น.35)

คุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality) หมายถึง ความสามารถในการตรวจสอบและรายงานผลการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีอย่างเป็นอิสระจากหลักฐานที่เพียงพอ มีความถูกต้องครบถ้วนในสาระสำคัญ และเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน ดังนั้น คุณภาพการสอบบัญชีสามารถวัดได้จากรายงานการสอบบัญชีที่มีลักษณะเชิงคุณภาพที่ดี (อุษณา ภัทรมนตรี, 2547, น. 39-40) ประกอบด้วย

1. ความถูกต้อง (Accuracy) หมายถึง ไม่เกิดข้อผิดพลาด บิดเบือนข้อมูลและเป็นไปตามความจริงที่เกี่ยวข้องกับความถูกต้องของข้อความทุกประโยครวมถึงตัวเลขที่ผู้สอบบัญชีได้รวบรวมประเมิน และสรุปนำเสนออย่างระมัดระวังและมีความแม่นยำถูกต้อง

2. ความเที่ยงธรรม (Objectiveness) หมายถึง การสื่อสารที่ถูกต้องตามควร (Fair) ไม่ลำเอียงทั้งจากทัศนคติและการประเมินที่เป็นกลาง โดยพิจารณาจากความจริงและสถานการณ์รอบด้าน การสังเกตการณ์ การสรุปและการเสนอแนะของผู้ตรวจสอบต้องได้มาจากการกระทำที่ปราศจากอคติลำเอียงโดยไม่มีผลประโยชน์ส่วนตัวหรือไม่อยู่ภายใต้อิทธิพลของผู้อื่น

3. ความชัดเจน (Clearness) หมายถึง ความสามารถในการสื่อความหมายเพื่อให้ผู้อ่านเข้าใจในรายงานการสอบบัญชี โดยแสดงลำดับความเป็นเหตุเป็นผลชัดเจนหลีกเลี่ยงจากการใช้ภาษาทางวิชาการที่ไม่จำเป็น หากจำเป็นต้องใช้ศัพท์เทคนิคต้องมีคำอธิบายหรือนิยามศัพท์ที่ใช้ขึ้น

4. ความกะทัดรัด (Conciseness) หมายถึง การสื่อสารตรงประเด็นไม่อ้อมค้อม การตัดทอนข้อความและคำฟุ่มเฟือยที่ไม่จำเป็นออกไป โดยผู้ตรวจสอบยังคงต้องรักษาความต่อเนื่องของแนวคิดที่รายงานไว้ ตลอดจนความถูกต้องของการใช้ภาษาเพื่อให้ผู้อ่านเข้าใจและใช้เวลาน้อย

5. ความสร้างสรรค์ (Creation) หมายถึง การสรรหาวิธีการการสื่อสารที่ช่วยและจูงใจให้ผู้ปฏิบัติงาน และองค์กรมีการปรับปรุงในสิ่งที่จำเป็น โดยเนื้อหาควรเป็นประโยชน์ให้บรรยากาศเชิงบวก และมีความหมายต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร

6. ความสมบูรณ์ (Completion) หมายถึง การเสนอรายงานที่ครบถ้วน สมบูรณ์ ไม่ขาดข้อมูลสารสนเทศที่สำคัญต่อผู้อ่านที่เป็นเป้าหมาย ซึ่งควรประกอบด้วยข้อมูลสารสนเทศ ข้อสังเกตที่สนับสนุนข้อสรุปและข้อเสนอแนะที่เพียงพอ

7. ความทันกาล (Timeliness) หมายถึง การเสนอรายงานต้องกระทำภายในเวลาที่ดี มีความเหมาะสมให้ผู้ที่เกี่ยวข้องมีโอกาสแก้ไข การเสนอผลการตรวจไม่ควรล่าช้า และควรทำในระดับ “ด่วน” เพื่อช่วยให้การแก้ไขมีประสิทธิภาพ

คุณภาพของงานสอบบัญชี (Auditing Quality) คือ คุณภาพด้านความรู้ความสามารถในการตรวจสอบข้อผิดพลาดในงบการเงิน และความเป็นอิสระในการรับรองงบการเงิน (สมชาย สุภัทธกุล, 2545, น.21) คุณภาพการสอบบัญชีเป็นสิ่งที่สะท้อนจากการตรวจสอบงบการเงินของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ปราศจากข้อผิดพลาดใดๆ อย่างเป็นอิสระ โดยนำรายงานการสอบบัญชีมาใช้เป็นตัวบ่งชี้ในการวัดคุณภาพของงานสอบบัญชี ซึ่งสามารถประเมินได้จากอัตราผู้สอบบัญชีหรือสำนักงานบัญชีถูกฟ้องร้องดำเนินคดีเกี่ยวกับข้อผิดพลาดที่ปรากฏในรายงานการเงิน ซึ่งคุณภาพการสอบบัญชี ประกอบด้วย ความถูกต้อง ความเที่ยงธรรม ความชัดเจน ความกะทัดรัด ความคิดสร้างสรรค์ ความสมบูรณ์ และความทันกาล (อุษณา ภัทรมนตรี, 2547, น.39) ดังนั้น งานสอบบัญชีที่มีคุณภาพได้มาตรฐานผู้สอบบัญชีย่อมได้รับการยอมรับและเชื่อถือจากลูกค้าเป็นอย่างดี เพราะคุณภาพการสอบบัญชีคือผลสะท้อนถึงการปฏิบัติงานด้วยความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีอย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ อย่างผู้เชี่ยวชาญการสอบบัญชีที่มีอยู่เป็นอย่างดี

ดังนั้นสรุปได้ว่า คุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality) หมายถึง การแสดงความคิดเห็นในงบการเงินของผู้สอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพ รวมทั้งปฏิบัติงานตรงตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไปโดยทำการตรวจสอบอย่างถูกต้องครบถ้วนมีหลักฐานที่เพียงพอเหมาะสมภายใต้มาตรฐานและเพื่อสร้างความเชื่อมั่นและเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน (นริษา ทองมณี, 2556, น.17) ซึ่งสอดคล้องกับ Titman and Trueman (1986) กล่าวว่าคุณภาพงานสอบบัญชีที่กำหนดในแง่ความถูกต้องของข้อมูลที่จัดทำโดยผู้สอบบัญชีให้กับนักลงทุน รวมทั้งความสามารถของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบ โดยถูกตรวจพบข้อผิดพลาดของงบการเงินก่อนที่จะถูกเผยแพร่ไปยังสาธารณชน (Palmrose, 1998, p.55-73; Davidson & Neu, 1993, p.479-488, อ้างถึงใน นริษา ทองมณี, 2556, น.17-18)

Burnett and Gore (อ้างถึงใน สมพงษ์ พรอุบลัมภ์, 2547) ได้ให้ความหมายของคำว่า คุณภาพไว้ 4 ลักษณะ ดังนี้

คุณภาพ หมายถึง การมีมาตรฐานความเป็นเลิศโดยที่กำหนดมาตรฐานนั้นไว้ตายตัว

คุณภาพ หมายถึง การพัฒนาให้ดียิ่งขึ้น

คุณภาพ หมายถึง ประสิทธิภาพและการใช้ทรัพยากรให้คุ้มค่าที่สุดที่สุด

คุณภาพ หมายถึง ความตรงตามวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้

งานวิจัยของ สมพงษ์ พรอุปถัมภ์ (2547) กล่าวว่าจากกระบวนการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีในสหราชอาณาจักรจะพบว่า การควบคุมคุณภาพงานในระดับวิชาชีพและในระดับสำนักงานสอบบัญชี ซึ่งรวมทั้งหุ้นส่วนสำนักงานและผู้ช่วยสอบบัญชีทุกคนนั้นจะมุ่งเน้นไปสู่การพัฒนาความรู้ความสามารถ และความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานตรวจสอบให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอ และความเหมาะสมในการสรุปผล การตรวจสอบเพื่อใช้เป็นหลักฐานในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินที่ตรวจสอบอย่างถูกต้องและเหมาะสม ดังนั้นการควบคุมคุณภาพจะมุ่งเน้นการพัฒนาความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชีด้วยการฝึกอบรม การประเมินผลการทำงาน และการสอบทานจากห้างหุ้นส่วนสำนักงาน เป็นต้น รวมทั้งการตรวจสอบความเป็นอิสระในการทำงานและแสดงความเห็นในรายงาน โดยเน้นพิจารณาในเรื่องของการไม่ตกอยู่ภายใต้แรงจูงใจทางเศรษฐกิจหรือข้อสงสัยที่ทำให้ผู้สอบบัญชีอาจขาดความเป็นกลางและเสียความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานและแสดงความเห็นต่องบการเงิน และต้องเน้นการปฏิบัติงานตามข้อกำหนดเกี่ยวกับจรรยาบรรณในวิชาชีพซึ่งเปรียบเสมือนหนังสือธรรมะและคู่มือว่าด้วย มารยาททางวิชาชีพของผู้สอบบัญชี

งานวิจัย กวี วงศ์พุด (2545) กล่าวว่าการบัญชีเป็นวิชาชีพที่ต้องใช้ความรู้ ความสามารถ ประสิทธิภาพของแต่ละบุคคลที่จะเรียนรู้วิวัฒนาการต่างๆ ที่เกี่ยวกับธุรกิจรวมไปถึงการเปลี่ยนแปลงทางการสื่อสาร และเทคโนโลยีที่มีความก้าวหน้าไปอย่างมาก การสอบบัญชีถือเป็นธุรกิจการให้บริการอย่างหนึ่งที่มีความสำคัญไม่น้อยเมื่อมีพระราชบัญญัติตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความคิดเห็นในการรับรองงบการเงิน หรือความคิดเห็นต่องบการเงินนั้น รวมทั้งเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอ ซึ่งองค์ประกอบของทฤษฎีการสอบบัญชี มีดังนี้

ความเชื่อที่เป็นพื้นฐานเบื้องต้น (Postulate) ประกอบด้วยความรับผิดชอบในการจัดทำข้อมูลทางการเงิน ซึ่งถือเป็นการตั้งสมมติฐานในเรื่องการสอบบัญชี โดยผู้สอบบัญชีต้องไม่มีผลประโยชน์ในกิจการนั้นๆ ความเชื่อในเรื่องพื้นฐานอื่นๆ นั้นมีมาก เช่น การเน้นการตรวจสอบความถูกต้องอันเป็นเรื่องสำคัญ การรับผิดชอบต่อวิชาชีพการสอบบัญชี การพิสูจน์ว่างบการเงินถูกต้อง การควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพด้วย

แนวความคิดทางการตรวจสอบ (Auditing Concept) ถือเป็นสิ่งจำเป็นในการสะสมความรู้ด้านการตรวจสอบ ในเรื่องมรรยาทแห่งวิชาชีพ ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ความระมัดระวังของผู้ประกอบวิชาชีพการสอบบัญชี หลักฐานในการตรวจสอบและความถูกต้องตามควร

มาตรฐานการสอบบัญชี (Auditing Standard) ถือเป็นเกณฑ์หรือเป็นตัวกำหนดคุณภาพของงานสอบบัญชี ให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี โดยถือเป็นมาตรฐานขั้นต่ำที่จะต้องทำ เพื่อให้งานสอบบัญชานั้นมีมาตรฐานและมีคุณภาพด้วยนั่นเอง

วัตถุประสงค์ในการสอบบัญชี (Auditing Objective) นับว่าเป็นเป้าหมายหลักของการสอบบัญชีเพื่อให้สามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินซึ่งจะต้องผ่านกระบวนการตรวจสอบ

วิธีการตรวจสอบ (Auditing Procedures) ถือเป็นส่วนหนึ่งของแผนการตรวจสอบ เพื่อให้การตรวจสอบมีคุณภาพ

ระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC: Cooperative Auditing Quality Control) เป็นการกำหนดการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีเพื่อให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด ดังนั้น กรมตรวจบัญชีสหกรณ์จึงกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ดังนี้

1. **มาตรฐานสำนักงาน** กำหนดให้ สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 1-10 (สตท.) และ สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ (สตส.) ถือปฏิบัติตามหลักปฏิบัติเกี่ยวกับ

(1) **ข้อกำหนดของวิชาชีพ** บุคลากร (ผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี และผู้ควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี) ของสำนักงานต้องยึดมั่นในความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม ความซื่อสัตย์สุจริต การรักษาความลับของลูกค้า และการปฏิบัติเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ รวมทั้งจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์

(2) **ความรู้ ความสามารถและความชำนาญงาน** บุคลากรของสำนักงานควรมีความรู้ และรักษามาตรฐานของความรู้ทางวิชาการ ความสามารถ และความชำนาญทางวิชาชีพที่พึงมี เพื่อให้บุคลากรสามารถปฏิบัติงานที่ตนรับผิดชอบได้ด้วยความระมัดระวังรอบคอบ รวมทั้งพัฒนาความรู้ทางด้านวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง

(3) **การมอบหมายงาน** ในการปฏิบัติงานสอบบัญชี สำนักงานควรมอบหมายงานตรวจสอบให้กับบุคลากรที่มีความรู้ ความสามารถและความชำนาญงานในสถานการณ์ต่างๆ หรือมีความเข้าใจในลักษณะของธุรกิจที่ได้รับมอบหมายให้ตรวจสอบ

(4) การแบ่งงาน สำนักงานควรมีการสั่งการ การควบคุมงาน และการสอบทานงานอย่างเพียงพอในทุกระดับ เพื่อให้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่าการปฏิบัติงานของบุคลากรมีคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี CAQC

(5) การขอคำปรึกษาหารือ ในสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบและให้ความเห็นในเรื่องที่ขาดความชำนาญหรือมีความสลับซับซ้อน โดยเฉพาะ ผู้สอบบัญชีควรขอคำปรึกษาหารือให้เป็นไปตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี CAQC

(6) การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งลูกค้า สำนักงานควรประเมินและสอบทานสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกรอย่างสม่ำเสมอ พร้อมทั้งจำแนกสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร ได้แก่ กลุ่มพร้อมรับการตรวจสอบ กลุ่มไม่พร้อมรับการตรวจสอบ กลุ่มจัดตั้งใหม่ กลุ่มอาจถูกสั่งเลิก และกลุ่มต้องเลิกตามกฎหมาย เพื่อให้บริการสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกรอย่างเหมาะสม

(7) การติดตามงาน สำนักงานควรติดตามนโยบายและวิธีปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีว่ามีความเพียงพอและถือปฏิบัติตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี CAQC

2. มาตรฐานกระบวนการสอบบัญชี กำหนดให้ผู้สอบบัญชี ถือปฏิบัติ และสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 1-10 (สตท.) และสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ (สตส.) ควบคุมการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีให้เป็นไปตามหลักปฏิบัติเกี่ยวกับ

(1) การกำหนดแผนปฏิบัติงานสอบบัญชีรายสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร (PA) เป็นการกำหนดแผนปฏิบัติงานรายสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกรทั้งหมดของผู้สอบบัญชีรายคนที่ได้รับการแต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชี โดยบันทึกข้อมูลผ่านระบบ Intranet ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

(2) การวางแผนงานสอบบัญชี เป็นการกำหนดขอบเขตการปฏิบัติงานสอบบัญชี วิธีการตรวจสอบ และเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบบัญชี เพื่อรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอและเหมาะสม ได้แก่ การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี การวางแผนการสอบบัญชีโดยรวม และแนวการสอบบัญชี

(3) การปฏิบัติงานสอบบัญชี เป็นการตรวจสอบบัญชีตามแนวการสอบบัญชีที่กำหนดไว้ในข้อ (2) โดยแบ่งการปฏิบัติงานสอบบัญชีเป็นการสอบบัญชีระหว่างปี และการสอบบัญชีประจำปี

(4) การประเมินผลจากหลักฐานการสอบบัญชี เป็นการสอบทานงานขั้นสุดท้ายก่อนเสร็จสิ้นงานตรวจสอบบัญชี เพื่อประเมินความเพียงพอและเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชีที่จะใช้ในการแสดงความเห็นต่องบการเงิน

3. มาตรฐานการรายงาน กำหนดให้ ผู้สอบบัญชี ถือปฏิบัติ และ สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 1-10 (สตท.) และสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ (สตส.) ควบคุมการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีให้เป็นไปตามหลักปฏิบัติเกี่ยวกับ

- (1) การแสดงความเห็นต่องบการเงินและการจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชี
- (2) การรายงานผลการตรวจสอบบัญชี
- (3) การรายงานผลการปฏิบัติงานรายสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร (RA) เป็นการรายงานผลการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี โดยบันทึกข้อมูลผ่านระบบ Intranet ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

4. แนวคิดระบบการควบคุมภายในของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

ระบบการควบคุมภายใน หมายถึง กระบวนการที่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล คณะกรรมการดำเนินการ และบุคคลอื่น ได้ออกแบบ นำไปปฏิบัติและดูแลให้เหมาะสมอยู่เสมอ เพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลในการบรรลุวัตถุประสงค์ของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร เกี่ยวกับความน่าเชื่อถือได้ของการรายงานทางการเงิน ความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการดำเนินงานการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องที่ทำให้เกิดความมั่นใจว่า (คู่มือการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี, 2556, น.10-14)

1. การดำเนินธุรกิจของสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกรเป็นไปตามระเบียบ ข้อบังคับและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง และมีประสิทธิภาพ ซึ่งรวมถึงการปฏิบัติตามนโยบายของคณะกรรมการดำเนินการและมติที่ประชุมใหญ่

2. สหกรณ์/กลุ่มเกษตรกรมีการป้องกัน ดูแล และรักษาทรัพย์สินให้ปลอดภัย ไม้รั่วไหล สิ้นเปลือง และสูญหาย

3. สหกรณ์/กลุ่มเกษตรกรมีการป้องกัน ตรวจพบทุจริต และข้อผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้น หากมีความเสียหายเกิดขึ้นก็สามารถช่วยให้ทราบถึงความเสียหายนั้น โดยเร็ว

4. การบันทึกการบัญชีมีความถูกต้องและครบถ้วน รวมทั้งสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร จัดทำข้อมูลทางการเงินที่เชื่อถือได้ และทันเวลาสำหรับการนำข้อมูลไปใช้ประกอบการพิจารณา และการตัดสินใจของคณะกรรมการดำเนินการ บุคคลภายนอกและหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง

การทำความเข้าใจการควบคุมภายในของสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร ช่วยให้ผู้สอบบัญชี ระบุประเภทของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่อาจเกิดขึ้น โดยให้พิจารณาว่าการควบคุมภายในที่สหกรณ์/กลุ่มเกษตรกรกำหนดไว้สามารถป้องกัน ค้นพบ และแก้ไข การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญได้อย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่ และการ

ควบคุมดังกล่าวมีอยู่จริง ผู้สอบบัญชีต้องเข้าใจในการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ รวมทั้งใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพในการพิจารณาว่าการควบคุมอย่างใดอย่างหนึ่งหรือที่ใช่กับการควบคุมอื่นมีความเกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีหรือไม่ โดยพิจารณาเฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี ได้แก่ ความเชื่อถือได้ของงบการเงิน การปฏิบัติตามกฎหมาย ข้อบังคับและระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด ซึ่งผู้สอบบัญชีต้องประเมินความเหมาะสมของการควบคุมภายในที่กำหนดและพิจารณาว่าการควบคุมดังกล่าว สหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร ได้นำมาปฏิบัติหรือไม่

การควบคุมภายในแบ่งได้ 5 องค์ประกอบ ดังนี้

1. สภาพแวดล้อมการควบคุม

สภาพแวดล้อมการควบคุมรวมถึงหน้าที่การกำกับดูแลและการบริหาร ทัศนคติการตระหนักถึงและการกระทำของคณะกรรมการดำเนินการที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมภายในของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร และการให้ความสำคัญต่อการควบคุมภายในของสหกรณ์ สภาพแวดล้อมการควบคุมกำหนดทิศทางขององค์กรซึ่งมีอิทธิพลต่อจิตสำนึกในเรื่องการควบคุมของบุคลากรในองค์กร ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งความเข้าใจในสภาพแวดล้อมการควบคุม การได้มาซึ่งความเข้าใจนี้ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินเรื่องดังต่อไปนี้

- ❖ การกำหนดการสื่อสารและการให้ความสำคัญกับความซื่อสัตย์และจริยธรรมของคณะกรรมการดำเนินการและฝ่ายจัดการ เนื่องจากการควบคุมภายในที่มีประสิทธิผลจะไม่สามารถเกิดขึ้นได้ หากคณะกรรมการดำเนินการและฝ่ายจัดการปราศจากความซื่อสัตย์และการปฏิบัติตามจรรยาบรรณ ในการประเมินความเสี่ยงให้พิจารณาจากนโยบาย ข้อกำหนดหรือระเบียบในการปฏิบัติงาน ตลอดจนมีบทลงโทษในกรณีมีการฝ่าฝืน รวมทั้งได้มีการประกาศเกี่ยวกับนโยบาย ข้อกำหนด หรือระเบียบดังกล่าวให้ทราบทั่วกัน ทั้งนี้ให้พิจารณาด้วยว่ามีการกระทำที่เป็นการเพิ่มแรงจูงใจ หรือกระตุ้นให้บุคลากรกระทำการไม่ซื่อสัตย์ผิดกฎหมายหรือผิดจรรยาบรรณหรือไม่

- ❖ ความรู้ ความสามารถ ประสบการณ์ของบุคลากรที่สำคัญ และการมอบหมายอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบ รวมทั้งทรัพยากรที่จำเป็นในการสนับสนุนการปฏิบัติงานให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้

- ❖ การมีส่วนร่วมของผู้ตรวจสอบกิจการ และการให้ความสำคัญกับผู้ตรวจสอบกิจการ เนื่องจากผู้ตรวจสอบกิจการเป็นผู้สอบทานและประเมินความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร รายงานของผู้ตรวจสอบกิจการจะเป็นข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการบริหารหรือการให้เบาะแส เพื่อให้การควบคุมภายในที่กำหนดสามารถดำเนินไปได้อย่างมี

ประสิทธิผล ทั้งนี้ ให้พิจารณาเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้ตรวจสอบกิจการ เช่น ความเป็นอิสระ ประสิทธิภาพ และความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบกิจการที่เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมของ สหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร รวมทั้งการนำข้อเสนอแนะของผู้ตรวจสอบกิจการไปปรับปรุงการควบคุม ภายในของคณะกรรมการดำเนินการ

❖ **ปรัชญาและรูปแบบของการบริหาร** พิจารณาลักษณะของคณะกรรมการ ดำเนินการเกี่ยวกับการยอมรับและบริหารความเสี่ยงทางธุรกิจ ทักษะคิดและการปฏิบัติในการจัดทำ รายงานทางการเงิน การเลือกวิธีปฏิบัติและประมาณการทางบัญชี รวมทั้งทักษะคิดในการ ประมวลผลข้อมูล หน้าที่ทางการบัญชี และเจ้าหน้าที่บัญชี

❖ **นโยบายและวิธีปฏิบัติด้านทรัพยากรบุคคล** นโยบายและวิธีปฏิบัติด้าน ทรัพยากรบุคคลแสดงถึงการให้ความสำคัญกับการควบคุมภายใน ในการประเมินความเสี่ยงให้ พิจารณาจากหลักเกณฑ์ในการสรรหาบุคลากรที่มีคุณภาพ เช่น กำหนดพื้นฐานการศึกษา ประสิทธิภาพการทำงาน รวมทั้งหลักฐานสนับสนุนความซื่อสัตย์ การฝึกอบรมพัฒนาความรู้ที่ เหมาะสมอย่างสม่ำเสมอ รวมทั้งหลักเกณฑ์การเลื่อนตำแหน่งของบุคลากร โดยการประเมินผลงาน เป็นต้น

2. กระบวนการประเมินความเสี่ยงของสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร

ให้พิจารณากระบวนการประเมินความเสี่ยงของสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกรในส่วน ที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำรายงานทางการเงินที่เชื่อถือได้ การระบุความเสี่ยงทางธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับ การจัดทำงบการเงินให้เป็นไปตามกฎหมายสหกรณ์ มาตรฐานการบัญชีของสหกรณ์ และระเบียบที่ นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด เช่น สหกรณ์/กลุ่มเกษตรกรมีการพิจารณา และวิธีการจัดการอย่างไร เกี่ยวกับโอกาสที่จะเกิดการบันทึกบัญชีไม่ครบถ้วน รวมทั้งสถานการณ์ที่กระทบต่อความสามารถ ในการทำให้เกิดรายการ บันทึกการขาย ประมวลผล และรายงานทางการเงินให้เป็นไปตามคำ รับรองของคณะกรรมการดำเนินการ ตัวอย่างสถานการณ์ที่เกิดความเสี่ยง เช่น

❖ การประกาศใช้หลักการบัญชี วิธีปฏิบัติทางบัญชี รวมทั้งรูปแบบการจัดทำงบ การเงินใหม่

❖ การปรับปรุงหรือมีการนำระบบสารสนเทศใหม่มาใช้

❖ การปรับปรุงโครงสร้างองค์กร เช่น การลดบุคลากร การเปลี่ยนแปลง คณะกรรมการดำเนินการชุดใหม่ การเปลี่ยนแปลงหรือสับเปลี่ยนหน้าที่ของบุคลากรใหม่

3. ระบบสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับงบการเงินและการสื่อสาร

ให้พิจารณาระบบสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำรายงานทางการเงิน ซึ่งครอบคลุมวิธีการและการบันทึกรายการที่ถูกต้อง คำอธิบายที่เพียงพอในการจัดประเภทรายการเพื่อใช้ในการจัดทำรายงานทางการเงินอย่างเหมาะสมและทันต่อเวลา รวมทั้งการสื่อสารให้บุคลากรที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำรายงานทางการเงินได้เข้าใจในบทบาทหน้าที่และความรับผิดชอบในการรายงานทางการเงิน รวมทั้งวิธีการรายงานที่เหมาะสม ซึ่งการสื่อสารอาจอยู่ในรูปสื่ออิเล็กทรอนิกส์ วาจา และผ่านการกระทำของคณะกรรมการดำเนินการ

สารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับรายงานทางการเงินที่ผู้สอบบัญชีควรพิจารณา เช่น

- ❖ ประเภทของรายการในการดำเนินงานของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรที่มีนัยสำคัญต่องบการเงิน
- ❖ วิธีการปฏิบัติที่อยู่ภายใต้เทคโนโลยีสารสนเทศและระบบที่ปฏิบัติด้วยมือที่ทำให้เกิดรายการบันทึก ประมวลผล แก่ไขรายการในกรณีที่ทำเป็น ผ่านรายการไปยังสมุดบัญชีแยกประเภทและรายงานในงบการเงิน
- ❖ การสื่อสารระหว่างคณะกรรมการดำเนินการและฝ่ายจัดการ

4. กิจกรรมควบคุม

ให้พิจารณาจากนโยบาย และวิธีปฏิบัติของสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกรที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี ได้แก่ การอนุมัติ การสอบทานผลการปฏิบัติงาน การประมวลผลข้อมูล การควบคุมทางกายภาพ และการแบ่งแยกหน้าที่

5. การติดตามผลการควบคุม

ให้พิจารณาว่าคณะกรรมการดำเนินการได้มีการติดตามผลการควบคุมเป็นไปตามที่กำหนด รวมทั้งมีการเปลี่ยนแปลงการควบคุมตามความเหมาะสมหรือไม่ ตัวอย่างกิจกรรมที่เป็น การติดตามผลการควบคุม เช่น

- ❖ มีการสอบทานกิจกรรมที่สำคัญ เช่น การวิเคราะห์อายุหนี้ และการติดตามหนี้ทันต่อเวลา เป็นต้น
- ❖ การให้ความสนใจกับผลการประเมินของผู้ตรวจสอบกิจการเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน การปฏิบัติตามนโยบาย ระเบียบหรือประกาศของสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร และพิจารณานำข้อเสนอแนะไปปรับปรุง

❖ การให้ความสนใจกับข้อสังเกต/ข้อเสนอแนะของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการติดตามผลการควบคุมภายใน รวมทั้งการพิจารณาปรับปรุงแก้ไขตามข้อเสนอแนะ

5. แนวคิดเกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง

มาตรฐานการสอบบัญชีเป็นแนวทางปฏิบัติงาน ซึ่งใช้เป็นเครื่องวัดคุณภาพผลงานของผู้สอบบัญชี และเพื่อให้บุคคลทั่วไปได้ทราบถึงขอบเขตความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีด้วย ในระยะเริ่มแรกของวิชาชีพสอบบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชีมักกำหนดขึ้น โดยบทบัญญัติของกฎหมายคำตัดสินของศาล ความต้องการของวงการธุรกิจ รวมทั้งการปรับปรุงตนเองของวิชาชีพด้วย ต่อมาในปี 2541 ได้มีประกาศ ก.บช. ฉบับที่ 40 (พ.ศ. 2541) เรื่อง แนวทางการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ลงวันที่ 8 ธันวาคม 2541 ใช้บังคับแทนฉบับเดิมที่ถือใช้อยู่ และให้ใช้มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปเป็นแนวทางในการปฏิบัติ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินว่า งบการเงินได้จัดทำขึ้นในส่วนสาระสำคัญเป็นไปตามแม่บทการบัญชีในรายงานทางการเงินหรือไม่ การจัดหมวดหมู่ของมาตรฐานการสอบบัญชีของไทยตรงกับของ IFAC (สมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ : International Federation of Accountants) ดังนั้นมาตรฐานการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีควรทราบ มีดังต่อไปนี้

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 เรื่อง วัตถุประสงค์และหลักการพื้นฐานของการสอบบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อ กำหนดมาตรฐานและแนวทางการปฏิบัติเกี่ยวกับวัตถุประสงค์และหลักการพื้นฐานในการตรวจสอบงบการเงิน

วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ_การตรวจสอบงบการเงิน มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินว่า งบการเงินนั้นได้จัดทำในส่วนสาระสำคัญ เป็นไปตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินหรือไม่

หลักการพื้นฐานของการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมรรยาทของผู้สอบบัญชีที่กำหนดโดยสมาคมผู้ประกอบวิชาชีพหรือโดยหน่วยงานที่กำกับดูแลตามกฎหมาย

หลักการพื้นฐานของมรรยาทผู้สอบบัญชี ที่เกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีประกอบด้วย

1. ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต
2. ความรู้ ความสามารถ และมาตรฐานในการปฏิบัติงาน
3. มรรยาทต่อลูกค้า
4. มรรยาทต่อผู้ร่วมวิชาชีพ
5. มรรยาททั่วไป

ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป เพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่า งบการเงินโดยรวมไม่แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง อันเป็นสาระสำคัญ และต้องวางแผนงานตรวจสอบและปฏิบัติงาน โดยใช้วิจารณญาณในการสังเกต สงสัยเชิงผู้ประกอบวิชาชีพต่อข้อมูลของกิจการ โดยคำนึงถึงสถานการณ์แวดล้อมที่อาจมีอยู่ ซึ่งเป็นเหตุให้ข้อมูลในงบการเงินขัดต่อข้อเท็จจริง อันเป็นสาระสำคัญ รวมทั้งต้องกำหนดขอบเขตวิธีการตรวจสอบบัญชีโดยอาศัยมาตรฐานการสอบบัญชีเป็นหลัก อีกทั้งต้องคำนึงถึงข้อกำหนดขององค์กรหรือหน่วยงานด้วย เพื่อให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีมีประสิทธิภาพ ซึ่งในการวางแผน ผู้สอบบัญชีควรจัดทำแนวการสอบบัญชี โดยกำหนดลักษณะระยะเวลาและขอบเขตของการปฏิบัติงานตรวจสอบ เพื่อให้เป็นไปตามแผนการสอบบัญชีโดยรวม

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 เรื่อง การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี

มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ มีวัตถุประสงค์ เพื่อกำหนดมาตรฐานและแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพ

1. นโยบายและวิธีการปฏิบัติของสำนักงานสอบบัญชีเกี่ยวกับงานสอบบัญชีโดยทั่วไป
2. วิธีการปฏิบัติเกี่ยวกับการมอบหมายงานให้ผู้ช่วยในแต่ละงานสอบบัญชี

นโยบายและวิธีการปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพ ควรนำมาใช้ทั้งในสำนักงานสอบบัญชี และในแต่ละงานสอบบัญชีซึ่งสำนักงานสอบบัญชี ควรนำนโยบายเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพมาใช้ เพื่อให้แน่ใจว่า งานตรวจสอบทั้งหมดมีการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของนโยบายรวมถึงวิธีการปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ เช่น ขนาดของกิจการ ลักษณะของกิจการ สถานประกอบการ ลักษณะโครงสร้างขององค์กร เป็นต้น

วัตถุประสงค์ของนโยบายการควบคุมคุณภาพที่นำมาใช้ในสำนักงานสอบบัญชีโดยทั่วไปจะรวมถึง เรื่องต่อไปนี้

1. ข้อกำหนดของวิชาชีพ ซึ่งจะต้องยึดมั่นในหลักความเป็นอิสระ ความซื่อสัตย์สุจริต ความเที่ยงธรรม มรรยาทต่อลูกค้า และมรรยาทต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ
2. ความชำนาญและความรู้ความสามารถ สำนักงานควรมีบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถทั้งทางวิชาการและวิชาชีพ
3. การมอบหมายงาน ควรมอบหมายงานให้บุคคลที่ผ่านการอบรมด้านวิชาการ และมีความชำนาญงานตามความเหมาะสม

4. การแบ่งงาน สำนักงานควรมีการสั่งการ การควบคุมงาน และการสอบทานอย่างเพียงพอในทุกระดับ เพื่อให้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่า การปฏิบัติงานมีคุณภาพที่ได้มาตรฐานอย่างเหมาะสม

5. การขอคำปรึกษาหารือ ควรขอคำปรึกษาจากผู้เชี่ยวชาญที่เหมาะสมทั้งภายในและภายนอกสำนักงาน เมื่อมีความจำเป็น

6. การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งลูกค้า สำนักงานควรมีการประเมินกิจการที่คาดว่าจะ被客户รายใหม่และสอบทานลูกค้าปัจจุบันอย่างสม่ำเสมอ โดยพิจารณาถึงความเป็นอิสระและความสามารถของสำนักงานที่จะให้บริการลูกค้าอย่างเหมาะสมและความซื่อสัตย์สุจริต

7. การติดตาม ควรมีการติดตามนโยบายและวิธีปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพว่ามีความเพียงพอและถือปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพผลอยู่เสมอ

ผู้สอบบัญชีควรนำวิธีการปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตามนโยบายและวิธีการปฏิบัติของสำนักงานมาใช้ในการสอบบัญชีในแต่ละงาน การมอบหมายงานควรพิจารณาถึงความรู้ความสามารถทางวิชาชีพของผู้ช่วยและมีการสั่งการอย่างเหมาะสม มีการกำหนดแนวการสอบบัญชี มีการควบคุมดูแลและมีการสอบทานงาน โดยบุคคลที่มีความรู้ความสามารถเท่าเทียมกันหรือสูงกว่า

มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 300 เรื่อง การวางแผนงานสอบบัญชี

มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ มีวัตถุประสงค์ เพื่อกำหนดมาตรฐานและแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการวางแผนการตรวจสอบงบการเงิน มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ใช้สำหรับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับปีถัดไปของลูกค้ารายเดิม ดังนั้น การตรวจสอบบัญชีครั้งแรก ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องเพิ่มขึ้นตอนการวางแผน นอกเหนือจากเรื่องที่กำลังกล่าวมาในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

ผู้สอบบัญชีควรวางแผนงานตรวจสอบ เพื่อให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีมีประสิทธิภาพ ซึ่งในการวางแผนงานผู้สอบบัญชีควรจัดทำแนวการสอบบัญชี โดยกำหนดลักษณะระยะเวลาและขอบเขตของการปฏิบัติงานตรวจสอบ เพื่อให้เป็นไปตามแผนการบัญชีโดยรวม

ผู้สอบบัญชีควรวางแผนงานตรวจสอบ เพื่อให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีมีประสิทธิภาพ ซึ่งการวางแผนงานสอบบัญชีที่เพียงพอ ช่วยให้ผู้สอบบัญชีแน่ใจว่า ได้มีการพิจารณาเรื่องที่สำคัญอย่างเหมาะสมสามารถระบุปัญหาที่อาจเกิดขึ้นและทำให้งานสำเร็จ ได้อย่างรวดเร็ว ขอบเขตของการวางแผนขึ้นอยู่กับขนาดของกิจการ ความซับซ้อนของการตรวจสอบ ประสบการณ์ และความรู้เกี่ยวกับธุรกิจของผู้สอบบัญชีก็จะเป็นสิ่งสำคัญในการวางแผนงานผู้สอบบัญชีควรพัฒนาและบันทึกแผนการสอบบัญชีโดยรวม ซึ่งอธิบายถึงขอบเขตและการปฏิบัติงานตรวจสอบที่

คาดหมาย แผนการสอบบัญชีโดยรวมจำเป็นต้องมีรายละเอียดให้เพียงพอแก่การจัดทำแนวการสอบบัญชี เรื่องต่าง ๆ ที่ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาในการพัฒนาแผนการสอบบัญชีโดยรวม จะรวมถึง

1. ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจ
2. ความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน
3. การประเมินความเสี่ยงและการกำหนดระดับสาระสำคัญเพื่อการตรวจสอบ
4. ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการปฏิบัติงาน
5. การประสานงาน การสั่งการ การควบคุมงาน และการสอบทาน
6. เรื่องอื่น ๆ ที่อาจจะเกิดขึ้นและมีผลกระทบกับงานสอบบัญชีและการแสดงความเห็นต่องบการเงินของผู้สอบบัญชี

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 400 เรื่องการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีกับการควบคุมภายใน

ผู้สอบบัญชีควร ได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบบัญชี และระบบการควบคุมภายในอย่างเพียงพอ เพื่อที่จะวางแผนการตรวจสอบและพัฒนาวิธีการตรวจสอบให้มีประสิทธิภาพ ผู้สอบบัญชีควรใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพในการประเมินความเสี่ยง ในการสอบบัญชีและกำหนดวิธีการตรวจสอบเพื่อให้แน่ใจว่าความเสี่ยงในการสอบบัญชีได้ลดลงจนถึงระดับต่ำพอที่จะยอมรับได้

ความเสี่ยงสืบเนื่องในการกำหนดแผนการสอบบัญชีโดยรวม ผู้สอบบัญชีควร ประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับงบการเงิน และในการกำหนดแนวการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชี ควรพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่าง ผลการประเมินดังกล่าวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับยอดคงเหลือในบัญชีแยกประเภท ของรายการที่มีสาระสำคัญหรือถือว่าความเสี่ยงสืบเนื่อง สำหรับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองอยู่ในระดับสูง

ผู้สอบบัญชีควร ได้มาซึ่งความเข้าใจ ในระบบบัญชีอย่างเพียงพอเพื่อที่จะกำหนด และเข้าใจเกี่ยวกับประเภทของรายการที่สำคัญในการดำเนินงานของกิจการ การเกิดขึ้นของรายการดังกล่าว บันทึกทางการบัญชี และเอกสารประกอบรายการที่สำคัญตลอดจนบัญชีที่สำคัญ ในงบการเงินกระบวนการของการบัญชีและรายงานทางการเงินจากจุดเริ่มต้นของรายการและเหตุการณ์อื่น ที่สำคัญจนถึงการนำรายการหรือเหตุการณ์ดังกล่าวมาแสดงรวมอยู่ในงบการเงิน

สภาพแวดล้อมของการควบคุม ผู้สอบบัญชีควร ได้มาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับ สภาพแวดล้อมของการควบคุมอย่างเพียงพอ เพื่อที่จะประเมินทัศนคติ การตระหนักและการปฏิบัติ ของกรรมการและผู้บริหารเกี่ยวกับการควบคุมภายในและความสำคัญของการควบคุมภายในที่มีต่อ กิจการ

วิธีการควบคุมผู้สอบบัญชีควรได้มาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับวิธีการควบคุมอย่างเพียงพอ เพื่อที่จะกำหนด แผนงานสอบบัญชี

ความเสี่ยงจากการควบคุม

(1) การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมในเบื้องต้น

หลังจากที่ได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในแล้ว ผู้สอบบัญชีควรประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมในเบื้องต้นสำหรับแต่ละยอดคงเหลือในบัญชีหรือแต่ละประเภทของรายการที่มีสาระสำคัญซึ่งผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมในเบื้องต้นสำหรับเรื่องใดเรื่องหนึ่งซึ่งผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงินควรอยู่ในระดับสูง ยกเว้นผู้สอบบัญชีสามารถระบุถึงการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรอง ซึ่งคาดว่าจะป้องกันหรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญได้ และผู้สอบบัญชีวางแผนที่จะทดสอบการควบคุมเพื่อที่จะสนับสนุนการประเมินนั้น

การทดสอบการควบคุม ผู้สอบบัญชีควรได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีโดยการทดสอบการควบคุม เพื่อสนับสนุนผลการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมที่มีระดับที่ต่ำกว่าระดับสูงความเสี่ยงจากการควบคุมที่ได้ประเมินระดับยิ่งต่ำลงเท่าใด ผู้สอบบัญชียังต้องการหลักฐานสนับสนุนมากขึ้นเท่านั้น ทั้งนี้ เพื่อให้แน่ใจว่าระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในมีการควบคุมภายในมีการออกแบบอย่างเหมาะสมและมีการปฏิบัติตามอย่างมีประสิทธิภาพ ผู้สอบบัญชีควรประเมินว่าการควบคุมภายในมีการออกแบบและปฏิบัติตามดังที่ได้คาดไว้จากการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมในเบื้องต้นหรือไม่ ทั้งนี้ โดยพิจารณาจากผลของการทดสอบการควบคุม

คุณภาพและความทันต่อเวลาของหลักฐานการสอบบัญชี ก่อนที่ผู้สอบบัญชีจะเชื่อถือหลักฐานที่ได้จากการตรวจสอบในงวดก่อน ผู้สอบบัญชี ควรหาหลักฐานการสอบบัญชีเพื่อสนับสนุนความเชื่อถือดังกล่าว ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาว่าการควบคุมภายในได้ใช้อยู่ตลอดงวดบัญชีหรือไม่

(2) การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมในขั้นสุดท้าย

ก่อนที่จะสรุปผลการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาว่าผลของการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมถูกต้องแล้วหรือไม่ ทั้งนี้ โดยพิจารณาจากผลของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระและหลักฐานการสอบบัญชีอื่นที่ผู้สอบบัญชีได้มา

ความเสี่ยงจากการตรวจสอบ

ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาระดับของความเสี่ยงสืบเนื่อง และความเสี่ยงจากการควบคุมที่ได้ประเมินไว้ในกำหนัดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่จำเป็นเพื่อที่จะลดความเสี่ยงของการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำพอที่จะยอมรับได้ ผู้สอบบัญชีควรใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระบ้างสำหรับยอดคงเหลือและประเภทของรายการที่มีสาระสำคัญ ไม่ว่าความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมที่ประเมินไว้จะอยู่ในระดับใด

หากความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมที่ประเมินมีระดับสูงขึ้น หลักฐานการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีต้องการจากการใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระก็จะมากขึ้นด้วย เมื่อผู้สอบบัญชีกำหนดว่าความเสี่ยงจากการตรวจสอบสำหรับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับยอดคงเหลือในบัญชีหรือประเภทของรายการที่มีรายการสำคัญไม่สามารถลดลงไปสู่ระดับต่ำพอที่จะยอมรับได้ ผู้สอบบัญชี ควรแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขหรือไม่แสดงความเห็น

การแจ้งจุดอ่อนของการควบคุม ผู้สอบบัญชีควรแจ้งให้ผู้บริหารที่รับผิดชอบในระดับที่เหมาะสมทราบถึงจุดอ่อนที่มีสาระสำคัญในรูปแบบหรือการปฏิบัติงานของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน โดยเร็วที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ

6. กฎหมาย ระเบียบ และข้อบังคับทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

กฎหมาย เป็นบทบัญญัติที่กำหนดขึ้นเพื่อบังคับใช้กับสหกรณ์ นับตั้งแต่การจัดตั้ง การดำรงอยู่จนกระทั่งสิ้นสุดสภาพ รวมทั้งการกำหนดอำนาจหน้าที่ของบุคคลที่เกี่ยวข้องกับงานของสหกรณ์ ใช้เป็นกฎหมายแม่บทว่าด้วยการสหกรณ์ คือ พระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. 2542 แก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ. 2553

ข้อบังคับ เป็นหลักเกณฑ์และวิธีการดำเนินการที่สหกรณ์แต่ละแห่งกำหนดขึ้น โดยอยู่ในขอบเขตของกฎหมาย และระเบียบของนายทะเบียนสหกรณ์ตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. 2542

ระเบียบ เมื่อสหกรณ์ดำเนินการร่างข้อบังคับตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. 2542 ซึ่งนำไปจดทะเบียนต่อนายทะเบียนสหกรณ์ และมีผลใช้บังคับแล้วสหกรณ์โดยคณะกรรมการดำเนินการจะต้องกำหนดระเบียบต่างๆ ขึ้นเพื่อใช้ให้ครอบคลุมทุกธุรกิจ เพื่อเป็นแนวในการปฏิบัติงานของทั้งฝ่ายบริหารและฝ่ายจัดการ

ระเบียบสหกรณ์ หมายถึง ข้อกำหนดที่สหกรณ์กำหนดขึ้นใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงาน ซึ่งระเบียบของสหกรณ์ต้องไม่ขัดกับ

- กฎหมาย หรือ พระราชบัญญัติสหกรณ์ และกฎหมายที่เกี่ยวข้อง
- ข้อบังคับของสหกรณ์
- คำสั่งหรือระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์
- คำแนะนำทางราชการ

อำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี พระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. 2542 ได้บัญญัติเรื่องที่เกี่ยวข้องกับอำนาจ หน้าที่ และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีไว้ในมาตรา 17 มาตรา 18 และมาตรา 69 ดังนี้

มาตรา 17 นายทะเบียนสหกรณ์ รองนายทะเบียนสหกรณ์ ผู้ตรวจการสหกรณ์ผู้สอบบัญชี หรือ พนักงานเจ้าหน้าที่ ซึ่งนายทะเบียนสหกรณ์มอบหมาย มีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือให้คณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์ ผู้ตรวจสอบกิจการ ผู้จัดการ เจ้าหน้าที่ หรือ เจริญสมาชิกของสหกรณ์มาชี้แจงข้อเท็จจริงเกี่ยวกับกิจการของสหกรณ์ หรือให้ส่งเอกสารเกี่ยวกับการดำเนินงานหรือรายงานการประชุมของสหกรณ์ได้

มาตรา 18 นายทะเบียนสหกรณ์ รองนายทะเบียนสหกรณ์ ผู้ตรวจการสหกรณ์ ผู้สอบบัญชี หรือพนักงานเจ้าหน้าที่ซึ่งนายทะเบียนสหกรณ์มอบหมาย มีอำนาจเข้าไปตรวจสอบในสำนักงานของสหกรณ์ ในระหว่างเวลาทำงานของสหกรณ์ได้ และให้ผู้ซึ่งเกี่ยวข้องอำนวยความสะดวกหรือช่วยเหลือ หรือให้คำชี้แจงแก่ผู้ปฏิบัติการตามสมควร

มาตรา 69 ให้นายทะเบียนสหกรณ์แต่งตั้งผู้สอบบัญชี เพื่อตรวจสอบบัญชีของสหกรณ์ การตรวจสอบบัญชีนั้น ให้ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด

2.2 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

จากการทบทวนวรรณกรรมและศึกษางานวิจัยในอดีตที่เกี่ยวข้อง พบว่า ผลกระทบของจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี ต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในและคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ มีดังต่อไปนี้

(1) ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน (Efficiency of the Internal Control System) และคุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality)

การบริหารจัดการองค์กรให้บรรลุเป้าหมายและก่อให้เกิดประสิทธิผลสูงสุด สิ่งสำคัญที่แต่ละองค์กรให้ความสนใจคือ การจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่มีคุณภาพเพื่อวัดและประเมินผลการดำเนินงานให้เป็นไปตามเป้าหมายที่กำหนด (เจริญ เกษภูววัลย์, 2547, น. 24) การ

ควบคุมภายในไม่ได้หมายถึงการควบคุมภายในเฉพาะทางด้านบัญชีและการเงินเท่านั้น ยังครอบคลุมไปถึงการควบคุมภายในด้านการบริหาร และการควบคุมภายในด้านการปฏิบัติงานด้วย ผู้บริหารจึงต้องปลูกจิตสำนึกให้บุคลากรทุกคนตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายในและร่วมมือกันเพื่อช่วยรักษาไว้ซึ่งระบบการควบคุมภายใน และในขณะเดียวกัน บุคลากรทุกคน ในองค์กรก็จะต้องมีความรับผิดชอบร่วมกันในเรื่องการควบคุมภายในด้วย (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2548, น. 2-27) อีกทั้ง ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานตรวจสอบนั้น จะต้องมีประสบการณ์ด้านการสอบบัญชีโดยอาศัยความรู้ ความสามารถ ความชำนาญในวิชาชีพการบัญชีและสอบบัญชี ตลอดจนการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่องทางวิชาชีพ รวมทั้งมีทัศนคติและความคิดที่เป็นอิสระ (นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทพร, 2552 น.1-2) และในการปฏิบัติงานจะต้องมีการปรึกษาหารือระหว่างสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อแลกเปลี่ยนความคิดเห็นและเปิดโอกาสให้สมาชิกในกลุ่มที่มีประสบการณ์น้อยกว่าสอบถามกับสมาชิกในกลุ่มที่มีประสบการณ์มากกว่า (สภาวิชาชีพบัญชีฯ, ม.ป.ป., น.9)

งานวิจัยยังพบว่า ประสบการณ์ในการสอบบัญชีสหกรณ์มีผลกระทบต่อระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามวงจรคุณภาพในการวางแผนการปฏิบัติการ ตรวจสอบการปรับปรุง (Plan-Do-Check-Act: PDCA) ด้านการวางแผนงานสอบบัญชีและด้านวิธีการตรวจสอบจัดทำหลักฐานการปฏิบัติงานและจำนวนชั่วโมงในการอบรมความรู้เกี่ยวกับบัญชี และการสอบบัญชีมีผลกระทบต่อระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชีตามวงจรคุณภาพในการวางแผนการปฏิบัติการ ตรวจสอบการปรับปรุง (Plan-Do-Check-Act: PDCA) ด้านการสอบทานงาน และด้านการรายงานสอบบัญชี (พรรณราย คำจันทร์ดี, 2552, น.73) โดยผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์และมีความรู้ความสามารถมากกว่าสามารถตรวจสอบกิจการที่ค่อนข้างยาก และปฏิบัติอย่างมีความคิดเห็นของคนส่วนใหญ่ (Consensus) ความสอดคล้อง (Consistency) และความเข้าใจตนเอง (Self-insight) มากกว่าผู้ที่ไม่มีประสบการณ์และความรู้ความสามารถน้อยกว่าซึ่งเป็นส่วนสำคัญในการช่วยการพิจารณาตัดสินใจลงความเห็นในงบการเงินได้อย่างถูกต้องและน่าเชื่อถือกว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์และความรู้ความสามารถที่น้อยกว่า (Linn, et al., 2003 p.19-34, อ้างถึงใน นริษา ทองมณี, 2556, น.26) และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีประสบการณ์ในการสอบบัญชีที่แตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีความเป็นมืออาชีพ ด้านเทคนิคและปฏิบัติหน้าที่ มีจรรยาบรรณวิชาชีพด้านการปฏิบัติตนเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ และด้านความเป็นอิสระและมีคุณภาพการสอบบัญชีด้านกะทัดรัดแตกต่างกัน (นันทวรรณ วงศ์ไชย, 2552, น.146-147) จึงสรุปได้ว่าประสบการณ์เป็นส่วนที่ช่วยให้ผู้สอบบัญชีมีการปฏิบัติงานได้อย่างถูกต้อง และสามารถแก้ไขปัญหา และเสนอแนะแก่ลูกค้า รวมทั้งการตรวจสอบอย่างมีคุณภาพและถูกต้องรวมทั้ง

ประสบการณ์ยังช่วยให้พัฒนาความรู้ ความสามารถของผู้สอบบัญชีมากขึ้นนำไปสู่ประสบความสำเร็จในวิชาชีพต่อไป (นริษา ทองมณี, 2556, น.29) จากงานวิจัยที่ได้กล่าวข้างต้นทำให้ได้สมมติฐานการวิจัย ดังนี้

H1a-d : ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี

H2a-d : ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน

(2) จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี (Audit of Ethics) ส่งผลต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน (Efficiency of the Internal Control System) และคุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality)

จากเหตุการณ์บริษัทขนาดใหญ่ในประเทศสหรัฐอเมริกาหลายรายประสบปัญหาทางการเงิน และบางบริษัทที่มีปัญหามากจนต้องปิดกิจการ การล่มสลายของกิจการเหล่านี้ ผลกระทบที่สำคัญที่เกิดขึ้นที่มีต่อวิชาชีพทางบัญชีคือ การขาดความน่าเชื่อถือในข้อมูลทางการเงินที่นำเสนอโดยบริษัทต่างๆ ซึ่งรวมถึงการขาดความเชื่อถือของรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพราะพบว่าหลายบริษัทที่ใช้กลโกงในการตกแต่งตัวเลขทางการเงินที่แสดงในรายงานการเงินอย่างมีสาระสำคัญ กรณีของบริษัท Enron ผู้สอบบัญชีคือ Arthur Andersen ซึ่งเป็นหนึ่งในห้าสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ของโลกในขณะนั้นต้องปิดกิจการลงพร้อมข่าวลือเกี่ยวกับการโกงทางบัญชีในบริษัทหลายแห่งจนทำให้วิชาชีพบัญชีเสียความน่าเชื่อถือทำให้ผู้เกี่ยวข้องทั้งหน่วยงานภาครัฐและเอกชนต้องเข้ามาแก้ไข โดยมีการออกกฎหมายที่มีชื่อเรียกว่า The Sarbanes Oxley Act of 2002 (เอมอร ใจเก่งกิจ, 2548) จากการศึกษาปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานครของอัมรา เพียรบุชา (2551) พบว่า การควบคุมภายใน หลักฐานการสอบบัญชี การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี การวางแผนการตรวจสอบบัญชี ถือเป็นปัจจัยหลักในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี และจากการศึกษาผลกระทบของจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี และความเป็นมืออาชีพที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในจังหวัดนนทบุรีของ หนึ่งฤทัย เขียวหวาน (2555) พบว่า จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความสัมพันธ์กับคุณภาพการสอบบัญชี สอดคล้องกับการศึกษาของพรหมินทร์ รัตนชัย (2538) พบว่า ปัจจัยในการเลือกใช้บริการการสอบบัญชีลำดับแรก คือ คุณภาพการให้บริการการสอบบัญชี ได้แก่ การแก้ไขปัญหาให้แก่ลูกค้าอย่างรวดเร็ว ผู้ให้บริการสอบบัญชีมีความรู้ความชำนาญการให้ข้อเสนอแนะเพิ่มเติมนอกเหนือจากการสอบบัญชี การเก็บรักษาข้อมูลของลูกค้าได้เป็นอย่างดี การ

เสนอรายงานถูกต้องกับข้อเท็จจริง และตรงต่อเวลา ในทำนองเดียวกับงานวิจัยของจุฬาลักษณ์ ฟองมูล (2554) ได้ทำการศึกษาเรื่อง ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีต่อความสัมพันธ์ระหว่าง ประสิทธิภาพของการควบคุมภายในตามมาตรา 404 ของกฎหมาย Sarbanes Oxley Act กับคุณภาพ รายงานทางการเงิน ผลการศึกษาพบว่า ผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยสอบบัญชีมีความเห็นว่า กิจกรรมที่มีการนำมาตรา 404 ของกฎหมาย Sarbanes Oxley Act มาปฏิบัตินั้นจะมีประสิทธิผลของการควบคุม ภายในอยู่ในระดับมาก และมีความเห็นว่า กิจกรรมมีคุณภาพรายงานทางการเงินอยู่ในระดับมาก ซึ่ง ในการศึกษาชี้ชัดถือหลักการตามแนวคิดการควบคุมภายในของ COSO มีความสัมพันธ์กับคุณภาพ รายงานทางการเงิน หมายความว่า หากกิจกรรมมีการควบคุมภายในที่มีประสิทธิผลแล้ว จะทำให้ รายงานทางการเงินของกิจการนั้นมีคุณภาพสูงตามไปด้วยและจากการศึกษาของพินิจ วชิรรัตนวงศ์ (2553) ได้ศึกษาความคิดเห็นของนักบัญชีต่อจรรยาบรรณทางการบัญชีที่มีต่อความ เชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน พบว่า ปัจจัยด้านจรรยาบรรณทางการบัญชีมีความสัมพันธ์กับ ปัจจัยด้านความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงินในทิศทางเดียวกัน

ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินตามจรรยาบรรณของผู้ประกอบ วิชาชีพบัญชี (Code of Ethics for Professional Accountants) ที่กำหนดโดยสมาคมผู้ประกอบ วิชาชีพหรือโดยหน่วยงานกำกับดูแลกฎหมายในประเทศไทย จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีกำหนด โดยสภาวิชาชีพบัญชีตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 และข้อบังคับสภาวิชาชีพ (ฉบับที่ 19) เรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553 (นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร, 2554, น.2-24) เพื่อให้ผลงานของผู้สอบบัญชีเป็นที่น่าเชื่อถือได้และสร้างความมั่นใจ ให้แก่ผู้ใช้งบการเงิน โดยปฏิบัติงานที่ยึดหลักจรรยาบรรณในวิชาชีพการสอบบัญชี (นันทวรรณ วงศ์ไชย, 2552, น.3) กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ได้ออกระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ว่าด้วย จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2554 (ระเบียบเกี่ยวกับจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี สหกรณ์, 2554, น.16-20) ประกอบด้วย (1) ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรมและ ความซื่อสัตย์สุจริต (2) ความรู้ ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน (3) การรักษาความลับ (4) ความรับผิดชอบต่อผู้รับ บริการ (5) ความรับผิดชอบต่อผู้ที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ปฏิบัติหน้าที่ให้ และ (6) ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณทั่วไป และสภาวิชาชีพบัญชีฯ ได้ ออกข้อบังคับ (ฉบับที่ 19) เรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพ เพื่อใช้เป็นแนวทางในการ ควบคุมความประพฤติและการดำเนินงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (สุชาย ยังประสิทธิ์กุล, 2555, น.1-6) จากงานวิจัยพบว่า ผู้สอบบัญชีประพฤติตนตามหลักจรรยาบรรณวิชาชีพไปพร้อมกับความ เป็นมืออาชีพจะส่งผลต่อความสำเร็จและคุณภาพในการทำงาน (นันทวรรณ วงศ์ไชย, 2552) ประกอบกับมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ด้านความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความ

ชื่อสัตย์สุจริต ด้านมรรยาทต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและด้านมรรยาททั่วไปส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ และด้านความสมบูรณ์ และมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความชื่อสัตย์สุจริต ด้านมรรยาทของลูกค้าและด้านมรรยาททั่วไป ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ และด้านความสมบูรณ์ (มณฑิรา กิจสัมพันธ์วงศ์, 2550) ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ นันทวรรณ วงศ์ไชย (2552) พบว่า จรรยาบรรณวิชาชีพ ด้านการปฏิบัติตนเยี่ยงผู้ประกอบอาชีพ ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านความทันกาล จรรยาบรรณวิชาชีพ ด้านความเป็นอิสระ มีความสัมพันธ์และผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านความชัดเจน และด้านความทันกาล และจรรยาบรรณวิชาชีพด้านมาตรฐานในการปฏิบัติงาน ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านความกะทัดรัด ในทำนองเดียวกับ อุบลวรรณ กองสุวรรณกุล (2556) ได้ศึกษาปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพงบการเงิน ในมุมมองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเขตกรุงเทพมหานคร พบว่า ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อการเงินมากที่สุด ได้แก่ ปัจจัยด้านการควบคุมภายใน รองลงมา ได้แก่ ปัจจัยด้านจรรยาบรรณวิชาชีพผู้ทำบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับ สุปราณี หารษาจักรตรี (2552) โดยคุณภาพของงานสอบบัญชีนั้น เป็นผลมาจากผู้สอบบัญชีของบริษัทต้องปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีอย่างเข้มงวด การแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีอย่างเหมาะสม และการสับเปลี่ยนหมุนเวียนผู้สอบบัญชี (นันทิตา คบหมู่ และคณะ, 2547) และจากการศึกษาของ Reckers, Wheeler และ Wing (1997) (อ้างใน นลินรัตน์ เค้นคอนทราย, 2547, น.10) ได้ศึกษาถึงการละเว้น ไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนการสอบบัญชีที่จำเป็นอย่างครบถ้วนของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลให้คุณภาพของงานสอบบัญชีลดลง โดยมีผู้สอบบัญชีอาวุโสของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ระดับนานาชาติแห่งหนึ่งเป็นกลุ่มตัวอย่าง พบว่าปัจจัยหนึ่งที่ทำให้เกิดการละเว้น ไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนการสอบบัญชีที่จำเป็นอย่างครบถ้วน คือ การขาดการฝึกอบรมอย่างเพียงพอของผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีในทำนองเดียวกับการศึกษาของ สุวรรณ หวังเจริญเดช (2547) กล่าวว่า ผลงานที่นำเสนอในรายงานการสอบบัญชีจะมีคุณภาพ มีความถูกต้อง และความน่าเชื่อถือได้นั้น กระบวนการทุกขั้นตอนต้องโปร่งใส โดยบุคคลที่เกี่ยวข้องจะต้องมีจริยธรรม

จากการศึกษาเรื่อง ผลกระทบของจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี และความเป็นมืออาชีพ ที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในจังหวัดนนทบุรี ของหนึ่งฤทัย เจียวหวาน (2555) พบว่า จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจังหวัดนนทบุรีส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของวันวิสา เนื่องสมศรี (2552) พบว่า นักบัญชีธุรกิจ SMEs มีความเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีจรรยาบรรณวิชาชีพโดยรวมและเป็นรายด้าน ได้แก่ ด้าน

ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต รวมทั้งความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจังหวัดนนทบุรี ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี สอดคล้องกับงานวิจัยของ อักษรภรณ์ แวนแก้ว (2548) พบว่า ความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีโดยภาพรวมอยู่มาก ได้แก่ ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านบุคคล ด้านสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร และด้านองค์กรและการบริหารจัดการ ธุรกิจ และสอดคล้องกับมณฑิรา กิจสัมพันธ์วงศ์ (2550) ได้ศึกษา ผลกระทบของเทคนิคการสอบบัญชีและมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีในมุมมองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย พบว่า ความเป็นมืออาชีพ มีความสัมพันธ์กับคุณภาพการสอบบัญชี จากงานวิจัยที่กล่าวมาข้างต้นทำให้ได้สมมติฐานการวิจัย ดังนี้

H3 : จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี

H4 : จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน

(3) ประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน (Efficiency of the Internal Control System) ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality)

จากการศึกษาเรื่อง “ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง : มุมมองของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีและผู้จัดการงานสอบบัญชี” ของนลินรัตน์ เค้นคอนทราย (2547) พบว่าลักษณะของพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง ที่เกิดขึ้นมากที่สุด 3 ลักษณะแรกคือ การรายงานจำนวนชั่วโมงที่ใช้ในการสอบบัญชีน้อยกว่าระยะเวลาที่ได้ใช้ไปจริง การเพิ่มขนาดของระดับความผิดพลาดที่ยอมรับได้เพื่อให้รายงานนั้นผ่านตามเกณฑ์ที่ได้ตั้งไว้ และการไม่ศึกษาถึงการที่เกี่ยวข้องและข้อมูลทางเทคนิคเพิ่มเติม และจากการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างพฤติกรรมดังกล่าวและปัจจัยต่างๆที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 พบว่า ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงมากที่สุดคือ การฝึกอบรมอย่างเพียงพอ และการรับรู้ถึงความมีประสิทธิภาพของการสอบทานงานสอบบัญชี ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์รองลงมาคือ การรับรู้ถึงแรงกดดันทางเวลาและการเห็นว่าการปฏิบัติงานสอบบัญชีมีขั้นตอนมากเกินไปและบางขั้นตอนไม่จำเป็น และปัจจัยที่มีความสัมพันธ์น้อยที่สุดคือ ความต้องการความสำเร็จของผู้สอบบัญชีที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง เช่นเดียวกับการศึกษาของ วิธณา ติระณะประกิจ (2552) ได้ทำการศึกษาปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง พบว่าลักษณะของพฤติกรรมของผู้สอบบัญชีที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงที่พบจากการวิจัยมีหลาย

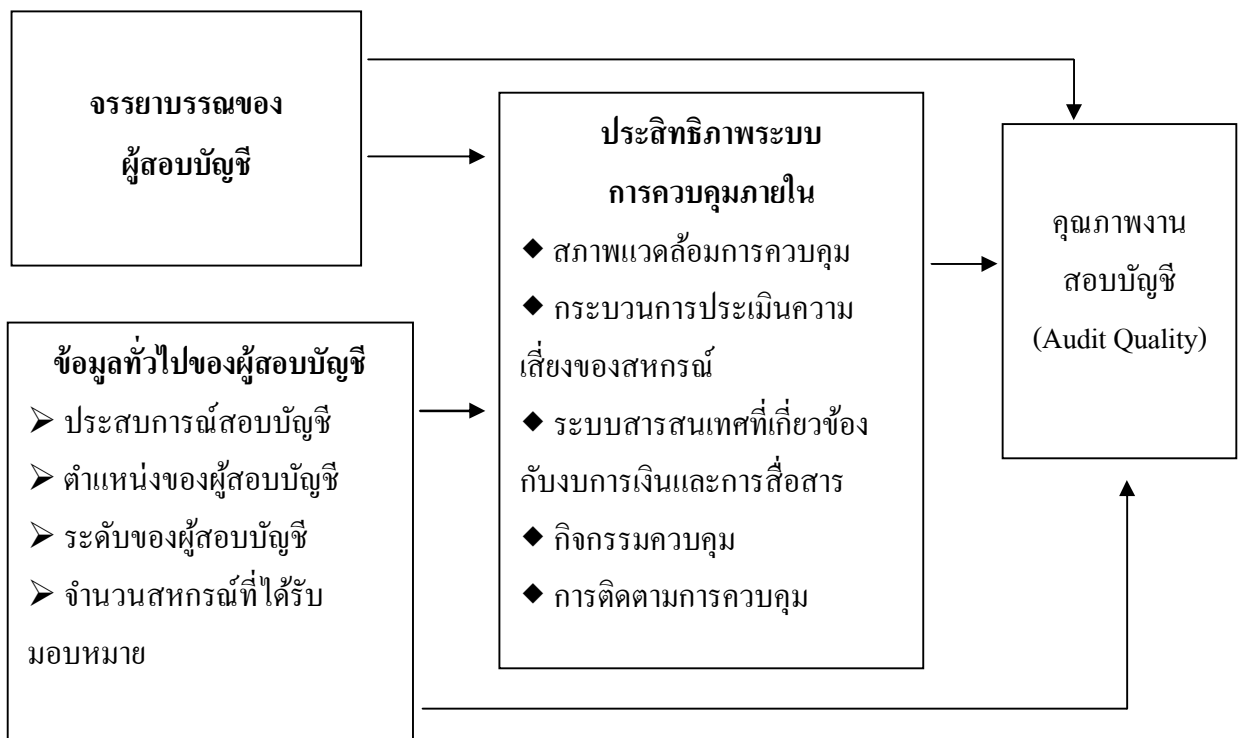
ลักษณะ โดยบางลักษณะของพฤติกรรมที่เกิดขึ้นนั้นเหมือนพฤติกรรมที่พบได้จากงานวิจัยในต่างประเทศ ดังเช่น ข้อมูลที่ได้จากการทบทวนวรรณกรรม คือ การละเว้นการตรวจสอบตามแผนการสอบบัญชีรายการบางรายการ การตรวจสอบรายการไม่ครบตามตัวอย่างที่สุ่ม การสอบทานเอกสารของลูกค้าไม่ได้ตรวจสอบอย่างละเอียด การไม่ติดตามตรวจสอบรายการที่น่าสงสัยและจากการศึกษาของอุบลวรรณ กองสุวรรณกุล (2556) ได้ศึกษาปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพงบการเงิน ในมุมมองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเขตกรุงเทพมหานคร พบว่า ปัจจัยที่มีผลกระทบต่องบการเงินมากที่สุด ได้แก่ ปัจจัยด้านการควบคุมภายใน รองลงมา ได้แก่ ปัจจัยด้านจรรยาบรรณวิชาชีพผู้ทำบัญชี และปัจจัยด้านความรู้ความสามารถผู้ทำบัญชี และจากการศึกษาของจารุมน ศรีสันต์ (2550) พบว่า คุณค่าวิชาชีพมีความสัมพันธ์และผลกระทบกับคุณภาพการสอบบัญชีและในการเพิ่มประสิทธิภาพและประสิทธิผลของคุณภาพการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องตระหนักถึงคุณค่าวิชาชีพเพื่อให้มีความสามารถในการตัดสินใจที่ดี ปฏิบัติงานตามมรรยาทแห่งวิชาชีพ มีความรับผิดชอบต่อสังคม และมีความตั้งใจที่จะพัฒนาตนเองให้มีการเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง เพื่อเป็นการสร้างความเชื่อมั่นให้แก่ผู้ใช้งบการเงิน และเพื่อให้เป็นระดับสากลขึ้นตลอดจนเป็นการเตรียมความพร้อมของนักบัญชีวิชาชีพให้มีการพัฒนาอย่างต่อเนื่องเพื่อรองรับการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจต่อไปทำนองเดียวกับการศึกษาของชนัญญา ลินซิ่น (2548) พบว่า ความรู้ ความสามารถด้านการบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความเที่ยงธรรม ความรู้ ความสามารถด้านการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ความรู้ ความสามารถ ด้านกฎหมาย มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีด้านความเที่ยงธรรม ความรู้ความสามารถด้านเทคโนโลยีสารสนเทศมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงตรง ด้านความชัดเจน และด้านความคิดสร้างสรรค์ ทำนองเดียวกับการศึกษาของชัชวิษญ์ คำภิรมย์ และคณะ (2554) ได้ทำการศึกษาผลกระทบของความรู้ความสามารถทางการบัญชี และประสบการณ์ด้านการสอบบัญชี ที่มีผลต่อความสำเร็จในการทำงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ผลการวิจัยพบว่า ความรู้ความสามารถทางการบัญชี ด้านทักษะทางวิชาชีพ ด้านความรู้ในวิชาชีพ และด้านเจตคติ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จในการทำงานโดยรวม ประสบการณ์ด้านการสอบบัญชี ด้านการปฏิบัติงานสอบบัญชี และด้านการบริการงานอื่นมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จในการทำงาน โดยรวม ดังนั้นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตควรให้ความสำคัญกับความรู้ความสามารถในด้านต่างๆ เพื่อเพิ่มคุณภาพการทำงานสอบบัญชี และความสำเร็จในการทำงานสอบบัญชี และควรพัฒนาศักยภาพด้านการสอบบัญชี เพื่อเพิ่มประสบการณ์และนำมาประยุกต์ใช้ในการทำงานด้านวิชาชีพเพิ่มขึ้น เพื่อนำไปสู่การทำงานที่ประสบความสำเร็จในการ

ทำงานต่อไปเช่นเดียวกับการศึกษาของบุญช่วง ศรีธรรมาภรณ์ และคณะ (2554) ได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างความเชี่ยวชาญการสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย พบว่า 1) ความเชี่ยวชาญการสอบบัญชีด้านทักษะทางวิชาชีพ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความคิดสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล 2) ความเชี่ยวชาญการสอบบัญชี ด้านประสบการณ์วิชาชีพการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความกะทัดรัด ด้านความคิดสร้างสรรค์ ด้านความทันกาล 3) ความเชี่ยวชาญการสอบบัญชี ด้านจรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ด้านความถูกต้อง ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด และด้านความคิดสร้างสรรค์ 4) ความเชี่ยวชาญการสอบบัญชีด้านการเรียนรู้อย่างไม่จบสิ้น ที่ความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านความชัดเจน และด้านความทันกาล ดังนั้น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตควรนำไปใช้เป็นแนวทางในการสร้างความเชี่ยวชาญการสอบบัญชีเพื่อให้สามารถปฏิบัติงานสอบบัญชีได้อย่างมีประสิทธิภาพ คุณภาพ และบรรลุผลสำเร็จตามเป้าหมาย อันสะท้อนถึงคุณภาพการสอบบัญชีของรายงานการสอบบัญชีต่อไป และจากการศึกษาของสุริย์ ถิ่นสูงเนิน (2551) ได้ศึกษาผลกระทบของประสิทธิภาพการทำงานเป็นทีมที่มีต่อคุณภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์ในเขตสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 3 พบว่า 1) ประสิทธิภาพการทำงานเป็นทีมด้านจิตสำนึกในความรับผิดชอบมีความสัมพันธ์และผลกระทบในเชิงบวกกับคุณภาพการควบคุมภายในโดยรวม ด้านรายงานทางการเงินที่ถูกต้องและด้านการปฏิบัติตามกฎ ระเบียบที่เกี่ยวข้อง 2) ประสิทธิภาพการทำงานเป็นทีมด้านความรู้สึที่ดีต่อกันมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการควบคุมภายในโดยรวม ด้านการทำกำไรตามเป้าหมายด้านการใช้ทรัพยากรอย่างคุ้มค่า ด้านรายงานทางการเงินที่ถูกต้อง และด้านการปฏิบัติตามกฎ ระเบียบที่เกี่ยวข้อง 3) ประสิทธิภาพการทำงานเป็นทีม ด้านความเป็นอันหนึ่งอันเดียวกันของเป้าหมาย มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการควบคุมภายในโดยรวม ด้านรายงานทางการเงินที่ถูกต้อง และด้านการปฏิบัติตามกฎ ระเบียบที่เกี่ยวข้อง โดยสรุปประสิทธิภาพการทำงานเป็นทีมมีผลกระทบต่อคุณภาพการควบคุมภายในขององค์กร จากงานวิจัยที่กล่าวมาข้างต้นทำให้ได้สมมติฐานการวิจัย ดังนี้

H5 : ประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี

กรอบแนวคิดการวิจัย

จากการทบทวน แนวคิดทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องพบว่า จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชี โดยผ่านประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน และข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีด้านประสบการณ์สอบบัญชี ตำแหน่งของผู้สอบบัญชี ด้านระดับของผู้สอบบัญชี และจำนวนสหกรณ์ที่ได้รับมอบหมาย ที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชี โดยผ่านประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน ดังนั้นทำให้ได้กรอบแนวคิดการวิจัย เรื่อง ผลกระทบของจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในและคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ดังต่อไปนี้



ภาพประกอบที่ 2.1 แสดงกรอบแนวคิดการวิจัยเรื่อง ผลกระทบของจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในและคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์

ภาพประกอบที่ 2.1 กรอบแนวคิดการวิจัย ตัวแปรอิสระ ได้แก่ จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี และข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชี ประกอบด้วย ประสบการณ์สอบบัญชี ตำแหน่งของผู้สอบบัญชี ระดับของผู้สอบบัญชี และจำนวนสหกรณ์ที่ได้รับมอบหมาย ที่ส่งผลต่อคุณภาพ

งานสอบบัญชี จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี และข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชี ที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีโดยผ่านประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน ตัวแปรตามคือ คุณภาพงานสอบบัญชี และประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในถูกกำหนดให้เป็นตัวแปรกลาง

บทที่ 3

ระเบียบวิธีการวิจัย

การวิจัย เรื่อง ผลกระทบของจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในและคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ มีวิธีดำเนินการวิจัยซึ่งประกอบด้วย แหล่งข้อมูลที่ใช้ในการวิจัย ประชากรที่ใช้ในการวิจัย กลุ่มตัวอย่างและวิธีการสุ่มตัวอย่าง เครื่องมือและการออกแบบเครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล การวัดค่าของตัวแปร ขั้นตอนการเก็บรวบรวมข้อมูล ขั้นตอนการวิเคราะห์ข้อมูลและสถิติที่ใช้ในการวิจัย โดยมีรายละเอียดดังนี้

3.1 ประชากร การสุ่มตัวอย่าง และกลุ่มตัวอย่าง

ประชากร (Population) ที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ คือ ข้าราชการและพนักงานราชการ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ทั้ง 77 จังหวัด จำนวน 1,000 คน ที่ได้รับแต่งตั้งจากนายทะเบียนสหกรณ์ให้เป็นผู้สอบบัญชี ตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. 2542 ในช่วงปีงบประมาณ พ.ศ. 2559 (ตุลาคม 2558 ถึงกันยายน 2559) ข้อมูลจากคำสั่งแต่งตั้งผู้สอบบัญชี กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ณ วันที่ 12 ตุลาคม 2558

ผู้วิจัยใช้วิธีการกำหนดขนาดกลุ่มตัวอย่างตามวิธีการของทาโร ยามาเน (Taro Yamane) (นริษา ทองมณี, 2556, น.38-39) ที่ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 95 จากสูตร

$$n = \frac{N}{1 + N(e)^2}$$

เมื่อ n = จำนวนตัวอย่าง

N = ขนาดของประชากร

e = ความคลาดเคลื่อนที่ยอมรับให้เกิดขึ้นได้ (0.05)

แทนค่า ได้ดังนี้

$$\begin{aligned} n &= \frac{1,000}{1 + 1,000(0.05)^2} \\ &= 285.71 \\ &= 286 \end{aligned}$$

จากการสุ่มตัวอย่างตามวิธีของทาโร ยามาเน (Taro Yamane) ได้กลุ่มตัวอย่างที่เหมาะสมสำหรับการวิเคราะห์ข้อมูล จำนวน 286 คน และเนื่องจาก Aaker, Kumar, and Day, 2001 (อ้างถึงใน Wittayapoom, 2009) แสดงให้เห็นว่าสำหรับการส่งแบบสอบถาม แบบสอบถามที่ได้รับการตอบกลับควรมีจำนวนอย่างน้อยร้อยละ 20 ของแบบสอบถามที่ส่งไปทั้งหมด ดังนั้น ต้องทำการจัดส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์ไปยังผู้ตอบบัญชีสหกรณ์เป็นจำนวน 1,000 คน เพื่อให้ได้แบบสอบถามจากกลุ่มตัวอย่างตอบกลับมา 286 คน

3.2 แหล่งข้อมูลที่ใช้ในการวิจัย

แหล่งข้อมูลที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ประกอบด้วย ข้อมูลปฐมภูมิและข้อมูลทุติยภูมิ โดยมีรายละเอียดดังนี้

ข้อมูลปฐมภูมิ : ได้แก่ ข้อมูลที่ได้จากการใช้แบบสอบถามสำรวจความคิดเห็นเกี่ยวกับผลกระทบของจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในและคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ผู้วิจัยจะส่งแบบสอบถามไปยังผู้สอบบัญชีสหกรณ์ทั่วประเทศที่เป็นข้าราชการและพนักงานราชการเป็นผู้ตอบแบบสอบถาม ในการตอบกลับทางผู้วิจัยได้แนบซองจดหมายเพื่อให้ผู้ตอบแบบสอบถามตอบกลับมา รวมไปถึงทางโทรสารซึ่งจะเป็นอีกทางเลือกหนึ่งที่สามารถให้ผู้ตอบแบบสอบถามตอบกลับมาได้ ผู้วิจัยจะส่งแบบสอบถามและจะมีการติดตามด้วยการ โทรศัพท์สำหรับแบบสอบถามที่ไม่ได้รับกลับคืนมา รวมไปถึงกรณีสูญหายหรือตกหล่น ผู้วิจัยจะทำการส่งแบบสอบถามให้ผู้ตอบแบบสอบถามอีกครั้ง

ข้อมูลทุติยภูมิ : ได้แก่ ข้อมูลที่ได้จากการศึกษาแนวคิด ทฤษฎี กฎหมาย ระเบียบข้อบังคับ มาตรฐานการสอบบัญชี รวมไปถึงงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม ความซื่อสัตย์สุจริต ความรู้ความสามารถ มาตรฐานในการปฏิบัติงาน การรักษาความลับ ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ ความรับผิดชอบต่อผู้ที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้ ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ จรรยาบรรณทั่วไป ระบบการควบคุมภายใน และคุณภาพงานสอบบัญชี เพื่อใช้เป็นแนวทางในการออกแบบสอบถามเพื่อเก็บรวบรวมข้อมูล

3.3 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลสำหรับการวิจัยในครั้งนี้ คือ แบบสอบถาม (Questionnaire) โดยอาศัยข้อมูลที่ได้ศึกษาจากแนวคิด ทฤษฎี และเอกสารงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง โดยแบบสอบถามประกอบด้วย 4 ส่วน ดังนี้

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม มีข้อคำถามเป็นแบบสำรวจรายการ (Check List) โดยให้เลือกตอบจากคำตอบที่กำหนดให้ มีจำนวน 4 ข้อ ได้แก่ ประสิทธิภาพด้านการสอบบัญชี ตำแหน่งของผู้ตอบแบบสอบถาม ระดับของผู้สอบบัญชี และจำนวนสหกรณ์ที่ได้รับมอบหมายเป็นผู้สอบบัญชี

ส่วนที่ 2 ข้อมูลความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่งเป็นตัวแปรตามในงานวิจัยนี้ โดยให้ผู้ตอบแบบสอบถามเลือกตอบแสดงความคิดเห็น ซึ่งแบ่งระดับความคิดเห็นเป็น 5 ระดับ ได้แก่ มากที่สุด มาก ปานกลาง น้อย และน้อยที่สุด มีข้อคำถาม จำนวน 10 ข้อ

ลักษณะข้อคำถามเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) ซึ่งเกณฑ์ในการวัดมีการกำหนดระดับมาตราส่วนที่เป็นข้อความให้เป็นค่าน้ำหนักตัวเลขตามวิธีของลิเคิร์ต (likert) ดังนี้ (นริษา ทองมณี, 2556, น.40-41)

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

ส่วนที่ 3 ข้อมูลความคิดเห็นเกี่ยวกับจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี ซึ่งเป็นตัวแปรอิสระในงานวิจัย ประกอบด้วย ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม ความซื่อสัตย์สุจริต ความรู้ความสามารถ มาตรฐานในการปฏิบัติงาน การรักษาความลับ ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ ความรับผิดชอบต่อผู้ที่สอบบัญชีสหกรณ์ปฏิบัติหน้าที่ให้ ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ และจรรยาบรรณทั่วไป โดยให้ผู้ตอบแบบสอบถามเลือกตอบแสดงความคิดเห็น ซึ่งแบ่งระดับความคิดเห็นเป็น 5 ระดับ ได้แก่ มากที่สุด มาก ปานกลาง น้อย และน้อยที่สุด มีข้อคำถาม จำนวน 15 ข้อ

ลักษณะข้อคำถามเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) ซึ่งเกณฑ์ในการวัดมีการกำหนดระดับมาตราส่วนที่เป็นข้อความให้เป็นค่าน้ำหนักตัวเลขตามวิธีของลิเคิร์ต (likert) ดังนี้ (นริษา ทองมณี, 2556, น.40-41)

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

ส่วนที่ 4 ข้อมูลความคิดเห็นเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายใน ซึ่งเป็นตัวแปรกลางในงานวิจัย ประกอบด้วย 1. ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม 2. ด้านกระบวนการประเมินความเสี่ยงของสหกรณ์ 3. ด้านระบบสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับงบการเงินและการสื่อสาร 4. ด้านกิจกรรมควบคุม และ 5. ด้านการติดตามผลการควบคุม โดยให้ผู้ตอบแบบสอบถามเลือกตอบแสดงความคิดเห็น ซึ่งแบ่งระดับความคิดเห็นเป็น 5 ระดับ ได้แก่ มากที่สุด มาก ปานกลาง น้อย และน้อยที่สุด มีข้อคำถาม จำนวน 10 ข้อ ลักษณะข้อคำถามเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) ซึ่งเกณฑ์ในการวัดมีการกำหนดระดับมาตราส่วนที่เป็นข้อความให้เป็นค่าน้ำหนักตัวเลขตามวิธีของลิเคิร์ต (likert) ดังนี้ (นริษา ทองมณี, 2556, น.40-41)

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

ผู้วิจัยได้ทำการทดสอบความถูกต้อง ความเที่ยงตรง ความครบถ้วน ความสมบูรณ์ และความสอดคล้องของแบบสอบถาม โดยนำแบบสอบถามไปเสนออาจารย์ที่ปรึกษาและผู้เชี่ยวชาญเพื่อพิจารณาถึงความเหมาะสมของแบบสอบถามว่าตรงตามวัตถุประสงค์ในการวิจัยครั้งนี้หรือไม่ ทั้งนี้ จะใช้แบบสอบถามที่เคยมีผู้วิจัยใช้มาเป็นแนวในการจัดทำแบบสอบถาม

การวัดค่าของตัวแปร

ตัวแปรอิสระ (Independent Variables)

ข้อมูลเกี่ยวกับจรรยาบรรณผู้สอบบัญชี (Auditor Ethics) ซึ่งเป็นตัวแปรอิสระในการวิจัยประยุกต์จากแบบสอบถามจากงานวิจัยของ ชยพล ทิพย์ทอง (2550) มณฑิรา กิจสัมพันธ์ (2550) และนันทวรรณ วงศ์ไชย (2552) รวมทั้งพัฒนาแบบสอบถามจากระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ว่าด้วยจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ (2554) วัดจากความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม ความซื่อสัตย์สุจริต ความรู้ความสามารถ มาตรฐานในการปฏิบัติงาน การรักษาความลับ ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ ความรับผิดชอบต่อผู้สอบบัญชีสหกรณ์ปฏิบัติหน้าที่ให้ ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ และจรรยาบรรณทั่วไป ประกอบด้วยข้อคำถาม จำนวน 15 ข้อ

ตัวแปรกลาง (Mediating Variable)

ข้อมูลเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายใน (Internal Control System) พัฒนาแบบสอบถามจากคู่มือการวางแผนงานสอบบัญชี เรื่อง การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ (2556) ประกอบด้วย (1) สภาพแวดล้อมการควบคุม วัดจากการศึกษาสภาพแวดล้อมของสหกรณ์ก่อนเข้าตรวจสอบบัญชีระหว่างปีและประจำปี รวมทั้งนำผลที่ได้ประกอบการจัดทำแผนการสอบบัญชีและจัดทำแนวการสอบบัญชี ประกอบด้วยข้อคำถาม 2 ข้อ (2) การประเมินความเสี่ยง วัดจากความเข้าใจกระบวนการประเมินความเสี่ยงเกี่ยวกับการจัดทำรายงานทางการเงินที่เชื่อถือได้ และสามารถระบุความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินให้เป็นไปตามกฎหมายสหกรณ์ มาตรฐานการบัญชีและระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด ประกอบด้วยข้อคำถาม 2 ข้อ (3) กิจกรรมการควบคุม วัดจากความสามารถในการพิจารณา นโยบาย และวิธีปฏิบัติของสหกรณ์ที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีประกอบด้วยข้อคำถาม 2 ข้อ (4) ข้อมูลสารสนเทศและการติดต่อสื่อสาร วัดจากความสามารถในการพิจารณาระบบสารสนเทศและการสื่อสารที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำรายงานทางการเงินที่เหมาะสม ประกอบด้วยข้อคำถาม 2 ข้อ และ (5) การติดตามและประเมินผล วัดจากความสามารถในการพิจารณาว่าคณะกรรมการมีการติดตามผลการควบคุมเป็นไปตามที่กำหนดและให้ความสนใจนำข้อสังเกตและข้อเสนอแนะของผู้สอบบัญชีไปปรับปรุงแก้ไขตามข้อเสนอแนะ ประกอบด้วยข้อคำถาม 2 ข้อ

ตัวแปรตาม (Dependent Variable)

ข้อมูลเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality) ประยุกต์จากแบบสอบถามจากงานวิจัย ของนันทวรรณ วงศ์ไชย (2552) พวงพยอม วนาพัฒนสิน (2554) นริษา ทองมณี (2556) และพัฒนาแบบสอบถามจากระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ (2553) ประกอบด้วย (1) ความถูกต้อง วัดจากความถูกต้องของรายงาน การตรวจสอบ การนำเสนอรายงาน การรวบรวมประเมินสรุปและนำเสนอรายงานเป็นไปด้วยความระมัดระวัง (2) ความชัดเจน วัดจากความชัดเจนที่ใช้ในการติดต่อสื่อสาร ความชัดเจนของรายงาน (3) ความกะทัดรัด วัดจากการรายงาน อย่างกระชับและเข้าใจง่าย (4) ความครบถ้วนสมบูรณ์ วัดจากหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอ ความครบถ้วนของข้อมูล (5) ความทันกาล วัดจากการนำเสนอที่มีคุณภาพอย่างน่าเชื่อถือ และทันตามเวลาที่กำหนดไว้ตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) ประกอบด้วยข้อคำถามทั้งหมด 10 ข้อ

3.4 ขั้นตอนการเก็บรวบรวมข้อมูล

สำหรับการเก็บรวบรวมข้อมูล ผู้วิจัยได้ดำเนินการตามลำดับขั้นตอน ดังนี้

1. รวบรวมข้อมูลทุติยภูมิจากเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง เพื่อใช้เป็นแนวทางในการออกแบบสอบถาม

2. ออกแบบสอบถาม

3. ตรวจสอบคุณภาพของแบบสอบถาม โดยตรวจสอบความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหา (Content Validity) โดยนำแบบสอบถามให้ผู้เชี่ยวชาญการสอบบัญชีและอาจารย์ที่ปรึกษา จำนวน 3 ท่าน คือ หัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ราชวิลาส หัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์สตูล และดร.มัทนชัย สุทธิพันธ์ อาจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์ วิทยาเขตหาดใหญ่ อ่านเพื่อตรวจสอบว่าแบบสอบถามสามารถวัดได้ตรงตามวัตถุประสงค์การวิจัย นอกจากนี้ได้นำแบบสอบถามไปทำการทดลองเก็บข้อมูล (Try Out) กับกลุ่มตัวอย่าง ซึ่งเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่ไม่ใช่กลุ่มเดียวกับกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัยจำนวน 30 ราย และนำข้อมูลที่ได้มาทดสอบความเที่ยงตรงเชิงโครงสร้าง (Construct Validity) โดยใช้การวิเคราะห์ปัจจัย (Factor Analysis) และทดสอบความน่าเชื่อถือ (Reliability) โดยใช้วิธีหาค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha-Coefficient) ตามวิธีครอนบาค (Cronbach) (Cronbach, 1951, น.297-334, อ้างถึงใน นริษา ทองมณี, 2556) ได้ผลดังแสดงในตารางที่ 3.1

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

ตัวแปร (Variables)	ค่าการสกัดปัจจัย (Factor Loading)	ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาตามวิธีครอนบาค (Cronbach's Alpha Coefficients)
ประสบการณ์ด้านการสอบบัญชี	.508-.565	.842
ตำแหน่งของผู้สอบบัญชี	.645-.772	.828
ระดับของผู้สอบบัญชี	.577-.834	.848
จำนวนสหกรณ์ที่ได้รับมอบหมาย	.421-.513	.840

ตารางที่ 3.1 (ต่อ)

ตัวแปร (Variables)	ค่าการสกัดปัจจัย (Factor Loading)	ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา ตามวิธีครอนบาค (Cronbach's Alpha Coefficients)
สภาพแวดล้อมการควบคุม	.589-.658	.837
กระบวนการประเมินความเสี่ยง	.642-.767	.833
ระบบสารสนเทศที่เกี่ยวข้อง	.610-.801	.835
กิจกรรมควบคุม	.621-.793	.834
การติดตามผลการควบคุม	.572-.716	.837
จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี	.490-.576	.843
คุณภาพงานสอบบัญชี	.601-.606	.837

จากการศึกษางานวิจัยในอดีต ค่าการสกัดปัจจัย (Factor Loading) ควรมีค่า 0.40 ขึ้นไป (Nunnally & Berstein, 1994, อ้างถึงใน นริศา ทองมณี, 2556) แสดงถึงความเที่ยงตรงตรงเชิงโครงสร้าง (Construct Validity) และค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาตามวิธีครอนบาค (Cronbach's Alpha Coefficients) ควรมีค่า 0.70 ขึ้นไป (Nunnally, 1978, อ้างถึงใน นริศา ทองมณี, 2556) แสดงว่าตัวแปรมีความน่าเชื่อถือ (Reliability) ดังนั้นจากตารางที่ 3.1 พบว่า ตัวแปรมีค่าการสกัดปัจจัยระหว่าง .421-.834 แสดงว่าตัวแปรมีความเที่ยงตรงเชิงโครงสร้าง (Construct Validity) และค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาตามวิธีครอนบาค (Cronbach's Alpha Coefficient) ของตัวแปรมีค่าระหว่าง .828-.848 แสดงว่าตัวแปรมีความน่าเชื่อถือ (Reliability)

4. ส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์ไปยังผู้สอบบัญชีสหกรณ์ทั้ง 77 จังหวัดทั่วประเทศ จำนวน 1,000 คน โดยทำการใส่ซองตอบกลับให้แก่ผู้ตอบแบบสอบถาม

3.5 ขั้นตอนการวิเคราะห์ข้อมูลและสถิติที่ใช้ในการวิจัย

ผู้วิจัยจะทำการวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้มาด้วยโปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติ โดยทำการแปลงค่าของข้อมูลให้อยู่ในรูปของข้อมูลทางคอมพิวเตอร์เพื่อนำมาใช้ในการประมวลผลทางสถิติ เพื่อทำการวิเคราะห์ถึงระดับความสำคัญของจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี และระบบการควบคุมภายในที่

มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ การวิเคราะห์ข้อมูลมีดังต่อไปนี้

1. คัดเลือกแบบสอบถามที่มีความสมบูรณ์ ลงรหัสในแบบสอบถาม และทำการบันทึกข้อมูล

2. ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม วิเคราะห์โดยการแจกแจงความถี่ (Frequency) และหาค่าร้อยละ (Percentage) เพื่อใช้อธิบายลักษณะทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง

3. หาค่าเฉลี่ย (\bar{X}) และหาค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (S.D.) ของแบบสอบถาม ส่วนที่ 2-4 ซึ่งเกณฑ์การแปลความหมายเพื่อการจัดระดับค่าเฉลี่ยสามารถแบ่งออกเป็นช่วงดังต่อไปนี้ (ชานินทร์ ศิลป์จารุ, 2553, น.75, อ้างถึงใน นริษา ทองมณี, 2556, น.46)

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. ทดสอบสมมติฐานความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรด้วยการใช้สถิติเชิงอ้างอิง (Inferential Statistic) โดยใช้การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) ซึ่งได้ทำการทดสอบข้อสมมติฐานเบื้องต้น พบว่าค่าความคลาดเคลื่อนมีการแจกแจงแบบปกติ (Normality) ค่าความแปรปรวนของความคลาดเคลื่อนเป็นค่าคงที่ (Heteroscedasticity) ค่าความคลาดเคลื่อนเป็นอิสระกัน (No Autocorrelation) ตัวแปรอิสระและตัวแปรตามมีความสัมพันธ์เชิงเส้น (Linearity) และไม่เกิดปัญหาของค่าข้อมูลผิดปกติ (Outliner Problem) ก่อนการใช้สถิติดังกล่าว (กัลยา วานิชย์บัญชา, 2555, น.352-406, อ้างถึงใน นริษา ทองมณี, 2556, น.46)

สำหรับการทดสอบปัญหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระด้วยกัน พิจารณาจากค่าทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับตัวแปรตาม Variance Inflation Factor (VIF) หากมีค่าต่ำกว่า 10 แสดงถึงตัวแปรอิสระไม่ได้มีความสัมพันธ์กันเอง และพิจารณาจากค่า Tolerance Value หากมีค่ามากกว่า 0.1 (Hair & Other, 2006, อ้างถึงใน นริษา ทองมณี, 2556) แสดงว่าไม่เกิดปัญหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระด้วยกัน (Multicollinearity) สำหรับการศึกษานี้

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

$$\text{สมการที่ 1 : } AQ = \beta_{01} + \beta_1 AE + \beta_2 AP + \beta_3 AL + \beta_4 CN + \beta_5 AET + \mathcal{E}$$

$$\text{สมการที่ 2 : } IC = \beta_{02} + \beta_6 AE + \beta_7 AP + \beta_8 AL + \beta_9 CN + \beta_{10} AET + \mathcal{E}$$

$$\text{สมการที่ 3 : } AQ = \beta + \beta IC_1 + \beta IC_2 + \beta IC_3 + \beta IC_4 + \beta IC_5 + \mathcal{E}$$

$$\text{สมการที่ 4 : } AQ = \beta_{03} + \beta_{11} AE + \beta_{12} AP + \beta_{13} AL + \beta_{14} CN + \beta_{15} AET + \beta_{16} IC + \mathcal{E}$$

สัญลักษณ์และอักษรย่อมีดังนี้

β	แทน	ค่าสัมประสิทธิ์ความถดถอยมาตรฐาน
AE	แทน	ประสบการณ์สอบบัญชี
AP	แทน	ตำแหน่งของผู้สอบบัญชี
AL	แทน	ระดับของผู้สอบบัญชี
CN	แทน	จำนวนสหกรณ์ที่ได้รับมอบหมาย
AET	แทน	จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี
IC	แทน	ประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน
AQ	แทน	คุณภาพงานสอบบัญชี
\mathcal{E}	แทน	ความคลาดเคลื่อน

5. รวบรวมข้อมูลจากการแสดงความคิดเห็นและข้อเสนอแนะเกี่ยวกับแนวทางในการพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ โดยสรุปผลในเชิงบรรยาย

3.6 กรอบระยะเวลาในการวิจัย

ระยะเวลาการดำเนินการรวบรวมข้อมูลของกลุ่มตัวอย่าง คือ ช่วงเดือน มกราคม ถึง เดือน พฤษภาคม 2559

บทที่ 4

ผลการวิจัย

การวิจัยเรื่อง ผลกระทบของจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี ต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน และคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในครั้งนี้ ผู้วิจัยจะนำเสนอผลการวิจัยซึ่งเก็บรวบรวมจากผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ใน 77 จังหวัดทั่วประเทศ โดยนำเสนอผลการวิจัยเป็น 5 ส่วน ดังต่อไปนี้

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง

ส่วนที่ 2 ข้อมูลเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์

ส่วนที่ 3 ข้อมูลเกี่ยวกับจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์

ส่วนที่ 4 ข้อมูลเกี่ยวกับประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน

ส่วนที่ 5 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์และการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ ผลกระทบของจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีต่อความสัมพันธ์ระหว่างประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในและคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง

แบบสอบถามจากผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ 77 จังหวัดที่สมบูรณ์ที่ได้รับกลับคืนมาเป็นจำนวน 425 ชุด คิดเป็นร้อยละ 42.50 ของแบบสอบถามที่จัดส่งไปทางไปรษณีย์ไปยังผู้สอบบัญชีสหกรณ์ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ 77 จังหวัด จำนวน 1,000 ชุด

สำหรับข้อมูลทั่วไปของกลุ่มตัวอย่างสามารถอธิบายคุณลักษณะทางประชากรศาสตร์ของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ซึ่งเป็นกลุ่มตัวอย่างประกอบด้วยประสบการณ์ด้านการสอบบัญชีสหกรณ์ ตำแหน่งของผู้ตอบแบบสอบถาม ระดับของผู้สอบบัญชี และจำนวนสหกรณ์ที่ได้รับมอบหมาย

ตารางที่ 4.1 ร้อยละของกลุ่มตัวอย่าง จำแนกตามข้อมูลทั่วไป

ข้อมูลทั่วไป	จำนวน (n=425)	ร้อยละ
1. ประสบการณ์ด้านการสอบบัญชีสหกรณ์		
- ต่ำกว่า 5 ปี	77	18.1
- 5-10 ปี	173	40.7
- 11-20 ปี	87	20.5
- มากกว่า 20 ปี	88	20.7
2. ตำแหน่งของผู้สอบบัญชีสหกรณ์		
- นักวิชาการตรวจสอบบัญชี	173	40.7
- นักวิชาการตรวจสอบบัญชีปฏิบัติการ	66	15.5
- นักวิชาการตรวจสอบบัญชีชำนาญการ	170	40
- นักวิชาการตรวจสอบบัญชีชำนาญการพิเศษ	10	2.4
- เจ้าพนักงานตรวจสอบบัญชีชำนาญงาน	6	1.4
3. ระดับของผู้สอบบัญชีสหกรณ์		
- ระดับ 1-2	241	56.7
- ระดับ 3	29	6.8
- ระดับ 4	13	3.1
- ระดับ 5	142	33.4
4. จำนวนสหกรณ์ที่ได้รับมอบหมายเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์		
- น้อยกว่า 5 สหกรณ์	154	36.2
- 5-10 สหกรณ์	149	35.1
- 11-15 สหกรณ์	86	20.2
- 16 สหกรณ์ขึ้นไป	36	8.5

จากตารางที่ 4.1 พบว่าจากผู้สอบบัญชีสหกรณ์ จำนวน 425 คน มีประสบการณ์ด้านการสอบบัญชีสหกรณ์ 5-10 ปี จำนวน 173 คน คิดเป็นร้อยละ 40.7 รองลงมาประสบการณ์ด้านการสอบบัญชีสหกรณ์ มากกว่า 20 ปี จำนวน 88 คน คิดเป็นร้อยละ 20.7 ประสบการณ์ด้านการสอบบัญชีสหกรณ์ 11-20 ปี จำนวน 87 คน คิดเป็นร้อยละ 20.5 และประสบการณ์ด้านการสอบ

บัญชีสหกรณ์ ต่ำกว่า 5 ปี จำนวน 77 คน คิดเป็นร้อยละ 18.1 ตามลำดับ มีตำแหน่งของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ตำแหน่งนักวิชาการตรวจสอบบัญชี จำนวน 173 คน คิดเป็นร้อยละ 40.7 รองลงมา ตำแหน่งนักวิชาการตรวจสอบบัญชีชำนาญการ จำนวน 170 คน คิดเป็นร้อยละ 40 ตำแหน่งนักวิชาการตรวจสอบบัญชีปฏิบัติการ จำนวน 66 คน คิดเป็นร้อยละ 15.5 ตำแหน่งนักวิชาการตรวจสอบบัญชีชำนาญการพิเศษ จำนวน 10 คน คิดเป็นร้อยละ 2.4 และตำแหน่งเจ้าพนักงานตรวจสอบบัญชีชำนาญงาน จำนวน 6 คน คิดเป็นร้อยละ 1.4 ตามลำดับ มีระดับของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ระดับ 1-2 จำนวน 241 คน คิดเป็นร้อยละ 56.7 รองลงมา ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ระดับ 5 จำนวน 142 คน คิดเป็นร้อยละ 33.4 ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ระดับ 3 จำนวน 29 คน คิดเป็นร้อยละ 6.8 และผู้สอบบัญชีสหกรณ์ระดับ 4 จำนวน 13 คน คิดเป็นร้อยละ 3.1 ตามลำดับ มีจำนวนสหกรณ์ที่ได้รับมอบหมายเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์น้อยกว่า 5 สหกรณ์ จำนวน 154 คน คิดเป็นร้อยละ 36.2 รองลงมาจำนวนสหกรณ์ที่ได้รับมอบหมาย 5-10 สหกรณ์ จำนวน 149 คน คิดเป็นร้อยละ 35.1 จำนวนสหกรณ์ที่ได้รับมอบหมาย 11-15 สหกรณ์ จำนวน 86 คน คิดเป็นร้อยละ 20.2 และจำนวนสหกรณ์ที่ได้รับมอบหมาย 16 สหกรณ์ขึ้นไป จำนวน 36 คน คิดเป็นร้อยละ 8.5 ตามลำดับ

ส่วนที่ 2 ข้อมูลความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชี

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 4.2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชี โดยรวมและเป็นรายรายด้าน

คุณภาพงานสอบบัญชี	ค่าเฉลี่ย (\bar{X})	ส่วน เบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D)	ระดับความ คิดเห็น
1. ท่านสามารถประเมินความเสี่ยง และกำหนดข้อผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้นในการสอบบัญชีครอบคลุม และสอดคล้องในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ	4.19	0.579	มาก
2. ท่านมีการกำหนดวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบบัญชีและวิธีการตรวจสอบรายการบัญชีที่สำคัญ สอดคล้องกับผลการประเมินความเสี่ยง	4.24	0.572	มาก
3. ท่านมีการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญเป็นไปตามที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด	4.31	0.580	มาก
4. ท่านมีวิธีการตรวจสอบในแนวการสอบบัญชีบรรลุมวัตถุประสงค์การตรวจสอบเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์กำหนด	4.30	0.568	มาก
5. ท่านสามารถเลือกขนาดตัวอย่างในการสอบบัญชีเหมาะสมกับผลการประเมินความเสี่ยงและการปฏิบัติงานตรวจสอบ	4.20	0.607	มาก
6. ท่านสามารถเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินได้อย่างถูกต้องและเพียงพอ	4.29	0.595	มาก

ตารางที่ 4.2 (ต่อ)

คุณภาพงานสอบบัญชี	ค่าเฉลี่ย (\bar{X})	ส่วน เบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D)	ระดับความ คิดเห็น
7. ท่านสามารถจัดทำกระดาษทำการได้ อย่างถูกต้องครบถ้วนตามวิธีการ ตรวจสอบที่กำหนดในแนวการสอบบัญชี และมีการลงลายมือชื่อผู้ตรวจสอบและ ผู้สอบทานครบถ้วน	4.34	0.582	มาก
8. ท่านคิดว่าข้อความในรายงานการสอบ บัญชีมีความถูกต้องครบถ้วนและมีการ จัดทำรายงานการสอบบัญชีเป็นไปตาม แบบที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด	4.33	0.586	มาก
9. ท่านรายงานผลการสอบบัญชีของท่าน ได้ให้ข้อเสนอแนะที่สัมพันธ์กับ ข้อสังเกตและข้อบกพร่องที่ตรวจพบ	4.29	0.594	มาก
10. ท่านสามารถปฏิบัติงานได้ตรงตาม ระยะเวลาการปฏิบัติงานที่กำหนดไว้	4.30	0.574	มาก
โดยรวม	4.28	0.584	มาก

จากตารางที่ 4.2 พบว่าผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณคุณภาพงานสอบบัญชี อยู่ในระดับมาก ($\bar{X} = 4.28$) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านอยู่ในระดับมากทุกด้าน โดยเรียงลำดับจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับแรก ดังนี้ ผู้สอบบัญชีสหกรณ์สามารถจัดทำกระดาษทำการได้อย่างถูกต้องครบถ้วนตามวิธีการตรวจสอบที่กำหนดในแนวการสอบบัญชีและมีการลงลายมือชื่อผู้ตรวจสอบและผู้สอบทานครบถ้วน ($\bar{X} = 4.34$) ผู้สอบบัญชีสหกรณ์คิดว่าข้อความในรายงานการสอบบัญชีมีความถูกต้องครบถ้วนและมีการจัดทำรายงานการสอบบัญชีเป็นไปตามแบบที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด ($\bar{X} = 4.33$) และผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญเป็นไปตามที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด ($\bar{X} = 4.31$)

ส่วนที่ 3 ข้อมูลความคิดเห็นเกี่ยวกับจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์

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 4.3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ โดยรวมและเป็นรายด้าน

จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์	ค่าเฉลี่ย (\bar{X})	ส่วน	ระดับความคิดเห็น
		เบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D)	
1. ท่านปฏิบัติงานด้วยความโปร่งใส ความ เป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์ สุจริต	4.48	0.567	มาก
2. ท่านปฏิบัติงานด้วยความยุติธรรมซื่อตรง ต่อวิชาชีพและไม่มีส่วนได้เสียในงานที่ท่าน เป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์	4.48	0.567	มาก
3. ท่านใช้ความรู้ตามมาตรฐานวิชาชีพ วิธี ปฏิบัติ กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ความชำนาญและ ประสบการณ์ทางวิชาชีพ ด้วยความมีสติเอาใจ ใส่อย่างเต็มความสามารถ และระมัดระวัง รอบคอบ	4.42	0.561	มาก
4. ท่านปฏิบัติงานเป็นไปตามระเบียบ คำสั่ง คำแนะนำของนายทะเบียนสหกรณ์และ หน่วยงานหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง	4.46	0.582	มาก

ตารางที่ 4.3 (ต่อ)

จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์	ค่าเฉลี่ย (\bar{X})	ส่วน เบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D)	ระดับความ คิดเห็น
5. ท่านไม่นำข้อมูลที่เป็นความลับของ สหกรณ์ที่ท่านได้มาจากการปฏิบัติงานสอบ บัญชีและความสัมพันธ์ในทางธุรกิจ รวมทั้ง ความลับของผู้ที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ปฏิบัติ หน้าที่ให้ไปเปิดเผยต่อบุคคลที่ไม่มีส่วน เกี่ยวข้องได้รับทราบ โดยไม่ได้รับอนุญาตเป็น ลายลักษณ์อักษรจากผู้รับบริการ	4.48	0.571	มาก
6. ท่านมีความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการตาม มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและที่ นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด	4.44	0.564	มาก
7. ท่านปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชี ที่รับรองทั่วไปและที่นายทะเบียนสหกรณ์ กำหนด เพื่อให้เกิดความน่าเชื่อถือและมี ประโยชน์ต่อผู้รับบริการ	4.46	0.570	มาก
8. ท่านต้องไม่กระทำการใดๆ ที่ส่งผลกระทบต่อ ชื่อเสียงและการดำเนินการของผู้ที่ผู้สอบ บัญชีสหกรณ์ปฏิบัติหน้าที่ให้	4.46	0.570	มาก
9. ท่านใช้วิจารณญาณอย่างรอบคอบ มีเหตุผล ในการปฏิบัติงาน ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์สูงสุด ต่อผู้ที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ปฏิบัติหน้าที่ให้	4.47	0.570	มาก
10. ท่านมีความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วม วิชาชีพ โดยไม่แย่งงานสอบบัญชีสหกรณ์จาก ผู้สอบบัญชีสหกรณ์รายอื่น	4.48	0.558	มาก

ตารางที่ 4.3 (ต่อ)

จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์	ค่าเฉลี่ย (\bar{X})	ส่วน เบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D)	ระดับความ คิดเห็น
11. ท่านไม่ให้ข้อมูลเกี่ยวกับงานของตนเกินความเป็นจริง ไม่โอ้อวดหรือเปรียบเทียบกับหรือองค์กรที่ท่านสังกัดอยู่กับผู้สอบบัญชีสหกรณ์รายอื่น หรือองค์กรที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์รายอื่นสังกัดอยู่	4.42	0.598	มาก
12. ท่านไม่ให้หรือรับว่าจะให้ทรัพย์สินหรือประโยชน์ใดๆ เพื่อเป็นการจูงใจให้บุคคลอื่นแนะนำหรือจัดหางานสอบบัญชีสหกรณ์มาให้ท่าน	4.47	0.599	มาก
13. ท่านไม่เรียกหรือรับทรัพย์สินหรือประโยชน์จากบุคคลใดเมื่อบุคคลนั้นได้รับงานจากการแนะนำหรือการจัดหางานของตนในฐานะเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ของสหกรณ์นั้น	4.48	0.614	มาก
14. ท่านประพฤติปฏิบัติตนในทางที่ถูกที่ควรสำนึกในหน้าที่และไม่ปฏิบัติตนในลักษณะที่ทำให้เกิดความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ	4.49	0.587	มาก
15. หน่วยงานของท่านมีการสับเปลี่ยนหมุนเวียนผู้สอบบัญชีทุกๆ 3 ปี เพื่อให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระและมีความใกล้ชิดสนิทสนมกับสหกรณ์ที่ตรวจสอบมากเกินไป	4.44	0.596	มาก
โดยรวม	4.46	0.578	มาก

จากตารางที่ 4.3 พบว่าผู้สอบบัญชีสหกรณ์ มีความคิดเห็นเกี่ยวกับจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์โดยรวม อยู่ในระดับมาก ($\bar{X}=4.46$) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านพบว่าอยู่ในระดับมากทุกด้าน โดยเรียงลำดับจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับแรก ดังนี้ ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ประพฤติปฏิบัติตนในทางที่ถูกที่ควร สำนึกในหน้าที่และไม่ปฏิบัติตนในลักษณะที่ทำให้เกิดความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ ($\bar{X}=4.49$) รองลงมามีค่าเฉลี่ยเท่ากัน 5 ด้าน คือ (1) ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานด้วยความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต (2) ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานด้วยความยุติธรรมซื่อตรงต่อวิชาชีพและไม่มีส่วนได้เสียในงานที่เป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ (3) ผู้สอบบัญชีไม่นำข้อมูลที่เป็นความลับของสหกรณ์ที่ได้มาจากการปฏิบัติงานสอบบัญชีและความสัมพันธ์ในทางธุรกิจ รวมทั้งความลับของผู้ที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ปฏิบัติหน้าที่ให้ไปเปิดเผยต่อบุคคลที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องได้รับทราบ โดยไม่ได้รับอนุญาตเป็นลายลักษณ์อักษรจากผู้รับบริการ (4) ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ โดยไม่แย่งงานสอบบัญชีสหกรณ์จากผู้สอบบัญชีสหกรณ์รายอื่น และ (5) ผู้สอบบัญชีไม่เรียกรับหรือรับทรัพย์สินหรือประโยชน์จากบุคคลใดเมื่อบุคคลนั้นได้รับงานจากการแนะนำหรือการจัดหางานของตนในฐานะเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ของสหกรณ์นั้น ($\bar{X}=4.48$) และลำดับที่ 3 มีค่าเฉลี่ยเท่ากัน 2 ด้าน คือ ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ใช้วิจารณญาณอย่างรอบคอบ มีเหตุผลในการปฏิบัติงาน ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์สูงสุดต่อผู้ที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ปฏิบัติหน้าที่ให้ และผู้สอบบัญชีไม่ให้หรือรับว่าจะให้ทรัพย์สินหรือประโยชน์ใดๆ เพื่อเป็นการจูงใจให้บุคคลอื่นแนะนำหรือจัดหางานสอบบัญชีสหกรณ์มาให้ตน ($\bar{X}=4.47$)

ส่วนที่ 4 ข้อมูลความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน

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 4.4 ความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน โดยรวมและเป็นรายด้าน

ประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน	ค่าเฉลี่ย (\bar{X})	ส่วน เบี่ยงเบน มาตรฐาน(S.D)	ระดับ ความ คิดเห็น
1. ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม	4.31	0.565	มาก
2. ด้านกระบวนการประเมินความเสี่ยง ของสหกรณ์	4.24	0.601	มาก
3. ด้านระบบสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับ งบการเงินและการสื่อสาร	4.22	0.628	มาก
4. ด้านกิจกรรมควบคุม	4.23	0.622	มาก
5. ด้านการติดตามผลการควบคุม	4.20	0.630	มาก
โดยรวม	4.24	0.609	มาก

จากตารางที่ 4.4 พบว่าผู้สอบบัญชีสหกรณ์ มีความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในโดยรวม อยู่ในระดับมาก (\bar{X} =4.24) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านพบว่า อยู่ในระดับมากทั้ง 5 ด้าน โดยมีค่าเฉลี่ยสูงสุดในด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม (\bar{X} =4.31) รองลงมาคือด้านกระบวนการประเมินความเสี่ยงของสหกรณ์ (\bar{X} =4.24) และด้านกิจกรรมควบคุม (\bar{X} =4.23)

ตารางที่ 4.5 ความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม โดยรวมและเป็นรายด้าน

ประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม	ค่าเฉลี่ย (\bar{X})	ส่วน เบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D)	ระดับ ความ คิดเห็น
1. ท่านมีการศึกษาสภาพแวดล้อมการควบคุมของ สหกรณ์ก่อนเข้าปฏิบัติหน้าที่สอบบัญชีระหว่างปี/ ประจำปี	4.31	0.561	มาก
2. ท่านนำผลจากการวิเคราะห์สภาพแวดล้อมของ สหกรณ์เพื่อนำข้อมูลมาใช้ประกอบการวางแผน การสอบบัญชีโดยรวมและจัดทำแนวการสอบบัญชี	4.31	0.568	มาก
โดยรวม	4.31	0.565	มาก

จากตารางที่ 4.5 พบว่าผู้สอบบัญชีสหกรณ์ มีความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในด้านสภาพแวดล้อมการควบคุมโดยรวม อยู่ในระดับมาก ($\bar{X}=4.31$) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านอยู่ในระดับมากทุกด้าน โดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากัน คือ ($\bar{X}=4.31$)

ตารางที่ 4.6 ความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน ด้านกระบวนการประเมินความเสี่ยงของสหกรณ์ โดยรวมและเป็นรายด้าน

ประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน ด้านกระบวนการประเมินความเสี่ยงของสหกรณ์	ค่าเฉลี่ย (\bar{X})	ส่วน เบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D)	ระดับ ความ คิดเห็น
1. ท่านเข้าใจกระบวนการประเมินความเสี่ยง ของสหกรณ์ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำ รายงานทางการเงินที่เชื่อถือได้	4.23	0.595	มาก

ตารางที่ 4.6 (ต่อ)

ประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน ด้านกระบวนการประเมินความเสี่ยงของสหกรณ์	ค่าเฉลี่ย (\bar{X})	ส่วน เบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D)	ระดับ ความ คิดเห็น
2. ท่านสามารถระบุความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับ การจัดทำงบการเงินให้เป็นไปตามกฎหมาย สหกรณ์ มาตรฐานการบัญชีของสหกรณ์ และ ระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด	4.24	0.607	มาก
โดยรวม	4.235	0.601	มาก

จากตารางที่ 4.6 พบว่าผู้สอบบัญชีสหกรณ์ มีความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน ด้านกระบวนการประเมินความเสี่ยงของสหกรณ์ โดยรวมและเป็นรายด้าน อยู่ในระดับมาก ($\bar{X}=4.235$) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านอยู่ในระดับมากทุกด้าน โดยเรียงลำดับจากมากไปหาน้อย ดังนี้ ผู้สอบบัญชีสหกรณ์สามารถระบุความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินให้เป็นไปตามกฎหมายสหกรณ์ มาตรฐานการบัญชีของสหกรณ์ และระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด ($\bar{X}=4.24$) และผู้สอบบัญชีสหกรณ์เข้าใจกระบวนการประเมินความเสี่ยงของสหกรณ์ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำรายงานทางการเงินที่เชื่อถือได้ ($\bar{X}=4.23$)

ตารางที่ 4.7 ความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน ด้านระบบสารสนเทศที่
เกี่ยวข้องกับงบการเงินและการสื่อสาร โดยรวมและเป็นรายด้าน

ประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน ด้านระบบสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับงบการเงิน และการสื่อสาร	ค่าเฉลี่ย (\bar{X})	ส่วน เบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D)	ระดับ ความ คิดเห็น
1. ท่านสามารถพิจารณาระบบสารสนเทศที่ เกี่ยวข้องกับการจัดทำรายงานทางการเงินซึ่ง ครอบคลุมวิธีการและการบันทึกรายการที่ถูกต้อง	4.20	0.617	มาก
2. ท่านสามารถสื่อสารให้บุคลากรที่เกี่ยวข้อง กับการจัดทำรายงานทางการเงินได้เข้าใจบทบาท หน้าที่และความรับผิดชอบในการรายงานทาง การเงิน รวมทั้งวิธีการรายงานที่เหมาะสมได้	4.24	0.638	มาก
โดยรวม	4.22	0.628	มาก

จากตารางที่ 4.7 พบว่า ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ มีความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพ
ระบบการควบคุมภายใน ด้านระบบสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับงบการเงินและการสื่อสาร โดยรวม
และเป็นรายรายด้าน อยู่ในระดับมาก ($\bar{X}=4.22$) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านพบว่าอยู่ในระดับ
มากทั้ง 2 ด้าน โดยเรียงลำดับจากมากไปหาน้อย ดังนี้ ผู้สอบบัญชีสามารถสื่อสารให้บุคลากรที่
เกี่ยวข้องกับการจัดทำรายงานทางการเงินได้เข้าใจบทบาทหน้าที่และความรับผิดชอบในการ
รายงานทางการเงิน รวมทั้งวิธีการรายงานที่เหมาะสมได้ ($\bar{X}=4.24$) และผู้สอบบัญชีสหกรณ์
สามารถพิจารณาระบบสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำรายงานทางการเงิน ซึ่งครอบคลุมวิธีการ
และการบันทึกรายการที่ถูกต้อง ($\bar{X}=4.20$)

ตารางที่ 4.8 ความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน ด้านกิจกรรมควบคุม โดยรวมและเป็นรายด้าน

ประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน ด้านกิจกรรมควบคุม	ค่าเฉลี่ย (\bar{X})	ส่วน เบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D)	ระดับ ความ คิดเห็น
1. ท่านสามารถพิจารณานโยบาย และวิธีปฏิบัติ ของสหกรณ์ที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี ได้แก่ การอนุมัติการสอบทานผลการปฏิบัติงาน	4.23	0.625	มาก
2. ท่านสามารถพิจารณานโยบาย และวิธีปฏิบัติของ สหกรณ์ที่เกี่ยวข้องกับการประมวลผลข้อมูล การ ควบคุมทางกายภาพ และการแบ่งแยกหน้าที่ได้	4.23	0.618	มาก
โดยรวม	4.23	0.622	มาก

จากตารางที่ 4.8 พบว่าผู้สอบบัญชีสหกรณ์ มีความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในด้านกิจกรรมควบคุม โดยรวมและเป็นรายด้าน อยู่ในระดับมาก ($\bar{X}=4.23$) ซึ่งมีค่าเฉลี่ยเท่ากัน

ตารางที่ 4.9 ความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน ด้านการติดตามผลการควบคุม โดยรวมและเป็นรายรายด้าน

ประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน ด้านการติดตามผลการควบคุม	ค่าเฉลี่ย (\bar{X})	ส่วน เบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D)	ระดับ ความ คิดเห็น
1. ท่านสามารถพิจารณาว่าคณะกรรมการ ดำเนินการได้มีการติดตามผลการควบคุมเป็นไป ตามที่กำหนดรวมทั้งมีการเปลี่ยนแปลงการควบคุม ตามความเหมาะสม	4.21	0.642	มาก

ตารางที่ 4.9 (ต่อ)

ประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน ด้านการติดตามผลการควบคุม	ค่าเฉลี่ย (\bar{X})	ส่วน	
		เบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D)	ระดับ ความ คิดเห็น
2. ท่านสามารถพิจารณาว่าคณะกรรมการ ดำเนินการได้มีการติดตามผลการควบคุมและ ให้ความสนใจกับข้อสังเกต/ข้อเสนอแนะของ ผู้สอบบัญชี รวมทั้งการพิจารณาปรับปรุงแก้ไข ตามข้อเสนอแนะ	4.19	0.618	มาก
โดยรวม	4.20	0.630	มาก

จากตารางที่ 4.9 พบว่าผู้สอบบัญชีสหกรณ์ มีความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน ด้านการติดตามผลการควบคุมโดยรวมอยู่ในระดับมาก ($\bar{X}=4.20$) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านพบว่าอยู่ในระดับมากที่สุดทั้ง 2 ด้าน โดยเรียงลำดับจากมากไปหาน้อย ดังนี้ ผู้สอบบัญชีสหกรณ์สามารถพิจารณาว่าคณะกรรมการดำเนินการได้มีการติดตามผลการควบคุมเป็นไปตามที่กำหนด รวมทั้งมีการเปลี่ยนแปลงการควบคุมตามความเหมาะสม ($\bar{X}=4.21$) และผู้สอบบัญชีสหกรณ์สามารถพิจารณาว่าคณะกรรมการดำเนินการได้มีการติดตามผลการควบคุมและให้ความสนใจกับข้อสังเกต/ข้อเสนอแนะของผู้สอบบัญชี รวมทั้งการพิจารณาปรับปรุงแก้ไขตามข้อเสนอแนะ ($\bar{X}=4.19$)

ส่วนที่ 5 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์และการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ ผลกระทบของจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีต่อความสัมพันธ์ระหว่างประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในและคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์

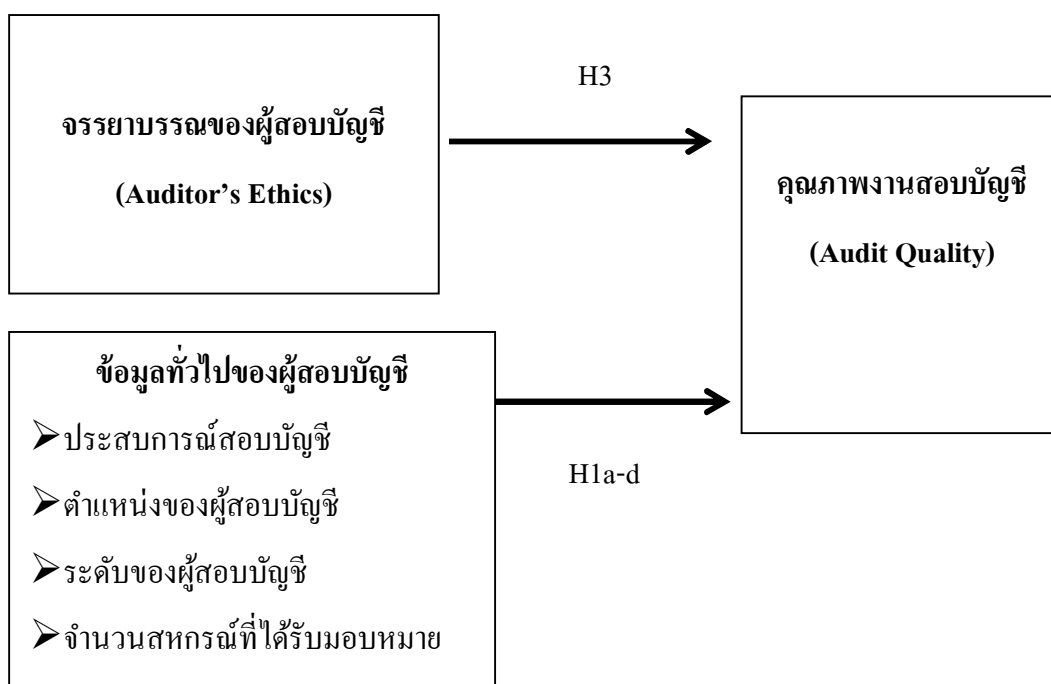
5.1 การทดสอบข้อมูลทั่วไปและจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชี

จากการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ (Correlation Analysis) ของตัวแปรระหว่างข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีกับคุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality) ในตารางที่ 4.10 พบว่าในแต่ละด้านของข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชี มีความสัมพันธ์ในเชิงลบกับคุณภาพงานสอบบัญชี ($r = -0.056, p < .05$; $r = -0.150, p < .05$; $r = -0.063, p < .05$; $r = -0.137, p < .05$) และจากการวิเคราะห์ความสัมพันธ์

(Correlation Analysis) ของตัวแปรระหว่างจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีกับคุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality) ในตารางที่ 4.10 พบว่าจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพงานสอบบัญชี ($r = .682, p < .05$) นอกจากนี้จะเห็นได้ว่า ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีทั้ง 4 ด้าน และจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์กันเอง แต่ค่าความสัมพันธ์น้อยกว่า 0.80 (Hair, et al, 2006, อ้างถึงใน นริษา ทองมณี, 2556) แสดงถึงความสัมพันธ์อยู่ในระดับปานกลาง และไม่เกิดปัญหาตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันเอง (Multicollinearity)

นอกจากนี้การตรวจสอบตัวแปรอิสระจะต้องไม่มีความสัมพันธ์กันเองจะใช้ค่าทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับตัวแปรตาม Variance Factor (VIF) พบว่าค่าสูงสุดของ VIF มีค่า 5.620 ซึ่งมีค่าต่ำกว่า 10 (Hair, et al., 2006, อ้างถึงใน นริษา ทองมณี, 2556) แสดงถึงตัวแปรอิสระไม่มีความสัมพันธ์กันเอง

ภาพประกอบที่ 4.1 ข้อมูลทั่วไปและจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชี



จากภาพประกอบที่ 4.1 ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่งประกอบด้วย ข้อมูลทั่วไปด้านประสบการณ์สอบบัญชี ตำแหน่งของผู้สอบบัญชี ด้านระดับของผู้สอบบัญชี และด้านจำนวนสหกรณ์ที่ได้รับมอบหมาย ตามสมมติฐานการวิจัยที่ H1a-d ผลการวิจัยพบว่า ข้อมูลทั่วไปด้านประสบการณ์สอบบัญชี และตำแหน่งของผู้สอบบัญชี ส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชี สำหรับด้านระดับของผู้สอบบัญชี ส่งผลกระทบในเชิงลบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี และด้านจำนวนสหกรณ์ที่ได้รับมอบหมายไม่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี โดยผลการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) แสดงตามตารางที่ 4.11 ผลการวิจัยพบว่า ตำแหน่งของผู้สอบบัญชี (AP) ($\beta_2 = .339, p < .05$) รองลงมาคือ ด้านประสบการณ์สอบบัญชี (AE) ($\beta_1 = .252, p < .05$) สำหรับด้านระดับของผู้สอบบัญชี (AL) ($\beta_3 = -.356, p < .05$) ส่งผลกระทบในเชิงลบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีในทิศทางตรงกันข้าม โดยข้อมูลทั่วไปด้านตำแหน่งของผู้สอบบัญชี และด้านประสบการณ์สอบบัญชีส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชี อธิบายได้ว่า ผู้สอบบัญชีที่มีตำแหน่งสูงกว่าและมีประสบการณ์สอบบัญชีมากกว่าส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีที่เพิ่มมากขึ้นด้วย จึงยอมรับสมมติฐาน H1a, H1b และระดับของผู้สอบบัญชีส่งผลกระทบในเชิงลบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีในทิศทางตรงกันข้าม อธิบายได้ว่า ระดับของผู้สอบบัญชีที่สูงขึ้นจะส่งผลให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง จึงยอมรับสมมติฐาน H1c สำหรับข้อมูลทั่วไปด้านจำนวนสหกรณ์ที่ได้รับมอบหมาย (CN) ไม่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี จึงปฏิเสธสมมติฐาน H1d และจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชี ตามสมมติฐานการวิจัยที่ H3 ผลการวิจัยพบว่า จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชี โดยผลการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) แสดงตามตารางที่ 4.11 ผลการวิจัยพบว่า จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี (AET) ($\beta_5 = .682, p < .05$) ส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชี อธิบายได้ว่า ผู้สอบบัญชีที่มีจรรยาบรรณมากกว่าจะส่งผลให้คุณภาพงานสอบบัญชีเพิ่มมากขึ้นด้วย จึงยอมรับสมมติฐาน H3

ตารางที่ 4.10 การวิเคราะห์ห้เมทริกซ์ สหสัมพันธ์ (Correlation Matrix)

ตัวแปร (Variables)	AE	AP	AL	AN	AET	IC1	IC2	IC3	IC4	IC5	AQ
ประสบการณ์สอบบัญชี (AE)	1.000										
ตำแหน่งของผู้สอบบัญชี (AP)	.088	1.000									
ระดับของผู้สอบบัญชี (AL)	.045	-.021	1.000								
จำนวนสหกรณ์ที่ได้รับมอบหมาย (AN)	.013	.107*	.093	1.000							
จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี (AET)	.001	-.117*	-.020	-.149**	1.000						
ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม (IC1)	-.068	-.151**	-.074	-.120*	.686**	1.000					
ด้านกระบวนการประเมินความเสี่ยง (IC2)	-.115*	-.159**	-.036	-.156**	.631**	.733**	1.000				
ด้านระบบสารสนเทศที่เกี่ยวข้องฯ (IC3)	-.110*	-.122*	-.060	-.106*	.575**	.696**	.833**	1.000			
ด้านกิจกรรมการควบคุม (IC4)	-.081	-.136**	-.091	-.115*	.583**	.679**	.792**	.849**	1.000		
ด้านการติดตามผลการควบคุม (IC5)	-.061	-.107*	-.064	-.127**	.567**	.672**	.752**	.779**	.814**	1.000	
คุณภาพงานสอบบัญชี (AQ)	-.056	-.150**	-.063	-.137**	.682**	.676**	.662**	.628**	.644**	.636**	1.000

**p<.05

ตารางที่ 4.11 ผลกระทบของจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน และคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์

ตัวแปรอิสระ (Independent Variables)	ตัวแปรตาม (Dependent Variables)				
	ประสิทธิภาพ ระบบการ ควบคุม ภายใน (IC)	คุณภาพ งานสอบบัญชี (AQ1)	คุณภาพ งานสอบ บัญชี (AQ2)	คุณภาพ งานสอบ บัญชี (AQ3)	
	ประสบการณ์สอบบัญชี (AE)	.173**	.252**		-.009
	ตำแหน่งของผู้สอบบัญชี (AP)	.410**	.339**		-.033
ระดับของผู้สอบบัญชี (AL)	-.354**	-.356**		-.019	
จำนวนสหกรณ์ที่ได้รับ (AN)	.074	.112		-.011	
จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี (AET)	.674**	.682**		.332	
สภาพแวดล้อมการควบคุม (IC1)			.344	.188	
กระบวนการประเมินความเสี่ยง(IC2)			.189**	.110	
ระบบสารสนเทศที่เกี่ยวข้อง(IC3)			-.015	.006	
กิจกรรมควบคุม(IC4)			.149**	.110	
การติดตามผลการควบคุม(IC5)			.154**	.138**	
Adjusted R square	.079	.090	.536	.587	
Maximum VIF	5.620	5.620	4.946	4.981	

**p<.05

5.2 การทดสอบข้อมูลทั่วไปและจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน

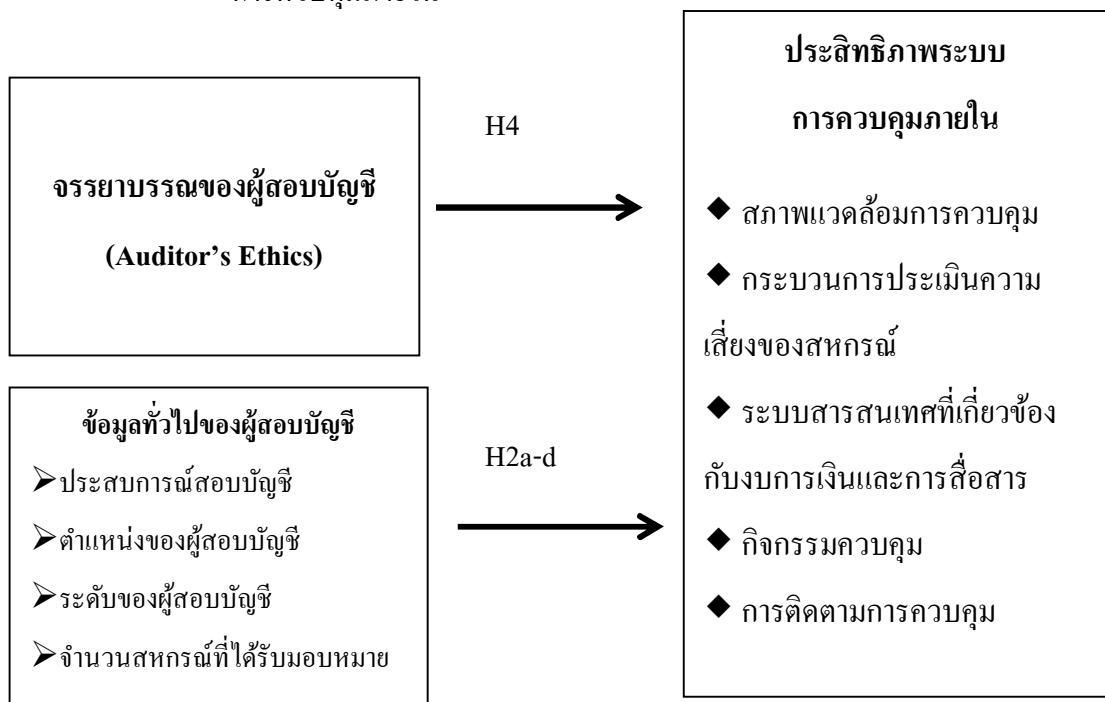
จากการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ (Correlation Analysis) ของตัวแปรระหว่างข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีกับประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน ในตารางที่ 4.10 พบว่าในแต่ละด้านของข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชี มีความสัมพันธ์ในเชิงลบกับประสิทธิภาพระบบการ

ควบคุมภายในทั้ง 5 ด้าน ($r = -.068, p < .05$; $r = -.115, p < .05$; $r = -.110, p < .05$; $r = -.081, p < .05$; $r = -.061, p < .05$; $r = -.151, p < .05$; $r = -.159, p < .05$; $r = -.122, p < .05$; $r = -.136, p < .05$; $r = -.107, p < .05$; $r = -.074, p < .05$; $r = -.036, p < .05$; $r = -.060, p < .05$; $r = -.091, p < .05$; $r = -.064, p < .05$; $r = -.120, p < .05$; $r = -.156, p < .05$; $r = -.106, p < .05$; $r = -.115, p < .05$; $r = -.127, p < .05$) และจากการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ (Correlation Analysis) ของตัวแปรระหว่าง จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีกับประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน ในตารางที่ 4.10 พบว่า จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในทั้ง 5 ด้าน ($r = .686, p < .05$; $r = .631, p < .05$; $r = .575, p < .05$; $r = .583, p < .05$; $r = .567, p < .05$) นอกจากนี้จะ เห็นได้ว่า ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีทั้ง 4 ด้าน และจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์ กันเอง แต่ค่าความสัมพันธ์น้อยกว่า 0.80 (Hair, et al, 2006, อ้างถึงใน นริษา ทองมณี, 2556) แสดง ถึงความสัมพันธ์อยู่ในระดับปานกลางและไม่เกิดปัญหาตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันเอง (Multicollinearity)

นอกจากนี้การตรวจสอบตัวแปรอิสระจะต้องไม่มีความสัมพันธ์กันเองจะใช้ ค่าทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับตัวแปรตาม Variance Factor (VIF) พบว่าค่าสูงสุด ของ VIF มีค่า 5.620 ซึ่งมีค่าต่ำกว่า 10 (Hair, et al., 2006, อ้างถึงใน นริษา ทองมณี, 2556) แสดงถึง ตัวแปรอิสระไม่มีความสัมพันธ์กันเอง

ภาพประกอบที่ 4.2 ข้อมูลทั่วไปและจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพระบบ

การควบคุมภายใน



จากภาพประกอบที่ 4.2 ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน ประกอบด้วย ข้อมูลทั่วไปด้านตำแหน่งของผู้สอบบัญชี และด้านประสบการณ์สอบบัญชี ตามสมมติฐานการวิจัยที่ H2a-b ผลการวิจัยพบว่า ข้อมูลทั่วไปด้านตำแหน่งของผู้สอบบัญชีและด้านประสบการณ์สอบบัญชี ส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน สำหรับด้านระดับของผู้สอบบัญชี ส่งผลกระทบในเชิงลบในทิศทางตรงกันข้ามต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน และด้านจำนวนสหกรณ์ที่ได้รับมอบหมาย ไม่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน โดยผลการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) แสดงตามตารางที่ 4.11 ผลการวิจัยพบว่า ด้านตำแหน่งของผู้สอบบัญชี (AP) ($B7 = .410, p < .05$) รองลงมาคือด้านประสบการณ์สอบบัญชี (AE) ($B6 = .173, p < .05$) ส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน อธิบายได้ว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์สอบบัญชีมากกว่าและตำแหน่งที่สูงกว่าจะส่งผลให้ประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในเพิ่มมากขึ้น จึงยอมรับสมมติฐาน H2a และ H2b สำหรับด้านระดับของผู้สอบบัญชี (AL) ($B8 = -.354, p < .05$) ส่งผลกระทบในเชิงลบต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน โดยข้อมูลทั่วไปด้านระดับของผู้สอบบัญชีส่งผลกระทบในเชิงลบในทิศทางตรงกันข้ามกับประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน อธิบายได้ว่า ผู้สอบบัญชีที่มีระดับของผู้สอบบัญชีที่สูงกว่าส่งผลต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในที่ลดลง จึงยอมรับสมมติฐาน H2c สำหรับข้อมูลทั่วไปด้านจำนวนสหกรณ์ที่ได้รับมอบหมาย (CN) ไม่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน จึงปฏิเสธสมมติฐาน H2d

นอกจากนี้การตรวจสอบตัวแปรอิสระจะต้องไม่มีความสัมพันธ์กันเองจะใช้ค่าทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับตัวแปรตาม Variance Inflation Factor (VIF) พบว่าค่าสูงสุดของ VIF มีค่า 5.620 ซึ่งมีค่าต่ำกว่า 10 (Hair, et al., 2006, อ้างถึงใน นริษา ทองมณี, 2556) แสดงถึงตัวแปรอิสระไม่มีความสัมพันธ์กันเอง

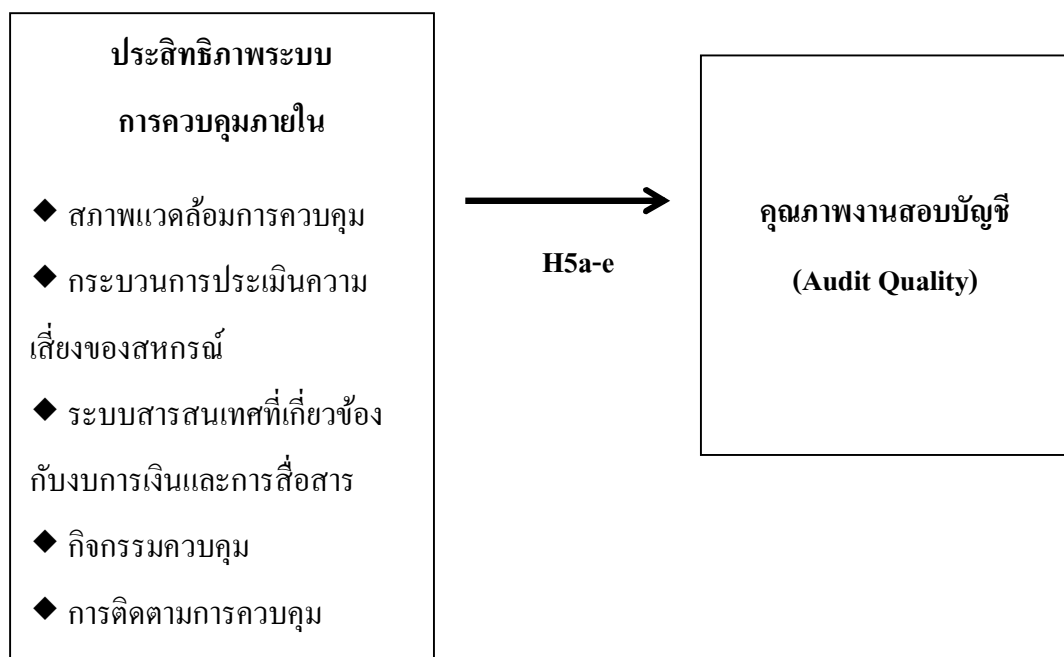
5.3 การทดสอบประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชี

จากการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ (Correlation Analysis) ของตัวแปรระหว่างประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน 5 ด้าน ประกอบด้วย ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม ด้านกระบวนการประเมินความเสี่ยง ด้านระบบสารสนเทศที่เกี่ยวข้อง ด้านกิจกรรมควบคุม และด้านการติดตามผลการควบคุมกับคุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality) ในตารางที่ 4.10 พบว่าประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในทั้ง 5 ด้าน มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพงานสอบบัญชี

($r = .676, p < .05$; $r = .662, p < .05$; $r = .628, p < .05$; $r = .644, p < .05$; $r = .636, p < .05$) นอกจากนี้ก็จะเห็นได้ว่า ประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในมีความสัมพันธ์กันเอง แต่ค่าความสัมพันธ์น้อยกว่า 0.80 (Hair, et al., 2006, อ้างถึงใน นริษา ทองมณี, 2556) แสดงถึงความสัมพันธ์อยู่ในระดับปานกลางและไม่เกิดปัญหาตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันเอง (Multicollinearity)

นอกจากนี้การตรวจสอบตัวแปรอิสระจะต้องไม่มีความสัมพันธ์กันเองจะใช้ค่าทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับตัวแปรตาม Variance Factor (VIF) พบว่าค่าสูงสุดของ VIF มีค่า 4.946 ซึ่งมีค่าต่ำกว่า 10 (Hair, et al., 2006, อ้างถึงใน นริษา ทองมณี, 2556) แสดงถึงตัวแปรอิสระไม่มีความสัมพันธ์กันเอง

ภาพประกอบที่ 4.3 ประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชี



จากภาพประกอบที่ 4.3 ประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในที่ส่งผลกระทบต่อเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชี ตามสมมติฐานการวิจัยที่ H5a-e ผลการวิจัยพบว่า ประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในด้านกระบวนการประเมินความเสี่ยง ด้านกิจกรรมควบคุม และด้านการติดตามผลการควบคุมส่งผลกระทบต่อเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชี สำหรับด้านสภาพแวดล้อมการควบคุมและด้านระบบสารสนเทศที่เกี่ยวข้องไม่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพระบบการ

ควบคุมภายใน โดยผลการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) แสดงตามตารางที่ 4.11 ผลการวิจัยพบว่า ประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในด้านกระบวนการประเมินความเสี่ยง ด้านกิจกรรมควบคุม และด้านการติดตามผลการควบคุม ($BIC_2 = .189, p < .05$; $BIC_4 = .149, p < .05$; $BIC_5 = .154, p < .05$) ส่งผลกระทบบนเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชีอธิบายได้ว่า ผู้สอบบัญชีที่มีการประเมินประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในด้านกระบวนการประเมินความเสี่ยง ด้านกิจกรรมควบคุม และด้านการติดตามผลการควบคุมโดยยึดหลักความถูกต้องและเป็นจริงเพิ่มมากขึ้นจะส่งผลให้คุณภาพงานสอบบัญชีเพิ่มมากขึ้นด้วย จึงยอมรับสมมติฐาน H5b และ H5d-e ปฏิเสธ H5a และ H5c

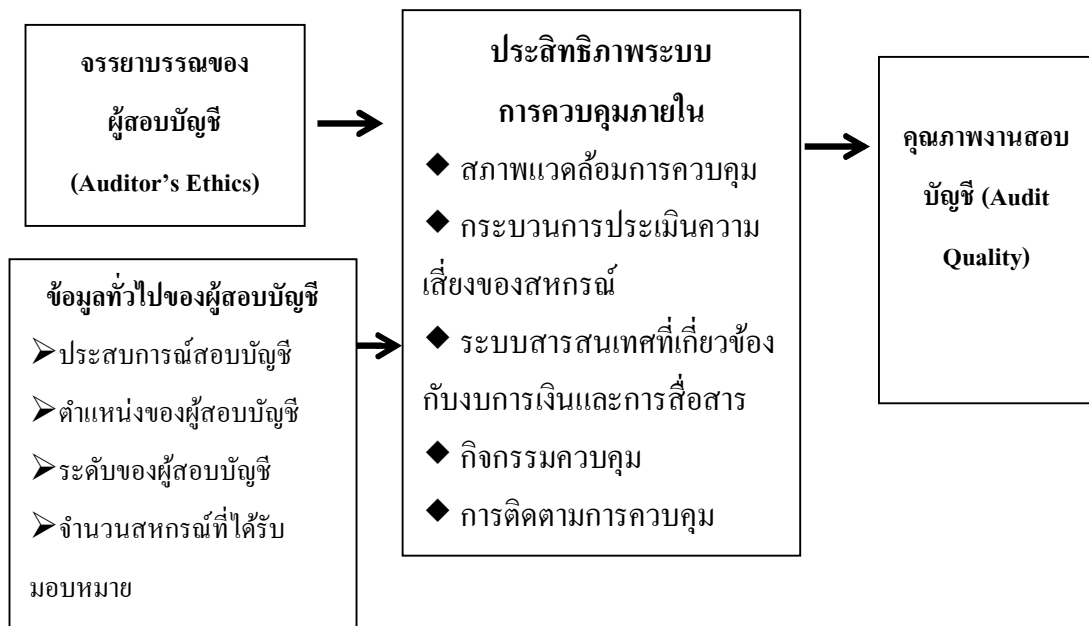
5.4 การทดสอบผลกระทบของตัวแปรกลาง (Mediating Effect) ของข้อมูลทั่วไป และจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality) โดยผ่านประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน

จากตารางที่ 4.10 พบว่าในแต่ละด้านของข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชี มีความสัมพันธ์ในเชิงลบกับประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในทั้ง 5 ด้าน ($r = -.068, p < .05$; $r = -.115, p < .05$; $r = -.110, p < .05$; $r = -.081, p < .05$; $r = -.061, p < .05$; $r = -.151, p < .05$; $r = -.159, p < .05$; $r = -.122, p < .05$; $r = -.136, p < .05$; $r = -.107, p < .05$; $r = -.074, p < .05$; $r = -.036, p < .05$; $r = -.060, p < .05$; $r = -.091, p < .05$; $r = -.064, p < .05$; $r = -.120, p < .05$; $r = -.156, p < .05$; $r = -.106, p < .05$; $r = -.115, p < .05$; $r = -.127, p < .05$) และจากการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ (Correlation Analysis) ของตัวแปรระหว่างจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีกับประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน ในตารางที่ 4.10 พบว่าจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในทั้ง 5 ด้าน ($r = .686, p < .05$; $r = .631, p < .05$; $r = .575, p < .05$; $r = .583, p < .05$; $r = .567, p < .05$) นอกจากนี้จะเห็นได้ว่า ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีทั้ง 4 ด้าน มีความสัมพันธ์กันเอง แต่ค่าความสัมพันธ์น้อยกว่า 0.80 (Hair, et al., 2006, อ้างถึงใน นริษา ทองมณี, 2556) แสดงถึงความสัมพันธ์อยู่ในระดับปานกลางและไม่เกิดปัญหาตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันเอง (Multicollinearity)

นอกจากนี้การตรวจสอบตัวแปรอิสระจะต้องไม่มีความสัมพันธ์กันเองจะใช้ค่าทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับตัวแปรตาม Variance Factor (VIF) พบว่าค่าสูงสุด

ของ VIF มีค่า 5.620 ซึ่งมีค่าต่ำกว่า 10 (Hair, et al., 2006, อ้างถึงใน นริษา ทองมณี, 2556) แสดงถึงตัวแปรอิสระไม่มีความสัมพันธ์กันเอง

ภาพประกอบที่ 4.4 ข้อมูลทั่วไปและจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชี โดยผ่านประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน



จากภาพประกอบที่ 4.4 ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี ประกอบด้วย ข้อมูลทั่วไปด้านตำแหน่งของผู้สอบบัญชี ด้านประสบการณ์สอบบัญชี ด้านระดับของผู้สอบบัญชี และด้านจำนวนสหกรณ์ที่ได้รับมอบหมาย ตามสมมติฐานการวิจัยที่ H1a-b ผลการวิจัยพบว่า ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีทุกด้านไม่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี โดยผลการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) แสดงตามตารางที่ 4.11 ผลการวิจัยพบว่า ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีทุกด้านไม่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี จึงปฏิเสธสมมติฐาน H1a-d สำหรับจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี ตามสมมติฐานการวิจัยที่ H3 ผลการวิจัยพบว่า จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี (AET) ($\beta_{15} = .332, p < .05$) ไม่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี จึงปฏิเสธสมมติฐาน H3 และประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี ตามสมมติฐานการวิจัยที่ H5a-e ผลการวิจัยพบว่า ประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน (IC) ($\beta_{16} = .188, p < .05; \beta_{17} = .110, p < .05; \beta_{18} = .006, p <$

.05; $\beta_{19} = .110, p < .05$; $\beta_{20} = .138, p < .05$) ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม ด้านกระบวนการประเมินความเสี่ยง ด้านระบบสารสนเทศที่เกี่ยวข้อง ด้านกิจกรรมควบคุมไม่ส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชี เว้นแต่ด้านการติดตามผลการควบคุมส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชี อธิบายได้ว่า ผู้สอบบัญชีที่มีการประเมินประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในโดยเน้นการติดตามผลการควบคุมเป็นลำดับสุดท้ายเพิ่มมากขึ้นจะส่งผลให้คุณภาพงานสอบบัญชีเพิ่มมากขึ้นด้วย จึงยอมรับสมมติฐาน H5e

นอกจากนี้การตรวจสอบตัวแปรอิสระจะต้องไม่มีความสัมพันธ์กันเองจะใช้ค่าทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับตัวแปรตาม Variance Inflation Factor (VIF) พบว่าค่าสูงสุดของ VIF มีค่า 4.981 ซึ่งมีค่าต่ำกว่า 10 (Hair, et al., 2006, อ้างถึงใน นริษา ทองมณี, 2556) แสดงถึงตัวแปรอิสระไม่มีความสัมพันธ์กันเอง

ตารางที่ 4.12 ผลการวิจัยของข้อสมมติฐานการวิจัย

สมมติฐานการวิจัย	ข้อสมมติฐาน	ผลลัพธ์	สรุปผล
(1) ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีด้านประสบการณ์สอบบัญชี ตำแหน่งของผู้สอบบัญชี ด้านระดับของผู้สอบบัญชี และด้านจำนวนสหกรณ์ที่ได้รับมอบหมายที่ส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน	ข้อสมมติฐาน H1a-d และ H2a-d	ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีด้านประสบการณ์สอบบัญชีและด้านตำแหน่งของผู้สอบบัญชีส่งผลกระทบในเชิงบวกสำหรับด้านระดับของผู้สอบบัญชีส่งผลกระทบในเชิงลบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน และด้านจำนวนสหกรณ์ที่ได้รับมอบหมายไม่ส่งผลกระทบเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน	ยอมรับ H1a-c และ H2a-c ปฏิเสธ H1d และ H2d
(2) จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน	ข้อสมมติฐาน H3 และ H4	จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน	ยอมรับ H3 และ H4

ตารางที่ 4.12 (ต่อ)

สมมติฐานการวิจัย	ข้อสมมติฐาน	ผลลัพธ์	สรุปผล
<p>(3) ประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม ด้านกระบวนการประเมินความเสี่ยง ด้านระบบสารสนเทศที่เกี่ยวข้อง ด้านกิจกรรมควบคุม และด้านการติดตามผลการควบคุมที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี</p>	<p>ข้อสมมติฐาน H5a-e</p>	<p>ประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในด้านกระบวนการประเมินความเสี่ยง ด้านกิจกรรมควบคุม และด้านการติดตามผลการควบคุมส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี สำหรับด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม และด้านระบบสารสนเทศที่เกี่ยวข้องไม่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี</p>	<p>ยอมรับ H5b, H5d และ H5e ปฏิเสธ H5a และ H5c</p>

บทที่ 5

สรุปผล อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

5.1 สรุปผลการวิจัย

การวิจัยเรื่อง ผลกระทบของจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี ต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน และคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ เป็นไปตามวัตถุประสงค์การวิจัยของความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีกับประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในและคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ และวิจัยความสัมพันธ์ระหว่างระดับประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในกับคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ นำมาสู่การตั้งคำถามการวิจัย ดังนี้ (1) จรรยาบรรณผู้สอบบัญชีมีผลต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในและคุณภาพงานสอบบัญชีหรือไม่อย่างไร และ (2) ระดับประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในมีผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีหรือไม่อย่างไร

การวิจัยครั้งนี้ได้นำทฤษฎี แนวคิด และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง เพื่อตอบสนองวัตถุประสงค์ของการวิจัย ประกอบด้วย 1. ทฤษฎีการเรียนรู้ (Learning Theory) และการเรียนรู้จากการปฏิบัติ (Action Learning) 2. แนวคิดเกี่ยวกับจริยธรรมและจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพ (Ethics and Professional Code of Ethics) 3. แนวคิดเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality) 4. แนวคิดระบบการควบคุมภายในของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ 5. แนวคิดเกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง และ 6. กฎหมาย ระเบียบ และข้อบังคับทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ประชากรกลุ่มตัวอย่างครั้งนี้ คือ ข้าราชการและพนักงานราชการ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ทั้ง 77 จังหวัด จำนวน 1,000 คน ที่ได้รับแต่งตั้งจากนายทะเบียนสหกรณ์ให้เป็นผู้สอบบัญชี ตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. 2542 ในช่วงปีงบประมาณ พ.ศ. 2559 (ตุลาคม 2558 ถึงกันยายน 2559) ข้อมูลจากคำสั่งแต่งตั้งผู้สอบบัญชี กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ณ วันที่ 12 ตุลาคม 2558 และมีจำนวนกลุ่มตัวอย่างจำนวน 286 คน จากวิธีการสุ่มตัวอย่างตามวิธีการของทาโร ยามานะ (Taro Yamane) (นริษา ทองมณี, 2556, น.38-39) ได้กลุ่มตัวอย่างที่เหมาะสมสำหรับการวิเคราะห์จำนวน 286 คน โดย Aaker, Kumar, and Day (2001) (อ้างถึงใน Wittayapoom, 2009) กล่าวว่าแบบสอบถามที่ได้รับการตอบกลับควรมีอย่างน้อยร้อยละ 20 ของแบบสอบถามที่ส่งไปทั้งหมดจึงจัดส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์ไปยังผู้สอบบัญชีสหกรณ์ทั่วประเทศเป็นจำนวน 1,000 คน เพื่อให้ได้แบบสอบถามจากกลุ่มตัวอย่างตอบกลับมาจำนวน 286 คน ซึ่งปรากฏว่าได้รับแบบสอบถามที่สมบูรณ์กลับคืนมา

จำนวน 425 ชุด คิดเป็นร้อยละ 42.50 ของแบบสอบถามที่จัดส่งไปทางไปรษณีย์ และการนำข้อมูลจากแบบสอบถามที่มีความสมบูรณ์มาใช้ในการวิเคราะห์ ดังนี้ (1) นำข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถามวิเคราะห์โดยการแจกแจงความถี่ (Frequency) และหาค่าร้อยละ (Percentage) ในการอธิบายลักษณะทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง (2) หาค่าเฉลี่ย (\bar{X}) และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (S.D.) ของแบบสอบถามมาเป็นเกณฑ์ในการแปลความหมายเพื่อจัดระดับค่าเฉลี่ย (3) ทดสอบสมมติฐานความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรด้วยการใช้สถิติเชิงอ้างอิง (Inferential Statistic) โดยใช้การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression Statistic) ซึ่งจะทำการทดสอบข้อสมมติฐานเบื้องต้นก่อนการใช้สถิติดังกล่าว ทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับตัวแปรตามเพื่อแสดงถึงตัวแปรอิสระไม่ได้มีความสัมพันธ์กันเอง รวมทั้งใช้การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ (Correlation Analysis) เพื่อวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรในเบื้องต้น หากพบว่าตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กัน จะใช้การสกัดปัจจัย (Factor Analysis) เพื่อจัดกลุ่มข้อความของตัวแปรที่มีความสัมพันธ์กันเข้าด้วยกัน และใช้ค่าการสกัดปัจจัยในการวิเคราะห์ความถดถอยในสมการ จะไม่ทำให้เกิดปัญหาตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันเอง (Multicollinearity) และ (4) รวบรวมข้อมูลจากการแสดงความคิดเห็นและข้อเสนอแนะเกี่ยวกับแนวทางการพัฒนาผู้สอบบัญชีให้มีจรรยาบรรณต่อวิชาชีพและเพื่อเป็นแนวทางให้ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในการพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชีให้เป็นที่ยอมรับเพื่อสร้างชื่อเสียงและสร้างภาพลักษณ์ที่ดีแก่องค์กร

ผลการวิจัยพบว่า ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชี ได้แก่ ข้อมูลทั่วไปด้านประสบการณ์สอบบัญชี ด้านตำแหน่งของผู้สอบบัญชี ด้านระดับของผู้สอบบัญชี และด้านจำนวนสหกรณ์ที่ได้รับมอบหมาย ผลการวิจัยพบว่า ข้อมูลทั่วไปด้านตำแหน่งของผู้สอบบัญชี รองลงมาด้านประสบการณ์สอบบัญชีส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี และข้อมูลทั่วไปด้านระดับของผู้สอบบัญชีส่งผลกระทบต่อเชิงลบในทิศทางตรงกันข้ามกับคุณภาพงานสอบบัญชี สำหรับด้านจำนวนสหกรณ์ที่ได้รับมอบหมายไม่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี

ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน ได้แก่ ข้อมูลทั่วไปด้านประสบการณ์สอบบัญชี ด้านตำแหน่งของผู้สอบบัญชี ด้านระดับของผู้สอบบัญชี และด้านจำนวนสหกรณ์ที่ได้รับมอบหมาย ผลการวิจัยพบว่า ข้อมูลทั่วไปด้านตำแหน่งของผู้สอบบัญชี รองลงมาด้านประสบการณ์สอบบัญชีส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน และข้อมูลทั่วไปด้านระดับของผู้สอบบัญชีส่งผลกระทบต่อเชิงลบในทิศทางตรงกันข้ามกับประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน สำหรับด้านจำนวนสหกรณ์ที่ได้รับมอบหมายไม่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน

ผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชีโดยรวมอยู่ในระดับมาก และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านอยู่ในระดับมากทุกด้าน โดยเรียงลำดับจากมากไปหาน้อย ดังนี้ ด้านความสามารถในการจัดทำกระดาษทำการได้อย่างถูกต้องครบถ้วนตามวิธีการตรวจสอบที่กำหนดในแนวการสอบบัญชีและมีการลงลายมือชื่อผู้ตรวจสอบและผู้สอบทานครบถ้วน รองลงมา ผู้สอบบัญชีสหกรณ์คิดว่าข้อความในรายงานการสอบบัญชีมีความถูกต้องครบถ้วนและมีการจัดทำรายงานการสอบบัญชีเป็นไปตามแบบที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด และผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญเป็นไปตามที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด

ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ มีความคิดเห็นเกี่ยวกับจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์โดยรวมอยู่ในระดับมาก และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านพบว่าอยู่ในระดับมากทุกด้าน โดยเรียงลำดับจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับแรก ดังนี้ ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ประพฤติปฏิบัติตนในทางที่ถูกที่ควรสำนึกในหน้าที่และไม่ปฏิบัติตนในลักษณะที่ทำให้เกิดความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ รองลงมา มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 5 ด้าน คือ (1) ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานด้วยความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต (2) ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานด้วยความยุติธรรมซื่อตรงต่อวิชาชีพและไม่มีส่วนได้เสียในงานที่เป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ (3) ผู้สอบบัญชีไม่นำข้อมูลที่เป็นความลับของสหกรณ์ที่ได้มาจากการปฏิบัติงานสอบบัญชีและความสัมพันธ์ในทางธุรกิจ รวมทั้งความลับของผู้ที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ปฏิบัติหน้าที่ให้ไปเปิดเผยต่อบุคคลที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องได้รับทราบ โดยไม่ได้รับอนุญาตเป็นลายลักษณ์อักษรจากผู้รับบริการ (4) ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ โดยไม่แข่งขันสอบบัญชีสหกรณ์จากผู้สอบบัญชีสหกรณ์รายอื่น และ (5) ผู้สอบบัญชีไม่เรียกหรือรับทรัพย์สินหรือประโยชน์จากบุคคลใดเมื่อบุคคลนั้นได้รับงานจากการแนะนำหรือการจัดหางานของตนในฐานะเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ของสหกรณ์นั้น และลำดับที่ 3 มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2 ด้าน คือ ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ใช้วิจารณ์อย่างรอบคอบ มีเหตุผลในการปฏิบัติงาน ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์สูงสุดต่อผู้ที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ปฏิบัติหน้าที่ให้ และผู้สอบบัญชีไม่ให้หรือรับว่าจะให้ทรัพย์สินหรือประโยชน์ใดๆ เพื่อเป็นการจูงใจให้บุคคลอื่นแนะนำหรือจัดหางานสอบบัญชีสหกรณ์มาให้ตน

ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ มีความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในโดยรวมอยู่ในระดับมาก และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านพบว่าอยู่ในระดับมากทั้ง 5 ด้าน โดยเฉพาะด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม พบว่า ผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีการศึกษาสภาพแวดล้อมการควบคุม

ของสหกรณ์ก่อนเข้าปฏิบัติหน้าที่สอบบัญชีระหว่างปี/ประจำปี และผู้สอบบัญชีนำผลจากการวิเคราะห์สภาพแวดล้อมของสหกรณ์เพื่อนำข้อมูลมาใช้ประกอบการวางแผนการสอบบัญชีโดยรวม และจัดทำแนวการสอบบัญชี รองลงมาคือ ด้านกระบวนการประเมินความเสี่ยงของสหกรณ์ พบว่าผู้สอบบัญชีสหกรณ์สามารถระบุความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินให้เป็นไปตามกฎหมายสหกรณ์ มาตรฐานการบัญชีของสหกรณ์ และระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด และผู้สอบบัญชีสหกรณ์เข้าใจกระบวนการประเมินความเสี่ยงของสหกรณ์ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำรายงานทางการเงินที่เชื่อถือได้ ด้านกิจกรรมควบคุม พบว่า ผู้สอบบัญชีสหกรณ์สามารถพิจารณา นโยบาย และวิธีปฏิบัติของสหกรณ์ที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี ได้แก่ การอนุมัติ การสอบทานผลการปฏิบัติงาน และผู้สอบบัญชีสหกรณ์สามารถพิจารณา นโยบาย และวิธีปฏิบัติของสหกรณ์ที่เกี่ยวข้องกับการประมวลผลข้อมูล การควบคุมทางกายภาพ และการแบ่งแยกหน้าที่ได้ สำหรับด้านระบบสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับงบการเงินและการสื่อสาร พบว่า ผู้สอบบัญชีสหกรณ์สามารถสื่อสารให้บุคลากรที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำรายงานทางการเงินได้เข้าใจบทบาทหน้าที่และความรับผิดชอบในการรายงานทางการเงิน รวมทั้งวิธีการรายงานที่เหมาะสมได้ และสามารถพิจารณาระบบสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำรายงานทางการเงิน ซึ่งครอบคลุมวิธีการและการบันทึกรายการที่ถูกต้อง และด้านการติดตามผลการควบคุม พบว่า ผู้สอบบัญชีสหกรณ์สามารถพิจารณาว่าคณะกรรมการดำเนินการได้มีการติดตามผลการควบคุมเป็นไปตามที่กำหนด รวมทั้งมีการเปลี่ยนแปลงการควบคุมตามความเหมาะสม และผู้สอบบัญชีสหกรณ์สามารถพิจารณาว่าคณะกรรมการดำเนินการได้มีการติดตามผลการควบคุมและให้ความสนใจกับข้อสังเกต/ข้อเสนอแนะของผู้สอบบัญชี รวมทั้งการพิจารณาปรับปรุงแก้ไขตามข้อเสนอแนะ

จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชี ได้แก่ จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี ด้านความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต ด้านความรู้ความสามารถ และมาตรฐานในการปฏิบัติงาน ด้านการรักษาความลับ ด้านความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ ด้านความรับผิดชอบต่อผู้ที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้ ด้านความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ และจรรยาบรรณทั่วไป ส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชี

จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน ได้แก่ จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี ด้านความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต ด้านความรู้ความสามารถ และมาตรฐานในการปฏิบัติงาน ด้านการรักษาความลับ ด้านความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ ด้านความรับผิดชอบต่อผู้ที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้ ด้าน

ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ และจรรยาบรรณทั่วไป ส่งผลกระทบต่อ
ประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน

ประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชี ผลการวิจัย
พบว่า ประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน ด้านกระบวนการประเมินความเสี่ยง ด้านกิจกรรม
ควบคุม และด้านการติดตามผลการควบคุมส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี
สำหรับด้านสภาพแวดล้อมการควบคุมและด้านระบบสารสนเทศที่เกี่ยวข้องไม่ส่งผลกระทบต่อ
คุณภาพงานสอบบัญชี

5.2 การอภิปรายผล

จากข้อสมมติฐานการวิจัยสามารถอภิปรายผลได้ว่า ผลกระทบของจรรยาบรรณ
ของผู้สอบบัญชีต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในและคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบ
บัญชีสหกรณ์

1. ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบ
บัญชี ซึ่งอธิบายได้ว่า ข้อมูลทั่วไปด้านตำแหน่งของผู้สอบบัญชีและด้านประสบการณ์สอบบัญชีส่ง
ผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี และระดับของผู้สอบบัญชีส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี
ในทิศทางตรงกันข้ามกับคุณภาพงานสอบบัญชี กล่าวคือ ผู้สอบบัญชีที่มีตำแหน่งสูงกว่าและ
ประสบการณ์สอบบัญชีมากกว่าจะให้ความสำคัญต่อกระบวนการตรวจสอบบัญชี จึงส่งผลให้
คุณภาพงานสอบบัญชีที่ได้เพิ่มมากขึ้น ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ พรรณราย คำจันทร์ดี (2552)
ที่พบว่า ประสบการณ์ในการสอบบัญชีสหกรณ์มีผลกระทบต่อระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการ
ควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามวงจรคุณภาพในการวางแผน การปฏิบัติการตรวจสอบการ
ปรับปรุง (Plan-Do-Check-Act: PDCA) ด้านการวางแผนงานสอบบัญชีและด้านวิธีการตรวจสอบ
จัดทำหลักฐานการปฏิบัติงานและจำนวนชั่วโมงในการอบรมความรู้เกี่ยวกับบัญชีและการสอบ
บัญชีมีผลกระทบต่อระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชีตามวงจรคุณภาพ รวมทั้ง
สอดคล้องกับงานวิจัยของ Linn, et al., (2003) ที่พบว่า ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์และมีความรู้
ความสามารถมากกว่าสามารถตรวจสอบกิจการที่ค่อนข้างยากและปฏิบัติอย่างมีความคิดเห็นของ
คนส่วนใหญ่ (Consensus) ความสอดคล้อง (Consistency) และความเข้าใจตนเอง (Self-insight)
มากกว่าผู้ที่มีประสบการณ์และความรู้ความสามารถน้อยกว่าซึ่งเป็นส่วนสำคัญในการช่วยการ
พิจารณาตัดสินใจลงความเห็นในงบการเงินได้อย่างถูกต้องและน่าเชื่อถือมากกว่าผู้สอบบัญชีที่มี
ประสบการณ์และความรู้ความสามารถที่น้อยกว่า และงานวิจัยของ นันทวรรณ วงศ์ไชย (2552)

พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีประสบการณ์ในการสอบบัญชีที่แตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีความเป็นมืออาชีพ ด้านเทคนิคและปฏิบัติหน้าที่ มีจรรยาบรรณวิชาชีพด้านการปฏิบัติตนเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ และด้านความเป็นอิสระและมีคุณภาพการสอบบัญชีด้านกะทัดรัดแตกต่างกัน เช่นเดียวกับงานวิจัยของ นริษา ทองมณี (2556) พบว่า ประสบการณ์เป็นส่วนที่ช่วยให้ผู้สอบบัญชีมีการปฏิบัติงานได้อย่างถูกต้อง และสามารถแก้ไขปัญหา และเสนอแนะแก่ลูกค้า รวมทั้งการตรวจสอบอย่างมีคุณภาพและถูกต้องรวมทั้งประสบการณ์ยังช่วยให้พัฒนาความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชีมากขึ้นนำไปสู่ประสบความสำเร็จในวิชาชีพต่อไป นลินรัตน์ เคนคอนทราย (2547) พบว่า การที่ผู้สอบบัญชีไม่ได้ปฏิบัติตามขั้นตอนการตรวจสอบอย่างเหมาะสม อันเป็นสาเหตุสำคัญที่ทำให้เกิดพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง สำหรับด้านระดับของผู้สอบบัญชีส่งผลกระทบต่อในเชิงลบในทิศทางตรงกันข้ามกับคุณภาพงานสอบบัญชีอธิบายได้ว่า ระดับของผู้สอบบัญชีสูงขึ้นจะส่งผลให้คุณภาพงานสอบบัญชียิ่งลดลง กล่าวคือ ผู้สอบบัญชีระดับสูงมักจะเลยต่อการปฏิบัติหน้าที่โดยคิดว่าตนเองมีประสบการณ์ความรู้ความสามารถเหมาะสมกับระดับตำแหน่งจึงไม่ให้ความสำคัญกับการวางแผนงานสอบบัญชีอย่างเคร่งครัด โดยไม่ได้มุ่งเน้นเทคนิควิธีการตรวจสอบหลักฐานการสอบบัญชีอย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้มีคุณภาพนั้น สิ่งสำคัญที่สุดขึ้นอยู่กับปัจจัยส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีที่จะต้องปฏิบัติงานอย่างมีคุณภาพ ดังนั้น จึงพบว่าระดับของผู้สอบบัญชีที่สูงขึ้นยิ่งส่งผลให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง

2. ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน อธิบายได้ว่า ข้อมูลทั่วไปด้านตำแหน่งของผู้สอบบัญชีและด้านประสบการณ์สอบบัญชีส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน และระดับของผู้สอบบัญชีส่งผลกระทบต่อในเชิงลบในทิศทางตรงกันข้ามกับประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน กล่าวคือ ผู้สอบบัญชีที่มีระดับตำแหน่งที่สูงกว่าและประสบการณ์สอบบัญชีที่มากกว่าจะส่งผลให้ประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในเพิ่มมากขึ้น สอดคล้องกับงานวิจัยของ เจริญ เกษฎาวัลย์ (2547) พบว่า การบริหารจัดการองค์กรให้บรรลุเป้าหมายและก่อให้เกิดประสิทธิผลสูงสุด สิ่งสำคัญที่แต่ละองค์กรให้ความสนใจคือ การจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่มีคุณภาพเพื่อวัดและประเมินผลการดำเนินงานให้เป็นไปตามเป้าหมายที่กำหนด และสอดคล้องกับ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (2548) กล่าวว่า การควบคุมภายในไม่ได้หมายถึงการควบคุมภายในเฉพาะทางด้านบัญชีและการเงินเท่านั้น ยังครอบคลุมไปถึงการควบคุมภายในด้านการบริหาร และการควบคุมภายในด้านการปฏิบัติงานด้วย ผู้บริหารจึงต้องปลูกจิตสำนึกให้บุคลากรทุกคนตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายในและร่วมมือกันเพื่อช่วยรักษาไว้ซึ่งระบบการควบคุมภายใน และ

ในขณะที่เดียวกัน บุคลากรทุกคน ในองค์กรก็จะต้องมีความรับผิดชอบร่วมกันในเรื่องการควบคุม ภายในด้วย สำหรับข้อมูลทั่วไปด้านระดับของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลกระทบในเชิงลบในทิศทาง ตรงกันข้ามต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน อธิบายได้ว่า ระดับของผู้สอบบัญชีที่สูงกว่า ส่งผลให้ประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในลดลง กล่าวคือ ระบบการควบคุมภายในจะมี ประสิทธิภาพได้นั้นส่วนสำคัญก็คือการที่ฝ่ายบริหาร ฝ่ายจัดการและเจ้าหน้าที่ต้องร่วมมือร่วมใจกัน ปฏิบัติตามระดับการควบคุมภายในที่กำหนดไว้ รวมทั้งผู้สอบบัญชีจะต้องมีการประเมินความเสี่ยง และประเมินระบบการควบคุมภายในของสหกรณ์ โดยยึดหลักความเป็นจริงและมีการเข้าไป ประเมินและสอบถาม ณ ที่ทำการสหกรณ์รวมทั้งสังเกตการปฏิบัติงาน สภาพแวดล้อมโดยรวมและ นำผลที่ได้มาประเมินประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในตามข้อเท็จจริงโดยไม่ใช้ประเมินตาม ผู้สอบบัญชีปีก่อน ซึ่งในปัจจุบัน พบว่า ผู้สอบบัญชีจะประเมินระบบการควบคุมภายในของ สหกรณ์ โดยยึดตามข้อมูลจากผู้สอบบัญชีปีก่อน แต่ตามข้อเท็จจริงสหกรณ์มีการเปลี่ยนแปลง ตลอดเวลา โดยผู้สอบบัญชีไม่ได้เข้าไปประเมินสภาพแวดล้อมจริงที่สหกรณ์ ซึ่งส่วนใหญ่พบว่า ผู้สอบบัญชีระดับสูงจะปฏิบัติเช่นนี้เนื่องจากคิดว่าตนเองมีทักษะและประสบการณ์ที่สูงกว่าผู้สอบ บัญชีระดับต่ำ จึงเป็นเหตุผลที่ระดับผู้สอบบัญชีที่สูงกว่าส่งผลให้ประสิทธิภาพระบบการควบคุม ภายในลดลง

3. จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบ บัญชี ซึ่งอธิบายได้ว่า ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีจรรยาบรรณต่อวิชาชีพมากกว่าจะส่งผลให้คุณภาพ งานสอบบัญชีเพิ่มมากขึ้นด้วย เนื่องจากจรรยาบรรณวิชาชีพถือเป็นเครื่องมือสำคัญที่ผู้สอบบัญชี จะต้องยึดถือและปฏิบัติเพื่อใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงานต่อหน้าที่ด้วยความ โปร่งใส ความเป็น อิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ วันวิสา เนื่องสมศรี (2551) พบว่า นักบัญชีธุรกิจ SMEs มีความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีจรรยาบรรณวิชาชีพ โดยรวมและ เป็นรายด้านอยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความ ซื่อสัตย์สุจริต ด้านความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน ด้านความรับผิดชอบต่อ ผู้รับบริการ และการรักษาความลับ และด้านความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น รวมทั้งสอดคล้องกับ งานวิจัยของ วันรัชย์ โสภภาพร (2557) พบว่า การควบคุมการสอบบัญชี ด้านข้อกำหนดทางวิชาชีพ ที่เกี่ยวข้อง ด้านการแบ่งงาน และด้านความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายใน มีความสัมพันธ์ และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี เนื่องจาก การปฏิบัติงานที่มีการควบคุมคุณภาพใน ทุกๆ ขั้นตอนการทำงาน ย่อมป้องกันข้อผิดพลาดในการปฏิบัติงาน ซึ่งทำให้ผลลัพธ์ที่ได้คือ

คุณภาพงานที่ดี ได้แก่ หลักความเป็นอิสระ ความซื่อสัตย์สุจริต ความเที่ยงธรรม จรรยาบรรณต่อลูกค้า จรรยาบรรณต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ ตลอดจนจรรยาบรรณทั่วไป ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดของ โคมทอง ถานอาคณา (2548) พบว่า จรรยาบรรณวิชาชีพ ด้านความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต ด้านความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน มีความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพการทำงานด้านผลการปฏิบัติงาน เพื่อนำไปสู่การทำงานที่มีประสิทธิภาพ และบรรลุวัตถุประสงค์ของธุรกิจที่ตั้งไว้ รวมทั้งสอดคล้องกับงานวิจัยของ จารุมณ ศรีสันต์ (2550) พบว่า ความเชี่ยวชาญการสอบบัญชี ด้านจรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม เนื่องจาก จรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชี คือ คุณธรรม จริยธรรมของผู้สอบบัญชีที่จะต้องยึดถือปฏิบัติเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ เพื่อให้การสอบบัญชีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และประสิทธิผล อันส่งผลต่อการแสดงความเห็นที่มีต่อรายงานทางการเงินอย่างมีคุณภาพ ทั้งในด้านความเที่ยงธรรม โดยปราศจากความลำเอียงและมีอคติ ยึดมั่นในความเป็นกลางและความเป็นอิสระ โปร่งใส ไม่อยู่ภายใต้การบังคับเขียนรายงานการนำเสนอมีความชัดเจนไม่คลุมเครือ ใช้ข้อความที่กระชับได้ใจความไม่ฟุ่มเฟือย และแสดงความเห็นที่มีต่องบการเงินที่แสดงให้ผู้รับการตรวจมีการปรับปรุงในทางที่ดีขึ้น ดังนั้น ความเชี่ยวชาญการสอบบัญชี ด้านจรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชีจึงมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจึงควรตระหนักถึงการประพฤติปฏิบัติตนในการสอบบัญชีอย่างเคร่งครัด สอดคล้องกับงานวิจัยของ นันทวรรณ วงศ์ไชย (2552) พบว่า จรรยาบรรณทางวิชาชีพ ด้านการปฏิบัติงานเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพงานสอบบัญชี และสอดคล้องกับงานวิจัยของ มณฑิรา กิจสัมพันธ์วงศ์ (2550) พบว่า ความซื่อสัตย์สุจริต มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี รวมทั้งสอดคล้องกับงานวิจัยของ วิลาสิณี ขอบดี (2554) พบว่า ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพ ประกอบด้วย ด้านความรู้ในวิชาชีพ ด้านทักษะทางวิชาชีพ ด้านจรรยาบรรณ ด้านเจตคติ ส่งผลผลกระทบเชิงบวกต่อคุณภาพงานตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายในของแต่ละด้านของสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษา รวมทั้งงานวิจัยของ Eynon, Hills and Stevens (1997) พบว่าความต้องการที่จะดำรงไว้ซึ่งความน่าเชื่อถือของวิชาชีพทางการบัญชีนำไปสู่ความสนใจที่เพิ่มขึ้นเกี่ยวกับจรรยาบรรณ (Moral Reasoning Ability: MRA) ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และคุณลักษณะด้านจริยธรรมทาง

วิชาชีพสอดคล้องกับงานวิจัยของ นันทวรรณ วงศ์ไชย (2552) ผู้สอบบัญชีประพุดิตนตามหลัก จรรยาบรรณวิชาชีพไปพร้อมกับความเป็นมืออาชีพจะส่งผลต่อความสำเร็จและคุณภาพในการทำงานประกอบกับมารยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความสัมพันธ์และส่งผลกระทบเชิงบวกต่อ คุณภาพการสอบบัญชี

4. จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อประสิทธิภาพระบบ การควบคุมภายใน ซึ่งอธิบายได้ว่า ผู้สอบบัญชีที่มีจรรยาบรรณมากกว่าจะส่งผลให้ประสิทธิภาพ ระบบการควบคุมภายในเพิ่มมากขึ้นด้วย สอดคล้องกับงานวิจัยของ อัมรา เพ็ชรบุษชา (2551) พบว่า การควบคุมภายใน หลักฐานการสอบบัญชี การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี การวางแผนการ ตรวจสอบบัญชี ถือเป็นปัจจัยหลักในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี และสอดคล้องกับงานวิจัยของ จุฬาลักษณ์ ฟองมูล (2554) ได้ทำการศึกษาเรื่อง ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีต่อความสัมพันธ์ ระหว่างประสิทธิผลของการควบคุมภายในตามมาตรา 404 ของกฎหมาย Sarbanes Oxley Act กับ คุณภาพรายงานทางการเงิน ผลการศึกษาพบว่า ผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยสอบบัญชีมีความเห็น ว่า กิจการที่มีการนำมาตรา 404 ของกฎหมาย Sarbanes Oxley Act มาปฏิบัตินั้นจะมีประสิทธิผลของ การควบคุมภายในอยู่ในระดับมาก และมีความเห็นว่า กิจการมีคุณภาพรายงานทางการเงินอยู่ใน ระดับมาก ซึ่งในการศึกษายึดถือหลักการตามแนวคิดการควบคุมภายในของ COSO มีความสัมพันธ์ กับคุณภาพรายงานทางการเงิน หมายความว่า หากกิจการมีการควบคุมภายในที่มีประสิทธิผลแล้ว จะทำให้รายงานทางการเงินของกิจการนั้นมีคุณภาพสูงตามไปด้วย

5. ประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในที่ส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อคุณภาพ งานสอบบัญชี ซึ่งอธิบายได้ว่า ผู้สอบบัญชีที่มีการประเมินประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน โดยยึดหลักบนพื้นฐานความถูกต้องและเป็นจริงเพิ่มมากขึ้นจะส่งผลให้คุณภาพงานสอบบัญชีเพิ่ม มากขึ้นด้วย สอดคล้องกับงานวิจัยของ อุบลวรรณ กองสุวรรณกุล (2556) ได้ศึกษาปัจจัยที่มี ผลกระทบต่อคุณภาพงบการเงิน ในมุมมองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเขตกรุงเทพมหานคร พบว่า ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อการเงินมากที่สุด ได้แก่ ปัจจัยด้านการควบคุมภายใน รองลงมา ได้แก่ ปัจจัยด้านจรรยาบรรณวิชาชีพผู้ทำบัญชี และปัจจัยด้านความรู้ความสามารถผู้ทำ และจากการศึกษา ของ สุรีย์ ถิ่นสูงเนิน (2551) ได้ศึกษาผลกระทบของประสิทธิภาพการทำงานเป็นทีมที่มีต่อคุณภาพ การควบคุมภายในของสหกรณ์ในเขตสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 3 พบว่า 1) ประสิทธิภาพการ

ทำงานเป็นทีมด้านจิตสำนึกในความรับผิดชอบมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการควบคุมภายในโดยรวม ด้านรายงานทางการเงินที่ถูกต้องและด้านการปฏิบัติตาม กฎ ระเบียบที่เกี่ยวข้อง 2) ประสิทธิภาพการทำงานเป็นทีมด้านความรู้สึกที่ดีต่อกันมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการควบคุมภายในโดยรวม ด้านการทำกำไรตามเป้าหมายด้านการใช้ทรัพยากรอย่างคุ้มค่า ด้านรายงานทางการเงินที่ถูกต้อง และด้านการปฏิบัติตามกฎ ระเบียบที่เกี่ยวข้อง 3) ประสิทธิภาพการทำงานเป็นทีม ด้านความเป็นอันหนึ่งอันเดียวกันของเป้าหมาย มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการควบคุมภายในโดยรวม ด้านรายงานการทางการเงินที่ถูกต้อง และด้านการปฏิบัติตามกฎ ระเบียบที่เกี่ยวข้อง โดยสรุปประสิทธิภาพการทำงานเป็นทีมมีผลกระทบต่อคุณภาพการควบคุมภายในขององค์กร

5.3 ประโยชน์ที่ได้รับจากการวิจัย

5.3.1 ประโยชน์ในเชิงทฤษฎี

การวิจัยครั้งนี้ศึกษาผลกระทบของจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในและคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ จากการนำทฤษฎี และแนวคิดที่เกี่ยวข้องมาอธิบายถึงปัจจัยที่เกี่ยวข้องประกอบด้วย

(1) ทฤษฎีการเรียนรู้ (Learning Theory) และการเรียนรู้จากการปฏิบัติ (Action Learning) ที่ใช้อธิบายผลกระทบเชิงบวกด้านประสบการณ์สอบบัญชี ต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน รวมทั้งอธิบายการส่งผลกระทบในเชิงบวกด้านตำแหน่งของผู้สอบบัญชีต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน เนื่องจากเป็นพื้นฐานสำคัญของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในฐานะของผู้สอบบัญชีที่ต้องมีการฝึกฝนและเรียนรู้จากประสบการณ์การสอบบัญชี จากเหตุการณ์ที่ได้ตรวจสอบเจอจากสหกรณ์ต่างๆ เมื่อประสบการณ์เพิ่มมากขึ้น อายุในการทำงานเพิ่มขึ้น ความรู้ทางวิชาการเพียงพอส่งผลให้ผู้สอบบัญชีมีคุณสมบัติพร้อมที่จะสอบเลื่อนระดับขึ้นสู่ตำแหน่งที่สูงขึ้นไป เพื่อนำไปสู่การพัฒนาตนเองได้อย่างเป็นมืออาชีพ ทฤษฎีนี้ได้ตอบใจหทัยของการวิจัยว่า ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีด้านประสบการณ์สอบบัญชีและด้านตำแหน่งของผู้สอบบัญชีส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน

(2) แนวคิดเกี่ยวกับจริยธรรมและจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพ (Ethics and Professional Code of Ethics) อธิบายส่งผลกระทบในเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน เนื่องจากเป็นพื้นฐานสำคัญของบุคลากรที่ปฏิบัติงาน

สอบบัญชี ในส่วนของจริยธรรมและจรรยาบรรณของการปฏิบัตินั้นนอกจากกฎหมายและมาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชีที่นักบัญชีต้องถือปฏิบัติตามอย่างเคร่งครัดแล้ว นักบัญชียังต้องตระหนักหลักของจริยธรรมและจรรยาบรรณในการดำเนินงานตามวิชาชีพ เพื่อเป็นการส่งเสริมและดำรงไว้ซึ่งเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ ซึ่งผู้วิจัยจะเน้นวิชาชีพของงานสอบบัญชี ซึ่งผู้สอบบัญชีสหกรณ์จะถูกกำหนดด้วยระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ว่าด้วยจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2554 และระเบียบกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ว่าด้วยข้อกำหนดการปฏิบัติตามจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2554 เพื่อปฏิบัติงานได้อย่างมีความเป็นกลางและอิสระในการแสดงความเห็นต่อรายงานทางการเงิน รวมทั้งเป็นการสร้างความน่าเชื่อถือแก่ผู้ใช้งบการเงินต่อไป ทฤษฎีนี้ได้ตอบโจทย์ผลการวิจัย จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในและคุณภาพงานสอบบัญชี เมื่อผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานสอบบัญชีอย่างมีจริยธรรม และจรรยาบรรณต่อวิชาชีพดังกล่าวก็สามารถที่จะอธิบายความสัมพันธ์ไปยังคุณภาพงานสอบบัญชานั้นได้เช่นกัน

(3) แนวคิดเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality) เป็นส่วนสำคัญในการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและมาตรฐานทางวิชาชีพที่กำหนดไว้เพื่อนำไปสู่การแสดงความเห็นต่องบการเงิน รวมทั้งเป็นการสร้างความเชื่อมั่นแก่ผู้ใช้งบการเงินและเมื่อผู้สอบบัญชีมีจรรยาบรรณต่อวิชาชีพก็ย่อมส่งผลให้ประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในและงานสอบบัญชีย่อมมีคุณภาพดีเช่นกัน

(4) แนวคิดเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายใน ถือว่าเป็นกระบวนการที่ผู้สอบบัญชีจะต้องประเมินผลสภาพแวดล้อมการควบคุมของสหกรณ์ในเบื้องต้นเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลในการบรรลุวัตถุประสงค์ของสหกรณ์เกี่ยวกับความน่าเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน ความมีประสิทธิผลและประสิทธิภาพของการดำเนินงาน การปฏิบัติตามกฎหมายและข้อกำหนดที่เกี่ยวข้อง การทำความเข้าใจการควบคุมภายในของสหกรณ์ช่วยให้ผู้สอบบัญชีระบุประเภทของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่อาจเกิดขึ้น โดยให้พิจารณาว่าการควบคุมภายในที่สหกรณ์กำหนดไว้สามารถป้องกัน ค้นพบ และแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญได้อย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่ ผู้สอบบัญชีต้องเข้าใจในการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ รวมทั้งใช้ดุลพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการพิจารณาว่าการควบคุมอย่างใดอย่างหนึ่งหรือที่ใช้กับการควบคุมอื่นมีความเกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีหรือไม่ โดยพิจารณาเฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี ได้แก่ ความเชื่อถือได้ของงบการเงิน การปฏิบัติตามกฎหมาย ข้อบังคับและระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด ซึ่งผู้สอบบัญชีต้องประเมินความเหมาะสมของการควบคุมภายในที่กำหนดและพิจารณาว่าการควบคุมดังกล่าว

สหกรณ์ได้นำมาปฏิบัติหรือไม่ ดังนั้นแนวคิดเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในได้ตอบโจทย์ ผลการวิจัยการส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี

5.3.2 ประโยชน์ในเชิงปฏิบัติ

(1) เพื่อเป็นแนวทางในการปรับปรุง แก้ไข และพัฒนาผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ให้มีจรรยาบรรณ ต่อวิชาชีพ รวมถึงการลดข้อผิดพลาดในการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

(2) เพื่อเป็นแนวทางให้ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในการพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชีให้เป็นที่ยอมรับเพื่อสร้างชื่อเสียงและสร้างภาพลักษณ์ที่ดีแก่องค์กร

(3) เพื่อเป็นแนวทางให้กรมตรวจบัญชีสหกรณ์และหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชีในการออกกฎ ระเบียบ ข้อบังคับ หรือควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี และพัฒนาจรรยาบรรณในวิชาชีพสอบบัญชีให้มีมาตรฐานในระดับสากล

ดังนั้น ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องพัฒนาตนเองให้มีจรรยาบรรณต่อวิชาชีพ และหมั่นศึกษาหาความรู้อย่างต่อเนื่อง โดยอาศัยประสบการณ์และเหตุการณ์ต่างๆ ที่ได้ตรวจสอบ โดยยืนอยู่บนพื้นฐานของความถูกต้องตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป เพื่อให้ได้ความเชื่อมั่น อย่างมีเหตุผลว่างการเงินโดยรวมไม่แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง อันเป็นสาระสำคัญ และต้องวางแผนงานตรวจสอบและปฏิบัติงาน โดยใช้วิจารณญาณในการสังเกตสงสัยเชิงผู้ประกอบวิชาชีพต่อข้อมูลของสหกรณ์ โดยคำนึงถึงสถานการณ์แวดล้อมที่อาจมีอยู่ รวมทั้งต้องกำหนดขอบเขตวิธีการตรวจสอบบัญชีโดยอาศัยมาตรฐานการสอบบัญชีเป็นหลัก อีกทั้งต้องคำนึงถึงข้อกำหนดขององค์กรหรือหน่วยงานด้วย เพื่อให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีมีคุณภาพ อันจะส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีอย่างน่าเชื่อถือและได้รับการยอมรับจากผู้ต้องการใช้งบการเงิน และเพื่อลดความเสี่ยงจากการทำงานสอบบัญชี รวมทั้งสร้างความน่าเชื่อถือให้กับผู้สอบบัญชีสหกรณ์ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ต่อไปในอนาคต

5.4 ข้อจำกัดและข้อเสนอแนะงานวิจัยในอนาคต

5.4.1 ข้อจำกัด

งานวิจัยครั้งนี้พบว่าข้อจำกัด โดยแบ่งเป็น 3 ประเด็น ดังนี้

(1) การวิจัยครั้งนี้ใช้ประชากรกลุ่มตัวอย่างเฉพาะผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่เป็นข้าราชการและพนักงานราชการของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์เท่านั้น

(2) การตอบกลับแบบสอบถามของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ค่อนข้างน้อย เนื่องจากผู้สอบบัญชีสหกรณ์ไม่ให้ความสำคัญกับการตอบแบบสอบถามงานวิจัย

(3) การวิจัยครั้งนี้จะมองเฉพาะปัจจัยด้านจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์เพียงด้านเดียวในการพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชี แต่ยังมีปัจจัยด้านอื่นๆ มาเกี่ยวข้อง เช่น ผู้บริหาร นักบัญชี ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และมาตรฐานการบัญชีในปัจจุบัน ที่เป็นเหตุจูงใจสำคัญในการพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

5.4.2 ข้อเสนอแนะงานวิจัยในอนาคต

(1) ควรเปลี่ยนกลุ่มตัวอย่างเพื่อศึกษาคุณภาพงานสอบบัญชี เช่น ผู้บริหาร ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี กฎระเบียบ ข้อบังคับและมาตรฐานการบัญชีในปัจจุบัน ที่เป็นเหตุจูงใจสำคัญในการพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชีของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

(2) ควรเปลี่ยนวิธีการเก็บข้อมูลจากแบบสอบถาม เป็นการสอบถามและสัมภาษณ์แบบเชิงลึกตัวต่อตัวเพื่อให้ได้มาซึ่งรายละเอียดที่สามารถนำไปใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุด

(3) การวิจัยในอนาคตอาจใช้ประชากรในการวิจัยที่เป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต่างประเทศเพื่อเปรียบเทียบคุณภาพงานสอบบัญชีในประเทศไทยกับต่างประเทศ เช่น ประเทศในกลุ่ม ASEAN เป็นต้น เพื่อเป็นแนวทางในการพัฒนาผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทยมากขึ้น

(4) จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์สามารถพิจารณาในด้านอื่นๆ มาประกอบด้วย เช่น จรรยาข้าราชการ พระราชบัญญัติข้าราชการพลเรือนในปัจจุบัน พฤติกรรมส่วนบุคคล จริยธรรมส่วนบุคคล เป็นต้น ซึ่งเป็นปัจจัยในการพิจารณาที่อาจจะส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ได้

บรรณานุกรม

- กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (2542). พระราชบัญญัติสหกรณ์.
- กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (2542). ระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์.
- กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (2556). คู่มือการวางแผนงานสอบบัญชี เรื่องการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี.
- กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (2554). ระเบียบเกี่ยวกับจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์.
- กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (2553). ระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC).
- กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (2554). คู่มือการปฏิบัติตามข้อบังคับว่าด้วยจรรยาข้าราชการกรมตรวจบัญชีสหกรณ์.
- กวี วงศ์พัฒน์. (2545). การสอบบัญชีการตรวจสอบกิจการสหกรณ์ออมทรัพย์. กรุงเทพมหานคร: บีเค อินเตอร์พริ้นท์.
- จตุรงค์ เอภินทะ. (2555). ความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพและประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบบัญชีของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน. (การศึกษาค้นคว้าอิสระ คณะบัญชี หลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยศรีปทุม).
- จารุมน ศรีสันต์. (2550). ความสัมพันธ์ระหว่างคุณค่าวิชาชีพกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).
- จุฬาลักษณ์ ฟองมูล. (2554). ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีต่อความสัมพันธ์ระหว่างประสิทธิผลของการควบคุมภายในตามมาตรา 404 ของกฎหมายชาเบเนลส์ ออกซ์เลย์ กับคุณภาพรายงานทางการเงิน.
- เจริญ เจษฎาวัดย์. (2547). การตรวจสอบภายใน. กรุงเทพฯ : พอดี.
- จำเริญ จิตรหลัง. (2549). ปัจจัยการจัดการความรู้กับองค์การแห่งการเรียนรู้ในสถานศึกษา. วารสารศึกษาศาสตร์ มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์ วิทยาเขตปัตตานี, 17(2), 200-219.
- ชนัญญา สิ้นชื่น. (2548). ความสัมพันธ์ระหว่างความรู้ความสามารถด้านการบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านกฎหมาย และเทคโนโลยีสารสนเทศกับคุณภาพการสอบบัญชี. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).

- ชยพล ทิพย์ทอง. (2550). การศึกษาคุณลักษณะของผู้บริหารต่อจรรยาบรรณวิชาชีพผู้ทำบัญชี
บริษัทขนาดกลางและขนาดย่อมในเขตกรุงเทพมหานคร. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชี
มหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยบูรพา).
- ชลลดา ชาตีสุทธิ. (2546). หลักจริยธรรมกับการจัดทำบัญชีของสำนักงานรับทำบัญชีในอำเภอเมือง
จังหวัดเชียงใหม่. (การค้นคว้าแบบอิสระปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยเชียงใหม่).
- ชัยวิชิต คำภิรมย์, ปพฤกษ์ อุดสาหะวาณิชกิจ และนิติพงษ์ ส่งศรีโรจน์. (2554). ผลกระทบของ
ความรู้ความสามารถทางการบัญชีและประสบการณ์ด้านการสอบบัญชีที่มีต่อความสำเร็จ
ในการทำงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชี
มหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).
- คณูชา อาชามาต. (2554). ปัจจัยที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในในระบบสารสนเทศ:
การประปานครหลวง. (การค้นคว้าแบบอิสระปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต,
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์).
- ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. (2548). แนวทางการจัดระบบการควบคุมภายใน. กรุงเทพฯ :
บุญศิริการพิมพ์, เทียน ทองแก้ว. (2547). ทีมงาน. มิตรครุ, 7 (43).
- นันทวรรณ วงศ์ไชย. (2552). ผลกระทบของความเป็นมืออาชีพ และจรรยาบรรณวิชาชีพ ที่มีต่อ
คุณภาพการสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร. (วิทยานิพนธ์
ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).
- นันทิตา คบหมู่, พชร นันทคุตติ และทวิศักดิ์ งามพัตราพันธุ์. (2547). ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อระดับ
ความพึงพอใจของลูกค้าที่มีต่องานสอบบัญชี. กรุงเทพมหานคร : สถาบันวิจัยและให้
คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- นริษา ทองมณี. (2556). คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและ
ความสำเร็จในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. (วิทยานิพนธ์บัญชี
มหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์ วิทยาเขตหาดใหญ่).
- นริรัตน์ ไยบัว และ จุฑาทิพย์ สองเมือง. (2553). ปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติงานของผู้สอบ
บัญชีภาษีอากร. (วิทยานิพนธ์บัญชีบัณฑิต, มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี).

- นลินรัตน์ เคนคอนทราย. (2547). ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบ
บัญชีลดลง : มุมมองของผู้ช่วยสอบบัญชีและผู้จัดการงานสอบบัญชี. (วิทยานิพนธ์ปริญญา
บัญชีมหาบัณฑิต, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย).
- นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร. (2554). การสอบบัญชี. กรุงเทพฯ :
ทีพี เอ็นเพรส.
- บุญช่วง ศรีธรรมราชภูรี, ไพรัช พรพันธ์เวชวิทยา และศรีรุ่งรัตน์ สุดสมบูรณ์. (2554). ความสัมพันธ์
ระหว่างความเชี่ยวชาญการสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
ในประเทศไทย. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).
- ประจวบ แผลมหลัก. (2547). การพัฒนากระบวนการเรียนรู้ทางการศึกษานอกระบบโรงเรียนโดย
ใช้แนวคิดการเรียนรู้จากการปฏิบัติเพื่อส่งเสริมการปฏิบัติงานของอาสาสมัครสาธารณสุข
ประจำหมู่บ้าน (อสม.). (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).
- ประชา ต้นเสนีย์. (2550). รูปแบบของปัจจัยที่ส่งผลต่อความสำเร็จในอาชีพของผู้บริหารระดับสูง
ของบริษัท (มหาชน) ในกลุ่มอุตสาหกรรมเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสารของตลาด
หลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. (วิทยานิพนธ์ปริญญาปรัชญาดุษฎีบัณฑิต, มหาวิทยาลัย
รามคำแหง).
- พงษ์ศักดิ์ แก้วมีสี. (2552). ผลกระทบของประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชีที่มีต่อ
ความสำเร็จในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทย. (วิทยานิพนธ์ปริญญา
บัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).
- พินิจ วชิรรัตนวงศ์. (2553). ความคิดเห็นของนักบัญชีต่อจรรยาบรรณทางการบัญชีที่มีต่อความ
เชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน. (การศึกษาค้นคว้าอิสระ คณะบัญชี หลักสูตรบัญชี
มหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยศรีปทุม).
- พรรณราย คำจันทร์ดี. (2552). ความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีกับคุณภาพ
การสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์. (วิทยานิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิต คณะบริหารธุรกิจ,
มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี).
- พรหมินทร์ ธรนิษฐ์. (2538). ปัจจัยในการเลือกใช้บริการสอบบัญชีของบริษัทจำกัด ในจังหวัด
เชียงใหม่. (วิทยานิพนธ์บริหารธุรกิจมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยเชียงใหม่).

- พวงพยอม วนาพัฒน์สิน. (2554). ผลกระทบของการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีที่มีต่อความสำเร็จในการดำเนินงานของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).
- มณฑิรา กิจสัมพันธ์วงศ์. (2550). ผลกระทบของเทคนิคการสอบบัญชีและมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).
- รุ่งทิพย์ ไชยเจริญ. (2551). ความคิดเห็นของนักบัญชีในอำเภอเมืองพิษณุโลกที่มีต่อการปฏิบัติงานวิชาชีพอย่างมีคุณธรรมและจริยธรรม. (การค้นคว้าแบบอิสระปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยเชียงใหม่).
- วันวิสา เนื่องสมศรี. (2552). ผลกระทบของสภาพแวดล้อมธุรกิจและความคาดหวังในการทำงาน ที่มีต่อจรรยาบรรณวิชาชีพและความน่าเชื่อถือในการทำงานของนักบัญชีธุรกิจ SMEs ภาคตะวันออกเฉียงเหนือในประเทศไทย. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).
- วีรณา ตรีณะประกิจ. (2552). ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง. กรุงเทพมหานคร : มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- ศิลปพร ศรีจันทเพชร. (2552). การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี. วารสารวิชาชีพบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 13(5), 25-30.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (ม.ป.ป.)
- สมชาย สุภัทรกุล. (2545). คุณภาพการสอบบัญชีกับขนาดของสำนักงานบัญชี. (บริหารธุรกิจ, 22(83) : 18-24 ; กรกฎาคม – กันยายน 2543).
- สมพงษ์ พรอุปถัมภ์. (2547). การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีในสหราชอาณาจักร. วารสารนักบัญชี.
- สุชาย ยังประสิทธิ์กุล. (2555). การสอบบัญชี. พิมพ์ครั้งที่ 7. กรุงเทพฯ: ห้างหุ้นส่วนจำกัดทีพีเอ็นเพรส.
- สุปราณี หารราชจักรตรี. (2552). ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อความพึงพอใจของผู้ใช้บริการผู้สอบบัญชีภาคีอากร. กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.

- สุรีย์ ถินสูงเนิน, ญาณินท์ ตั้งภิญโญพุดดิคุณ และไพลิน นิลนิยม. (2551). *ผลกระทบของประสิทธิภาพการทำงานเป็นทีมที่มีต่อคุณภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์ในเขตสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 3*. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).
- สุวรรณ หวังเจริญเดช. (2547). *ความน่าเชื่อถือของรายงานการเงินกับนักบัญชี*. วารสารจุฬาลงกรณ์ธุรกิจ ปรทิทัศน์; 41-53 ; กรกฎาคม-กันยายน.
- หนึ่งฤทัย เขียวหวาน. (2555). *ผลกระทบของจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี และความเป็นมืออาชีพที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในจังหวัดนนทบุรี*. (การศึกษาค้นคว้าอิสระ คณะบัญชี หลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยศรีปทุม).
- อักษราภรณ์ แวนแก้ว. (2549). *ความสัมพันธ์ระหว่างความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีกับคุณภาพรายงานการเงินของธุรกิจ SMEs ในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ*. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).
- อัมรา เพียรบุษชา. (2551). *ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร*. (การศึกษาค้นคว้าอิสระ คณะบัญชี หลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยศรีปทุม).
- อุบลวรรณ กองสุวรรณกุล. (2556). *ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพงบการเงิน ในมุมมองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเขตกรุงเทพมหานคร*. (การศึกษาค้นคว้าอิสระ คณะบัญชี หลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยศรีปทุม).
- อุษณา ภัทรมนตรี. (2547). *การตรวจสอบและการควบคุมด้านคอมพิวเตอร์*. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- อ้อมเดือน สดมณี และฐาสุภกร์ จันประเสริฐ. (2554). *การพัฒนาคุณธรรม จริยธรรม : จากแนวคิดสู่แนวทางการปฏิบัติ*. วารสารพฤติกรรมศาสตร์ มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ, 17(1), 19-30.
- เอมอร ใจเก่งกิจ. (2548). *สารพันความรู้ร่วมสมัยทางการบัญชี*, สมาคมการบัญชี.

- Aaker, D. A., V. Kumar and G. S. Day. (2001). *Marketing Research*. New York : John Wiley & Sons.
- Black, K. (2006). *Business Statistics For Contemporary Decision Making*. 4th ed. USA: John Wiley and Sons.
- Brown, R. (1968). *Social Psychology*. New York: The Free Press.
- Davidson, R.,A. & Neu, D. (1993). *A note on association between audit firm size and audit quality*. Contemporary accounting research, 9(2), 479-488.
- DeAngelo, L.E. (1981). *Auditor Size and Audit Quality*. Journal of Accounting and Economics, 3(3), 183-199.
- Gordon, S. (1993). *Mature students learning statistics: The activity theory perspective*. Mathematics Education Research Journal, 5(1), 34-49.
- Kohlberg, L. (1976). *Moral Stages and moralization: The Cognitive-Developmental Approach*. *Moral Development and Behavior*. Ed by Thomas Lickona, New York: Holt Rinehart and Winsto, 31-38.
- Lovett, H.T. (2002). *The Effect of Violating the Assumption of Equal Item Means in Estimation The Livingstone Coefficient*. Education and Psychological Measurement, 38(1978), 239-251.
- Nunnally, J.C. (1978). *Psychometric theory*. New York: McGraw – Hill.
- Palmrost, Z. (1998). *1987 Competitive Manuscript Co-Winner: An analysis of auditor litigation and audit service quality*. The Accounting Review, 63(1), 55-73.
- Sawkut, R., Seetanah B., Sanasse V. & Lamport, M. (2010). *Learning Theorises : A Review*. Oxford business & Economics Conference Program, 28-29, 1-11.
- Titman, S. & Trueman, B. (1986). *Information quality and the valuation of new issues*. Journal of Accounting and Economics, 8(2), 159-172.

ภาคผนวก

แบบสอบถาม

เรื่อง ผลกระทบของจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในและ
คุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์



แบบสอบถามเพื่อการวิจัย

เรื่อง ผลกระทบของจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี ต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน และคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์

คำชี้แจง

โครงการวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาเรื่อง "ผลกระทบของจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน และคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์" เพื่อประกอบการทำวิทยานิพนธ์ในระดับปริญญาโทของผู้วิจัย ในหลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์ จังหวัดสงขลา 074 287 861

ข้าพเจ้าใคร่ขอความอนุเคราะห์จากท่านผู้ตอบแบบสอบถาม ได้โปรดให้ข้อเท็จจริงในการตอบแบบสอบถามชุดนี้ โดยรายละเอียดของแบบสอบถามประกอบด้วย 4 ส่วน ดังนี้

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม

ส่วนที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชี

ส่วนที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์

ส่วนที่ 4 ความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน

คำตอบของท่านจะถูกเก็บรักษาเป็นความลับ และจะไม่มีการใช้ข้อมูลใดๆ ที่เปิดเผยเกี่ยวกับตัวท่านในการรายงานข้อมูล รวมทั้งจะไม่มีการร่วมใช้ข้อมูลดังกล่าวกับบุคคลภายนอกอื่นใดโดยไม่ได้รับอนุญาตจากท่าน

ท่านต้องการรายงานสรุปผลการวิจัยหรือไม่

() ต้องการ E-mail () ไม่ต้องการ

หากท่านต้องการรายงานสรุปผลการวิจัย โปรดระบุ E-mail Address ของท่าน หรือแนบนามบัตรของท่านมากับแบบสอบถามชุดนี้ ผู้วิจัยขอขอบพระคุณที่ท่านได้สละเวลาในการตอบแบบสอบถามชุดนี้อย่างถูกต้องครบถ้วน และหวังเป็นอย่างยิ่งว่า ข้อมูลที่ได้รับจากท่านจะเป็นประโยชน์อย่างยิ่งต่อการวิจัย ในครั้งนี้ และขอขอบพระคุณอย่างสูงมา ณ โอกาสนี้ หากท่านมีข้อ

สงสัยประการใดเกี่ยวกับแบบสอบถาม โปรดติดต่อผู้วิจัย นางสาวเขาวนาค หมานหมุย โทรศัพท์
089-044-6545 หรือ E-mail : yaowanardma@gmail.com

นางสาวเขาวนาค หมานหมุย
นักศึกษาระดับปริญญาโท บัณฑิตวิทยาลัย
คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีสหกรณ์

คำชี้แจง กรุณาทำเครื่องหมาย (✓) ในช่อง หน้าข้อความที่ตรงกับตัวท่าน

1. ประสบการณ์ด้านการสอบบัญชีสหกรณ์

- | | |
|--|---|
| <input type="checkbox"/> 1. ต่ำกว่า 5 ปี | <input type="checkbox"/> 2. 5-10 ปี |
| <input type="checkbox"/> 3. 11 – 20 ปี | <input type="checkbox"/> 4. มากกว่า 20 ปี |

2. ตำแหน่งของผู้ตอบแบบสอบถาม

- 1. นักวิชาการตรวจสอบบัญชี
- 2. นักวิชาการตรวจสอบบัญชีปฏิบัติการ
- 3. นักวิชาการตรวจสอบบัญชีชำนาญการ
- 4. นักวิชาการตรวจสอบบัญชีชำนาญการพิเศษ
- 5. เจ้าพนักงานตรวจสอบบัญชีชำนาญงาน
- 6. เจ้าพนักงานตรวจสอบบัญชีอาวุโส

3. ระดับของผู้ตอบแบบสอบถาม

- | | |
|---------------------------------------|-------------------------------------|
| <input type="checkbox"/> 1. ระดับ 1-2 | <input type="checkbox"/> 2. ระดับ 3 |
| <input type="checkbox"/> 3. ระดับ 4 | <input type="checkbox"/> 4. ระดับ 5 |

4. จำนวนสหกรณ์ที่ได้รับมอบหมายเป็นผู้สอบบัญชี

- | | |
|---|---|
| <input type="checkbox"/> 1. น้อยกว่า 5 สหกรณ์ | <input type="checkbox"/> 2. 5-10 สหกรณ์ |
| <input type="checkbox"/> 3. 11-15 สหกรณ์ | <input type="checkbox"/> 4. 16 สหกรณ์ขึ้นไป |

ส่วนที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชี

คำชี้แจง กรุณาทำเครื่องหมาย (✓) ในช่องที่ตรงกับความคิดเห็นของท่านมากที่สุด

คุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
1. ท่านสามารถประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี และกำหนดข้อผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้นในการสอบบัญชี ครอบคลุม และสอดคล้องในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ					
2. ท่านมีการกำหนดวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบบัญชี และวิธีการตรวจสอบรายการบัญชีที่สำคัญสอดคล้องกับผลการประเมินความเสี่ยง					
3. ท่านมีการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญเป็นไปตามที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด					
4. ท่านมีวิธีการตรวจสอบในแนวการสอบบัญชีบรรลุมวัตถุประสงค์การตรวจสอบเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์กำหนด					
5. ท่านสามารถเลือกขนาดตัวอย่างในการสอบบัญชีเหมาะสมกับผลการประเมินความเสี่ยงและการปฏิบัติงานตรวจสอบ					
6. ท่านสามารถเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน ได้อย่างถูกต้องและเพียงพอ					
7. ท่านสามารถจัดทำกระดาษทำการ ได้อย่างถูกต้องครบถ้วนตามวิธีการตรวจสอบที่กำหนดในแนวการสอบบัญชี และมีการลงลายมือชื่อผู้ตรวจสอบและผู้สอบทานครบถ้วน					
8. ท่านคิดว่าข้อความในรายงานการสอบบัญชีมีความถูกต้อง ครบถ้วนและมีการจัดทำรายงานการสอบบัญชีเป็นไปตามแบบที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด					

คุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
9. รายงานผลการสอบบัญชีของท่านได้ให้ข้อเสนอแนะที่สัมพันธ์กับข้อสังเกตและข้อบกพร่องที่ตรวจพบ					
10. ท่านสามารถปฏิบัติงานได้ตรงตามระยะเวลาการปฏิบัติงานที่กำหนดไว้					

ส่วนที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์

คำชี้แจง กรุณาทำเครื่องหมาย (✓) ในช่องที่ตรงกับความคิดเห็นของท่านมากที่สุด

จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
1. ท่านปฏิบัติงานด้วยความโปร่งใส ความเป็นอิสระความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต					
2. ท่านปฏิบัติงานด้วยความยุติธรรม ซื่อตรงต่อวิชาชีพ และไม่มีส่วนได้เสียในงานที่ท่านเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์					
3. ท่านใช้ความรู้ตามมาตรฐานวิชาชีพ วิธีปฏิบัติ กฎหมายที่เกี่ยวข้องความชำนาญและประสบการณ์ทางวิชาชีพ ด้วยความมีสติเอาใจใส่อย่างเต็มความสามารถ และระมัดระวังรอบคอบ					
4. ท่านปฏิบัติงานเป็นไปตามระเบียบ คำสั่ง คำแนะนำของนายทะเบียนสหกรณ์และหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง					
5. ท่านไม่นำข้อมูลที่เป็นความลับของสหกรณ์ที่ท่านได้มาจากการปฏิบัติงานสอบบัญชีและความสัมพันธ์ในทางธุรกิจรวมทั้งความลับของผู้ที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ปฏิบัติหน้าที่ให้ไปเปิดเผยต่อบุคคลที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องได้ รับทราบ โดยไม่ได้รับอนุญาตเป็นลายลักษณ์อักษรจากผู้รับบริการ					

จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
6. ท่านมีความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด					
7. ท่านปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนดเพื่อให้เกิดความน่าเชื่อถือและมีประโยชน์ต่อผู้รับบริการ					
8. ท่านต้องไม่กระทำการใดๆ ที่ส่งผลกระทบต่อชื่อเสียงและการดำเนินการของผู้ที่สอบบัญชีสหกรณ์ปฏิบัติหน้าที่ให้					
9. ท่านใช้วิจญาณอย่างรอบคอบ มีเหตุผลในการปฏิบัติงานทั้งนี้ เพื่อประโยชน์สูงสุดต่อผู้ที่สอบบัญชีสหกรณ์ปฏิบัติหน้าที่ให้					
10. ท่านมีความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ โดยไม่แย่งงานสอบบัญชีสหกรณ์จากผู้สอบบัญชีสหกรณ์รายอื่น					
11. ท่านไม่ให้ข้อมูลเกี่ยวกับงานของตนเกินความเป็นจริง ไม่โอ้อวดหรือเปรียบเทียบกับตนเองหรือองค์กรที่ตนสังกัดอยู่กับผู้สอบบัญชีสหกรณ์รายอื่น หรือองค์กรที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์รายอื่นสังกัดอยู่					
12. ท่านไม่ให้หรือรับว่าจะให้ทรัพย์สินหรือประโยชน์ใดๆ เพื่อเป็นการจูงใจให้บุคคลอื่นแนะนำหรือจัดการงานสอบบัญชีสหกรณ์มาให้ตน					
13. ท่านไม่เรียกหรือรับทรัพย์สินหรือประโยชน์จากบุคคลใดเมื่อบุคคลนั้นได้รับงานจากการแนะนำหรือการจัดหางานของตนในฐานะเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ของสหกรณ์นั้น					

จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
14. ท่านประพฤติปฏิบัติตนในทางที่ถูกต้องที่ควร สำนึกในหน้าที่และไม่ปฏิบัติตนในลักษณะที่ทำให้เกิดความเสียหายเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ					
15. หน่วยงานของท่านมีการสับเปลี่ยนหมุนเวียนผู้สอบบัญชีทุกๆ 3 ปี เพื่อไม่ให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระและมีความใกล้ชิดสนิทสนมกับสหกรณ์ที่ตรวจสอบมากเกินไป					

ส่วนที่ 4 ความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน

คำชี้แจง กรุณาทำเครื่องหมาย (✓) ในช่องที่ตรงกับความคิดเห็นของท่านมากที่สุด

ประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม					
1. ท่านมีการศึกษาสภาพแวดล้อมการควบคุมของสหกรณ์ก่อนเข้าปฏิบัติหน้าที่สอบบัญชีระหว่างปี/ประจำปี					
2. ท่านนำผลจากการวิเคราะห์สภาพแวดล้อมของสหกรณ์เพื่อนำข้อมูลมาใช้ประกอบการวางแผนการสอบบัญชีโดยรวมและจัดทำแนวการสอบบัญชี					
ด้านกระบวนการประเมินความเสี่ยงของสหกรณ์					
3. ท่านเข้าใจกระบวนการประเมินความเสี่ยงของสหกรณ์ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำรายงานทางการเงินที่เชื่อถือได้					
4. ท่านสามารถระบุความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินให้เป็นไปตามกฎหมายสหกรณ์ มาตรฐานการบัญชีของสหกรณ์และระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด					

ประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
ด้านระบบสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับทางการเงินและการสื่อสาร					
5. ท่านสามารถพิจารณาสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำรายงานทางการเงิน ซึ่งครอบคลุมวิธีการและกระบวนการที่รายการที่ถูกต้อง					
6. ท่านสามารถสื่อสารให้บุคลากรที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำรายงานทางการเงินได้เข้าใจบทบาทหน้าที่และความรับผิดชอบในการรายงานทางการเงิน รวมทั้งวิธีการรายงานที่เหมาะสมได้					
ด้านกิจกรรมควบคุม					
7. ท่านสามารถพิจารณานโยบาย และวิธีปฏิบัติของสหกรณ์ที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี ได้แก่ การอนุมัติ การสอบทานผลการปฏิบัติงาน					
8. ท่านสามารถพิจารณานโยบาย และวิธีปฏิบัติของสหกรณ์ที่เกี่ยวข้องกับการประมวลผลข้อมูล การควบคุมทางกายภาพ และการแบ่งแยกหน้าที่ได้					
ด้านการติดตามผลการควบคุม					
9. ท่านสามารถพิจารณาว่าคณะกรรมการดำเนินการได้มีการติดตามผลการควบคุมเป็นไปตามที่กำหนด รวมทั้งมีการเปลี่ยนแปลงการควบคุมตามความเหมาะสม					
10. ท่านสามารถพิจารณาว่าคณะกรรมการดำเนินการได้มีการติดตามผลการควบคุมและให้ความสนใจกับข้อสังเกต/ข้อเสนอแนะของผู้สอบบัญชีรวมทั้งการพิจารณาปรับปรุงแก้ไขตามข้อเสนอแนะ					

ขอขอบพระคุณที่ท่านสละเวลาในการตอบแบบสอบถามนี้

