

ปัจจัยการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์  
และกลุ่มเกษตรกรในมุมมองของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ  
Internal Control Factors Affecting Internal Control Quality Classification  
of Cooperatives and Farmer Groups from The Perspective of  
Cooperative Accountants in the Northeastern

ฐาปนีย์ สิงห์พันธ์<sup>1</sup>, ประนอม คำพา<sup>2</sup>, ก้องเกียรติ สหายรักษ์<sup>3\*</sup>, ประไพพิศ เลียบสือตระกูล<sup>4</sup>

Thapanee Singphan<sup>1</sup>, Pranom Kumpha<sup>2</sup>, Kongkiat Sahayrak<sup>3\*</sup>, Prapaipit Liubsuethagun<sup>4</sup>

<sup>1, 2, 3\*, 4</sup> สาขาวิชาการเงินและการบัญชี คณะบริหารธุรกิจและการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏอุบลราชธานี

<sup>1, 2, 3\*, 4</sup> Department of Finance and Accounting, Faculty of Business Administration and  
Management, Ubonratchathani Rajabhat university.

\*Corresponding author; E-mail: kongkiat.s@ubru.ac.th

Received 9 September 2024 Revised 16 October 2024

Accepted 4 December 2024 Available online 23 December 2024

### บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อ 1) ศึกษาปัจจัยการควบคุมภายในของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรในเขตพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ 2) ศึกษาคุณภาพการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในตามมุมมองของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในเขตพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ 3) เปรียบเทียบคุณภาพการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรในเขตพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ 4) ศึกษาปัจจัยการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อคุณภาพการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในตามมุมมองของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในเขตพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ภาคตะวันออกเฉียงเหนือจำแนกตามปัจจัยส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัย คือ ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในสังกัดเขตพื้นที่ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ จำนวน 227 คนผู้วิจัยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการวิจัยสถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล คือ ค่าความถี่ ร้อยละ ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน t-test F-test และการวิเคราะห์สมการถดถอยพหุคูณ

ผลการวิจัยพบว่า 1) ระดับความเห็นเกี่ยวกับการควบคุมภายในของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรโดยภาพรวมอยู่ในระดับมากโดยเรียงตามค่าเฉลี่ยมากไปหาน้อย คือด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุมด้านกิจกรรมการควบคุมด้านการติดตามและประเมินผล และด้านการประเมินความเสี่ยง ตามลำดับ 2) ระดับความเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายใน โดยภาพรวมอยู่ในระดับมากทุกด้าน โดยเรียงตามค่าเฉลี่ยมากไปหาน้อย คือ ด้านความเชื่อถือได้ และด้านการปฏิบัติตามกฎหมายสหกรณ์ ข้อบังคับ ระเบียบ คำสั่ง และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง ตามลำดับ 3) ผลการเปรียบเทียบคุณภาพการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายใน

ของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร จำแนกตามปัจจัยส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ พบว่า ระดับการศึกษาและประสบการณ์ทำงานต่างกัน มีความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.01 4) ปัจจัยการควบคุมภายในด้านกิจกรรมการควบคุม ด้านการติดตามและประเมินผล และด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม มีอิทธิพลเชิงบวกต่อคุณภาพของการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.01 และ 0.05 สามารถร่วมกันพยากรณ์คุณภาพการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในได้ร้อยละ 41

**คำสำคัญ:** ปัจจัยการควบคุมภายใน, คุณภาพการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของผู้สอบบัญชีสหกรณ์

### Abstract

This thesis aims to: 1) explore the level of internal control, 2) examine the quality classification of internal control, 3) compare the internal control quality classification of cooperatives and farmer groups. 4) examine the quality classification of internal control factors that affecting internal control quality classification from the perspective of cooperative accountants, and the sample size was 227 consisted cooperative accountants in the northeastern region of Thailand. The researcher used a questionnaire as a research instrument, and statistical methods consist of frequency, percentages, means, standard deviations, t-tests, F-tests, multiple regressions.

The research findings revealed that: 1) Overall, there was a high level of agreement regarding internal control factors among cooperatives and farmer groups. They are sorted by average from highest to lowest were environmental control, control activities, monitoring and evaluation, and risk assessment, respectively. 2) Overall, there was a high level of agreement regarding the quality classification of internal control, especially in terms of reliability and compliance with cooperative laws, regulations, orders, and other related laws, respectively. 3) When categorized by personal factors, differences in education level and work experience resulted in varying perceptions of internal control quality classification, statistical significance at the 0.01 4) Internal control factors such as control activities, monitoring and evaluation, and environmental control, had a positive influence on the quality of internal control classification for cooperatives and farmer groups with statistical significance at the 0.01 and 0.05. Factors can predict the quality of internal control classification by 41 percent.

**Keywords:** Internal Control Factors, Quality Classification, Cooperative Accountant's Perspective

## บทนำ

สหกรณ์เป็นองค์กรที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นโดยกลุ่มบุคคลที่ประกอบอาชีพอยู่ในหน่วยงานเดียวกัน อาชีพเดียวกัน หรือถิ่นฐานอยู่ใกล้เคียงกัน ซึ่งสหกรณ์แต่ละประเภทมีการดำเนินงานที่แตกต่างกันไปตามสภาพท้องถิ่นและลักษณะการประกอบอาชีพ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจและสังคมของบรรดาสมาชิก โดยวิธีช่วยเหลือตนเองและช่วยเหลือซึ่งกันและกันตามหลักสหกรณ์ ปัจจุบันสหกรณ์ในประเทศไทยที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. 2542 แบ่งออกเป็น 7 ประเภทได้แก่ สหกรณ์การเกษตร สหกรณ์ประมง สหกรณ์นิคม สหกรณ์ร้านค้า สหกรณ์บริการ สหกรณ์ออมทรัพย์ และสหกรณ์เครดิตยูเนียน จากข้อมูลสารสนเทศทางการเงินสหกรณ์ และกลุ่มเกษตรกรของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ พบว่า ณ วันที่ 30 ธันวาคม 2564 มีจำนวนสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรในเขตพื้นที่ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ จำนวน 1,751 แห่ง หรือคิดเป็นร้อยละ 28.20 ของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรที่ได้รับการประเมินการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในทั้งประเทศ (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, 2564)

รายงานการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เป็นการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในจากการประเมินการควบคุมภายในตามแนวคิดของ The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) ที่ให้การสนับสนุนทางการเงิน เพื่อศึกษาวิจัยและพัฒนาเกณฑ์ที่เหมาะสมเกี่ยวกับการควบคุมภายใน โดยมีองค์ประกอบสำคัญ 4 ประการเป็นตัวชี้วัดได้แก่ 1) ด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม 2) ด้านการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมควบคุม 3) ด้านการประเมินข้อมูลสารสนเทศและการสื่อสาร 4) ด้านการประเมินติดตามและประเมินผล (จันทนา สาขากร และศิลปพร ศรีจันทเพชร, 2564) โดยให้ผู้สอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรทำหน้าที่ประเมินผลกับสหกรณ์ทุกประเภท ได้แก่ สหกรณ์ภาคการเกษตร (การเกษตร ประมง นิคม) และสหกรณ์นอกภาคการเกษตร (ร้านค้าบริการ ออมทรัพย์เครดิตยูเนียน) รวมถึงกลุ่มเกษตรกร มีการประเมินชั้นคุณภาพเป็น 4ระดับ ได้แก่ ระดับดีมาก ระดับดี ระดับพอใช้ และระดับต้องปรับปรุง

สหกรณ์ที่มีการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในอยู่ในระดับดีมาก จะช่วยให้คณะกรรมการดำเนินงานของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร มีความมั่นใจได้ว่า การดำเนินธุรกิจเป็นไปอย่างมีระเบียบและมีประสิทธิภาพ มีการปฏิบัติตามนโยบายของคณะกรรมการดำเนินการ มีความถูกต้องและความครบถ้วนของการบันทึกบัญชี มีการป้องกันการทุจริตและข้อผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้น และ ช่วยให้เจ้าหน้าที่ของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรปฏิบัติตามกฎหมายข้อบังคับและระเบียบที่เกี่ยวข้องอื่นๆของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร จากรายงานการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรปี 2564 พบว่ามีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรได้รับการประเมินการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายใน ทั้งประเทศ จำนวน 6,210 แห่ง ได้รับการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในอยู่ในระดับต้องปรับปรุง จำนวน 646 แห่ง ในจำนวนนี้เป็นสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรในภาคตะวันออกเฉียงเหนือ จำนวน 446 แห่ง หรือคิดเป็นร้อยละ 69.04 ของจำนวนสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรที่ได้รับการจัดชั้นคุณภาพอยู่ในระดับต้องปรับปรุง เพื่อให้ได้ ข้อมูลของการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายใน และผลงานวิจัยที่เป็นประโยชน์ต่อสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรและหน่วยงานกำกับในการพัฒนาแก้ไขปรับปรุงระบบการควบคุมภายใน และส่งเสริมให้การประเมินจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในมีคุณภาพมากยิ่งขึ้น ผู้วิจัยจึงมีความสนใจศึกษาปัจจัย

การควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO ที่ส่งผลต่อการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร ในมุมมองของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในเขตพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ

### วัตถุประสงค์การวิจัย

1. เพื่อศึกษาปัจจัยการควบคุมภายในของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรในเขตพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ
2. เพื่อศึกษาคุณภาพการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในตามมุมมองของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในเขตพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ
3. เพื่อเปรียบเทียบคุณภาพการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรในเขตพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ จำแนกตามปัจจัยส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีสหกรณ์
4. เพื่อศึกษาปัจจัยการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อคุณภาพการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในตามมุมมองของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในเขตพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ

### ทบทวนวรรณกรรม

#### ปัจจัยการควบคุมภายใน

การควบคุมภายใน หมายถึง กระบวนการปฏิบัติงานหรือวิธีการที่ผู้บริหารหรือบุคลากรในหน่วยงาน หรือองค์กร กำหนดขึ้นเพื่อควบคุมการปฏิบัติงานในชั้นตอนต่าง ๆ ให้เป็นไปอย่างถูกต้อง เหมาะสม ช่วยให้การใช้ทรัพยากรและการดำเนินงานของหน่วยงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพมีทั้งหมด 5 ด้านดังนี้ ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม ด้านการประเมินความเสี่ยง ด้านกิจกรรมการควบคุม ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร และด้านการติดตามประเมินผล ทั้งในด้านการดำเนินงาน ด้านรายงานทางการเงิน และด้านการปฏิบัติตามกฎระเบียบ ข้อบังคับตามแนวคิดการควบคุมภายในของ COSO มี 5 ประการ ได้แก่ 1. สภาพแวดล้อมการควบคุม (Control Environment) การควบคุมภายในจะบรรลุตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ได้ ขึ้นอยู่กับประสิทธิภาพของสภาพแวดล้อมโดยสภาพแวดล้อมการควบคุมเป็นเรื่องของการควบคุมภายในที่กำหนดเป็นโครงสร้าง นโยบาย และระเบียบ วิธีปฏิบัติที่มีผลมาจากทัศนคติของผู้บริหาร รวมถึงสร้างความตระหนักให้บุคลากรเกิดจิตสำนึกที่ดีในการปฏิบัติงานตามความรับผิดชอบ 2. การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment) การประเมินความเสี่ยงเป็นการประเมินเพื่อทราบว่า องค์กรมีความเสี่ยงอย่างไรและความเสี่ยงนั้น ๆ อยู่ในกิจกรรมหรือขั้นตอนใดของงานผู้บริหารจึงมีความจำเป็นต้องได้ข้อมูลความเสี่ยงที่ถูกต้อง และตรงกับสภาพที่เป็นอยู่จริง เพื่อนำมากำหนดระบบการควบคุมภายในให้สอดคล้องและเหมาะสมกับสถานการณ์ 3. กิจกรรมการควบคุม (Control Activities) กิจกรรมการควบคุมเป็นนโยบาย มาตรการและวิธีการดำเนินงานต่าง ๆ ที่ผู้บริหารนำมาใช้เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่า คำสั่งต่าง ๆ ที่กำหนดขึ้นนั้นสามารถลดหรือควบคุมความเสี่ยงและได้รับการตอบสนองปฏิบัติตามในเวลาที่เหมาะสม 4. ข้อมูลสารสนเทศและการสื่อสาร (Information and Communication) ข้อมูลสารสนเทศมีความจำเป็นสำหรับการปฏิบัติงานตั้งแต่ระดับผู้บริหารไปจนถึงพนักงานทุกระดับขององค์กร โดยผู้บริหารใช้ข้อมูลข่าวสารเพื่อประกอบการพิจารณาตัดสินใจและสั่งการ

5. การติดตามประเมินผล (Monitoring) การเปลี่ยนแปลงของสถานการณ์ที่เกิดขึ้นทั้งจากภายในและภายนอกองค์กร อาจทำให้ระบบการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพลดลง จึงต้องมีการติดตามประเมินผล เพื่อให้ผู้บริหารมีความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าระบบการควบคุมภายในนั้นยังมีประสิทธิภาพตามผลการวิจัยของ หาซูรี โตะตาหยง (2561) พบว่า ปัจจัยด้านการควบคุมภายในทั้ง 5 ด้าน มีความคิดเห็นอยู่ในระดับมาก โดยเรียงลำดับจากมากไปน้อย ได้แก่ ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม ด้านกิจกรรมการควบคุมด้านการติดตามและประเมินผล ด้านการประเมินความเสี่ยงและด้านสารสนเทศและการสื่อสาร ตามลำดับและจากผลการวิจัยของ รสา ทวีทรัพย์เจริญไวยทย์ (2559) พบว่า สภาพการดำเนินงานการควบคุมภายในภาพรวมมีการดำเนินงานอยู่ในระดับมากโดยทุกองค์ประกอบมีการดำเนินงานอยู่ในระดับมากเรียงลำดับ คือ สภาพแวดล้อมของการควบคุม รองลงมาคือการประเมินความเสี่ยง การติดตามประเมินผล กิจกรรมการควบคุม และสารสนเทศและการสื่อสาร

#### สหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร

สหกรณ์มีการจัดตามลักษณะการดำเนินธุรกิจของสหกรณ์ ซึ่งมีด้วยกัน 7a ประเภทคือ สหกรณ์การเกษตร สหกรณ์ประมง สหกรณ์นิคม สหกรณ์ร้านค้า สหกรณ์บริการ สหกรณ์ออมทรัพย์ และสหกรณ์เครดิตยูเนียน ตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. 2542 นอกจากนี้ประเภทของกลุ่มเกษตรกรก็มีการจัดตามลักษณะประเภทของเกษตรกรรม เช่น การทำนา ทำไร่ ทำสวน ประมง เลี้ยงสัตว์ และเกษตรกรรมประเภทอื่น ตามพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยกลุ่มเกษตรกร พ.ศ. 2547

#### สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ

สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่สังกัดอยู่ในเขตพื้นที่ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ จำนวน 3 ภาค 20 จังหวัด ซึ่งประกอบไปด้วย

1. สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 3 ได้แก่ นครราชสีมา บุรีรัมย์ มหาสารคาม ชัยภูมิ และสุรินทร์
2. สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 4 ได้แก่ กาฬสินธุ์ ยโสธร ร้อยเอ็ด ศรีสะเกษ มุกดาหาร อำนาจเจริญ และอุบลราชธานี
3. สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 5 ได้แก่ อุตรดิตถ์ ขอนแก่น เลย สกลนคร หนองคาย บึงกาฬ หนองบัวลำภู และนครพนม

#### การดำเนินงานของสำนักงาน

สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ ดำเนินการตามอำนาจหน้าที่ ดังนี้

1. สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์มีอำนาจหน้าที่ในการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร ว่ามีการจัดทำบัญชีลงงบการเงินถูกต้อง ครบถ้วน และเป็นไปตามกฎหมายสหกรณ์ ข้อบังคับ และระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์หรือไม่
2. สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์มีการวางและพัฒนาระบบบัญชีให้เหมาะสมกับการดำเนินธุรกิจของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร เนื่องจากสหกรณ์แต่ละประเภท มีการดำเนินธุรกิจที่แตกต่างกันตามประเภทของสหกรณ์
3. สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์มีอำนาจหน้าที่ในการให้คำปรึกษาแนะนำและให้ความรู้แก่สหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรในการบริหารการเงินและการบัญชี แก่สหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรที่ยังขาดความรู้ความเข้าใจ เพื่อให้สหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรสามารถปฏิบัติงานด้านการเงินและการบัญชีเป็นไปอย่างถูกต้อง ครบถ้วน และเป็นไปตามกฎหมาย ข้อบังคับ และระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์

4. สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์นอกจากจะมีอำนาจหน้าที่ในการตรวจสอบบัญชีแล้ว ยังมีการส่งเสริมให้สหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรมีการจัดทำบัญชี ทั้งบัญชีของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร และบัญชีรายบุคคลของเกษตรกร

5. สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์มีอำนาจหน้าที่ในการเข้ากำกับ ดูแล การสอบบัญชีสหกรณ์โดยผู้สอบบัญชีภาคเอกชน ซึ่งสหกรณ์ที่สามารถจัดจ้างผู้สอบบัญชีภาคเอกชนได้ ได้แก่ สหกรณ์นอกภาคการเกษตร (สหกรณ์ออมทรัพย์ สหกรณ์เครดิตยูเนี่ยน สหกรณ์ร้านค้า และสหกรณ์บริการ) ซึ่งมีทุนดำเนินงานตั้งแต่ 100 ล้านบาทขึ้นไป และมีระบบการควบคุมภายในที่ดี

6. จัดทำรายงานภาวะเศรษฐกิจของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร เพื่อเป็นพื้นฐานในการกำหนดนโยบาย และวางแผนพัฒนาสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร

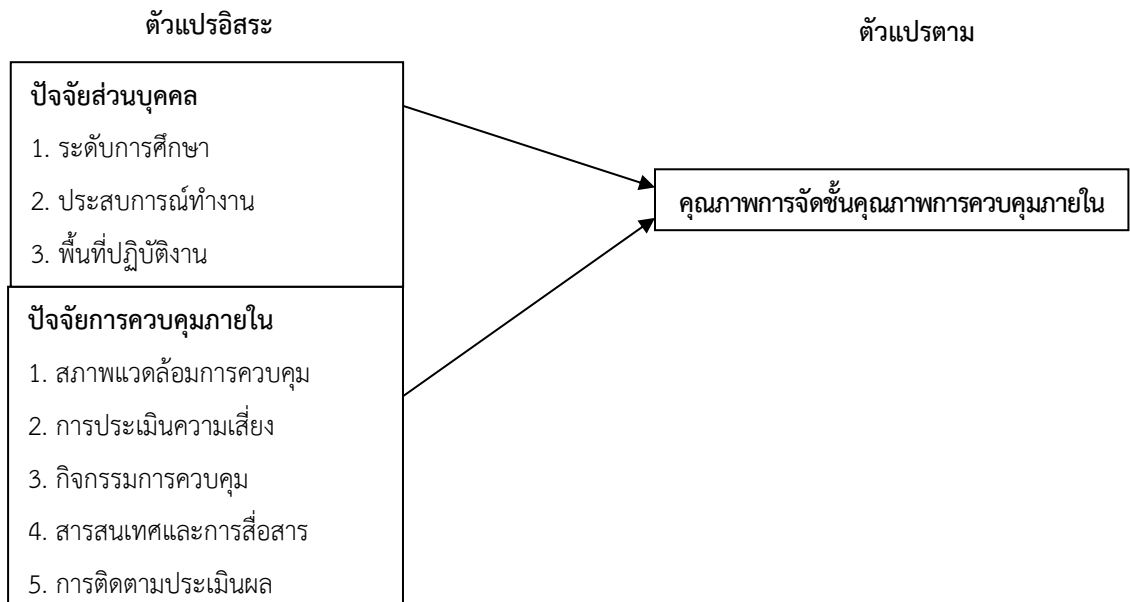
7. ปฏิบัติการอื่นใดตามที่กฎหมายกำหนดให้เป็นอำนาจหน้าที่ ของกรม หรือตามที่ กระทรวงหรือคณะรัฐมนตรีมอบหมาย

#### **การจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายใน**

การจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายใน หมายถึง การประเมินคุณภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร และเป็นการสอบทานระบบการควบคุมภายใน เพื่อสร้างความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลให้กับผู้บริหารสหกรณ์ และกลุ่มเกษตรกรเกี่ยวกับการช่วยลดความเสี่ยงทางธุรกิจ ช่วยดูแลรักษาทรัพย์สินของสหกรณ์ และกลุ่มเกษตรกร การจัดสรรทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพ การจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในจะใช้ 2 ประเด็น ได้แก่ ความเชื่อถือได้ทางบัญชี และการปฏิบัติตามกฎหมายสหกรณ์ ข้อบังคับ ระเบียบ คำสั่ง และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง ซึ่งตามงานวิจัยของ สุทธาทิพย์ บุญสำลี (2560) พบว่า ประสิทธิภาพการควบคุมภายในที่มีผลต่อความน่าเชื่อถือในรายงานทางการเงินทั้ง ด้านสารสนเทศและการสื่อสารด้านการติดตามและประเมินผล ด้านกิจกรรมควบคุม ด้านการประเมินความเสี่ยงและด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม

จากการทบทวนแนวคิดและทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง สามารถสรุปเป็นกรอบแนวคิดในการวิจัยเรื่อง ปัจจัยการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร ในมุมมองของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือซึ่งสรุปเป็นกรอบแนวคิดในการวิจัย ดังภาพที่ 1

## กรอบแนวคิดการวิจัย



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดการวิจัย

## สมมติฐานการวิจัย

สมมติฐานที่ 1 ระดับการศึกษา ประสบการณ์ทำงาน และพื้นที่ปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่ต่างกัน มีความคิดเห็นเกี่ยวกับการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในแตกต่างกัน

สมมติฐานที่ 2 ปัจจัยการควบคุมภายในด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม ด้านการประเมินความเสี่ยง ด้านกิจกรรมการควบคุม ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร และด้านการติดตามและประเมินผล ส่งผลต่อ คุณภาพการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในตามมุมมองของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในเขตพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ

## วิธีดำเนินการวิจัย

## ประชากรและตัวอย่าง

ประชากรที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ คือ ผู้สอบบัญชีสหกรณ์และผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ตำแหน่งนักวิชาการ ตรวจสอบบัญชี สังกัดสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ในเขตพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ จำนวน 555คน(สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์, 2566) โดยผู้วิจัยได้ใช้วิธีกำหนดขนาดของตัวอย่างตามตารางเครซี และมอร์แกน (Krejcie and Morgan, 1970) จากนั้นผู้วิจัยได้เลือกใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างแบบชั้นภูมิ โดยใช้สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์แต่ละจังหวัดเป็นหลัก เพื่อหาสัดส่วนตัวอย่างได้กลุ่มตัวอย่าง 227 คน

### เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้เป็นแบบสอบถาม ประกอบด้วย 4 ส่วน โดยส่วนที่ 1 เกี่ยวกับข้อมูลส่วนบุคคลของผู้ตอบแบบสอบถาม มีทั้งหมด 3 ข้อ ส่วนที่ 2 เกี่ยวกับความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมภายใน มีทั้งหมด 36 ข้อ ส่วนที่ 3 เกี่ยวกับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายใน มีทั้งหมด 9 ข้อ ส่วนที่ 4 ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร โดยแบบสอบถามได้ผ่านการตรวจสอบความเที่ยงเชิงเนื้อหา (Content Validity) และความเหมาะสมของการใช้ภาษา (Wording) และประเมินความสอดคล้องภายในของเครื่องมือ จากนักวิชาการ 3 ท่าน ผลการวิเคราะห์ค่าความสอดคล้องภายในของเครื่องมือวิจัยมีค่าดัชนีความสอดคล้องที่ได้ (Index of item Objective Congruence: IOC) เท่ากับ 0.92 ซึ่งมีความสอดคล้องมากกว่า 0.60 ขึ้นไป และได้ทำการทดสอบเครื่องมือกับผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์อุบลราชธานี ถือว่าเป็นเครื่องมือที่มีคุณภาพสามารถนำไปใช้ในการวิจัยได้ (ทองใบ สุตขารี, 2549) และการทดสอบความเชื่อมั่น (Reliability) ทดสอบโดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha Coefficient) ตามวิธีของครอนบาค (Cronbach) พบว่าค่าคะแนนอยู่ระหว่าง 0.893 - 0.973 ซึ่งมีค่ามากกว่า 0.7 แสดงให้เห็นว่าเครื่องมือที่ใช้มีความน่าเชื่อถือเพียงพอที่จะสามารถนำไปใช้เก็บรวบรวมข้อมูลกับตัวอย่างได้ (Hair et al., 2010)

### การเก็บรวบรวมข้อมูล

ข้อมูลทุติยภูมิเป็นการรวบรวมจากเอกสารวิชาการ วารสารวิชาการ วิทยานิพนธ์ รายงานการค้นคว้าวิจัย ข้อมูลปฐมภูมิได้ทำการเก็บรวบรวมจากกลุ่มตัวอย่างด้วยวิธีออนไลน์ โดยใช้แบบสอบถาม (Google form) วิธีการดำเนินการวิจัยเพื่อนำข้อมูลมาวิเคราะห์ในการสรุปผลการวิจัยได้ดำเนินการตามขั้นตอนดังนี้ 1) ดำเนินการจัดทำแบบสอบถามโดยใช้แบบสอบถามออนไลน์ (Google form) เพื่อเก็บข้อมูลจากผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในสังกัดสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ในเขตพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ จำนวน 227 คน 2) นำข้อมูลจากแบบสอบถามออนไลน์มาวิเคราะห์โดยใช้โปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติ

### การวิเคราะห์ข้อมูล

ใช้สถิติในการวิเคราะห์ข้อมูล คือ ค่าความถี่ ร้อยละ ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน การทดสอบค่าที (t-test) วิเคราะห์ค่าความแปรปรวน (F-test) ทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยเป็นรายคู่ด้วยวิธี Least – Significant Different (LSD) และการวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression)

### ผลการวิจัย

1. ผลการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามทั้งหมด 227 คน ส่วนใหญ่มีวุฒิการศึกษาปริญญาตรี ร้อยละ 91.20 ส่วนใหญ่มีประสบการณ์ทำงานระหว่าง 6 – 15 ปี ร้อยละ 33.00 ส่วนใหญ่สังกัดอยู่ในเขตพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 4 ร้อยละ 34.40

2. ผลการวิเคราะห์ความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมภายใน จำแนกตามองค์ประกอบของการควบคุมภายใน พบว่า ความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมภายในของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่มีต่อสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร โดยภาพรวมมีระดับความเห็นอยู่ในระดับมาก เมื่อพิจารณาเป็นรายด้าน พบว่า ด้านที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุด



คือ ด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม รองลงมา คือ ด้านกิจกรรมการควบคุม ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร ด้านการติดตามและประเมินผลและด้านการประเมินความเสี่ยง โดยมีความเห็นอยู่ในระดับมาก ตามลำดับ

3. ผลการวิเคราะห์ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร จำแนกตามองค์ประกอบของการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายใน พบว่า คุณภาพการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรโดยภาพรวมมีความเห็นอยู่ในระดับมาก เมื่อพิจารณาเป็นรายด้านพบว่า ด้านที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุด คือ ด้านความเชื่อถือได้ทางบัญชี และรองลงมา คือ ด้านการปฏิบัติตามกฎหมาย สหกรณ์ ข้อบังคับ ระเบียบ คำสั่ง และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องโดยมีความเห็นอยู่ในระดับมาก

4. การความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร จำแนกตามระดับการศึกษา ประสบการณ์ทำงาน และพื้นที่ปฏิบัติงานโดยใช้สถิติค่า t-test และ F-test ดังสรุปในตารางที่ 1

**ตารางที่ 1** สรุปวิเคราะห์เปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร จำแนกตามระดับการศึกษา ประสบการณ์ทำงาน และพื้นที่ปฏิบัติงาน

คุณภาพการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร	ระดับการศึกษา		ประสบการณ์ทำงาน		พื้นที่ปฏิบัติงาน	
	T	P	F	P	F	P
ภาพรวม	3.29**	0.00	5.50**	0.00	0.81	0.45

\*\*มีระดับนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.01

จากตารางที่ 1 สรุปวิเคราะห์เปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร จำแนกตามระดับการศึกษา ประสบการณ์ทำงาน และพื้นที่ปฏิบัติงานดังนี้

จำแนกตามระดับการศึกษา พบว่า ระดับการศึกษา ต่างกันมีความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

จำแนกตามประสบการณ์ทำงาน พบว่า ประสบการณ์ทำงานต่างกันมีความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 และเมื่อทดสอบความแตกต่างรายคู่ พบว่าตัวอย่างที่มีประสบการณ์ทำงานน้อยกว่า 5 ปี มีความคิดเห็นแตกต่างกับตัวอย่างที่มีประสบการณ์ทำงาน 6-15 ปี 16-25 ปี และ 26 ปีขึ้นไป ในภาพรวมอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ โดยกลุ่มที่มีประสบการณ์น้อยกว่า 5 ปี มีค่าเฉลี่ยของความเห็นต่อการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรน้อยกว่ากลุ่มอื่น

จำแนกตามพื้นที่ปฏิบัติงาน พบว่า พื้นที่ปฏิบัติงานต่างกันมีความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรไม่แตกต่างกัน

5. ผลการวิเคราะห์ค่าถดถอยพหุคูณโดยวิธี Enter ของปัจจัยการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อคุณภาพการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรโดยผู้วิจัยได้ทำการทำทดสอบค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์แบบเพียร์สัน และค่า Variance Inflation Factors (VIFs) เพื่อทดสอบโอกาสการเกิดปัญหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร (Multicollinearity) พบว่าตัวแปรอิสระ ปัจจัยการควบคุมภายในด้านสารสนเทศและ

การสื่อสาร มีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ เท่ากับ 0.86 ซึ่งมีค่ามากกว่า 0.8 และมีค่า VIFs เท่ากับ 11.23 ซึ่งมีค่ามากกว่า 10 ทำให้เกิดปัญหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร (Hair et al., 2010) ดังนั้นผู้วิจัยจึงได้ทำการละทิ้งตัวแปรอิสระ ปัจจัยการควบคุมภายในด้านสารสนเทศและการสื่อสาร

โดยผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์แบบเพียร์สัน และค่า VIFs ใหม่อีกครั้งด้วยตัวแปรอิสระ 4 ตัว คือด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม ด้านการประเมินความเสี่ยง ด้านกิจกรรมการควบคุม และด้านการติดตามและประเมินผลพบว่าตัวแปรทุกตัวมีค่าความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01 โดยมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่าง 0.64 -0.79 ซึ่งมีค่าน้อยกว่า 0.8 และมีค่า VIFs ระหว่าง 2.75 – 4.23 ซึ่งมีค่าน้อยกว่า 10 จึงไม่พบปัญหา Multicollinearity (Hair et al., 2010) ข้อมูลที่ได้มีความเหมาะสมสำหรับการวิเคราะห์สมการถดถอยพหุคูณ ดังตารางที่ 2

ตารางที่ 2 วิเคราะห์ค่าถดถอยพหุคูณ โดยวิธี Enter เพื่อพยากรณ์คุณภาพการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร

ตัวพยากรณ์	ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอย			t	P
	B	Std. Error	Beta		
สภาพแวดล้อมของการควบคุม	0.170.07		0.21	2.33*	0.02
การประเมินความเสี่ยง	-0.070.06		-0.11	-1.27	0.21
กิจกรรมการควบคุม	0.340.09		0.38	3.77**	0.00
การติดตามและประเมินผล	0.180.07		0.22	2.83**	0.01

n = 227 F = 39.84 Sig = 0.00 R = 0.65  $R^2 = 0.42$   $R^2_{adj} = 0.41$  Constant = 1.80

\* มีระดับนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.05 \*\*มีระดับนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.01

จากตารางที่ 1 เมื่อวิเคราะห์ค่าถดถอยพหุคูณโดยวิธี Enter ของการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อคุณภาพการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร ด้วยตัวแปรอิสระ 4 ตัว คือด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม ด้านการประเมินความเสี่ยง ด้านกิจกรรมการควบคุม และด้านการติดตามและประเมินผลพบว่า ตัวแปรสภาพแวดล้อมการควบคุม กิจกรรมการควบคุม และการติดตามและประเมินผล มีอิทธิพลต่อคุณภาพการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 สามารถร่วมกันพยากรณ์คุณภาพการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรได้ ร้อยละ 41 ( $R^2_{adj} = 0.41$ ) สามารถเขียนสมการในรูปคะแนนมาตรฐาน ดังนี้

Z (คุณภาพการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร) = 0.38 (กิจกรรมการควบคุม) + 0.22 (การติดตามและประเมินผล) + 0.21 (สภาพแวดล้อมการควบคุม)

## สรุปผลการวิจัย

ผลการวิเคราะห์ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรในมุมมองของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ สามารถสรุปผลในประเด็นที่สำคัญดังนี้

จากวัตถุประสงค์ข้อที่ 1 เพื่อศึกษาระดับปัจจัยการควบคุมภายในของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรในเขตพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ

ผลการศึกษาพบว่า การควบคุมภายในของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร โดยภาพรวมและรายด้านมีความเห็นอยู่ในระดับมากทุกด้าน ด้านที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดเรียงจากมากไปน้อย คือ ด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม ด้านกิจกรรมการควบคุม ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร ด้านการติดตามและประเมินผล และด้านการประเมินความเสี่ยง

จากวัตถุประสงค์ข้อที่ 2 เพื่อศึกษาระดับคุณภาพการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในตามมุมมองของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในเขตพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ

ผลการศึกษาพบว่า ความเห็นเกี่ยวกับการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในตามมุมมองของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในเขตพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ภาคตะวันออกเฉียงเหนือโดยรวมมีระดับความเห็นอยู่ในระดับมาก ด้านที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุด คือ ด้านความเชื่อถือได้ทางบัญชี รองลงมาคือ ด้านการปฏิบัติตามกฎหมายสหกรณ์ ข้อบังคับ ระเบียบ คำสั่ง และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง มีความเห็นอยู่ในระดับมาก

จากวัตถุประสงค์ข้อที่ 3 เพื่อเปรียบเทียบคุณภาพการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรในเขตพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ จำแนกตามระดับการศึกษา ประสบการณ์ทำงาน และพื้นที่ปฏิบัติงาน พบว่า

1. ระดับการศึกษาต่างกัน มีความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรที่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01
2. ประสบการณ์ทำงานต่างกัน มีความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรที่แตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01จากการทดสอบค่าแตกต่างค่าเฉลี่ยรายคู่พบว่าตัวอย่างที่มีประสบการณ์ทำงานน้อยกว่า 5 ปี มีความคิดเห็นแตกต่างกับตัวอย่างที่มีประสบการณ์ทำงาน 6-15 ปี 16-25 ปี และ 26 ปีขึ้นไป
3. พื้นที่ปฏิบัติงาน แตกต่างกัน มีความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรไม่แตกต่างกัน

จากวัตถุประสงค์ข้อที่ 4 เพื่อศึกษาระดับคุณภาพการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในตามมุมมองของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในเขตพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ภาคตะวันออกเฉียงเหนือจากการวิเคราะห์ค่าถดถอยพหุคูณโดยวิธี Enter

ผลการศึกษาพบว่า การควบคุมภายใน ด้านกิจกรรมการควบคุม และด้านการติดตามและประเมินผล ส่งผลต่อคุณภาพการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01และด้านสภาพแวดล้อมการควบคุมส่งผลต่อคุณภาพการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05

## อภิปรายผลการวิจัย

ปัจจัยการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร ในมุมมองของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในเขตพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ สามารถอภิปรายผลได้ดังนี้

1. ระดับความเห็นของปัจจัยการควบคุมภายในของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรในมุมมองของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในเขตพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ภาคตะวันออกเฉียงเหนือโดยรวมมีความเห็นอยู่ในระดับมาก ซึ่งสอดคล้องกับผลการศึกษาของ รสา ทรัพย์เจริญไวยทย์ (2559) มีความเห็นต่อประสิทธิภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรอยู่ในระดับมาก ทั้งนี้เนื่องจากสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ได้ให้ความสำคัญต่อกระบวนการควบคุมภายใน โดยได้กำหนดแนวทางในการประเมินระบบการควบคุมภายในของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรโดยใช้แบบประเมินคุณภาพสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร (แบบมาตรฐาน) สำหรับสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรที่มีระดับความยุ่งยากมากที่สุด ยุ่งยากมาก และยุ่งยากปานกลาง และใช้แบบประเมินคุณภาพสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร (แบบย่อ) สำหรับสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรที่มีระดับความยุ่งยากน้อย และไม่สามารถจัดระดับความยุ่งยากได้ ซึ่งได้มีการจัดทำโปรแกรมประเมินความเสี่ยงและจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในให้ผู้สอบบัญชีสหกรณ์บันทึกข้อมูลผ่านระบบ Intranet ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ จึงส่งผลให้ระดับความเห็นของการควบคุมภายในของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรในมุมมองของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในเขตพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ โดยรวมมีความเห็นอยู่ในระดับมาก

2. ระดับความเห็นต่อคุณภาพการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในตามมุมมองของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในเขตพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ โดยรวมมีความเห็นอยู่ในระดับมาก สอดคล้องกับ หาซูรี โตะตาหยง (2561) และสอดคล้องกับผลการศึกษาของ อรญา เห่งาศีลา (2562) ที่มีความเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรอยู่ในระดับมาก ทั้งนี้เนื่องจากสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ได้ให้ความสำคัญต่อกระบวนการควบคุมภายใน โดยได้กำหนดแนวทางในการประเมินระบบการควบคุมภายในของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรโดยใช้แบบประเมินคุณภาพสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร (แบบมาตรฐาน) สำหรับสหกรณ์และกลุ่ม เกษตรกรที่มีระดับความยุ่งยากมากที่สุด ยุ่งยากมาก และยุ่งยากปานกลาง และใช้แบบประเมินคุณภาพสหกรณ์/กลุ่ม เกษตรกร (แบบย่อ) สำหรับสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรที่มีระดับความยุ่งยากน้อย และไม่สามารถจัดระดับความยุ่งยากได้ ซึ่งได้มีการจัดทำโปรแกรมประเมินความเสี่ยงและจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในให้ผู้สอบบัญชีสหกรณ์บันทึกข้อมูลผ่านระบบ Intranet ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ จึงส่งผลให้ระดับความเห็นของการควบคุมภายในของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรในมุมมองของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในเขตพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ โดยรวมมีความเห็นอยู่ในระดับมาก

3. การควบคุมภายในส่งผลต่อคุณภาพของการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร เมื่อพิจารณารายด้าน พบว่า

ปัจจัยการควบคุมภายใน ด้านกิจกรรมการควบคุม มีอิทธิพลเชิงบวกต่อคุณภาพของการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายใน ทั้งนี้เนื่องจากสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรมีกิจกรรมการควบคุมภายในองค์กร โดยการกำหนดนโยบาย จัดทำแผนงาน และงบประมาณ เพื่อใช้เป็นแนวทางการปฏิบัติไว้อย่างชัดเจนมีการแบ่งแยกหน้าที่

ของบุคลากรไว้อย่างชัดเจน และมีการแจ้งให้บุคลากรทราบโดยทั่วกันมีการกำหนดวิธีการควบคุมการปฏิบัติงาน ด้านต่าง ๆ และงบประมาณ เพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยง ไว้เป็นลายลักษณ์อักษรให้ทราบโดยทั่วกัน มีการแบ่งแยกหน้าที่ของบุคลากรเพื่อป้องกันข้อผิดพลาดและการทุจริตไว้อย่างชัดเจนและเป็นลายลักษณ์อักษร เช่น แบ่งแยกหน้าที่การอนุมัติจ่ายเงิน เก็บรักษาเงินสด และการสอบทานออกจากกัน รวมถึงมีการกำหนดขอบเขต อำนาจหน้าที่ของผู้บริหารในการสอบทานงานแต่ละระดับไว้อย่างชัดเจนและเป็นลายลักษณ์อักษร ส่งผลให้ การจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในอยู่ในระดับมาก สอดคล้องกับงานวิจัยของจิตรลดา สีหามาศย์ (2561) พบว่า ประสิทธิภาพการควบคุมภายใน ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุมด้านการประเมินความเสี่ยง ด้านกิจกรรม การควบคุม ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร และด้านการติดตามและประเมินผลมีระดับความเห็นในระดับมาก และมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพรายงานทางการเงินซึ่ง ผู้บริหารควรให้ความสำคัญกับการส่งเสริมพัฒนา และปรับปรุงประสิทธิภาพการควบคุมภายในและส่งเสริมให้บุคลากรภายในหน่วยงานตระหนักและปฏิบัติตามกฎ ระเบียบอย่างเคร่งครัด เพื่อให้การรายงานทางการเงินของหน่วยงานมีความถูกต้อง เชื่อถือได้

ปัจจัยการควบคุมภายใน ด้านการติดตามและประเมินผล มีอิทธิพลเชิงบวกต่อคุณภาพของการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายใน เนื่องจากสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรมีการเปรียบเทียบแผนและผลการดำเนินงาน และรายงานให้ผู้บริหารทราบเป็นลายลักษณ์อักษรอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ และมีการกำหนด ระบบการควบคุมภายในเกี่ยวกับการติดตามและประเมินผลการปฏิบัติงานภายในองค์กรให้เป็นไปตามกำหนด เพื่อจะได้สามารถติดตามผลการแก้ไขข้อบกพร่องได้อย่างทันที่ เมื่อสามารถดำเนินงานไปตามแผนงานที่วางไว้ และลดความเสี่ยงให้อยู่ในจุดที่ยอมรับได้ ส่งผลให้การจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในอยู่ในระดับมาก สอดคล้องกับอรุณา เห่งาศิลา (2562) พบว่า การควบคุมภายในในมิติด้านการติดตามและประเมินผลมีความสัมพันธ์ และผลกระทบในเชิงบวกต่อประสิทธิภาพการทำงาน ด้านคุณภาพของงาน ด้านปริมาณของงานด้านเวลาที่ใช้ในการ ดำเนินงาน และด้านค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน ซึ่งหากองค์กรมีการควบคุมภายในอย่างเป็นระบบและครอบคลุม ทุกด้าน ได้แก่ ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม ด้านการประเมินความเสี่ยง ด้านกิจกรรมควบคุม ด้านสารสนเทศ และการสื่อสาร และการติดตามประเมินผล จะส่งผลให้การดำเนินงานด้านต่าง ๆ ภายในองค์กรเป็นไปอย่างราบรื่น และมีประสิทธิภาพ

ปัจจัยการควบคุมภายใน ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม มีอิทธิพลเชิงบวกต่อคุณภาพของการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในในทุกด้าน ได้แก่ ด้านความเชื่อถือได้ทางบัญชี และด้านการปฏิบัติตามกฎหมายสหกรณ์ ข้อบังคับ ระเบียบ คำสั่ง และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง ซึ่งสอดคล้องกับ ธัญวรรณ ทะสะ ดวก (2562) พบว่า ประสิทธิภาพการควบคุมภายในในมิติด้านสภาพแวดล้อมการควบคุมมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวก กับประสิทธิภาพการทำงานของเจ้าหน้าที่ ซึ่งถ้าองค์ประกอบของการควบคุมภายในเพิ่มขึ้น ความมีประสิทธิภาพของ การทำงานของเจ้าหน้าที่ก็จะเพิ่มขึ้นตามไปด้วย ทั้งนี้ เนื่องจากสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรมีการจัดโครงสร้างองค์กร อย่างเหมาะสม แบ่งสายงาน หน้าที่ความรับผิดชอบอย่างชัดเจน มีการปลูกฝังวัฒนธรรมองค์กรให้เป็นองค์กร ที่มีความโปร่งใส รวมถึงผู้บริหารได้แสดงตนเป็นแบบอย่างในเรื่องความซื่อสัตย์และมีจริยธรรม

ปัจจัยการควบคุมภายใน ด้านการประเมินความเสี่ยง ไม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพของการจัดชั้นคุณภาพ การควบคุมภายในในทุกด้าน ได้แก่ ด้านความเชื่อถือได้ทางบัญชี และด้านการปฏิบัติตามกฎหมายสหกรณ์ ข้อบังคับ ระเบียบ คำสั่ง และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง ซึ่งสอดคล้องกับ ธัญวรรณ ทะสะ ดวก (2562) พบว่า ประสิทธิภาพการควบคุมภายในในมิติด้านการประเมินความเสี่ยง ไม่มีความสัมพันธ์และไม่เกิดผลกระทบ กับประสิทธิภาพการทำงานของเจ้าหน้าที่ ซึ่งถ้าองค์ประกอบของการควบคุมภายในเพิ่มขึ้น ความมีประสิทธิภาพ

ของการทำงานของเจ้าหน้าที่ก็จะไม่ได้เพิ่มขึ้นตามไปด้วย ทั้งนี้ เนื่องจากสภรณและกลุ่มเกษตรกร มีแนวทางในการจัดการและวางแผนในการควบคุมความเสี่ยงที่ชัดเจน มีการประเมินความเสี่ยงอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ เพื่อลดความเสี่ยงให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

4. ผลการเปรียบเทียบคุณภาพการจัดการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสภรณและกลุ่มเกษตรกรในเขตพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ จำแนกตามปัจจัยส่วนบุคคล พบว่า

ระดับการศึกษาแตกต่างกัน มีความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการจัดการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสภรณและกลุ่มเกษตรกรที่แตกต่างกันในภาพรวมและรายด้านทุกด้าน จะเห็นได้ว่าผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่จบการศึกษาระดับปริญญาตรีมีระดับความเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการจัดการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในสูงกว่าผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่จบการศึกษาสูงกว่าระดับปริญญาตรี อาจเป็นเพราะว่าผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่ในเขตพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ภาคตะวันออกเฉียงเหนือที่มีวุฒิการศึกษาระดับปริญญาตรี เห็นว่าสภรณและกลุ่มเกษตรกรมีระบบการควบคุมภายในที่ดี มีการกำหนดแนวทางปฏิบัติที่ชัดเจนและเป็นไปตามแบบประเมินที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนดไว้จึงส่งผลให้คุณภาพการจัดการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสภรณและกลุ่มเกษตรกรอยู่ในเกณฑ์ที่ดีตามไปด้วย ซึ่งสอดคล้องกับสุภาภย์ ส่องศรี และวัชรารณ ชิวโคภิชฐ (2566) พบว่า ปัจจัยส่วนบุคคลด้านวุฒิการศึกษาที่แตกต่างกันจะมีผลต่อคุณภาพชีวิตในการทำงานของผู้ปฏิบัติงาน ด้านค่าตอบแทนเป็นธรรมและเพียงพอ และด้านภาวะอิสระจากงานที่แตกต่างกัน

ในขณะที่ผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ทำงานแตกต่างกัน มีความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการจัดการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสภรณและกลุ่มเกษตรกรที่แตกต่างกันในภาพรวมและด้านความเชื่อถือได้ทางบัญชี โดยผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ทำงาน น้อยกว่า 5 ปีจะมีระดับความเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการจัดการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสภรณและกลุ่มเกษตรกรต่ำกว่าผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีกลุ่มอื่น เป็นเพราะผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์มากกว่า 5 ปีผ่านการตรวจสอบสภรณและกลุ่มเกษตรกรมากกว่าผู้ตรวจสอบที่มีประสบการณ์น้อย ทำให้มุมมองที่มีต่อคุณภาพการจัดการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสภรณและกลุ่มเกษตรกรของสภรณและกลุ่มเกษตรกรแตกต่างกันไปซึ่งสอดคล้องกับปรีศรา ธาณีใหญ่ (2565) พบว่าปัจจัยด้านประสบการณ์ทำงานที่แตกต่างกัน มีระดับการตัดสินใจเลือกเข้าทำงานในองค์กรของคน Generation Z ในประเทศไทยแตกต่างกัน เนื่องจากเป็นช่วงที่มีการเรียนรู้ และสะสมประสบการณ์ทำงานจึงเป็นช่วงของการทำงานที่ทำให้จะต้องตัดสินใจในการพิจารณาที่จะพัฒนาตนเองในการทำงาน

และในส่วนเขตพื้นที่ในการปฏิบัติงานที่แตกต่างกัน มีความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการจัดการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสภรณและกลุ่มเกษตรกรไม่แตกต่างกันในทุกด้าน อาจเนื่องมาจากสภรณและกลุ่มเกษตรกรส่วนใหญ่มีการดำเนินธุรกิจที่คล้ายคลึงกัน จึงมีการกำหนดระบบการควบคุมภายในและกฎ ระเบียบ ข้อบังคับของสภรณและกลุ่มเกษตรกรเป็นไปในทิศทางเดียวกัน รวมถึงผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชี มีการกำหนดแนวทางปฏิบัติที่ชัดเจนในการประเมินการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสภรณและกลุ่มเกษตรกรตามที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนดไว้ ซึ่งสอดคล้องกับวิษณุ กิตติพิงศ์วรการ (2563) พบว่าประสบการณ์ทำงานแตกต่างกัน มีประสิทธิภาพการทำงานด้านค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนการผลิต ด้านกระบวนการบริหาร ด้านผลผลิตและผลลัพธ์ไม่แตกต่างกัน เนื่องจาก องค์กรได้นำระบบ Knowledge management เข้ามาอยู่ในแผนพัฒนาบุคลากรขององค์กร เพื่อให้พนักงานที่มีประสบการณ์ทำงานสูงนำความรู้



และทักษะต่าง ๆ ที่ได้สะสมมาถ่ายทอดให้กับพนักงานที่มีประสบการณ์น้อย เพื่อเป็นการพัฒนาความรู้และทักษะของพนักงานให้มีความใกล้เคียงกัน

## ข้อเสนอแนะ

### ข้อเสนอแนะเพื่อการประยุกต์ใช้

ผู้วิจัยมีข้อเสนอแนะเพื่อการประยุกต์ใช้ ดังนี้

1. ผลการศึกษาระดับความเห็นของปัจจัยการควบคุมภายในของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรในมุมมองของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในเขตพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ สหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรควรมีแนวทางในการจัดการและวางแผนในการควบคุมความเสี่ยงที่ชัดเจน เพื่อลดความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นให้อยู่ในจุดที่ยอมรับได้ ดังนั้น สหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรควรมีแนวทางในการจัดการความเสี่ยงที่ชัดเจนและมีการประเมินความเสี่ยงอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ เพื่อเป็นการสร้างความมั่นใจให้กับสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรว่า สหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรมีกระบวนการปฏิบัติงานเป็นไปตามแบบแผนและนโยบายหรือข้อปฏิบัติที่กำหนดไว้ เพื่อป้องกันข้อผิดพลาด ปัญหาการทุจริต รวมถึงการบันทึกข้อมูลมีความถูกต้อง ครบถ้วน และสมบูรณ์ ส่งผลให้องค์กรบรรลุวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้

2. ผลการศึกษาระดับความเห็นของคุณภาพการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในตามมุมมองของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในเขตพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ สหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรควรมีการกำหนดกฎ ระเบียบและข้อบังคับของสหกรณ์ให้ครอบคลุมการดำเนินธุรกิจทุกด้าน เพื่อเป็นแนวทางในการปฏิบัติให้เป็นไปในทิศทางเดียวกัน และผู้บริหารควรให้ความรู้ความเข้าใจและให้การสนับสนุนให้บุคลากรและเจ้าหน้าที่ของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรปฏิบัติตามกฎ ระเบียบและข้อบังคับของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรเพื่อสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรจะได้บรรลุตามวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้

3. ผลการเปรียบเทียบคุณภาพการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรในเขตพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ ผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ทำงานที่น้อยควรศึกษาระบบการควบคุมภายในและกฎ ระเบียบ ข้อบังคับของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรเพิ่มเติมทางสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ควรมีการจัดอบรมให้กับผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีถึงแนวทางปฏิบัติที่นอกเหนือจากการพิจารณาตามแบบประเมินที่กำหนดไว้

4. ผลการศึกษาปัจจัยการควบคุมภายในที่มีผลต่อคุณภาพการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรในมุมมองของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในเขตพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ สหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรควรให้ความสำคัญกับสภาพแวดล้อมการควบคุม โดยการการจัดโครงสร้างองค์กรอย่างเหมาะสม แบ่งสายงาน กำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบให้ชัดเจน ปลูกฝังวัฒนธรรมองค์กรให้มีความโปร่งใส และผู้บริหารขององค์กรควรแสดงตนเป็นแบบอย่างในเรื่องความซื่อสัตย์ และมีจริยธรรมส่วนกิจกรรมการควบคุม ควรจัดทำแผนงาน งบประมาณ เพื่อใช้เป็นแนวทางการปฏิบัติงานไว้อย่างชัดเจนและแจ้งให้บุคลากรทราบโดยทั่วกัน และแบ่งแยกหน้าที่ของบุคลากรเพื่อป้องกันข้อผิดพลาด และการทุจริตไว้อย่างชัดเจนเป็นลายลักษณ์อักษร รวมถึงมีการกำหนดวิธีการควบคุมการปฏิบัติงานด้านต่าง ๆ เพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยงไว้เป็นลายลักษณ์อักษรให้ทราบโดยทั่วกัน สำหรับการติดตามและประเมินผล

ควรมีการเปรียบเทียบแผนและผลการดำเนินงาน และรายงานให้ผู้บริหารทราบเป็นลายลักษณ์อักษรอย่างต่อเนื่อง และสม่ำเสมอ และมีการรายงานโดยทันทีในกรณีที่มีการทุจริตหรือสงสัยว่ามีการทุจริต

#### ข้อเสนอแนะในการวิจัยครั้งต่อไป

จากผลการศึกษาผู้วิจัยมีข้อเสนอแนะเพื่อการวิจัยครั้งต่อไป ดังนี้

1. ศึกษาปัจจัยการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์ในประเทศไทย
2. ศึกษาสภาพปัญหาในการดำเนินธุรกิจที่ส่งผลต่อระบบการควบคุมภายในของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร
3. ระบบการควบคุมภายในของธุรกิจสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกรที่ส่งผลต่อเครื่องมือเตือนภัยทางการเงินของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ (CFSAWS)
4. การประเมินประสิทธิภาพการดำเนินงานตามอัตราส่วนทางการเงินของสหกรณ์

#### กิตติกรรมประกาศ

ผู้วิจัยขอขอบพระคุณรองศาสตราจารย์ ดร.ประนอม คำผา อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก และผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ก้องเกียรติ สหายรักษ์ อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม ที่ได้ให้ความกรุณาให้คำปรึกษา คำแนะนำ ในทุกขั้นตอนของงานวิจัย จนวิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จได้ด้วยดี

ขอขอบพระคุณผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.หทัยรัตน์ ไชยสัตย์ ประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ และรองศาสตราจารย์ ดร.กัสม่า กาช้อน กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิภายนอกในการสอบวิทยานิพนธ์ ที่ได้ให้ข้อเสนอแนะในการปรับปรุง แก้ไข วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ให้มีความสมบูรณ์มากยิ่งขึ้น

ขอขอบพระคุณผู้เชี่ยวชาญทั้ง 3 ท่าน ที่ให้ความอนุเคราะห์ในการตรวจสอบเครื่องมือและให้ข้อเสนอแนะเพื่อให้ได้เครื่องมือในการวิจัยที่มีคุณภาพมากยิ่งขึ้น

ขอขอบพระคุณผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีสังกัดสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ในเขตพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ภาคตะวันออกเฉียงเหนือทุกท่านที่ให้ความร่วมมือ และสนับสนุนการเก็บข้อมูล และคอยให้คำปรึกษา

ขอขอบพระคุณอาจารย์ทุกท่านผู้ให้ความกรุณามอบความรู้ ขอบคุนครอบครัวที่คอยเป็นกำลัง และสนับสนุนในทุกอย่าง และขอบคุณเพื่อน ๆ ร่วมชั้นเรียน M.B.A. การเงินการบัญชี รุ่น 1ทุกคน ที่คอยช่วยเหลือให้คำปรึกษา และเป็นแรงผลักดันให้งานวิจัยชิ้นนี้สำเร็จได้

คุณค่า และประโยชน์อันได้จากการศึกษาค้นคว้าวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้วิจัยขอมอบให้เป็นเครื่องบูชาพระบิดา มารดา ครู อาจารย์ และผู้มีพระคุณทุกท่านที่ได้ให้การอบรมสั่งสอน และประสิทธิ์ประสาทความรู้ จนทำให้ผู้วิจัยสำเร็จการศึกษา เพื่อนำไปสู่ความเจริญก้าวหน้าในการปฏิบัติหน้าที่การงานต่อไป



## เอกสารอ้างอิง

- กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (2564). รายงานการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร ปี 2564. ค้นหาค้นเมื่อ 8 มกราคม 2566 จาก [https://www.cad.go.th/ewtadmin/ewt/statistic/download/information64/level\\_64.pdf](https://www.cad.go.th/ewtadmin/ewt/statistic/download/information64/level_64.pdf)
- จันทนา สาขากร และศิลปพร ศรีจันเพชร. (2564). การควบคุมภายในและการตรวจสอบภายใน. กรุงเทพฯ: ทีพีเอ็น เพรส.
- จิตรลดา สีหามาตย์. (2561). ความสัมพันธ์ของประสิทธิภาพการควบคุมภายในที่มีต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของหน่วยงานภาครัฐ ในมุมมองของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน. การค้นคว้าอิสระบัญชีมหาบัณฑิต สาขาการบัญชี, มหาวิทยาลัยศรีปทุม.
- ทองใบ สุดขารี. (2549). ภาวะผู้นำและการจูงใจ. อุบลราชธานี: มหาวิทยาลัยราชภัฏอุบลราชธานี
- ธัญวรรณ ทะสะตวก. (2562). ความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมภายในตามกรอบแนวคิด COSO 2013 กับประสิทธิภาพการทำงานของเจ้าหน้าที่: กรณีศึกษา สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร. การค้นคว้าอิสระบัญชีมหาบัณฑิต สาขาวิชาบัญชี, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- ปรีตรา ธานีใหญ่. (2565). ปัจจัยที่มีผลต่อการตัดสินใจเลือกเข้าทำงานในองค์กรของคน Generation Z. การค้นคว้าอิสระบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยนเรศวร.
- รสา ทรัพย์เจริญไวยทย์. (2559). การดำเนินงานการควบคุมภายในของโรงเรียนมัธยมศึกษาจังหวัดพระนครศรีอยุธยา สังกัดสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษามัธยมศึกษา เขต 3. การค้นคว้าอิสระครุศาสตรมหาบัณฑิต สาขาการบริหารการศึกษา, มหาวิทยาลัยราชภัฏพระนครศรีอยุธยา.
- วิษณุ กิตติพิงศ์วรการ. (2563). ปัจจัยที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการทำงานของพนักงานรัฐวิสาหกิจแห่งหนึ่ง. การค้นคว้าอิสระบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต สาขาวิชาการจัดการ, มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ.
- สุทธาทิพย์ บุญสำลี. (2560). ประสิทธิภาพการควบคุมภายในที่มีผลต่อความน่าเชื่อถือในรายงานทางการเงินของโรงเรียนในพื้นที่สำนักงานศึกษาธิการภาค 2. การค้นคว้าอิสระบัญชีมหาบัณฑิต สาขาวิชาบัญชี, มหาวิทยาลัยศรีปทุม.
- สุภาคย์ ส่องศรี และวัชรภรณ์ ชิวโคภัสฐ. (2566). แรงจูงใจในการทำงานที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพชีวิตในการทำงานของผู้ปฏิบัติงานกองติดตั้งอุปกรณ์ไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย. การค้นคว้าอิสระบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยรามคำแหง.
- หาซูรี โตะตาหยง. (2561). ผลกระทบของการควบคุมภายในที่มีผลต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้ปฏิบัติงานด้านการเงินและบัญชีของมหาวิทยาลัยรามคำแหง. การค้นคว้าอิสระบัญชีมหาบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชี, มหาวิทยาลัยรามคำแหง.
- อรญา เห่งคีลา. (2562). การควบคุมภายในกับประสิทธิภาพการทำงานของกลุ่มตรวจสอบภายในและส่วนการคลังกรมป่าไม้ กระทรวงทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม. การค้นคว้าอิสระบัญชีมหาบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชี, มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.

Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., and Anderson, R. E. (2010). *Multivariate Data Analysis (7<sup>th</sup> ed.)*.  
New jersey: Pearson Education International.

Krejcie, R. V. and Morgan, D. W. (1970). Determining Sample Size for Research Activities.  
*Educational and Psychological Measurement*. 30, 607-610.