

ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาครัฐ ในพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7

Factors Associated with Cooperative Auditing Quality of Government Auditors in Cooperative Auditing Office Region 7

อรรถพงศ์ พีระเชื้อ¹ อมลยา โกไศยกานนท์² รชรินทร์ จักรฤทธิพงศ์³
Attapong Peeracheir¹, Amonlaya Kosaiyakanont², Rodcharin Chakriththipong³

^{1,2}ภาควิชาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ อำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่ 50200

³สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7 อำเภอแมริม จังหวัดเชียงใหม่ 50180

^{1,2}Department of Accounting, CMU Business School, Chiangmai University Chiangmai 50200 Thailand

³Cooperative Auditing Office Region 7, Mae Rim, Chiangmai 50180 Thailand

E-mail: attapong.p@cmu.ac.th

Received: July 5, 2017; Revised: September 4, 2017; Accepted: October 16, 2017

บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ของผู้สอบบัญชีภาครัฐในพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7 โดยใช้ข้อมูลทุติยภูมิที่เก็บรวบรวมโดยสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7 และทำการเก็บข้อมูลจากประชากรทั้งหมดที่เป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7 จำนวน 102 ราย โดยใช้การวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณในการทดสอบสมมติฐาน

ตัวแปรตาม คือ คุณภาพงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ของผู้สอบบัญชีภาครัฐ จากผลการประเมินตามระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ปี 2558 ตัวแปรอิสระ จำนวน 7 ตัวแปร ประกอบด้วย ระดับการศึกษาของผู้สอบบัญชี ประสบการณ์การทำงานสอบบัญชี การเข้ารับการฝึกอบรมและพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง ความรู้เกี่ยวกับการใช้โปรแกรมช่วยตรวจสอบบัญชี การถือปฏิบัติตามขั้นตอนของกระบวนการสอบบัญชี ภาระงานด้านจำนวนสหกรณ์ที่ต้องตรวจสอบ และประสบการณ์ของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี

ผลการวิจัยพบว่า ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ของผู้สอบบัญชีภาครัฐในพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7 คือ การถือปฏิบัติตามขั้นตอนของกระบวนการสอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพงานตรวจสอบบัญชี และประสบการณ์ของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์เชิงลบกับคุณภาพงานตรวจสอบบัญชี

คำสำคัญ: คุณภาพงานตรวจสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีภาครัฐ สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7

Abstract

The purpose of the research presented in this paper is to identify factors related to cooperative auditing quality of Government auditors in Cooperative Auditing Office Region 7. Secondary data were collected from Cooperative Auditing Office Region 7. Multiple Regression Analysis was used in making hypothesis test from population of 102 Cooperative Government auditors.

The dependent variable refers to Cooperative Auditing Quality of Government Auditors evaluated from Cooperative Auditing Quality Control (CAQC) 2015. The 7 independent variables consist of: (1) auditor's education level, (2) experiences of auditor, (3) training and professional development, (4) command of Auditing software program, (5) practice on conduct of auditing process, (6) the amount of Cooperative in audit work, and (7) experiences of audit assistant.



The result found the practice on conduct of audit process is positively related, and experiences of auditor assistant is negatively related to auditing quality of Government auditors in Cooperative Auditing Office Region 7.

Keywords: Auditing Quality, Government Auditors, Cooperative Auditing Office Region 7

Paper type: Research

1. บทนำ

สหกรณ์เป็นองค์กรที่เกิดจากการรวมกลุ่มบุคคลที่ประกอบอาชีพอยู่ในหน่วยงานเดียวกัน อาชีพเดียวกัน หรือถิ่นฐานอยู่ใกล้เคียงกัน รวมตัวกันจัดตั้ง จัดระเบียบ และมีสถานะเป็นนิติบุคคล (Buakase, 2016) รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยที่ผ่านมามีบทบัญญัติกำหนดให้ รัฐต้องส่งเสริม สนับสนุนและคุ้มครองระบบสหกรณ์ (Pratuckchai, 2017) สหกรณ์จึงเป็นองค์กรที่จำเป็นต่อการพัฒนาประเทศ และภาครัฐใช้เป็นตัวจักรที่สำคัญในยุทธศาสตร์การสร้างความเข้มแข็งทางเศรษฐกิจและการแข่งขันได้อย่างยั่งยืน (The Prime Minister's Office, 2017)

นับแต่อดีตจนถึงปัจจุบัน ทุกๆรัฐบาลได้ให้ความสำคัญของกิจการสหกรณ์ในประเทศไทย จึงได้มีการตรากฎหมายหลายฉบับเพื่อการพัฒนาและเสริมสร้างประสิทธิภาพของสหกรณ์ (Suwannathut & Panawong, 2012) เพื่อให้ระบบสหกรณ์สามารถตามอำนาจทางเศรษฐกิจกับองค์กรธุรกิจอื่น และสามารถแข่งขันในระบบเศรษฐกิจเสรีได้ รวมทั้งใช้เป็นเครื่องมือในการพัฒนาเศรษฐกิจ สังคมและวัฒนธรรม (Kungwon, 2014) การสหกรณ์ในประเทศไทยอยู่ภายใต้การควบคุม ดูแล และกำกับ ของกรมส่งเสริมสหกรณ์ และกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ กระทรวงเกษตรและสหกรณ์ (Peeracheir, 2017)

กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เป็นหน่วยงานที่มีภารกิจหลักในการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร (Cooperative Auditing Department, 2017) มีสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์กระจายอยู่ทั่วประเทศ ซึ่งสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7 เป็นหน่วยงานระดับภูมิภาคทำหน้าที่ในการกำกับดูแลการปฏิบัติงานของบัญชีสหกรณ์ในพื้นที่จำนวน 6 จังหวัด ได้แก่ ลำพูน พะเยา แม่ฮ่องสอน ลำปาง เชียงราย และเชียงราย ใหม่ (Cooperative Auditing Office Region 7, 2017)

ผู้สอบบัญชีภาครัฐในสังกัดสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์จะได้รับการแต่งตั้งจากนายทะเบียนสหกรณ์ให้เป็นผู้สอบบัญชีของสหกรณ์ที่ได้รับการมอบหมาย (Cooperative Auditing Department, 2010) และต้องปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยยึดถือระบบมาตรฐานของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์เป็นแนวทางในการปฏิบัติงาน

เนื่องจากสภาวะปัจจุบันระบบสหกรณ์มีเงินทุนเวียนมากและได้รับผลกระทบจากการขาดความเชื่อมั่นในการบริหารจัดการและขาดความเชื่อมั่นในการบริหารงานทางการเงินการบัญชี (Prachachat, 2015) เนื่องจากปัญหาการทุจริต เช่น เหตุการณ์ของสหกรณ์เครดิตยูเนียนคลองจั่น จำกัด การไม่ปฏิบัติตามหลักการสหกรณ์ หรือดำเนินการอื่นที่นอกเหนือจากกฎหมายกำหนด เช่น การดำเนินการซื้อขายในรูปแบบแชร์ลอตเตอรี่

(Transparency Thailand Foundation, 2016) ปัญหาการขาดสภาพคล่อง และปัญหาด้านการฟอกเงิน (Kittivitayan, 2017) ผลการศึกษาของสภาที่ปรึกษาทางเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติพบว่าสหกรณ์มีความอ่อนแอ และขบวนการสหกรณ์ไทยประสบความล้มเหลว ถูกแทรกแซงและครอบงำจนสูญเสียหลักการสำคัญ (Hatchavanich & Chalapirom, 2011) รวมถึงปัญหาของความกังวลในเรื่องความเป็นอิสระและความเป็นกลางของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย (Kosaiyakanont & Kosaiyakanont, 2011) จึงทำให้เกิดข้อสงสัยถึงคุณภาพงานตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ว่าปฏิบัติงานได้คุณภาพตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่มากน้อยเพียงใด ดังนั้น จึงมีความจำเป็นเร่งด่วนที่จะต้องติดตามคุณภาพของงานสอบบัญชีสหกรณ์ โดยมีผลการวิจัยที่ทันสมัยและสอดคล้องกับสภาพแวดล้อมในปัจจุบัน

ปัจจุบันกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ได้เร่งกำหนดพันธกิจและภารกิจใหม่ๆ เพื่อสร้างความน่าเชื่อถือให้กับระบบการตรวจสอบสหกรณ์ เช่น ออกนโยบายด้านการสอบบัญชีให้สอดคล้องตามมาตรฐานวิชาชีพที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี (Cooperative Auditing Department, 2014) จัดทำยุทธศาสตร์โดยส่งเสริมและสนับสนุนการวิจัยและพัฒนาด้านการสอบบัญชีสหกรณ์ เพื่อให้เกิดการต่อยอด สามารถนำผลงานวิจัยไปใช้เพื่อก่อให้เกิดประโยชน์ได้จริง เพื่อให้สอดคล้องกับร่างรัฐธรรมนูญ พ.ศ. 2559 มาตรา 59 (Constitution Drafting Commission, 2016) และแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 12 พ.ศ.2560-2564 (The Prime Minister's Office, 2017)

จากงานวิจัยในอดีตที่เกี่ยวกับการปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์ในพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7 ได้พบปัญหาในการปฏิบัติงานที่อาจส่งผลกระทบต่อคุณภาพ คือ ขาดการเพิ่มพูนความรู้ให้ทันสมัยและทันต่อเหตุการณ์ของผู้สอบบัญชี รวมถึงมีงานสอบบัญชีหลายสหกรณ์ และผู้ช่วยผู้สอบบัญชีมีประสบการณ์ในงานสอบบัญชีน้อย (Taodankum, 2007) ผู้สอบบัญชีขาดความชำนาญและทักษะในการใช้โปรแกรมระบบตรวจสอบบัญชี (Jaiman, 2009) ผู้สอบบัญชีที่มีการศึกษาในระดับต่างกัน เกิดปัญหาในส่วนการปฏิบัติงานด้านระบบงานสอบบัญชีแตกต่างกัน (Suttachai, 2009) ประสิทธิภาพการทำงานของผู้สอบบัญชีส่งผลให้เกิดปัญหาในการสอบบัญชีแตกต่างกัน (Suwanprasert, 2009) นอกจากนี้ ผลการวิจัยจากต่างประเทศพบสาเหตุเพิ่มเติมว่า การละเว้นไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนของกระบวนการสอบบัญชีอย่างครบถ้วนนั้น ก่อให้เกิดคุณภาพของงานสอบบัญชีที่ลดลง (Alderman & Detrick, 1982; Kaplan, 1995; Otley & Pierce, 1996)



ดังนั้น งานวิจัยชิ้นนี้จึงต้องการศึกษาถึงปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาครัฐในพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7 ว่าปัจจัยใดจะมีความสัมพันธ์ต่อคุณภาพงานตรวจสอบบัญชี โดยใช้วิธีการทางสถิติที่เหมาะสม และได้ผลของการศึกษาที่เป็นรูปธรรม สามารถนำไปใช้ในการปรับปรุงระบบการทำงานได้จริง อันจะเป็นทางหนึ่งที่จะช่วยปกป้องความเสี่ยงและคุ้มครองระบบสหกรณ์ของประเทศให้คงอยู่อย่างยั่งยืนต่อไป

2. วัตถุประสงค์การวิจัย

เพื่อศึกษาปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาครัฐในพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7

3. การทบทวนวรรณกรรมและกรอบแนวคิด

3.1 แนวคิดเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ มีแนวทางการดำเนินการจัดทำมาตรฐานการสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานสอบบัญชีระหว่างประเทศ จึงได้ออกมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 เรื่อง การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและสอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นอื่น ตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง โดยสอดคล้องกับ International Standard on Quality Control หรือ ISQC1 (Srijunpetch, 2009) มาตรฐานดังกล่าวได้ถือปฏิบัติในประเทศไทยตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2557 เป็นต้นไป โดยเป็นมาตรฐานที่มีองค์ประกอบที่สำคัญเกี่ยวกับ ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง การตอบรับงาน สอบบัญชี ทรัพยากรบุคคล การปฏิบัติงาน และการติดตามผล (Federation of Accounting Professions, 2012A)

3.2 แนวคิดเกี่ยวกับการสอบบัญชีสหกรณ์

ตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ.2542 มาตรา 69 กำหนดให้นายทะเบียนสหกรณ์แต่งตั้งผู้สอบบัญชี เพื่อตรวจสอบบัญชีของสหกรณ์

การตรวจบัญชีนั้นให้ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด (Cooperative Auditing Department, 1999; 2011)

3.3 ระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ (Cooperative Auditing Quality Control)

กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ได้จัดทำระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) โดยกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีปฏิบัติเพื่อให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกรเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี และตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด (Cooperative Auditing Department, 2010) ประกอบด้วย มาตรฐานสำนักงาน (กำหนดให้สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ถือปฏิบัติ) มาตรฐานกระบวนการสอบบัญชี และมาตรฐานการรายงาน (กำหนดให้ผู้สอบบัญชีถือปฏิบัติ และให้สำนักงานตรวจบัญชี

สหกรณ์ที่ 1-10 และสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ ควบคุมการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีให้เป็นไปตามหลักปฏิบัติ)

มาตรฐานสำนักงาน ได้แก่ 1) ข้อกำหนดของวิชาชีพบุคลากร 2) ความรู้ ความสามารถและความชำนาญงาน 3) การมอบหมายงาน 4) การแบ่งงาน 5) การขอคำปรึกษาหารือ 6) การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งลูกค้า 7) การติดตามงาน

มาตรฐานกระบวนการสอบบัญชี ได้แก่ 1) การกำหนดแผนปฏิบัติงานสอบบัญชีรายสหกรณ์ 2) การวางแผนงานสอบบัญชี 3) การปฏิบัติงานสอบบัญชี 4) การประเมินผลจากหลักฐานการสอบบัญชี

มาตรฐานการรายงาน ได้แก่ 1) การแสดงความเห็นต่องบการเงินและการจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชี 2) การรายงานผลการตรวจสอบบัญชี 3) การรายงานผลการปฏิบัติงานรายสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร

3.4 การประเมินคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์

นายทะเบียนสหกรณ์ได้กำหนดให้มีการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของสหกรณ์ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์จึงกำหนดหลักเกณฑ์และการประเมินคุณภาพงานสอบบัญชี เพื่อใช้ประเมินคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรายคน ว่าเป็นไปตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) หรือไม่อย่างไร

โดยสำนักมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี และสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 1-10 เป็นผู้ประเมิน และพิจารณาให้คะแนนตามหลักเกณฑ์การประเมินคุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่งแบบประเมินแบ่งออกเป็น 5 ส่วนคะแนนรวมทั้งหมด 100 คะแนน โดยผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานได้คุณภาพงานตามมาตรฐานต้องมีผลการประเมินทั้ง 5 ส่วน ตั้งแต่ร้อยละ 80 ขึ้นไป (Cooperative Auditing Office Region 7, 2014)

3.5 วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

3.5.1 การวิจัยในต่างประเทศ

Alderman and Detrick (1982) ได้ทำการศึกษาวิจัยเรื่อง Auditor's perceptions of time budget pressures and premature sign-offs ผลการศึกษาพบว่า การละเว้นไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนการสอบบัญชีที่จำเป็นอย่างครบถ้วนนั้น จะส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีค่อนข้างมาก นอกจากนี้ Kaplan (1995) ยังได้ทำการศึกษาวิจัยเรื่อง An examination of auditor's reporting intentions upon discovery of procedures prematurely signed-off และ Otley & Pierce (1996) ได้ทำการศึกษาเรื่อง The operation of control systems in large audit firms ผลการศึกษาส่วนหนึ่งพบว่า การไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนของกระบวนการสอบบัญชีนั้น เป็นผลให้งานสอบบัญชีมีคุณภาพที่ลดลง Jackson (2015) เสนอผลสำรวจในหนังสือ Detecting Accounting Fraud ซึ่งพบว่าหลายบริษัทระดับโลกที่เกิดการทุจริตและมีมูลค่าความเสียหายมหาศาล ส่วนหนึ่งเกิดจากผู้สอบบัญชีที่ละเลยที่จะปฏิบัติตามสอบบัญชีตามขั้นตอน นอกจากนี้ Reckers, Wheeler และ Wing (1997) ได้ทำการศึกษาวิจัยในเรื่อง A comparative examination of auditor premature sign-offs using

the direct and the randomized response methods ซึ่งผลการศึกษพบว่า การขาดการฝึกอบรมพัฒนาความรู้เพียงพอ และการที่ผู้สอบบัญชีไม่ยึดถือปฏิบัติตามขั้นตอนการสอบบัญชีอย่างเคร่งครัด จะส่งผลให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง

3.5.2 การวิจัยในประเทศไทย

งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7 ได้แก่ Taodankum (2007) ได้ทำการศึกษารื่องแนวทางการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 ของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ผลการศึกษพบว่า ปัญหาในการปฏิบัติงานสอบบัญชี คือ ขาดการเพิ่มพูนความรู้ให้ทันสมัยและทันต่อเหตุการณ์ของผู้สอบบัญชี มีงานสอบบัญชีหลายสหกรณ์ รวมถึงผู้ช่วยผู้สอบบัญชีมีประสบการณ์ในงานสอบบัญชีน้อย Suphachin (2007) ได้ทำการศึกษานำโปรแกรมช่วยในการตรวจสอบบัญชี ACL มาช่วยในการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ ผลการศึกษพบว่า ผู้สอบบัญชีมีระดับความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับโปรแกรมช่วยในการตรวจสอบบัญชีต่างกัน ส่งผลให้งานสอบบัญชีมีคุณภาพแตกต่างกัน Suttachai (2009) ศึกษาเรื่องการจัดทำกระดาษทำการตามมาตรฐานการสอบบัญชีของสหกรณ์ภาคการเกษตรสำหรับผู้สอบบัญชีภาครัฐ ผลการศึกษพบว่า เกิดปัญหาในการปฏิบัติงานด้านระบบงานสอบบัญชีแตกต่างกันในกลุ่มผู้สอบบัญชีที่มีระดับการศึกษาที่ต่างกัน Jaiman (2009) ศึกษาการนำโปรแกรมระบบตรวจสอบสหกรณ์เชิงลึก (CATs) มาใช้ในการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ที่ใช้ระบบสารสนเทศทางการบัญชี ผลการศึกษพบว่า ผู้สอบบัญชีขาดความชำนาญและทักษะในการใช้โปรแกรมระบบตรวจสอบบัญชี และ Suwanprasert (2009) ศึกษาปัญหาในการสอบบัญชีสหกรณ์ ด้านธุรกิจจำหนายน้ำมัน ผลการศึกษพบว่า ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์การทำงานไม่เท่ากัน เกิดปัญหาในการสอบบัญชีแตกต่างกัน

งานวิจัยที่ศึกษาพื้นที่การสอบบัญชีอื่น ได้แก่ Comjundee (2009) ได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ในพื้นที่ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ ผลการศึกษพบว่า ประสบการณ์ในการสอบบัญชี การได้รับการอบรมความรู้ การปฏิบัติตามข้อกำหนดของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ มีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ นอกจากนี้ Tiranaprakij และ Sillapaporn Srijunpetch (2009) ได้ศึกษาปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง ซึ่งศึกษากับกลุ่มผู้ช่วยผู้สอบบัญชีและผู้จัดการงานสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีที่มีผู้สอบบัญชีซึ่งได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ผลการศึกษพบว่า การรับรู้ถึงความรู้ประสิทธิภาพของการสอบทานและการไม่ได้ฝึกอบรมเป็นปัจจัยที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง นอกจากนี้ ผลการศึกษพบว่า ประสบการณ์การทำงานสอบบัญชีของกลุ่มผู้ช่วยผู้สอบบัญชีไม่มีผลต่อพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง

3.5.3 สรุปผลของวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

การทบทวนงานวิจัยที่เกี่ยวข้องข้างต้น สรุปได้ว่า ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานตรวจสอบบัญชี มีอยู่มากมายหลายปัจจัย ซึ่งแต่ละงานวิจัยให้ผลการศึกษที่แตกต่างกันไป จึงสรุปแยกงานวิจัยที่สนับสนุนปัจจัยต่างๆ จำนวน 7 ปัจจัย ดังต่อไปนี้ ปัจจัยที่ 1. ระดับการศึกษาของผู้สอบบัญชี ได้แก่ Suttachai (2009) ปัจจัยที่ 2. ประสบการณ์การทำงานสอบบัญชี ได้แก่ Suwanprasert (2009) Comjundee (2009) ปัจจัยที่ 3. การเข้ารับการฝึกอบรมและพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง ได้แก่ Reckers, Wheeler & Wing (1997) Taodankum (2007) Comjundee (2009) Tiranaprakij & Srijunpetch (2009) ปัจจัยที่ 4. ความรู้เกี่ยวกับการใช้โปรแกรมช่วยตรวจสอบบัญชี ได้แก่ Suphachin (2007) Jaiman (2009) ปัจจัยที่ 5. การถือปฏิบัติตามขั้นตอนของกระบวนการสอบบัญชี ได้แก่ Alderman & Detrick (1982); Kaplan (1995); Otley & Pierce (1996) Comjundee (2009); Tiranaprakij & Srijunpetch (2009); Jackson (2015) ปัจจัยที่ 6. ภาระงานด้านจำนวนสหกรณ์ที่ต้องตรวจสอบ ได้แก่ Taodankum (2007) และปัจจัยที่ 7. ประสบการณ์ของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ได้แก่ Taodankum (2007)

3.6 กรอบแนวคิด

จากการทบทวนแนวคิด และวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง สามารถสังเคราะห์และสรุปแผนภาพกรอบแนวคิด ดังนี้

ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์

1. ระดับการศึกษาของผู้สอบบัญชี
2. ประสบการณ์การทำงานสอบบัญชี
3. การเข้ารับการฝึกอบรมและพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง
4. ความรู้เกี่ยวกับการใช้โปรแกรมช่วยตรวจสอบบัญชี
5. การถือปฏิบัติตามขั้นตอนของกระบวนการสอบบัญชี
6. ภาระงานด้านจำนวนสหกรณ์ที่ต้องตรวจสอบ
7. ประสบการณ์ของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี



คุณภาพงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์

ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดการวิจัย

3.7 สมมติฐานการวิจัย

จากกรอบแนวคิด และวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง พบปัจจัยที่มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพงานตรวจสอบบัญชี ได้แก่ ระดับการศึกษาของผู้สอบบัญชี (Suttachai, 2009) ประสบการณ์การทำงานสอบบัญชี (Suwanprasert, 2009; Comjundee, 2009) การเข้ารับการฝึกอบรมและพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง (Reckers, Wheeler & Wing, 1997; Taodankum, 2007; Comjundee, 2009; Tiranaprakij & Srijunpetch, 2009) ความรู้เกี่ยวกับการใช้โปรแกรมช่วยตรวจสอบบัญชี (Suphachin, 2007; Jaiman, 2009) การถือปฏิบัติตามขั้นตอน

ของกระบวนการสอบบัญชี (Alderman & Detrick, 1982; Kaplan, 1995; Otley & Pierce, 1996; Comjundee, 2009; Tiranaprakij & Srijunpetch, 2009; Jackson, 2015) ประสบการณ์ของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี (Taodankum, 2007) และพบปัจจัยที่มีความสัมพันธ์เชิงลบกับคุณภาพงานตรวจสอบบัญชี ได้แก่ ภาระงานด้านจำนวนสหกรณ์ที่ต้องตรวจสอบ (Taodankum, 2007) ดังนั้น จึงตั้งสมมติฐานของผู้สอบบัญชีภาครัฐในพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7 ดังนี้

H₁: ระดับการศึกษาของผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพงานตรวจสอบบัญชี

H₂: ประสบการณ์การทำงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพงานตรวจสอบบัญชี

H₃: การเข้ารับการฝึกอบรมและพัฒนาความรู้ต่อเนื่องมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพงานตรวจสอบบัญชี

H₄: ความรู้เกี่ยวกับการใช้โปรแกรมช่วยตรวจสอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพงานตรวจสอบบัญชี

H₅: การถือปฏิบัติตามขั้นตอนของกระบวนการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพงานตรวจสอบบัญชี

H₆: ภาระงานด้านจำนวนสหกรณ์ที่ต้องตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงลบกับคุณภาพงานตรวจสอบบัญชี

H₇: ประสบการณ์ของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพงานตรวจสอบบัญชี

4. วิธีวิจัย

4.1 ประชากรในการวิจัย

ประชากรในการวิจัยครั้งนี้ เป็นผู้สอบบัญชีภาครัฐในพื้นที่รับผิดชอบของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7 จำนวนทั้งสิ้น 103 ราย (Software Audit Development, 2015) และเมื่อสำรวจข้อมูลจริงพบว่าจำนวน 1 รายที่ลาออกระหว่างปีงบประมาณ 2558

ดังนั้น จึงทำให้ประชากรที่ใช้ในการศึกษาครั้งนี้มีจำนวนทั้งหมด 102 ราย ผู้วิจัยจึงได้ทำการเก็บข้อมูลในการวิจัยทั้งหมดจากกลุ่มประชากรโดยไม่ทำการสุ่มตัวอย่าง

4.2 การเก็บรวบรวมข้อมูล

การวิจัยครั้งนี้ใช้ข้อมูลทุติยภูมิจากสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7

จากการวิเคราะห์ตามขั้นตอนการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7 พบว่าเมื่อผู้สอบบัญชีได้รับการแต่งตั้งจากนายทะเบียนสหกรณ์ ก็จะดำเนินการตรวจสอบบัญชีตามรูปแบบและวิธีการที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด และเมื่อตรวจสอบบัญชีสำหรับปีแล้วเสร็จ จะต้องจัดส่งกระดาษทำการภายใน 15 วันนับจากวันที่แสดงความเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์ จากนั้น กลุ่มกำกับมาตรฐานการสอบบัญชี ของสำนักงานมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี และสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 1-10 จึงจะดำเนินการประเมินคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของสหกรณ์ CAQC ของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐ

ดังนั้น ข้อมูลตัวแปรอิสระในช่วงระยะเวลาปฏิบัติงาน 1 ปีก่อนที่ผลงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีแต่ละรายจะถูกประเมินคุณภาพโดยกลุ่มกำกับมาตรฐานการสอบบัญชี เป็นช่วงที่ให้ข้อมูลสถานะของตัวแปรอิสระที่มีความสัมพันธ์ใกล้เคียงกับตัวแปรตามที่เกี่ยวข้องมากที่สุด ผู้วิจัยจึงเลือกเก็บข้อมูลตัวแปรอิสระที่เกี่ยวข้องจากฐานข้อมูลทุติยภูมิของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7 ในช่วงระยะเวลาประมาณ 1 ปีก่อนวันที่แสดงความเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์ที่ถูกประเมิน

สำหรับข้อมูลตัวแปรตาม คือ คุณภาพงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ของผู้สอบบัญชีภาครัฐ โดยใช้ผลคะแนนจากการประเมินตามระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ปี 2558 ของผู้สอบบัญชีภาครัฐในพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7 (การประเมินแบ่งออกเป็น 5 ส่วน ได้แก่ ส่วนที่ 1 การวางแผนงานสอบบัญชี ส่วนที่ 2 งบการเงิน ส่วนที่ 3 กระดาษทำการ ส่วนที่ 4 รายงานการสอบบัญชี และส่วนที่ 5 ระยะเวลาการปฏิบัติงาน) ทั้งนี้ ผลคะแนนจากทั้ง 5 ส่วน รวมทั้งสิ้น 100 คะแนน

4.3 ตัวแปรที่ใช้ในการศึกษาและการวัดค่า

ตัวแปรตาม 1 ตัวแปร ได้แก่ คุณภาพงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ของผู้สอบบัญชีภาครัฐ เก็บจากคะแนนผลการประเมินตามระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ปี 2558

ตัวแปรอิสระ จำนวน 7 ตัวแปร ประกอบด้วย (1) ระดับการศึกษาของผู้สอบบัญชี (2) ประสบการณ์การทำงานสอบบัญชี (3) การเข้ารับการฝึกอบรมและพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง (4) ความรู้เกี่ยวกับการใช้โปรแกรมช่วยตรวจสอบบัญชี (5) การถือปฏิบัติตามขั้นตอนของกระบวนการสอบบัญชี (6) ภาระงานด้านจำนวนสหกรณ์ที่ต้องตรวจสอบ และ (7) ประสบการณ์ของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี

4.4 การวัดค่าตัวแปร

ค่าของตัวแปรอิสระและตัวแปรตาม ใช้ค่าคะแนนที่เก็บรวบรวมโดยสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7 ดังนี้

ตัวแปรตาม คุณภาพงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ วัดค่าจากผลคะแนนการประเมินคุณภาพงานสอบบัญชีตามระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ CAQC (คะแนน)

ตัวแปรอิสระ ใช้หลักเกณฑ์แบ่งตามลักษณะของมาตรวัดข้อมูล โดย Sinsomboonthong (2016) ดังนี้

(1) ระดับการศึกษาของผู้สอบบัญชี วัดค่าโดยมาตรวัดแบบอันดับ (Ordinal Scale) ตามระดับการศึกษา คือ สูงสุดปริญญาตรี และสูงกว่าปริญญาตรี (ซึ่งตัวแปรจะถูกเปลี่ยนเป็น Dummy Variable ดูเพิ่มเติม ข้อ 7. ภาคผนวก)

(2) ประสบการณ์การทำงานสอบบัญชี วัดค่าโดย มาตรวัดแบบช่วง (Interval Scale) ตามระยะเวลาการปฏิบัติงานสอบบัญชี

(3) การเข้ารับการฝึกอบรมและพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง วัดค่าโดย มาตรวัดแบบช่วง (Interval Scale) ตามจำนวนหลักสูตรที่เข้ารับการฝึกอบรม (หลักสูตร)

(4) ความรู้เกี่ยวกับการใช้โปรแกรมช่วยตรวจสอบบัญชี วัดค่าโดย มาตรวัดแบบช่วง (Interval Scale) โดยใช้ค่าคะแนนวัดระดับความรู้

เกี่ยวกับการใช้โปรแกรมช่วยตรวจสอบบัญชี 3 ส่วน จำแนกตามความรู้เกี่ยวกับการใช้โปรแกรม ACL โปรแกรมระบบตรวจสอบสหกรณ์เชิงลึก (CATs) และโปรแกรมอื่นๆ

(5) การถือปฏิบัติตามขั้นตอนของกระบวนการสอบบัญชีวัดค่าโดยมาตรวัดแบบช่วง (Interval Scale) โดยใช้ค่าคะแนนของการปฏิบัติงานสอบบัญชีตามข้อกำหนดของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ที่ผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติผ่านระบบงานสำหรับผู้สอบบัญชี CAD_CA

(6) ภาระงานด้านจำนวนสหกรณ์ที่ต้องตรวจสอบ วัดค่าโดยมาตรวัดแบบช่วง (Interval Scale) โดยใช้จำนวนสหกรณ์ที่ได้รับมอบหมายให้ตรวจสอบ

(7) ประสบการณ์ของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี วัดค่าโดยมาตรวัดแบบช่วง (Interval Scale) ตามระยะเวลาการปฏิบัติงานสอบบัญชี

4.5 การวิเคราะห์ข้อมูล

งานวิจัยชิ้นนี้ เป็นการหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรตามเชิงปริมาณ 1 ตัว กับตัวแปรอิสระที่ประกอบด้วยตัวแปรเชิงปริมาณและตัวแปรเชิงคุณภาพ ดังนั้น จึงเลือกใช้การวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) ในการทดสอบสมมติฐาน

การทดสอบสมมติฐานจะพิจารณาจากค่าสถิติ t-test โดยกำหนดระดับความเชื่อมั่นที่ 95% หากพบว่าค่า $\text{sig} < 0.05$ แสดงว่าตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กับตัวแปรตามอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ โดยทิศทางความสัมพันธ์จะพิจารณาจากเครื่องหมายหน้าค่าสัมประสิทธิ์การถดถอย (Coefficients) ของตัวแปรแต่ละตัว โดยหากค่าสัมประสิทธิ์การถดถอยมีเครื่องหมายเป็นบวก แสดงว่ามีความสัมพันธ์เป็นไปในทิศทางเดียวกัน แต่ถ้าหากว่าค่าสัมประสิทธิ์การถดถอยมีเครื่องหมายเป็นลบ แสดงว่ามีความสัมพันธ์เป็นไปในทิศทางตรงกันข้ามกัน

โดยสถิติการวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณนั้น มีข้อสมมติเบื้องต้นหรือเงื่อนไข ซึ่งผู้วิจัยได้แสดงผลการทดสอบดังกล่าวเป็นข้อๆ ไว้ในข้อ 7. ภาคผนวก

4.6 ตัวแปรที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

งานวิจัยนี้ได้นำข้อมูลมาวิเคราะห์สมการถดถอย โดยใช้เทคนิคการวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) ด้วยวิธีกำลังสองน้อยที่สุด (Ordinary Least Squares: OLS) และเลือกใช้วิธีการเลือกตัวแปรเข้าไปทดสอบในสมการด้วยวิธี Enter

โดยการวิเคราะห์จะนำ ผลการประเมินตามระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (CAQC) เป็นตัวแปรตาม และกำหนดตัวแปรอิสระ (Independent Variable) จำนวน 7 ตัวแปร เพื่อสร้างสมการการทดสอบ ดังนี้

$$CAQ = \beta_0 + \beta_1 EDU + \beta_2 EXP + \beta_3 CPD + \beta_4 ASP + \beta_5 PCA + \beta_6 AMT + \beta_7 EAA + e$$

โดยที่ CAQ คือ คุณภาพงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ของผู้สอบบัญชีภาครัฐ EDU คือ ระดับการศึกษาของผู้สอบบัญชี EXP คือ ประสบการณ์การทำงานสอบบัญชี CPD คือ การเข้ารับการฝึกอบรมและพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง ASP คือ ความรู้เกี่ยวกับการใช้โปรแกรม

ช่วยตรวจสอบบัญชี PCA คือ การถือปฏิบัติตามขั้นตอนของกระบวนการสอบบัญชี AMT คือ ภาระงานด้านจำนวนสหกรณ์ที่ต้องตรวจสอบ และ EAA คือ ประสบการณ์ของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี

5. ผลการวิจัยและอภิปรายผล

5.1 ผลการวิจัย

จากการนำข้อมูลทั้งหมดของผู้สอบบัญชีภาครัฐในพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7 จำนวน 102 ราย มาวิเคราะห์สมการถดถอยเชิงพหุคูณด้วยวิธีกำลังสองน้อยที่สุด ได้ผลการวิเคราะห์ ซึ่งแสดงในตารางที่ 1

ตารางที่ 1 ผลการวิเคราะห์ Multiple Regression

Variables:	Statistical	
	Coefficients	t-Statistic
Constant	95.550	35.006
EDU	-0.281	-0.443
EXP	-0.073	-0.294
CPD	-0.077	-0.268
ASP	-0.102	-0.229
PCA	1.397	2.230*
AMT	-0.322	-1.437
EAA	-0.650	-2.006*
Adj R ²		0.614
Std. Error		2.599
F-Statistic		3.472
Prob.(F-Statistic)		0.000

หมายเหตุ : *ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 1 แสดงผลการวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณตามตัวแบบ พบว่า ค่าสัมประสิทธิ์ของการตัดสินใจที่ปรับแล้ว (Adjusted R Square) สำหรับข้อมูลทั้งหมด 102 ชุด มีค่าเท่ากับ 0.614 หมายความว่า ตัวแปรอิสระต่างๆ สามารถอธิบายคุณภาพงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ของผู้สอบบัญชีภาครัฐ (CAQ) ได้ร้อยละ 61.40 ผลการวิเคราะห์บ่งชี้ว่ามีตัวแปรอิสระจำนวน 2 ตัวแปร คือ การถือปฏิบัติตามขั้นตอนของกระบวนการสอบบัญชี (PCA) และประสบการณ์ของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี (EAA) มีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ของผู้สอบบัญชีภาครัฐ (CAQ)

โดยตัวแปรอิสระ การถือปฏิบัติตามขั้นตอนของกระบวนการสอบบัญชี (PCA) มีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 และตัวแปรอิสระ ประสบการณ์ของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี (EAA) มีความสัมพันธ์เชิงลบอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

5.2 ผลการทดสอบสมมติฐาน



จากผลการวิจัยตามข้อ 5.1 ได้ข้อสรุปสมมติฐานการวิจัยดังต่อไปนี้

5.2.1 ผลการวิจัยเป็นไปตามสมมติฐานที่ตั้งไว้

การถือปฏิบัติตามขั้นตอนของกระบวนการสอบบัญชี (PCA) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ของผู้สอบบัญชีภาครัฐ (CAQ) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 หรือที่ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 95 โดยการถือปฏิบัติตามขั้นตอนของกระบวนการสอบบัญชี (PCA) มีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์เท่ากับ 1.397 มีค่า t-Statistic เท่ากับ 2.230 และมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับคุณภาพงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ของผู้สอบบัญชีภาครัฐ (CAQ) ซึ่งทิศทางของความสัมพันธ์เป็นไปตามสมมติฐานการวิจัย ดังนั้นจึงยอมรับสมมติฐาน H_0 ที่ตั้งไว้ กล่าวคือ การที่ผู้สอบบัญชีภาครัฐถือปฏิบัติตามขั้นตอนของกระบวนการสอบบัญชีมากขึ้นย่อมส่งผลให้คุณภาพงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ของผู้สอบบัญชีภาครัฐมีมากขึ้นเช่นกัน

5.2.2 ผลการวิจัยบางส่วนเป็นไปตามสมมติฐาน

ประสบการณ์ของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี (EAA) มีความสัมพันธ์เชิงลบกับคุณภาพงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ของผู้สอบบัญชีภาครัฐ (CAQ) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 หรือที่ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 95 โดยประสบการณ์ของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์เท่ากับ -0.650 มีค่า t-Statistic เท่ากับ -2.006 และมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้ามกับคุณภาพงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ของผู้สอบบัญชีภาครัฐ (CAQ) ซึ่งไม่เป็นไปในทิศทางตามสมมติฐานของการวิจัย จึงปฏิเสธสมมติฐาน H_1 อย่างไรก็ตาม ผลการวิจัยสามารถอธิบายได้ว่า ประสบการณ์ของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่มากขึ้นมีผลให้คุณภาพงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ของผู้สอบบัญชีภาครัฐลดลง

5.2.3 ผลการวิจัยไม่เป็นไปตามสมมติฐานที่ตั้งไว้

ตัวแปรอิสระจำนวน 5 ตัวแปร ผลการศึกษาพบว่าที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05 ไม่พบความสัมพันธ์กับคุณภาพงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ของผู้สอบบัญชีภาครัฐ (CAQ) ประกอบด้วย ระดับการศึกษาของผู้สอบบัญชี (EDU) ประสบการณ์การทำงานสอบบัญชี (EXP) การเข้ารับการฝึกอบรมและพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง (CPD) ความรู้เกี่ยวกับการใช้โปรแกรมช่วยสอบบัญชี (ASP) ภาระงานด้านงานสหกรณ์ที่ต้องตรวจสอบ (AMT) ดังนั้น จึงปฏิเสธสมมติฐาน H_1 H_2 H_3 H_4 และ H_6

5.3 อภิปรายผลการวิจัย

ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ของผู้สอบบัญชีภาครัฐในพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7 สามารถอภิปรายผลการวิจัยกับตัวแปรอิสระที่มีความสัมพันธ์ ทั้ง 2 ตัวแปร ได้ดังต่อไปนี้

5.3.1 การถือปฏิบัติตามขั้นตอนของกระบวนการสอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพงานตรวจสอบบัญชี จึงถือได้ว่าการถือปฏิบัติตามขั้นตอนงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาครัฐมีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ในทิศทาง

เดียวกันที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05 ซึ่งผลการวิจัยเป็นไปตามสมมติฐานการวิจัย กล่าวคือ ถ้าหากผู้สอบบัญชีของภาครัฐที่ปฏิบัติงานการสอบบัญชีให้เป็นไปตามขั้นตอนของกระบวนการสอบบัญชีย่อมทำให้ผลการประเมินคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ของผู้สอบบัญชีนั้นได้คุณภาพงานตามมาตรฐานนั่นเอง

ผลการวิจัยนี้สอดคล้องกับงานวิจัยในอดีตที่จัดทำขึ้นในต่างประเทศของ Alderman & Detrick (1982) ที่พบว่าการละเว้นไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนการสอบบัญชีที่จำเป็นอย่างครบถ้วนส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีค่อนข้างมาก ดังนั้น เมื่อผู้สอบบัญชีภาครัฐ ปฏิบัติงานสอบบัญชีเป็นไปตามขั้นตอนของกระบวนการสอบบัญชี ย่อมมีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีค่อนข้างน้อย อีกทั้งยังสอดคล้องกับผลการวิจัยของ Kaplan (1995) ที่พบว่าการไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนของกระบวนการสอบบัญชีเป็นผลให้งานสอบบัญชีมีคุณภาพที่ลดลง ดังนั้น เมื่อผู้สอบบัญชีภาครัฐ ปฏิบัติงานสอบบัญชีเป็นไปตามขั้นตอนของกระบวนการสอบบัญชีแล้ว ย่อมทำให้งานสอบบัญชีมีคุณภาพ

เมื่อเปรียบเทียบกับผลการวิจัยในอดีตที่ได้ศึกษาในประเทศ พบว่าสอดคล้องกับผลการวิจัยของ Taodankum (2007) ที่พบว่าผู้สอบบัญชีสหกรณ์ให้ความสำคัญในการปฏิบัติตามควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีแต่ละงานสอบบัญชี และการปฏิบัติตามการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีโดยทั่วไป แสดงให้เห็นว่า การที่ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญและปฏิบัติตามระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของแต่ละสายงานสอบบัญชี ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ และสอดคล้องกับ Tiranaprakij & Srijunpetch (2009) ที่ค้นพบว่าการรับรู้ถึงความมีประสิทธิภาพของการสอบทานงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับผู้สอบบัญชีในระดับมาก การเกิดพฤติกรรมทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงจะน้อยลง นั้นแสดงให้เห็นว่า การที่ผู้สอบบัญชีรับรู้ว่าการสอบทานงานซึ่งเป็นส่วนหนึ่งในขั้นตอนของการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้มีประสิทธิภาพแล้ว เมื่อได้ให้ความสำคัญในการสอบทานงาน จึงส่งผลให้งานสอบบัญชีมีประสิทธิภาพ

5.3.2 ประสบการณ์ของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงลบกับคุณภาพงานตรวจสอบบัญชีซึ่งจากผลการวิจัยพบว่า ประสบการณ์ของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ของผู้สอบบัญชีภาครัฐ ในทิศทางตรงกันข้ามที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05 ซึ่งผลการศึกษาไม่เป็นไปตามสมมติฐานการวิจัย กล่าวคือ ประสบการณ์ที่มากของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ส่งผลทำให้คุณภาพงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ของผู้สอบบัญชีภาครัฐลดลง แต่ประสบการณ์ของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่ระดับน้อย กลับส่งผลให้คุณภาพงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ของผู้สอบบัญชีภาครัฐเพิ่มขึ้นนั้น ไม่สอดคล้องกับผลการวิจัยของ Taodankum (2007) ที่พบว่า ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่มีอายุและประสบการณ์ในงานสอบบัญชีน้อยเป็นปัจจัยที่กระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีด้านต่างๆ ทั้งนี้ อาจเป็นเพราะในระบบบุคลากรของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์และสำนักงานตรวจบัญชี

สหกรณ์ที่ 7 นั้น ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่เมื่อปฏิบัติงานไปได้ระยะหนึ่ง จะมีการย้ายงาน โดยผู้ช่วยผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่จะสอบแข่งขันเพื่อบรรจุและแต่งตั้งบุคคลเข้ารับราชการของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ และเมื่อผ่านการสอบคัดเลือกและได้รับการบรรจุก็จะได้รับการเลื่อนขั้นเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในเวลาต่อมา ดังนั้น ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานมาอย่างยาวนานที่เหลืออยู่ คือกลุ่มที่ยังไม่สามารถสอบแข่งขันได้ อาจเป็นกลุ่มที่ยังไม่สามารถปฏิบัติงานเพื่อให้ได้คุณภาพงานสอบบัญชีที่ดีพอ นอกจากนี้ ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์น้อยอาจมีความระมัดระวังและกระตือรือร้นในการปฏิบัติงานแต่ในทางกลับกันผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์มาก อาจละเลยขั้นตอนการปฏิบัติงานสอบบัญชีบางขั้นตอน จึงเป็นผลให้ประสบการณ์ของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์เชิงลบกับคุณภาพงานตรวจสอบบัญชี

6. สรุปผลการวิจัยและข้อเสนอแนะ

6.1 สรุปผลการวิจัย

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ของผู้สอบบัญชีภาครัฐในพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7 โดยใช้ข้อมูลทุติยภูมิจากฐานข้อมูลของประชากรที่เป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐ จำนวน 102 ราย ที่เก็บรวบรวมโดยสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7 ใช้วิธีการวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณเพื่อหาตัวแปรอิสระที่มีความสัมพันธ์กับตัวแปรตาม

ตัวแปรอิสระ มีจำนวน 7 ตัวแปร ประกอบด้วย ระดับการศึกษาของผู้สอบบัญชี ประสบการณ์การทำงานสอบบัญชี การเข้ารับการฝึกอบรมและพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง ความรู้เกี่ยวกับการใช้โปรแกรมช่วยตรวจสอบบัญชี การถือปฏิบัติตามขั้นตอนของกระบวนการสอบบัญชี ภาระงานด้านจำนวนสหกรณ์ที่ต้องตรวจสอบ และประสบการณ์ของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีตัวแปรตาม คือคุณภาพงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ของผู้สอบบัญชีภาครัฐ จากผลการประเมินตามระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ปี 2558

ผลการวิจัยพบว่า ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ของผู้สอบบัญชีภาครัฐในพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7 อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติมีจำนวน 2 ปัจจัย คือ การถือปฏิบัติตามขั้นตอนของกระบวนการสอบบัญชี และประสบการณ์ของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี

ผลการวิจัยได้ข้อค้นพบว่าการถือปฏิบัติตามขั้นตอนของกระบวนการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพงานตรวจสอบบัญชี และประสบการณ์ของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงลบกับคุณภาพงานตรวจสอบบัญชี

6.2 ข้อเสนอแนะจากผลการวิจัย

จากผลการวิจัยที่ได้เป็นการนำเสนอในลักษณะเชิงวิชาการ ซึ่งงานวิจัยในอดีตที่ผ่านมา ต่างก็มีการศึกษาวิจัยเป็นจำนวนมาก แต่มีการนำมาใช้ประโยชน์จริงได้น้อย ซึ่งผู้วิจัยคาดหวังไว้ว่าจะมี

การนำผลที่ได้จากวิจัยครั้งนี้ไปใช้ประโยชน์จริง จึงได้มีข้อเสนอแนะที่เป็นรูปธรรมเพื่อเป็นแนวทางสำหรับผู้ที่ต้องการนำผลการวิจัยนี้ไปใช้ในสถานการณ์จริง ดังนี้

6.2.1 สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7 ควรกำกับและสนับสนุนให้ผู้สอบบัญชีภาครัฐถือปฏิบัติตามขั้นตอนของกระบวนการสอบบัญชี โดยเคร่งครัด เนื่องจากผลการวิจัยพบว่า การที่ผู้สอบบัญชีภาครัฐถือปฏิบัติตามขั้นตอนของกระบวนการสอบบัญชีมากขึ้นเท่าใดย่อมส่งผลให้คุณภาพงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ของผู้สอบบัญชีภาครัฐมีเพิ่มมากยิ่งขึ้นตาม

6.2.2 สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7 ควรจัดให้มีนโยบายการกำกับดูแล และปรับปรุงประสิทธิภาพการทำงานของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี และหาแนวทางแก้ไขโดยเร่งด่วน โดยเฉพาะกลุ่มของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่มีอายุการทำงานมาอย่างยาวนาน เนื่องจากผลการวิจัยบ่งชี้ว่าประสบการณ์ของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่มากขึ้นส่งผลให้คุณภาพงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ของผู้สอบบัญชีภาครัฐลดลง

6.2.3 ผู้สอบบัญชีภาครัฐที่มีผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่มีอายุการทำงานมาก ต้องไม่ละเลยการกำกับดูแล และสอบทานงานของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐาน เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดปัญหาคุณภาพงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ของตนเองที่ลดลง

6.2.4 ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่มีอายุการทำงานมาก ควรขยันหมั่นเพียร เร่งศึกษาหาความรู้ พัฒนาตนเองให้มากขึ้น รวมทั้ง กระตือรือร้นในการปฏิบัติงาน และมีความระมัดระวังรอบคอบในงานสอบบัญชีให้มากขึ้น เพื่อลดผลเสียที่จะเกิดขึ้น หากละเลยหรือขาดความรอบคอบในการปฏิบัติงานสอบบัญชี

6.3 ข้อจำกัดในการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้มุ่งศึกษาเฉพาะในพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7 ทั้งนี้ หากมีการวิจัยในพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์พื้นที่อื่น อาจค้นพบปัจจัยที่แตกต่างกันเนื่องด้วยสภาพแวดล้อม เศรษฐกิจ สังคม และวัฒนธรรมที่มีความแตกต่างกัน

กลุ่มเป้าหมายผู้สอบบัญชีที่ได้รับการประเมินคุณภาพงานสอบบัญชีในพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7 ในการวิจัยครั้งนี้มีเพียง 102 คน ถึงแม้ว่าคณะผู้วิจัยจะทำการวิจัยโดยศึกษาจากประชากรทั้งหมดแล้วก็ตาม ประชากรดังกล่าวยังคงมีจำนวนน้อย ซึ่งถ้าหากสามารถทำการขยายการศึกษาโดยมีจำนวนประชากรที่มากขึ้น ผลการวิจัยที่ได้ อาจค้นพบปัจจัยอื่นที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์

นอกจากนี้ ในการศึกษาวิจัยครั้งนี้ ได้ใช้ข้อมูลทุติยภูมิที่เก็บโดยสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7 ดังนั้น จึงไม่ได้นำปัจจัยด้านอื่นที่ไม่ได้เก็บรวบรวมไว้มารวมศึกษาวิจัยในครั้งนี้ เช่น ปัจจัยส่วนบุคคล ภาระหนี้สินครัวเรือน ฯลฯ เป็นต้น

6.4 ข้อเสนอแนะสำหรับการนำผลการวิจัยไปใช้เพื่อประโยชน์หรือประยุกต์ในด้านต่างๆ

6.4.1 ผลการวิจัยที่ได้จากการศึกษาเสมือนเป็นข้อมูลสนับสนุนการตัดสินใจส่วนบุคคล โดยเบื้องต้นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐ สามารถที่จะนำไปใช้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีด้วยความระมัดระวัง โดยการถือปฏิบัติตามขั้นตอนของกระบวนการสอบบัญชีอย่างเคร่งครัด ในขณะที่เดียวกันหากมีผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์มาก อาจจำเป็นต้องเข้มงวด เพิ่มการกำกับดูแล และสอบทานงานสอบบัญชีให้มากขึ้น ทั้งนี้ เพื่อให้ผลงานการสอบบัญชีของตนเองมีคุณภาพ

6.4.2 ผู้บริหารของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7 ควรให้ความสนใจนำผลการวิจัยไปใช้ โดยพิจารณาวิเคราะห์ ประเมินถึงปัจจัยเสี่ยงต่างๆ ที่อาจส่งผลกระทบต่อการทำงานของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7 รวมทั้งค้นหาสาเหตุและควบคุมปัจจัยที่เกี่ยวข้อง เพื่อนำไปปรับปรุงและพัฒนาการทำงานของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในสังกัดสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7 ให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

6.4.3 สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7 ควรใช้ผลการวิจัยนี้ประกอบการจัดทำแผนงานของสำนักงานระยะสั้น ระยะปานกลาง ระยะยาว และนำผลการวิจัยไปประกอบการบริหารจัดการของสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7 ทั้งในปัจจุบันและอนาคต และใช้ข้อมูลดังกล่าวเพื่อนำเสนอสิ่งที่เป็ประโยชน์ต่อการตัดสินใจของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการวางแผนและนโยบายด้านการสอบบัญชีสหกรณ์

6.4.4 นักวิจัยสามารถนำกระบวนการ วิธีการ และผลการศึกษาวิจัยครั้งนี้ ไปพัฒนาต่อยอดเพื่อสร้างระบบงานสอบบัญชีสหกรณ์ที่มีคุณภาพ เนื่องจาก งานวิจัยในอดีตส่วนใหญ่มุ่งเน้นไปยังการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีในภาคเอกชน ในขณะที่ปัจจุบันปัจจัยแวดล้อมต่างๆ ได้มีการเปลี่ยนแปลงไปค่อนข้างมาก เช่น ลักษณะการดำเนินธุรกิจ ขนาดและทุนดำเนินงานของสหกรณ์มีความสำคัญต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศเพิ่มมากขึ้น ซึ่งหากมีการวิจัยในวงกว้างมากขึ้น ระบบงานสอบบัญชีสหกรณ์จะช่วยเพิ่มความเข้มแข็งและความน่าเชื่อถือมากขึ้น และเกิดประโยชน์ต่อความเชื่อมั่นในสหกรณ์ ซึ่งเป็นหน่วยธุรกิจที่มีเสถียรภาพต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศ

6.4.5 กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ กระทรวงเกษตรและสหกรณ์สามารถนำผลงานวิจัยนี้ ไปประกอบการวางแผนนโยบายการดำเนินงานและนโยบายการกำกับดูแลการปฏิบัติงานของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ที่เหมาะสมในอนาคต โดยอาจนำไปใช้วางแผนพัฒนาบุคลากรต่อไป หรือใช้ประโยชน์ของผลการวิจัยมาปรับปรุงหามาตรการเพื่อแก้ไขหรือรองรับผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต

6.4.6 รัฐบาลจะสามารถกำกับดูแลให้กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ และกรมส่งเสริมสหกรณ์ กระทรวงเกษตรและสหกรณ์ ดำเนินงานตามนโยบายของรัฐบาลได้อย่างมีประสิทธิภาพ ในขณะที่ยังรักษาความมั่นคงทางเสถียรภาพทางเศรษฐกิจโดยการใช้สหกรณ์เป็นตัวจักรที่สำคัญในการพัฒนาประเทศต่อไป รวมถึงนำผลการวิจัย

มาใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาระบบฐานข้อมูลเพื่อใช้ในการพัฒนาบุคลากรภาครัฐโดยรวมและใช้วางแผนล่วงหน้าเพื่อป้องกันและแก้ไขปัญหาในการบริหารจัดการบุคลากรภาครัฐมิให้ลุกลามจนเกิดผลกระทบในการดำเนินงานของรัฐบาล

6.5 ข้อเสนอในการทำวิจัยเพิ่มเติม

6.5.1 จากการวิจัยปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาครัฐในพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7 ในครั้งนี้ เป็นการศึกษาในพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7 เท่านั้น ดังนั้น ในการศึกษาวิจัยครั้งต่อไป ควรทำการ ศึกษาวิจัยจากผู้สอบบัญชีภาครัฐในพื้นที่อื่น เพื่อนำผลการวิจัยในแต่ละพื้นที่เปรียบเทียบและวิเคราะห์ปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพของการตรวจบัญชีสหกรณ์ ซึ่งอาจจะทำให้ได้ผลการวิจัยที่มีความหลากหลายมากขึ้น

6.5.2 จากบทความวิจัยของ Jintawattanagul (2011) ได้กล่าวไว้ว่าคุณลักษณะของผู้รับบริการสอบบัญชี อาจส่งผลต่อคุณภาพของงานสอบบัญชีได้ ดังนั้น ข้อมูลเชิงคุณภาพและเชิงปริมาณของสหกรณ์ผู้รับบริการสอบบัญชีจากภาครัฐ ที่เก็บข้อมูลโดยกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ และกรมส่งเสริมสหกรณ์ จึงเป็นข้อมูลที่ควรนำมาศึกษาวิจัยเพิ่มเติมต่อไป

6.5.3 กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ได้สนองนโยบายภาครัฐเพื่อเปิดโอกาสให้ภาคเอกชนเข้ามามีส่วนร่วมดำเนินการ โดยให้มีการมอบหมายงานสอบบัญชีสหกรณ์ให้ผู้สอบบัญชีภาคเอกชนตรวจสอบบัญชี ดังนั้น ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภายใต้การกำกับของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ จึงประกอบด้วย ผู้สอบบัญชีภาครัฐ และผู้สอบบัญชีภาคเอกชน (ประกอบด้วยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้ชำนาญานซึ่งเป็นอดีตข้าราชการกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ที่เกษียณอายุราชการแล้ว) ซึ่งจากการทบทวนวรรณกรรม ยังไม่พบการวิจัยด้านคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาคเอกชน และจากข้อมูลกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ปี 2558 มีสหกรณ์ที่จัดจ้างผู้สอบบัญชีภาคเอกชน จำนวน 774 สหกรณ์ และมีผู้สอบบัญชีภาคเอกชนที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์ ในปี 2558 จำนวน 175 ราย (Cooperative Auditing Department, 2015) จึงเป็นกลุ่มตัวอย่างหนึ่งที่น่าสนใจที่น่าจะนำมาศึกษาวิจัยในอนาคต

6.5.4 ในการวิจัยนี้ ศึกษาเพียงปัจจัยประสบการณ์ของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ดังนั้น ข้อมูลปัจจัยส่วนบุคคล ของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีสหกรณ์ซึ่งเป็นพนักงานระดับปฏิบัติการ เช่น เงินเดือน การหนี้สิน วุฒิการศึกษา สถานะการสมรส จำนวนบุตรและบุคคลในความดูแล ฯลฯ อาจนำมาเป็นตัวแปรอิสระประกอบการวิจัยเพื่อหาปัจจัยส่วนบุคคลที่อาจส่งผลต่อคุณภาพการทำงาน เนื่องจากผลงานวิจัยของ Paepong (2015) ที่ศึกษาพนักงานระดับปฏิบัติการในเขตยานุกิจการค้าปลีก พบว่ามีข้อมูลบางส่วนบ่งชี้ให้เห็นว่าปัจจัยส่วนบุคคลนั้น มีประสิทธิผลในการทำงานที่แตกต่างกัน

6.5.5 การใช้แบบสอบถามในส่วนของผู้ตอบตัวแปรอิสระที่ยังไม่ได้รับการเก็บรวบรวมไว้ เช่น การได้รับการยอมรับนับถือ

ความก้าวหน้าในตำแหน่งหน้าที่การงาน สภาพการทำงานและความมั่นคง การปกครองของบังคับบัญชา ความรู้สึกพึงพอใจที่มีส่วนร่วมในการให้ประโยชน์แก่สาธารณชน เป็นต้น เนื่องจากผลงานวิจัยของ Pattananunchai (2010) พบว่าบางปัจจัยมีผลต่อแรงจูงใจในการปฏิบัติงานเพื่อให้เกิดคุณภาพที่ดีขึ้นของพนักงานที่ปฏิบัติงานในสำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์

6.6 ความยั่งยืนของการวิจัยและผลงานวิจัย

ผู้วิจัยหวังเป็นอย่างยิ่งว่า ผลของการวิจัยครั้งนี้ จะช่วยให้เห็นถึงปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานตรวจสอบบัญชี ซึ่งหลายฝ่ายที่เกี่ยวข้องควรนำผล การวิจัยไปใช้อย่างต่อเนื่อง และควรสนับสนุนส่งเสริมงานวิจัยด้านการสอบบัญชีสหกรณ์ในอนาคตต่อไป เพื่อให้เกิดการสร้างสรรคสิ่งใหม่ ที่มีมูลค่าเพิ่ม และก่อให้เกิดนวัตกรรม เพื่อพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชีให้มีคุณค่าอย่างยั่งยืนต่อไป

7. ภาคผนวก

7.1 ข้อควรระวังของมาตรวัดข้อมูลตัวแปร

เมื่อพิจารณาลักษณะของมาตรวัดข้อมูลของตัวแปรอิสระพบว่ามาตรวัดระดับการศึกษาของผู้สอบบัญชี (EDU) ได้วัดค่าโดยมาตรวัดแบบอันดับ (Ordinal Scale) อย่างไรก็ตาม ในการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณที่ตัวแปรอิสระเป็นตัวแปรเชิงคุณภาพ (ที่มาตรวัดเป็น Nominal หรือ Ordinal) จะต้องมีการแปลงตัวแปรเชิงคุณภาพเหล่านี้เป็นตัวแปรหุ่น (Dummy Variable) ก่อน แล้วจึงใช้ตัวแปรหุ่นแทนตัวแปรเดิมทำการวิเคราะห์การถดถอย (Jitthavech, 2015)

ดังนั้น เพื่อให้เป็นไปตามข้อควรระวังของมาตรวัดข้อมูลตัวแปรที่ใช้สำหรับวิธีการวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ ผู้วิจัยจึงได้ทำการเปลี่ยนตัวแปรอิสระที่มาตรวัดแบบ Ordinal เป็นตัวแปรหุ่น (Dummy Variable)

7.2 ข้อสมมติเบื้องต้นหรือเงื่อนไข

วิธีสถิติการวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ มีข้อสมมติเบื้องต้นหรือเงื่อนไข (Hair, Black, Babin & Anderson, 2010; Saenchan, 2017) ประกอบด้วย

1. ค่าเฉลี่ยของค่าความคลาดเคลื่อน เท่ากับศูนย์
2. ค่าแปรปรวนของค่าความคลาดเคลื่อนต้องมีความแปรปรวนที่เท่ากัน

3. ค่าความคลาดเคลื่อนที่ i และ j ต้องเป็นอิสระกัน

4. ค่าความคลาดเคลื่อนต้องมีการแจกแจงแบบปกติ

5. ตัวแปรอิสระแต่ละตัวจะต้องเป็นอิสระต่อกัน

ซึ่งงานวิจัยนี้ ได้ใช้วิธีการทางสถิติการวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ ซึ่งมีข้อสมมติเบื้องต้นหรือเงื่อนไข ดังนั้น ผู้วิจัยจึงได้ทำการทดสอบข้อสมมติเบื้องต้นหรือเงื่อนไขดังกล่าว ซึ่งผลการทดสอบเป็นดังนี้

1. ค่าเฉลี่ยของค่าความคลาดเคลื่อน เท่ากับศูนย์

เงื่อนไขข้อนี้เป็นจริงเสมอไม่จำเป็นต้องทดสอบ (Vanichbuncha, 2014) เนื่องจากใช้วิธีกำลังสองน้อยที่สุดในการประมาณค่า จะทำให้ e (error) = 0 เสมอ

2. ค่าแปรปรวนของค่าความคลาดเคลื่อนต้องมีความแปรปรวนที่เท่ากัน

เงื่อนไขนี้ทดสอบได้โดยพิจารณาจากค่า Mean ของค่าเฉลี่ยความคลาดเคลื่อน (Residual) ซึ่งหากค่าเฉลี่ยความคลาดเคลื่อน (Residual) มีค่าใกล้เคียงหรือเท่ากับศูนย์ ค่าแปรปรวนของค่าความคลาดเคลื่อนจะมีความแปรปรวนที่เท่ากัน (Phungbangkruay, 2017) ผลการทดสอบแสดงในตารางที่ 2 Residuals Statistics

ตารางที่ 2 Residuals Statistics

Residual: N = 102	
Mean = 0.00000	Std Deviation = 2.50725
Maximum = 4.86950	Minimum = -6.45962

จากตารางที่ 2 พบค่า Mean แสดงถึงค่าเฉลี่ยความคลาดเคลื่อน (Residual) มีค่าเท่ากับ 0.00000 ดังนั้น จึงสรุปได้ว่า ค่าความแปรปรวนของค่าความคลาดเคลื่อนมีความแปรปรวนที่เท่ากัน

3. ค่าความคลาดเคลื่อนที่ i และ j ต้องเป็นอิสระกัน

การตรวจสอบทำโดยใช้สถิติทดสอบ Durbin-Watson โดยค่า Durbin-Watson จะมีค่าอยู่ระหว่าง 0 ถึง 4 ซึ่งหากผลการวิเคราะห์ค่า Durbin-Watson เข้าใกล้ 2 (โดยมีค่าอยู่ระหว่าง 1.5 ถึง 2.5) สามารถสรุปได้ว่าค่าความคลาดเคลื่อนที่ i และ j ต้องเป็นอิสระกัน (Vanichbuncha, 2014) การทดสอบแสดงในตารางที่ 3

ตารางที่ 3 ผลสถิติทดสอบ Durbin-Watson

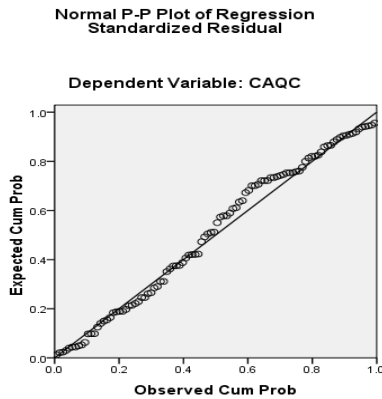
Model		1
R		.453 ^a
R Square		.205
Adjusted R Square		.614
Std. Error of the Estimate		2.59893
Change Statistics	R Square Change	.205
	F Change	3.472
	df1	7
	df2	94
	Sig. F Change	.000
Durbin-Watson		2.426

Predictors: (Constant), EDU ระดับการศึกษาของผู้สอบบัญชี, EXP ประสบการณ์การทำงานสอบบัญชี, CPD การเข้ารับการฝึกอบรมและพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง, ASP ความรู้เกี่ยวกับการใช้โปรแกรมช่วย

ตรวจสอบบัญชี, PCA การถือปฏิบัติตามขั้นตอนของกระบวนการ
สอบบัญชี, AMT ภาระงานด้านจำนวนสหกรณ์ที่ต้องตรวจสอบ, EAA
ประสบการณ์ของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี

จากตารางที่ 3 ค่า Durbin-Watson มีค่าเท่ากับ 2.426 ซึ่ง
อยู่ในช่วงระหว่าง 1.5 ถึง 2.5 จึงสรุปได้ว่า ค่าความคลาดเคลื่อนที่
i และ j เป็นอิสระกัน

4. ค่าความคลาดเคลื่อนต้องมีการแจกแจงแบบปกติ



ภาพที่ 2 Normal P-P Plot of Regression
Standardized Residual

การตรวจสอบค่าความคลาดเคลื่อน e_i เป็นตัวแปรที่มีการ
แจกแจงปกติหรือไม่ ผู้วิจัยทำการตรวจสอบโดยใช้ Normal
Probability Plots ซึ่งเป็นกราฟที่ใช้ตรวจสอบการแจกแจงแบบปกติ
ของข้อมูล ทั้งนี้ หากค่า e_i มีการแจกแจงแบบปกติ ค่า e_i ที่แสดงอยู่
บนกราฟจะต้องมีค่าอยู่ใกล้เส้นทแยงมุม (Tirakanan, 2012;
Phungbangkruay, 2017)

จากภาพที่ 2 พบว่า กราฟแสดงค่าของข้อมูลอยู่รอบๆ เส้น
ทแยงมุม จึงสรุปได้ว่า ค่าความคลาดเคลื่อนมีการแจกแจงแบบปกติ

5. ตัวแปรอิสระแต่ละตัวต้องเป็นอิสระต่อกัน

การทดสอบตัวแปรอิสระแต่ละตัวต้องไม่มีความ สัมพันธ์ซึ่ง
กันและกันสูง ซึ่งจะทำให้ผลการวิเคราะห์คลาดเคลื่อน (Balcaen &
Ooghe, 2006; Pongwichai, 2015) โดยการพิจารณาตัวแปรอิสระ
นั้นเป็นอิสระต่อกัน จะพิจารณาจากค่า Tolerance ต้องมีค่ามากกว่า
0.10 และค่า VIF (variance inflation factor) ต้องมีค่าไม่เกิน 10 หาก
เข้าเงื่อนไข ถือได้ว่าตัวแปรอิสระไม่เกิดปัญหา multicollinearity หรือ
กล่าวได้ว่าตัวแปรอิสระที่เข้าเงื่อนไขเป็นอิสระต่อกัน (Tirakanan,
2012)

ตารางที่ 4 ผลการวิเคราะห์ Collinearity Statistics

Variables:	VIF	Tolerance
EUD	1.028	.972
EXP	1.199	.834
CPD	1.080	.926

ASP	1.152	.868
PCA	1.246	.803
AMT	1.114	.898
EAA	1.038	.964

จากตารางที่ 4 พบว่าตัวแปรอิสระทุกตัวมีค่า Tolerance
มากกว่า 0.10 และมีค่า VIF ไม่เกิน 10 ดังนั้น ตัวแปรอิสระไม่
มีความสัมพันธ์ซึ่งกันและกันสูง เพราะฉะนั้น จึงสรุปได้ว่าตัวแปรอิสระ
แต่ละตัวเป็นอิสระต่อกัน

สรุปผลการทดสอบข้อสมมติเบื้องต้นหรือเงื่อนไข ทั้ง 5 ข้อ
ของวิธีสถิติการวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ พบว่าผลการทดสอบ
เป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อ

8. กิตติกรรมประกาศ

งานวิจัยชิ้นนี้สำเร็จลุล่วงสมบูรณ์ได้ ด้วยได้รับความ
อนุเคราะห์จากผู้อำนวยการสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7 (นาย
สมพงษ์ ทองสถิตย์) ในการอนุญาตให้ดำเนินการเก็บรวบรวมข้อมูล
คณะผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณในความกรุณาเป็นอย่างสูงไว้ ณ
ที่นี้

9. References

- Alderman, C.W., & Detrick, J.W. (1982). Auditors' perceptions of time
budget pressures and premature sign-offs: A replication
and extension. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*.
1(1), 54-68.
- Kosaiyakanont, A., & Kosaiyakanont, A. (2011). The relation
between audit quality and audit firm tenure of listed
companies in the stock exchange of Thailand. *The
Dynamic World of Accounting. Athens Institute for
Education and Research*, 2011, 141-155.
- Paepong, A. (2015). *kaṅsU'ksā patchai suān bukkhon kaṅpramōṇ
'ongkōṇ bāp samadun lāe kaṅthamngān pen thīm thī
song phon tō prasitthiphon nai kaṅthamngān khōṅ
phanakngān radap patibatkaṅ nai khēt yān thurakit
kaṅkha sīlom* [A Study on influence of personal factors,
balanced scorecard, and teamwork on work
effectiveness of operational staff in Silom business
district]. (Master's Independent Study, Bangkok
University, Thailand).
- Arens, A.A., Elder, R.J., & Beasley, M.S. (2017). *Auditing and
assurance Services: An integrated approach* (16th ed.).
Harlow, Essex: Pearson Education.
- Peeracheir, A. (2017). *kaṅbōqīhān kaṅngōṇ lāe kaṅ banchī khōṅ
sahakōṇ 'ōm sap* [Financial management and
Accounting of thrift and credit cooperative]. Lampang:
Lampang Teacher Saving Cooperative.

- Balcaen, S., & Ooghe, H. (2006). 35 years of studies on business failure: An overview of the classic statistical methodologies and their related in problems. *The British Accounting Review*, 38(1), 63-93.
- Buakase, S. (2016). *talaṅgceṇ lāe sathabān kāṅngceṇ* [Financial market and financial institutions]. (4th ed.). Bangkok, Thailand: Kasetsart University Press.
- Buckless, F.A., Beasley, M.S., Glover, S.M. & Prawitt, D.F. (2000). *Auditing cases*. NJ: Prentice -Hall.
- Comjundee, P. (2009). *khwaṁsamphan rawāṅg kān khuāpkhum khunnaphāp ngān sōp banchī kap khunnaphāp kān sōp banchī khōṅg phu sōp banchī sahakōṅ* [The relationship between audit quality control and audit quality of cooperative auditors]. *Journal of RMUTT Global Business and Economics Review*, 5(1), 65-77.
- Constitution Drafting Commission. (2016). *raṅg ratthammanūn hāṅg rāṅcha ānāchak Thai* [Draft of the constitution of the Kingdom of Thailand]. Retrieved from http://www.parliament.go.th/ewtcommittee/ewt/draftconstitution2/ewt_dl_link.php?nid=429&filename=index
- Cooperative Auditing Department. (1999). *rabīāp naitthabān sahakōṅ wādūai kān banchī sahakōṅ Phō.Sō.* *sōṅphanharōṅisipsōṅg* [Regulations of the registrar of cooperative for the cooperative accounting, B.E. 2542]. Retrieved from http://www.cad.go.th/cadweb_org/ewt_dl_link.php?nid=79
- Cooperative Auditing Department. (2010). *khumū patibat ngān rabop matthathan kān khuāpkhum phāp ngān sōp banchī* CAQC [Manual for compliance with the quality control standard system (CAQC)]. Bangkok, Thailand: Cooperative Auditing Department.
- Cooperative Auditing Department. (2011). *bāep pramceṇ khunnaphāp ngān sōp banchī* [Audit quality evaluation form]. Bangkok Thailand: Cooperative Auditing Department.
- Cooperative Auditing Department. (2014). *nayobāi āthipbōdī krom truāt banchī sahakōṅ pīngoppramān Phō.Sō.* *sōṅphanharōṅisippāet* [The policy of Director-General of Cooperative Auditing Department Fiscal year 2015]. Retrieved from http://www.cad.go.th/cudweb_org/download/cad2555.pdf
- Cooperative Auditing Department. (2015). *kān mōpmai ngān sōp banchī sahakōṅ su phāk ēkkachon* [Assignment of Cooperative Auditing to the private sector]. Retrieved from http://www.cad.go.th/ewt_news.php?nid=28854
- Cooperative Auditing Department. (2017). *wisaitth phantha kit lāe yutthasāt* [Vision Mission and Strategy]. Retrieved from http://www.cad.go.th/main.php?file_name=cad_vision
- Cooperative Auditing Office Region 7. (2014). *sarup khōsangket chāk kān khuāpkhum khunnaphāp ngān sōp banchī khōṅg phu sōp banchī nai phūnthī* สดท. *chet pīngoppramān sōṅphanharōṅisāpchet* [Concluding observations from audit quality control of government auditors in cooperative auditing office region 7, fiscal year 2014]. Chiangmai, Thailand: Cooperative Auditing Office Region 7.
- Cooperative Auditing Office Region 7. (2017). *prawat lāe khwāmpenma*. [History and background]. Retrieved from http://region7.cad.go.th/main.php?file_name=dutie2012
- Darabi, R., Kosari mehr, R., & Hassannejad, L. (2012). The effect of audit quality on management mechanisms. *International Journal of Business and Social Science*, 3(12), 151-159.
- Deangelo, L.E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199.
- Federation of Accounting Professions. (2012A). *Thai standard on quality control*. Retrieved from <http://fap.or.th.a33.readyplanet.net/index.php?lay=show&ac=article&id=539621037&Ntype=36>
- Federation of Accounting Professions. (2012B). *Thai Standard on Auditing 200, Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with Thai Standards on Auditing*. Retrieved from http://www.fap.or.th/images/column_1359010332/st%20200.pdf
- Federation of Accounting Professions. (2012C). *Thai Standard on Auditing 220, Quality control for an audit of financial statements*. Retrieved from http://www.fap.or.th/images/column_1359010332/st_220.pdf
- Federation of Accounting Professions. (2013). *Manual for compliance with Thai Standard on Quality Control (TSQC) 1 for medium and small Audit firms*. Bangkok Thailand: Federation of Accounting Professions.
- Hair, J., Black, W., Babin, B. & Anderson, R. (2010). *Multivariate data analysis*. NJ, Pearson Education.
- Hall, J.A., & Singleton, T. (2005). *Information technology Auditing and Assurance*. Mason, Oh: Thomson South-Western.
- Hatchavanich, D., & Chalapirom B. (2011). *khroṅgsāṅ khabūankān sahakōṅ Thai* [Thai co-operative structure]. *University of the Thai Chamber of Commerce Journal*, 31(2), 99-113.

- Jackson, C.W. (2015). *Detecting Accounting Fraud*. Harlow, ESX: Pearson Education.
- Jaiman, P. (2009). *kānnam prokrām rabop truat sōp sahakōn chōng lūk (CATs) mā chai nai kāntruatsōp banchi sahakōn thi chai rabop sārasonthet thāngkān banchi nai phunthi samnakngān truat banchi sahakōn thi chet* [Implementation of cooperative audit through system in auditing cooperatives' accounts using accounting information system in the area of Cooperative Auditing Regional Office 7]. (Master's Independent Study, Chiangmai University, Thailand).
- Jintawattanagul, S. (2011). *khunnaphāp kān sōp banchi* [Audit Quality]. *RMUTI Journal*, 4(2), 69-75.
- Jitthavech, J. (2015). *kān wikhrō thotthōi* [Regression Analysis]. Bangkok, Thailand: National Institute of Development Administration.
- Kanlaya Vanichbuncha. (2013). *kān wikhrō sathiti : sathiti samrap kānbōrihān lāe wīchai* [Statistical analysis: Statistics for management and research]. (14th ed.). Bangkok, Thailand: Chulalongkorn University Printing House.
- Kanlaya Vanichbuncha. (2014). *kānchai SPSS for Windows nai kān wikhrō khōmūn* [Statistical data analysis using SPSS for windows]. (14th ed.). Bangkok, Thailand: 3lada.
- Kaplan, S.E. (1995). An examination of auditors' reporting intentions upon discovery of procedures prematurely signed-off. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 1(14), 90-104.
- Kittivittayanon, D. (2017). *rūpbāp kān fōk ngōn nai prathet Thai* [Money laundering in Thailand]. Retrieved from <http://www.de.cha.com/main/showTopic.php?id=4585>
- Knapp, M.C. (2015). *Contemporary Auditing*. Boston, MA: Cengage Learning.
- Kungwon, S. (2014). *kānbōrihān khwāmsiāng nai kān 'amnuai sinchūa khōng sathabān kānngōn chumchon (sahakōn kān kaset)* [Credit risk management in community financial institutions (agriculture cooperative)]. Chiang Mai: Maejo Digital Printing House.
- Otley, D.T., & Pierce, B.J. (1996). The operation of control systems in large audit firms. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 1(15), 65-84.
- Pattananunчай, V. (2010). *patchai thi mī phon tō rāng chūngchai nai kān patibat ngān khōng phanakngān samnakngān sapsin suān phramahākasat* [Factors affecting work motivation among officers of the Crown Property Bureau]. (Master's Independent Study, National Institute of Development Administration, Thailand).
- Phungbangkray, J. (2017). *sathiti phūa kānwīchai thāng kānbōrihān thurakit* [Statistics for business research]. ChonBuri, Thailand: Burapha University.
- Pongwichai, S. (2015). *kān wikhrō khōmūn thāng sathiti duai khōmphiutō* [Statistical Data Analysis using Computer]. (25th ed.). Bangkok: Chulalongkorn University Printing House.
- Prachachat. (2015). *chaptā rat chū'aman rabop sahakōn mai lom tām yūniān khōngchān* [Keeps an eye on hoe government trying to restore the confidence on cooperative system from the case of collapse of Klongchan credit union cooperative]. Retrieved February 12, 2015. from http://www.prachachat.net/new_detail.php?newsid=1397710378
- Pratuckchai, W. (2017). *sū satawat mai* [Into a new century]. Bangkok: The Cooperative League of Thailand.
- Reckers, P.M., Wheeler, S.W. & Wing. B.A. (1997). A comparative examination of auditor premature sign-offs using the direct and the randomized response methods. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 1(16), 69-78.
- Saenchai, L. (2017). *kānchai sathiti nai kān khuāpkhum khunnaphāp* [Statistical quality control]. Chiangmai, Thailand: Department of Statistics, Faculty of Science, Chiangmai University.
- Sinsomboonthong, S. (2016). *kān wikhrō tuāprāe lai tua*. [Multiple analysis]. Bangkok, Thailand: Chamchuree Products.
- Siamrath. (2015). *fū'nfū khwāmchū'aman rabop sahakōn kaset leng chapmū thō pō thō pramōn khwāmsiāng kānngōn sahakōn* [Restoring assurance of the co-operative system by collaborate with the Bank of Thailand for assessing the financial risk of the cooperative]. Retrieved from https://www.moac.go.th/mo_renews.php?offset=840&cid=866&file=index
- Software Audit Development. (2015). *rabop truat sōp banchi*. [Auditing system]. Retrieved from <http://casdu.cad.go.th/main.php?filename=home>
- Srijunpetch, S. (2009). *kān khuāpkhum khunnaphāp ngān sōp banchi* [Audit Quality Control]. *Journal of Accounting Profession*, 5(13), 26.
- Suphachin, W. (2007). *kānsūksā kānnam prokrām chūai nai kāntruatsōp banchi ACL mā chai chūai nai kāntruatsōp banchi sahakōn nai phūnthi samnakngān truat sōp banchi sahakōn thi chet* [A study on implementing ACL cooperative auditing program in auditing cooperatives in the regional cooperative auditing office No.7 area].

- (Master's Independent Study, Chiangmai University, Thailand).
- Suttachai, J. (2009). *kānchat tham kradat tham kān tām mattrathanā kān sōp banchī khōng sahakōn phak kasē samrap phū sōp banchī phak rat nai phūnthī samnakngān truat banchī sahakōn thī chet* [Preparation of working papers complied to the standards of agricultural cooperatives auditing for state auditors in cooperative auditing office region 7]. (Master's Independent Study, Chiangmai University, Thailand).
- Suwannathut, P., & Panawong, S. (2012). *kham'athibai phrarat chabanyat sahakōn læ chabap kækhai phœmtœm Phō.Sō. sōngphanhārōjīsipsōng (kotmai phū'a kānphatthana thī yangyūn)* [Explanation, the Cooperative Act, and Amendment Act B.E.2542 (1999) (Sustainable Development Regulation)]. Bangkok, Thailand: Chamchuree Products.
- Suwanprasert, P. (2009). *panha nai kān sōp banchī sahakōn dān thurakit chāmnai namman nai phūnthī samnakngān truat banchī sahakōn thī chet* [The problems associated with cooperative auditing in the gasoline business at the cooperative auditing office region 7]. (Master's Independent Study, Chiangmai University, Thailand).
- Taodankum, T. (2007). *kānsūksā nēothāng kān khuāpkhum khunnaphap ngān sōp banchī sahakōn tām mattrathanā kān sōp banchī rahat sōngrojīsip khōng phū sōp banchī sahakōn nai phūnthī rapphitchōp khōng samnakngān truat banchī sahakōn thī chet* [A Study of guidelines for quality control of cooperative auditing works conformed to auditors in the regional cooperative auditing office No.7 Area]. (Master's Independent Study, Chiangmai University, Thailand).
- Thanin Silpcharu. (2014). *kānwichai læ wikhro khōmūn thāng sathiti duai SPSS læ AMOS* [Statistical data analysis using SPSS and AMOS]. (15th ed.). Bangkok, Thailand: S.R.Printing.
- The Prime Minister's Office. (2017). *phæn phatthana sēthakit læ sangkhom hæng chat chabap thī sip sōng Phō.Sō. sōngphanhārōjhoksip - sōngphanhārōjhoksi* [The Twelfth National Economic and Social Development Plan 2017-2021]. Bangkok, Thailand: The Prime Minister's Office.
- Tiranaprakij, V., & Srijunpetch, S. (2009). *patchai thī mī khwāmsamphan kap phrūt tikam thī thamhai khunnaphap ngān sōp banchī lot long* [Factors associated with behaviors that reduce audit quality]. *Journal of Accounting Profession*, 5(14), 69-79.
- Transparency Thailand Foundation. (2016). *khaō khōrapchan nai prathet* [Local corruption news]. Retrieved from <http://www.transparency-thailand.org/thai/index.php/2014-11-24-03-39/2014-11-24-03-05-15?start=250>
- Whittington, R.O., & Pany K. (2016). *Principles of auditing & other assurance services*. (20th ed.). NY: Mc-Graw-Hill Education.