

บทที่ 2

วรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การวิจัยเรื่อง "ปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายใน" ในครั้งนี้ ผู้วิจัยได้ทบทวนวรรณกรรมในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับหัวข้อการวิจัยดังรายละเอียดต่อไปนี้

1. แนวคิดเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน
2. แนวคิดเกี่ยวกับต้นทุน
3. มาตรฐานในการปฏิบัติงานสำหรับวิชาชีพการตรวจสอบภายในและจรรยาบรรณของผู้ตรวจสอบภายใน
4. ประเด็นสำคัญที่เกี่ยวข้องกับงานตรวจสอบภายใน
5. ความแตกต่างระหว่างการตรวจสอบภายในกับการสอบบัญชี
6. งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

1. แนวคิดเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน

ความหมายของการตรวจสอบภายใน

การตรวจสอบภายในหมายถึง การให้หลักประกันและคำปรึกษาทางด้านต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานขององค์กรด้วยความเป็นอิสระและเที่ยงธรรม ซึ่งองค์กรจัดให้มีขึ้นเพื่อเพิ่มมูลค่าและปรับปรุงการดำเนินงานทางด้านต่างๆ ให้ดีขึ้น

บทบาทของงานตรวจสอบภายใน

การตรวจสอบภายในเกิดขึ้นเมื่อประมาณ 5,500 ปีที่แล้ว แต่เพิ่งมาได้รับการยอมรับจากสังคมและทั่วโลกเมื่อประมาณ 60 ปีที่ผ่านมา (จันทนา สาขากรและคณะ, 2548: 4-2) ปัจจัยสำคัญที่ผลักดันให้การตรวจสอบภายในได้รับการยอมรับและทวีความสำคัญเพิ่มมากขึ้นอาจสรุปได้ 2 ประการคือ ประการแรกจากเหตุการณ์ที่แสดงให้เห็นถึงความล้มเหลวของธุรกิจต่างๆ ที่สะท้อนถึงความไม่มีประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายในและประการที่สองเป็นแรงผลักดันจากกฎหมาย ระเบียบและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง โดยพัฒนาการของการตรวจสอบภายในอาจเริ่มจากการเป็นหน่วยงานหนึ่งของฝ่ายบัญชี ซึ่งทำหน้าที่ตรวจสอบความถูกต้องและการอนุมัติรายการรับเงินและจ่ายเงินว่าตรงตามเอกสาร นโยบายหรือระเบียบปฏิบัติที่ผู้บริหารได้กำหนดไว้หรือไม่ ต่อมาการตรวจสอบภายในได้ขยายขอบเขตหน้าที่ความรับผิดชอบออกไป

ในกิจกรรมด้านอื่นๆ นอกเหนือจากการบัญชีและการเงินและมีสายการบังคับบัญชาขึ้นตรงต่อผู้บริหารระดับสูงสุด ซึ่งทำให้วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายในมีการเปลี่ยนแปลงจากเดิมที่เน้นด้านบัญชีและการเงินมาเป็นการประเมินการควบคุมขององค์กรเพื่อให้มั่นใจว่าองค์กรสามารถบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายของกิจการได้อย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพภายใต้ค่าใช้จ่ายและการบริหารความเสี่ยงที่เหมาะสม (สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย ร่วมกับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2548: 14) จากวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายในจึงทำให้ลักษณะของงานตรวจสอบภายในเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการประเมินและสนับสนุนให้มีการปรับปรุงระบบการบริหารความเสี่ยง การควบคุมและกระบวนการกำกับดูแลโดยวิธีการที่เป็นระบบและระเบียบ (มาตรฐานสากลการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายในหมวด 2100, 2547:16)

คุณสมบัติของผู้ตรวจสอบภายใน

จุลสารสมาคมผู้ตรวจสอบภายใน ปีที่ 17 ฉบับที่ 46 เดือนตุลาคม - ธันวาคม 2550 Survey เกี่ยวกับคุณสมบัติของผู้ตรวจสอบภายในจากผู้ตรวจสอบภายในที่เข้าร่วมสัมมนา ในงานสัมมนาใหญ่หัวข้อ คุณพร้อมที่จะเป็นผู้ตรวจสอบภายในที่ดีหรือยัง เกี่ยวกับคุณสมบัติของผู้ตรวจสอบภายในที่ควรมีการพัฒนาความรู้ของผู้ตรวจสอบภายในและความต้องการพัฒนาคุณสมบัติของผู้ตรวจสอบภายในสรุปได้ดังนี้

ตารางที่ 2.1 คุณสมบัติและการพัฒนาความรู้ของผู้ตรวจสอบภายใน

คุณสมบัติและการพัฒนาความรู้		ร้อยละ
คุณสมบัติของผู้ตรวจสอบภายในที่ควรมี	Qualified Accountant / Finance	60
	Commercial	26
	Other	10
	IT Specialist	4
	รวม	100
การพัฒนาความรู้ของผู้ตรวจสอบภายใน	การบริหารความเสี่ยงขององค์กร	57
	เทคโนโลยีสารสนเทศ	24
	การวางแผนกลยุทธ์	13
	การบริหารความเสี่ยงจากทุจริต	3
	การกำกับดูแล	3
	การบัญชีการเงิน	0
	การเงิน	0

ตารางที่ 2.1 คุณสมบัตและการพัฒนาความรู้ของผู้ตรวจสอบภายใน (ต่อ)

คุณสมบัตและการพัฒนาความรู้		อัตราร้อยละ
	รวม	100
ความต้องการพัฒนาคุณสมบัต ของผู้ตรวจสอบภายใน	เทคนิคการตรวจสอบการปฏิบัติงาน	34
	เทคนิคการเขียนรายงาน	21
	เทคนิคการเจรจาต่อรอง	15
	เทคนิคการรายงานแผนและควบคุมงาน	12
	ความสัมพันธ์กับคณะกรรมการของบริษัท	10
	ความสัมพันธ์กับคณะกรรมการตรวจสอบ	7
	เทคนิคการตรวจสอบทางการเงิน-	1
	รวม	100

จุลสารสมาคมผู้ตรวจสอบภายใน ปีที่ 17 ฉบับที่ 47 เดือนมกราคม - มีนาคม 2551 Survey ในงานสัมมนาใหญ่หัวข้อ คุณพร้อมที่จะเป็นผู้ตรวจสอบภายในที่ดีหรือยัง Panel Discussion on Internal Audit Related Issues ได้มีการสรุปเกี่ยวกับความรู้ที่เหมาะสมของผู้ตรวจสอบภายใน ในกรณีประเทศไทย น่าจะเป็นปริญญาโทแต่ในข้อเท็จจริงผู้ตรวจสอบภายในที่ดีต้องอาศัยทักษะเฉพาะทางและสิ่งที่ต่างประเทศมองคือ วุฒิบัตรซึ่งจะช่วยชี้ถึงความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน

ประเภทของงานตรวจสอบภายใน

งานตรวจสอบภายในสามารถแบ่งเป็น 5 ประเภท สรุปได้ดังนี้ (สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทยร่วมกับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2548: 15)

1. การตรวจสอบการดำเนินงาน (Operational Auditing) หมายถึง การตรวจสอบและประเมินระบบการควบคุมภายในและคุณภาพของการดำเนินงานในหน้าที่ความรับผิดชอบ โดยผู้ตรวจสอบภายในจะตรวจสอบและประเมินกิจกรรมต่างๆ ที่สัมพันธ์กับงานด้านต่างๆ การตรวจสอบการดำเนินงานมีวัตถุประสงค์เพื่อให้องค์กรมีความมั่นใจว่าแต่ละหน่วยงานมีระบบการควบคุมภายในที่ดีและการปฏิบัติงานมีประสิทธิภาพสูงสุด

2. การตรวจสอบผลการปฏิบัติงาน (Performance Auditing) เป็นการตรวจสอบที่มุ่งเน้นเกี่ยวกับประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการดำเนินงานภายใต้หลักเกณฑ์การวัด ผลงานหรือมาตรฐานของงานที่กำหนดไว้ การตรวจสอบประเภทนี้จะปฏิบัติได้ต่อเมื่อกิจการ ได้กำหนดวัตถุประสงค์และเป้าหมายของการดำเนินงานไว้อย่างชัดเจน

3. การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎระเบียบ (Compliance Auditing) เป็นการตรวจสอบเพื่อให้ทราบถึงความเหมาะสมของระเบียบข้อบังคับที่กิจการกำหนดไว้และเพื่อให้ทราบว่า การปฏิบัติงานเป็นไปตามที่กฎหมายระเบียบข้อบังคับกำหนดไว้หรือไม่

4. การตรวจสอบทางการเงิน (Financial Auditing) เน้นเรื่องความถูกต้องด้านการบันทึกรายการทางบัญชีและการเงิน ผู้ตรวจสอบมีหน้าที่ประเมินระบบการควบคุมภายในของงานด้านบัญชีและการเงิน

5. การตรวจสอบระบบสารสนเทศ (Information Technology Auditing) เป็นการตรวจสอบระบบสารสนเทศเกี่ยวกับการบริหารจัดการและการควบคุมความเสี่ยงด้านสารสนเทศขององค์กร เพื่อให้องค์กรใช้ระบบสารสนเทศในการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กรได้อย่างมีประสิทธิภาพ

2. แนวคิดเกี่ยวกับต้นทุน

ต้นทุนหมายถึง รายจ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการซึ่งอาจจ่ายเป็นเงินสดสินทรัพย์อื่น หนี้สินหรือการให้บริการหรือการก่อหนี้ ทั้งนี้รวมถึงผลขาดทุนที่วัดค่าเป็นตัวเงินได้ที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการ (ศัพท์บัญชี: สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2538) ต้นทุนที่เกิดขึ้นอาจจะให้ประโยชน์ในปัจจุบันหรืออนาคตก็ได้ เมื่อต้นทุนใดที่เกิดขึ้นแล้วและกิจการได้ใช้ประโยชน์ไปทั้งสิ้นแล้ว ต้นทุนนั้นก็จะเป็นค่าใช้จ่าย (สมนึก, 2551: 11) ซึ่งค่าใช้จ่ายดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายดำเนินงานของกิจการทั้งในส่วนของการใช้จ่ายที่เกิดจากการดำเนินการตรวจสอบโดยหน่วยงานตรวจสอบภายในขององค์กรและค่าธรรมเนียมการตรวจสอบภายในที่ต้องจ่ายให้ผู้บริการภายนอก ซึ่งล้วนแต่ส่งผลต่อการดำเนินงานทั้งสิ้น ต้นทุนสามารถจำแนกได้หลายลักษณะขึ้นอยู่กับการนำไปใช้ประโยชน์ โดยการจำแนกต้นทุนในลักษณะที่เกี่ยวข้องกับผลิตภัณฑ์หรือบริการคือ การจำแนกต้นทุนของฝ่ายที่มีหน้าที่เกี่ยวข้องกับการผลิต ซึ่งเป็นต้นทุนที่เกี่ยวข้องทั้งทางตรงและทางอ้อมกับการผลิตผลิตภัณฑ์และบริการ ต้นทุนดังกล่าวจะถูกสะสมและคิดเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์หรือบริการที่ผลิตได้ สามารถแบ่งตามส่วนประกอบของต้นทุนการผลิตได้เป็น 3 ประเภทคือ (ภาวิณี, 2550: 6)

ก. วัตถุดิบทางตรง (Direct Material) หมายถึง วัตถุดิบหลักที่ใช้ในการผลิต และสามารถระบุได้อย่างชัดเจนว่าใช้ในการผลิตสินค้าชนิดใดชนิดหนึ่งในปริมาณและต้นทุนเท่าใด รวมทั้งมีลักษณะเป็นวัตถุดิบส่วนใหญ่และสำคัญที่ใช้ในการผลิตสินค้าชนิดนั้นๆ (สมนึก, 2551: 12)

ข. ค่าแรงงานทางตรง (Direct Labor) หมายถึง ค่าแรงหรือค่าตอบแทนค่าตอบแทนของแรงงานที่ทำหน้าที่แปรรูปวัตถุดิบให้เป็นสินค้าสำเร็จรูปโดยตรง ซึ่งสามารถคำนวณเข้าเป็นต้นทุนของสินค้าได้โดยง่าย (พัชรินทร์, 2553:15)

ค. ค่าใช้จ่ายการผลิต (Manufacturing Overhead) หมายถึง ต้นทุนการผลิตซึ่งนอกเหนือจากต้นทุนวัตถุดิบทางตรงและต้นทุนแรงงานทางตรง (Philip Jagolinzer, 2000: 14)

3. มาตรฐานในการปฏิบัติงานสำหรับวิชาชีพการตรวจสอบภายในและจรรยาบรรณของผู้ตรวจสอบภายใน

มาตรฐานในการปฏิบัติงานสำหรับวิชาชีพการตรวจสอบภายใน

สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย ได้จัดทำมาตรฐานสากลการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายใน เพื่อให้ผู้ตรวจสอบภายในหรือผู้ที่สนใจได้ใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงานประกอบด้วย มาตรฐานด้านคุณสมบัติ (Attribute Standards) มาตรฐานการปฏิบัติงาน (Performance Standards) รวมทั้งคำอธิบายการนำมาตรฐานไปใช้ในการปฏิบัติงานตรวจสอบซึ่งจัดทำไว้ในส่วนของมาตรฐานการนำไปปฏิบัติ (Implementation Standards) สรุปได้ดังนี้

1. มาตรฐานด้านคุณสมบัติ (Attribute Standards) เป็นมาตรฐานที่ให้ความรู้เกี่ยวกับลักษณะขององค์กรและบุคคลที่ทำหน้าที่ในการตรวจสอบภายในโดยแบ่งมาตรฐานทางด้านคุณสมบัติซึ่งเป็นรหัสชุด 1000 ออกเป็น 4 หมวด ดังนี้

- 1000 หมวดที่ว่าด้วยเรื่องวัตถุประสงค์ อำนาจหน้าที่และภาระหน้าที่
- 1100 หมวดที่ว่าด้วยเรื่องความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรม
 - 1110 ความเป็นอิสระภายในองค์กร
 - 1120 ความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน
 - 1130 เหตุอันทอนความเป็นอิสระหรือความเที่ยงธรรม
- 1200 หมวดที่ว่าด้วยเรื่องความเชี่ยวชาญและความระมัดระวังเยี่ยงวิชาชีพ
 - 1210 ความเชี่ยวชาญเยี่ยงวิชาชีพ
 - 1220 ความระมัดระวังเยี่ยงวิชาชีพ
 - 1230 การพัฒนาวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง
- 1300 หมวดที่ว่าด้วยเรื่องโครงการประกันและปรับปรุงคุณภาพ
 - 1310 การประเมินโครงการประกันและปรับปรุงคุณภาพ
 - 1311 การประเมินภายในองค์กร
 - 1312 การประเมินจากภายนอกองค์กร

คุณภาพ

1320 การรายงานผลการประเมินโครงการประกันและปรับปรุง

1330 การใช้ข้อความ ปฏิบัติตามมาตรฐาน

1340 การเปิดเผยข้อมูลการไม่ปฏิบัติตามมาตรฐาน

2. มาตรฐานการปฏิบัติงาน (Performance Standards) เป็นมาตรฐานที่ให้ความรู้เกี่ยวกับลักษณะของกิจกรรมการตรวจสอบภายในและการกำหนดบรรทัดฐานทางคุณภาพ มาตรฐานการปฏิบัติงานเป็นรหัสชุด 2000 ประกอบด้วย 7 หมวด ดังนี้

2000 หมวดที่ว่าด้วยเรื่องการจัดการกิจการการตรวจสอบภายใน

2010 การวางแผน

2020 การนำเสนอและอนุมัติแผนงานตรวจสอบ

2030 การจัดการทรัพยากร

2040 นโยบายและวิธีการปฏิบัติงาน

2050 การประสานงาน

2060 การรายงานต่อคณะกรรมการและผู้บริหารระดับสูง

2100 หมวดที่ว่าด้วยเรื่องลักษณะของงาน

2110 การบริหารความเสี่ยง

2120 การควบคุม

2130 การกำกับดูแล

2200 หมวดที่ว่าด้วยเรื่องการวางแผนภารกิจ

2201 การวางแผนภารกิจ

2210 วัตถุประสงค์ของภารกิจ

2220 ขอบเขตของภารกิจ

2230 การจัดสรรทรัพยากรสำหรับภารกิจ

2240 แนวทางการปฏิบัติงานตามภารกิจ

2300 หมวดที่ว่าด้วยเรื่องการปฏิบัติภารกิจ

2310 การระบุข้อมูล

2320 การวิเคราะห์และประเมินผล

2330 การบันทึกข้อมูล

2340 การกำกับการปฏิบัติภารกิจ

2400 หมวดที่ว่าด้วยเรื่องการรายงานผลการปฏิบัติภารกิจ

2410 เกณฑ์ของการรายงานผลการปฏิบัติภารกิจ

2420 คุณภาพของการรายงาน

2421 ข้อผิดพลาดและสิ่งที่ถูกละเลย

2430 การเปิดเผยกรณีไม่ได้ปฏิบัติตามมาตรฐาน

2440 การเผยแพร่ผลงานการตรวจสอบ

2500 หมวดที่ว่าด้วยเรื่องการติดตามผลการตรวจสอบ

2600 หมวดที่ว่าด้วยเรื่องข้อยุติ การยอมรับความเสี่ยงของฝ่ายจัดการ

3. มาตรฐานการนำไปปฏิบัติ (Implementation Standards) เป็นมาตรฐานที่แสดงรายละเอียดเพิ่มเติม เพื่อนำไปใช้กับการปฏิบัติภารกิจบางประเภท สำหรับกิจกรรมการให้หลักประกันและให้คำปรึกษา

จรรยาบรรณของผู้ตรวจสอบภายใน

สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย ได้ประมวลจรรยาบรรณของผู้ตรวจสอบภายใน ไว้ในมาตรฐานสากลการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายในเป็นหลักการและหลักปฏิบัติไว้ประกอบด้วย ความซื่อสัตย์ ความเที่ยงธรรม การรักษาความลับและความสามารถในการหน้าที่ สรุปได้ดังนี้

ตารางที่ 2.2 ประมวลจรรยาบรรณผู้ตรวจสอบภายใน

จรรยาบรรณ	การปฏิบัติ
ความซื่อสัตย์	1. ปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์ ขยันหมั่นเพียรและมีความรับผิดชอบ 2. ปฏิบัติและเปิดเผยข้อมูลตามที่กฎหมายและวิชาชีพกำหนด 3. ไม่มีส่วนร่วมในกิจกรรมที่ขัดต่อกฎหมายหรือไม่กระทำการที่อาจเสื่อมเสียต่อวิชาชีพการตรวจสอบภายในหรือต่อองค์กร 4. ให้ความเคารพรวมทั้งสนับสนุนต่อวัตถุประสงค์ที่ชอบด้วยกฎหมายและหลักจริยธรรมขององค์กร
ความเที่ยงธรรม	1. ไม่มีส่วนร่วมในกิจกรรมหรือมีความสัมพันธ์ที่เป็นอุปสรรคต่อความเป็นกลางในการประเมิน รวมถึงไม่ควรมีการกระทำหรือมีความสัมพันธ์ที่ขัดต่อผลประโยชน์ขององค์กร 2. ไม่รับสิ่งตอบแทนที่มีผลต่อวิจารณญาณของวิชาชีพ 3. เปิดเผยข้อเท็จจริงที่ทำให้รายงานการตรวจสอบมีความถูกต้องน่าเชื่อถือ
การรักษาความลับ	1. ใช้และปกป้องข้อมูลที่ได้มาในระหว่างการปฏิบัติงานตรวจสอบด้วยความรอบคอบ



ตารางที่ 2.2 ประมวลจรรยาบรรณผู้ตรวจสอบภายใน (ต่อ)

	2. ไม่ใช่ข้อมูลที่ได้มาในระหว่างการตรวจสอบในการแสวงหาผลประโยชน์ส่วนตนหรือขัดต่อกฎหมายหรือวัตถุประสงค์ในการทำตามกฎหมายและจริยธรรมขององค์กร
ความสามารถในหน้าที่	1. ปฏิบัติหน้าที่ในงานที่ตนมีความรู้และประสบการณ์ 2. ปฏิบัติหน้าที่ตามมาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายใน 3. มีการพัฒนาความเชี่ยวชาญ ประสิทธิภาพและคุณภาพของการให้บริการอย่างสม่ำเสมอ

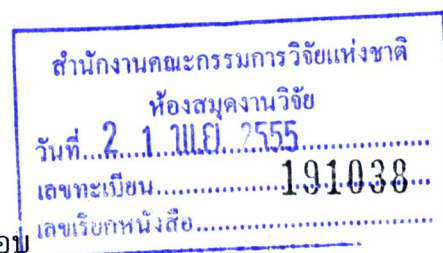
4. ประเด็นสำคัญที่เกี่ยวข้องกับงานตรวจสอบภายใน

งานตรวจสอบภายในเป็นงานที่เกี่ยวข้องกับการให้คำแนะนำแก่องค์กรในการบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายอย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพภายใต้ค่าใช้จ่ายและการบริหารความเสี่ยงที่เหมาะสม ซึ่งการที่จะสร้างความมั่นใจให้กับองค์กรได้นั้นต้องเกิดจากการสร้างความน่าเชื่อถือของงานตรวจสอบภายในให้องค์กรได้รับรู้ ซึ่งองค์กรมักพิจารณาจากประเด็นความเชื่อถือได้ของหน่วยงานตรวจสอบภายในและการประเมินคุณภาพของงานตรวจสอบภายในดังนี้

ความเชื่อถือได้ของหน่วยงานตรวจสอบภายใน

จุลสารสมาคมผู้ตรวจสอบภายใน ปีที่ 16 ฉบับที่ 41 เดือนกรกฎาคม - กันยายน 2549 รวบรวมประเด็นและคำตอบในงานสัมมนาглоการตรวจสอบความโปร่งใสและการสร้างความมั่นใจให้ผู้ลงทุน เกี่ยวกับ Key Performance Indicator (KPI) ที่สำคัญของหน่วยงานตรวจสอบภายใน ได้แก่

1. ปริมาณงานตรวจสอบที่วางแผนไว้เทียบกับปริมาณงานที่ปฏิบัติจริง
2. เปอร์เซ็นการยอมรับของหน่วยรับตรวจในข้อแนะนำของฝ่ายตรวจสอบ
3. ผลการสำรวจความพึงพอใจของคณะกรรมการตรวจสอบ
4. ประเด็นสำคัญที่พบจากการตรวจสอบ
5. ปริมาณจำนวนเงินที่สามารถประหยัดได้
6. จำนวนผู้ตรวจสอบที่ได้รับการยอมรับทางวิชาชีพ
7. จำนวนชั่วโมงการอบรมสัมมนาต่อผู้ตรวจสอบ
8. จำนวนวันที่ใช้ในการจัดทำรายงานผลการตรวจสอบ



การประเมินคุณภาพของงานตรวจสอบภายใน

สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทยร่วมกับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ได้กล่าวถึงการประเมินคุณภาพของงานตรวจสอบภายในไว้ในหนังสือแนวทางการตรวจสอบภายใน ปี 2548 ใจความว่า การให้ความมั่นใจต่อคุณภาพของงานตรวจสอบภายในสามารถทำได้ 2 ลักษณะคือ การประเมินผลงานจากภายในหรือการประเมินผลงานจากภายนอก ซึ่งสอดคล้องกับมาตรฐานสากลการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายใน หมวด 1300 เรื่อง โครงการประกันและปรับปรุงคุณภาพ ซึ่งได้กล่าวถึงการประเมินคุณภาพของงานตรวจสอบสรุปได้ว่าการประเมินโครงการประกันและปรับปรุงคุณภาพควรได้รับการประเมินทั้งจากภายในและภายนอก โดยการประเมินจากภายในประกอบด้วย การสอบทานการปฏิบัติงานตรวจสอบปกติและการสอบทานเป็นระยะโดยการประเมินตนเอง หรือโดยบุคคลอื่นภายในองค์กรที่มีความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานและการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน ส่วนการประเมินจากภายนอกควรจัดให้มีขึ้นอย่างน้อยทุก 5 ปีต่อครั้ง โดยผู้ประเมินหรือคณะผู้ประเมินจากภายนอกที่มีคุณสมบัติเหมาะสมและมีความเป็นอิสระ

5. ความแตกต่างระหว่างการตรวจสอบภายในกับการสอบบัญชี

จันทนา สาขากรและคณะ (2548) ได้กล่าวถึงความแตกต่างระหว่างการตรวจสอบภายในกับการสอบบัญชี ดังนี้

1. วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ การตรวจสอบภายในมีวัตถุประสงค์เพื่อตรวจสอบประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการปฏิบัติงานภายในองค์กรต่างๆ ด้านและให้ข้อเสนอแนะเพื่อการปรับปรุงระบบต่างๆ ให้เหมาะสมและมีประสิทธิภาพดียิ่งขึ้น ในขณะที่การสอบบัญชีจะตรวจสอบเพื่อแสดงความเห็นต่อฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการตามที่ปรากฏในงบการเงินเท่านั้น

2. ผู้ให้บริการ การตรวจสอบภายในเป็นงานที่ให้บริการและมีความรับผิดชอบต่อผู้บริหารขององค์กรแต่การสอบบัญชีจะรับผิดชอบต่อเจ้าของหรือผู้ถือหุ้นของกิจการผู้แต่งตั้งตนและบุคคลที่สาม ซึ่งเป็นผู้ใช้ประโยชน์จากงบการเงินที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบและแสดงความเห็น

3. ความเป็นอิสระ ในสายตาของบุคคลภายนอกยังเห็นว่าการตรวจสอบภายในมิได้มีความเป็นอิสระอย่างแท้จริงจากผู้บริหารองค์กรของตน เพราะผู้ตรวจสอบภายในเป็นพนักงานขององค์กรไม่เหมือนกับการสอบบัญชี ซึ่งมีความเป็นอิสระมากกว่า เพราะผู้สอบบัญชีเป็นบุคคลภายนอกองค์กร ไม่ใช่พนักงานหรือลูกจ้างขององค์กร

4. ความสนใจในระบบการควบคุมภายใน ผู้ตรวจสอบภายในต้องให้ความสนใจต่อระบบการควบคุมภายในทุกด้านขององค์กร ต้องสอบทาน ค้นหาจุดอ่อนของระบบและการปฏิบัติตามระบบเพื่อหาทางที่จะเพิ่มประสิทธิภาพของหน่วยงาน ในขณะที่ผู้สอบบัญชีให้

ความสนใจต่อระบบการควบคุมภายในเฉพาะด้านบัญชีและการเงิน เพื่อกำหนดปริมาณงานที่จะตรวจสอบและรับผิดชอบรายงานให้ผู้บริหารกิจการทราบเฉพาะจุดอ่อนที่มีสาระสำคัญด้านบัญชี และการเงินที่จะมีผลกระทบต่อการเงินของกิจการเท่านั้น

5. ปริมาณงาน การสอบบัญชีจะมีปริมาณงานที่ทำแคบและน้อยกว่าการตรวจสอบภายใน เนื่องจากผู้สอบบัญชีเป็นบุคคลภายนอกที่เข้ามาทำงานเพียงช่วงระยะเวลาหนึ่ง เพื่อตรวจสอบความถูกต้องโดยทั่วไปของงบการเงินเป็นการตรวจสอบทางการเงิน ปริมาณงานที่ทำจะขึ้นอยู่กับประสิทธิภาพของการควบคุมภายในขององค์กร ส่วนการตรวจสอบภายในจะมีปริมาณงานที่ทำกว้างและมากกว่าเพราะขอบเขตการตรวจสอบกว้างกว่า เวลาทำงานมากกว่าเนื่องจากเป็นพนักงานประจำขององค์กรที่ปฏิบัติงานตรวจสอบต่อเนื่องตลอดปี

6. แผนงานตรวจสอบ การสอบบัญชีจะกำหนดแผนงานตรวจสอบตามรายการต่างๆ ที่ปรากฏในงบการเงิน แต่การตรวจสอบภายในจะกำหนดแผนงานตรวจสอบตามลักษณะงานด้านต่างๆ การจัดแบ่งส่วนงานขององค์กรและงานเฉพาะอย่างตามที่ผู้บริหารกำหนด

งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

จากการศึกษางานวิจัยที่เกี่ยวข้องพบว่า การศึกษาเกี่ยวกับปัจจัยที่มีความสำคัญต่อการกำหนดต้นทุนของการตรวจสอบภายในนั้น ยังมิได้มีผู้ศึกษาอย่างเป็นระบบ มีแต่เพียงงานวิจัยที่อาจเทียบเคียงได้กับการตรวจสอบภายในคือ งานวิจัยเกี่ยวกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ซึ่งลักษณะของงานสอบบัญชีกับงานตรวจสอบภายในมีความเหมือนกันในลักษณะของการเป็นงานบริการที่ต้องใช้ผู้ที่มีความเชี่ยวชาญเฉพาะด้าน แต่ถึงแม้จะมีความเหมือนกันในบางลักษณะของงาน แต่ก็ยังมีความแตกต่างกัน อาทิเช่น งานสอบบัญชีเป็นงานที่เน้นทางด้านของบัญชีเป็นสำคัญ แต่งานตรวจสอบภายในเป็นงานที่เน้นการให้ความเชื่อมั่นและให้คำปรึกษาในงานด้านต่างๆ ขององค์กร ซึ่งอาจส่งผลถึงปัจจัยที่มีผลต่อการกำหนดต้นทุนของการตรวจสอบภายในอาจมีความแตกต่างไปจากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี งานวิจัยดังกล่าวมีดังนี้

วรพจน์ อุซุไฟบูลยวงศ์ (2532) ศึกษาเรื่องปัจจัยที่มีผลต่อการพิจารณากำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีในประเทศไทย จากการศึกษาพบว่า กรณีเป็นสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลาง จำนวนทุนที่เรียกชำระ จำนวนรวมของรายได้ จำนวนรวมของค่าใช้จ่าย การเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์และประเภทของธุรกิจเป็นปัจจัยที่มีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี กรณีเป็นสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ จำนวนทุนที่เรียกชำระ จำนวนรวมของรายได้ จำนวนรวมของค่าใช้จ่าย บริษัทที่มีบริษัทเกี่ยวข้องกันเป็นปัจจัยที่มีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี กรณีพิจารณารวมพบว่าจำนวนทุนที่เรียกชำระ จำนวนรวมของรายได้ การเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์และขนาดของสำนักงานสอบบัญชี เป็นปัจจัยที่มีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีและองค์ประกอบของ

การกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีประกอบด้วย เวลาที่ใช้ในการตรวจสอบบัญชี ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน เงินเดือนพนักงานและจำนวนพนักงานในแต่ละระดับที่ใช้ในการตรวจสอบ

ดวงกมล โฆษพันธ์ (2546) ศึกษาเรื่อง ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่มีผลต่องานตรวจสอบภายในกับการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยจัดกลุ่มตัวแปรที่มีความสัมพันธ์กันเป็นปัจจัยเดียวกันได้ 5 ปัจจัย ทำการวิเคราะห์ระดับความสัมพันธ์และอิทธิพลที่มีต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยพิจารณาในแต่ละปัจจัย ดังนี้

1. ปัจจัยจากการควบคุมภายใน ประกอบด้วย

1) ความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายในในการรายงานและการตรวจสอบระดับความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายใน

2) ขอบเขตของงานตรวจสอบภายใน

3) แผนงานการตรวจสอบภายใน

4) กระดาษทำการของผู้ตรวจสอบภายใน

5) ข้อสรุปและรายงานที่เป็นไปตามผลของงานตรวจสอบภายใน

6) นโยบายของลูก้าในการให้ผู้ตรวจสอบภายในช่วยงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

7) เปอร์เซนต์ของการใช้ผลงานตรวจสอบภายใน

8) ขอบเขตของความเชื่อมั่นในระบบของการควบคุมภายใน

9) แผนกตรวจสอบภายในมีส่วนช่วยในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับ

อนุญาต

10) คุณภาพในงานตรวจสอบภายใน

11) ระดับความร่วมมือในการทำงานของผู้ตรวจสอบภายใน

จากการวิเคราะห์ระดับความสัมพันธ์และอิทธิพลของตัวแปรที่มีต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีได้ผลคือ ขอบเขตของความเชื่อมั่นในระบบของการควบคุมภายในเป็นตัวแปรที่มีอิทธิพลมากที่สุด

2. ปัจจัยจากลักษณะธุรกิจของลูก้า ประกอบด้วย

1) ประเภทของธุรกิจ

2) การเป็นบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

3) โครงสร้างบริษัทที่เป็นบริษัทย่อยหรือบริษัทในเครือต่างประเทศ

4) ความเสี่ยงสืบเนื่อง

5) ความซับซ้อนของโปรแกรมสำเร็จรูปทางบัญชีของลูก้า

6) จำนวนรายงานทางการเงิน

7) จำนวนรายการระหว่างปี

จากการวิเคราะห์ระดับความสัมพันธ์และอิทธิพลของตัวแปรที่มีต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีได้ผลคือ การเป็นบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เป็นตัวแปรที่มีอิทธิพลมากที่สุด

3. ปัจจัยจากโครงสร้างทางการเงินของลูกค้า ประกอบด้วย

- 1) จำนวนรวมสินทรัพย์
- 2) สภาพคล่อง
- 3) จำนวนกำไรสุทธิ
- 4) จำนวนทุนที่เรียกชำระ
- 5) จำนวนรวมของรายได้และจำนวนรวมค่าใช้จ่าย
- 6) ขาดทุนสะสม

จากการวิเคราะห์ระดับความสัมพันธ์และอิทธิพลของตัวแปรที่มีต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีได้ผลคือ จำนวนรวมของรายได้เป็นตัวแปรที่มีอิทธิพลมากที่สุด

4. ปัจจัยจากความสัมพันธ์ระหว่างลูกค้ากับสำนักงานสอบบัญชี ประกอบด้วย

- 1) จำนวนปีของการให้บริการสอบบัญชีแก่ลูกค้าแต่ละราย
- 2) การให้บริการอื่นๆ กับลูกค้า
- 3) ระยะเวลาในการทำสัญญาตอบรับงานที่มีระยะเวลานาน

จากการวิเคราะห์ระดับความสัมพันธ์และอิทธิพลของตัวแปรที่มีต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีได้ผลคือจำนวนปีของการให้บริการสอบบัญชีเป็นตัวแปรที่มีอิทธิพลมากที่สุด

5. ปัจจัยจากโครงสร้างของสำนักงานสอบบัญชี ประกอบด้วย

- 1) เวลาที่ใช้ในการตรวจสอบบัญชี
- 2) จำนวนพนักงานในแต่ละระดับที่ใช้ในการตรวจสอบ
- 3) อัตราเงินเดือนของพนักงานตรวจสอบ
- 4) ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานของสำนักงานสอบบัญชี

จากการวิเคราะห์ระดับความสัมพันธ์และอิทธิพลของตัวแปรที่มีต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีได้ผลคือ เวลาที่ใช้ในการตรวจสอบบัญชีเป็นตัวแปรที่มีอิทธิพลมากที่สุด