

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ในการศึกษาวิจัยนี้ ได้มีการทบทวนวรรณกรรมโดยศึกษาแนวคิดทฤษฎี ผลงานวิจัยต่าง ๆ ตลอดจนบทความที่เกี่ยวข้องกับงานวิจัย โดยจำแนกความรู้ที่ได้จากการทบทวนวรรณกรรม ออกเป็น 2 ส่วนหลัก ๆ ดังต่อไปนี้

2.1 แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน

2.2 งานวิจัยและบทความที่เกี่ยวข้องกับปัจจัยด้านองค์กรที่มีผลกระทบต่อ
คุณภาพของงานตรวจสอบภายใน

2.1 แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน

การตรวจสอบภายในเป็นวิชาชีพที่มีความสำคัญยิ่งต่อองค์กร แต่เนื่องจากเป็นเรื่องภายในองค์กรจึงยังไม่เป็นที่รู้จักและเข้าใจในวิชาชีพนี้อย่างแพร่หลายนัก เพื่อให้เกิดความรู้และความเข้าใจที่ถูกต้องและเป็นมาตรฐานเดียวกัน งานวิจัยนี้จึงเสนอความรู้เรื่องการตรวจสอบภายใน โดยมีเนื้อหาประกอบด้วย ความหมายของการตรวจสอบภายใน วิวัฒนาการของการตรวจสอบภายในภาคเอกชนของประเทศไทย วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายใน ลักษณะของงานตรวจสอบภายใน และปัจจัยที่ทำให้การตรวจสอบภายในประสบความสำเร็จ ดังนี้

2.1.1 ความหมายของการตรวจสอบภายใน

จันทนา สาขากร, นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทเพชร (2548) ได้ให้ความหมายของการตรวจสอบภายในโดยแยกเป็นคำว่า "การตรวจสอบ" และคำว่า "ภายใน" ดังนี้

การตรวจสอบ อาจหมายรวมถึง การตรวจสอบความถูกต้องของตัวเลข การบวก ลบ คูณ หาร การตรวจสอบการทำงานของเสมียน พนักงาน หรืออาจหมายรวมไปถึงการประเมินค่าการปฏิบัติงานด้านต่าง ๆ ของหน่วยงานทุกระดับ ส่วนคำว่า ภายใน ก็คือ ขอบเขตของกิจกรรมที่ตรวจสอบซึ่งเป็นกิจกรรมที่เกิดขึ้นภายในขององค์กรและหรือกระทำโดยพนักงานภายในองค์กรนั่นเอง

The Institute of Internal Auditors: IIA (2004) อ้างใน สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย (2547) ได้ให้คำจำกัดความของการตรวจสอบภายในไว้ว่า

การตรวจสอบภายใน คือ กิจกรรมการให้หลักประกันและการให้คำปรึกษาอย่างเป็นอิสระและเที่ยงธรรม ซึ่งจัดให้มีขึ้นเพื่อเพิ่มมูลค่าและปรับปรุงการดำเนินงานขององค์กรให้ดีขึ้น...การบริการให้หลักประกัน (Assurance Service) คือ การตรวจสอบหลักฐานต่าง ๆ เพื่อนำมาประเมินอย่างเป็นอิสระและเที่ยงธรรม ในกระบวนการบริหารความเสี่ยง การควบคุมและการกำกับดูแลองค์กร...การให้บริการให้คำปรึกษา (Consulting Service) คือ กิจกรรมให้คำปรึกษาและคำแนะนำตลอดจนการให้บริการอื่นที่เกี่ยวข้อง ลักษณะและขอบเขตของงานเป็นไปตามความตกลงร่วมกัน โดยมีจุดประสงค์เพื่อเพิ่มมูลค่าและปรับปรุงการปฏิบัติงานขององค์กร

สรุป การตรวจสอบภายในหมายถึง กิจกรรมอิสระที่จัดให้มีขึ้น เพื่อให้บริการด้านการประเมินผลที่เที่ยงธรรมและการให้คำปรึกษาเกี่ยวกับการเพิ่มคุณค่า และการปรับปรุงการปฏิบัติการสำหรับองค์กร การตรวจสอบภายในช่วยให้องค์กรบรรลุตามวัตถุประสงค์ต่าง ๆ ที่กำหนด โดยนำแนวการประเมินที่เป็นระบบและมีระเบียบวิธีมาใช้ในการประเมินและปรับปรุงประสิทธิผลของการบริหารความเสี่ยง การควบคุม และกระบวนการกำกับดูแล และจากการที่งานตรวจสอบภายในเกิดขึ้นในสภาวะแวดล้อมของกฎหมาย และวัฒนธรรมที่แตกต่างกันไป ประกอบกับความแตกต่างในขนาด โครงสร้าง และวัตถุประสงค์ขององค์กร ทำให้ความหมายของการตรวจสอบภายในอาจแตกต่างกันไป นอกจากนี้ องค์กรอาจมอบหมายงานตรวจสอบภายในให้แก่บุคลากรภายในองค์กรเอง หรืออาจจ้างบุคคลภายนอกองค์กร (Outsource) มาปฏิบัติงานแทนได้

2.1.2 วิวัฒนาการของการตรวจสอบภายในภาคเอกชนของประเทศไทย

วิวัฒนาการของการตรวจสอบภายในภาคเอกชนของประเทศไทย สามารถสรุปพอเป็นสังเขปเกี่ยวกับเหตุการณ์และกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับที่สำคัญ ที่สนับสนุนบทบาทของการควบคุมภายในและการตรวจสอบภายใน ดังตารางที่ 2.1

ตารางที่ 2.1 แสดงวิวัฒนาการของการตรวจสอบภายในภาคเอกชนของประเทศไทย

ปี พ.ศ.	เหตุการณ์สำคัญ
2532	ผู้ประกอบการวิชาชีพตรวจสอบภายในได้รวมตัวกันก่อตั้งสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย (สศท.)
2540	วิกฤตเศรษฐกิจส่งผลให้ธุรกิจต่าง ๆ ต้องประสบปัญหาที่มีความต้องการการบริหารจัดการที่ดียิ่งขึ้น
2542	ระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยการสร้างระบบบริหารกิจการบ้านเมืองและสังคมที่ดี ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยกำหนดให้บริษัทจดทะเบียนต้องแต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบให้เสร็จสิ้น ซึ่งประกอบด้วยกรรมการที่เป็นอิสระจำนวน 3 คน
2544	คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. 2544
2545	ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย รณรงค์การกำกับดูแลกิจการที่ดีสำหรับบริษัทจดทะเบียน ธนาคารแห่งประเทศไทย ปรับปรุงและเผยแพร่แนวทางปฏิบัติเรื่องโครงสร้างคณะกรรมการของธนาคารพาณิชย์
2546	รัฐบาลจัดตั้ง "คณะกรรมการธรรมาภิบาลแห่งชาติ" ประกอบด้วยนายกรัฐมนตรีและคณะกรรมการจากทั้งภาครัฐและภาคเอกชน

ที่มา : ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย (2548): 9

2.1.3 วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายใน

The Institute of Internal Auditors: IIA (2004) อ้างใน สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย (2547) ได้กำหนดวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายใน ดังนี้

การตรวจสอบภายในช่วยให้องค์กรบรรลุถึงเป้าหมายที่วางไว้ด้วยการประเมิน และปรับปรุงประสิทธิผลของกระบวนการบริหารความเสี่ยง การควบคุม และกระบวนการกำกับดูแลอย่างเป็นระบบและเป็นระเบียบ...ความเสี่ยง (Risk) หมายถึง สถานการณ์หรือเหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นและเป็นอุปสรรคต่อการบรรลุถึงเป้าหมายขององค์กร ความเสี่ยงสามารถวัดได้จากผลที่จะเกิดขึ้นและ

โอกาสที่จะเกิดขึ้น...การควบคุม (Control) หมายถึง การกระทำใด ๆ ก็ตามที่ฝ่ายจัดการ คณะกรรมการบริหาร และบุคคลอื่นได้ทำลงไปเพื่อส่งเสริมการบริหารความเสี่ยงและเพิ่มโอกาสในการบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่ตั้งไว้ได้สำเร็จ...กระบวนการกำกับดูแล (Governance Process) หมายถึง วิธีการต่าง ๆ ที่ใช้โดยตัวแทนของกลุ่มผู้มีผลประโยชน์ขององค์กร (เช่น ผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ เป็นต้น) เพื่อคอยสอดส่องดูแลความเสี่ยงและกระบวนการควบคุมของฝ่ายจัดการ

2.1.4 ลักษณะของงานตรวจสอบภายใน

จากวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายในที่กล่าวมาข้างต้น อาจจำแนกลักษณะของงานตรวจสอบภายในได้ 3 ลักษณะ คือ การบริหารความเสี่ยง การควบคุม และระบบการกำกับดูแล

1. การบริหารความเสี่ยง (Risk Management)

เนื่องจากองค์กรต่างเผชิญกับสภาพแวดล้อมของการค้าเสรีที่มีการแข่งขัน และการเปลี่ยนแปลงทางสภาพแวดล้อมและเทคโนโลยีอย่างรวดเร็ว องค์กรจึงต้องเผชิญกับความเสี่ยงที่จะส่งผลกระทบต่อทางลบอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ ดังนั้นจึงจำเป็นต้องมีการจัดการความเสี่ยงอย่างเหมาะสมเพื่อที่จะสามารถลดความสูญเสียที่จะเกิดขึ้นแก่องค์กร รวมถึงการสร้างโอกาสหรือมูลค่าเพิ่มให้กับองค์กรได้ในอนาคต โดยลักษณะของงานตรวจสอบภายในในประเภทการบริหารความเสี่ยง สิ่งที่ผู้ตรวจสอบภายในควรพิจารณาในการบริหารความเสี่ยง และประโยชน์ที่องค์กรจะได้รับจากงานตรวจสอบภายในประเภทการบริหารความเสี่ยง ได้แก่

1.1 ลักษณะของงานตรวจสอบภายในประเภทการบริหารความเสี่ยง

ผู้ตรวจสอบภายในควรติดตามดูแลและประเมินประสิทธิภาพของระบบการบริหารความเสี่ยงขององค์กรว่าเหมาะสมและเพียงพอหรือไม่ ตลอดจนประเมินความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นกับองค์กรในทุกด้าน ไม่ว่าจะเป็นด้านการกำกับดูแล ด้านการดำเนินงาน และด้านระบบสารสนเทศ โดยคำนึงถึงความเชื่อถือได้และความถูกต้องครบถ้วนของสารสนเทศทางการเงินและการดำเนินงาน ประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการดำเนินงาน การป้องกันและรักษาทรัพย์สิน และการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบข้อบังคับ และสัญญาข้อตกลงต่าง ๆ

1.2 สิ่งที่คุณตรวจสอบภายในควรพิจารณาในการบริหารความเสี่ยง

ผู้ตรวจสอบภายในควรระบุถึงความเสี่ยงให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ และแจ้งเตือนถึงความเสี่ยงอื่นที่มีสาระสำคัญและยังคงมีอยู่ภายในองค์กร รวมถึงการนำความรู้เกี่ยวกับความเสี่ยงที่ตนได้รับรู้มาจากการปฏิบัติงานในหน้าที่ไปใช้ในกระบวนการระบุและประเมินความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นอย่างมีสาระสำคัญต่อองค์กร

1.3 ประโยชน์ที่องค์กรจะได้รับจากงานตรวจสอบภายในประเภทการบริหารความเสี่ยง

1. ช่วยให้องค์กรสามารถระบุและประเมินความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นอย่างมีสาระสำคัญได้
2. ช่วยในการปรับปรุงการบริหารความเสี่ยงและระบบการควบคุมได้อย่างเหมาะสมภายในองค์กร

2. การควบคุม (Control)

การควบคุมเป็นกิจกรรมที่ฝ่ายบริหารจัดให้มีขึ้นเพื่อช่วยให้้องค์กรสามารถบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่ตั้งไว้ โดยการควบคุมมี 5 ประเภทคือ การควบคุมแบบป้องกัน การควบคุมแบบค้นหา การควบคุมแบบแก้ไข การควบคุมแบบสั่งการ และการควบคุมแบบทดแทน การตรวจสอบภายในควรมีส่วนช่วยให้้องค์กรสามารถดำรงประสิทธิภาพในการควบคุมไว้ได้ โดยลักษณะของงานตรวจสอบภายในประเภทการควบคุม สิ่งที่คุณตรวจสอบภายในควรพิจารณาในการประเมินการควบคุม และประโยชน์ที่องค์กรจะได้รับจากงานตรวจสอบภายในประเภทการควบคุม ได้แก่

2.1 ลักษณะของงานตรวจสอบภายในประเภทการควบคุม

ผู้ตรวจสอบภายในจะประเมินความเพียงพอและประสิทธิผลของการควบคุมในเรื่องความเชื่อถือได้และความถูกต้องครบถ้วนของสารสนเทศทางการเงินและการดำเนินงาน ประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการดำเนินงาน การปกป้องและป้องกันรักษาทรัพย์สิน และการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบข้อบังคับ และสัญญาข้อตกลงต่าง ๆ และหากผู้ตรวจสอบภายในแน่ใจว่า ฝ่ายจัดการได้กำหนดหลักเกณฑ์หรือบรรทัดฐานอย่างเพียงพอเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่ตั้งไว้ ผู้ตรวจสอบภายในควรใช้หลักเกณฑ์ดังกล่าวในการประเมินผล แต่หากหลักเกณฑ์ดังกล่าวมีไม่เพียงพอ ผู้ตรวจสอบภายในควรหารือกับฝ่ายจัดการเพื่อร่วมกันพิจารณากำหนดหรือพัฒนาหลักเกณฑ์การประเมินผลที่เหมาะสมต่อไป

2.2 สิ่งที่คุณตรวจสอบภายในควรพิจารณาในการประเมินการควบคุม

ผู้ตรวจสอบภายในควรระบุการควบคุมที่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ และควรแจ้งถึงจุดอ่อนที่มีสาระสำคัญของการควบคุมอื่นที่ยังคงมีอยู่ภายในองค์กร และควรนำความรู้เกี่ยวกับการควบคุมที่ตนได้รับรู้จากการปฏิบัติหน้าที่งานตรวจสอบภายในไปใช้ในกระบวนการระบุ และการประเมินความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นอย่างมีสาระสำคัญต่อองค์กร

2.3 ประโยชน์ที่องค์กรจะได้รับจากงานตรวจสอบภายในประเภทการควบคุม

1. ช่วยให้องค์กรรักษาประสิทธิภาพในการควบคุมด้านต่าง ๆ ไว้ได้ โดยการประเมินประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการควบคุมนั้น
2. ช่วยในการส่งเสริมให้เกิดการปรับปรุงการควบคุมอย่างต่อเนื่องภายในองค์กร

3. ระบบการกำกับดูแล (Governance System)

ระบบการกำกับดูแลคือ วิธีการต่าง ๆ ที่ใช้โดยตัวแทนของกลุ่มผู้มีส่วนได้เสียขององค์กร เพื่อคอยสอดส่องดูแลความเสี่ยงและกระบวนการควบคุมของฝ่ายจัดการ การกำกับดูแลกิจกรรมที่ดีจะเกิดขึ้นเมื่อกระบวนการบริหารจัดการภายในองค์กรเป็นไปด้วยความโปร่งใสและน่าเชื่อถือ ซึ่งการขาดการกำกับดูแลกิจกรรมที่ดีอาจทำให้การบริหารงานล้มเหลว ดังนั้นการตรวจสอบภายในจึงมีหน้าที่ในการสนับสนุนให้กระบวนการกำกับดูแลที่ดีเกิดขึ้น คือก่อให้เกิดความเป็นธรรมต่อกลุ่มผู้มีส่วนได้เสียขององค์กร โดยลักษณะของงานตรวจสอบภายในประเภทระบบการกำกับดูแล สิ่งที่คุณตรวจสอบภายในควรพิจารณาประเมินระบบการกำกับดูแล และประโยชน์ที่องค์กรได้รับจากงานตรวจสอบภายในประเภทระบบการกำกับดูแล ได้แก่

3.1 ลักษณะของงานตรวจสอบภายในประเภทระบบการกำกับดูแล

ผู้ตรวจสอบภายในควรทบทวนการดำเนินงานและแผนงานต่าง ๆ โดยการประเมินและปรับปรุงกระบวนการกำกับดูแลเพื่อ

- เสริมสร้างจริยธรรมและคุณค่าที่เหมาะสมภายในองค์กร
- ให้หลักประกันว่าการบริหารจัดการภายในองค์กรมีประสิทธิภาพ และผู้ปฏิบัติงานมีความรับผิดชอบในผลงานตามหน้าที่

- เพื่อสื่อสารข้อมูลความเสี่ยงและการควบคุมไปยังส่วนงานต่าง ๆ ภายในองค์กรได้อย่างมีประสิทธิภาพ
- เพื่อประสานงานและสื่อสารข้อมูลระหว่างคณะกรรมการขององค์กร ผู้สอบบัญชี ผู้ตรวจสอบภายใน และผู้บริหารขององค์กรอย่างมีประสิทธิภาพ

3.2 สิ่งที่ผู้ตรวจสอบภายในควรพิจารณาประเมินระบบการกำกับดูแล

สิ่ง que ผู้ตรวจสอบภายในควรพิจารณาประเมินระบบการกำกับดูแลคือ มูลค่าและเป้าหมายขององค์กรได้กำหนดไว้และมีการสื่อสารให้ทราบทั่วทั้งองค์กร การติดตามดูแลผลสำเร็จของเป้าหมายขององค์กร ความรับผิดชอบในหน้าที่ของพนักงานยังคงมีอยู่ และมูลค่าขององค์กรยังคงรักษาไว้อยู่ตลอดไป

3.3 ประโยชน์ที่องค์กรได้รับจากงานตรวจสอบภายในประเภทระบบการกำกับดูแล

1. ช่วยให้องค์กรได้รับการยอมรับและเชื่อถือจากผู้มีส่วนร่วมในผลประโยชน์ขององค์กรทุกฝ่าย
2. ช่วยดูแลให้องค์กรปฏิบัติตามกฎระเบียบข้อบังคับ และกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจขององค์กรอย่างถูกต้อง

2.1.5 ปัจจัยที่ทำให้การตรวจสอบภายในประสบความสำเร็จ

การตรวจสอบภายในจะประสบความสำเร็จและเป็นประโยชน์ต่อองค์กรในระดับใด ขึ้นอยู่กับโครงสร้างและปัจจัยพื้นฐานความสำเร็จที่สำคัญ ซึ่งประกอบด้วย นโยบายและการสนับสนุนของฝ่ายบริหาร ความพร้อมของระบบงานและสารสนเทศ ความเข้าใจและยอมรับของผู้รับการตรวจสอบ ความรู้ ทักษะ และมนุษยสัมพันธ์ของผู้ตรวจสอบภายใน และความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยงานตรวจสอบภายในกับหน่วยงานอื่น (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย, 2548) แต่ทั้งนี้ผู้วิจัยได้ทำการสรุปปัจจัยดังกล่าวโดยมิได้นำปัจจัยด้านบุคคล อันได้แก่ ความรู้ ทักษะ และมนุษยสัมพันธ์ของผู้ตรวจสอบภายในมาสรุปด้วย เนื่องจากงานวิจัยนี้จะศึกษาเฉพาะปัจจัยด้านองค์กรเท่านั้น ซึ่งผู้วิจัยสรุปปัจจัยต่าง ๆ คือ นโยบายและการสนับสนุนของฝ่ายบริหาร ความพร้อมของระบบงานและสารสนเทศ ความเข้าใจและยอมรับของผู้รับการตรวจสอบ และความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยงานตรวจสอบภายในกับหน่วยงานอื่น ดังนี้

1. นโยบายและการสนับสนุนของฝ่ายบริหาร

ฝ่ายบริหารถือเป็นศูนย์กลางในการกำหนดนโยบายและการสนับสนุนทุกหน่วยงานภายในองค์กรที่สำคัญ เนื่องจากมีอำนาจในการสั่งการให้หน่วยงานต่าง ๆ ปฏิบัติตาม หนึ่ง หน่วยงานตรวจสอบภายในซึ่งถือเป็นหน่วยงานหนึ่งภายในองค์กรมีบทบาทต่อการให้ คำปรึกษา และเสนอความเห็นเกี่ยวกับการปฏิบัติงานภายในองค์กรต่อฝ่ายบริหารเพื่อนำไปสั่ง การ แก้ไข ปรับปรุง และติดตามกระบวนการควบคุมภายในขององค์กร เพื่อการบริหารจัดการ ความเสี่ยงให้องค์กรสามารถบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่วางไว้ได้อย่างดีเยี่ยม ดังนั้น หากฝ่าย บริหารมีการกำหนดนโยบายและให้การสนับสนุนฝ่ายตรวจสอบภายในอย่างชัดเจน เช่น การมอบ อำนาจในการเข้าตรวจสอบ การให้เวลาเข้าประชุมเพื่อปรึกษาหารือ การสนับสนุนด้าน งบประมาณและทรัพยากรที่จำเป็น เป็นต้น จะช่วยส่งเสริมให้การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในของ องค์กรเป็นไปอย่างเหมาะสม และบรรลุตรงตามวัตถุประสงค์ที่ได้ตั้งไว้

2. ความพร้อมของระบบงานและสารสนเทศ

เนื่องจากงานตรวจสอบภายในจำเป็นต้องอาศัยข้อมูลที่ถูกต้องและทันเวลา เพื่อการวิเคราะห์และประเมินผลการปฏิบัติงานภายในองค์กร ดังนั้น หากองค์กรมีการแบ่ง ระบบงานต่าง ๆ อย่างเป็นระเบียบและชัดเจน จัดเรียงเอกสารไว้อย่างครบถ้วนเป็นหมวดหมู่ ก็ สามารถช่วยให้หน่วยงานตรวจสอบภายในปฏิบัติงานได้อย่างราบรื่น โดยได้รับสารสนเทศที่ ถูกต้องครบถ้วนเพียงพอต่อการสรุปผล ข้อมูลในรายงานสรุปผลการตรวจสอบภายในก็เป็น ประโยชน์ต่อการบริหารจัดการองค์กรอย่างแท้จริง

3. ความเข้าใจและยอมรับของผู้รับการตรวจสอบ

เนื่องจากการตรวจสอบภายในเป็นการปฏิบัติงานโดยการตรวจสอบ ระบบงานต่าง ๆ ภายในองค์กร เพื่อให้ได้ข้อมูลในการสรุปผลที่เป็นประโยชน์ต่อการบริหารจัดการ องค์กรอย่างถ้วนทั่ว ดังนั้น ผู้ตรวจสอบภายในต้องอาศัยผู้ปฏิบัติงานภายในหน่วยงานนั้น ๆ เพื่อ ขอข้อมูลในการสรุปผลและเสนอแนะการแก้ไขปรับปรุงการปฏิบัติงานให้ดียิ่งขึ้น หากผู้รับการ ตรวจสอบไม่มีความเข้าใจและไม่ยอมรับให้หน่วยงานตรวจสอบภายในเข้าปฏิบัติงานตรวจสอบก็ จะทำให้การตรวจสอบภายในไม่บรรลุวัตถุประสงค์โดยไม่สามารถจัดการบริหารความเสี่ยง และ รักษาประสิทธิภาพของการควบคุมภายในองค์กรได้ ดังนั้น จำเป็นอย่างยิ่งที่ผู้รับการตรวจสอบต้อง มีความเข้าใจในวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายใน และให้ความร่วมมือโดยการให้ข้อมูลที่ ถูกต้องเชื่อถือได้ และยอมรับข้อเสนอแนะเพื่อแก้ไขปรับปรุงการปฏิบัติงาน ทั้งนี้เพื่อเพื่อบ่งเน้น ประโยชน์ขององค์กรเป็นเป้าหมายร่วมกัน

4. ความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยงานตรวจสอบภายในกับหน่วยงานอื่น

เนื่องจากงานตรวจสอบภายในเกี่ยวข้องกับหน่วยงานอื่น ๆ อาทิเช่น เกี่ยวข้องกับฝ่ายบริหาร เนื่องจากฝ่ายบริหารต้องการข้อมูลจากงานตรวจสอบภายในเพื่อการบริหารจัดการองค์กร เกี่ยวข้องกับคณะกรรมการตรวจสอบ เนื่องจากคณะกรรมการตรวจสอบต้องสนับสนุนให้ผู้ตรวจสอบภายในดำรงความเป็นอิสระและเที่ยงธรรม เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี เนื่องจากผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชีควรประสานงานกันเพื่อให้ครอบคลุมขอบเขตในการตรวจสอบอย่างทั่วถึง เป็นต้น ดังนั้น การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในจะบรรลุวัตถุประสงค์และเป็นประโยชน์ต่อองค์กรยิ่งขึ้น หากหน่วยงานตรวจสอบภายในมีสัมพันธภาพในระดับที่เหมาะสมกับหน่วยงานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง

2.2 งานวิจัยและบทความที่เกี่ยวข้องกับปัจจัยด้านองค์กรที่มีผลกระทบต่อคุณภาพของงานตรวจสอบภายใน

ผู้วิจัยได้รวบรวมปัจจัยด้านองค์กรที่มีผลกระทบต่อคุณภาพของงานตรวจสอบภายใน โดยสรุปประเด็นปัจจัยต่าง ๆ จากงานวิจัยและบทความที่มีผู้วิจัยและผู้เรียบเรียงไว้ ดังตารางที่

2.2

ตารางที่ 2.2 แสดงปัจจัยด้านองค์กรที่มีผลกระทบต่อคุณภาพของงานตรวจสอบภายใน

ปัจจัยด้านองค์กร	ผู้วิจัย/ผู้เรียบเรียง
1. การสนับสนุนจากฝ่ายบริหาร	McCaul (2006), Ward and Robertson (1980), ชาญญกร เพ็ญศิริ (2548)
2. การสนับสนุนจากคณะกรรมการตรวจสอบ	McCaul (2006), Ward and Robertson (1980), Rosenstein and Rose (2006), Stewart and Kent (2006), Zain, Subramanian and Stewart (2006), Goodwin and Yeo (2001)
3. ความพร้อมของระบบงานของหน่วยงานที่รับการตรวจสอบ	McCaul (2006), ชาญญกร เพ็ญศิริ (2548), Brierley, El-Nafabi and Gwilliam (2001), Flott (2000)
4. ความพร้อมของระบบสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับงานตรวจสอบภายใน	McCaul (2006), ชาญญกร เพ็ญศิริ (2548), Brierley, El-Nafabi and Gwilliam (2001)

ตารางที่ 2.2 แสดงปัจจัยด้านองค์กรที่มีผลกระทบต่อคุณภาพของงานตรวจสอบภายใน (ต่อ)

ปัจจัยด้านองค์กร	ผู้วิจัย/ผู้เรียบเรียง
5. ความเข้าใจของหน่วยงานที่รับการตรวจสอบ	ชาญนุกกร เพ็ญศิริ (2548), Brierley, El-Nafabi and Gwilliam (2001), เกียรติศักดิ์ จีรเชียรนาถ (2544)
6. การยอมรับของหน่วยงานที่รับการตรวจสอบ	Brierley, El-Nafabi and Gwilliam (2001), เกียรติศักดิ์ จีรเชียรนาถ (2544), Smith (2005), Hopkins (1997)
7. การยอมรับผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชี	Bierstaker and Wright (2004), Ward and Robertson (1980), Smith (2005), Scheider (1984)

จากตารางที่ 2.2 ผู้วิจัยสรุปประเด็นปัจจัยด้านองค์กรที่ใช้ในการศึกษานี้ ประกอบด้วย 7 ปัจจัยดังที่ได้มีผู้วิจัยและผู้เรียบเรียงไว้ คือ (1) การสนับสนุนจากฝ่ายบริหาร (2) การสนับสนุนจากคณะกรรมการตรวจสอบ (3) ความพร้อมของระบบงานของหน่วยงานที่รับการตรวจสอบ (4) ความพร้อมของระบบสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับงานตรวจสอบภายใน (5) ความเข้าใจของหน่วยงานที่รับการตรวจสอบ (6) การยอมรับของหน่วยงานที่รับการตรวจสอบ และ (7) การยอมรับผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชี ดังนี้

1. การสนับสนุนจากฝ่ายบริหาร

ผู้วิจัยได้รวบรวมงานวิจัยและบทความที่เกี่ยวกับปัจจัยด้านการสนับสนุนจากฝ่ายบริหาร โดยมีผู้วิจัยและผู้เรียบเรียงคือ McCaul (2006), Ward and Robertson (1980) และชาญนุกกร เพ็ญศิริ (2548) ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

McCaul (2006) กล่าวถึงการยกระดับคุณค่าของงานตรวจสอบภายในเพื่อความสามารถในการระบุและประเมินความเสี่ยงขององค์กรได้อย่างถูกต้อง โดย McCaul (2006) มุ่งประเด็นปัจจัยด้านการสนับสนุนจากฝ่ายบริหารและคณะกรรมการตรวจสอบเป็นสำคัญ ทั้งนี้ McCaul (2006) ได้กำหนดคำถามที่สำคัญสำหรับประเด็นที่ฝ่ายบริหารและคณะกรรมการตรวจสอบควรให้การสนับสนุน คือ

(1) อะไรคือบทบาทหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน

ฝ่ายบริหารและคณะกรรมการตรวจสอบควรต้องส่งเสริมและสนับสนุนให้ผู้ตรวจสอบภายในมีความเข้าใจที่ถูกต้องชัดเจนในบทบาทหน้าที่การปฏิบัติงาน เพื่อให้ผู้ตรวจสอบภายในจะสามารถปฏิบัติงานได้ตรงตามวัตถุประสงค์ที่ต้องการโดยสมบูรณ์

(2) การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในสามารถจัดการความเสี่ยงได้ในระดับใด

ผู้ตรวจสอบภายในมีบทบาทสำคัญในการประเมินความเสี่ยงของบริษัท แม้ว่าผู้ตรวจสอบภายในจะมีขอบเขตการปฏิบัติงาน แต่การวางแผนการตรวจสอบที่ดีจะมีส่วนสำคัญในการบริหารจัดการความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นของบริษัทได้ ฝ่ายบริหารและคณะกรรมการตรวจสอบต้องให้การสนับสนุนในวิธีการที่ผู้ตรวจสอบภายในเลือกใช้ และให้อำนาจในการสั่งการที่เหมาะสมและเห็นสมควร รวมถึงการให้ความสำคัญในการปรึกษาหารือถึงปัญหาและอุปสรรคของผู้ตรวจสอบภายใน

(3) งานตรวจสอบภายในมีมูลค่าเพิ่มต่อธุรกิจหรือไม่

การตรวจสอบภายในส่งผลให้เกิดมูลค่าเพิ่มแก่บริษัท คือผู้บริหารสามารถใช้ข้อมูลการตรวจสอบภายในเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในเพื่อบริหารความเสี่ยงได้ดียิ่งขึ้น

(4) ฝ่ายตรวจสอบภายในมีผู้นำที่เหมาะสมหรือไม่

ผู้นำในการปฏิบัติงานมีความสำคัญอย่างมาก เนื่องจากมีอำนาจในการตัดสินใจด้านต่าง ๆ ดังนั้น ผู้นำในการตรวจสอบภายในต้องมีทักษะความรู้ความสามารถที่เหมาะสม เพื่อนำทางการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในให้บรรลุตามวัตถุประสงค์ที่บริษัทวางไว้

(5) มีการจัดทีมตรวจสอบภายในเหมาะสมหรือไม่

ฝ่ายบริหารต้องให้การสนับสนุนในการสร้างทีมงานตรวจสอบภายในที่มีความชำนาญ มีความเพียงพอ และมีความรู้ความเข้าใจในการปฏิบัติงานขององค์กรอย่างแท้จริง ช่วยให้การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในเป็นไปด้วยความเหมาะสมรวดเร็ว ในบริษัทต่าง ๆ มักจะมีการสร้างทีมปฏิบัติงานตรวจสอบภายในขององค์กรเองเพื่อเพิ่มความสามารถในการปฏิบัติงานให้ดียิ่งขึ้นได้

(6) มีการมุ่งเน้นและการสร้างแรงจูงใจในวิชาชีพการตรวจสอบภายในอย่างไร

การส่งเสริมบุคคลที่ปฏิบัติงานได้ดีมีความถูกต้อง เป็นการสร้างแรงจูงใจในการปฏิบัติงาน และกระตุ้นให้การดำเนินงานภายในบริษัทบรรลุวัตถุประสงค์ยิ่งขึ้น การ

ปฏิบัติงานตรวจสอบภายในก็เช่นกัน หากฝ่ายบริหารให้การสนับสนุนและเห็นความสำคัญต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน ก็สามารถส่งเสริมให้ผู้ตรวจสอบภายในปฏิบัติงานเพื่อเสนอแนะแก้ไขการบริหารจัดการองค์กรได้ดียิ่งขึ้น

(7) มีการรักษาคุณภาพการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในอย่างไร

กระบวนการตรวจสอบภายในต้องรักษาคุณภาพการปฏิบัติงานด้วยการสร้างสามัญสำนึกของการเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม โดยผู้ที่เกี่ยวข้องกับองค์กรสามารถเชื่อถือได้ว่างานตรวจสอบภายในของบริษัทมีคุณภาพ สามารถนำไปใช้เพื่อการบริหารจัดการองค์กรได้

(8) มีการใช้เทคโนโลยีที่เหมาะสมในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในหรือไม่

ฝ่ายบริหารควรให้การสนับสนุนด้านการนำเทคโนโลยีต่าง ๆ มาใช้ในกระบวนการตรวจสอบภายใน เพื่อให้งานตรวจสอบภายในมีความถูกต้องชัดเจนแม่นยำและรวดเร็วยิ่งขึ้น

(9) องค์กรได้อะไรจากผลงานการตรวจสอบภายใน

ฝ่ายบริหารและคณะกรรมการตรวจสอบต้องให้การสนับสนุนงานตรวจสอบภายในอย่างต่อเนื่อง คืออาจมีการสร้างดัชนีวัดผลการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในทั้งด้านบทบาทหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน และผลการดำเนินงานของบริษัท เพื่อผลักดันให้บริษัทสามารถใช้ข้อมูลจากผลงานการตรวจสอบภายในเพื่อวางแผนจัดการบริหารองค์กรและดูแลให้องค์กรปฏิบัติตามกฎระเบียบข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจได้อย่างถูกต้อง

(10) มีการลงทุนที่เพียงพอหรือไม่สำหรับการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน

ฝ่ายบริหารมีการจัดสรรการลงทุนที่เพียงพอต่อการส่งเสริมการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในให้ทันต่อสภาวะการณ์และเทคโนโลยีที่เปลี่ยนแปลงไป

Ward and Robertson (1980) ได้สำรวจความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับการประสานงานกันเพื่อการปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยทำการศึกษาลักษณะและขอบเขตของงานตรวจสอบภายในที่ผู้สอบบัญชีใช้หรือให้ความเชื่อถือ โดยประเด็นที่ใช้ในการประเมินประสิทธิผลในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในนั้น Ward and Robertson (1980) ใช้ประเด็นตามแนวทางที่กำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีของสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศสหรัฐอเมริกา SAS No.9 ซึ่งประกอบด้วยความเที่ยงธรรม และความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน ผลการสำรวจพบว่า ผู้สอบบัญชีจะเชื่อถือในผลงานของผู้ตรวจสอบภายในมาก

หากผู้ตรวจสอบภายในได้รับการสนับสนุนจากฝ่ายบริหารและคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทในการปฏิบัติงานอย่างอิสระและเที่ยงธรรมมากที่สุด

ชาญณรงค์ เพ็ญศิริ (2548) ได้ทำการศึกษาถึงปัจจัยที่มีผลกระทบต่อความมีประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายใน ในมุมมองของคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยเป็นการวิจัยเชิงสำรวจเก็บรวบรวมข้อมูลจาก คณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจำนวน 129 คน ผลการศึกษาพบว่า ปัจจัยด้านโครงสร้างองค์กร อันได้แก่ นโยบายและการสนับสนุนจากฝ่ายบริหาร และความพร้อมของระบบงานและสารสนเทศมีผลกระทบต่อความมีประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายในในภาพรวมทุกด้าน ยกเว้นปัจจัยด้านความเข้าใจและยอมรับของผู้รับการตรวจไม่มีผลกระทบต่อความมีประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายในด้านการส่งเสริมให้เกิดความรับผิดชอบและการรายงานตามหน้าที่ความรับผิดชอบ

2. การสนับสนุนจากคณะกรรมการตรวจสอบ

ผู้วิจัยได้รวบรวมงานวิจัยและบทความที่เกี่ยวข้องกับปัจจัยด้านการสนับสนุนจากคณะกรรมการตรวจสอบ โดยมีผู้วิจัยและผู้เรียบเรียงคือ McCaul (2006), Ward and Robertson (1980) ดังที่กล่าวถึงรายละเอียดแล้วข้างต้น Rosenstein and Rose (2006), Stewart and Kent (2006), Zain, Subramanian and Stewart (2006) และ Goodwin and Yeo (2001) ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

Rosenstein and Rose (2006) กล่าวถึงการประเมินคุณภาพของงานตรวจสอบภายในด้านความเป็นอิสระและเที่ยงธรรมว่า งานตรวจสอบภายในจะมีคุณภาพและเป็นประโยชน์ต่อการบริหารจัดการองค์กรได้อย่างถูกต้องนั้น ต้องได้รับการสนับสนุนและตรวจตราการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในจากคณะกรรมการตรวจสอบเป็นสำคัญ ดังนั้น งานตรวจสอบภายในไม่เพียงแต่สะท้อนให้เห็นถึงการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในเท่านั้น แต่ยังเป็นการสะท้อนถึงความสามารถของคณะกรรมการตรวจสอบในการปฏิบัติตามบทบาทหน้าที่ที่เหมาะสมต่อการสนับสนุนงานตรวจสอบภายในอีกด้วย

Stewart and Kent (2006) ได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างบทบาทของคณะกรรมการตรวจสอบกับคุณสมบัติของผู้ตรวจสอบภายใน โดยเป็นการวิจัยเชิงสำรวจเก็บรวบรวมข้อมูลจากคณะกรรมการตรวจสอบและผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทในประเทศออสเตรเลียจำนวน 401

บริษัท ผลการศึกษาพบว่า บทบาทของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์กับคุณสมบัติของผู้ตรวจสอบภายใน เช่น หากคณะกรรมการตรวจสอบมีการประชุมกับผู้ตรวจสอบภายในบ่อยครั้ง ก็ส่งผลให้ความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายในมีมากยิ่งขึ้น งานตรวจสอบภายในก็บรรลุวัตถุประสงค์ยิ่งขึ้น

Zain, Subramanian and Stewart (2006) ได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยด้านคณะกรรมการตรวจสอบกับการประเมินผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายในของบริษัทจดทะเบียนแห่งประเทศมาเลเซียจำนวน 76 บริษัท ซึ่งปัจจัยด้านคณะกรรมการตรวจสอบที่ศึกษาแบ่งเป็น 3 ลักษณะคือ (1) ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ (2) ความรู้และประสบการณ์ของคณะกรรมการตรวจสอบ และ (3) อำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบ ผลการศึกษาพบว่า ปัจจัยด้านคณะกรรมการตรวจสอบทั้ง 3 ลักษณะมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับการประเมินผลการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

Goodwin and Yeo (2001) ได้ทำการศึกษาถึงปัจจัยที่มีผลกระทบต่อความเป็นอิสระและเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน โดยเป็นการศึกษาเชิงสำรวจเก็บรวบรวมข้อมูลจากหัวหน้าฝ่ายผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทในประเทศสิงคโปร์ ผลการศึกษาพบว่า มี 2 ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน คือ การประสานงานกับคณะกรรมการตรวจสอบ และการจัดฝึกอบรมให้กับผู้ตรวจสอบภายใน

3. ความพร้อมของระบบงานของหน่วยงานที่รับการตรวจสอบ

ผู้วิจัยได้รวบรวมงานวิจัยและบทความที่เกี่ยวข้องกับปัจจัยด้านความพร้อมของระบบงานของหน่วยงานที่รับการตรวจสอบ โดยมีผู้วิจัยและผู้เรียบเรียงคือ McCaul (2006), ชาญณุกร เพ็ญศิริ (2548) ดังที่กล่าวถึงรายละเอียดแล้วข้างต้น และ Brierley, El-Nafabi and Gwilliam (2001) ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

Brierley, El-Nafabi and Gwilliam (2001) ได้ทำการสำรวจถึงปัจจัยที่นำไปสู่ความล้มเหลวในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในของบริษัทในประเทศชูดาน โดยใช้วิธีการสัมภาษณ์และการสังเกตจากผู้ตรวจสอบภายในจำนวน 500 คน ผลการสำรวจพบว่า ปัจจัยที่เป็นปัญหาสูงสุดคือ ระดับเงินเดือนและค่าแรงของทีมงานตรวจสอบภายใน รองลงมาคือการฝึกอบรมและประสบการณ์ของทีมงานตรวจสอบภายในที่จำกัด ความพร้อมของระบบงานและระบบสารสนเทศ

ที่จำกัด และการขาดความร่วมมือและการประสานงานอันดีระหว่างหน่วยงานตรวจสอบภายในกับผู้รับการตรวจสอบ

4. ความพร้อมของสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับงานตรวจสอบภายใน

ผู้วิจัยได้รวบรวมงานวิจัยและบทความที่เกี่ยวข้องกับปัจจัยด้านความพร้อมของสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับงานตรวจสอบภายใน โดยมีผู้วิจัยและผู้เรียบเรียงคือ McCaul (2006), ชาญญกร เพ็ญศิริ (2548), Brierley, El-Nafabi and Gwilliam (2001) ดังที่กล่าวถึงรายละเอียดแล้วข้างต้น และ Flott (2000) ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

Flott (2000) กล่าวถึงประโยชน์ที่ได้รับจากงานตรวจสอบภายในว่า งานตรวจสอบภายในไม่เพียงแต่ช่วยปรับปรุงระบบการบริหารจัดการองค์กรให้ดีขึ้นเท่านั้น แต่ยังเป็นการกระตุ้นให้องค์กรเตรียมความพร้อมเพื่อรับการตรวจสอบอยู่เสมอ โดยการแสวงหาเครื่องมือและเทคโนโลยีที่ทันต่อสภาวะการณ์ในปัจจุบัน รวมทั้งส่งเสริมให้พนักงานภายในองค์กรได้รับการอบรมอย่างต่อเนื่องเพื่อให้ผู้ตรวจสอบภายในได้รับข้อมูลเพื่อการสรุปผลการตรวจสอบอย่างถูกต้องรวดเร็วยิ่งขึ้น

5. ความเข้าใจของหน่วยงานที่รับการตรวจสอบ

ผู้วิจัยได้รวบรวมงานวิจัยและบทความที่เกี่ยวข้องกับปัจจัยด้านความเข้าใจของหน่วยงานที่รับการตรวจสอบ โดยมีผู้วิจัยและผู้เรียบเรียงคือ ชาญญกร เพ็ญศิริ (2548), Brierley, El-Nafabi and Gwilliam (2001) ดังที่กล่าวถึงรายละเอียดแล้วข้างต้น และ เกียรติศักดิ์ จีรเชียรนาถ (2544) ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

เกียรติศักดิ์ จีรเชียรนาถ (2544) กล่าวถึง ปัญหาของการตรวจสอบภายในของประเทศไทย ด้านความเชื่อและทัศนคติของผู้รับการตรวจสอบที่มีต่อผู้ตรวจสอบภายในเป็นปัญหาอย่างมากที่จะนำไปสู่ความล้มเหลวในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน และสิ่งที่สามารถแก้ปัญหาให้ผู้ตรวจสอบภายในได้รับความเข้าใจและยอมรับจากผู้รับการตรวจสอบ คือ

- 1) ต้องสร้างความไว้วางใจ และขจัดความหวาดระแวงซึ่งกันและกัน
- 2) มีส่วนร่วมในการกำหนดหลักการและเป้าหมายร่วมกัน พร้อมทั้งสร้างสัมพันธภาพอันดีต่อกัน

- 3) ใช้ทักษะในการเป็นผู้ฟังที่ดีซึ่งเป็นพื้นฐานของความสำเร็จในการทำงานเป็นทีม

6. การยอมรับของหน่วยงานที่รับการตรวจสอบ

ผู้วิจัยได้รวบรวมงานวิจัยและบทความที่เกี่ยวกับปัจจัยด้านการยอมรับของหน่วยงานที่รับการตรวจสอบ โดยมีผู้วิจัยและผู้เรียบเรียงคือ Brierley, El-Nafabi and Gwilliam (2001), เกียรติศักดิ์ จีรธีรนาถ (2544) ดังที่กล่าวถึงรายละเอียดแล้วข้างต้น Smith (2005) และ Hopkins (1997) ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

Smith (2005) ได้วิจารณ์ทักษะการสื่อสารของผู้ตรวจสอบภายในที่ประสบความสำเร็จในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน โดยผู้ตรวจสอบภายในต้องใช้ทักษะการสื่อสารเพื่อการสั่งการสำหรับโลกธุรกิจที่มีความซับซ้อนและมีการเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลา ผู้ตรวจสอบภายในต้องมีทักษะทั้งการเป็นผู้พูดและผู้ฟังที่ดี เนื่องจากต้องประสานงานกับบุคคลในหลายระดับ หลายหน่วยงานที่แตกต่างกันทั้งภายในและภายนอกองค์กร ดังนั้น ผู้ตรวจสอบภายในต้องมีความสามารถในการแยกแยะควรปฏิบัติตนอย่างไรกับใคร เพื่อให้เกิดการยอมรับระหว่างผู้ตรวจสอบภายในกับหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้องซึ่งส่งผลสู่การบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายของการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน

Hopkins (1997) ได้ทำการศึกษาความแตกต่างของคุณภาพของงานตรวจสอบภายในระหว่างความคาดหวังของผู้ตรวจสอบภายในและผู้รับการตรวจสอบ โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้ตรวจสอบภายในและผู้รับการตรวจสอบของบริษัทในประเทศอังกฤษจำนวน 139 บริษัท โดย Hopkins (1997) อธิบายถึงปัจจัยที่ใช้ในการศึกษา มีลักษณะดังนี้

- การใช้วิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน
- ข้อมูลที่ได้จากการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในมีความถูกต้อง ครบถ้วน และเพียงพอต่อการสรุปผลการตรวจสอบ
- การบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ที่ตรงกันระหว่างหน่วยงานที่รับการตรวจสอบกับฝ่ายตรวจสอบภายใน

จากลักษณะดังกล่าว Hopkins (1997) ใช้เป็นปัจจัยในศึกษาถึงความแตกต่างของคุณภาพของงานตรวจสอบภายในระหว่างความคาดหวังของผู้ตรวจสอบภายในและผู้รับการตรวจสอบ โดยคุณภาพของงานตรวจสอบภายในมีประเด็น ดังนี้

- การป้องกันและการสืบหาการทุจริต
- การค้นพบข้อผิดพลาด
- การให้คำปรึกษาแนะนำในการบริหารจัดการองค์กร

ผลการศึกษาพบว่า คุณภาพของงานตรวจสอบภายใน ในความคาดหวังของผู้ตรวจสอบภายในกับผู้รับการตรวจสอบมีความแตกต่างกัน

7. การยอมรับผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชี

ผู้วิจัยได้รวบรวมงานวิจัยและบทความที่เกี่ยวกับปัจจัยด้านการยอมรับของผู้สอบบัญชี โดยมีผู้วิจัยและผู้เรียบเรียงคือ Ward and Robertson (1980), Smith (2005) ดังที่กล่าวถึงรายละเอียดแล้วข้างต้น Bierstaker and Wright (2004) และ Scheider (1984) ซึ่งมีรายละเอียด ดังนี้

Bierstaker and Wright (2004) ได้ทำการศึกษาถึงความสัมพันธ์ระหว่างความเชื่อถือระบบการควบคุมภายในกับการตรวจสอบเนื้อหาสาระของผู้สอบบัญชี โดยเป็นการศึกษาเชิงสำรวจ เก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีจำนวน 23 คนที่ทำการตรวจสอบบริษัทที่มีการเปลี่ยนแปลงระบบการควบคุมภายในหลังจากได้มีการระบุความเสี่ยงที่เพิ่มขึ้น ผลการศึกษาพบว่า ผู้สอบบัญชีอาจจะมองข้ามการตรวจสอบเนื้อหาสาระบางรายการ หากเชื่อถือระบบการควบคุมภายใน ดังนั้นรายงานสรุปผลการตรวจสอบภายในมีความสัมพันธ์กับการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี

Scheider (1984) ได้ทำการศึกษาเพื่อสำรวจถึงประเด็นที่ผู้สอบบัญชีใช้ประเมินผลงานของฝ่ายตรวจสอบภายใน จากประเด็นดังต่อไปนี้

(1) ความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานของฝ่ายตรวจสอบภายใน (Objectivity)

พิจารณาจากประเด็นสำคัญ 2 ประเด็นคือ การรายงานผลของฝ่ายตรวจสอบภายในต่อผู้บริหารของบริษัท ซึ่งแสดงให้เห็นว่าฝ่ายตรวจสอบภายในมีความเป็นอิสระในการ

ปฏิบัติงาน และความเป็นอิสระในหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบภายใน กล่าวคือ ผู้ตรวจสอบภายในควรมีหน้าที่ในงานตรวจสอบภายในของบริษัทเท่านั้น

(2) ความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน (Competency)

พิจารณาจากประเด็นสำคัญ 2 ประเด็น คือ การจัดทำรายงานตรวจสอบภายในควรมีการสั่งการ และสอบทานรายงานการตรวจสอบภายในโดยผู้ตรวจสอบภายในอาวุโสของบริษัทอย่างเหมาะสม และผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทควรเป็นผู้มีประสบการณ์ในเชิงวิชาชีพ

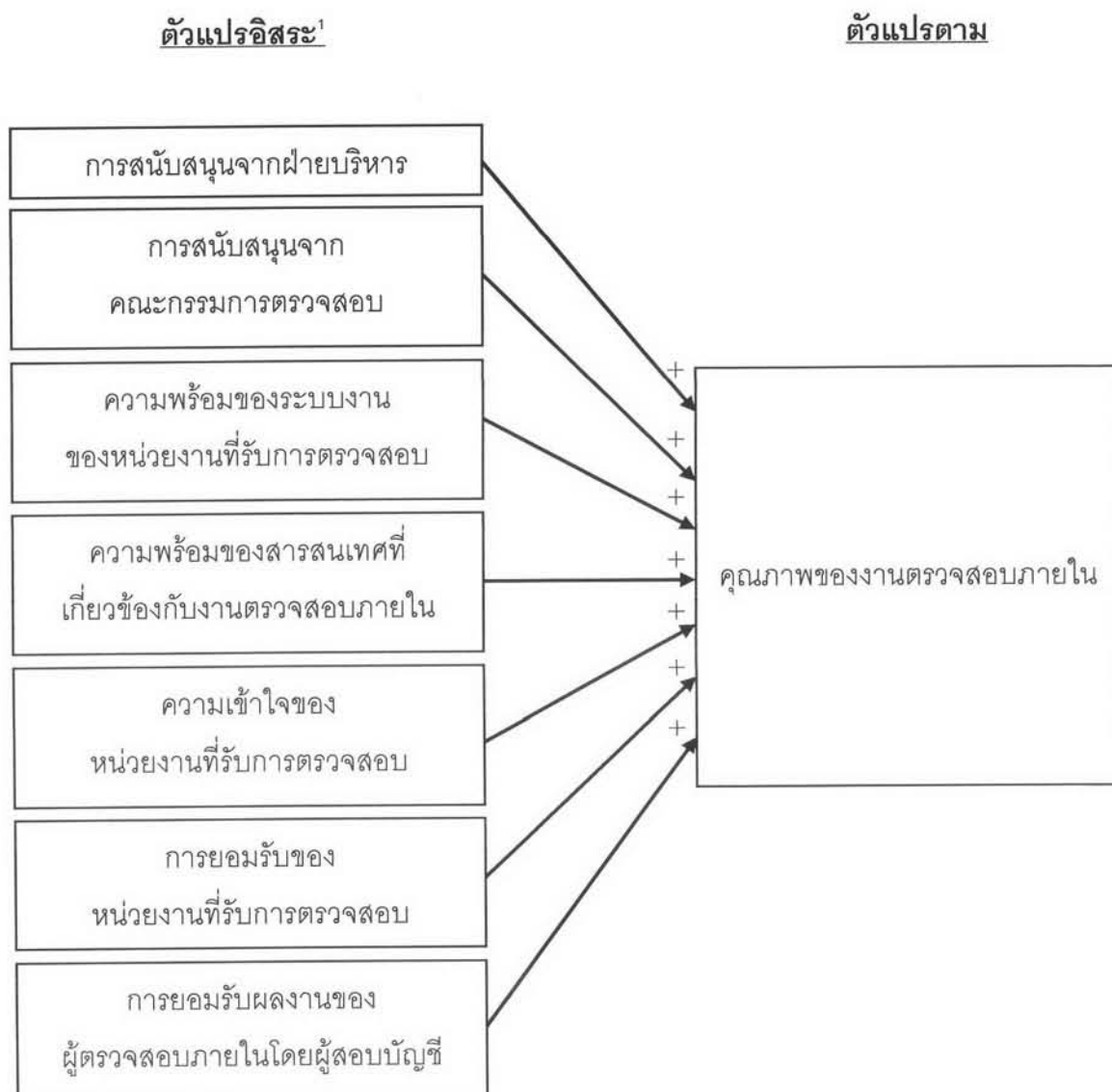
(3) คุณภาพของผลงานตรวจสอบภายใน (Work Performance)

พิจารณาจากประเด็นสำคัญ 2 ประเด็นคือ ความเหมาะสมของขอบเขตการตรวจสอบของฝ่ายตรวจสอบภายใน และความเพียงพอทั้งด้านคุณภาพและปริมาณของเอกสารประกอบการรายงานการตรวจสอบภายใน

ผลการศึกษาพบว่า การประเมินผลงานของฝ่ายตรวจสอบภายในจากมุมมองของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่เห็นว่าคุณภาพของผลงานตรวจสอบภายใน ได้แก่ ความเหมาะสมของขอบเขตการตรวจสอบของฝ่ายตรวจสอบภายใน และความเพียงพอทั้งด้านคุณภาพและปริมาณของเอกสารประกอบการรายงานการตรวจสอบภายในเป็นปัจจัยที่สำคัญที่สุดที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการประเมินผลงานของฝ่ายตรวจสอบภายใน

จากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง ผู้วิจัยมุ่งศึกษาถึงปัจจัยด้านองค์การที่มีผลกระทบต่อคุณภาพของงานตรวจสอบภายใน ในมุมมองของผู้บริหารของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งคุณภาพของงานตรวจสอบภายในที่ผู้วิจัยทำการศึกษานี้ มิได้ศึกษาถึงคุณภาพของงานตรวจสอบภายในที่เกิดจากกระบวนการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในตามมาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายใน เนื่องจากมาตรฐานดังกล่าวเป็นมาตรฐานที่ผู้ตรวจสอบภายในพึงต้องยึดถือปฏิบัติตาม ดังนั้น จึงเป็นการยากสำหรับการตั้งข้อคำถามเพื่อให้ได้ข้อมูลที่เป็นข้อเท็จจริงโดยปราศจากความลำเอียงส่วนบุคคล ผู้วิจัยจึงศึกษาคุณภาพของงานตรวจสอบภายในแง่ของประโยชน์ที่สามารถช่วยให้ผู้บริหารสั่งการ และติดตามกระบวนการควบคุมภายในของบริษัท เพื่อการบริหารจัดการความเสี่ยงให้บริษัทสามารถบรรลุผลสำเร็จตรงตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่ได้วางไว้ ซึ่งสรุปเป็นกรอบแนวคิดแสดงความสัมพันธ์ ดังภาพประกอบที่ 2.1

ภาพที่ 2.1 แสดงความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยด้านองค์การกับคุณภาพของงานตรวจสอบภายใน



¹ ตัวแปรอิสระในที่นี้เป็นเพียงปัจจัยในขั้นต้นที่คาดว่าจะมีผลกระทบเท่านั้น เนื่องจากผู้วิจัยยังไม่ได้นำตัวแปรดังกล่าวมาทดสอบการจัดกลุ่มปัจจัยด้วยวิธีทางสถิติ (Factor Analysis) ดังนั้น หากภายหลังทำการจัดกลุ่มปัจจัยพร้อมตั้งชื่อให้เหมาะสมกับตัวแปรที่ได้ใหม่ สมมติฐานที่ได้ อาจมีการเปลี่ยนแปลงจากเดิม

โดยข้อคำถามที่ใช้ในการอธิบายตัวแปรอิสระและตัวแปรตามมาจากการทบทวนวรรณกรรมและการสัมภาษณ์ผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งข้อคำถามในแต่ละปัจจัยประกอบด้วย

1. ข้อคำถามที่ใช้ในการอธิบายปัจจัยด้านการสนับสนุนจากฝ่ายบริหาร

ประกอบด้วยข้อคำถาม 6 ข้อ ได้แก่

1.1 ฝ่ายบริหารได้มีการแจ้งหรือประกาศถึงหน้าที่ และความรับผิดชอบของฝ่ายตรวจสอบภายในให้หน่วยงานต่าง ๆ ภายในองค์กรทราบโดยทั่วกัน

1.2 ฝ่ายบริหารได้มีการติดตาม และสั่งการให้มีการปฏิบัติตามข้อเสนอแนะในรายงานผลการตรวจสอบภายใน

1.3 ฝ่ายบริหารมีการสนับสนุนและจัดสรรงบประมาณเพื่อการปฏิบัติงานของฝ่ายตรวจสอบภายในอย่างเพียงพอเหมาะสม

1.4 ฝ่ายบริหารได้มีการอนุมัติให้จัดหาเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายในอย่างเพียงพอ

1.5 ฝ่ายบริหารได้มีการส่งเสริมและสนับสนุนให้ฝ่ายตรวจสอบภายในได้รับการฝึกอบรม/เข้าร่วมสัมมนาเกี่ยวกับการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน

โดยข้อคำถามที่ 1.1 – 1.5 เป็นการให้ผู้ตอบแบบสอบถามระบุถึงระดับการปฏิบัติของฝ่ายบริหารตามข้อคำถามในแต่ละข้อ

1.6 ฝ่ายบริหารได้มีการเข้าประชุมเพื่อปรึกษาหารือถึงปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติงานของฝ่ายตรวจสอบภายใน บ่อยครั้งเพียงใด

2. ข้อคำถามที่ใช้ในการอธิบายปัจจัยด้านการสนับสนุนจากคณะกรรมการตรวจสอบ

ประกอบด้วยข้อคำถาม 3 ข้อ ได้แก่

2.1 ฝ่ายตรวจสอบภายในมีสายบังคับบัญชาขึ้นตรงต่อคณะกรรมการตรวจสอบ

2.2 ฝ่ายตรวจสอบภายในสามารถติดต่อสื่อสารกับคณะกรรมการตรวจสอบได้อย่างอิสระและตรงไปตรงมา

โดยข้อคำถามที่ 2.1 – 2.2 เป็นการให้ผู้ตอบแบบสอบถามระบุถึงระดับการปฏิบัติของคณะกรรมการตรวจสอบตามข้อคำถามในแต่ละข้อ

2.3 คณะกรรมการตรวจสอบได้มีการประชุมเพื่อปรึกษาหารือกับฝ่ายตรวจสอบภายใน บ่อยครั้งเพียงใด

3. ข้อคำถามที่ใช้ในการอธิบายปัจจัยด้านความพร้อมของระบบงานของหน่วยงานที่รับการตรวจสอบ

ประกอบด้วยข้อคำถาม 2 ข้อ ได้แก่

3.1 หน่วยงานที่รับการตรวจสอบมีการจัดแบ่งระบบงานต่าง ๆ อย่างเป็นระเบียบและชัดเจนเพื่อความสะดวกต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบ

3.2 หน่วยงานที่รับการตรวจสอบมีการจัดเรียงเอกสารไว้อย่างครบถ้วนเป็นหมวดหมู่ ง่ายต่อการค้นหาและทำการตรวจสอบ

โดยข้อคำถามทั้ง 2 ข้อเป็นการให้ผู้ตอบแบบสอบถามระบุถึงระดับความพร้อมของระบบงานของหน่วยงานที่รับการตรวจสอบตามข้อคำถามในแต่ละข้อ

4. ข้อคำถามที่ใช้ในการอธิบายปัจจัยด้านความพร้อมของระบบสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับงานตรวจสอบภายใน

ประกอบด้วยข้อคำถาม 4 ข้อ ได้แก่

4.1 ฝ่ายตรวจสอบภายในได้รับสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานตรวจสอบโดยถูกต้อง ครบถ้วน เชื่อถือได้

4.2 ฝ่ายตรวจสอบภายในได้รับสารสนเทศที่จำเป็นเพียงพอต่อการสรุปผลการตรวจสอบภายใน

4.3 ฝ่ายตรวจสอบภายในได้รับสารสนเทศที่จำเป็นในการตรวจสอบอย่างรวดเร็วทันเวลา

โดยข้อคำถามที่ 4.1 – 4.3 เป็นการให้ผู้ตอบแบบสอบถามระบุถึงระดับความพร้อมของระบบสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับงานตรวจสอบภายในตามข้อคำถามในแต่ละข้อ

4.4 ฝ่ายตรวจสอบภายในได้มีการนำ ACL หรือ IDEA มาช่วยในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน ใช่หรือไม่

หมายเหตุ: สำหรับข้อคำถาม 4.4 นั้น เป็นคำถามเกี่ยวกับการนำโปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อการตรวจสอบทั่วไปมาใช้ในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน โดยโปรแกรมที่กล่าวถึงเป็น

โปรแกรม ACL หรือ IDEA เนื่องจากโปรแกรมห้ดังกล่าวเป็นโปรแกรมที่มีระบบงานตรวจสอบในเชิงลึกและเป็นที่ยอมรับสำหรับการนำมาใช้ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ เพื่อความสามารถในการเพิ่มประสิทธิภาพงานตรวจสอบได้ดียิ่งขึ้น ดังนั้น หากฝ่ายตรวจสอบภายในได้มีการนำโปรแกรมดังกล่าวมาช่วยในการปฏิบัติงานตรวจสอบก็เป็นการเพิ่มความสามารถด้านความพร้อมของระบบสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับงานตรวจสอบภายในได้ยิ่งขึ้น ผู้วิจัยจึงได้ตั้งเป็นข้อคำถามในปัจจัยด้านนี้ด้วย

5. ข้อคำถามที่ใช้ในการอธิบายปัจจัยด้านความเข้าใจของหน่วยงานที่รับการตรวจสอบ

ประกอบด้วยข้อคำถาม 2 ข้อ ได้แก่

5.1 ผู้รับการตรวจสอบปฏิบัติตามข้อแนะนำต่าง ๆ ที่ฝ่ายตรวจสอบภายในเสนอแนะได้อย่างครบถ้วน

5.2 ผู้รับการตรวจสอบทำการแก้ไขปรับปรุงตามข้อแนะนำของฝ่ายตรวจสอบภายในได้ในเวลาที่ตกลงกัน

โดยข้อคำถามทั้ง 2 ข้อเป็นการให้ผู้ตอบแบบสอบถามระบุถึงระดับความเข้าใจของหน่วยงานที่รับการตรวจสอบตามข้อคำถามในแต่ละข้อ

6. ข้อคำถามที่ใช้ในการอธิบายปัจจัยด้านการยอมรับของหน่วยงานที่รับการตรวจสอบ

ประกอบด้วยข้อคำถาม 2 ข้อ ได้แก่

6.1 ฝ่ายตรวจสอบภายในได้รับความร่วมมือจากหน่วยงานที่รับการตรวจสอบ โดยสามารถตรวจสอบทุกรายการที่คิดว่าจะเข้าไปทำการตรวจสอบได้อย่างครบถ้วน

6.2 ผู้รับการตรวจสอบสามารถตอบคำถามทั้งหมดของฝ่ายตรวจสอบภายในได้อย่างชัดเจน

โดยข้อคำถามทั้ง 2 ข้อเป็นการให้ผู้ตอบแบบสอบถามระบุถึงระดับการยอมรับของหน่วยงานที่รับการตรวจสอบตามข้อคำถามในแต่ละข้อ

7. ข้อคำถามที่ใช้ในการอธิบายปัจจัยด้านการยอมรับผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชี

ประกอบด้วยข้อคำถาม 2 ข้อ ได้แก่

7.1 ฝ่ายตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชีมีการประสานงานกันเพื่อให้ครอบคลุมขอบเขตในการตรวจสอบอย่างทั่วถึง

7.2 ผู้สอบบัญชีได้มีการใช้ผลงานของฝ่ายตรวจสอบภายในเพื่อการปฏิบัติงานตรวจสอบในการประเมินความเสี่ยงและระบบควบคุมขององค์กร

โดยข้อคำถามทั้ง 2 ข้อเป็นการให้ผู้ตอบแบบสอบถามระบุถึงระดับการยอมรับผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีตามข้อคำถามในแต่ละข้อ

8. ข้อคำถามที่ใช้ในการอธิบายคุณภาพของงานตรวจสอบภายใน

ประกอบด้วยข้อคำถาม 5 ข้อ ได้แก่

8.1 งานตรวจสอบภายในช่วยให้สามารถระบุและประเมินความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นอย่างมีสาระสำคัญได้

8.2 งานตรวจสอบภายในช่วยให้มีการปรับปรุงการบริหารความเสี่ยงได้อย่างเหมาะสมภายในองค์กร

8.3 งานตรวจสอบภายในช่วยเพิ่มประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายในขององค์กรให้ดียิ่งขึ้น

8.4 งานตรวจสอบภายในช่วยให้มีการป้องกันและจัดการความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นกับองค์กรได้อย่างทันเวลา

8.5 งานตรวจสอบภายในช่วยผลักดันและดูแลให้องค์กรปฏิบัติตามกฎระเบียบข้อบังคับ และกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจขององค์กรได้อย่างถูกต้อง

โดยข้อคำถามทั้ง 5 ข้อเป็นการให้ผู้ตอบแบบสอบถามระบุถึงระดับประโยชน์ที่ได้รับจากงานตรวจสอบภายในตามข้อคำถามในแต่ละข้อ

จากกรอบแนวคิดในการวิจัยแสดงถึง ปัจจัยด้านองค์การที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพของงานตรวจสอบภายใน โดยคาดว่าความสัมพันธ์ดังกล่าวเป็นไปในทิศทางเดียวกัน ซึ่งผู้วิจัยได้ตั้งเป็นสมมติฐานในเบื้องต้น ดังนี้

- สมมติฐานที่ 1:** การสนับสนุนจากฝ่ายบริหารมีความสัมพันธ์กับคุณภาพของงานตรวจสอบภายใน
- สมมติฐานที่ 2:** การสนับสนุนจากคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์กับคุณภาพของงานตรวจสอบภายใน
- สมมติฐานที่ 3:** ความพร้อมของระบบงานของหน่วยงานที่รับการตรวจสอบมีความสัมพันธ์กับคุณภาพของงานตรวจสอบภายใน
- สมมติฐานที่ 4:** ความพร้อมของระบบสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับงานตรวจสอบภายในมีความสัมพันธ์กับคุณภาพของงานตรวจสอบภายใน
- สมมติฐานที่ 5:** ความเข้าใจของหน่วยงานที่รับการตรวจสอบมีความสัมพันธ์กับคุณภาพของงานตรวจสอบภายใน
- สมมติฐานที่ 6:** การยอมรับของหน่วยงานที่รับการตรวจสอบมีความสัมพันธ์กับคุณภาพของงานตรวจสอบภายใน
- สมมติฐานที่ 7:** การยอมรับผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับคุณภาพของงานตรวจสอบภายใน

จากสมมติฐานข้างต้น ผู้วิจัยจะทำการทดสอบถึงความสัมพันธ์ ทิศทางความสัมพันธ์ และขนาดของความสัมพันธ์ดังกล่าว