



สรุป อภิปรายผลและข้อเสนอแนะ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายในของ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กรณีใช้บริการจากผู้ให้บริการภายนอกองค์กรและกรณี ใช้บริการหน่วยงานตรวจสอบภายในของกิจการเองรวมทั้งเปรียบเทียบปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนการ ตรวจสอบภายในระหว่างผู้ให้บริการภายนอกกับหน่วยงานตรวจสอบภายในกิจการ โดยใช้วิธีการสำรวจ (Survey Research) โดยมีแบบสอบถาม (Questionnaire) เป็นเครื่องมือในการเก็บข้อมูล ซึ่งกลุ่มตัวอย่างที่ ศึกษาเป็นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวน 274 แห่ง มาจาก 9 กลุ่ม อุตสาหกรรมคือ 1) กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม 2) กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และการก่อสร้าง 3) กลุ่มธุรกิจการเงิน 4) กลุ่มเทคโนโลยี 5) กลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค 6) กลุ่มบริการ 7) กลุ่มทรัพยากร 8) กลุ่มเกษตรและ อุตสาหกรรมอาหารและ 9) กลุ่มอื่นๆ โดยใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างแบบเป็นระบบคือ มีจำนวนเป็นสัดส่วนกับ ประชากรแต่ละกลุ่มย่อย

สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลคือ สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) โดยหาค่าสถิติพื้นฐานคือ การแจกแจงความถี่ ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ยและค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน เพื่ออธิบายข้อมูลพื้นฐานของกลุ่มตัวอย่าง และจัดลำดับปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนการตรวจสอบภายในและการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (Correlation Coefficient) โดยวิธีของสเปียร์แมนเพื่อหาความสัมพันธ์ของปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุน การตรวจสอบภายใน โดยใช้โปรแกรม SPSS (Statistical Package for Social Science) ในการประมวลผล และวิเคราะห์ข้อมูล

สรุปและอภิปรายผล

ผลการวิจัยแบ่งออกเป็น 4 ส่วนคือ ส่วนที่ 1 เกี่ยวกับองค์กรที่ผู้ตอบแบบสอบถามสังกัดอยู่ ส่วนที่ 2 การใช้บริการจากผู้ให้บริการภายนอก ส่วนที่ 3 การใช้บริการหน่วยงานตรวจสอบภายในของกิจการเองและ ส่วนที่ 4 เปรียบเทียบปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนการตรวจสอบภายในระหว่างการใช้บริการจากผู้ให้บริการ ภายนอกกับการใช้บริการจากหน่วยงานตรวจสอบภายในกิจการ สามารถสรุปได้ดังนี้

ส่วนที่ 1 เกี่ยวกับองค์กรที่ผู้ตอบแบบสอบถามสังกัดอยู่

จากการศึกษากลุ่มตัวอย่างซึ่งเป็นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวน 174 ตัวอย่าง พบว่าร้อยละ 60.48 สังกัดอยู่ในกลุ่มบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่มีได้อยู่ใน SET 100 และ MAI ทั้งนี้เป็นเพราะว่าการจัดกลุ่ม SET 100 เป็นการเลือกบริษัทที่จดทะเบียนในตลาด

หลักทรัพย์ที่มีการซื้อขายมากที่สุด 100 อันดับแรก ส่วน MAI นั้นเป็นตลาดหลักทรัพย์แห่งที่สองของประเทศไทย โดยเน้นไปที่กิจการขนาดกลางและขนาดย่อม (เอสเอ็มอี-SME) และกิจการเกี่ยวกับนวัตกรรมจึงทำให้จำนวนผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่สังกัดอยู่ในกลุ่มบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่นอกเหนือจาก SET 100 และ MAI โดยผู้ตอบแบบสอบถามทำงานในองค์กรซึ่งอยู่ในกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และการก่อสร้างมากที่สุดคิดเป็นร้อยละ 21.84 และจากจำนวนตัวอย่างทั้งหมดพบว่าร้อยละ 85.10 มีหน่วยงานตรวจสอบภายในองค์กร โดยมีจำนวนบุคลากรในหน่วยงานอยู่ระหว่าง 1 – 123 คน ทั้งนี้มีการใช้บริการงานตรวจสอบภายในจากผู้ให้บริการภายนอกร้อยละ 32.18 ส่วนอีกร้อยละ 67.82 ไม่เคยใช้บริการจากภายนอก

ส่วนที่ 2 ผลจากการศึกษาปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายใน กรณีการให้บริการจากผู้ให้บริการภายนอกใน 3 ประเด็นดังนี้

2.1 ประเด็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนการตรวจสอบภายใน

2.2 ประเด็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนการตรวจสอบภายในเมื่อแบ่งตามประเภทของการตรวจสอบภายใน

2.3 ประเด็นเกี่ยวกับความสัมพันธ์แต่ละปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนการตรวจสอบภายในเมื่อหาความสัมพันธ์ของแต่ละปัจจัยหลัก

สรุปและอภิปรายผลทั้ง 3 ประเด็นได้ดังนี้

2.1 ประเด็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายใน จากการศึกษา กลุ่มตัวอย่างพบว่า การตรวจสอบการดำเนินงาน (Operating Audit) เป็นประเภทของงานตรวจสอบที่องค์กรมีการใช้บริการมากที่สุดคิดเป็นร้อยละ 23.97 รองลงมาคือ การตรวจสอบทางการเงิน (Financial Audit) คิดเป็นร้อยละ 18.49 และการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎระเบียบ (Compliance Audit) คิดเป็นร้อยละ 17.841 ทั้งนี้ อาจเนื่องมาจาก แนวทางและหลักการปฏิบัติการควบคุมภายในของหน่วยงานต่างๆ โดยส่วนใหญ่จะยึดแนวทางและหลักการ ที่เป็นมาตรฐานสากลเช่น กรอบแนวคิดการควบคุมภายในตามแนวของ COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) เป็นต้น โดยไม่ว่าจะเป็นแนวทางของหน่วยงานหรือองค์กรใด วัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในคือ เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการดำเนินงาน ความน่าเชื่อถือของรายงาน ความปลอดภัยของทรัพย์สินรวมทั้งการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง โดยผู้บริหารใช้การตรวจสอบภายในเป็นกลไกอย่างหนึ่งในการติดตามกระบวนการควบคุมภายในองค์กร (Monitoring Control) เพื่อให้การควบคุมภายในองค์กรอยู่ในระดับที่สมเหตุสมผลและเหมาะสม (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2548: 11-12) ดังนั้น การตรวจสอบภายในโดยทั่วไปจึงเป็นการตรวจสอบ การดำเนินงาน (Operating Audit) การตรวจสอบทางการเงิน (Financial Audit) และการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎระเบียบ (Compliance Audit) ซึ่งก็สอดคล้องกับผลการวิจัยตามที่กล่าวมาแล้วข้างต้น โดยปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนการตรวจสอบภายใน 2 อันดับแรก เป็นปัจจัยที่เกี่ยวกับสภาพแวดล้อมภายในองค์กรคือ ความซับซ้อนของธุรกิจและขนาดขององค์กรตามลำดับ ส่วนปัจจัยที่เป็นอันดับ 3 คือ ปัจจัยเกี่ยวกับผู้ให้บริการตรวจสอบภายในจากภายนอกคือ เวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ

2.2 ประเด็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายใน เมื่อแบ่งตามประเภทของการตรวจสอบภายใน เมื่อพิจารณาปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายใน โดยแบ่งตามประเภทของการตรวจสอบภายในเป็นการตรวจสอบการดำเนินงาน (Operating Audit) การ

ตรวจสอบผลการปฏิบัติงาน (Performance Audit) การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎระเบียบ (compliance Audit) การตรวจสอบทางการเงิน (Financial Audit) การตรวจสอบสารสนเทศ (Information Technology Audit) และการตรวจสอบกรณีพิเศษ (Special Audit) พบว่าการตรวจสอบภายในทุกประเภทให้ความง่าย ความซับซ้อนของงานที่ตรวจสอบเป็นปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายในมากที่สุด

2.3 ประเด็นเกี่ยวกับความสัมพันธ์แต่ละปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายใน เมื่อหาความสัมพันธ์ของ 4 ปัจจัยหลัก ได้แก่ สภาพแวดล้อมภายในองค์กรของท่าน สถานภาพของหน่วยงานตรวจสอบภายในเกี่ยวกับผู้ให้บริการตรวจสอบภายในจากภายนอกและความสัมพันธ์ระหว่างองค์กรกับผู้ให้บริการภายนอกพบว่า ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของปัจจัยที่มีความสำคัญต่อการถูกกำหนดค่าธรรมเนียมการตรวจสอบภายในแต่ละด้านมีค่าอยู่ระหว่าง -0.074 ถึง $.400$ โดยปัจจัยด้านผู้ให้บริการตรวจสอบภายในจากภายนอกมีความสัมพันธ์ทางบวกในระดับปานกลางกับปัจจัยด้านความสัมพันธ์ระหว่างองค์กรกับผู้ให้บริการภายนอก ($r = .400$) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ $.01$ และปัจจัยด้านสถานภาพของหน่วยงานตรวจสอบภายในมีความสัมพันธ์ทางบวกในระดับปานกลางกับปัจจัยด้านความสัมพันธ์ระหว่างองค์กรกับผู้ให้บริการภายนอก ($r = .314$) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ $.05$

ส่วนที่ 3 ผลจากการศึกษาปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายใน กรณีการให้บริการหน่วยงานตรวจสอบภายในกิจการใน 3 ประเด็นดังนี้

3.1 ประเด็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายใน

3.2 ประเด็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายใน เมื่อแบ่งตาม

ประเภทของการตรวจสอบ

3.3 ประเด็นเกี่ยวกับความสัมพันธ์ของแต่ละปัจจัยใหญ่

สรุปและอภิปรายผลทั้ง 3 ประเด็นได้ดังนี้

3.1 ประเด็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายใน จากการศึกษา กลุ่มตัวอย่างพบว่าองค์กรส่วนใหญ่มีการกำหนดงบประมาณซึ่งก็คือ ต้นทุนของการตรวจสอบภายในสำหรับหน่วยงานตรวจสอบภายในและหน่วยงานเป็นผู้กำหนดไป โดยการที่โครงสร้างขององค์กรมีสาขาย่อยหรือบริษัทย่อยที่ต้องไปตรวจสอบเป็นปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายในมากที่สุด ทั้งนี้อาจเป็นเพราะการที่มีสาขาย่อยที่ต้องไปตรวจมากทำให้ต้องใช้ทรัพยากรต่างๆ มากตามไปด้วย นอกจากนี้ความพร้อมของระบบงานและสารสนเทศรวมทั้งเงินเดือนของเจ้าหน้าที่หน่วยงานตรวจสอบภายในก็เป็นปัจจัยรองลงมาที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดงบประมาณของการตรวจสอบภายใน เป็นที่น่าสังเกตว่าปัจจัยที่เกี่ยวกับหน่วยงานตรวจสอบภายในทั้งคุณภาพของเจ้าหน้าที่และคุณภาพของหน่วยงานตรวจสอบภายใน ซึ่งเป็นปัจจัยที่อาจเกี่ยวข้องกับคุณภาพงานตรวจสอบมีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายในในระดับปานกลาง ทั้งนี้อาจเนื่องมาจากผู้ที่ได้รับการยอมรับทางวิชาชีพ (CIA) ยังมีจำนวนน้อยและการประเมินคุณภาพงานตรวจสอบภายในไม่ต้องกระทำทุกปี โดยในมาตรฐานการตรวจสอบภายในปี 2547 แนะนำให้ทำทุก 3-5 ปี ดังนั้น 2 ปัจจัยดังกล่าวข้างต้นจึงมีอิทธิพลต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายในในระดับปานกลาง

3.2 ประเด็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายใน โดยแบ่งตามประเภทของการตรวจสอบภายในประกอบด้วย การตรวจสอบการดำเนินงาน (Operating Audit) การตรวจสอบผลการปฏิบัติงาน (Performance Audit) การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎระเบียบ (compliance Audit) การตรวจสอบทางการเงิน (Financial Audit) การตรวจสอบสารสนเทศ (Information Technology Audit) และการ

ตรวจสอบกรณีพิเศษ (Special Audit) พบว่า สำหรับการตรวจสอบสารสนเทศ ปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายในมากที่สุดคือ ปัจจัยเกี่ยวกับการใช้ผู้มีความชำนาญเป็นพิเศษ ส่วนการตรวจสอบภายในอีก 5 ประเภท ที่เหลือให้ปัจจัยเกี่ยวกับความยากง่าย ความซับซ้อนของงานที่ตรวจสอบเป็นปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายในมากที่สุด

3.3 ประเด็นเกี่ยวกับความสัมพันธ์ของแต่ละปัจจัยใหญ่ เมื่อหาความสัมพันธ์ของแต่ละปัจจัยใหญ่ที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายในโดยวิธีของสเปียร์แมน แยกตามปัจจัยใหญ่ 6 ข้อคือ 1) ปัจจัยสภาพแวดล้อมภายในองค์กร 2) ปัจจัยคุณภาพของเจ้าหน้าที่ 3) ปัจจัยคุณภาพของหน่วยงานตรวจสอบภายใน 4) ปัจจัยค่าตอบแทน 5) ปัจจัยค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับงานตรวจ 6) ปัจจัยอุปกรณ์เครื่องมือเครื่องใช้พบว่า ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายในแต่ละด้านมีค่าอยู่ระหว่าง .058 ถึง .488 โดยปัจจัยคุณภาพของหน่วยงานตรวจสอบภายในและปัจจัยค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับงานตรวจมีความสัมพันธ์ทางบวกในระดับปานกลางกับทุกปัจจัยอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ที่ระดับ .01 ส่วนปัจจัยสภาพแวดล้อมภายในองค์กร ปัจจัยคุณภาพของเจ้าหน้าที่และปัจจัยค่าตอบแทนมีความสัมพันธ์ทางบวกในระดับปานกลางกับทุกปัจจัยอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01 ยกเว้นกับปัจจัยอุปกรณ์เครื่องมือเครื่องใช้

ส่วนที่ 4 เปรียบเทียบปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายในระหว่างการให้บริการจากผู้ให้บริการภายนอกกับการให้บริการจากหน่วยงานตรวจสอบภายในกิจการ 3 อันดับแรก โดยจากการศึกษากลุ่มตัวอย่างพบว่า สำหรับการให้บริการจากผู้ให้บริการภายนอก ความซับซ้อนของธุรกิจ ขนาดขององค์กรและเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบเป็น 3 อันดับแรกที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายใน ส่วนการให้บริการจากหน่วยงานตรวจสอบภายในกิจการ โครงสร้างองค์กรที่มีสาขาย่อยหรือบริษัทย่อยที่ต้องไปตรวจสอบความพร้อมของระบบงานและสารสนเทศและเงินเดือนเป็น 3 อันดับแรกที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายใน ทั้งนี้การที่ปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายในทั้ง 2 กรณีมีความแตกต่างกันนั้นอาจเกิดจากการให้บริการจากหน่วยงานตรวจสอบภายในกิจการมิได้มีการคิดค่าธรรมเนียมระหว่างหน่วยงานแต่ต้นทุนการตรวจสอบอยู่ในรูปของงบประมาณของหน่วยงานตรวจสอบภายใน จึงทำให้ปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายในมีความแตกต่างกัน

ข้อเสนอแนะ

1. การศึกษาวิจัยนี้เป็นการศึกษาเฉพาะในมุมมองขององค์กรที่มีหน่วยงานตรวจสอบภายในองค์กรที่มีการให้บริการจากผู้ให้บริการภายนอกและการให้บริการโดยหน่วยงานตรวจสอบภายในกิจการเองซึ่งการศึกษาครั้งต่อไปอาจเป็นการศึกษาในมุมมองของผู้ให้บริการภายนอกถึงปัจจัยที่มีความสำคัญต่อการคิดค่าธรรมเนียมการตรวจสอบภายใน ทั้งนี้เพื่อเป็นแนวทางในการคิดค่าธรรมเนียมการตรวจสอบภายในระหว่างกัน

2. ในการวิจัยครั้งนี้ทำให้ทราบถึงปัจจัยที่มีผลต่อต้นทุนการตรวจสอบภายในว่ามีปัจจัยใดบ้างซึ่งประกอบด้วยปัจจัยต่าง ๆ ตามที่ปรากฏในผลการวิจัย แต่ยังมีได้สอบถามในมุมมองความต้องการคุณภาพของงานตรวจสอบภายในที่ผู้ใช้บริการต้องการว่าคุณภาพของงานตรวจสอบภายในมีผลต่อความยินดีในการจ่ายค่าธรรมเนียมการตรวจสอบภายในหรือไม่อย่างไร ซึ่งการศึกษาครั้งต่อไปอาจเป็นการศึกษาถึงมุมมองเกี่ยวกับคุณภาพงานตรวจสอบภายในที่ผู้ใช้บริการต้องการและระดับค่าธรรมเนียมที่ผู้ใช้บริการยินดีที่จะจ่าย