



การประยุกต์ใช้หลักธรรมาภิบาลในการทำบัญชี กรณีศึกษา สหกรณ์การเกษตรในเขต  
จังหวัดอุดรดิตถ์

Application of Corporate Governance Implementation in Accounting Practice :  
A Case Study of Agriculture Cooperative in Uttaradit Province

ดุจดาว รุ่งเชตุ\*

Dujdao Rungchet

ชนิดา ยาระณะ\*\*

Chanida Yarana

Received : May 21, 2020

Revised : -

Accepted : -

บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อ (1) เพื่อศึกษาสภาพการจัดทำบัญชีของสหกรณ์การเกษตรในเขตจังหวัดอุดรดิตถ์ (2) เพื่อศึกษาปัญหาการจัดทำบัญชีของสหกรณ์การเกษตรในเขตจังหวัดอุดรดิตถ์ (3) เพื่อประยุกต์ใช้หลักธรรมาภิบาลในการทำบัญชีของสหกรณ์การเกษตรในเขตจังหวัดอุดรดิตถ์ และ (4) เพื่อเสนอแนวทางการพัฒนาการบัญชีตามหลักธรรมาภิบาลของสหกรณ์การเกษตรในเขตจังหวัดอุดรดิตถ์ ประชากรที่ใช้ในการศึกษาครั้งนี้ คือ ผู้บริหารสหกรณ์การเกษตรและผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีของสหกรณ์การเกษตรในเขตจังหวัดอุดรดิตถ์ ทั้งหมด 74 แห่ง รวมทั้งสิ้น 109 คน แบ่งเป็นผู้บริหารสหกรณ์การเกษตร จำนวน 35 คน และผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี จำนวน 74 คน กลุ่มตัวอย่าง มีจำนวน 12 คน ทำการสุ่มตัวอย่างแบบเจาะจงโดยวิธีเชิงคุณภาพ ได้แก่ การสัมภาษณ์เชิงลึก และการสนทนากลุ่ม ผลการวิจัยพบว่า 1) การจัดทำบัญชีในอดีตมีความยุ่งยาก ซับซ้อนและเกิดความผิดพลาดได้ง่าย แต่ในปัจจุบันมีการนำโปรแกรมในการบันทึกบัญชีมาใช้ซึ่งช่วยอำนวยความสะดวกมากกว่าเดิม 2) ปัญหาการจัดทำบัญชีมี 2 ประเด็น คือปัญหาด้านบุคลากรและการควบคุมภายใน และปัญหาด้านการไม่ปฏิบัติตามระเบียบข้อบังคับ 3) ผู้บริหารสหกรณ์การเกษตรและผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีส่วนใหญ่ มีความเข้าใจในการนำหลักธรรมาภิบาลมาประยุกต์ใช้ในการบริหารจัดการ

\*นักศึกษาหลักสูตรบัณฑิตบริหารธุรกิจ สาขาวิชาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจ เศรษฐศาสตร์และการสื่อสาร มหาวิทยาลัยนเรศวร

Master of Accounting Program Student, Department of Accounting, Faculty of Business, Economics and Communications, Naresuan University

\*\*อาจารย์ประจำสาขาวิชาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจ เศรษฐศาสตร์และการสื่อสาร มหาวิทยาลัยนเรศวร

Lecturer, Department of Accounting, Faculty of Business, Economics and Communications, Naresuan University

การดำเนินงาน บุคลากร รวมถึงการจัดทำบัญชี 4) แนวทางการพัฒนาการทำบัญชีตามหลักธรรมาภิบาลสหกรณ์  
ต้องอาศัยความร่วมมือของทุกฝ่ายในสหกรณ์เพื่อส่งเสริมให้มีการบริหารงานที่มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

**คำสำคัญ :** สหกรณ์การเกษตร / หลักธรรมาภิบาล / การจัดทำบัญชี

#### ABSTRACT

The purpose of this research were (1) to study the current accounting practice of agricultural cooperatives in Uttaradit Province (2) to study the problems and obstacles in current accounting practice of agricultural cooperatives in Uttaradit Province (3) to analyze the application good governance principles in accounting practice of agricultural cooperatives in Uttaradit Province and (4) to study guidelines for accounting practice with regard to good governance principles of agricultural cooperatives in Uttaradit Province. The population of this study was agricultural cooperative administrators and accountants of 74 agricultural cooperatives offices in Uttaradit Province. It has a total population of 109 people, divided into 35 agricultural cooperative administrators, 74 of which were responsible for bookkeeping. The Samples were 12 participants. The data collecting by comprising in-depth interview and focus group techniques. The results of the research revealed that 1) the condition of bookkeeping in the past was complicated and easy to be errors. At the present most cooperatives apply software to record accounts transactions. As a result, the computer system facilitates accounting, therefore, convenience for users. 2) There were two issues regarding accounting which were personnel issues and internal control of cooperatives, and problems of non-compliance practice. 3) With regard to an application of good governance principles, it is revealed that agricultural cooperative administrators and staff who are responsible for accounting understood the concepts of good governances. They could apply corporate governance in management and personnel administrations, including accounting. 4) Regarding guidelines for the development of accounting in the cooperation all parties in the cooperative should be encouraged to conduct good governance in order to have more efficient management.

**Keywords :** Agricultural Cooperatives / Good Governance Principles / Accounting Practice

### ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

สหกรณ์ คือ “องค์กรฯ หนึ่ง ที่เกิดขึ้นจากการรวมกลุ่มกันด้วยความสมัครใจ เพื่อดำเนินงานทั้งในด้านความคิด ระบบบริหารจัดการผลผลิต และบุคคลโดยใช้หลักประชาธิปไตย เพื่อสนองความต้องการ ทั้งด้านเศรษฐกิจ สังคม และวัฒนธรรม” (Cooperative Promotion Department, 2017)

สหกรณ์การเกษตร คือ “สหกรณ์ที่จัดตั้งขึ้นโดยผู้มีอาชีพทางการเกษตรรวมตัวกันจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลก่อนายทะเบียนสหกรณ์ โดยมีจุดมุ่งหมายเพื่อให้สมาชิกดำเนินกิจการร่วมกันและช่วยเหลือซึ่งกันและกัน เพื่อแก้ไขปัญหา ความเดือดร้อนในการประกอบอาชีพของสมาชิก และช่วยยกฐานะความเป็นอยู่ของสมาชิกให้ดีขึ้น” (Cooperative Promotion Department, 2017) การบริหารงานของสหกรณ์การเกษตรนั้น สมาชิกทุกคนเป็นเจ้าของสหกรณ์ แต่ทุกคนไม่สามารถร่วมบริหารสหกรณ์ได้ จึงต้องมีการเลือกตั้งคณะกรรมการมาช่วยดำเนินการแทน ซึ่งสหกรณ์การเกษตรแต่ละแห่งจะมีความแตกต่างกัน ตามวัฒนธรรมองค์กร ตามความสามารถความรับผิดชอบ สหกรณ์จึงควรมีเครื่องมือหรือกลไกมาช่วยในการบริหารจัดการภายในสหกรณ์ให้มีประสิทธิภาพ โดยกรมส่งเสริมสหกรณ์ได้มีนโยบายในการนำหลักธรรมาภิบาลมาใช้ในการบริหารจัดการ ให้มีการควบคุมภายในที่ดี มีความโปร่งใส สามารถตรวจสอบได้ ด้วยความร่วมมือของส่วนงานต่างๆ ภายในสหกรณ์ เนื่องจากการบริหารงานปัจจุบันระบบสหกรณ์ยังมีปัญหาที่สะสมมาอย่างยาวนาน ด้านบุคลากรในสหกรณ์ คือ คณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์ และเจ้าหน้าที่สหกรณ์ขาดความรู้ ความเข้าใจในการจัดทำบัญชีของสหกรณ์ และที่สำคัญขาดธรรมาภิบาลในการดำเนินกิจการสหกรณ์ ทั้งของคณะกรรมการดำเนินการ และเจ้าหน้าที่สหกรณ์ (The Secretariat of The House of Representatives, 2015) ดังจะเห็นได้จากการนำเสนอข่าวจากสื่อต่างๆ อาทิ การปลอมลายมือชื่อสมาชิกเพื่อนำเงินมาใช้ส่วนตัวของสหกรณ์การเกษตร สามโก้ จำกัด มีผู้กระทำความผิดคือเจ้าหน้าที่สหกรณ์กับคณะกรรมการบอร์ดของสหกรณ์ที่ร่วมกันปลอมลายมือชื่อสมาชิกของสหกรณ์เพื่อถอนเงินจากบัญชีและกู้เงินสหกรณ์นำไปใช้ส่วนตัว (Thairath, 2017) ซึ่งเป็นการกระทำที่ขาดหลักคุณธรรมตามหลักธรรมาภิบาลที่เห็นแก่ประโยชน์ส่วนตนมากกว่าประโยชน์ส่วนรวม และสหกรณ์การเกษตรเมืองอุดรธานี จำกัด ที่มีสมาชิกสหกรณ์การเกษตรเข้าร้องเรียนต่อศูนย์ดำรงธรรม ว่ามีเจ้าหน้าที่สหกรณ์ใช้ตำแหน่ง และอำนาจหน้าที่ในการฉ้อโกงเงินสมาชิก (Matichon, 2018) ซึ่งเป็นการกระทำที่ขาดหลักความรับผิดชอบต่อหลักธรรมาภิบาลที่เกิดจากการปฏิบัติหน้าที่ด้วยความประมาทหรือไม่ปฏิบัติตามระเบียบ ข้อบังคับของสหกรณ์ โดยปัญหาทั้งหมดสามารถแก้ไขได้ หากบุคลากรของสหกรณ์มีความรู้ความเข้าใจที่ถูกต้องในหลักธรรมาภิบาล ซึ่งองค์กรที่สำคัญในไทยที่เป็นตัวอย่างในการนำหลักธรรมาภิบาลไปประยุกต์ใช้แล้วประสบผลสำเร็จ อาทิ โครงการอันเนื่องมาจากพระราชดำริต่างๆ เป็นต้น การมีหลักธรรมาภิบาลในการทำงานขององค์กรมีข้อดี คือ เป็นองค์กรที่สามารถตรวจสอบได้ มีแนวทางในการดำเนินงานอย่างเป็นรูปธรรม เพื่อผลประโยชน์ส่วนรวมขององค์กร

หลักธรรมาภิบาลจึงมีความสำคัญในกระบวนการดำเนินงาน ดังจะเห็นได้ว่า องค์กรใดๆ ก็ตามที่มีการนำแนวคิดหลักธรรมาภิบาลไปประยุกต์ใช้ มีแนวโน้มที่จะประสบกับผลสำเร็จในการดำเนินงานองค์กรมากกว่าองค์กรที่ไม่นำหลักธรรมาภิบาลไปประยุกต์ใช้ (King Prajadhipok's Institute, 2019) ซึ่งในจังหวัดอุดรดิษฐ์ มีสหกรณ์

ทั้งหมด 6 ประเภท รวมทั้งสิ้น 93 แห่ง (Cooperative Auditing Department, 2019) โดยสหกรณ์ที่มีการดำเนินกิจการมากที่สุดคือ สหกรณ์การเกษตร มีทั้งหมด 74 แห่ง และในพื้นที่จังหวัดอุดรดิตรดิต์ประชาชนส่วนใหญ่ประกอบอาชีพภาคการเกษตรเป็นหลัก ในปัจจุบันสภาพการจัดทำบัญชีของสหกรณ์การเกษตร ยังประสบปัญหาอย่างมากปัญหาที่เกิดขึ้นบ่อย ได้แก่ การไม่ปฏิบัติตามระเบียบข้อบังคับ การจัดทำบัญชีและรายละเอียดประกอบงบการเงินไม่เรียบร้อยเป็นปัจจุบัน ขาดการตรวจสอบหลักฐานการรับ-จ่ายเงิน เงินสดขาดบัญชี เอกสารหลักฐานประกอบการลงบัญชีไม่ครบถ้วน เป็นต้น Chidta Wong. (2009) ซึ่งปัญหาเหล่านี้ถือเป็นข้อบกพร่องทางการบัญชี อาจจะไปสู่การทุจริตได้ การบัญชีจึงถือเป็นหัวใจสำคัญในการขับเคลื่อนการดำเนินงานของทุกองค์กร Wanproh. (2014) ดังนั้นสหกรณ์จึงควรใช้หลักธรรมาภิบาลมาช่วยในการบริหารจัดการ ในการจัดทำบัญชีเริ่มต้นด้วยการรวบรวมเอกสารประกอบการบันทึกบัญชี บันทึกในสมุดบันทึกรายการให้ครบถ้วน อันจะนำไปสู่ขั้นตอนการทำบัญชีที่ถูกต้อง น่าเชื่อถือ โปร่งใสและสามารถตรวจสอบได้ โดยนำหลักธรรมาภิบาลมาประยุกต์ใช้ในการทำบัญชีของสหกรณ์การเกษตร

ผู้วิจัยจึงสนใจที่จะศึกษาสภาพการจัดทำบัญชีในปัจจุบันของสหกรณ์การเกษตร ปัญหาในการจัดทำบัญชีของสหกรณ์การเกษตรและการนำหลักธรรมาภิบาลมาใช้ในการทำบัญชีของสหกรณ์การเกษตรในเขตจังหวัดอุดรดิตรดิต์ เพื่อเป็นแนวทางในการปรับปรุงการทำงานให้โปร่งใสตรวจสอบได้ และเพื่อให้การดำเนินกิจกรรมทางการบัญชีเป็นไปตามแนวทางของหลักธรรมาภิบาลต่อไป

### วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาสภาพการจัดทำบัญชีของสหกรณ์การเกษตรในเขตจังหวัดอุดรดิตรดิต์
2. เพื่อศึกษาปัญหาการจัดทำบัญชีของสหกรณ์การเกษตรในเขตจังหวัดอุดรดิตรดิต์
3. เพื่อวิเคราะห์การประยุกต์ใช้หลักธรรมาภิบาลในการทำบัญชีของสหกรณ์การเกษตรในเขตจังหวัดอุดรดิตรดิต์
4. เพื่อเสนอแนวทางในการพัฒนาการทำบัญชีตามหลักธรรมาภิบาลของสหกรณ์การเกษตรในเขตจังหวัดอุดรดิตรดิต์

### วิธีดำเนินการวิจัย

#### ประชากร

ประชากรในศึกษาในครั้งนี้คือ ผู้บริหารสหกรณ์การเกษตรและผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี ของสหกรณ์การเกษตรในเขตจังหวัดอุดรดิตรดิต์ ทั้งหมด 74 แห่ง จำนวนทั้งสิ้น 109 คน

#### กลุ่มตัวอย่าง

ผู้บริหารสหกรณ์การเกษตรและผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีของสหกรณ์การเกษตร ในเขตอำเภอท่าปลา อำเภอพิชัย อำเภอเมือง อำเภอพาค่า จำนวนทั้งหมด 12 คน โดยเลือกตัวอย่างแบบเจาะจง (Purposive Samplings) โดยจำแนกตามขนาดของสหกรณ์ ซึ่งคำนวณจากผลรวมของช่วงข้อมูลของ 3 ตัวแปรชี้วัดขนาดสหกรณ์ ได้แก่ สมาชิก, ทุนดำเนินงาน, รายได้ธุรกิจหลัก ดังนี้ สหกรณ์ขนาดใหญ่พิเศษ หมายถึง

ช่วงข้อมูลรวมของคะแนนรวม 3 ตัวแปรชี้วัดขนาดสหกรณ์ (สมาชิก+ทุนดำเนินงาน+รายได้ธุรกิจหลัก) เท่ากับ 16.04-20.00, สหกรณ์ขนาดใหญ่มาก หมายถึง ช่วงข้อมูลรวมของคะแนนรวม 3 ตัวแปรชี้วัดขนาดสหกรณ์ (สมาชิก+ทุนดำเนินงาน+รายได้ธุรกิจหลัก) เท่ากับ 12.07-16.03, สหกรณ์ขนาดใหญ่ หมายถึง ช่วงข้อมูลรวมของคะแนนรวม 3 ตัวแปรชี้วัดขนาดสหกรณ์ (สมาชิก+ทุนดำเนินงาน+รายได้ธุรกิจหลัก) เท่ากับ 8.10-12.06 และสหกรณ์ขนาดกลาง หมายถึง ช่วงข้อมูลรวมของคะแนนรวม 3 ตัวแปรชี้วัดขนาดสหกรณ์ (สมาชิก+ทุนดำเนินงาน+รายได้ธุรกิจหลัก) เท่ากับ 4.13-8.09 (Cooperative Auditing Department, 2018) โดยผู้บริหารสหกรณ์ คือ ประธานกรรมการ และผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี คือ พนักงานบัญชี แสดงไว้ในตารางที่ 1

ตารางที่ 1 จำนวนผู้ให้การสัมภาษณ์เชิงลึก จำแนกตามขนาดสหกรณ์การเกษตร

ขนาดสหกรณ์	จำนวนสหกรณ์	จำนวนบุคลากร (คน)			
		ผู้บริหารสหกรณ์การเกษตร		พนักงานบัญชีสหกรณ์การเกษตร	
		ประชากร	กลุ่มตัวอย่าง	ประชากร	กลุ่มตัวอย่าง
ขนาดใหญ่พิเศษ	4	-	-	-	-
ขนาดใหญ่มาก	27	20	2	27	2
ขนาดใหญ่	31	9	2	31	2
ขนาดกลาง	12	6	2	12	2
<b>รวมจำนวนคนทั้งสิ้น</b>	<b>74</b>	<b>35</b>	<b>6</b>	<b>74</b>	<b>6</b>

การสนทนากลุ่ม (Focus Group) เป็นการสนทนา 3 กลุ่ม คือ สหกรณ์ขนาดใหญ่มาก ขนาดใหญ่ และขนาดกลาง รวมทั้งสิ้น 5 คน แบ่งออกเป็น กรรมการ 1 คน ประธานกรรมการ 1 คน หัวหน้าแผนกบัญชี 1 คน พนักงานบัญชี 2 คน ซึ่งผู้ให้สัมภาษณ์เชิงลึกและสนทนากลุ่มของสหกรณ์ขนาดใหญ่ มีประสบการณ์การทำงานตั้งแต่ 10 ปีขึ้นไป สหกรณ์ขนาดใหญ่ ตั้งแต่ 7 ปีขึ้นไป สหกรณ์ขนาดกลาง ตั้งแต่ 3 ปีขึ้นไป ซึ่งจัดประชุมสนทนากลุ่ม ณ ที่ทำการสหกรณ์ ช่วงเดือนกุมภาพันธ์ พ.ศ. 2563 โดยใช้คำถามปลายเปิดในการสนทนา เพื่อรวบรวมข้อมูลให้เข้าประเด็นเนื้อหาที่ต้องการวิจัย

**เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย**

การสัมภาษณ์เชิงลึก และการสนทนากลุ่ม ใช้แบบสัมภาษณ์แบบกึ่งโครงสร้าง (Semi-structured Interview) เป็นการสัมภาษณ์ที่ใช้ประเด็นคำถามที่มีกรอบกว้างๆ หรือเป็นการใช้คำถามปลายเปิดในการซักถาม โดยมีแนวทางคำถามไว้ล่วงหน้า ซึ่งมีการออกแบบโครงสร้างของคำถามที่สามารถนำไปใช้ในการสัมภาษณ์เพื่อตอบคำถามงานวิจัย (National Research Council of Thailand, 2011, p.8)

ทั้งนี้ผู้วิจัยได้ศึกษาจากการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบบัญชีของสหกรณ์ โดยนำมาออกแบบเป็นข้อคำถามที่เชื่อมโยงกับหลักธรรมาภิบาลของสหกรณ์การเกษตร ซึ่งเครื่องมือที่ใช้ในการเก็บข้อมูลใช้แบบสัมภาษณ์เชิงลึกและการสนทนากลุ่ม โดยคำถามที่ใช้ได้ออกแบบมาเพื่อที่จะสัมภาษณ์ทั้งผู้บริหารสหกรณ์และ

ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีเพื่อตอบวัตถุประสงค์ทั้ง 4 ข้อ โดยข้อคำถามที่ 1 คือสภาพการจัดทำบัญชีของสหกรณ์ การเกษตรในเขตจังหวัดอุตรดิตถ์เป็นอย่างไร ตอบวัตถุประสงค์ข้อที่ 1 คือเพื่อศึกษาสภาพการจัดทำบัญชีของ สหกรณ์การเกษตรในเขตจังหวัดอุตรดิตถ์ ข้อคำถามที่ 2 คือปัญหาในการจัดทำบัญชีของสหกรณ์การเกษตรใน เขตจังหวัดอุตรดิตถ์เป็นอย่างไร ตอบวัตถุประสงค์ข้อที่ 2 คือเพื่อศึกษาปัญหาการจัดทำบัญชีของสหกรณ์ การเกษตรในเขตจังหวัดอุตรดิตถ์ ข้อคำถามที่ 3 คือบุคลากรที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำบัญชีของสหกรณ์ การเกษตรในเขตจังหวัดอุตรดิตถ์ได้ประยุกต์ใช้หลักธรรมาภิบาลในการจัดทำบัญชีอย่างไร ตอบวัตถุประสงค์ ข้อที่ 3 คือเพื่อวิเคราะห์การประยุกต์ใช้หลักธรรมาภิบาลในการทำบัญชีของสหกรณ์การเกษตรในเขตจังหวัด อุตรดิตถ์ ข้อคำถามที่ 4 คือแนวทางการพัฒนาการจัดทำบัญชีของสหกรณ์การเกษตรในเขตจังหวัดอุตรดิตถ์ ตามหลักธรรมาภิบาลเป็นอย่างไร ตอบวัตถุประสงค์ข้อที่ 4 คือเพื่อเสนอแนวทางในการพัฒนาการทำบัญชี ตามหลักธรรมาภิบาลของสหกรณ์การเกษตรในเขตจังหวัดอุตรดิตถ์

#### การเก็บรวบรวมข้อมูล

วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูลในการศึกษานี้ ได้แก่ 1) การเก็บรวบรวมข้อมูลจากเอกสารทางวิชาการ จากหนังสือ ระเบียบ ข้อบังคับของสหกรณ์การเกษตร วารสารวิชาการ และข้อมูลจากสื่อเทคโนโลยีสารสนเทศ 2) การเก็บรวบรวมข้อมูลจากการสัมภาษณ์เชิงลึกและการสนทนากลุ่ม โดยอ้างอิงจากหลักสหกรณ์สี่ขวดยุทธธรรมาภิบาล Cooperative Promotion Department. (2017) 3) ตรวจสอบความน่าเชื่อถือของข้อคำถาม ในแบบสัมภาษณ์เชิงลึกและการสนทนากลุ่มจากผู้เชี่ยวชาญ 3 ท่าน ได้แก่ หัวหน้าสำนักงานตรวจสอบบัญชี นักวิชาการตรวจสอบบัญชีชำนาญการพิเศษ และนักวิชาการตรวจสอบบัญชีชำนาญการ ซึ่งมีประสบการณ์ ในการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์มากกว่า 20 ปี 4) นัดหมายพนักงานบัญชีและคณะกรรมการสหกรณ์เพื่อทำการ สัมภาษณ์ ณ ที่ทำการสหกรณ์แต่ละแห่ง โดยผู้วิจัยได้ขอความร่วมมือบุคคลที่เป็นตัวแทนของกลุ่มตัวอย่าง สำหรับการวิจัยครั้งนี้เพื่อขอสัมภาษณ์ โดยผู้วิจัยได้ดำเนินการบันทึกข้อมูล โดยวิธีการจดบันทึกข้อมูลและการ บันทึกเสียงของผู้ให้สัมภาษณ์ โดยการขออนุญาตจากผู้ให้สัมภาษณ์ก่อนทำการบันทึกเสียง หากได้รับอนุญาต เพื่อนำมาใช้ในกระบวนการตรวจสอบและตรวจทานความถูกต้องย้อนกลับในภายหลังได้

#### วิธีวิเคราะห์ข้อมูล

การวิเคราะห์ผลของข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์ผู้บริหารสหกรณ์การเกษตรและผู้มีหน้าที่จัดทำ บัญชีของสหกรณ์ 1) การจัดระเบียบข้อมูล ด้วยการนำข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์ การสังเกต การจดบันทึก และเทปบันทึกเสียงมาจัดเก็บข้อมูลในคอมพิวเตอร์เพื่อความปลอดภัยและสะดวกในการค้นหา 2) การแสดง ข้อมูล นำข้อมูลจากการสัมภาษณ์และสนทนากลุ่ม มาทำการถอดเทปและจัดลำดับความสำคัญของกลุ่มข้อมูล แล้วนำมาเปรียบเทียบกับข้อมูลทางเอกสารต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง เพื่อที่จะทราบถึงลักษณะที่คล้ายคลึงกันและ แตกต่างกันของข้อมูล และ 3) การหาข้อสรุป การตีความและการตรวจสอบความถูกต้องตรงประเด็นของ ผลการวิจัย เป็นการตีความหมายของผลที่ได้จากการแสดงข้อมูลและเชื่อมโยงข้อมูลเข้าด้วยกัน (Photisita, 2006, p.361)

### สรุปผลการวิจัย

ประเด็นที่ 1 สภาพการจัดทำบัญชีของสหกรณ์การเกษตรในเขตจังหวัดอุดรดิตถ์ พบว่า ในอดีตที่ผ่านมา ความเจริญก้าวหน้าทางด้านเทคโนโลยียังมีไม่มาก การจัดทำบัญชีในอดีตจึงมีความยุ่งยาก และซับซ้อน และเกิดความผิดพลาดได้ง่ายเมื่อเทียบกับปัจจุบันที่มีความสะดวก รวดเร็วมากยิ่งขึ้น ซึ่งในปัจจุบันสหกรณ์ส่วนใหญ่ใช้โปรแกรมในการบันทึกบัญชี การลงบัญชีในระบบคอมพิวเตอร์จึงอำนวยความสะดวกให้กับผู้ใช้งานมากกว่าอดีตที่ใช้การบันทึกผลด้วยระบบมือ ทำให้ความผิดพลาดลดน้อยลงจากอดีต ที่ผ่านมาและสามารถช่วยในการจัดเก็บข้อมูลต่างๆ เป็นไปอย่างมีระเบียบมากยิ่งขึ้น เรียกใช้ข้อมูลได้ทันทีที่ต้องการ ผู้วิจัยจึงได้แบ่งความเห็นของผู้ให้สัมภาษณ์เกี่ยวกับสภาพการจัดทำบัญชีของสหกรณ์การเกษตรในเขตจังหวัดอุดรดิตถ์ ออกเป็น 2 ลักษณะ ดังนี้

1. การบันทึกบัญชีในปัจจุบันมีความสะดวกและรวดเร็วเนื่องจากมีโปรแกรมบัญชีมาช่วยอำนวยความสะดวกในการบันทึกบัญชีลดความยุ่งยากและซับซ้อน ทำให้การปฏิบัติงานมีความถูกต้องแม่นยำมากยิ่งขึ้น ตัวอย่างเช่น ผู้ให้สัมภาษณ์ A001 ให้ความเห็นที่ “แต่ก่อนรายละเอียดก็เก็บด้วยมือ พอเราทำบัญชีด้วยมือเกิดความผิดพลาด แล้วก็ปัญหาเรื่องรายละเอียดไม่ครบถ้วนในการจัดทำบัญชี แต่ปัจจุบัน ไม่มีความยุ่งยากเมื่อเทียบกับอดีต ปัจจุบันใช้โปรแกรมบัญชี สะดวกรวดเร็ว และง่าย โดยเราสามารถป้อนตัวรายงานออกจากระบบเพื่อมาเทียบบัญชีในแต่ละวันได้เลย โดยที่เราไม่ต้องค้นข้อมูลว่าวันนี้เรากำเงินสด แล้วเงินเราครบไหม หรือว่าตรงไหนไม่ครบอะไรอย่างนี้ เมื่อก่อนนี้เราต้องตรวจสอบโดยมีการยืนยันยอดจากสมาชิกหรืออะไรเท่านั้นค่ะ แต่เดี๋ยวนี้เราบันทึกในระบบเราเช็คได้เลยวันต่อวัน”

2. การจัดทำบัญชีในปัจจุบันมีการจัดทำบัญชีด้วยระบบมือ พนักงานบัญชีส่วนใหญ่มีความรู้ความสามารถและมีประสบการณ์ในการจัดทำบัญชี และมีเจ้าหน้าที่มาถ่ายทอดความรู้ทำให้การปฏิบัติงานจัดทำบัญชีจึงไม่มีความยุ่งยากและไม่มีปัญหา ตัวอย่างเช่น ผู้ให้สัมภาษณ์ B004 ให้ความเห็นที่ “การทำบัญชีของสหกรณ์เป็นการลงบัญชีด้วยระบบมือก็จะมีกรลงบัญชีสลับข้างกันบ้าง เมื่อก่อนก็คือเจ้าหน้าที่ก็จะรับไปดำเนินการทั้งหมด พอหลังๆ มากก็ยิ่งดีกว่าที่ว่าเค้ายังมาสอนให้เราทำบัญชีได้บ้าง มีการติดตามสอนแนะนำการจัดทำบัญชีบ้างค่ะ ปัจจุบันสะดวก เข้าใจมากขึ้นกว่าเมื่อก่อนค่ะ”

ประเด็นที่ 2 ปัญหาการจัดทำบัญชีของสหกรณ์การเกษตรในเขตจังหวัดอุดรดิตถ์ พบว่า การปฏิบัติงานบัญชีจำเป็นและต้องอ้างอิงถึงระเบียบเกี่ยวกับธุรกิจที่สหกรณ์ได้ดำเนินงานซึ่งการไม่ปฏิบัติตามระเบียบ ย่อมส่งผลทางลบต่อการดำเนินงานของสหกรณ์ รวมถึงปัญหาและอุปสรรคด้านบุคลากร และระบบการควบคุมภายในที่ดี ซึ่งสามารถสรุปได้ 2 ลักษณะดังนี้

#### 1. ปัญหาด้านบุคลากรและการควบคุมภายในของสหกรณ์

- 1.1 บุคลากรมีความผิดพลาดในการบันทึกบัญชี เนื่องจากสหกรณ์มีการดำเนินธุรกิจหลายด้าน และมีรายการที่มีข้อมูลคล้ายกัน ทำให้บันทึกบัญชีผิดพลาด ตัวอย่างเช่น ผู้ให้สัมภาษณ์ B002 ให้ความเห็นที่ “ปัญหาในการลงบัญชี เพราะว่าสหกรณ์ทำธุรกิจหลากหลายประเภท บางรายการอาจจะมียอดคล้ายๆ กัน ก็มีบ้างที่ลงบัญชีผิดธุรกิจเท่านั้นเอง เพราะว่าสหกรณ์ทำธุรกิจหลากหลาย แล้วก็เจ้าหน้าที่

มีข้อจำกัดของเจ้าหน้าที่ด้วย บุคลากรก็เพียงพอเพราะว่าสหกรณ์ก็รับบัญชีมา แต่อย่างที่บอกมานะว่าธุรกิจมันเยอะบางรายการมันคล้ายกันแต่มันอาจจะไม่ใช่ก็ได้”

1.2 ระบบการควบคุมภายในไม่มีประสิทธิภาพ ไม่มีการควบคุมการรับส่งเอกสารในการบันทึกบัญชี ตัวอย่างเช่น ผู้ให้สัมภาษณ์ A005 ให้ความเห็นว่า “มีการบันทึกบัญชีผิดพลาดบ้าง เช่น ลืมบันทึกเพราะว่าแผนกซื้อไม่ได้ส่งรายงานขึ้นมา ไม่ได้รับเอกสารและไม่ได้บันทึกบัญชี”

1.3 พนักงานบัญชีขาดความรอบคอบในการปฏิบัติงานด้านบัญชี ตัวอย่างเช่นผู้ให้สัมภาษณ์ A003 ให้ความเห็นว่า “เป็นปัญหาการลงบัญชีก็อาจจะลงบัญชีบางตัวไม่ครบก็ทำให้เกิดความผิดพลาดค่ะ ไม่ตรงกับรายละเอียดของธุรกิจต่างๆ ค่ะ เกิดจากความไม่รอบคอบ อาจจะดูเอกสารไม่ครบถ้วน ก็จะทำให้ลงบัญชีไม่ครบค่ะ”

2. ปัญหาด้านการไม่ปฏิบัติตามระเบียบข้อบังคับ เนื่องจากระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ มีความซับซ้อน คำแนะนำเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติทางการบัญชีมีรายละเอียดมาก ทำให้สหกรณ์ไม่ปฏิบัติตามระเบียบ วิธีปฏิบัติเกี่ยวกับทางการเงิน และการบัญชี ตัวอย่างเช่น ผู้ให้สัมภาษณ์ A001 ให้ความเห็นว่า “จะดำเนินการอะไรทุกครั้งเราต้องมองที่ระเบียบเป็นส่วนใหญ่ว่าเราจะสามารถทำได้ไหม อย่างเมื่อก่อนนี้เราจะติดงานอะไรอย่างนี้เราอาจจะค้างไว้ได้เป็นเดือน แต่ตอนนี้คือระเบียบต้องบันทึกย้อนหลังไม่เกิน 3 วันทำการอะไรอย่างนี้มันค่อนข้างจะมีกฎเกณฑ์ในการจัดทำมากขึ้น แต่ก็คือทำให้เราสามารถทำงานได้เป็นปัจจุบันแล้วก็สะดวก”

ประเด็นที่ 3 ประยุกต์ใช้หลักธรรมาภิบาลในการจัดทำบัญชีของบุคลากรในสหกรณ์การเกษตรในเขตจังหวัดอุดรธานีได้ พบว่า พนักงานบัญชีส่วนใหญ่มีการนำหลักธรรมาภิบาลมาใช้ในการปฏิบัติงานด้านบัญชี ขณะที่คณะกรรมการที่ไม่ได้ปฏิบัติงานด้านบัญชี จะไม่ทราบขั้นตอน รวมถึงระเบียบต่างๆ เกี่ยวกับการจัดทำบัญชี ตัวอย่างเช่น พนักงานงานบัญชีให้สัมภาษณ์ว่า ผู้ให้สัมภาษณ์ A003 ให้ความเห็นว่า “การส่งงบการเงินก็จะส่งหลังจากปิดบัญชี ภายใน 30 วันค่ะ เจ้าหน้าที่ที่จะต้องจัดทำรายละเอียดประกอบงบการเงินทั้งหมดตรวจสอบความถูกต้องไม่ว่าจะเป็นเกี่ยวกับด้านการเงิน สมุดบัญชีเงินฝากธนาคาร สถานะของสมาชิกทั้งหมด เรือนหุ้น หนี้สิน เงินฝาก รวมถึงสถานะของบุคคลภายนอก” ผู้บริหารสหกรณ์ให้สัมภาษณ์ว่า ผู้ให้สัมภาษณ์ B001 ให้ความเห็นว่า “เรื่องการส่งงบก็ส่งปกติก็คือไม่ขาด ส่วนขั้นตอนการนำส่งงบการเงินและการเปิดเผยข้อมูลเราเปิดเผยทุกประจำปี ส่งระยะเวลาการนำส่งงบการเงินไม่ทราบ”

ประเด็นที่ 4 แนวทางการพัฒนาการจัดทำบัญชีของสหกรณ์การเกษตรในเขตจังหวัดอุดรธานีตามหลักธรรมาภิบาล โดยผู้วิจัยได้แบ่งความเห็นของผู้ให้สัมภาษณ์ตามหลักธรรมาภิบาล 9 หลักตามหลักเกณฑ์การประเมินสหกรณ์สีขาวด้วยธรรมาภิบาลของกรมส่งเสริมสหกรณ์เพื่อให้ความสำคัญในการส่งเสริมสหกรณ์ให้มีการปฏิบัติตามหลักธรรมาภิบาลที่จะทำให้การดำเนินงานของสหกรณ์เป็นไปตามวัตถุประสงค์ และแนวทางการพัฒนาการจัดทำบัญชีตามหลักธรรมาภิบาล ไว้ดังนี้ ดังแสดงไว้ในตารางที่ 2



ตารางที่ 2 การวิเคราะห์การประยุกต์ใช้หลักธรรมาภิบาลในการจัดทำบัญชีของสหกรณ์การเกษตรในเขตจังหวัดอุดรธานีและแนวทางการพัฒนาการจัดทำบัญชีของสหกรณ์การเกษตรในเขตจังหวัดอุดรธานีตามหลักธรรมาภิบาล

\*หลักธรรมาภิบาลทั้ง 9 หลัก อ้างอิงจากหลักเกณฑ์การประเมินสหกรณ์สหกรณ์ด้วยธรรมาภิบาลของกรมส่งเสริมสหกรณ์ Cooperative Promotion Department. (2017) โดยนำเกณฑ์สำหรับใช้ประเมินเพื่อจัดระดับการกำกับดูแลองค์การภาคีรัฐตามหลักธรรมาภิบาลของการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี ของสำนักงาน ก.พ.ร. มาใช้เป็นแนวทางและปรับความเป็นสหกรณ์เข้าไปในแต่ละหลักเพื่อให้เหมาะสมกับบริบทของสหกรณ์

หลักธรรมาภิบาล	การจัดทำบัญชีตามหลักธรรมาภิบาลที่สหกรณ์ต้องปฏิบัติ	ผลจากการสัมภาษณ์และสนทนากลุ่ม	การวิเคราะห์การปฏิบัติตาม CG	แนวทางการพัฒนา
1. หลักความโปร่งใส - สหกรณ์มีความโปร่งใสในการดำเนินงาน มีการเปิดเผยข้อมูลที่เป็นประโยชน์กับทุกฝ่าย ให้สามารถตรวจสอบได้	มีการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินที่ผู้สอบบัญชีภาครัฐรับรองแล้วแก่สมาชิกในหมู่บ้านที่ประชุมใหญ่สามัญประจำปี	สหกรณ์มีการเปิดเผยข้อมูลผลการดำเนินงานในงบการเงินให้แก่สมาชิกทราบประชุมใหญ่ประจำปี ตัวอย่างเช่น ผู้ให้สัมภาษณ์ A001 ให้ความเห็นว่า “ต้องจัดทำงบการเงินให้เสร็จสิ้นภายใน 30 วัน นับจากวันสิ้นปีทางบัญชีของสหกรณ์ หากมีปัญหาชี้แจง เราต้องทำหนังสือแจ้งล่วงหน้า 7 วัน ก่อนวันครบกำหนด โดยส่วนใหญ่ก็สามารถจัดส่งได้ภายใน 30 วัน และสหกรณ์มีการเปิดเผยข้อมูลแก่สมาชิกทราบตอนเราประชุมใหญ่ประจำปีค่ะ”	✓	สหกรณ์ควรมีการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินที่รับรองแล้วต่อสมาชิก และผู้มีส่วนได้เสียผู้ให้ตัวอย่างเช่น สัมภาษณ์ B0002 ให้ความเห็นว่า “การจัดทำบัญชีไปตามหลักธรรมาภิบาล การจัดทำบัญชีจะต้องถูกต้อง โปร่งใส สามารถตรวจสอบเอกสารต่างๆ ได้

ตารางที่ 2 (ต่อ)

หลักการธรรมาภิบาล	การจัดทำบัญชีตามหลักธรรมาภิบาลที่สหกรณ์ต้องปฏิบัติ	ผลจากการตีความและสนทนากลุ่ม	การวิเคราะห์การปฏิบัติตาม CG	แนวทางการพัฒนา
2. หลักนิติธรรม - การกำหนดระเบียบ ข้อบังคับ ให้อบรมคุณลักษณะกับ การดำเนินธุรกิจของสหกรณ์ โดยคำนึงถึงทุกฝ่าย	มีการปฏิบัติตามระเบียบทางการเงินอย่างเคร่งครัดในเรื่องการนำส่งงบการเงินระหว่างสหกรณ์กับผู้สอบบัญชีภาครัฐ	สหกรณ์ทราบถึงระเบียบและมีการปฏิบัติตามระเบียบอย่างเคร่งครัดในการนำส่งงบการเงินตัวอย่างเช่น ผู้ให้สัมภาษณ์ A002 ให้ความเห็นว่า “ขั้นตอน คือ สิ้นปีทำการปรับปรุงทำงานงบทดลอง แล้วก็ทำการละเอียด ปรับปรุง เราเอารายละเอียดต่าง ๆ เข้าไปแล้วก็ออกงบดุลแล้วก็เข้าโปรแกรม การส่งงบการเงินก็จะส่งหลังจากปิดบัญชีภายใน 30 วันค่ะ”	✓	สหกรณ์ควรมีการกำหนดระเบียบข้อบังคับ ให้อบรมคุณลักษณะกับทุกฝ่ายธุรกิจของสหกรณ์ โดยคำนึงถึงทุกฝ่าย ตัวอย่างเช่น ผู้ให้สัมภาษณ์ A001 ให้ความเห็นว่า “สหกรณ์จำเป็นต้องปฏิบัติตามระเบียบนายทะเบียน สหกรณ์อย่างเคร่งครัด”

ตารางที่ 2 (ต่อ)

หลักธรรมาภิบาล	การจัดทำบัญชีตามหลักธรรมาภิบาลที่สหกรณ์ต้องปฏิบัติ	ผลจากการสัมภาษณ์และสนทนากลุ่ม	การวิเคราะห์การปฏิบัติตาม CG	แนวทางการพัฒนา
<p>3. หลักความเสมอภาค</p> <p>- คำนึงถึงความเสมอภาค แก่ผู้มีส่วนได้ส่วนเสียอย่างเท่าเทียมกัน เพื่อให้สมาชิก คณะกรรมการ และเจ้าหน้าที่ สหกรณ์ยึดถือใน การปฏิบัติงานในหน้าที่ และได้รับการปฏิบัติได้เท่าเทียมกัน</p>	<p>สหกรณ์ต้องมีการเปิดเผย ข้อมูลงบการเงินให้แก่สมาชิก สมาชิกจะได้รับข้อมูลที่ได้รับข้อมูลที่สหกรณ์เปิดเผยอย่างเท่าเทียมกัน</p>	<p>สหกรณ์มีการประชุมคณะกรรมการเพื่อรับรองงบการเงินมีเปิดเผยงบการเงินแก่ผู้มีส่วนได้เสียทุกฝ่าย ตัวอย่างเช่น ผู้ที่ สัมภาษณ์ B001 ให้ความเห็นว่า การส่งงบที่ส่งปกติก็คือไม่ขาด ส่วนขั้นตอนการนำส่งงบการเงินและการเปิดเผย ข้อมูลจะเปิดเผยทุกประจำปี ส่วนระยะเวลาการนำส่งงบการเงินไม่ทราบ” ผู้ที่สัมภาษณ์ B002 ให้ความเห็นว่า “เมื่อสหกรณ์ปิดบัญชีก็จะตรวจบัญชีให้ตรงกับโปรแกรมของแต่ละประเภท เช่น โปรแกรมสินค้า เงินกู้ เงินฝากแล้ว ก็จัดทำรายละเอียดประกอบงบการเงินภายใน 30 วัน แล้วก็ส่งงบการเงินให้กับผู้สอบ รับรองงบโดยทางผู้สอบ บัญชีก็จะประชุมคณะ กรรมการเพื่อรับรองงบการเงินแล้ว นำเสนอข้อมูลทางการเงินต่อผู้มีส่วนได้เสีย”</p>	<p>✓</p>	<p>สมาชิกสหกรณ์ควรได้รับการปฏิบัติได้อย่างเท่าเทียมกัน ตัวอย่างเช่น ผู้ที่ สัมภาษณ์ B005 ให้ความเห็นว่า “เมื่อมีการจัดประชุมใหญ่สามัญประจำปี สมาชิกและผู้มีส่วนได้เสียทุกฝ่าย จำเป็นต้องเข้าประชุมเพื่อรับทราบต่อ ผลการดำเนินงานของสหกรณ์”</p>

ตารางที่ 2 (ต่อ)

หลักการสากล	การปฏิบัติตามหลักธรรมาภิบาลที่ สหกรณ์ต้องปฏิบัติ	ผลจากการสัมภาษณ์และสนทนากลุ่ม	การ วิเคราะห์ การ ปฏิบัติ ตาม CG	แนวทางการพัฒนา
4. หลัก ประสิทธิภาพ - สหกรณ์ต้องมี การจัดทำแผนกลยุทธ์ ยุทธศาสตร์ แผนปฏิบัติ งานประจำปี	สหกรณ์ต้องมีการจัดทำแผนกลยุทธ์และ แผนปฏิบัติงานประจำปีทางบัญชี	สหกรณ์ที่มีสมาชิก ทุนดำเนินงานตลอดจนรายได้หลัก ของสหกรณ์ ที่จำนวนมาก จะไม่มีการจัดทำแผนกลยุทธ์ และแผนปฏิบัติงานประจำปีทางบัญชี ตัวอย่างเช่น ผู้สัมภาษณ์ B002 ให้ความเห็นที่ว่า “ แผนดำเนินงาน หรือกลยุทธ์ของทางสหกรณ์ ส่วนมากสหกรณ์ทำ แผนงานประจำปี แผนกลยุทธ์ยังไม่ได้ดำเนินการ เพราะว่าสหกรณ์เป็นสหกรณ์เล็ก ๆ แผนประจำปีก็จะ ดูผลประกอบการของปีที่ผ่านมาแล้วก็ศึกษา สภาพแวดล้อมในเรื่องของเศรษฐกิจแล้วก็ ทาง เจ้าหน้าที่แต่ละส่วนก็จะทำการออกข้อมูลโดยเบื้องต้นแล้ว นำเสนอแผนต่อที่ประชุมคณะกรรมการดำเนินการแล้ว ก็พร้อมรับข้อเสนอแนะ แล้วก็ปรับปรุงแก้ไขแผนให้ เป็นไปตามมติที่ประชุมของ คณะกรรมการแล้ว นำเสนอต่อที่ประชุมใหญ่ต่อไป”	✓	-

ตารางที่ 2 (ต่อ)

หลักการธรรมาภิบาล	การจัดทำบัญชีตามหลักธรรมาภิบาลที่สหกรณ์ต้องปฏิบัติ	ผลจากการสัมภาษณ์และสนทนากลุ่ม	การวิเคราะห์การปฏิบัติตาม CG	แนวทางการพัฒนา
5. หลักประสิทธิภาพ - มีการบริหารจัดการอย่างมีประสิทธิภาพ	การคัดเลือกผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี สหกรณ์ต้องมีกรออกคำสั่ง ประกาศ หรือการมอบหมาย จากมติที่ประชุมใหญ่ มติที่ประชุมคณะกรรมการดำเนินการ	การคัดเลือกผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี สหกรณ์จะมีการขอมติที่ประชุมใหญ่เพื่อออกประกาศรับสมัคร ตัวอย่างเช่น ผู้ที่สัมภาษณ์ B002 ให้ความเห็นว่า “ การคัดเลือกเจ้าหน้าที่บัญชี พนักงานบัญชี ข้อแรกเลย สหกรณ์ก็นำเสนอให้คณะ กรรมการพิจารณาในเรื่องคุณสมบัติ ในเรื่องของรายละเอียดปลีกย่อยต่าง ๆ ของผู้จัดทำบัญชี อย่างน้อยก็ต้องจบสาขาบัญชีในส่วนของสมาชิกในการมีส่วนร่วม นั้น ทางสหกรณ์ก็เปิดกว้างที่จะให้สมาชิกเข้ามาในการคัดเลือกในการสอบสัมภาษณ์”	✓	-

## ตารางที่ 2 (ต่อ)

หลักธรรมาภิบาล	การจัดทำบัญชีตามหลักธรรมาภิบาลที่สหกรณ์ต้องปฏิบัติ	ผลจากการสัมภาษณ์และสนทนากลุ่ม	การวิเคราะห์การปฏิบัติตาม CG	แนวทางการพัฒนา
6. หลักการมีส่วนร่วม - กระจายโอกาสให้เจ้าหน้าที่และสมาชิก ได้เข้ามามีส่วนร่วมในการบริหาร ตัดสินใจเรื่องต่างๆ	สหกรณ์ต้องมีการเปิดเผยและให้บริการข้อมูลข่าวสารแก่สมาชิกในการรับฟังและบริหารจัดการ ข้อคิดเห็นของสมาชิก เปิดโอกาสให้สมาชิกมีส่วนร่วมในการคัดเลือกผู้ทำหน้าที่จัดทำบัญชีของสหกรณ์	การเปิดรับพนักงานบัญชีสหกรณ์จะนำเสนอให้คณะกรรมการพิจารณาในเรื่องคุณสมบัติ มีการประกาศรับสมัครและมีการสอบแข่งขัน คณะกรรมการจะเป็นผู้คัดเลือก ตัวอย่างเช่นผู้ให้สัมภาษณ์ A001 ให้ความเห็นว่า “การคัดเลือกผู้ทำบัญชีจะมีการสอบแข่งขันจะมีคณะกรรมการเป็นผู้คัดเลือก คณะกรรมการสมาชิกไม่มีส่วนร่วมในการคัดเลือก”	✓	เจ้าหน้าที่สหกรณ์ควรมีส่วนร่วมในการจัดทำบัญชีร่วมกันของแต่ละแผนก ตัวอย่างเช่น ผู้ให้สัมภาษณ์ B002 ให้ความเห็นว่า “การมีส่วนร่วมของเจ้าหน้าที่ทุกคน ก็ในเรื่องเอกสารต่างๆ เพื่อที่จะมาประกอบการลงบัญชีให้ถูกต้อง เพื่อสามารถตรวจสอบต่อไปได้ คือเอกสารมีที่มาที่ไป”

ตารางที่ 2 (ต่อ)

หลักธรรมาภิบาล	การจัดทำบัญชีตามหลักธรรมาภิบาลที่สหกรณ์ต้องปฏิบัติ	ผลจากการสัมภาษณ์และสนทนากลุ่ม	การวิเคราะห์การปฏิบัติตาม CG	แนวทางการพัฒนา
7. หลักการตอบสนองต่อ - สหกรณ์สามารถ ตอบสนองต่อ ความขัดแย้งหรือ ความต้องการของสมาชิก และผู้มี ส่วนได้ส่วนเสีย ที่ มีความ หลากหลายและ ความแตกต่างกัน	สหกรณ์มีการจัดการหรือ บริหารความเสี่ยงเมื่อผู้ทำ บัญชีเกิดความไม่เข้าใจ ระหว่างกันในการทำบัญชี	เมื่อเกิดความไม่เข้าใจกันในการจัดทำบัญชีสหกรณ์จะมีการ แก้ไขต่อความไม่เข้าใจกันอย่างที่ ตัวอย่างเช่น ผู้ให้ สัมภาษณ์ A001 ให้ความเห็นว่า “ระหว่างเจ้าหน้าที่ที่มีบ้าง แต่บางที่ทางฝ่ายที่เขาไม่เข้าใจเรื่องการลงบัญชี แต่เราก็ แก้ไขความขัดแย้งโดยการคุยกันด้วยความเข้าใจ”	✓	สหกรณ์ควรมีการจัดการความเสี่ยง หรือปัญหาเมื่อเกิดความไม่เข้าใจกันใน การจัดทำบัญชี ตัวอย่างเช่น ผู้ให้ สัมภาษณ์ A003 ให้ความเห็นว่า “แก้ไขความขัดแย้ง โดยการคุยกันด้วย ความเข้าใจ”

ตารางที่ 2 (ต่อ)

หลักธรรมาภิบาล	การจัดทำบัญชีตามหลักธรรมาภิบาลที่สหกรณ์ต้องปฏิบัติ	ผลจากการสัมภาษณ์และสนทนากลุ่ม	การวิเคราะห์การปฏิบัติตาม CG	แนวทางการพัฒนา
<p>8. หลักการะรับผิดชอบต่อ</p> <p>- สหกรณ์ตระหนักในสิทธิหน้าที่ความรับผิดชอบต่อผลจากการกระทำ</p>	<p>สหกรณ์มีการแบ่งแยกหน้าที่ในการจัดทำบัญชีอย่างชัดเจน</p>	<p>สหกรณ์มีการแบ่งแยกหน้าที่ในการจัดทำบัญชีอย่างชัดเจน ตัวอย่างเช่น ผู้ให้สัมภาษณ์ B003 ให้ความเห็นว่า “สหกรณ์ก็จะแบ่งแยกหน้าที่ เพราะว่าจะรับพนักงาน แต่ละตำแหน่ง เช่น ตำแหน่งเจ้าหน้าที่บัญชี เจ้าหน้าที่จัดหาลินคัมมา เจ้าหน้าที่รวบรวม เจ้าหน้าที่ฝ่ายสินเชื่อของ แต่ละส่วนในเรื่องของการเตรียมเอกสาร การรวบรวม หลักฐานก็จะต้องปฏิบัติ ให้ เป็นไปตามระเบียบของการลงบัญชีก็จะต้องตรวจสอบข้อมูล ตรวจสอบรายละเอียด การลงชื่อหน่วยงานต่างๆ ก็แบ่งแยกกันอย่างชัดเจน บัญชีก็จะไม่ทำอะไร ที่เกี่ยวกับในส่วนของการเก็บเงินสดก็จะแบ่งแยกหน้าที่กัน”</p>	<p>✓</p>	<p>สหกรณ์มีการแบ่งแยกหน้าที่อย่างชัดเจน รวมถึงการตระหนักถึงความรับผิดชอบต่อหน้าที่ที่ได้รับมอบหมาย ตัวอย่างเช่น ผู้ให้สัมภาษณ์ A001 ให้ความเห็นว่า “ปัจจุบันในเรื่องของระเบียบ ข้อบังคับมีมีการปรับเปลี่ยนในส่วนนี้จะพัฒนาในส่วนของบริษัท เพื่อเสริมสร้าง สมรรถนะของเจ้าหน้าที่บัญชีให้มีประสิทธิภาพในเรื่องของการลงบัญชี ให้ความถูกต้อง แม่นยำ ความรับผิดชอบต่องานจึงต้องการที่จะพัฒนาตัวบุคลากร และระบบ การทำงานในองค์กรมากกว่าค่ะ”</p>



ตารางที่ 2 (ต่อ)

หลักธรรมาภิบาล	การจัดทำบัญชีตามหลักธรรมาภิบาลที่สหกรณ์ต้องปฏิบัติ	ผลจากการสัมภาษณ์และสนทนากลุ่ม	การวิเคราะห์การปฏิบัติตาม CG	แนวทางการพัฒนา
9. หลักการมอบอำนาจ - สหกรณ์มีการมอบอำนาจและ ความรับผิดชอบ ในการตัดสินใจและการ ดำเนินการ	สหกรณ์มีการกำหนดหน้าที่ ความรับผิดชอบของแต่ละ ฝ่ายที่เกี่ยวข้องกับการ จัดทำบัญชีอย่างชัดเจน	สหกรณ์มีการกำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบแต่ละฝ่ายอย่าง ชัดเจนตัวอย่างเช่น ผู้ให้สัมภาษณ์ A005 ให้ความเห็นว่า “มีตำแหน่งของบัญชีทำตั้งแต่ต้นจนจบเลยคะที่เกี่ยวกับ บัญชีทั้งหมดเลยคะ มีการกำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบ แต่ละฝ่ายอย่างชัดเจนคะ อย่างการตลาดก็การตลาด สินเชื่อก็สินเชื่อ บัญชีก็บัญชี การเงินก็การเงิน อย่างชัดเจน คะ”	✓	สหกรณ์ที่มีผลการดำเนินงานน้อยจะ ไม่มีเจ้าหน้าที่บัญชีในสหกรณ์เพื่อ มาทำบัญชีโดยเฉพาะ ดังนั้น ควรมี การจัดสรรอัตราค่าจ้างเพิ่มเติม ตัวอย่างเช่น ผู้ให้สัมภาษณ์ B004 ให้ความ เห็นว่า “มีการเพิ่มงบประมาณ ในการจัดจ้างพนักงานบัญชีหรือมีการ กำหนดกรอบโครงสร้างเพิ่มเติม”

### อภิปรายผลการวิจัย

การวิจัยเรื่องการประยุกต์ใช้หลักธรรมาภิบาลในการทำบัญชี กรณีศึกษา สหกรณ์การเกษตรในเขตจังหวัดอุดรดิตถ์ สามารถอภิปรายผลตามวัตถุประสงค์ของการวิจัยได้ดังนี้

1. สภาพการจัดทำบัญชีของสหกรณ์การเกษตรในเขตจังหวัดอุดรดิตถ์ จากผลการวิจัย พบว่า ปัจจุบันสหกรณ์ส่วนใหญ่มีการนำโปรแกรมบัญชีมาใช้ในการบันทึกบัญชี การลงบัญชีในระบบจึงอำนวยความสะดวกให้กับผู้ใช้งานมากกว่าเดิมทำให้ความผิดพลาดลดน้อยลงจากอดีตที่ผ่านมา ซึ่งสอดคล้องกับผลการวิจัยของ Ponweing. (2007) กล่าวว่า โปรแกรมจะช่วยลดขั้นตอน ลดเวลา และข้อผิดพลาดในการจัดทำบัญชีของสหกรณ์ สอดคล้องกับ Jermplang. (2016) กล่าวว่า ระบบบัญชีของสหกรณ์สามารถใช้บันทึกรายการต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมของสหกรณ์ได้อย่างสะดวก รวดเร็ว รายการต่าง ๆ มีความถูกต้องส่วนสหกรณ์ขนาดเล็กที่มีการจัดทำบัญชีด้วยระบบมือจะมีเจ้าหน้าที่มาถ่ายทอดความรู้ทำให้การปฏิบัติงานจัดทำบัญชีมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

2. ปัญหาการจัดทำบัญชีของสหกรณ์การเกษตรในเขตจังหวัดอุดรดิตถ์ จากผลการวิจัย พบว่า ปัญหาการจัดทำบัญชีของสหกรณ์การเกษตรสรุปได้ 2 ประเด็น คือ ปัญหาด้านบุคลากรและการควบคุมภายในของสหกรณ์ บุคลากรมีความผิดพลาดในการบันทึกบัญชี พนักงานบัญชีขาดความรอบคอบในการปฏิบัติงานด้านบัญชี และปัญหาด้านการไม่ปฏิบัติตามระเบียบข้อบังคับ เนื่องจากระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์มีความซับซ้อน คำนะนำเกี่ยววิธีปฏิบัติทางการบัญชีมีรายละเอียดมาก ทำให้สหกรณ์ไม่ปฏิบัติตามระเบียบ สอดคล้องกับผลการวิจัยของ Chidta Wong. (2009) กล่าวว่า เจ้าหน้าที่บัญชีหรือผู้มีหน้าที่ในการจัดทำบัญชีให้แกสหกรณ์ขาดความรู้ความเข้าใจ เกี่ยวกับระเบียบ คำสั่ง คำนะนำของนายทะเบียนสหกรณ์

3. การประยุกต์ใช้หลักธรรมาภิบาลในการทำบัญชีของสหกรณ์การเกษตรในเขตจังหวัดอุดรดิตถ์ พบว่า สหกรณ์การเกษตรในเขตจังหวัดอุดรดิตถ์มีการประยุกต์ใช้หลักธรรมาภิบาลในการจัดทำบัญชี ทั้ง หลักความโปร่งใสและหลักความเสมอภาค โดยการเปิดเผยข้อมูลงบการเงินที่ผู้สอบบัญชีภาครัฐรับรองแล้วแก่สมาชิกในการประชุมใหญ่สามัญประจำปี หลักนิติธรรม คือ สหกรณ์มีการปฏิบัติตามระเบียบทางการบัญชีอย่างเคร่งครัดในเรื่องการนำส่งงบการเงินระหว่างสหกรณ์กับผู้สอบบัญชีภาครัฐ ซึ่งสอดคล้องกับผลการวิจัยของ Phola & Chinachoti. (2018) กล่าวว่า สหกรณ์มีระเบียบ ข้อบังคับ สำหรับใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงานอย่างชัดเจนครอบคลุมทุกกิจกรรม หลักประสิทธิผลจะเกี่ยวข้องกับการจัดทำ แผนกลยุทธ์/จัดทำแผนประจำปีเกี่ยวกับการบัญชี พบว่า การจัดทำแผนกลยุทธ์/จัดทำแผนประจำปีเกี่ยวกับการบัญชีจะขึ้นอยู่กับขนาดของสหกรณ์ โดยสหกรณ์ที่มีขนาดใหญ่จะมีการจัดทำแผนกลยุทธ์/จัดทำแผนประจำปี ด้านหลักประสิทธิภาพ และหลักการมีส่วนร่วม สหกรณ์จะเชื่อมโยงกับวิธีการคัดเลือกผู้ทำบัญชีของสหกรณ์และการมีส่วนร่วมของสมาชิกในการคัดเลือกผู้ทำบัญชี หลักการตอบสนอง จะแสดงถึงการตอบสนองต่อความขัดแย้งและความต้องการของสมาชิก ซึ่งพบว่า สหกรณ์มีการตอบสนองต่อความขัดแย้งเมื่อสหกรณ์เกิดความไม่เข้าใจกันในการจัดทำบัญชี และความต้องการของสมาชิก หลักการรับผิดชอบและหลักการมอบอำนาจ พบว่า สหกรณ์มีการแบ่งแยกหน้าที่แต่ละฝ่ายอย่างชัดเจน สอดคล้องกับ PhraSompong Karmsee. (2018) ที่ระบุว่า หลักการมอบอำนาจ คือ การมอบ

อำนาจและความรับผิดชอบในการตัดสินใจและการดำเนินการให้แก่บุคลากร และสอดคล้องกับ Phola & Chinachoti. (2018) กล่าวว่า คณะกรรมการหรือเจ้าหน้าที่สหกรณ์ มีความตระหนักในหน้าที่และงานที่ได้รับมอบหมาย

4. แนวทางในการพัฒนาการทำบัญชีตามหลักธรรมาภิบาลของสหกรณ์การเกษตรในเขตจังหวัดอุตรดิตถ์ พบว่า แนวทางในการพัฒนาการทำบัญชีของสหกรณ์การเกษตรตามหลักธรรมาภิบาลจำเป็นต้องอาศัยความร่วมมือของทุกฝ่ายในสหกรณ์ให้มีการปฏิบัติตามหลักธรรมาภิบาลนำไปสู่การบริหารงานที่มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ซึ่งสอดคล้องกับผลการวิจัยของ Chantuk & Pornputtpong. (2014) ที่กล่าวว่า การนำหลักธรรมาภิบาลมาใช้ในการปฏิบัติงานทั้งหลักความโปร่งใส ความรับผิดชอบ นิติธรรม การมีส่วนร่วม ต้องใช้ความร่วมมือของพนักงานทุกคนในทุกๆ กิจกรรมในองค์กร และให้พนักงานได้มีสิทธิในการออกความคิดเห็น รวมถึงผู้บริหารควรที่จะลงมาช่วยแก้ปัญหาต่างๆ ที่เกิดขึ้น เพื่อแสดงให้เห็นถึงความตั้งใจ และ เอาใจใส่ในความเป็นอยู่ขององค์กร

อนึ่ง ผลการวิจัยครั้งนี้ มีข้อสังเกตว่าผู้ให้การสัมภาษณ์ในเขตจังหวัดอุตรดิตถ์ ไม่ได้กล่าวถึงแนวทางการพัฒนาการจัดทำบัญชีของสหกรณ์การเกษตรให้สอดคล้องกับหลักธรรมาภิบาล 2 ข้อ คือ หลักประสิทธิภาพ และหลักประสิทธิผล อันหมายถึง “สหกรณ์มีการบริหารจัดการและใช้ทรัพยากรที่มีอยู่ในสหกรณ์อย่างจำกัด ให้เกิดประโยชน์สูงสุดแก่สหกรณ์ โดยยึดหลักความประหยัดและความคุ้มค่า” และ “การที่สหกรณ์ได้ดำเนินการต่างๆ ตามอุดมการณ์สหกรณ์ หลักการสหกรณ์ และวิธีการสหกรณ์” ตามลำดับ ซึ่งแตกต่างจากงานวิจัยของ Pasunon & Siriwong. (2013) ที่กล่าวถึงกฎแห่งความสำเร็จของสหกรณ์การเกษตรว่า หากสหกรณ์ต้องการพัฒนาสู่ความสำเร็จนั้น ต้องบริหารจัดการสหกรณ์ให้มีการใช้ทรัพยากร ที่มีอยู่อย่างคุ้มค่า ประหยัดและมีประโยชน์สูงสุดต่อผู้มีส่วนได้เสียทุกฝ่าย โดยเฉพาะการจัดการด้านการเงินและบัญชี ควรจัดให้มีระบบระเบียบเป็นไปตามหลักธรรมาภิบาล และเสริมสร้างความสามารถในการใช้เทคโนโลยีในการจัดทำข้อมูลสารสนเทศทางการบัญชี ในประเด็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการจัดทำบัญชีของสหกรณ์การเกษตรนั้น และแตกต่างจากผลการวิจัยของสหกรณ์การเกษตรในพื้นที่อื่นๆ เช่น Supppanya. (2013) พบว่า สหกรณ์การเกษตรในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือตอนกลาง มีข้อด้อยเรื่องการบริหารทรัพยากรในการจัดทำบัญชี ขาดอุปกรณ์ที่เพียงพอและสามารถใช้งานได้ง่าย และการขาดการพัฒนาความรู้ด้านบัญชีของบุคลากร เช่นเดียวกับผลการวิจัยของ Pasunon. (2015) ที่พบว่าสหกรณ์การเกษตรในประเทศไทย ยังขาดการบริหารจัดการที่มีประสิทธิภาพด้านสารสนเทศทางการบัญชี เพราะไม่มีซอฟต์แวร์ที่เกี่ยวข้องกับการจัดการด้านบัญชีที่ไม่เสียค่าใช้จ่าย ประกอบกับบุคลากรยังไม่มีความรู้เพียงพอที่จะใช้คอมพิวเตอร์ในการจัดทำบัญชีอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล จากข้อค้นพบในงานวิจัยนี้ พบว่า ผู้ให้การสัมภาษณ์นั้นไม่มีการกล่าวถึงหลักประสิทธิภาพ และหลักประสิทธิผลในการจัดทำบัญชี อาจตีความได้ถึง วัฒนธรรมในองค์กรของสหกรณ์การเกษตรที่แตกต่างกันโดยบุคลากรไม่ได้คำนึงถึงประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการจัดทำบัญชีเท่าที่ควร ดังเช่น Kittinorarat, Sanpakdi & Phaholpak. (2014) ได้ศึกษาพบว่าวัฒนธรรมในองค์กรและภาวะผู้นำของผู้จัดการมีอิทธิพลต่อความสำเร็จของสหกรณ์การเกษตรในประเทศไทย และเสนอแนะว่าคณะกรรมการ

ผู้จัดการสหกรณ์ และสมาชิกสหกรณ์ต้องร่วมกันสร้างวัฒนธรรมในองค์กรให้มีการสร้างคุณค่าแก่พนักงาน มีความคล่องตัวในการบริหารงานและสร้างรายได้เปรียบในการแข่งขันให้มีขึ้นในสหกรณ์การเกษตรต่อไป

#### ข้อเสนอแนะ

ข้อเสนอแนะในการวิจัยครั้งต่อไป

1. ควรมีการแนวทางการพัฒนาสหกรณ์ขนาดกลางและขนาดใหญ่ให้มีแผนกลยุทธ์และแผนประจำปี ทางบัญชีเพื่อให้การบริหารงานภายในสหกรณ์มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น
2. ควรมีการศึกษาการประยุกต์ใช้หลักธรรมาภิบาลในการจัดทำบัญชีจากสหกรณ์ประเภทอื่นๆ ทั้งในภาคการเกษตร และนอกภาคการเกษตร เพื่อที่จะได้ทราบถึงความสำเร็จของการนำหลักธรรมาภิบาล มาประยุกต์ใช้ในการบริหารจัดการของสหกรณ์และให้ครอบคลุมสหกรณ์ทุกประเภทมากยิ่งขึ้น

#### References

- Chanerngphanich, J. (2015). **Move Forward for Solving Concrete Cooperative Problems in Thailand**. E-Library of Academic Office. The Secretariat of The House of Representatives. [Online]. Available : <https://library2.parliament.go.th/ebook/content-issue/2558/hi2558-041.pdf> [2019, October 3].
- Chantuk, T. & Pornputtpong, W. (2014). The Relationship Between Desired Accountant Characteristics and the Need of Principle of Good Governance Readiness to ASEAN Community. **Journal of Bangkokthonburi University**, 3(1), 98-108.
- Chidta Wong, R. (2009). Problems with Bookkeeping of Agricultural Cooperative in Chiangmai Province. Thesis of Master of Accounting Chiang Mai University. [Online]. Available : <http://cmuir.cmu.ac.th/handle/6653943832/9413> [2020, July 16].
- Cooperative Promotion Department. (2017). **Types of Cooperatives**. [Online]. Available : <https://www.cpd.go.th/cpdth2560/index.php/component/k2/item/185>. [2019, September 9].
- Cooperative Auditing Department. (2019). **Report number of cooperatives / farmer groups Classified by cooperative status and cooperative type**. [Online]. Available : [https://intranet.cad.go.th/CAD\\_LOOP/CAD\\_COOP/report/report\\_6\\_status.php](https://intranet.cad.go.th/CAD_LOOP/CAD_COOP/report/report_6_status.php). [2019, September 9].
- Jermplang, K. (2016). **Evaluation of Applying Cooperative Full Pack Accounting Software in Accounting Information Systems of Agricultural Cooperatives in Chiang Mai Province**. Independent Study of Master of Chiang Mai University. [Online]. Available : [http://library.cmu.ac.th/digital\\_collection/etheses](http://library.cmu.ac.th/digital_collection/etheses) [2020, July 16].

- Kittinorarat, J., Sanpakdi, P. & Phaholphak, J. (2014). Antecedents of success of Agricultural Cooperatives in Thailand. *Journal of Economics and Management Strategy*, 1(2), 14-23.
- National Research Council of Thailand. (2011). **Data Collection Tools for Qualitative Research and Focus Group**. [Online]. Available : [http://www.priv.nrct.go.th/ewt\\_dl.php?nid=896](http://www.priv.nrct.go.th/ewt_dl.php?nid=896) [2019, September 10].
- NEWSMonitor. (2018, December 4). **Frantic Cooperative officer of Udon Thani Agricultural Cooperative Co.,Ltd Cheating Member 17 account about 10 Million Bath**. [Online]. Available : [https://www.matichon.co.th/news-monitor/news\\_1258061](https://www.matichon.co.th/news-monitor/news_1258061) [2019, October 3].
- Office of Peaceful Methods and Good Governance. King Prajadhipok's Institute. (2019). **Good Governance of Middle Manager**. [Online]. Available : <http://www.kpi.ac.th/> ธรรมภิบาลของผู้บริหารระดับกลาง [2019, September 9].
- Pasunon, P. & Siriwong, P. (2013). Efficiency and key success of agricultural cooperative operation : A study for grounded theory. *Veridian E-Journal*, 6(1), 610-628.
- Pasunon, P. (2015). Operational Problems Of Agricultural Cooperatives in Thailand : A Grounded Theory Developed from government officials in Cooperative Promotion Department and Cooperative Auditing Department. *Srinakharinwirot Research and Development (Journal of Humanities and Social Sciences)*, 7(13), 85-101.
- Phola ,S. & Chinachoti ,P. (2018). Factors Affecting Good Governance Implementation of Saving Cooperative in Khon Kaen Province. *Ratchaphruek Journal*, 16(2), 97-108.
- Photisita, C. (2006). **Science and Art for Qualitative Research**. (2 nd ed.). Bangkok : Amarin Printing & Publishing Public Co., Ltd.
- PhraSompong Karmsee (2018). **Management as Good Governance Principles of Mahachulalongkornrajavidyalaya University Phrae Campus**. Thesis of Master of Public Administration Lampang Rajabhat University.
- Ponweing, Y. (2007). **Assessment of Using General Ledger Accounting System Program of the Cooperative Auditing Department in Regional Cooperative Auditing Office No.7 (Chiang Mai)**. Independent Study of Master of Chiang Mai University. [Online]. Available : <http://cmuir.cmu.ac.th/handle/6653943832/9045> [2020, July 16].

- Suppapanya, P. (2013). Weaknesses and Opportunities for Improvements of Agricultural Cooperatives in the Central Northeastern Region of Thailand. **College of Graduate Study in Management Journal**, Khon Kaen University, 6(2), 35-52.
- Thairath. (2017 ,February 21). **Trap 20 Board-Cooperative officer of Samko Agricultural Cooperative Co.,Ltd Cheating Money Member for personal tote 223 Million Bath.** [Online]. Available : <https://www.thairath.co.th/news/local/863524>. [2019, September 11].
- Wanproh, N. (2014). **The Good Governance and the Accountants Competency towards the Financial Statement of Local Administrative Organizations Touring on Five Southern Border Provinces.** Thesis of Master of Accounting Prince of Songkla University. [Online]. Available : <http://kb.psu.ac.th/psukb/handle/2010/10049> [2019, September 21].