

บทที่ 5

สรุปผลการวิจัย อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นการวิจัยเชิงสำรวจ (Survey Research) เพื่อสำรวจความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน เนื่องจากวิธีการตรวจสอบเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในมีส่วนที่คล้ายคลึงกัน ดังนั้น ผู้สอบบัญชีควรได้มาซึ่งความเข้าใจอย่างเพียงพอเกี่ยวกับงานตรวจสอบภายในเพื่อช่วยในการวางแผนการสอบบัญชีและพัฒนาวิธีการตรวจสอบอย่างมีประสิทธิภาพ การศึกษาครั้งนี้จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อหาความสัมพันธ์ระหว่างประสิทธิผลในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในและประโยชน์ของผลงานตรวจสอบภายในที่มีต่อการวางแผนการสอบบัญชีในขั้นตอนต่างๆ รวมถึงลักษณะและเหตุผลของผู้สอบบัญชีในการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน นอกจากนี้ยังต้องการศึกษา ปัญหาและอุปสรรคของผู้สอบบัญชีในการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในอีกด้วย

ขอบเขตของการศึกษาครั้งนี้คือ การสำรวจความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในของธนาคารพาณิชย์ ธุรกิจเงินทุน และธุรกิจหลักทรัพย์ ในการสอบบัญชีระหว่างปี 2545 และ 2546 ซึ่งสถาบันการเงินดังกล่าวต่างก็มีความสำคัญต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศเป็นอย่างมากทำให้รัฐบาลต้องกำหนดให้มีหน่วยงานที่กำกับดูแลโดยตรง จึงเป็นที่คาดหวังว่าสถาบันการเงินเหล่านี้จะเป็นหน่วยงานที่มีระบบการควบคุมภายในและการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในที่มีประสิทธิผลและประสิทธิภาพ เนื่องจากลักษณะงานของผู้ตรวจสอบภายในนั้นสามารถแบ่งออกเป็น 3 ประเภทหลัก คือ การตรวจสอบทางการเงิน การตรวจสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนด และการตรวจสอบการปฏิบัติการ งานตรวจสอบภายในจึงอาจเป็นประโยชน์ต่อการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี สำหรับการศึกษานี้จะเน้นเฉพาะการตรวจสอบภายในด้านตรวจสอบทางการเงินเท่านั้น

เครื่องมือในการวิจัยครั้งนี้ คือ แบบสอบถามที่ผู้วิจัยพัฒนาขึ้นจากการทบทวนเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องต่างๆ ซึ่งแบบสอบถามฉบับเดียวกันจะถูกส่งให้ผู้ตอบที่มีตำแหน่งในสำนักงานสอบบัญชีเป็นผู้จัดการหรือผู้ควบคุมงาน (Manager หรือ Supervisor) และผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่ทำหน้าที่ควบคุมงาน (Senior in Charge) ที่เป็นกลุ่มตัวอย่างแบบเจาะจง กล่าวคือ ผู้ตอบต้องเป็นผู้ที่มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในของสถาบันการเงินที่ศึกษา

จำนวน 90 บริษัท จากการติดตามอย่างถึงที่สุดพบว่า มีอัตราการตอบกลับของแบบสอบถามในกลุ่มของผู้สอบบัญชีจำนวน 68 คน โดยพบว่ามีการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในจำนวน 54 คน คิดเป็นร้อยละ 79.40 และไม่ใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในจำนวน 14 คน คิดเป็นร้อยละ 20.60

1. การสรุปและอภิปรายผลการวิจัย

การสรุปความคิดเห็นของกลุ่มตัวอย่างตามวัตถุประสงค์ของการศึกษามีดังนี้

- 1.1 ลักษณะและเหตุผลของผู้สอบบัญชีในการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน
- 1.2 ประโยชน์ของงานตรวจสอบภายในที่มีต่อการวางแผนงานของผู้สอบบัญชี
- 1.3 การประเมินประสิทธิผลโดยรวมของการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในของผู้สอบบัญชี
- 1.4 ปัญหาและอุปสรรคของผู้สอบบัญชีในการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน

1.1 ลักษณะและเหตุผลของผู้สอบบัญชีในการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน

1.1.1 สรุปผลการวิจัย

การศึกษาวัตถุประสงค์ข้อนี้ ผู้วิจัยได้แบ่งคำถามออกเป็น 2 ส่วน โดยส่วนที่ 1 คือการที่ผู้สอบบัญชีมีการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งแบ่งประเภทงานตรวจสอบภายในได้เป็น 3 ประเภทหลัก ได้แก่ การตรวจสอบทางการเงิน การตรวจสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนด และการตรวจสอบการดำเนินงาน (Operating Audit) ผลจากการศึกษาพบว่าผู้ตอบแบบสอบถามที่มีการใช้ผลงานตรวจสอบภายในจำนวน 54 คน มีการใช้ผลงานตรวจสอบภายในทั้ง 3 ประเภทมากที่สุด รองลงไปตามลำดับ ได้แก่ การใช้ผลการตรวจสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนดและการตรวจสอบดำเนินงาน และการใช้ผลการตรวจสอบดำเนินงานเพียงประเภทเดียว โดยผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เห็นว่างานตรวจสอบภายในด้านการตรวจสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนด เป็นประโยชน์ต่อการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีมากที่สุด รองลงไปตามลำดับ ได้แก่ การตรวจสอบการดำเนินงาน และการตรวจสอบทางการเงิน

สำหรับเหตุผลที่ผู้สอบบัญชีมีการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในนั้น เหตุผลอันดับแรกที่มีผู้ตอบมากที่สุด คือ เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการปฏิบัติงานสอบบัญชี รองลงไปตามลำดับ ได้แก่ การลดต้นทุนในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี เพื่อเป็นการประเมินความเพียง

พอของหลักฐานการสอบบัญชี ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี และตามนโยบายของสำนักงานสอบบัญชี และเพื่อเป็นการประเมินค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบโดยรวมเพื่อกำหนดค่าสอบบัญชี

ส่วนที่ 2 คือ การที่ผู้สอบบัญชีมีการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในเฉพาะการตรวจสอบทางการเงินเท่านั้น ผลจากการศึกษาพบว่าผู้ตอบแบบสอบถามที่มีการใช้ผลงานตรวจสอบภายในจำนวน 32 คน มีลักษณะการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยทำการประเมินความเชื่อถือได้ของข้อมูลทางการเงินจากรายงานการตรวจสอบภายในมากที่สุด รองลงไปตามลำดับ ได้แก่ การประเมินความเชื่อถือได้ของข้อมูลทางการเงินจากรายงานการตรวจสอบภายในและการให้ผู้ตรวจสอบภายในทำงานให้หรือให้ผู้ตรวจสอบภายในเป็นผู้ช่วยในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี (ใช้ทั้งสองลักษณะ ๙) และลำดับสุดท้ายคือ การให้ผู้ตรวจสอบภายในทำงานให้หรือให้ผู้ตรวจสอบภายในเป็นผู้ช่วยในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีเท่านั้น

นอกจากนี้ ผลจากการศึกษาพบว่า มีผู้ตอบส่วนใหญ่ที่ใช้ผลงานตรวจสอบภายในด้านการตรวจสอบทางการเงินในระดับต่ำ (ตามเกณฑ์ในการศึกษาคั้งนี้ซึ่งกำหนดไว้ในบทที่ 3 คือ การใช้ผลงานตรวจสอบภายในในระดับที่ต่ำกว่าร้อยละ 25) และพบว่าผู้ตอบส่วนใหญ่มักจะใช้ผลงานตรวจสอบภายในที่เกี่ยวกับผลการทดสอบการควบคุมมากกว่าผลการทดสอบเนื้อหาสาระ โดยผู้ตอบส่วนใหญ่จะให้ความสำคัญในผลงานการตรวจสอบภายในที่เกี่ยวกับการตรวจสอบรายการเงินให้กู้ยืมเงิน หรือรายการเงินฝาก (เงินรับฝาก) มากที่สุด

1.1.2 อภิปรายผลการวิจัย

จากการสรุปผลการวิจัย ส่วนที่ 1 ทำให้ทราบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีการใช้ผลงานตรวจสอบภายในทั้ง 3 ประเภท (ได้แก่ การตรวจสอบทางการเงิน การปฏิบัติตามข้อกำหนด และการตรวจสอบดำเนินงาน) โดยเฉพาะการตรวจสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนดนั้นมีผู้ตอบที่ใช้ผลงานดังกล่าวมากที่สุด สอดคล้องกับความเห็นของผู้ตอบส่วนใหญ่ที่เห็นว่าการตรวจสอบภายในด้านการตรวจสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนดนั้นเป็นประโยชน์ต่อการวางแผนงานของผู้สอบบัญชีมากที่สุด เช่นเดียวกัน ซึ่งผลจากการศึกษาดังกล่าว อาจมีสาเหตุเนื่องจากสถาบันการเงินโดยทั่วไปจะมีลักษณะการดำเนินงานที่ยุ่ยากซับซ้อน อีกทั้งยังมีข้อกำหนดและกฎเกณฑ์ที่ใช้บังคับเป็นจำนวนมาก โดยข้อกำหนดและกฎเกณฑ์ที่มีความเกี่ยวข้องดังกล่าวอาจมีผลกระทบต่อข้อมูลในงบการเงินของบริษัท ดังนั้น ผู้สอบบัญชีควรทำการพิจารณาเกี่ยวกับการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน

ด้านการตรวจสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนดเพื่อเป็นส่วนหนึ่งของการประเมินสภาพแวดล้อมการควบคุมของบริษัท

ถึงอย่างไรก็ตาม สำหรับระดับการใช้ผลงานตรวจสอบภายในด้านการตรวจสอบทางการเงินยังพบว่ามีระดับการใช้ที่ไม่มากนัก โดยผู้สอบบัญชีจะให้ความสำคัญในการตรวจสอบภายในประเภทการทดสอบการควบคุมมากกว่าการทดสอบเนื้อหาสาระ ซึ่งผลจากการศึกษาดังกล่าว อาจมีสาเหตุเนื่องจากการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในนั้น มีบทบาทสำคัญต่อระบบการควบคุมภายในของบริษัทเป็นอย่างมาก กล่าวคือ การตรวจสอบภายในเป็นปัจจัยสำคัญประการหนึ่งที่จะช่วยให้ระบบการควบคุมภายในของบริษัทเกิดความสัมฤทธิ์ผล โดยผู้ตรวจสอบภายในทำหน้าที่เป็นผู้สอบทาน ประเมินผลและให้ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับเครื่องมือการควบคุมต่างๆ ของบริษัท เพื่อก่อให้เกิดความมั่นใจได้ว่าการปฏิบัติงานของหน่วยงานต่าง ๆ ภายในบริษัทจะบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่ได้วางไว้ รวมถึง การประเมินผลของระบบงานและกระบวนการปฏิบัติงานในกิจกรรมทั้งหลายของบริษัทด้วย

• 1.1 ประโยชน์ของผลงานตรวจสอบภายในที่มีต่อการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี

1.2.1 สรุปผลการวิจัย

มาตรฐานการการสอบบัญชีรหัส 300 เรื่อง การวางแผนงานสอบบัญชี ได้กำหนดขั้นตอนในการวางแผนงานสอบบัญชีโดยแบ่งออกเป็น 5 ขั้นตอนหลักดังนี้

1. การทำความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจ
2. การประเมินระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน
3. การประเมินความเสี่ยงและความมีสาระสำคัญของรายการ ซึ่งประกอบด้วย
 - 3.1 การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง
 - 3.2 การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม
 - 3.3 การประเมินความเสี่ยงจากการตรวจสอบ
 - 3.4 การกำหนดระดับความมีสาระสำคัญของรายการ
4. การกำหนดลักษณะ ขอบเขต และระยะเวลาของรายการที่ทำการตรวจสอบ
5. การประสานงาน การสั่งการ การควบคุมและการสอบทานงาน

ผลการศึกษาเกี่ยวกับเรื่องประโยชน์ของงานตรวจสอบภายในที่มีต่อการวางแผนการสอบบัญชีในขั้นตอนต่างๆ พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามจำนวน 58 คน เห็นว่างานตรวจสอบภายในเป็นประโยชน์ต่อการวางแผนงานสอบบัญชีโดยรวมอยู่ในระดับปานกลาง (มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.24) และผลกระทบหรือประโยชน์ของงานตรวจสอบภายในต่อการวางแผนงานสอบบัญชีในขั้นตอนต่างๆ ส่วนใหญ่อยู่ในระดับปานกลาง (ค่าเฉลี่ยอยู่ในช่วง 2.81 -3.57) เช่นเดียวกัน

1.2.2 อภิปรายผลการวิจัย

ผลจากการศึกษาทำให้ทราบว่าผู้สอบบัญชีจะให้ความสนใจและประเมินประสิทธิผลของงานตรวจสอบภายในเพื่อเป็นประโยชน์ในการกำหนดขั้นตอนต่างๆ ในการวางแผนงานสอบบัญชีถึงอย่างไรก็ตาม ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เห็นว่าการตรวจสอบภายในเป็นประโยชน์ต่อการวางแผนงานสอบบัญชีโดยรวมอยู่ในระดับปานกลางเท่านั้น ซึ่งมีโอกาสมีความสอดคล้องกับผลสรุปการวิจัยเกี่ยวกับระดับการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในที่ผู้ตอบส่วนใหญ่มีการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในต่ำกว่าร้อยละ 25 ของการตรวจสอบรายการในงบการเงิน

1.2 การประเมินประสิทธิผลของการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีอิสระ

1.3.1 การประเมินประสิทธิผลของการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในด้านความเที่ยงธรรม

1.3.1.1 สรุปผลการวิจัย

จากการทบทวนเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องในงานวิจัยครั้งนี้ได้กำหนดประเด็นในการประเมินประสิทธิผลด้านความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน ซึ่งประกอบด้วย

1. ความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน พิจารณาจาก
 - 1.1 ความเป็นอิสระในการเข้าถึงหน่วยที่จะตรวจสอบได้
 - 1.2 ความเป็นอิสระในการสอบทานงาน
 - 1.3 ผู้ตรวจสอบภายในทำหน้าที่เฉพาะการตรวจสอบภายในของกิจการเท่านั้น
2. สิทธิในการรายงานผลต่อผู้บริหารระดับสูงในองค์กรโดยตรง
3. สิทธิในการรายงานผลต่อคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทโดยตรง

ผลจากการศึกษาพบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ประเมินว่าความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในของสถาบันการเงินอยู่ในระดับสูง (ซึ่งมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.74) สำหรับประเด็นเกี่ยวกับการแสดงความเห็นเรื่องการรายงานผลของงานตรวจสอบภายในต่อผู้บริหารระดับสูงและคณะกรรมการของบริษัทพบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เห็นว่ามีประสิทธิภาพในระดับสูง (ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.86 และ 3.82 ตามลำดับ)

ในขณะที่ การประเมินความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน (ในการศึกษาครั้งนี้จะประเมินจาก 1. สิทธิและอำนาจในการเข้าถึงหน่วยที่จะตรวจสอบได้อย่างเพียงพอ 2. เสรีภาพในการสอบทานงานอย่างเพียงพอ 3. ผู้ตรวจสอบภายในทำหน้าที่เฉพาะการตรวจสอบภายในของกิจการเท่านั้น) พบว่ามีประสิทธิภาพในระดับปานกลางเท่านั้น (ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.54)

ผลการทดสอบสมมติฐานของการศึกษา

ส่วนที่ 1 คือ การศึกษาความสัมพันธ์ของระดับการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีกับความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน พบว่าผลการทดสอบยอมรับสมมติฐาน กล่าวคือ ระดับการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีไม่มีความสัมพันธ์กับความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

ส่วนที่ 2 คือ การศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างประโยชน์ของงานตรวจสอบภายในต่อการวางแผนงานสอบบัญชีกับความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในจากผลของการศึกษาพบว่า ความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในมีความสัมพันธ์กับประโยชน์ของงานตรวจสอบภายในที่มีต่อการประเมินระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในและการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี โดยหากพิจารณาค่า Sommers'd พบว่าตัวแปรทั้งสองมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกัน กล่าวคือ หากผู้สอบบัญชีประเมินว่าผู้ตรวจสอบภายในมีความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานอยู่ในระดับสูง งานตรวจสอบภายในของบริษัทย่อมเป็นประโยชน์ต่อผู้สอบบัญชีในการประเมินระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน และการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีในระดับสูงเช่นเดียวกัน และพบว่ามีความสัมพันธ์ คือ 0.504 และ 0.548 ตามลำดับ ซึ่งถือว่าเป็นความสัมพันธ์ในระดับปานกลาง

นอกจากนี้ ผลการศึกษายังพบว่า ความเที่ยงธรรมโดยรวมในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในมีความสัมพันธ์กับการประเมินระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของผู้สอบบัญชี

โดยหากพิจารณาค่า Sommers'd พบว่าตัวแปรทั้งสองมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกัน กล่าวคือ หากผู้สอบบัญชีประเมินว่าความเที่ยงธรรมโดยรวมในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในอยู่ในระดับสูง งานตรวจสอบภายในของบริษัทย่อมเป็นประโยชน์ต่อการประเมินระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในอยู่ในระดับสูงเช่นเดียวกัน ถึงอย่างไรก็ตาม พบว่ามีระดับความสัมพันธ์ คือ 0.194 ซึ่งถือว่าเป็นความสัมพันธ์ในระดับต่ำ

1.3.1.2 อภิปรายผลการวิจัย

จากประเด็นที่ใช้ในการพิจารณาเกี่ยวกับประสิทธิผลของการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน ด้านความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายในนั้น จะเห็นได้ว่าประเด็นส่วนใหญ่จะให้ความสำคัญกับความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน เช่น การที่ผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทมีการรายงานผลงานตรวจสอบภายในต่อผู้บริหารระดับสูงและคณะกรรมการของบริษัทโดยตรงก็เป็นการสนับสนุนให้ผู้ตรวจสอบภายในมีความเป็นอิสระในการปฏิบัติงาน กล่าวคือ ผู้ตรวจสอบภายในสามารถประเมินและทดสอบผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานต่างๆ ในองค์กรได้โดยไม่ขึ้นตรงต่อหน่วยงานที่ต้องตรวจสอบ ดังนั้น จึงสรุปได้ว่าความเป็นอิสระเป็นปัจจัยสำคัญที่ก่อให้เกิดความเที่ยงธรรมโดยรวมในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

ผลจากการศึกษามีความสอดคล้องกัน กล่าวคือ ปัจจัยที่ส่งผลต่อประสิทธิผลของการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในด้านความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมโดยรวมในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในมีความสัมพันธ์กับการประเมินระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของผู้สอบบัญชีอิสระ

1.3.2 การประเมินประสิทธิผลของการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในด้านความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน

1.3.2.1 สรุปผลการวิจัย

จากการทบทวนเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องในงานวิจัยครั้งนี้ได้กำหนดประเด็นในการประเมินประสิทธิผลด้านความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งประกอบด้วย

1. ความเหมาะสมของนโยบายในการคัดเลือกพนักงานตรวจสอบภายใน
2. ความสม่ำเสมอในการจัดโปรแกรมการฝึกอบรมให้แก่พนักงานตรวจสอบภายใน

3. ประสบการณ์ของผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับงานตรวจสอบภายในของบริษัท
4. คุณสมบัตินักวิชาชีพการตรวจสอบภายในของผู้ตรวจสอบภายในของบริษัท

ผลจากการศึกษา พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ประเมินว่าผู้ตรวจสอบภายในของสถาบันการเงินส่วนใหญ่มีความรู้ความสามารถอยู่ในระดับปานกลาง (โดยมีค่าเฉลี่ยโดยรวมเท่ากับ 3.24)

ผลการทดสอบสมมติฐานของการศึกษา

ส่วนที่ 1 คือ การศึกษาความสัมพันธ์ของระดับการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีกับการประเมินความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน ผลจากการศึกษาพบว่าระดับการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับประสบการณ์ของผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับงานตรวจสอบภายในของบริษัท โดยพบว่าตัวแปรทั้งสองมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกัน กล่าวคือ หากผู้สอบบัญชีเห็นว่าผู้ตรวจสอบภายในมีประสบการณ์เกี่ยวกับงานตรวจสอบภายในของบริษัทอยู่ในระดับสูง ผู้สอบบัญชีก็จะมีระดับการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน (เฉพาะด้านการตรวจสอบทางการเงิน) อยู่ในระดับสูงเช่นเดียวกัน และพบว่ามีระดับความสัมพันธ์ในระดับปานกลาง (ค่า Sommers'd คือ 0.415)

ส่วนที่ 2 คือ การศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างประโยชน์ของงานตรวจสอบภายในต่อการวางแผนงานสอบบัญชีกับความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน โดยผลจากการศึกษาพบว่าปัจจัยด้านความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายในมีความสัมพันธ์กับประโยชน์ของงานตรวจสอบภายในต่อการประเมินระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของผู้สอบบัญชี และพบว่าตัวแปรทั้งสองมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกัน กล่าวคือ หากผู้สอบบัญชีประเมินว่าผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทมีความรู้ความสามารถในระดับสูง งานของผู้ตรวจสอบภายใน (เฉพาะด้านการตรวจสอบทางการเงิน) จะเป็นประโยชน์ต่อการประเมินระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของผู้สอบบัญชีในระดับสูงเช่นเดียวกัน และพบว่ามีความสัมพันธ์ในระดับปานกลาง (ค่า Sommers'd คือ 0.565)

1.3.2.2 อภิปรายผลการวิจัย

ผลจากการศึกษาที่พบว่า ระดับการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับประสพการณ์ของผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับงานตรวจสอบภายในของบริษัทซึ่งเป็นปัจจัยที่ส่งผลต่อความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน และประสิทธิผลโดยรวมด้านความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายในมีความสัมพันธ์กับการประเมินระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของผู้สอบบัญชี ซึ่งมีความสอดคล้องกับผลการศึกษาของ Schneider ในปี 1984-1985 (ระดับการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับ 1) การจัดทำรายงานตรวจสอบภายในที่มีการสั่งการและสอบทานโดยผู้ตรวจสอบภายในที่มีความรู้ความสามารถ และ 2) ประสพการณ์ในเชิงวิชาชีพของผู้ตรวจสอบภายใน)

ดังนั้น จึงอาจสรุปได้ว่าประสพการณ์ในเชิงวิชาชีพของผู้ตรวจสอบภายในนั้นเป็นปัจจัยหนึ่งที่ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีมีระดับการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในมากขึ้น

1.3.3 การประเมินประสิทธิผลของการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในด้านความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้ตรวจสอบภายใน

1.3.3.1 สรุปผลการวิจัย

จากการทบทวนเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องในงานวิจัยครั้งนี้ ได้กำหนดประเด็นในการประเมินประสิทธิผลด้านความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งประกอบด้วย

1. ความเหมาะสมในการวางแผนและควบคุมงานตรวจสอบภายใน
2. ความเหมาะสมในการสอบทานงานตรวจสอบภายใน
3. ความเพียงพอทั้งด้านปริมาณและคุณภาพในการจัดทำกระดาษทำการและหลักฐานการตรวจสอบ
4. การตรวจสอบภายในมีการจัดทำอย่างต่อเนื่องและเหมาะสม

ผลจากการศึกษาพบว่าผู้ตอบแบบสอบถามประเมินว่าประสิทธิผลโดยรวมด้านความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพของผู้ตรวจสอบภายในของสถาบันการเงินส่วนใหญ่อยู่ในระดับปานกลาง โดยมีค่าเฉลี่ยโดยรวมเท่ากับ 3.50

การทดสอบสมมติฐานของการศึกษา

ส่วนที่ 1 คือ การศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างระดับการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีกับประสิทธิผลด้านความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพของผู้ตรวจสอบภายใน ผลจากการศึกษาพบว่า ระดับการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีไม่มีความสัมพันธ์กับประสิทธิผลโดยรวมด้านความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพของผู้ตรวจสอบภายใน

ส่วนที่ 2 คือ การศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างประโยชน์ของงานตรวจสอบภายในต่อการวางแผนงานสอบบัญชีกับประสิทธิผลด้านความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพของผู้ตรวจสอบภายใน ผลจากการศึกษาพบว่า ประสิทธิภาพโดยรวมด้านความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพของผู้ตรวจสอบภายในมีความสัมพันธ์กับประโยชน์ของงานตรวจสอบภายในต่อการวางแผนงานสอบบัญชีโดยรวม การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี โดยพบว่าตัวแปรทั้งสองมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกัน กล่าวคือ หากผู้สอบบัญชีประเมินว่าผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทมีความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพในระดับสูง งานของผู้ตรวจสอบภายใน (เฉพาะด้านการตรวจสอบทางการเงิน) จะเป็นประโยชน์ต่อการวางแผนงานสอบบัญชีโดยรวม การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีในระดับสูงเช่นเดียวกัน

1.3.3.2 อภิปรายผลการวิจัย

ผลจากการศึกษาทำให้พบว่า ระดับการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับความเหมาะสมในการวางแผนงานของผู้ตรวจสอบภายใน นอกจากนี้ ยังพบว่า ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิผลในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในด้านความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพของผู้ตรวจสอบภายในมีความสัมพันธ์กับการวางแผนงานสอบบัญชีโดยรวมของผู้สอบบัญชี รวมถึงการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี ดังนั้น จึงอาจสรุปได้ว่า ผู้สอบบัญชีจะทำการปรับเปลี่ยนแผนการสอบบัญชี และการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี เนื่องมาจากการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน ก็ต่อเมื่อผู้สอบบัญชีเห็นว่าผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทมีความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพอยู่ในระดับที่เชื่อถือได้

1.3.4 การประเมินประสิทธิผลโดยรวมของการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน

1.3.4.1 สรุปผลการวิจัย

จากการทบทวนเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องในงานวิจัยครั้งนี้ ได้กำหนดประเด็นในการประเมินประสิทธิผลโดยรวมในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งประกอบด้วย

1. ความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน
2. ความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน
3. ความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้ตรวจสอบภายใน

ผลจากการศึกษาพบว่าผู้ตอบแบบสอบถามประเมินว่าประสิทธิผลโดยรวมในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในของสถาบันการเงินส่วนใหญ่อยู่ในระดับปานกลาง โดยมีค่าเฉลี่ยโดยรวมเท่ากับ 3.45

การทดสอบสมมติฐานของการศึกษา

ส่วนที่ 1 คือ การศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างระดับการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน โดยผู้สอบบัญชีกับประสิทธิผลโดยรวมในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ผลจากการศึกษาพบว่าระดับการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีเป็นอิสระกับประสิทธิผลโดยรวมในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

ส่วนที่ 2 คือ การศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างประโยชน์ของงานตรวจสอบภายในต่อการวางแผนงานสอบบัญชีกับประสิทธิผลโดยรวมในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ผลจากการศึกษาพบว่า ประสิทธิผลโดยรวมในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในมีความสัมพันธ์กับประโยชน์ของงานตรวจสอบภายในต่อผู้สอบบัญชีในการประเมินระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน และการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี โดยพบว่าตัวแปรทั้งสองมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกัน กล่าวคือ หากผู้สอบบัญชีประเมินว่าการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในมีประสิทธิผลโดยรวมอยู่ในระดับสูง งานของผู้ตรวจสอบภายในจะเป็นประโยชน์ต่อผู้สอบบัญชีในการประเมินระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน และการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี ในระดับสูงเช่นเดียวกัน นอกจากนี้ ยังพบว่าีระดับความสัมพันธ์ในระดับปานกลาง (ค่า Sommers'd เท่ากับ 0.418 และ .506 ตามลำดับ)

1.3.4.2 อภิปรายผลการวิจัย

ส่วนที่ 1 การศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างระดับการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน (เฉพาะการตรวจสอบทางการเงิน) กับประสิทธิผลโดยรวมในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

ผลจากการศึกษาทำให้ทราบว่า ระดับการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับประสิทธิผลโดยรวมในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน นอกจากนี้ การสรุปและอภิปรายผลการวิจัยในหัวข้อ 1.3.2 (การประเมินประสิทธิผลด้านความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน) พบว่าระดับการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับประสบการณ์ของผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับงานตรวจสอบภายในของบริษัท รวมถึงการสรุปและอภิปรายผลการวิจัยในหัวข้อ 1.3.3 (การประเมินประสิทธิผลด้านความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้ตรวจสอบภายใน) พบว่าระดับการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับประสิทธิผลโดยรวมด้านความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้ตรวจสอบภายในและความเหมาะสมในการวางแผนงานของผู้ตรวจสอบภายใน ดังนั้น จึงอาจกล่าวได้ว่า ประสบการณ์เชิงวิชาชีพของผู้ตรวจสอบภายใน ความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้ตรวจสอบภายในและความเหมาะสมในการวางแผนงานของผู้ตรวจสอบภายในนั้น เป็นปัจจัยที่มีความสำคัญอย่างมากต่อระดับการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในของผู้สอบบัญชี

ส่วนที่ 2 การศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างประสิทธิผลโดยรวมในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในกับประโยชน์ของงานตรวจสอบภายในที่มีต่อการวางแผนงานสอบบัญชี

ผลจากการศึกษาทำให้ทราบว่า ประสิทธิผลโดยรวมในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในมีความสัมพันธ์กับการประเมินระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน และการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี (สอดคล้องกับการสรุปและอภิปรายผลการวิจัยที่พบว่าผู้ตอบส่วนใหญ่มีการใช้ผลการตรวจสอบทางการเงินด้านการทดสอบการควบคุม)

นอกจากนี้ การสรุปและอภิปรายผลการวิจัยในหัวข้อ 1.3.1 (การประเมินประสิทธิผลด้านความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน) พบว่าความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในมีความสัมพันธ์กับการประเมินระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของผู้สอบบัญชี

การสรุปและอภิปรายผลการวิจัยในหัวข้อ 1.3.2 (การประเมินประสิทธิผลด้านความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน) พบว่า ประสิทธิภาพโดยรวมด้านความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายในมีความสัมพันธ์กับการประเมินระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของผู้สอบบัญชี

การสรุปและอภิปรายผลการวิจัยในหัวข้อ 1.3.3 (การประเมินประสิทธิผลด้านความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพของผู้ตรวจสอบภายใน) พบว่า ประสิทธิภาพโดยรวมด้านความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพของผู้ตรวจสอบภายในมีความสัมพันธ์กับการวางแผนงานสอบบัญชีโดยรวมของผู้สอบบัญชี รวมถึงการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี

ดังนั้น จึงอาจสรุปได้ว่า ในการพิจารณาเกี่ยวกับประโยชน์ของงานตรวจสอบภายในที่มีต่อการประเมินระบบการควบคุมภายในและการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีนั้น ผู้สอบบัญชีจะให้ความสำคัญในการประเมินประสิทธิผลโดยรวมในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งพิจารณาจาก ความเป็นอิสระในการปฏิบัติงาน ความรู้ความสามารถ และความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ ของผู้ตรวจสอบภายใน เพื่อพัฒนาแผนการตรวจสอบอย่างมีประสิทธิภาพ

1.3.5 เหตุผลที่ผู้สอบบัญชีไม่ได้ทำการประเมินประสิทธิผลในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

1.3.5.1 สรุปผลการวิจัย

ผู้วิจัยได้แบ่งเหตุผลหลักที่ผู้สอบบัญชีไม่ได้ทำการประเมินประสิทธิผลของการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในเป็น 2 กรณีได้แก่

กรณีที่ 1. ผู้ตอบที่มีการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในแต่ไม่ได้ทำการประเมินประสิทธิผลของการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน ผลจากการศึกษาพบว่า ผู้ตอบแสดงเหตุผลที่ไม่ได้ทำการประเมินประสิทธิผลโดยรวมของการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน คือ ผู้ตอบจะพิจารณาประสิทธิผลของการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในจากรายงานการสอบบัญชีในปีที่ผ่านมาเนื่องจากเป็นลูกค้าสอบบัญชีเดิม โดยผู้ตอบส่วนใหญ่ทำการตอบแบบสอบถามจากการเลือกสอบบัญชีของสถาบันการเงินที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ และเป็นบริษัทที่มีขนาดของสินทรัพย์รวม (สุทธิ) ตั้งแต่ 150,000 ล้านบาทขึ้นไป

กรณีที่ 2. ผู้ตอบที่ไม่มีการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในและไม่ได้ทำการประเมินประสิทธิภาพของการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน ผลจากการศึกษาพบว่าผู้ตอบแสดงเหตุผลที่ไม่ได้ทำการประเมินประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน เนื่องจากมีความเห็นว่างานตรวจสอบภายในของบริษัทไม่มีความเกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี และระบบการควบคุมภายในของบริษัทไม่เหมาะสมนั้น พบว่าผู้ตอบกลุ่มนี้ส่วนใหญ่ได้ทำการตอบแบบสอบถามจากการเลือกสอบบัญชีของสถาบันการเงินที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ และเป็นบริษัทที่มีขนาดของสินทรัพย์รวม (สุทธิ) ต่ำกว่า 50,000 ล้านบาท

1.3.5.2 อภิปรายผลการวิจัย

ในกรณีที่ 1 ถึงแม้ว่าผู้ตอบแบบสอบถาม (ที่มีการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน) ไม่ได้ทำการประเมินประสิทธิภาพโดยรวมของการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในในปีที่ทำการสอบบัญชีแต่ผู้ตอบยังสามารถพิจารณาประสิทธิภาพของงานตรวจสอบภายในของบริษัทได้จากการพิจารณาประสิทธิภาพของการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในจากรายงานการสอบบัญชีในปีที่ผ่านมา (Brown : 1983) ถึงอย่างไรก็ตาม ในสภาวะความเปลี่ยนแปลงของธุรกิจ ผู้สอบบัญชีควรทำการประเมินประสิทธิภาพของการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในในปัจจุบันที่ทำการตรวจสอบควบคู่ไปกับการรายงานตรวจสอบในปีที่ผ่านมา

ในกรณีที่ 2 สำหรับผู้ตอบแบบสอบถามที่ไม่มีการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในและไม่ได้ทำการประเมินประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งผู้ตอบแสดงเหตุผลว่างานตรวจสอบภายในของบริษัทไม่มีความเกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี และมีผู้ตอบที่เห็นว่าระบบการควบคุมภายในของบริษัทไม่เหมาะสม โดยผู้ตอบกลุ่มนี้ส่วนใหญ่ทำการเลือกตอบแบบสอบถามจากการสอบบัญชีของสถาบันการเงินที่ไม่ได้จดทะเบียนในบริษัทหลักทรัพย์ และมีสินทรัพย์รวม (สุทธิ) ต่ำกว่า 50,000 ล้านบาท สำหรับสถาบันการเงินที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์นั้น ไม่มีข้อบังคับที่ชัดเจนที่กำหนดให้บริษัทต้องมีฝ่ายตรวจสอบภายใน และบริษัทที่มีขนาดเล็ก (สินทรัพย์รวม (สุทธิ) ต่ำกว่า 50,000 ล้านบาท) เมื่อเทียบกับสินทรัพย์รวม (สุทธิ) ของบริษัทที่อยู่ในธุรกิจเดียวกัน ซึ่งอาจเป็นเหตุผลที่ผู้ตอบเห็นว่าระบบการควบคุมภายในของบริษัทไม่เหมาะสม และงานตรวจสอบภายในของบริษัทไม่มีความเกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี

1.4 ปัญหาและอุปสรรคของผู้สอบบัญชีในการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน

1.4.1 สรุปผลการวิจัย

ผลจากการศึกษาพบว่าผู้ตอบแบบสอบถามจำนวน 52 คน ที่แสดงความเห็นเกี่ยวกับปัญหาและอุปสรรคของผู้สอบบัญชีในการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน พบว่า มีผู้ตอบที่เห็นว่าผลงานของผู้ตรวจสอบภายในไม่ตรงกับความต้องการของผู้สอบบัญชีมากที่สุด รองลงไปตามลำดับ ได้แก่ ผู้ตอบที่เห็นว่าผลงานของผู้ตรวจสอบภายในขาดความน่าเชื่อถือ และปัญหาและอุปสรรคอื่นๆ เช่น การขาดผู้ประสานงานโดยตรงระหว่างผู้ตรวจสอบภายในกับผู้สอบบัญชี หรือ การที่บริษัทหลักทรัพย์หรือบริษัทเงินทุนที่เป็นสาขาจากต่างประเทศและมีผู้ตรวจสอบภายในเป็นชาวต่างประเทศเช่นเดียวกัน ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงอาจไม่มีโอกาสได้ปรึกษาหารือของผู้ตรวจสอบภายในดังกล่าว ถึงอย่างไรก็ตาม มีผู้ตอบที่แสดงความเห็นที่ไม่พบปัญหาหรืออุปสรรคใดๆ ในการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในคิดเป็นร้อยละ 35 ของจำนวนผู้ตอบแบบสอบถามที่มีการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน

1.4.2 อภิปรายผลการวิจัย

จากผลของการศึกษาทำให้ทราบว่าปัญหาและอุปสรรคของผู้สอบบัญชีในการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน อันดับแรกคือ ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในไม่ตรงกับความต้องการของผู้สอบบัญชี รองลงไปได้แก่ ผู้ตอบที่เห็นว่าผลงานของผู้ตรวจสอบภายในขาดความน่าเชื่อถือ เป็นที่น่าสังเกตว่า ในการศึกษาครั้งนี้ผู้ตอบส่วนใหญ่ทำการเลือกตอบแบบสอบถามจากการสอบบัญชีของสถาบันการเงินที่อยู่ในตลาดหลักทรัพย์และเป็นสถาบันการเงินที่มีขนาดใหญ่ (สินทรัพย์รวม (สุทธิ) ตั้งแต่ 150,000 ล้านบาท ขึ้นไป) เมื่อเทียบกับสินทรัพย์รวม (สุทธิ) ของบริษัทที่อยู่ในธุรกิจเดียวกัน ซึ่งสถาบันการเงินดังกล่าวควรมีการกำกับดูแลสถาบันการเงินเป็นอย่างมาก โดยเฉพาะสถาบันการเงินที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่มีคณะกรรมการการตรวจสอบทำหน้าที่โดยตรงในการเป็นผู้ประสานงานระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน เพื่อให้การปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบทั้งสองมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากขึ้น ส่งผลให้เกิดความถูกต้องและเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน จากผลการสำรวจดังกล่าวจึงเป็นสิ่งสะท้อนเห็นว่าผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องควรทำการปรับปรุงแก้ไขปัญหาดังกล่าวได้อย่างตรงประเด็นมากขึ้น เพื่อเป็นการเพิ่มมูลค่าของฝ่ายตรวจสอบภายในของบริษัทและเป็นการประหยัดต้นทุนในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน

2. ข้อเสนอแนะ

การศึกษาค้นคว้านี้ได้เสนอข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการนำผลการวิจัยที่ได้ไปใช้ และข้อเสนอแนะเพิ่มเติมสำหรับผู้ที่มีสนใจจะทำการวิจัยในอนาคตดังนี้

2.1 การนำผลการวิจัยไปใช้

การสนับสนุนให้ผู้สอบบัญชีมีการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในต้องอาศัยความร่วมมือจากผู้บริหารระดับสูงของบริษัท คณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) รวมถึงผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชี

2.1.1 ผู้บริหารระดับสูงของบริษัท

เพื่อให้เกิดประสิทธิผลในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ผู้บริหารระดับสูงของบริษัทควรคำนึงถึงปัจจัยต่างๆ ดังนี้

1. การสร้างความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน โดยผู้บริหารระดับสูงควรตระหนักถึงความสำคัญและให้การสนับสนุนอย่างต่อเนื่องในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน การกำหนดบทบาทของผู้ตรวจสอบภายในควรดำรงอยู่ในสถานะที่จะดำรงไว้ซึ่งความเที่ยงธรรม กล่าวคือ ผู้ตรวจสอบภายในควรมีสติเสรีภาพในการที่จะเข้าถึงหน่วยตรวจสอบและเสรีภาพในการสอบทานงานได้อย่างเพียงพอ รวมถึงสิทธิในการติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชีได้เต็มที่ โดยการกำหนดขอบเขตความรับผิดชอบของฝ่ายตรวจสอบภายในนั้นไม่ควรจะมีความเกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานด้านอื่นในบริษัท เพราะอาจเกิดการประเมินผลงานของตนเอง (Self-Review) และส่งผลกระทบต่อความเป็นอิสระในการตรวจสอบและสอบทานงาน ดังนั้น สถานะของฝ่ายตรวจสอบภายในควรขึ้นตรงต่อคณะกรรมการบริษัทหรือผู้บริหารระดับสูงสุดของบริษัท
2. ผู้บริหารควรให้ความสำคัญกับการพัฒนาประสิทธิผลด้านความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน โดยกำหนดนโยบายในการคัดเลือกพนักงานตรวจสอบภายในที่มีความรู้ความสามารถโดยเฉพาะประสบการณ์ในการตรวจสอบภายในหรือประสบ

การดำเนินงานที่เกี่ยวข้อง และจัดโปรแกรมการฝึกอบรมเกี่ยวกับการพัฒนาวิธีการตรวจสอบภายในของบริษัทให้แก่ผู้ตรวจสอบภายในอย่างสม่ำเสมอ

3. ผู้บริหารฝ่ายตรวจสอบภายในของบริษัทควรมีการกำหนดแผนงานและนโยบายการตรวจสอบภายในไว้เป็นลายลักษณ์อักษรเพื่อให้ผู้ตรวจสอบภายในทุกคนมีความเข้าใจในการปฏิบัติงานที่ตรงกัน โดยจัดทำเป็นคู่มือหรือกฎบัตรในการตรวจสอบที่ระบุถึงวัตถุประสงค์หลักในการตรวจสอบภายในของบริษัท ขอบเขตความรับผิดชอบและอำนาจหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน ขั้นตอนในการปฏิบัติงานและสอบทานงานตรวจสอบ การรายงานผลการตรวจสอบต่อผู้บริหาร การมีกระดาษทำการที่มีรูปแบบมาตรฐาน และมีกระบวนการจัดเก็บเอกสารที่มีรูปแบบมาตรฐานทั้งในรูปแบบกระดาษหรือแฟ้มปัจจุบัน เพื่อเป็นการธำรงไว้ซึ่งคุณภาพของฝ่ายตรวจสอบ (เจริญ เจษฎาวัดภัย : 2545,148) นอกจากนี้ ผู้บริหารฝ่ายตรวจสอบภายในควรคำนึงถึงความเพียงพอของจำนวนผู้ตรวจสอบภายในของบริษัท และเมื่อพิจารณาถึงกฎหมายที่เกี่ยวข้องพบว่า ตลาดหลักทรัพย์ออกกฎให้บริษัทจดทะเบียนต้องมีหน่วยงานตรวจสอบภายใน และต้องมีผู้ตรวจสอบภายในไม่ต่ำกว่า 3 คน (เจริญ เจษฎาวัดภัย :2545,53) ซึ่งในทางปฏิบัติคงไม่สามารถกำหนดจำนวนผู้ตรวจสอบภายในที่เพียงพอได้อย่างชัดเจน เนื่องจากยังคงต้องพิจารณาปัจจัยอื่นร่วมด้วย เช่น ความซับซ้อนของการดำเนินธุรกิจ ขนาดของบริษัท และประสบการณ์ของผู้ตรวจสอบภายใน เป็นต้น ดังนั้น ผู้บริหารฝ่ายตรวจสอบของบริษัทจึงควรทำการประเมินความเพียงพอของจำนวนผู้ตรวจสอบภายในอยู่เสมอ เพื่อไม่ให้ส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพของงานตรวจสอบภายในโดยรวม

2.1.2 คณะกรรมการตรวจสอบ

จากแนวทางปฏิบัติที่ดีของคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) ที่กำหนดโดยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการเสริมสร้างความเข้าใจเกี่ยวกับการประสานงานระหว่างคณะกรรมการตรวจสอบกับผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชีและมุ่งหวังให้มีการปฏิบัติงานอย่างราบรื่นและมีประสิทธิภาพ ซึ่งจะก่อให้เกิดประสิทธิผลต่อความเชื่อมั่นและความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงินเพิ่มมากขึ้น โดยการปรับปรุงหน้าที่และกระบวนการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชีให้มีประสิทธิผลและมีประสิทธิภาพ เสริมสร้างความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานของฝ่ายตรวจสอบภายใน และเสริมสร้างความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี โดยคณะกรรมการตรวจสอบจะทราบการประเมินผลเกี่ยวกับการดำเนินงาน

ของบริษัทได้จากผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชี ผู้อำนวยการฝ่ายการเงินและผู้บริหารของบริษัท ดังนั้น คณะกรรมการตรวจสอบจึงเหมาะสมที่จะเป็นผู้ประสานงานให้กับผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน รวมถึงผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องต่างๆ ได้แลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างกัน ลดขั้นตอนที่ยุ่งยากซับซ้อนและลดการถูกจำกัดขอบเขตในการติดต่อระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน เพื่อประโยชน์สูงสุดในการปฏิบัติงานของทุกฝ่าย

2.1.3 ผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชี

เมื่อผู้สอบบัญชีประเมินว่าการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในมีประสิทธิภาพแล้ว ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในก็อาจเป็นประโยชน์ต่อผู้สอบบัญชีในการประเมินระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของบริษัท และการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี อีกทั้ง ยังเป็นการลดการทำงานที่ซ้ำซ้อนกันและเพื่อเป็นการพัฒนาแผนการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในได้อย่างมีประสิทธิภาพ นอกจากนี้ การที่ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในเป็นประโยชน์ต่องานของผู้สอบบัญชี ที่ส่งผลต่อการลดต้นทุนในงานสอบบัญชีและ อาจส่งผลต่อการลดค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีนั้น อาจกล่าวได้ว่าเป็นการเพิ่มมูลค่าของฝ่ายตรวจสอบภายใน ดังนั้น เพื่อเป็นการกระตุ้นให้ผู้สอบบัญชีมีการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในมากขึ้น ผู้ตรวจสอบภายในควรให้ความสำคัญในการพัฒนาความรู้ความสามารถและใช้ความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพในการปฏิบัติงาน เนื่องจากเป็นปัจจัยที่ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญในการประเมินเกี่ยวกับประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในที่พบว่ามีความสัมพันธ์กับการประเมินระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน รวมถึงการประเมินความเสี่ยงในงานของผู้สอบบัญชีอิสระ

กล่าวโดยสรุป ผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชีควรมีการแลกเปลี่ยนข้อมูลที่เกิดจากประสบการณ์ในงานตรวจสอบที่แตกต่างกัน โดยเฉพาะเรื่องการประเมินระบบการควบคุมภายในของบริษัทซึ่งเป็นส่วนหนึ่งในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน ดังนั้น หากมีการประสานงานกันมากขึ้นย่อมลดความซ้ำซ้อนในการปฏิบัติงาน และอาจเป็นการแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อทำความเข้าใจเทคนิคการตรวจสอบ วิธีการตรวจสอบ เพื่อให้ผู้ตรวจสอบภายในสามารถประเมินความเชื่อถือได้ในงานของผู้สอบบัญชี และเพื่อให้ผู้สอบบัญชีแน่ใจได้ว่าผู้ตรวจสอบภายในทำงานบรรลุวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีเช่นเดียวกัน นำไปสู่การพัฒนาแผนการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชีอย่างมีประสิทธิภาพ

2.3 งานวิจัยในอนาคต

ผู้ที่สนใจอาจนำข้อมูลจากการศึกษาค้นคว้าไปประกอบการศึกษาเกี่ยวกับบทบาทของผู้ตรวจสอบภายในของสถาบันการเงินหรือธุรกิจอื่นๆ ในเชิงลึกกว่าแท้จริงแล้วบทบาทและหน้าที่ของฝ่ายตรวจสอบภายในต่อฝ่ายบริหารของบริษัทและบุคคลภายนอกบริษัทเป็นอย่างไร และจะสามารถเพิ่มมูลค่าและพัฒนาวิชาชีพตรวจสอบภายในและวิชาชีพสอบบัญชีร่วมกันมากขึ้นได้อย่างไร



ศูนย์วิทยพัทยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย