

# การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน ในการตรวจสอบงบการเงินโดยผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ

เริงธรรม จงจิตร

นักศึกษาโครงการปริญญาโททางการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ดร.มนวิกา ผดุงสิทธิ์

ผู้อำนวยการโครงการปริญญาโททางการบัญชี และผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี  
คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

## บทนำ

ในการวางแผนการตรวจสอบให้มีทั้งประสิทธิภาพและประสิทธิผลนั้น ผู้สอบบัญชีจะต้องมีความรู้ในด้านต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่จะตรวจสอบ ความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของลูกค้า ความเสี่ยงและสาระสำคัญ ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการปฏิบัติงาน การประสานงาน การสั่งการ การควบคุม และการสอบทานงาน รวมไปถึงการพิจารณางานตรวจสอบภายในที่อาจจะมีผลกระทบต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี นอกจากนี้ สภาพการแข่งขันที่เพิ่มขึ้นของธุรกิจการสอบบัญชีก็เป็นอีกหนึ่งแรงกดดันที่ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้นโดยไม่ทำให้คุณภาพและประสิทธิผลของงานลดลง รวมทั้งไม่ทำให้ต้นทุนในการปฏิบัติงานเพิ่มขึ้นอย่างมีสาระสำคัญ

แม้ว่าวัตถุประสงค์หลักในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในจะแตกต่างกัน แต่ความร่วมมือและการประสานงานกันระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในจะสนับสนุนให้การปฏิบัติงานของทั้งสองฝ่ายมีประสิทธิภาพมากขึ้น ผู้ตรวจสอบภายในช่วยให้ผู้บริหารมั่นใจได้ว่าองค์กรมีระบบการควบคุมภายในอย่างเหมาะสม ทำให้การปฏิบัติงานขององค์กรเป็นไปอย่างประหยัด มีประสิทธิภาพและบรรลุผลที่ต้องการ ส่วนผู้สอบบัญชีจะสนใจ

เรื่องความถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของงบการเงิน เพื่อให้บรรลូវัตถุประสงค์ดังกล่าว ผู้สอบบัญชีจะสอบทานและประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในขององค์กรเพื่อให้มั่นใจว่าระบบดังกล่าวสามารถป้องกันและ/หรือตรวจพบความผิดพลาดในรายการทางการเงินที่อาจเกิดขึ้น เพื่อนำไปกำหนดขอบเขตและวิธีการตรวจสอบให้เหมาะสม ซึ่งผู้สอบบัญชีสามารถใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในในการสอบบัญชีเนื่องจากทั้งสองฝ่ายมีวัตถุประสงค์ข้อหนึ่งร่วมกันคือ องค์กรมีระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสม

หน่วยงานการตรวจสอบภายในเป็นส่วนสำคัญของระบบการควบคุมภายใน ดังนั้น การนำผลงานของผู้ตรวจสอบภายในมาใช้ในระดับที่เหมาะสม นอกจากจะทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถลดชั่วโมงในการตรวจสอบลงแล้ว ยังส่งผลต่อค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีที่อาจลดลงด้วย ดังเช่นงานวิจัยของ Felix et al. (1998) ที่พบว่า เหตุผลหลักที่ทำให้ผู้สอบบัญชีใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในก็คือ เพื่อลดค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีอันเนื่องมาจากสภาพการแข่งขันที่สูงขึ้นของงานสอบบัญชี การทุจริตที่เกิดขึ้นกับบริษัทใหญ่ๆ เช่น Enron, WorldCom, Adelphia และ Xerox เป็นต้น ได้ทำลายความน่าเชื่อถือของบริษัทโดยเฉพาะอย่างยิ่งในประเทศสหรัฐอเมริกา เพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าว รัฐบาลกลางของสหรัฐอเมริกาได้ออกกฎหมายที่เรียกว่า Sarbanes-Oxley Act ในปี 2002 ซึ่งกำหนดข้อบังคับใหม่สำหรับการรายงานผลการดำเนินงานของธุรกิจ รวมทั้งการเพิ่มขอบเขตงานของผู้สอบบัญชี เนื่องจากภายใต้ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีได้เพิ่มขึ้น จึงเป็นโอกาสที่ผู้ตรวจสอบภายในจะเพิ่มมูลค่าให้กับองค์กร โดยการประสานงานกับผู้สอบบัญชี เพราะการร่วมมือกันนั้นนอกจากผู้สอบบัญชีจะได้ประโยชน์แล้ว ผู้ตรวจสอบภายในก็ได้ประโยชน์ตอบแทนด้วย เช่น ผู้ตรวจสอบภายในจะได้รับข้อมูลเกี่ยวกับการควบคุมภายในขององค์กรในมุมมองของผู้สอบบัญชีเป็นกรณีพิเศษ ซึ่งเป็นประโยชน์ต่อหน่วยงานตรวจสอบภายใน การพัฒนาและปรับปรุงการปฏิบัติงาน

ดังนั้น ถ้าผลงานของผู้ตรวจสอบภายในมีความสามารถ การนำผลงานของผู้ตรวจสอบภายในมาใช้จะทำให้ผู้สอบบัญชีทำงานมีประสิทธิภาพมากขึ้น งานวิจัยมีวัตถุประสงค์ที่จะศึกษาถึงลักษณะและเหตุผลของผู้สอบบัญชีในการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน ประโยชน์ของงานตรวจสอบภายในที่ต่อกับกับงานของผู้สอบบัญชี รวมทั้งปัญหาและอุปสรรคของผู้สอบบัญชีในการใช้ผลงานและการประเมินประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน โดยกำหนดขอบเขตการศึกษาเฉพาะความเห็นของผู้สอบบัญชีอิสระที่ใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในในการสอบบัญชีบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในรอบปีบัญชี 2548 และ 2549 เรื่องตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเป็นแหล่งระดมเงินทุนที่สำคัญของประเทศ และผลการดำเนินงานของบริษัทจดทะเบียนมีผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศ นอกจากนี้ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้กำหนดนโยบายให้บริษัทจดทะเบียนต้องมีระบบการกำกับดูแลกิจการที่ดี ซึ่งได้รวมถึงการควบคุมภายในและตรวจสอบภายในที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

งานวิจัยนี้จะเห็นศึกษาการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในเฉพาะด้านการตรวจสอบทางการเงิน (Financial Audit) เนื่องจากการตรวจสอบทางการเงิน เป็นวัตถุประสงค์ที่สำคัญในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในและเป็นงานหลักของผู้สอบบัญชี โดยวัตถุประสงค์ที่สำคัญในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีคือการตรวจสอบงบการเงิน (Financial Statement Audit) ที่ผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นต่อความถูกต้องตามควรของข้อมูลในงบการเงินตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป ในขณะที่การตรวจสอบทางการเงินในมุมมองของผู้ตรวจสอบภายในหมายถึง การตรวจสอบความถูกต้องและเชื่อถือได้ของข้อมูลที่บันทึกในบัญชี ทะเบียนและเอกสารต่างๆ รวมถึงการดูแลทรัพย์สินและการประเมินความเสี่ยงพอและประสิทธิผลของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน

ของบริษัท เนื่องจากการปฏิบัติงานของทั้งผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในมีบางส่วนที่เกี่ยวข้องกัน จึงเป็นที่น่าสนใจว่างานตรวจสอบภายในด้านการตรวจสอบทางการเงินจะเป็นประโยชน์ต่อการวางแผนงานของผู้สอบบัญชีหรือไม่ มากน้อยเพียงใด และผลการศึกษาที่ได้จะทำให้ทราบถึงประเด็นที่ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญในการประเมินประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน เพื่อเป็นประโยชน์ในการวางแผนสอบบัญชี และเพื่อเป็นข้อเสนอแนะแก่ผู้ตรวจสอบภายในในการปรับปรุงการปฏิบัติงานให้มีประสิทธิภาพและเป็นประโยชน์ต่องานของผู้สอบบัญชี เป็นการเพิ่มมูลค่าให้แก่หน่วยงานตรวจสอบภายในของบริษัท

### แนวคิดและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การสอบบัญชี คือ การตรวจสอบสมุดบัญชี เอกสารประกอบการลงบัญชี และหลักฐานอื่นๆ โดยผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ตามแนวทางปฏิบัติงานที่วิชาชีพได้กำหนดเป็นมาตรฐานไว้ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีจะสามารถวินิจฉัยและแสดงความเห็นได้ว่า งบการเงินที่กิจการจัดทำขึ้นมีความถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปเพียงใดหรือไม่ และงบการเงินดังกล่าวได้แสดงข้อมูลที่จำเป็นเพื่อให้ผู้อ่านงบการเงินได้ทราบอย่างเพียงพอแล้วหรือไม่ นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชียังเสนอข้อสังเกตต่อผู้บริหารงานของกิจการ เพื่อให้ทราบถึงข้อบกพร่องเกี่ยวกับกระบวนการควบคุมภายในของกิจการ และบางครั้งการตรวจสอบยังช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถรายงานการทุจริตในกิจการให้ผู้บริหารงานได้ทราบด้วย (พยอม สิงห์สนธ์ 2546) โดยที่ “ผู้สอบบัญชี” มีความหมายเดียวกันกับ “ผู้สอบบัญชีภายนอก” (External Auditor) หรือ “ผู้สอบบัญชีอิสระ” (Independent Auditor) ส่วนการตรวจสอบภายในตามคำจำกัดความของสมาคมผู้ตรวจสอบภายในของประเทศสหรัฐอเมริกา (The Institute of Internal Auditors; IIA) หมายถึง กิจกรรมการให้หลักประกันและการให้คำปรึกษาอย่างเป็นอิสระและเที่ยงธรรม ซึ่งจัดให้มีขึ้นเพื่อเพิ่ม

มูลค่าและปรับปรุงการดำเนินงานขององค์กรให้ดีขึ้น มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 610 ของประเทศไทย เรื่องการพิจารณาผลงานตรวจสอบภายใน (2544) ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีพิจารณางานตรวจสอบภายในและผลกระทบที่มีต่อวิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี โดยผู้สอบบัญชีควรได้มาซึ่งความเข้าใจอย่างเพียงพอเกี่ยวกับงานตรวจสอบภายในเพื่อช่วยในการวางแผนการตรวจสอบและการพัฒนาวิธีการตรวจสอบอย่างมีประสิทธิภาพ โดยจะต้องพิจารณาปัจจัยที่ส่งต่อการได้มาซึ่งความเข้าใจและการประเมินในเบื้องต้นเกี่ยวกับงานตรวจสอบภายใน ดังนี้ (เจริญพงษ์พิบูลย์ 2545)

1. ความเที่ยงธรรมของหน่วยงานตรวจสอบภายใน โดยความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน ประกอบด้วย (1) สิทธิในการที่จะเข้าถึงหน่วยที่ตรวจสอบ (The Right to Access) อย่างเพียงพอ (2) การได้รับมอบอำนาจ (Authority) (3) เสรีภาพในการสอบทาน (Freedom to Review) อย่างเพียงพอ และ (3) หน่วยงานตรวจสอบภายในต้องไม่อำนาจสั่งการหรือรับผิดชอบงานด้านอื่นนอกจากงานตรวจสอบภายใน นอกจากนี้ ความเป็นอิสระของหน่วยงานตรวจสอบภายในยังรวมถึงเสรีภาพในการติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชี

2. ความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน เนื่องจากคุณภาพงานตรวจสอบภายในขึ้นอยู่กับคุณภาพของหน่วยงานตรวจสอบภายในและผู้ตรวจสอบภายใน

3. ความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้ตรวจสอบภายใน

เมื่อผู้สอบบัญชีตัดสินใจที่จะใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน ผู้สอบบัญชีจะต้องพิจารณาแผนงานตรวจสอบภายในสำหรับงวด และปรึกษาหารือเกี่ยวกับงานตรวจสอบภายในตั้งแต่ในช่วงเริ่มแรกของการวางแผน ในกรณีที่งานตรวจสอบภายในเป็นปัจจัยหนึ่งในการกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีควรตกลงกับหน่วยงานตรวจสอบภายในเป็นการล่วงหน้าในเรื่องระยะเวลาของงานตรวจ

สอบภายใน ขอบเขตของงานตรวจสอบ ปริมาณการทดสอบ วิธีการเลือกตัวอย่าง การจัดทำเอกสารหลักฐาน วิธีการปฏิบัติเกี่ยวกับการสอบทาน และการรายงาน นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีควรประเมินและทดสอบผลงานตรวจสอบภายในเฉพาะเรื่องในกรณีที่ต้องการใช้ผลงานนั้น เพื่อให้แน่ใจว่าผลงานดังกล่าวเพียงพอสำหรับวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี

นอกจากมาตรฐานการสอบบัญชีของไทยที่กำหนดแนวทางในการพิจารณาตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีแล้ว มาตรฐานการสอบบัญชีของสหรัฐอเมริกาฉบับที่ 65 ได้กำหนดแนวทางให้ผู้สอบบัญชีทำการพิจารณาการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในในส่วนที่มีความเกี่ยวข้องกับงานของผู้สอบบัญชี โดยหมายถึงผลงานตรวจสอบภายในที่เกี่ยวข้องกับการประเมินระบบการควบคุมภายใน และควรมีประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายในของบริษัท ซึ่งเป็นกระบวนการสำคัญที่สะท้อนให้เห็นถึงความถูกต้องตามควรของข้อมูลในงบการเงิน ผู้สอบบัญชีควรเน้นการพิจารณากิจกรรมการตรวจสอบภายในที่เกี่ยวข้องทั้งทางตรงและทางอ้อมที่มีผลต่อการกำหนดแผนการสอบบัญชี โดยผู้ตรวจสอบภายในอาจเปรียบเสมือนเป็นผู้ช่วยโดยตรงของผู้สอบบัญชี อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชียังคงต้องทำการประเมินและทดสอบผลงานของผู้ตรวจสอบภายในก่อนตัดสินใจเชื่อหรือใช้ผลงานนั้นเสมอ เนื่องจากผู้ตรวจสอบภายในยังคงเป็นพนักงานของบริษัท ผู้ตรวจสอบภายในจึงไม่มีความเป็นอิสระดังเช่นผู้สอบบัญชี

สำหรับในด้านการประสานงานระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในนั้น มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 610 ได้ระบุว่า การประสานงานจะมีประสิทธิผลมากขึ้นหากมีการประชุมร่วมกันเป็นระยะตามความเหมาะสมในระหว่างงวดที่จะสอบ ส่วนสมาคมผู้ตรวจสอบภายใน (IIA) และสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของอเมริกา (AICPA) นั้นมีแนวคิดที่ว่า ผู้ตรวจสอบภายในควรให้ความร่วมมือกับผู้สอบบัญชีเพื่อพัฒนาประสิทธิผลของการปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยผู้สอบบัญชีควรจะใช้หรือเชื่อถือ

งานตรวจสอบภายในที่จัดทำโดยผู้ตรวจสอบภายในที่มีความรู้ความสามารถ (Competency) และมีคามเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงาน (Objectivity) ดังนั้นผู้บริหารระดับสูงของบริษัทจึงต้องให้ความสำคัญในเรื่องดังกล่าวและผลักดันให้ผู้ตรวจสอบภายในมีความรู้ความสามารถในเชิงวิชาชีพและมีความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานเพื่อสร้างความน่าเชื่อถือให้แก่ผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทและก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดในการประสานงานกับผู้สอบบัญชี เนื่องจากการปฏิบัติงานของพนักงานในองค์กรจะบรรลุวัตถุประสงค์มากขึ้น ถ้าผู้ตรวจสอบภายในเป็นผู้มีความรู้ ความสามารถ และถ้าผู้สอบบัญชีใช้งานของผู้ตรวจสอบภายในมากขึ้น อาจลดปริมาณงานสอบบัญชีซึ่งไม่สอดคล้องต่อค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีที่ลดลงได้ นอกจากนี้ ผู้ตรวจสอบภายในอาจเป็นตัวกลางในการลดความขัดแย้งระหว่างผู้สอบบัญชีและฝ่ายบริหารของบริษัทได้ โดยทำให้ผู้บริหารเพิ่มความเข้าใจเกี่ยวกับกระบวนการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี ในขณะเดียวกัน ผู้ตรวจสอบภายในก็เป็นผู้ชี้แจงให้ผู้สอบบัญชีทราบถึงเหตุผลในการกำหนดนโยบายการบัญชีของฝ่ายบริหาร

มาตรฐานการตรวจสอบภายใน Section 550 ของสมาคมผู้ตรวจสอบภายในของประเทศสหรัฐอเมริกา ได้กำหนดแนวทางสนับสนุนให้ผู้ตรวจสอบภายในประสานงานกับผู้สอบบัญชี เพื่อก่อให้เกิดความมีประสิทธิผลในการปฏิบัติงานตรวจสอบและเป็นประโยชน์ในการลดต้นทุนในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี โดยผู้อำนวยการหน่วยงานตรวจสอบภายใน (Director of Internal Audit) ต้องแน่ใจว่าการให้ความร่วมมือกับผู้สอบบัญชีอยู่ในขอบเขตของการปฏิบัติงานตามมาตรฐานการตรวจสอบภายใน Section 300 เพื่อไม่ให้เกิดความซ้ำซ้อนกับการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ในขณะเดียวกัน งานของผู้สอบบัญชีอาจเป็นประโยชน์ต่อการกำหนดวิธีการตรวจสอบเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ของผู้ตรวจสอบภายในได้เช่นเดียวกัน

อย่างไรก็ตาม ในการนำผลงานของผู้ตรวจสอบภายในมาใช้นั้น ผู้สอบบัญชีจะต้องตัดสินใจว่าการปฏิบัติ

งานของหน่วยงานตรวจสอบภายในนั้นมีประสิทธิผลและมีความน่าเชื่อถือมากน้อยเพียงใด Brown (1983) ได้ศึกษาตัวแปรที่ผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ในสหรัฐอเมริกาให้ความสำคัญในการพิจารณาความเชื่อถือได้ของการปฏิบัติงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในของบริษัทลูกค้า โดย Brown (1983) ประเมินความเชื่อถือได้ของการปฏิบัติงานในหน่วยงานตรวจสอบภายในตามแนวทางที่กำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีของสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศสหรัฐอเมริกา ฉบับที่ 9 นั่นคือการพิจารณาเกี่ยวกับปัจจัยความเที่ยงธรรมและปัจจัยความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน นอกจากนี้ Brown (1983) ได้เพิ่มตัวแปรคุณภาพของงานตรวจสอบภายในที่ได้จากการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีในปีที่ผ่านมา ผลการวิจัยพบว่า ปัจจัยที่ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญในการพิจารณาความเชื่อถือได้ของการปฏิบัติงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในคือ ปัจจัยความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน และปัจจัยคุณภาพของงานตรวจสอบภายในที่ได้จากการตรวจสอบในปีที่ผ่านมา โดยทั้งสองปัจจัยมีผลต่อการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีในการใช้หรือเชื่อถือในผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน

Schneider (1984) ได้ศึกษาปัจจัยที่ผู้สอบบัญชีใช้ประเมินความมีประสิทธิผลในการปฏิบัติงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน 3 ปัจจัย ได้แก่ ปัจจัยความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน ปัจจัยความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน และปัจจัยคุณภาพของงานตรวจสอบภายใน รวมทั้งการลักษณะของการใช้ผลงาน ผลการวิจัยพบว่าคุณภาพของผลงานตรวจสอบภายในเป็นปัจจัยที่สำคัญที่สุดที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาในการประเมินความมีประสิทธิผลในการปฏิบัติงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน ปัจจัยที่สำคัญรองลงมาคือ ปัจจัยความรู้ความ

สามารถและปัจจัยความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานของลูกค้า

นอกจากนี้ Schneider (1985) ได้ศึกษาเพิ่มเติมถึงความสัมพันธ์ระหว่างความมีประสิทธิผลในการปฏิบัติงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในกับระดับการใช้จ่ายเงินของผู้ตรวจสอบภายในเพื่อลดการทำงานของคู่สอบบัญชี โดยจัดระดับการใช้จ่ายเงินของผู้ตรวจสอบภายในออกเป็น 3 ระดับ คือ (1) ต่ำกว่าร้อยละ 25 (2) ระหว่างร้อยละ 25-50 และ (3) มากกว่าร้อยละ 50 ของจำนวนชั่วโมงที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการสอบบัญชี

ผลการวิจัยพบว่า ผู้สอบบัญชีจะทำการลดหรือปรับเปลี่ยนระยะเวลาในการสอบบัญชีอันเนื่องมาจากการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในก็ต่อเมื่อผู้สอบบัญชีเห็นว่าบริษัทลูกค้ามีการปฏิบัติงานการตรวจสอบภายในโดยผู้ตรวจสอบภายในที่มีความรู้ความสามารถสูง และคุณภาพของงานตรวจสอบภายในเป็นที่น่าพอใจ ซึ่งผลการวิจัยนี้สอดคล้องกับงานวิจัยของ Margheim (1986) ที่ได้ศึกษาว่า ในทางปฏิบัติผู้สอบบัญชีได้ทำการปรับเปลี่ยนลักษณะและขอบเขตของกระบวนการตรวจสอบอันเนื่องมาจากความเชื่อถือในผลงานตรวจสอบภายในของบริษัทลูกค้าสอบบัญชีหรือไม่ ซึ่ง Margheim (1986) พบว่า ผู้สอบบัญชีจะลดชั่วโมงการสอบบัญชีลงเมื่อผู้สอบบัญชีเชื่อถือในผลงานตรวจสอบภายในที่จัดทำโดยผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทที่มีความรู้ความสามารถสูง แต่ไม่พบว่าผู้สอบบัญชีเปลี่ยนแปลงหรือลดชั่วโมงการตรวจสอบลงในกรณีที่ผู้สอบบัญชีเชื่อถือในผลงานตรวจสอบภายในที่จัดทำโดยผู้ตรวจสอบภายในที่มีความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานสูง

ผลงานวิจัยของ Haron et al. (2004) ที่ได้สำรวจความเชื่อถือในผลงานของผู้ตรวจสอบภายในของผู้สอบบัญชี ในสำนักงาน Big 4<sup>1</sup> และ Non-Big 4 ที่ตั้งอยู่ในรัฐ Kedah และ Penang ประเทศมาเลเซีย ซึ่งศึกษาว่า

1 Big 4 ประกอบด้วย Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young, KPMG และ PricewaterhouseCoopers

ผู้สอบบัญชีใช้หลักเกณฑ์ที่กำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีของประเทศมาเลเซีย ฉบับที่ 610 เรื่องการพิจารณาผลงานตรวจสอบภายในข้อใด ในการประเมินการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในเพื่อนำผลงานของผู้ตรวจสอบภายในไปใช้ในการวางแผนการตรวจสอบบัญชีเพื่อลดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ผลการศึกษาของ Haron et al. (2004) สอดคล้องกับผลการวิจัยของ Margheim (1986) และ Schneider (1985) นั่นคือ ปัจจัยความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายในเป็นสิ่งสำคัญที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาในการนำผลงานของผู้ตรวจสอบภายในมาใช้ในการวางแผนงานตรวจสอบบัญชีเพื่อลดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

สำหรับในด้านการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในนั้น Ward and Robertson (1980) ได้ศึกษาลักษณะและขอบเขตของงานตรวจสอบภายในที่ผู้สอบบัญชีใช้หรือให้ความเชื่อถือ และประโยชน์ที่ผู้ตรวจสอบภายในจะได้รับจากการประสานงานกับผู้สอบบัญชี โดยใช้ปัจจัยที่กำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีของสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศสหรัฐอเมริกา ฉบับที่ 9<sup>2</sup> ซึ่งประกอบด้วยปัจจัยความเที่ยงธรรม และปัจจัยความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน ผลการศึกษาพบว่า ผู้สอบบัญชื่อนำผลงานของผู้ตรวจสอบภายในด้านการตรวจสอบทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับการทดสอบการควบคุม (Test of Control) มาใช้มากที่สุดในการตรวจสอบด้านเนื้อหาสาระ (Substantive testing) นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่เห็นว่าการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในจะทำให้ผู้สอบบัญชีทราบถึงรายการสำคัญที่ต้องเน้นให้มีการตรวจสอบเป็นพิเศษ และผู้สอบบัญชีสามารถวางแผนการตรวจสอบเพื่อให้ได้หลักฐานในการสอบบัญชีที่เพียงพอต่อการสรุปผลมากขึ้น ทำให้ผู้สอบบัญชีเข้าใจถึงลักษณะเฉพาะทางธุรกิจของลูกค้ามากขึ้น และการใช้หรือความเชื่อถือในงานตรวจสอบภายในจะช่วยลดต้นทุน

ในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ส่วนผู้ตรวจสอบภายในก็จะได้รับประโยชน์จากการประสานงานกับผู้สอบบัญชีเช่นกัน คือ ผู้ตรวจสอบภายในจะได้รับความรู้ใหม่เกี่ยวกับเทคนิคและวิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี อีกทั้งผู้ตรวจสอบภายในยังได้รับความเข้าใจเกี่ยวกับข้ออุปสรรคในการทำงานของผู้สอบบัญชีมากขึ้น ซึ่งนำไปสู่การพัฒนางานตรวจสอบภายในให้เข้าประโยชน์ต่องานของผู้สอบบัญชี เป็นการเพิ่มมูลค่าให้กับหน่วยงานตรวจสอบภายในของกิจการ

Al-Twajry et al. (2004) ได้ศึกษาเพิ่มเติมเกี่ยวกับระดับการปฏิบัติงานและประสานงานร่วมกันของผู้อำนวยการหน้างานตรวจสอบภายใน และ Partners และ Manager ในสำนักงานสอบบัญชีในประเทศซาอุดีอาระเบีย พบว่า ผู้สอบบัญชีให้ความสนใจอย่างมากเกี่ยวกับความเป็นอิสระ ขอบเขตของการปฏิบัติงานและความเพียงพอของพนักงานในหน่วยงานตรวจสอบภายใน ส่วนผู้ตรวจสอบภายในมีความคิดเห็นว่าการร่วมมือกันในการใช้ผลงานระหว่างผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชียังอยู่ในระดับต่ำและอยู่ในขอบเขตที่จำกัด ถึงแม้ว่าผู้สอบบัญชีจะประเมินว่าหน่วยงานตรวจสอบภายในมีผลงานที่มีคุณภาพสูงก็ตาม สำหรับปัจจัยที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการตัดสินใจใช้ผลงานขึ้นอยู่กับคุณภาพของหน่วยงานตรวจสอบภายใน อย่างไรก็ตาม หน่วยงานตรวจสอบภายในของบริษัทจำนวนมากในซาอุดีอาระเบียยังขาดความเป็นผู้เชี่ยวชาญในวิชาชีพและความเป็นอิสระ

จากแนวคิดและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง จะเห็นได้ว่า มีประเด็นสำคัญ 3 ประเด็น ที่เกี่ยวกับการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในและการประสานงานระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน นั่นคือ (1) ผู้สอบบัญชีมีการติดต่อประสานงานกับผู้ตรวจสอบภายใน เพื่อแลกเปลี่ยนความคิดเห็นระหว่างกันเกี่ยวกับการปฏิบัติงานตรวจสอบที่อาจมีความซ้ำซ้อนกัน ทำให้เกิดประสิทธิผลในการ

2 SA9 No.9: The effect of an Internal Audit Function on the Scope Independent Auditor's Examination, 1975.

ปฏิบัติงานของทั้งสองฝ่าย และการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในจะช่วยลดต้นทุนในการปฏิบัติงานสอบบัญชีได้ (2) ผู้สอบบัญชีจะเพิ่มระดับการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน และลดหรือปรับเปลี่ยนระยะเวลาในการสอบบัญชี เมื่อผู้สอบบัญชีเห็นว่าประสิทธิผลในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในด้านความรู้ความสามารถ และคุณภาพของผลงานตรวจสอบภายในเป็นที่น่าพอใจ และ (3) ผลงานตรวจสอบภายในจะมีผลกระทบต่อการวางแผนงานสอบบัญชีก็ต่อเมื่อผู้สอบบัญชีเห็นว่ากรปฏิบัติงานของฝ่ายตรวจสอบภายในมีประสิทธิผล ซึ่งการประเมินประสิทธิผลจะพิจารณาจากปัจจัยหลัก 3 ปัจจัย ได้แก่ ความรู้ความสามารถ (Competency) ความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงาน (Objectivity) และผลการปฏิบัติงาน (Work Performance) ของผู้ตรวจสอบภายใน ตามมาตรฐานการสอบบัญชีของสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศสหรัฐอเมริกา

เนื่องจากขอบเขตของงานวิจัยนี้จะศึกษาการนำผลงานตรวจสอบภายในมาใช้โดยผู้สอบบัญชีอิสระของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ดังนั้นจึงใช้ปัจจัยในการประเมินประสิทธิผลของการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในตามมาตรฐานการสอบบัญชีของสภาวิชาชีพบัญชี รหัส 610 เรื่อง การพิจารณาผลงานตรวจสอบภายใน ซึ่งได้กำหนดปัจจัยหลักที่ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาในการประเมินประสิทธิผลของกรปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน 3 ปัจจัย ได้แก่ ความรู้ความสามารถ (Competency) ความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงาน (Objectivity) และความระมัดระวังของผู้ประกอบวิชาชีพ (Due Professional Care) ของผู้ตรวจสอบภายใน โดยจะศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างระดับการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในกับประสิทธิผลของงานตรวจสอบภายใน รวมทั้งประโยชน์ของงานตรวจสอบภายในต่อการวางแผนงานสอบบัญชี

## สมมติฐานของงานวิจัย

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงลักษณะและเหตุผลของผู้สอบบัญชีในการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน (เฉพาะด้านการตรวจสอบทางการเงิน) ประโยชน์ของงานตรวจสอบภายในที่มีต่อการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี รวมทั้งปัญหาและอุปสรรคของผู้สอบบัญชีในการใช้ผลงานและการประเมินประสิทธิผลของปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งจากประเด็นที่สรุปจากแนวคิดและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องข้างต้นพบว่า ผู้สอบบัญชีมีแนวโน้มที่จะใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในมากขึ้นถ้าผลงานดังกล่าวมีประสิทธิผล และเมื่อผลงานของผู้ตรวจสอบภายในมีประสิทธิผลมากขึ้น ผลงานดังกล่าวก็จะเพิ่มประโยชน์ในการวางแผนการสอบบัญชีมากขึ้น ซึ่งเขียนในรูปของสมมติฐานทางเลือก (Alternative Hypotheses) ได้ ดังนี้

ในการศึกษาครั้งนี้มีสมมติฐานที่สำคัญอยู่สองประเด็น คือ

- H1: ประสิทธิผลในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในมีความสัมพันธ์กับระดับการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบงบการเงิน
- H2: ประสิทธิผลในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในมีความสัมพันธ์กับประโยชน์ของงานตรวจสอบภายในต่อการวางแผนงานสอบบัญชี

โดยตัวแปรที่ใช้วัดประสิทธิผลการปฏิบัติงานประกอบด้วย 3 ปัจจัยหลัก คือ

- ปัจจัยด้านความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบ
- ปัจจัยด้านความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน
- ปัจจัยด้านความระมัดระวังของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้ตรวจสอบภายใน

และวัตถุประสงค์ของงานตรวจสอบภายในต่อการวางแผนงานสอบบัญชี 12 ด้าน คือ

- ประโยชน์ด้านการทำความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจ
- ประโยชน์ด้านการประเมินระบบบัญชี
- ประโยชน์ด้านการประเมินระบบการควบคุมภายในของบริษัท
- ประโยชน์ด้านการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง
- ประโยชน์ด้านการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมภายใน
- ประโยชน์ด้านการประเมินความเสี่ยงจากการตรวจสอบ
- ประโยชน์ด้านการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญของรายการ
- ประโยชน์ด้านการกำหนดลักษณะของวิธีการตรวจสอบ
- ประโยชน์ด้านการกำหนดขอบเขตของการตรวจสอบ
- ประโยชน์ด้านการกำหนดระยะเวลาในการตรวจสอบ
- ประโยชน์ด้านการสั่งการ การควบคุมและสอบทานงานสอบบัญชี
- ประโยชน์ด้านการกำหนดค่าสอบบัญชี

### ประชากรและการเก็บข้อมูล

ประชากรในงานวิจัยนี้ คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ เมื่อวันที่ 3 พฤศจิกายน 2549 ซึ่งมีจำนวนทั้งสิ้น 1,01 คน โดยผู้ที่จะตอบแบบสอบถาม จะต้องเป็นผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งได้แก่ ผู้สอบบัญชีที่ได้รับแบบสอบถาม ผู้จัดการหรือผู้ควบคุมงาน (Manager หรือ Supervisor) ของผู้สอบบัญชีที่ได้รับแบบสอบถาม หรือผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในตำแหน่งผู้ควบคุมงานสอบบัญชี (Senior in charge) ของผู้สอบบัญชีที่ได้รับแบบสอบถาม โดยแบ่งแบบสอบถามออกเป็น 6 ส่วน

ดังนี้

**ส่วนที่ 1:** เป็นการสอบถามข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม เช่น ประสบการณ์ในงานสอบบัญชี ตำแหน่งงานในปัจจุบัน หน้าที่หลักใหญ่ๆ ของผู้สอบบัญชี และความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน โดยใช้คำถามในลักษณะ Nominal Scale

**ส่วนที่ 2:** เป็นการสอบถามข้อมูลเกี่ยวกับการตัดสินใจใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน ประเภทของงานตรวจสอบภายในที่ใช้ การจัดลำดับประเภทของงานตรวจสอบภายในที่ผู้สอบบัญชีได้รับประโยชน์สูงสุด ลักษณะของการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน และเหตุผลของการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน นอกจากนี้ มีคำถามที่วัดระดับการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในด้านการตรวจสอบทางการเงิน 4 ระดับ โดยอ้างอิงจากงานวิจัยของ Schneider (1985) ดังนี้

- ไม่ได้ใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในด้านการตรวจสอบทางการเงิน
- ใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในต่ำกว่าร้อยละ 25
- ใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในร้อยละ 25-50
- ใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในมากกว่าร้อยละ 50

**ส่วนที่ 3:** เป็นการสอบถามความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามที่เคยใช้ผลงานตรวจสอบภายในเกี่ยวกับประโยชน์ของผลงานตรวจสอบภายในต่อการวางแผนของผู้สอบบัญชี โดยใช้คำถามในลักษณะ Likert Scale 5 ระดับ (1 = มีประโยชน์ต่อการวางแผนงานสอบบัญชีน้อยมาก จนถึง 5 = มีประโยชน์ต่อการวางแผนงานสอบบัญชีสูงมาก)

**ส่วนที่ 4:** ให้ผู้ตอบแบบสอบถามประเมินประสิทธิภาพของงานตรวจสอบภายใน โดยใช้คำถามในลักษณะ Likert Scale 6 ระดับ (0 = ไม่ได้พิจารณา 1 = มีประสิทธิภาพน้อยมาก จนถึง 5 = มีประสิทธิภาพสูงสุด) โดยตัวแปรหลักและตัวแปรย่อยที่ใช้ประเมินประสิทธิภาพของการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน ประกอบด้วย



1. ปัจจัยหลักด้านความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน พิจารณาจาก

1.1 ความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ประกอบด้วย

ก. ความเป็นอิสระในการเข้าถึงหน่วยที่ถูกตรวจสอบ

ข. ความเป็นอิสระในการสอบทาน

ค. เสรีภาพในการติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชี

ง. ผู้ตรวจสอบภายในทำหน้าที่เฉพาะการตรวจสอบภายในของกิจการเท่านั้น

1.2 สิทธิในการรายงานผลต่อผู้บริหารระดับสูงในองค์กรโดยตรง

1.3 สิทธิในการรายงานผลต่อคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทโดยตรง

2. ปัจจัยหลักด้านความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน พิจารณาจาก

2.1 ความเหมาะสมของนโยบายในการคัดเลือกพนักงานตรวจสอบภายใน

2.2 ความสม่ำเสมอในการจัดโปรแกรมการฝึกอบรมให้แก่พนักงานตรวจสอบภายใน

2.3 ประสบการณ์ของผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับงานตรวจสอบภายในของบริษัท

2.4 คุณสมบัตินักวิชาชีพการตรวจสอบภายในของผู้ตรวจสอบภายในของบริษัท

3. ปัจจัยหลักด้านความระมัดระวังของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้ตรวจสอบภายใน พิจารณาจาก

3.1 ความเหมาะสมในการวางแผนงานตรวจสอบภายใน

3.2 ความเหมาะสมในการควบคุมงานตรวจสอบภายใน

3.3 ความเหมาะสมในการสอบทานงานตรวจสอบภายใน

3.4 ความเพียงพอด้านปริมาณในการจัดทำหลักฐานประกอบรายงานการตรวจสอบ

3.5 ความเพียงพอด้านคุณภาพในการจัดทำหลักฐานประกอบรายงานการตรวจสอบ

3.6 การตรวจสอบภายในมีการจัดทำอย่างต่อเนื่องและเหมาะสม

**ส่วนที่ 5:** เป็นการสอบถามถึงเหตุผลที่ผู้สอบบัญชีไม่ได้ทำการประเมินประสิทธิผลของการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน รวมทั้งเหตุผลของการที่ผู้สอบบัญชีตัดสินใจไม่ใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน

**ส่วนที่ 6:** เป็นการสอบถามเกี่ยวกับปัญหาและอุปสรรคของผู้สอบบัญชีในการใช้ผลงานและประเมินประสิทธิผลในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

### ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

ผู้วิจัยได้ส่งแบบสอบถามให้กับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับใบอนุญาตขึ้นชื่อจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ณ วันที่ 3 พฤศจิกายน 2549 จำนวน 101 คน และได้รับแบบสอบถามตอบกลับจำนวน 57 ฉบับ คิดเป็นร้อยละ 56 โดยแบบสอบถามที่ได้ตอบกลับจำนวน 57 ฉบับนั้น พบว่ามีแบบสอบถาม 5 ฉบับ เป็นผู้ตอบแบบสอบถามที่ดำรงตำแหน่ง Senior in charge ในสำนักงานสอบบัญชีและไม่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจในการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน ดังนั้นแบบสอบถามที่ได้รับตอบกลับที่สามารถเป็นกลุ่มตัวอย่างได้จะมีจำนวนคงเหลือ 53 ฉบับ คิดเป็นร้อยละ 52 และเมื่อใช้สูตรของ Yamane เพื่อหาความคลาดเคลื่อนพบว่าได้ค่าความคลาดเคลื่อนเท่ากับ 0.095 ซึ่งอยู่ในเกณฑ์ที่ยอมรับได้

จากการสรุปข้อมูลเบื้องต้นพบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ (55%) มีประสบการณ์ในการทำงานสอบบัญชีมากกว่า 15 ปี 87% เป็น Partner หรือ Manager หรือ Supervisor สำหรับในด้านความเกี่ยวข้องในการสอบบัญชีของบริษัทที่เลือกมาใช้ในการตอบแบบสอบถามนั้น พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีหน้าที่ในการวางแผนการตรวจสอบและ/หรือควบคุมงานตรวจสอบ นอกจากนี้ ในจำนวนผู้ตอบแบบสอบถามทั้งหมด

53 คน พบว่าเป็นผู้ตัดสินใจในการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในจำนวน 32 คน คิดเป็นร้อยละ 60 และเป็นผู้สอบทานการตัดสินใจของบุคคลอื่นตามสายงานบังคับบัญชาในการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในจำนวน 21 คน คิดเป็นร้อยละ 40 และยังพบว่าตำแหน่งงาน Senior in charge จะเป็นผู้ตัดสินใจใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน แต่ไม่มีหน้าที่สอบทานการตัดสินใจใช้ผลงาน

สำหรับประสพการณ์ในการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในของผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นกลุ่มตัวอย่างทั้งหมดจำนวน 53 คน พบว่าเคยมีการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในจำนวน 37 คน คิดเป็นร้อยละ 70 และไม่เคยมีการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในจำนวน 16 คน คิดเป็นร้อยละ 30 และผู้สอบบัญชีที่เคยใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในจำนวน 37 คนนั้น เคยใช้ผลงานตรวจสอบทางการเงิน 30 คน (81%) เคยใช้ผลงานตรวจสอบทางการเงินดำเนินงาน 29 คน (78%) และเคยใช้ผลงานตรวจสอบทางการเงินปฏิบัติตามข้อกำหนด 27 คน (73%) นอกจากนี้ ผู้ตอบแบบสอบถามที่มีประสพการณ์ในการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในจำนวน 37 คน เห็นว่างานตรวจสอบภายในด้านการตรวจสอบการเงิน (Financial Audit) มีประโยชน์ต่อการปฏิบัติตามของผู้สอบบัญชี คิดเป็นร้อยละ 36 รองลงมาได้แก่ การตรวจสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนด (Compliance Audit) และการตรวจสอบการดำเนินงาน (Operating Audit) ซึ่งมีอัตราเท่ากันคือร้อยละ 32 จะเห็นได้ว่า การใช้ผลงานทางด้านตรวจสอบทางการเงินปฏิบัติตามข้อกำหนดและการตรวจสอบการปฏิบัติงานไม่ได้มีจำนวนน้อยกว่าการใช้ผลงานตรวจสอบทางการเงินอย่างเป็นสาระสำคัญ ซึ่งอาจเป็นไปได้ว่าเนื่องจากบริษัทลูกค้าบางแห่งมีลักษณะธุรกิจที่ถูกรับผิดชอบด้วยข้อกำหนดและกฎเกณฑ์เป็นจำนวนมาก และลักษณะการประกอบธุรกิจมีความซับซ้อน ทำให้ส่งผลกระทบต่อข้อมูลในงบการเงิน ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงพิจารณาผลงานตรวจสอบภายในที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดและการปฏิบัติงานด้วย

สำหรับลักษณะการใช้ผลงานตรวจสอบภายในด้านการตรวจสอบทางการเงินโดยผู้สอบบัญชีนั้น พบว่าในจำนวนผู้ตอบแบบสอบถามที่เคยใช้ผลงานตรวจสอบภายใน 37 คนนั้น มี 30 คน (63%) ที่เคยใช้ผลงานตรวจสอบภายในทางการเงิน โดยมีลักษณะการนำผลงานตรวจสอบภายในมาใช้ประเมินระบบบัญชีและ/หรือระบบการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบรองลงมาคือการนำผลงานตรวจสอบภายในมาใช้วางแผนการตรวจสอบและ/หรือกำหนดวิธีการตรวจสอบ (27%) และการนำผลงานตรวจสอบภายในใช้ในการประเมินเนื้อหาสาระสำคัญของงบการเงิน (10%) ตามลำดับ โดยผู้ตอบแบบสอบถามไม่เห็นให้เหตุผลของการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในด้านการตรวจสอบการเงิน ดังนี้ (ผู้ตอบแบบสอบถามสามารถให้เหตุผลได้มากกว่า 1 เหตุผล)

- ต้องการเพิ่มประสิทธิผลและประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานสอบบัญชี (70%)
- ต้องการลดต้นทุนในการปฏิบัติงานสอบบัญชี (54%)
- ต้องการความเพียงพอของหลักฐานการสอบบัญชี (43%)
- เป็นการปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี (35%)
- เป็นนโยบายของสำนักงานสอบบัญชี (24%)
- ต้องการประเมินค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบเพื่อกำหนดค่าสอบบัญชี (11%)

ลักษณะของการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในมาใช้ประเมินระบบบัญชีและ/หรือระบบการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบทางการเงินมากที่สุดสอดคล้องกับงานวิจัยของ Ward and Robertson (1980) ที่พบว่าผู้สอบบัญชีนำผลงานของผู้ตรวจสอบภายในด้านการตรวจสอบทางการเงินที่เกี่ยวกับการทดสอบการควบคุม (Test of Control) มาใช้ มากกว่าการตรวจสอบด้านเนื้อหาสาระ (Substantive testing) ของผู้ตรวจสอบภายใน

สำหรับคำถามเกี่ยวกับระดับการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในด้านการตรวจสอบทางการเงินนั้น มีผู้ตอบแบบสอบถามจำนวน 29 คนที่ตอบคำถามนี้ โดย 27 คนมีระดับการใช้ผลงานตรวจสอบภายในด้านการตรวจสอบทางการเงินต่ำกว่าร้อยละ 25 มีระดับการใช้ผลงานประมาณร้อยละ 25-50 และมีระดับการใช้ผลงานตั้งแต่ร้อยละ 50 ขึ้นไป อย่างละ 1 คน

ผู้วิจัยได้คำนวณค่าเฉลี่ยของประโยชน์ของงานตรวจสอบภายในที่มีต่อการวางแผนการสอบบัญชีทั้ง 12 ด้านของผู้สอบบัญชีจำนวน 37 คน โดยใช้เกณฑ์ในการเปรียบเทียบ ดังนี้

- 1.00-2.33 = มีประโยชน์ในระดับต่ำ
- 2.34-3.66 = มีประโยชน์ปานกลาง
- 3.67-5.00 = มีประโยชน์มาก

พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เห็นว่า งานตรวจสอบภายในเป็นประโยชน์ต่อการวางแผนงานสอบบัญชีอยู่ในระดับปานกลาง (มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.01) และผลกระทบหรือประโยชน์ของงานตรวจสอบภายในต่อการวางแผนงานสอบบัญชีในขั้นตอนต่างๆ ก็อยู่ในระดับปานกลาง (ค่าเฉลี่ยอยู่ในช่วง 2.43-3.62) เช่นเดียวกัน

สำหรับการประเมินประสิทธิผลในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีที่ตอบแบบสอบถามที่เคยใช้ผลงานตรวจสอบภายใน 37 คน พบว่ามี 34 คนที่ประเมินประสิทธิผลของการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในคิดเป็นร้อยละ 92 ของจำนวนผู้สอบบัญชีที่เคยใช้ผลงานตรวจสอบภายใน หรือคิดเป็นร้อยละ 64 ของกลุ่มตัวอย่าง และยังพบอีกว่ามีผู้ที่ทำการประเมินประสิทธิผลของการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในก่อนตัดสินใจไม่ใช้ผลงานจำนวน 1 คน ดังนั้น จึงมีผู้ตอบแบบสอบถามที่มีการประเมินประสิทธิผลของการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในเท่ากับ 36 คน คิดเป็นร้อยละ 66 ของจำนวนผู้ตอบแบบสอบถามทั้งหมด

ก่อนจะพิจารณาสมมติฐานที่ตั้งไว้ ผู้วิจัยได้นำตัวแปรย่อยที่ใช้ในการประเมินประสิทธิผลของงานตรวจสอบ

ภายในในแบบสอบถามส่วนที่ 4 จำนวน 16 ตัวแปร มาทดสอบด้วย KMO and Bartlett's Test เพื่อพิจารณาความสัมพันธ์กันและมีความเหมาะสมที่จะใช้เทคนิคการวิเคราะห์ปัจจัยในการวิเคราะห์ข้อมูลหรือไม่ พบว่า มีค่า KMO เท่ากับ 0.7 และ Sig. เท่ากับ 0.000 แสดงว่า ปัจจัยต่างๆ มีความสัมพันธ์กัน สามารถใช้เทคนิคการวิเคราะห์ปัจจัย (Factor Analysis) ได้

การวิจัยนี้ใช้เทคนิคการวิเคราะห์ปัจจัย (Factor Analysis) โดยหมุนแกนแบบ Varimax เพื่อลดจำนวนตัวแปรโดยพิจารณาเฉพาะตัวแปรที่มีน้ำหนักปัจจัย (Factor Loading) ตั้งแต่ 0.5 ขึ้นไป ซึ่งสามารถจัดกลุ่มตัวแปรได้ 3 ปัจจัย โดยที่ 3 ปัจจัยสามารถอธิบายความแปรปรวนของตัวแปรทั้งหมดได้ร้อยละ 77 และมีตัวแปรย่อยของแต่ละปัจจัย ดังตารางที่ 1 ซึ่งจะเห็นได้ว่า ผู้ตอบแบบสอบถามประเมินประสิทธิผลของการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในทั้ง 3 ด้านโดยเฉลี่ยแล้ว อยู่ในระดับปานกลาง

ตารางที่ 2 และ 3 แสดงผลของการใช้ Multiple Regression ในการทดสอบสมมติฐานที่ 1 ซึ่งจากตารางจะเห็นได้ว่า ค่า Sig. ของ F-test และ t-test ที่ระดับความเชื่อมั่น 95 % มีค่ามากกว่า 0.05 ดังนั้น จึงสรุปได้ว่าผลการวิจัยไม่เป็นไปตามสมมติฐานที่ 1 นั่นคือ ประสิทธิผลในการปฏิบัติงานด้านความระมัดระวังเสี่ยง ผู้ประกอบวิชาชีพ ด้านความเป็นอิสระ และด้านคุณภาพผลงานและการรายงานผลในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน (ตัวแปรต้น) ไม่มีความสัมพันธ์กับระดับการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในในการตรวจสอบทางการเงินโดยผู้สอบบัญชี (ตัวแปรตาม) อย่างมีนัยสำคัญ

ตารางที่ 4 แสดงผลของการทดสอบสมมติฐานที่ 2 ว่าประสิทธิผลในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในมีความสัมพันธ์กับประโยชน์ของงานตรวจสอบภายในต่อการวางแผนงานสอบบัญชีหรือไม่ โดยในตารางจะแสดงเฉพาะตัวแปรต้นและตัวแปรตามที่มีความสัมพันธ์กันอย่างมีนัยสำคัญเท่านั้น ซึ่งสรุปผลได้ ดังนี้ คือ

ตารางที่ 1 ปัจจัยหลักและตัวแปรย่อยที่ใช้ในการประเมินประสิทธิผลการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

ปัจจัยที่ 1 ปัจจัยด้านความระมัดระวังเชิงผู้ประกอบวิชาชีพ (ร้อยละของความแปรปรวน 49%)	น้ำหนักปัจจัย	ค่าเฉลี่ย
1.1 คุณสมบัตินักวิชาชีพการตรวจสอบภายในของผู้ตรวจสอบภายในของบริษัท	0.781	3.23
1.2 ความเหมาะสมในการวางแผนงานตรวจสอบภายใน	0.919	3.22
1.3 ความเหมาะสมในการควบคุมงานตรวจสอบภายใน	0.914	3.23
1.4 ความเหมาะสมในการสอบทานงานตรวจสอบภายใน	0.887	3.20
1.5 การตรวจสอบภายในมีการจัดทำอย่างต่อเนื่องและเหมาะสม	0.746	3.23
<b>ค่าเฉลี่ยรวม (อยู่ในระดับปานกลาง)</b>		<b>3.22</b>
ปัจจัยที่ 2 ปัจจัยด้านความเป็นอิสระ (ร้อยละของความแปรปรวน 17%)		
2.1 ความเป็นอิสระในการเข้าถึงหน่วยงานที่จะถูกตรวจสอบ	0.864	3.23
2.2 ความเป็นอิสระในการสอบทาน	0.881	3.14
2.3 เสรีภาพในการติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชี	0.860	3.11
2.4 ผู้ตรวจสอบภายในทำหน้าที่เฉพาะการตรวจสอบภายในเท่านั้น	0.775	3.06
<b>ค่าเฉลี่ยรวม (อยู่ในระดับปานกลาง)</b>		<b>3.14</b>
ปัจจัยที่ 3 ปัจจัยด้านคุณภาพผลงานและการรายงานผลของผู้ตรวจสอบภายใน (ร้อยละของความแปรปรวน 11%)		
3.1 การรายงานผลต่อผู้บริหารระดับสูงของบริษัทโดยตรง	0.622	3.71
3.2 ความสม่ำเสมอในการจัดโปรแกรมการฝึกอบรมให้แก่พนักงานตรวจสอบภายใน	0.737	2.97
3.3 ความเพียงพอด้านปริมาณในการจัดทำหลักฐานประกอบรายงานการตรวจสอบ	0.894	3.06
3.4 ความเพียงพอด้านคุณภาพในการจัดทำหลักฐานประกอบรายงานการตรวจสอบ	0.864	3.03
<b>ค่าเฉลี่ยรวม (อยู่ในระดับปานกลาง)</b>		<b>3.19</b>

ตารางที่ 2 ANOVA ค่าสถิติวิเคราะห์ความแปรปรวนที่ใช้ในการทดสอบสมมติฐานที่ 1

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Regression	0.608	3	0.203	0.932	0.438
Residual	6.301	29	0.217		
Total	6.909	32			

Dependent Variable: ระดับการใช้งบการเงินของผู้ตรวจสอบภายในด้านการตรวจสอบทางการเงิน

ประสิทธิผลในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในด้านความระมัดระวังเชิงผู้ประกอบวิชาชีพ มีความสัมพันธ์กับประโยชน์ของงานตรวจสอบภายในในการทำความเข้าใจกับธุรกิจ การประเมินระบบการควบคุมภายในของบริษัท การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง การประเมิน

ความเสี่ยงจากการควบคุมภายใน และการประเมินความเสี่ยงจากการตรวจสอบ โดยค่าความสัมพันธ์ดังกล่าวมีความสัมพันธ์ไปในทิศทางเดียวกัน สำหรับประสิทธิผลในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในด้านคุณภาพผลงานและการรายงานผลนั้น มีความสัมพันธ์ไปในทิศทาง

ตารางที่ 3 แสดงผลของการวิเคราะห์ Multiple Regression (สมมติฐานที่ 1)

	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	1.838	0.082		22.378	0.000
ความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ	(0.084)	0.089	(0.171)	(0.948)	0.351
ความเป็นอิสระในการปฏิบัติงาน	(0.090)	0.084	(0.192)	(1.068)	0.294
คุณภาพผลงานและการรายงานผล	(0.098)	0.083	(0.211)	(1.176)	0.249

Dependent Variable: ระดับการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในด้านการตรวจสอบทางด้านการเงิน

ตารางที่ 4 ค่าสถิติที่ใช้ทดสอบสมมติฐานที่ 2

ค่า Sig. (2-tailed) of t-test และ Beta		ปัจจัยความระมัดระวังฯ	ปัจจัยความเป็นอิสระฯ	ปัจจัยคุณภาพผลงานฯ	R <sup>2</sup>
ประโยชน์ของงานตรวจสอบภายในต่อการทำ	Sig.	0.046	0.902	0.540	0.140
ความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจ	Beta	0.344	0.041	0.129	
ประโยชน์ของงานตรวจสอบภายในต่อการประเมินระบบการควบคุมภายในของบริษัท	Sig.	0.002	0.719	0.717	0.269
	Beta	0.512	0.090	0.096	
ประโยชน์ของงานตรวจสอบภายในต่อการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง	Sig.	0.000	0.385	0.692	0.225
	Beta	0.444	0.177	0.101	
ประโยชน์ของงานตรวจสอบภายในต่อการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมภายใน	Sig.	0.000	0.457	0.448	0.376
	Beta	0.584	0.163	0.172	
ประโยชน์ของงานตรวจสอบภายในต่อการประเมินความเสี่ยงจากการตรวจสอบ	Sig.	0.014	0.674	0.124	0.249
	Beta	0.413	0.102	0.295	
ประโยชน์ของงานตรวจสอบภายในต่อการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญของรายการ	Sig.	0.824	0.464	0.002	0.293
	Beta	-0.004	0.145	0.526	
ประโยชน์ของงานตรวจสอบภายในต่อการกำหนดระยะเวลาในการตรวจสอบ	Sig.	0.962	0.549	0.014	0.193
	Beta	0.038	0.120	0.427	
ประโยชน์ของงานตรวจสอบภายในต่อการสั่งการ การควบคุมและสอบงานสอบบัญชี	Sig.	0.289	0.797	0.013	0.219
	Beta	0.214	0.068	0.426	

เดียวกันอย่างมีนัยสำคัญกับประโยชน์ของงานตรวจสอบภายในในการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญของรายการกำหนดระยะเวลาในการตรวจสอบ และการสั่งการ การควบคุมและสอบทานงานสอบบัญชี ส่วนประสิทธิผลในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในด้านความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานนั้น ไม่มีความสัมพันธ์กับประโยชน์ของงานตรวจสอบภายในไม่ว่าในแง่ใดอย่างมีนัยสำคัญ ซึ่งอาจเนื่องมาจากเหตุผลที่ว่า แม้ว่าผู้ตรวจสอบภายในจะมีความอิสระในการปฏิบัติงาน แต่ผู้ตรวจสอบภายในก็ยังคงเป็นส่วนหนึ่งขององค์กร ดังนั้น ผลการทดสอบที่ได้สนับสนุนสมมติฐานที่ 2 บางส่วน

นอกจากนี้ เมื่อพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์การตัดสินใจ (R2) จะเห็นว่า ประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในด้านความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพด้านความเป็นอิสระ และด้านคุณภาพผลงานและการรายงานผล สามารถอธิบายประโยชน์ของงานตรวจสอบภายในในการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมภายในได้มากที่สุดคือ ประมาณ 38%

สำหรับคำถามที่ว่าผู้สอบบัญชีได้ประเมินประสิทธิผลของงานตรวจสอบภายในหรือไม่ ปรากฏว่า มีผู้ตอบแบบสอบถามจำนวน 18 คนที่ไม่ได้ประเมินประสิทธิผลของการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน ซึ่งผู้ตอบแบบสอบถาม 3 คน ตอบว่า ผู้สอบบัญชีมีการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในแต่ไม่ได้ทำการประเมินประสิทธิผลของการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน โดย 2 รายให้เหตุผลว่า เนื่องจากลูกค้าเป็นลูกค้ารายเดิม จึงพิจารณาจากรายงานการสอบบัญชีในปีที่ผ่านมา ส่วนอีก 1 รายให้เหตุผลว่าบริษัทลูกค้าได้จ้างผู้ตรวจสอบภายในจากภายนอก จึงทำให้ไม่มีความสะดวกในการปรึกษาหารือและขอความร่วมมือ จึงเหลือผู้ตอบแบบสอบถามทั้งหมดจำนวน 15 คนที่ไม่มีการใช้ผลงานตรวจสอบภายในและไม่ได้ประเมินประสิทธิผลของการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในของบริษัทลูกค้า ซึ่งเหตุผลของการไม่ใช้และไม่ประเมินประสิทธิผลการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน (ผู้ตอบแบบสอบถามสามารถให้

เหตุผลได้มากกว่า 1 เหตุผล) ส่วนใหญ่ได้แก่ ผลการของผู้ตรวจสอบภายในไม่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานสอบบัญชี (80%) ระบบการควบคุมภายในของบริษัทลูกค้าไม่เหมาะสม (27%) สำนักงานสอบบัญชีมีนโยบายการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน (20%) ผู้สอบบัญชีถูกจำกัดขอบเขตการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในจากผู้บริหารของบริษัทลูกค้า (13%) และผลงานของผู้ตรวจสอบภายในเสร็จล่าช้ากว่าความต้องการของผู้สอบบัญชี (7%)

สำหรับปัญหาและอุปสรรคของผู้สอบบัญชีในการใช้ผลงานและการประเมินประสิทธิผลของผู้ตรวจสอบภายในนั้น มีผู้ตอบแบบสอบถามในส่วนนี้จำนวน 38 คน ซึ่งระบุว่าปัญหาที่สำคัญคือ ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในไม่ตรงกับความต้องการของผู้สอบบัญชี (63%) รองลงมาคือลำดับคือ ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในไม่สามารถเชื่อถือได้ (13%) หน่วยงานตรวจสอบภายในของลูกค้านั้นบุคลากรไม่เพียงพอ (11%) ผู้ตรวจสอบภายในไม่ให้ความร่วมมือ (5%) และความไม่สอดคล้องกันของระยะเวลาตามแผนงานระหว่างหน่วยงานตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชี (3%) อย่างไรก็ตาม ร้อยละ 5 ตอบว่า ไม่พบปัญหาใดๆ ในการใช้ผลงานและประเมินประสิทธิผลของผู้ตรวจสอบภายใน

### สรุปผลการวิจัย

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์ที่จะศึกษาถึงลักษณะและเหตุผลของผู้สอบบัญชีในการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน ประโยชน์ของงานตรวจสอบภายในที่มีต่อการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี รวมทั้งปัญหาและอุปสรรคของผู้สอบบัญชีในการใช้ผลงานและการประเมินประสิทธิผลการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน เนื่องจากวิธีการตรวจสอบเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในมีบางส่วนที่คล้ายคลึงกัน ผู้สอบบัญชีจึงควรได้มาซึ่งความเข้าใจอย่างเพียงพอเกี่ยวกับงานตรวจสอบภายในเพื่อช่วยในการวางแผนการสอบบัญชี

และพัฒนาวิธีการตรวจสอบอย่างมีประสิทธิภาพ โดยกำหนดขอบเขตการศึกษาเฉพาะความเห็นของผู้สอบบัญชีอิสระที่ใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในในการสอบบัญชีบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในรอบปีบัญชี 2548 และ 2549 และเน้นศึกษาเฉพาะการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในด้านการตรวจสอบทางการเงิน (Financial Audit)

ผลจากการวิจัยพบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามที่เคยใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในประกอบการสอบบัญชีมีจำนวน 37 คน ซึ่งส่วนใหญ่เคยใช้ผลงานตรวจสอบทางการเงินมากที่สุด รองลงมาได้แก่ ผลงานตรวจสอบทางด้านการค้าดำเนินงาน และผลงานตรวจสอบทางด้านปฏิบัติตามข้อกำหนด ตามลำดับ อย่างไรก็ตาม จำนวนผู้ใช้ผลงานทั้งสามประเภทไม่ได้มีจำนวนที่แตกต่างกันอย่างมีสาระสำคัญ นอกจากนี้ ผู้ตอบแบบสอบถามยังแสดงความเห็นว่าการใช้ผลงานตรวจสอบภายในด้านการเงินมีประโยชน์มากที่สุดต่อการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี โดยผู้ตอบแบบสอบถามที่เคยใช้ผลงานตรวจสอบภายในทางการเงินจำนวน 30 คน มีลักษณะการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยนำผลงานมาใช้ประเมินระบบบัญชีและ/หรือระบบการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบทางการเงินมากที่สุด รองลงมาตามลำดับ ได้แก่ การนำผลงานมาใช้วางแผนการตรวจสอบและ/หรือกำหนดวิธีตรวจสอบ การนำผลงานมาใช้ในการประเมินความเสี่ยงทางธุรกิจของงบการเงิน อย่างไรก็ตาม ไม่มีผู้สอบบัญชีรายใดที่ให้ผู้ตรวจสอบภายในช่วยทำงานหรือเป็นผู้ช่วยการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี

สำหรับเหตุผลที่ผู้สอบบัญชีใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในด้านการตรวจสอบทางการเงิน (Financial Audit) เหตุผลอันหนึ่งที่มีผู้ตอบมากที่สุด คือ เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการปฏิบัติงานสอบบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับวัตถุประสงค์หลักของผู้สอบบัญชี นั่นคือการตรวจสอบงบการเงินเพื่อแสดงความเห็นต่อความ

ถูกต้องตามควรของข้อมูลในงบการเงินตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป รวมทั้งสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ที่สำคัญของผู้ตรวจสอบภายในในการตรวจสอบทางการเงิน เหตุผลถัดมาตามลำดับ ได้แก่ เพื่อลดต้นทุนในการปฏิบัติงานสอบบัญชี เพื่อความเพียงพอของหลักฐานการสอบบัญชี เพื่อปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี เพื่อปฏิบัติตามนโยบายของสำนักงานสอบบัญชี และเพื่อประเมินค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบเพื่อกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี อย่างไรก็ตาม พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ใช้ผลงานตรวจสอบภายในด้านการตรวจสอบทางการเงินในระดับค่อนข้างต่ำ คือ ต่ำกว่าร้อยละ 25 ของรายงานการตรวจสอบภายในที่ผู้สอบบัญชีได้รับจากผู้ตรวจระบบภายใน

ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่แสดงความเห็นว่างานตรวจสอบภายในเป็นประโยชน์ต่อการประเมินระบบการควบคุมภายในมากที่สุด อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาประโยชน์ของงานตรวจสอบภายในต่อการวางแผนงานของผู้สอบบัญชีเป็นช่วงของค่าเฉลี่ย 3 ระดับ คือ สูงปานกลาง ต่ำ พบว่าประโยชน์ของงานตรวจสอบภายในต่อการวางแผนงานสอบบัญชีในขั้นตอนต่างๆ และการวางแผนสอบบัญชีโดยรวมอยู่ในระดับปานกลาง

เมื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างประสิทธิผลในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในมีความสัมพันธ์กับระดับการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบงบการเงิน พบว่า ผลการวิจัยไม่เป็นไปตามสมมติฐานที่ 1 นั่นคือ ประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานด้านความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ด้านความเป็นอิสระ และด้านคุณภาพผลงานและการรายงานผลในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ไม่มีความสัมพันธ์กับระดับการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในในการตรวจสอบทางการเงินโดยผู้สอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ และเมื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างประสิทธิผลในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในมีความสัมพันธ์กับประโยชน์ของงานตรวจสอบภายในต่อ

การวางแผนงานสอบบัญชี พบว่า ผลการวิจัยสนับสนุนสมมติฐานที่ 2 บางส่วน นั่นคือ ประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในด้านความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ มีความสัมพันธ์กับประโยชน์ของงานตรวจสอบภายในในการทำความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจ การประเมินระบบการควบคุมภายในของบริษัท การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมภายใน และการประเมินความเสี่ยงจากการตรวจสอบ ประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในด้านคุณภาพผลงานและการรายงานผลนั้น มีความสัมพันธ์ไปในทิศทางเดียวกันอย่างมีนัยสำคัญกับประโยชน์ของงานตรวจสอบภายในในการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญของรายการ การกำหนดระยะเวลาในการตรวจสอบ และการสั่งการ การควบคุมและสอบทานงานสอบบัญชี ส่วนประสิทธิผลในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในด้านความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานนั้น ไม่มีความสัมพันธ์กับประโยชน์ของงานตรวจสอบภายในอย่างมีนัยสำคัญ

สำหรับเหตุผลหลักที่ผู้สอบบัญชีไม่มีการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน และไม่ได้ทำการประเมินประสิทธิผลในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน หรือผลงานตรวจสอบภายในของบริษัทลูกแล้วไม่มีความเกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี นอกจากนี้ มีผู้ให้เหตุผลเพิ่มเติมว่าผลงานของผู้ตรวจสอบภายในเสร็จล่าช้ากว่าความต้องการของผู้สอบบัญชี ซึ่งเหตุผลดังกล่าวสะท้อนให้เห็นถึงปัญหาการประสานงานระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน ผู้ตอบแบบสอบถามบางส่วนตอบว่า ระบบการควบคุมภายในของบริษัทลูกค้าไม่มีความเหมาะสมและสำนักงานสอบบัญชีไม่มั่นใจในประโยชน์ใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน สะท้อนให้เห็นถึงความไม่มีประสิทธิภาพในการสร้างมูลค่าเพิ่มให้กับหน่วยงานตรวจสอบภายในของผู้ตรวจสอบภายในแล้ว การประหยัดต้นทุนในการสอบบัญชีของผู้สอบ

บัญชี การร่วมมือกันในการวางแผนการตรวจสอบของทั้งสองฝ่ายน่าจะเพิ่มโอกาสในการค้นพบข้อผิดพลาด และการทุจริตได้มากกว่า นอกจากนี้ยังมีประเด็นการที่ผู้สอบบัญชีถูกจำกัดขอบเขตโดยผู้บริหาร ถือเป็นสิ่งกีดขวางเตือนภัยเกี่ยวกับการทุจริตทางการเงินที่อาจเกิดขึ้นที่ผู้สอบบัญชีควรตระหนักในการสอบบัญชี

ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เห็นว่าปัญหาและอุปสรรคที่สำคัญมากที่สุด คือ ผลงานตรวจสอบภายในไม่ตรงกับความต้องการของผู้สอบบัญชี ซึ่งเหมือนกับเหตุผลในประเด็นที่ผู้สอบบัญชีไม่ได้ทำการประเมินประสิทธิผลในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน คือ ผลงานตรวจสอบภายในของบริษัทไม่มีความเกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี สะท้อนให้เห็นถึงปัญหาการประสานงานระหว่างผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชี ดังนั้น คณะกรรมการตรวจสอบควรทำหน้าที่โดยตรงในการเป็นผู้ประสานงานระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในให้มากขึ้น เพื่อให้การปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบทั้งสองฝ่ายมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากขึ้น

อย่างไรก็ตาม งานวิจัยนี้ยังคงมีข้อจำกัดเนื่องจากแบบสอบถามที่ตอบกลับมีจำนวน 56% ซึ่งอาจเป็นไปได้ว่า ผู้ตอบแบบสอบถามอาจมีอคติจากการเลือกตอบแบบสอบถาม (Self-Selection Bias) เช่น ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เคยใช้หรือเคยประเมินผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน แต่ผู้สอบบัญชีที่ไม่ใช้ผลงานหรือไม่เคยประเมินผลงานของผู้ตรวจสอบภายในอาจจะเลือกที่ไม่ตอบแบบสอบถาม ดังนั้น ข้อมูลที่ได้อาจจะไม่เป็นตัวแทนที่ดีของประชากรทั้งหมด ผู้ที่สนใจอาจนำข้อมูลจากการศึกษาในครั้งนี้เป็นแนวทางในการศึกษาเพิ่มเติมเพื่อหาปัจจัยที่มีความสัมพันธ์ต่อระดับการนำผลงานตรวจสอบภายในมาใช้โดยผู้สอบบัญชีภายนอก เพื่อที่จะพัฒนาวิชาชีพตรวจสอบภายในและวิชาชีพสอบบัญชีในประเทศไทยให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลสูงสุด



**บรรณานุกรม**

**ภาษาไทย**

จันทนา สาขากร, นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันเพชร. (2548), การควบคุมภายในและตรวจสอบภายใน. กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัด ที พี เอ็น เพรส.

เจริญ เจษฎาวลัย. (2545), การปฏิบัติที่ดีที่สุดในวิชาชีพตรวจสอบภายใน ตอน 1: ภาวะแห่งความสำเร็จ. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์พอดี.

ไพไล เปี่ยมพงศ์สานต์ และคณะ. (2541), แนวทางการปฏิบัติการตรวจสอบภายใน ฉบับปรับปรุงใหม่, พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: ฝ่ายจดทะเบียน (ด้านมาตรฐานการเปิดเผยสารสนเทศ) ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย.

พยอม สิงห์เสนห์. (2546), การสอบบัญชี. กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัด โรงพิมพ์ชวนพิมพ์.

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. (2542), มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 การพิจารณาผลงานตรวจสอบภายใน. กรุงเทพมหานคร.

**ภาษาอังกฤษ**

Al-Twaijry, A.A.M., Brierley, J.A., and Gwilliam, D.P. (2004), "An examination of the relationship between internal and external auditors in the Saudi Arabian corporate sector", *Managerial Auditing Journal*, Vol.19 (7): 929-944.

Brown, P.R. (1983), "Independent auditor judgment in the evaluation of internal audit functions", *Journal of Accounting Research*, Vol.21 (2): 444-455.

Desai, N.K., Gerard, C.J., and Tripathy, A. (2007), "Cosourcing and external auditors' reliance on the internal audit function", <http://ssrn.com/abstract=962511> (Access Date: March 2007).

Felix,W.L., Gramling, A., and Maletta, M. (1999), "Coordinating total audit coverage: The relationship between internal and external auditors", *Institute of Internal Auditors*, Altamonte Spring, FL.

Haron, H., Chambers, A, Ramsi, R, and Ismail, I. (2004), "The reliance of external auditors on internal auditors", *Managerial Auditing Journal*, Vol.19 (9): 1148-1159.

Margheim, L. (1986), "Further evidence on external auditors' reliance on internal auditors", *Journal of Accounting Research*, Vol.24 (2): 194-205.

McConnell JR, D.H. and Banks, G.Y. (2003), "How Sarbanes-Oxley will change the audit process", *Journal of Accountancy*, Vol.196 (3): 49-56.

Reinstein, A., Lander, G.H., and Gavin, T.A. (1994), "The external auditor's consideration of the internal audit function", *Managerial Auditing Journal*, Vol.9 (7): 29-36.

Schneider, A. (1985), "The reliance of external auditors on the internal audit function", *Journal of Accounting Research*, Vol.23 (2): 657-678.

\_\_\_\_\_. (1984), "Modeling external auditors' evaluations of internal auditing of internal auditing", *Journal of Accounting Research*, Vol.22 (2): 657-678.

Ward, D. and Robertson, D.J. (1980), "Reliance on internal auditors", *Journal of Accountancy*, Vol.150 (4): 62-73.

Wood, D.A. (2004), "Increasing value through internal and external auditor coordination", *The IIA Research Foundation*.