

ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับผลกระทบจากการปฏิบัติตาม ข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act ด้านการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในของบริษัทย่อย ที่ดำเนินงานในประเทศไทยของบริษัทที่จดทะเบียน ในตลาดหลักทรัพย์แห่งสหรัฐอเมริกา

มยุรี ชินบุตร*
ประจิต หาว์ตร**

บทนำ

Sarbanes-Oxley Act of 2002 เป็นกฎหมายที่บังคับใช้กับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งสหรัฐอเมริกาที่มีประเด็นสำคัญ 5 ส่วน (ปรกรณ์ เพ็ญภาคกุล, 2546) คือ (1) การจัดตั้งคณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชน (Public Company Accounting Oversight Board: PCAOB) (2) การกำหนดมาตรการวัดความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี (3) การกำหนดความรับผิดชอบของผู้บริหารบริษัทเกี่ยวกับการกำกับดูแลกิจการและคณะกรรมการตรวจสอบ (4) การเปิดเผยข้อมูลให้โปร่งใสและบ่อยครั้งขึ้นกว่าเดิม และ (5) การปฏิบัติเกี่ยวกับกรณีที่ถูกวิเคราะห้หลักทรัพย์มีผลประโยชน์ทับซ้อน โดยมาตรา 404 อยู่ใน ส่วนที่ 3 ซึ่งกำหนดให้ผู้บริหารของบริษัทจดทะเบียนต้องมีความรับผิดชอบในการจัดให้มีซึ่ง โครงสร้างและวิธีการในการควบคุมภายในอย่างเพียงพอ รวมทั้งจัดให้มีการประเมินระบบการ ควบคุมภายใน และรายงานความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในเป็นลายลักษณ์อักษรขึ้น

* บัญชีมหาบัณฑิต คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
** ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ต่อสำนักงานกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งสหรัฐอเมริกาทุกปี นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนก็จะต้องทำการประเมินและออกรายงานแสดงความเห็นถึงสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในนั้นด้วย (คิลปร ตรีจันเพชร, 2547: 91)

การปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act เรื่องการประเมินการควบคุมภายในของผู้บริหาร (Management's Assessment of Internal Control) ได้ส่งผลกระทบต่อผู้บริหารของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งสหรัฐอเมริกาเป็นอย่างมาก โดยจากการศึกษาเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องพบว่า การปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ทำให้บริษัทจดทะเบียนเกิดค่าใช้จ่ายเป็นจำนวนมาก และบริษัทเหล่านี้ยังพบกับปัญหาและอุปสรรคหลายประการ อาทิเช่น การขาดแนวทางในการปฏิบัติ ความกดดันในเรื่องของเวลา และปัญหาในการกำหนดขอบเขตและควมมีสาระสำคัญในการทดสอบการควบคุม เป็นต้น ในปัจจุบัน หน่วยงานกำกับดูแลของประเทศอื่นๆ นอกจากประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งรวมถึงประเทศไทยก็เริ่มมีการตื่นตัวและมีแนวโน้มจะนำ Sarbanes Oxley Act มาประยุกต์เพื่อบังคับใช้กับบริษัทจดทะเบียนในประเทศของตน ดังนั้นจึงเป็นที่น่าสนใจที่จะทำการศึกษาวิจัยถึงผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของกฎหมายฉบับนี้ และปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับผลกระทบดังกล่าว รวมถึงศึกษาปัญหาหรืออุปสรรคที่พบและประโยชน์ที่ได้รับจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าว ซึ่งผลการวิจัยที่ได้ อาจมีประโยชน์ในการเป็นกรณีศึกษาให้แก่บริษัทที่จำเป็นต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าวในอนาคต นอกจากนี้หน่วยงานกำกับดูแลในประเทศไทยอาจนำผลจากงานวิจัยนี้ไปประกอบการพิจารณา กำหนดแนวทาง การปฏิบัติที่เป็นมาตรฐานเพื่อช่วยลดค่าใช้จ่ายและปัญหาต่างๆ ในการปฏิบัติตามมาตราดังกล่าวอีกด้วย

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

งานวิจัยนี้มุ่งทำการศึกษาถึง

1. ผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act ด้านการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในของบริษัทย่อยที่ดำเนินงานในประเทศไทยของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งสหรัฐอเมริกา

2. ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act ด้านการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในของบริษัทย่อยที่ดำเนินงานในประเทศไทยของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งสหรัฐอเมริกา

3. ปัญหาหรืออุปสรรคที่พบ และประโยชน์ที่ได้รับจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes Oxley Act

เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ผู้วิจัยได้ทำการศึกษางานวิจัยต่างๆ ที่ทำการวิจัยในเรื่องผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ซึ่งมีงานชิ้นที่สำคัญดังต่อไปนี้

Ernst and Young (2004) ได้สำรวจผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดในบริษัทจำนวน 100 บริษัท พบว่าบริษัทจำนวนร้อยละ 70 ใช้เวลาเพื่อการปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าวโดยเฉลี่ยมากกว่า 10,000 ชั่วโมง โดยบริษัทขนาดใหญ่จะใช้เวลาโดยเฉลี่ยมากกว่าบริษัทขนาดเล็ก ผลการสำรวจพบว่าบริษัทจำนวนร้อยละ 47 มอบหมายให้บุคลากรจากฝ่าย Controller เป็นหัวหน้าทีมในการปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าว ในขณะที่บริษัทร้อยละ 27 มอบหมายหน้าที่นี้แก่ผู้ตรวจสอบภายใน สำหรับหน้าที่ในการทดสอบการควบคุม พบว่าบริษัทจำนวนร้อยละ 50-60 มอบหมายหน้าที่นี้ให้แก่ผู้ตรวจสอบภายใน และพบว่าบริษัทค่อนข้างน้อยที่มอบหมายให้ Process Owner ทำหน้าที่ดังกล่าว โดยสมาชิกในทีมโดยเฉลี่ยมีจำนวนระหว่าง 11-50 คน สำหรับในเรื่องของ

เทคโนโลยีที่ใช้พบว่า บริษัท 2 ใน 3 ของบริษัททั้งหมดใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตาม ส่วนวิธีการที่บริษัทใช้ในการประเมินการควบคุมภายในที่ใช้กันมากมี 3 วิธี ได้แก่ (1) การสัมภาษณ์ผู้บริหารระดับสูง (2) การทำการสำรวจ และ (3) การทดสอบการควบคุมโดยตรง นอกจากนี้ผลการสำรวจพบว่า บริษัทจำนวนมากกว่าร้อยละ 80 มีการใช้บริการจากที่ปรึกษาจากภายนอก ซึ่งส่วนใหญ่จ้างมาเพื่อช่วยในเรื่องเกี่ยวกับเทคโนโลยีสารสนเทศ และเรื่องภาษี

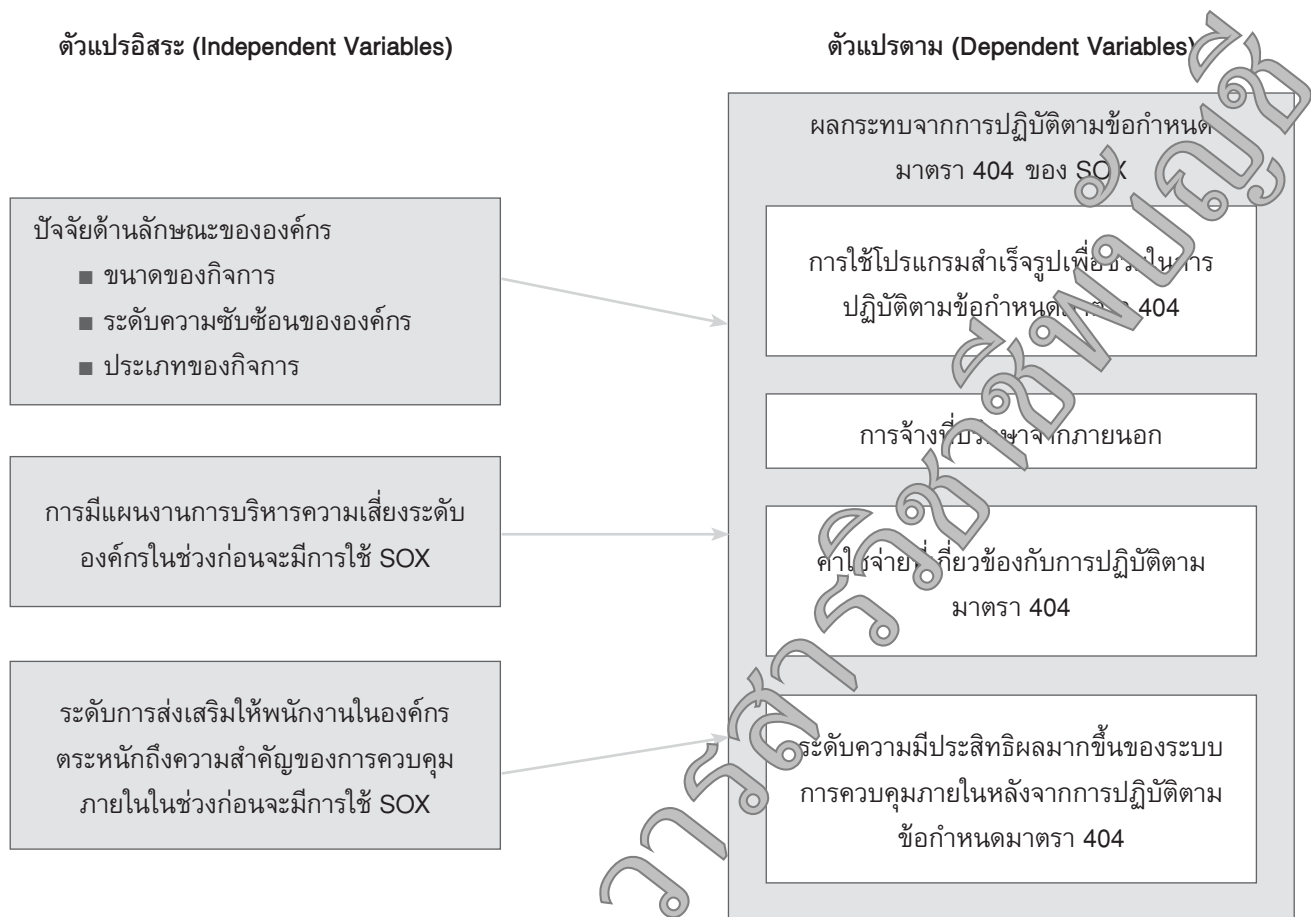
Financial Executive International (2004) ได้สำรวจผลกระทบดังกล่าวจากบริษัทจดทะเบียนจำนวน 224 บริษัท ในช่วงระหว่างเดือนมกราคมถึงเดือนกรกฎาคม ปี 2004 พบว่าค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ประกอบด้วยค่าใช้จ่ายที่สำคัญ 3 ประเภท ได้แก่ (1) เงินเดือนหรือค่าจ้างบุคลากรที่รับผิดชอบเรื่องดังกล่าวภายในองค์กร (2) ค่าใช้จ่ายภายนอก เช่น ค่าที่ปรึกษา ผู้เชี่ยวชาญจากภายนอก และค่าโปรแกรมสำเร็จรูป และ (3) ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสำหรับการตรวจสอบเพื่อแสดงความเห็นต่อความมีประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายใน ซึ่งค่าใช้จ่ายรวมโดยเฉลี่ยในเดือนมกราคมมีจำนวน 1.9 ล้านดอลลาร์สหรัฐ และเพิ่มขึ้นเป็นจำนวน 3.1 ล้านดอลลาร์สหรัฐ ในเดือนกรกฎาคมปีเดียวกันนี้ เมื่อพิจารณาเฉพาะบริษัทที่มีขนาดใหญ่ (ระดับรายได้มากกว่าหรือเท่ากับ 1 พันล้านเหรียญดอลลาร์สหรัฐ) พบว่ามีค่าใช้จ่ายรวมโดยเฉลี่ยในเดือนมกราคมมีจำนวนเท่ากับ 3.0 ล้านดอลลาร์สหรัฐ และเพิ่มขึ้นเป็นจำนวน 5.2 ล้านดอลลาร์สหรัฐ ในเดือนกรกฎาคม นอกจากนี้ ผลการสำรวจยังพบว่า บริษัทกลุ่มตัวอย่างมีค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีในเดือนมกราคมจำนวนเท่ากับ 590,100 เหรียญดอลลาร์สหรัฐ และเพิ่มขึ้นเป็นจำนวน 823,200 เหรียญดอลลาร์สหรัฐ ในเดือนกรกฎาคม และเมื่อพิจารณาเฉพาะบริษัทที่มีขนาดใหญ่ พบว่ามีค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีในเดือนมกราคมจำนวนเท่ากับ 0.92 ล้านดอลลาร์สหรัฐ และเพิ่ม

ขึ้นเป็นจำนวน 1.33 ล้านดอลลาร์สหรัฐ ในเดือนกรกฎาคมปีเดียวกันนี้

Deloitte and Touche (2005) ได้ทำการสำรวจจากบริษัทจดทะเบียนจำนวน 70 บริษัท พบว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นส่วนใหญ่เป็นค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการปรับปรุงเทคโนโลยีสารสนเทศ ซึ่งผู้ตอบแบบสอบถามร้อยละ 83 มีข้อบ่งชี้ว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นมีมากกว่าประโยชน์ที่ได้รับ โดยผู้ตอบแบบสอบถามมีเห็นว่าการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 มีประโยชน์ทำให้ผู้บริหารของบริษัทมีความเข้าใจในความเสี่ยงและการควบคุมเพื่อลดความเสี่ยงนั้นมากที่สุด รองลงมาคือทำให้เกิดการปรับปรุงการควบคุมภายในและลดข้อผิดพลาดที่มีผลกระทบสำคัญ เพิ่มความน่าเชื่อถือให้แก่งบการเงิน และเพิ่มความมีประสิทธิภาพและความสำเร็จ การดำเนินงาน และการดำเนินงาน สำหรับปัญหาที่พบในการขาดแนวทางในการปฏิบัติ ความกดดันเรื่องเวลา และปัญหาในการกำหนดขอบเขต และความมีสาระสำคัญในการทดสอบ สำหรับผู้ที่มีบทบาทและความรับผิดชอบในการควบคุมดูแลการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ผู้ตอบแบบสอบถามร้อยละ 38 ตอบว่าเป็นผู้อำนวยการด้านบัญชีและการเงิน ร้อยละ 25 ตอบว่าเป็นผู้ตรวจสอบภายใน และร้อยละ 16 ตอบว่าเป็นทีมงานที่มีความรับผิดชอบในการปฏิบัติตามมาตรา 404 โดยเฉพาะ ซึ่งผู้ตอบแบบสอบถามร้อยละ 39 มีแผนที่จะจัดตั้งทีมงานดังกล่าว นอกจากนี้ผู้ตอบแบบสอบถามจำนวนร้อยละ 59 มีการจัดโปรแกรมการฝึกอบรมอย่างต่อเนื่องเพื่อพัฒนาทักษะของผู้ที่มีความรับผิดชอบในการปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าว

กรอบแนวคิดในการวิจัย

จากการสัมภาษณ์เชิงลึกผู้ที่ปฏิบัติงานในบริษัทกลุ่มตัวอย่าง และการศึกษาเอกสารและงานวิจัยต่างๆ ที่เกี่ยวข้องผู้วิจัยสามารถรวบรวมแนวคิดสำหรับการวิจัย และกำหนดกรอบแนวคิดการวิจัยได้ดังต่อไปนี้



ระเบียบวิธีการวิจัย

งานวิจัยนี้เป็นงานวิจัยเชิงสำรวจ (Survey Research) โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูล โดยแบบสอบถามแบ่งออกเป็น 4 ส่วน ดังนี้

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม ลักษณะคำถามเป็นคำถามปลายปิด มีจำนวน 4 ข้อ

ส่วนที่ 2 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับบริษัท และปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act ลักษณะคำถามเป็นคำถามปลายปิด และคำถามที่แสดงระดับความมากน้อย 5 ระดับ (five- points Likert scale) มีจำนวน 7 ข้อ

ส่วนที่ 3 ผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act ลักษณะคำถามเป็นคำถามปลายเปิด และปลายปิด มีจำนวน 11 ข้อ

ส่วนที่ 4 อุปสรรคหรือปัญหาที่พบ และประโยชน์จากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act ลักษณะคำถามเป็นคำถามปลายปิด และคำถามที่แสดงระดับความมากน้อย 5 ระดับ

โดยผู้วิจัยได้ทำการจัดส่งแบบสอบถามไปยังกลุ่มตัวอย่างคือ SOX Compliance Coordinator หรือตำแหน่งอื่นที่มีหน้าที่รับผิดชอบเกี่ยวกับ SOX Compliance ของบริษัทย่อยที่ดำเนินงานในประเทศไทยของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งสหรัฐอเมริกา จำนวน 165 บริษัทโดยทางไปรษณีย์

การวิเคราะห์ข้อมูล

ผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้จากการตอบแบบสอบถามของกลุ่มตัวอย่างออกมาในรูปของค่าความถี่ ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และทำการวิเคราะห์เพื่อหาความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยต่างๆ กับผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act โดยใช้สถิติทดสอบไคสแควร์ (χ^2) สำหรับกรณีที่ตัวแปรตามและตัวแปรอิสระเป็นตัวแปรเชิงกลุ่ม และใช้การวิเคราะห์ความแปรปรวนแบบทางเดียว (One-Way ANOVA) ในกรณีที่ตัวแปรตามเป็นตัวแปรเชิงปริมาณและตัวแปรอิสระเป็นตัวแปรเชิงกลุ่ม

ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

แบบสอบถามที่ได้รับการตอบกลับจากกลุ่มตัวอย่างและนำมาใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลมีจำนวนทั้งหมด 61 ชุด คิดเป็นร้อยละ 37 ของแบบสอบถามที่จัดส่งทั้งหมดจำนวน 165 ชุด โดยผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง ซึ่งมีจำนวน 44 ราย (ร้อยละ 72.1) และส่วนใหญ่จบการศึกษาระดับปริญญาโท ซึ่งมีจำนวน 50 ราย (ร้อยละ 82) โดยผู้ตอบแบบสอบถามจำนวน 22 ราย (ร้อยละ 36.1) มีตำแหน่งเป็นผู้จัดการฝ่ายการเงิน รองลงมาคือผู้จัดการฝ่ายการบัญชี จำนวน 13 ราย (ร้อยละ 21.3) และตำแหน่ง SOX Compliance Coordinator จำนวน 12 ราย (ร้อยละ 19.7) ตามลำดับ

สำหรับผลการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act และปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับผลกระทบดังกล่าว รวมถึงปัญหาที่ผู้ประกอบการที่พบ และประโยชน์ที่ได้รับจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดนั้นสามารถอธิบายได้ดังต่อไปนี้

1. ผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act

จากผลการวิเคราะห์ข้อมูลพบว่า บริษัทกลุ่มตัวอย่างมีค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 เฉลี่ยจำนวน 1,202,295.08 บาท ซึ่งพบว่ามียักษ์ที่มีค่าใช้จ่ายในเรื่องดังกล่าวจำนวนสูงสุดถึง 10,000,000 บาท และเมื่อนำค่าใช้จ่ายมาจัดเป็นช่วงราคาพบว่า มีบริษัทจำนวน 36 บริษัท (ร้อยละ 59) ที่มีค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดน้อยกว่า 500,001 บาท ในขณะที่มี 10 บริษัท (ร้อยละ 16.4) ที่มีค่าใช้จ่ายอยู่ในช่วงระหว่าง 500,001-1,000,000 บาท และจำนวน 15 บริษัท (ร้อยละ 24.6) ที่มีค่าใช้จ่ายมากกว่า 1,000,000 บาท โดยค่าใช้จ่ายที่พบมากที่สุดคือ ค่าฝึกอบรม จำนวน 41 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 67.2 ของผู้ตอบแบบสอบถามทั้งหมด) รองลงมาคือ เงินเดือนหรือค่าจ้างที่ปรึกษา SOX Compliance (จำนวน 28 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 45.9) ค่าปรับปรุงระบบการควบคุมภายใน (จำนวน 24 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 39.3) และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (จำนวน 22 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 36.1) ตามลำดับ

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลพบว่า บริษัทจำนวน 21 บริษัท (ร้อยละ 34.4) ได้จ้างที่ปรึกษาภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าว โดยให้คำปรึกษาเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในมากที่สุด (จำนวน 14 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 66.7 ของบริษัทที่มีการจ้างที่ปรึกษาทั้งหมด) รองลงมาคือ เพื่อช่วยสร้างเครื่องมือที่ใช้ในการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน (จำนวน 11 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 52.4) และเพื่อทำการประเมินความเสี่ยง (จำนวน 7 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 39.3) ตามลำดับ โดยบริษัทเหล่านี้จะจ้างที่ปรึกษาจากสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลในเรื่องของการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 พบว่า มีบริษัทที่ใช้โปรแกรมสำเร็จรูปจำนวน 21 บริษัท (ร้อยละ 34.4) ซึ่งโปรแกรมสำเร็จรูปนั้นมีหลากหลายชนิด เช่น Risk Navigator, Risk and Control Tracking System, RETS, Axena, Movaris, Biznights และ SAP-SOX โดยบริษัทกลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่จะได้โปรแกรมสำเร็จรูปเหล่านี้มาจากบริษัทใหญ่ ซึ่งจากการสัมภาษณ์บริษัทกลุ่มตัวอย่างที่มีการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปนี้พบว่า บริษัทที่ใช้โปรแกรมสำเร็จรูปในการจัดการเอกสารเกี่ยวกับการควบคุมภายใน เช่น Risk and Control Template หรือ Risk and Control Matrix รวมทั้งใช้เป็นฐานข้อมูล

ที่เก็บข้อมูลเกี่ยวกับการประเมินและการทดสอบการควบคุมภายในอีกด้วย

นอกจากนี้ ผู้วิจัยยังได้ทำการสำรวจถึงเครื่องมือและวิธีการที่ใช้ในการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในอื่น ๆ ซึ่งพบว่าบริษัทกลุ่มตัวอย่างใช้การ Walk-through มากที่สุด (จำนวน 44 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 72.1 ของผู้ตอบแบบสอบถามทั้งหมด) รองลงมาคือ การใช้ Internal Control Matrix (จำนวน 36 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 59) และการใช้ Internal Control Questionnaire (จำนวน 33 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 54.1) ตามลำดับ โดยบริษัทส่วนใหญ่จะมีการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในจำนวน 1-2 ครั้งต่อปี จำนวน 49 บริษัท คิดเป็นร้อยละ

ตารางที่ 1 ผลการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยต่างๆกับผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

ปัจจัย	Software Usage	Outsourcing	Compliance Cost	More Control Effectiveness
	ค่า Asymp.Sig.			
Firm's Size	0.019***	0.661	0.009***	0.014***
Business's Type	0.395	0.170	0.864	0.017***
Firm's Complexity	0.116	0.032***	0.067	0.016***
ERM	0.147	0.747	0.853	0.007***
Employees Awareness	0.547	0.610	0.740	0.758

โดยกำหนดให้: Software Usage

Outsourcing

Compliance Cost

More Control Effectiveness

Firm's Size

Business's Type

Firm's Complexity

ERM

Employees Awareness

การใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

= การจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

= ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

= ระดับความมีประสิทธิภาพมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามมาตรา 404

= ขนาดของกิจการ

= ประเภทของกิจการ

= ระดับความซับซ้อนขององค์กร

= การมีแผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กรในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX

= ระดับการส่งเสริมให้พนักงานในองค์กรตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายในในช่วงก่อนมีการใช้ SOX

80.3) นอกจากนี้ ยังพบว่าบริษัทกลุ่มตัวอย่างทั้ง 61 บริษัท (ร้อยละ 100) ได้จัดให้มีโครงสร้างและวิธีการควบคุมภายใน และทำการประเมินประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายในนั้นโดยอิงตามเกณฑ์ของ COSO

สำหรับผลการวิเคราะห์เกี่ยวกับระดับความมีประสิทธิภาพมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ซึ่งวัดจากระดับความมีประสิทธิภาพมากขึ้นในเรื่องของ สภาพแวดล้อมการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุม สารสนเทศและการสื่อสาร การติดตามและการประเมินผล และการลดการทุจริตและข้อผิดพลาดทางการบัญชี พบว่ามีบริษัทจำนวน 25 บริษัท (ร้อยละ 40.98) ที่มีระดับความมีประสิทธิภาพมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในอยู่ในระดับมาก

2. ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

จากตารางที่ 1 พบว่าขนาดของกิจการมีความสัมพันธ์กับการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าว โดยมีค่า Sig. เท่ากับ 0.019 ซึ่งมีค่าน้อยกว่าระดับนัยสำคัญทางสถิติที่กำหนด ($\alpha^2 = 0.05$) โดยพบว่าบริษัทที่มีขนาดใหญ่กว่าจะมีการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมากกว่าบริษัทที่มีขนาดเล็กกว่า ผลการทดสอบความสัมพันธ์ยังพบว่าระดับความซับซ้อนขององค์กรมีความสัมพันธ์กับการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนด โดยมีค่า Sig. เท่ากับ 0.032 ซึ่งมีค่าน้อยกว่าระดับนัยสำคัญทางสถิติที่กำหนด โดยพบว่าบริษัทที่มีระดับความซับซ้อนมากจะมีการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมากกว่าบริษัทที่มีระดับความซับซ้อนน้อย

ผลการทดสอบความสัมพันธ์พบว่า ขนาดของกิจการมีความสัมพันธ์กับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนด โดยมีค่า Sig. เท่ากับ 0.009 ซึ่งมีค่าน้อยกว่าระดับนัยสำคัญทางสถิติที่กำหนด โดยจะพบว่าบริษัทที่มี

ขนาดใหญ่มีค่าใช้จ่ายดังกล่าวมากกว่าบริษัทขนาดเล็ก ทั้งนี้อาจเนื่องมาจากบริษัทที่มีขนาดใหญ่ส่วนมากจะมีผู้ดำเนินการในการประเมินประสิทธิผลการควบคุมภายในเองทั้งหมด ในขณะที่บริษัทขนาดเล็กจะจ้างผู้ทำกรอกตามแบบฟอร์มที่บริษัทใหญ่ส่งมาให้ หรือมีการประเมินการควบคุมเพียงเบื้องต้น จากนั้นจะมอบหน้าที่จากบริษัทใหญ่มาทำการประเมินการควบคุมอีกทีหนึ่ง จึงส่งผลให้เกิดค่าใช้จ่ายน้อยกว่าบริษัทที่มีขนาดใหญ่ที่อาจต้องเสียค่าใช้จ่ายในเรื่องของโปรแกรมสำเร็จรูป ค่าที่ปรึกษาจากภายนอก หรือค่าฝึกอบรมแก่ผู้รับผิดชอบเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าว เป็นต้น

นอกจากนี้ผลการทดสอบความสัมพันธ์พบว่า ปัจจัยด้านองค์กรทั้ง 5 ปัจจัย และการมีแผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กรในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX มีความสัมพันธ์กับระดับความมีประสิทธิภาพมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 โดยพบว่าบริษัทที่มีขนาดใหญ่กว่ามีระดับความซับซ้อนมากกว่า และเป็นบริษัทที่มีการใช้แผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กร จะมีระดับของความมีประสิทธิภาพมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมากกว่า และพบว่ากิจการประเภทสินค้าอุปโภคและบริโภคจะมีความมีประสิทธิภาพมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมากที่สุด รองลงมาคือกิจการประเภทวัตถุดิบและสินค้าอุตสาหกรรม และกิจการประเภทเทคโนโลยี ตามลำดับ

3. ปัญหาหรืออุปสรรคที่พบ และประโยชน์ที่ได้รับจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

จากผลการวิเคราะห์ข้อมูลพบว่า ปัญหาที่พบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 มากที่สุด ได้แก่ การขาดบุคลากรที่มีความรู้ในเรื่อง SOX และในเรื่องของการจัดเก็บเอกสารที่มีจำนวนมาก (จำนวน 34 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 55.7) รองลงมาคือ ปัญหาในเรื่องของการที่มีบุคลากรไม่เพียงพอที่จะปฏิบัติตามระบบการควบคุมที่

วางไว้ (จำนวน 33 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 54.1) อันดับถัดมาคือ ปัญหาเรื่องค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติค่อนข้างสูง (จำนวน 22 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 36.1) ปัญหาการขาดแนวทางในการปฏิบัติที่เป็นมาตรฐาน (จำนวน 19 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 31.1) ปัญหาในเรื่องพนักงานเกิดความกดดันในการทำงาน (จำนวน 18 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 29.5) และปัญหาการประสานงานภายในองค์กร (จำนวน 17 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 27.9) ตามลำดับ

สำหรับผลการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับประโยชน์ที่ได้รับจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 นั้น พบว่าประโยชน์ที่ได้รับมากที่สุด คือ การปรับปรุงกระบวนการตรวจสอบเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน (จำนวน 40 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 65.6) รองลงมา คือ การทำให้เกิดความมั่นใจว่ารายการต่างๆ ที่เกิดขึ้นมีการบันทึกอย่างครบถ้วน (จำนวน 39 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 63.9) การทำให้บริษัทเข้าใจความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีสารสนเทศ (จำนวน 37 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 60.7) และการทำให้ทุกฝ่ายในบริษัทเห็นความสำคัญของหน้าที่ที่ตนต้องรับผิดชอบต่อการควบคุมภายใน (จำนวน 33 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 54.1) ตามลำดับ

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

ทุกบริษัทควรจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่เพียงพอ รวมทั้งทำการประเมิน และปรับปรุงระบบการควบคุมภายในให้มีประสิทธิภาพอยู่เสมอ ซึ่งนอกจากจะช่วยให้ข้อมูลทางการเงินมีความถูกต้อง เชื่อถือได้แล้ว ยังจะช่วยลดปัญหาต่างๆ รวมถึงค่าใช้จ่ายที่จะเกิดขึ้นในกรณีที่ต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ในอนาคต และบริษัทควรมีการพัฒนาให้ผู้ที่ทำหน้าที่และความรับผิดชอบเกี่ยวกับการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน มีความรู้ และความสามารถอย่างต่อเนื่อง เพื่อที่บุคคลเหล่านั้นจะได้นำความรู้มาพัฒนากระบวนการควบคุมภายในของบริษัท รวมถึงสร้างเครื่องมือที่ใช้ในการ

ประเมินการควบคุมที่มีประสิทธิภาพ และทันสมัย ซึ่งจะเป็นการช่วยส่งเสริมความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน และการกำกับดูแลที่ดี อันจะส่งผลให้องค์กรบรรลุเป้าหมายที่กำหนดไว้ในที่สุด

บรรณานุกรม

- ปกรณ์ เพ็ญภาคกุล. กฎหมายหลักทรัพย์ Sarbanes-Oxley Act ของสหรัฐอเมริกา ที่เรียกออกอาณัติในรูปแบบใหม่ทางเศรษฐกิจ. กรุงเทพฯ: บริษัท (20 มกราคม 2546).
- ศิลปพร ศรีจันทเพชร. Sarbanes-Oxley Act ส่งผลกระทบต่อผู้สอบบัญชีอย่างไร. วารสารนักบัญชี 50 (ธันวาคม 2546-มีนาคม 2547) 91-98.
- Deloitte & Touche, LLP. **Sarbanes-Oxley Section 404: Lessons learned and the road ahead**[Online]. 2004. Available from: http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/us_assur_CFO%20Roundtable.pdf
- Ernst & Young. **Emerging trends in internal controls: Initial survey**[Online]. 2004. Available from: http://www.sarbanes-oxley.be/sarbanes-oxley_AABS_Emerging_Trends_Survey1.pdf
- Ernst & Young. **Emerging trends in internal controls: Second survey**[Online]. 2004. Available from: http://www.sarbanes-oxley.be/sarbanes-oxley_AABS_Emerging_Trends_Survey2.pdf
- Ernst & Young. **Emerging trends in internal controls: Third survey**[Online]. 2004. Available from: Ernst & Young. **Emerging trends in internal controls: Second survey**[Online]. 2004. Available from: http://www.sarbanes-oxley.be/sarbanes-oxley_AABS_Emerging_Trends_Survey3.pdf
- Financial Executives International (FEI). **Sarbanes-Oxley compliance costs exceed estimates**[Online]. 2005. Available from: <http://www.fei.org/news/press.cfm>