



ปัจจัยในการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

พัทธริยา เห็นกลาง

งานวิจัยนี้ได้รับทุนสนับสนุนจากงบประมาณเงินรายได้ประจำปี พ.ศ. 2554  
คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร

## บทคัดย่อ

โดยทั่วไปผู้สอบบัญชีจะต้องมีการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในสำหรับการตรวจสอบงบการเงิน ตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 610 เรื่องการพิจารณาผลงานตรวจสอบภายใน และการที่ผู้สอบบัญชีมีการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในนอกจากจะมีประโยชน์ต่อการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีแล้วยังมีประโยชน์ในการช่วยลดค่าธรรมเนียมในการตรวจสอบของลูกค้า โครงการวิจัยเรื่อง “ปัจจัยในการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาว่ามีปัจจัยใดที่มีผลต่อระดับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชี โดยกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษาคือผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์จำนวน 139 คน

ผลของการวิเคราะห์ปัจจัย (Factor Analysis) พบว่า ตัววัดจัดกลุ่มปัจจัยใหม่เป็น 5 กลุ่ม ได้แก่ 1) ปัจจัยด้านการสื่อสาร 2) ปัจจัยด้านความรู้ความสามารถทางวิชาชีพ 3) ปัจจัยด้านความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ 4) ปัจจัยด้านคุณภาพการตรวจสอบ 5) ปัจจัยด้านความเชี่ยวชาญในการตรวจสอบ เมื่อนำปัจจัยทั้ง 5 มาหาความสัมพันธ์กับตัวแปรระดับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชี ด้วยวิธีการวิเคราะห์สมการถดถอย พบว่าปัจจัยด้านความรู้ความสามารถทางวิชาชีพ และปัจจัยด้านความเชี่ยวชาญในการตรวจสอบ ส่งผลต่อระดับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชี ในขณะที่ปัจจัยด้านการสื่อสาร ปัจจัยด้านความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ และปัจจัยด้านคุณภาพการตรวจสอบ ไม่ส่งผลต่อระดับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชี



## ABSTRACT

External auditors often rely on other professionals for the audit of the financial statements of their clients. Generally, external auditors rely on clients' internal auditors. Reliance on internal auditors results in cost savings to the client. The study uses a sample of 139 external auditors. The objective of this study is to investigate the factor on the considering on the work of internal auditor of external auditor. The results of factor analysis found that a measure of group factors for five groups: 1) communication 2) competence 3) Due Professional Care 4) Audit Quality 5) expertise. The results of the multiple regression analysis indicated that external auditors consider the competence and expertise of internal auditors as very important factors affecting their reliance on work of internal auditor. While the communication, Due Professional Care and Audit Quality not affect the considering work of internal auditor of external auditor.



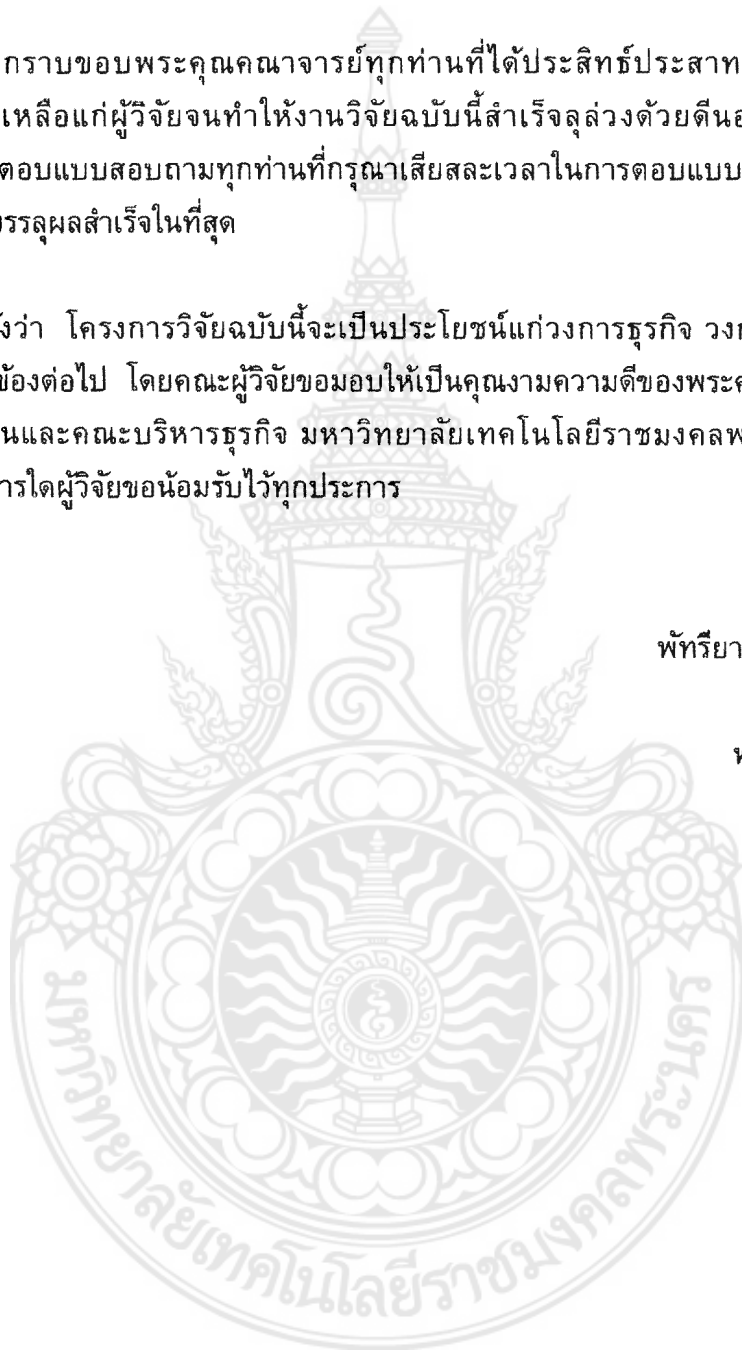
### กิตติกรรมประกาศ

โครงการวิจัย “ปัจจัยในการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” เสร็จสิ้นสมบูรณ์ได้ด้วยดีนั้น ผู้วิจัยขอขอบพระคุณคณะกรรมการธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนครเป็นอย่างสูง ที่มีนโยบายส่งเสริมพัฒนางานวิจัยด้วยการสนับสนุนเงินทุนเพื่อใช้ในการดำเนินการวิจัย

ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณคณาจารย์ทุกท่านที่ได้ประสิทธิ์ประสาทวิชารวมทั้งให้คำแนะนำ ช่วยเหลือแก่ผู้วิจัยจนทำให้งานวิจัยฉบับนี้สำเร็จลุล่วงด้วยดีนอกจากนี้ผู้วิจัยขอขอบพระคุณผู้ตอบแบบสอบถามทุกท่านที่กรุณาเสียสละเวลาในการตอบแบบสอบถามจนทำให้งานวิจัยครั้งนี้บรรลุผลสำเร็จในที่สุด

ผู้วิจัยหวังว่า โครงการวิจัยฉบับนี้จะเป็นประโยชน์แก่วงการธุรกิจ วงการศึกษา และหน่วยงานที่เกี่ยวข้องต่อไป โดยคณะผู้วิจัยขอมอบให้เป็นคุณงามความดีของพระคุณบิดา มารดา คณาจารย์ทุกท่านและคณะกรรมการธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร หากมีข้อผิดพลาดประการใดผู้วิจัยขออภัยไว้ทุกประการ

พัทริยา เห็นกลาง  
ผู้วิจัย  
พ.ศ. 2554



## สารบัญ

หน้า

## บทคัดย่อ

## กิตติกรรมประกาศ

## บทที่

## 1. บทนำ

ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
วัตถุประสงค์ของการวิจัย	2
ขอบเขตของประเด็นที่ศึกษา	3
ประโยชน์ของงานวิจัย	3
นิยามศัพท์ที่ใช้ในการวิจัย	3

## 2. ทฤษฎีและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

หลักการแนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง	4
งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง	21
กรอบแนวคิดในงานวิจัย	33
สมมุติฐานในการวิจัย	34

## 3. วิธีดำเนินงานวิจัย

ตัวแปรที่ใช้ในการวิจัย	38
ประชากร กลุ่มตัวอย่าง และการเก็บข้อมูล	39
เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย	39
การประเมินความตรงและความเชื่อมั่นของเครื่องมือ	40
การประมวลผลและการวิเคราะห์ข้อมูล	41
ลำดับขั้นตอนในการเสนอผลการวิจัย	42

## 4. ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

การวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติเชิงพรรณนา	43
การวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติเชิงอ้างอิง	43
การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของปัจจัยกับตัวแปรตาม	44

## 5. บทสรุป

สรุปงานวิจัย	48
--------------	----

	หน้า
ข้อจำกัดของงานวิจัย	49
งานวิจัยต่อเนื่อง	50
ภาคผนวก	51
บรรณานุกรม	78



## บทที่ 1

### บทนำ

#### ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

วิชาชีพสอบบัญชีถือว่าเป็นวิชาชีพที่ได้รับการยอมรับและมีความสำคัญอย่างมากต่อเศรษฐกิจโดยรวมของประเทศ เนื่องจากผู้สอบบัญชีทำหน้าที่รับรองงบการเงินของกิจการในฐานะผู้ตรวจสอบอิสระซึ่งเป็นตัวแทนของผู้ถือหุ้นในการตรวจสอบ ซึ่งความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีจะอยู่ในรูปของการแสดงความเห็นต่องบการเงิน ดังนั้นผู้สอบบัญชีจึงต้องปฏิบัติงานด้วยความระมัดระวังรอบคอบ ทำให้ผู้สอบบัญชีเมื่อตัดสินใจตกลงรับงานตรวจสอบบัญชีจากลูกค้า ผู้สอบบัญชีจะต้องทำการวางแผนงานสอบบัญชี ซึ่งการวางแผนงานสอบบัญชีนับว่าเป็นขั้นตอนที่สำคัญมากขั้นตอนหนึ่งในการสอบบัญชี ซึ่งจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถเก็บรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีได้อย่างเพียงพอ และเหมาะสม เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์การตรวจสอบอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

โดยผู้สอบบัญชีควรพิจารณาปัจจัยต่างๆ ที่เกี่ยวข้องในการจัดทำแนวการสอบบัญชีโดยรวม ได้แก่ ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจ ความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของธุรกิจนั้น โดยระหว่างการวางแผนการตรวจสอบผู้สอบบัญชีควรพิจารณาถึงความจำเป็นที่จะใช้ผลงานของผู้อื่นซึ่งรวมถึงผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน (นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทร์เพชร, 2552) และผู้ตรวจสอบภายในเองก็ควรมีการแลกเปลี่ยนและใช้ข้อมูลร่วม ตลอดจนการร่วมมือประสานงานกันระหว่างสำนักงานตรวจสอบภายในกับผู้สอบบัญชี เพื่อที่จะมั่นใจว่าขอบเขตของงานที่ปฏิบัตินั้นครอบคลุมทุกจุดอย่างเหมาะสมและเพียงพอ (จันทนา สาขากร และคณะ, 2551)

งานของผู้ตรวจสอบภายในถือได้ว่าเป็นกิจกรรมเกี่ยวกับการให้หลักประกันและให้คำปรึกษาอย่างเป็นอิสระ และเที่ยงธรรม เพื่อเพิ่มมูลค่าและปรับปรุงการดำเนินงานขององค์กรการให้ดีขึ้น เป็นกลไกช่วยให้เกิดการกำกับดูแลกิจการที่ดี นอกจากนี้ผู้ตรวจสอบภายในยังถือได้ว่าเป็นบุคคลสำคัญที่จะช่วยเพิ่มความมั่นใจให้กับผู้บริหารว่า องค์กรมีระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสมต่อการบริหารจัดการ มีการตอบสนองและจัดการกับความเสี่ยง และทุกหน่วยงานในองค์กรได้มีการปฏิบัติอย่างครบถ้วนตามกฎระเบียบของการควบคุมภายในที่องค์กรกำหนดไว้ โดยการตรวจสอบภายในแต่ละองค์กรสามารถเกิดขึ้นได้ในสภาวะที่แตกต่างกัน ทั้งด้านกฎหมาย สภาพแวดล้อม ขนาดโครงสร้างองค์กร ความซับซ้อน วัตถุประสงค์ รวมถึงวิธีการดำเนินงานขององค์กร ซึ่งจะพบว่าลักษณะการทำงานและขอบเขตงานของผู้ตรวจสอบภายในเป็นการทำงานที่ครอบคลุมทุกเรื่องขององค์กรตลอดทั้งปี มากกว่าลักษณะการปฏิบัติงานของ

ผู้สอบบัญชีที่จะเข้าตรวจสอบในช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง จึงทำให้ผู้ตรวจสอบภายในจะมีความเข้าใจองค์กรทั้งภาพรวม และรายละเอียดของแต่ละหน่วยงานมากกว่าผู้สอบบัญชี

โดยหน้าที่งานของผู้ตรวจสอบภายในมีผลต่อการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในด้านการทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายใน การประเมินความเสี่ยง และกระบวนการปฏิบัติงานของกิจการ (Messier et al., 2011) นอกจากนี้งานของผู้ตรวจสอบภายในยังเป็นประโยชน์ต่อผู้สอบบัญชีในการกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการสอบบัญชี เนื่องจากมีวิธีการบางอย่างที่ใช้เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่คล้ายคลึงกัน (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2554) หากผู้สอบบัญชีมีความเชื่อมั่นต่อการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน ผู้สอบบัญชีจะทำการปรับระยะเวลา และขอบเขตของการตรวจสอบให้น้อยลง ซึ่งทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถประหยัดต้นทุนในการปฏิบัติงานสอบบัญชี และมีผลต่อการปรับลดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีลง (Ward and Robertson, 1980; Wallace, 1984) ซึ่งการใช้ประโยชน์ที่เหมาะสมของงานตรวจสอบภายในของผู้สอบบัญชีสามารถช่วยปรับปรุงทั้งประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการตรวจสอบและสามารถสร้างมูลค่าเพิ่มให้ผู้ตรวจสอบภายในขององค์กรลูกค้า (Krishnamoorthy, 2002)

และจากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับผู้ตรวจสอบภายใน พบว่าในส่วนของประเทศไทยยังมีการศึกษาเกี่ยวกับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในจำนวนน้อย และในส่วนของต่างประเทศก็จะเน้นศึกษาการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในในมุมมองของผู้สอบบัญชีซึ่งเน้นไปในเรื่องของผู้ตรวจสอบภายในที่จ้างงานจากภายนอกเปรียบเทียบกับผู้ตรวจสอบภายในขององค์กร ดังนั้นจากสาเหตุดังกล่าวจึงทำให้ผู้วิจัยมีความสนใจที่จะศึกษาถึงปัจจัยในการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพื่อเป็นแนวทางในการปรับปรุงคุณภาพและผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในให้มีความน่าเชื่อถือ และสอดคล้องกับความต้องการของผู้สอบบัญชีมากยิ่งขึ้น

#### วัตถุประสงค์ของโครงการวิจัย

เพื่อศึกษาถึงปัจจัยในการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

#### คำถามงานวิจัย

มีปัจจัยใดบ้างที่ผู้สอบบัญชีใช้เพื่อพิจารณาตัดสินใจใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน



### ขอบเขตของการวิจัย

- 1) ศึกษาถึงปัจจัยในการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตโดยสำรวจความคิดเห็นจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน ในการสอบบัญชีบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
- 2) ประชากรที่ใช้ในการศึกษาวิจัยครั้งนี้ได้แก่ ผู้สอบบัญชีสังกัดสำนักงานสอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ จำนวน 139 คน

### ประโยชน์ของงานวิจัย

- 1) เพื่อใช้เป็นแนวทางการส่งเสริมการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน เพื่อให้องค์กรสามารถที่จะได้รับประโยชน์จากการที่ผู้สอบบัญชีมีการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในในด้าน การลดค่าธรรมเนียมในการตรวจสอบ
- 2) เพื่อเป็นการยืนยันปัจจัยที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการพิจารณาผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน
- 3) เพื่อใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาการเรียนการสอนของสถานศึกษาต่างๆ ที่เปิดทำการสอนวิชาการตรวจสอบภายใน และการสอบบัญชี

### นิยามศัพท์ที่ใช้ในการวิจัย

การตรวจสอบภายใน หมายถึง กิจกรรมการให้ความเชื่อมั่นและการให้คำปรึกษาอย่างเที่ยงธรรมและเป็นอิสระ ซึ่งจัดให้มีขึ้นเพื่อเพิ่มคุณค่าและปรับปรุงการดำเนินงานขององค์กรให้ดีขึ้น การตรวจสอบภายในจะช่วยให้บรรลุถึงเป้าหมายและวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ด้วยการประเมินและปรับปรุงประสิทธิผลของกระบวนการบริหารความเสี่ยง การควบคุม และการกำกับดูแลอย่างเป็นธรรม

ผู้ตรวจสอบภายใน หมายถึง ผู้ที่ปฏิบัติหน้าที่งานตรวจสอบภายใน โดยผู้ตรวจสอบภายในอาจอยู่ในแผนกตรวจสอบภายในหรืออาจเป็นส่วนหนึ่งของหน้าที่งานที่เท่าเทียมกัน

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หมายถึง ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากบริษัทให้ลงรายมือชื่อในงบการเงิน และมีหน้าที่ให้ความเห็นชอบเกี่ยวกับรายการด้านบัญชี

การพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน หมายถึง การที่ผู้สอบบัญชีได้ตัดสินใจใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในเพื่อใช้ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ

## บทที่ 2

### ทฤษฎีและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

จากการศึกษาค้นคว้าเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับปัจจัยในการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ทำให้สามารถจำแนกและประมวลความรู้ที่ได้รับจากการทบทวนวรรณกรรมได้ดังนี้

#### 2.1 แนวคิด และทฤษฎี ที่เกี่ยวข้อง

- 2.1.1 แนวคิดเกี่ยวกับการวางแผนงานสอบบัญชี
- 2.1.2 การวางแผนการสอบบัญชีโดยรวม
- 2.1.3 หลักการและแนวคิดเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน
- 2.1.4 การพิจารณาผลงานตรวจสอบภายใน
- 2.1.5 การประสานงานระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน
- 2.1.6 การประเมินและทดสอบผลงานตรวจสอบภายในของผู้สอบบัญชี

#### 2.2 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

### 2.1 หลักการและแนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

#### 2.1.1 แนวคิดเกี่ยวกับการวางแผนงานสอบบัญชี

การวางแผนการสอบบัญชี หมายถึง การกำหนดขอบเขตการปฏิบัติงาน วิธีการ และเวลาที่จะใช้ในการตรวจสอบ เพื่อรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอและเหมาะสม ทั้งนี้เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์การตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล (นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลป์พร ศรีจันทร์เพชร, 2552) โดยในการวางแผนงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องตัดสินใจในเรื่องดังต่อไปนี้

1. ลักษณะของการตรวจสอบว่าจะใช้วิธีในการตรวจสอบแบบใด และจะใช้วิธีให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชี
2. ขอบเขตของการตรวจสอบว่าจะเลือกตัวอย่างขึ้นมาทดสอบมาน้อยเพียงใด และเลือกการใดมาตรวจสอบ
3. ระยะเวลาและจังหวะเวลาของการตรวจสอบว่าจะเข้าตรวจระหว่างปี หรือจะเข้าตรวจสอบหลังวันสิ้นงวดบัญชีแต่เพียงอย่างเดียว และระยะเวลาที่จะใช้ในแต่ละวิธีการตรวจสอบ

โดยการกำหนดลักษณะ ขอบเขตและเวลาของการตรวจสอบดังกล่าว อยู่ในช่วงของการวางแผนงานสอบบัญชี ซึ่งขึ้นอยู่กับปัจจัยหลายประการ เช่น ความเสี่ยง ระบบการควบคุมภายในของลูกค้ำ ความรู้และประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีต่อลูกค้ำรายนั้น เช่น การวางแผนงานสอบบัญชีสำหรับลูกค้ำรายใหม่ย่อมยากกว่าลูกค้ำรายเดิม รวมถึงประสิทธิภาพของการใช้วิธีการตรวจสอบประเภทต่างๆ

### 2.1.2 การวางแผนการสอบบัญชีโดยรวม

แผนการสอบบัญชีโดยรวม หมายถึง แผนงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งอธิบายขอบเขตการปฏิบัติงานตรวจสอบ อันเป็นผลที่ได้จากการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม ร่วมกับความเสี่ยงสืบเนื่อง โดยผู้สอบบัญชีจะจัดทำแนวการสอบบัญชีโดยใช้รายละเอียดที่บันทึกไว้ในแผนการสอบบัญชี รูปแบบและเนื้อหาของแผนการสอบบัญชีที่เหมาะสมขึ้นอยู่กับขนาดของกิจการ ความซับซ้อนของการตรวจสอบและวิธีการและเทคโนโลยีเฉพาะด้านที่ผู้สอบบัญชีใช้ปฏิบัติ โดยผู้สอบบัญชีต้องวางแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบให้มีประสิทธิภาพและทันต่อเหตุการณ์ (ปารีชาติ บุตรวงศ์, 2546)

มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 300 เรื่อง การวางแผนงานสอบบัญชี ได้กำหนดเรื่องที่ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาในการพัฒนาแผนการสอบบัญชีโดยรวม ดังต่อไปนี้

1. ขอบเขตของงานสอบบัญชี
2. ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ
3. ความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน
4. ความเสี่ยงและความมีสาระสำคัญ
5. ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการปฏิบัติงานสอบบัญชี
6. การประสานงาน การสั่งการ การควบคุมงานและการสอบทาน
7. เรื่องอื่น ๆ

#### 1. ขอบเขตของงานสอบบัญชี

ในการตรวจสอบ งานที่ทำการตรวจสอบอาจมีขอบเขตของงานที่แตกต่างกันตามลักษณะของการรับงานสอบบัญชี และธุรกิจที่ตรวจสอบ เช่น การตรวจสอบงบการเงิน, การรับงานให้คำปรึกษา

#### 2. ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ

ในการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีควรมีความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบอย่างเพียงพอในการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง และความเสี่ยงจากการควบคุม ซึ่งจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถระบุและเข้าใจเหตุการณ์ รายการและวิธีปฏิบัติงาน ซึ่งผู้สอบบัญชีเห็นว่าอาจมีผลกระทบที่สำคัญต่องบการเงินหรือต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบหรือต่อรายงานของ

ผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีสามารถใช้ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจที่ทำการตรวจสอบในการพัฒนาแผนการสอบบัญชีโดยรวม

ซึ่งการได้มาซึ่งความรู้ที่จำเป็นเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบเป็นการรวบรวมและประเมินข้อมูลเพื่อหาความสัมพันธ์ของความรู้ที่ได้รับกับหลักฐานการสอบบัญชี และข้อมูลในทุกขั้นตอนของการตรวจสอบ

ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องทำการพิจารณาประกอบด้วย

#### 1. ปัจจัยด้านเศรษฐกิจโดยทั่วไป

ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาถึง ภาวะเศรษฐกิจโดยทั่วไป อัตราดอกเบี้ยและแหล่งเงินทุน ภาวะเงินเฟ้อและการปรับค่าเงินตรา นโยบายรัฐบาลเกี่ยวกับการเงิน การคลัง การภาษีอากร และข้อจำกัดทางการค้า รวมถึงการพิจารณาเรื่องอัตราแลกเปลี่ยนและการควบคุมเงินตราต่างประเทศ

2. อุตสาหกรรมที่กิจการดำเนินงานอยู่ สภาวะการณ์ที่สำคัญ ซึ่งมีผลกระทบต่อธุรกิจของลูกค้า ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาถึง ตลาดและการแข่งขัน วัฏจักรหรือฤดูกาลของธุรกิจการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีของผลิตภัณฑ์ ความเสี่ยงทางธุรกิจ สภาวะการณ์ที่มีผลกระทบต่อธุรกิจในทางลบ อัตราส่วนที่สำคัญและสถิติการดำเนินงาน วิธีปฏิบัติและปัญหาทางการบัญชีเฉพาะเรื่อง ข้อกำหนดและปัญหาเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม กฎหมายที่เกี่ยวข้อง วิธีปฏิบัติเฉพาะเรื่องหรือมีลักษณะพิเศษ

#### 3. กิจการที่ตรวจสอบ

##### 3.1 การบริหารงานและความเป็นเจ้าของ

ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาถึงลักษณะสำคัญของรูปแบบกิจการที่เป็น เอกชนหรือมหาชน หน่วยราชการ เจ้าของกิจการ ผู้รับประโยชน์และบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน โครงสร้างเงินทุน โครงสร้างองค์กร วัตถุประสงค์ของการบริหาร ปรัชญา และแผนกลยุทธ์ของการบริหาร การซื้อกิจการ การควบกิจการ หรือการขยายกิจการ รวมถึงแหล่งและวิธีการจัดการทางการเงิน โดยผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาเกี่ยวกับคณะกรรมการของกิจการในเรื่องขององค์ประกอบของคณะกรรมการ ชื่อเสียงทางธุรกิจและประสบการณ์ของกรรมการแต่ละคน ความเป็นอิสระจากผู้บริหารและการควบคุมผู้บริหาร ความถี่ของการประชุม คณะกรรมการตรวจสอบและขอบเขตของกิจกรรม นโยบายเกี่ยวกับการดำเนินธุรกิจ การเปลี่ยนแปลงที่ปรึกษาทางวิชาชีพ

##### 3.2 ลักษณะของธุรกิจของกิจการ

ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาถึง ลักษณะธุรกิจของกิจการ สถานที่ตั้ง โรงงาน คลังสินค้า สำนักงาน การจ้างงาน ผลิตภัณฑ์หรือการให้บริการ และการตลาด ผู้ขายสินค้าและให้บริการรายสำคัญ สินค้าคงเหลือ สัมปทาน ใบอนุญาต และสิทธิบัตร ประเภทค่าใช้จ่ายที่สำคัญ

การวิจัยและพัฒนา สินทรัพย์ หนี้สิน และรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ จำแนกตามสกุลเงินตรา และวิธีป้องกันความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยน กฎหมายและข้อกำหนดที่มีผลกระทบต่ออย่างมีสาระสำคัญต่อกิจการ ระบบสารสนเทศในปัจจุบันหรือแผนที่จะเปลี่ยนแปลงได้ในอนาคต โครงสร้างหนี้ รวมทั้งข้อจำกัดต่างๆ

### 3.3 ผลการดำเนินงานทางการเงิน

ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาถึงปัจจัยต่างๆ ที่เกี่ยวกับเงื่อนไขทางการเงินและความสามารถในการทำกำไรของกิจการ เช่น อัตราส่วนที่สำคัญและสถิติการดำเนินงาน รวมถึงแนวโน้มของธุรกิจ

3.4 สภาพแวดล้อมในการจัดทำรายการทางการเงิน และอิทธิพลภายนอก  
ซึ่งมีผลกระทบต่อผู้บริหารในการจัดทำงบการเงิน

### 3.5 กฎหมาย

ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาถึงสภาพแวดล้อมและข้อกำหนดทางด้านกฎหมาย ภาษีอากร การวัดผลและเรื่องที่ต้องเปิดเผยเป็นพิเศษเกี่ยวกับกิจการ ข้อกำหนดในการรายงานผลการสอบบัญชี และผู้ใช้งบการเงิน

## 3. ความเข้าใจในระบบบัญชี และระบบการควบคุมภายใน

มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 เรื่อง การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีกับการควบคุมภายใน กำหนดว่าผู้สอบบัญชีควรได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของบริษัทลูกค้าสอบบัญชีอย่างเพียงพอ เพื่อที่จะวางแผนการตรวจสอบและพัฒนาวิธีการตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพ และได้ให้ความหมายของระบบบัญชี และระบบการควบคุมภายในไว้ดังนี้

ระบบบัญชี หมายถึง ลำดับของงานและการบันทึกที่กิจการใช้ในการประมวลผลรายการเพื่อจัดทำข้อมูลทางการเงินของกิจการ ระบบบัญชีจะกำหนดรวบรวม วิเคราะห์ คำนวณ จัดประเภท บันทึก สรุปผลและรายงานเกี่ยวกับรายการและเหตุการณ์อื่น

ระบบการควบคุมภายใน หมายถึง นโยบายและวิธีปฏิบัติซึ่งผู้บริหารของกิจการกำหนดขึ้น เพื่อช่วยให้บรรลุวัตถุประสงค์ของผู้บริหารที่จะให้เกิดความมั่นใจว่าสามารถดำเนินธุรกิจเป็นไปอย่างมีระเบียบและมีประสิทธิภาพ รวมถึงการป้องกันรักษาทรัพย์สิน การป้องกันและตรวจพบทุจริตและข้อผิดพลาด ความถูกต้องและครบถ้วนของการบันทึกบัญชี การจัดทำข้อมูลทางการเงินที่เชื่อถือได้อย่างทันเวลา นอกเหนือจากเรื่องที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับงานของระบบบัญชีแล้ว ระบบการควบคุมภายในยังครอบคลุมถึงสภาพแวดล้อมการควบคุม และวิธีการควบคุม

ดังนั้นผู้สอบบัญชีจะบันทึกข้อมูลเกี่ยวกับความเข้าใจในระบบบัญชี และระบบการควบคุมภายในของกิจการไว้ในแผนการสอบบัญชีโดยรวม เช่น

- ความรู้สะสมของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน ซึ่งมีผลต่อการทดสอบการควบคุมและวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ
- นโยบายการบัญชีที่กิจการเลือกใช้ และการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี
- ผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี และมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับใหม่ๆ

#### 4. ความเสี่ยงและความมีสาระสำคัญ

มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 เรื่อง การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีกับการควบคุมภายใน ได้แบ่งประเภทความเสี่ยง และให้ความหมายไว้ดังนี้

ความเสี่ยงในการสอบบัญชี (Audit Risk) หมายถึง ความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นที่ไม่เหมาะสมเมื่องบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ความเสี่ยงในการสอบบัญชีประกอบด้วย ความเสี่ยงสืบเนื่อง ความเสี่ยงจากการควบคุม และความเสี่ยงจากการตรวจสอบ

ความเสี่ยงสืบเนื่อง (Inherent Risk) หมายถึง โอกาสที่ยอดคงเหลือของบัญชีหรือประเภทของรายการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งอาจมีสาระสำคัญในแต่ละรายการ หรือมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในยอดคงเหลืออื่นหรือประเภทของรายการอื่น โดยไม่คำนึงถึงการควบคุมภายในที่มีอยู่ซึ่งอาจป้องกันหรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าวได้

ความเสี่ยงจากการควบคุม (Control Risk) หมายถึง ความเสี่ยงที่ระบบบัญชีหรือระบบการควบคุมภายในไม่สามารถป้องกันหรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงได้อย่างทันเวลา การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอาจเกิดขึ้นในยอดคงเหลือของบัญชีหรือประเภทของรายการ และอาจมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในยอดคงเหลืออื่นหรือประเภทของรายการอื่น

ความเสี่ยงจากการตรวจสอบ (Detection Risk) หมายถึง ความเสี่ยงที่วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระซึ่งผู้สอบบัญชีไม่สามารถตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีอยู่ในยอดคงเหลือของบัญชีหรือประเภทของรายการ โดยการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในยอดคงเหลืออื่นหรือประเภทของรายการอื่น

ในการวางแผนการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีจะพิจารณาถึง สาเหตุที่จะทำให้งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างมีสาระสำคัญ รวมทั้งพิจารณาถึงผลการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมในเบื้องต้นร่วมกับผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง ผู้สอบบัญชีจะเลือกใช้วิธีการตรวจสอบที่คาดว่าจะลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำที่ตนยอมรับได้

#### 5. ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการปฏิบัติงานสอบบัญชี

ในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงิน ผู้สอบบัญชีควรได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมเพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถสรุปความเห็นได้อย่างสมเหตุสมผล ดังนั้น ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจทางวิชาชีพในการพิจารณาความเชื่อถือได้ของหลักฐานการสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาสถานการณ์แวดล้อมอย่างระมัดระวังรอบคอบก่อนที่ผู้สอบบัญชีจะตัดสินใจกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตวิธีการตรวจสอบให้สอดคล้องกับสถานการณ์แวดล้อม

##### 5.1 ปัจจัยที่มีผลต่อการกำหนดวิธีการตรวจสอบ

ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาปัจจัยต่างๆ ที่มีผลกระทบต่อวิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม ได้แก่ ลักษณะและระดับของความเสี่ยงสืบเนื่อง ทั้งในระดับงบการเงินและระดับยอดคงเหลือของบัญชีหรือประเภทของรายการบัญชี ลักษณะของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในและการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม ความมีสาระสำคัญของรายการที่ตรวจสอบ ประสบการณ์ที่ได้จากการตรวจสอบครั้งก่อนๆ ผลของการตรวจสอบการทุจริตหรือข้อผิดพลาดที่ตรวจพบ แหล่งที่มาและความเชื่อถือได้ของข้อมูลและค่าใช้จ่ายในการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชี นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีจะต้องพิจารณาผลกระทบของเทคโนโลยีสารสนเทศที่มีต่อกรตรวจสอบ การปรับเปลี่ยนเรื่องที่ต้องตรวจสอบเป็นการเฉพาะ รวมถึงงานตรวจสอบภายในและผลที่คาดว่าจะกระทบต่อวิธีการตรวจสอบ

## 5.2 การทดสอบในการสอบบัญชี

การทดสอบในการสอบบัญชีจำแนกได้ 2 ประเภท ดังนี้

5.2.1 การทดสอบการควบคุม (Test of Control) หมายถึง การทดสอบที่ผู้สอบบัญชีใช้เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความเหมาะสมของการออกแบบและการปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของกิจการที่ตรวจสอบ

5.2.2 การทดสอบเนื้อหาสาระ (Substantive Test) หมายถึง การทดสอบที่ผู้สอบบัญชีใช้เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่จะทำให้ผู้สอบบัญชีตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน

ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องปรับเปลี่ยนเรื่องที่จะตรวจสอบให้เหมาะสมกับสถานการณ์ โดยผู้สอบบัญชีควรปรับแผนการตรวจสอบและจัดทำแนวการสอบบัญชีให้สอดคล้องกับผลจากการประเมินความเสี่ยง เช่น หากผลจากการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมอยู่ในระดับต่ำ ผู้สอบบัญชีอาจเลือกใช้วิธีการทดสอบการควบคุม ในทางตรงกันข้ามหากการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมและความเสี่ยงสืบเนื่องอยู่ในระดับสูง ผู้สอบบัญชีควรใช้วิธีการทดสอบเนื้อหาสาระ

## 6. การประสานงาน การสั่งการ การควบคุมงาน และการสอบทานงาน

บุคคลที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ได้แก่ ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีอื่น ผู้เชี่ยวชาญ ผู้ตรวจสอบภายใน และคณะกรรมการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีควรบันทึกข้อมูลเกี่ยวกับการประสานงาน การสั่งการ การควบคุมงาน และการสอบทานงานไว้ในแผนการสอบบัญชีโดยรวม เพื่อให้แน่ใจได้ว่าการพิจารณาเรื่องที่สำคัญอย่างเหมาะสม รวมทั้งสามารถระบุปัญหาที่อาจเกิดขึ้นและทำให้งานสำเร็จได้อย่างรวดเร็ว ซึ่งผู้สอบบัญชีจะต้องพิจารณาถึงความเกี่ยวข้องของผู้สอบบัญชีอื่น โดยผู้สอบบัญชีควรพิจารณาถึงความรู้ความสามารถทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีอื่น รวมถึงการที่ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาความเกี่ยวข้องของผู้เชี่ยวชาญ จำนวนสถานที่ตั้ง การตรวจสอบบริษัทย่อยหรือสาขาและส่วนงานต่างๆของบริษัท โดยผู้สอบบัญชีจะกำหนดตารางการตรวจสอบ พนักงานที่ตรวจสอบ และประมาณเวลาที่ตรวจสอบ



## 7. เรื่องอื่นๆ

ผู้สอบบัญชีจะต้องพิจารณาถึงโอกาสของการเกิดปัญหาเกี่ยวกับการดำเนินงาน ต่อเนื่องของกิจการ สถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีต้องให้ความสนใจเป็นพิเศษ เช่น ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชีและความรับผิดชอบตามกฎหมาย ตลอดจนลักษณะและระยะเวลาของรายงานหรือการติดต่อสื่อสารกับกิจการตามข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี โดยผู้สอบบัญชีควรทำการเปลี่ยนแปลงแผนการสอบบัญชีตามความเหมาะสมกับสถานการณ์ ผู้สอบบัญชีจึงควรทบทวนแผนการสอบบัญชีโดยรวม และปรับเปลี่ยนตามความจำเป็นระหว่างการตรวจสอบ นอกจากนี้ การวางแผนการตรวจสอบควรกระทำอย่างต่อเนื่องตลอดการตรวจสอบ เนื่องจากสถานการณ์เปลี่ยนแปลงหรือได้รับผลที่ไม่คาดหมายจากการตรวจสอบ และผู้สอบบัญชีควรบันทึกเหตุผลของการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญไว้ด้วย

### 2.1.3 หลักการและแนวคิดเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน

#### 1. แนวคิดเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน

การตรวจสอบภายในเป็นเครื่องมือหรือกลไกที่สำคัญของฝ่ายบริหารในการประเมินผลสัมฤทธิ์ของการดำเนินงาน และระบบการควบคุมภายในขององค์กร ทั้งนี้ปัจจัยสำคัญประการหนึ่งที่จะทำให้งานตรวจสอบภายในประสบความสำเร็จ คือ ผู้บริหารสามารถนำผลของการตรวจสอบภายในไปใช้ในการบริหารงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ ช่วยให้เกิดมูลค่าเพิ่มและความสำเร็จแก่องค์กร ฉะนั้นเพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดดังกล่าว ผู้รับผิดชอบการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน ควรมีความรู้ความเข้าใจในหลักการ และวิธีการ รวมถึงภาพรวมเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน ตลอดจนคุณสมบัติที่ดีอื่นๆ เพื่อการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามมาตรฐานการตรวจสอบที่ยอมรับโดยทั่วไป

#### 2. ความหมายของการตรวจสอบภายใน

สถาบันผู้ตรวจสอบภายใน (The Institute of Internal Auditors: IIA) ได้ให้ความหมายของการตรวจสอบภายใน ไว้ว่า การตรวจสอบภายในเป็นกิจกรรมอิสระ และเป็นกลางในการให้คำปรึกษา โดยมีจุดประสงค์เพื่อเพิ่มมูลค่าและพัฒนาปรับปรุงการดำเนินการขององค์กร การตรวจสอบภายในยังช่วยส่งเสริมให้องค์กรสามารถบรรลุเป้าหมายที่ตั้งไว้ โดยนำการปฏิบัติอย่างเป็นระบบมาใช้ในการประเมินผล และปรับปรุงประสิทธิภาพของระบบบริษัท ความเสี่ยง ระบบการควบคุมภายในและการกำกับดูแลกิจการ

### 3. วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายใน

การตรวจสอบภายใน มีวัตถุประสงค์ดังนี้

- 3.1 เพื่อเสริมสร้างความมั่นใจแก่ผู้บริหารต่อการดำเนินงานของส่วนต่างๆ ภายในองค์กรว่าเป็นไปอย่างมีคุณภาพ คุ่มค่า และมีประสิทธิภาพ
- 3.2 ช่วยให้องค์กรมีการพัฒนาอย่างต่อเนื่อง
- 3.3 ช่วยให้ผู้บริหารสามารถรับมือกับความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นได้อย่างเหมาะสม

### 4. ขอบเขตของงานตรวจสอบภายใน

การตรวจสอบภายในมีขอบเขตของงานประกอบด้วย

- 4.1 การสอบทานความเชื่อถือได้และความสมบูรณ์ของสารสนเทศด้านการบัญชี การเงินและการดำเนินงาน
- 4.2 การสอบทานให้เกิดความมั่นใจว่าระบบที่ใช้เป็นไปตามนโยบาย แผน และวิธีปฏิบัติงานที่องค์กรกำหนดไว้ และควรแสดงผลกระทบที่สำคัญที่เกิดขึ้น
- 4.3 การสอบทานวิธีการป้องกันดูแลทรัพย์สินว่าเหมาะสม และสามารถพิสูจน์ความมีอยู่จริงของทรัพย์สินเหล่านั้นได้
- 4.4 การประเมินการใช้ทรัพยากรว่าเป็นไปโดยความประหยัดและมีประสิทธิภาพ
- 4.5 การสอบทานการปฏิบัติงานในความรับผิดชอบของเจ้าหน้าที่ระดับต่างๆ ว่าได้ผลตามวัตถุประสงค์และเป้าหมาย รวมถึงความคืบหน้าตามแผนงานที่กำหนดไว้
- 4.6 การสอบทานและประเมินผลความเหมาะสมและความเพียงพอ ของระบบการควบคุมภายในขององค์กร

### 5. ลักษณะงานตรวจสอบภายใน

ธนาวรรณ อนุรัตน์บดี (2541) ได้กล่าวว่า โดยทั่วไปองค์กรจะกำหนดบทบาทของงานตรวจสอบภายในขึ้นมาจากวัตถุประสงค์ที่กำหนดโดยผู้บริหาร ดังนั้นจึงมีการจัดประเภทของงานตรวจสอบภายใน เพื่อให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในด้านการรายงานทางการเงิน ด้านการดำเนินงาน และด้านการปฏิบัติให้เป็นไปตามกฎระเบียบ หรือข้อกำหนดของหน่วยงานต่างๆ เพื่อให้ผู้สนใจในวิชาชีพตรวจสอบภายในได้ทราบถึงลักษณะของงานตรวจสอบภายในโดยทั่วไปดังนี้

5.1 การตรวจสอบทางการเงิน (Financial Audit) เป็นการตรวจสอบข้อมูล และรายงานทางการเงินการบัญชี และประเมินการควบคุมภายในขององค์กร เพื่อให้มั่นใจว่ามีการควบคุมภายในที่เพียงพอในการดูแลปกป้องทรัพย์สินขององค์กร ข้อมูลทางการเงินการบัญชีมีความสมบูรณ์ที่เชื่อถือได้ มีการใช้หลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป ซึ่งจะส่งผลให้ข้อมูลทางการเงินการบัญชีขององค์กรเป็นที่เชื่อถือได้ต่อสาธารณชน หรือต่อผู้ใช้ข้อมูลทางการเงินการบัญชีนั้น

5.2 การตรวจสอบการดำเนินงาน (Operational Audit) เป็นการตรวจสอบ กระบวนการหรือลำดับขั้นตอนในการปฏิบัติงานและภาระหน้าที่ต่าง ๆ ในองค์กร ประเมินความเพียงพอของการควบคุมทางการบริหารและกระบวนการในการทำงานเพื่อให้มั่นใจว่าลำดับขั้นตอนในการปฏิบัติงานและภาระหน้าที่ในแต่ละหน่วยงานขององค์กรได้ดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพ (Efficiency) ตามขั้นตอนที่กำหนดอย่างเหมาะสม ซึ่งจะส่งผลให้มีการใช้ทรัพยากรขององค์กรอย่างประหยัด การดำเนินงานมีกำไรและการปฏิบัติงานนั้นมีประสิทธิผล (Effectiveness) คือผลของงานนั้นบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่กำหนดไว้

5.3 การตรวจสอบการปฏิบัติงานตามข้อกำหนด (Compliance Audit) เป็นการตรวจสอบขั้นตอนในการปฏิบัติงาน ประเมินความเพียงพอของการควบคุมภายในเพื่อให้มั่นใจว่าการปฏิบัติงานในองค์กรเป็นไปตามกฎหมายข้อบังคับ และระเบียบที่กำหนดโดยทางการ และกฎระเบียบขององค์กรซึ่งจะส่งผลให้องค์กร พนักงานและสังคมนั้นๆ มีความมั่นคงปลอดภัย เป็นองค์กรที่มีภาพลักษณ์ที่ดีต่อสายตาสาธารณชน มีจิตสำนึกต่อสาธารณชนหรือมีจรรยาบรรณในการทำธุรกิจ

## 6. การปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน

การปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน หมายถึง การปฏิบัติงานที่ผู้ตรวจสอบภายในได้รับมอบหมายให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนด ซึ่งลักษณะงานเกี่ยวข้องกับข้อมูลที่เชื่อถือได้ ข้อมูลมีความเพียงพอ ข้อมูลมีความเกี่ยวข้อง และเป็นประโยชน์ต่อการปฏิบัติงาน โดยใช้วิธีการวิเคราะห์และประเมินที่เหมาะสม เพื่อให้ได้ข้อสรุปและผลการปฏิบัติงานที่มีประสิทธิภาพ โดยวิธีการต่างๆ ที่ผู้ตรวจสอบภายในนิยมใช้เพื่อตรวจสอบข้อมูล มีดังนี้

### 6.1 การตรวจนับ

การตรวจนับเงินสดหรือเอกสารทางการเงิน หรือทรัพย์สินต่างๆ ขององค์กร เป็นวิธีการตรวจสอบอย่างหนึ่งที่นิยมใช้กันมาก และโดยมากจะต้องให้ทำในลักษณะไม่ให้ผู้รับการตรวจสอบรู้ตัวล่วงหน้า ซึ่งจะเป็นวิธีที่พิสูจน์ลักษณะสภาพที่แท้จริงของเงินสดหรือทรัพย์สินต่างๆ ขององค์กรได้อย่างดี

## 6.2 การทดสอบยอดคงเหลือในบัญชี

การนำยอดคงเหลือในบัญชีแยกประเภทมารวมยอด เช็ดยันกับยอดคงเหลือในบัญชีคุม หรือกับยอดคงเหลือในงบทดลอง หรือโดยการนำยอดคงเหลือในบัญชีต่างๆ มาประกอบงบทดลองใหม่ก็เป็นอีกวิธีหนึ่งที่นิยมทำกันอยู่ แต่ในองค์การธุรกิจขนาดใหญ่หรือธุรกิจที่ใช้ระบบคอมพิวเตอร์ที่ค่อนข้างสมบูรณ์แบบ การรวมยอดรวมด้วยมือเพื่อเช็ดยันกับบัญชีคุมหรือกับงบทดลองดังกล่าวลักษณะการตรวจสอบสมัยโบราณนั้นมักจะไม่มีทั้งนี้ขึ้นอยู่กับระบบการควบคุมภายในทางด้านคอมพิวเตอร์ที่วางไว้ หากระบบวางไว้ดี ผู้ตรวจสอบภายในอาจจะวันหรืออาจเพียงดูเพียงยอดรวมในระบบงานที่กำหนดไว้เท่านั้น ก็ถือว่าเพียงพอแล้ว

## 6.3 การส่งใบยืนยันยอด

การทำใบยืนยันยอดโดยการส่งแบบฟอร์มที่มีข้อมูลรายละเอียด และยอดเงินคงเหลือในบัญชีต่างๆ ไปถึงบุคคลใดบุคคลหนึ่งที่นิยมเรียกกันโดยทั่วไปว่า Confirmation ซึ่งเป็นวิธีการตรวจสอบที่ให้ผลดีในบางกรณี เพราะเป็นการตรวจสอบโดยอาศัยการเช็ดยันของบุคคลที่ 3 คือผู้รับใบยืนยันยอดเป็นผู้ให้คำตอบ ปกตินิยมส่งใบตอบรับความเป็นลูกหนี้หรือความเป็นเจ้าหนี้ หรือภาระผูกพันต่อกัน เพื่อจะได้ทราบว่ารายการหรือยอดคงเหลือที่ปรากฏตามบัญชีที่ทำการตรวจสอบนั้น ถูกต้องตรงกับที่ได้รับคำตอบมาในแบบยืนยันยอดหรือไม่

## 6.4 การตรวจสอบเอกสารสัญญา

ธุรกิจหรือกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับบุคคลภายนอก อาจในเรื่องของการให้กู้ยืมเงินหรือการไปกู้ยืมจากบุคคลอื่น รวมทั้งการทำสัญญาผูกมัดประการอื่น เช่น ในรูปการเข้าค้ำประกันต่างๆ เอกสารสัญญาที่ทำได้ควรได้รับการตรวจสอบด้วย เพื่อดูข้อบกพร่องของสัญญาที่มี

## 6.5 การตรวจสอบหลักฐานทางการบัญชี

การบันทึบบัญชี การจดบันทึกทะเบียนต่างๆ เอกสารหลักฐาน ประกอบการจดบันทึก ทะเบียนและบัญชี รวมตลอดทั้งระบบบัญชีที่นำมาใช้ในองค์การไม่ว่าในเรื่อง รายได้ รายจ่าย จะต้องมีการจดบันทึกรายการให้เหมาะสมกับกฎระเบียบที่กำหนด

## 6.6 การตรวจสอบการคำนวณ

ตัวเลขหรือข้อมูลเกี่ยวกับการเงินในบัญชีย่อมมีความสำคัญเสมอ ดังนั้นการคำนวณรายได้ รายจ่าย ควรได้รับการสอบทานตัวเลขก่อน

## 6.7 การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย

การปฏิบัติงานข้อกำหนดทางกฎหมาย เช่น ภาษีอากร ผู้ตรวจสอบจำเป็นต้องให้ความสำคัญ เพราะการฝ่าฝืนย่อมมีโทษทางกฎหมาย ที่เกี่ยวข้อง ดังนั้นกิจการจึงต้องระมัดระวังในการปฏิบัติตามอย่างเคร่งครัด

## 6.8 การตรวจสอบการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายใน

ระบบการควบคุมภายในที่วางไว้ แม้ว่าจะกำหนดไว้ดีเพียงใด หากผู้ปฏิบัติไม่ได้ปฏิบัติตามอย่างเคร่งครัดตามระบบที่วางไว้ ก็จะทำให้เกิดปัญหาได้ ดังนั้น งานตรวจสอบในรูปการสอบทานและติดตามดูการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามระบบการควบคุมภายในที่วางไว้ จึงเป็นงานที่สำคัญ และผู้ตรวจสอบภายในจะต้องรู้จักนำเทคนิคและวิธีการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพมาใช้ ซึ่งอาจทำได้โดยอาศัยเทคนิคการสังเกต ซึ่งอาจกำหนดเวลาที่ไม่แน่นอนในการตรวจสอบ หรือโดยการกำหนดวิธีการที่ไม่แน่นอนมาใช้ในการตรวจสอบ

## 7. คุณสมบัติของผู้ตรวจสอบภายใน

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (2541) ได้กล่าวถึงผู้ตรวจสอบภายใน ได้รับการยอมรับว่าเป็นที่ปรึกษาของฝ่ายบริหาร ย่อมจะต้องมีภารกิจด้านการตรวจสอบ การวิเคราะห์และประเมินระบบงานและการปฏิบัติกิจกรรมต่างๆ พร้อมทั้งให้ข้อมูลและข้อเสนอแนะ มาตรการแก้ไขปรับปรุงที่เป็นประโยชน์ต่อองค์กร โดยมุ่งเน้นประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และการประหยัดที่เป็นสำคัญจึงนับได้ว่าเป็นหน้าที่งานที่ทำหาคความสามารถของผู้ตรวจสอบภายในอย่างยิ่ง โดยการทำหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในในเรื่องดังกล่าว จะบรรลุวัตถุประสงค์และประสบความสำเร็จได้จึงต้องอาศัยความรู้ ความสามารถ และเทคนิคในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในเป็นสำคัญ โดยผู้ตรวจสอบภายในจะต้องเพิ่มคุณภาพให้ตนเองทั้งทางด้านความรู้ ความสามารถ และคุณสมบัติส่วนตัวเพื่อให้เป็นที่น่าเชื่อถือและเป็นที่ยอมรับของฝ่ายบริหารและผู้รับตรวจ

ผู้ที่จะเป็นผู้ตรวจสอบภายในที่ดีจะต้องเป็นผู้ที่มีความรอบรู้ในวิชาชีพ และความรู้ในสาขาอื่นซึ่งจำเป็นต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน และต้องมีคุณสมบัติส่วนตัวที่จำเป็นและเหมาะสม ดังนี้

### 7.1 ความรอบรู้ในวิชาชีพ

7.1.1 มีความรู้ ความชำนาญในการปรับใช้มาตรฐานการประกอบ วิชาชีพตรวจสอบภายในและเทคนิคต่างๆ ที่จำเป็นในการตรวจสอบภายใน

7.1.2 มีความรอบรู้เข้าใจในหลักการบริหาร และเทคนิคการบริหารงานสมัยใหม่ เพื่อใช้เป็นแนวทางในการวิเคราะห์และประเมินการบริหารงานขององค์กรที่ผิดแผกไปจากหลักการบริหารงานที่ดี

7.1.3 มีความเชี่ยวชาญในหลักวิชาขั้นพื้นฐานที่จำเป็นต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน เช่น การบัญชี การเงิน เศรษฐศาสตร์ กฎหมายธุรกิจ ภาษีอากร การวิเคราะห์เชิงปริมาณ และเทคโนโลยีสารสนเทศ

7.1.4 มีความสามารถในการสื่อความ การทำความเข้าใจในเรื่องต่างๆ การวิเคราะห์ประเมินผล การเขียนรายงาน และมีเทคนิคการนำเสนอที่ดี

7.1.5 มีความรู้เกี่ยวกับธุรกิจขององค์กร การวางแผนงาน การจัดทำงบประมาณ การบริหารเวลา และการควบคุมคุณภาพงาน

#### 7.1 คุณสมบัติส่วนตัว

7.2.1 มีความเชื่อมั่นในตนเอง ความรู้สึกเช่นนี้จะเกิดขึ้นต่อเมื่อผู้ตรวจสอบภายในมีความรู้ในสิ่งที่ตนเองกระทำอยู่อย่างดี และมีความเชื่อมั่นในการกระทำนั้น ความเชื่อมั่นในตนเองเป็นบุคลิกที่ก่อให้เกิดความเชื่อถือและเป็นที่ยอมรับโดยทั่วไป

7.2.2 มีความซื่อสัตย์สุจริตและจริงจังต่อองค์กรและเพื่อนร่วมงานทุกคน

7.2.3 มีมนุษยสัมพันธ์ดี วางตัวเป็นกลาง รู้จักกาลเทศะ มีทัศนคติที่ดีต่อเพื่อนร่วมงาน มีความตื่นตัวและกระตือรือร้นในการทำงานและพัฒนาตนเองด้วยการหาความรู้และประสบการณ์ใหม่ๆ

7.2.4 มีความยึดมั่นในอุดมการณ์ หลักการที่ถูกต้อง กล้าแสดงความคิดเห็นในสิ่งที่ได้วิเคราะห์และประเมินจากการตรวจสอบ

7.2.5 มีความอดทน หนักแน่น รับฟังความคิดเห็นผู้อื่น ไม่ควรสรุปว่าคำบอกกล่าวที่ได้รับนั้นเป็นจริง จนกว่าจะได้พิจารณาเหตุผลที่ชัดเจนเสียก่อน

7.2.6 มีปฏิภาณ ไหวพริบ มีความสามารถที่จะวินิจฉัยและตัดสินใจปัญหาต่างๆ ได้อย่างถูกต้องเที่ยงธรรม

7.2.7 เป็นผู้ที่มีวิสัยทัศน์ มองการณ์ไกล ติดตามวิวัฒนาการใหม่ๆ มีความคิดริเริ่ม มีความคิดสร้างสรรค์และมองปัญหาด้วยสายตาของผู้บริหาร

#### 2.1.4 การพิจารณาผลงานตรวจสอบภายใน

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 เรื่อง การพิจารณาผลงานตรวจสอบภายใน (2544) ได้กล่าวถึงแนวทางปฏิบัติสำหรับผู้สอบบัญชี ในการพิจารณาผลงานตรวจสอบภายใน โดยมีประเด็นที่สำคัญเกี่ยวกับการกำหนดให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาผลงานตรวจสอบภายในและผลกระทบที่มีต่อวิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี ซึ่งงานตรวจสอบภายในอาจเป็นประโยชน์ในการกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการสอบ นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีควรได้มาซึ่งความเข้าใจอย่างเพียงพอเกี่ยวกับงานตรวจสอบภายใน เพื่อช่วยในการวางแผนการตรวจสอบและการพัฒนาวิธีการตรวจสอบให้มีประสิทธิภาพ ดังนั้นผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาปัจจัยที่สำคัญในการได้มาซึ่งความเข้าใจและการประเมินในเบื้องต้นเกี่ยวกับงานตรวจสอบภายในดังนี้

## 1. ความเที่ยงธรรมของหน่วยงานตรวจสอบภายใน

ผู้สอบบัญชีจะต้องพิจารณาปัจจัยที่ส่งผลต่อความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน ความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในจะประกอบด้วยพื้นฐาน 3 ประการ (เจริญ เจษฎาวัดย์, 2545) คือ

1.1 สิทธิในการที่จะเข้าถึงหน่วยที่ถูกตรวจสอบอย่างเพียงพอ หรือการได้รับมอบอำนาจ

1.2 เสรีภาพในการสอบทานอย่างเพียงพอ

1.3 หน่วยงานตรวจสอบภายในต้องไม่มีอำนาจสั่งการหรือรับผิดชอบงานด้านอื่นนอกจาก งานตรวจสอบภายในเนื่องจากความรับผิดชอบนั้นอาจมีผลกระทบต่อความเป็นอิสระในการประเมินผลการตรวจสอบ โดยอาจเรียกได้ว่าเป็นการประเมินผลการปฏิบัติงานของตนเอง (Self-Review)

นอกจากนี้หน่วยงานตรวจสอบภายในควรจะรายงานต่อผู้บริหารระดับสูงสุดและไม่มี ความรับผิดชอบในการปฏิบัติงานด้านอื่น ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องพิจารณาอย่างระมัดระวังในกรณีที่หน่วยงานตรวจสอบภายในมีข้อจำกัดที่ถูกกำหนดโดยผู้บริหาร โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ผู้ตรวจสอบภายในจำเป็นต้องมีความเป็นอิสระในการติดต่อสื่อสารได้อย่างเต็มที่กับผู้สอบบัญชี

## 2. ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพ

คุณภาพผลงานของผู้ตรวจสอบภายในขึ้นอยู่กับคุณภาพของหน่วยงานตรวจสอบภายในและผู้ตรวจสอบภายใน ดังนั้นผู้สอบบัญชีจะต้องประเมินหน่วยงานตรวจสอบภายในในเรื่องนโยบายการคัดเลือกผู้ตรวจสอบภายใน โดยพิจารณาว่ามีการคัดเลือกบุคคลที่มีประสบการณ์รวมถึงการศึกษา ความรู้และทักษะ ของพนักงานในหน่วยงานตรวจสอบภายในเหมาะสมกับงานที่ต้องปฏิบัติหรือไม่ และการควบคุมดูแลให้มีการให้คำแนะนำ คำปรึกษา และการฝึกอบรมทางวิชาชีพแก่ผู้ตรวจสอบภายใน และผู้ตรวจสอบภายในต้องเป็นผู้มีความรู้ และมีความชำนาญในการปฏิบัติงานอย่างเพียงพอ

## 3. ความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

งานตรวจสอบภายในได้มีการวางแผน การควบคุมงาน การสอบทาน และการจัดทำเอกสารหลักฐานอย่างเหมาะสมหรือไม่ ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาว่ามีคู่มือการตรวจสอบ แผนการปฏิบัติงาน และกระดาษทำการอย่างเพียงพอ มีการจัดทำกฎบัตรเพื่อให้ผู้ตรวจสอบภายในปฏิบัติงานเป็นไปในทิศทางเดียวกัน ส่งผลต่อคุณภาพผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในเช่นกัน ดังนั้นผู้สอบบัญชีควรพิจารณาความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้ตรวจสอบภายใน ก่อนตัดสินใจนำเสนอผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในมาใช้ในการสอบบัญชี

นอกจากมาตรฐานการสอบบัญชีของไทยที่ได้กล่าวถึงแนวทางในการพิจารณางานตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีแล้ว มาตรฐานการสอบบัญชีของสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ในสหรัฐอเมริกา SAS no.65 (Statement on Auditing of the Internal Auditing Function in and Audit of Financial Statements) ได้กำหนดแนวทางให้ผู้สอบบัญชีทำการพิจารณาการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในในส่วนที่มีความเกี่ยวข้องกับงานของผู้สอบบัญชี โดยหมายถึงผลงานตรวจสอบภายในที่เกี่ยวกับการประเมินระบบควบคุมภายใน และควรมีประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายในของบริษัท ซึ่งเป็นกระบวนการสำคัญที่สะท้อนให้เห็นถึงความถูกต้องตามทวนของข้อมูลในงบการเงิน ผู้สอบบัญชีควรเน้นการพิจารณากิจกรรมการตรวจสอบภายในที่เกี่ยวข้องทั้งทางตรงและทางอ้อมที่มีผลต่อการกำหนดแผนการสอบบัญชี โดยผู้ตรวจสอบภายในอาจเปรียบเสมือนเป็นผู้ช่วยโดยตรงของผู้สอบบัญชี อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชียังคงต้องทำการประเมินและทดสอบผลงานของผู้ตรวจสอบภายในก่อนตัดสินใจหรือใช้ผลงานนั้นเสมอ เนื่องจากผู้ตรวจสอบภายในยังคงเป็นพนักงานของบริษัท ผู้ตรวจสอบภายในจึงไม่มีความเป็นอิสระดังเช่นผู้สอบบัญชี

### 2.1.5 การประสานงานระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน

มาตรฐานการตรวจสอบภายใน Section 550 of IIA Standards ได้กำหนดแนวทางสนับสนุนให้ผู้ตรวจสอบภายในประสานงานกับผู้สอบบัญชี เพื่อก่อให้เกิดความมีประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในและเป็นประโยชน์ในการลดต้นทุนในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี โดยผู้อำนวยการหน่วยงานตรวจสอบภายในต้องแน่ใจว่าการให้ความร่วมมือกับผู้สอบบัญชีอยู่ในขอบเขตของการปฏิบัติงานตามมาตรฐานการตรวจสอบภายใน Section 300 เพื่อไม่ให้เกิดความซ้ำซ้อนกับการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ในขณะเดียวกันงานของผู้สอบบัญชีอาจเป็นประโยชน์ต่อการกำหนดวิธีการตรวจสอบเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ของผู้ตรวจสอบภายในได้เช่นเดียวกัน

สมาคมผู้ตรวจสอบภายใน (IIA) และสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของอเมริกา (AICPA) ได้ริเริ่มให้มีการประสานงานระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทโดยมีแนวคิดที่ว่า ผู้ตรวจสอบภายในควรให้ความร่วมมือกับผู้สอบบัญชีเพื่อพัฒนาประสิทธิผลของการปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยผู้สอบบัญชีควรจะใช้หรือเชื่อถืองานตรวจสอบภายในที่จัดทำโดยผู้ตรวจสอบภายในที่มีความรู้ความสามารถ และมีความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงาน ดังนั้นผู้บริหารระดับสูงของบริษัทต้องให้ความสำคัญในเรื่องดังกล่าว และผลักดันให้ผู้ตรวจสอบภายในมีความรู้ความสามารถในเชิงวิชาชีพและมีความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานเพื่อสร้างความน่าเชื่อถือให้แก่งานตรวจสอบภายในของบริษัทและก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดในการประสานงานกับผู้สอบบัญชี

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 เรื่อง การพิจารณาผลงานตรวจสอบภายใน (2544) ได้กล่าวถึงการประสานงานของผู้สอบบัญชีกับหน่วยงานตรวจสอบภายในว่าการประสานงานจะมีประสิทธิผลมากขึ้นหากมีการประชุมร่วมกันเป็นระยะตามความเหมาะสมใน



ระหว่างงวดที่ตรวจสอบ โดยผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องได้รับคำชี้แจงและได้รับรายงานการตรวจสอบภายในที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งได้รับแจ้งเรื่องที่สำคัญที่อยู่ในความสนใจของผู้ตรวจสอบภายในซึ่งอาจกระทบงานของผู้สอบบัญชี และในทำนองเดียวกันผู้สอบบัญชีควรแจ้งให้ผู้ตรวจสอบภายในทราบถึงเรื่องที่สำคัญซึ่งอาจมีผลกระทบต่องานตรวจสอบภายในด้วย

การประสานงานระหว่างผู้ตรวจสอบภายในกับผู้สอบบัญชี ทำได้โดย

1. การประชุมร่วมกันเป็นระยะๆ เพื่อหารือถึงแผนการตรวจสอบภายใน การตรวจสอบของผู้สอบบัญชีเพื่อให้แน่ใจว่า ได้มีการประสานงานตรวจสอบ โดยครอบคลุมและลดการทำงานซ้ำซ้อน ในระหว่างการปฏิบัติงานตรวจสอบ ควรมีการประชุมร่วมกันเพื่อให้ผลงานตรวจสอบมีประสิทธิภาพ และเป็นไปตามระยะเวลาที่กำหนด
2. ทั้งสองฝ่ายควรขอคู่มือกระดาษทำการและแนวทางการตรวจสอบของแต่ละฝ่าย บนพื้นฐานของการรักษาความลับเพื่อให้ทั้งสองฝ่ายได้ทราบวัตถุประสงค์ ขอบเขตของการตรวจสอบ สิ่งที่ตรวจพบ และเอกสารหลักฐานประกอบเพื่อพิจารณาการพึงพานงานของแต่ละฝ่าย
3. ทั้งสองฝ่ายควรแลกเปลี่ยนรายงานผลการทดสอบ และหนังสือ Management Letter ที่ผู้สอบบัญชีเสนอผู้บริหาร โดย
  - ผู้สอบบัญชีควรได้ดูรายงานผลการตรวจสอบภายใน พร้อมทั้งการสั่งการของผู้บริหาร และการติดตามผลการปฏิบัติตามข้อเสนอแนะ ซึ่งจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถกำหนดและปรับปรุงขอบเขตงานตรวจสอบได้
  - ผู้ตรวจสอบภายใน ควรได้ดูรายงานผลการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี และ Management Letter ที่ผู้สอบบัญชีทำถึงผู้บริหาร เพื่อช่วยในการวางแผนการตรวจสอบและกำหนดประเด็นต่างๆ ที่ควรเน้นการตรวจสอบ
  - ผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชี ควรทำความเข้าใจเทคนิคการตรวจสอบ วิธีการตรวจสอบและคำศัพท์ที่ใช้ร่วมกัน เพื่อให้ผู้ตรวจสอบภายในประเมินความเชื่อถือได้ ในงานของผู้สอบบัญชีและผู้สอบบัญชีแน่ใจว่า ผู้ตรวจสอบภายในทำงานได้บรรลุวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี และเป็นการเพิ่มประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานทั้งสองฝ่าย

จากการติดต่อประสานงานอย่างใกล้ชิดระหว่างผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชี จะทำให้เกิดความเชื่อถือนั่นเอง ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาเห็นว่า งานที่ผู้ตรวจสอบภายในตรวจสอบเป็นที่น่าพอใจ ผู้สอบบัญชีก็จะลดปริมาณการตรวจสอบในเรื่องนั้นๆ ลง แต่ไม่สามารถยกเลิกการตรวจสอบงานนั้นได้ ซึ่งโดยปกติผู้สอบบัญชีจะให้ความสนใจงานของผู้ตรวจสอบภายใน ในเรื่องต่างๆ ที่สำคัญ ดังนี้

1. งานสอบทานระบบบัญชีและการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้อง
2. การตรวจสอบข้อมูลทางการเงิน และการปฏิบัติงานของผู้บริหาร รวมถึงการทดสอบรายการทางบัญชีและยอดคงเหลือในบัญชี
3. งานสอบทานด้านประสิทธิผล ประสิทธิภาพ และความประหยัดของการดำเนินงานและการควบคุมทางการเงิน
4. งานสอบทานการปฏิบัติงานว่าเป็นไปตามนโยบาย แผน ขั้นตอน และระเบียบปฏิบัติขององค์กร

นอกจากนี้ผู้สอบบัญชียังต้องพิจารณาถึงเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการบริหารงานของสำนักงานตรวจสอบภายใน ประกอบด้วย

1. ระดับความเป็นอิสระ

ผู้ตรวจสอบภายในควรปฏิบัติงานได้อย่างอิสระ ปราศจากการแทรกแซง และมีอำนาจเข้าถึงข้อมูลในระดับบริหาร และมีความเป็นอิสระในการติดต่อประสานงานกับผู้สอบบัญชี

2. ขอบเขตและวัตถุประสงค์ของงานตรวจสอบภายใน

ผู้สอบบัญชีควรทดสอบการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน และพิจารณาถึงความสัมพันธ์ของงานตรวจสอบภายใน กับจุดประสงค์ของการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี

3. ความเป็นมืออาชีพของผู้ตรวจสอบภายใน

4. การรายงาน

รายงานของผู้ตรวจสอบภายใน ควรมีคุณภาพเพียงพอ และก่อให้เกิดผลในการพิจารณาสั่งการปฏิบัติจากฝ่ายบริหาร

5. แหล่งข้อมูล

ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาถึงความน่าเชื่อถือได้ของแหล่งข้อมูลของผู้ตรวจสอบภายใน

ดังนั้นจึงสามารถสรุปได้ว่า งานของผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชี เป็นงานที่มีลักษณะเกี่ยวเนื่องซึ่งกันและกัน ทำให้แต่ละฝ่ายสามารถปฏิบัติงานได้อย่างลุล่วง รวดเร็ว และมีประสิทธิภาพ ฉะนั้น ความสัมพันธ์ที่ดีต่อกันระหว่างผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชี จึงมีความสำคัญอย่างยิ่งที่ควรประสานให้เกิดขึ้น ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ของทั้งสองฝ่ายและประโยชน์ขององค์กรโดยรวม

### 2.1.6 การประเมินและทดสอบผลงานตรวจสอบภายในของผู้สอบบัญชี

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 เรื่อง การพิจารณาผลงานตรวจสอบภายใน (2544) ได้กล่าวถึงการประเมินและทดสอบผลงานตรวจสอบภายในของผู้สอบบัญชีว่าผู้สอบบัญชีควรประเมินและทดสอบผลงานตรวจสอบภายในเฉพาะเรื่องในกรณีที่ต้องการใช้ผลงานนั้น เพื่อให้แน่ใจว่าผลงานดังกล่าวเพียงพอสำหรับวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี

การประเมินผลงานตรวจสอบภายในเฉพาะเรื่องเป็นการพิจารณาความเพียงพอของขอบเขตของงานและแนวการตรวจสอบที่เกี่ยวข้อง และเป็น การพิจารณาว่าผลการประเมินในเบื้องต้นเกี่ยวกับงานตรวจสอบภายในยังคงมีความเหมาะสมหรือไม่ การประเมินผลงานตรวจสอบภายในดังกล่าวอาจรวมถึงการพิจารณาในเรื่องต่อไปนี้

1. งานตรวจสอบภายในได้มีการปฏิบัติโดยผู้ตรวจสอบภายในที่ได้รับการฝึกอบรมทางวิชาชีพและมีความชำนาญในการปฏิบัติงานอย่างเพียงพอ มีการควบคุมดูแล สอบทาน และจัดทำเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับงานของผู้ช่วยอย่างเหมาะสม
2. การได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมที่จะใช้เป็นเกณฑ์อย่างสมเหตุสมผลในการสรุปผลการตรวจสอบ
3. ข้อสรุปมีความเหมาะสมในสถานการณ์นั้นๆ และรายงานที่จัดทำขึ้นสอดคล้องกับผลของการปฏิบัติงาน
4. ข้อยกเว้นหรือเรื่องผิดปกติที่เปิดเผยโดยหน่วยงานตรวจสอบภายในได้รับการแก้ไขอย่างเหมาะสม

การกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของการทดสอบผลงานตรวจสอบภายในจะขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีในเรื่องความเสี่ยงและความมีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่ตรวจสอบ และการประเมินในเบื้องต้นเกี่ยวกับงานตรวจสอบภายในตลอดจนการประเมินผลงานตรวจสอบภายในเฉพาะเรื่อง การทดสอบดังกล่าวอาจรวมถึงการตรวจสอบรายการที่หน่วยงานตรวจสอบภายในได้ตรวจสอบแล้ว การตรวจสอบรายการอื่นซึ่งมีลักษณะใกล้เคียงกับรายการที่ตรวจสอบโดยหน่วยงานตรวจสอบภายใน และการสังเกตการณ์การปฏิบัติงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน ซึ่งผู้สอบบัญชีควรบันทึกข้อสรุปที่ได้จากการประเมินและการทดสอบผลงานตรวจสอบภายในเฉพาะเรื่องเหล่านี้

## 2.2 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

Margheim (1986) ที่ศึกษาเกี่ยวกับการปรับเปลี่ยนลักษณะและขอบเขตกระบวนการตรวจสอบอันเนื่องมาจากการเชื่อถือในผลงานตรวจสอบภายในของลูกค้ำ ผลการศึกษาพบว่าผู้สอบบัญชีจะลดชั่วโมงการสอบบัญชีลงเมื่อผู้สอบบัญชีเชื่อถือในผลงานตรวจสอบภายในที่จัดทำโดยผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทที่มีความรู้ความสามารถสูง สอดคล้องกับงานวิจัยของ

Schneider (1985) ที่พบว่าผู้สอบบัญชีจะทำการลดหรือปรับเปลี่ยนระยะเวลาในการสอบบัญชีขึ้น เนื่องมาจากการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในก็ต่อเมื่อผู้สอบบัญชีเห็นว่าบริษัทมีการ ปฏิบัติงานการตรวจสอบภายในโดยผู้ตรวจสอบภายในที่มีความรู้ความสามารถสูง ซึ่งแสดงให้เห็นว่าความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายในมีความสำคัญต่อผู้สอบบัญชีที่จะเชื่อถือผลงาน ของผู้ตรวจสอบภายใน

Gramling (1999) ศึกษาการคุณภาพวางแผนการตรวจสอบของผู้จัดการตรวจสอบ ใน ภาวะที่ได้รับแรงกดดันทางด้านค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีจากลูกค้า และจากข้อกำหนดของ หุ่นส่วนสำนักงานสอบบัญชี ซึ่งพบว่าผู้จัดการตรวจสอบ จะมีการพบลูกค้าซึ่งมีระดับของแรง กดดันด้านค่าธรรมเนียมที่สูงเพื่อพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในซึ่งมีการทำงาน เกี่ยวข้องกับขอบเขตของผู้สอบบัญชี และมีการมุ่งเน้นไปยังคุณภาพการตรวจสอบที่เกี่ยวข้อง นอกจากนี้งานวิจัยเรื่อง "ความเชื่อถือของผู้สอบบัญชีภายนอกต่อผู้ตรวจสอบภายใน" โดยมี วัตถุประสงค์เพื่อศึกษาเกณฑ์ที่กำหนดตาม AI610 ที่จะถูกใช้กำหนดการประเมินการทำงานของ ผู้ตรวจสอบภายในโดยกลุ่มตัวอย่างเป็นสำนักงานสอบบัญชีกลุ่ม Big4 และไม่ใช่ Big4 ในพื้นที่ เดคาห์ และ ปีนัง ประเทศมาเลเซีย จากการศึกษาพบว่ามีสองปัจจัยคือปัจจัยด้านเทคนิคด้าน ความรู้ความสามารถและปัจจัยด้านขอบเขตของงานเป็นเกณฑ์สำคัญในการพิจารณาใช้ผลงาน ของ ผู้ตรวจสอบภายใน (Haron, Chambers, Ramsi and Ismail, 2004)

จากงานวิจัยของ Brown (1983) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับการประเมินความเชื่อถือได้ ของการปฏิบัติงานในหน่วยงานตรวจสอบภายใน พบว่าความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงาน มีผล ต่อการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีในการใช้หรือเชื่อถือในผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน นอกจากนี้งานวิจัยของ Ward and Robertson (1980) อ้างถึงใน เริงธรรม จงจิตร (2550) ได้ ทำการศึกษาเกี่ยวกับความเห็นของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับการประสานงาน ระหว่างการปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยศึกษาลักษณะและขอบเขตของงานตรวจสอบภายในที่ ผู้สอบบัญชีใช้หรือให้ความเชื่อถือ และประโยชน์ที่ผู้ตรวจสอบภายในจะได้รับจากการประสานงาน กับผู้สอบบัญชี โดยประเด็นที่ใช้ในการประเมินประสิทธิผลในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบ ภายในคือด้านความเที่ยงธรรม และความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน ผลจากการ สัมภาษณ์พบว่า ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่เห็นว่าการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในจะทำให้ผู้สอบ บัญชีทราบถึงรายการสำคัญที่ต้องเน้นให้มีการตรวจสอบเป็นพิเศษ และผู้สอบบัญชีสามารถวาง แผนการตรวจสอบเพื่อให้ได้หลักฐานในการสอบบัญชีที่เพียงพอต่อการสรุปผลมากขึ้น แสดงให้ เห็นว่าผู้สอบบัญชีจะพิจารณาความเที่ยงธรรม และความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน เป็นประเด็นหลักในการเลือกใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน

Schneider (1984) พบว่าคุณภาพของผลการปฏิบัติงาน พิจารณาจากประเด็นสำคัญ 2 ประเด็น ได้แก่ ความเหมาะสมของขอบเขตการตรวจสอบของฝ่ายตรวจสอบภายใน และความ เพียงพอด้านคุณภาพและปริมาณของเอกสารประกอบรายงานการตรวจสอบภายใน และจาก

การศึกษาของ Maletta (1993) พบว่าผู้สอบบัญชีมีการสอบทานผลการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ในขั้นตอนการวางแผน และผลการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในส่งผลต่อความเชื่อมั่นในการตัดสินใจใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน ในการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง

Suwaidan and Qasim (2010) ทำการศึกษาการรับรู้ของผู้สอบบัญชีภายนอกของจอร์แดน โดยให้ความสำคัญกับจำนวนของปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในระหว่างการตรวจสอบภายนอกผลที่ได้แสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีภายนอกในจอร์แดนจะพิจารณาความเที่ยงธรรม ประสิทธิภาพการทำงานที่และความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายในเป็นปัจจัยสำคัญที่มีผลต่อการตัดสินใจใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน โดยพบว่า "ความเที่ยงธรรม" มีคะแนนเฉลี่ยสูงสุด (4.353) ตามด้วยความรู้ความสามารถ (4.188) และตามด้วยประสิทธิภาพการทำงาน (4.156) เป็นลำดับถัดมา

Desai, Gerard and Tripathy (2011) สำรวจผลกระทบของการประเมินคุณภาพและความเชื่อมั่นในการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในที่มาจากแหล่งที่ต่างกันคือ ผู้ตรวจสอบภายในที่อยู่ในองค์กร (In-house) ผู้ตรวจสอบภายในที่จัดหาจากนอกองค์กร (Outsourced) และผู้ตรวจสอบภายในที่ทำงานร่วมกันทั้งจากภายในองค์กรและนอกองค์กร (Cosourced) โดยผู้มีส่วนร่วมในการวิจัยเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจำนวน 108 คน ซึ่งผู้วิจัยจะทำการสุ่มแบบทดสอบในแต่ละเงื่อนไขที่แตกต่างกัน ทั้งหมด 5 เงื่อนไข ผลจากการศึกษาพบว่าผู้สอบบัญชีจะให้ความเชื่อมั่นผลงานของผู้ตรวจสอบภายในที่จัดหาจากแหล่งภายนอกองค์กร และผู้ตรวจสอบภายในที่ทำงานร่วมกันระหว่างภายในและภายนอกองค์กร มากกว่าผู้ตรวจสอบภายในที่เป็นคนภายในองค์กร สอดคล้องกับงานวิจัยของ Glover, Prawitt and wood (2008) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับการตรวจสอบอิทธิพลของความเชื่อมั่นในการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีภายนอกต่องานของผู้ตรวจสอบภายในที่จ้างงานจากภายนอก ซึ่งผลของการศึกษาพบว่าผู้สอบบัญชีจะยอมรับงานของผู้ตรวจสอบภายในที่จ้างงานจากภายนอกเมื่อองค์กรมีภาวะของความเสี่ยงสูงมากกว่าความเสี่ยงต่ำ และนอกจากนี้ผู้สอบบัญชียังมีความเต็มใจที่จะใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในที่มีความเที่ยงธรรมสูงด้วย

งานวิจัยของเริงธรรม จงจิตร์ (2550) ที่ศึกษาเกี่ยวกับการนำผลงานของผู้ตรวจสอบภายในมาใช้ในการตรวจสอบงบการเงินโดยผู้สอบบัญชีอิสระของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ พบว่าผู้สอบบัญชีใช้ผลงานตรวจสอบภายในทางด้านการเงิน โดยมีการนำผลงานมาใช้ในการประเมินระบบบัญชีและ/หรือระบบการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบทางการเงินมากที่สุด ผู้สอบบัญชีเห็นว่างานตรวจสอบภายในเป็นประโยชน์ต่อการประเมินระบบควบคุมภายใน และการวางแผนการตรวจสอบ และประสิทธิผลในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในด้านความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพมีประสิทธิผลสูงสุด และงานวิจัยของ ปาริชาติ บุตรวงศ์ (2546) พบว่า ประสิทธิภาพของการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในด้านความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพของผู้ตรวจสอบภายในถูกใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินระบบบัญชีและ

ระบบการควบคุมภายใน และการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี และประสบการณ์เชิงวิชาชีพและความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้ตรวจสอบภายในมีผลกับระดับการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน (ด้านการตรวจสอบทางการเงิน) โดยผู้สอบบัญชีอิสระ

Munro and Stewart (2010) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับการใช้ผลงานตรวจสอบภายในซึ่งมีผลกระทบต่อการใช้บริการตรวจสอบภายในและกิจกรรมเกี่ยวกับคำปรึกษาจากบริการนอกองค์กร พบว่าระบบกิจกรรมเกี่ยวกับที่ปรึกษามีผลต่อการประเมินระบบการควบคุมภายใน และความเชื่อมั่นเมื่อผู้สอบบัญชีใช้ต่อผลงานการตรวจสอบภายในของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งแสดงให้เห็นว่าบทบาทหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในมีความสัมพันธ์กับความเชื่อมั่นในการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ (Desai, Gerard and Tripathy (2011) ที่ทำการศึกษาเกี่ยวกับการใช้บริการการตรวจสอบภายในจากนอกองค์กรกับการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในของผู้สอบบัญชีพบว่าคุณภาพของหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในส่งผลต่อการประเมินความเชื่อมั่นในการใช้ผลงานการตรวจสอบภายในและความสัมพันธ์กับการพิจารณาความเสี่ยงการตรวจสอบในระดับสูง สอดคล้องกับงานวิจัยของ Mihret and Admassu (2011) ได้ทำการศึกษาความเชื่อมั่นของผู้สอบบัญชีภายนอกที่มีต่องานของผู้ตรวจสอบภายในด้านความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรม ด้านความรู้ความสามารถ ด้านผลการปฏิบัติงาน และด้านประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายใน โดยการใช้แบบสอบถามไปยังผู้สอบบัญชีภายนอกทั้งหมด 119 คน ในประเทศเอธิโอเปีย โดยใช้วิธีวิเคราะห์ Multiple discriminant Analysis พบว่าการรับรู้ของผู้ตรวจสอบภายนอกต่อการทำงานของผู้ตรวจสอบภายในมีความสัมพันธ์กันอย่างมีนัยสำคัญ ด้วยระดับความเชื่อมั่นของผู้ตรวจสอบภายนอกที่มีต่องานของผู้ตรวจสอบภายใน ถือได้ว่าการเสริมสร้างความเข้มแข็งของการตรวจสอบภายในจะสามารถช่วยปรับปรุงความสัมพันธ์ระหว่างผู้ตรวจสอบภายนอกและผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งถือเป็นการเพิ่มประสิทธิภาพของการกำกับดูแลกิจการที่ดี

Terry (1999) อ้างถึงใน ปารีชาติ บุตรวงศ์ (2546) ได้สรุปแนวทางการปฏิบัติงานระหว่างผู้ตรวจสอบภายในตามมาตรฐานการประกอบวิชาชีพตรวจสอบภายใน Section 300 of the IIA Standards for the Professional Practice of Internal Auditing กับแนวทางการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีตามข้อกำหนดของสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของสหรัฐอเมริกา (AICPA) พบว่า ผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในมักจะมีควมรับผิดชอบการปฏิบัติงานที่คล้ายกันในเรื่อง ดังนี้

1. การประเมินความน่าเชื่อถือและความถูกต้องของข้อมูลในงบการเงิน
2. การประเมินระบบการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อกำหนดของบริษัทซึ่งอาจมีความเกี่ยวข้องกับความน่าเชื่อถือและความถูกต้องของข้อมูลในงบการเงิน
3. การประเมินวิธีการรักษาสินทรัพย์และการพิสูจน์ความมีอยู่จริงของสินทรัพย์
4. การประเมินระบบการควบคุมภายในที่มีผลต่อข้อมูลในงบการเงิน

ข้อกำหนดของสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของสหรัฐอเมริกา (AICPA)

มาตรฐานการสอบบัญชีของสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศสหรัฐอเมริกา

SAS no.65 (Statement on Auditing Standard no.65 The Auditor's Consideration of the Internal Auditing Function in an Audit of Financial Statements) ได้กำหนดแนวทางให้ผู้สอบบัญชีทำการพิจารณาการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในในส่วนที่มีความเกี่ยวข้องกับงานของผู้สอบบัญชี โดยหมายความถึงผลงานตรวจสอบภายในที่เกี่ยวกับการประเมินระบบการควบคุมภายใน และควรมีประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายในของบริษัท ซึ่งเป็นกระบวนการสำคัญที่สะท้อนให้เห็นถึงความถูกต้องตามควรของข้อมูลในงบการเงิน ผู้สอบบัญชีควรเน้นการพิจารณากิจกรรมการตรวจสอบภายในที่เกี่ยวข้องทั้งทางตรงและทางอ้อมที่มีผลต่อการกำหนดแผนการสอบบัญชี โดยผู้ตรวจสอบภายในอาจเปรียบเสมือนเป็นผู้ช่วยโดยตรงของผู้สอบบัญชี ซึ่งอย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชียังคงต้องทำการประเมินและทดสอบผลงานของผู้ตรวจสอบภายในก่อนตัดสินใจเชื่อหรือใช้ผลงานนั้นเสมอ เนื่องจากผู้ตรวจสอบภายในยังคงเป็นพนักงานของบริษัท ผู้ตรวจสอบภายในจึงไม่มีความเป็นอิสระเช่นเดียวกับผู้สอบบัญชี

ข้อกำหนดของสมาคมผู้ตรวจสอบภายในของสหรัฐอเมริกา (IIA)

มาตรฐานการตรวจสอบภายใน Section 550 of the IIA Standards ได้กล่าวถึงเรื่องการประสานงานระหว่างผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชี โดยกำหนดแนวทางสนับสนุนให้ผู้ตรวจสอบภายในประสานงานกับผู้สอบบัญชี เพื่อก่อให้เกิดความมีประสิทธิผลในการปฏิบัติงานตรวจสอบและเป็นประโยชน์ในการลดต้นทุนในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีด้วย โดยผู้อำนวยการฝ่ายตรวจสอบภายใน (Director of Internal Audit) ต้องแน่ใจว่าการให้ความร่วมมือกับผู้สอบบัญชีต้องอยู่ในขอบเขตของการปฏิบัติงานตามมาตรฐานการตรวจสอบภายใน Section 300 เพื่อไม่ให้เกิดความซ้ำซ้อนกันการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ในขณะเดียวกัน งานของผู้สอบบัญชีอาจเป็นประโยชน์ต่อการกำหนดวิธีการตรวจสอบเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ของผู้ตรวจสอบภายในได้เช่นเดียวกัน

การริเริ่มให้มีการประสานงานระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน

สมาคมผู้ตรวจสอบภายใน (IIA) และสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของอเมริกา (AICPA) ได้ริเริ่มให้มีการประสานงานกันระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในของบริษัท โดยมีแนวคิดที่ผู้ตรวจสอบภายในควรให้ความร่วมมือกับผู้สอบบัญชีเพื่อพัฒนาประสิทธิผลของการปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยผู้สอบบัญชีควรจะใช้หรือเชื่อถืองานตรวจสอบภายในที่จัดทำโดยผู้ตรวจสอบภายในที่มีความรู้ความสามารถ (Competency) และมีความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงาน (Objectivity) ดังนั้น ผู้บริหารระดับสูงของบริษัทต้องให้ความสำคัญในเรื่องดังกล่าว และผลักดันให้ผู้ตรวจสอบภายในมีความรู้ความสามารถในเชิงวิชาชีพและมีความเที่ยงธรรมใน

การปฏิบัติงานเพื่อสร้างความน่าเชื่อถือให้แก่งานตรวจสอบภายในของบริษัทและก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดในการประสานงานกับผู้สอบบัญชี ดังนี้

1. หากผู้ตรวจสอบภายในเป็นผู้มีความรอบรู้ด้านเกี่ยวกับธุรกิจของบริษัท ย่อมส่งผลให้การปฏิบัติงานของพนักงานในองค์กรบรรลุวัตถุประสงค์ของบริษัทมากขึ้น
2. หากผู้สอบบัญชีมีการใช้งานของผู้ตรวจสอบภายในมากขึ้นและอาจลดปริมาณงานสอบบัญชีซึ่งย่อมมีผลต่อค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีที่ลดลงได้
3. ผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทเปรียบเสมือนผู้ที่อยู่เบื้องหลังความถูกต้องและความเชื่อถือได้ของข้อมูลในงบการเงิน และผู้ตรวจสอบภายในอาจเป็นตัวกลางในการลดความขัดแย้งระหว่างผู้สอบบัญชีและฝ่ายบริหารของบริษัทได้ โดยทำให้ผู้บริหารเพิ่มความเข้าใจเกี่ยวกับกระบวนการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี ในขณะที่เดียวกัน ผู้ตรวจสอบภายในก็เป็นผู้ชี้แจงให้ผู้สอบบัญชีทราบถึงเหตุผลในการกำหนดนโยบายการบัญชีของฝ่ายบริหารด้วย

Schneider (2010) ได้สรุปประเด็นที่เกี่ยวกับ SAS No.65 ไว้ว่า SAS No.65 ได้ระบุประเด็นที่เกี่ยวกับกระบวนการตรวจสอบภายในไว้ทั้งหมด 3 ขั้นตอน ซึ่งทั้งสามขั้นตอนนี้อาจมีผลต่อลักษณะระยะเวลาและขอบเขตงานของผู้สอบบัญชี ดังนี้

1. ขั้นตอนการดำเนินการเพื่อให้ได้ความเข้าใจของระบบการควบคุมภายในของ บริษัท
2. ขั้นตอนการดำเนินการเพื่อประเมินความเสี่ยงการตรวจสอบทั้งในระดับงบการเงินและยอดคงเหลือทางบัญชีในระดับของรายการค้า
3. ขั้นตอนการดำเนินการที่สำคัญ

ซึ่งผู้ตรวจสอบภายในโดยปกตินอกจากจะปฏิบัติงานในส่วนของงานประจำแล้ว ยังได้มีการปฏิบัติงานเพิ่มเติมในส่วนที่ผู้สอบบัญชีภายนอกได้ร้องขอมา ซึ่งอาจเกี่ยวข้องกับกระบวนการปฏิบัติงานทั้ง 3 ด้านดังกล่าว โดยผู้ตรวจสอบภายในก็จะทำการประเมินและตรวจสอบระบบการควบคุมภายใน ในฐานะที่เป็นขั้นตอนหนึ่งในการดำเนินการเพื่อประเมินความเสี่ยง ซึ่งงานตรวจสอบภายในอาจมีผลต่อการประเมินความเสี่ยงโดยรวมในระดับของงบการเงิน และในการประเมินความเสี่ยงการควบคุมขั้นตอนในการทดสอบตัวควบคุมที่ยอดเงินในบัญชีหรือระดับรายการค้า ซึ่งอาจได้รับอิทธิพลจากการทดสอบการควบคุมการตรวจสอบภายใน โดยวิธีการตรวจสอบภายในสามารถให้หลักฐานที่สำคัญ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีภายนอกใช้ประเมินความเสี่ยงในการตรวจสอบ โดยผู้สอบบัญชีภายนอกอาจจะลดระดับความเสี่ยงให้อยู่ในระดับต่ำ และปรับเปลี่ยนระยะเวลาการตรวจสอบ โดย SAS No.65 ได้ เน้นย้ำให้เห็นถึงการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีภายนอกในด้านต่าง ๆ ซึ่งถึงแม้ผู้สอบบัญชีจะมีการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน แต่ผู้สอบบัญชีภายนอกยังคงต้องรับผิดชอบในเรื่องการประเมินความ



เสียง, ความมีนัยสำคัญ, ความเพียงพอของการทดสอบ, การประเมินผลการประมาณการ และการแสดงความเห็นในการตรวจสอบ โดยไม่สามารถจะผลักภาระส่วนนี้ให้กับผู้ตรวจสอบภายในได้

Foster, Gist, McClain and Shastri (2005) ศึกษาผลกระทบของข้อจำกัดของย่อหน้าซึ่งผู้ใช้และผู้สอบบัญชีรับรู้เกี่ยวกับความเชื่อถือได้ของรายงาน ซึ่งผลจากการศึกษาพบว่าข้อจำกัดของย่อหน้ามีผลต่อการรับรู้ของผู้ใช้ และรูปแบบของรายงานการควบคุมภายในที่เหมาะสมในการประเมินควรมีรูปแบบที่ไม่ควรมีการจำกัดจำนวนบรรทัดในย่อหน้าที่เขียน ซึ่งแสดงให้เห็นว่าปริมาณข้อความที่มีการสื่อสารมีอิทธิพลต่อการรับรู้และการยอมรับของผู้ใช้

จากการทบทวนงานวิจัยที่เกี่ยวข้องสรุปได้ดังนี้

ผู้วิจัย	วัตถุประสงค์การวิจัย	ผลการวิจัย
Ward and Robertson (1980)	ศึกษาเกี่ยวกับความเห็นของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับการประสานงานระหว่างการปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยศึกษาลักษณะและขอบเขตของงานตรวจสอบภายในที่ผู้สอบบัญชีใช้หรือให้ความเชื่อถือ และประโยชน์ที่ผู้ตรวจสอบภายในจะได้รับจากการประสานงานกับผู้สอบบัญชี โดยประเด็นที่ใช้ในการประเมินประสิทธิผลในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในคือด้านความเที่ยงธรรม และความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน	ผลจากการสำรวจพบว่า ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่เห็นว่าการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในจะทำให้ผู้สอบบัญชีทราบถึงรายการสำคัญที่ต้องเน้นให้มีการตรวจสอบเป็นพิเศษ และผู้สอบบัญชีสามารถวางแผนการตรวจสอบเพื่อให้ได้หลักฐานในการสอบบัญชีที่เพียงพอต่อการสรุปผลมากขึ้น แสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีจะพิจารณาความเที่ยงธรรม และความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายในเป็นประเด็นหลักในการเลือกใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน
Brown (1983)	เพื่อศึกษาเกี่ยวกับการประเมินความเชื่อถือได้ของการปฏิบัติงานในหน่วยงานตรวจสอบภายใน	ผลการศึกษาพบว่าความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงาน มีผลต่อการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีในการใช้หรือเชื่อถือในผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน

ผู้วิจัย	วัตถุประสงค์การวิจัย	ผลการวิจัย
Schneider (1984)	ศึกษาปัญหาเกี่ยวกับวิธีการตรวจสอบประเมินผลของแผนกตรวจสอบภายในและพัฒนารูปแบบงานของผู้ตรวจสอบภายในที่ผู้สอบบัญชีจะสามารถใช้ในการประเมินผลการปฏิบัติงาน	พบว่าคุณภาพของผลการปฏิบัติงานพิจารณาจากประเด็นสำคัญ 2 ประเด็น ได้แก่ ความเหมาะสมของขอบเขตการตรวจสอบของฝ่ายตรวจสอบภายใน และความเพียงพอด้านคุณภาพและปริมาณของเอกสารประกอบรายงานการตรวจสอบภายใน
Schneider (1985)	เพื่อกำหนดขอบเขตการใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในและศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการใช้ตัดสินใจใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในกับการประเมินความมีประสิทธิภาพของหน่วยงาน	ผลการศึกษาพบว่าผู้สอบบัญชีจะทำการลดหรือปรับเปลี่ยนระยะเวลาในการสอบบัญชีอันเนื่องมาจากการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในก็ต่อเมื่อผู้สอบบัญชีเห็นว่าบริษัทมีการปฏิบัติงานการตรวจสอบภายในโดยผู้ตรวจสอบภายในที่มีความรู้ความสามารถสูง ซึ่งแสดงให้เห็นว่าความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายในมีความสำคัญต่อผู้สอบบัญชีที่จะเชื่อถือผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน
Margheim (1986)	ศึกษาเกี่ยวกับการปรับเปลี่ยนลักษณะและขอบเขตกระบวนการตรวจสอบอันเนื่องมาจากการเชื่อถือในผลงานตรวจสอบภายในของลูกค้า	ผลการศึกษาพบว่าผู้สอบบัญชีจะลดชั่วโมงการสอบบัญชีลงเมื่อผู้สอบบัญชีเชื่อถือในผลงานตรวจสอบภายในที่จัดทำโดยผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทที่มีความรู้ความสามารถสูง

ผู้วิจัย	วัตถุประสงค์การวิจัย	ผลการวิจัย
Maletta (1993)	ศึกษาการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีในการใช้ผู้ตรวจสอบภายในเป็นผู้ช่วยในการตรวจสอบ	พบว่าผู้สอบบัญชีมีการสอบทานผลการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ในขั้นตอนการวางแผน และผลการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในส่งผลต่อความเชื่อมั่นในการตัดสินใจใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน ในการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง
Gramling (1999)	ศึกษาการคุณภาพวางแผนการตรวจสอบของผู้จัดการตรวจสอบ ในภาวะที่ได้รับแรงกดดันทางด้านค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีจากลูกค้า และจากข้อกำหนดของหุ้นส่วนสำนักงานสอบบัญชี	ผลการศึกษาพบว่าผู้จัดการตรวจสอบ จะมีการพบลูกค้าซึ่งมีระดับของแรงกดดันด้านค่าธรรมเนียมที่สูงเพื่อพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในซึ่งมีการทำงานเกี่ยวข้องกับขอบเขตของผู้สอบบัญชี และมีการมุ่งเน้นไปยังคุณภาพการตรวจสอบที่เกี่ยวข้อง
ปาริชาติ บุตรวงศ์ (2546)	สำรวจความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน	ผลการศึกษาพบว่าประสิทธิผลของการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในด้านความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้ตรวจสอบภายในถูกใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน และการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี และประสบการณ์เชิงวิชาชีพและความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้ตรวจสอบภายในมีผลกับระดับการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีอิสระ

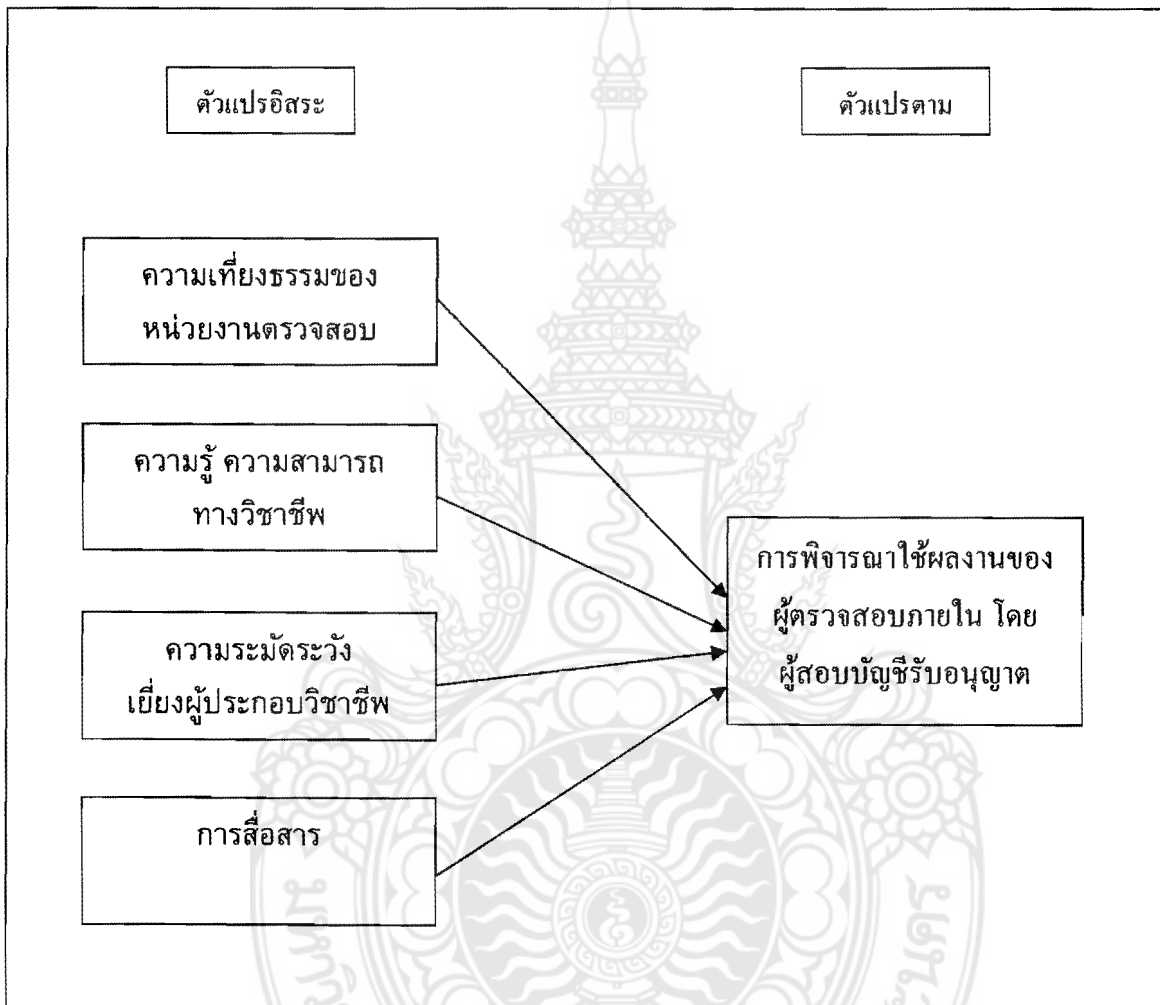
ผู้วิจัย	วัตถุประสงค์การวิจัย	ผลการวิจัย
Haron, Chambers, Ramsi and Ismail (2004)	เพื่อศึกษาเกณฑ์ที่กำหนดตาม AI610 ที่จะถูกใช้กำหนดการประเมินการทำงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยกลุ่มตัวอย่างเป็นสำนักงานสอบบัญชีกลุ่ม Big4 และไม่ใช่ Big4 ในพื้นที่เคดาห์ และ ปีนัง ประเทศมาเลเซีย	ผลการศึกษาพบว่าทั้งสองปัจจัยคือ ปัจจัยด้านเทคนิคด้านความรู้ความสามารถและปัจจัยด้านขอบเขตของงานเป็นเกณฑ์สำคัญในการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน
Foster, Gist, McClain and Shastri (2005)	ศึกษาผลกระทบของข้อจำกัดจำนวนรายการในแต่ละย่อหน้า ซึ่งผู้ใช้และผู้สอบบัญชีรับรู้เกี่ยวกับความเชื่อถือได้ของรายงาน	ผลจากการศึกษาพบว่าข้อจำกัดของย่อหน้ามีผลต่อการรับรู้ของผู้ใช้ และรูปแบบของรายงานการควบคุมภายในที่เหมาะสมในการประเมินควรมีรูปแบบที่ไม่ควรมีการจำกัดจำนวนบรรทัดในย่อหน้าที่เขียน ซึ่งแสดงให้เห็นว่าปริมาณข้อความที่มีการสื่อสารมีอิทธิพลต่อการรับรู้และการยอมรับของผู้ใช้
เริงธรรม จงจิตร (2550)	ศึกษาเกี่ยวกับการนำผลงานของผู้ตรวจสอบภายในมาใช้ในการตรวจสอบงบการเงินโดยผู้สอบบัญชีอิสระของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์	ผลการศึกษาพบว่าผู้สอบบัญชีใช้ผลงานตรวจสอบภายในทางด้านการเงิน โดยมีการนำผลงานมาใช้ในการประเมินระบบบัญชีและ/หรือระบบการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบทางการเงินมากที่สุด และเห็นว่างานตรวจสอบภายในเป็นประโยชน์ต่อการประเมินระบบควบคุมภายใน และการวางแผนการตรวจสอบ และประสิทธิผลในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในด้านความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพมีประสิทธิผลสูงสุด

ผู้วิจัย	วัตถุประสงค์การวิจัย	ผลการวิจัย
Glover, Prawitt and wood (2008)	ศึกษาเกี่ยวกับการตรวจสอบอิทธิพลของความเชื่อมั่นในการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีภายนอกต่องานของผู้ตรวจสอบภายในที่จ้างงานจากภายนอก	ผลของการศึกษาพบว่าผู้สอบบัญชีจะยอมรับงานของผู้ตรวจสอบภายในที่จ้างงานจากภายนอกเมื่อองค์กรมีภาวะของความเสี่ยงสูงมากกว่าความเสี่ยงต่ำ และนอกจากนี้ผู้สอบบัญชียังมีความเต็มใจที่จะใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในที่มีความเที่ยงธรรมสูงด้วย
Suwaidan and Qasim (2010)	ศึกษาการรับรู้ของผู้สอบบัญชีภายนอกของจอร์แดนโดยให้ความสำคัญกับจำนวนของปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในระหว่างการตรวจสอบภายนอกผลที่ได้แสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีภายนอกในจอร์แดนจะพิจารณาความเที่ยงธรรม ประสิทธิภาพการทำงานที่และความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายในเป็นปัจจัยสำคัญที่มีผลต่อการตัดสินใจใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน	ผลการศึกษาพบว่า "ความเที่ยงธรรม" มีคะแนนเฉลี่ยสูงสุด (4.353) ตามด้วยความรู้ความสามารถ (4.188) และตามด้วยประสิทธิภาพการทำงาน (4.156) เป็นลำดับถัดมา
Munro and Stewart (2010)	ศึกษาเกี่ยวกับการใช้ผลงานตรวจสอบภายในซึ่งมีผลกระทบต่อการใช้บริการตรวจสอบภายในและกิจกรรมเกี่ยวกับค่าปรึกษาจากบริการนอกองค์กร	ผลการศึกษาพบว่าระบบกิจกรรมเกี่ยวกับที่ปรึกษา มีผลกระทบต่อประเมินระบบการควบคุมภายในและความเชื่อมั่นเมื่อผู้สอบบัญชีใช้ต่อผลงานการตรวจสอบภายในของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งแสดงให้เห็นว่าบทบาทหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในมีความสัมพันธ์กับความเชื่อมั่นในการใช้ผลงานของ ผู้ตรวจสอบภายใน

ผู้วิจัย	วัตถุประสงค์การวิจัย	ผลการวิจัย
Desai, Gerard and Tripathy (2011)	สำรวจผลกระทบของการประเมินคุณภาพและความเชื่อมั่นในการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในที่มาจากแหล่งที่ต่างกันคือ ผู้ตรวจสอบภายในที่อยู่ในองค์กร (In-house) ผู้ตรวจสอบภายในที่จัดหาจากนอกองค์กร(Outsourced) และผู้ตรวจสอบภายในที่ทำงานร่วมกันทั้งจากภายในองค์กรและนอกองค์กร (Cosourced)	ผลจากการศึกษาพบว่าผู้สอบบัญชีจะให้ความเชื่อมั่นผลงานของผู้ตรวจสอบภายในที่จัดหาจากแหล่งภายนอกองค์กร และผู้ตรวจสอบภายในที่ทำงานร่วมกันระหว่างภายในและภายนอกองค์กร มากกว่าผู้ตรวจสอบภายในที่เป็นคนภายในองค์กร
Desai, Gerard and Tripathy (2011)	ศึกษาเกี่ยวกับการใช้บริการการตรวจสอบภายในจากนอกองค์กรกับการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในของผู้สอบบัญชี	ผลการศึกษาพบว่าคุณภาพของหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในส่งผลต่อการประเมินความเชื่อมั่นในการใช้ผลงานการตรวจสอบภายในและมีความสัมพันธ์กับการพิจารณาความเสี่ยงการตรวจสอบในระดับสูง
Mihret and Admassu (2011)	ได้ทำการศึกษาความเชื่อมั่นของผู้สอบบัญชีภายนอกที่มีต่องานของผู้ตรวจสอบภายในด้านความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรม ด้านความรู้ความสามารถ ด้านผลการปฏิบัติงาน และด้านประสิทธิผลของการตรวจสอบภายใน	ผลการศึกษาพบว่าการรับรู้ของผู้ตรวจสอบภายนอกต่อการทำงานของผู้ตรวจสอบภายในมีความสัมพันธ์กันอย่างมีนัยสำคัญ ด้วยระดับความเชื่อมั่นของผู้ตรวจสอบภายนอกที่มีต่องานของผู้ตรวจสอบภายใน ถือได้ว่าการเสริมสร้างความเข้มแข็งของการตรวจสอบภายในจะสามารถช่วยปรับปรุงความสัมพันธ์ระหว่างผู้ตรวจสอบภายนอกและผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งถือเป็นการเพิ่มประสิทธิภาพของการกำกับดูแลกิจการที่ดี

จากทฤษฎีและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องสามารถนำมาสร้างเป็นรูปแบบปัจจัยในการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งจากแผนภาพแสดงให้เห็นถึงปัจจัยที่มีผลต่อประสิทธิภาพการใช้สารสนเทศทางการบัญชีของผู้บริหารของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย 4 ปัจจัย ได้แก่ ปัจจัยความเที่ยงธรรมของหน่วยงานตรวจสอบ ปัจจัยความรู้ความสามารถทางวิชาชีพ ปัจจัยความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ และปัจจัยการสื่อสาร

#### กรอบแนวความคิดในงานวิจัย



### คำนิยามตัวแปร

ความเที่ยงธรรม หมายถึง การใช้ดุลยพินิจโดยปราศจากความลำเอียง และพิจารณาข้อเท็จจริงต่างๆ อย่างยุติธรรมและเป็นกลาง

ความรู้ ความสามารถ หมายถึง ความรู้ และความชำนาญงานในวิชาชีพการตรวจสอบภายใน

ความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ หมายถึง การมีความรอบคอบ และมีทักษะที่จะปฏิบัติงานให้เป็นที่ยอมรับและน่าเชื่อถือในทุกสถานการณ์ และมีการปฏิบัติงานโดยคำนึงถึงวิชาชีพอยู่เสมอ

การสื่อสาร หมายถึง การแจ้งข้อมูลระหว่างผู้ตรวจสอบภายในกับผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับเหตุการณ์ที่สำคัญซึ่งมีผลกระทบต่องานของผู้สอบบัญชีโดยวิธีใดวิธีหนึ่ง

การพิจารณาใช้ผลงานการตรวจสอบภายใน หมายถึง การที่ผู้สอบบัญชีได้ตัดสินใจใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในเพื่อใช้ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ

### สมมุติฐานในการวิจัย

#### 1. ปัจจัยด้านความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงาน

ผู้ตรวจสอบภายในต้องเป็นผู้ที่มีความเที่ยงธรรม ซื่อสัตย์ สุจริต และมีจริยธรรม มีทัศนคติไม่เอนเอียงไปทางใดทางหนึ่ง และต้องหลีกเลี่ยงภาวะการขัดแย้งกันทางผลประโยชน์ (จันทนา สาขากร, นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร, 2551) ซึ่งในการพิจารณาความเที่ยงธรรมจะพิจารณาจาก

1. สถานะของหน้าทีงานตรวจสอบภายในในกิจการ และผลกระทบจากสถานะดังกล่าวมีผลต่อความสามารถของผู้ตรวจสอบภายในเพื่อเป็นไปตามวัตถุประสงค์หรือไม่
2. หน้าทีงานตรวจสอบภายในรายงานต่อผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลหรือมีเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจในระดับที่เหมาะสมหรือไม่ และผู้ตรวจสอบภายในสามารถเข้าถึงผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลได้โดยตรงหรือไม่
3. ผู้ตรวจสอบภายในเป็นอิสระโดยไม่มีความขัดแย้งกับหน้าที่ความรับผิดชอบหรือไม่
4. ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลควบคุมการตัดสินใจในการว่าจ้างเกี่ยวกับหน้าทีงานตรวจสอบภายในหรือไม่
5. มีข้อจำกัดหรืออุปสรรคเกี่ยวกับหน้าทีงานตรวจสอบภายในโดยฝ่ายบริหารหรือการกำกับดูแลกิจการหรือไม่
6. ฝ่ายบริหารปฏิบัติตามคำแนะนำของหน้าทีงานตรวจสอบภายในหรือไม่ ภายใต้ขอบเขตเช่นใด และการกระทำดังกล่าวมีหลักฐานแสดงหรือไม่



จากงานวิจัยของ Brown (1983) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับการประเมินความเชื่อถือได้ของการปฏิบัติงานในหน่วยงานตรวจสอบภายใน พบว่าความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงาน มีผลต่อการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีในการใช้หรือเชื่อถือในผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน

นอกจากนี้งานวิจัยของ Ward and Robertson (1980) อ้างถึงใน เริงธรรม จงจิตร (2550) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับความเห็นของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับการประสานงานระหว่างการปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยศึกษาลักษณะและขอบเขตของงานตรวจสอบภายในที่ผู้สอบบัญชีใช้หรือให้ความเชื่อถือ และประโยชน์ที่ผู้ตรวจสอบภายในจะได้รับจากการประสานงานกับผู้สอบบัญชี โดยประเด็นที่ใช้ในการประเมินประสิทธิผลในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในคือด้านความเที่ยงธรรม และความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน ผลจากการสำรวจพบว่า ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่เห็นว่าการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในจะทำให้ผู้สอบบัญชีทราบถึงรายการสำคัญที่ต้องเน้นให้มีการตรวจสอบเป็นพิเศษ และผู้สอบบัญชีสามารถวางแผนการตรวจสอบเพื่อให้ได้หลักฐานในการสอบบัญชีที่เพียงพอต่อการสรุปผลมากขึ้น แสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีจะพิจารณาความเที่ยงธรรม และความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายในเป็นประเด็นหลักในการเลือกใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน

สมมติฐานที่ 1 : ความเที่ยงธรรมของหน่วยงานตรวจสอบภายในส่งผลต่อการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชี

## 2. ปัจจัยด้านความรู้ความสามารถทางวิชาชีพ

คุณภาพผลงานของผู้ตรวจสอบภายในขึ้นอยู่กับคุณภาพของหน่วยงานตรวจสอบภายในและผู้ตรวจสอบภายในที่มีความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงาน (สมาคมบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2544) และคุณภาพของงานตรวจสอบภายในที่ได้จากการตรวจสอบในปีที่ผ่านมา มีผลต่อการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีในการใช้หรือเชื่อถือในผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน (Brown, 1983) และจากงานวิจัยของ Margheim (1986) ที่ศึกษาเกี่ยวกับการปรับเปลี่ยนลักษณะและขอบเขตกระบวนการตรวจสอบอันเนื่องมาจากการเชื่อถือในผลงานตรวจสอบภายในของลูกค้า ผลการศึกษาพบว่าผู้สอบบัญชีจะลดชั่วโมงการสอบบัญชีลงเมื่อผู้สอบบัญชีเชื่อถือในผลงานตรวจสอบภายในที่จัดทำโดยผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทที่มีความรู้ความสามารถสูง สอดคล้องกับงานวิจัยของ Schneider (1985) ที่พบว่าผู้สอบบัญชีจะทำการลดหรือปรับเปลี่ยนระยะเวลาในการสอบบัญชีอันเนื่องมาจากการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในก็ต่อเมื่อผู้สอบบัญชีเห็นว่าบริษัทมีการปฏิบัติงานการตรวจสอบภายในโดยผู้ตรวจสอบภายในที่มีความรู้ความสามารถสูง ซึ่งแสดงให้เห็นว่าความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายในมีความสำคัญต่อผู้สอบบัญชีที่จะเชื่อถือผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน

นอกจากนี้งานวิจัยเรื่อง “ความเชื่อถือของผู้สอบบัญชีภายนอกต่อผู้ตรวจสอบภายใน” โดยทำการสำรวจจากบริษัทตรวจสอบบัญชี Big 4 และ Non-Big 4 ในรัฐเคดาห์และปีนังของประเทศมาเลเซีย พบว่า ความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายในเป็นเกณฑ์สำคัญในการพิจารณานำผลงานของผู้ตรวจสอบภายในมาใช้ในการวางแผนงาน (Haron, Chambers, Ramsi and Ismail, 2004)

สมมติฐานที่ 2 : ความรู้ ความสามารถทางวิชาชีพส่งผลต่อการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชี

### 3. ปัจจัยด้านความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ

งานวิจัยของเรจธรรม จงจิตร (2550) ที่ศึกษาเกี่ยวกับการนำผลงานของผู้ตรวจสอบภายในมาใช้ในการตรวจสอบงบการเงินโดยผู้สอบบัญชีอิสระของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ พบว่าผู้สอบบัญชีใช้ผลงานตรวจสอบภายในทางด้านการเงิน โดยมีการนำผลงานมาใช้ในการประเมินระบบบัญชีและ/หรือระบบการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบทางการเงินมากที่สุด ผู้สอบบัญชีเห็นว่างานตรวจสอบภายในเป็นประโยชน์ต่อการประเมินระบบควบคุมภายใน และการวางแผนการตรวจสอบ และประสิทธิผลในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในด้านความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพมีประสิทธิผลสูงสุด และงานวิจัยของ ปาริชาติ บุตรวงศ์ (2546) พบว่า ประสิทธิผลของการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในด้านความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพของผู้ตรวจสอบภายในถูกใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน และการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีและประสบการณ์เชิงวิชาชีพและความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพของผู้ตรวจสอบภายในมีผลกับระดับการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน (ด้านการตรวจสอบทางการเงิน) โดยผู้สอบบัญชีอิสระ

สมมติฐานที่ 3 : ความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพส่งผลต่อการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชี

#### 4. การสื่อสาร

การสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในจะมีประสิทธิภาพมากที่สุดเมื่อผู้ตรวจสอบภายในมีอิสระในการสื่อสารอย่างเปิดเผยกับผู้สอบบัญชี และมีการประชุมในช่วงเวลาที่เหมาะสมตลอดระยะเวลาการตรวจสอบ รวมถึงผู้สอบบัญชีได้รับคำแนะนำและสามารถเข้าถึงรายงานการตรวจสอบภายในที่เกี่ยวข้องและได้รับการแจ้งเกี่ยวกับเหตุการณ์ที่สำคัญจากผู้ตรวจสอบภายใน เมื่อเหตุการณ์เหล่านั้นอาจมีผลกระทบต่องานของผู้สอบบัญชี อีกทั้งผู้สอบบัญชีควรแจ้งผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับเหตุการณ์ที่สำคัญ ซึ่งอาจมีผลกระทบต่อหน้าที่ยานตรวจสอบภายใน โดยมีงานวิจัยของ Foster, Gist, McClain and Shastri (2005) ซึ่งได้ทำการศึกษาผลกระทบของข้อจำกัดของข้อมูลในแต่ละย่อหน้า ซึ่งผู้ใช้และผู้สอบบัญชีสามารถรับรู้เกี่ยวกับความเชื่อถือได้ของรายงานจากการอ่าน ซึ่งผลจากการศึกษาพบว่าข้อจำกัดของย่อหน้ามีผลต่อการรับรู้ของผู้ใช้ และรูปแบบของรายงานการควบคุมภายในที่เหมาะสมในการประเมินควรมีรูปแบบที่ไม่ควรมีการจำกัดจำนวนบรรทัดในย่อหน้าที่เขียน ซึ่งแสดงให้เห็นว่าปริมาณข้อความที่มีการสื่อสารมีอิทธิพลต่อการรับรู้และการยอมรับของผู้ใช้ ดังนั้นหากผู้ตรวจสอบภายในมีการสื่อสารที่ดีกับผู้สอบบัญชีก็ย่อมทำให้ผู้สอบบัญชีมีการยอมรับการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในมากขึ้น

สมมติฐานที่ 4 : การสื่อสารส่งผลต่อการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชี



### บทที่ 3 วิธีดำเนินงานวิจัย

การวิจัยครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงสำรวจ เพื่อศึกษาถึงปัจจัยในการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บข้อมูล และข้อมูลที่ได้จากแบบสอบถามจะนำมาวิเคราะห์ด้วยโปรแกรมสำเร็จรูปที่ใช้ในงานสถิติ

#### 4.1 ตัวแปรที่ใช้ในการวิจัย

ตัวแปรอิสระ (Independent Variable) ได้แก่ ความเที่ยงธรรมของหน่วยงานตรวจสอบ ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพ ความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ และการสื่อสาร

ตัวแปรตาม (Dependent Variable) ได้แก่ การพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

#### 4.2 การวัดตัวแปร

4.2.1 ความเที่ยงธรรมของหน่วยงานตรวจสอบ วัดตัวแปรจาก ความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน ประกอบด้วย

- สิทธิในการที่จะเข้าถึงหน่วยที่ถูกตรวจสอบอย่างเพียงพอ หรือการได้รับมอบ

อำนาจ

- เสรีภาพในการสอบทานอย่างเพียงพอ
- หน่วยงานตรวจสอบภายในต้องไม่มีอำนาจสั่งการหรือรับผิดชอบงานด้านอื่น

นอกจาก งานตรวจสอบภายใน

4.2.2 ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพ วัดตัวแปรจาก นโยบายการคัดเลือกผู้ตรวจสอบภายใน, การควบคุมการกำกับดูแลโดยหัวหน้างานตรวจสอบภายใน, การฝึกอบรมด้านวิชาชีพ และความรู้ ความชำนาญในการปฏิบัติงาน

4.2.3 ความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ วัดตัวแปรจาก มีคู่มือการตรวจสอบ, มีการจัดทำแผนการตรวจสอบ, มีกฎบัตรในหน่วยงานตรวจสอบภายใน และมีการจัดทำระดาศทำการอย่างเหมาะสม

4.2.4 การสื่อสาร วัดตัวแปรจาก จำนวนครั้งการจัดประชุมระหว่างผู้ตรวจสอบภายในกับผู้สอบบัญชี, จำนวนการแจ้งเกี่ยวกับเหตุการณ์สำคัญที่เกี่ยวข้องกับผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชี

#### 4.3 ประชากร กลุ่มตัวอย่าง และการเก็บข้อมูล

ประชากร-กลุ่มตัวอย่างที่ศึกษา ได้แก่ ผู้สอบบัญชีสังกัดสำนักงานสอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ จำนวน 139 คน (ข้อมูลจากเว็บไซต์สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, 2554)

แบบสอบถามได้ถูกจัดส่งไปยังผู้สอบบัญชีสังกัดสำนักงานสอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ จำนวน 139 คน โดยเมื่อได้ติดตามการตอบกลับของแบบสอบถามอย่างเต็มที่แล้ว ได้รับแบบสอบถามกลับคืนมาจำนวน 48 ฉบับ และเมื่อตัดกลุ่มตัวอย่างที่ไม่ได้ใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายนอกจำนวน 3 คน คงเหลือจำนวนแบบสอบถามที่ใช้ได้ทั้งสิ้น 45 ฉบับ คิดเป็น Response Rate เท่ากับ 32.37%

#### 4.4 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย ได้รวบรวมจากเอกสารงานวิจัยและแนวความคิดที่เกี่ยวข้อง เพื่อนำมาสร้างแบบสอบถามสำหรับงานวิจัย โดยหลังจากจัดทำแบบสอบถามเรียบร้อยแล้ว แบบสอบถามดังกล่าวได้นำไปทดสอบความเหมาะสมเบื้องต้น (Pre-test) เพื่อทำการปรับปรุงแก้ไขก่อนจัดส่งแบบสอบถามไปยังผู้สอบบัญชีสังกัดสำนักงานสอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์จำนวน 139 คน

เนื่องจากงานวิจัยนี้เป็นงานวิจัยเชิงปริมาณ จึงใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการวิจัย และเพื่อให้แบบสอบถามครอบคลุมวัตถุประสงค์ และปัจจัยทั้งหมดที่ต้องการศึกษา จึงแบ่งออกเป็น 5 ส่วน ดังนี้ (รายละเอียดแสดงในภาคผนวกที่ 1)

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม ได้แก่ เพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ในการทำงานสอบบัญชี ตำแหน่งปัจจุบันในสำนักงานสอบบัญชี ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจในการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน และประเภทของธุรกิจที่เคยทำการสอบบัญชีในรอบ 2 ปีที่ผ่านมา ซึ่งข้อคำถามมีจำนวนทั้งหมด 7 ข้อ

ส่วนที่ 2 เป็นการจัดเก็บข้อมูลเกี่ยวกับการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน ได้แก่ ผู้สอบบัญชีได้เคยใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในในด้านใด และผลงานของผู้ตรวจสอบภายในที่ใช้บ่อยมากที่สุดเรียงลำดับจากมากไปหาน้อย ซึ่งข้อคำถามมีจำนวนทั้งหมด 3 ข้อ

ส่วนที่ 3 ข้อคำถามเกี่ยวกับปัจจัยในการพิจารณาใช้ผลงานการตรวจสอบภายใน โดยข้อคำถามจะสะท้อนถึงตัวแปรอิสระของงานวิจัย ซึ่งประกอบด้วยปัจจัยทั้งหมด 4 ด้าน ได้แก่ ความเที่ยงธรรมของหน่วยงานตรวจสอบ ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพ ความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ และการสื่อสาร ซึ่งข้อคำถามมีจำนวนทั้งหมด 28 ข้อ

ปัจจัย	จำนวนข้อ คำถาม	ข้อคำถาม ที่
ความเที่ยงธรรมของหน่วยงานตรวจสอบ	8	1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8
ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพ	8	9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16
ความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ	7	17, 18, 19, 20, 21, 22, 23
การสื่อสาร	5	24, 25, 26, 27, 28

การตอบคำถามเป็นการเลือกในลักษณะการประเมินค่าเป็น 5 ระดับ หรือมาตรลิเคิร์ต (Likert Scale)

ส่วนที่ 4 เป็นการวัดข้อมูลเกี่ยวกับระดับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต การตอบคำถามเป็นการเลือกในลักษณะการประเมินค่าเป็น 5 ระดับ หรือมาตรลิเคิร์ต (Likert Scale)

ส่วนที่ 5 เป็นข้อเสนอแนะสำหรับผู้ตอบแบบสอบถามเสนอข้อคิดเห็น

#### 4.5 การประเมินความตรงและความเชื่อมั่นของเครื่องมือ

ความตรง ในงานวิจัยนี้ได้ทำการทดสอบความตรงสองประเภทคือ ความตรงด้านเนื้อหา และความตรงตามโครงสร้าง โดยในส่วนของความตรงด้านเนื้อหาได้ใช้ผู้เชี่ยวชาญในการตรวจสอบโดยการจัดส่งแบบสอบถามไปยังผู้ทรงคุณวุฒิเพื่อขอความเห็นเกี่ยวกับความครอบคลุมของเนื้อหา ลำดับของคำถาม ความเข้าใจในคำถามและความง่ายต่อการตอบคำถามในแบบสอบถามก่อนนำออกใช้จริง ส่วนความตรงด้านโครงสร้างได้ใช้วิธีการวิเคราะห์องค์ประกอบ (Confirmatory factor analysis :CFA) ทำการตรวจสอบและสกัดข้อคำถาม

ความเชื่อถือได้ ในงานวิจัยนี้ประเมินความเชื่อถือได้ของแบบสอบถาม เพื่อวัดความสอดคล้องภายในของแบบสอบถามในส่วนของแบบสอบถามส่วนที่ 3 โดยใช้วิธี คอนบราซ อัลฟา (Cronbach's alpha) เพื่อทดสอบความสอดคล้องภายในโดยควรมีค่าตั้งแต่ 0.70 (Hair and others, 2006)

หลังจากปรับแก้ไขแบบสอบถามให้มีความเหมาะสมแล้ว ผู้วิจัยได้จัดส่งแบบสอบถามไปยังกลุ่ม ประชากร-ตัวอย่างดังกล่าวข้างต้น

#### 4.6 การประมวลผลและการวิเคราะห์ข้อมูล

ข้อมูลที่ได้จากแบบสอบถามจะนำมาวิเคราะห์ด้วยโปรแกรมที่ใช้วิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติ โดยแยกการวิเคราะห์ออกเป็น 3 ส่วนดังนี้

**ส่วนที่หนึ่ง** การวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistic Analysis) สำหรับข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม กับข้อมูลการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยหาค่าความถี่ และค่าร้อยละ โดยทำการแสดงผลการวิเคราะห์ข้อมูลในรูปตารางแจกแจงความถี่และร้อยละของข้อมูล

**ส่วนที่สอง** การวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติเชิงอ้างอิง (Inferential Statistics Analysis) อนึ่งงานวิจัยนี้ใช้วิธีการวิเคราะห์ปัจจัย (Factor Analysis) ซึ่งเป็นเครื่องมือในการจัดกลุ่มปัจจัยคือ ความเที่ยงธรรมของหน่วยงานตรวจสอบ ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพ ความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ และการสื่อสาร ทั้งนี้เพื่อพิจารณาว่าในแต่ละปัจจัยประกอบด้วยตัววัดใดบ้างซึ่งมีขั้นตอนดังนี้

ขั้นแรก ตรวจสอบข้อมูลก่อนการวิเคราะห์โดยการวัดค่าสหสัมพันธ์ (Correlation) ระหว่างตัววัดทั้งหมด

ขั้นที่สอง สกัดปัจจัย

ขั้นที่สาม หมุนแกน

ขั้นที่สี่ แปลความหมายและตั้งชื่อปัจจัยใหม่

**ส่วนที่สาม** การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงซ้อนแบบ Enter (Multiple Regression Analysis) โดยนำปัจจัยทั้งหมดที่ได้จากการวิเคราะห์ปัจจัย เพื่อศึกษาว่าปัจจัยใดมีผลต่อการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต



#### 4.7 ลำดับขั้นตอนในการเสนอผลการวิจัย

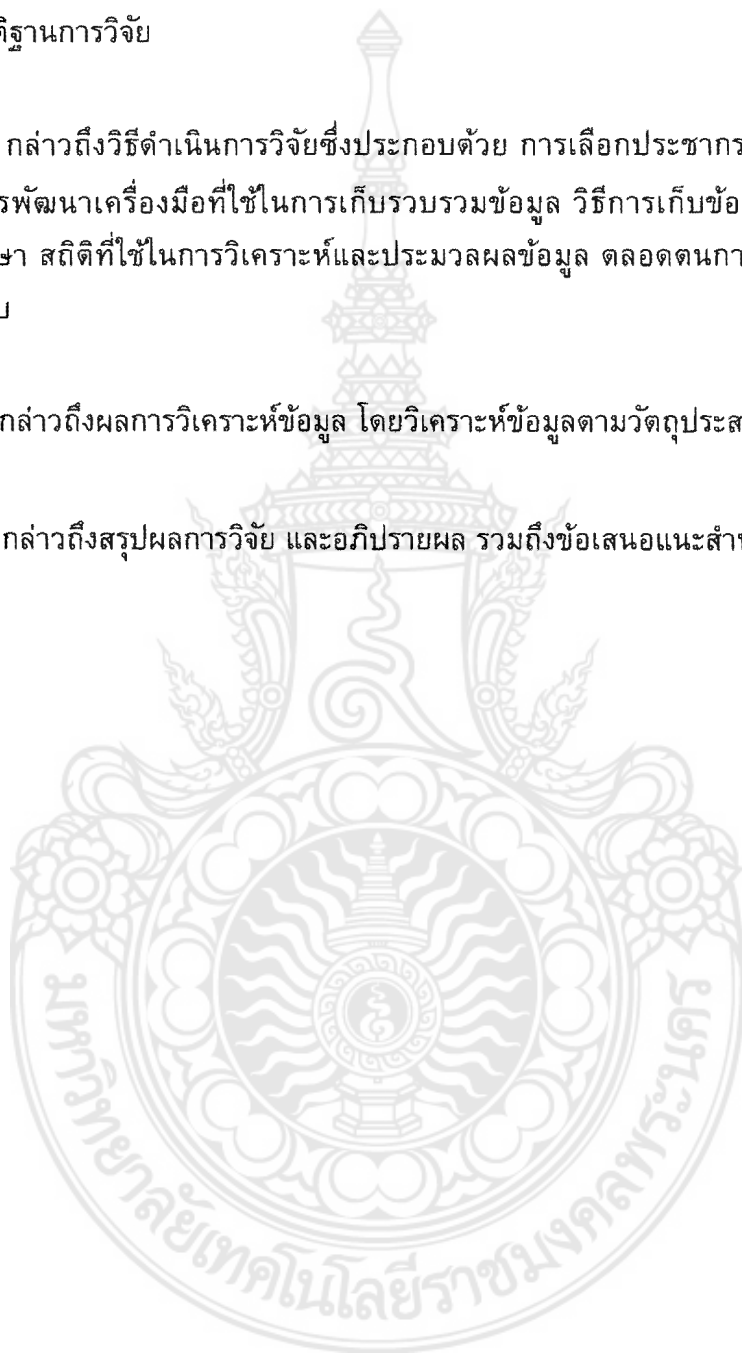
เนื้อหาและผลของการศึกษาในครั้งนี้จะมีการนำเสนอโดยแบ่งออกเป็น 5 บท ดังต่อไปนี้  
 บทที่ 1 กล่าวถึงความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา วัตถุประสงค์ในการศึกษา ขอบเขตของการศึกษา ประโยชน์ของการศึกษา และนิยามศัพท์เฉพาะ

บทที่ 2 กล่าวถึง การรวบรวมแนวความคิดและทฤษฎีที่ใช้ในการศึกษา รวมถึงเอกสาร และงานวิจัยต่างๆ ที่เกี่ยวข้องทั้งภายในประเทศและต่างประเทศ รวมถึงการนำเสนอกรอบ แนวคิด และสมมุติฐานการวิจัย

บทที่ 3 กล่าวถึงวิธีดำเนินการวิจัยซึ่งประกอบด้วย การเลือกประชากรกลุ่มเป้าหมาย กลุ่มตัวอย่าง การพัฒนาเครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล วิธีการเก็บข้อมูลของตัวแปร ต่างๆ ที่จะใช้ศึกษา สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์และประมวลผลข้อมูล ตลอดจนการตั้งสมมุติฐาน เพื่อทำการทดสอบ

บทที่ 4 กล่าวถึงผลการวิเคราะห์ข้อมูล โดยวิเคราะห์ข้อมูลตามวัตถุประสงค์ที่ศึกษา

บทที่ 5 กล่าวถึงสรุปผลการวิจัย และอภิปรายผล รวมถึงข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในอนาคต





## บทที่ 4

### ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

ในบทนี้จะเป็นการรายงานผลการทดสอบสมมุติฐานทางสถิติและความเชื่อถือได้ของตัวแปรในงานวิจัย ซึ่งการทดสอบสมมุติฐานของงานวิจัยทำโดยใช้โปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติ

#### การวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistic Analysis)

ผลการทดสอบทางสถิติเบื้องต้นของข้อมูลจากแบบสอบถามที่ใช้ในการวิเคราะห์ทั้งสิ้น 45 ชุด สามารถอธิบายรายละเอียดได้ดังนี้

#### ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับคุณลักษณะส่วนบุคคล

จำนวนผู้ตอบแบบสอบถามที่ได้รับการตอบกลับมีจำนวนทั้งสิ้น 45 คน พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง 51.10% มีอายุอยู่ในช่วง มากกว่า 50 ปีขึ้นไป คิดเป็น 24.40% สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาโท 88.90% สาขาวิชาการบัญชี 64% โดยผู้ตอบส่วนใหญ่มีประสบการณ์ในการทำงานสอบบัญชีมากกว่า 15 ปี คิดเป็น 80.00% และส่วนใหญ่มีตำแหน่งปัจจุบันในสำนักงานสอบบัญชีเป็น Partner คิดเป็น 71.1% เป็นผู้ตัดสินใจเกี่ยวกับการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในคิดเป็น 53.3% และเคยทำการสอบบัญชีในรอบ 2 ปีที่ผ่านมา ส่วนใหญ่เป็นบริษัทที่อยู่ในกลุ่มวัตถุดิบและสินค้าอุตสาหกรรมคิดเป็น 18.00% รองลงมาคือกลุ่มธุรกิจบริการ และกลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภคคิดเป็น 16.20% ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ได้ใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในในด้านการตรวจสอบการดำเนินงาน คิดเป็น 38.50% รองลงมาซึ่งได้ผลเท่ากันคือการตรวจสอบงบการเงินและการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎระเบียบ คิดเป็น 30.20% และลำดับของการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในด้านการตรวจสอบงบการเงินผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เห็นว่ามีลำดับความสำคัญมากที่สุด รองลงมาคือการตรวจสอบการดำเนินงาน และการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎระเบียบมีความสำคัญเป็นลำดับสุดท้าย (ภาคผนวกที่ 2)

#### การวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติเชิงอ้างอิง (Inferential Statistics Analysis)

งานวิจัยนี้จัดกลุ่มปัจจัยโดยใช้สถิติแบบการวิเคราะห์ปัจจัย (Factor Analysis) และจากการตรวจสอบข้อมูลในขั้นแรกโดยการวัดค่าสหสัมพันธ์ (Correlation) ระหว่างตัววัดทั้งหมดพบว่า ตัววัดที่ใช้วัดตัวแปรเดียวกันส่วนใหญ่มีความสัมพันธ์เกินกว่า 0.30 (Barbara and Linda, 1996) (รายละเอียดดังภาคผนวกที่ 4) และขั้นที่สองทำการสกัดปัจจัยแบบ Principle

Component Analysis โดยหมุนแกนด้วยวิธี Varimax เพื่อเปลี่ยนตำแหน่งของข้อมูลตัววัดให้สัมพันธ์กับปัจจัย ซึ่งหลักเกณฑ์ในการคัดเลือกปัจจัย คือ ต้องมีค่า Eigen Value มากกว่า 1 และตัววัดในแต่ละปัจจัยจะต้องมีค่า Factor Loading มากกว่า 0.50 (Hair,2538) นอกจากนี้ค่าการวิเคราะห์ความเชื่อมั่นของแต่ละปัจจัยให้ค่า Reliability หรือค่า Cronbach's Alpha จะต้องมีความมากกว่า 0.5

ผลของการวิเคราะห์ปัจจัย (Factor Analysis) ทำให้ขจัดตัววัดจาก 28 ตัว คงเหลือตัววัดทั้งสิ้น 20 ตัว (รายละเอียดดังภาคผนวกที่ 3) กล่าวคือตัววัดในแต่ละปัจจัยที่ถูกตัดออกเนื่องมาจากตัววัดนั้นมีค่า Factor Loading น้อยกว่า 0.5 ซึ่งไม่สามารถพยากรณ์ปัจจัยที่มีผลต่อการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ได้จึงถูกตัดออกจากการวิเคราะห์สถิติในขั้นต่อไป

จากการวิเคราะห์ตัววัดที่คงเหลืออยู่ 20 ตัว ดังกล่าวส่งผลให้ปัจจัยในการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ถูกจัดกลุ่มปัจจัยใหม่ ประกอบด้วย 5 ปัจจัย ได้แก่ 1. การสื่อสาร 2. ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพ 3. ความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ 4. คุณภาพการตรวจสอบ 5. ความเชี่ยวชาญในการตรวจสอบ โดยสามารถอธิบายความแปรปรวนของตัวแปรทั้งหมด (Total Variance Explained) คิดเป็นร้อยละ 76.999 และปัจจัยทั้ง 5 มีค่า Eigen Value มากกว่า 1 โดยมีค่า 8.301 2.505 1.679 1.576 และ 1.339 ตามลำดับ

งานวิจัยได้ตรวจสอบความเชื่อถือได้ของเครื่องมือ (Reliability) โดยใช้ค่า Cronbach's Alpha และจากการวิเคราะห์ค่าความเที่ยงของเครื่องมือ (Reliability) ของแต่ละตัววัดที่ประกอบกันในปัจจัยนั้นให้ค่า Cronbach's Alpha มากกว่า 0.5 เท่ากับ 0.931 ซึ่งถือว่าตัวแปรที่ใช้ในการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความเชื่อถือได้

**การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของปัจจัยกับตัวแปรตามด้วยวิธีการวิเคราะห์สมการถดถอย (Regression Analysis)**

เมื่อนำปัจจัยทั้ง 5 ข้างต้นมาหาความสัมพันธ์กับตัวแปรการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้วยวิธีการวิเคราะห์สมการถดถอย (Regression Analysis) แบบ Enter ค่าสถิติจากการวิเคราะห์แสดงให้เห็นว่าตัวแปรอิสระสัมพันธ์กับตัวแปรตามหรือการพิจารณาใช้ผลงานผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชี ที่ระดับนัยสำคัญ  $p = .05$

( $F_{0.5,45} = 3.035$ ) (ดังตารางที่ 1) เมื่อวิเคราะห์แล้วพบว่าตัวแปรอิสระอย่างน้อย 1 ตัวแปรที่มีความสัมพันธ์กับตัวแปรตาม (Sig = .021) และเมื่อวิเคราะห์ในรายละเอียดแต่ละตัวแปรอิสระพบว่า มีจำนวนตัวแปรอิสระจำนวน 2 ตัวแปรที่มีความสัมพันธ์กับตัวแปรตาม คือ ตัวแปรความรู้ความสามารถทางวิชาชีพ และ ตัวแปรความเชี่ยวชาญในการตรวจสอบ มีความสัมพันธ์กับตัวแปรตามอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 มีค่า p-value = 0.020 และ 0.023 ตามลำดับ (ดังตารางที่ 1)

ตารางที่ 1 : Regression model

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Regression	4.706	5	.941	3.035	.021a
Residual	12.094	39	.310		
Total	16.800	44			

\*p < 0.05

ตารางที่ 2 : Coefficients

	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	1.040	.810		1.284	.207
การสื่อสาร	.225	.146	.278	1.539	.132
ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพ	.464	.192	.411	2.421	.020
ความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ	-.013	.224	-.011	-.058	.954
คุณภาพการตรวจสอบ	.188	.196	.161	.962	.342
ความเชี่ยวชาญในการตรวจสอบ	-.337	.142	-.410	-2.366	.023

\*p < 0.05

### การสื่อสาร

ตัวแปรการสื่อสาร ไม่ส่งผลระดับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยค่า  $p = 0.132$  ซึ่งอาจกล่าวได้ว่าการประชุมร่วมกันระหว่างผู้ตรวจสอบภายในกับผู้สอบบัญชีโดยปกตินั้นหากไม่ได้เกิดปัญหาที่เกี่ยวกับระดับความเสี่ยงสูง หรือปัญหาด้านการทุจริต ผู้ตรวจสอบภายในอาจไม่ได้มีการแจ้งให้ผู้สอบบัญชีได้รับทราบโดยตรง และในการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยส่วนใหญ่ผู้สอบบัญชีจะประเมินงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยดูจากผลการรายงานเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยงว่าสอดคล้องกันหรือไม่ โดยไม่จำเป็นต้องพบกับผู้ตรวจสอบภายในโดยตรง ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่าการสื่อสารไม่ส่งผลต่อระดับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

### ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพ

ตัวแปรความรู้ความสามารถทางวิชาชีพส่งผลต่อระดับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ระดับ  $p = 0.020$  ซึ่งสอดคล้องกับผลการศึกษาของ Brown (1983), Margheim (1986), Schneider (1985) และ Haron et.al. ที่พบว่าความรู้ความสามารถทางวิชาชีพมีผลต่อการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีในการใช้หรือเชื่อถือในผลงานของหน่วยงานตรวจสอบ และผู้สอบบัญชีจะปรับเปลี่ยนลักษณะและขอบเขตกระบวนการตรวจสอบอันเนื่องมาจากการเชื่อถือในผลงานตรวจสอบภายในของลูกค้า ซึ่งแสดงให้เห็นว่าความรู้ความสามารถทางวิชาชีพของผู้ตรวจสอบภายในมีความสำคัญต่อผู้สอบบัญชีที่จะเชื่อถือผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่าความรู้ความสามารถทางวิชาชีพของผู้ตรวจสอบภายในส่งผลต่อระดับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

### ความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ

ตัวแปรความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพไม่ส่งผลระดับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยค่า  $p = 0.954$  ซึ่งขัดแย้งกับงานวิจัยของเรจธรรม จงจิตร (2550), ปารีชาติ บุตรวงศ์ (2546) ที่พบว่างานตรวจสอบภายในเป็นประโยชน์ต่อการประเมินระบบการควบคุมภายใน และการวางแผนการตรวจสอบ รวมถึงประสิทธิผลในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในด้านความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพมีประสิทธิผลสูงสุดต่อระดับการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีภายนอก ซึ่งจากการศึกษาในครั้งนี้ ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นผู้ที่มีประสบการณ์ในการทำงานสูง รวมถึงมีตำแหน่งหน้าที่ในระดับ Partner ซึ่งถือว่าเป็นผู้ที่มีความระมัดระวังในการทำหน้าที่สูง ทำให้ไม่เกิดความแตกต่างในเรื่องของการต้องใช้ความระมัดระวังรอบคอบในการปฏิบัติหน้าที่ ดังนั้นผลการวิจัยที่ได้ตัวแปร

ความระมัดระวังยิ่งผู้ประกอบวิชาชีพไม่ส่งผลกระทบต่อระดับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

### คุณภาพการตรวจสอบ

ตัวแปรคุณภาพการตรวจสอบไม่ส่งผลกระทบต่อระดับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยค่า  $p = 0.342$  ขัดแย้งกับงานวิจัยของ Schneide(1984) ที่พบว่าคุณภาพของผลการปฏิบัติงาน ซึ่งพิจารณาจากประเด็นสำคัญ 2 ประเด็น ได้แก่ ความเหมาะสมของขอบเขตการตรวจสอบของฝ่ายตรวจสอบภายใน และความเพียงพอด้านคุณภาพและปริมาณของเอกสารประกอบรายงานการตรวจสอบภายใน มีผลต่อการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งตัวแปรคุณภาพนี้ในขั้นของการวิเคราะห์ปัจจัย (Factor Analysis) เป็นตัวแปรที่ถูกจัดกลุ่มใหม่จากตัวแปรความระมัดระวังยิ่งผู้ประกอบวิชาชีพ ซึ่งมีความเป็นไปได้ว่าในลักษณะของการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่ จะเน้นการตรวจสอบด้านการตรวจสอบงบการเงินและการดำเนินงาน ซึ่งถึงแม้ว่าผู้สอบบัญชีจะใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในประกอบการพิจารณา แต่ผู้สอบบัญชีภายนอกยังคงต้องรับผิดชอบในเรื่องการประเมินความเสี่ยง, ความมีนัยสำคัญ, ความเพียงพอของการทดสอบ, การประเมินผลการประมาณการ และการแสดงความเห็นในการตรวจสอบ โดยไม่สามารถจะผลักระดับนี้ให้กับผู้ตรวจสอบภายในได้ (Schneider, 2010) ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่าคุณภาพการตรวจสอบไม่ส่งผลกระทบต่อระดับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

### ความเชี่ยวชาญในการตรวจสอบ

ตัวแปรความเชี่ยวชาญในการตรวจสอบ เป็นตัวแปรที่ได้ใหม่จากการสกัดปัจจัย ส่งผลกระทบต่อระดับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่ค่า  $p = 0.23$  ซึ่งสอดคล้องกับผลการศึกษาของเริงธรรม จงจิตร (2550), ปารีชาติ บุตรวงศ์ (2546) ที่พบว่างานตรวจสอบภายในเป็นประโยชน์ต่อการประเมินระบบการควบคุมภายใน และการวางแผนการตรวจสอบ รวมถึงประสิทธิผลในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในด้านความระมัดระวังยิ่งผู้ประกอบวิชาชีพมีประสิทธิผลสูงสุดต่อระดับการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีภายนอก ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่าความเชี่ยวชาญในการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายในส่งผลกระทบต่อระดับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

## บทที่ 5 บทสรุป

### สรุปผลของงานวิจัย

งานวิจัยนี้เป็นการวิจัยเชิงสำรวจ (Survey Research) เพื่อสำรวจปัจจัยในการพิจารณาใช้ผลงานการตรวจสอบภายในของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เนื่องจากกระบวนการวิธีการของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในมีส่วนที่คล้ายคลึงกัน ดังนั้นผู้สอบบัญชีควรได้มาซึ่งความเข้าใจอย่างเพียงพอเกี่ยวกับงานตรวจสอบภายในเพื่อช่วยในการวางแผนการสอบบัญชี การศึกษาครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงปัจจัยในการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยมีขอบเขตของการศึกษาครั้งนี้คือ ศึกษาถึงปัจจัยในการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตโดยสำรวจความคิดเห็นจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน ในการสอบบัญชีบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยประชากรและกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษาวิจัยครั้งนี้ได้แก่ ผู้สอบบัญชีสังกัดสำนักงานสอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ จำนวน 139 คน

เครื่องมือในการวิจัยครั้งนี้ คือ แบบสอบถามที่ผู้วิจัยพัฒนามาจากการทบทวนเอกสารและงานวิจัยต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง ซึ่งแบบสอบถามจะถูกส่งให้ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ให้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์โดยทำการจัดส่งแบบสอบถามจำนวน 139 ฉบับ และได้รับแบบสอบถามกลับคืนมาจำนวน 48 ฉบับ และเมื่อตัดกลุ่มตัวอย่างที่ไม่ได้ใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในออกจำนวน 3 คน คงเหลือจำนวนแบบสอบถามที่ใช้ได้ทั้งสิ้น 45 ฉบับ คิดเป็น Response Rate เท่ากับ 32.37%

ผลจากงานวิจัยแสดงให้เห็นว่า ปัจจัยด้านความรู้ความสามารถทางวิชาชีพ ปัจจัยด้านความเชี่ยวชาญในการตรวจสอบ ส่งผลต่อระดับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในขณะที่ปัจจัยด้านการสื่อสาร ปัจจัยด้านความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ และปัจจัยด้านคุณภาพการตรวจสอบ ไม่ส่งผลต่อระดับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งอาจอธิบายได้ว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ดำรงตำแหน่ง Partner ของสำนักงานสอบบัญชี ดังนั้นลักษณะของการติดต่อประสานงานกับฝ่ายตรวจสอบภายในส่วนใหญ่จะกระทำผ่านคณะกรรมการตรวจสอบ ไม่ได้ติดต่อโดยตรงกับผู้ตรวจสอบภายใน รวมถึงการพิจารณางานของผู้ตรวจสอบภายในจะพิจารณาจากรายงานการตรวจสอบภายในเป็นหลักในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมภายใน ความเสี่ยงที่ได้ผลสอดคล้อง

กันระหว่างผู้สอบบัญชีกับผู้ตรวจสอบภายใน รวมถึงการประเมินด้านการทุจริต ทำให้ประเด็นเรื่องความสำคัญของการสื่อสาร ความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ และคุณภาพของการตรวจสอบไม่ใช่ปัจจัยหลักในการพิจารณา อนึ่งตัวแปรด้านเที่ยงธรรมในการตรวจสอบถูกขจัดจากการวิเคราะห์สถิติในขั้นการวิเคราะห์ปัจจัย และตัววัดบางตัวของความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพกลายเป็นสมาชิกของปัจจัยคุณภาพการตรวจสอบ และปัจจัยความรู้ความสามารถทางวิชาชีพกลายเป็นสมาชิกของปัจจัยความเชี่ยวชาญในการตรวจสอบซึ่งเป็นปัจจัยตัวใหม่ที่ได้จากการสกัดปัจจัย ซึ่งอาจอธิบายได้ว่า ตัวแปรความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ และคุณภาพการตรวจสอบ ยังไม่สามารถวัดค่าตัวแปรได้อย่างเหมาะสม จึงทำให้ปัจจัยการสื่อสาร ปัจจัยความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ และปัจจัยความเชี่ยวชาญในการตรวจสอบไม่ส่งผลต่อระดับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ผลของการวิจัยแสดงให้เห็นว่า ปัจจัยด้านความรู้ความสามารถทางวิชาชีพ และปัจจัยด้านความเชี่ยวชาญในการตรวจสอบ มีผลต่อระดับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ดังนั้นผลการวิจัยนี้สามารถนำไปใช้ในการเสริมสร้างและสนับสนุนประสิทธิภาพของผู้ตรวจสอบภายใน โดยการส่งเสริมให้ผู้ตรวจสอบภายในมีความรู้และความเชี่ยวชาญในการตรวจสอบ ซึ่งหากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้พิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในแล้ว จะช่วยให้ผู้สอบบัญชีปรับลดระยะเวลาที่ต้องใช้ในการตรวจสอบลง รวมถึงปรับลดค่าธรรมเนียมในการตรวจสอบลงด้วย ทำให้บริษัทสามารถลดต้นทุนในส่วนของงานสอบบัญชีได้เช่นเดียวกัน

#### ข้อจำกัดของงานวิจัย

1. งานวิจัยนี้จัดเก็บข้อมูลในส่วนของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งมีจำนวนของกลุ่มประชากรที่ไม่มาก ทำให้เกิดปัญหาในเรื่องของการวิเคราะห์ผลและค่าสถิติบางตัว
2. จำนวนผู้สอบบัญชีเหล่านี้ในส่วนของประเทศไทยยังมีจำนวนที่ไม่มาก ทำให้ผู้ตอบแบบสอบถามจะมีภาระจากการตรวจสอบงบการเงินค่อนข้างมาก จึงทำให้ผู้ตอบแบบสอบถามบางท่านไม่มีเวลาในการตอบแบบสอบถาม ทำให้อัตราการตอบกลับของแบบสอบถามมีจำนวนที่ไม่สูงมากนัก
3. ข้อจำกัดของการตรวจสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีต้องรักษาความลับของลูกค้าจึงทำให้ผู้สอบบัญชีบางท่านไม่สะดวกในการตอบแบบสอบถาม

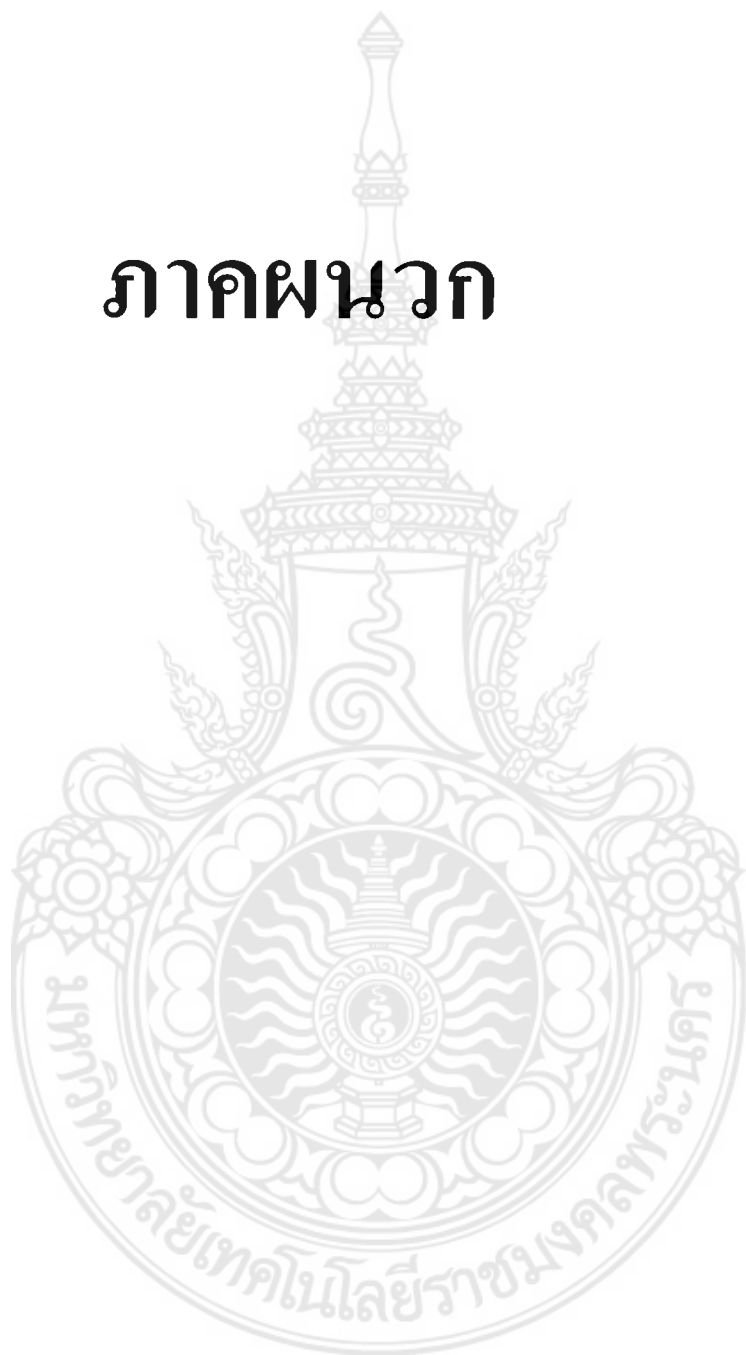
## งานวิจัยต่อเนื่อง

สำหรับผู้ที่สนใจศึกษาปัจจัยในการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สามารถศึกษาเพิ่มเติมในส่วนของกลุ่มตัวอย่างที่ควรเพิ่มกลุ่มตัวอย่างเป็นผู้สอบบัญชีที่สังกัดสำนักงานสอบบัญชี และเพิ่มปัจจัยตามแนวทางของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 การพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในที่จัดทำขึ้นโดยสภาวิชาชีพบัญชี รวมถึงการศึกษาเพิ่มเติมในประเด็นที่เกี่ยวกับความเสี่ยงด้านการทุจริต และการควบคุมภายในขององค์กร





# ภาคผนวก



**ภาคผนวกที่ 1**

**แบบสอบถาม**



## ภาคผนวกที่ 1 : แบบสอบถาม



### แบบสอบถามเพื่อการวิจัย เรื่อง ปัจจัยในการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

**คำชี้แจง:** แบบสอบถามมีทั้งหมด 5 ส่วน ได้แก่

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

ส่วนที่ 2 ข้อมูลการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน

ส่วนที่ 3 ข้อคำถามเกี่ยวกับปัจจัยในการพิจารณาใช้ผลงานการตรวจสอบภายใน  
แบ่งออกเป็น 4 ด้าน ดังนี้

- ความเที่ยงธรรมของหน่วยงานตรวจสอบ
- ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพ
- ความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ
- การสื่อสาร

ส่วนที่ 4 ข้อคำถามเกี่ยวกับระดับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน

ส่วนที่ 5 ข้อเสนอแนะอื่นๆ

### ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

คำชี้แจง : โปรดทำเครื่องหมาย / ในช่องว่างหน้าหมายเลขข้อ หรือกรอกข้อความที่ตรงกับสภาพความเป็นจริง

1. เพศ

- 1) ชาย  2) หญิง

2. อายุ

- 1) ต่ำกว่า 30 ปี  2) 30 - 40 ปี  
 3) 41 - 50 ปี  4) มากกว่า 50 ปี

3. ระดับการศึกษา

- 1)ปริญญาตรี  2)ปริญญาโท  
 3)ปริญญาเอก  4) อื่นๆ ระบุ.....

4. ประสบการณ์ในการทำงานสอบบัญชี

- 1) ต่ำกว่า 5 ปี  2) 5 - 10 ปี  
 3) 11 - 15 ปี  4) มากกว่า 15 ปี

5. ตำแหน่งปัจจุบันในสำนักงานสอบบัญชี

- 1) Partner  2) Manager or Supervisor  
 3) Senior or In-charge Auditor  4) อื่นๆ ระบุ.....

6. ท่านเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจในการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายนอกอย่างไร

- 1) เป็นผู้ตัดสินใจ  2) เป็นผู้สอบทานการตัดสินใจ  
 3) ไม่เกี่ยวข้อง  4) อื่นๆ ระบุ.....

7. บริษัทที่ท่านเคยทำการสอบบัญชีในรอบ 2 ปีที่ผ่านมาจัดอยู่ในกลุ่มธุรกิจใด

(ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ)

- 1) กลุ่มธุรกิจการเงิน  2) กลุ่มธุรกิจบริการ  
 3) กลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค  4) กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง  
 5) กลุ่มเทคโนโลยี  6) กลุ่มเกษตร  
 7) กลุ่มวัตถุดิบและสินค้าอุตสาหกรรม  8) กลุ่มปิโตรเคมีและพลังงาน  
 9) กลุ่มทรัพยากร  10) แพชั่น  
 11) ยานยนต์  12) อื่นๆ (ระบุ) .....

**ส่วนที่ 2 ข้อมูลการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน**

คำชี้แจง : โปรดทำเครื่องหมาย / ในช่องว่างหน้าหมายเลขข้อ หรือกรอกข้อความที่ตรงกับสภาพความเป็นจริง

8. ท่านได้เคยใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในหรือไม่

1) เคยใช้

2) ไม่เคยใช้ (ให้ข้ามไปตอบคำถามส่วนที่ 4 ข้อที่ 2)

9. ท่านได้ใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในด้านใด (ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ)

1) การตรวจสอบงบการเงิน (Financial Statement Audit)

2) การตรวจสอบการดำเนินงาน (Operational Audit)

3) การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎระเบียบ (Compliance Audit)

4) อื่นๆ (ระบุ).....

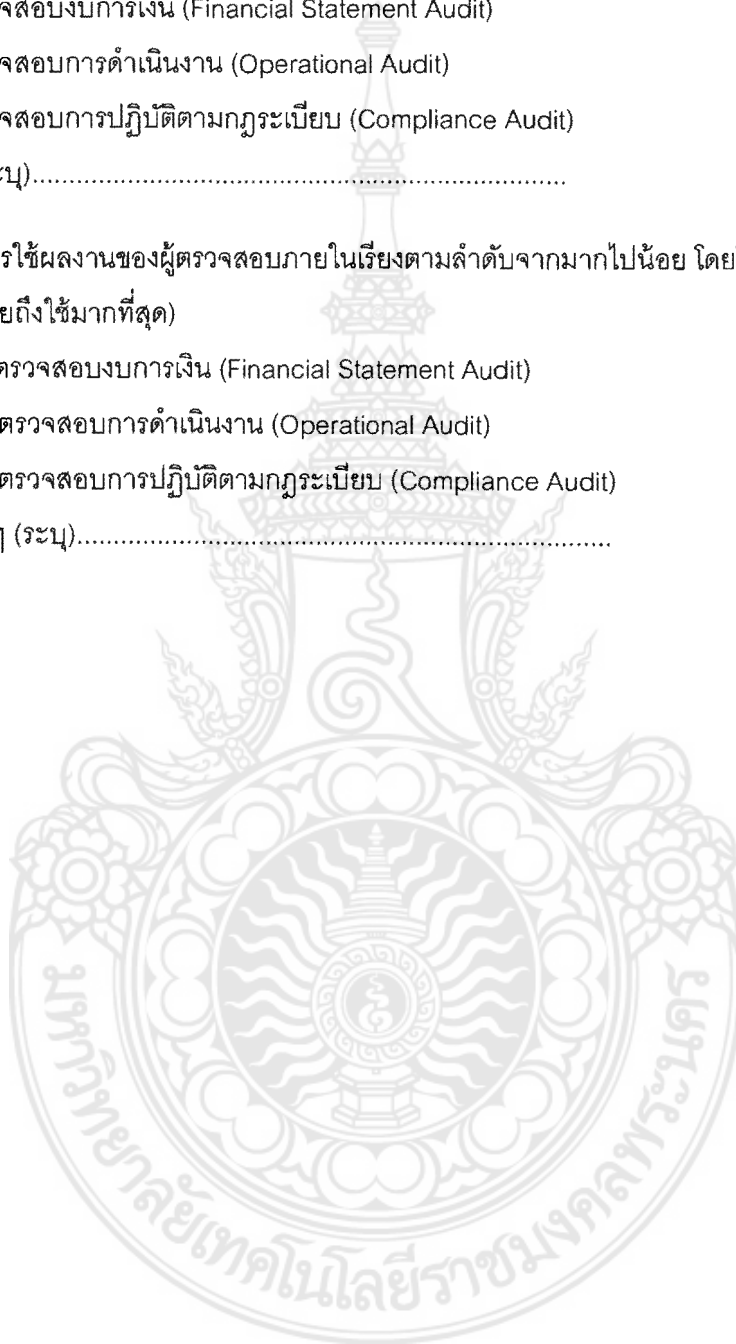
10. ให้ท่านจัดลำดับการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในเรียงตามลำดับจากมากไปน้อย โดยใช้เลขกำกับ (โดยใช้เลข 1 หมายถึงใช้มากที่สุด)

..... การตรวจสอบงบการเงิน (Financial Statement Audit)

..... การตรวจสอบการดำเนินงาน (Operational Audit)

..... การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎระเบียบ (Compliance Audit)

..... อื่นๆ (ระบุ).....



**ส่วนที่ 3 ข้อคำถามเกี่ยวกับปัจจัยในการพิจารณาใช้ผลงานการตรวจสอบภายใน**

คำชี้แจง : โปรดทำเครื่องหมาย / ลงในช่องระดับที่ตรงกับความคิดเห็นของท่านมากที่สุด

ปัจจัย	ระดับของปัจจัยที่ใช้พิจารณาผลงานการตรวจสอบภายใน				
	น้อยมาก (1)	น้อย (2)	ปานกลาง (3)	มาก (4)	มากที่สุด (5)
<b>ความเที่ยงธรรมของหน่วยงานตรวจสอบ</b>					
1. ความเป็นอิสระในการเข้าถึงหน่วยงานที่จะถูกตรวจสอบ					
2. ความเป็นอิสระในการสอบทานงาน					
3. ผู้ตรวจสอบภายในทำหน้าที่เฉพาะการตรวจสอบภายในเท่านั้น					
4. การรายงานผลการตรวจสอบมีการรายงานต่อผู้บริหารระดับสูงหรือคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทโดยตรง					
5. ผู้ตรวจสอบภายในมีการจัดทำรายงานการตรวจสอบ และข้อเสนอแนะที่มีความเป็นกลาง มีคุณภาพและเหมาะสม					
6. ผู้ตรวจสอบภายในมีเสรีภาพในการติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชี					
7. นอกเหนือจากหน้าที่ความรับผิดชอบในการดำเนินงาน ผู้ตรวจสอบภายในไม่มีหน้าที่รับผิดชอบอื่นในโครงการพิเศษใดๆ					
8. โปรแกรมการตรวจสอบ มีคุณภาพ และให้ความสำคัญกับพื้นที่ตรวจที่เหมาะสม					
<b>ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพ</b>					
9. ความเหมาะสมของนโยบายในการคัดเลือกผู้ตรวจสอบภายใน					
10. ความเพียงพอในการจัดโปรแกรมการฝึกอบรมให้แก่ผู้ตรวจสอบภายใน					
11. การส่งเสริมให้ผู้ตรวจสอบภายในมีใบรับรองการประกอบวิชาชีพตรวจสอบภายใน (CIA)					
12. ผู้ตรวจสอบภายในเป็นผู้ที่มีประสบการณ์ในการสอบบัญชีภายนอก (มีใบรับรอง CPA)					
13. ประสบการณ์ของผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับงานตรวจสอบภายใน					
14. คุณสมบัติทางวิชาชีพของผู้ตรวจสอบภายใน					

ปัจจัย	ระดับของปัจจัยที่ใช้พิจารณาผลลงงานการตรวจสอบภายใน				
	น้อยมาก (1)	น้อย (2)	ปานกลาง (3)	มาก (4)	มากที่สุด (5)
15.คุณภาพของขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน					
16. ความเหมาะสมด้านรายละเอียดงานตรวจสอบ โปรแกรมการตรวจสอบ งบประมาณเวลา และตารางการทำงานของผู้ตรวจสอบภายใน					
<b>ความระมัดระวังเชิงผู้ประกอบวิชาชีพ</b>					
17. ความเหมาะสมในการวางแผนงานตรวจสอบภายใน					
18. ความเหมาะสมในการควบคุมงานตรวจสอบภายใน					
19. ความเหมาะสมในการสอบทานงานตรวจสอบภายใน					
20. ความเหมาะสมของคู่มือการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในหรือเอกสารที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน					
21. ความเพียงพอด้านปริมาณในการจัดทำหลักฐานประกอบรายงานการตรวจสอบ					
22. ความเพียงพอด้านคุณภาพในการจัดทำหลักฐานประกอบรายงานการตรวจสอบ					
23. การตรวจสอบภายในมีการจัดทำอย่างต่อเนื่องและเหมาะสม					
<b>การสื่อสาร</b>					
24. มีการประชุมร่วมกันระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในในช่วงเวลาที่เหมาะสม					
25. จำนวนครั้งของการประชุม ปรึกษาหารือระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน					
26. ผู้สอบบัญชีได้รับคำแนะนำและสามารถเข้าถึงรายงานการตรวจสอบภายในที่เกี่ยวข้อง					
27. ผู้สอบบัญชีได้รับการแจ้งเกี่ยวกับเหตุการณ์ที่สำคัญจากผู้ตรวจสอบภายในเมื่อมีเหตุการณ์ที่มีผลกระทบต่องานของผู้สอบบัญชี					
28. ผู้สอบบัญชีได้มีการแจ้งผู้ตรวจสอบภายในให้ทราบเกี่ยวกับเหตุการณ์ที่สำคัญซึ่งกระทบกับงานของผู้ตรวจสอบภายใน					

**ส่วนที่ 4 ข้อคำถามเกี่ยวกับระดับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน**  
คำชี้แจง : โปรดทำเครื่องหมาย / ลงในช่องว่างหน้าหมายเลขข้อที่ตรงกับความคิดเห็นของท่านมากที่สุด

1. หากท่านพิจารณาพบว่าหน่วยงานตรวจสอบภายในของบริษัทที่ท่านทำการสอบบัญชี มีความเที่ยงธรรม และผู้ตรวจสอบภายในมีความรู้ความสามารถที่ดี ใช้ความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการปฏิบัติงาน และการสื่อสารระหว่างท่านและผู้ตรวจสอบภายในอยู่ในเกณฑ์ที่พอใจ ท่านจะพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานของท่านในระดับใด
- 1) ไม่ใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน
  - 2) ใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในต่ำกว่าร้อยละ 25
  - 3) ใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในร้อยละ 25 - 50
  - 4) ใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในมากกว่าร้อยละ 50
2. กรณีที่ท่านตัดสินใจไม่ใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน ท่านมีเหตุผลใด (ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ)
- 1) ระบบการควบคุมภายในของบริษัทไม่เหมาะสม
  - 2) งานตรวจสอบภายในไม่มีความเกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี
  - 3) ถูกจำกัดขอบเขตจากผู้บริหารของบริษัท
  - 4) อื่นๆ (ระบุ).....

**ส่วนที่ 5 ข้อเสนอแนะอื่นๆ**

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

ขอขอบพระคุณทุกท่านที่สละเวลาตอบแบบสอบถาม



ภาคผนวกที่ 2  
ข้อมูลประชากรศาสตร์



## ภาคผนวกที่ 2

## ข้อมูลทางด้านประชากรศาสตร์

## ตารางความถี่และร้อยละ

## เพศ

	จำนวน	ร้อยละ
หญิง	23	51.10
ชาย	22	48.90
รวม	45	100.00

## อายุ

	จำนวน	ร้อยละ
ต่ำกว่า 30 ปี	0	0
30 – 40 ปี	6	13.30
41 – 50 ปี	28	62.20
มากกว่า 50 ปี	11	24.40
รวม	45	100.00

## ระดับการศึกษา

	จำนวน	ร้อยละ
ปริญญาตรี	5	11.10
ปริญญาโท	40	88.90
ปริญญาเอก	0	0
รวม	45	100.00

ประสบการณ์ในการทำงานสอบบัญชี

	จำนวน	ร้อยละ
ต่ำกว่า 5 ปี	0	0
5 – 10 ปี	3	6.70
11 – 15 ปี	6	13.30
มากกว่า 15 ปี	36	80
รวม	45	100.00

ตำแหน่งปัจจุบันในสำนักงานสอบบัญชี

	จำนวน	ร้อยละ
Partner	32	71.10
Manager of Supervisor	4	8.90
Senior or In-charge Auditor	9	20.00
รวม	45	100.00

ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน

	จำนวน	ร้อยละ
เป็นผู้ตัดสินใจ	24	53.30
เป็นผู้สอบทานการตัดสินใจ	17	37.80
ไม่เกี่ยวข้อง	1	2.20
อื่นๆ	3	6.70
รวม	45	100.00

ตารางแจกแจงความถี่แยกตามเพศและอายุ

เพศ	อายุ				รวม
	ต่ำกว่า 30 ปี	30-40 ปี	41-50 ปี	มากกว่า 50 ปี	
ชาย	0	2	14	6	22
หญิง	0	4	14	5	23
รวม	0	6	28	11	45

ตารางแจกแจงความถี่แยกตามอายุและระดับการศึกษา

อายุ	ระดับการศึกษา			
	ปริญญาตรี	ปริญญาโท	ปริญญาเอก	รวม
ต่ำกว่า 30 ปี	0	0	0	0
30-40 ปี	4	2	0	6
41-50 ปี	0	28	0	28
มากกว่า 50 ปี	1	10	0	11
รวม	5	40	0	45

ตารางแจกแจงความถี่แยกตามระดับการศึกษาและประสบการณ์ในการทำงานสอบบัญชี

ระดับการศึกษา	ประสบการณ์ในการทำงานสอบบัญชี				รวม
	ต่ำกว่า 5 ปี	5-10 ปี	11-15 ปี	มากกว่า 15 ปี	
ปริญญาตรี	0	3	0	2	5
ปริญญาโท	0	0	6	34	40
ปริญญาเอก	0	0	0	0	0
รวม	0	3	6	36	45

ตารางแจกแจงความถี่แยกตามตำแหน่งปัจจุบันและอายุ

ตำแหน่งปัจจุบัน	อายุ				รวม
	ต่ำกว่า 30 ปี	30-40 ปี	41-50 ปี	มากกว่า 50 ปี	
Partner	0	2	21	9	32
Manager or Supervisor	0	1	3	0	4
Senior or In-charge Auditor	0	3	4	2	9
รวม	0	6	28	11	45

ตารางแจกแจงความถี่แยกตามตำแหน่งปัจจุบันและความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน

ตำแหน่งปัจจุบัน	ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจในการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน				รวม
	เป็นผู้ตัดสินใจ	เป็นผู้สอบทานการตัดสินใจ	ไม่เกี่ยวข้อง	อื่นๆ	
Partner	16	13	0	3	32
Manager or Supervisor	0	3	1	0	4
Senior or In-charge Auditor	8	1	0	0	9
รวม	24	17	1	3	45

กลุ่มธุรกิจที่ทำการตรวจสอบในรอบ 2 ปีที่ผ่านมา

	จำนวน	ร้อยละ
กลุ่มธุรกิจการเงิน	6	3.60
กลุ่มธุรกิจบริการ	27	16.20
กลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค	27	16.20
กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	21	12.60
กลุ่มเทคโนโลยี	15	9.00
กลุ่มเกษตร	13	7.80
กลุ่มวัตถุดิบและสินค้าอุตสาหกรรม	30	18.00
กลุ่มปิโตรเคมีและพลังงาน	11	6.60
กลุ่มทรัพยากร	2	1.20
กลุ่มแฟชั่น	0	0
กลุ่มยานยนต์	12	7.20
กลุ่มอื่นๆ	3	1.80
รวม	167	100.00

ข้อมูลการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน

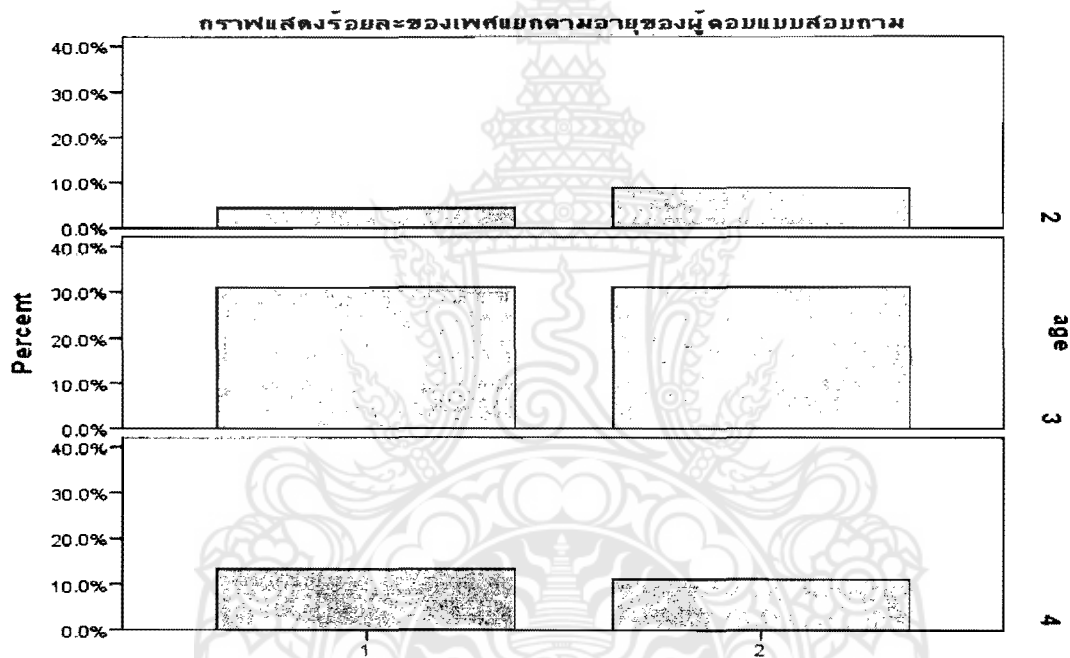
ใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในด้านใด

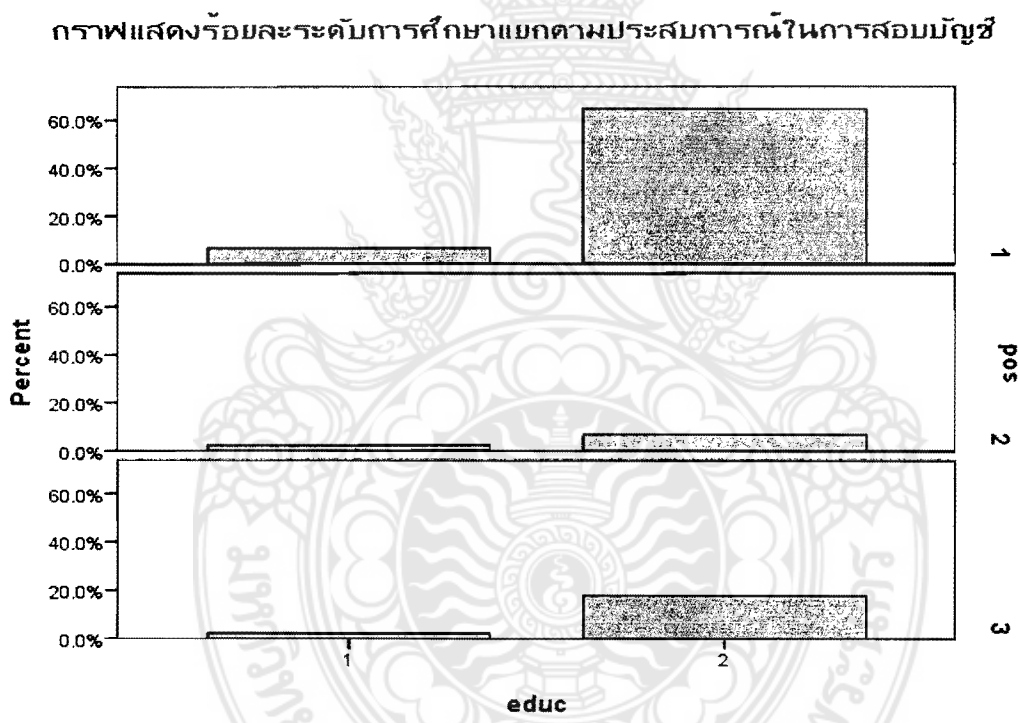
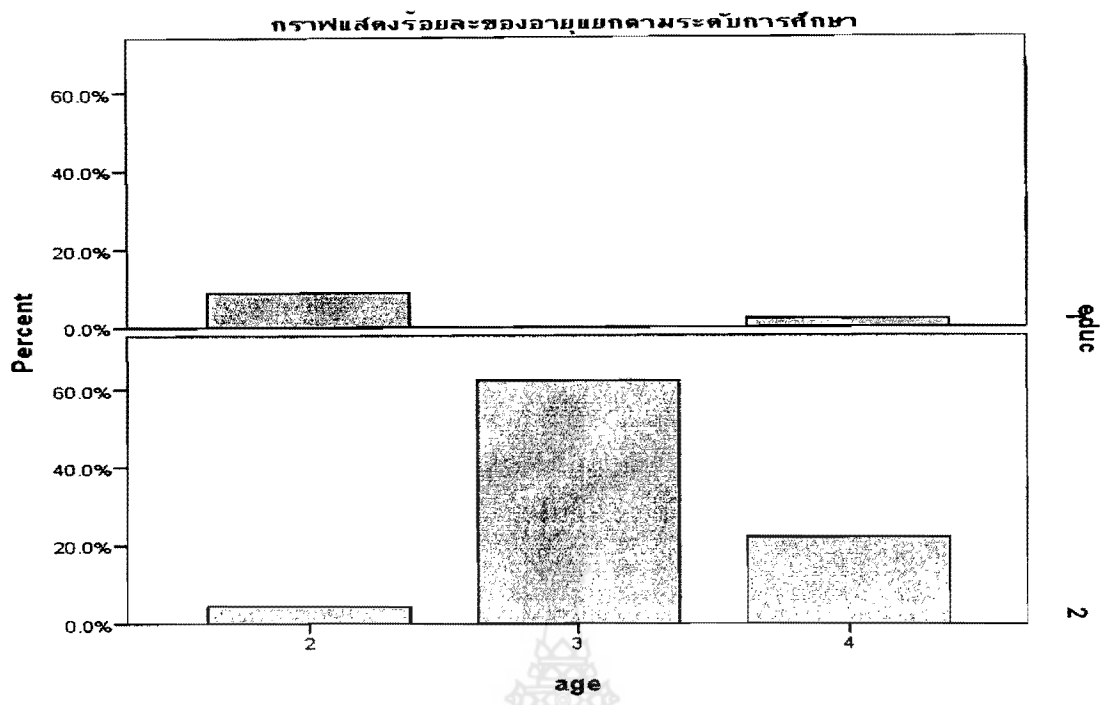
	จำนวน	ร้อยละ
การตรวจสอบงบการเงิน	29	30.20
การตรวจสอบการดำเนินงาน	37	38.50
การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎระเบียบ	29	30.20
ด้านอื่นๆ (การตรวจสอบการทุจริต)	1	1.00
รวม	96	100.00

ลำดับการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน

	อันดับ
การตรวจสอบงบการเงิน	1
การตรวจสอบการดำเนินงาน	2
การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎระเบียบ	3

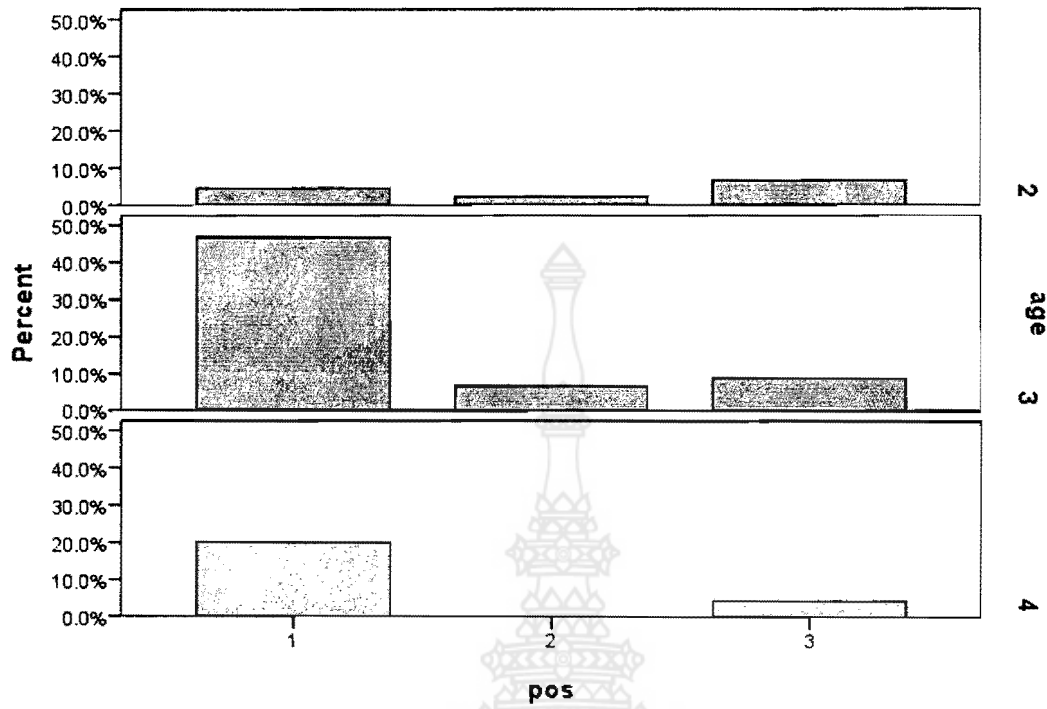
กราฟแสดงข้อมูลด้านประชากรศาสตร์



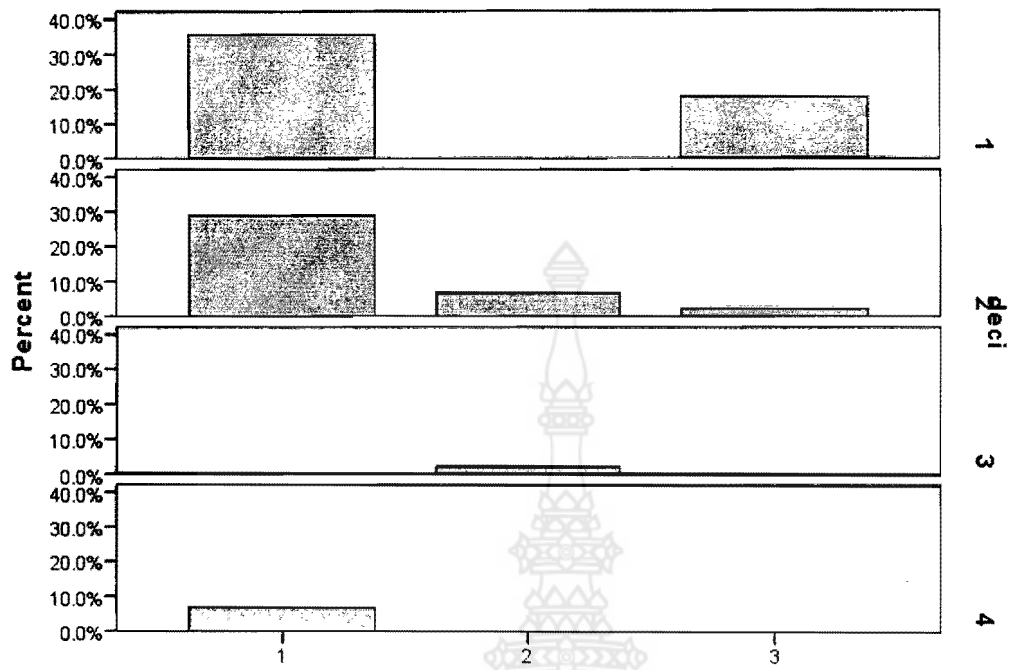




กราฟแสดงร้อยละของตำแหน่งปัจจุบันในสำนักงานสอบบัญชีแยกตามอายุ



กราฟแสดงร้อยละของตำแหน่งปัจจุบันในสำนักงานสอบบัญชีแยกตามความ  
 เกี่ยวข้องในการตัดสินใจใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน



ภาคผนวกที่ 3  
ตารางวิเคราะห์การสกัดปัจจัย



## ภาคผนวกที่ 3

## การวิเคราะห์ปัจจัย (Factor 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	8.301	41.506	41.506	8.301	41.506	41.506	3.589	17.947	17.947
2	2.505	12.525	54.030	2.505	12.525	54.030	3.457	17.284	35.231
3	1.679	8.393	62.424	1.679	8.393	62.424	3.259	16.297	51.528
4	1.576	7.879	70.303	1.576	7.879	70.303	2.710	13.551	65.079
5	1.339	6.696	76.999	1.339	6.696	76.999	2.384	11.920	76.999
6	.897	4.483	81.482						
7	.714	3.572	85.054						
8	.637	3.186	88.240						
9	.545	2.726	90.966						
10	.387	1.937	92.903						
11	.337	1.685	94.588						
12	.267	1.334	95.922						
13	.236	1.178	97.100						
14	.186	.931	98.031						
15	.123	.613	98.645						
16	.093	.467	99.112						
17	.071	.357	99.469						
18	.062	.311	99.779						
19	.027	.134	99.913						
20	.017	.087	100.000						

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Component Matrix<sup>a</sup>

	Component				
	1	2	3	4	5
การสื่อสาร5	.767	.205	-.381		.168
การสื่อสาร4	.747	.349	-.330	.119	
ความระมัดระวังเขียนผู้ประกอบการวิชาชีพ4	.747	-.212	-.159	-.120	-.253
ความระมัดระวังเขียนผู้ประกอบการวิชาชีพ2	.739	.184		-.432	-.381
ความระมัดระวังเขียนผู้ประกอบการวิชาชีพ1	.735	.163	.105	-.477	-.249
ความระมัดระวังเขียนผู้ประกอบการวิชาชีพ3	.704	.126	-.229	-.263	-.367
ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพ3	.691	-.278	.291	.405	-.159
ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพ8	.680		-.226	-.334	.260
การสื่อสาร2	.673	.296	-.365	.242	.232
การสื่อสาร3	.667	.397	-.298	.393	.111
ความระมัดระวังเขียนผู้ประกอบการวิชาชีพ5	.665	.166	.351		.217
ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพ6	.654	-.453	-.136		.361
ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพ5	.641	-.175		.342	-.320
ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพ7	.611	-.312	.252	-.166	.500
ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพ4	.552		.373	.512	-.321
ความระมัดระวังเขียนผู้ประกอบการวิชาชีพ7	.548	.296	.278	-.186	.240
การสื่อสาร1	.254	.721	.301	.243	.173
ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพ1	.535	-.685		.203	
ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพ2	.553	-.667			
ความระมัดระวังเขียนผู้ประกอบการวิชาชีพ6	.511		.672	-.182	

Extraction Method: Principal Component Analysis.

a. 5 components extracted.

Rotated Component Matrix<sup>a</sup>

	Component				
	1	2	3	4	5
ผู้สอบบัญชีได้รับคำแนะนำและสามารถเข้าถึงรายงานการตรวจสอบภายในที่เกี่ยวข้อง	.862		.113	.126	.294
จำนวนครั้งของการประชุม ปรีกษาระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน	.842	.159	.137	.143	.117
ผู้สอบบัญชีได้รับการแจ้งเกี่ยวกับเหตุการณ์ที่สำคัญจากผู้ตรวจสอบภายในเมื่อมีเหตุการณ์ที่มีผลกระทบต่องานของผู้สอบบัญชี	.756		.418	.102	.213
ผู้สอบบัญชีได้มีการแจ้งผู้ตรวจสอบภายในให้ทราบเกี่ยวกับเหตุการณ์ที่สำคัญซึ่งกระทบกับงานของผู้ตรวจสอบภายใน	.750	.270	.374	.170	
ความเหมาะสมของนโยบายในการคัดเลือกผู้ตรวจสอบภายใน		.823			.348
คุณสมบัติทางวิชาชีพของผู้ตรวจสอบภายใน	.325	.789		.210	
ความเพียงพอในการจัดโปรแกรมการฝึกอบรมให้แก่ผู้ตรวจสอบภายใน		.777	.270		.287
คุณภาพของขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน	.126	.645		.613	
ความเหมาะสมด้านรายละเอียดงานตรวจสอบ โปรแกรมการ ตรวจสอบงบประมาณเวลา และตารางการทำงานของผู้ตรวจสอบภายใน	.403	.496	.420	.280	-.194
ความเหมาะสมในการควบคุมงานตรวจสอบภายใน	.156		.871	.320	.178
ความเหมาะสมในการวางแผนงานตรวจสอบภายใน	.161	.109	.817	.394	
ความเหมาะสมในการสอบทานงานตรวจสอบภายใน	.351	.133	.775		.158
ความเหมาะสมของคู่มือการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในหรือเอกสารที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน	.260	.452	.599		.273
ความเพียงพอด้านคุณภาพในการจัดทำหลักฐานประกอบ รายงานการตรวจสอบ	-.114	.105	.238	.784	.254
ความเพียงพอด้านปริมาณในการจัดทำหลักฐานประกอบ รายงานการตรวจสอบ	.289	.162	.191	.662	.237
การตรวจสอบภายในมีการจัดทำอย่างต่อเนื่องและเหมาะสม	.276		.252	.645	
มีการประชุมร่วมกันระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในในช่วงเวลาที่เหมาะสม	.431	-.495		.533	.206
ผู้ตรวจสอบภายในเป็นผู้ที่มีประสบการณ์ในการสอบบัญชีภายนอก (มีใบรับรอง CPA)	.180		.112	.243	.841
การส่งเสริมให้ผู้ตรวจสอบภายในมีใบรับรองการประกอบวิชาชีพตรวจสอบภายใน (CIA)	.155	.422	.131	.251	.739
ประสบการณ์ของผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับงานตรวจสอบภายใน	.241	.304	.277		.660

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.

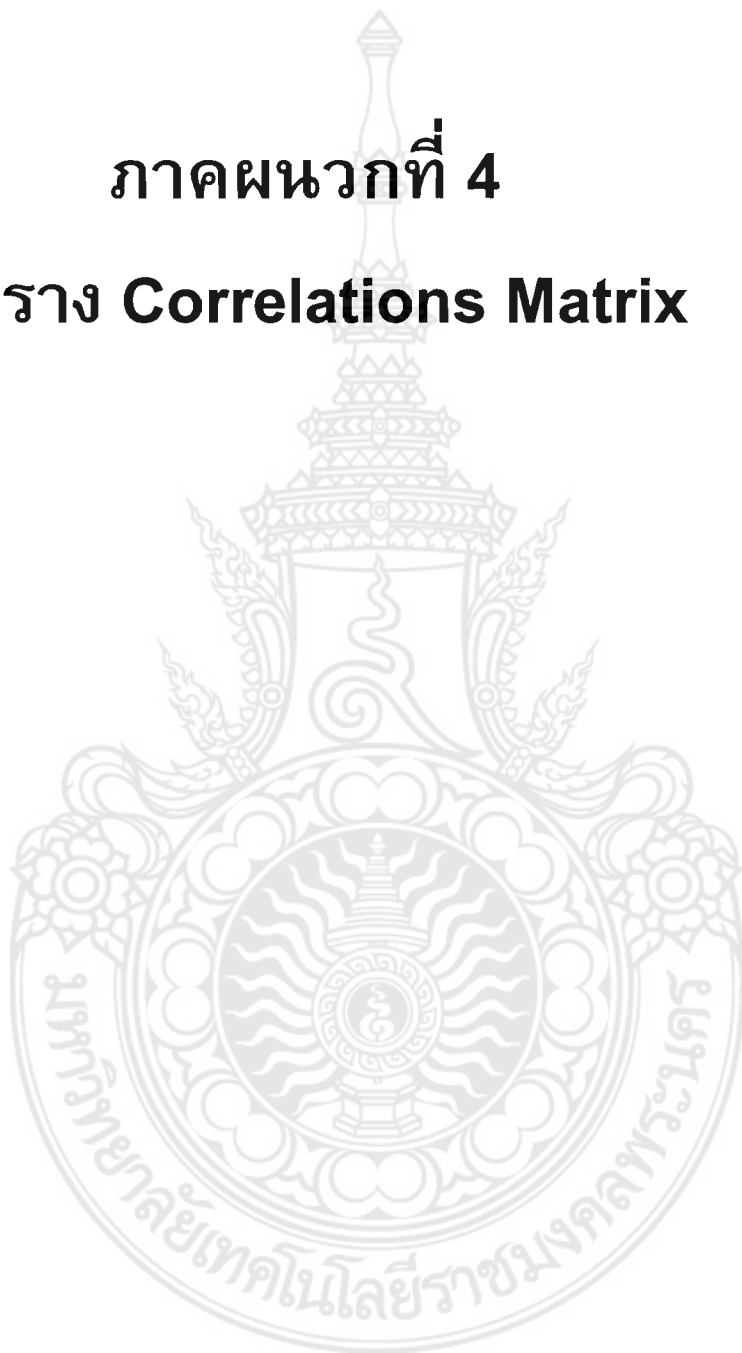
a. Rotation converged in 8 iterations.

ตัววัดที่ถูกขจัดออกจากการวิเคราะห์ปัจจัย (Factor Analysis)

ลำดับที่	คำถามที่	ตัววัด
ความเที่ยงธรรมของหน่วยงานตรวจสอบ		
1	1	ความเป็นอิสระในการเข้าถึงหน่วยงานที่จะถูกตรวจสอบ
2	2	ความเป็นอิสระในการสอบทานงาน
3	3	ผู้ตรวจสอบภายในทำหน้าที่เฉพาะการตรวจสอบภายในเท่านั้น
4	4	การรายงานผลการตรวจสอบมีการรายงานต่อผู้บริหารระดับสูงหรือคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทโดยตรง
5	5	ผู้ตรวจสอบภายในมีการจัดทำรายงานการตรวจสอบ และข้อเสนอแนะที่มีความเป็นกลาง มีคุณภาพและเหมาะสม
6	6	ผู้ตรวจสอบภายในมีเสรีภาพในการติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชี
7	7	นอกเหนือจากหน้าที่ความรับผิดชอบในการดำเนินงาน ผู้ตรวจสอบภายในไม่มีหน้าที่รับผิดชอบอื่นในโครงการพิเศษใดๆ
8	8	โปรแกรมการตรวจสอบ มีคุณภาพ และให้ความสำคัญกับพื้นที่ตรวจที่เหมาะสม



**ภาคผนวกที่ 4**  
**ตาราง Correlations Matrix**





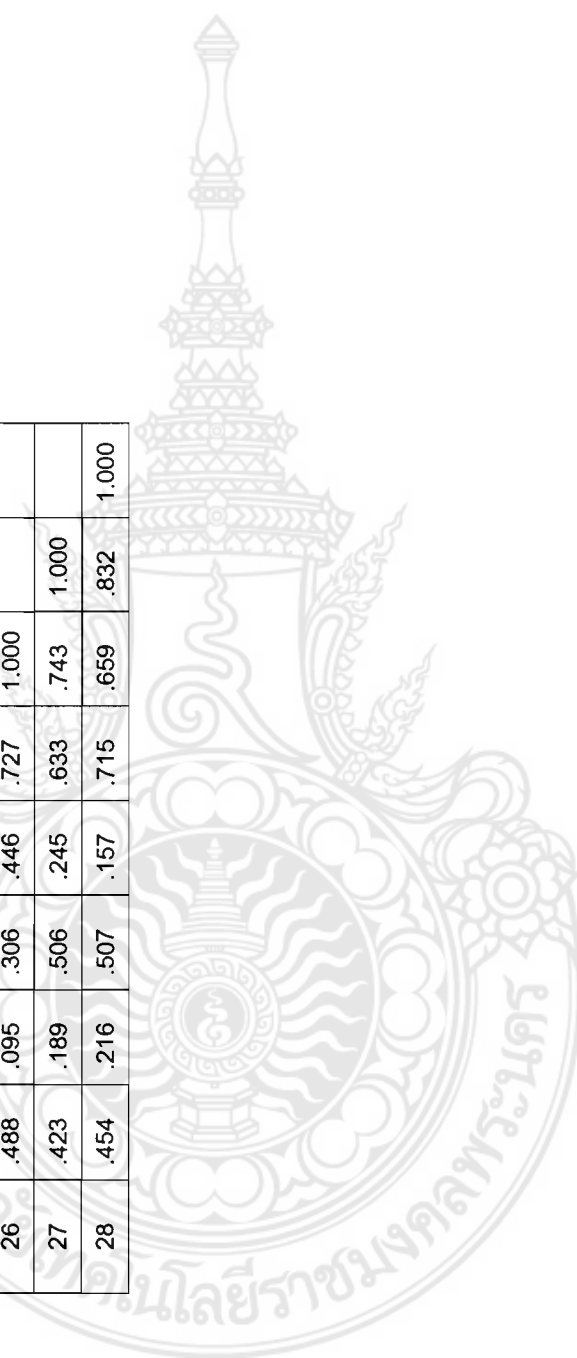
ภาคผนวกที่ 4: ตาราง Correlations Matrix

ข้อ คำถาม	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
1	1.000																			
2	.643	1.000																		
3	.398	.564	1.000																	
4	.461	.493	.574	1.000																
5	.459	.541	.523	.327	1.000															
6	.502	.518	.426	.575	.736	1.000														
7	.204	.417	.554	.345	.454	.465	1.000													
8	.098	.421	.580	.327	.394	.282	.498	1.000												
9	.127	.369	.392	.169	.242	.242	.232	.506	1.000											
10	.087	.317	.383	.159	.293	.251	.138	.397	.815	1.000										
11	.154	.138	.133	.198	.160	.228	.102	.165	.541	.538	1.000									
12	-.123	-.015	-.086	.016	-.033	.067	.175	.125	.301	.317	.734	1.000								
13	.086	.330	.305	.145	.378	.317	.387	.374	.447	.334	.640	.511	1.000							
14	.376	.398	.589	.243	.603	.533	.459	.300	.629	.514	.519	.184	.444	1.000						
15	.571	.335	.388	.272	.725	.593	.375	.255	.421	.439	.449	.163	.322	.724	1.000					
16	.449	.308	.526	.298	.452	.627	.520	.317	.292	.390	.260	.136	.319	.578	.578	1.000				
17	.217	.103	.273	.248	.033	.368	.334	.243	.163	.385	.362	.311	.337	.310	.363	.547	1.000			
18	.226	.118	.270	.266	.059	.311	.470	.195	.140	.269	.378	.338	.446	.287	.336	.483	.888	1.000		
19	.184	.045	.300	.178	.186	.345	.314	.200	.225	.341	.308	.298	.426	.356	.224	.470	.669	.743	1.000	

ข้อ	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	
คำถาม																					
20	.223	.463	.592	.450	.412	.511	.609	.444	.470	.577	.458	.338	.506	.491	.396	.522	.570	.643	.582	1.000	
21	.428	.328	.092	.436	.295	.553	.312	.209	.287	.229	.459	.318	.334	.312	.459	.367	.460	.457	.305	.456	
22	.394	.080	.085	.291	.265	.275	.211	.269	.233	.159	.343	.375	.327	.214	.526	.262	.429	.460	.307	.238	
23	.453	.124	.183	.372	-.009	.282	.134	.373	.166	.115	.383	.287	.057	.225	.343	.339	.540	.448	.237	.205	
24	.212	-.0042	-.226	-.046	.018	.145	.159	-.114	-.286	-.264	.040	.391	.070	-.091	.095	.021	.231	.183	.122	-.038	
25	.206	.099	.296	.178	.351	.510	.405	.155	.299	.260	.253	.330	.357	.427	.278	.491	.383	.335	.500	.344	
26	.211	.206	.183	.243	.365	.590	.462	.136	.128	.055	.421	.401	.436	.377	.238	.359	.298	.349	.417	.494	
27	.216	.093	.246	.249	.178	.477	.355	.288	.201	.166	.447	.325	.510	.298	.204	.476	.477	.534	.589	.479	
28	.261	.125	.399	.367	.335	.645	.437	.345	.342	.332	.343	.275	.289	.446	.345	.556	.503	.485	.575	.501	



ข้อ คำถาม	21	22	23	24	25	26	27	28
21	1.000							
22	.607a	1.000						
23	.466	.410	1.000					
24	.361	.301	.323	1.000				
25	.381	.150	.271	.469	1.000			
26	.488	.095	.306	.446	.727	1.000		
27	.423	.189	.506	.245	.633	.743	1.000	
28	.454	.216	.507	.157	.715	.659	.832	1.000



### บรรณานุกรม

- จันทนา สาขากร, นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลาพร ศรีจันเพชร. 2550. การควบคุมภายในและตรวจสอบภายใน. กรุงเทพฯ: ห้างหุ้นส่วนจำกัด ที พี เอ็น เพรส.
- เจริญ เจษฎาวัดย์. 2545. การปฏิบัติที่ดีที่สุดในวิชาชีพตรวจสอบภายใน ตอน 1 : กุญแจแห่งความสำเร็จ. กรุงเทพฯ: พอดี.
- ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. รายชื่อผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ . ดึงข้อมูล ณ วันที่ 10 กุมภาพันธ์ 2553 จาก [http://www.sec.or.th/infocenter/report/auditor\\_th.xls](http://www.sec.or.th/infocenter/report/auditor_th.xls)
- ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย. 2548. แนวทางการ ตรวจสอบภายใน. กรุงเทพฯ: บริษัท ดุมาเบส จำกัด.
- นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ, ศิลาพร ศรีจันเพชร. 2552. การสอบบัญชี. กรุงเทพฯ: ห้างหุ้นส่วนจำกัด ที พี เอ็น เพรส.
- ปาริชาติ บุตรวงศ์. 2546. การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีอิสระในการตรวจสอบงบการเงินของธนาคารพาณิชย์ ธุรกิจเงินทุน และธุรกิจหลักทรัพย์ในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต. คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- เริงธรรม จงจิตร. 2550. การนำผลงานของผู้ตรวจสอบภายในมาใช้ในการตรวจสอบงบการเงินโดยผู้สอบบัญชีอิสระของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์. วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต. คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- โรเบิร์ต เฮลเลอร์. 2546. ตัดสินใจอย่างได้ผล. แปลโดยเสาวรส มิตรปิยานุรักษ์. กรุงเทพฯ: นานมีบุ๊คส์พับลิเคชั่นส์.
- สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. 2544. มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 610 การพิจารณาผลงานตรวจสอบภายใน. กรุงเทพฯ: บริษัท พี.เอ.ลิฟวิ่ง จำกัด.
- อุษณา ภัทรมนตรี. 2550. การตรวจสอบภายในสมัยใหม่. กรุงเทพฯ: บริษัท เท็กซ์ แอนด์ เจอร์นัล พับลิเคชั่น จำกัด.
- Brown, Paul R. 1983. Independent auditor Judgment in the evaluation of internal audit functions. *Journal of Accounting Research*, 21 (2), 444-455.

- David A. Wood. 2007. **Does internal auditing affect the external audit fee?**  
Retrieved July 28, 2008, from: [www://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1034208](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1034208).
- Desai, N.K., Greard, G.J. and Tripathy, A. 2011. Internal Audit Sourcing Arrangements and Reliance by External Auditors. **Auditing: A Journal of Practice&Theory**, 30(1), 149-171.
- Foster, Benjamin P., Gist, Willie E., McClain, Guy. And Shastri, Trimbak. 2005. A Note on Pre-sarbanes-oxley Act Users' and Auditors' Perceptions of A Limitations Paragraph in the Auditor's Internal Control Report. **Research in Accounting Regulation**, 18, 195-217.
- Glover, Steven M., Prawitt, D.F. and Wood, D.A. 2008. Internal Audit Sourcing Arrangement and the External Auditor's Reliance Decision. **Contemporary Accounting Research**, 25 (1), 193-213.
- Haron, H., Chambers, A., Rozaldy, R. and Ishak, I. 2004. The reliance of external auditors on internal auditors. **Managerial Auditing Journal**, 19 (9), 1148-1159.
- Krishnamoorthy, G., 2002. A Multi-Stage Approach to External Auditor's Evaluation of the Internal Audit Function. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 95-121.
- Maletta, Mario J. 1993. An Examination of Auditors' Decisions to Use Internal Auditors as Assistants: The Effect of Inherent Risk. **Contemporary Accounting Research**, 9 (2), 508-525.
- The effect of risk factors on auditors' configural information processing. **The Accounting Review**, 68 (3), 681-691.
- Margheim, L. 1986. Further evidence on external auditor' reliance on internal auditors. **Journal of Accounting Research**, 24 (2), 194-205.
- Messier, W. F., JR., J. K. Reynolds, C. A. Simon AND D. A. Woods. 2011. **The effect of using the internal audit function as a management training ground on the external auditor's reliance decision**. Retrieved February 8, 2011, form: [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1313806##](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1313806##)
- Mihret, D.G., Admassu, M. A. 2011. Reliance of External Auditors On Internal Audit Work: A corporate Governance Perspective. **International Business Research**, 4(2), 67-79.

- Mills, Tina Y. 1996. **The effect of cognitive style on external auditors' reliance decisions on internal audit functions.** Retrieved February 8, 2010, form: <http://proquest.umi.com/pqdweb?index=0&srchmode=1&vinst=ROD&fmt=2&fmt=2&startpa>.
- Schneider, A. 1984. Modeling external auditors' evaluations of internal auditing. **Journal of Accounting Research**, 23 (2), 657-675.
- 1985. The reliance of external auditors on the internal audit function. **Journal of Accounting Research**, 23 (2), 657-675.
- 1985 . **External Auditors' Assessments of Internal Auditors' Competence, Objectivity, and Work.** Retrieved February 8, 2010, form: <http://proquest.umi.com/pqdweb?index=19&sid=8&srchmode=1&vinst=PROD&fmt=2>.
- Suwaidan, M. S., Qasim, A. External auditors' reliance on internal auditors and its impact on audit fees An empirical investigation. **Managerial Auditing Journal**, 25 ( 6), 509-525.
- Wallace, Wanda A. 1984. **Internal Auditors Can Cut Outside CPA Costs.** Retrieved February 10, 2010, form: <http://proquest.umi.com/pqdweb?index=19&sid=2&srchmode=1&vinst=PROD&fmt=2>.
- Ward, D., Robertson, D. J. 1980. Reliance on internal auditors. **Journal of Accountancy**. October, 62-73.

