



ปัจจัยที่ส่งผลต่อการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชี
สำนักงานสอบบัญชี Big4

โดย

นางสาวปัทมาธิ์ วีระพันธ์พงศ์

การค้นคว้าอิสระนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร

บัญชีมหาบัณฑิต

สาขาวิชาการบัญชีธุรกิจแบบบูรณาการ

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ปีการศึกษา 2558

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ปัจจัยที่ส่งผลต่อการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชี
สำนักงานสอบบัญชี Big4

โดย

นางสาวปัทมาภรณ์ วีระพันธ์พงศ์



การค้นคว้าอิสระนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร
บัญชีมหาบัณฑิต
สาขาวิชาการบัญชีธุรกิจแบบบูรณาการ
คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
ปีการศึกษา 2558
ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์



FACTORS INFLUENCING BIG4 AUDITORS' JUDGMENTS ON USING
THE WORK OF INTERNAL AUDITORS

BY

MISS PANTHAREE VEERAPANPONG



AN INDEPENDENT STUDY SUBMITTED IN PARTIAL FULFILLMENT OF
THE REQUIREMENTS FOR THE DEGREE OF MASTER OF ACCOUNTING
INTEGRATIVE BUSINESS ACCOUNTING
FACULTY OF COMMERCE AND ACCOUNTANCY
THAMMASAT UNIVERSITY
ACADEMIC YEAR 2015
COPYRIGHT OF THAMMASAT UNIVERSITY

มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี

การค้นคว้าอิสระ

ของ

นางสาวปิ่นทारीย์ วีระพันธ์พงศ์

เรื่อง

ปัจจัยที่ส่งผลต่อการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชี
สำนักงานสอบบัญชี Big4

ได้รับการตรวจสอบและอนุมัติ ให้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร
บัญชีมหาบัณฑิต
สาขาวิชาการบัญชีธุรกิจแบบบูรณาการ


เมื่อ วันที่..... 30 พ.ค. 2559

ประธานกรรมการสอบการค้นคว้าอิสระ



(รองศาสตราจารย์ ดร.นภดล ร่มโพธิ์)

กรรมการและอาจารย์ที่ปรึกษาการค้นคว้าอิสระ



(รองศาสตราจารย์ ดร.มนวิกา ผดุงสิทธิ์)

คณบดี



(ศาสตราจารย์ ดร.ศิริลักษณ์ โรจนกิจอำนวย)

หัวข้อการค้นคว้าอิสระ	ปัจจัยที่ส่งผลต่อการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบ ภายในโดยผู้สอบบัญชีสำนักงานสอบบัญชี Big4
ชื่อผู้เขียน	นางสาวปณิตาวิทย์ วีระพันธ์พงศ์
ชื่อปริญญา	บัญชีมหาบัณฑิต
สาขาวิชา/คณะ/มหาวิทยาลัย	การบัญชีธุรกิจแบบบูรณาการ คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
อาจารย์ที่ปรึกษาการค้นคว้าอิสระ	รองศาสตราจารย์ ดร.มนวิภา ผดุงสิทธิ์
ปีการศึกษา	2558

บทคัดย่อ

มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 610 เรื่อง การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน ได้กำหนดแนวทางให้ผู้สอบบัญชีควรมีการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในที่มีความเกี่ยวข้องหรือมีประโยชน์ต่อการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี เพื่อช่วยในการวางแผน ลดระยะเวลาในการตรวจสอบ รวมถึงช่วยลดค่าธรรมเนียมนในการตรวจสอบแก่กิจการลูกค้า งานวิจัยเรื่องปัจจัยที่ส่งผลต่อการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีสำนักงาน Big4 มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษา ลักษณะหรือปัจจัยที่มีผลต่อการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีอิสระ โดยกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษา คือ ผู้สอบบัญชีระดับ Senior in charge ขึ้นไปของสำนักงานสอบบัญชี Big4 จำนวน 384 คน

ผลของการวิเคราะห์ปัจจัย (Factor Analysis) พบว่า ตัววัดถูกจัดกลุ่มปัจจัยใหม่เป็น 6 ปัจจัย ได้แก่ 1) ปัจจัยด้านความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน 2) ปัจจัยด้านความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน 3) ปัจจัยด้านคุณภาพงานตรวจสอบภายใน 4) ปัจจัยด้านวิธีการที่เป็นระบบ ระเบียบ 5) ปัจจัยด้านความระมัดระวังในการจัดทำรายงาน 6) ปัจจัยด้านการสื่อสาร และเมื่อนำปัจจัยทั้ง 6 มาหาความสัมพันธ์กับตัวแปรระดับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชี ด้วยวิธีการวิเคราะห์สมการถดถอย พบว่า ปัจจัยด้านความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานนั้นมีความสัมพันธ์เชิงลบกับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีอิสระ ในขณะที่ปัจจัยด้านความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานนั้นมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน สำหรับปัจจัยด้านคุณภาพงานตรวจสอบภายใน ปัจจัยด้านวิธีการที่เป็นระบบ ระเบียบแบบแผน ปัจจัยด้านความระมัดระวังในการจัดทำ

รายงานของผู้ตรวจสอบภายใน และปัจจัยด้านการติดต่อสื่อสารนั้นไม่ส่งผลกระทบต่อระดับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีอิสระ นอกจากนี้ เมื่อมีการพิจารณาความเสี่ยงสืบเนื่องร่วมด้วย พบว่า ระดับความเสี่ยงสืบเนื่องส่งผลกระทบต่อระดับความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยด้านคุณภาพงานตรวจสอบภายในกับระดับการพิจารณาใช้ผลงานของพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีอิสระ

คำสำคัญ: การพิจารณาผลงานตรวจสอบภายใน, มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 610



Independent Study Title	FACTORS INFLUENCING BIG4 AUDITORS' JUDGMENTS ON USING THE WORK OF INTERNAL AUDITORS
Author	Miss Pantharee Veerapanpong
Degree	Master of Accounting
Department/Faculty/University	Integrative Business Accounting Commerce and Accountancy Thammasat University
Independent Study Advisor	Associate Professor Monvika Phadoongsitthi, Ph.D.
Academic Years	2015

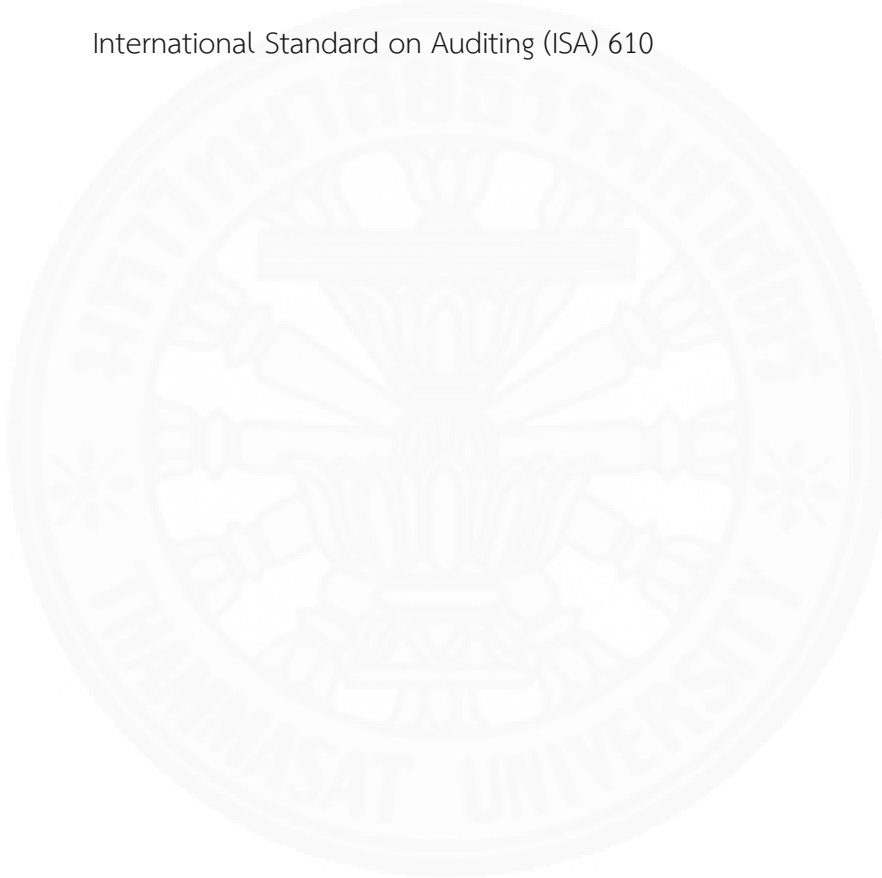
ABSTRACT

International Standard on Auditing (ISA) 610 (Revised 2013), Using the Work of Internal Auditors provides guidance for external auditors' reliance decision on the internal auditors' work which is relevant or useful for external auditors. Such guidance will help the audit planning and reduce timing of audit procedures including external audit fees. This research 'Factors Influencing Big4 Auditors' Judgments on Using the Work of Internal Auditors' aims to study aspects or factors influencing external auditors' reliance decision on using the work of internal auditors. A sample is selected from 384 senior in charge external auditors of Big4 audit firms.

The result of factor analysis indicates that factors are sorted into six new categories consisting of 1) objectivity of internal auditors; 2) independence of internal auditors; 3) quality of internal audit work; 4) a systematic and disciplined approach; 5) due profession care in the preparation of the report; and 6) communication. All six factors are employed to study a relationship with external auditors' decision on using the work of internal auditors by multiple regression analysis. The findings of the study revealed that there is negative relationship between independence of internal auditors' work performance and external auditors' judgments while objectivity of internal auditors and determination was suggested positive relationship. However, it was found that quality of internal audit work, the systematic and disciplined

approach, due professional care in the preparation of the report and communication have no influence on external auditors' decision on using the work of internal auditors. In determining inherent risks, it was also suggested that the level of inherent risks affect the degree of the relationship between quality of internal audit work and external auditors' judgments on using the work of internal auditors.

Keywords: external auditors' reliance decision on the internal auditors' work,
International Standard on Auditing (ISA) 610



กิตติกรรมประกาศ

งานศึกษาอิสระนี้สำเร็จได้ด้วยดีด้วยความช่วยเหลือของรองศาสตราจารย์ ดร.มนวิภา ผดุงสิทธิ์ ซึ่งเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาในการจัดทำงานอิสระนี้ โดยท่านได้สละเวลาให้ข้อเสนอแนะ แนวคิด และการแก้ไขข้อบกพร่องของงานมาโดยตลอดจนกระทั่งงานศึกษาอิสระนี้แล้วเสร็จอย่าง สมบูรณ์ นอกจากนี้ผู้วิจัยต้องขอขอบพระคุณ รองศาสตราจารย์ ดร.นภดล ร่มโพธิ์ ที่สละเวลามาเป็น กรรมการสอบงานอิสระ พร้อมกับให้คำแนะนำในการปรับปรุงงานศึกษาอิสระนี้

ผู้วิจัยขอขอบพระคุณรุ่นพี่และเพื่อน ๆ ผู้สอบบัญชีในสำนักงานสำนักงานสอบบัญชี Big4 ที่ให้ความช่วยเหลือในการสอบทานและกระจายแบบสอบถาม

ผู้วิจัยขอขอบพระคุณผู้ตอบแบบสอบถามทุกท่านที่ช่วยเอื้อเฟื้อและให้ความร่วมมือในการให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการศึกษาในครั้งนี้

ผู้วิจัยขอขอบพระคุณเป็นอย่างยิ่งสำหรับกำลังใจในการทำการวิจัยที่ได้รับจากทุกคนใน ครอบครัวของผู้วิจัย ตลอดจนขอขอบพระคุณความช่วยเหลือในการติดตามและประสานงานเป็นอย่างดี จากเจ้าหน้าที่หลักสูตรควตริ-โททางการบัญชีและบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

สุดท้ายคุณประโยชน์อันเกิดจากงานศึกษาอิสระนี้ ผู้วิจัยขอมอบแต่คุณาจารย์ที่ได้ให้ความรู้ ครอบครัวซึ่งเป็นกำลังใจที่สำคัญ รวมถึงผู้มีพระคุณที่ได้กล่าวมาข้างต้น และหากงานศึกษาอิสระนี้มีความผิดพลาดประการใด ผู้วิจัยขอน้อมรับไว้ทุกประการ

นางสาวปิ่นทारीย์ วีระพันธ์พงศ์

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย	(1)
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ	(3)
กิตติกรรมประกาศ	(5)
สารบัญตาราง	(9)
สารบัญภาพ	(10)
บทที่ 1 บทนำ	1
1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์ของงานวิจัย	2
1.3 ขอบเขตของการศึกษา	2
1.4 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	3
1.5 นิยามศัพท์	3
บทที่ 2 วรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง	4
2.1 การพิจารณาการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน	4
2.1.1 ความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน	4
2.1.2 ความรู้และความสามารถของหน่วยงานตรวจสอบภายใน	5
2.1.3 มีการใช้วิธีการที่เป็นระบบ ระเบียบแบบแผน และการควบคุมคุณภาพ	5
2.2 การประสานงานระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน	9

2.3 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง	10
2.3.1 ปัจจัยด้านความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานและความรู้ ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน	11
2.3.2 ปัจจัยด้านขอบเขตของการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน	12
2.3.3 ปัจจัยด้านความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ	13
2.3.4 ปัจจัยด้านการติดต่อสื่อสาร	14
2.3.5 ปัจจัยด้านความเสี่ยงสืบเนื่องของธุรกิจ	15
บทที่ 3 วิธีการวิจัย	18
3.1 ตัวแปรที่ใช้ในการวิจัย	18
3.2 กลุ่มประชากรและการเลือกกลุ่มตัวอย่าง	18
3.3 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย	19
3.4 การประเมินความตรงและความเชื่อมั่นของเครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย	21
3.5 การเก็บรวบรวมข้อมูล	21
3.6 การวิเคราะห์ข้อมูล	22
3.6.1 การวิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้สถิติเชิงพรรณนา	22
3.6.2 การใช้เทคนิควิเคราะห์ปัจจัย	22
3.6.3 การวิเคราะห์ถดถอยเชิงซ้อน	22
บทที่ 4 ผลการวิจัยและอภิปรายผล	23
4.1 การวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติเชิงพรรณนา	23
4.1.1 ข้อมูลส่วนคำถามคัดกรอง	23
4.1.2 ข้อมูลลักษณะทางประชากรศาสตร์	24
4.1.3 ข้อมูลสถิติเชิงพรรณนาของตัวแปรอิสระ ตัวแปรตาม และตัวแปรกำกับ	26
4.1.3.1 ตัวแปรอิสระ	26
4.1.3.2 ตัวแปรตาม	29
4.1.3.3 ตัวแปรกำกับ	29

4.2 การวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติเชิงอ้างอิง	30
4.2.1 การวิเคราะห์ความเหมาะสมในการวิเคราะห์ปัจจัย	30
4.2.2 การกำหนดกลุ่มปัจจัย	31
4.3 การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระกับตัวแปรตามด้วย วิธีการวิเคราะห์สมการถดถอย	35
บทที่ 5 สรุปผลการวิจัยและข้อเสนอแนะ	41
5.1 สรุปผลงานวิจัย	41
5.2 ข้อจำกัดของงานวิจัย	43
5.3 งานวิจัยในอนาคต	43
รายการอ้างอิง	44
ภาคผนวก	
แบบสำรวจความคิดเห็น	48
สถิติเชิงพรรณนาและข้อมูลประชากรศาสตร์	55
การวิเคราะห์สถิติเชิงอ้างอิงและวิเคราะห์สมการถดถอยเชิงเส้น	62
ประวัติผู้เขียน	68

สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
4.1 การวิเคราะห์ข้อมูลสถิติเชิงพรรณนาข้อมูลคำถามคัดกรอง	23
4.2 ลักษณะทางประชากรศาสตร์ของกลุ่มตัวอย่าง	24
4.3 สถิติเชิงพรรณนาเกี่ยวกับปัจจัยด้านความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน	26
4.4 สถิติเชิงพรรณนาเกี่ยวกับปัจจัยด้านขอบเขตการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน	26
4.5 สถิติเชิงพรรณนาเกี่ยวกับปัจจัยด้านความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน	27
4.6 สถิติเชิงพรรณนาเกี่ยวกับปัจจัยด้านความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้ตรวจสอบภายใน	27
4.7 สถิติเชิงพรรณนาเกี่ยวกับปัจจัยด้านการติดต่อสื่อสาร	28
4.8 สถิติเชิงพรรณนาเกี่ยวกับระดับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชี	29
4.9 สถิติเชิงพรรณนาค่าเฉลี่ยระดับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชี	29
4.10 สถิติเชิงพรรณนาเกี่ยวกับระดับความเสี่ยงสืบเนื่อง	29
4.11 สถิติเชิงพรรณนาค่าเฉลี่ยระดับความเสี่ยงสืบเนื่อง	30
4.12 KMO และ Barlett's Test	31
4.13 การเปรียบเทียบปัจจัยและตัววัดจากการทบทวนวรรณกรรมและจากการวิเคราะห์ปัจจัย	32
4.14 ผลสรุปตัวแบบที่ได้จากการวิเคราะห์สมการถดถอยเชิงเส้น	36
4.15 ผลการวิเคราะห์สมการถดถอยเชิงเส้น	36
4.16 ค่าสัมประสิทธิ์ของตัวแปร	36

สารบัญภาพ

ภาพที่	หน้า
2.1 กรอบแนวคิดงานวิจัยที่ได้จากการทบทวนวรรณกรรม	17



บทที่ 1

บทนำ

1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา

รายงานทางการเงินนั้นถือเป็นข้อมูลที่สำคัญที่แสดงถึงผลการดำเนินงานของกิจการ และเป็นเครื่องมือสำคัญที่จะเป็นประโยชน์ต่อการนำไปใช้ประกอบการตัดสินใจของนักลงทุน และมีส่วนช่วยในการสร้างความเชื่อมั่นแก่ตลาดทุนไทย ทางสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ จึงได้เน้นการพัฒนาคุณภาพของรายงานทางการเงิน เพื่อให้รายงานทางการเงินที่กิจการเปิดเผยต่อสาธารณะ เป็นข้อมูลที่ถูกต้อง โปร่งใส และเป็นประโยชน์ต่อผู้ลงทุน ดังนั้นวิชาชีพสอบบัญชีจึงถือว่ามีความสำคัญเป็นอย่างยิ่ง เนื่องจากผู้สอบบัญชีนั้นถือเป็นผู้ประกอบวิชาชีพอิสระที่มีส่วนสำคัญในการช่วยสร้างความเชื่อมั่นต่อข้อมูลที่กิจการเปิดเผย และมีความรับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่อรายงานทางการเงินของกิจการ โดยในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีนั้น มาตรฐานการสอบบัญชีได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่า งบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 200) ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงต้องปฏิบัติงานด้วยความระมัดระวังรอบคอบ ตระหนักและให้ความสำคัญในทุกขั้นตอนของกระบวนการตรวจสอบบัญชี โดยเฉพาะอย่างยิ่งในขั้นตอนการวางแผนงานสอบบัญชี ซึ่งเป็นขั้นตอนสำคัญที่จะช่วยให้ผู้สอบบัญชีนั้นได้มาซึ่งหลักฐานการตรวจสอบอย่างเพียงพอและเหมาะสม และสามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ

ในขั้นตอนของการวางแผนการตรวจสอบหรือการจัดทำแนวการสอบบัญชีนั้น ผู้สอบบัญชีควรที่จะมีความรู้ในด้านต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็น ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจ ความเข้าใจเกี่ยวกับระบบบัญชีและการควบคุมภายในของกิจการ ความเสี่ยงต่าง ๆ รวมถึงควรมีการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในที่มีความเกี่ยวข้องหรือมีประโยชน์ต่อการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี เนื่องจากปัจจุบันที่สภาวะการแข่งขันของธุรกิจสอบบัญชีนั้นเพิ่มสูงขึ้น ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องให้ความสำคัญกับคุณภาพของงานสอบบัญชี มีการปฏิบัติงานที่มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น โดยที่ไม่ทำให้ต้นทุนในการปฏิบัติงานเพิ่มขึ้นอย่างมีสาระสำคัญ (เริงธรรม จงจิตร และ มนวิภา ผดุงสิทธิ์, 2550, น.78) ดังนั้น การพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในนั้น จึงถือเป็นปัจจัยหนึ่งที่จะช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถตอบสนองต่อแรงกดดันดังกล่าวได้

การแลกเปลี่ยนข้อมูล ความร่วมมือและการประสานงานกันระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในจะส่งผลให้การปฏิบัติงานของทั้งสองฝ่ายนั้นมีประสิทธิภาพมากขึ้น เนื่องจากหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในนั้น คือการให้ความเชื่อมั่นว่า กิจการมีการควบคุมภายในที่เหมาะสม มีการตอบสนองและจัดการความเสี่ยง รวมถึงมีการปฏิบัติตามข้อกำหนดอย่างครบถ้วนทั่วทั้งองค์กร ดังนั้นผู้สอบบัญชีจึงสามารถใช้ข้อมูลหรือผลการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในในการทำความเข้าใจและประเมินประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในและประเมินความเสี่ยงของกิจการ ซึ่งจะมีผลต่อการกำหนดลักษณะ ระยะเวลา ขอบเขต และวิธีการสอบบัญชีอย่างเหมาะสม เมื่อผู้สอบบัญชีมีการนำผลงานของผู้ตรวจสอบภายในมาใช้ที่เหมาะสม ทำให้สามารถปรับระยะเวลาและขอบเขตการตรวจสอบให้น้อยลง สามารถควบคุมต้นทุนการสอบบัญชีให้ดีขึ้นได้ ส่งผลให้ค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีลดลงได้ ซึ่งถือเป็นประโยชน์ต่อทั้งผู้สอบบัญชีและกิจการที่ได้รับการตรวจสอบ รวมถึงยังเป็นการสร้างมูลค่าเพิ่มให้แก่ผู้ตรวจสอบภายในของกิจการอีกด้วย

ดังนั้น การพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในนั้นจะก่อให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี และสำหรับประเทศไทยนั้นยังมีการศึกษาเกี่ยวกับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในในจำนวนน้อย งานวิจัยนี้จึงมุ่งศึกษาถึงปัจจัยที่ส่งผลต่อการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีอิสระ เพื่อเป็นประโยชน์และแนวทางสำหรับกิจการในการพัฒนาประสิทธิภาพและประสิทธิผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในเพื่อให้ผลงานมีคุณภาพ และก่อให้เกิดประโยชน์ต่องานสอบบัญชีมากยิ่งขึ้น

1.2 วัตถุประสงค์ของงานวิจัย

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาลักษณะหรือปัจจัยที่มีผลต่อการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีอิสระ

1.3 ขอบเขตของการศึกษา

กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษาวิจัยครั้งนี้ ได้แก่ ผู้สอบบัญชีระดับ Senior in charge ขึ้นไปของสำนักงานสอบบัญชี Big4 โดยจะทำการสำรวจความคิดเห็นถึงลักษณะของหน่วยงานตรวจสอบภายในและปัจจัยต่าง ๆ ที่จะส่งผลต่อการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน เพื่อเป็นประโยชน์ในการวางแผนงาน กำหนดขอบเขต ระยะเวลาและวิธีการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี

อิสระ โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บข้อมูล และใช้เวลาในการดำเนินงานวิจัยเป็นระยะเวลา 4 เดือน

1.4 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

(1) ทราบถึงปัจจัยต่าง ๆ รวมถึงลักษณะของหน่วยงานตรวจสอบภายในที่ส่งผลต่อการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีอิสระ

(2) เพื่อให้หน่วยงานตรวจสอบภายในใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาประสิทธิภาพและประสิทธิผลการปฏิบัติงาน เพื่อให้ผลงานมีความสอดคล้องกับงานสอบบัญชี และช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการวางแผนงานสอบบัญชี ซึ่งถือเป็นการสร้างมูลค่าเพิ่มให้แก่หน่วยงานตรวจสอบภายใน

1.5 นิยามศัพท์

การสอบบัญชี หมายถึง การตรวจสอบเอกสารและหลักฐานประกอบการลงบัญชี โดยผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ตามแนวทางที่มาตรฐานการสอบบัญชีได้กำหนดไว้ เพื่อให้สามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินว่ามีความถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ รวมถึงมีการแสดงข้อมูลที่เพียงพอต่อความต้องการของผู้ใช้งบการเงินหรือไม่ นอกจากนี้ การตรวจสอบยังส่งผลให้ผู้สอบบัญชีได้ทราบถึงการควบคุมภายในของกิจการ สามารถรายงานต่อผู้บริหารถึงข้อสังเกตที่พบและข้อเสนอแนะ รวมถึงประเด็นในด้านการทุจริต (พยอม สิงห์เสนห์, 2546, น.1)

หน่วยงานตรวจสอบภายใน หมายถึง หน่วยงานภายในกิจการที่ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นและกิจกรรมการให้คำปรึกษาซึ่งได้รับการออกแบบเพื่อประเมินและปรับปรุงประสิทธิผลของการกำกับดูแลกิจการ การบริหารความเสี่ยงและวิธีการของการควบคุมภายใน

ผู้ตรวจสอบภายใน หมายถึง บุคคลที่เป็นผู้ปฏิบัติกิจกรรมต่าง ๆ ของหน้าที่งานตรวจสอบภายใน ผู้ตรวจสอบภายในอาจอยู่ในแผนกตรวจสอบภายในหรืออาจเป็นส่วนหนึ่งของหน้าที่งานที่เท่าเทียมกัน

การพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน หมายถึง การที่ผู้สอบบัญชีได้ตัดสินใจนำผลงานของผู้ตรวจสอบภายในมาใช้ในงานสอบบัญชี ในการกำหนดวางแผนการตรวจสอบ กำหนดขอบเขต ระยะเวลาและวิธีการตรวจสอบ

บทที่ 2 วรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ในบทนี้จะเป็นการกล่าวถึงในส่วนของการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน และการประสานงานระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน รวมถึงงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

2.1 การพิจารณาการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน

สำหรับการพิจารณาการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในนั้น จะยึดแนวทางการปฏิบัติ ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง) เรื่อง การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งทาง สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้มีการปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชีดังกล่าว เพื่อให้ใช้ ปฏิบัติสำหรับการตรวจสอบงบการเงินรอบบัญชีที่เริ่มในวันที่ 1 มกราคม พ.ศ.2557 โดยมาตรฐาน การสอบบัญชีฉบับปรับปรุงใหม่นี้ จะเป็นการเรียบเรียงและขยายความให้ชัดเจน ครอบคลุมมากยิ่งขึ้น รวมถึงยังได้มีการเพิ่มเติมประเด็นในส่วนของการขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่ง มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ถือเป็นแนวทางแก่ผู้สอบบัญชีในการพิจารณาหรือตัดสินใจใช้ผลงาน ของผู้ตรวจสอบภายในหรือขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายใน โดยได้กำหนดถึงเงื่อนไข ที่จำเป็นในการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในหรือขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ ตรวจสอบภายใน ซึ่งการนำผลงานของผู้ตรวจสอบภายในมาใช้ในนั้น จะส่งผลให้ผู้สอบบัญชีสามารถ ปรับเปลี่ยนลักษณะหรือระยะเวลา หรือลดขอบเขตของวิธีการตรวจสอบลงได้ รวมถึงกำหนดแนวทาง ในการทำงานที่จำเป็นเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เหมาะสม เพียงพอต่อวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ ซึ่งจะช่วยให้สามารถวางแผนการตรวจสอบและกำหนดวิธีการในการตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ดังนั้น ผู้ตรวจสอบบัญชีจึงควรทำการประเมินและพิจารณาถึงปัจจัยสำคัญเกี่ยวกับการ ปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อยังผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน เพื่อป้องกันการ นำผลงานของผู้ตรวจสอบภายในมาใช้อย่างไม่เหมาะสม โดยปัจจัยสำคัญที่ควรพิจารณามีดังนี้

2.1.1. ความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน

ผู้ตรวจสอบภายในควรจะมีความเป็นอิสระในการปฏิบัติงาน รวมถึงปฏิบัติงาน ต่าง ๆ โดยปราศจากความลำเอียง ความขัดแย้งทางผลประโยชน์หรืออิทธิพลที่ไม่เหมาะสมจากผู้อื่น ซึ่งในด้านความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน ผู้ตรวจสอบบัญชีควรพิจารณาถึงปัจจัยต่าง ๆ ที่ อาจส่งผลกระทบต่อความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงาน (เจริญ เจษฎาวุธ, 2545, น.60) ดังนี้

(1) สิทธิในการเข้าถึงหน่วยงานตรวจสอบอย่างเพียงพอ (Right to Access) หรือการได้รับมอบอำนาจอย่างเหมาะสม (Authority)

(2) เสรีภาพในการสอบทานอย่างเพียงพอ (Freedom to Review)

(3) หน่วยงานตรวจสอบภายในต้องไม่มีอำนาจในการสั่งการหรือรับผิดชอบงานด้านอื่น ๆ นอกจากงานตรวจสอบภายใน เนื่องจาก ความรับผิดชอบดังกล่าวนั้นอาจก่อให้เกิดการประเมินผลการปฏิบัติงานของตนเอง (Self-Review) ซึ่งส่งผลกระทบต่อความเป็นอิสระในการประเมินตรวจสอบ นอกจากนี้ ความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานนั้นยังรวมถึง การติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชีได้อย่างมีเสรีภาพ และการรายงานผลงานการตรวจสอบของหน่วยงานตรวจสอบภายในที่ควรจะต้องขึ้นตรงต่อผู้บริหารระดับสูงและคณะกรรมการตรวจสอบของกิจการอีกด้วย โดยความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในนั้นถือเป็นสิ่งสำคัญที่จะทำให้การตรวจสอบภายในนั้นมีประสิทธิผล และก่อให้เกิดความน่าเชื่อถือต่อบุคคลต่าง ๆ ทั้งภายในและภายนอกองค์กร

2.1.2 ความรู้และความสามารถของหน่วยงานตรวจสอบภายใน

ผู้ตรวจสอบภายในควรมีความรู้ และความสามารถที่จำเป็นต่อการปฏิบัติหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายในกิจกรรมตรวจสอบภายใน เนื่องจาก ความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายในนั้นเป็นสิ่งที่สะท้อนถึงคุณภาพผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงควรให้ความสำคัญในการพิจารณาประเมินความรู้ความสามารถของหน่วยงานตรวจสอบภายใน โดยพิจารณาจากการมีทรัพยากรที่เพียงพอและเหมาะสมกับขนาดของกิจการ นโยบายในการคัดเลือกผู้ตรวจสอบภายใน ว่ามีการคัดเลือกบุคลากรที่มีคุณสมบัติเหมาะสม มีประสบการณ์ทางวิชาชีพ ระดับการศึกษา ความรู้ และทักษะต่าง ๆ ที่เพียงพอหรือไม่ รวมถึงผู้ตรวจสอบภายในควรได้รับการฝึกอบรมทางเทคนิคที่เพียงพอและมีความเชี่ยวชาญในการปฏิบัติงานตรวจสอบ

2.1.3 มีการใช้วิธีการที่เป็นระบบ ระเบียบแบบแผน และการควบคุมคุณภาพ

การนำวิธีการที่เป็นระบบระเบียบแบบแผนมาใช้ในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในนั้นจะเป็นการพิจารณาในด้านของการวางแผน การสอบทานและการจัดทำเอกสารหลักฐานในกิจกรรมต่าง ๆ ให้มีความเพียงพอและเหมาะสม โดยการใช้วิธีการตรวจสอบที่ได้มีการบันทึกหรือจัดทำเป็นเอกสารแนวทางปฏิบัติที่ครอบคลุมในเรื่องต่าง ๆ เพื่อให้การปฏิบัติงานที่เป็นไปในทิศทางเดียวกัน นอกจากนี้ ควรมีการพิจารณาในด้านของการควบคุมว่าได้มีการนำนโยบายและวิธีการต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพมาใช้อย่างเหมาะสม เช่น ข้อกำหนดด้านการควบคุมคุณภาพในมาตรฐานที่กำหนดโดยองค์กรวิชาชีพที่เกี่ยวข้องสำหรับผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งการนำวิธีการที่เป็นระบบ ระเบียบแบบแผนมาใช้และการควบคุมคุณภาพนั้น สะท้อนให้เห็นถึงความระมัดระวังเชิงผู้

ประกอบวิชาชีพของหน่วยงานตรวจสอบภายใน ที่จะส่งผลต่อไปยังคุณภาพของผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน ดังนั้น ผู้สอบบัญชีควรที่จะพิจารณาถึงประเด็นของการนำวิธีการที่เป็นระบบระเบียบแบบแผนมาใช้และการควบคุมคุณภาพของผู้ตรวจสอบภายใน ก่อนที่จะตัดสินใจนำผลงานของผู้ตรวจสอบภายในมาใช้ในการสอบบัญชี

นอกจากนี้ มาตรฐานฉบับนี้ ยังได้กำหนดให้ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาลักษณะและขอบเขตของงานที่ปฏิบัติโดยหน่วยงานตรวจสอบภายใน รวมถึงความเกี่ยวข้องกับกลยุทธ์การตรวจสอบโดยรวมของผู้สอบบัญชีและแผนงานสอบบัญชี เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการพิจารณาว่าขอบเขตหรือส่วนใดของผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในสามารถนำมาใช้ได้ โดยการได้มาซึ่งความเข้าใจในลักษณะและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่หน่วยงานตรวจสอบภายในปฏิบัติและสิ่งที่ตรวจพบที่เกี่ยวข้องนั้น ผู้สอบบัญชีจะต้องอ่านรายงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในที่เกี่ยวกับการทำงานของผู้ตรวจสอบภายใน

อีกทั้งยังต้องมีการติดต่อสื่อสารว่าผู้สอบบัญชีได้วางแผนที่จะใช้ผลงานของผู้งานตรวจสอบภายในอย่างไร โดยการสื่อสารกับผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแลถึงภาพรวม ขอบเขต และระยะเวลาในการตรวจสอบที่ทางผู้สอบบัญชีได้วางแผนการตรวจสอบไว้ เนื่องจาก การวางแผนในการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในนั้นถือเป็นกลยุทธ์ในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี ดังนั้น ผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแลนั้นจึงควรที่จะต้องมีความเข้าใจถึงแนวทางและวิธีการตรวจสอบดังกล่าว และนอกจากจะมีการสื่อสารกับหน่วยงานที่กำกับดูแลแล้วนั้น ยังต้องมีการสื่อสารโดยตรงกับผู้ตรวจสอบภายใน โดยทำการปรึกษาหารือเกี่ยวกับการใช้ผลงานตามที่ได้วางแผนไว้ เช่น ระยะเวลาในการตรวจสอบ ลักษณะของงานที่ปฏิบัติ ขอบเขตการตรวจสอบ ความมีสาระสำคัญ รวมถึงวิธีการในการปฏิบัติและเอกสารหลักฐานต่าง ๆ ที่ต้องจัดทำ เป็นต้น

โดยการสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีและหน่วยงานตรวจสอบภายในนั้นควรจะเป็นไปในรูปแบบของการร่วมมือกันอย่างมีประสิทธิภาพ กล่าวคือ ทั้งสองฝ่ายต้องมีการสื่อสารตามระยะเวลาที่เหมาะสม มีการแจ้งในประเด็นที่สำคัญที่อาจส่งผลกระทบต่อการทำงานของแต่ละฝ่าย เพื่อให้สามารถนำมาพิจารณาสิ่งที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่กำลังกล่าวในงานตรวจสอบ ดังนั้น จะเห็นว่า การติดต่อสื่อสารกับหน่วยงานตรวจสอบภายในนั้น ทำให้ผู้สอบบัญชีอาจเห็นหรือให้ความสนใจถึงประเด็นสำคัญต่าง ๆ ที่ส่งผลกระทบต่องานสอบบัญชีได้ดียิ่งขึ้น สามารถนำข้อมูลดังกล่าวมาใช้ในการระบุความเสี่ยงและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญได้

เมื่อผู้สอบบัญชีได้พิจารณาตัดสินใจใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในแล้ว ผู้สอบบัญชีจะต้องทำการพิจารณาประเมินความเพียงพอและความเหมาะสม รวมถึงประเมินในด้านคุณภาพโดยรวมของผลงานของผู้ตรวจสอบภายในเฉพาะเรื่องและผู้สอบบัญชีต้องการใช้ผลงาน เพื่อให้แน่ใจว่า

ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในที่นำมาใช้ดังกล่าวนั้นมีความเพียงพอต่อวัตถุประสงค์ในการสอบบัญชี โดยอาจจะเป็นการพิจารณาในประเด็นดังต่อไปนี้

(1) งานตรวจสอบภายในนั้นได้มีการปฏิบัติโดยผู้ตรวจสอบภายในที่ได้รับการฝึกอบรมทางวิชาชีพและมีความสามารถและความชำนาญอย่างเพียงพอ รวมถึงมีการควบคุมดูแล สอบทาน และจัดทำเอกสารหลักฐานอย่างเหมาะสม

(2) การได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมที่จะใช้เป็นเกณฑ์ในการสรุปผลการตรวจสอบอย่างสมเหตุสมผล

(3) ข้อสรุปมีความเหมาะสมในสถานการณ์นั้น ๆ และรายงานที่จัดทำขึ้นมีความสอดคล้องกับผลการปฏิบัติงาน

(4) ข้อยกเว้นหรือประเด็นที่ผิดปกติที่เปิดเผยโดยหน่วยงานตรวจสอบภายในนั้นได้รับการแก้ไขอย่างเหมาะสม

การกำหนดลักษณะและขอบเขตของในการประเมินหรือทดสอบผลงานของผู้ตรวจสอบภายในจะขึ้นอยู่กับระดับดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ขอบเขตสถานะภายในองค์กรของหน่วยงานตรวจสอบภายใน และนโยบายและวิธีการที่เกี่ยวข้องที่สนับสนุนความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายในและระดับความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีอาจปฏิบัติเพื่อประเมินคุณภาพของผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในเพิ่มเติม โดยการสอบถามจากบุคคลากรภายในหน่วยงาน สังเกตการณ์ การปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในหรือการสอบทานแนวการสอบบัญชีและกระดาษทำการของผู้ตรวจสอบภายใน และควรจัดทำบันทึกข้อสรุปที่ได้จากการประเมินและทดสอบผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน

เนื่องจากผู้สอบบัญชียังคงเป็นผู้ที่รับผิดชอบในการแสดงความเห็นจากการสอบบัญชีแต่เพียงผู้เดียว ดังนั้นมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 610 นี้จึงได้เน้นย้ำว่าผู้สอบบัญชีต้องเป็นผู้ตัดสินใจทุกเรื่องที่สำคัญเกี่ยวกับงานสอบบัญชี โดยผู้สอบบัญชีไม่ควรที่จะใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน ปริมาณที่มากเกินไป หรือมากกว่าการปฏิบัติงานตรวจสอบด้วยตนเอง ทั้งนี้เพื่อเป็นการรักษาคุณภาพของงานสอบบัญชี

สำหรับการขอความช่วยเหลือโดยตรง มาตรฐานฉบับนี้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีสามารถขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในได้ หากไม่มีข้อกฎหมายหรือข้อบังคับอื่นห้ามไว้ โดยจะต้องประเมินอุปสรรคที่มีนัยสำคัญต่อความเที่ยงธรรมและความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายในโดยรวมก่อน รวมถึงควรมีการแจ้งต่อผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแลเพื่อทำความเข้าใจให้ตรงกัน

นอกจากนั้น ผู้สอบบัญชีควรได้รับข้อตกลงเป็นลายลักษณ์อักษรจากผู้บริหารที่รับมอบอำนาจและจากผู้ตรวจสอบภายใน (ซาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์, 2557, น.69-71)

นอกจากมาตรฐานการสอบบัญชีของประเทศไทยที่ได้มีการกล่าวถึงแนวทางในการพิจารณาการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในและการขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในของผู้สอบบัญชีแล้ว ยังมีมาตรฐานการสอบบัญชีเฉพาะเรื่อง (Statement of Auditing Standards) หรือ SAS no.65 The Auditor's Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statements ที่ออกโดยสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งสหรัฐอเมริกา (American Institute of Certified Public : AICPA) ก็ได้มีการกำหนดแนวทางให้แก่ผู้สอบบัญชีได้ทำการพิจารณาการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในหรือการขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในในการปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยที่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี มาตรฐานฉบับนี้ได้ระบุถึงหน้าที่และความรับผิดชอบที่สำคัญของผู้ตรวจสอบภายใน คือ การติดตามตรวจสอบประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการควบคุมโดยรวมของกิจการ ดังนั้น เพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในโครงสร้างการควบคุมภายใน ผู้สอบบัญชีจึงควรที่จะเข้าใจถึงการตรวจสอบภายในอย่างเพียงพอเพื่อที่จะสามารถระบุกิจกรรมการตรวจสอบภายในที่เกี่ยวข้องทั้งทางตรงและทางอ้อมที่มีผลต่อการวางแผนการตรวจสอบบัญชีได้ โดยผู้สอบบัญชีควรพิจารณาถึงความเหมาะสมทั้งในด้านการจัดการและบุคลากรที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภายใน โดยอาจประเมินจากสถานะภายในกิจการของหน่วยงานตรวจสอบภายใน การปฏิบัติตามมาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพ ลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขตของการตรวจสอบภายใน รวมถึงการเข้าถึงข้อมูลและข้อจำกัดในการปฏิบัติงานผู้ตรวจสอบภายใน

งานตรวจสอบภายในจะมีผลต่อการวางแผนการตรวจสอบบัญชี ทั้งในด้านลักษณะระยะเวลาและขอบเขตของการตรวจสอบ เช่น ในขั้นตอนของการทำความเข้าใจโครงสร้างการควบคุมภายในของกิจการ ขั้นตอนการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชี เป็นต้น ดังนั้น เมื่อการปฏิบัติงานผู้ตรวจสอบภายในมีผลต่อการสอบบัญชีแล้ว ผู้สอบบัญชีจึงควรที่จะพิจารณาถึงผลกระทบดังกล่าว มีการประสานงานกันระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน รวมถึงต้องทำการประเมินและทดสอบผลงานของผู้ตรวจสอบภายในก่อนที่จะตัดสินใจเชื่อหรือพิจารณาใช้ผลงานนั้น เนื่องจากผู้ตรวจสอบภายในนั้นยังคงเป็นพนักงานของกิจการ ผู้ตรวจสอบภายในจึงไม่มีความเป็นอิสระเช่นผู้สอบบัญชี

นอกจากมาตรฐานการสอบบัญชี SAS no.65 The Auditor's Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statements แล้ว ในปี 2014 ทางสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งสหรัฐอเมริกา (American Institute of Certified Public : AICPA) ยังได้

มีการออกมาตรฐานการสอบบัญชี SAS no.128 Using the Work of Internal Auditors โดยเป็นการขยายขอบเขต เนื้อหาเกี่ยวกับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในให้มีความครอบคลุมและชัดเจนมากยิ่งขึ้น มาตรฐานฉบับนี้ได้กล่าวถึงหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ในกรณีที่ผู้สอบบัญชานั้นมีความตั้งใจหรือมีการวางแผนที่จะใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในในการรวบรวมหลักฐานการตรวจสอบ หรือให้ผู้ตรวจสอบภายในเป็นผู้ช่วยเหลือโดยตรงในการตรวจสอบบัญชีภายใต้การกำกับ ควบคุมดูแลและสอบทานของผู้สอบบัญชี และมาตรฐานฉบับนี้จะไม่ถูกนำมาปฏิบัติ หากการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในไม่มีความเกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชีหรือหากผู้สอบบัญชีไม่มีความตั้งใจที่จะใช้ผลงานหรือการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในในการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีควรจะต้องกำหนดการพิจารณาการวางแผนหรือการตัดสินใจในการใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในเป็นส่วนหนึ่งของกลยุทธ์ในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี และผู้สอบบัญชีจะต้องมีการประเมินว่า ผู้ตรวจสอบภายในมีการปฏิบัติงานอย่างเป็นระบบเรียบแบบแผน และมีความเหมาะสมหรือไม่ จากการอ่านรายงานที่จัดทำขึ้นโดยหน่วยงานตรวจสอบภายใน รวมถึงจากการพิจารณาปัจจัยทางด้านความเที่ยงธรรมและความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายในว่าผู้ตรวจสอบภายในมีการระดับการรายงานที่เหมาะสมต่อฝ่ายบริหารจัดการหรือไม่ และมีการรายงานโดยตรงต่อผู้บริหารระดับสูงหรือคณะกรรมการตรวจสอบหรือไม่ พิจารณาปัจจัยทางด้านความรู้ความสามารถและประสบการณ์ทางวิชาชีพของผู้ตรวจสอบภายในว่ามีความเพียงพอและเหมาะสมหรือไม่ รวมถึงควรมีการพิจารณานโยบายและวิธีการปฏิบัติงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในด้วย และเมื่อมีการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในแล้ว ผู้สอบบัญชีจะต้องมีการทดสอบและประเมินผลงานของผู้ตรวจสอบภายในดังกล่าวว่ามีความเหมาะสมและเพียงพอต่อการได้มาซึ่งหลักฐานการตรวจสอบและวัตถุประสงค์ของการสอบบัญชีหรือไม่ และมีการบันทึกการประเมินผลงานของผู้ตรวจสอบภายในดังกล่าวไว้เป็นหลักฐาน

2.2 การประสานงานระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน

ในส่วนของงานประสานงานระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในนั้น ทางมาตรฐานสากลการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายใน INTERNATIONAL STANDARDS FOR THE PROFESSIONAL PRACTICE OF INTERNAL AUDITING STANDARDS Section 2050 : Coordination ได้กำหนดแนวทางให้ผู้ตรวจสอบภายในนั้นควรมีการแลกเปลี่ยนข้อมูลสารสนเทศ และมีการประสานงานกับผู้สอบบัญชีหรือผู้ให้บริการด้านการให้ความเชื่อมั่นและให้คำปรึกษาทั้งจาก

ภายในและภายนอก เพื่อให้เกิดความมีประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานตรวจสอบ และเพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าขอบเขตงานที่ตรวจสอบนั้นครอบคลุมในเรื่องที่สำคัญอย่างเหมาะสม และต้องแน่ใจว่าการให้ความร่วมมือกับผู้สอบบัญชีนั้นอยู่ในขอบเขตการปฏิบัติงานของกิจกรรมการตรวจสอบภายในตามมาตรฐานสากลการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายใน และเพื่อลดการปฏิบัติงานที่ซ้ำซ้อนกันกับผู้สอบบัญชี ซึ่งส่งผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่อาจลดลงด้วย นอกจากนี้การประสานงานนั้นยังอาจช่วยให้ผู้ตรวจสอบภายในนั้นได้ประโยชน์จากงานของผู้สอบบัญชีในการกำหนดวิธีการตรวจสอบภายในเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายในได้เช่นเดียวกัน (เริงธรรม จงจิตร และ มนวิภา ผดุงสิทธิ์, 2550, น.81)

นอกจากนั้น ทางสมาคมผู้สอบบัญชีรับรองมาตรฐานแห่งสหรัฐอเมริกา American Institute of Certified Public : AICPA ใน Section AU-610 Using the Work of Internal Auditors ที่ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีควรที่จะมีการประสานงานร่วมมือกับผู้ตรวจสอบภายในอย่างเหมาะสมเพื่อพัฒนาประสิทธิภาพของการปฏิบัติงานตรวจสอบ รวมถึงผู้บริหารระดับสูงควรที่จะผลักดันให้ผู้ตรวจสอบภายในนั้นมีความเที่ยงธรรมในและมีความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงาน เพื่อสร้างผลงานการปฏิบัติงานได้อย่างมีคุณภาพ มีความน่าเชื่อถือ และก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อการประสานงานหรือพิจารณาเชื่อถือผลงานของผู้ตรวจสอบภายในแก่ผู้สอบบัญชี ในด้านต่าง ๆ ดังนี้

(1) ทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถลดปริมาณงานสอบบัญชีลงได้ จากการเชื่อถือหรือพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งส่งผลต่อค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีที่ลดลง

(2) ผู้ตรวจสอบภายในอาจเป็นตัวกลางที่ช่วยลดความขัดแย้งระหว่างผู้บริหารและผู้สอบบัญชีได้ โดยการเพิ่มความเข้าใจเกี่ยวกับกระบวนการตรวจสอบบัญชีให้แก่ผู้บริหาร และสร้างความเข้าใจเกี่ยวกับนโยบายต่าง ๆ ของกิจการให้แก่ผู้สอบบัญชี นอกจากนี้ การปฏิบัติงานที่มีประสิทธิภาพของผู้ตรวจสอบภายในที่มีความเที่ยงธรรมและความรู้ ความสามารถนั้นยังส่งผลให้ข้อมูลในงบการเงินนั้นมีความถูกต้องและมีความน่าเชื่อถืออีกด้วย

2.3 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

จากการทบทวนวรรณกรรมและงานวิจัยต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง พบว่า ปัจจัยต่อไปนี้ส่งผลต่อการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีอิสระ

ตัวแปรอิสระ

2.3.1 ปัจจัยด้านความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานและความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน

งานวิจัยของ Brown (1983) ที่ได้ทำการศึกษาถึงปัจจัยที่ผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ในประเทศสหรัฐอเมริกาให้ความสำคัญในการพิจารณาความน่าเชื่อถือของการปฏิบัติงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน พบว่า ปัจจัยด้านความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานและปัจจัยด้านคุณภาพของงานตรวจสอบภายในในปีที่ผ่านมา มีผลต่อการเชื่อถือในผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน นอกจากนี้ งานวิจัยของ Schneider (1985) ที่ได้ทำการศึกษาเพิ่มเติมถึงความสัมพันธ์ระหว่างความมีประสิทธิผลในการปฏิบัติงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในกับระดับการพิจารณาใช้ผลงานผู้ตรวจสอบภายในของผู้สอบบัญชี พบว่า การที่ผู้ตรวจสอบภายในมีความรู้ความสามารถสูงและมีคุณภาพของผลงานตรวจสอบภายในที่ดีนั้น จะส่งผลให้ผู้สอบบัญชีทำการลดและปรับเปลี่ยนระยะเวลาในการสอบบัญชี และ Margheim (1986) พบว่า ปัจจัยด้านความรู้ความสามารถและผลการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในนั้นส่งผลต่อความเชื่อมั่นในผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน ในขณะที่ปัจจัยด้านความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานนั้นไม่ส่งผล โดยพบว่าในทางปฏิบัติผู้สอบบัญชีจะลดชั่วโมงหรือระยะเวลาการสอบบัญชีลง เมื่อผู้สอบบัญชีนั้นมีความเชื่อถือในผลงานการตรวจสอบภายในที่จัดทำขึ้นโดยผู้ตรวจสอบภายในที่มีความรู้และความสามารถสูง แต่ไม่พบว่าการลดชั่วโมงหรือระยะเวลาการสอบบัญชีลง เมื่อผลงานการตรวจสอบภายในจัดทำขึ้นโดยผู้ตรวจสอบภายในที่มีความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานสูง Messier and Schneider (1988) ชี้ให้เห็นว่าปัจจัยด้านความรู้ความสามารถนั้นเป็นปัจจัยที่สำคัญที่สุด ตามด้วยปัจจัยด้านความเที่ยงธรรมและปัจจัยด้านผลการปฏิบัติงาน ตามลำดับ

งานวิจัยของ Krishnamoorthy (1994) ที่ได้ศึกษาถึงการประเมินด้านความเที่ยงธรรม ด้านความรู้ความสามารถและด้านการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน พบว่า ผลการปฏิบัติงานนั้นจะมีความสำคัญเพียงเล็กน้อย เมื่อผู้สอบบัญชีมีการรับรู้ในเชิงลบต่อความเที่ยงธรรมและความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน ในขณะที่เมื่อผู้สอบบัญชีมีการรับรู้ในเชิงบวกต่อความเที่ยงธรรมและความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน ผลการปฏิบัติงานจะมีความสำคัญมากขึ้น ซึ่งผลดังกล่าวชี้ให้เห็นว่า ปัจจัยด้านความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงาน ความรู้ความสามารถและผลการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในนั้นมีผลกระทบต่อการศึกษาตัดสินใจที่จะเชื่อมั่นในผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน

สำหรับประเทศไทย พัทธิยา เห็นกลาง (2554) ได้ศึกษาถึงปัจจัยในการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พบว่า ปัจจัยด้านความรู้

ความสามารถและปัจจัยด้านความเชี่ยวชาญในการตรวจสอบนั้นส่งผลต่อระดับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

สมมติฐานงานวิจัย H1: ความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในส่งผลเชิงบวกต่อการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีอิสระ

สมมติฐานงานวิจัย H2: ความรู้ ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายในส่งผลเชิงบวกต่อการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีอิสระ

2.3.2 ปัจจัยด้านขอบเขตของการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน

Haron, Chambers, Ramsi and Ismali (2004) ได้ทำการประเมินการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในและสำรวจความเชื่อถือในผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน โดยศึกษาจากเกณฑ์ที่กำหนดตาม AI610 หรือมาตรฐานการสอบบัญชีของประเทศมาเลเซีย ฉบับ 610 เรื่อง การพิจารณาผลงานตรวจสอบภายใน ของผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี Big4 และสำนักงานสอบบัญชี Non-Big4 ในประเทศมาเลเซีย พบว่า ปัจจัยด้านขอบเขตของงานตรวจสอบภายในนั้นเป็นเกณฑ์หรือเป็นปัจจัยที่สำคัญในการพิจารณาเพื่อนำผลงานของผู้ตรวจสอบภายในไปใช้ในการวางแผนการสอบบัญชี สอดคล้องกับงานวิจัยของ Al-Twaijry, Brierley and Gwilliam (2004 , อ้างถึงใน เรียงธรรม จงจิตร และ มนวิภา ผดุงสิทธิ์, 2550) ที่ได้ทำการศึกษาถึงความสัมพันธ์ระหว่างผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชีของบริษัทในประเทศซาอุดีอาระเบีย โดยศึกษาถึงระดับการประสานงานกันระหว่างผู้อำนวยการหน่วยงานตรวจสอบภายในและ Partner และ Manager ของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศซาอุดีอาระเบีย พบว่า ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญในประเด็นของความ เป็นอิสระ ขอบเขตของการปฏิบัติงานและความไม่เพียงพอของพนักงานในหน่วยงานตรวจสอบภายใน นอกจากนั้น งานวิจัยของ Schneider (1984) ที่พบว่า ผู้สอบบัญชีใช้ปัจจัยด้านคุณภาพของผลการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน ปัจจัยด้านความรู้และความสามารถของผู้ตรวจสอบภายในและปัจจัยด้านความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน ในการประเมินความมีประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในตามลำดับ โดยปัจจัยด้านคุณภาพของผลการปฏิบัติงานนั้น ได้พิจารณาจากประเด็นความเหมาะสมของขอบเขตการตรวจสอบของหน่วยงานตรวจสอบภายในและประเด็นด้านความเพียงพอทั้งทางด้านคุณภาพและปริมาณของเอกสารหลักฐานประกอบรายงานการตรวจสอบภายใน

งานวิจัยของ Wallace (1984) ที่ได้ศึกษาถึงขอบเขตของความเชื่อมั่นต่อผู้ตรวจสอบภายในและผลกระทบต่อค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภายนอกในระยะเวลา 7 ปี พบว่า ในช่วงเวลาดังกล่าวนั้นผู้สอบบัญชีมีระดับการเชื่อมั่นในผลงานของผู้ตรวจสอบ

ภายในที่เพิ่มขึ้น โดยการเพิ่มขึ้นของความเชื่อมั่นดังกล่าวนี้มีความสัมพันธ์กับขอบเขตการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในและขนาดของหน่วยงานตรวจสอบภายใน

นอกจากนี้ งานวิจัยของ Mihret and Admassu (2011) ที่ได้ศึกษาถึงความเชื่อมั่นของผู้สอบบัญชีภายนอกที่มีต่อผลงานของผู้ตรวจสอบภายในในมุมมองของการกำกับดูแลกิจการที่ดี โดยมีขอบเขตของการศึกษาในประเทศเอธิโอเปีย พบว่า ความสัมพันธ์หรือความร่วมมือประสานงานกันระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในนั้นจะมีส่วนช่วยในการพัฒนาและสนับสนุนองค์ประกอบอื่น ๆ ของการกำกับดูแลกิจการที่ดี เช่น ฝ่ายบริหารและคณะกรรมการ ซึ่งถือเป็นการเพิ่มประสิทธิภาพของการกำกับดูแลกิจการที่ดี โดยปัจจัยที่สำคัญที่สุดที่ส่งผลต่อการกำหนดระดับความเชื่อมั่นของผู้สอบบัญชีในการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน ได้แก่ คุณภาพงานตรวจสอบภายใน โดยพิจารณาจากมุมมองในด้านขอบเขตการปฏิบัติงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน ความถี่ในการตรวจสอบภายใน ความเพียงพอของเอกสารหลักฐานการตรวจสอบ เป็นต้น สอดคล้องกับงานวิจัยของ Abbass and Aleqab (2013) ที่ได้ศึกษาถึงความสัมพันธ์ระหว่างคุณสมบัติหรือลักษณะของหน่วยงานตรวจสอบภายในกับค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีของบริษัทสัญชาติอียิปต์ โดยศึกษาจาก 4 ลักษณะ ได้แก่ สถานะของหน่วยงานตรวจสอบภายใน, ขอบเขตการปฏิบัติงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน, ความรู้และความสามารถของผู้ตรวจสอบภายในและความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ พบว่า ทั้ง 4 ลักษณะนั้นมีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

สมมติฐานงานวิจัย H3: ขอบเขตการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในส่งผลเชิงบวกต่อการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีอิสระ

2.3.3 ปัจจัยด้านความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

Razek (2014) ได้ทำการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพงานตรวจสอบภายในต่อต้นทุนในการสอบบัญชีในประเทศอียิปต์ โดยสำรวจความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีในเมืองไคโร จำนวน 20 คน พบว่า ผู้สอบบัญชีสามารถลดชั่วโมงการสอบบัญชีและค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีได้ โดยการเชื่อถือผลงานของผู้ตรวจสอบภายในที่มีคุณภาพ โดยปัจจัยที่ส่งผลต่อการเชื่อถือผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน ได้แก่ ปัจจัยด้านความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงาน ด้านความรู้ความสามารถ ด้านความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ และด้านขอบเขตการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน ตามลำดับ

อย่างไรก็ตาม สำหรับในประเทศไทยนั้น เรืองธรรม จงจิตร (2550) ได้ศึกษาการนำผลงานของผู้ตรวจสอบภายในมาใช้ในการตรวจสอบงบการเงินโดยผู้สอบบัญชีอิสระของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ พบว่า ประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานด้านความระมัดระวังเยี่ยงผู้

ประกอบวิชาชีพนั้นไม่มีความสัมพันธ์กับการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในในการตรวจสอบทางการเงินของผู้สอบบัญชี สอดคล้องกับงานวิจัยของ พัทธรียา เห็นกลาง (2554) ที่พบว่าปัจจัยด้านความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพและปัจจัยด้านคุณภาพการตรวจสอบนั้นไม่ส่งผลต่อระดับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในขณะที่งานวิจัยของ ปารีชาติ บุตรวงศ์ (2546) ที่ได้ศึกษาถึงการนำผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีอิสระของธนาคารพาณิชย์ ธุรกิจเงินทุนและธุรกิจหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พบว่า ปัจจัยด้านประสบการณ์เชิงวิชาชีพและปัจจัยด้านความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพนั้นมีความสัมพันธ์ในทิศทางเชิงบวกกับระดับการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในในการตรวจสอบทางการเงินโดยผู้สอบบัญชีอิสระ

สมมติฐานงานวิจัย H4: ความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพส่งผลเชิงบวกต่อการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีอิสระ

2.3.4 ปัจจัยด้านการติดต่อสื่อสาร

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 เรื่อง ได้ระบุถึงหลักการที่สำคัญในการพิจารณาว่าผลงานของผู้ตรวจสอบภายในนั้นจะมีความเหมาะสมและเป็นประโยชน์ต่องานสอบบัญชี ซึ่งหนึ่งในหลักการดังกล่าว ได้แก่ การที่ผู้ตรวจสอบภายในนั้นมีการสื่อสารกับผู้สอบบัญชีอย่างอิสระเปิดเผยในเวลาที่เหมาะสม นอกจากนั้น สมาคมผู้ตรวจสอบภายใน (The Institute of Internal Auditors: IIA) และ สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งสหรัฐอเมริกา (The American Institute of Certified Public Accountants: AICPA) ก็ได้สนับสนุนให้ผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชีภายนอกนั้นมีการร่วมมือและประสานงานกันในการตรวจสอบงบการเงิน และการประสานงานนั้นจะเพิ่มประสิทธิภาพของการมีส่วนร่วมของผู้ตรวจสอบภายในในการตรวจสอบงบการเงิน ซึ่งจะส่งผลต่อประสิทธิภาพของการตรวจสอบโดยรวม จากการช่วยลดภาระงานที่ซ้ำซ้อนกัน และงานศึกษาของ Wood (2004) เห็นว่า ความสำเร็จด้านการประสานงานนั้นขึ้นอยู่กับระดับของการสื่อสารระหว่างผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชี รวมถึงการสื่อสารในช่วงแรกของการตรวจสอบทั้งตรวจสอบระหว่างกาลและสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีนั้นจะทำให้ผู้ตรวจสอบเกิดความเชื่อมั่นมากยิ่งขึ้น เมื่อดำเนินการตรวจสอบ นอกจากนั้นการสื่อสารกันตลอดปีนั้นยังช่วยให้เกิดความมั่นใจว่าทั้งสองฝ่ายยังคงมุ่งเน้นในเรื่องของการปรับปรุงการตรวจสอบ สอดคล้องกับงานวิจัยของ Engle (1999) ที่ศึกษาเกี่ยวกับการจัดการด้านความสัมพันธ์ของผู้สอบบัญชี ซึ่งชี้ให้เห็นว่าผู้อำนวยการฝ่ายตรวจสอบภายในนั้นควรที่จะมีการติดต่อสื่อสารและประสานงานกับผู้สอบบัญชีเพื่อสร้างความเชื่อมั่นในงานตรวจสอบภายใน และการติดต่อประสานงานระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในมีผลช่วยให้เกิดประโยชน์สูงสุดของความร่วมมือประสิทธิผลของผู้ตรวจสอบภายในต่อการตรวจสอบงบการเงินและเพิ่มประสิทธิภาพในการตรวจสอบโดยรวมผ่านการลดการปฏิบัติงานที่ซ้ำซ้อนลง (Felix et al, 2008)

อย่างไรก็ตาม งานวิจัยของ พัทธิยา เห็นกลาง (2554) กลับพบว่า ปัจจัยด้านการสื่อสารนั้นไม่ส่งผลกระทบต่อระดับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

สมมติฐานงานวิจัย H5: การติดต่อสื่อสารส่งผลเชิงบวกต่อการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีอิสระ

ตัวแปรกำกับ

2.3.5 ปัจจัยด้านความเสี่ยงสืบเนื่องของธุรกิจ

งานวิจัยของ Maletta and Kinda (1993) ได้สำรวจบทบาทของความเสี่ยงสืบเนื่องและโครงสร้างการควบคุมที่มีผลต่อการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีในการเชื่อถือการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน โดยทำการสำรวจความคิดเห็นของ Audit Manager จากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ที่มีส่วนร่วมในการวางแผนการตรวจสอบในวงจรรายได้หรือฝั่งลูกหนี้ของบริษัทขนาดกลางในกลุ่มอุตสาหกรรมการผลิต พบว่า การตัดสินใจของผู้สอบบัญชีจะซับซ้อนมากขึ้นเมื่อมีการพิจารณาถึงปัจจัยด้านความเสี่ยงเข้ามาเกี่ยวข้อง กล่าวคือความเชื่อมั่นต่อการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในนั้นจะขึ้นอยู่กับระดับความสัมพันธ์ระหว่างระดับความเสี่ยงสืบเนื่องและความแข็งแกร่งของโครงสร้างการควบคุม โดยในกรณีสถานการณ์ที่มีความเสี่ยงสืบเนื่องสูง ผู้สอบบัญชีจะเชื่อมั่นในตัวผู้ตรวจสอบภายในเมื่อโครงสร้างการควบคุมมีความแข็งแกร่ง โดยมีการมอบหมายงานสอบบัญชีให้แก่ผู้ตรวจสอบภายในถึง 42.5 % ของงานสอบบัญชีทั้งหมด ในขณะที่กรณีระดับความเสี่ยงสืบเนื่องต่ำนั้น พบว่าโครงสร้างการควบคุมภายในที่ไม่แข็งแกร่งของกิจการมีผลต่อการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีภายนอกที่จะเชื่อถือในผลงานของผู้ตรวจสอบภายในน้อยมาก โดยมีการมอบหมายงานสอบบัญชีให้แก่ผู้ตรวจสอบภายในเพียง 23 % ของงานสอบบัญชีทั้งหมด สอดคล้องกับงานวิจัยของ Carey และคณะ (2006) ที่พบว่า สำหรับลูกค้าหรือกิจการที่มีความเสี่ยงสืบเนื่องสูงนั้น ผู้สอบบัญชีจะมีการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในมากขึ้น เพื่อลดระดับของความเสี่ยงสืบเนื่อง เนื่องจากผู้สอบภายในนั้นมีความเข้าใจในการปฏิบัติงานของลูกค้ามากกว่าผู้สอบบัญชีภายนอก

งานวิจัยของ Felix, Gramling and Maletta (2001) ที่ศึกษาลักษณะของหน่วยงานตรวจสอบภายในที่เป็นตัวกำหนดค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีและปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อลักษณะของหน่วยงานตรวจสอบภายในดังกล่าว โดยการศึกษาถึงความสัมพันธ์ระหว่างการมีส่วนร่วมของหน่วยงานตรวจสอบภายในที่มีต่องบการเงินผ่านการช่วยเหลือโดยตรงและการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน พบว่า ยิ่งผู้ตรวจสอบภายในมีส่วนร่วมต่อการตรวจสอบงบการเงินยิ่งเป็นตัวสำคัญต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชี กล่าวคือ ยิ่งทำให้ค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีลดลง

นอกจากนั้น ยังพบอีกว่าตัวบริษัทลูกค้าก็มีผลกระทบต่อลักษณะของผู้ตรวจสอบภายในในเรื่องของการลงทุนด้านคุณภาพของการตรวจสอบภายใน และในสถานการณ์ที่ระดับของความเครียดสูงจะส่งผลให้ปัจจัยด้านการสื่อสารมีความสำคัญมากขึ้น ส่งผลต่อการจัดการให้มีความพร้อมด้านการตรวจสอบภายในหรืออำนวยความสะดวกในการสื่อสารและประสานงานมากขึ้นระหว่างผู้ตรวจสอบภายในและภายนอกมากกว่าสถานการณ์ที่ระดับความเครียดต่ำ นอกจากนี้ Maletta and Kida (1993) and Maletta (1993) พบว่า ความเครียดสูงนั้นมีผลกระทบการตัดสินใจเชื่อถือผู้ตรวจสอบภายใน โดยมีปฏิสัมพันธ์กับปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภายใน สอดคล้องกับผลกระทบของความเครียดสูง ที่พบจากการศึกษาของ Libby, Artman and Willingham (1985) ซึ่งชี้ให้เห็นว่า ยิ่งความเครียดสูงมีระดับเพิ่มมากขึ้น ปัจจัยที่มีความเกี่ยวข้องกับหน่วยงานตรวจสอบภายในยิ่งมีความสำคัญมากขึ้น

สมมติฐานงานวิจัย H6: ความเครียดสูงมีผลต่อระดับความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยด้านความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน ขอบเขตการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน ความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ และการติดต่อสื่อสาร กับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีอิสระ



ภาพที่ 2.1 กรอบแนวคิดงานวิจัยที่ได้จากการทบทวนวรรณกรรม

บทที่ 3 วิธีการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงสำรวจ (Survey Research) เพื่อศึกษาถึงปัจจัยที่มีผลต่อการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีอิสระ โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บข้อมูล และสำรวจความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีระดับ Senior in charge ขึ้นไปของสำนักงานสอบบัญชี Big4 และข้อมูลที่ได้รับจากแบบสอบถามนั้นจะนำมาวิเคราะห์ด้วยโปรแกรมสำเร็จรูปที่ใช้ในงานสถิติ ในบทนี้จะกล่าวถึง

- (1) ตัวแปรที่ใช้ในการวิจัย
- (2) กลุ่มประชากรและการเลือกกลุ่มตัวอย่าง
- (3) เครื่องมือที่ใช้การวิจัย
- (4) การประเมินความตรงและความเชื่อมั่นของเครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย
- (5) การเก็บรวบรวมข้อมูล
- (6) การวิเคราะห์ข้อมูล

3.1 ตัวแปรที่ใช้ในการวิจัย

ตัวแปรอิสระ (Independent Variable) ได้แก่ ความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน ขอบเขตการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน ความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ และการติดต่อสื่อสาร

ตัวแปรตาม (Dependent Variable) ได้แก่ การพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีอิสระ

ตัวแปรกำกับ (Moderator Variable) ได้แก่ ระดับความเสี่ยงสืบเนื่องของกิจการที่ผู้สอบบัญชีทำการตรวจสอบ

3.2 กลุ่มประชากรและการเลือกกลุ่มตัวอย่าง

กลุ่มตัวอย่างหรือประชากรที่ใช้ในการศึกษา คือ ผู้สอบบัญชีระดับ Senior in charge ขึ้นไปของสำนักงานสอบบัญชี Big4 และได้ใช้การกำหนดขนาดกลุ่มตัวอย่างในการเก็บข้อมูล โดยใช้สูตรของ Cochran (1953)

$$n = \frac{P(1 - P)z^2}{d^2}$$

โดยมีสัดส่วนประชากรที่ต้องการสุ่มร้อยละ 50 ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 จึงได้จำนวนกลุ่มตัวอย่างที่ต้องเก็บข้อมูลทั้งสิ้น 384 ชุด

3.3 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลในการวิจัยครั้งนี้ ได้แก่ แบบสอบถาม ที่ได้พัฒนาขึ้นจากการเก็บรวบรวมข้อมูล และการทบทวนวรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้ได้แบบสอบถามนั้นครอบคลุมวัตถุประสงค์และปัจจัยทั้งหมดที่ต้องการศึกษา โดยแบบสอบถามแบ่งออกเป็น 6 ส่วน ดังนี้ (ภาคผนวก ก)

คำถามคัดกรองผู้ตอบแบบสอบถาม จะประกอบด้วย คำถามเกี่ยวกับตำแหน่งงานในปัจจุบันและประสบการณ์การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในในการสอบบัญชีของผู้ตอบแบบสอบถาม

ส่วนที่ 1: ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม

ข้อมูลในส่วนนี้จะเป็นการถามข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ได้แก่ เพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ในงานสอบบัญชี และกลุ่มอุตสาหกรรมของกิจการที่ตรวจสอบ โดยคำถามจะมีลักษณะปลายปิดแบบสเกลนามกำหนด (Nominal Scale)

ส่วนที่ 2: การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน

ข้อมูลในส่วนนี้จะเป็นการถามเกี่ยวกับการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในถึง ประเภทของงานตรวจสอบภายในที่ผู้สอบบัญชีเคยใช้ และการจัดลำดับประเภทของงานตรวจสอบภายในที่เคยใช้ โดยเรียงลำดับจากมากที่สุดไปอย่างน้อยที่สุด

ส่วนที่ 3: ปัจจัยในการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน

แบบสอบถามในส่วนนี้จะป็นข้อคำถามที่เกี่ยวข้องกับตัวแปรอิสระที่ได้จากการทบทวนวรรณกรรม ได้แก่ ความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน ขอบเขตการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน ความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ และการติดต่อสื่อสาร โดยจะเป็นคำถามปลายปิดแบบสเกลอันดับ (Likert Scale) ให้ผู้ตอบแบบสอบถามได้ทำการประเมินปัจจัยในการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งคำถามจะแบ่งออกเป็นประเด็นในแต่ละปัจจัย ดังนี้

(1) ด้านความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงาน จะพิจารณาจาก

(1.1) ความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งประกอบด้วย ความเป็นอิสระในการเข้าถึงหน่วยงานที่จะถูกตรวจสอบ ความเป็นอิสระในการสอบทาน และ เสรีภาพในการติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชี

(1.2) การให้ความสำคัญกับงานตรวจสอบภายในเป็นอันดับแรก

(1.3) สิทธิในการรายงานผลการปฏิบัติงานต่อผู้บริหารระดับสูงของกิจการโดยตรง

(1.4) สิทธิในการรายงานผลต่อคณะกรรมการตรวจสอบของกิจการโดยตรง

(2) ด้านขอบเขตการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน จะพิจารณาจาก

(2.1) ความเหมาะสมทั้งในด้านลักษณะและขอบเขตความรับผิดชอบของฝ่ายตรวจสอบภายใน

(2.2) ผู้ตรวจสอบภายในสามารถทำการตรวจสอบทุก ๆ กิจกรรมของกิจการ

(2.3) ผู้ตรวจสอบภายในมีวิธีการที่เหมาะสมในการจัดเก็บและบันทึกสิ่งที่ตรวจสอบพบและข้อเสนอแนะ

(2.4) ฝ่ายบริหารพร้อมที่จะปฏิบัติตามสิ่งที่ผู้ตรวจสอบภายในพบและได้ให้ข้อเสนอแนะ

(3) ด้านความรู้และความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน จะพิจารณาจาก

(3.1) ความถูกต้องของผลงานหรือรายงานการตรวจสอบภายใน

(3.2) ประสบการณ์และความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน

(4) ด้านความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ จะพิจารณาจาก

(4.1) ความเหมาะสมในการวางแผน การควบคุม และการสอบทานงานตรวจสอบภายใน

(4.2) ความเพียงพอในการจัดทำหลักฐานประกอบรายงานการตรวจสอบทั้งในด้านปริมาณและคุณภาพ

(4.3) ความเหมาะสมในการจัดทำรายงานการตรวจสอบภายใน

(5) ด้านการติดต่อสื่อสาร จะพิจารณาจาก

(5.1) การประชุมกันระหว่างผู้ตรวจสอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในในช่วงระยะเวลาที่เหมาะสม

(5.2) จำนวนครั้งหรือความถี่ของการประชุมและปรึกษาหารือระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน

(5.3) ผู้สอบบัญชีได้รับคำแนะนำและสามารถเข้าถึงรายงานการตรวจสอบภายในอย่างสม่ำเสมอ

(5.4) ทั้งผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในได้มีการแจ้งเหตุการณ์สำคัญที่ส่งผลกระทบต่อการทำงานซึ่งกันและกันอย่างสม่ำเสมอ

ส่วนที่ 4: การประเมินระดับความเสี่ยงสืบเนื่องของกิจการที่ทำการสอบบัญชี

ในส่วนนี้จะป็นข้อคำถามเพื่อให้ผู้ตอบแบบสอบถามได้ทำการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องของกิจการที่ทำการสอบบัญชี โดยจะแบ่งออกเป็น 5 ระดับ ได้แก่ ระดับต่ำมาก ระดับต่ำ ระดับปานกลาง ระดับสูง และระดับสูงมาก

ส่วนที่ 5: ระดับของการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน

ในส่วนนี้จะเป็นการสอบถามเพื่อให้ได้มาซึ่งระดับการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชี ซึ่งในการวิจัยนี้ผู้วิจัยได้กำหนดระดับการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในออกเป็น 5 ระดับ (Likert Scale)

ส่วนที่ 6: ข้อเสนอแนะเพิ่มเติม

3.4 การประเมินความตรงและความเชื่อมั่นของเครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

สำหรับการทดสอบความตรงและความเชื่อมั่นของเครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยนั้น ผู้วิจัยได้ทำการทดสอบโดยการให้ผู้เชี่ยวชาญทำการตรวจสอบความครอบคลุมของเนื้อหา ความสอดคล้องกับวัตถุประสงค์งานวิจัย รวมถึงตรวจสอบความถูกต้องของภาษา รวมถึงมีการทดลองใช้แบบสอบถาม (Pilot Survey) กับกลุ่มเป้าหมาย เพื่อทดสอบความเข้าใจของผู้ตอบแบบสอบถาม ตรวจสอบลำดับของแบบสอบถาม ความถูกต้องของคำถาม

หลังจากปรับแก้แบบสอบถามให้มีความเหมาะสมแล้ว ผู้วิจัยจึงได้จัดส่งแบบสอบถามไปยังกลุ่มประชากรตัวอย่างข้างต้น

3.5 การเก็บรวบรวมข้อมูล

ผู้วิจัยได้ทำการส่งแบบสอบถามให้แก่ผู้สอบบัญชีระดับ Senior in charge ขึ้นไปของสำนักงานสอบบัญชี Big4 โดยผู้สอบบัญชี 1 ท่านต่อแบบสอบถาม 1 ฉบับ รวมถึงมีการกระจาย

แบบสอบถามดังกล่าวทางอินเทอร์เน็ตไปยังผู้สอบบัญชี เพื่อเป็นการอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้ตอบแบบสอบถาม โดยระยะเวลาในการเก็บข้อมูลนั้นจะอยู่ในช่วงเดือนกุมภาพันธ์-เมษายน พ.ศ. 2559

3.6 การวิเคราะห์ข้อมูล

การวิเคราะห์ข้อมูลในงานวิจัยนี้จะใช้โปรแกรมสำเร็จรูปมาช่วยในการวิเคราะห์ข้อมูล โดยแบ่งออกเป็น การวิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistic Analysis) การใช้เทคนิคการวิเคราะห์ปัจจัย (Factor Analysis) และการวิเคราะห์ถดถอยเชิงซ้อน (Multiple Regression Analysis)

3.6.1 การวิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistic Analysis)

จะใช้สำหรับวิเคราะห์ข้อมูลในส่วนของคุณค่าข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม และข้อมูลการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน โดยการหาค่าความถี่และค่าร้อยละ และแสดงผลในรูปแบบของตารางแจกแจงความถี่และค่าร้อยละของข้อมูล

3.6.2 การใช้เทคนิควิเคราะห์ปัจจัย (Factor Analysis)

จะใช้ในการจัดกลุ่มปัจจัย ได้แก่ ความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน ขอบเขตการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน ความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ และการติดต่อสื่อสาร เพื่อทำการวิเคราะห์ว่าในแต่ละปัจจัยนั้นควรจะประกอบด้วยตัววัดใดบ้าง โดยจะทำการ ตรวจสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร โดยพิจารณาจากเมตริกซ์สหสัมพันธ์ (Correlation) การสกัดปัจจัย (Factor extraction) การหมุนแกนปัจจัย (Factor rotation) ค่าคะแนนที่ได้จากน้ำหนักองค์ประกอบ (Factor loading)

3.6.3 การวิเคราะห์ถดถอยเชิงซ้อน (Multiple Regression Analysis)

จะเป็นการนำปัจจัยทั้งหมดที่ได้จากการวิเคราะห์ปัจจัย มาทำการศึกษาว่าปัจจัยใดที่มีผลต่อการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน ทั้งนี้ได้พิจารณาถึงตัวแปรด้านระดับความเสี่ยงสืบเนื่องที่คาดว่าจะมีผลกระทบด้วย

บทที่ 4

ผลการวิจัยและอภิปรายผล

ในบทนี้จะเป็นการรายงานผลการทดสอบสมมติฐานและความเชื่อถือได้ของตัวแปรในงานวิจัย โดยในการศึกษา ผู้วิจัยได้ทำการเก็บรวบรวมข้อมูลจากแบบสอบถามและนำมาประมวลผลทางสถิติโดยใช้โปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติ เพื่อให้การทดสอบและสรุปผลนั้นมีความถูกต้องและมีความน่าเชื่อถือมากยิ่งขึ้น โดยแบ่งการวิเคราะห์ที่ได้ดังนี้

4.1 การวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistic Analysis)

ผู้วิจัยได้รับแบบสอบถามตอบกลับจำนวน 390 ชุด ซึ่งมีรายละเอียดเบื้องต้นของผู้ตอบแบบสอบถาม ดังนี้

4.1.1 ข้อมูลส่วนคำถามคัดกรอง

ข้อมูลจากแบบสอบถามในส่วนของคำถามคัดกรองนั้น จะพิจารณาจากตำแหน่งงาน และประสบการณ์ในการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งมีรายละเอียดดังแสดงในตารางที่ 4.1

ตารางที่ 4.1 การวิเคราะห์ข้อมูลสถิติเชิงพรรณนาข้อมูลคำถามคัดกรอง

ข้อมูลส่วนคำถามคัดกรอง		
1. ตำแหน่ง	จำนวน	ร้อยละ
Assistant Manager/Manager	108	27.7
Senior in charge	276	70.8
อื่น ๆ	6	1.5
2. ประสบการณ์ในการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน	จำนวน	ร้อยละ
เคยใช้	317	82.8
ไม่เคยใช้	66	17.2
3. เหตุผลที่ไม่เคยใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน	จำนวน	ร้อยละ
ระบบการควบคุมภายในของบริษัทไม่เหมาะสม	11	16.7
งานตรวจสอบภายในไม่มีความเกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี	52	78.8
ถูกจำกัดขอบเขตจากผู้บริหารของบริษัท	2	3.0
อื่น ๆ	1	1.5

จากตารางที่ 4.1 พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามที่ดำรงตำแหน่ง Senior in charge ขึ้นไปนั้นมีจำนวนทั้งสิ้น 384 คน และดำรงตำแหน่งอื่น ๆ จำนวน 6 คน โดยในจำนวนของผู้สอบบัญชีที่ดำรงตำแหน่ง Senior in charge ขึ้นไปนี้ได้แบ่งออกเป็นผู้ตรวจสอบบัญชีระดับ Senior in charge จำนวน 276 คน หรือคิดเป็นร้อยละ 70.8 และผู้ตรวจสอบบัญชีระดับ Assistant Manager/Manager จำนวน 108 คน หรือคิดเป็นร้อยละ 27.7

โดยมีผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นผู้ตรวจสอบบัญชีที่ดำรงตำแหน่ง Senior in charge ขึ้นไปนั้นที่มีประสบการณ์เคยใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน จำนวนทั้งสิ้น 317 คนหรือคิดเป็นร้อยละ 82.8 และไม่เคยใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน จำนวนทั้งสิ้น 66 คน หรือคิดเป็นร้อยละ 17.2 โดยมีเหตุผลที่ไม่เคยใช้ ได้แก่ งานตรวจสอบภายในไม่มีความเกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีมากที่สุด คิดเป็น ร้อยละ 78.8 รองลงมา คือ ระบบการควบคุมภายในของบริษัทไม่เหมาะสม, ถูกจำกัดขอบเขตจากผู้บริหารของบริษัท และอื่น ๆ โดยคิดเป็นร้อยละ 16.7, 3.0 และ 1.5 ตามลำดับ (ภาคผนวก ข)

4.1.2 ข้อมูลลักษณะทางประชากรศาสตร์

ในการวิเคราะห์ข้อมูล ผู้วิจัยได้ตัดกลุ่มตัวอย่างที่ไม่เคยใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในจำนวน 66 ตัวอย่าง และตัดแบบสอบถามที่มีข้อมูลไม่ครบถ้วนออก 5 ชุด ทำให้เหลือกลุ่มตัวอย่างที่จะนำมาวิเคราะห์เพื่อตอบคำถามงานวิจัยจำนวน 313 ตัวอย่าง

สำหรับข้อมูลลักษณะทางประชากรศาสตร์นั้นจะพิจารณาในส่วนของ เพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ในการทำงาน กลุ่มอุตสาหกรรมที่ทำการตรวจสอบ และวัตถุประสงค์ในการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน ดังตารางที่ 4.2

ตารางที่ 4.2 ลักษณะทางประชากรศาสตร์ของกลุ่มตัวอย่าง

ข้อมูลลักษณะทางประชากรศาสตร์		
1. เพศ	จำนวน	ร้อยละ
ชาย	89	28.4
หญิง	224	71.6
2. อายุ	จำนวน	ร้อยละ
ต่ำกว่า 30 ปี	279	89.1
30 – 40 ปี	34	10.9

ตารางที่ 4.2 ลักษณะทางประชากรศาสตร์ของกลุ่มตัวอย่าง(ต่อ)

ข้อมูลลักษณะทางประชากรศาสตร์		
3. ระดับการศึกษา	จำนวน	ร้อยละ
ปริญญาตรี	239	76.4
ปริญญาโท	74	23.6
4. ประสบการณ์	จำนวน	ร้อยละ
ต่ำกว่า 5 ปี	215	68.7
5 – 10 ปี	98	31.3
5. กลุ่มอุตสาหกรรม	จำนวน	ร้อยละ
กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร	42	13.4
กลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค	99	31.6
กลุ่มธุรกิจการเงิน	25	8.0
กลุ่มธุรกิจบริการ	61	19.5
กลุ่มวัตถุดิบและสินค้าอุตสาหกรรม	41	13.1
กลุ่มธุรกิจอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	20	6.4
กลุ่มทรัพยากร	3	1.0
กลุ่มปิโตรเคมีและพลังงาน	14	4.5
กลุ่มเทคโนโลยี	4	1.3
อื่น ๆ	4	1.3
3. วัตถุประสงค์ในการใช้การใช้งผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน	จำนวน	ร้อยละ
การตรวจสอบด้านการเงิน (Financial Audit)	153	48.9
การตรวจสอบด้านการดำเนินงาน (Operational Audit)	270	86.3
การตรวจสอบด้านการปฏิบัติตามกฎระเบียบ (Compliance Audit)	229	73.2
อื่น ๆ	4	1.3

จากตารางที่ 4.2 พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นผู้ตรวจสอบบัญชีที่ดำรงตำแหน่ง Senior in charge ขึ้นไปที่มีประสบการณ์เคยใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน มีจำนวนทั้งสิ้น 313 คน พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง ร้อยละ 71.6 มีอายุอยู่ในช่วง ต่ำกว่า 30 ปี คิดเป็นร้อยละ 89.1 สำเร็จการศึกษาในระดับปริญญาตรี ร้อยละ 76.4 โดยผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีประสบการณ์ในการทำงานสอบบัญชี ต่ำกว่า 5 ปี คิดเป็นร้อยละ 68.7 และเคยทำการสอบบัญชีส่วนใหญ่เป็นบริษัทที่อยู่ในกลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค คิดเป็นร้อยละ 31.6 รองลงมาคือ กลุ่มธุรกิจบริการ คิดเป็นร้อยละ 19.5 และกลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร ร้อยละ 13.4 ตามลำดับ ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ได้มีการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในในด้านการตรวจสอบการ

ดำเนินงาน คิดเป็นร้อยละ 86.3 รองลงมาคือ การตรวจสอบด้านการปฏิบัติตามกฎระเบียบ ร้อยละ 73.2 และการตรวจสอบด้านการเงิน คิดเป็นร้อยละ 48.9 ตามลำดับ

4.1.3 ข้อมูลสถิติเชิงพรรณนาของตัวแปรอิสระ ตัวแปรตาม และตัวแปรกำกับ

4.1.3.1 ตัวแปรอิสระ

ความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

ตารางที่ 4.3 สถิติเชิงพรรณนาเกี่ยวกับปัจจัยด้านความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

ความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน	Mean	Std. Deviation
1.1 ความเป็นอิสระในการเข้าถึงหน่วยงานที่จะถูกตรวจสอบ	4.03	0.614
1.2 ความเป็นอิสระในการสอบทาน	3.88	0.709
1.3 มีเสรีภาพในการติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชี	3.70	0.799
1.4 ให้ความสำคัญกับหน้าที่การตรวจสอบภายในเป็นอันดับแรก	4.05	0.827
1.5 สามารถรายงานต่อผู้บริหารระดับสูงของกิจการโดยตรง	4.33	0.564
1.6 สามารถรายงานต่อคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทโดยตรง	4.26	0.568
1.7 มีการปฏิบัติงานอย่างเที่ยงธรรม	4.17	0.555
ค่าเฉลี่ยของปัจจัยด้านความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน	4.06	0.489

จากตารางที่ 4.3 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ประเมินปัจจัยด้านความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในอยู่ในระดับ มาก (ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.06)

ขอบเขตการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

ตารางที่ 4.4 สถิติเชิงพรรณนาเกี่ยวกับปัจจัยด้านขอบเขตการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

ขอบเขตในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน	Mean	Std. Deviation
2.1 มีลักษณะความรับผิดชอบงานตรวจสอบภายในที่เหมาะสม	4.02	0.557
2.2 มีขอบเขตความรับผิดชอบงานตรวจสอบภายในที่เหมาะสม	3.90	0.527
2.3 สามารถทำการตรวจสอบในทุก ๆ กิจกรรมของกิจการ	3.67	0.687
2.4 มีวิธีการในการจัดเก็บและบันทึกสิ่งที่ตรวจสอบพบและข้อเสนอแนะที่มีความเหมาะสม	3.96	0.573

ตารางที่ 4.4 สถิติเชิงพรรณนาเกี่ยวกับปัจจัยด้านขอบเขตการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน(ต่อ)

ขอบเขตในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน	Mean	Std. Deviation
2.5 ฝ่ายบริหารของบริษัทมีความพร้อมที่จะปฏิบัติตามสิ่งที่ผู้ตรวจสอบภายใน พบและได้ให้ข้อเสนอแนะ	4.07	0.723
ค่าเฉลี่ยของปัจจัยด้านขอบเขตในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน	3.92	0.439

จากตารางที่ 4.4 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ประเมินปัจจัยด้านขอบเขตในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในอยู่ในระดับ มาก (ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.92)

ความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน

ตารางที่ 4.5 สถิติเชิงพรรณนาเกี่ยวกับปัจจัยด้านความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน

ความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน	Mean	Std. Deviation
3.1 ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในมีความถูกต้อง	4.02	0.623
3.2 ผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทนี้ มีประสบการณ์เพียงพอ	4.09	0.601
3.3 ผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทนี้มีความรู้ความสามารถ	4.09	0.614
ค่าเฉลี่ยของปัจจัยด้านความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน	4.06	0.576

จากตารางที่ 4.5 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ประเมินปัจจัยด้านความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายในอยู่ในระดับ มาก (ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.06)

ความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้ตรวจสอบภายใน

ตารางที่ 4.6 สถิติเชิงพรรณนาเกี่ยวกับปัจจัยด้านความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้ตรวจสอบภายใน

ความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้ตรวจสอบภายใน	Mean	Std. Deviation
4.1 มีการวางแผนงานตรวจสอบภายในได้อย่างเหมาะสม	3.63	0.579
4.2 มีการควบคุมงานตรวจสอบภายในได้อย่างเหมาะสม	3.94	0.496
4.3 มีการสอบทานงานตรวจสอบภายในได้อย่างเหมาะสม	4.03	0.518
4.4 มีการจัดทำหลักฐานประกอบรายงานการตรวจสอบในปริมาณที่เพียงพอ	4.16	0.686

ตารางที่ 4.6 สถิติเชิงพรรณนาเกี่ยวกับปัจจัยด้านความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพของผู้ตรวจสอบภายใน(ต่อ)

ความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพของผู้ตรวจสอบภายใน	Mean	Std. Deviation
4.5 มีการจัดทำหลักฐานประกอบรายงานการตรวจสอบที่มีคุณภาพเพียงพอ	3.86	0.650
4.6 มีการจัดทำเอกสารรายงานตรวจสอบภายในอย่างเหมาะสม	3.95	0.575
ค่าเฉลี่ยของปัจจัยด้านความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ	3.93	0.421

จากตารางที่ 4.6 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ประเมินปัจจัยด้านความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพของผู้ตรวจสอบภายในอยู่ในระดับ มาก (ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.93)

การติดต่อสื่อสาร

ตารางที่ 4.7 สถิติเชิงพรรณนาเกี่ยวกับปัจจัยด้านการติดต่อสื่อสาร

การติดต่อสื่อสาร	Mean	Std. Deviation
5.1 ช่วงระยะเวลาในการประชุมกันระหว่างผู้ตรวจสอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในมีความเหมาะสม	3.35	0.672
5.2 จำนวนครั้ง/ความถี่ในการประชุมและปรึกษาหารือระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในมีความเหมาะสม	3.48	0.743
5.3 ผู้สอบบัญชีได้รับคำแนะนำและสามารถเข้าถึงรายงานการตรวจสอบภายในอย่างสม่ำเสมอ	3.87	0.699
5.4 ผู้สอบบัญชีได้รับการแจ้งเกี่ยวกับเหตุการณ์ที่สำคัญจากผู้ตรวจสอบภายใน เมื่อมีเหตุการณ์ที่มีผลกระทบต่องานของผู้สอบบัญชีอย่างสม่ำเสมอ	3.80	0.695
5.5 ผู้สอบบัญชีได้มีการแจ้งแก่ผู้ตรวจสอบภายในให้ทราบ เมื่อมีเหตุการณ์สำคัญที่ส่งผลกระทบต่อการทำงานของผู้ตรวจสอบภายในอย่างสม่ำเสมอ	3.81	0.688
ค่าเฉลี่ยของปัจจัยด้านการติดต่อสื่อสาร	3.66	0.574

จากตารางที่ 4.7 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ประเมินปัจจัยด้านการติดต่อสื่อสารอยู่ในระดับปานกลางค่อนข้างน้อยไปทางมาก (ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.66)

จากตารางที่ 4.3-4.7 ข้างต้น พบว่าปัจจัยต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในด้านความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายในนั้นสูงที่สุดรองลงมาได้แก่ ด้านความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงาน ความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ

ขอบเขตในการปฏิบัติงาน และ ด้านการติดต่อสื่อสาร โดยมีค่าเฉลี่ย เท่ากับ 4.06 4.06 3.93 3.92 และ 3.66 ตามลำดับ

4.1.3.2 ตัวแปรตาม

การพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน

ตารางที่ 4.8 สถิติเชิงพรรณนาเกี่ยวกับระดับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชี

สถิติเชิงพรรณนาเกี่ยวกับระดับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน		
ระดับการพิจารณาใช้ผลงาน	จำนวน	ร้อยละ
มาก	108	34.5
ปานกลาง	167	53.4
น้อย	38	12.1
รวม	313	100

ตารางที่ 4.9 สถิติเชิงพรรณนาค่าเฉลี่ยระดับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชี

	Mean	Std. Deviation
ระดับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน	3.22	0.646

จากตารางที่ 4.8-4.9 พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในอยู่ในระดับปานกลาง (ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.22)

4.1.3.3 ตัวแปรกำกับ

ความเสี่ยงสืบเนื่อง

ตารางที่ 4.10 สถิติเชิงพรรณนาเกี่ยวกับระดับความเสี่ยงสืบเนื่อง

สถิติเชิงพรรณนาเกี่ยวกับระดับความเสี่ยงสืบเนื่อง		
ระดับความเสี่ยงสืบเนื่อง	จำนวน	ร้อยละ
สูง	76	24.3
ปานกลาง	188	60.1
ต่ำ	46	14.7
ต่ำมาก	3	1.0
รวม	313	100

ตารางที่ 4.11 สถิติเชิงพรรณนา ค่าเฉลี่ยระดับความเสี่ยงสืบเนื่อง

	Mean	Std. Deviation
ระดับความเสี่ยงสืบเนื่อง	3.08	0.651

จากตารางที่ 4.10-4.11 พบว่า กิจกรรมที่ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ทำการตรวจสอบนั้นมีระดับความเสี่ยงสืบเนื่องอยู่ในระดับปานกลาง (ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.08)

4.2 การวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติเชิงอ้างอิง (Inferential Statistics Analysis)

4.2.1 การวิเคราะห์ความเหมาะสมในการวิเคราะห์ปัจจัย

งานวิจัยนี้จัดกลุ่มปัจจัยโดยใช้สถิติแบบการวิเคราะห์ปัจจัย (Factor Analysis) โดยเบื้องต้นผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์สหสัมพันธ์ (Correlation) เพื่อพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างตัววัดต่าง ๆ ทั้ง 26 ตัววัด ซึ่งเมื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัววัดต่าง ๆ ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 พบว่าตัววัดที่ใช้วัดตัวแปรเดียวกันส่วนใหญ่มีความสัมพันธ์กันอย่างมีนัยสำคัญ ซึ่งความสัมพันธ์ดังกล่าวมีผลต่อการวิเคราะห์สมการถดถอยเชิงเส้น ดังนั้น ผู้วิจัยจึงได้นำตัววัดเหล่านั้นไปทำการวิเคราะห์และสกัดปัจจัยต่อไป

ขั้นตอนของการวิเคราะห์ปัจจัยเบื้องต้น คือ การพิจารณาว่าปัจจัยหรือตัวแปรที่นำมาวิเคราะห์นั้นเหมาะสมที่จะทำการสกัดปัจจัยหรือไม่ โดยจะพิจารณาจาก Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) และ Bartlett's Test of Sphericity โดย Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) นั้นเป็นค่าที่ใช้วัดความเหมาะสมของข้อมูลที่จะนำมาวิเคราะห์ด้วยเทคนิคการวิเคราะห์ปัจจัย ซึ่งถ้าค่า KMO มีค่ามาก (เข้าสู่ค่า 1) แสดงว่าสามารถใช้เทคนิคการวิเคราะห์ปัจจัยในการแบ่งกลุ่มตัวแปรได้ แต่ถ้าค่า KMO มีค่าน้อย (เข้าสู่ค่า 0) แสดงว่าไม่สมควรนำเทคนิคการวิเคราะห์ปัจจัยเข้ามาใช้ และจากการวิเคราะห์ข้อมูล พบว่าข้อมูลที่ได้จากแบบสอบถามมีค่า KMO เท่ากับ 0.853 ดังแสดงในตารางที่ 4.12

สำหรับ Bartlett's Test of Sphericity นั้นใช้ในการทดสอบสหสัมพันธ์โดยรวมของตัวแปรย่อยที่นำมาวิเคราะห์ที่เหมาะสมจะต้องมีค่า Significant น้อยกว่าระดับนัยสำคัญที่กำหนด โดยงานวิจัยนี้ได้กำหนดระดับนัยสำคัญที่ 0.05 ซึ่งการทดสอบพบว่าชุดข้อมูลดังกล่าวให้ค่า Significant เท่ากับ 0.000 ดังตารางที่ 4.12

ตารางที่ 4.12 KMO และ Barlett's Test

KMO and Barlett's Test		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy		0.853
Barlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	6087.273
	df	325
	Sig.	.000

จากผลการวิเคราะห์สถิติทั้งสองอย่างข้างต้น สรุปได้ว่า ตัววัดดังกล่าวมีความเหมาะสมที่จะใช้เทคนิคการวิเคราะห์ปัจจัย

4.2.2 การกำหนดกลุ่มปัจจัย

ขั้นตอนต่อมาของการวิเคราะห์ปัจจัย ได้แก่ การสกัดปัจจัย (Extraction) ซึ่งเป็นการหาและกำหนดปัจจัยที่เหมาะสมสำหรับการวิเคราะห์หาสมการถดถอยเชิงเส้น โดยงานวิจัยนี้ได้ใช้วิธีสกัดปัจจัยแบบ Principal Component Analysis และใช้วิธีหมุนแกนแบบ Varimax เพื่อเปลี่ยนตำแหน่งของข้อมูลตัววัดให้สัมพันธ์กับปัจจัย ซึ่งหลักเกณฑ์ในการคัดเลือกปัจจัย คือ ต้องมีค่า Eigen value มากกว่า 1 และ ตัววัดในแต่ละปัจจัยจะต้องมีค่า Factor Loading มากกว่า 0.50 (Hair,1995) ซึ่งจากการวิเคราะห์ข้อมูล พบว่า จากตัววัดทั้งหมด 26 ตัววัด มี 2 ตัววัดที่มีค่ามี Cross-Loading กับ Factor อื่นสูง ซึ่งแสดงว่าข้อคำถามนั้นมีความกำกวม (Ambiguous) สามารถวัดได้หลายองค์ประกอบ จึงพิจารณาตัดตัววัดดังกล่าวทิ้ง และจากตัววัด 24 ตัววัดที่เหลือสามารถจัดเป็นกลุ่มปัจจัยใหม่ได้ทั้งสิ้น 6 ปัจจัย ได้แก่ 1.คุณภาพงานตรวจสอบภายใน 2.การติดต่อสื่อสาร 3.ความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน 4.ความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน 5.ความระมัดระวังในการจัดทำรายงาน 6.วิธีการที่เป็นระบบ ระเบียบแบบแผน โดยสามารถอธิบายความแปรปรวนรวมของตัวแปรทั้งหมด (Total Variance) คิดเป็นร้อยละ 71.157 และปัจจัยทั้ง 6 นั้นมีค่า Eigen value มากกว่า 1 โดยมีค่า 9.644 2.903 2.181 1.517 1.246 และ 1.010 ตามลำดับ (ภาคผนวก ค)

จากผลการจัดกลุ่มปัจจัยข้างต้นที่สามารถแบ่งตัววัดทั้งหมดออกเป็น 6 กลุ่มปัจจัย ทำให้สามารถเปรียบเทียบการเปลี่ยนแปลงของกลุ่มปัจจัยและตัววัดที่ได้จากการทบทวนวรรณกรรมและจากการวิเคราะห์ปัจจัยได้ดังตารางที่ 4.13

ตารางที่ 4.13 การเปรียบเทียบปัจจัยและตัววัดจากการทบทวนวรรณกรรมและจากการวิเคราะห์ปัจจัย

ปัจจัยที่ได้จากการทบทวนวรรณกรรม	ปัจจัยที่ได้จากการวิเคราะห์ปัจจัย
ความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน	ความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน
1.1 มีความเป็นอิสระในการเข้าถึงหน่วยงานที่จะถูกตรวจสอบ	1.5 สามารถรายงานต่อผู้บริหารระดับสูงของกิจการโดยตรง
1.2 มีความเป็นอิสระในการสอบทาน	1.6 สามารถรายงานต่อคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทโดยตรง
1.3 มีเสรีภาพในการติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชี	1.7 มีการปฏิบัติงานอย่างเที่ยงธรรม
1.4 ให้ความสำคัญกับหน้าที่การตรวจสอบภายในเป็นอันดับแรก	ความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน
1.5 สามารถรายงานต่อผู้บริหารระดับสูงของกิจการโดยตรง	1.2 มีความเป็นอิสระในการสอบทาน
1.6 สามารถรายงานต่อคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทโดยตรง	1.3 มีเสรีภาพในการติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชี
1.7 มีการปฏิบัติงานอย่างเที่ยงธรรม	2.3 สามารถทำการตรวจสอบในทุก ๆ กิจกรรมของกิจการ
ขอบเขตการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน	4.1 มีการวางแผนงานตรวจสอบภายในได้อย่างเหมาะสม
2.1 มีลักษณะความรับผิดชอบงานตรวจสอบภายในที่เหมาะสม	คุณภาพงานตรวจสอบภายใน
2.2 มีขอบเขตความรับผิดชอบงานตรวจสอบภายในที่เหมาะสม	1.1 มีความเป็นอิสระในการเข้าถึงหน่วยงานที่จะถูกตรวจสอบ
2.3 สามารถทำการตรวจสอบในทุก ๆ กิจกรรมของกิจการ	2.1 มีลักษณะความรับผิดชอบงานตรวจสอบภายในที่เหมาะสม
2.4 มีวิธีการในการจัดเก็บและบันทึกสิ่งที่ตรวจสอบพบและข้อเสนอแนะที่มีความเหมาะสม	2.2 มีขอบเขตความรับผิดชอบงานตรวจสอบภายในที่เหมาะสม
2.5 ฝ่ายบริหารของบริษัทมีความพร้อมที่จะปฏิบัติตามสิ่งที่ผู้ตรวจสอบภายใน พบและได้ให้ข้อเสนอแนะ	2.4 มีวิธีการในการจัดเก็บและบันทึกสิ่งที่ตรวจสอบพบและข้อเสนอแนะที่มีความเหมาะสม

ตารางที่ 4.13 การเปรียบเทียบปัจจัยและตัววัดจากการทบทวนวรรณกรรมและจากการวิเคราะห์ปัจจัย(ต่อ)

ปัจจัยที่ได้จากการทบทวนวรรณกรรม	ปัจจัยที่ได้จากการวิเคราะห์ปัจจัย
ความรู้และความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน	2.5 ฝ่ายบริหารของบริษัทมีความพร้อมที่จะปฏิบัติตามสิ่งที่ผู้ตรวจสอบภายใน พบและได้ให้ข้อเสนอแนะ
3.1 ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในมีความถูกต้อง	3.1 ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในมีความถูกต้อง
3.2 ผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทนี้มีประสบการณ์เพียงพอ	3.2 ผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทนี้มีประสบการณ์เพียงพอ
3.3 ผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทนี้มีความรู้ความสามารถ	3.3 ผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทนี้มีความรู้ความสามารถ
ความระมัดระวังของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้ตรวจสอบภายใน	วิธีการที่เป็นระบบ ระเบียบ
4.1 มีการวางแผนงานตรวจสอบภายในได้อย่างเหมาะสม	4.2 มีการควบคุมงานตรวจสอบภายในได้อย่างเหมาะสม
4.2 มีการควบคุมงานตรวจสอบภายในได้อย่างเหมาะสม	4.3 มีการสอบทานงานตรวจสอบภายในได้อย่างเหมาะสม
4.3 มีการสอบทานงานตรวจสอบภายในได้อย่างเหมาะสม	ความระมัดระวังในการจัดทำรายงาน
4.4 มีการจัดทำหลักฐานประกอบรายงานการตรวจสอบในปริมาณที่เพียงพอ	4.4 มีการจัดทำหลักฐานประกอบรายงานการตรวจสอบในปริมาณที่เพียงพอ
4.5 มีการจัดทำหลักฐานประกอบรายงานการตรวจสอบที่มีคุณภาพเพียงพอ	4.6 มีการจัดทำเอกสารรายงานตรวจสอบภายในอย่างเหมาะสม
4.6 มีการจัดทำเอกสารรายงานตรวจสอบภายในอย่างเหมาะสม	การติดต่อสื่อสาร
การติดต่อสื่อสาร	5.1 ช่วงระยะเวลาในการประชุมกันระหว่างผู้ตรวจสอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในมีความเหมาะสม
5.1 ช่วงระยะเวลาในการประชุมกันระหว่างผู้ตรวจสอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในมีความเหมาะสม	5.2 จำนวนครั้ง/ความถี่ในการประชุมและปรึกษาหารือระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในมีความเหมาะสม

ตารางที่ 4.13 การเปรียบเทียบปัจจัยและตัววัดจากการทบทวนวรรณกรรมและจากการวิเคราะห์ปัจจัย(ต่อ)

ปัจจัยที่ได้จากการทบทวนวรรณกรรม	ปัจจัยที่ได้จากการวิเคราะห์ปัจจัย
5.2 จำนวนครั้ง/ความถี่ในการประชุมและปรึกษาหารือระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในมีความเหมาะสม	5.3 ผู้สอบบัญชีได้รับคำแนะนำและสามารถเข้าถึงรายงานการตรวจสอบภายในอย่างสม่ำเสมอ
5.3 ผู้สอบบัญชีได้รับคำแนะนำและสามารถเข้าถึงรายงานการตรวจสอบภายในอย่างสม่ำเสมอ	5.4 ผู้สอบบัญชีได้รับการแจ้งเกี่ยวกับเหตุการณ์ที่สำคัญจากผู้ตรวจสอบภายใน เมื่อมีเหตุการณ์ที่มีผลกระทบต่องานของผู้สอบบัญชีอย่างสม่ำเสมอ
5.4 ผู้สอบบัญชีได้รับการแจ้งเกี่ยวกับเหตุการณ์ที่สำคัญจากผู้ตรวจสอบภายใน เมื่อมีเหตุการณ์ที่มีผลกระทบต่องานของผู้สอบบัญชีอย่างสม่ำเสมอ	5.5 ผู้สอบบัญชีได้มีการแจ้งแก่ผู้ตรวจสอบภายในให้ทราบ เมื่อมีเหตุการณ์สำคัญที่ส่งผลกระทบต่อการทำงานของผู้ตรวจสอบภายในอย่างสม่ำเสมอ
5.5 ผู้สอบบัญชีได้มีการแจ้งแก่ผู้ตรวจสอบภายในให้ทราบ เมื่อมีเหตุการณ์สำคัญที่ส่งผลกระทบต่อการทำงานของผู้ตรวจสอบภายในอย่างสม่ำเสมอ	

จากการวิเคราะห์ปัจจัยทำให้ได้มาซึ่งปัจจัยใหม่จำนวน 6 ปัจจัย ผู้วิจัยจึงได้ปรับเปลี่ยนสมมติฐานการวิจัยที่เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยและระดับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีอิสระ ให้สอดคล้องกับผลที่ได้จากการวิเคราะห์ปัจจัย พร้อมทั้งสร้างกรอบงานวิจัยใหม่ได้ดังนี้

สมมติฐานงานวิจัยH1: ความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในส่งผลเชิงบวกต่อการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีอิสระ

สมมติฐานงานวิจัยH2: ความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในส่งผลเชิงบวกต่อการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีอิสระ

สมมติฐานงานวิจัยH3: คุณภาพงานตรวจสอบภายในส่งผลเชิงบวกต่อการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีอิสระ

สมมติฐานงานวิจัยH4: วิธีการที่เป็นระบบ ระเบียบแบบแผนของผู้ตรวจสอบภายในส่งผลเชิงบวกต่อการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีอิสระ

สมมติฐานงานวิจัยH5: ความระมัดระวังในการจัดทำรายงานของผู้ตรวจสอบภายในส่งผลเชิงบวกต่อการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีอิสระ

สมมติฐานงานวิจัยH6: การติดต่อสื่อสารส่งผลเชิงบวกต่อการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีอิสระ

สมมติฐานงานวิจัยH7: ความเสี่ยงสืบเนื่องมีผลต่อระดับความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยด้านความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงาน ความเป็นอิสระในการปฏิบัติงาน คุณภาพงานตรวจสอบภายใน วิธีการที่เป็นระบบ ระเบียบแบบแผน ความระมัดระวังในการจัดทำรายงานของผู้ตรวจสอบภายใน และการติดต่อสื่อสาร กับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีอิสระ

4.3 การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระกับตัวแปรตามด้วยวิธีการวิเคราะห์สมการถดถอย (Regression Analysis)

เมื่อนำปัจจัยทั้ง 6 ปัจจัยที่ได้จากการวิเคราะห์ปัจจัยข้างต้นมาหาความสัมพันธ์กับตัวแปรการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีด้วยวิธีการวิเคราะห์สมการถดถอย (Regression Analysis) ด้วยวิธี Enter จากการวิเคราะห์ทางสถิติ พบว่า ค่าประสิทธิภาพในการทำนายที่ปรับแล้ว (Adjusted R^2) ที่ 0.448 และพบว่าตัวแปรอิสระสัมพันธ์กับตัวแปรตามหรือการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชี ที่ระดับนัยสำคัญ $p = 0.05$ ($F = 22.141$) ดังตารางที่ 4.14 และตารางที่ 4.15 เมื่อวิเคราะห์แล้วพบว่า มีตัวแปรอิสระอย่างน้อย 1 ตัวแปรที่มี

ความสัมพันธ์กับตัวแปรตาม (Sig = 0.000) และเมื่อวิเคราะห์ในรายละเอียดแต่ละตัวแปรอิสระพบว่า มีตัวแปรจำนวน 3 ตัวแปร ได้แก่ ตัวแปร IR x คุณภาพงานตรวจสอบภายใน ตัวแปรด้านความเป็นอิสระในการปฏิบัติงาน และตัวแปรด้านความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงาน กล่าวคือ ตัวแปรทั้ง 3 ตัวแปรดังกล่าวมีความสัมพันธ์กับตัวแปรตามอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 โดยมีค่า p-value เท่ากับ 0.023 0.033 และ 0.045 ตามลำดับ ดังตารางที่ 4.16

ตารางที่ 4.14 ผลสรุปตัวแบบที่ได้จากการวิเคราะห์สมการถดถอยเชิงเส้น

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.685	.470	.448	.480

ตารางที่ 4.15 ผลการวิเคราะห์สมการถดถอยเชิงเส้น

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	61.220	12	5.102	22.141	.000
	Residual	69.125	300	.230		
	Total	130.345	312			

ตารางที่ 4.16 ค่าสัมประสิทธิ์ของตัวแปร

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	.336	.301		1.117	.265
ความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงาน	.657	.327	.511	2.011	.045
ความเป็นอิสระในการปฏิบัติงาน	-.693	.323	-.589	-2.143	.033
คุณภาพงานตรวจสอบภายใน	.090	.415	.062	1.217	.228
วิธีการที่เป็นระบบ ระเบียบ	-.073	.350	-.051	-.208	.835
ความระมัดระวังในการจัดทำรายงาน	.002	.304	.002	.007	.994
การติดต่อสื่อสาร	.339	.266	.301	1.275	.203
IR x ความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงาน	-.161	.105	-.787	-1.534	.126
IR x ความเป็นอิสระในการปฏิบัติงาน	.169	.102	.865	1.589	.105
IR x คุณภาพงานตรวจสอบภายใน	.057	.131	.259	2.336	.023
IR x วิธีการที่เป็นระบบ ระเบียบ	-.020	.107	-.095	-.187	.852
IR x ความระมัดระวัง	.027	.093	.137	.293	.770
IR x การติดต่อสื่อสาร	-.037	.085	-.183	-.438	.662

สมมติฐานงานวิจัยH1: ความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในส่งผลเชิงบวกต่อการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีอิสระ

ความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

จากการทดสอบสถิติ พบว่า ตัวแปรด้านความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในมีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อระดับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน โดยมีค่าขนาดความสัมพันธ์หรือสัมประสิทธิ์ (Beta) เท่ากับ 0.511 และมีค่า p-value = 0.045 ซึ่งมีค่าน้อยกว่าระดับนัยสำคัญ 0.05 สอดคล้องกับงานวิจัยของงานวิจัยของ Brown (1983) ที่พบว่า ปัจจัยด้านความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานมีผลต่อการเชื่อถือในผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในของผู้สอบบัญชี ดังนั้นผู้ตรวจสอบภายในที่มีการปฏิบัติงานอย่างเป็นกลางและมีการรายงานต่อคณะกรรมการและผู้บริหารระดับสูงโดยตรงในประเด็นที่สำคัญเกี่ยวกับผลงานที่เกี่ยวข้อง โอกาส และผลกระทบของความเสียหาย การควบคุม และเรื่องสำคัญอื่น ๆ นั้น จะทำให้ผู้สอบบัญชีมีความเชื่อถือในผลงานของผู้ตรวจสอบภายในมากยิ่งขึ้น ดังนั้นจึงยอมรับสมมติฐานงานวิจัยH1 คือ ปัจจัยด้านความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในส่งผลเชิงบวกต่อระดับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีอิสระ

สมมติฐานงานวิจัยH2: ความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในส่งผลเชิงบวกต่อการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีอิสระ

ความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

จากการศึกษาในครั้งนี้ ปัจจัยความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในนั้นเป็นตัวแปรใหม่ที่ได้จากการสกัดปัจจัยจากตัวแปรด้านความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ ความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงาน และขอบเขตในการปฏิบัติงาน โดยจากการทดสอบสถิติ พบว่า ปัจจัยด้านความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานนั้นมีความสัมพันธ์เชิงลบกับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชี โดยมีค่าขนาดความสัมพันธ์หรือสัมประสิทธิ์ (Beta) เท่ากับ -0.589 และมีค่า p-value = 0.033 ซึ่งมีค่าน้อยกว่าระดับนัยสำคัญ 0.05 ซึ่งขัดแย้งกับงานวิจัยของ Al-Twaijry, Brierley and Gwilliam (2004 , อ้างถึงใน เรืองธรรม จงจิตร และ มนวิภา ผดุงสิทธิ์, 2550) ที่พบว่า ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญในประเด็นของความเป็นอิสระ ขอบเขตของการปฏิบัติงานและความไม่เพียงพอของพนักงานในหน่วยงานตรวจสอบภายใน อาจเป็นไปได้ว่า แม้ว่าผู้ตรวจสอบภายในจะมีความเป็นอิสระในการสอบทาน สามารถวางแผนและตรวจสอบในทุก ๆ กิจกรรมของกิจการ แต่การที่ผู้ตรวจสอบภายในสามารถติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชีได้อย่างเป็นอิสระ อาจทำให้ผู้สอบบัญชีเกิดความเชื่อมั่นในงานของผู้ตรวจสอบภายในน้อยลง Bierstaker (2007) ให้ความเห็นว่า อาจเป็นเพราะผู้ตรวจสอบภายในมีทักษะในการสื่อสารที่ไม่ค่อยดีนัก จึงทำให้ผู้สอบบัญชีลดความเชื่อมั่นใน

งานของผู้ตรวจสอบภายใน ดังนั้น จึงปฏิเสธสมมติฐานงานวิจัยH2 ที่ว่า ปัจจัยด้านความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในส่งผลเชิงบวกต่อการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน โดยผู้สอบบัญชีอิสระ

สมมติฐานงานวิจัยH3: คุณภาพงานตรวจสอบภายในส่งผลเชิงบวกต่อการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีอิสระ

คุณภาพงานตรวจสอบภายใน

จากการทดสอบสถิติ พบว่า ตัวแปรด้านคุณภาพงานตรวจสอบภายในนั้นไม่มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญต่อระดับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน โดยจากการทดสอบสถิติ พบว่า มีค่า $p\text{-value} = 0.228$ ซึ่งมีค่ามากกว่าระดับนัยสำคัญ 0.05 ขัดแย้งกับงานวิจัยของ Mihret and Admassu (2011) ที่ได้ศึกษาถึงความเชื่อมั่นของผู้สอบบัญชีภายนอกที่มีต่อผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน พบว่าคุณภาพของผลการปฏิบัติงานส่งผลต่อการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งจากการศึกษาครั้งนี้ ตัวแปรด้านคุณภาพงานตรวจสอบภายในนี้เป็นตัวแปรใหม่ที่ได้จากการสกัดปัจจัยจากตัวแปรความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายในและขอบเขตการปฏิบัติงาน จึงมีความเป็นไปได้ว่าในการพิจารณาถึงคุณภาพของงานตรวจสอบภายในของผู้สอบบัญชีนั้น ผู้สอบบัญชีอาจจะไม่พิจารณาเพียงแค่ว่าความรู้ความสามารถทางวิชาชีพ และขอบเขต อำนาจความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบภายในเท่านั้น แต่มีการพิจารณาถึงในส่วนของการรักษาการประกันคุณภาพและการจัดทำแผนการปรับปรุงที่ครอบคลุมทุกกิจกรรมงานตรวจสอบภายในทุกด้าน หรือปัจจัยด้านอื่น ๆ เช่น นโยบายการบริหารทรัพยากรของกิจการด้วย โดยเฉพาะอย่างยิ่งในการตรวจสอบภายในด้านการดำเนินงาน ที่ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่จะใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในประกอบการพิจารณา ตัวแปรความรู้ความสามารถทางวิชาชีพ และขอบเขต อำนาจความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบภายใน จึงเป็นเพียงคุณสมบัติพื้นฐานที่ผู้ตรวจสอบภายในควรมี ดังนั้นจึงปฏิเสธสมมติฐานงานวิจัยH3 กล่าวคือ ตัวแปรด้านคุณภาพงานตรวจสอบภายในนั้นไม่ส่งผลต่อระดับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีอิสระ

สมมติฐานงานวิจัยH4: วิธีการที่เป็นระบบ ระเบียบแบบแผนของผู้ตรวจสอบภายในส่งผลเชิงบวกต่อการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีอิสระ

วิธีการที่เป็นระบบ ระเบียบแบบแผน

จากการศึกษาในครั้งนี้ ปัจจัยด้านวิธีการที่เป็นระบบ ระเบียบแบบแผนนั้นเป็นตัวแปรที่ถูกจัดกลุ่มใหม่ออกมาจากตัวแปรด้านความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ซึ่งมาจากตัววัดด้านของความเหมาะสมด้านวิธีดำเนินงานตรวจสอบภายใน และจากการทดสอบสถิติ พบว่า มีค่า $p\text{-value} = 0.835$ ซึ่งมีค่ามากกว่าระดับนัยสำคัญ 0.05 ดังนั้นตัวแปรด้านวิธีการที่เป็นระบบ ระเบียบ

แบบแผนไม่มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญต่อระดับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของเรจธรรม จงจิตร (2550) ที่พบว่า ประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานด้านความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพนั้นไม่มีความสัมพันธ์กับการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในในการตรวจสอบทางการเงินของผู้สอบบัญชี อาจเป็นไปได้ว่า การที่ผู้สอบบัญชีอิสระจะพิจารณาใช้หรือเชื่อมั่นในผลงานของผู้ตรวจสอบภายในนั้น อาจไม่พิจารณาเพียงแค่ความเหมาะสมของวิธีการตรวจสอบภายในเท่านั้น แต่อาจมีการพิจารณาถึงความเหมาะสมของรายงาน ความเพียงพอทั้งทางด้านปริมาณและคุณภาพของหลักฐานการตรวจสอบประกอบด้วย ดังนั้นจึงปฏิเสธสมมติฐานงานวิจัยH4

สมมติฐานงานวิจัยH5: ความระมัดระวังในการจัดทำรายงานของผู้ตรวจสอบภายในส่งผลเชิงบวกต่อการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีอิสระ

ความระมัดระวังในการจัดทำรายงาน

จากการศึกษาในครั้งนี้ ปัจจัยด้านความระมัดระวังในการจัดทำรายงานนั้นเป็นตัวแปรที่ถูกจัดกลุ่มใหม่ออกมาจากตัวแปรด้านความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ และจากการทดสอบสถิติ พบว่า มีค่า $p\text{-value} = 0.994$ ซึ่งมีความมากกว่าระดับนัยสำคัญ 0.05 ดังนั้น ตัวแปรด้านความระมัดระวังในการจัดทำรายงานไม่มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญต่อระดับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน เนื่องจากผู้สอบบัญชีคาดหวังไว้ก่อนแล้วว่าในการจัดทำรายงานนั้น ผู้ตรวจสอบภายในควรใช้ความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของเรจธรรม จงจิตร (2550) ที่พบว่า ประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานด้านความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพนั้นไม่มีความสัมพันธ์กับการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในในการตรวจสอบทางการเงินของผู้สอบบัญชี ดังนั้นจึงปฏิเสธสมมติฐานงานวิจัยH5

สมมติฐานงานวิจัยH6: การติดต่อสื่อสารส่งผลเชิงบวกต่อการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีอิสระการติดต่อสื่อสาร

การติดต่อสื่อสาร

จากการทดสอบสถิติ พบว่า ตัวแปรด้านการติดต่อสื่อสารไม่มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญต่อระดับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีอิสระ โดยมีค่า $p\text{-value} = 0.203$ ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของพัทริยา เห็นกลาง (2554) ที่พบว่าตัวแปรด้านการสื่อสารไม่ส่งผลต่อระดับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต อาจเป็นไปได้ว่า หากไม่ได้เกิดประเด็นปัญหาที่มีความเสี่ยงสูงหรือเหตุการณ์สำคัญที่มีผลกระทบต่องานของผู้สอบบัญชี ผู้ตรวจสอบภายในอาจไม่ได้มีการแจ้งแก่ผู้สอบบัญชีให้ทราบโดยตรง ในทำนองเดียวกันหากไม่มีเหตุการณ์สำคัญ ซึ่งอาจมีผลกระทบต่องานตรวจสอบภายใน ผู้สอบบัญชีอาจไม่ได้ทำ

การแจ้งให้แก่ผู้ตรวจสอบภายในโดยตรง โดยอาจจัดทำเป็นรายงานเสนอแนะเท่านั้น นอกจากนี้ในการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน โดยส่วนใหญ่ผู้สอบบัญชีมักจะประเมินงานของผู้ตรวจสอบภายใน โดยพิจารณาจากกระดาษทำการและผลการรายงานเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยงว่ามีความสอดคล้องกันหรือไม่ โดยที่ไม่จำเป็นต้องเข้าพบกับผู้ตรวจสอบภายในโดยตรง ดังนั้นจึงปฏิเสธสมมติฐานงานวิจัยH6 กล่าวคือ ปัจจัยด้านการติดต่อสื่อสารไม่ส่งผลต่อการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีอิสระ

สมมติฐานงานวิจัยH7: ความเสี่ยงเนื่องมีผลต่อระดับความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยด้านคุณภาพงานตรวจสอบภายใน การติดต่อสื่อสาร ความเป็นอิสระในการปฏิบัติงาน ความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงาน ความระมัดระวังในการจัดทำรายงาน และวิธีการที่เป็นระบบ ระเบียบแบบแผนของผู้ตรวจสอบภายใน กับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีอิสระ

จากตารางที่ 4.16 ข้างต้น จะพบว่าตัวแปร IR x คุณภาพงานตรวจสอบภายใน นั้นส่งผลต่อระดับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีอิสระ โดยมีค่าสัมประสิทธิ์ (Beta) เท่ากับ 0.259 และมีค่า p-value = 0.023 ซึ่งมีความน้อยกว่าระดับนัยสำคัญ 0.05 หรือกล่าวได้ว่า กิจกรรมที่มีระดับความเสี่ยงสูงและมีคุณภาพงานตรวจสอบภายในสูง ผู้สอบบัญชีจะพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในของกิจการนั้น ๆ มากยิ่งขึ้น ซึ่งอาจเป็นไปได้ว่า เมื่อระดับความเสี่ยงสูง ผู้สอบบัญชีจะมีการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในมากขึ้น เนื่องจากผู้ตรวจสอบภายในนั้นมีความเข้าใจในข้อมูลเชิงลึกของธุรกิจและการปฏิบัติงานของกิจการมากกว่าผู้สอบบัญชีอิสระ ซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อผู้สอบบัญชี เนื่องจากในลักษณะของการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่ นั้น จะเน้นใช้ในการตรวจสอบด้านการดำเนินงานเป็นส่วนใหญ่ ประกอบกับการที่งานตรวจสอบภายในมีคุณภาพสูง ก็จะทำให้ผู้สอบบัญชีให้ความเชื่อมั่นกับการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในมากยิ่งขึ้น สอดคล้องกับงานวิจัยของ Maletta and Kida (1993) and Maletta (1993) ที่พบว่า ความเสี่ยงสูงนั้นจะมีผลกระทบการตัดสินใจเชื่อถือผู้ตรวจสอบภายใน โดยมีปฏิสัมพันธ์กับปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภายใน ดังนั้นจึงยอมรับสมมติฐานงานวิจัยที่ 7 ในส่วนของปัจจัยด้านคุณภาพงานตรวจสอบภายใน

อย่างไรก็ตาม จากการทดสอบพบว่า ความเสี่ยงเนื่องไม่มีผลต่อระดับความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยด้านการติดต่อสื่อสาร ความเป็นอิสระในการปฏิบัติงาน ความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงาน ความระมัดระวังในการจัดทำรายงาน และวิธีการที่เป็นระบบ ระเบียบแบบแผนของผู้ตรวจสอบภายใน กับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีอิสระ จึงอาจกล่าวได้ว่า สำหรับกิจการที่มีความเสี่ยงสูง ผู้สอบบัญชีจะมีการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในมากขึ้นเฉพาะกรณีที่งานตรวจสอบภายในมีคุณภาพสูงเท่านั้น

บทที่ 5

สรุปผลการวิจัยและข้อเสนอแนะ

5.1 สรุปผลงานวิจัย

งานวิจัยนี้เป็นงานวิจัยเชิงสำรวจ (Survey Research) ซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษา ลักษณะหรือปัจจัยที่มีผลต่อการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีอิสระ เนื่องจากกระบวนการและวิธีการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชีนั้นมีส่วนที่มีความ คล้ายคลึงกัน ผู้สอบบัญชีจึงอาจมีการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน เพื่อช่วยในการ วางแผนงานสอบบัญชี ดังนั้นผู้สอบบัญชีจึงควรได้มาซึ่งความเข้าใจอย่างเพียงพอเกี่ยวกับประสิทธิผล ของผู้ตรวจสอบภายใน โดยงานวิจัยนี้มีขอบเขตในการศึกษา คือ ศึกษาถึงลักษณะของผู้ตรวจสอบ ภายในและปัจจัยต่าง ๆ ที่จะส่งผลต่อการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน เพื่อเป็น ประโยชน์ในการวางแผนงาน กำหนดขอบเขต ระยะเวลาและวิธีการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี อิสระ และกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษาวิจัยครั้งนี้ ได้แก่ ผู้สอบบัญชีระดับ Senior in charge ขึ้นไป ของสำนักงานสอบบัญชี Big4 จำนวน 384 คน

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ คือ แบบสอบถามที่ทางผู้วิจัยได้พัฒนาขึ้นจากการ ทบทวนวรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ซึ่งแบบสอบถามจะถูกส่งให้แก่ผู้สอบบัญชีระดับ Senior in charge ขึ้นไปของสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และเนื่องจากการเก็บข้อมูลในครั้งนี้ มีทั้งในส่วนของการเก็บในรูปแบบออนไลน์และเก็บในรูปแบบกระดาษ ดังนั้นเพื่อความน่าเชื่อถือ ผู้วิจัยจึงได้จัดทำใน ส่วนของคำถามคัดกรองเพื่อป้องกันคนที่ไม่ใช่กลุ่มตัวอย่าง ซึ่งได้แก่ผู้สอบบัญชีระดับ Senior in charge ขึ้นไปมาตอบแบบสอบถาม ซึ่งหลังจากที่ได้รับการตอบกลับพบว่า มีผู้ตอบแบบสอบถามที่ ดำรงตำแหน่งอื่น ๆ จำนวน 6 คนและ ผู้วิจัยจึงไม่พิจารณาแบบสอบถาม 6 ฉบับดังกล่าว

ผลจากงานวิจัยแสดงให้เห็นว่า ปัจจัยด้านความเป็นอิสระในการปฏิบัติงาน และปัจจัย ด้านความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในส่งผลกระทบต่อระดับการพิจารณาใช้ผลงาน ของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีอิสระ โดยปัจจัยด้านความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานนั้นมีความสัมพันธ์เชิงลบกับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีอิสระ ทั้งนี้ ความสัมพันธ์ที่เป็นลบดังกล่าว อาจเนื่องมาจาก แม้ว่าผู้ตรวจสอบภายในจะมีเสรีภาพในการ ติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชี มีความเป็นอิสระในการสอบทาน และสามารถวางแผนและตรวจสอบใน ทุก ๆ กิจกรรมของกิจการ แต่การขาดทักษะการสื่อสารที่ดีของผู้ตรวจสอบภายในก็อาจทำให้ผู้สอบ บัญชีเกิดความเชื่อมั่นในงานของผู้ตรวจสอบภายในน้อยลง ในขณะที่ปัจจัยด้านความเที่ยงธรรมใน

การปฏิบัติงานนั้นมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน สำหรับ ปัจจัยด้านคุณภาพงานตรวจสอบภายใน ปัจจัยด้านวิธีการที่เป็นระบบ ระเบียบแบบแผน ปัจจัยด้าน ความระมัดระวังในการจัดทำรายงานของผู้ตรวจสอบภายใน และปัจจัยด้านการติดต่อสื่อสารนั้นไม่ ส่งผลต่อระดับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีอิสระ นอกจากนี้ เมื่อมี พิจารณาความเสี่ยงสืบเนื่องร่วมด้วย พบว่า ระดับความเสี่ยงสืบเนื่องส่งผลต่อระดับความสัมพันธ์ ระหว่างปัจจัยด้านคุณภาพงานตรวจสอบภายในกับระดับการพิจารณาใช้ผลงานของพิจารณาใช้ ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชี โดยที่ระดับความเสี่ยงสืบเนื่องสูงและมีคุณภาพงาน ตรวจสอบภายในสูง ผู้สอบบัญชีจะมีการพิจารณาปัจจัยคุณภาพงานตรวจสอบภายในมากยิ่งขึ้น

จากผลการวิจัยพบว่า ปัจจัยด้านความเป็นอิสระในการปฏิบัติงาน ปัจจัยด้านความเที่ยง ธรรมในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน และปัจจัยด้านคุณภาพงานตรวจสอบภายในนั้นมีผลต่อ ระดับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีอิสระ ดังนั้น ผลของงานวิจัยนี้จึง สามารถนำไปใช้ในการส่งเสริมและสนับสนุนประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในของ กิจการและกระบวนการตรวจสอบโดยรวม ซึ่งผู้วิจัยขอเสนอแนะแก่กิจการ ดังนี้

1) ด้านความเป็นอิสระในการปฏิบัติงาน: ถึงแม้ว่าผู้ตรวจสอบภายในจะมีเสรีภาพ ในการติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชี มีความเป็นอิสระในการสอบทาน และสามารถวางแผนและ ตรวจสอบในทุก ๆ กิจกรรมของกิจการ แต่ในบางครั้งผู้สอบบัญชีอาจเกิดความเชื่อมั่นในงานของผู้ ตรวจสอบภายในน้อยลง จากการขาดทักษะการสื่อสารที่ดีของผู้ตรวจสอบภายใน ดังนั้น ผลของ งานวิจัยนี้จะช่วยให้กิจการเห็นถึงความสำคัญในการพัฒนาศักยภาพของผู้ตรวจสอบภายใน โดยการ ส่งเสริมให้มีการพัฒนาทักษะในการติดต่อสื่อสารและประสานงานให้แก่ผู้ตรวจสอบภายในมากยิ่งขึ้น เพื่อให้เกิดประโยชน์ต่อกระบวนการตรวจสอบโดยรวม

2) ด้านความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงาน: ผู้บริหารควรเน้นให้ผู้ตรวจสอบภายใน เห็นความสำคัญของความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน โดยการปฏิบัติงานอย่างเป็น กลาง ปราศจากความลำเอียง และความขัดแย้งทางผลประโยชน์หรืออิทธิพลที่ไม่เหมาะสมจากผู้อื่น และมีการรายงานต่อผู้บริหารระดับสูงและคณะกรรมการในประเด็นที่สำคัญอย่างเหมาะสม เนื่องจาก ความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในนั้นถือเป็นสิ่งสำคัญที่จะทำให้การตรวจสอบ ภายในนั้นมีประสิทธิผล และก่อให้เกิดความน่าเชื่อถือต่อบุคคลต่าง ๆ ทั้งภายในและภายนอกองค์กร

3) ด้านคุณภาพงานตรวจสอบภายใน: ผู้บริหารควรให้ความสำคัญในการส่งเสริม ด้านคุณภาพงานตรวจสอบภายใน ผ่านการให้ความสำคัญในด้านความรู้ความสามารถทางวิชาชีพแก่ ผู้ตรวจสอบภายใน การกำหนดขอบเขตความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบภายในให้เหมาะสม รวมถึงมี

นโยบายการประกันคุณภาพและจัดทำแผนการปรับปรุงที่ครอบคลุมทุกกิจกรรมงานตรวจสอบภายในทุกด้าน โดยเฉพาะอย่างยิ่งกับกิจการที่มีระดับความเสี่ยงสูง

ซึ่งหากผู้ตรวจสอบภายในของกิจการได้มีการปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ย่อมส่งผลให้ผู้สอบบัญชีอิสระนั้นได้มีการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถใช้ประโยชน์ในการวางแผนงาน กำหนดขอบเขต วิธีการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีอิสระ รวมไปถึงจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถปรับลดระยะเวลาในการสอบบัญชีลงจากการลดลงของการปฏิบัติงานที่ซ้ำซ้อน ซึ่งส่งผลต่อการปรับลดค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีลงด้วย และยังทำให้กิจการสามารถลดต้นทุนในส่วนองงานสอบบัญชีลงได้เช่นเดียวกัน

5.2 ข้อจำกัดของงานวิจัย

(1) ผู้สอบบัญชีประเมินผู้ตรวจสอบภายในโดยพิจารณาจากรายงานการตรวจสอบภายในเป็นหลัก ซึ่งรายงานการตรวจสอบดังกล่าวของแต่ละกิจการนั้นอาจมีความแตกต่างกันในด้านของรูปแบบและเนื้อหา ซึ่งอาจส่งผลต่อการสะท้อนให้เห็นถึงประสิทธิผลในแต่ละด้านที่แตกต่างกัน

(2) ช่วงเวลาในการจัดส่งแบบสอบถามนั้นเป็นช่วงเวลาของผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่อยู่ในช่วงของการตรวจสอบงบการเงินประจำปี อาจทำให้ผู้ตอบแบบสอบถามบางท่านไม่ให้ความสำคัญกับแบบสอบถาม

5.3 งานวิจัยในอนาคต

สำหรับผู้ที่สนใจ อาจทำการศึกษาปัจจัยอื่น ๆ ที่อาจส่งผลต่อการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในเพิ่มเติม หรืออาจทำการศึกษาถึงปัจจัยที่ส่งผลต่อการพิจารณาขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายใน ตามแนวทางของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง) การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในที่จัดทำขึ้นโดยสภาวิชาชีพ และอาจทำการแยกศึกษาถึงการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในที่เป็น in house และ outsource ว่ามีส่วนในการส่งผลต่อการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีอิสระหรือไม่ เช่น งานวิจัยของ Glover และคณะ (2008) ที่พบว่าผู้สอบบัญชีภายนอกมีความเชื่อมั่นในผลงานของผู้ตรวจสอบภายในที่เป็น outsource มากกว่า in house เนื่องจากผู้ตรวจสอบภายในที่เป็น in house นั้นมักมีความใกล้ชิดกับฝ่ายบริหาร รวมถึงอาจศึกษาเพิ่มเติมในประเด็นที่เกี่ยวกับความเสี่ยง ในด้านอื่น ๆ ที่นอกเหนือจากความเสี่ยงสูง เช่น ความเสี่ยงด้านการทุจริต และการควบคุมภายในขององค์กร

รายการอ้างอิง

หนังสือและบทความในหนังสือ

เจริญ เจษฎาวัลย์. (2545). ตอนที่1 : กุญแจแห่งความสำเร็จ การปฏิบัติที่ดีที่สุดในวิชาชีพตรวจสอบ
ภายใน กรุงเทพฯ: พอดี.

บทความวารสาร

เริงธรรม จงจิตร,และมนวิกา ผดุงสิทธิ์. (2550). การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในในการตรวจสอบ
งบการเงินโดยผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ. วารสารวิชาชีพบัญชี, 3(6), 78-94.

ชาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์. (2557). มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับใหม่ ปี พ.ศ.2557: การใช้ผลงานของผู้
ตรวจสอบภายใน. วารสารวิชาชีพบัญชี, 10(27), 64-77.

วิทยานิพนธ์

เริงธรรม จงจิตร. (2550). การนำผลงานของผู้ตรวจสอบภายในมาใช้ในการตรวจสอบงบการเงินโดย
ผู้สอบบัญชีอิสระของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์. (บัญชีมหาบัณฑิต),
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

ปาริชาติ บุตรวงศ์. (2546). การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีอิสระในการ
ตรวจสอบงบการเงินของธนาคารพาณิชย์ ธุรกิจเงินทุน และธุรกิจหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. (บัญชีมหาบัณฑิต), จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

พัทรียา เห็นกลาง. (2554). ปัจจัยในการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีรับ
อนุญาต. มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร.

มาตรฐานการสอบบัญชี

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2557). มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง) การ
ใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน.

American Institute of Certified Public Accountants. (1991). Statement on Auditing Standards (SAS) no.65 *The Auditors Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statements*.

American Institute of Certified Public Accountants. (2014). Statement on Auditing Standards (SAS) no.128 *Using the Work of Internal Auditors*.

American Institute of Certified Public Accountants. (2015). Professional Standards AU-C Section 610 *Using the Work of Internal Auditors*.

Articles

Abbass, D. A., & Aleqab, M. M. (2013). Internal Auditors' Characteristics and Audit Fees: Evidence from Egyptian Firms. *International Business Research*, 6(4).

Abdulrahman, A. M. A. T., John, A. B., & David, R. G. (2004). An examination of the relationship between internal and external audit in the Saudi Arabian corporate sector. *Managerial Auditing Journal*, 19(7), 929-944.

Brown, P. R. (1983). Independent Auditor Judgment in the Evaluation of Internal Audit Functions. *Journal of Accounting Research*, 21(2), 444-455.

Carey, P., Subramaniam, N., & Ching, K. C. W. (2006). Internal audit outsourcing in Australia. *Accounting and Finance*, 46(1), 11-30.

Engle, T. J. (1999). Managing External Auditor Relationships. *Internal Auditor*, 56(4), 65-69.

Hasnah, H., Andrew, C., Rozaldy, R., & Ishak, I. (2004). The reliance of external auditors on internal auditors. *Managerial Auditing Journal*, 19(9), 1148-1159.

Jr., W. L. F., Gramling, A. A., & Maletta, M. J. (2001). The Contribution of Internal Audit as a Determinant of External Audit Fees and Factors Influencing this Contribution. doi: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.284197>

Krishnamoorthy, G. (1994). *External auditor's evaluation of internal audit work: A cascaded inference approach*. (Doctor of Philosophy), University of Southern California, Los Angeles, California.

- Libby, R., Artman, J. T., & Willingham, J. J.. (1985). Process Susceptibility, Control Risk, and Audit Planning. *The Accounting Review*, 60(2), 212–230.
- Maletta, M. J., & Kida, T.. (1993). The Effect of Risk Factors on Auditors' Configural Information Processing. *The Accounting Review*, 68(3), 681–691.
- Margheim, L.. (1986). Further evidence on external auditors reliance on internal auditors. *Journal of Accounting Research*, 24 (2), 194-205.
- Messier, W. F., & Schneider, A. (1988). A hierarchical approach to the external auditor's evaluation of the internal auditing function. *Contemporary Accounting Research*, 4(2), 337-353.
- Mihret, D. G., & Admassu, M. A. (2011). Reliance of External Auditors on Internal Audit Work: A Corporate Governance Perspective. *International Business Research*, 4(2).
- Razek, M. A. (2014). The Association between Internal Auditing Function Quality and External Audit Costs- Evidence from Egypt. *Research Journal of Finance and Accounting*, 5(20), 104-109.
- Schneider, A.. (1984). Modeling External Auditors' Evaluations of Internal Auditing. *Journal of Accounting Research*, 22(2), 657–678.
- Schneider, A.. (1985). The Reliance of External Auditors on the Internal Audit Function. *Journal of Accounting Research*, 23(2), 911–919.
- The Institute of Internal Auditors. (2008). INTERNATIONAL STANDARDS FOR THE PROFESSIONAL PRACTICE OF INTERNAL AUDITING (STANDARDS) (pp. 10).
- Wallace, Wanda A (1984). *A time series analysis of the effect of internal audit activities on external audit fees*. Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, Fla
- Wood, D. A. (2004). *INCREASING VALUE THROUGH INTERNAL AND EXTERNAL AUDITOR COORDINATION*. Brigham Young University.

สื่ออิเล็กทรอนิกส์

COHN, M. (2011). External Auditors Sometimes Will Rely on Internal Auditors.
Retrieved from <http://www.accountingtoday.com/blogs/debits-credits/External-Auditors-Sometimes-Rely-Internal-Auditors-58565-1.html>



ภาคผนวก



ภาคผนวก ก**แบบสำรวจความคิดเห็น****โครงการปริญญาโทบัญชีธุรกิจแบบบูรณาการ คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี****มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์****เรื่อง ปัจจัยที่ส่งผลต่อระดับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีอิสระ
ของสำนักงานสอบบัญชี Big4****วัตถุประสงค์การศึกษา:**

เพื่อให้ทราบถึงปัจจัยด้านประสิทธิผลที่ส่งผลต่อระดับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีอิสระ ของสำนักงานสอบบัญชี Big4

คำชี้แจง:

(1) การศึกษาครั้งนี้จัดทำโดยนักศึกษาปริญญาโทสาขาวิชาการบัญชีธุรกิจแบบบูรณาการ คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

(2) ข้อมูลที่ได้รับจากการตอบแบบสอบถาม จะถูกเก็บเป็นความลับและจะนำมาใช้ตามวัตถุประสงค์ที่ระบุไว้ข้างต้นเท่านั้น หวังเป็นอย่างยิ่งว่าจะได้รับความร่วมมือจากท่านในการสละเวลาอันมีค่าเพื่อตอบแบบสอบถาม และผู้จัดทำขอขอบพระคุณท่านล่วงหน้า

ข้อมูลเพิ่มเติม:

- (1) แบบสอบถามฉบับนี้มี 6 ส่วน และ 7 หน้ารวมใบปะหน้า
- (2) การตอบแบบสอบถามให้ใส่เครื่องหมาย ลงใน หรือเขียนข้อความในช่องว่าง (.....)
- (3) ให้ท่านเลือกบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เพียง 1 บริษัท ที่ท่านได้เคยตรวจสอบบัญชี เพื่อใช้ในการตอบแบบสอบถาม

ปัจจัยที่ส่งผลต่อระดับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีอิสระ

การตอบแบบสอบถาม : ให้ใส่เครื่องหมาย ✓ ลงใน หรือเขียนข้อความลงในช่องว่าง (.....) ขอความกรุณาท่านตอบแบบสอบถามทุกข้อตามความเป็นจริง (***)ให้ท่านเลือกบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์หรือบริษัทมหาชน เพียง 1 บริษัท ที่ท่านได้เคยตรวจสอบบัญชี เพื่อใช้ในการตอบแบบสอบถาม)

***นิยาม:** การพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน หมายถึง การที่ผู้สอบบัญชีได้ตัดสินใจนำผลงานของผู้ตรวจสอบภายในมาใช้ในงานสอบบัญชี เพื่อใช้ประโยชน์ในการวางแผน และระบุลักษณะ ขอบเขต ระยะเวลา และวิธีการตรวจสอบบัญชี

1. ปัจจุบันท่านดำรงตำแหน่งใดในสำนักงานสอบบัญชี

- | | |
|--|--|
| <input type="checkbox"/> Partner | <input type="checkbox"/> Associate Director/Director |
| <input type="checkbox"/> Assistant Manager/Manager | <input type="checkbox"/> Senior in charge |
| <input type="checkbox"/> อื่น ๆ (จบแบบสอบถาม) | |

2. ท่านเคยมีการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในประกอบการสอบบัญชีประจำปีของลูกค้ารายนี้หรือไม่

- เคยใช้ (ตอบคำถามในส่วนถัดไป)
- ไม่เคยใช้ (กรุณาระบุเหตุผล)
- ระบบการควบคุมภายในของบริษัทไม่เหมาะสม
 - งานตรวจสอบภายในไม่มีความเกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี
 - ถูกจำกัดขอบเขตจากผู้บริหารของบริษัท
 - อื่น ๆ (ระบุ)..... (จบแบบสอบถาม)

ส่วนที่ 1 : ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม

1. เพศ

- ชาย หญิง

2. อายุ (ปี)

- ต่ำกว่า 30 ปี 30 – 40 ปี 41 – 50 ปี มากกว่า 50 ปี

3. ระดับการศึกษา

- ปริญญาตรี ปริญญาโท ปริญญาเอก อื่น ๆ(ระบุ).....

4. ประสบการณ์ในการทำงานสอบบัญชี

- ต่ำกว่า 5 ปี 5 – 10 ปี 11 – 15 ปี มากกว่า 15 ปี

5. บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่ท่านได้ตรวจสอบ ที่ท่านได้เลือกมาใช้ในการตอบแบบสอบถาม จัดอยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรม (Industry Group) ไต

- กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร กลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค
- กลุ่มธุรกิจการเงิน กลุ่มธุรกิจบริการ
- กลุ่มวัตถุดิบและสินค้าอุตสาหกรรม กลุ่มธุรกิจสิ่งหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
- กลุ่มทรัพยากร กลุ่มปิโตรเคมีและพลังงาน
- กลุ่มเทคโนโลยี อื่น ๆ (ระบุ).....

ส่วนที่ 2 : ข้อมูลการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน

6. ท่านได้ใช้ผลงานการตรวจสอบภายในของลูกค้ารายนี้ในด้านใดบ้าง (ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ)

- การตรวจสอบด้านการเงิน (Financial Audit)
- การตรวจสอบด้านการดำเนินงาน (Operational Audit)
- การตรวจสอบด้านการปฏิบัติตามกฎระเบียบ (Compliance Audit)
- อื่น ๆ (ระบุ).....

7. ให้ท่าน**จัดลำดับ**การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในเรียงลำดับจากมากไปน้อย โดยใส่เลขกำกับ (โดยเลข 1 หมายถึงใช้มากที่สุด)

- การตรวจสอบด้านการเงิน (Financial Audit)
- การตรวจสอบด้านการดำเนินงาน (Operational Audit)
- การตรวจสอบด้านการปฏิบัติตามกฎระเบียบ (Compliance Audit)
- อื่น ๆ (ระบุ).....

ส่วนที่ 3 : ข้อคำถามเกี่ยวกับปัจจัยที่ใช้ในการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน

8. ให้ท่านประเมินปัจจัยที่ใช้ในการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน

ปัจจัยที่ใช้ในการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน	น้อยมาก (1)	น้อย (2)	ปานกลาง (3)	มาก (4)	มากที่สุด (5)	ประเมิน ไม่ได้
1. ความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน (Objectivity) ท่านคิดว่าผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทนี้						
1.1 มีความเป็นอิสระในการเข้าถึงหน่วยงานที่จะถูกตรวจสอบ						
1.2 มีความเป็นอิสระในการสอบทาน						
1.3 มีเสรีภาพในการติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชี						
1.4 ให้ความสำคัญกับหน้าที่การตรวจสอบภายในเป็นอันดับแรก						
1.5 สามารถรายงานต่อผู้บริหารระดับสูงของกิจการโดยตรง						
1.6 สามารถรายงานต่อคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทโดยตรง						
1.7 มีการปฏิบัติงานอย่างเที่ยงธรรม						
2. ขอบเขตการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน (Work Scope) ท่านคิดว่าผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทนี้						
2.1 มีลักษณะความรับผิดชอบงานตรวจสอบภายในที่เหมาะสม						
2.2 มีขอบเขตความรับผิดชอบงานตรวจสอบภายในที่เหมาะสม						
2.3 สามารถทำการตรวจสอบในทุก ๆ กิจกรรมของกิจการ						
2.4 มีวิธีการในการจัดเก็บและบันทึกสิ่งที่ตรวจสอบพบและข้อเสนอแนะที่มีความเหมาะสม						
2.5 ฝ่ายบริหารของบริษัทมีความพร้อมที่จะปฏิบัติตามสิ่งที่ผู้ตรวจสอบภายในพบและได้ให้ข้อเสนอแนะ						

8. ให้ท่านประเมินปัจจัยที่ใช้ในการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน(ต่อ)

ปัจจัยที่ใช้ในการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน	น้อยมาก (1)	น้อย (2)	ปานกลาง (3)	มาก (4)	มากที่สุด (5)	ประเมิน ไม่ได้
3. ความรู้และความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน (Competency)						
3.1 ท่านคิดว่าผลงานของผู้ตรวจสอบภายในมีความถูกต้อง						
3.2 ท่านคิดว่าผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทนี้มีประสบการณ์เพียงพอ						
3.3 ท่านคิดว่าผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทนี้มีรู้ความสามารถ						
4. ความระมัดระวังของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้ตรวจสอบภายใน (Due Professional Care)						
ท่านคิดว่าผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทนี้						
4.1 มีการวางแผนงานตรวจสอบภายในได้อย่างเหมาะสม						
4.2 มีการควบคุมงานตรวจสอบภายในได้อย่างเหมาะสม						
4.3 มีการสอบทานงานตรวจสอบภายในได้อย่างเหมาะสม						
4.4 มีการจัดทำหลักฐานประกอบรายงานการตรวจสอบในปริมาณที่เพียงพอ						
4.5 มีการจัดทำหลักฐานประกอบรายงานการตรวจสอบที่มีคุณภาพเพียงพอ						
4.6 มีการจัดทำเอกสารรายงานตรวจสอบภายในอย่างเหมาะสม						
5. การติดต่อสื่อสาร (Communication)						
5.1 ช่วงระยะเวลาในการประชุมกันระหว่างผู้ตรวจสอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในมีความเหมาะสม						

8. ให้ท่านประเมินปัจจัยที่ใช้ในการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน(ต่อ)

ปัจจัยที่ใช้ในการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน	น้อยมาก (1)	น้อย (2)	ปานกลาง (3)	มาก (4)	มากที่สุด (5)	ประเมิน ไม่ได้
5.2 จำนวนครั้ง/ความถี่ในการประชุมและ ปรึกษาหารือระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ ตรวจสอบภายในมีความเหมาะสม						
5.3 ผู้สอบบัญชีได้รับคำแนะนำและ สามารถเข้าถึงรายงานการตรวจสอบ ภายในอย่างสม่ำเสมอ						
5.4 ผู้สอบบัญชีได้รับการแจ้งเกี่ยวกับ เหตุการณ์ที่สำคัญจากผู้ตรวจสอบ ภายใน เมื่อมีเหตุการณ์ที่มีผลกระทบ ต่องานของผู้สอบบัญชีอย่างสม่ำเสมอ						
5.5 ผู้สอบบัญชีได้มีการแจ้งแก่ผู้ตรวจสอบ ภายในให้ทราบ เมื่อมีเหตุการณ์สำคัญ ที่ส่งผลกระทบต่อการทำงานของผู้ ตรวจสอบภายในอย่างสม่ำเสมอ						

ส่วนที่ 4 : ข้อคำถามเกี่ยวกับการประเมินระดับความเสี่ยงสืบเนื่องของกิจการที่ทำการสอบบัญชี

9. กิจการที่ท่านกำลังประเมินเพื่อตอบแบบสอบถามนั้นมีระดับความเสี่ยงสืบเนื่อง (Inherent Risk) อยู่ในระดับใด

ต่ำมาก ต่ำ ปานกลาง สูง สูงมาก

* ความเสี่ยงสืบเนื่อง หมายถึง โอกาสที่ยอดคงเหลือของบัญชี หรือประเภทของรายการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งอาจมีสาระสำคัญในแต่ละรายการ โดยไม่คำนึงถึงการควบคุมภายในที่อาจมีอยู่ซึ่งอาจป้องกัน หรือตรวจพบ และแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าวได้

ส่วนที่ 5 : ข้อคำถามเกี่ยวกับระดับของการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน

10. ในการสอบบัญชีของกิจการที่ท่านได้เลือกมานั้น ท่านได้มีการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานของท่านอยู่ในระดับใด

น้อยที่สุด น้อย ปานกลาง มาก มากที่สุด

ส่วนที่ 6 : ข้อเสนอแนะเพิ่มเติม

.....

.....

.....

.....

.....

.....

ขอขอบพระคุณทุกท่านที่ได้กรุณาสละเวลาในการตอบแบบสอบถาม



ภาคผนวก ข

สถิติเชิงพรรณนาและข้อมูลประชากรศาสตร์

การวิเคราะห์ข้อมูลสถิติเชิงพรรณนาข้อมูลคำถามคัดกรอง

ตำแหน่ง

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Senior in charge	276	70.8	70.8	70.8
Assistant Manager/Manager	108	27.7	27.7	98.5
อื่นๆ	6	1.5	1.5	100.0
Total	390	100.0	100.0	

เคยใช้ผลงาน

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid เคยใช้	317	81.3	82.8	82.8
ไม่เคยใช้	66	16.9	17.2	100.0
Total	383	98.2	100.0	
Missing System	7	1.8		
Total	390	100.0		

เหตุผลที่ไม่เคยใช้

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid งานตรวจสอบภายในไม่มีความเกี่ยวข้องกับกรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี	52	13.3	78.8	78.8
ระบบการควบคุมภายในของบริษัที่ไม่เหมาะสม	11	2.8	16.7	95.5
ถูกจำกัดขอบเขตจากผู้บริหารของบริษัท	2	.5	3.0	98.5
อื่นๆ	1	.3	1.5	100.0
Total	66	16.9	100.0	
Missing System	324	83.1		
Total	390	100.0		

การวิเคราะห์ข้อมูลลักษณะทางประชากรศาสตร์

เพศ

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	หญิง	224	58.0	71.6	71.6
	ชาย	89	23.1	28.4	100.0
	Total	313	81.1	100.0	
Missing	System	73	18.9		
Total		386	100.0		

อายุ

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ต่ำกว่า 30 ปี	279	72.3	89.1	89.1
	30 - 40 ปี	34	8.8	10.9	100.0
	Total	313	81.1	100.0	
Missing	System	73	18.9		
Total		386	100.0		

ระดับการศึกษา

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ปริญญาตรี	239	61.9	76.4	76.4
	ปริญญาโท	74	19.2	23.6	100.0
	Total	313	81.1	100.0	
Missing	System	73	18.9		
Total		386	100.0		

ประสบการณ์

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ต่ำกว่า 5 ปี	215	55.7	68.7	68.7
	5 - 10 ปี	98	25.4	31.3	100.0
	Total	313	81.1	100.0	
Missing	System	73	18.9		
Total		386	100.0		

อุตสาหกรรม

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent	
Valid	กลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค	99	25.6	31.6	31.6	
	กลุ่มธุรกิจบริการ	61	15.8	19.5	51.1	
	กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร	42	10.9	13.4	64.5	
	กลุ่มวัตถุดิบและสินค้าอุตสาหกรรม	41	10.6	13.1	77.6	
	กลุ่มธุรกิจการเงิน	25	6.5	8.0	85.6	
	กลุ่มธุรกิจอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	20	5.2	6.4	92.0	
	กลุ่มบริการเคมีและพลังงาน	14	3.6	4.5	96.5	
	อื่นๆ	4	1.0	1.3	97.8	
	กลุ่มเทคโนโลยี	4	1.0	1.3	99.0	
	กลุ่มทรัพยากร	3	.8	1.0	100.0	
	Total		313	81.1	100.0	
	Missing	System	73	18.9		
Total		386	100.0			

ด้านการเงิน

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ไม่เลือกด้านการเงิน	160	41.5	51.1	51.1
	เลือกด้านการเงิน	153	39.6	48.9	100.0
	Total	313	81.1	100.0	
Missing	System	73	18.9		
Total		386	100.0		

ด้านการดำเนินงาน

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	เลือกด้านการดำเนินงาน	270	69.9	86.3	86.3
	ไม่เลือกด้านการดำเนินงาน	43	11.1	13.7	100.0
	Total	313	81.1	100.0	
Missing	System	73	18.9		
Total		386	100.0		

ตำแหน่งระเบียบ

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	เลือกตำแหน่งระเบียบ	229	59.3	73.2	73.2
	ไม่เลือกตำแหน่งระเบียบ	84	21.8	26.8	100.0
	Total	313	81.1	100.0	
Missing	System	73	18.9		
Total		386	100.0		

ตำแหน่ง

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ไม่เลือกตำแหน่ง	309	80.1	98.7	98.7
	เลือกตำแหน่ง	4	1.0	1.3	100.0
	Total	313	81.1	100.0	
Missing	System	73	18.9		
Total		386	100.0		

การวิเคราะห์ข้อมูลสถิติเชิงพรรณนาของตัวแปรอิสระ ตัวแปรตาม และตัวแปรกำกับ

ตัวแปรอิสระ

ความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
เที่ยงธรรม1	313	2	5	4.03	.614
เที่ยงธรรม2	313	2	5	3.88	.709
เที่ยงธรรม3	313	1	5	3.70	.799
เที่ยงธรรม4	313	3	5	4.05	.827
เที่ยงธรรม5	313	3	5	4.33	.564
เที่ยงธรรม6	313	2	5	4.26	.568
เที่ยงธรรม7	313	3	5	4.17	.555
Valid N (listwise)	313				

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
เที่ยงธรรม_D	313	4.0602	.48851	.02761

ขอบเขตการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
ขอบเขต1	313	3	5	4.02	.557
ขอบเขต2	313	2	5	3.90	.527
ขอบเขต3	313	2	5	3.67	.687
ขอบเขต4	313	2	5	3.96	.573
ขอบเขต5	313	2	5	4.07	.723
Valid N (listwise)	313				

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
ขอบเขต_D	313	3.9227	.43915	.02482

ความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
ความรู้1	313	2	5	4.02	.623
ความรู้2	313	2	5	4.09	.601
ความรู้3	313	2	5	4.09	.614
Valid N (listwise)	313				

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
ความรู้_D	313	4.0639	.57565	.03254

ความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพของผู้ตรวจสอบภายใน

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
ระมัดระวัง1	313	2	5	3.63	.579
ระมัดระวัง2	313	3	5	3.94	.496
ระมัดระวัง3	313	3	5	4.03	.518
ระมัดระวัง4	313	2	5	4.16	.686
ระมัดระวัง5	313	2	5	3.86	.650
ระมัดระวัง6	313	2	5	3.95	.575
Valid N (listwise)	313				

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
ความระมัดระวัง_D	313	3.9276	.42080	.02379

การติดต่อสื่อสาร

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
การสื่อสาร1	313	0	5	3.35	.672
การสื่อสาร2	313	0	5	3.48	.743
การสื่อสาร3	313	1	5	3.87	.699
การสื่อสาร4	313	0	5	3.80	.695
การสื่อสาร5	313	0	5	3.81	.688
Valid N (listwise)	313				

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
การสื่อสาร_D	313	3.6588	.57389	.03244

ตัวแปรตาม

ระดับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีอิสระ

ระดับการใช้ผลงาน

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
ปานกลาง	167	43.3	53.4	53.4
มาก	108	28.0	34.5	87.9
น้อย	38	9.8	12.1	100.0
Total	313	81.1	100.0	
Missing				
System	73	18.9		
Total	386	100.0		

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
ระดับการใช้ผลงาน	313	2	4	3.22	.646
Valid N (listwise)	313				

ตัวแปรกำกับ

ระดับความเสี่ยงสืบเนื่อง

ความเสี่ยงสืบเนื่อง

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
ปานกลาง	188	48.7	60.1	60.1
สูง	76	19.7	24.3	84.3
ต่ำ	46	11.9	14.7	99.0
ต่ำมาก	3	.8	1.0	100.0
Total	313	81.1	100.0	
Missing				
System	73	18.9		
Total	386	100.0		

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
ความเสี่ยงสืบเนื่อง	313	1	4	3.08	.651
Valid N (listwise)	313				

ภาคผนวก ค

การวิเคราะห์สถิติเชิงอ้างอิงและการวิเคราะห์สมการถดถอยเชิงเส้น

การวิเคราะห์ปัจจัย (Factor Analysis)

KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.853
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	6087.273
	df	325
	Sig.	.000

Communalities

	Initial	Extraction
ความเที่ยงธรรม1	1.000	.634
ความเที่ยงธรรม2	1.000	.657
ความเที่ยงธรรม3	1.000	.573
ความเที่ยงธรรม4	1.000	.613
ความเที่ยงธรรม5	1.000	.805
ความเที่ยงธรรม6	1.000	.791
ความเที่ยงธรรม7	1.000	.789
ขอเขต1	1.000	.637
ขอเขต2	1.000	.598
ขอเขต3	1.000	.615
ขอเขต4	1.000	.527
ขอเขต5	1.000	.624
ความรู้1	1.000	.741
ความรู้2	1.000	.829
ความรู้3	1.000	.810
ความระมัดระวัง1	1.000	.773
ความระมัดระวัง2	1.000	.679
ความระมัดระวัง3	1.000	.692
ความระมัดระวัง4	1.000	.731
ความระมัดระวัง5	1.000	.800
ความระมัดระวัง6	1.000	.836
การสื่อสาร1	1.000	.721
การสื่อสาร2	1.000	.737
การสื่อสาร3	1.000	.700
การสื่อสาร4	1.000	.755
การสื่อสาร5	1.000	.834

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Total Variance Explained

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	9.644	37.090	37.090	9.644	37.090	37.090	3.968	15.261	15.261
2	2.903	11.167	48.257	2.903	11.167	48.257	3.768	14.492	29.753
3	2.181	8.389	56.646	2.181	8.389	56.646	3.629	13.959	43.712
4	1.517	5.836	62.482	1.517	5.836	62.482	3.230	12.422	56.134
5	1.246	4.792	67.274	1.246	4.792	67.274	2.012	7.739	63.873
6	1.010	3.883	71.157	1.010	3.883	71.157	1.894	7.284	71.157
7	.854	3.284	74.441						
8	.835	3.212	77.653						
9	.736	2.830	80.484						
10	.610	2.346	82.829						
11	.593	2.281	85.110						
12	.545	2.096	87.206						
13	.512	1.971	89.177						
14	.424	1.629	90.806						
15	.379	1.459	92.265						
16	.306	1.176	93.441						
17	.276	1.062	94.503						
18	.253	.972	95.475						
19	.237	.911	96.386						
20	.194	.748	97.134						
21	.176	.675	97.809						
22	.168	.646	98.456						
23	.141	.544	98.999						
24	.114	.440	99.439						
25	.110	.424	99.863						
26	.035	.137	100.000						

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Component Matrix^a

	Component					
	1	2	3	4	5	6
ความรู้2	.788					
ความรู้1	.780					
ความรู้3	.773					
ความเที่ยงธรรม1	.723					
ความเที่ยงธรรม7	.708					
ความระมัดระวัง6	.707					
ความระมัดระวัง2	.682					
ความระมัดระวัง1	.680					
ความระมัดระวัง5	.674					
ความเที่ยงธรรม2	.652					
ขอบเขต1	.634					
ขอบเขต3	.616					
ความเที่ยงธรรม5	.601			.502		
การสื่อสาร1	.589	.550				
ความเที่ยงธรรม3	.581					
ขอบเขต4	.559					
ความระมัดระวัง3	.539					
ขอบเขต2	.534					
การสื่อสาร5		.808				
การสื่อสาร4	.525	.677				
การสื่อสาร2		.654				
การสื่อสาร3		.646				
ขอบเขต5			.608			
ความระมัดระวัง4			.588			
ความเที่ยงธรรม4	.519		-.579			
ความเที่ยงธรรม6	.565			.569		

Extraction Method: Principal Component Analysis.

a. 6 components extracted.

Rotated Component Matrix^a

	Component					
	1	2	3	4	5	6
ความรู้3	.760					
ความรู้2	.732					
ความรู้1	.668					
ขอบเขต5	.609					
ขอบเขต1	.605					
ขอบเขต4	.564					
ขอบเขต2	.523					
ความเที่ยงธรรม1	.521					
การสื่อสาร5		.904				
การสื่อสาร4		.831				
การสื่อสาร2		.791				
การสื่อสาร3		.715				
การสื่อสาร1		.698				
ความระมัดระวัง1			.768			
ความเที่ยงธรรม3			.700			
ขอบเขต3			.654			
ความเที่ยงธรรม2			.597			
ความเที่ยงธรรม6				.858		
ความเที่ยงธรรม5				.833		
ความเที่ยงธรรม7				.771		
ความเที่ยงธรรม4			.520	.558		
ความระมัดระวัง6					.750	
ความระมัดระวัง4					.626	
ความระมัดระวัง5			.587		.612	
ความระมัดระวัง3						.743
ความระมัดระวัง2						.558

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization. ^a

a. Rotation converged in 12 iterations.

การวิเคราะห์สมการถดถอยเชิงเส้น

Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
ระดับการใช้พลังงาน	3.22	.646	313
ความเที่ยงธรรม_a	4.2535	.50321	313
ความเป็นอิสระ_a	3.7212	.54923	313
คุณภาพ_a	4.0204	.44402	313
วิธีการที่เป็นระบบ_a	3.9808	.45427	313
ความระมัดระวัง_a	4.0559	.56973	313
การติดต่อสื่อสาร_a	3.6588	.57389	313
IR_ความเที่ยงธรรม	13.0745	3.16072	313
IR_ความเป็นอิสระ	11.4345	2.98489	313
IR_คุณภาพ	12.3438	2.93143	313
IR_วิธีการที่เป็นระบบ	12.2636	3.05951	313
IR_ความระมัดระวัง	12.4824	3.24810	313
IR_การสื่อสาร	11.3265	3.18838	313

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	IR_การสื่อสาร , ความเที่ยงธรรม_a, ความระมัดระวัง_a, ความเป็นอิสระ_a, วิธีการที่เป็นระบบ_a, การติดต่อสื่อสาร_a, คุณภาพ_a, IR_คุณภาพ, IR_ความระมัดระวัง, IR_ความเป็นอิสระ, IR_วิธีการที่เป็นระบบ, IR_ความเที่ยงธรรม ^b		Enter

a. Dependent Variable: ระดับการใช้พลังงาน

b. All requested variables entered.

Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics				
					R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change
1	.685 ^a	.470	.448	.480	.470	22.141	12	300	.000

a. Predictors: (Constant), IR_การสื่อสาร, ความเที่ยงธรรม_a, ความระมัดระวัง_a, ความเป็นอิสระ_a, วิธีการที่เป็นระบบ_a, การติดต่อสื่อสาร_a, คุณภาพ_a, IR_คุณภาพ, IR_ความระมัดระวัง, IR_ความเป็นอิสระ, IR_วิธีการที่เป็นระบบ, IR_ความเที่ยงธรรม

b. Dependent Variable: ระดับการใช้พลังงาน

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	61.220	12	5.102	22.141	.000 ^b
	Residual	69.125	300	.230		
	Total	130.345	312			

a. Dependent Variable: ระดับการใช้พลังงาน

b. Predictors: (Constant), IR_การสื่อสาร, ความเที่ยงธรรม_a, ความระมัดระวัง_a, ความเป็นอิสระ_a, วิธีการที่เป็นระบบ_a, การติดต่อสื่อสาร_a, คุณภาพ_a, IR_คุณภาพ, IR_ความระมัดระวัง, IR_ความเป็นอิสระ, IR_วิธีการที่เป็นระบบ, IR_ความเที่ยงธรรม

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.336	.301		1.117	.265
	ความเที่ยงธรรม_a	.657	.327	.511	2.011	.045
	ความเป็นอิสระ_a	-.693	.323	-.589	-2.143	.033
	คุณภาพ_a	.090	.415	.062	1.217	.228
	วิธีการที่เป็นระบบ_a	-.073	.350	-.051	-.208	.835
	ความระมัดระวัง_a	.002	.304	.002	.007	.994
	การติดต่อสื่อสาร_a	.339	.266	.301	1.275	.203
	IR_ความเที่ยงธรรม	-.161	.105	-.787	-1.534	.126
	IR_ความเป็นอิสระ	.169	.102	.865	1.589	.105
	IR_คุณภาพ	.057	.131	.259	2.336	.023
	IR_วิธีการที่เป็นระบบ	-.020	.107	-.095	-.187	.852
	IR_ความระมัดระวัง	.027	.093	.137	.293	.770
	IR_การสื่อสาร	-.037	.085	-.183	-.438	.662

a. Dependent Variable: ระดับการใช้พลังงาน

Residuals Statistics^a

	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	N
Predicted Value	1.92	4.40	3.22	.443	313
Residual	-1.175	1.068	.000	.471	313
Std. Predicted Value	-2.945	2.662	.000	1.000	313
Std. Residual	-2.447	2.225	.000	.981	313

a. Dependent Variable: ระดับการใช้พลังงาน

ประวัติผู้เขียน

ชื่อ	นางสาวปณิตาจารย์ วีระพันธ์พงศ์
วันเดือนปีเกิด	5 พฤศจิกายน 2534
การศึกษา	ปีการศึกษา 2557: บัณฑิตบัณฑิต (การบัญชีธุรกิจแบบบูรณาการ) มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

