



บทที่ 5

สรุปผลการวิจัย และข้อเสนอแนะ

การวิจัยเรื่อง "ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อความมีประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายใน ในมุมมองของกรรมการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย" มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัจจัยที่มีผลกระทบต่อความมีประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายใน และศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยเหล่านั้นกับประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายใน การวิจัยนี้เป็น การวิจัยเชิงสำรวจ (Survey Research) และใช้แบบสอบถามในการเก็บรวบรวมข้อมูล ผู้กรอกแบบสอบถามในการวิจัยครั้งนี้คือกรรมการตรวจสอบ จากประชากรคือกรรมการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวน 430 คน ผู้ศึกษาได้รับแบบสอบถามที่ส่งกลับคืนมาและมีความสมบูรณ์ในการศึกษาจำนวนทั้งสิ้น 129 ฉบับ คิดเป็นร้อยละ 30

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยเป็นแบบสอบถาม ซึ่งพัฒนาโดยอาศัยข้อมูลจากการทบทวนวรรณกรรมและเอกสารงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ประกอบด้วยคำถามปลายเปิดและปลายปิด สำหรับข้อคำถามที่ศึกษาความคิดเห็น ผู้วิจัยใช้มาตราส่วนประมาณค่า 7 ระดับ วิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้สถิติพื้นฐาน เช่น ความถี่ ร้อยละ ค่าเฉลี่ยเลขคณิต ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ค่าต่ำสุด และค่าสูงสุด บรรยายข้อมูลทั่วไปของบริษัท ส่วนการวิเคราะห์ข้อมูลปัจจัยที่ช่วยสนับสนุนความมีประสิทธิภาพของกรรมการตรวจสอบ ใช้เทคนิคการวิเคราะห์ปัจจัย (Exploratory Factor Analysis : EFA) โดยใช้วิธีการหมุนแกนปัจจัยแบบ Orthogonal ด้วยวิธี Varimax จากนั้นจึงนำปัจจัยที่ได้มาหาความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายใน โดยใช้สถิติค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของเพียร์สัน (Pearson Coefficient)

ในบทนี้จะกล่าวถึงบทสรุปและข้อเสนอแนะ โดยแบ่งเนื้อหาออกเป็น 3 ส่วน ดังต่อไปนี้

- 5.1 สรุปและอภิปรายผลการวิจัย
- 5.2 ข้อเสนอแนะที่ได้จากการวิจัย
- 5.3 ข้อเสนอแนะในการศึกษาต่อในอนาคต

5.1 สรุปและอภิปรายผลการวิจัย

ผู้วิจัยได้แบ่งประเด็นที่จะทำการสรุปผลพร้อมกับอภิปรายผลการวิจัยออกเป็น 2 ข้อ ตามวัตถุประสงค์ของการศึกษา ดังต่อไปนี้

วัตถุประสงค์ที่ 1 ศึกษาปัจจัยที่มีผลกระทบต่อความมีประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายใน

ในเบื้องต้นจากการทบทวนวรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง กำหนดปัจจัยที่มีผลกระทบต่อความมีประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายใน แบ่งเป็น 3 หมวด ได้แก่ ปัจจัยด้านโครงสร้างองค์กร 2 ปัจจัย ปัจจัยด้านคุณลักษณะของผู้ตรวจสอบภายใน 3 ปัจจัย และปัจจัยอื่นๆ 2 ปัจจัย รวมเป็น 7 ปัจจัย ส่วนประสิทธิผลของการตรวจสอบภายในแบ่งเป็น 5 ด้าน กรรมการตรวจสอบมีระดับความคิดเห็นดังนี้

ระดับความคิดเห็นปัจจัยที่มีผลกระทบต่อความมีประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายใน

1. ปัจจัยด้านโครงสร้างองค์กร ได้แก่ นโยบายและการสนับสนุนจากฝ่ายบริหาร และความพร้อมของระบบงานและสารสนเทศมีความคิดเห็นในระดับเห็นด้วย
2. ปัจจัยด้านคุณลักษณะของผู้ตรวจสอบภายใน ได้แก่ ความเป็นอิสระและเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน และความรู้ ทักษะ และมนุษยสัมพันธ์ของผู้ตรวจสอบภายในอยู่ในระดับเห็นด้วยอย่างยิ่ง ส่วนการประสานงานของผู้ตรวจสอบภายในอยู่ในระดับเห็นด้วย
3. ปัจจัยอื่นๆ ได้แก่ ขนาดของกิจการ และความเข้าใจและยอมรับของผู้รับการตรวจสอบอยู่ในระดับเห็นด้วย

นอกจากนี้ยังศึกษาบทบาทในการสนับสนุนกรรมการตรวจสอบ พบว่า ผู้ตรวจสอบภายในมีบทบาทในการสนับสนุนกรรมการตรวจสอบในระดับมาก

ระดับความคิดเห็นความมีประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายใน

1. การส่งเสริมให้เกิดกระบวนการกำกับดูแลกิจการ ได้แก่ กระบวนการจัดทำรายงานทางการเงินให้มีความถูกต้องอยู่ในระดับค่อนข้างมาก ส่วนการดูแลระบบการควบคุมภายในของบริษัทให้มีความน่าเชื่อถือ และการดูแลให้บริษัทปฏิบัติตามข้อกำหนดและกฎหมายที่เกี่ยวข้องอยู่ในระดับมาก
2. การส่งเสริมให้เกิดความรับผิดชอบและการรายงานตามหน้าที่ความรับผิดชอบอยู่ในระดับค่อนข้างมาก

3. การส่งเสริมให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการปฏิบัติงานอยู่ในระดับค่อนข้างมาก
4. การให้สัญญาเตือนภัยล่วงหน้าอยู่ในระดับค่อนข้างมาก
5. ความมีประสิทธิภาพในภาพรวม คณะกรรมการมีความคิดเห็นในระดับเห็นด้วย

หลังจากได้ศึกษาปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อความมีประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายใน ซึ่งได้ปัจจัยเหล่านี้จากการทบทวนวรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องแล้ว ยังได้ทำการวิเคราะห์ปัจจัย (Factor Analysis) เพื่อจัดกลุ่มปัจจัยใหม่ได้ดังนี้

การวิเคราะห์ปัจจัย (Factor Analysis)

ตัวแปรที่ได้จากการใช้เทคนิคการวิเคราะห์ปัจจัย สามารถอธิบายค่าความแปรปรวนของข้อมูลตัวแปรทั้งหมดได้ร้อยละ 64.722 ประกอบด้วย 6 ปัจจัย เรียงตามร้อยละของความแปรปรวน (% of variance) ดังนี้

1. ความรู้ ทักษะ และการประสานงานของผู้ตรวจสอบภายใน

ปัจจัยนี้สามารถอธิบายความแปรปรวนของข้อมูล ร้อยละ 29.840 ถือเป็นปัจจัยที่สำคัญที่สุด ปัจจัยนี้บรรยายด้วย 6 ข้อคำถาม ได้แก่ 1) ผู้ตรวจสอบภายในมีความเข้าใจโครงสร้างองค์กรและการบริหารงานของบริษัทเป็นอย่างดี 2) ผู้ตรวจสอบภายในมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจภาวะอุตสาหกรรมของบริษัทเป็นอย่างดี 3) มีการแก้ไขหรือข้อแนะนำตามรายงานการตรวจสอบรายงานการประเมินผล หรือรายงานอื่นที่เกี่ยวข้องกับการปรับปรุงการปฏิบัติงาน การควบคุม การกำกับดูแล การบริหารความเสี่ยง ที่ได้รับอย่างเหมาะสมหรือทันกาล 4) ผู้ตรวจสอบภายในมีความรู้ความเข้าใจด้านการควบคุมภายในและการบริหารความเสี่ยงอย่างเพียงพอต่อการปฏิบัติหน้าที่ 5) ผู้ตรวจสอบภายในเป็นผู้ที่มีความสำคัญในการนำเสนอสิ่งที่ตรวจพบต่อฝ่ายบริหาร หรือคณะกรรมการบริษัท (เช่น จุดอ่อนของระบบ ตลอดจนการเสนอแนะและแก้ไขระบบปฏิบัติงาน) เป็นอย่างดี และ 6) ผู้ตรวจสอบภายในมีความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานไม่ตกอยู่ภายใต้อิทธิพลของฝ่ายจัดการ

2. ความพร้อมของแหล่งความรู้และข้อมูลสารสนเทศ

ปัจจัยนี้สามารถอธิบายความแปรปรวนของข้อมูลได้ร้อยละ 9.916 บรรยายด้วย 4 ข้อคำถาม ได้แก่ 1) ผู้ตรวจสอบภายในได้รับสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับงานตามหน้าที่ความรับผิดชอบ

อย่างเหมาะสม ชัดเจน และทันกาล ทั้งด้านการเงิน การบัญชี และการพนักงาน 2) ผู้ตรวจสอบภายในได้รับข้อมูลสารสนเทศที่สำคัญทั้งจากภายนอกและภายในกิจการ และมีระบบงานฝ่ายบริหารที่เหมาะสม 3) ระบบสารสนเทศมีพื้นฐานหรือเชื่อมโยงกับแผนกลยุทธ์ แผนระยะยาว แผนประจำปี และแผนปฏิบัติการต่างๆ และ 4) ในทางปฏิบัติ ผู้ตรวจสอบภายในมีอำนาจในการจ้างผู้เชี่ยวชาญจากภายนอกในกรณีที่ผู้ตรวจสอบภายในไม่มีความรู้ความเชี่ยวชาญในเรื่องนั้น

3. ความเป็นอิสระและเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน

ปัจจัยนี้สามารถอธิบายความแปรปรวนของข้อมูลได้ร้อยละ 8.464 บรรยายด้วย 4 ข้อคำถาม ได้แก่ 1) ผู้ตรวจสอบภายในมีความเป็นกลางและยุติธรรมในการทำงาน รวมทั้งใช้อำนาจหน้าที่ในทางที่ถูกต้อง 2) ผู้ตรวจสอบภายในสามารถแสดงความเห็นหรือรายงานผลการปฏิบัติงานได้อย่างอิสระตามหน้าที่ที่ได้รับมอบหมาย 3) ผู้ตรวจสอบภายในเป็นผู้มีมนุษยสัมพันธ์ มีจิตวิทยาที่ดีในการทำงานกับคณะกรรมการตรวจสอบและหรือบุคคลที่เกี่ยวข้อง และ 4) ผู้ตรวจสอบภายในส่งเสริมให้มีการติดต่อสื่อสารที่เปิดเผยและโดยตรงระหว่างท่านกับผู้ตรวจสอบภายใน เพื่อให้ท่านสามารถรายงานปัญหาและผลการตรวจสอบตลอดจนข้อเสนอนั้นๆ ได้อย่างเป็นอิสระ

4. ความเข้าใจและยอมรับของผู้รับการตรวจ

ปัจจัยนี้สามารถอธิบายความแปรปรวนของข้อมูลได้ร้อยละ 5.742 บรรยายด้วย 2 ข้อคำถาม ได้แก่ 1) ผู้ตรวจสอบภายในได้รับการยอมรับจากหน่วยงานที่รับการตรวจสอบ ซึ่งผู้รับการตรวจได้ปฏิบัติตามข้อเสนอนั้นๆ ซึ่งเป็นสิ่งที่ยอมรับกันแล้ว และ 2) ผู้ตรวจสอบภายในสามารถตรวจสอบทุกรายการที่เข้าไปทำการตรวจสอบ

5. ขนาดกิจการ

ปัจจัยนี้สามารถอธิบายความแปรปรวนของข้อมูลได้ร้อยละ 5.490 บรรยายด้วย 3 ข้อคำถาม ได้แก่ 1) ผู้ตรวจสอบภายในจะรับผิดชอบภาระหน้าที่งานมากขึ้น หากกิจการมีการปฏิบัติงานที่มีความสลับซับซ้อนมากขึ้น 2) ผู้ตรวจสอบภายในจะปฏิบัติงานมากขึ้นหากขนาดของกิจการมีขนาดใหญ่ และ 3) ผู้ตรวจสอบภายในจะปฏิบัติงานได้มีประสิทธิภาพน้อยลงหากภาระหน้าที่งานมากขึ้น

6. นโยบายและการสนับสนุนจากฝ่ายบริหารและการประสานงานของผู้ตรวจสอบภายใน

ปัจจัยนี้สามารถอธิบายความแปรปรวนของข้อมูลได้ร้อยละ 5.268 บรรยายด้วย 3 ข้อคำถาม ได้แก่ 1) มีการกำหนดสายการบังคับบัญชาให้ขึ้นตรงต่อผู้บริหารระดับสูงหรือคณะกรรมการตรวจสอบ 2) ฝ่ายบริหารได้ประกาศหน้าที่และความรับผิดชอบของหน่วยงานตรวจสอบ ให้หน่วยงานอื่นๆ ในองค์กรรับทราบและเข้าใจ รวมทั้งมีการกำหนดนโยบายและวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งหน่วยงานตรวจสอบภายใน ในกฎบัตรการตรวจสอบภายใน และกฎบัตรคณะกรรมการตรวจสอบไว้ชัดเจน และ 3) ผู้ตรวจสอบภายในส่งเสริมให้มีการติดต่อสื่อสารที่เป็นอิสระและโดยตรงต่อผู้สอบบัญชี พร้อมทั้งกระตุ้นให้เกิดการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างกันอย่างต่อเนื่อง (เช่น การปรึกษาหารือ เกี่ยวกับความเหมาะสมของนโยบายบัญชีที่บริษัทใช้ปัญหาจากการตรวจสอบและแนวทางแก้ไขปรับปรุง)

วัตถุประสงค์ที่ 2 ศึกษาความสัมพันธ์ของปัจจัยต่าง ๆ กับประสิทธิผลของการตรวจสอบภายใน

การทดสอบสมมติฐานสรุปได้เป็น 7 ด้านดังนี้

1. ด้านการดูแลกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงินของบริษัทให้มีความถูกต้อง

ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ด้วยสถิติค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของเพียร์สัน พบปัจจัยที่มีความสัมพันธ์ต่อการดูแลกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงินของบริษัทให้มีความถูกต้อง คือ ปัจจัยด้านโครงสร้างองค์กร ได้แก่ 1) นโยบายและการสนับสนุนจากฝ่ายบริหารและการประสานงานของผู้ตรวจสอบภายใน 2) ความพร้อมของแหล่งความรู้และข้อมูลสารสนเทศ ปัจจัยด้านคุณลักษณะของผู้ตรวจสอบภายใน ได้แก่ 3) ความเป็นอิสระและเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน 4) ความรู้ ทักษะ และการประสานงานของผู้ตรวจสอบภายใน ส่วนปัจจัยอื่นๆ ได้แก่ 5) ขนาดกิจการ และ 6) ความเข้าใจและยอมรับของผู้รับการตรวจ

ผลการทดสอบสมมติฐานเป็นไปสมมติฐานที่ 1 สมมติฐานที่ 2 และสมมติฐานที่ 3 กล่าวคือ ปัจจัยทั้ง 3 ด้านส่งผลกระทบต่อการดูแลกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงินของบริษัทให้มีความถูกต้อง นโยบายและการสนับสนุนจากฝ่ายบริหารและการประสานงานของผู้ตรวจสอบภายในส่งผลต่อการดูแลกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงินของบริษัทให้มีความ

ถูกต้อง เนื่องจาก ตามมาตรฐานประกอบวิชาชีพตรวจสอบภายใน ได้กำหนดหน้าที่ที่ความรับผิดชอบระหว่างฝ่ายบริหารและผู้ตรวจสอบภายในสรุปสาระสำคัญได้ดังนี้¹

1. ผู้ตรวจสอบภายในต้องได้รับการสนับสนุนจากคณะกรรมการและผู้บริหารระดับสูงขององค์กร และสามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีอิสระ

2. หัวหน้าผู้ตรวจสอบภายใน มีหน้าที่จัดทำระเบียบว่าด้วยการตรวจสอบภายใน กำหนดอำนาจหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบภายใน เพื่อเสนอให้ฝ่ายบริหารและคณะกรรมการบริหารบริษัทให้การอนุมัติและความเห็นชอบในระเบียบดังกล่าว

3. หัวหน้าผู้ตรวจสอบภายในต้องเสนอขออนุมัติฝ่ายบริหารและเสนอต่อคณะกรรมการเพื่อเห็นชอบในเรื่องต่างๆ คือ

- แผนการตรวจสอบ แผนบุคลากร และงบประมาณประจำปีของหน่วยตรวจสอบภายใน

- การเปลี่ยนแปลงแผนการตรวจสอบที่สำคัญในระหว่างปี

- ข้อจำกัดที่มีผลกระทบต่อขอบเขตของการตรวจสอบภายใน

4. หัวหน้าผู้ตรวจสอบภายในต้องเสนอรายงานผลการตรวจสอบ รวมถึงข้อเสนอแนะต่อผู้บริหารและคณะกรรมการเป็นประจำทุกปี

จากมาตรฐานประกอบวิชาชีพตรวจสอบภายใน เห็นได้ว่า การทำงานของผู้ตรวจสอบภายใน ต้องได้รับการสนับสนุนเป็นอย่างดีจากผู้บริหารระดับสูงขององค์กร การทำงานของผู้ตรวจสอบภายในนี้รวมถึงกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงินให้มีความถูกต้องด้วย ดังนั้นนโยบายและการสนับสนุนจากฝ่ายบริหารและการประสานงานของผู้ตรวจสอบภายในจึงส่งผลกระทบต่อการจัดทำรายงานทางการเงิน

เมื่อมีความต้องการจัดทำรายงานทางการเงินของบริษัทให้มีความถูกต้องจะต้องพัฒนาความรู้การบัญชีและการเงินให้แก่ผู้ตรวจสอบภายใน ต้องมีระบบสารสนเทศที่ทันสมัยโดยใช้คอมพิวเตอร์เข้ามาช่วยจัดการระบบข้อมูล ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องมีความเป็นอิสระและเที่ยงธรรม ผู้รับการตรวจจะต้องเข้าใจ และยินยอมให้ผู้ตรวจสอบภายในเข้าตรวจสอบทุกพื้นที่ภายในกิจการได้ สอดคล้องกับ เจริญ เจษฎาวัลย์² กล่าวว่า การดูแลกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงิน

¹ อังสนา ศรีประเสริฐ, "การตรวจสอบภายในกับความสำเร็จขององค์กร," ม.ก.ค. 20,3 (กันยายน - ธันวาคม 2543) : 43.

² เจริญ เจษฎาวัลย์, การปฏิบัติที่ดีที่สุดในวิชาชีพการตรวจสอบภายใน (กรุงเทพฯ : พอดี, 2545), หน้า 60-61.

เงินให้มีความถูกต้อง โดยผู้ตรวจสอบภายในจะต้องได้รับความอิสระ (Independence) และเสรีภาพ (Freedom) ในการสอบทานการปฏิบัติงานทางด้านการบัญชีและการเงินอย่างเพียงพอ ฝ่ายจัดการยอมให้ผู้ตรวจสอบภายในทำการสอบทาน วิเคราะห์ การบันทึกบัญชี และเอกสารประกอบการบันทึกบัญชีได้อย่างเต็มที่ โดยปราศจากการกีดกันขัดขวางจากผู้ใดตามกระบวนการวิธีการตรวจสอบภายในที่พึงปฏิบัติ หรือตามมาตรฐานการตรวจสอบที่รับรองกันโดยทั่วไป ผลจากการได้รับในการตรวจสอบ ทางการเงินและบัญชี (Financial Related Audit) จะช่วยให้ฝ่ายจัดการและ/หรือหน่วยงาน ผู้ปฏิบัติในการออกรายงานทางการเงินเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป (Generally Accepted Accounting Principles = GAAP) หรือตามมาตรฐานการบัญชีที่ทางการกำหนดให้ปฏิบัติที่สุดท้ายแล้ว จะนำมาซึ่งความน่าเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน (Reliability of Financial Reporting)

นอกจากนี้แล้ว ขนาดของกิจการก็ทำให้กระบวนการจัดทำรายงานทางการเงินให้มีความถูกต้อง โดยกิจการที่มีขนาดใหญ่จะมีบุคลากรจำนวนมาก บุคลากรมีประสบการณ์สูง มีงบประมาณมาก ค่าตอบแทนสูง มีการอบรมวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง³ ทำให้ผู้ตรวจสอบภายในมีความรู้และทักษะที่ดี รวมทั้งมีงบประมาณมากระบบสารสนเทศมีความพร้อมมากกว่ากิจการขนาดเล็ก ก็ส่งผลให้การจัดทำรายงานทางการเงินมีความถูกต้องเกิดขึ้นได้

2. ด้านการดูแลระบบการควบคุมภายในของบริษัทให้มีความน่าเชื่อถือ

ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ด้วยสถิติค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของเพียร์สัน พบปัจจัยที่มีความสัมพันธ์ต่อการดูแลระบบการควบคุมภายในของบริษัทให้มีความน่าเชื่อถือ ปัจจัยด้านโครงสร้างองค์กร ได้แก่ 1) นโยบายและการสนับสนุนจากฝ่ายบริหารและการประสานงานของผู้ตรวจสอบภายใน 2) ความพร้อมของแหล่งความรู้และข้อมูลสารสนเทศ ปัจจัยด้านคุณลักษณะของผู้ตรวจสอบภายใน ได้แก่ 3) ความเป็นอิสระและเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน 4) ความรู้ ทักษะ และการประสานงานของผู้ตรวจสอบภายใน และปัจจัยอื่นๆ ได้แก่ 5) ขนาดกิจการ และ 6) ความเข้าใจและยอมรับของผู้รับการตรวจ

ผลการทดสอบสมมติฐานเป็นไปตามสมมติฐานที่ 1 สมมติฐานที่ 2 และสมมติฐานที่ 3 กล่าวคือ ปัจจัยทั้ง 3 ด้านเกี่ยวเนื่องอย่างสำคัญกับการควบคุมภายในของบริษัท ปัจจัยด้านโครงสร้างองค์กร ได้แก่ นโยบายและการสนับสนุนจากฝ่ายบริหารและการประสานงานของผู้

³ Chutter, Maryalice, Swanger and Susan L., "Internal Auditing in Community Financial Institutions," *Community Banker* 9 (July 2000) : 34-38.

ตรวจสอบภายในมีความสำคัญต่อการควบคุมภายในของบริษัทให้มีความน่าเชื่อถือ หากผู้บริหารระดับสูงมีความเข้าใจและยอมรับและสนับสนุนแล้ว การควบคุมภายในก็จะเกิดขึ้นได้ง่ายดาย โดยกรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง⁴ กล่าวถึงสภาพแวดล้อมต่างๆ ที่มีผลกระทบต่อระบบการควบคุมภายใน ได้แก่ โครงสร้างหน่วยงาน นโยบายผู้บริหาร และนโยบายรัฐบาล เป็นต้น ซึ่งนโยบายจากผู้บริหารเป็นสิ่งที่ควรคำนึงถึงในการทำระบบควบคุมภายใน

แหล่งความรู้และข้อมูลสารสนเทศก็มีความสำคัญต่อการควบคุมภายในของบริษัทให้มีความน่าเชื่อถือ หากไม่มีแหล่งข้อมูลความรู้สำหรับผู้ตรวจสอบภายในเพื่อแสวงหาความรู้เพิ่มเติม ระบบสารสนเทศขาดความทันสมัย ไม่มีความครบถ้วนและทันกาล ก็ยากที่จะทำให้การควบคุมภายในมีความน่าเชื่อถือได้ สอดคล้องกับหลักการที่ควรตระหนักถึงสำหรับการควบคุมภายใน 1 ใน 10 ข้อ กล่าวว่⁵ การควบคุมภายในจะต้องมีการควบคุมดูแลเอกสาร โดยการบันทึกข้อมูลในทันทีอย่างถูกต้อง และให้เลขหมายเอกสารต่างๆ ที่สำคัญเพื่อประโยชน์ในการควบคุม

COSO (The Committee Of Sponsoring Organization of the Tradeway Commission) ซึ่งเป็นองค์กรที่ประกอบด้วยองค์กรทางวิชาชีพในประเทศสหรัฐอเมริกา 5 องค์กร เกี่ยวข้องกับวิชาชีพด้านการบัญชีและการเงิน การควบคุมภายในตามหลักของ COSO ประกอบด้วย 5 ประการ ดังนี้⁶

1. สภาพแวดล้อมของการควบคุม (Control Environment)
2. การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment)
3. กิจกรรมควบคุม (Control Activities)
4. ระบบข้อมูลสารสนเทศและการสื่อสาร (Information and Communication)
5. การติดตามและประเมิน (Monitoring)

จะเห็นได้ว่าข้อที่ 4 เป็นระบบข้อมูลสารสนเทศเป็นหนึ่งที่จะเกิดการควบคุมภายในที่มีความน่าเชื่อถือได้ ดังนั้น กล่าวได้ว่าความพร้อมของข้อมูลสารสนเทศมีส่วนสำคัญอย่างยิ่ง ที่จะทำให้การควบคุมภายในมีความน่าเชื่อถือ

⁴ กรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง, การตรวจสอบภายใน ภาควิชาการ: แนวปฏิบัติการประเมินผลระบบควบคุมภายใน (กรุงเทพฯ: กรมกรมบัญชีกลาง, 2547), หน้า 29.

⁵ ดลพร บุญพารอด, "เทคนิคการควบคุมภายใน," วารสารสุขโขทัยธรรมมาธิราช 16,1 (มกราคม – มิถุนายน 2546) : 34.

⁶ พรสรัญ รุ่งเจริญกิจกุล, "COSO คืออะไร," การเงินการธนาคาร 19. 221(กันยายน 2543) : 141.

นอกจากปัจจัยโครงสร้างองค์กรแล้ว ปัจจัยด้านคุณลักษณะของผู้ตรวจสอบภายในก็ทำให้เกิดระบบการควบคุมภายในที่มีความน่าเชื่อถือ คือ ความเป็นอิสระและเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน สมชาย ศรีสันติสุข⁷ กล่าวถึง กระบวนการควบคุมภายในจะต้องมีการควบคุม การปฏิบัติและการตรวจสอบเป็นระยะโดยบุคคลภายนอกที่เป็นอิสระ หากบุคคลที่มาตรวจสอบไม่เป็นอิสระแล้ว อาจเกิดความเอนเอียง ไม่ยุติธรรม เข้าข้างพวกพ้องตนเองได้ ก็จะสร้างความไม่น่าเชื่อถือให้แก่บุคคลภายนอกได้ ดังความคิดเห็นเพิ่มเติมของกรรมการตรวจสอบเกี่ยวกับการเพิ่ม ประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายใน กล่าวถึงความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายในว่า ลักษณะ การตรวจสอบภายในควรเป็นผู้ตรวจสอบจากภายนอกมากกว่าเป็นคนในองค์กรเอง

ระบบการควบคุมภายในของบริษัทจะเกิดขึ้นมิได้หากผู้ตรวจสอบภายในขาดความรู้ ความสามารถ หรือทักษะในการตรวจสอบภายใน ในเบื้องต้น หรือละเลยในการปฏิบัติหน้าที่ ปฏิบัติงานอย่างไร้ความสามารถ หรือสิ่งที่ผู้ตรวจสอบไม่มีความชำนาญ สอดคล้องกับงานวิจัย ของ Schneider⁸ พบว่า ตัวแปรด้านการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในมีความสำคัญที่สุดต่อ ความน่าเชื่อถือของการตรวจสอบภายใน รองลงมาคือ ความรู้ความสามารถ และสุดท้าย คือ ความเป็นอิสระ

ปัจจัยอื่นๆ ได้แก่ ขนาดกิจการและความเข้าใจและยอมรับของผู้รับตรวจก็ส่งผลต่อการ ควบคุมภายใน กล่าวคือ กิจการขนาดใหญ่มักจะมีการดูแลกิจการที่เป็นสากล เป็นระบบ ระเบียบ มีแบบแผน มีการควบคุมโดยคนภายนอกมากกว่าคนภายใน ส่วนกิจการขนาดเล็กมักจะใช้คน ภายในครอบครัวดูแลกิจการ โดยมีความไว้วางใจกันสูงกว่ากิจการขนาดใหญ่ ทำให้มีการควบคุม ภายในน้อยกว่ากิจการขนาดใหญ่ ส่วนความเข้าใจและยอมรับของผู้รับตรวจ หากผู้รับตรวจไม่ ยินยอมหรือไม่เต็มใจให้หน่วยงานตรวจสอบภายในเข้าตรวจสอบ ย่อมทำให้บริษัทนั้นไม่มีการ ควบคุมโดยหน่วยงานตรวจสอบภายในเพียงพอ ทำให้ปราศจากความน่าเชื่อถือ

3. ด้านการดูแลให้บริษัทปฏิบัติตามข้อกำหนดและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ด้วยสถิติค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของเพียร์สัน พบปัจจัยที่ มีความสัมพันธ์ต่อการดูแลให้บริษัทปฏิบัติตามข้อกำหนดและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง คือ ปัจจัยด้าน โครงสร้างองค์กร ได้แก่ 1) นโยบายและการสนับสนุนจากฝ่ายบริหารและการประสานงานของผู้

⁷ สมชาย ศรีสันติสุข, "การประเมินการควบคุมภายในกับการตรวจสอบ," *สรรพากรศาสตร์* 47, 9 (กันยายน 2543) : 93.

⁸ Schneider, A., "Modeling External Auditors' Evaluations of Internal Auditing," *Journal of Accounting Research* 22 (August 1984) : 657-678.

ตรวจสอบภายใน 2) ความพร้อมของแหล่งความรู้และข้อมูลสารสนเทศ ปัจจัยด้านคุณลักษณะของผู้ตรวจสอบภายใน ได้แก่ 3) ความเป็นอิสระและเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน 4) ความรู้ทักษะ และการประสานงานของผู้ตรวจสอบภายใน และปัจจัยอื่นๆ ได้แก่ 5) ขนาดกิจการ และ 6) ความเข้าใจและยอมรับของผู้รับการตรวจ

ผลการทดสอบสมมติฐานเป็นไปตามสมมติฐานที่ 1 สมมติฐานที่ 2 และสมมติฐานที่ 3 กล่าวคือ ปัจจัยทั้ง 3 ด้านส่งผลทำให้บริษัทปฏิบัติตามข้อกำหนดและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ปัจจัยโครงสร้างองค์กร ได้แก่ ปัจจัยนโยบายและการสนับสนุนจากฝ่ายบริหารและการประสานงานของผู้ตรวจสอบภายในทำให้บริษัทปฏิบัติตามข้อกำหนดและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง เพราะฝ่ายบริหารเป็นผู้กำหนดนโยบาย วิสัยทัศน์ และข้อกำหนดต่างๆ ในบริษัท หากข้อกำหนดหรือแนวทางเป็นไปในทางทุจริตแล้ว มุ่งแต่เพียงกำไรของบริษัท ไม่คำนึงถึงผลที่เกิดขึ้น ก็จะไม่คำนึงถึงการปฏิบัติตามข้อกำหนดหรือกฎหมายด้วย ถ้าข้อกำหนดหรือกฎหมายขัดต่อผลประโยชน์ของบริษัท

ความพร้อมของแหล่งความรู้และข้อมูลสารสนเทศ เป็นสิ่งหนึ่งซึ่งช่วยให้การปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น หากข้อมูลสารสนเทศมีความถูกต้องครบถ้วนเป็นการยากที่พนักงานในบริษัทจะบิดเบือนข้อมูล และหลีกเลี่ยงในการปฏิบัติตามกฎระเบียบหรือกฎหมายที่เกี่ยวข้องได้

ปัจจัยด้านคุณลักษณะของผู้ตรวจสอบภายใน ได้แก่ ความเป็นอิสระและเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายในเป็นปัจจัยที่มีผลต่อการดูแลให้บริษัทปฏิบัติตามข้อกำหนดและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง กล่าวคือ หากผู้ตรวจสอบภายในมีความเป็นอิสระ ไม่เป็นคนของบริษัท ก็จะปราศจากอิทธิพลจากฝ่ายบริหาร ทำให้บริษัทไม่กล้าที่จะไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย เนื่องจากผู้ตรวจสอบภายในเป็นผู้ที่มีความเที่ยงธรรมสูง หากตรวจพบก็จะนำเสนอแก่กรรมการตรวจสอบทันที ความเป็นอิสระและเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายในนี้มีผลอย่างมากแก่การปฏิบัติตามข้อกำหนดและกฎหมายที่เกี่ยวข้องของบริษัท

ความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบ หรือทักษะของผู้ตรวจสอบทำงานอย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งการตรวจสอบว่าบริษัทปฏิบัติตามกฎหมายหรือไม่ เป็นหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในโดยขอบเขตในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน⁹ ในเรื่องการปฏิบัติตามนโยบาย แผนงาน กระบวนการ กฎหมาย และระเบียบต่างๆ ผู้ตรวจสอบภายในควรสอบถามว่าระบบที่จัดให้มีขึ้นนั้น จะทำให้เกิดความมั่นใจว่า นโยบาย แผนงาน กระบวนการ กฎหมาย และระเบียบต่างๆ ซึ่งอาจมี

⁹ อพรพรรณ ทองอร่าม, “ขอบเขตในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน,” วารสารกรมบัญชีกลาง 38, 1(2540) : 42.

ผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่อการทำงานและการรายงาน มีการปฏิบัติตามอย่างถูกต้องโดยสม่ำเสมอ การดูแลให้บริษัทปฏิบัติตามข้อกำหนดและกฎหมายที่เกี่ยวข้องเป็นหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน ดังนั้น ความรู้ ทักษะ และการประสานงานของผู้ตรวจสอบภายใน จึงมีผลอย่างยิ่งกับการดูแลให้บริษัทปฏิบัติตามข้อกำหนดและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

ปัจจัยอื่นๆ ได้แก่ ความแตกต่างของขนาดกิจการทำให้การปฏิบัติตามข้อกำหนดและกฎหมายที่เกี่ยวข้องแตกต่างกันได้ กิจการขนาดเล็กอำนาจการตัดสินใจทั้งหมดจะอยู่ที่ผู้บริหารระดับสูงเพียงคนเดียว ทำให้ฝ่ายอื่นๆ ไม่สามารถเข้าตรวจสอบการทำงานของผู้บริหารได้ ผู้บริหารสามารถไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดหรือกฎหมายที่เกี่ยวข้อง โดยปราศจากการตรวจสอบจากฝ่ายใด ความเข้าใจและยินยอมของผู้รับการตรวจ หากผู้รับการตรวจไม่ยินยอมให้หน่วยงานตรวจสอบภายในเข้าตรวจสอบการทำงานของตน ย่อมหมายถึงว่าผู้รับการตรวจมีข้อบกพร่องที่ต้องการปกปิด ข้อบกพร่องอาจเป็นเรื่องเกี่ยวกับการปฏิบัติงาน หรือการไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดและกฎหมายที่เกี่ยวข้องได้

ทั้งสามหัวข้อที่กล่าวไปแล้ว คือ การดูแลกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงินให้มีความถูกต้อง การดูแลระบบการควบคุมภายในให้มีความน่าเชื่อถือ และการดูแลให้บริษัทปฏิบัติตามข้อกำหนดและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง เป็นองค์ประกอบของการกำกับดูแลกิจการที่ดี (Good Corporate Governance) ซึ่งในปัจจุบันการกำกับดูแลกิจการที่ดีเป็นที่ต้องการของทุกบริษัท และเป็นสิ่งที่ยากให้เกิดกับทุกบริษัทในสังคมไทย ปัจจัยที่ทำให้เกิดการกำกับดูแลกิจการที่ดี เช่นเดียวกับปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อองค์ประกอบทั้ง 3 ตัว ดังที่กล่าวไปแล้ว 6 ปัจจัย คือ นโยบายและสนับสนุนจากฝ่ายบริหารและการประสานงานของผู้ตรวจสอบภายใน ความพร้อมของแหล่งความรู้และข้อมูลสารสนเทศ ความเป็นอิสระและเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน ความรู้ ทักษะ และการประสานงานของผู้ตรวจสอบภายใน ขนาดกิจการ และความเข้าใจและยอมรับของผู้รับการตรวจ สอดคล้องกับ ศนิพร จันทรสถาพร¹⁰ พบว่า ปัจจัยที่ช่วยสนับสนุนให้คณะกรรมการตรวจสอบมีประสิทธิภาพในการกำกับดูแลกิจการแบ่งได้เป็น 2 ปัจจัยใหญ่ คือ (1) ปัจจัยเกี่ยวกับคุณสมบัติเฉพาะตัวของคณะกรรมการตรวจสอบ ได้แก่ ปัจจัยคุณสมบัติของคณะกรรมการ

¹⁰ ศนิพร จันทรสถาพร, ปัจจัยเกี่ยวกับคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความสัมพันธ์กับความมีประสิทธิภาพในการกำกับดูแลกิจการ: มุมมองของผู้ตรวจสอบภายใน, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท สาขาวิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2546).

ตรวจสอบ ปัจจัยความรู้ความเชี่ยวชาญ และปัจจัยบทบาทการเป็นผู้ประสานงานของคณะกรรมการตรวจสอบ (2) ปัจจัยด้านอำนาจที่ได้รับมอบหมายจากองค์กร ได้แก่ ปัจจัยอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบ และปัจจัยการสนับสนุนฝ่ายตรวจสอบภายใน

พูลนิจ ปิยะอนันต์¹¹ ยังกล่าวถึงคณะกรรมการตรวจสอบเป็นเครื่องมือสำคัญในการกำกับดูแลกิจการ และผู้ตรวจสอบภายในก็เป็นเครื่องมือของคณะกรรมการตรวจสอบ ดังนั้น ผู้ตรวจสอบภายในจึงเป็นเครื่องมือในการกำกับดูแลกิจการเช่นเดียวกับ ความรู้ ทักษะ การประสานงานและมนุษยสัมพันธ์ของผู้ตรวจสอบภายในจึงมีส่วนสำคัญอย่างยิ่ง

ความพร้อมของแหล่งความรู้และข้อมูลสารสนเทศก็เช่นกันมีส่วนผลักดันให้บริษัทเกิดการกำกับดูแลกิจการที่ดีได้ โดยอุษณา ภัทรมนตรี¹² กล่าวถึงการกำกับดูแลที่ดี จะต้องให้คณะกรรมการตรวจสอบเข้าถึงแหล่งข้อมูล ได้รับข้อมูลสารสนเทศเป็นระบบ ต่อเนื่อง ทันกาล และเชื่อถือได้ ข้อมูลที่สำคัญที่ต้องจัดให้ เช่น ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการประเมินความเสี่ยงและการจัดการความเสี่ยงขององค์กร ข้อมูลทางการเงินการบัญชี รายการระหว่างกัน รายการที่อาจมีข้อขัดแย้งทางผลประโยชน์ นโยบายบัญชี ระบบการควบคุมภายใน กระบวนการและกิจกรรมการกำกับดูแล การปฏิบัติตามกฎหมายและกฎระเบียบที่เกี่ยวข้อง คดีความและการะผูกพัน ข้อมูลการใช้ทรัพยากรที่ขาดประสิทธิภาพและประสิทธิผลที่มีสาระสำคัญฯ

จะเห็นว่าคณะกรรมการตรวจสอบมีส่วนสำคัญในการกำกับดูแลกิจการ เนื่องจากคณะกรรมการตรวจสอบเป็นบุคคลภายนอกที่เข้ามาดูแลการตรวจสอบภายในกิจการ ซึ่งแต่งตั้งโดยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย บทบาทของคณะกรรมการตรวจสอบที่จะทำให้ห้องค์การประสบความสำเร็จในเรื่องการมีระบบการกำกับดูแลที่ดี องค์กรควรส่งเสริมคณะกรรมการตรวจสอบ ดังนี้¹³

1. การส่งเสริมให้คณะกรรมการตรวจสอบเข้าใจถึง Key Risks ขององค์กร
2. การกำหนดความรับผิดชอบของคณะกรรมการตรวจสอบไว้อย่างชัดเจน และ

สมเหตุสมผล

¹¹ พูลนิจ ปิยะอนันต์, “บทบาทของงานตรวจสอบภายในกับการกำกับดูแลกิจการ,” วารสารกรมบัญชีกลาง 39, 4(2541) : 17-18.

¹² อุษณา ภัทรมนตรี, การตรวจสอบภายในและการควบคุม. (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์, 2547), หน้า 13-18.

¹³ เจริญ เจษฎาวัลย์, การตรวจสอบภายในสำหรับผู้บริหาร (กรุงเทพฯ: พอดี, 2547), หน้า 48.

3. การจัดโครงสร้างและการวางรากฐานขององค์กรในรูปคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความเหมาะสม

4. การจัดให้หน่วยงานตรวจสอบภายในทำงานสนับสนุนกิจกรรมธรรมาภิบาล และคณะกรรมการตรวจสอบ

บริษัทธรรมาภิบาล หรือระบบการดูแลกิจการที่ดี (Good Corporate Governance) จะเกิดขึ้นได้ต้องมีหลายๆ ปัจจัยประกอบกัน ตัวผู้ตรวจสอบภายในเองเป็นปัจจัยหลัก โดยที่ขึ้นอยู่กับนโยบายและการสนับสนุนจากฝ่ายบริหาร แหล่งความรู้และข้อมูลสารสนเทศ ความเป็นอิสระและเที่ยงธรรม ความรู้ ทักษะ การประสานงานและมนุษยสัมพันธ์ของผู้ตรวจสอบ ขนาดกิจการ รวมทั้งความเข้าใจและยอมรับของผู้รับการตรวจ เป็นส่วนประกอบที่จะทำให้กิจการมีระบบการกำกับดูแลกิจการที่ดีได้ นอกจากนี้ กรรมการตรวจสอบยังมีบทบาทสำคัญต่อการกำกับดูแลกิจการที่ดีอีกด้วย

4. ด้านการส่งเสริมให้เกิดความรับผิดชอบและการรายงานตามหน้าที่ความรับผิดชอบ

ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ด้วยสถิติค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของเพียร์สัน พบปัจจัยที่มีความสัมพันธ์ต่อการส่งเสริมให้เกิดความรับผิดชอบและการรายงานตามหน้าที่ความรับผิดชอบ คือ ปัจจัยด้านโครงสร้างองค์กร ได้แก่ 1) นโยบายและการสนับสนุนจากฝ่ายบริหาร และการประสานงานของผู้ตรวจสอบภายใน 2) ความพร้อมของแหล่งความรู้และข้อมูลสารสนเทศ และปัจจัยด้านคุณลักษณะของผู้ตรวจสอบภายใน ได้แก่ 3) ความเป็นอิสระและเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน และ 4) ความรู้ ทักษะ และการประสานงานของผู้ตรวจสอบภายใน

ผลการทดสอบสมมติฐานเป็นไปตามสมมติฐานที่ 1 และสมมติฐานที่ 2 แต่ไม่เป็นไปตามสมมติฐานที่ 3 กล่าวคือมีเพียง 4 ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อส่งเสริมให้เกิดความรับผิดชอบและการรายงานตามหน้าที่ความรับผิดชอบ ส่วนปัจจัยขนาดกิจการ และความเข้าใจและยอมรับของผู้รับการตรวจ ไม่ส่งผลกระทบต่อส่งเสริมให้เกิดความรับผิดชอบและการรายงานตามหน้าที่ความรับผิดชอบ

ปัจจัยด้านโครงสร้างองค์กร ได้แก่ นโยบายและการสนับสนุนจากฝ่ายบริหารและการประสานงานของผู้ตรวจสอบภายในทำให้พนักงานในบริษัทมีความรับผิดชอบและรายงานตามหน้าที่ความรับผิดชอบได้ เนื่องจากมาตรฐานประกอบวิชาชีพตรวจสอบภายใน ได้กำหนดให้ฝ่ายบริหารสนับสนุนการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน เมื่อผู้ตรวจสอบภายในได้รับการสนับสนุนจากฝ่ายบริหารก็จะยิ่งทำให้ปฏิบัติงานได้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น การทำงานที่มี

ประสิทธิภาพของผู้ตรวจสอบภายในนี้ ทำให้พนักงานในบริษัทมีความรับผิดชอบและรายงานตามหน้าที่ความรับผิดชอบ กล่าวคือ เมื่อผู้ตรวจสอบภายในตรวจสอบได้อย่างเต็มประสิทธิภาพ พนักงานในบริษัทก็ไม่สามารถปิดบังข้อมูลที่เป็นเท็จได้ ทำให้ต้องรายงานตามหน้าที่ความรับผิดชอบ

ความพร้อมของข้อมูลสารสนเทศมีความสำคัญต่อความรับผิดชอบและการรายงานตามหน้าที่ความรับผิดชอบ เนื่องจากการรายงานผลการปฏิบัติงานที่ดีต้องมีข้อมูลที่ถูกต้องและครบถ้วน สอดคล้องกับ อุษณา ภัทรมนตรี¹⁴ กล่าวถึง การส่งเสริมให้เกิดความรับผิดชอบและการรายงานตามหน้าที่ความรับผิดชอบ (Responsibility and Accountability) ต้องมีการแบ่งหน้าที่ความรับผิดชอบให้ชัดเจน และมีการรายงานตามหน้าที่ที่รับผิดชอบที่มีหลักฐานพิสูจน์ได้ โดยกำหนดว่ารายจ่ายทุกรายการที่จะบันทึกบัญชีได้ต้องมีหลักฐาน หากไม่มีหลักฐานหรือพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับและตามวัตถุประสงค์ใดขององค์การ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายทางบัญชี ซึ่งเป็นพื้นฐานของหลักความโปร่งใส (Transparency) และความสามารถตรวจสอบได้ (Auditability) ในระยะต่อมา ดังนั้น ความพร้อมของข้อมูลสารสนเทศจึงเป็นส่วนสำคัญอย่างยิ่งต่อความรับผิดชอบและการรายงานตามหน้าที่ความรับผิดชอบ เนื่องจากการกำหนดว่ารายจ่ายทุกรายการที่จะบันทึกได้ต้องมีหลักฐาน

ปัจจัยด้านคุณลักษณะของผู้ตรวจสอบภายใน ได้แก่ ความเป็นอิสระ และความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน และความรู้ ทักษะ และการประสานงานของผู้ตรวจสอบภายใน มีส่วนสำคัญต่อการส่งเสริมให้เกิดความรับผิดชอบและการรายงานตามหน้าที่ความรับผิดชอบของพนักงานในบริษัท เนื่องจาก หากผู้ตรวจสอบภายในมีความเป็นอิสระไม่ตกอยู่ภายใต้อิทธิพลของฝ่ายใด มีใจเป็นกลาง และมีความเที่ยงธรรมสูง มีทักษะความสามารถมาก ปฏิบัติงานอย่างเข้มงวด พนักงานภายในองค์กรก็ไม่กล้าที่จะละเลยต่อหน้าที่ความรับผิดชอบ จะต้องปฏิบัติงานให้ไม่มีข้อบกพร่อง มิฉะนั้นแล้วหากฝ่ายการตรวจสอบภายในตรวจพบข้อบกพร่องดังกล่าวก็จะเกิดความผิดแก่พนักงานนั้นๆ ได้ ทำให้พนักงานในบริษัทมีความรับผิดชอบและการรายงานตามหน้าที่ความรับผิดชอบ

¹⁴ อุษณา ภัทรมนตรี, การตรวจสอบภายในสมัยใหม่. (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์, 2547), หน้า 1-18.

5. การส่งเสริมให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการปฏิบัติงาน

ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ด้วยสถิติค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของเพียร์สัน พบปัจจัยที่มีความสัมพันธ์ต่อการส่งเสริมให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการปฏิบัติงาน คือ ปัจจัยด้านโครงสร้างองค์กร ได้แก่ 1) นโยบายและการสนับสนุนจากฝ่ายบริหารและการประสานงานของผู้ตรวจสอบภายใน 2) ความพร้อมของแหล่งความรู้และข้อมูลสารสนเทศ ปัจจัยด้านคุณลักษณะของผู้ตรวจสอบภายใน ได้แก่ 3) ความเป็นอิสระและเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน 4) ความรู้ ทักษะ และการประสานงานของผู้ตรวจสอบภายใน ส่วนปัจจัยอื่นๆ ได้แก่ 5) ความเข้าใจและยอมรับของผู้รับการตรวจ

ผลการทดสอบสมมติฐานเป็นไปตามสมมติฐานที่ 1 และสมมติฐานที่ 2 แต่ไม่เป็นไปตามสมมติฐานที่ 3 กล่าวคือ ปัจจัยโครงสร้างองค์กร ปัจจัยด้านคุณลักษณะของผู้ตรวจสอบภายใน และความเข้าใจและยอมรับของผู้รับการตรวจ ส่งผลกระทบต่อส่งเสริมให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการปฏิบัติงาน ส่วนขนาดกิจการไม่ส่งผลกระทบต่อส่งเสริมให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการปฏิบัติงาน โดยปัจจัยด้านโครงสร้าง ได้แก่ นโยบายและการสนับสนุนจากฝ่ายบริหารและการประสานงานของผู้ตรวจสอบภายในมีส่วนที่จะส่งเสริมให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการปฏิบัติงานได้ เริ่มจากนโยบาย หากนโยบายมีประสิทธิภาพแล้ว การปฏิบัติงานตามนโยบายย่อมมีประสิทธิภาพตามไปด้วย รวมทั้งการสนับสนุนของผู้บริหารก็จะยิ่งทำให้การปฏิบัติเกิดประสิทธิผลมากยิ่งขึ้น สอดคล้องกับงานวิจัยของ Kalbers และ Forgarty¹⁵ พบว่า อำนาจองค์กรเป็นปัจจัยสำคัญในการมีความสัมพันธ์กับความมีประสิทธิผลของการตรวจสอบภายใน ปัจจัยความพร้อมของแหล่งความรู้และข้อมูลสารสนเทศ หากบริษัทใดมีระบบสารสนเทศที่มีความพร้อม การปฏิบัติงานของฝ่ายต่างๆ ก็มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น เนื่องจาก มีข้อมูลในการสนับสนุนการตัดสินใจที่จะทำให้ใช้ทรัพยากรอย่างประหยัดมากยิ่งขึ้น ในมาตรฐานการตรวจสอบภายในและจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายในของส่วนราชการเองยังกล่าวถึงการจัดสรรทรัพยากรให้เกิดประสิทธิภาพว่า¹⁶ ผู้ตรวจสอบภายในควรจัดสรรทรัพยากรให้เหมาะสมและเพียงพอต่อการปฏิบัติงาน ให้บรรลุตามวัตถุประสงค์ จำนวนเจ้าหน้าที่ปฏิบัติงาน

¹⁵ Kalbers, Lawrence P., and Forgarty, Timothy J., "Audit Committee effectiveness : An empirical investigation of the contribution of power," *Journal of Practice & Theory* 12,1 (April 1993) : 24-29.

¹⁶ สำนักบัญชีและตรวจสอบภายใน กรมบัญชีกลาง, *มาตรฐานการตรวจสอบภายในและจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายในของส่วนราชการ*. (กรุงเทพฯ : กรมบัญชีกลาง, 2545), หน้า 52.

ควรจัดให้เหมาะสม และสอดคล้องกับลักษณะและความซับซ้อนของงาน ตลอดจนข้อจำกัดของเวลาและงบประมาณที่มีอยู่ จะเห็นได้ว่า ผู้ตรวจสอบภายในเป็นผู้ที่ทำให้การปฏิบัติงานก่อให้เกิดประสิทธิภาพ กล่าวคือ ตรงตามวัตถุประสงค์และใช้ทรัพยากรอย่างเต็มที่

ปัจจัยด้านคุณลักษณะผู้ตรวจสอบภายใน และความเข้าใจและยอมรับของผู้รับการตรวจในเรื่องความเป็นอิสระและเที่ยงธรรม ความรู้ ทักษะ และการประสานงานของผู้ตรวจสอบภายใน ส่งผลให้การปฏิบัติงานภายในองค์กรเกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลขึ้นเนื่องจาก ผู้ตรวจสอบภายในมีหน้าที่ตรวจตราการทำงานของฝ่ายต่างๆ และผู้รับการตรวจมีความเข้าใจและยินยอมให้ผู้ตรวจสอบเข้าตรวจสอบทุกพื้นที่ จะทำให้การปฏิบัติงานของฝ่ายต่างๆ มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล สอดคล้องกับ เจริญ เจษฎาวุธ¹⁷ กล่าวถึงองค์ประกอบสำคัญที่จะส่งเสริมให้งานของฝ่ายตรวจสอบภายในมีประสิทธิภาพ ได้แก่ ความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบ พนักงานภายในบริษัท การบริหารงานภายในฝ่ายตรวจสอบ และการรายงานผลการตรวจสอบ ผลการวิจัยของ Krunger, Steyn และ Kearney¹⁸ พบว่า ระดับประสบการณ์ของผู้ตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายใน นอกจากนี้ เอกสารประกอบการเรียนวิชาการตรวจสอบภายในยังกล่าวถึงประสิทธิภาพและประสิทธิผลที่จะเกิดจากตัวผู้ตรวจสอบภายใน หรือองค์การตรวจสอบภายใน เกิดจากความเป็นอิสระขององค์การตรวจสอบภายใน และตัวของผู้ตรวจสอบภายใน การที่ผู้บริหารยอมรับในรายงานของผู้ตรวจสอบภายในและยอมรับในข้อกำหนด บทบาทหน้าที่ ความรับผิดชอบที่กำหนดเป็นกฎบัตร (Charter)

6. การให้สัญญาเดือนกึ่งล่วงหน้า

ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ด้วยสถิติค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของเพียร์สัน พบปัจจัยที่มีความสัมพันธ์ต่อการให้สัญญาเดือนกึ่งล่วงหน้า คือ ปัจจัยด้านโครงสร้างองค์กร ได้แก่ 1) นโยบายและการสนับสนุนจากฝ่ายบริหารและการประสานงานของผู้ตรวจสอบภายใน 2) ความพร้อมของแหล่งความรู้และข้อมูลสารสนเทศ ปัจจัยด้านคุณลักษณะของผู้ตรวจสอบภายใน ได้แก่ 3) ความเป็นอิสระและเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน 4) ความรู้ ทักษะ และการประสานงานของผู้ตรวจสอบภายใน และปัจจัยอื่นๆ ได้แก่ 5) ขนาดกิจการ และ 6) ความเข้าใจและยอมรับของผู้รับการตรวจ

¹⁷ เจริญ เจษฎาวุธ, ระบบการควบคุมภายในของธนาคารและสถาบันการเงิน (กรุงเทพฯ: พอดี, 2540), หน้า 51.

¹⁸ Kruger, H. A., Steyn, P. J. and Kearney, W., "Determinants of internal audit efficiency," *South African Journal of Business Management* 33 (September 2002): 53-62.

ผลการทดสอบสมมติฐานเป็นไปตามสมมติฐานที่ 1 สมมติฐานที่ 2 และสมมติฐานที่ 3 กล่าวคือ ปัจจัยทั้ง 3 ด้าน ส่งผลต่อการให้สัญญาณเตือนภัยล่วงหน้า ปัจจัยด้านโครงสร้างองค์กร ได้แก่ นโยบายและการสนับสนุนจากฝ่ายบริหารและการประสานงานของผู้ตรวจสอบภายในส่งผลต่อการให้สัญญาณเตือนภัยล่วงหน้า เนื่องจาก ผู้ตรวจสอบภายในหากได้รับการสนับสนุนจากฝ่ายบริหารก็จะทำงานตรวจสอบภายในได้สะดวกขึ้น รวมทั้งสามารถหาสิ่งที่เบี่ยงเบนผิดปกติได้ง่ายขึ้นด้วย ซึ่งนโยบายบัญชีก็เป็นทางหนึ่งที่สามารถเป็นแหล่งที่ก่อให้เกิดการทุจริตหรือข้อบกพร่องได้ เหตุการณ์ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างสัญญาณเตือนที่อาจเกิดขึ้นจากนโยบายบัญชี¹⁹

1. การรับรู้รายได้ที่ไม่เหมาะสม หรือมีการรับรู้รายได้ที่ยังไม่เกิดขึ้น สัญญาณเตือนภัยที่อาจพบ คือ มีรายการผิดปกติเกิดขึ้นใกล้วันปิดงบ หรือมีรายการขายสินค้าจำนวนมากใกล้วันสิ้นปี

2. รับรู้รายได้ต่างๆ ที่ลูกค้ามีสิทธิคืนสินค้า หรือสำรองการรับคืนต่ำไป ผู้ตรวจสอบอาจต้องสอบถามรายการหลังวันที่ในงบการเงิน และสอบถามผลการยืนยันยอดลูกหนี้ที่เกี่ยวข้อง

3. ลูกค้าที่ไม่ตั้งค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ ใหม่ๆ ที่อายุหนี้เพิ่มขึ้นอย่างมาก เมื่อผู้ตรวจสอบรู้อถึงสัญญาณเตือนนี้แล้วต้องพึงเล็งถึงความเพียงพอของค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ โดยสอบถามการชำระหนี้ภายหลังวันที่ในงบการเงิน สอบทานหลักประกัน ตลอดจนสอบถามฝ่ายบริหารให้ได้คำตอบที่พอใจ

ความพร้อมของแหล่งความรู้และข้อมูลสารสนเทศ สมหมาย ปฐมวิชัยวัฒน์²⁰ กล่าวถึงข้อมูลที่น่ามาใช้เป็นเครื่องชี้หรือสัญญาณบอกเหตุ ได้แก่ ข้อมูลทางการเงิน (Financial Information) และข้อมูลที่ไม่เกี่ยวกับการเงิน (NonFinancial Information) ข้อมูลทางการเงินใช้การวิเคราะห์เชิงปริมาณเป็นหลัก ส่วนข้อมูลที่ไม่เกี่ยวกับการเงินใช้การวิเคราะห์เชิงคุณภาพ จะเห็นได้ว่า การให้สัญญาณเตือนภัยล่วงหน้าจำเป็นต้องใช้ข้อมูลสารสนเทศเป็นสำคัญ ดังนั้นความพร้อมของแหล่งความรู้และข้อมูลสารสนเทศจึงส่งผลต่อการให้สัญญาณเตือนภัยล่วงหน้า

ปัจจัยด้านคุณลักษณะของผู้ตรวจสอบภายใน ได้แก่ ความเป็นอิสระและเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน ผู้ตรวจสอบภายในที่มีอิสระสามารถแสดงความคิดเห็นหรือแสดงผลการ

¹⁹ ศิลปะพร ศรีจันทร์เพชร และวิเชษฐ์ ไรจนสุกาญจน, "สัญญาณเตือนภัย : ผู้สอบบัญชีจะตรวจพบข้อผิดพลาดในงบการเงินได้อย่างไร," วารสารบริหารธุรกิจ 19,71 (เมษายน – มิถุนายน 2539) : 23.

²⁰ สมหมาย ปฐมวิชัยวัฒน์, "การใช้สัญญาณบอกเหตุในการตรวจสอบการดำเนินงานของธุรกิจ," วารสารตรวจเงินแผ่นดิน 2, 5(มกราคม-มีนาคม 2538) : 32-33.

ตรวจสอบอย่างเต็มที่ ปราศจากการควบคุมของฝ่ายบริหาร เมื่อค้นพบสิ่งผิดปกติจะสามารถนำเสนอรายงานได้ทันที ฉะนั้น ผู้ตรวจสอบที่กล้าแสดงความคิดเห็น กล้ารายงานผลการตรวจสอบย่อมจะสามารถส่งสัญญาณเตือนภัยล่วงหน้าได้เป็นอย่างดี สอดคล้องกับงานวิจัยของ Maletta²¹ กล่าวถึงความเสี่ยงซึ่งเป็นการให้สัญญาณเตือนภัยล่วงหน้าแก่องค์กร พบว่า หากความเสี่ยงอยู่ในระดับสูง ผู้สอบบัญชีจะใช้กระบวนการในการประเมินความเป็นอิสระ และการประเมินการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในด้วยวิธีการที่สลับซับซ้อนมากกว่าสถานการณ์ที่มีความเสี่ยงอยู่ในระดับต่ำ ส่วนปัจจัยความรู้ ทักษะ และการประสานงานของผู้ตรวจสอบภายในส่งผลต่อการให้สัญญาณเตือนภัยล่วงหน้า เพราะผู้ตรวจสอบภายในหากมีความสามารถมีทักษะการตรวจสอบเป็นอย่างดี ก็จะสามารถตรวจพบจุดที่มีความเสี่ยงมาก อันจะเป็นสัญญาณเตือนภัยล่วงหน้าแก่บริษัทได้

ปัจจัยอื่นๆ ได้แก่ ขนาดกิจการมีส่วนทำให้เกิดการให้สัญญาณเตือนภัยล่วงหน้า เนื่องจาก กิจการที่มีขนาดเล็กย่อมมีพื้นที่ในการตรวจสอบน้อย หากจุดที่มีความเสี่ยงได้ไม่ยาก แต่สำหรับกิจการที่มีขนาดใหญ่ มีระบบการปฏิบัติงานที่ซับซ้อน ย่อมมีความเสี่ยงมากกว่า ทำให้การให้สัญญาณเตือนภัยล่วงหน้าทำได้ยากกว่า ขนาดกิจการจึงมีผลต่อการให้สัญญาณเตือนภัยล่วงหน้า

ความเข้าใจและยอมรับของผู้รับตรวจ ฝ่ายการตรวจสอบภายในจะต้องได้รับการสนับสนุนและความร่วมมือจากผู้รับการตรวจ โดยข้อเสนอแนะของคณะกรรมการตรวจสอบในงานวิจัยฉบับนี้ กล่าวว่า ฝ่ายบริหารควรพิจารณาให้ตำแหน่งผู้ตรวจสอบภายในในระดับที่สูงพอที่จะเป็นที่ยอมรับและรับฟังข้อเสนอแนะจากฝ่ายอื่นๆ ซึ่งหากฝ่ายอื่นๆ ยอมรับและยินยอมให้ผู้ตรวจสอบเข้าตรวจสอบในทุกพื้นที่แล้ว การตรวจพบสิ่งที่จะเป็นสัญญาณเตือนภัยก็จะง่ายขึ้น

7. ความมีประสิทธิผลของการตรวจสอบภายในในภาพรวม

ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ด้วยสถิติค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของเพียร์สัน พบปัจจัยที่มีความสัมพันธ์ต่อความมีประสิทธิผลของการตรวจสอบภายในในภาพรวม คือ ปัจจัยด้านโครงสร้างองค์กร ได้แก่ 1) นโยบายและการสนับสนุนจากฝ่ายบริหารและการประสานงานของผู้ตรวจสอบภายใน 2) ความพร้อมของแหล่งความรู้และข้อมูลสารสนเทศ ปัจจัยด้านคุณลักษณะ

²¹ Maletta, M. J., "An Examination of Auditors' Decisions to Use Internal Auditors as Assistants: The Effect of Inherent Risk," *Contemporary Accounting Research* 9 (May 1993) : 508-525.

ของผู้ตรวจสอบภายใน ได้แก่ 3) ความเป็นอิสระและเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน 4) ความรู้ ทักษะ และการประสานงานของผู้ตรวจสอบภายใน และปัจจัยอื่นๆ ได้แก่ 5) ขนาดกิจการ และ 6) ความเข้าใจและยอมรับของผู้รับการตรวจ

ผลการทดสอบสมมติฐานเป็นไปสมมติฐานที่ 1 สมมติฐานที่ 2 และสมมติฐานที่ 3 ซึ่ง ประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในในภาพรวมเป็นประสิทธิผลของการทำงานตรวจสอบภายใน ของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งทุกปัจจัยทำให้การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในมีประสิทธิผล ซึ่งแต่ละ ปัจจัยได้กล่าวไปในหัวข้อที่ผ่านมา โดยทั้งความมีประสิทธิผลของการตรวจสอบภายในทั้ง 6 ด้าน ได้แก่ การดูแลกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงินของบริษัทให้มีความถูกต้อง การดูแลระบบ ควบคุมภายในของบริษัทให้มีความน่าเชื่อถือ การดูแลให้บริษัทปฏิบัติตามข้อกำหนดและ กฎหมายที่เกี่ยวข้อง การส่งเสริมให้เกิดความรับผิดชอบและการรายงานตามหน้าที่ความ รับผิดชอบ การส่งเสริมให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการปฏิบัติงาน และการให้ สัญญานเตือนภัยล่วงหน้า เป็นองค์ประกอบของความมีประสิทธิผลในภาพรวม ซึ่งปัจจัย 4 ปัจจัย ได้แก่ นโยบายและการสนับสนุนจากฝ่ายบริหารและการประสานงานของผู้ตรวจสอบภายใน ความพร้อมของแหล่งความรู้และข้อมูลสารสนเทศ ความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายใน ความรู้ ทักษะ และการประสานงานของผู้ตรวจสอบภายใน ส่งผลต่อความมีประสิทธิผลของการตรวจสอบ ภายในในทั้ง 7 ด้าน ส่วนปัจจัยขนาดกิจการส่งผลต่อความมีประสิทธิผลของการตรวจสอบภายใน เฉพาะด้านการดูแลกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงินของบริษัทให้มีความถูกต้อง การดูแล ระบบควบคุมภายในของบริษัทให้มีความน่าเชื่อถือ การดูแลให้บริษัทปฏิบัติตามข้อกำหนดและ กฎหมายที่เกี่ยวข้องการให้สัญญาณเตือนภัยล่วงหน้า และความมีประสิทธิผลของการตรวจสอบ ภายในในภาพรวมและปัจจัยความเข้าใจและยอมรับของผู้รับการตรวจส่งผลต่อความมีประสิทธิ ผลของการตรวจสอบภายในทุกด้าน ยกเว้น การส่งเสริมให้เกิดความรับผิดชอบและการรายงาน ตามหน้าที่ความรับผิดชอบ

5.2 ข้อเสนอแนะที่ได้จากการวิจัย

ผลการวิจัยที่ได้ในครั้งนี้ สามารถเสนอเป็นข้อเสนอแนะ ดังนี้

1. ผลจากการวิจัย พบว่า นโยบายและการสนับสนุนจากฝ่ายบริหารและการประสาน งานของผู้ตรวจสอบภายในส่งผลต่อความมีประสิทธิผลของการตรวจสอบภายในทุกด้าน ดังนั้น ฝ่ายบริหารควรมีนโยบายและการสนับสนุนฝ่ายการตรวจสอบภายใน เช่น การประชุมของบริษัท ควรให้ฝ่ายตรวจสอบภายในรายงานสถานะของบริษัทในที่ประชุมกรรมการทุกครั้ง และหน่วยงาน ตรวจสอบภายในควรประชุมร่วมกับกรรมการตรวจสอบทุกไตรมาส

2. ผลการวิจัยพบว่า ความพร้อมของแหล่งความรู้และข้อมูลสารสนเทศมีผลต่อความมีประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายในทุกด้าน ดังนั้น ผู้บริหารควรคำนึงถึงแหล่งความรู้และข้อมูลสารสนเทศ โดยจัดให้แหล่งความรู้และข้อมูลสารสนเทศนี้ให้ผู้ตรวจสอบภายในสามารถเข้าถึงได้ง่าย เช่น จัดให้มีการอบรมแลกเปลี่ยนประสบการณ์ระหว่างผู้ตรวจสอบภายในด้วยกันเป็นประจำทุกปี มีห้องสมุดที่รวบรวมเอกสาร ตำราเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน นอกจากนี้ควรรวบรวมประสบการณ์ของผู้ตรวจสอบภายในจัดเป็นเอกสารไว้ในห้องสมุดนี้ด้วย

3. ควรพิจารณาพัฒนาผู้ตรวจสอบภายในเป็นประเด็นหลัก เนื่องจาก ผลการวิจัยพบว่า ปัจจัยด้านคุณลักษณะของผู้ตรวจสอบภายใน ทั้งความเป็นอิสระและเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน กับความรู้ ทักษะ และการประสานงานของผู้ตรวจสอบภายใน ส่งผลต่อความมีประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายในทุกด้าน ผู้ตรวจสอบภายในจึงมีส่วนสำคัญต่อประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายใน ทั้งในด้านความเป็นอิสระและเที่ยงธรรม และด้านความรู้ ทักษะ และการประสานงานของผู้ตรวจสอบภายใน ความรู้และทักษะที่ควรพัฒนาให้แก่ผู้ตรวจสอบภายใน ได้แก่ วิธีการตรวจสอบภายในจาก Historical-based (นำประสบการณ์มาเป็นพื้นฐาน) มาเป็น risk-based (นำความเสี่ยงเป็นพื้นฐาน) ความรู้เรื่องการควบคุมภายใน ความเสี่ยงทางธุรกิจและการบริหารความเสี่ยง ความรู้เรื่องระบบงานเชิงป้องกัน CSA, Best Practice Authority Approach, Quality Assurance Report (QAR) ซึ่งความรู้และทักษะที่ผู้ตรวจสอบภายในควรมีเหล่านี้ได้มาจากความคิดเห็นของกรรมการตรวจสอบที่ตอบแบบสอบถาม

นอกจากการฝึกอบรมพัฒนาความรู้ทักษะของผู้ตรวจสอบภายในแล้วควรปลูกฝังจิตสำนึก จรรยาบรรณ จริยธรรม และคุณธรรมที่ควรมีในวิชาชีพด้วย เพราะงานตรวจสอบภายในจำเป็นต้องใช้ผู้ที่มีจรรยาบรรณ จริยธรรม และคุณธรรมสูง

4. นอกจากความรู้ ทักษะ และการประสานงานของผู้ตรวจสอบภายในส่งผลต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบแล้ว ในเรื่องอายุ ผลงาน และประสบการณ์ของผู้ตรวจสอบภายในก็มีส่วนในการปฏิบัติงานที่มีประสิทธิภาพแตกต่างกัน ดังนั้น การคัดเลือกบุคคลเพื่อทำงานในตำแหน่งผู้ตรวจสอบภายในควรพิจารณาถึงปัจจัยดังกล่าวด้วย

5. สิ่งที่ควรคำนึงถึงนอกเหนือจากผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งเป็นปัจจัยสำคัญในการตรวจสอบภายในให้มีประสิทธิภาพ คือ ปัจจัยอื่นๆ ที่มีได้นำมาศึกษา ได้แก่ จำนวนบุคลากรที่ใช้ในการตรวจสอบภายใน ประเภทกิจการ และระยะเวลาที่บริษัทเปิดดำเนินการ ปัจจัยเหล่านี้ ฝ่ายบริหารควรนำมาพิจารณาเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการตรวจสอบภายใน

6. บริษัทควรมีการตรวจสอบความถูกต้องของการปฏิบัติงานกันเอง โดยใช้หัวหน้าฝ่ายเวียนกันตรวจสอบฝ่ายอื่นที่มีใช้ฝ่ายของตนเอง การตรวจสอบกันเองเช่นนี้ ทำให้ข้อบกพร่องที่

เกิดขึ้นลดน้อยลง และเป็นการลดค่าใช้จ่ายอีกทางหนึ่ง โดยเมื่อมีการตรวจสอบกันเองแล้วความถี่ในการจ้างผู้ตรวจสอบจากภายนอกก็ลดน้อยลง

5.3 ข้อเสนอแนะในการศึกษาต่อในอนาคต

1. ผลการวิจัยพบว่า เกือบทุกปัจจัยส่งผลกระทบต่อประสิทธิผลของการตรวจสอบภายในเกือบทุกด้าน ทั้งๆ ที่จากการจัดลำดับบริษัทที่มีการกำกับดูแลกิจการที่ดี (Good Governance) ของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พบว่า ประเทศไทยอยู่ในลำดับที่ไม่ดีนัก แต่ผลงานวิจัยกลับพบว่า ประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายใน และปัจจัยอิสระด้านต่างๆ ออกมาค่อนข้างดี ทั้งนี้ อาจเนื่องมาจากแบบสอบถามในงานวิจัยครั้งนี้ทำให้ผู้ตอบไม่เข้าใจชัดเจน หรืออาจเป็นไปได้ว่าผู้ตอบแบบที่ผู้วิจัยต้องการ ทำให้เกิดข้อผิดพลาดจากการวิจัย (Halo Effects)²² ดังนั้น การวิจัยครั้งต่อไป ผู้วิจัยควรเปลี่ยนปัจจัยอิสระตัวอื่น ที่ทำให้ผู้ตอบสามารถตอบได้ตรงตามความเป็นจริง และจะทำให้ผลที่ออกมาสอดคล้องกับความเป็นจริงตามรายงานของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

2. กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษาวิจัยในครั้งนี้เมื่อเทียบกับกลุ่มประชากรทั้งหมด มีจำนวนน้อยเกินไป กล่าวคือ กรรมการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย มีจำนวน 430 คน แต่ผู้วิจัยได้รับแบบสอบถามที่ส่งกลับคืนมาและมีความสมบูรณ์จำนวนเพียง 129 ฉบับ คิดเป็นร้อยละ 30 เท่านั้น ทั้งนี้เนื่องจากมีข้อจำกัดในด้านเวลาและงบประมาณ จึงได้รับแบบสอบถามคืนกลับมาเป็นจำนวนน้อย ในครั้งต่อไปผู้วิจัยจึงควรส่งและรับกลับคืนด้วยตนเองจะทำให้ได้รับแบบสอบถามที่ครบถ้วนและสมบูรณ์มากยิ่งขึ้น

3. ควรศึกษาเปรียบเทียบการตรวจสอบภายในของบรรษัทข้ามชาติกับบริษัทของคนไทย เพื่อนำผลการวิจัยที่ได้เป็นแนวทางในการปรับปรุงการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในของบริษัทของคนไทย

²² Horton, Raymond L., The general linear model : data analysis in the social and behavioral sciences. (New York : McGraw-Hill, 1978), p.105.