



บทที่ 5

สรุปผลการวิจัย อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

การวิจัยเรื่องการนำการกำกับดูแลกิจการที่ดีมาใช้และผลกระทบต่องานของผู้ตรวจสอบภายใน มีจุดมุ่งหมายเพื่อศึกษา ผลกระทบจากงานที่เปลี่ยนไปของผู้ตรวจสอบภายในของ บริษัท ทศท คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน) ที่เกิดจากการนำแนวคิดการกำกับดูแลกิจการที่ดี (Good Corporate Governance) มาใช้

สรุปผลการวิจัย

1. ผลการศึกษาทางด้านประเภทของงานหรือเนื้อหาของผู้ตรวจสอบภายในที่ได้รับผลกระทบจากการนำการกำกับดูแลกิจการที่ดีมาใช้พบว่า ความคิดเห็นของผู้ตรวจสอบภายในที่มีความคิดเห็นว่างานการตรวจสอบที่ได้รับผลกระทบดังกล่าวมีถึงร้อยละ 96.4 ของผู้ตรวจสอบภายในจำนวน 113 คน ซึ่งผลกระทบจากการนำการกำกับดูแลกิจการที่ดีมาใช้จะทำให้งานตรวจสอบภายในเกิดการเปลี่ยนแปลงไปทั้งในประสิทธิภาพและประสิทธิผล โดยพบว่าระยะเวลาที่จะต้องใช้ในการปฏิบัติ จำนวนครั้งที่จะต้องเพิ่มขึ้นในการตรวจ ขั้นตอนที่จะต้องมากขึ้นในการตรวจ และความเข้มข้น เพื่อให้เกิดความถูกต้องและเชื่อถือได้ รวมถึงสามารถเทียบเคียงกับความเป็นจริงได้ตามหลัก Comparable และ Consistence ในความโปร่งใส (IIA, 2003) และเป็นการส่งเสริมให้เกิดการควบคุมภายในที่ดี ถึงแม้ว่าปัจจัยทางด้านประสิทธิภาพจะถูกใช้ไปมากขึ้น แต่ผู้ตรวจสอบภายในมองว่าความคุ้มค่าที่เกิดขึ้นในท้ายสุดจะทำให้ปัจจัยทางด้านประสิทธิผลรวมถึงปัจจัยทางด้านประสิทธิภาพโดยรวมของระบบจะเพิ่มขึ้น

นอกจากนี้ผู้ตรวจสอบภายในประมาณร้อยละ 75 พบว่า งานที่ได้รับผลกระทบมากที่สุดจากการนำแนวคิดการกำกับดูแลกิจการที่ดีมาใช้ในองค์กร คือ งานทั่วไป สาเหตุที่ผู้ตรวจสอบภายในส่วนใหญ่มีความเห็นเช่นนั้น เพราะงานทั่วไปเป็นงานที่ตรวจสอบภายในที่ผู้ตรวจสอบส่วนใหญ่เคยมีประสบการณ์ในการปฏิบัติงานด้านนี้มากกว่าในงานส่วนอื่น นอกจากนี้ผู้ตรวจสอบภายในยังมีการติดต่อและเกี่ยวข้องกับหน่วยงานอื่น ๆ อาทิ การรายงานผล และข้อเสนอแนะให้แก่หน่วยงานภายในองค์กรเป็นหน้าที่ที่ต้องปฏิบัติอยู่เป็นประจำ จึงทำให้ผู้ตรวจสอบภายในสามารถรับรู้ถึงการเปลี่ยนแปลงได้มากที่สุด เนื่องจากการนำการกำกับดูแลกิจการที่ดี

มาใช้ โดยได้เน้นให้เกิดความโปร่งใสและการควบคุมภายในที่ดี โดยเฉพาะความเป็นอิสระในการตรวจ จึงทำให้งานในส่วนนี้จะต้องทำไปอย่างบริสุทธิ์และยุติธรรม

อย่างไรก็ตาม มีผู้ตรวจสอบภายในบางส่วนที่มีความเห็นว่าจะไม่มีการเปลี่ยนแปลงหรือไม่ได้รับผลกระทบจากการนำการกำกับดูแลที่ดีมาใช้เลย ทั้งนี้ เนื่องจากได้มีกฎระเบียบข้อบังคับที่เกี่ยวข้องเข้ามามีผลบังคับในส่วนงานนั้นอยู่แล้ว อาทิ งานด้านการตรวจสอบการดำเนินงานและส่วนงานด้านบัญชีและการเงิน ผู้ตรวจสอบภายในบางส่วนมีความคิดเห็นว่าจะไม่ได้รับผลกระทบจากการนำการกำกับดูแลที่ดีมาใช้ เพราะในส่วนนี้ได้มีการควบคุมภายในที่เน้นความเป็นอิสระของผู้ตรวจและผู้ถูกตรวจ โดยมีการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างที่กำหนดให้หน่วยงานตรวจสอบแยกออกจากหน่วยงานทางบัญชี ตามผลการบังคับของ พ.ร.บ. การป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ.2542 และ พ.ร.บ. การบัญชี พ.ศ. 2543 หรือแม้แต่งานตรวจสอบระบบการให้บริการโทรคมนาคมผู้ตรวจสอบภายในเกือบร้อยละ 40 ที่เชื่อว่าไม่น่าเกิดการเปลี่ยนแปลงได้ โดยบางส่วนได้ให้เหตุผลว่า ระบบต่าง ๆ ได้เริ่มนำมาตรฐานการให้บริการมาใช้ในองค์กร เช่น ISO และการควบคุมภายในที่มีอยู่แล้วตามหลัก COSO ก็ถูกนำมาใช้อย่างจริงจัง

2. ผลการศึกษาในเรื่องของประสบการณ์การทำงานของผู้ตรวจสอบภายในพบว่า การที่ผู้ตรวจสอบภายในจะเคยมีประสบการณ์พิเศษหรือไม่มีประสบการณ์เป็นพิเศษในงานแต่ละงานก็ไม่ทำให้การตอบแบบสอบถามแตกต่างกัน หรือแม้แต่ในเรื่องของประสบการณ์ในการทำงานก็ไม่ทำให้ผู้ตรวจสอบภายในมีความคิดเห็นที่ไม่เหมือนกัน ดังนั้นผลกระทบที่เกิดขึ้นจริงจากการนำการกำกับดูแลกิจการที่ดีมาใช้จึงไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับประสบการณ์การทำงานของผู้ตรวจสอบภายใน ยกเว้นในด้านเดียวคือ การตรวจสอบภายในในเรื่องระยะเวลาที่เปลี่ยนไปในงานการตรวจสอบทางด้านทรัพยากร ซึ่งผู้ที่มีประสบการณ์ในการตรวจสอบด้านนี้เป็นพิเศษมีความคิดเห็นไม่ตรงกับผู้ตรวจสอบภายในรายอื่น ๆ

ส่วนในด้านความคิดเห็นของผู้ตรวจสอบภายในที่ผ่านช่วงการเปลี่ยนแปลงของการนำการกำกับดูแลกิจการที่ดีมาใช้ (ประสบการณ์มากกว่า 6 ปี) กับผู้ที่เริ่มปฏิบัติงานในภายหลังจากถึงความแตกต่างกันในงานด้านประสิทธิภาพในงานทั่วไป ส่วนในด้านอื่นไม่พบความแตกต่างในความคิดเห็น

3. ผลการศึกษาทางด้านมิติทางด้านประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในที่ได้รับผลกระทบจากการนำการกำกับดูแลกิจการที่ดีมาใช้ พบว่ามีผลตรงข้ามกับสมมติฐานที่ตั้งไว้ (H₁) ซึ่งแสดงถึง เปอร์เซ็นต์การเปลี่ยนแปลงของระยะเวลาที่ใช้ต่อ 1 ลักษณะงาน จำนวนครั้งที่ทำต่อ 1 ลักษณะงาน กระบวนการจัดชั้นตอนและชั้นตอนการปฏิบัติงาน และความเข้มข้นในการตรวจสอบ มีการเปลี่ยนแปลงในเปอร์เซ็นต์ดังกล่าวเพิ่มสูงขึ้น จึงทำให้ประสิทธิภาพของงานจากปัจจัยดังกล่าวลดลง และในทางตรงกันข้าม เมื่อพิจารณาถึงประสิทธิภาพโดยรวมของระบบงานที่ได้รับผลกระทบปรากฏว่าผู้ตรวจสอบภายในส่วนใหญ่ยังเชื่อว่าประสิทธิภาพของระบบควบคุมภายในที่จะเพิ่มขึ้นเกิดจากการนำการกำกับดูแลกิจการที่ดีมาใช้ แสดงถึงความสิ้นเปลืองของการใช้ไปในปัจจัยดังกล่าวลดลงในอัตราที่น้อยกว่าการเพิ่มขึ้นของประสิทธิภาพโดยรวมของระบบ

รูปแบบความสัมพันธ์ที่เกิดขึ้นในการตอบถึงการเปลี่ยนแปลงไปในประสิทธิภาพ พบว่าผู้ตรวจสอบภายในส่วนใหญ่ที่เชื่อว่าเกิดการเพิ่มขึ้นของการใช้ไปในปัจจัยทางด้านประสิทธิภาพ ก็เชื่อว่าการเพิ่มขึ้นของงานที่ทราวมถึงชั้นตอนที่ต้องปฏิบัติและความเข้มข้นในการตรวจที่จะต้องเพิ่มขึ้นด้วย และจากการที่ผลประสิทธิผลลดลงซึ่งไม่เป็นไปตามความคิดเห็นของผู้ตรวจสอบภายในที่อยู่ในหน่วยงานอื่น (โครงการวิจัยนารอง) ซึ่งในเบื้องต้นผู้วิจัยคาดการณ์ว่าน่าจะเป็นผลมาจาก (1) ฝ่ายตรวจสอบขาดการนำระบบตรวจสอบของโปรแกรม SAP มาใช้ (2) ขาดการปรับปรุงการประเมินความเสี่ยงและการควบคุมภายในที่ทันสมัย (3) เกิดจากการที่ผู้ตรวจสอบภายในอยู่ในช่วงปรับตัวต่อระบบโครงสร้างภายในองค์กร ซึ่งผู้ทำวิจัยได้ทำการศึกษาและสอบถามเพิ่มเติมและพบว่าฝ่ายตรวจสอบภายในได้มีการนำระบบการตรวจสอบของโปรแกรม SAP มาใช้และได้มีการพัฒนาปรับปรุงระบบการประเมินความเสี่ยงให้ทันสมัยอยู่ตลอดเวลา ซึ่งแสดงว่าผลที่ทำให้ประสิทธิภาพลดลงเพียงเล็กน้อยน่าจะได้รับผลกระทบแทรกซ้อนมาจากการที่ผู้ตรวจสอบภายในอยู่ในระหว่างการปรับตัวของโครงสร้างองค์กรมากกว่าใน 2 ประเด็นแรก

4. ผลการศึกษาทางด้านมิติทางด้านประสิทธิผลในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในที่ได้รับผลกระทบจากการนำการกำกับดูแลกิจการที่ดีมาใช้ พบว่า เปอร์เซ็นต์การเปลี่ยนแปลงของความสามารถในการดำเนินงาน ความชัดเจนของอำนาจหน้าที่ในการปฏิบัติ และความเป็นอิสระในการปฏิบัติ ส่วนใหญ่ผู้ตรวจสอบภายในเห็นว่าการนำการกำกับดูแลกิจการที่ดีมาใช้จะมีส่วนช่วยในการเพิ่มประสิทธิผลในงานที่ทำ ซึ่งเป็นไปตามสมมติฐานที่ตั้งไว้ (H₂)

5. ผลการศึกษาถึงปัจจัยทางด้านประสิทธิภาพและประสิทธิผลที่การกำกับดูแลกิจการมุ่งเน้นให้เกิดขึ้นในองค์กร พบว่า ผู้ตรวจสอบภายในส่วนใหญ่เชื่อว่าความโปร่งใสในระดับบุคลากรมีการเพิ่มขึ้น อีกทั้งยังสามารถลดความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้น รวมทั้งช่วยให้เกิดการขจัดการควบคุมที่ไม่เกิดประโยชน์

6. การนำการกำกับดูแลกิจการที่ดีมาใช้ในองค์กร มีส่วนช่วยให้เกิดความโปร่งใสในระดับบุคลากร ความอิสระของผู้ตรวจสอบภายในมีเพิ่มมากขึ้น และทำให้การควบคุมภายในมีความแข็งแกร่งและกระชับมากขึ้น จึงทำให้เกิดประสิทธิผลและประสิทธิภาพรวมเพิ่มสูงขึ้น นอกจากนี้ ยังมีส่วนช่วยให้โครงสร้างองค์กรมีความกระชับและความยืดหยุ่นมากขึ้น ดังนั้น จึงเป็นการยืนยันถึงความสามารถของการกำกับดูแลกิจการที่ดีที่สามารถป้องกันปัญหาทางด้านตัวแทนได้เพราะจากในอดีตที่ผ่านมาปัญหาทางด้านตัวแทนส่วนใหญ่เกิดจากการที่โครงสร้างขององค์กรรวมถึงระบบการควบคุมภายในที่ไม่มีประสิทธิภาพ

จากข้อสรุปที่เกิดขึ้นเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างประสิทธิผลของงานและประสิทธิภาพโดยรวมของงานที่เพิ่มขึ้น กับปัจจัยทางด้าน ความโปร่งใสในระดับบุคลากร ความยืดหยุ่นของโครงสร้างองค์กร และความตระหนักในภาระหน้าที่ ซึ่งการกำกับดูแลกิจการเน้นให้เกิดขึ้นเพื่อป้องกันปัญหาตัวแทน จึงสามารถอนุมานได้ว่ากรณีที่โครงสร้างองค์กรมีความยืดหยุ่นเพิ่มขึ้น และบุคลากรมีความโปร่งใสในการปฏิบัติมากขึ้น รวมถึงตระหนักในภาระหน้าที่ที่จะต้องปฏิบัติเพิ่มสูงขึ้นมีส่วนช่วยป้องกันปัญหาด้านตัวแทนได้ในระดับหนึ่ง

7. การนำการกำกับดูแลกิจการที่ดีมีส่วนช่วยในการพัฒนาที่ยั่งยืนของระบบการควบคุมภายใน เพราะจากการที่ผู้ตรวจสอบภายในส่วนใหญ่เชื่อว่าการนำการกำกับดูแลที่ดีมาใช้ช่วยให้เกิดความตระหนักในหน้าที่และการปฏิบัติตามกฎ ซึ่งเป็นการส่งเสริมระเบียบวินัยที่ดีและยังเป็นการส่งเสริมในเรื่องของความรับผิดชอบและจรรยาบรรณที่ดีของผู้ตรวจสอบภายใน รวมถึงยังมีส่วนช่วยการกระตุ้นให้เกิดการพัฒนาทักษะความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งสามารถดูได้จากการที่ผู้ตรวจสอบภายในมีความสนใจที่จะต้องการอบรมความรู้เพิ่มเติมมากขึ้นกว่าที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน ดังนั้น ผู้ตรวจสอบภายในเปรียบเสมือนเพียงจักรที่ล้าค้ำในกระบวนการควบคุมภายใน เมื่อผู้ตรวจสอบภายในมีการพัฒนาการทางทักษะเพิ่มสูงขึ้น ก็จะทำให้ระบบการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพมากขึ้นและประสิทธิผลของงานเพิ่มสูงขึ้น หรือแม้แต่การที่พนักงานในองค์กรได้มีการพัฒนาตนเองอย่างต่อเนื่อง ย่อมทำให้องค์กรสามารถที่จะมีบุคลากรที่มีความรู้

ความสามารถที่จะนำไปใช้เพื่อพัฒนาองค์กรต่อไป แต่การกำกับดูแลกิจการที่ดีไม่ได้มุ่งเน้นในส่วนของงานเพียงอย่างเดียว ยังรวมถึงจรรยาบรรณของวิชาชีพและคุณธรรมให้เกิดขึ้นอย่างทั่วหน้าทั้งต่อตนเองและต่อสังคม จึงทำให้การนำการกำกับดูแลกิจการที่ดีมาใช้ในองค์กรเป็นการทำให้เกิดสังคมคุณธรรมในระยะยาว

ดังนั้น ผลการวิจัยครั้งนี้ จึงสรุปได้ว่า การนำการกำกับดูแลกิจการที่ดีมาใช้ในองค์กร ทำให้องค์กรเกิดการเปลี่ยนแปลงของงานทั้งด้านประสิทธิภาพและประสิทธิผล จึงทำให้ระบบการควบคุมมีความรัดกุมมากขึ้น สำหรับในระดับบุคลากรเองก็มีความต้องการในการพัฒนาศักยภาพของตนเอง ซึ่งเป็นการเสริมให้ระบบการควบคุมภายในองค์กรดียิ่งขึ้น ส่งผลให้โครงสร้างขององค์กรแข็งแรง และเมื่อโครงสร้างขององค์กรแข็งแรงย่อมทำให้ช่วยป้องกันปัญหาอันเกิดจากตัวแทน (Fama, 1980 และ Hart, 1995) ดังนั้น จากการวิเคราะห์ผลการวิจัยครั้งนี้จึงสรุปได้ว่างานของผู้ตรวจสอบภายในมีการเปลี่ยนไปทั้งในด้านประสิทธิภาพและประสิทธิผลซึ่งเป็นผลจากการนำการกำกับดูแลกิจการที่ดีมาใช้ในองค์กร

ข้อเสนอแนะ

จากการที่ผู้วิจัยได้เข้าไปสัมภาษณ์และสอบถามความต้องการในการพัฒนาตนเองของพนักงานฝ่ายตรวจสอบภายในของบริษัท ทศท คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน) พบว่ามีถึงร้อยละ 99.5 ที่ยืนยันถึงความไม่เพียงพอของจำนวนการฝึกอบรมที่ทางบริษัทจัดให้ จึงควรให้มีการบันทึกการอบรมด้วยวิธีที่ทันสมัยมากขึ้น เพื่อให้ผู้ตรวจสอบภายในท่านอื่นที่ต้องการทราบสามารถเพิ่มความรู้และประสบการณ์ในลักษณะงานที่ขาดประสบการณ์ เพื่อเป็นการส่งเสริมให้เกิดการพัฒนาศักยภาพของผู้ปฏิบัติงานและระบบต่อไป

จากการเก็บข้อมูล พบว่า ในอนาคตหากมีผู้สนใจในการที่จะทำการศึกษาวิจัยเกี่ยวกับงานที่เปลี่ยนไปจากการนำการกำกับดูแลที่ดีมาใช้ควรจะทำการศึกษาวิจัยทางด้านประสิทธิภาพและประสิทธิผลของงานทั้งก่อนและหลังการนำการกำกับดูแลกิจการที่ดีมาใช้ เพื่อให้ผลที่ได้สามารถนำมาใช้เปรียบเทียบความคิดเห็นได้ชัดเจนมากยิ่งขึ้น และควรใช้ตัวชี้วัดที่สามารถเห็นเป็นรูปธรรมได้ง่าย อาทิเช่น ต้นทุนที่ต้องใช้ในการฝึกอบรม และจะดียิ่งขึ้นหากได้มีการทำการเก็บข้อมูลเป็นแบบช่วงระยะเวลาและนำการประเมินแบบ 360 องศาโดยอิงกลุ่มมาใช้ เพื่อให้ได้ข้อมูลที่สามารถบอกทิศทางในการพัฒนา การฝึกอบรม และการกำหนดคุณสมบัติของผู้ตรวจสอบภายในที่จะนำมาใช้กับหน่วยงานทางธุรกิจในอนาคตเพื่อให้หน่วยงานด้านการศึกษามีการผลิตกำลังคนที่จะนำมาใช้ในอนาคตได้อย่างเหมาะสม

สำหรับกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษา ควรทำการศึกษาในหน่วยงานธุรกิจอื่นที่ไม่ใช่รัฐวิสาหกิจและควรทำการเก็บข้อมูลในหลายบริษัท โดยจัดจำแนกกลุ่มธุรกิจเพื่อให้เห็นถึงผลกระทบที่ผู้ตรวจสอบภายในจะได้รับในวงกว้าง และยังแสดงถึงความพร้อมของผู้ตรวจสอบภายในที่จะนำแนวคิดด้านการกำกับดูแลมาใช้ในองค์กร ในกรณีที่ศึกษาในหน่วยงานรัฐวิสาหกิจ ควรจะดูถึงการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นโดยจะต้องคำนึงถึงความพร้อมขององค์กรและผู้ตรวจสอบภายใน

ประเภทของปัจจัย ควรค้นหาประเภทของงานการตรวจสอบที่อยู่บนแนวคิดอื่นที่นอกเหนือจากแนวคิดการควบคุมภายในของ COSO เพื่อให้เกิดมุมมองที่กว้างขึ้น ส่วนทางด้านปัจจัยทางด้านประสิทธิภาพและประสิทธิผล ควรหาปัจจัยเพิ่มเติมโดยทั้งนี้จะต้องประยุกต์ให้เหมาะสมกับหน่วยงานที่ได้เข้าไปทำวิจัย

อีกทั้งควรมีการศึกษาเพิ่มเติมในเรื่องผลกระทบในงานผู้ตรวจสอบภายในโดยมองในมุมมองของ คณะกรรมการตรวจสอบและผู้บริหารว่าประสิทธิภาพและประสิทธิผลของผู้ตรวจสอบภายในเป็นอย่างไรหลังจากได้นำการกำกับดูแลกิจการที่ดีมาใช้ และในเรื่องของมุมมองของผู้ตรวจสอบภายในที่มองความเปลี่ยนแปลงในงานของทางด้านฝ่ายบริหารและคณะกรรมการตรวจสอบว่าเปลี่ยนไปอย่างไร เพื่อให้การทำวิจัยในเรื่องของผลกระทบมีความสมบูรณ์ในทุก ๆ มิติ