

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ในการศึกษาบทบาทการให้บริการตามหลักธรรมาภิบาลของผู้สอบบัญชีภาคเอกชน ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์ในพื้นที่ภาคเหนือ ผู้ศึกษาได้ศึกษาค้นคว้าเอกสาร หนังสือ และงานวิจัยต่าง ๆ โดยมีทฤษฎีและแนวคิดที่นำมาเป็นกรอบแนวทางในการศึกษา โดยแบ่งเป็น

1. แนวคิดและทฤษฎี
 - 1.1 ความรู้เกี่ยวกับหลักธรรมาภิบาล
 - 1.2 ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับสหกรณ์
 - 1.3 การสอบบัญชีสหกรณ์
2. ทบทวนวรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

1. แนวคิดและทฤษฎี

1.1 ความรู้เกี่ยวกับหลักธรรมาภิบาล

ความเป็นมาของธรรมาภิบาล

ในโลกสมัยใหม่ที่เรียกกันว่าโลกาภิวัตน์ เป็นรูปแบบที่มีอำนาจเผด็จการแบบใหม่ที่อาศัยการครอบงำจากทุนขนาดใหญ่ที่สามารถแผ่อิทธิพลเหนือรัฐบาลของแต่ละประเทศ ประชาธิปไตยแบบเสรีนิยมได้กลายเป็นเครื่องมือให้บุคคล หรือกลุ่มบุคคลที่มีอำนาจเงินสามารถก้าวเข้าไปมีบทบาทถึงขั้นควบคุมพรรคการเมืองที่ต้องอาศัยทุนในการหาเสียง ไม่ละเว้นแม้แต่ประเทศสหรัฐอเมริกาหรือยุโรป หรือประเทศที่พัฒนาแล้วทั้งสิ้น อันเป็นสาเหตุที่นำไปสู่การปกครองที่เลวและไม่เป็นธรรม เต็มไปด้วยการทุจริตคอร์รัปชัน จนลอยห่างไปจากหลักการประชาธิปไตยทุกที ระบบประชาธิปไตยแบบเสรีนิยมจึงเป็นปัญหาหมักหมมและทวีความเลวร้ายขึ้นเรื่อย ๆ ด้วยเหตุนี้จึงเป็นแรงจูงใจให้นักคิด นักวิชาการ หรือนักการเมืองในสหรัฐฯ และยุโรปพากันเรียกร้องใฝ่หารัฐบาลที่ดี หรือการปกครองที่ดี ซึ่งที่จริงแล้ว Good Governance มีที่มา 3 ประการ คือ (อินทรัตน์ ยอดบางเตย, 2547 : 13 - 15)

1. จากเจตนารมณ์ของนักคิด นักวิชาการหรือนักรัฐศาสตร์ที่ต้องการให้มนุษยชาติมีระบบการปกครองที่ดีและเป็นธรรม โดยเห็นว่ารัฐบาลที่มาจากการเลือกตั้งในระบอบเสรีประชาธิปไตยหรือเรียกว่าประชาธิปไตยแบบตัวแทน มีกลไกการปกครองที่ไม่เพียงพอต่อการรับมือกับสังคมที่สลับซับซ้อนยิ่งขึ้นได้ และเสนอแนวทางการคิดทางทฤษฎี Good Governance ขึ้นมา

2. มาจากการเสนอของธนาคารโลกหรือกองทุนการเงินระหว่างประเทศ ซึ่งอยู่ภายใต้อิทธิพลการครอบงำของสหรัฐฯ และกลุ่มสหภาพยุโรป โดยที่ถูกชักใยจากกลุ่มทุนโลก เช่น Wall Street อีกชั้นหนึ่งกองทุนการเงินระหว่างประเทศให้ความสำคัญกับ Good Governance มากที่สุดเพราะบทเรียนจากการเข้าไปจัดการหนี้สินในประเทศต่าง ๆ โดยเฉพาะประเทศในแถบลาตินอเมริกาและแอฟริกา ซึ่งการวางกฎของกองทุนการเงินระหว่างประเทศเพื่อเป็นหลักประกันในการทวงหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ได้ส่งผลกระทบต่อประชาชนและรัฐบาลลูกหนี้ ซึ่งรัฐบาลเหล่านั้นล้วนเป็นตัวแทนของกลุ่มทุนท้องถิ่นต่าง ๆ ซึ่งเมื่อผลประโยชน์เกิดขัดกันจึงทำให้กองทุนการเงินระหว่างประเทศประสบปัญหาในการทวงหนี้ มาตรการที่จะควบคุมลูกหนี้ได้จึงต้องมี Good Governance ซึ่งเป็นระบอบประชาธิปไตยเสรีนิยมที่เจ้าหนี้หรือทุนต่างชาติสามารถเข้าไปตักตวงผลประโยชน์ได้อย่างสะดวกโดยปราศจากความเสี่ยงจากการผันผวนทางการเมือง

3. จากปัญญาชน นักคิด นักการเมือง หรือเทคโนโลยีเนอร์ที่ได้รับการศึกษาจากตะวันตก ได้นำเอาความรู้เรื่อง Good Governance มาเผยแพร่ในประเทศของตน

ความเป็นมาของธรรมาภิบาลในประเทศไทย

จากวิกฤติเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นได้ส่งผลกระทบต่อทุกภาคส่วนของสังคม ดังที่ทราบกันทั่วไปแล้วว่าสาเหตุสำคัญประการหนึ่งเกิดขึ้นจากความบกพร่อง ความอ่อนแอ และหย่อนประสิทธิภาพของกลไกด้านการบริหารจัดการในระดับชาติ และระดับองค์กร ทั้งในภาครัฐและเอกชน รวมไปถึงการทุจริต และการกระทำผิดจริยธรรมในวิชาชีพ ซึ่งแยกพิจารณาได้ดังนี้ (มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าธนบุรี, 2552 : ออนไลน์)

1. การขาดกลไกและกฎเกณฑ์ที่ดีพอในการบริหารกิจการบ้านเมืองและสังคม ขณะที่กลไกที่มีอยู่บกพร่อง ไม่สามารถเตือนภัยที่เคลื่อนตัวเข้ามากระแทกกระทุ้งระบบเศรษฐกิจและการเงินอย่างรวดเร็วได้ รวมทั้งเมื่อถูกกระทบแล้วยังไม่สามารถปรับเปลี่ยนกลไก และฟื้นฟูการจัดการบริหารจัดการต่าง ๆ ของภาครัฐและภาคเอกชนให้ทันต่อสถานการณ์ได้

2. ความอ่อนด้อยและถดถอยของกลุ่มข้าราชการ นักวิชาการหรือเทคโนโลยี (Technocrats) คนกลุ่มนี้ต้องมีบทบาทสำคัญในการศึกษาค้นคว้า เสนอแนะนโยบายและแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ ที่จำเป็นในการบริหารประเทศ

3. ระบบการตัดสินใจและการบริหารจัดการทั้งของภาครัฐและภาคธุรกิจเอกชนที่มีลักษณะที่ขาดความโปร่งใสบริสุทธิ์และยุติธรรม ส่งผลให้ตัวระบบเองไม่มีประสิทธิภาพ ขณะเดียวกันก็เปิดโอกาสหรือช่องทางให้เกิดความฉ้อฉลผิดจริยธรรมในวิชาชีพขึ้นได้

4. ประชาชนขาดข้อมูลข่าวสาร ขาดความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับสถานการณ์บ้านเมืองอย่างชัดเจน จึงทำให้ไม่มีโอกาสในการร่วมตัดสินใจและร่วมแก้ไขปัญหา

5. ปัญหาการทุจริตประพฤติมิชอบทั้งในภาครัฐและเอกชน ซึ่งเกิดขึ้นอย่างกว้างขวาง และมีการร่วมกันกระทำทุจริตอย่างเป็นกระบวนการ

ดังนั้นการแก้ไขปัญหาอย่างยั่งยืนก็คือ การขจัดสาเหตุของปัญหาดังกล่าวข้างต้น และสร้างธรรมาภิบาล (Good Governance) เพื่อการบริหารจัดการบ้านเมืองและสังคมที่ดี ให้ปรากฏเป็นจริงในภาครัฐ ภาคเอกชน และภาคประชาชน

ความหมายของธรรมาภิบาล

ธนาคารโลก หรือ World Bank ได้นำไปใช้ครั้งแรกเมื่อประมาณปี ค.ศ. 1989 ซึ่งใช้ในรายงานเรื่อง “Sub-Sahara: From Crisis to Sustainable Growth” โดยได้ให้ความหมายว่า Good Governance เป็นลักษณะและวิถีทางของการที่มีการใช้อำนาจทางการเมืองเพื่อจัดการงานของบ้านเมือง โดยเฉพาะการจัดการทรัพยากรทางเศรษฐกิจและสังคมของประเทศเพื่อการพัฒนา โดยนัยของความหมายของธนาคารโลก เป็นการชี้ให้เห็นความสำคัญของการมีธรรมาภิบาลเพื่อช่วยในการฟื้นฟูเศรษฐกิจของประเทศ ทั้งนี้รัฐบาลสามารถให้บริการที่มีประสิทธิภาพมีระบบยุติธรรม มีกระบวนการกฎหมายที่อิสระที่ทำให้มีการดำเนินการให้เป็นไปตามสัญญา อีกทั้งระบบราชการฝ่ายนิติบัญญัติ และสื่อที่มีความโปร่งใส รับผิดชอบ ตรวจสอบได้

ระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรี ว่าด้วยการสร้างระบบบริหารกิจการบ้านเมืองและสังคมที่ดี พ.ศ. 2542 ได้ระบุหลักการของค่านิยม การบริหารกิจการบ้านเมืองและสังคมที่ดี ไว้ดังนี้ “การบริหารกิจการบ้านเมืองและสังคมที่ดีเป็นแนวทางสำคัญในการจัดระเบียบให้สังคมทั้งภาครัฐ ภาคธุรกิจเอกชนและภาคประชาชน ซึ่งครอบคลุมถึงฝ่ายวิชาการ ฝ่ายปฏิบัติการ ฝ่ายราชการและฝ่ายธุรกิจสามารถอยู่ร่วมกันอย่างสงบสุขมีความรู้รักสามัคคีและร่วมกันเป็นพลังก่อให้เกิดการพัฒนาอย่างยั่งยืน และเป็นส่วนเสริมความเข้มแข็งหรือสร้างภูมิคุ้มกันแก่ประเทศเพื่อบรรเทาป้องกัน หรือแก้ไขเยียวยาภาวะวิกฤติภัยอันตรายที่หากจะมีมาในอนาคต เพราะสังคมจะรู้สึกถึง

ความยุติธรรม ความโปร่งใส และการมีส่วนร่วมอันเป็นคุณลักษณะสำคัญของศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์และการปกครองแบบประชาธิปไตยอันมีพระมหากษัตริย์ทรงเป็นประมุข สอดคล้องกับความเป็นไทย รัฐธรรมนูญ และกระแสโลกยุคปัจจุบัน”

ศาสตราจารย์ ดร.สุจิต บุญบงการ กล่าวว่า ธรรมาภิบาล (Good Governance) หมายถึง การบริหารจัดการที่ดีเพื่อให้มีการใช้ทรัพยากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ โดยมีความโปร่งใส สามารถถูกตรวจสอบได้ และมีความรับผิดชอบ ซื่อสัตย์ ยึดหลักนิติธรรม และเท่าเทียมกัน และตอบสนองต่อความต้องการของประชาชน

ดร. ชีรยุทธ บุญมี ให้ความหมายของธรรมาภิบาลไว้ว่า คือ กระบวนการความสัมพันธ์ระหว่างภาครัฐ ภาคสังคม ภาคเอกชน และประชาชนทั่วไป ในการที่จะทำให้เกิดการบริหารราชการแผ่นดินดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพ มีคุณธรรม โปร่งใส ยุติธรรมและตรวจสอบได้

นายอานันท์ ปันยารชุน ได้อธิบายความหมายของธรรมรัฐหรือธรรมาภิบาลว่า คือ ผลลัพธ์ของการจัดการกิจกรรม ซึ่งบุคคลและสถาบันทั้งในภาครัฐและเอกชนมีผลประโยชน์ร่วมกันได้กระทำลงไปหลายทาง มีลักษณะเป็นกระบวนการที่เกิดขึ้นอย่างต่อเนื่อง ซึ่งอาจนำไปสู่การประสานผลประโยชน์ที่หลากหลายและขัดแย้งกัน โดยสาระธรรมรัฐหรือ Good Governace คือองค์ประกอบที่ทำให้เกิดการจัดการอย่างมีประสิทธิภาพ เพื่อให้แน่ใจว่ารัฐบาลจะสามารถสร้างผลงานตามที่สัญญาไว้กับประชาชน

พลตรีอินทรัตน์ ยอดบางเตย ได้อธิบายความหมายของธรรมรัฐหรือธรรมาภิบาลว่า คือ การบริหารชาติบ้านเมืองที่ดีในทุก ๆ จุด ซึ่งอาศัยพื้นฐานของประชาธิปไตยที่มีส่วนร่วมของประชาชนอย่างเต็มที่ และการมีสำนึกรับผิดชอบของผู้บริหารและประชาชน โดยประกอบด้วยกลไกที่มีความโปร่งใสสามารถตรวจสอบได้

การแบ่งแนวหรือสำนักของธรรมรัฐหรือธรรมาภิบาล

แม้ว่านิยามของธรรมรัฐหรือธรรมาภิบาลจะดูใกล้เคียงกันมาก และเมื่อพิจารณาไปที่จุดหมายและรายละเอียดของแนวทางที่นำเสนอกลับมีความแตกต่างกันอย่างมาก ดร. เกษียร เตชะพีระ ได้แบ่งแนวความคิดของธรรมรัฐหรือธรรมาภิบาลออกเป็น 3 สำนักคิด ได้แก่ ธรรมรัฐอำนาจนิยม ธรรมรัฐเสรีนิยม และธรรมรัฐชุมชนนิยม และได้แยกธรรมรัฐหรือธรรมาภิบาลตามข้อเสนอของอาจารย์ชีรยุทธ บุญมี ออกมาต่างหากเนื่องจากไม่สามารถจัดอยู่ในสำนักใดได้ (อินทรัตน์ ยอดบางเตย, 2547 : 24 - 28)

รัฐธรรมนูญอำนาจนิยม

ในที่นี้หมายถึงการมองรัฐธรรมนูญในทัศนะของฝ่ายความมั่นคง เช่น กองทัพ ฝ่ายปกครอง และภาคราชการ โดยสัมพันธ์กับการอธิบายบทบาทของทางราชการในการสร้างความเป็นรัฐธรรมนูญในสังคมไทย สำหรับกลุ่มนี้รัฐธรรมนูญย่อมหมายถึง “รัฐเป็นเจ้าของกรรม” อำนาจรวมศูนย์อยู่ที่รัฐและกลไกเชิงสถาบันของรัฐ การสร้างความสงบสุข

การสร้างรัฐธรรมนูญในภาครัฐ คือการใช้กลไกทางการเมืองอันได้แก่ รัฐธรรมนูญ มาสนับสนุนกระบวนการคัดเลือกผู้ที่เข้ามาบริหารประเทศให้มีประสิทธิภาพขึ้น ทำให้การบริหารบ้านเมืองดีขึ้น ส่วนการสร้างรัฐธรรมนูญในระดับภาคีรัฐบาล ก็คือการปฏิรูประบบราชการให้มีขนาดเล็กลง และทำให้เกิดประสิทธิภาพมากขึ้น การแก้ไขปัญหาการคอร์รัปชันในวงราชการ และการสร้างความโปร่งใสในการบริหารราชการ โดยเฉพาะระบบข้อมูลสาธารณะที่ประชาชนพึงรู้

รัฐธรรมนูญเสรีนิยม

ในที่นี้หมายถึงแนวคิดของกลุ่มนักธุรกิจ นักจัดการสมัยใหม่ และกลุ่มที่สนับสนุนแนวคิดเรื่องการเปิดเสรี การให้กลไกของตลาดเป็นผู้แก้ไขวิกฤติเศรษฐกิจ และรักษาโครงสร้างสังคมแบบที่เป็นอยู่ เช่น อานันท์ ปันยารชุน เสนอว่า รัฐธรรมนูญเป็นเรื่องการบริหารให้เกิดความสำเร็จโดยไม่เกี่ยวกับอุดมการณ์ทางการเมือง เช่น อุดมการณ์ประชาธิปไตย ประเทศที่มีรัฐธรรมนูญ หรือ Good Governance อาจไม่ใช่ประเทศประชาธิปไตยก็ได้ เช่น สิงคโปร์ เป็นต้น องค์ประกอบของรัฐธรรมนูญที่จำเป็นต้องมีได้แก่ การทำงาน อย่างมีหลักการรับผิดชอบ การมีส่วนร่วมจากประชาชน การสามารถคาดการณ์ได้ และมีความโปร่งใส ตลอดจนมีระบบกฎหมายที่มีความยุติธรรม มีภาคสังคมที่เข้มแข็ง โดยเฉพาะมีสื่อที่เป็นอิสระและรับผิดชอบ

รัฐธรรมนูญชุมชนนิยม

ในที่นี้หมายถึง กลุ่มที่สนับสนุนแนวคิดเรื่องการกระจายอำนาจ การเสริมสร้างความเข้มแข็งให้แก่ภาคสังคมที่จะไปตรวจสอบภาครัฐและเอกชนได้ โดยให้ความสำคัญต่อแนวคิดเรื่องความร่วมมือกันระหว่างกลุ่มต่าง ๆ เพื่อก่อให้เกิดการถกทอทางสังคม และการเสริมสร้างความเข้มแข็งให้กับภาคประชาสังคม โดยกลุ่มนี้จะมองรัฐธรรมนูญสัมพันธ์กับประชาธิปไตย ดังคำกล่าวที่ว่า “ในปัจจุบันการปกครองแบบเผด็จการทุกรูปแบบไม่ว่าจะเป็นราชาธิปไตย หรือเผด็จการทหาร หรือเผด็จการคอมมิวนิสต์ ได้รับการปฏิเสธว่าไม่ใช่ Good Governance ในระบบประชาธิปไตยที่นักการเมืองน้อยลคคอร์รัปชันก็ดี ระบบราชการที่ไร้ประสิทธิภาพและมากด้วยคอร์รัปชันก็ไม่ถือว่าเป็น Good Governance”

การสร้างรัฐธรรมนูญแห่งชาติจำเป็นต้องมีภาคประชาสังคม (Civil Society) ที่เข้มแข็ง เพราะสังคมเข้มแข็งเป็นปัจจัยให้เศรษฐกิจดี การเมืองดี ศีลธรรมดี การจะเกิดรัฐธรรมนูญได้จะต้องมี

การปฏิรูประบบรัฐ ปฏิรูประบบธุรกิจการเงิน และปฏิรูปสังคมเข้มแข็งโดยอาศัยความร่วมมือระหว่างภาครัฐ ภาคธุรกิจ และภาคสังคม ทั้งในระดับชาติ และระดับชุมชนท้องถิ่น

ธรรมนูญ แนว ดร. ชีรยุทธ บุญมี

แนวคิดเรื่องธรรมนูญหรือธรรมนูญของชีรยุทธ บุญมี เป็นการพยายามนำเสนอข้อเสนอของกระแสนธรรมนูญทุกสำนักมารวมกัน นำเสนอในประเด็นที่คิดว่าทุกฝ่ายในสังคมจะสามารถเห็นร่วมกัน และดำเนินกิจกรรมไปด้วยกัน โดยเสนอแนวคิดธรรมนูญแห่งชาติว่าประกอบด้วยแนวคิดการปฏิรูปตนเองของสังคมไทยทั้งในภาครัฐ ธุรกิจ และสังคม ตลอดจนองค์การสถาบันและพฤติกรรมค่านิยมของบุคคล เพื่อให้ประเทศชาติเข้มแข็งขึ้น พอที่จะสู้วิกฤติที่เกิดขึ้นได้ แนวคิดในการพึ่งตนเองของสังคมไทยคือ จะต้องไม่โทษต่างชาติหรือไม่ถ่อมเมืองอวดให้ต่างชาติเข้ามาช่วยมากเกินไป โดยเสนอสโลแกนว่า “วิญญูณไทย จิตใจสากล” โดยจะยึดปรัชญาเศรษฐกิจพอเพียง เพื่อให้ประชาชนและชุมชนเข้มแข็ง โดยรัฐจะต้องเน้นการให้อำนาจด้านสิทธิผู้บริโภค สิทธิชุมชน สิทธิสภาพแวดล้อม สิทธิในข้อมูลข่าวสารแก่ประชาชนและจะต้องส่งเสริมให้ครอบครัว ชุมชน และสังคมมีความเอื้ออาทรเกื้อกูลต่อกัน

ธรรมนูญหรือธรรมนูญในมุมมองของพลตรีอินทรีนต์ ยอดบางเตย

ธรรมนูญหรือธรรมนูญ คือการบริหารการปกครองด้วยการจัดสรรทรัพยากรอย่างเป็นธรรม ซึ่งการบริหารทรัพยากรนี้ต้องไม่ก่อให้เกิดช่องว่างระหว่างรัฐกับประชาชน และประชาชนกับประชาชน โดยเฉพาะเรื่องรายได้ ค่าครองชีพสวัสดิการและปัจจัยสี่ที่จำเป็นต่อการดำรงชีพของประชาชน ธรรมนูญจะเกิดขึ้นได้จริงจะต้องอาศัยวิธีการที่สามารถดำเนินการได้อย่างโปร่งใสเป็นธรรม และสามารถตรวจสอบได้ ข้าราชการหรือผู้ที่เกี่ยวข้องต้องมีระเบียบวินัยความรับผิดชอบต่อตนเองและองค์กร ด้วยหลักการตามแบบเศรษฐศาสตร์เชิงพุทธ คือการรู้จักความพอเพียงในการใช้ปัจจัยสี่อย่างเหมาะสม มีการพึ่งพาอาศัยซึ่งกันและกันตามความรู้ความสามารถที่ตนเองมีอยู่ รู้จักการพึ่งพาตนเอง ผู้ปกครองประเทศ ข้าราชการ และประชาชนต้องรู้จักนำหลักธรรมของพระพุทธศาสนามาใช้ เช่นเดียวกับที่องค์พระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวฯ ได้นำเอาหลักราชสังคหวัตถุ 4 มาใช้ในการปฏิบัติราชการณียกิจเพื่อครองใจประชาชนสำหรับเป็นแนวทางในการวางนโยบายปกครองบ้านเมือง

ความสำคัญของธรรมนูญ

ธรรมนูญเป็นหลักการปกครองบ้านเมืองตามวิถีทางประชาธิปไตย เป็นการปกครองบ้านเมืองที่มีความเป็นธรรม มีกฎเกณฑ์ที่ดีในการบำรุงรักษาบ้านเมือง และสังคมให้มีการพัฒนาครอบคลุมทุกภาคส่วนของสังคม รวมทั้งมีการจัดระบบองค์กรและกลไกต่าง ๆ ใน

ส่วนราชการ องค์กรของรัฐ รัฐบาล การบริหารราชการส่วนภูมิภาค และท้องถิ่น ตลอดจน องค์กรอิสระ องค์กรเอกชน กลุ่มชมรมและสมาคมต่าง ๆ ทั้งที่เป็นนิติบุคคลภาคเอกชนและภาค ประชาสังคม ดังนั้น ธรรมชาติจึงเป็นแนวทางในการจัดระเบียบเพื่อให้สังคมของประเทศ ทั้ง ภาครัฐ ภาคธุรกิจเอกชน และภาคประชาชนของทั้งประเทศ สามารถอยู่ร่วมกันได้อย่างสงบสุข และตั้งอยู่ในความถูกต้องเป็นธรรม (มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าธนบุรี, 2552 : ออนไลน์)

หลักธรรมาภิบาล

สำนักนายกรัฐมนตรี เมื่อปี พ.ศ. 2542 โดยคณะรัฐมนตรีได้มีมติเห็นชอบวาระ แห่งชาติสำหรับการสร้างระบบบริหารกิจการบ้านเมืองและสังคมที่ดี โดยกำหนดเป็นระเบียบ สำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยการสร้างระบบบริหารกิจการบ้านเมืองและสังคมที่ดี พ.ศ. 2542 ขึ้น ระเบียบนี้มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 11 สิงหาคม 2542 โดยทุกส่วนราชการต้องถือปฏิบัติและ รายงานผลการปฏิบัติต่อคณะรัฐมนตรีและรัฐสภา ตามระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีได้ระบุถึง หลักสำคัญของธรรมาภิบาล ประกอบด้วย 6 หลัก ดังนี้

1. หลักนิติธรรม (The Rule of Law)

หลักนิติธรรม หมายถึง การตรากฎหมาย กฎ ข้อบังคับต่าง ๆ ให้ทันสมัยและ เป็นธรรม เป็นที่ยอมรับของสังคม และสังคมยินยอมพร้อมใจปฏิบัติตามกฎหมาย กฎ ข้อบังคับ เหล่านั้น โดยถือว่าเป็นการปกครองภายใต้กฎหมายมิใช่ตามอำเภอใจหรืออำนาจของบุคคล

2. หลักคุณธรรม (Morality)

หลักคุณธรรม หมายถึง การยึดมั่นในความถูกต้อง ดีงาม การส่งเสริมให้บุคลากร พัฒนาตนเองไปพร้อมกัน เพื่อให้บุคลากรมีความซื่อสัตย์ จริงใจ ขยัน อดทน มีระเบียบวินัย ประกอบอาชีพสุจริต เป็นนิสัยประจำชาติ

3. หลักความโปร่งใส (Accountability)

หลักความโปร่งใส หมายถึง การสร้างความไว้วางใจซึ่งกันและกันของคนใน องค์กร โดยปรับปรุงกลไกการทำงานให้มีความโปร่งใส มีการเปิดเผยข้อมูลข่าวสารที่เป็น ประโยชน์อย่างตรงไปตรงมาด้วยภาษาที่เข้าใจง่าย ประชาชนเข้าถึงข้อมูลข่าวสารได้สะดวก และมี กระบวนการให้ประชาชนตรวจสอบความถูกต้องอย่างชัดเจน

4. หลักการมีส่วนร่วม (Participation)

หลักการมีส่วนร่วม หมายถึง การให้โอกาสให้บุคลากรหรือผู้มีส่วนเกี่ยวข้อง เข้ามามีส่วนร่วมทางการบริหารจัดการเกี่ยวกับการตัดสินใจในเรื่องต่าง ๆ เช่น เป็นคณะกรรมการ

คณะอนุกรรมการ และหรือ คณะทำงานโดยให้ข้อมูลความคิดเห็น แนะนำ ปรึกษา ร่วมวางแผน และร่วมปฏิบัติ

5. หลักความรับผิดชอบ (Responsibility)

หลักความรับผิดชอบ หมายถึง การตระหนักในสิทธิและหน้าที่ ความสำนึกในความรับผิดชอบต่อสังคม การใส่ใจปัญหาการบริหารจัดการ การกระตือรือร้นในการแก้ปัญหา และเคารพในความคิดเห็นที่แตกต่าง รวมทั้งความกล้าที่จะยอมรับผลดีและผลเสียจากการกระทำของตนเอง

6. หลักความคุ้มค่า (Cost – effectiveness or Economy)

หลักความคุ้มค่า หมายถึง การบริหารจัดการและใช้ทรัพยากรที่มีขีดจำกัด เพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดแก่ส่วนรวม โดยธรรมาภิบาลให้บุคลากรมีความประหยัด ใช้วัสดุอุปกรณ์อย่างคุ้มค่า และรักษาทรัพยากรธรรมชาติให้สมบูรณ์ยั่งยืน

1.2 ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับสหกรณ์

ความหมาย

คำนิยามตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. 2542 มาตรา 4 สหกรณ์ หมายความว่า คณะบุคคลซึ่งร่วมกันดำเนินกิจการเพื่อประโยชน์ทางเศรษฐกิจและสังคม โดยช่วยตนเองและช่วยเหลือซึ่งกันและกัน และได้จดทะเบียนตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. 2542

สหกรณ์ คือ องค์การของบรรดาบุคคล ซึ่งรวมกลุ่มกันโดยสมัครใจในการดำเนินวิสาหกิจที่พวกเขาเป็นเจ้าของร่วมกัน และควบคุมตามหลักประชาธิปไตย เพื่อสนองความต้องการอันจำเป็นและความหวังร่วมกันทางเศรษฐกิจ สังคม และวัฒนธรรม (กรมส่งเสริมสหกรณ์, 2552 : ออนไลน์)

ประเภทของสหกรณ์

สหกรณ์ แบ่งออกเป็น 2 ประเภทใหญ่ ๆ ดังนี้ (กรมส่งเสริมสหกรณ์, 2552 : ออนไลน์)

1. สหกรณ์ภาคการเกษตร ได้แก่

1.1 สหกรณ์การเกษตร คือ สหกรณ์ที่จัดตั้งขึ้นในหมู่ผู้มีอาชีพทางการเกษตรร่วมกันจัดตั้งขึ้น และจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลต่อนายทะเบียนสหกรณ์ โดยมีจุดมุ่งหมายเพื่อให้สมาชิกดำเนินกิจการร่วมกันและช่วยเหลือซึ่งกันและกัน เพื่อแก้ไขความเดือดร้อนในการประกอบอาชีพของสมาชิก และช่วยยกฐานะความเป็นอยู่ของสมาชิกให้ดีขึ้น

1.2 สหกรณ์ประมง คือ สหกรณ์ที่จัดตั้งขึ้นในหมู่ชาวประมง เพื่อแก้ไขปัญหาและอุปสรรคในการประกอบอาชีพ ซึ่งชาวประมงแต่ละคนไม่สามารถแก้ไขให้ลุล่วงไปได้ตามลำพังบุคคลเหล่านี้จึงรวมกันโดยยึดหลักการช่วยตนเองและช่วยเหลือซึ่งกันและกัน

1.3 สหกรณ์นิคม คือ สหกรณ์ที่จัดตั้งขึ้นในหมู่ผู้มีอาชีพทางการเกษตร รวมกันจัดตั้งขึ้น และจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลก่อนนายทะเบียนสหกรณ์ โดยมีจุดมุ่งหมายเพื่อให้สมาชิกดำเนินกิจการร่วมกันและช่วยเหลือซึ่งกันและกัน เพื่อแก้ไขความเดือดร้อนในการประกอบอาชีพของสมาชิก และช่วยยกฐานะความเป็นอยู่ของสมาชิกให้ดีขึ้น

2. สหกรณ์นอกภาคการเกษตร ได้แก่

2.1 สหกรณ์ร้านค้า คือ สหกรณ์ที่มีผู้บริโภครวมกันจัดตั้งขึ้นเพื่อจัดหาสินค้าเครื่องอุปโภคบริโภคมาจำหน่ายแก่สมาชิกและบุคคลทั่วไป โดยจดทะเบียนตามกฎหมายสหกรณ์ ในประเภท สหกรณ์ร้านค้า มีสภาพเป็นนิติบุคคลซึ่งสมาชิกผู้ถือหุ้นทุกคนเป็นเจ้าของ สมาชิกลงทุนร่วมกันในสหกรณ์ด้วยความสมัครใจเพื่อแก้ไขความเดือดร้อนในการซื้อเครื่องอุปโภคบริโภคและเพื่อผดุงฐานะทางเศรษฐกิจของตนและหมู่คณะ

2.2 สหกรณ์ออมทรัพย์ คือ สถาบันการเงินแบบหนึ่งที่มีสมาชิกเป็นบุคคลซึ่งมีอาชีพอย่างเดียวกันหรือที่อาศัยอยู่ในชุมชนเดียวกัน มีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมให้สมาชิกรู้จักการออมทรัพย์ และให้กู้ยืมเมื่อเกิดความจำเป็นหรือเพื่อก่อให้เกิดประโยชน์นอกวงและได้รับการจดทะเบียนตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ สามารถกู้ยืมเงินได้เมื่อเกิดความจำเป็นตามหลักการช่วยตนเอง และช่วยเหลือซึ่งกันและกัน

2.3 สหกรณ์บริการ คือ เป็นสหกรณ์ที่จัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ โดยมีประชาชนไม่น้อยกว่า 10 คน ที่มีอาชีพอย่างเดียวกัน ได้รับความเดือดร้อนในเรื่องเดียวกันรวมตัวกันโดยยึดหลักการประหยัด การช่วยตนเองและช่วยเหลือซึ่งกันและกัน โดยทำหน้าที่ในการจัดหาและให้บริการแก่สมาชิกในด้านต่าง ๆ นอกเหนือไปจากสหกรณ์ประเภทอื่น ๆ เช่น สหกรณ์บริการไฟฟ้า สหกรณ์การท่องเที่ยว สหกรณ์บริการเดินรถแท็กซี่ สหกรณ์ผู้ผลิตน้ำดื่ม เป็นต้น รวมทั้งการส่งเสริมให้เกิดความมั่นคงในอาชีพต่อไป

2.4 สหกรณ์เครดิตยูเนียน คือ สหกรณ์อเนกประสงค์ ตั้งขึ้นโดยความสมัครใจของสมาชิกที่อยู่ในวงสัมพันธ์เดียวกัน เช่น อาศัยในชุมชนเดียวกัน ประกอบอาชีพเดียวกัน หรือในสถานที่เดียวกัน หรือมีกิจกรรมร่วมกันเพื่อการรู้จักช่วยเหลือตนเองอย่างต่อเนื่อง โดยมีมุ่งเน้นให้สมาชิกประหยัดและออม เพื่อการรู้จักช่วยตนเองเป็นเบื้องต้นและเป็นพื้นฐานในการสร้างความมั่นคงแก่ตนเองและครอบครัว

คุณค่าสหกรณ์

สหกรณ์อยู่บนพื้นฐานแห่งคุณค่าของการช่วยตนเอง ความรับผิดชอบต่อตนเอง ความเป็นประชาธิปไตย ความเสมอภาค ความเที่ยงธรรม และความเป็นเอกภาพสมาชิกสหกรณ์เชื่อมั่นในคุณค่าทางจริยธรรมแห่งความสุจริต ความเปิดเผย ความรับผิดชอบต่อสังคมและความเอื้ออาทรต่อคนอื่น โดยสืบทอดประเพณีปฏิบัติของผู้ริเริ่มการสหกรณ์ (กรมส่งเสริมสหกรณ์, 2552 : ออนไลน์)

หลักการสหกรณ์

หลักการสหกรณ์ คือ แนวทางที่สหกรณ์ยึดถือปฏิบัติเพื่อให้คุณค่าทางสหกรณ์เกิดผลเป็นรูปธรรมซึ่งประกอบด้วยการที่สำคัญรวม 7 ประการ กล่าวคือ (กรมส่งเสริมสหกรณ์, 2552 : ออนไลน์)

1. การเป็นสมาชิกโดยสมัครใจและเปิดกว้าง

1.1 พึงตระหนักว่าการเข้าและออกจากการเป็นสมาชิก จะต้องเป็นไปโดยความสมัครใจของบุคคล (คำว่า "บุคคล" หมายถึง ทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล) ไม่ใช่ถูกชักจูง โน้มน้าว ล่อลวง บังคับ ข่มขู่จากผู้อื่น

1.2 อย่างไรก็ดี การกำหนดคุณสมบัติสมาชิกของสหกรณ์ต่างๆ เพื่อให้ได้บุคคลที่เข้ามาเป็นสมาชิกแล้วสามารถร่วมกันดำเนินกิจกรรมในสหกรณ์ได้ และไม่สร้างปัญหาความเดือดร้อนให้แก่เพื่อนสมาชิกและสหกรณ์ ไม่ถือว่าขัดกับหลักการสหกรณ์ข้อนี้

1.3 สมาชิกสมทบนั้น ควรมีแต่เฉพาะกรณีของสหกรณ์บางประเภทที่มีลักษณะพิเศษและจำเป็นเท่านั้น ไม่ควรให้มีในสหกรณ์ทั่วไปหรือทุกประเภท เพราะตามปกติสมาชิกสมทบมาจากบุคคลซึ่งขาดคุณสมบัติที่จะเป็นสมาชิกธรรมดา หากสหกรณ์ได้รับสมาชิกสมทบจำนวนมากก็อาจกระทบต่อการส่งเสริมผลประโยชน์ของสมาชิกธรรมดาได้ แม้ว่ากฎหมายจะได้ห้ามมิให้สมาชิกสมทบบีสิทธิบางประการ

2. การควบคุมโดยสมาชิกตามหลักประชาธิปไตย

พึงตระหนักว่าเป็นหน้าที่ของสมาชิกทุกคนที่จะต้องร่วมแรงกายใจ และสติปัญญาในการดำเนินการและควบคุมดูแลการดำเนินงานของสหกรณ์ตามวิถีทางประชาธิปไตย เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล โดยผ่านช่องทางหรือองค์กรต่าง ๆ เช่น คณะกรรมการดำเนินการ ผู้ตรวจสอบกิจการและที่ประชุมใหญ่

3. การมีส่วนร่วมทางเศรษฐกิจของสมาชิก

3.1 หลักการสหกรณ์ข้อนี้ มุ่งเน้นให้สมาชิกทุกคนพึงตระหนักว่าบทบาทที่สำคัญของตนคือ การที่ต้องเป็นทั้งเจ้าของและลูกค้าในคนเดียวกัน (Co-owners and Customers) จึงต้อง

ทำหน้าที่เป็นผู้สมทบทุน ผู้ควบคุม และผู้อุดหนุน หรือผู้ใช้บริการของสหกรณ์ มิใช่มาเป็นสมาชิกเพียงเพื่อมุ่งหวังได้รับประโยชน์จากสหกรณ์เท่านั้น

3.2 ในการจัดสรรกำไรสุทธิเพื่อความเป็นธรรมแก่สมาชิก ส่วนหนึ่งต้องกันไว้เป็นทุนสำรอง ซึ่งจะนำไปแบ่งกันมิได้แต่เป็นทุนเพื่อพัฒนาสหกรณ์ของพวกเขาเอง ถือว่าเป็นทุนทางสังคม นอกนั้นอาจแบ่งเป็นเงินปันผลในอัตราจำกัด และเป็นเงินเฉลี่ยคืน ตามส่วนแห่งธุรกิจ

4. การปกครองตนเองและความเป็นอิสระ

4.1 สมาชิก กรรมการและพนักงานสหกรณ์รวมทั้งหน่วยงานส่งเสริมสหกรณ์ต้องสำนึกและตระหนักอยู่เสมอว่าสหกรณ์เป็นองค์กรช่วยตนเอง และปกครองตนเอง เพราะฉะนั้นสหกรณ์ต้องเป็นอิสระในการตัดสินใจ หรือทำสัญญาใด ๆ ตามเงื่อนไขที่สหกรณ์ยอมรับได้กับบุคคลภายนอกหรือรัฐบาล

4.2 การรับความช่วยเหลือหรือสนับสนุนจากรัฐ หรือบุคคลภายนอกไม่ขัดกับหลักความเป็นอิสระของสหกรณ์ หากผู้ให้ความช่วยเหลือมุ่งหมายให้สหกรณ์ช่วยเหลือตนเองได้ และควบคุมตามหลักประชาธิปไตย รวมทั้งสร้างไว้ซึ่งความเป็นตัวของตัวของสหกรณ์

5. การศึกษาฝึกอบรมและสารสนเทศ

5.1 หลักการข้อนี้เป็นจุดอ่อนของสหกรณ์ในประเทศไทยทุกระดับ ทั้งสหกรณ์ขั้นปฐมและสหกรณ์ขั้นสูงเพราะขาดแผนแม่บทในการพัฒนาการศึกษาทางสหกรณ์ให้เป็นบทบาทและความรับผิดชอบของขบวนการสหกรณ์อย่างแท้จริง ทั้ง ๆ ที่ได้ริเริ่มให้จัดตั้งกองทุนสะสมจัดสหภาพสหกรณ์จากกำไรของสหกรณ์มาตั้งแต่ พ.ศ. 2492 และแม้จะมีการจัดตั้งสันนิบาตสหกรณ์แห่งประเทศไทย และมีชุมนุมสหกรณ์ระดับชาติบ้างแล้ว ส่วนราชการที่ทำหน้าที่ส่งเสริมสหกรณ์ก็ยังคงดำเนินการให้การศึกษาและฝึกอบรมทางสหกรณ์แทบจะเรียกได้ว่าซ้ำซ้อนกับขบวนการสหกรณ์โดยไม่มีเป้าหมายที่ชัดเจนให้ขบวนการสหกรณ์สามารถรับผิดชอบการให้การศึกษาและฝึกอบรมทางสหกรณ์ได้ด้วยตนเองในที่สุด โดยมีหน่วยงานของรัฐทำหน้าที่ให้การสนับสนุนอย่างเพียงพอตามความจำเป็นและเน้นการฝึกอบรมข้าราชการให้ปฏิบัติหน้าที่อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

5.2 การศึกษาฝึกอบรมและสารสนเทศมีความมุ่งหมายและเน้นกลุ่มเป้าหมาย ดังนี้

การศึกษามุ่งให้สมาชิกและบุคคลทั่วไป ซึ่งถือว่าเป็นผู้ที่จะเป็นสมาชิกในอนาคตมีความรู้ และความเข้าใจเกี่ยวกับสหกรณ์ รวมทั้งมีความสำนึก และตระหนักในสิทธิและหน้าที่ของสมาชิก หรือให้เป็นผู้มีจิตวิญญาณสหกรณ์

การฝึกอบรมมุ่งให้กรรมการ ผู้จัดการและพนักงานสหกรณ์มีความรู้ ความสามารถ และทักษะ รวมทั้งความรับผิดชอบในบทบาทหน้าที่ของตน

ส่วนสารสนเทศนั้นมุ่งให้บุคคลทุกกลุ่ม โดยเฉพาะอย่างยิ่งสำหรับเยาวชน และผู้นำด้านความคิดเห็น เช่น ผู้นำชุมชน นักหนังสือพิมพ์ นักเขียน ผู้นำองค์กร พัฒนาชุมชน ฯลฯ โดยเน้นการติดต่อสื่อสาร 2 ทาง

5.3 หลักสูตรและเนื้อหาของการศึกษาอบรม ควรครอบคลุมทั้งด้านเศรษฐกิจ สังคม การเมือง และวัฒนธรรม

6. การร่วมมือระหว่างสหกรณ์

6.1 แท้จริงการร่วมมือระหว่างสหกรณ์เป็นหลักการเดียวกันกับการร่วมมือระหว่างบุคคลธรรมดาในการจัดตั้งสหกรณ์นั่นเอง ซึ่งจะก่อให้เกิดการประหยัดด้วยขนาด มีอำนาจ การต่อรองสูงขึ้น และนำไปสู่การรับใช้สมาชิกอย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

6.2 การร่วมมือระหว่างสหกรณ์อาจทำได้ทั้งในแนวนอนและแนวตั้ง ในแนวนอน สหกรณ์ทุกสหกรณ์ไม่ว่าประเภทเดียวกันหรือไม่สามารถร่วมมือกันได้ในทุกระดับเพื่อประโยชน์สูงสุดของสมาชิกและขบวนการสหกรณ์ ในแนวตั้งสหกรณ์ท้องถิ่นประเภทเดียวกันควร รวมตัวกันทางธุรกิจเป็นชุมนุมสหกรณ์ระดับภูมิภาค หรือระดับประเทศ และระดับระหว่าง ประเทศ และสหกรณ์ทุกประเภท ทุกระดับ ทุกสหกรณ์ควรรวมตัวกันเป็นองค์การสหกรณ์สูงสุด (Apex Organization) เพื่อประโยชน์ในการส่งเสริมด้านอุดมการณ์ การศึกษา การฝึกอบรม การส่งเสริมแนะนำ การกำกับดูแล การตรวจสอบ การวิจัย และการพัฒนา ฯลฯ

6.3 วัตถุประสงค์สำคัญของการร่วมมือระหว่างสหกรณ์ คือ เพื่อให้สหกรณ์ สามารถมีอำนาจต่อรองทางเศรษฐกิจ เพราะฉะนั้นสหกรณ์ท้องถิ่นแต่ละสหกรณ์ และสหกรณ์ ขึ้นสูงต้องเป็นสหกรณ์ที่มีความเข้มแข็งและยั่งยืน มีชีวิตชีวา (Viable & Sustainable) และร่วมมือกัน ในลักษณะของ "ระบบรวม" หรือเป็นเอกภาพ

7. การเอื้ออาทรต่อชุมชน

7.1 สหกรณ์เป็นองค์การทางเศรษฐกิจและสังคม และเป็นส่วนหนึ่งของชุมชนที่ สหกรณ์ตั้งอยู่ เพราะฉะนั้นการดำเนินงานของสหกรณ์ต้องเป็นไปเพื่อการพัฒนาที่ยั่งยืนของชุมชน นั้น ๆ ซึ่งหมายความว่า เป็นการพัฒนาที่ไม่ทำลายทรัพยากรธรรมชาติ สิ่งแวดล้อมและระบบนิเวศ หรือเป็นการพัฒนาที่สนองความต้องการและความใฝ่ฝันของคนรุ่นปัจจุบัน โดยไม่ทำลายโอกาส ความสามารถ และอนาคตของคนรุ่นหลัง

7.2 เนื่องจากสมาชิกสหกรณ์ก็เป็นสมาชิกของชุมชนนั่นเอง สหกรณ์จึงควรมี ส่วนช่วยเหลือในการพัฒนาชุมชนนั้นแบบยั่งยืน

การดำเนินงานของสหกรณ์

การดำเนินงานของสหกรณ์ ตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. 2542 ได้กำหนดให้ คณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์เป็นผู้ดำเนินกิจการและเป็นผู้แทนสหกรณ์ในกิจการอันเกี่ยวกับบุคคลภายนอก และคณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์จะมอบหมายให้กรรมการคนหนึ่งหรือหลายคน หรือผู้จัดการทำการแทนก็ได้ คณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์ประกอบด้วยประธานกรรมการหนึ่งคนและกรรมการอื่นอีกสิบสี่คนซึ่งที่ประชุมใหญ่เลือกตั้งจากสมาชิก นอกจากนี้สหกรณ์ต้องมี กำหนดข้อบังคับและระเบียบของสหกรณ์ ที่เกี่ยวกับการเลือกตั้ง การดำรงตำแหน่ง การพ้นจากตำแหน่ง การกำหนดอำนาจหน้าที่ และความรับผิดชอบของผู้จัดการด้วย

กรมส่งเสริมสหกรณ์ กระทรวงเกษตรและสหกรณ์ ได้ร่างข้อบังคับและระเบียบของสหกรณ์ออมทรัพย์ ซึ่งในส่วนที่เกี่ยวข้องอำนาจหน้าที่ของกรรมการดำเนินการและผู้จัดการได้กำหนดอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการดำเนินการและผู้จัดการไว้ดังนี้

1. ประธานกรรมการ มีอำนาจหน้าที่ดังนี้
 - 1.1 เป็นประธานในที่ประชุมใหญ่และที่ประชุมคณะกรรมการดำเนินการ และควบคุมการประชุมดังกล่าวให้เป็นไปด้วยความเรียบร้อย
 - 1.2 ควบคุมดูแลการดำเนินงานทั่วไปของสหกรณ์ให้เป็นไปด้วยความเรียบร้อย และอยู่ในวัตถุประสงค์ของสหกรณ์
 - 1.3 ลงลายมือชื่อในเอกสารต่าง ๆ ในนามสหกรณ์ตามที่กำหนดไว้ในข้อบังคับนี้
 - 1.4 ดำเนินการอื่นๆ ตามที่คณะกรรมการดำเนินการมอบหมายให้ภายใต้กฎหมาย ข้อบังคับ ระเบียบ มติ และคำสั่งของสหกรณ์

2. ผู้จัดการมีอำนาจหน้าที่ในการจัดการทั่วไป และรับผิดชอบเกี่ยวกับบรรดากิจการประจำของสหกรณ์ รวมทั้ง รับผิดชอบและดูแลในการจัดทำบัญชีและทะเบียนต่าง ๆ ของสหกรณ์ ให้ถูกต้องครบถ้วนและเป็นปัจจุบัน จัดทำงบดุลรวมทั้งบัญชีกำไรขาดทุน และรายงานประจำปี แสดงผลการดำเนินงานของสหกรณ์เสนอคณะกรรมการดำเนินการพิจารณา เพื่อเสนอต่อที่ประชุมใหญ่

อนุมัติ

1.3 การสอบบัญชีสหกรณ์

ความหมายและวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ

สมาคมการบัญชีอเมริกัน (The American Accounting Association : AAA) ได้ให้คำนิยามของการสอบบัญชี (Auditing) ไว้ว่า การสอบบัญชี คือ กระบวนการของการรวบรวมและ

การประเมินหลักฐานเกี่ยวกับสารสนเทศ เพื่อระบุและรายงานเกี่ยวกับความสอดคล้องต้องกันของสารสนเทศนั้นกับหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้และการสื่อสารผลลัพธ์ให้ผู้ใช้ที่สนใจ การสอบบัญชีควรปฏิบัติโดยบุคคลที่มีความรู้ความสามารถและมีความเป็นอิสระ

การตรวจสอบงบการเงินมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินว่างบการเงินนั้นได้จัดทำในส่วนสาระสำคัญเป็นไปตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินหรือไม่ ในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีควรได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม เพื่อสามารถสรุปความเห็นของผู้สอบบัญชีได้อย่างสมเหตุสมผล (มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 120, 2544)

ตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการสอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2542 ลงวันที่ 3 กันยายน 2542 การสอบบัญชีสหกรณ์ หมายถึง การตรวจสอบสมุดบัญชี เอกสารประกอบการลงบัญชีและหลักฐานอื่นๆ ตลอดจนการใช้วิธีการตรวจสอบอื่นที่จำเป็น ตามแนวทางการปฏิบัติงานที่วิชาชีพได้กำหนดเป็นมาตรฐาน รวมถึงกฎหมาย ข้อบังคับ ระเบียบ คำสั่ง คำแนะนำของนายทะเบียนสหกรณ์และหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้ผู้สอบบัญชีจะสามารถวินิจฉัยและแสดงความเห็นโดยอิสระและเที่ยงธรรมต่องบการเงินที่สหกรณ์จัดทำขึ้น และเพื่อแสดงให้เห็นถึงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของสหกรณ์โดยถูกต้องตามที่ควรและเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่เพียงใด รวมถึงเสนอข้อสังเกตหรือข้อเสนอแนะอันเป็นประโยชน์ต่อการบริหารงานสหกรณ์ให้มีประสิทธิภาพ

งานสอบบัญชีเป็นวิชาชีพอิสระที่ผู้ปฏิบัติงานจะต้องมีความรู้ ความสามารถเชี่ยวชาญผู้ชำนาญการ และจะต้องปฏิบัติงานตามแนวทางที่วิชาชีพได้กำหนดเป็นมาตรฐานไว้ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีจะได้วินิจฉัยและแสดงความเห็นได้ว่างบการเงินที่ทำการตรวจสอบจัดทำขึ้นโดยถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่เพียงใด และงบการเงินดังกล่าวแสดงข้อมูลที่จำเป็นเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้ทราบอย่างเพียงพอหรือไม่

การสอบบัญชีสหกรณ์ก็เช่นกัน คือ การปฏิบัติงานในลักษณะงานวิชาชีพเช่นเดียวกันกับการสอบบัญชีของกิจการโดยทั่วไป แต่หากพิจารณาในแง่ของวัตถุประสงค์แล้วการสอบบัญชีสหกรณ์มีวัตถุประสงค์ที่สำคัญจำแนกได้ ดังนี้ (คู่มือการปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์ออมทรัพย์, 2540)

1. เพื่อตรวจสอบความถูกต้องของบัญชี และแสดงความเห็นว่างบการเงินของสหกรณ์แสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานโดยถูกต้องตามที่ควร ตลอดจนได้จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งได้ถือปฏิบัติโดยสม่ำเสมอหรือไม่เพียงใด

2. เพื่อป้องกันความผิดพลาดหรือทุจริต
3. เพื่อประเมินผลว่าสหกรณ์มีการบริหารที่ดี เป็นไปตามหลักสหกรณ์
4. เพื่อให้ข้อสังเกตและคำแนะนำในการแก้ไขปรับปรุงการปฏิบัติงานและการบริหารงานสหกรณ์ให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ สอดคล้องกับนโยบายของทางราชการ และเป็นไปตามระเบียบ ข้อบังคับ รวมทั้งกฎหมายสหกรณ์

ผู้สอบบัญชีสหกรณ์

ตามมาตรา 69 ของพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. 2542 ได้กำหนดให้นายทะเบียนสหกรณ์แต่งตั้งผู้สอบบัญชี เพื่อตรวจสอบบัญชีของสหกรณ์ ซึ่งตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ว่าด้วยการสอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2542 ได้กำหนดคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ไว้ดังนี้

1. เป็นข้าราชการกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ หรือ
2. เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตามกฎหมายว่าด้วยผู้สอบบัญชีที่ใบอนุญาตยังไม่ขาดอายุ ไม่ถูกพัก หรือไม่ถูกเพิกถอน และได้ขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ไว้ตามที่อธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด หรือ
3. เป็นผู้ชำนาญงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ ตามประกาศอธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ และได้ขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ไว้ตามที่อธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด

คุณสมบัติของผู้ที่จะขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีภาคเอกชน

ตามประกาศกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการเกี่ยวกับการขึ้นทะเบียน การต่ออายุและการเพิกถอนชื่อออกจากทะเบียนผู้สอบบัญชีภาคเอกชน ลงวันที่ 20 มิถุนายน 2549 ได้กำหนดคุณสมบัติของผู้ที่จะขอขึ้นทะเบียนผู้สอบบัญชีภาคเอกชนไว้ดังนี้

1. เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ที่ใบอนุญาตยังไม่สิ้นผล หรือเป็นผู้ชำนาญงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ตามประกาศอธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์
2. ผ่านการอบรมตามหลักสูตรที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด
3. ไม่เป็นผู้ที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์พิจารณาว่าปฏิบัติผิดจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ โดยพิจารณาถึงที่สุดให้เพิกถอนชื่อออกจากทะเบียนผู้สอบบัญชีภาคเอกชน
4. ไม่เป็นผู้ที่มีความประพฤติเสื่อมเสีย หรือบกพร่องในศีลธรรมอันดี
5. ไม่เคยต้องโทษจำคุกในคดีที่อาจนำมาซึ่งความเสียหายเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ หรือถูกลงโทษทางวินัยขั้นปลดออกหรือไล่ออก

6. ไม่เป็นผู้มีกายทุพพลภาพจนไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่ได้ หรือไร้ความสามารถ
7. ไม่เป็นบุคคลวิกลจริต หรือจิตฟั่นเฟือนไม่สมประกอบ
8. ไม่ประกอบอาชีพอย่างอื่นที่ไม่เหมาะสม หรือทำให้ขาดความเป็นอิสระในการเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์

การขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีภาคเอกชน

ตามประกาศกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการเกี่ยวกับการขึ้นทะเบียน การต่ออายุและการเพิกถอนชื่อออกจากทะเบียนผู้สอบบัญชีภาคเอกชน ลงวันที่ 20 มิถุนายน 2549 ได้กำหนดวิธีการขึ้นทะเบียนผู้สอบบัญชีภาคเอกชนไว้ดังนี้

1. ผู้ประสงค์จะขอขึ้นทะเบียนต้องนำเอกสารหลักฐานต่อไปนี้ยื่นต่อกรมตรวจบัญชีสหกรณ์
 - 1.1 คำขอขึ้นทะเบียนผู้สอบบัญชีภาคเอกชน
 - 1.2 สำเนาวุฒิบัตรผ่านการอบรมหลักสูตรที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด
 - 1.3 สำเนาใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและสำเนาใบเสร็จรับเงินค่าธรรมเนียมใบอนุญาต กรณีเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หรือสำเนาหนังสือรับรองว่าเป็นผู้มีคุณสมบัติตามประกาศกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ กรณีเป็นผู้ชำนาญงานกรมตรวจบัญชีสหกรณ์
 - 1.4 สำเนาบัตรประจำตัวประชาชน
 - 1.5 สำเนาทะเบียนบ้าน
 - 1.6 รูปถ่าย ขนาด 1 นิ้ว จำนวน 1 รูป
2. การขึ้นทะเบียนให้มีระยะเวลาคราวละ 5 ปี นับแต่วันที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์รับขึ้นทะเบียนไว้

การแต่งตั้งผู้สอบบัญชีสหกรณ์

เพื่อให้สอดคล้องกับระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ว่าด้วยการเสนอชื่อเพื่อแต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ.2544 ข้อ 4.2 กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการอำนวยการ โครงการปรับปรุงระบบการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ ได้กำหนดระเบียบกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ว่าด้วยหลักเกณฑ์การพิจารณาและวิธีการเสนอชื่อผู้สอบบัญชีภาคเอกชน เพื่อแต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2546 ลงวันที่ 12 พฤษภาคม 2546 ไว้ดังนี้

1. หลักเกณฑ์การพิจารณาเสนอชื่อผู้สอบบัญชีภาคเอกชนเพื่อแต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ มีดังนี้

1.1 ผู้สอบบัญชีต้องมีคุณสมบัติตามประกาศอธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการขึ้นทะเบียนผู้สอบบัญชีภาคเอกชน และระยะเวลาในการขึ้นทะเบียนยังไม่ ขาดอายุความ

1.2 ไม่อยู่ในสังกัดเดียวกับผู้ตรวจสอบกิจการ หรือนิติบุคคลที่รับงานตรวจสอบ กิจการของสหกรณ์นั้น

1.3 ได้รับการคัดเลือกจากที่ประชุมใหญ่ของสหกรณ์

1.4 รับงานสอบบัญชีสหกรณ์ที่มีปีทางบัญชีสิ้นสุดวันเดียวกันไม่เกิน 5 สหกรณ์

1.5 เป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์เดียวกันไม่เกิน 3 ปีบัญชีติดต่อกัน ทั้งนี้ นับแต่ปี ทางบัญชีสิ้นสุดวันที่ 30 มิถุนายน 2546 เป็นต้นไป

1.6 มีผู้ช่วยผู้สอบบัญชีซึ่งมีคุณสมบัติ ดังนี้

1.6.1 ไม่อยู่ในสังกัดเดียวกับผู้ตรวจสอบกิจการ หรือนิติบุคคลที่รับงาน ตรวจสอบกิจการของสหกรณ์นั้น

1.6.2 ไม่เป็นผู้จัดการหรือเจ้าหน้าที่ของสหกรณ์นั้น หรือสหกรณ์อื่นใด

1.6.3 รายที่ปฏิบัติงานในฐานะหัวหน้าสายสอบบัญชี มีวุฒิการศึกษาขั้นต่ำ ระดับปริญญาตรีทางด้านบัญชี หรือปริญญาตรีสาขาอื่น ที่มีการศึกษาวิชาการบัญชีอย่างน้อย 15 หน่วยกิต หรือมีคุณสมบัติเคยเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์หรือเคยดำรงตำแหน่งในสายงานสอบบัญชี สหกรณ์ไม่น้อยกว่า 3 ปี หรือเป็นผู้มีวุฒิการศึกษาระดับประกาศนียบัตรวิชาชีพชั้นสูง (ปวส.) ทางการบัญชี โดยมีประสบการณ์ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีต่อเนื่องไม่น้อยกว่า 3 ปี (ระเบียบ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ว่าด้วยหลักเกณฑ์การพิจารณาและวิธีการเสนอชื่อผู้สอบบัญชีภาคเอกชน เพื่อแต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ แก้ไขเพิ่มเติม ฉบับที่ 1 พ.ศ. 2551 ลงวันที่ 4 กุมภาพันธ์ 2551) ผ่านการอบรมตามหลักสูตรที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด และรับผิดชอบปฏิบัติงาน สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีปีทางบัญชีสิ้นสุดวันเดียวกันไม่เกิน 3 สหกรณ์

1.7 กรณีผู้สอบบัญชีภาคเอกชนไม่มีผู้ช่วยที่มีคุณสมบัติตามข้อ 1.6 รับงาน สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีปีทางบัญชีสิ้นสุดวันเดียวกันไม่เกิน 2 สหกรณ์

2. วิธีการเสนอชื่อผู้สอบบัญชีภาคเอกชนเพื่อแต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ให้ ดำเนินการ ดังนี้

2.1 สหกรณ์ต้องจัดทำหนังสือเสนอชื่อบุคคลที่ได้รับการคัดเลือกยื่นต่อกรมตรวจ บัญชีสหกรณ์ ภายใน 45 วัน นับตั้งแต่วันที่ที่ประชุมใหญ่มีมติคัดเลือก พร้อมเอกสาร ประกอบการพิจารณา คือ

2.1.1 สำเนารายงานการประชุมใหญ่

2.1.2 สำเนาหนังสือเสนอบริการสอบบัญชี

2.1.3 สำเนาหนังสือยืนยันการรับงาน

2.1.4 สำเนาหนังสือรับรองของผู้สอบบัญชี

2.1.5 สำเนาหนังสือแจ้งรายชื่อผู้สอบบัญชี โดยผู้ช่วยผู้สอบบัญชีปฏิบัติงาน
ในฐานะหัวหน้าสายต้องลงลายมือชื่อยืนยันการปฏิบัติงานด้วย

2.2 กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ โดยสำนักมาตรฐานการสอบบัญชีภาคเอกชน
ดำเนินการตรวจสอบคุณสมบัติบุคคลที่สหกรณ์เสนอชื่อและเอกสารประกอบการพิจารณาให้
ถูกต้องครบถ้วน และเสนอชื่อให้นายทะเบียนสหกรณ์แต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภายใน
30 วัน

นโยบายการถ่ายโอนงานสอบบัญชีสหกรณ์

กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ได้สนองนโยบายภาครัฐเพื่อเปิดโอกาสให้ภาคเอกชนเข้ามามี
ส่วนร่วมดำเนินการ โดยให้มีการถ่ายโอนงานสอบบัญชีสหกรณ์ให้ภาคเอกชนและปรับเปลี่ยน
บทบาทหน้าที่ของภาครัฐจากผู้ปฏิบัติไปทำหน้าที่กำกับดูแล การดำเนินการที่ผ่านมาสามารถแบ่งเป็น
3 ระยะ ดังนี้ (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, 2552 : ออนไลน์)

1. ปีงบประมาณ 2536 จัดทำ “โครงการปรับปรุงระบบการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์”
เพื่อให้สหกรณ์เป้าหมายคือ สหกรณ์นอกภาคเกษตร (สหกรณ์ออมทรัพย์ สหกรณ์ร้านค้าและ
สหกรณ์บริการ) ที่มีทุนดำเนินงานตั้งแต่ 200 ล้านบาทขึ้นไป และมีระบบการควบคุมภายในที่ดี
ให้สามารถจัดจ้างผู้สอบบัญชีภาคเอกชนได้

2. ปีงบประมาณ 2542 จัดทำแผนปฏิบัติการปรับภาคราชการในสภาวะวิกฤต
ทางเศรษฐกิจ โดยลดทุนดำเนินงานของสหกรณ์นอกภาคเกษตรที่ถึงเกณฑ์จัดจ้างผู้สอบบัญชี
ภาคเอกชนคือ สหกรณ์มีทุนดำเนินงานตั้งแต่ 100 ล้านบาทขึ้นไป และมีระบบการควบคุมภายในที่ดี
ให้สามารถจัดจ้างผู้สอบบัญชีภาคเอกชนได้ เพื่อแบ่งเบาภาระงาน

3. ปีงบประมาณ 2548 ได้ขยายเป้าหมายการถ่ายโอนงานสอบบัญชีให้เพิ่มมากขึ้น
โดยได้รับความเห็นชอบจากกระทรวงเกษตรและสหกรณ์ให้ลดขนาดทุนดำเนินงานของสหกรณ์
นอกภาคเกษตรที่ถึงเกณฑ์จัดจ้างผู้สอบบัญชีภาคเอกชนลงตามลำดับ ดังนี้

- ปีงบประมาณ 2549 ทุนดำเนินงานตั้งแต่ 90 ล้านบาทขึ้นไป
- ปีงบประมาณ 2550 ทุนดำเนินงานตั้งแต่ 70 ล้านบาทขึ้นไป
- ปีงบประมาณ 2551 ทุนดำเนินงานตั้งแต่ 50 ล้านบาทขึ้นไป

ทั้งนี้ สหกรณ์นอกภาคเกษตรที่มีทุนดำเนินงานตามเกณฑ์ข้างต้น จะถ่ายโอนให้ภาคเอกชนตรวจสอบบัญชีได้ เมื่อผลการจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์ตามแบบที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนดอยู่ในระดับพอใช้ขึ้นไป ตามประกาศกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เรื่อง กำหนดเกณฑ์การถ่ายโอนสหกรณ์เพื่อให้ภาคเอกชนตรวจสอบบัญชี ลงวันที่ 15 กันยายน 2548

การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี

ตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ว่าด้วยการสอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2542 ลงวันที่ 3 กันยายน พ.ศ. 2542 ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด โดยให้ครอบคลุมทั้งในด้านการเงิน การบัญชี (Financial Audit) การปฏิบัติการ (Operational Audit) และการบริหารงาน (Management Audit) ของสหกรณ์ นอกจากนี้ยังต้องปฏิบัติงานสอบบัญชีให้เป็นไปอย่างโปร่งใส ชัดเจน ถูกต้อง และเป็นธรรม

กระบวนการสอบบัญชีสหกรณ์โดยผู้สอบบัญชีภาคเอกชน

การสอบบัญชีเป็นกระบวนการของการรวบรวม และประเมินหลักฐานการสอบบัญชี เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถสรุปผลการตรวจสอบและจัดทำรายงานการสอบบัญชี กระบวนการสอบบัญชีสหกรณ์โดยผู้สอบบัญชีภาคเอกชนประกอบด้วย (คู่มือปฏิบัติงานระบบตรวจสอบบัญชีสหกรณ์สำหรับผู้สอบบัญชีภาคเอกชน, 2552 : ออนไลน์)

1. การกำหนดแผนปฏิบัติงานสอบบัญชีรายสหกรณ์
2. การวางแผนงานสอบบัญชี
3. การปฏิบัติงานสอบบัญชี
4. การสรุปผลงานสอบบัญชี

1. การกำหนดแผนปฏิบัติงานสอบบัญชีรายสหกรณ์

เมื่อผู้สอบบัญชีได้รับการแต่งตั้งให้เป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ก่อนเริ่มปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ ให้ผู้สอบบัญชีกำหนดแผนปฏิบัติงานสอบบัญชีรายสหกรณ์ โดยดำเนินการจัดทำแผนปฏิบัติงานสอบบัญชีรายสหกรณ์ โดยบันทึกข้อมูลผ่านระบบ Internet ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ โดยดำเนินการให้แล้วเสร็จภายใน 15 วัน นับแต่วันที่นายทะเบียนสหกรณ์ออกคำสั่งแต่งตั้ง

อย่างไรก็ตาม ภายหลังจากกำหนดแผนปฏิบัติงานสอบบัญชีรายสัปดาห์แล้ว หากผู้สอบบัญชีไม่สามารถปฏิบัติงานได้ตามแผนที่กำหนดโดยมีเหตุผลอันสมควร ผู้สอบบัญชีสามารถปรับเปลี่ยนแผนได้โดยได้รับความเห็นชอบจาก สำนักมาตรฐานการสอบบัญชีภาคเอกชน

2. การวางแผนงานสอบบัญชี

การวางแผนงานสอบบัญชีถือเป็นขั้นตอนสำคัญในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ที่ช่วยให้สามารถรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีได้อย่างเพียงพอและเหมาะสม เพื่อสรุปความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีได้อย่างสมเหตุสมผล การวางแผนการสอบบัญชีประกอบด้วย การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี การจัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวม และการจัดทำแนวการสอบบัญชี ซึ่งต้องจัดทำก่อนเข้าปฏิบัติงานสอบบัญชีระหว่างปี โดยมีรายละเอียด ดังนี้

2.1 ประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีและสรุปผลการประเมินความเสี่ยง

ผู้สอบบัญชีต้องศึกษาและทำความเข้าใจข้อมูลเกี่ยวกับสหกรณ์ รวมทั้งระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน รวมทั้งผลการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมในปีก่อน เพื่อประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้ครอบคลุมทุกด้าน โดยประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจากสภาพการดำเนินธุรกิจและประเมินความเสี่ยงจากสภาพแวดล้อมของการควบคุม

2.1.1 การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องจากสภาพการดำเนินธุรกิจซึ่งจะพิจารณาจากข้อมูลเกี่ยวกับสหกรณ์

ความเสี่ยงสืบเนื่อง หมายถึง โอกาสที่ยอดคงเหลือของบัญชี หรือประเภทของรายการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งอาจมีสาระสำคัญในแต่ละรายการ หรือมีสาระสำคัญ เมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในยอดคงเหลืออื่น หรือประเภทของรายการอื่น โดยไม่คำนึงถึงการควบคุมภายในที่อาจมีอยู่ ซึ่งอาจป้องกัน หรือตรวจพบ และแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าวได้

ผู้สอบบัญชีจะใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพในการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องใน 2 ระดับใหญ่ ๆ ดังนี้

(1) ความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับของงบการเงิน เป็นความเสี่ยงโดยพิจารณาจากงบการเงิน โดยรวมว่างบการเงินมีโอกาสแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างเป็นสาระสำคัญได้หรือไม่ ปัจจัยที่ใช้ประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับของงบการเงิน ได้แก่

ลักษณะทางธุรกิจของกิจการ

ความซื่อสัตย์ ประสิทธิภาพและความรู้ของผู้บริหาร และการเปลี่ยนแปลงผู้บริหารในระหว่างงวดตรวจสอบ

แรงกดดันที่ผิดปกติต่อผู้บริหาร

ปัจจัยซึ่งกระทบต่ออุตสาหกรรมที่กิจการดำเนินงานอยู่

(2) ความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับของยอดคงเหลือในบัญชีและประเภทรายการ เป็นการพิจารณาในรายละเอียดของรายการมากกว่าในระดับของงบการเงิน กล่าวคือ ผู้สอบบัญชี จะประเมินความเสี่ยงที่รายการบัญชีแต่ละบัญชี มีโอกาสแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างเป็น สาระสำคัญมากน้อยเพียงใด ปัจจัยที่ใช้ประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับของยอดคงเหลือ ในบัญชีและประเภทรายการ ได้แก่

ความซับซ้อนของรายการ และเหตุการณ์อื่นที่ต้องใช้ผลงานของ ผู้เชี่ยวชาญ หรือบัญชีที่ต้องอาศัยการประมาณการและดุลยพินิจในการกำหนดยอดคงเหลือของ บัญชี

ความเป็นไปได้ที่สินทรัพย์จะสูญหายหรือถูกขโมย

รายการผิดปกติและซับซ้อน รายการที่ไม่ผ่านการประมวลผลตามปกติ โดยเฉพาะรายการที่เกิดขึ้น ณ วันสิ้นงวดหรือใกล้วันสิ้นงวด

2.1.2 การประเมินความเสี่ยงจากสภาพแวดล้อมของการควบคุม ให้พิจารณาจากระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของสหกรณ์ โดยใช้แบบประเมินคุณภาพของสหกรณ์ ซึ่งได้มีการจัดทำโปรแกรมประเมินความเสี่ยงและจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายใน เพื่อให้ ผู้สอบบัญชีบันทึกข้อมูลผ่านระบบ Internet ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ โปรแกรมจะประมวลผล และรายงานผลการประเมินความเสี่ยงแต่ละด้าน ซึ่งจะต้องดำเนินการให้แล้วเสร็จภายใน 10 วัน ก่อนเข้าตรวจสอบบัญชีครั้งแรก

ความเสี่ยงจากการควบคุม หมายถึง ความเสี่ยงที่ระบบบัญชี หรือระบบการ ควบคุมภายในไม่สามารถป้องกัน หรือตรวจพบ และแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดข้อเท็จจริงได้อย่าง ทันเวลา

ระบบการควบคุมภายในที่ดี ควรเป็นระบบที่สามารถป้องกันผลเสียหายที่ อาจเกิดขึ้นจากความเสี่ยงสืบเนื่องได้

2.2 การจัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวมและแนวการสอบบัญชี

เมื่อผู้สอบบัญชีประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีแล้ว ผู้สอบบัญชีจะ บันทึกข้อมูลที่มีความสำคัญและเป็นประโยชน์ต่อการตรวจสอบบัญชีไว้ในแผนการสอบบัญชี โดยรวม ซึ่งประกอบด้วย

2.2.1 ขอบเขตงานของผู้สอบบัญชี

2.2.2 ข้อมูลเกี่ยวกับสหกรณ์

2.2.3 ระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน

2.2.4 การประเมินความเสี่ยงระดับยอดคงเหลือในบัญชีและประเภทรายการ

2.2.5 ระดับความมีสาระสำคัญ

2.2.6 นโยบายการบัญชี

2.2.7 กำหนดการตรวจสอบ

2.2.8 ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ

เมื่อจัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวมแล้ว ขั้นตอนต่อมาผู้สอบบัญชีจะจัดทำแนวการสอบบัญชี เพื่อวางแผนและกำหนดขอบเขตวิธีการตรวจสอบแต่ละเรื่อง แต่ละบัญชี หรือแต่ละวงจรในรายละเอียด ให้ครอบคลุมการปฏิบัติงานและการดำเนินธุรกิจของสหกรณ์ในทุกด้าน และใช้เป็นคำสั่งงานแก่ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี รวมทั้งใช้ควบคุมการปฏิบัติงานให้เป็นไปอย่างถูกต้อง ซึ่งจะทำให้ได้หลักฐานการตรวจสอบที่มีคุณภาพและเพียงพอในการแสดงความเห็นต่องบการเงิน

รูปแบบและเนื้อหาของแผนการสอบบัญชีโดยรวมและแนวการสอบบัญชีให้เป็นไปตามที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด ซึ่งต้องดำเนินการให้แล้วเสร็จและส่งกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ภายใน 15 วัน หลังเสร็จสิ้นการตรวจสอบบัญชีครั้งแรก พร้อมทั้งบันทึกวันที่ส่งผ่านระบบ Intranet ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

3. การปฏิบัติงานสอบบัญชี

การตรวจสอบ (Audit Test) หมายถึง การทดสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชี เพื่อสนับสนุนสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงิน ซึ่งสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงิน แยกตามลักษณะได้ดังนี้ (นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะและศิลปพร ศรีจันทเพชร, 2550 : 3-9 – 3-10)

1. ความมืออยู่จริง
2. สิทธิและภาระผูกพัน
3. เกิดขึ้นจริง
4. ความครบถ้วน
5. การแสดงมูลค่าหรือการตีราคา
6. การวัดมูลค่า
7. การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล

ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงต้องใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชี วิธีการตรวจสอบให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีอาจเกิดจากการใช้วิธีใดวิธีหนึ่งหรือหลายวิธี ดังนี้ (นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันทเพชร, 2550 : 3-11 – 3-16)

1. การตรวจ (Inspection)

การตรวจ อาจแบ่งเป็น 2 ประเภทย่อย คือ

1.1 การตรวจสินทรัพย์ที่มีตัวตน หมายถึง การตรวจเพื่อให้ได้หลักฐานเกี่ยวกับความมืออยู่จริง เช่น การตรวจนับเงินสด หลักทรัพย์ สินทรัพย์ถาวร สินค้าคงเหลือ เป็นต้น การตรวจนับสินทรัพย์ให้หลักฐานในเรื่องปริมาณของสินทรัพย์และยังให้หลักฐานเกี่ยวกับสภาพของสินทรัพย์อีกด้วย

1.2 การตรวจนับบันทึกทางบัญชีและเอกสาร หมายถึง วิธีการตรวจสอบสมุดบัญชีทั้งขั้นต้นและขั้นปลาย ตลอดจนเอกสารหลักฐานที่ได้ประกอบรายการบัญชี หรือตรวจสอบเพื่อหาหลักฐานทางด้านระบบการควบคุมภายใน

2. การสังเกตการณ์ (Observation)

การสังเกตการณ์ หมายถึง การดูขั้นตอนหรือวิธีการปฏิบัติงานโดยบุคคลอื่น ซึ่งอาจไม่ทิ้งร่องรอยไว้ให้ตรวจสอบ เช่น การสังเกตการณ์การปฏิบัติงานตามระบบการควบคุมภายใน การสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือของพนักงานของกิจการ การสังเกตการณ์ว่าพนักงานได้ประทับตรา “จ่ายแล้ว” บนเอกสารประกอบการจ่ายเงินเมื่อมีการจัดเตรียมเช็ค

3. การสอบถาม (Inquiry)

การสอบถาม หมายถึง การหาข้อมูลจากบุคคลที่มีความรู้ทั้งภายในและภายนอกกิจการ ซึ่งอาจเป็นการสอบถามด้วยวาจา หรือเป็นลายลักษณ์อักษร การสอบถามอาจทำให้ผู้สอบบัญชีทราบถึงข้อมูลที่สนับสนุนข้อมูลเดิมที่ผู้สอบบัญชีทราบมาก่อน หรือเป็นข้อมูลใหม่ เช่น ผู้สอบบัญชีอาจสอบถามเพิ่มเติมถึงผลที่ได้จากการสังเกตการณ์การปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในเรื่องการแบ่งแยกหน้าที่กันทำของระบบการจ่ายเงิน

4. การขอคำยืนยัน (Confirmation)

การขอคำยืนยัน หมายถึง การหาคำตอบจากข้อสอบถามเพื่อยืนยันข้อมูลที่มีอยู่ในบันทึกทางบัญชี เช่น

- การส่งหนังสือขอคำยืนยันยอดลูกหนี้จากลูกหนี้ของกิจการ
- การขอข้อมูลจากธนาคาร
- การขอข้อมูลเกี่ยวกับคดีความฟ้องร้องจากทนายความของกิจการ
- การส่งหนังสือขอคำยืนยันยอดบัญชีสินค้าฝากขายกับผู้รับฝากขาย

การขอคำยืนยันยอดให้หลักฐานการสอบบัญชีที่มีความน่าเชื่อถือคือ หากผู้สอบบัญชีควบคุมการส่งหนังสือขอคำยืนยันยอดด้วยตนเอง

5. การคำนวณ (Computation)

การคำนวณ หมายถึง การตรวจสอบความถูกต้องของตัวเลขในเชิงคำนวณในเอกสารเบื้องต้น รวมทั้งการเปรียบเทียบความสัมพันธ์และความเปลี่ยนแปลงของข้อมูลต่าง ๆ ว่าเป็นไปตามคาดหมาย หรือเป็นไปตามที่ควรจะเป็นหรือไม่ เช่น การทดสอบการคำนวณดอกเบี้ยค้างจ่าย ทดสอบการคำนวณค่าเสื่อมราคา

6. การวิเคราะห์เปรียบเทียบ (Analytical Procedure)

การวิเคราะห์เปรียบเทียบ หมายถึง การวิเคราะห์อัตราส่วนและแนวโน้มที่สำคัญ รวมทั้งการเปรียบเทียบความสัมพันธ์และความเปลี่ยนแปลงของข้อมูลต่าง ๆ ว่าเป็นไปตามคาดหมายหรือเป็นไปตามที่ควรจะเป็นหรือไม่

ผู้สอบบัญชีอาจใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบแต่เพียงอย่างเดียวสำหรับรายการที่ไม่มีสาระสำคัญ หรืออาจใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบเพื่อพิจารณาถึงรายการที่ควรตรวจสอบ หรือให้ความสนใจเป็นพิเศษ หรืออาจใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบร่วมกับวิธีการตรวจสอบอื่น

ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีตามคู่มือปฏิบัติงานระบบตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ สำหรับผู้สอบบัญชีภาคเอกชนได้กล่าวถึงการปฏิบัติงานสอบบัญชี ไว้ได้ดังนี้

3.1 การสอบบัญชีระหว่างปี ผู้สอบบัญชีต้องเข้าปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีระหว่างปี ตามที่ได้เสนอไว้ในหนังสือเสนอบริการ

3.2 การสอบบัญชีประจำปี

3.2.1 พิจารณาความพร้อมรับการตรวจสอบของสหกรณ์ เมื่อได้รับงบการเงินและรายละเอียดประกอบงบการเงินจากสหกรณ์

3.2.2 เข้าปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีประจำปี

ผู้สอบบัญชีจะต้องพิจารณากำหนดวิธีการตรวจสอบทุกด้านและให้สอดคล้องกับแนวการตรวจสอบบัญชีที่ทางราชการกำหนดไว้ รวมทั้งคำแนะนำต่าง ๆ ทางราชการเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติในการสอบบัญชี โดยกำหนดปริมาณที่จะตรวจให้เหมาะสมด้วย เพื่อให้สอดคล้องกับการปฏิบัติงานตรวจสอบ

หากผู้สอบบัญชีตรวจสอบพบเหตุการณ์ที่ทำให้ต้องปรับแผนการสอบบัญชี หรือเห็นสมควรขยายขอบเขตการตรวจสอบ ให้ระบุนการเปลี่ยนแปลงหรือแก้ไขในแนวการสอบบัญชีพร้อมทั้งระบุเหตุผลของการเปลี่ยนแปลงไว้สำหรับเรื่องที่ได้กำหนดไว้ในแผนการสอบบัญชีโดยรวมแล้ว หรือประเมินความเสี่ยงระดับยอดคงเหลือในบัญชีและประเภทรายการในแผนการสอบบัญชีโดยรวมเฉพาะรายการที่ตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยง

จากการควบคุม พร้อมทั้งกำหนดวิธีการตรวจสอบเพื่อนำไปจัดทำแนวการสอบบัญชีเพิ่มเติมสำหรับเรื่องที่ไม่ได้กำหนดไว้ในแผนการสอบบัญชีโดยรวม

หากผู้สอบบัญชีตรวจสอบพบข้อบกพร่องทางการเงินการบัญชี ไม่ว่าจะเป็นอย่างน้อยหรืออยู่ในลักษณะเร่งด่วน ต้องสั่งการให้คณะกรรมการดำเนินการแก้ไขในทันทีตามมาตรา 22 แห่งพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. 2542 หรือข้อบกพร่องที่ไม่อยู่ในลักษณะเร่งด่วน แนะนำเป็นหนังสือหรือแนะนำด้วยวาจาให้คณะกรรมการดำเนินการแก้ไข ให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการรายงานและสั่งการให้สหกรณ์แก้ไขข้อบกพร่องเกี่ยวกับการเงินการบัญชี พ.ศ. 2547

4. การสรุปผลงานสอบบัญชี

4.1 การสอบทานงานขั้นสุดท้ายก่อนเสร็จสิ้นงานตรวจสอบ ดังนี้

4.1.1 สอบทานการปฏิบัติงานของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีว่าได้ปฏิบัติตามแนวการสอบบัญชีที่กำหนดไว้อย่างครบถ้วน และบรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบหรือไม่

4.1.2 สอบทานการจัดทำหลักฐานการสอบบัญชี หรือกระดาษทำการ

4.2 สรุปผลการตรวจสอบเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงิน เมื่อผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติงานตรวจสอบเสร็จสิ้นแล้ว ผู้สอบบัญชีจะประเมินข้อสรุปจากหลักฐานต่าง ๆ ที่ได้จากการปฏิบัติงานตรวจสอบ ว่าเพียงพอที่จะสรุปผลการตรวจสอบโดยรวม และแสดงความเห็นต่องบการเงินก่อนปิดงานสอบบัญชี

ภายหลังจากที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานตรวจสอบแล้วเสร็จ จะต้องจัดทำรายงานเพื่อเสนอผลการตรวจสอบ ประกอบด้วย

1. การแสดงความเห็นต่องบการเงินและจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชี

การจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชีเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์ โดยปฏิบัติให้เป็นไปตามระเบียบกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ว่าด้วย การแสดงความเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์ พ.ศ. 2544 และหนังสือที่ กษ 0403/ว.1019 ลงวันที่ 9 กรกฎาคม 2547 เรื่อง แนวทางการแสดงความเห็นต่องบการเงินและจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชี

2. การรายงานผลการตรวจสอบบัญชี

2.1 การรายงานผลการตรวจสอบบัญชีระหว่างปี ผู้สอบบัญชีจัดทำรายงานผลการตรวจสอบบัญชีระหว่างปี เพื่อเสนอผลการตรวจสอบบัญชี โดยรายงานถึงขอบเขตการปฏิบัติงาน สรุปผลการตรวจสอบ ข้อสังเกตที่ตรวจพบ และแนวทางแก้ไข รวมทั้งติดตามการแก้ไขข้อบกพร่องและเรื่องอื่น ๆ ตามรูปแบบและแนวทางที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนดเสนอ

สหกรณ์และสำเนาส่งกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ 1 ครั้ง ภายใน 10 วัน นับจากวันเสร็จสิ้นงานตรวจสอบบัญชีระหว่างปี

2.2 การรายงานผลการตรวจสอบบัญชีประจำปี การจัดทำรายงานผลการตรวจสอบบัญชีประจำปี เป็นการจัดทำรายงานเพื่อเสนอผลการตรวจสอบบัญชีประจำต่อนายทะเบียนสหกรณ์ โดยรายงานถึงสรุปผลการตรวจสอบ ข้อสังเกตที่ตรวจพบ และแนวทางแก้ไข รวมทั้งติดตามการแก้ไขข้อบกพร่องและเรื่องอื่น ๆ ตามรูปแบบและแนวทางที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด และนำเสนอผลงานสอบบัญชีต่อนายทะเบียนสหกรณ์ เพื่อสอบทานงานสอบบัญชี ประกอบด้วย รายงานของผู้สอบบัญชี รายงานผลการตรวจสอบบัญชี งบการเงิน และกระดาษทำการ ส่งกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ภายใน 15 วัน นับตั้งแต่วันที่ผู้สอบบัญชีได้แสดงความเห็นต่องบการเงิน

3. การรายงานผลการปฏิบัติงาน

เมื่อปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีแล้วเสร็จ ผู้สอบบัญชีต้องรายงานผลการปฏิบัติงาน ดังนี้

3.1 การรายงานผลการปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์ บันทึกวันที่แสดงความเห็นต่องบการเงินผ่านระบบ Internet ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

3.2 การจัดเก็บข้อมูลทางการเงินของสหกรณ์ บันทึกข้อมูลทางการเงินของสหกรณ์ผ่านระบบ Internet ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เพื่อจัดเก็บข้อมูลทางการเงินของสหกรณ์

3.3 การจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์ บันทึกข้อมูลเกี่ยวกับการควบคุมภายในของสหกรณ์ จากแบบประเมินคุณภาพของสหกรณ์ ผ่านระบบ Internet ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เพื่อจัดชั้นคุณภาพการควบคุมภายในของสหกรณ์

การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีสหกรณ์

หลังจากที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด รวมทั้งได้รวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอและได้สอบทานความถูกต้อง ครบถ้วนของกระดาษทำการ เพื่อสรุปผลการตรวจสอบบัญชีประจำปีและแสดงความเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์ที่ตรวจสอบว่าแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสด (กรณีสหกรณ์ออมทรัพย์) โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ ตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนดหรือไม่เพียงใด ผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นต่องบการเงินในรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งความเห็นของผู้สอบบัญชีจำแนกได้เป็น 4 แบบ คือ

1. การแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข ไม่ต้องขอคำปรึกษาหารือ
2. การแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข ให้ขอคำปรึกษาหารือจากผู้อำนวยการสำนักมาตรฐานการสอบบัญชีภาคเอกชน
3. การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง ให้ขอคำปรึกษาหารือจาก กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ทุกกรณี
4. รายงานว่าไม่แสดงความเห็น ให้ขอคำปรึกษาหารือจาก กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ทุกกรณี

การที่ผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นต่อบงการเงินแบบใดในรายงานของผู้สอบบัญชี ให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติให้เป็นไปตามระเบียบกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ว่าด้วย การแสดงความเห็นต่อบงการเงินของสหกรณ์ พ.ศ. 2544

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

การสอบบัญชีสหกรณ์เป็นการตรวจสอบที่มีขอบเขตการปฏิบัติงานกว้างขวางครอบคลุมทั้งในแง่ของการตรวจสอบงบการเงิน และการตรวจสอบการบริหาร การปฏิบัติให้เป็นไปตามกฎหมายว่าด้วยสหกรณ์ รวมถึงข้อบังคับของสหกรณ์ ระเบียบและคำแนะนำต่าง ๆ ของทางราชการ ประกอบกับการปฏิบัติงานสอบบัญชีเป็นการปฏิบัติงานวิชาชีพ ดังนั้น ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีก็คือ ต้องปฏิบัติงานตรวจสอบและแสดงความเห็นต่อบงการเงิน รวมทั้งเสนอรายงานการสอบบัญชีด้วยความระมัดระวัง ซึ่งหากผู้สอบบัญชีไม่ได้เปิดเผยข้อเท็จจริงที่เป็นสาระสำคัญอันเป็นเหตุให้ผู้ใช้รายงานการสอบบัญชีเข้าใจผิดและก่อให้เกิดความเสียหายแล้ว ผู้สอบบัญชีจะต้องรับผิดชอบ เพราะบุคคลผู้ที่เกี่ยวข้องกับสหกรณ์อาจใช้รายงานของผู้สอบบัญชีไปเป็นประโยชน์ในแง่มุมต่าง ๆ

จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์

กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ได้กำหนดจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ซึ่งตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วย จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2542 ลงวันที่ 18 มิถุนายน พ.ศ. 2542 ได้กำหนดจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ไว้ 5 ข้อ ดังต่อไปนี้

1. ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องปฏิบัติงานด้วยความซื่อสัตย์ โดยยึดหลักความเสมอภาคในการให้บริการ และการปฏิบัติตามมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่กำหนดในกฎกระทรวง ซึ่งออกตามกฎหมายว่าด้วยผู้สอบบัญชี

2. ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี และที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด โดยให้ครอบคลุมทั้งในด้านการเงิน การบัญชี การปฏิบัติการ และการบริหารงานของสหกรณ์
3. ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องตรวจสอบการปฏิบัติงานของสหกรณ์ให้เป็นไปตามกฎหมาย ข้อบังคับ ระเบียบ คำสั่ง คำแนะนำ ของนายทะเบียนสหกรณ์และของหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง
4. ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องให้ความร่วมมือกับหน่วยงานหรือส่วนราชการที่ทำหน้าที่กำกับดูแลสหกรณ์
5. ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ไม่พึงรับสิ่งของหรือทรัพย์สินมีค่าจากสหกรณ์ ยกเว้นค่าธรรมเนียมที่พึงได้รับจากการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์

การพิจารณาจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์

ตามระเบียบกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ว่าด้วย วิธีพิจารณาจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์และการอุทธรณ์ พ.ศ. 2545 ลงวันที่ 28 พฤศจิกายน พ.ศ. 2545 ได้กำหนดให้มีคณะกรรมการจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ซึ่งอธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์แต่งตั้ง โดยมีหน้าที่พิจารณากรณีที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ปฏิบัติหรือประพฤติดิจรรยาบรรณตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2542 และพิจารณาในการถอนชื่อออกจากทะเบียนผู้สอบบัญชีสหกรณ์ หรืองดการเสนอชื่อเพื่อแต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ หรือวิธีการอื่นใดต่อผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่ประพฤติดิจรรยาบรรณ

การพิจารณาจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ คณะกรรมการจรรยาบรรณจะพิจารณาจากข้อบกพร่องในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ซึ่งกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ได้ออกประกาศกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เรื่อง ลักษณะข้อบกพร่องที่ใช้ประกอบการพิจารณาจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ แบ่งลักษณะข้อบกพร่องเป็น 4 ประเภท ดังนี้

1. ข้อบกพร่องร้ายแรง
 2. ข้อบกพร่องมาก
 3. ข้อบกพร่องปานกลาง
 4. ข้อบกพร่องน้อย
1. ข้อบกพร่องร้ายแรง มีลักษณะใดลักษณะหนึ่งดังต่อไปนี้

1.1 การปฏิบัติงานสอบบัญชีไม่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีและระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด อย่างมีสาระสำคัญมาก ในกรณีดังต่อไปนี้

1.1.1 ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่องบการเงินอย่างไม่มีเงื่อนไข ทั้ง ๆ ที่ สหกรณ์มีการปฏิบัติทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลไม่ถูกต้องตามหลักการบัญชีและระเบียบ นายทะเบียนสหกรณ์กำหนดอย่างมีสาระสำคัญมากต่องบการเงิน ในกรณีดังต่อไปนี้

- (1) ไม่ได้ตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ
- (2) การจำหน่ายหนี้สูญหรือตัดสินค้าเสื่อมชำรุด
- (3) การคำนวณค่าเสื่อมราคาอาคารและอุปกรณ์ สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ที่ต้องตัดบัญชี และค่าใช้จ่ายยอดตัดบัญชี
- (4) ไม่ได้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการนำเงินลงทุนในนิติบุคคลอื่นซึ่งไม่เป็นไปตามมาตรา 62 แห่งพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. 2542 และประกาศคณะกรรมการพัฒนาการสหกรณ์แห่งชาติ เรื่อง ข้อกำหนดการฝากหรือลงทุนอย่างอื่นของสหกรณ์ ซึ่งการลงทุนนั้นมีผลกระทบต่อฐานะการเงินของสหกรณ์เนื่องจากมีความเสี่ยงต่อการขาดทุนจากการลงทุนนั้น
- (5) ไม่ได้เปิดเผยเหตุการณ์สำคัญที่เกิดขึ้นหลังวันที่ในงบการเงินแต่ก่อนวันที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่องบการเงินและเหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นในภายหลัง
- (6) มิได้เปิดเผยข้อความและรายการอันอาจทำให้เกิดการหลงผิดหรือเสียหายแก่สหกรณ์นั้นหรือแก่บุคคลที่เกี่ยวข้องอย่างมาก
- (7) มิได้แสดงรายการและข้อมูลทางการเงินโดยถูกต้องตามระเบียบที่ นายทะเบียนสหกรณ์กำหนดโดยมีสาระสำคัญมาก
- (8) มิได้จัดทำตามที่กฎหมายและระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด เช่น ไม่ปฏิบัติตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม เอกสารหลักฐานประกอบการลงบัญชี บางส่วนสูญหาย/ไม่ครบถ้วน การบันทึกบัญชีไม่เป็นไปตามข้อเท็จจริงโดยมีสาระสำคัญมาก

กรณีที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นไม่เป็นไปตามมาตรฐานและระเบียบที่ นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด จะไม่ถือว่าเป็นข้อบกพร่องร้ายแรงหากสหกรณ์มีเหตุจำเป็น และได้ เสนอเรื่องเพื่อขอรับการผ่อนคลายเป็นการปฏิบัติทางบัญชีต่อนายทะเบียนสหกรณ์จนได้รับความเห็นชอบ และสหกรณ์ได้มีการเปิดเผยข้อมูลที่ได้รับการผ่อนคลายนั้น ในงบการเงิน อย่างเพียงพอแล้ว

1.1.2 ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ไม่ได้กำหนดแนวการสอบบัญชีโดยคำนึงผลจากการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน ทำให้กำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตการ ตรวจสอบบัญชีไม่รัดกุมเหมาะสมกับสภาพแวดล้อมของแต่ละสหกรณ์

1.1.3 ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ไม่ได้ใช้วิธีการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีและระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนดให้เหมาะสมแก่กรณี หรือไม่ได้ใช้วิธีการตรวจสอบอื่นใดทดแทน เพื่อพิสูจน์ความมีอยู่จริงของรายการที่มีสาระสำคัญมากต่องบการเงิน ดังนี้

- (1) ไม่มีการตรวจนับเงินสด
- (2) ไม่ได้ยื่นยันยอดเงินฝาก และไม่ได้จัดทำบัญชียอดเงินฝากในกรณีที่มีความแตกต่างระหว่างยอดคงเหลือตามบัญชีของสหกรณ์และหลักฐานของทางธนาคาร หรือสหกรณ์ผู้รับฝากเงิน
- (3) ไม่ได้ขอคำยืนยันยอดลูกหนี้ เจ้าหนี้ ทุนเรือนหุ้น
- (4) ไม่ได้เข้าร่วมสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้าคงเหลือ
- (5) ไม่ได้ตรวจสอบหลักฐานแสดงกรรมสิทธิ์และความมีอยู่จริงของเงินลงทุน

1.1.4 ผู้สอบบัญชีสหกรณ์จัดทำกระดาษทำการไม่น่าเชื่อถือหรือไม่สามารถพิสูจน์ว่าได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีและระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด เช่น

- (1) การนับเงินสดไม่มีการลงลายมือชื่อเจ้าหน้าที่และวันที่ตรวจนับ
- (2) ไม่มีหนังสือยืนยันยอดเงินฝาก
- (3) ไม่มีหนังสือยืนยันยอดเจ้าหนี้และลูกหนี้

1.2 การปฏิบัติของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ก่อให้เกิดความเสื่อมเสียต่อเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ ในกรณีต่อไปนี้

1.2.1 ผู้สอบบัญชีสหกรณ์แสดงความเห็นต่องบการเงินโดยไม่ได้ปฏิบัติตามตรวจสอบใด ๆ

1.2.2 ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ประพฤติ หรือมีเจตนา หรือต่อเจตนาสนับสนุนให้ผู้อื่นกระทำการโดยทุจริต เช่น ซ่อนเร้น ปลอมแปลง ทำลาย หรือแก้ไขหลักฐานทางบัญชี เพื่อให้มีการรายงานเท็จในบัญชี เป็นผลให้งบการเงินผิดจากความจริงโดยคาดหวัง หรือมุ่งที่จะหลีกเลี่ยงปกปิด หรือบิดเบือนข้อเท็จจริง

1.2.3 ผู้สอบบัญชีสหกรณ์แจ้งข้อความหรือจัดทำพยานหลักฐานอันเป็นเท็จต่อทางราชการ

1.2.4 โฆษณาหรือยินยอมให้ผู้อื่นโฆษณาด้วยประการใด ๆ ซึ่งการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี เว้นแต่การแสดงชื่อ คุณวุฒิ ที่อยู่หรือชื่อของที่ตั้งสำนักงาน ทั้งนี้ให้รวมถึงการ

โฆษณาโดยการแสดงคุณสมบัติ ตลอดจนผลงานต่าง ๆ ของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี และสำนักงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์นั้นด้วย

1.2.5 ให้หรือรับว่าจะให้ทรัพย์สินหรือประโยชน์ใด ๆ เพื่อเป็นการจูงใจให้บุคคลอื่นแนะนำหรือจัดหางานการสอบบัญชีให้ทำ รวมทั้งกรณีเรียกร้องหรือรับทรัพย์สินหรือประโยชน์จากบุคคลอื่น ในเมื่อบุคคลนั้นได้รับงานเพราะการแนะนำหรือการจัดหางานในฐานะที่เป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์

1.2.6 กำหนดค่าธรรมเนียมหรือค่าตอบแทน โดยถือเอาอัตราสูงต่ำของยอดเงิน หรือของมูลค่าทรัพย์สินใดที่ตนสอบบัญชี หรือมีส่วนร่วมในการสอบบัญชีเป็นเกณฑ์

1.2.7 ผู้สอบบัญชีสหกรณ์เสนอตนเองเข้ารับงานสอบบัญชีสหกรณ์ โดยมิได้รับทราบทามจากสหกรณ์นั้นเป็นลายลักษณ์อักษร

1.3 ผู้สอบบัญชีสหกรณ์พบข้อบกพร่องที่มีลักษณะต้องรายงานโดยเร่งด่วน มิฉะนั้นจะเกิดความเสียหายต่อสหกรณ์หรือต่อสมาชิกอย่างร้ายแรง แต่มิได้ดำเนินการให้เป็นไปตามระเบียบหรือคำแนะนำของทางราชการ

1.4 ผู้สอบบัญชีสหกรณ์เสนอรายงานการสอบบัญชี งบการเงิน และกระดาษทำการ ต่อนายทะเบียน เกินกว่า 90 วัน นับแต่วันที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ลงลายมือชื่อแสดงความเห็นต่อ งบการเงิน

1.5 ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ปฏิบัติงาน โดยมีข้อบกพร่องมากลักษณะใดลักษณะหนึ่งในข้อ 2 หรือกระทำซ้ำความผิดเดิมอีก หรือเพิกเฉย ไม่พยายามปรับปรุงการปฏิบัติงาน ทั้ง ๆ ที่ถูกให้พักการเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์มาแล้ว

2. ข้อบกพร่องมาก มีลักษณะใดลักษณะหนึ่งดังต่อไปนี้

2.1 ผู้สอบบัญชีไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีและระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด อย่างมีสาระสำคัญ ในกรณีดังต่อไปนี้

2.1.1 ผู้สอบบัญชีสหกรณ์จัดทำรายงานผลการตรวจสอบบัญชีไม่สอดคล้องกับข้อเท็จจริงในงบการเงินของสหกรณ์ หรือนำเสนอข้อมูล โดยไม่มีมูลฐานจากข้อเท็จจริงของสหกรณ์

2.1.2 ผู้สอบบัญชีไม่ได้ใช้วิธีการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีและระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนดให้เหมาะสมแก่กรณี ซึ่งไม่ใช่กรณีทีกล่าวไว้ในข้อ 1.1.3

2.1.3 ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ไม่ปฏิบัติงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามแนวการสอบบัญชี โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร

2.2 ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานโดยขาดความระมัดระวังรอบคอบ เป็นผลให้ข้อบกพร่องที่เกิดขึ้นมีสาระสำคัญ โดยมีได้มีเจตนาหรือจงใจ แต่กระทำโดยปราศจากความระมัดระวังรอบคอบ ซึ่งจะต้องมีตามวิสัยและพฤติการณ์ของผู้ประกอบวิชาชีพ ซึ่งผู้สอบบัญชีควรจะรู้หรือใช้ความระมัดระวังได้ แต่ไม่ได้ใช้อย่างเพียงพอ

2.3 ผู้สอบบัญชีสหกรณ์หลีกเลี่ยงหรือไม่ได้ความร่วมมือกับทางราชการ ซึ่งการไม่ให้ความร่วมมือนั้นก่อให้เกิดความเสียหายแก่หน่วยงานราชการที่เกี่ยวข้อง ในกรณีดังต่อไปนี้

2.3.1 ไม่ได้จัดส่งแผนการปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์ประจำปี

2.3.2 ไม่จัดส่งรายงานผลการปฏิบัติงานประจำเดือน

2.3.3 ไม่จัดส่งแนวการสอบบัญชีภายใน 15 วัน นับแต่วันที่เสร็จสิ้นการเข้าตรวจสอบครั้งแรก

2.3.4 ไม่ได้จัดส่งรายงานผลการตรวจสอบบัญชีระหว่างปี

2.4 ผู้สอบบัญชีสหกรณ์เสนอรายงานการสอบบัญชี งบการเงินและกระดาษทำการ ต่อนายทะเบียนสหกรณ์ เกินกว่า 60 วัน แต่ไม่เกิน 90 วัน นับแต่วันที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ลงลายมือชื่อแสดงความเห็นต่องบการเงิน

2.5 ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ปฏิบัติงานโดยมีข้อบกพร่องปานกลางลักษณะใดลักษณะหนึ่งในข้อ 3 หรือกระทำซ้ำความผิดเดิม ๆ อื่น ๆ ที่ได้รับการภาคทัณฑ์ไปแล้ว แต่เพิกเฉยหรือไม่พยายามปรับปรุงการปฏิบัติงาน

2.6 ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ไม่ได้ควบคุมให้ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีสหกรณ์ปฏิบัติตามจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีสหกรณ์

3. ข้อบกพร่องปานกลาง มีลักษณะใดลักษณะหนึ่งดังต่อไปนี้

3.1 ผู้สอบบัญชีสหกรณ์เสนอรายงานการสอบบัญชี งบการเงิน และกระดาษทำการ ต่อนายทะเบียนสหกรณ์ เกินกว่า 30 วัน แต่ไม่เกิน 90 วัน นับแต่วันที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ลงลายมือชื่อแสดงความเห็นต่องบการเงิน

3.2 ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ปฏิบัติงานโดยมีข้อบกพร่องน้อยลักษณะใดลักษณะหนึ่งในข้อ 4 ทั้ง ๆ ที่ได้รับการตักเตือนหรือตักท้วงให้แก้ไขจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้องแล้ว แต่เพิกเฉยหรือไม่พยายามปรับปรุงการปฏิบัติงาน

4. ข้อบกพร่องน้อย มีลักษณะใดลักษณะหนึ่งดังต่อไปนี้

4.1 ผู้สอบบัญชีสหกรณ์เสนอรายงานการสอบบัญชี หรือจัดทำกระดาษทำการ ผิดพลาด คลาดเคลื่อน เนื่องจากข้อมูลไม่สัมพันธ์กับงบการเงินของสหกรณ์ หรือไม่สอดคล้องกับข้อเท็จจริงของสหกรณ์ โดยข้อคลาดเคลื่อนดังกล่าวมีสาระสำคัญน้อย

4.2 ผู้สอบบัญชีสหกรณ์เสนอรายงานการสอบบัญชี งบการเงินและกระดาษทำการ ต่อนายทะเบียนสหกรณ์ เกินกว่า 15 วัน แต่ไม่เกิน 30 วัน นับแต่วันที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ลงลายมือชื่อแสดงความเห็นต่องบการเงิน

2. วรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ชลดา ชาติสุทธิ (2546) ได้ทำการศึกษาเรื่องหลักจริยธรรมกับการจัดทำบัญชีของ สำนักงานรับทำบัญชีในอำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่ โดยใช้แบบสอบถามกลุ่มตัวอย่างของ สำนักงานรับทำบัญชี ในเขตอำเภอเมืองจังหวัดเชียงใหม่ จำนวน 16 ราย พบว่าส่วนใหญ่ทุกสำนักงาน ให้ความสนใจและตระหนักถึงความสำคัญของจริยธรรม โดยใช้หลักธรรมาภิบาลซึ่งเป็นหลักในการสร้างคุณค่าและการเจริญเติบโตอย่างมั่นคงขององค์กรธุรกิจเอกชน จากการประเมินหลักการ ด้านความรับผิดชอบพบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ได้แสดงความเห็นสูงสุดในเรื่องของการ รับผิดชอบต่อความละเอียดรอบคอบ และการมีวินัยต่อตนเอง การประเมินด้านหลักความโปร่งใส พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ได้แสดงความเห็นสูงสุดในเรื่องความถูกต้องและครบถ้วน ของเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำบัญชี และการประเมินหลักการด้านอื่น ๆ พบว่าผู้ตอบ แบบสอบถามส่วนใหญ่ได้แสดงความเห็นสูงสุดในเรื่องการปฏิบัติหน้าที่ด้วยความเที่ยงตรง สอดคล้องกับความเป็นจริงและเหตุผล ข้อค้นพบจากการศึกษาโดยส่วนใหญ่สำนักงานรับทำบัญชี มีแนวคิดในการปฏิบัติงานสอดคล้องกับหลักของธรรมาภิบาล และเห็นความสำคัญของหลักการ ในเชิงจริยธรรมที่ควรมีและควรปฏิบัติ

ดวงพร โทศกุลวรรณ (2547) ได้ทำการศึกษาในเรื่องความรับผิดชอบทางกฎหมายของ ผู้สอบบัญชีในประเทศไทย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความเข้าใจในเรื่องความรับผิดชอบทาง กฎหมายของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตกับกลุ่มบุคคลอื่น ได้แก่ นักวิชาการด้านบัญชี นักวิชาการด้าน กฎหมาย ผู้พิพากษา และทนายความ ประเด็นความเข้าใจแบ่งเป็น 4 ด้าน ได้แก่ บทบาทหน้าที่ ของผู้สอบบัญชี กฎหมายที่เกี่ยวข้อง บุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ และสัดส่วน ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี โดยใช้แบบสอบถามในการสำรวจความคิดเห็นของแต่ละกลุ่มได้ ข้อสรุปว่าความเข้าใจเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแตกต่างจากกลุ่มบุคคลอื่น โดยเฉพาะผู้พิพากษา และทนายความ บุคคลกลุ่มนี้เห็นว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตควรรับผิดชอบ ในทุกกฎหมายที่เกี่ยวข้องทั้งหมด ในขณะที่เดียวกันผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และนักวิชาการด้านบัญชี เห็นว่าควรจะรับผิดชอบตามข้อกำหนดที่เกี่ยวกับวิชาชีพสอบบัญชี นอกจากนี้ ผลการวิจัยยังพบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตควรรับผิดชอบต่อบุคคลที่สามด้วย

กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ (2551) ได้ดำเนินการตามมาตรการ/แผนป้องกันการทุจริต การส่งเสริมคุณธรรม จริยธรรมและธรรมาภิบาลของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2551 โดยใช้แบบสอบถามบุคคลผู้มาติดต่อราชการกับกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ซึ่งคณะทำงานฯ ได้สรุปผลการตอบแบบสอบถาม พบว่า

ผู้ตอบแบบสอบถามร้อยละ 51.28 ได้รับความพึงพอใจในระดับดีมาก และร้อยละ 44.88 ได้รับความพึงพอใจในระดับดี เมื่อมาติดต่อกับกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ โดยให้เหตุผลว่า ผู้ให้บริการมีมนุษยสัมพันธ์ดี เป็นกันเอง ได้รับความสะดวก เพราะไม่มีขั้นตอนที่ยุ่งยากมาก ได้รับบริการตรงตามความต้องการและในเวลาที่เหมาะสม

ผู้ตอบแบบสอบถามไม่เคยถูกเรียกร้องเพื่อขอรับผลประโยชน์ใด ๆ จากเจ้าหน้าที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ผู้ตอบแบบสอบถาม ร้อยละ 72.53 ของผู้ตอบแบบสอบถามทั้งสิ้น เห็นว่า ข้าราชการกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ไม่มีช่องทางในการกระทำการทุจริตหรือประพฤติมิชอบต่อเจ้าหน้าที่ราชการ ร้อยละ 23.07 เห็นว่า มีช่องทางในการกระทำการทุจริตหรือประพฤติมิชอบต่อเจ้าหน้าที่ราชการ โดยเห็นว่าข้าราชการกรมตรวจบัญชีสหกรณ์มีช่องทางในการกระทำการทุจริตหรือประพฤติมิชอบต่อเจ้าหน้าที่ราชการจากการหาประโยชน์อันมิควร จากการจัดซื้อจัดจ้างทรัพย์สินของทางราชการ เรียกรับค่าตอบแทนหรือประโยชน์อื่นใดจากสหกรณ์เพื่อแสดงความเห็นต่อบการเงินที่ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง หรือแจ้งข้อบกพร่องทางการเงินการบัญชีของสหกรณ์ไม่ถูกต้องตามข้อเท็จจริง เพื่อต่อรองหรือเรียกร้องผลประโยชน์ที่มีขอบ

ผู้ตอบแบบสอบถาม ร้อยละ 48.35 ไม่ทราบว่ากรมตรวจบัญชีสหกรณ์มีช่องทางในการ ร้องเรียน ร้องทุกข์ หรือแจ้งเบาะแสการทุจริตประพฤติมิชอบของเจ้าหน้าที่ และร้อยละ 39.56 ทราบว่า มีช่องทางร้องเรียนผ่านทางเว็บไซต์กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ร้องเรียนด้วยตนเองทางจดหมาย และ โทรศัพท์

ผู้ตอบแบบสอบถามทราบว่ากรมตรวจบัญชีสหกรณ์ได้เผยแพร่แผนงานป้องกันและปราบปรามการทุจริตภายในกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ทางเว็บไซต์กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ร้อยละ

87.50 เห็นด้วยกับแผนงานดังกล่าว