

## บทที่ 5

### สรุปผลการวิจัย อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

การวิจัยเรื่อง "ปัจจัยที่ส่งผลต่อการใช้วิจารณ์ญาณเชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย" เป็นการวิจัยเชิงสำรวจ โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่างผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยวิธีการสุ่มตัวอย่างแบบง่าย จำนวนทั้งสิ้น 300 บริษัท บริษัทละ 3 ชุด โดยได้รับแบบสอบถามตอบกลับจากกลุ่มตัวอย่างจำนวน 112 บริษัท คิดเป็นการตอบกลับร้อยละ 37.33 หรือได้รับแบบสอบถามตอบกลับมาจำนวน 274 ชุด จากแบบสอบถามทั้งสิ้น 900 ชุด คิดเป็นอัตราการตอบกลับร้อยละ 30.44 ซึ่งจากบทที่ 4 ได้มีการวิเคราะห์ผลการวิจัยไปแล้วนั้น ในบทนี้ซึ่งเป็นบทสุดท้ายของการวิจัยจะกล่าวถึงบทสรุปผลจากการวิจัยพร้อมทั้งข้อเสนอแนะในการทำวิจัย

#### 5.1 สรุปและอภิปรายผลการวิจัย

ผู้วิจัยได้แบ่งประเด็นที่จะทำการสรุปผลการวิจัยพร้อมกับอภิปรายผลออกเป็น 3 ข้อ ตามวัตถุประสงค์ของการวิจัยดังต่อไปนี้

**วัตถุประสงค์ที่ 1** เพื่อศึกษาถึงระดับการใช้วิจารณ์ญาณเชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ผู้วิจัยวัดระดับการใช้วิจารณ์ญาณเชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน โดยให้กลุ่มตัวอย่างผู้ตรวจสอบภายในพิจารณาสถานการณ์จำลองที่เกี่ยวข้องกับปัญหาความขัดแย้งทางจริยธรรมและแสดงความคิดเห็นต่อการกระทำของผู้ตรวจสอบภายในที่เกิดขึ้นว่าเป็นการกระทำที่เหมาะสมหรือไม่ จำนวน 3 สถานการณ์

จากการวิเคราะห์ระดับการใช้วิจารณ์ญาณเชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายในจากสถานการณ์จำลองทั้ง 3 สถานการณ์ สรุปได้ว่าผู้ตรวจสอบภายในมีระดับการใช้วิจารณ์ญาณเชิงจริยธรรมโดยรวมอยู่ในระดับมาก (ค่าเฉลี่ย = 4.01) โดยที่สถานการณ์จำลองข้อ 3 มีระดับการใช้วิจารณ์ญาณเชิงจริยธรรมอยู่ในระดับมากที่สุด (ค่าเฉลี่ย = 4.47) รองลงมาคือ สถานการณ์จำลองข้อ 1 และสถานการณ์จำลองข้อ 2 มีระดับการใช้วิจารณ์ญาณเชิงจริยธรรมอยู่ในระดับมาก (ค่าเฉลี่ย = 4.03 และ 3.52 ตามลำดับ)

ซึ่งผลจากการศึกษาที่ได้แสดงให้เห็นว่าผู้ตรวจสอบภายในมีระดับการใช้  
 วิจารณ์ญาณเชิงจริยธรรมอยู่ในระดับที่น่าพึงพอใจ แต่ทั้งนี้การใช้วิจารณ์ญาณเชิงจริยธรรมขึ้นอยู่กับ  
 กับความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายในด้วยซึ่งถือว่าเป็นสิ่งสำคัญมาก เพราะถ้าผู้ตรวจสอบ  
 ภายในขาดความเป็นอิสระแล้ว จะทำให้ไม่สามารถทราบข้อมูลหรือประเด็นสำคัญต่างๆ ที่อาจ  
 ส่งผลกระทบต่อการดำเนินงานของบริษัทได้ เช่น หากผู้ตรวจสอบภายในตรวจพบจุดผิดพลาดหรือ  
 การทุจริตที่อาจมีสาเหตุมาจากผู้บริหารระดับสูงก็อาจไม่กล้ารายงานเนื่องจากกลัวว่าจะกระทบ  
 ต่อสถานภาพของตน ซึ่งการแก้ปัญหาในเรื่องความเป็นอิสระจะต้องกำหนดโดยนโยบายของ  
 ผู้บริหารระดับสูงต่อการให้ความสำคัญต่อหน่วยงานตรวจสอบภายในและการนำข้อมูลที่ได้ไปใช้  
 ในทางที่เหมาะสมเพื่อปรับปรุงองค์กรให้เกิดความโปร่งใสและก่อให้เกิดธรรมาภิบาลในองค์กร

นอกจากความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายในแล้วอีกสิ่งหนึ่งที่มีผลต่อการ  
 วิจารณ์ญาณเชิงจริยธรรมก็คือเรื่องของจรรยาบรรณวิชาชีพตรวจสอบภายใน ซึ่งสามารถนำมาใช้  
 เป็นกรอบในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในในสถานการณ์ที่ต้องเผชิญกับความขัดแย้งทาง  
 จริยธรรมและช่วยให้ผู้ตรวจสอบภายในสามารถปฏิบัติตนได้อย่างเหมาะสมต่อหน้าที่ทางวิชาชีพ  
 และองค์กรของตน

ดังนั้น หากผู้ตรวจสอบภายในมีการใช้วิจารณ์ญาณเชิงจริยธรรมอยู่ในระดับที่ดี  
 มีความเป็นอิสระ และมีการประยุกต์ใช้จรรยาบรรณวิชาชีพให้เหมาะสมตามสถานการณ์ ก็  
 จะส่งผลทำให้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในมีความน่าเชื่อถือและมีประสิทธิผล สามารถทำให้ได้รับ  
 ข้อมูลอื่นๆ ที่เป็นประโยชน์จากผู้ตรวจสอบภายในเพิ่มเติม นอกจากนี้ยังช่วยส่งเสริมให้การ  
 กำกับดูแลกิจการของคณะกรรมการตรวจสอบเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

**วัตถุประสงค์ที่ 2** เพื่อศึกษาถึงปัจจัยที่คาดว่าจะส่งผลต่อการใช้วิจารณ์ญาณ  
 เชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

### 1. ปัจจัยส่วนบุคคล

จากผลการศึกษาพบว่า อายุและระดับการศึกษาส่งผลต่อการ  
 วิจารณ์ญาณเชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายในอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 โดยที่

กลุ่มตัวอย่างที่มีอายุน้อยกว่า 30 ปี จะมีระดับการใช้วิจารณ์ญาณเชิง  
 จริยธรรมต่ำกว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีอายุช่วงอื่นๆ รองลงมาคือ ช่วงอายุระหว่าง 40 - 49 ปี มีระดับ  
 การใช้วิจารณ์ญาณเชิงจริยธรรมต่ำกว่าช่วงอายุ 50 ปีขึ้นไป กล่าวคือ กลุ่มตัวอย่างที่มีอายุน้อย  
 อาจยังมีวุฒิภาวะไม่สูง ซึ่งหากมีอายุเพิ่มมากขึ้น ก็จะมีวุฒิภาวะสูงขึ้นตามวัยและการกระทำก็จะ

ปรับเปลี่ยนไป ทำให้มองเห็นปัญหาได้ชัดเจน ถูกต้องตรงตามความเป็นจริง ซึ่งรวมไปถึงความรับผิดชอบในการปฏิบัติงานด้วย ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Larkin (2000) ที่พบว่า อายุส่งผลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน Ziegenfuss และ Martinson (2002) พบว่า อายุส่งผลต่อการรับรู้เชิงจริยธรรมและการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของนักบัญชีการจัดการ และโชคดี จันทวงศ์ (2544) พบว่า อายุมีผลต่อจริยธรรมในการทำงานของพนักงาน

กลุ่มตัวอย่างที่มีการศึกษาระดับปริญญาตรีมีระดับการใช้วิจารณญาณเชิงจริยธรรมต่ำกว่ากลุ่มที่มีระดับการศึกษาสูง กล่าวคือ การศึกษาทำให้คนเรามีการพัฒนาเปลี่ยนแปลงในทางที่ดีขึ้นทั้งในด้านร่างกายและจิตใจ ความคิดเห็นและทัศนคติ ผู้ที่มีระดับการศึกษาสูงย่อมมีความรู้ ความคิด และมีวิจารณญาณสูงกว่าผู้ที่มีการศึกษาระดับต่ำกว่า ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ โชคดี จันทวงศ์ (2544) ที่พบว่า ระดับการศึกษามีผลต่อจริยธรรมในการทำงานของพนักงาน

สำหรับปัจจัยส่วนบุคคลที่ไม่ส่งผลต่อการใช้วิจารณญาณเชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน ได้แก่

เพศไม่ส่งผลต่อการใช้วิจารณญาณเชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน ทั้งนี้อาจเป็นเพราะอิทธิพลทางสังคมหรือจากระเบียบปฏิบัติขององค์กรที่ทำให้ผู้ตรวจสอบภายใน เพศหญิงและเพศชายมีการใช้วิจารณญาณเชิงจริยธรรมไม่แตกต่างกัน ซึ่งไม่สอดคล้องกับงานวิจัยของ Larkin (2000) ที่พบว่า เพศส่งผลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน โดยเพศหญิงสามารถระบุพฤติกรรมทางจริยธรรมได้ดีกว่าเพศชาย และงานวิจัยของ โชคดี จันทวงศ์ (2544) ที่พบว่า เพศส่งผลต่อการใช้เหตุผลเชิงจริยธรรมของพนักงาน

ประสบการณ์ในการตรวจสอบภายในไม่ส่งผลต่อการใช้วิจารณญาณเชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งอาจเป็นเพราะประสบการณ์ในการตรวจสอบช่วยให้ผู้ตรวจสอบภายในมีทักษะในการปฏิบัติงานที่ดียิ่งขึ้น แต่ไม่ได้ทำให้มีการใช้วิจารณญาณเชิงจริยธรรมที่สูงขึ้นด้วย เนื่องจากจริยธรรมขึ้นอยู่กับตัวบุคคลด้วยว่าจะสามารถตระหนักและให้ความสำคัญหรือไม่ นอกจากนี้ผู้ที่ทำงานเป็นระยะเวลาอันยาวนานอาจเกิดความประนีประนอมทางจริยธรรมระหว่างกัน เพื่อเป็นการรักษาความสัมพันธ์ต่อกันไว้ ผลการวิจัยไม่สอดคล้องกับงานวิจัยของ O'Leary and Stewart (2005) และ Larkin (2000) ที่พบว่า ประสบการณ์ในการตรวจสอบส่งผลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน

วุฒิบัตรวิชาชีพไม่ส่งผลต่อการใช้วิจารณญาณเชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน กล่าวคือ ผู้ที่ได้รับวุฒิบัตรวิชาชีพไม่ได้มีความอ่อนไหวต่อปัญหาทางจริยธรรมมากกว่าผู้ที่ไม่ได้รับวุฒิบัตร ซึ่งอาจเกิดจากในประเทศไทยยังมีผู้ที่ได้รับวุฒิบัตรวิชาชีพจำนวนน้อย และการทดสอบเพื่อรับวุฒิบัตรวิชาชีพก็เน้นทดสอบในเรื่องของความรู้และทักษะในการปฏิบัติงานมากกว่าเรื่องของจรรยาบรรณวิชาชีพและจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน ผลการวิจัยสอดคล้องกับงานวิจัยของ Ziegenfuss and Singhapakdi (1994) ที่พบว่า วุฒิบัตรวิชาชีพไม่ส่งผลต่อการรับรู้และการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน และ Ziegenfuss and Martinson (2002) พบว่า วุฒิบัตรวิชาชีพไม่ส่งผลต่อการรับรู้และการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของนักบัญชีการจัดการ

## 2. ปัจจัยหลักจริยธรรมส่วนบุคคล

ผลจากการวิเคราะห์ข้อมูลพบว่า ผู้ตรวจสอบภายในมีหลักจริยธรรมส่วนบุคคลเป็นแบบเกณฑ์อุดมคตินิยม ( $\bar{X} = 3.58$ ) ใกล้เคียงกับเกณฑ์สัมพัทธนิยม ( $\bar{X} = 3.31$ ) แต่หากแปลตามความหมายของค่าเฉลี่ยพบว่าเกณฑ์อุดมคตินิยมส่งผลต่อการใช้วิจารณญาณเชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายในอยู่ในระดับมาก และเกณฑ์สัมพัทธนิยมส่งผลต่อการใช้วิจารณญาณเชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายในอยู่ในระดับปานกลาง ดังนั้น ผู้ตรวจสอบภายในมีแนวโน้มจะเป็นแบบเกณฑ์อุดมคตินิยมมากกว่าเกณฑ์สัมพัทธนิยม กล่าวคือ กลุ่มตัวอย่างจะพิจารณาการมีจริยธรรมโดยใช้ความเชื่อและกฎทางศีลธรรมที่มีอยู่ในตัวบุคคลเป็นสำคัญ โดยแตกต่างจากการศึกษาหลักจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายในในต่างประเทศซึ่งจะมีแนวโน้มเป็นแบบเกณฑ์สัมพัทธนิยม ซึ่งอาจเกิดจากความแตกต่างกันด้านสังคมและวัฒนธรรม

เมื่อวิเคราะห์ความถดถอยพหุคูณพบว่า หลักจริยธรรมส่วนบุคคลตามเกณฑ์อุดมคตินิยมและเกณฑ์สัมพัทธนิยมไม่ส่งผลต่อระดับการใช้วิจารณญาณเชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งไม่สอดคล้องกับงานวิจัยของ Ziegenfuss and Singhapakdi (1994) ที่ศึกษาพบว่า จริยธรรมส่วนบุคคลมีความสัมพันธ์กับการรับรู้เชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน งานวิจัยของ Ziegenfuss, Singhapakdi และ Martinson (1994) ได้ศึกษาพบว่า ผู้ตรวจสอบภายในเป็นแบบเกณฑ์สัมพัทธนิยม กล่าวคือ ผู้ตรวจสอบภายในจะพิจารณาการกระทำว่าถูกหรือผิดตามแต่ละสถานการณ์มากกว่าจะตัดสินใจตามหลักจริยธรรมสากล และนิตยา วงศ์ภินันท์วัฒนา และคณะ (2546) พบว่า จริยธรรมส่วนบุคคลส่งผลต่อจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชี สรุปได้ว่า ผู้ตรวจสอบภายในมิได้ใช้หลักจริยธรรมส่วนบุคคลในการใช้วิจารณญาณหรือตัดสินใจเชิง

จริยธรรม ซึ่งอาจเป็นเพราะในเบื้องต้นนั้นมาตรฐานการปฏิบัติงานและจรรยาบรรณวิชาชีพได้เป็นเครื่องมือในการควบคุมการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

### 3. ปัจจัยวัฒนธรรมทางจริยธรรมขององค์กร

ผู้วิจัยวัดวัฒนธรรมทางจริยธรรมขององค์กรที่ผู้ตรวจสอบภายในปฏิบัติงาน โดยใช้แบบวัด "ค่านิยมทางจริยธรรมขององค์กร" (Corporate Ethical Value: CEV) ซึ่งพัฒนาโดย Hunt and Vitell (1986) จำนวนทั้งหมด 5 ข้อ

ผลจากการวิเคราะห์พบว่า ผู้ตรวจสอบภายในมีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับค่านิยมทางจริยธรรมขององค์กรโดยรวมอยู่ในระดับปานกลาง (ค่าเฉลี่ย = 3.35) ซึ่งข้อคำถามที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดที่สุด คือ ข้อ 4 "หากพบว่าผู้จัดการของบริษัทได้ปฏิบัติหน้าที่อย่างขาดจริยธรรม โดยเป็นการสร้างประโยชน์ส่วนตัว (มากกว่าประโยชน์ขององค์กร) เขาจะถูกตำหนิโดยทันที" มีความคิดเห็นอยู่ในระดับมาก (ค่าเฉลี่ย = 3.88) ส่วนข้อที่มีค่าเฉลี่ยต่ำที่สุดคือ ข้อ 2 "เพื่อความสำเร็จของบริษัทจึงมักมีความจำเป็นในการประนีประนอมทางจริยธรรมระหว่างกัน" มีความคิดเห็นอยู่ในระดับปานกลาง (ค่าเฉลี่ย = 2.61) สรุปได้ว่า วัฒนธรรมทางจริยธรรมขององค์กรที่กลุ่มตัวอย่างได้ปฏิบัติงานอยู่นั้นไม่ค่อยมีความเข้มงวดด้านจริยธรรมเท่าที่ควรโดยเฉพาะอย่างยิ่งหากการกระทำที่ไม่มีจริยธรรมนั้นก่อให้เกิดผลประโยชน์ต่อองค์กร โดยมีได้ก่อให้เกิดประโยชน์ต่อบุคคลใดเป็นการเฉพาะ การกระทำเช่นนั้นก็อาจสามารถยอมรับได้ ซึ่งอาจทำให้พนักงานในองค์กรยึดถือและปฏิบัติต่อกันไป และอาจส่งผลกระทบต่อสังคมโดยรวมในระยะยาว

เมื่อวิเคราะห์ความถดถอยพหุคูณพบว่า ค่านิยมทางจริยธรรมขององค์กรไม่ส่งผลต่อระดับการใช้วิจารณญาณเชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Ziegenfuss และ Singhapakdi (1994) ที่พบว่า วัฒนธรรมทางจริยธรรมขององค์กรไม่ส่งผลต่อการรับรู้เชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน กล่าวคือ วัฒนธรรมทางจริยธรรมขององค์กรไม่ส่งผลต่อการใช้วิจารณญาณเชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน เมื่อต้องทำการตรวจสอบหน่วยงานต่างๆ ในองค์กร แต่ทั้งนี้ผู้บริหารควรให้ความสำคัญและนำผลการตรวจสอบที่ได้มาแก้ไขปรับปรุงองค์กร ซึ่งหากผู้บริหารไม่ให้ความร่วมมือและไม่แก้ไขปรับปรุงตามที่ได้เสนอแนะผลงานของผู้ตรวจสอบภายในก็ไม่มีประโยชน์ใดๆ ต่อองค์กรเลย

#### 4. ปัจจัยค่านิยมในการทำงาน

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลพบว่า ผู้ตรวจสอบภายในมีความคิดเห็นเกี่ยวกับ ปัจจัยค่านิยมในการทำงานโดยภาพรวมอยู่ในระดับมาก (ค่าเฉลี่ย = 3.78) เมื่อพิจารณาเป็นราย ข้อ พบว่า ข้อคำถามที่ผู้ตรวจสอบภายในมีความคิดเห็นอยู่ในระดับมากที่สุดคือ ข้อ 6 “การ ตรวจสอบภายในเป็นงานที่ทำแล้วได้พัฒนาศักยภาพของตนเอง” (ค่าเฉลี่ย = 4.30) ส่วนข้อ 2 “การตรวจสอบภายในเป็นงานที่มีค่าตอบแทนเป็นที่ยอมรับทั่วไปในสังคม” มีความคิดเห็นอยู่ใน ระดับปานกลาง (ค่าเฉลี่ย = 3.21) ส่วนข้ออื่นๆ ที่เหลือผู้ตรวจสอบภายในมีความคิดเห็นอยู่ใน ระดับมาก สรุปได้ว่า โดยรวมผู้ตรวจสอบภายในมีค่านิยมในการทำงานอยู่ในระดับมาก ยกเว้นใน เรื่องของค่าตอบแทนที่ได้รับ ซึ่งอาจทำให้ผู้ตรวจสอบภายในไม่มีแรงจูงใจและความตั้งใจในการ ปฏิบัติงาน คณะกรรมการตรวจสอบหรือผู้บริหารที่รับผิดชอบควรพิจารณากำหนดค่าตอบแทน ของผู้ตรวจสอบภายในให้เหมาะสมมากยิ่งขึ้น

เมื่อวิเคราะห์ความถดถอยพหุคูณพบว่า ค่านิยมในการทำงานไม่ส่งผล ต่อระดับการใช้วิจารณ์ญาณเชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ นิตยา วงศ์ภินันท์วัฒนา และคณะ (2546) ที่พบว่าค่านิยมในการทำงานไม่ส่งผลต่อจริยธรรมของ วิชาชีพสอบบัญชี อย่างไรก็ตามไม่สอดคล้องกับงานวิจัยของโชคดี จันทร์ทอง (2544) ที่พบว่า ค่านิยมในการทำงานมีความสัมพันธ์ทางบวกกับจริยธรรมในการทำงานของพนักงานธนาคาร สรุป ได้ว่า ค่านิยมในการทำงานมิได้เป็นเกณฑ์ในการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน โดย ที่ผู้ตรวจสอบภายในจะประพัตติตนในทางใดนั้น จะพิจารณาไตร่ตรองในแนวทางที่ดีที่สุดสำหรับ ตัวเองหรือเป็นที่ยอมรับของสังคม แต่จะปฏิบัติตามแนวทางที่เลือกในช่วงระยะเวลาหนึ่งเท่านั้น เนื่องจากค่านิยมของบุคคลจะเปลี่ยนแปลงไปตามวุฒิภาวะและประสบการณ์

#### 5. ปัจจัยจรรยาบรรณวิชาชีพตรวจสอบภายใน

ผู้วิจัยวัดปัจจัยจรรยาบรรณวิชาชีพตรวจสอบภายใน โดยให้กลุ่มตัวอย่าง พิจารณาสถานการณ์จำลองที่เกี่ยวข้องกับปัญหาทางจริยธรรม และอธิบายถึงพฤติกรรมของ ผู้ตรวจสอบภายในที่เกิดขึ้น ซึ่งในทางปฏิบัติผู้ตรวจสอบภายในสามารถพิจารณาว่าเป็นพฤติกรรม ที่สามารถยอมรับได้หรือไม่ โดยวิเคราะห์จากหลักการปฏิบัติในจรรยาบรรณวิชาชีพของ ผู้ตรวจสอบภายใน จำนวนทั้งหมด 6 ข้อคำถาม

จากผลการวิเคราะห์ข้อมูล พบว่า ผู้ตรวจสอบภายในแสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับจรรยาบรรณวิชาชีพที่ตรวจสอบภายในโดยภาพรวมมีความหมายอยู่ในระดับมาก (ค่าเฉลี่ย = 3.84) แสดงให้เห็นว่ากลุ่มตัวอย่างมีแนวโน้มที่จะนำจรรยาบรรณวิชาชีพที่ตรวจสอบภายในมาใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติเมื่อต้องเผชิญกับปัญหาความขัดแย้งทางจริยธรรมหรือใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงานให้ถูกต้องและเหมาะสม สามารถพิจารณาเป็นรายข้อคำถามทั้งหมด 6 ข้อ เรียงลำดับความคิดเห็นของกลุ่มตัวอย่างที่อยู่ในเกณฑ์ระดับมากไประดับน้อยดังนี้

ข้อ 6 “ผู้ตรวจสอบภายในพบว่าพนักงานรับเงินสามารถเข้าถึงและควบคุมเงินสดรับได้ โดยผู้ตรวจสอบภายในเคยทำงานกับพนักงานคนนี้นี้มานานหลายปีและมีความเชื่อใจกันในระดับสูง ดังนั้นผู้ตรวจสอบภายในจึงบันทึกในกระดาษทำการว่าการรับเงินมีการควบคุมอย่างเพียงพอ ท่านเห็นด้วยกับการกระทำของผู้ตรวจสอบภายในหรือไม่” มีความคิดเห็นอยู่ในระดับมากที่สุด (ค่าเฉลี่ย = 4.30) หลักการปฏิบัติกำหนดว่า “ผู้ตรวจสอบภายในต้องมีความระมัดระวังในสถานการณ์และกิจกรรมที่จะก่อให้เกิดการผิดปกติ” เงินสดมีระดับความเสี่ยงสูง ซึ่งควรมีการควบคุมที่เข้มงวด การเข้าถึงเงินสดและการบันทึกบัญชีควรมีการแบ่งแยกหน้าที่ออกจากกัน โดยไม่ให้บุคคลเดียวทำหน้าที่งานหลายอย่าง ดังนั้นเหตุการณ์นี้ผู้ตรวจสอบภายในควรรายงานให้ผู้บริหารทราบว่าการควบคุมภายในเกี่ยวกับเงินสดยังไม่เพียงพอ

ข้อ 5 “ในระหว่างการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบภายในได้ทราบว่า มีบุคคลในองค์กรมีส่วนเกี่ยวข้องกับการทิ้งของเสียมีพิษลงในลำธารใกล้เคียง ผู้ตรวจสอบภายในจึงตัดสินใจที่จะรายงานสิ่งที่เธอพบต่อบุคคลที่รับผิดชอบภายในองค์กร ท่านเห็นด้วยกับการกระทำของผู้ตรวจสอบภายในหรือไม่” มีความคิดเห็นอยู่ในระดับมากที่สุด (ค่าเฉลี่ย = 4.22) ซึ่งผู้ตรวจสอบภายในควรเปิดเผยข้อเท็จจริงที่ทราบทั้งหมดต่อผู้เกี่ยวข้อง หากไม่เปิดเผยอาจทำให้เกิดความบิดเบือนการรายงานผลการตรวจสอบหรือเป็นการปกปิดการกระทำที่ผิดกฎหมาย

ข้อ 2 “นาย เอ เป็นผู้ตรวจสอบภายในที่ได้รับมอบหมายให้ทำงานร่วมกับคณะตรวจสอบของกิจการที่บริษัทกำลังจะควบรวมกัน พ่อของนาย เอ เกี่ยวข้องกับการซื้อขายหลักทรัพย์ของกิจการดังกล่าว นาย เอ จึงตัดสินใจไม่บอกเรื่องผลประโยชน์ของพ่อต่อหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายใน ท่านเห็นด้วยกับการกระทำของนาย เอ หรือไม่” มีความคิดเห็นอยู่ในระดับมาก (ค่าเฉลี่ย = 4.11) หลักการปฏิบัติกำหนดว่า “ผู้ตรวจสอบภายในควรมีความรอบคอบในการใช้ข้อมูลและปกป้องรักษาข้อมูลที่ได้มาระหว่างการปฏิบัติหน้าที่ ไม่ควรใช้ข้อมูลที่ได้มาเพื่อหาผลประโยชน์ส่วนตัวหรือการกระทำใดๆ อันขัดต่อกฎหมายหรือนำความเสียหายต่อความเป็นอยู่ขององค์กร” ดังนั้น นาย เอ ควรมีความระมัดระวังเป็นพิเศษที่จะไม่กล่าวถึงการควบรวมกิจการกับ

บุคคลในครอบครัว และควรแจ้งให้ผู้ควบคุมงานตรวจสอบภายในทราบถึงการขาดความเป็นอิสระ และการขัดแย้งทางผลประโยชน์

ข้อ 3 “นาย เอ เป็นผู้ตรวจสอบภายในที่ได้รับมอบหมายให้ตรวจสอบการปฏิบัติงานของฝ่ายการเงิน ซึ่งเขาเคยทำงานในฐานะหัวหน้าฝ่ายการเงินมาก่อน แต่ขณะนี้เขาได้ทำงานในฝ่ายตรวจสอบภายในมาเป็นระยะเวลา 5 ปีแล้ว ท่านเห็นด้วยกับการเข้าตรวจฝ่ายการเงินของนาย เอ หรือไม่” มีความคิดเห็นอยู่ในระดับมาก (ค่าเฉลี่ย = 3.81) ซึ่งผู้ตรวจสอบภายในต้องหลีกเลี่ยงกิจกรรมที่ขัดต่อผลประโยชน์ขององค์กร และควรรายงานต่อหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายในทุกสถานการณ์อันจะก่อให้เกิดความขัดแย้งทางผลประโยชน์หรือมีการนำเสนอข้อมูลที่ไม่เป็นกลาง สำหรับเหตุการณ์นี้ระยะเวลาที่ผ่านมา 5 ปี มีความเพียงพอที่จะป้องกันพนักงานจากการขัดแย้งทางผลประโยชน์

ข้อ 1 “ผู้อำนวยการตรวจสอบภายในได้รับทราบถึงการขาดแคลนสินค้าคงเหลือ โดยมีสาเหตุมาจากความบกพร่องของการควบคุมภายในที่โรงงานผลิต ซึ่งจะกระทบต่องานของผู้ตรวจสอบภายนอก เขาจึงปรึกษากับฝ่ายบริหารและดำเนินการเพื่อให้ผู้ตรวจสอบภายนอกได้รับทราบถึงเรื่องที่เกิดขึ้นนี้ ท่านเห็นด้วยกับการกระทำของผู้อำนวยการตรวจสอบหรือไม่” มีความคิดเห็นอยู่ในระดับปานกลาง (ค่าเฉลี่ย = 3.39) ซึ่งจรรยาบรรณวิชาชีพกล่าวถึงการปฏิบัติตามมาตรฐานสากลที่กำหนดให้ ผู้อำนวยการตรวจสอบภายในมีการประสานงานที่ดีกับผู้ตรวจสอบภายนอกและแลกเปลี่ยนข้อมูลซึ่งกันและกัน และต้องการให้เปิดเผยข้อเท็จจริงอันสำคัญทั้งหมด เนื่องจากการขาดแคลนสินค้าคงเหลือส่งผลกระทบต่องานของผู้ตรวจสอบภายนอก ดังนั้น การที่ผู้ตรวจสอบภายในปรึกษาเรื่องที่เกิดขึ้นกับฝ่ายบริหารและเปิดเผยให้ผู้ตรวจสอบภายนอกทราบเป็นการกระทำที่เหมาะสม

ข้อ 4 “นาย เอ เป็นผู้สอบบัญชีและเป็นพนักงานในฝ่ายตรวจสอบภายในของบริษัท JK ซึ่งกำลังจัดเตรียมแบบแสดงภาษีเงินได้ในช่วงการชำระภาษีประจำปี หนึ่งในลูกค้าในงานสอบบัญชี คือนาย บี ซึ่งเป็นผู้จัดการแผนกของบริษัท JK นาย เอ จะเตรียมขอคืนภาษีของนาย บี ในปีนี้ ท่านเห็นด้วยกับการกระทำของนาย เอ หรือไม่” มีความคิดเห็นอยู่ในระดับปานกลาง (ค่าเฉลี่ย = 3.23) ซึ่งผู้ตรวจสอบภายในไม่ควรยอมรับสิ่งใดก็ตามจากลูกค้า ผู้ว่าจ้าง ลูกค้า ผู้ผลิต หรือธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับองค์กรที่อาจทำให้เสื่อมเสียหรือถูกเข้าใจว่าเสื่อมเสียการตัดสินใจเชิงวิชาชีพ ดังนั้น การจัดเตรียมการคืนภาษีของผู้จัดการแผนก โดยได้รับค่าธรรมเนียมเป็นการตอบแทนจึงอยู่ภายใต้ข้อห้ามนี้



จากผลการวิเคราะห์ความถดถอยพหุคูณ พบว่า จรรยาบรรณวิชาชีพ  
 ตรวจสอบภายในส่งผลต่อระดับการใช้วิจารณ์งานเชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่ง  
 สอดคล้องกับงานวิจัยของ Ziegenfuss และ Singhapakdi (1994) ที่พบว่า จรรยาบรรณวิชาชีพ  
 ส่งผลต่อการรับรู้เชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน และงานวิจัยของ Ziegenfuss และ  
 Martinson (2002) ที่พบว่า จรรยาบรรณวิชาชีพมีความสัมพันธ์กับการรับรู้เชิงจริยธรรมและการ  
 ตัดสินใจเชิงจริยธรรมของนักบัญชีการจัดการ อย่างไรก็ตาม ผลที่ได้ไม่สอดคล้องกับงานวิจัยของ  
 นิตยา วงศ์ภินันท์วัฒนา และคณะ (2546) ที่พบว่า จรรยาบรรณวิชาชีพไม่ส่งผลต่อจริยธรรมของ  
 วิชาชีพสอบบัญชี สรุปได้ว่า จรรยาบรรณวิชาชีพตรวจสอบภายในเป็นสิ่งสำคัญที่ผู้ตรวจสอบ  
 ภายในต้องปฏิบัติตาม ซึ่งจรรยาบรรณวิชาชีพจะเป็นเครื่องมือในการควบคุมพฤติกรรมและเป็น  
 กรอบในการปฏิบัติงานของสมาชิกในวิชาชีพให้เป็นไปอย่างถูกต้องและเหมาะสม ดังนั้น  
 หน่วยงานที่เกี่ยวข้องควรให้ความสำคัญ โดยปรับปรุงแก้ไขจรรยาบรรณให้มีความเหมาะสมกับ  
 สภาพแวดล้อมและสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป เพื่อให้จรรยาบรรณวิชาชีพมีความทันสมัย  
 นอกจากนี้ควรมีการอบรมและให้ความรู้กับผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน เพื่อให้ผู้ปฏิบัติงาน  
 สามารถนำจรรยาบรรณไปประยุกต์ใช้ได้อย่างถูกต้องเหมาะสมมากยิ่งขึ้น

**สรุป** จากผลการวิเคราะห์ความถดถอยพหุคูณ ผู้วิจัยพบว่าปัจจัยที่ส่งผลต่อการ  
 ใช้วิจารณ์งานเชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์  
 แห่งประเทศไทยมี 2 ปัจจัยด้วยกัน คือ

- 1) ปัจจัยส่วนบุคคล ได้แก่ อายุ และระดับการศึกษา
- 2) ปัจจัยจรรยาบรรณวิชาชีพตรวจสอบภายใน

โดยปัจจัยดังกล่าวมีความสัมพันธ์ในระดับปานกลางกับการใช้วิจารณ์งานเชิง  
 จริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน ( $R = 0.503$ ) และสามารถอธิบายความผันแปรของการใช้  
 วิจารณ์งานเชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายในได้ร้อยละ 25.3 ( $R^2 = 0.253$ ) ส่วนที่เหลืออีก  
 ร้อยละ 74.7 อาจเกิดจากปัจจัยอื่นๆ ที่ไม่ได้นำมาศึกษา รวมทั้งข้อจำกัดต่างๆ ที่อาจเกิดขึ้น ซึ่งควร  
 พิจารณาเพิ่มเติมสำหรับการศึกษาในครั้งต่อไป สามารถเขียนสมการความถดถอย ดังนี้

$$\hat{Y} = 2.104 - 0.380 \text{ อายุต่ำกว่า 30 ปี} - 0.305 \text{ อายุระหว่าง 40-49 ปี} - 0.175 \text{ การศึกษาระดับปริญญาตรี} + 0.398 \text{ จรรยาบรรณวิชาชีพตรวจสอบภายใน}$$

**วัตถุประสงค์ที่ 3** เพื่อศึกษาถึงความคิดเห็นเกี่ยวกับแนวทางในการพัฒนาจริยธรรมของวิชาชีพการตรวจสอบภายใน

### ประเด็นเกี่ยวกับจรรยาบรรณวิชาชีพ

ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีความคิดเห็นว่าจรรยาบรรณวิชาชีพตรวจสอบภายในในปัจจุบันสามารถนำไปใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงานและป้องกันมิให้เกิดปัญหาความขัดแย้งทางจริยธรรม แต่ยังมีข้อจำกัดอยู่หลายประการดังนี้

- 1) ผู้ตรวจสอบภายในต้องมีความสามารถในการนำจรรยาบรรณที่มีอยู่มาปรับใช้ให้เหมาะสมกับแต่ละสถานการณ์และสภาพแวดล้อมขององค์กร
- 2) ผู้ตรวจสอบภายในยังขาดความเป็นอิสระ เนื่องจากเป็นพนักงานของบริษัททำให้บางครั้งไม่สามารถให้ความเห็นที่ตรงไปตรงมาหรือไม่กล้าที่จะคัดค้านการกระทำของผู้บริหารที่ขาดจริยธรรม
- 3) ผู้บริหารระดับสูงไม่ใส่ใจในเรื่องการมีจริยธรรม ทำให้รายงานที่ผู้ตรวจสอบเสนอไม่ได้รับความใส่ใจในการแก้ไขการปฏิบัติงานเท่าที่ควร ทำให้ในระยะยาวผู้ตรวจสอบอาจต้องหางานใหม่หรือปรับตัวตามองค์กรไปได้
- 4) ผู้ตรวจสอบภายในอาจไม่สามารถเข้าถึงข้อมูลที่มีสาระสำคัญที่แท้จริงได้และข้อมูลเหล่านั้นก็อาจถูกปิดบังไว้
- 5) ผู้ตรวจสอบภายในต้องเข้าใจและยอมรับยึดถือปฏิบัติอย่างจริงจัง เพราะจรรยาบรรณเป็นเพียงแนวทางปฏิบัติ
- 6) สร้างจิตสำนึกของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งเป็นสิ่งที่อาจทำให้เกิดความผิดเพี้ยนไปจากวัตถุประสงค์ที่วางไว้ได้
- 7) ขึ้นอยู่กับคุณธรรมหรือศีลธรรมส่วนบุคคลและวัฒนธรรมองค์กร
- 8) ต้องมีการกระตุ้นและสร้างให้เกิดการรับรู้ (Awareness) ถึงความสำคัญของจรรยาบรรณวิชาชีพ เพื่อให้ผู้ตรวจสอบได้ตระหนักและยึดถือปฏิบัติอย่างถูกต้อง

### การพัฒนาด้านจรรยาบรรณวิชาชีพตรวจสอบภายใน

ผู้ตอบแบบสอบถามมีความคิดเห็นเกี่ยวกับแนวทางในการพัฒนาทางด้านจรรยาบรรณของวิชาชีพการตรวจสอบภายใน สรุปได้ดังนี้

1. ควรมีการปรับปรุงจรรยาบรรณวิชาชีพให้สอดคล้องกับสภาพแวดล้อมและสภาวการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป และต้องสามารถนำไปปฏิบัติใช้ได้จริง นอกจากนี้ยังต้องพิจารณาถึงข้อจำกัดและผลกระทบที่จะเกิดขึ้นด้วย

2. ควรเพิ่มเติมตัวอย่างการปฏิบัติงานที่ขัดต่อจรรยาบรรณเพื่อให้ผู้ตรวจสอบภายในได้เห็นภาพที่ชัดเจน และควรมีการเผยแพร่กรณีศึกษาที่พบในทางปฏิบัติหรือจากผู้มีประสบการณ์ให้มากขึ้น เพื่อให้เข้าใจได้ง่ายและสามารถนำไปปฏิบัติงานได้จริง ครอบคลุมการตรวจสอบภายในทุกแขนง

3. จรรยาบรรณวิชาชีพเป็นนามธรรม และเป็นลักษณะภาษาที่อ่านแล้วเข้าใจยาก สามารถตีความได้หลากหลาย ดังนั้น ควรมีการอธิบายและการตีความเพิ่มเติมให้มีความชัดเจน เพื่อให้ผู้ตรวจสอบภายในเข้าใจถูกต้องและสามารถนำไปใช้ในการปฏิบัติงานได้

4. องค์กรที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพตรวจสอบภายใน ควรตระหนักถึงความสำคัญและประโยชน์ของวิชาชีพตรวจสอบภายในที่มีต่อสังคม โดยพัฒนาและปรับปรุงให้จรรยาบรรณวิชาชีพให้เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมและวัฒนธรรมทางจริยธรรมของประเทศไทย

5. ควรกำหนดบทลงโทษหรือมีความเข้มงวดมากขึ้นต่อผู้ตรวจสอบภายในที่ไม่มีจริยธรรมในการปฏิบัติงาน และคุ้มครองผู้ปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพ นอกจากนั้นอาจกำหนดระดับความรุนแรงของการกระทำที่ผิดจริยธรรม

6. ควรมีกฎหมายหรือการคุ้มครองการเปิดเผยข้อมูลของผู้ตรวจสอบภายในดังเช่นในต่างประเทศ และควรมีหน่วยงานพัฒนาทางด้านจริยธรรม หรือจรรยาบรรณทั้งของผู้บริหารและผู้ตรวจสอบอย่างเป็นทางการและนำไปบังคับใช้อย่างจริงจังมากขึ้น แต่ทั้งนี้ต้องมีการพิจารณาถึงสภาพแวดล้อมและข้อจำกัดที่มีอยู่ด้วย

7. ปัจจุบันการปฏิบัติงานตรวจสอบมีการขยายขอบเขตมากขึ้น เช่น การตรวจสอบภายในในลักษณะที่จ้างผู้ตรวจสอบภายในจากแหล่งภายนอก (Outsource) ซึ่งจรรยาบรรณที่มีอยู่ยังไม่มีความครอบคลุม นอกจากนี้จรรยาบรรณยังขาดเนื้อหาในบางประเด็นซึ่ง

อาจจะต้องมีการเพิ่มเติม เช่น จริยธรรมต่อผู้ปฏิบัติวิชาชีพเดียวกันด้านการช่วยเหลือ สนับสนุนให้เกิดจริยธรรมหรือความเชี่ยวชาญ การให้ร้ายเพื่อนร่วมวิชาชีพ การไม่ใช้อวดสรรพคุณ เป็นต้น

8. ควรกำหนดให้มีการขึ้นทะเบียนเป็นผู้ตรวจสอบภายใน ดังเช่น นักบัญชี หรือ ผู้สอบบัญชี เพื่อเป็นการรวมกลุ่มคนในวิชาชีพให้มาแลกเปลี่ยนความรู้ ความคิดเห็น เพื่อเป็นการปรับปรุงและยกระดับวิชาชีพ และช่วยให้การติดต่อสื่อสารกับผู้ตรวจสอบภายในด้วยกันมีความสะดวกขึ้น เช่น อาจจัดให้มีการประชุมร่วมกันเพื่อแลกเปลี่ยนความคิดเห็น เป็นต้น

9. ควรจัดให้มีการอบรมสัมมนาเพื่อให้ผู้ตรวจสอบภายในมีความรู้ ความเข้าใจ เกี่ยวกับจรรยาบรรณหรือจริยธรรมของวิชาชีพตรวจสอบภายใน เพื่อเป็นแนวทางในการตัดสินใจ และรายงานในเรื่องการตรวจสอบให้ชัดเจนและปฏิบัติอย่างถูกต้อง นอกจากนี้ควรส่งเสริมให้ผู้ตรวจสอบภายในมีทัศนคติที่ดีต่องานตรวจสอบ รวมทั้งควรสร้างวัฒนธรรมองค์กรและสภาพแวดล้อมที่ดีภายในองค์กรด้วย

### การพัฒนาด้านจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน

ผู้ตอบแบบสอบถามมีความคิดเห็นเกี่ยวกับแนวทางในการพัฒนาทางด้านจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน สรุปได้ดังนี้

1. องค์กรควรให้ความสนใจและสนับสนุนโดยไม่เข้าไปใช้อำนาจทางการบริหาร แทรกแซงผู้ตรวจสอบภายใน ส่วนผู้ตรวจสอบภายในเองก็ควรปฏิบัติหน้าที่อย่างตรงไปตรงมา ซึ่งในระยะยาวจะส่งผลดีต่อองค์กรและภายนอกองค์กร รวมทั้งสังคมโดยรวม

2. งานตรวจสอบภายในเกี่ยวข้องกับทุกหน่วยงานในองค์กร ดังนั้นทุกคนในองค์กรควรมีความรู้ในเรื่องจริยธรรม ตั้งแต่ฝ่ายจัดการ ฝ่ายตรวจสอบ และฝ่ายปฏิบัติการ รวมทั้งผู้สอบบัญชีภายนอกด้วย เพื่อลดปัญหาความขัดแย้งที่อาจเกิดขึ้นได้

3. ผู้ตรวจสอบภายในที่อยู่ในระดับหัวหน้างานควรทำตนให้เป็นตัวอย่างที่ดีต่อผู้ใต้บังคับบัญชา รวมทั้งผู้ที่อยู่ในอาชีพตรวจสอบด้วยกันก็ควรมีส่วนช่วยในการวินิจฉัยปัญหา หรือความประพฤติบางอย่างที่ยังไม่ชัดเจนหรือยังมีความคลุมเครืออยู่

4. ผู้ตรวจสอบภายในต้องมีความเป็นอิสระหรือความเที่ยงธรรม โดยหลีกเลี่ยงเรื่องที่จะก่อให้เกิดความขัดแย้งทางผลประโยชน์ และต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณหรือกฎบัตรของฝ่ายตรวจสอบภายในอย่างเคร่งครัด

5. ควรวางกรอบงานให้ผู้ตรวจสอบภายในสามารถแสดงความเห็นได้อย่างตรงไปตรงมาในกรณีที่เกิดความขัดแย้งกับฝ่ายจัดการ นอกจากนี้ ควรพัฒนาความรู้และทักษะในทุกๆ ด้านที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ

6. ควรมีหน่วยงานที่ดูแลเรื่องจริยธรรมของผู้ตรวจสอบอย่างจริงจัง เนื่องจากในบางครั้งก็ต้องมีการพิจารณาถึงสภาพแวดล้อม

7. ควรมีหลักสูตรการเรียนการสอนตั้งแต่ระดับปริญญาตรี ตลอดจนพัฒนาความรู้ทางด้านจริยธรรมของวิชาชีพ โดยจัดให้มีการอบรมสัมมนาอย่างต่อเนื่อง

8. ปลูกฝังจิตสำนึกให้ผู้ตรวจสอบมีจริยธรรมและไม่ลังเลต่อการตัดสินใจใดๆ ที่อาจจะก่อให้เกิดผลประโยชน์อื่นใด นอกเหนือจากการปฏิบัติเพื่อผลประโยชน์ต่อองค์กร โดยไม่ขัดต่อคุณธรรมและจริยธรรมที่ดีต่อองค์กรและสังคม

9. ควรยกย่องผู้ตรวจสอบภายในหรือหน่วยงานตรวจสอบภายในที่มีจริยธรรม เพื่อให้เกิดความภาคภูมิใจในการกระทำสิ่งที่ดีๆ และเป็นแบบอย่างที่ดีแก่บุคคลอื่น

## 5.2 ข้อเสนอแนะที่ได้จากงานวิจัย

ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบภายในหรือผู้ที่เกี่ยวข้องสามารถนำผลที่ได้จากการวิจัยมาใช้เป็นแนวทางปฏิบัติหรือข้อพิจารณาในการที่จะพัฒนาจรรยาบรรณหรือจริยธรรมของวิชาชีพการตรวจสอบภายใน ดังนี้

1. สมาคมผู้ตรวจสอบภายในควรมีการพิจารณาปรับปรุงจรรยาบรรณวิชาชีพการตรวจสอบภายในให้สอดคล้องกับสภาพแวดล้อมและสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป เพื่อให้จรรยาบรรณวิชาชีพมีความทันสมัยสำหรับนำมาใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงานอย่างเหมาะสม

2. สมาคมผู้ตรวจสอบภายในควรจัดให้มีการส่งเสริมและพัฒนาความรู้ในเรื่องที่เกี่ยวกับจรรยาบรรณวิชาชีพให้กับผู้ตรวจสอบภายใน พร้อมทั้งยกตัวอย่างการปฏิบัติที่ขัดต่อจรรยาบรรณเพื่อให้ผู้ตรวจสอบภายในได้เห็นภาพที่ชัดเจน และควรมีการเผยแพร่กรณีศึกษาที่พบในทางปฏิบัติให้มากขึ้น

3. สถาบันการศึกษาควรเพิ่มหลักสูตรที่เกี่ยวข้องกับจริยธรรมหรือจรรยาบรรณในวิชาชีพให้แก่นิสิต/นักศึกษา เพื่อให้มีความรับผิดชอบต่อวิชาชีพที่ต้องปฏิบัติงานในภาคหน้า

และควรมีการปลูกฝังจิตสำนึก โดยมีการฝึกอบรมเกี่ยวกับวิชาชีพตรวจสอบภายในในเบื้องต้น และควรจัดทำเป็นกรณีศึกษาพร้อมทั้งวิธีการวิเคราะห์และชี้ให้เห็นถึงผลดีผลเสียที่เกิดขึ้น ซึ่งกรณีศึกษาควรกำหนดให้สอดคล้องกับสภาพการณ์ในปัจจุบันและคำนึงถึงข้อจำกัดที่มีอยู่ด้วย

4. ควรมีการร่วมมือกันทั้งฝ่ายบริหาร หน่วยงานกำกับดูแล องค์กรเอกชน องค์กรของรัฐ โดยให้ความสำคัญต่อการปฏิบัติงานอย่างมีจริยธรรมหรือการปฏิบัติตามตามจรรยาบรรณวิชาชีพ นอกจากนี้ควรมีบทลงโทษที่เด็ดขาดต่อผู้ละเมิดจรรยาบรรณ ถือเป็นเหมือนเป็นกฎหมายที่ต้องปฏิบัติให้ได้ตามที่กำหนดไว้

5. ควรมีการผลักดันและสนับสนุนให้ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบภายในเข้าทดสอบเพื่อรับวุฒิบัตรวิชาชีพผู้ตรวจสอบภายในรับอนุญาตให้มากขึ้น เพื่อเป็นการรับรองความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน

6. บริษัทควรคำนึงถึงความสำคัญของการตรวจสอบภายในอย่างแท้จริง โดยในปัจจุบันมีการจัดตั้งหน่วยงานตรวจสอบภายในให้เป็นไปตามข้อบังคับของตลาดหลักทรัพย์เท่านั้น ควรปลูกฝังให้ผู้บริหารของแต่ละองค์กรเห็นความสำคัญกับเรื่องดังกล่าว

7. ผู้ตรวจสอบภายในควรปฏิบัติงานด้วยความเป็นอิสระ โดยคณะกรรมการตรวจสอบควรให้การสนับสนุนและให้หลักประกันความเป็นอิสระแก่ผู้ตรวจสอบภายใน เพื่อให้ผู้ตรวจสอบภายในสามารถเข้าไปตรวจสอบได้อย่างทั่วถึงและรายงานผลการตรวจสอบที่เป็นไปตามข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นได้

### 5.3 ข้อเสนอแนะสำหรับการศึกษาในอนาคต

จากการศึกษาครั้งนี้พบปัญหาจากการที่บางคำถามในแบบสอบถามที่ใช้ศึกษานำมาจากการวิจัยของต่างประเทศซึ่งอาจจะไม่เหมาะสมกับการนำมาใช้ในประเทศไทยเท่าที่ควร เพราะมีความแตกต่างในด้านสังคมและวัฒนธรรม และบางคำถามอาจเข้าใจได้ยาก จึงทำให้ผู้ตอบแบบสอบถามบางท่านมีความเข้าใจที่คลาดเคลื่อนไปจากวัตถุประสงค์ของแบบสอบถามได้ ผู้วิจัยท่านอื่นควรระวังเรื่องการออกแบบสอบถาม โดยควรพิจารณาในเรื่องการทำการสัมภาษณ์จากกลุ่มตัวอย่างที่มีประสบการณ์ในการทำงานสูงเพื่อนำมาพัฒนาแบบสอบถามให้เหมาะสมกับกลุ่มตัวอย่างในประเทศไทยต่อไป

การศึกษาเกี่ยวกับจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายในในอนาคต ผู้วิจัยท่านอื่นอาจศึกษาปัจจัยด้านอื่นๆ ที่อาจส่งผลกระทบต่อการใช้วิจารณญาณเชิงจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน เช่น ปัจจัยด้านภูมิหลังของครอบครัว ความผูกพันต่อองค์กร ประเภทอุตสาหกรรม และระดับตำแหน่งของผู้ตรวจสอบภายใน เป็นต้น และควรศึกษาถึงกลุ่มตัวอย่างผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยหรือผู้ตรวจสอบภายในที่เป็นสมาชิกของสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทยเพิ่มเติมด้วย นอกจากนี้การศึกษาในอนาคตควรมีการปรับเปลี่ยนและเพิ่มเติมสถานการณ์จำลองที่ใช้ในการศึกษา เพื่อให้มีความสอดคล้องกับสถานการณ์และสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงไปและเพื่อให้ได้รับข้อมูลที่ถูกต้องมากยิ่งขึ้น