

ปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายใน THE IMPORTANCE FACTORS OF THE INTERNAL AUDIT COST

สุจินต์ เพิ่มพิทักษ์*

*Sujin Permpituck**

คณะบัญชี มหาวิทยาลัยกรุงเทพ

Bachelor of Accountancy, Bangkok University, Thailand.

**Corresponding author, E-mail: sujin.w@bu.ac.th*

บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายใน ซึ่งปัจจัยดังกล่าวเป็นปัจจัยที่ธุรกิจนำมาประกอบการพิจารณาคัดต้นทุนการตรวจสอบภายใน อันจะเป็นประโยชน์ต่อองค์กรต่างๆ ที่จะได้ใช้ผลการวิจัยเป็นข้อมูลหรือแนวทางในการสร้างมาตรฐานการกำหนดต้นทุนของการตรวจสอบภายใน รวมทั้งเป็นแนวทางให้ผู้บริหารใช้ในการจัดการหน่วยงานตรวจสอบภายใน ซึ่งได้ดำเนินการวิจัย โดยศึกษาเอกสารทางวิชาการและงานวิจัย สัมภาษณ์แบบลึกจากผู้เชี่ยวชาญทางด้านการตรวจสอบภายใน เพื่อสร้างเครื่องมือที่เป็นแบบสอบถามและเสนอขอความเห็นจากผู้ทรงคุณวุฒิ แบบสอบถามถูกนำไปทดสอบกับประชากรซึ่งไม่นำมาใช้เป็นกลุ่มตัวอย่าง จำนวน 30 แห่ง ก่อนนำไปใช้ในการเก็บข้อมูลกับกลุ่มตัวอย่างซึ่งเป็นผู้ตรวจสอบภายในที่ทำงานอยู่ในบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยพบว่า สำหรับการให้บริการจากผู้ให้บริการภายนอก ความซับซ้อนของธุรกิจ เป็นปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายในมากที่สุด ในขณะที่การให้บริการหน่วยงานตรวจสอบภายในกิจการ จำนวนสาขาย่อยหรือบริษัทย่อยขององค์กรที่ต้องไปตรวจสอบเป็นปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายในมากที่สุด

คำสำคัญ: ปัจจัย ต้นทุนการตรวจสอบภายใน การตรวจสอบภายใน

Abstract

The aim of this study is to investigate the importance factors of the internal audit cost. Business consider these factors for calculate cost of internal audit. This research results will be useful in the setting of standard internal audit cost and also valuable for the executives in the internal audit department management. The study was conducted by review from academic reports, researches and depth Interviews of experts in the field of internal audit. The query was created and request comment from the experts. The questionnaire was tested by 30 populations before sent to the internal auditor working in a company listed on The Stock Exchange of Thailand. It was found that, for the internal audit by the outside consultants, the complexity of the business was the importance factor of the internal audit cost. While, the internal audit by

internal audit department, the amounts of branches or subsidiaries were the most importance factor of the internal audit cost.

Keywords: Factor, Internal Audit Cost, Internal Audit

บทนำ

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้จัดทำหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดีไว้เพื่อให้บริษัทจดทะเบียนใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงานซึ่งจะก่อให้เกิดมาตรฐานการจัดการที่ดี โดยในหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดีนั้นได้กล่าวถึงการควบคุมภายในและการตรวจสอบภายในไว้ส่วนหนึ่งโดยสรุปคือ คณะกรรมการควรจัดให้มีงานตรวจสอบภายในเป็นหน่วยงานหนึ่งของบริษัทเพื่อตรวจสอบและประเมินระบบการควบคุมภายในให้มีความเพียงพอเหมาะสม แต่ในข้อเท็จจริงพบว่าบางองค์กรยังคงใช้บริการงานตรวจสอบภายในจากผู้ให้บริการภายนอก ซึ่งสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทยได้มีการสำรวจข้อมูลจากผู้เข้าร่วมสัมมนาเกี่ยวกับการจัดจ้างผู้ให้บริการภายนอกมาดำเนินการตรวจสอบภายในพบว่าประมาณร้อยละ 40 ของผู้เข้าร่วมสัมมนาได้มีการใช้บริการงานตรวจสอบภายในจากผู้ให้บริการภายนอก ทั้งในลักษณะของการใช้บริการทั้งหมดหรือสำหรับงานบางส่วนที่ยังไม่สามารถดำเนินการเองได้ [1] ทั้งนี้อาจเพราะลักษณะของงานตรวจสอบภายในในปัจจุบันที่ได้มีการเปลี่ยนแปลงจากการตรวจสอบในอดีตที่มุ่งเน้นความถูกต้องครบถ้วนของการบันทึกการมาเป็น การตรวจสอบเพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นและให้คำปรึกษาในการดำเนินงานทางด้านต่างๆ ผลงานตรวจสอบภายในได้รับการคาดหวังจากฝ่ายต่างๆ มากขึ้น ทำให้องค์กรประสบปัญหาในด้านของการจัดหาบุคลากรหรือจำนวนผู้ตรวจสอบภายในมีไม่เพียงพอต่อปริมาณงานที่มีอยู่ประกอบกับต้นทุนในการตรวจสอบภายในซึ่งดำเนินการเองอาจสูงกว่าการใช้บริการจากผู้ให้บริการภายนอก

[2] ซึ่งจากเหตุนี้ทำให้การพิจารณาจำนวนต้นทุนของการตรวจสอบภายในเป็นสิ่งที่ทั้งผู้ประกอบการและผู้ให้บริการควรให้ความสำคัญอย่างยิ่งเพราะสำหรับองค์กรต้นทุนของการตรวจสอบภายในถือเป็นค่าใช้จ่ายดำเนินงาน ส่วนผู้ให้บริการต้นทุนของการตรวจสอบภายในถือเป็นรายได้ซึ่งล้วนมีความสำคัญทั้งสิ้น ดังนั้น จึงเห็นความจำเป็นที่จะต้องมีการศึกษาถึงปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายใน เพื่อนำผลที่ได้จากการศึกษาไปใช้เป็นแนวทางในการกำหนดต้นทุนของการตรวจสอบภายใน ให้มีความเหมาะสมมากยิ่งขึ้น ซึ่งคาดว่าจะจะเป็นประโยชน์ทั้งต่อผู้ทำงานในวิชาชีพการตรวจสอบภายใน ผู้ประกอบการรวมทั้งผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับวิชาชีพการตรวจสอบภายใน

จากการศึกษาเอกสารทางวิชาการและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายใน ยังไม่พบว่ามีการศึกษาค้นคว้าอย่างเป็นระบบ ดังนั้น ผู้วิจัยจึงดำเนินการศึกษาดังนี้

ศึกษางานวิจัยในสาขาที่อาจเทียบเคียงได้เพื่อนำมาสรุปปัจจัยที่อาจมีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายในคือ งานสอบบัญชีซึ่งมีลักษณะเป็นงานบริการที่ต้องใช้ผู้ที่มีความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านเหมือนงานตรวจสอบภายใน แต่ก็มี ความแตกต่างกันในบางประเด็นเช่น การตรวจสอบภายในมีวัตถุประสงค์เพื่อตรวจสอบประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการปฏิบัติงานภายในองค์กร เพื่อให้ข้อเสนอแนะในการปรับปรุงระบบงานต่างๆ ให้เหมาะสมและมีประสิทธิภาพดียิ่งขึ้น ส่วนการสอบบัญชีมีวัตถุประสงค์เพื่อแสดงความเห็นต่อฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการตามที่ปรากฏในงบการเงิน [3]

โดยงานวิจัยดังกล่าว ได้แก่ วรพจน์ อุษุโฆฬย์วงศ์ ศึกษาเรื่อง ปัจจัยที่มีผลต่อการพิจารณากำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีในประเทศไทย [4] พบว่าการนี้ เป็นสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลาง จำนวนทุนที่เรียกชำระ จำนวนรวมของรายได้ จำนวนรวมของค่าใช้จ่ายการเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์และประเภทของธุรกิจ เป็นปัจจัยที่มีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี กรณีเป็นสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ จำนวนทุนที่เรียกชำระ จำนวนรวมของรายได้ จำนวนรวมของค่าใช้จ่าย บริษัทที่มีบริษัทเกี่ยวข้องกันเป็นปัจจัยที่มีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียม การสอบบัญชี กรณีพิจารณาพบว่าจำนวนทุนที่เรียกชำระ จำนวนรวมของรายได้ การเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ และขนาดของสำนักงานสอบบัญชี เป็นปัจจัยที่มีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และองค์ประกอบของการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีประกอบด้วย เวลาที่ใช้ในการตรวจสอบบัญชี ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน เงินเดือนพนักงานและจำนวนพนักงานในแต่ละระดับที่ใช้ในการตรวจสอบ ดวงกมล โฆษพันธ์ [5] ศึกษาเรื่อง ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่มีผลต่องานตรวจสอบภายในกับการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยจัดกลุ่มตัวแปรที่มีความสัมพันธ์กันเป็นปัจจัยเดียวกันได้ 5 ปัจจัย ทำการวิเคราะห์ระดับความสัมพันธ์และอิทธิพลที่มีต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยพิจารณาในแต่ละปัจจัยคือ

1. ปัจจัยจากการควบคุมภายในพบว่าขอบเขตของความเชื่อมั่นในระบบของการควบคุมภายในเป็นตัวแปรที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีมากที่สุด

2. ปัจจัยจากลักษณะธุรกิจของลูกค้าพบว่าการเป็นบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเป็นตัวแปรที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีมากที่สุด

3. ปัจจัยจากโครงสร้างทางการเงินของลูกค้านพบว่า จำนวนรวมของรายได้เป็นตัวแปรที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีมากที่สุด

4. ปัจจัยจากความสัมพันธ์ระหว่างลูกค้ากับสำนักงานสอบบัญชีพบว่า จำนวนปีของการให้บริการสอบบัญชีเป็นตัวแปรที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีมากที่สุด

5. ปัจจัยจากโครงสร้างของสำนักงานสอบบัญชีพบว่า เวลาที่ใช้ในการตรวจสอบบัญชีเป็นตัวแปรที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีมากที่สุด

ศึกษาเอกสารทางวิชาการอื่นได้แก่ เอกสารเกี่ยวกับการบัญชีต้นทุนเพื่อให้ได้แนวคิดเกี่ยวกับต้นทุน [6-10] และเอกสารอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภายใน [11-16]

สัมภาษณ์แบบลึกเพื่อให้ได้ปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของงานตรวจสอบภายในจากผู้เชี่ยวชาญ ต่อจากนั้นจะได้ทำการสรุปปัจจัยและจัดทำแบบสอบถาม เพื่อสอบถามกลุ่มตัวอย่างและนำผลที่ได้มาวิเคราะห์ต่อไป

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาถึงการใช้บริการงานตรวจสอบภายในของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

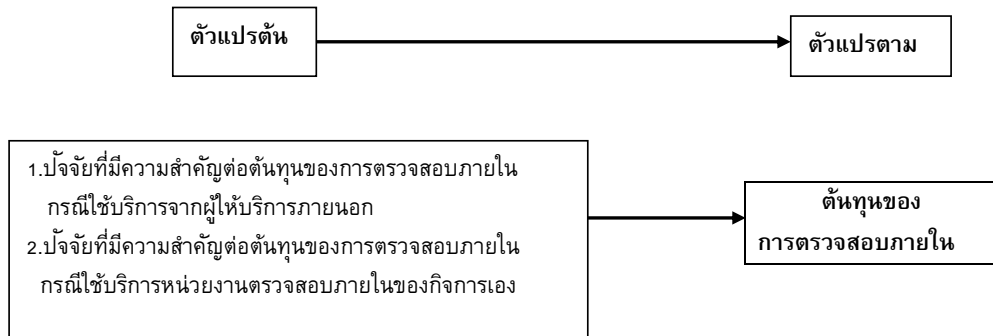
2. เพื่อศึกษาถึงปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายใน กรณีใช้บริการจากผู้ให้บริการภายนอก

3. เพื่อศึกษาถึงปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายใน กรณีให้บริการหน่วยงานตรวจสอบภายในของกิจการเอง

4. เพื่อเปรียบเทียบปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายในระหว่างการใช้บริการจากผู้ให้บริการภายนอกกับการให้บริการหน่วยงานตรวจสอบภายในของกิจการเอง

วิธีดำเนินการวิจัย

กรอบแนวคิดการวิจัย



ขอบเขตของการวิจัย

การวิจัยนี้เป็นการวิจัยในเชิงคุณภาพด้วยการสัมภาษณ์แบบลึกและเชิงปริมาณด้วยการสำรวจ โดยมีแบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บข้อมูล โดยมีขอบเขตของการวิจัยดังนี้

1. เป็นการศึกษาเฉพาะในสภาพแวดล้อมของประเทศไทยแยกเป็น 2 กรณีคือ กรณีใช้บริการจากผู้ให้บริการภายนอกกับกรณีการใช้บริการจากหน่วยงานตรวจสอบภายในองค์กรเอง

2. ข้อมูลที่ใช้ในการศึกษาได้จากการศึกษาเอกสารที่เกี่ยวข้องและสัมภาษณ์แบบลึกจากผู้เชี่ยวชาญทางด้านตรวจสอบภายในแล้วนำไปจัดทำแบบสอบถาม

3. เก็บข้อมูลผ่านแบบสอบถามจากบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยทำการสำรวจความคิดเห็นถึงปัจจัยที่มีความสำคัญต่อการกำหนดต้นทุนของการตรวจสอบภายใน ในประเทศไทย

ประชากรที่ใช้ในการวิจัย

ประชากร เป็นผู้ตรวจสอบภายในที่ทำงานอยู่ในบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวน 484 แห่ง ซึ่งแบ่งเป็น 9 กลุ่มอุตสาหกรรมดังนี้

1. กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม
2. กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และการก่อสร้าง
3. กลุ่มธุรกิจการเงิน

4. กลุ่มเทคโนโลยี
5. กลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค
6. กลุ่มบริการ
7. กลุ่มทรัพยากร
8. กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร
9. กลุ่มอื่นๆ

กลุ่มตัวอย่าง

กำหนดขนาดของกลุ่มตัวอย่าง [17] ที่ระดับความเชื่อมั่น 95% สัดส่วนความคลาดเคลื่อนเท่ากับ 0.05 ได้กลุ่มตัวอย่าง จำนวน 219 แห่ง และเนื่องจากการตอบแบบสอบถามโดยเฉลี่ยมีประมาณร้อยละ 80 [18] จึงมีการเพิ่มขนาดตัวอย่างเป็น 274 แห่ง โดยสุ่มตัวอย่างจากแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรมด้วยวิธีการสุ่มตัวอย่างแบบเป็นระบบคือ มีจำนวนเป็นสัดส่วนกับประชากรแต่ละกลุ่มย่อย โดยเก็บรวบรวมข้อมูลจาก 3 ช่องทางคือ ช่องทางออนไลน์ (แบบสอบถามออนไลน์) ช่องทางโทรสาร และช่องทางไปรษณีย์ โดยเก็บแบบสอบถามได้ทั้งสิ้น 174 แห่ง คิดเป็นร้อยละ 64 ของตัวอย่างทั้งหมด

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

ในการวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยได้ใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูล โดยมีขั้นตอนการสร้างแบบสอบถามดังนี้ [19]

1. ศึกษาเอกสารที่เกี่ยวข้องและสัมภาษณ์แบบลึกกับผู้เชี่ยวชาญทางการตรวจสอบภายใน จำนวน 5 ท่าน เพื่อให้ได้ปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายใน

2. สรุปประเด็นที่ได้จากการศึกษาเอกสารและสัมภาษณ์

3. สร้างแบบสอบถามและนำแบบสอบถามเสนอขอความคิดเห็นจากผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งเป็นกลุ่มเดียวกับผู้เชี่ยวชาญ จำนวน 2 ท่าน และผู้ทรงคุณวุฒิท่านอื่น จำนวน 3 ท่าน

4. นำแบบสอบถามที่ได้มีการปรับปรุงตามความเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิแล้วไปทดสอบ (Tryout) กับกลุ่มประชากร จำนวน 30 ตัวอย่าง ซึ่งเป็นคนละกลุ่มกับกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในงานวิจัย

เนื้อหาในแบบสอบถามแบ่งเป็น 4 ส่วน ดังนี้

ส่วนที่ 1 ส่วนที่เป็นคำถามข้อมูลเกี่ยวกับองค์กรของผู้ตอบแบบสอบถามประกอบด้วยคำถาม 4 ข้อ

ส่วนที่ 2 ส่วนที่เป็นคำถามในกรณีองค์กรมีการใช้บริการงานตรวจสอบภายในทั้งหมดจากผู้ให้บริการภายนอก ประกอบด้วยคำถามปลายเปิด (Open-Ended Question) คำถามปลายปิด (Close-Ended Question) และคำถามแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) รวม 2 ข้อ ซึ่งเป็นคำถามเกี่ยวกับประเภทของงานตรวจสอบภายในที่องค์กรใช้บริการจากผู้ให้บริการภายนอก และปัจจัยที่องค์กรเห็นว่ามีผลสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายใน

ส่วนที่ 3 ส่วนที่เป็นคำถามในกรณีองค์กรไม่เคยใช้บริการจากผู้ให้บริการภายนอก ประกอบด้วยคำถามปลายเปิด (Open-Ended Question) คำถามปลายปิด (Close-Ended Question) และคำถามแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) รวม 3 ข้อ ซึ่งเป็นคำถามเกี่ยวกับการกำหนดงบประมาณของหน่วยงานตรวจสอบภายใน จำนวน 2 ข้อ และปัจจัยที่องค์กรเห็นว่ามีผลสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายใน

ส่วนที่ 4 ส่วนที่เป็นคำถามในกรณีองค์กรมีการใช้บริการงานตรวจสอบภายในบางส่วนจากผู้ให้บริการภายนอก ประกอบด้วยคำถามปลายเปิด (Open-Ended Question) คำถามปลายปิด (Close-Ended Question) และคำถามแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) โดยแบ่งเป็น 2 ส่วนคือ

4.1 ส่วนที่เป็นคำถามเกี่ยวกับงานบางส่วนที่ให้บริการจากผู้ให้บริการภายนอก รวม 2 ข้อ ซึ่งเป็นคำถามเกี่ยวกับประเภทของงานตรวจสอบภายในที่องค์กรใช้บริการจากผู้ให้บริการภายนอก และปัจจัยที่องค์กรเห็นว่ามีผลสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายใน

4.2 ส่วนที่เป็นคำถามเกี่ยวกับงานบางส่วนที่แผนกตรวจสอบได้มีการดำเนินงานเองประกอบด้วยคำถามปลายเปิด (Open-Ended Question) คำถามปลายปิด (Close-Ended Question) และคำถามแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) รวม 3 ข้อ ซึ่งเป็นคำถามเกี่ยวกับการกำหนดต้นทุนการตรวจสอบภายในจำนวน 2 ข้อและปัจจัยที่องค์กรเห็นว่ามีผลสำคัญต่อการกำหนดต้นทุนของการตรวจสอบภายใน

การวิเคราะห์ข้อมูล

ค่าสถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล [20-21] ได้แก่

1. สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) โดยหาค่าสถิติพื้นฐานคือ การแจกแจงความถี่ ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ยและค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานเพื่ออธิบายข้อมูลพื้นฐานของกลุ่มตัวอย่างและจัดลำดับปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนการตรวจสอบภายใน

2. ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (Correlation Coefficient) โดยวิธีของสเปียร์แมน เพื่อหาค่าสัมพันธ์ของปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนการตรวจสอบภายใน

ผลการวิจัย

ข้อมูลที่ได้จากแบบสอบถามนำมาวิเคราะห์ ได้ผลการวิจัยใน 4 ส่วน ดังนี้

ส่วนที่ 1 เกี่ยวกับองค์กรที่ผู้ตอบแบบสอบถามสังกัดอยู่พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่สังกัดองค์กรในกลุ่ม SET ซึ่งเป็นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แต่ไม่อยู่ในรูป SET100 และ MAI โดยมีผู้ตอบจำนวน 101 คน คิดเป็นร้อยละ 60.48 รองลงมา ได้แก่ สังกัดกลุ่ม SET100 ซึ่งเป็นกลุ่มตามการจัดของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวน 55 คน คิดเป็นร้อยละ 32.93 และสังกัดกลุ่ม MAI น้อยที่สุด จำนวน 11 คน คิดเป็นร้อยละ 6.59 โดยองค์กรของผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่อยู่ในกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และการก่อสร้างมากที่สุด โดยมีผู้ตอบ จำนวน 38 คน คิดเป็นร้อยละ 21.84 รองลงมา ได้แก่ กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม จำนวน 34 คน คิดเป็นร้อยละ 19.54 และกลุ่มธุรกิจการเงิน จำนวน 24 คน คิดเป็นร้อยละ 13.79 ตามลำดับและยังพบว่าส่วนใหญ่มีหน่วยงานตรวจสอบภายใน โดยมีผู้ตอบ จำนวน 148 คน คิดเป็นร้อยละ 85.10 และพบว่ามีจำนวนบุคลากรอยู่ระหว่าง 1-123 คน โดยส่วนใหญ่มีจำนวนบุคลากรในหน่วยงานตรวจสอบภายใน 3 คน คิดเป็นร้อยละ 18.39 รองลงมา ได้แก่ 2 คน คิดเป็นร้อยละ 14.94 ตามลำดับ นอกจากนี้ยังพบว่า องค์กรของผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ไม่เคยใช้บริการงานตรวจสอบภายในจากผู้ให้บริการภายนอก โดยมีผู้ตอบ จำนวน 118 คน คิดเป็นร้อยละ 67.82 ที่เหลือเป็นการให้บริการงานตรวจสอบภายในจากผู้ให้บริการภายนอก คิดเป็นร้อยละ 32.18

ส่วนที่ 2 ปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายใน กรณีการให้บริการจากผู้ให้บริการภายนอกได้ผลการวิจัยใน 3 ประเด็นดังนี้

2.1 ประเด็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนการตรวจสอบภายในพบว่า การตรวจสอบการดำเนินงาน (Operating Audit) เป็นประเภท

ของงานตรวจสอบที่องค์กรมีการใช้บริการมากที่สุด คิดเป็นร้อยละ 23.97 รองลงมาคือ การตรวจสอบทางการเงิน (Financial Audit) คิดเป็นร้อยละ 18.49 และการตรวจสอบ การปฏิบัติตามกฎระเบียบ (Compliance Audit) คิดเป็นร้อยละ 17.81 โดยปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนการตรวจสอบภายในประเด็นนี้ 2 อันดับแรกเป็นปัจจัยที่เกี่ยวกับสภาพแวดล้อมภายในองค์กรคือ ความซับซ้อนของธุรกิจและขนาดขององค์กรตามลำดับ ส่วนปัจจัยที่เป็นอันดับ 3 คือ ปัจจัยเกี่ยวกับผู้ให้บริการตรวจสอบภายในจากภายนอกคือ เวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ

2.2 ประเด็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายใน เมื่อแบ่งตามประเภทของการตรวจสอบภายในพบว่า

การตรวจสอบการดำเนินงาน (Operating Audit) พบว่าความยากง่าย ความซับซ้อนของงานที่ตรวจสอบ เป็นปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายในมากที่สุดคิดเป็นค่าเฉลี่ย 3.94 รองลงไปคือ งานตรวจสอบต้องใช้ผู้มีความชำนาญเป็นพิเศษคิดเป็นค่าเฉลี่ย 3.69 และการมีคู่มือการปฏิบัติงานคิดเป็นค่าเฉลี่ย 3.63

การตรวจสอบผลการปฏิบัติงาน (Performance Audit) พบว่าความยากง่าย ความซับซ้อนของงานที่ตรวจสอบเป็นปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายในมากที่สุดคิดเป็นค่าเฉลี่ย 4.08 รองลงไปคือ งานตรวจสอบต้องใช้ผู้มีความชำนาญเป็นพิเศษคิดเป็นค่าเฉลี่ย 3.81 และการมีคู่มือการปฏิบัติงานคิดเป็นค่าเฉลี่ย 3.73

การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎระเบียบ (Compliance Audit) พบว่าความยากง่าย ความซับซ้อนของงานที่ตรวจสอบเป็นปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายในมากที่สุดคิดเป็นค่าเฉลี่ย 3.63 รองลงไปคือ งานตรวจสอบต้องใช้ผู้มีความชำนาญเป็นพิเศษคิดเป็นค่าเฉลี่ย 3.62 และการมีคู่มือการปฏิบัติงานคิดเป็นค่าเฉลี่ย 3.52

การตรวจสอบทางการเงิน (Financial Audit) พบว่าความยากง่าย ความซับซ้อนของงานที่ตรวจสอบ เป็นปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายในมากที่สุดคิดเป็นค่าเฉลี่ย 3.84 รองลงไปที่คือ งานตรวจสอบต้องใช้ผู้มีความชำนาญเป็นพิเศษคิดเป็นค่าเฉลี่ย 3.68 และความรู้ความสามารถของผู้รับการตรวจคิดเป็นค่าเฉลี่ย 3.60

การตรวจสอบสารสนเทศ (Information Technology Audit) พบว่าความยากง่าย ความซับซ้อนของงานที่ตรวจสอบเป็นปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายในมากที่สุดคิดเป็นค่าเฉลี่ย 4.25 รองลงไปที่คือ งานตรวจสอบต้องใช้ผู้มีความชำนาญเป็นพิเศษคิดเป็นค่าเฉลี่ย 4.04 และปัญหาที่พบจากการตรวจสอบภายในซึ่งอาจทำให้ต้องขยายเวลาในการตรวจสอบคิดเป็นค่าเฉลี่ย 3.58

การตรวจสอบกรณีพิเศษ (Special Audit) พบว่าความยากง่าย ความซับซ้อนของงานที่ตรวจสอบ ความรู้ความสามารถของผู้รับการตรวจ งานตรวจสอบต้องใช้ผู้มีความชำนาญเป็นพิเศษและปัญหาที่พบจากการตรวจสอบภายในซึ่งอาจทำให้ต้องขยายเวลาในการตรวจสอบเป็นปัจจัยที่มีความสำคัญอยู่ในระดับเดียวกันคิดเป็นค่าเฉลี่ย 3.83

2.3 ประเด็นเกี่ยวกับความสัมพันธ์แต่ละปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนการตรวจสอบภายในเมื่อหาความสัมพันธ์ของ 4 ปัจจัยหลัก ได้แก่ 1) สภาพแวดล้อมภายในองค์กรของท่าน 2) สถานภาพของหน่วยงานตรวจสอบภายใน 3) เกี่ยวกับผู้ให้บริการตรวจสอบภายในจากภายนอก และ 4) ความสัมพันธ์ระหว่างองค์กรกับผู้ให้บริการภายนอกพบว่า ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายในแต่ละด้านมีค่าอยู่ระหว่าง -0.074 ถึง $.400$ โดยปัจจัยด้านผู้ให้บริการตรวจสอบภายในจากภายนอกมีความสัมพันธ์ทางบวกในระดับปานกลางกับปัจจัยด้านความสัมพันธ์ระหว่างองค์กรกับผู้ให้บริการภายนอก ($r = .400$)

อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 และปัจจัยด้านสถานภาพของหน่วยงานตรวจสอบภายในมีความสัมพันธ์ทางบวกในระดับปานกลางกับปัจจัยด้านความสัมพันธ์ระหว่างองค์กรกับผู้ให้บริการภายนอก ($r = .314$) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ส่วนที่ 3 ปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายใน กรณีการใช้บริการหน่วยงานตรวจสอบภายในได้ผลการวิจัยใน 3 ประเด็นดังนี้

3.1 ประเด็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายใน พบว่าองค์กรส่วนใหญ่ มีการกำหนดงบประมาณคือ ต้นทุนของการตรวจสอบภายในและเป็นผู้กำหนดเอง โดยการที่โครงสร้างขององค์กรมีสาขาย่อยหรือบริษัทย่อยที่ต้องไปตรวจสอบเป็นปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายในมากที่สุดคิดเป็นค่าเฉลี่ย 3.82 รองลงไปที่คือ ความพร้อมของระบบงานและสารสนเทศคิดเป็นค่าเฉลี่ย 3.72 และเงินเดือนของเจ้าหน้าที่หน่วยงานตรวจสอบภายในคิดเป็นค่าเฉลี่ย 3.63 ในขณะที่ปัจจัยอื่นเช่น คุณภาพของเจ้าหน้าที่ คุณภาพของหน่วยงานตรวจสอบภายใน เป็นต้น เป็นปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายในรองลงไป

3.2 ประเด็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายใน โดยแบ่งตามประเภทของการตรวจสอบภายในพบว่า

การตรวจสอบการดำเนินงาน (Operating Audit) พบว่า ความยากง่าย ความซับซ้อนของงานที่ตรวจสอบ เป็นปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายในมากที่สุดคิดเป็นค่าเฉลี่ย 3.58 รองลงไปที่คือ งานตรวจสอบต้องใช้ผู้มีความชำนาญเป็นพิเศษคิดเป็นค่าเฉลี่ย 3.48 และความรู้ความสามารถของผู้รับการตรวจคิดเป็นค่าเฉลี่ย 3.42

การตรวจสอบผลการปฏิบัติงาน (Performance Audit) พบว่า ความยากง่าย

ความซับซ้อนของงานที่ตรวจสอบเป็นปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายในมากที่สุดคิดเป็นค่าเฉลี่ย 3.53 รองลงไปคือ งานตรวจต้องใช้ผู้มีความชำนาญเป็นพิเศษคิดเป็นค่าเฉลี่ย 3.46 และความรู้ความสามารถของผู้รับการตรวจคิดเป็นค่าเฉลี่ย 3.36

การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎระเบียบ (Compliance Audit) พบว่า ความยากง่าย ความซับซ้อนของงานที่ตรวจสอบเป็นปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายในมากที่สุดคิดเป็นค่าเฉลี่ย 3.40 รองลงไปคือ ความรู้ความสามารถของผู้รับการตรวจคิดเป็นค่าเฉลี่ย 3.32 และการมีคู่มือการปฏิบัติงานคิดเป็นค่าเฉลี่ย 3.31

การตรวจสอบทางการเงิน (Financial Audit) พบว่า ความยากง่าย ความซับซ้อนของงานที่ตรวจสอบเป็นปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายในมากที่สุดคิดเป็นค่าเฉลี่ย 3.52 รองลงไปคือ ความรู้ความสามารถของผู้รับการตรวจคิดเป็นค่าเฉลี่ย 3.36 และงานตรวจต้องใช้ผู้มีความชำนาญเป็นพิเศษคิดเป็นค่าเฉลี่ย 3.32

การตรวจสอบสารสนเทศ (Information Technology Audit) พบว่า งานตรวจต้องใช้ผู้มีความชำนาญเป็นพิเศษเป็นปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายในมากที่สุดคิดเป็นค่าเฉลี่ย 3.77 รองลงไปคือ ความยากง่าย ความซับซ้อนของงานที่ตรวจสอบคิดเป็นค่าเฉลี่ย 3.75 และความรู้ความสามารถของผู้รับการตรวจคิดเป็นค่าเฉลี่ย 3.57

การตรวจสอบกรณีพิเศษ (Special Audit) พบว่า ความยากง่าย ความซับซ้อนของงานที่ตรวจสอบเป็นปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายในมากที่สุดคิดเป็นค่าเฉลี่ย 3.74 รองลงไปคือ งานตรวจต้องใช้ผู้มีความชำนาญเป็นพิเศษคิดเป็นค่าเฉลี่ย 3.72 และปัญหาที่พบจากการตรวจสอบภายในซึ่งอาจทำให้ต้องขยายเวลาในการตรวจสอบคิดเป็นค่าเฉลี่ย 3.61

3.3 ประเด็นเกี่ยวกับความสัมพันธ์ของแต่ละปัจจัยใหญ่ เมื่อหาความสัมพันธ์ของแต่ละปัจจัยใหญ่ที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายในโดยวิธีของสเปียร์แมนแยกตามปัจจัยใหญ่ 6 ข้อ คือ 1) ปัจจัยสภาพแวดล้อมภายในองค์กร 2) ปัจจัยคุณภาพของเจ้าหน้าที่ 3) ปัจจัยคุณภาพของหน่วยงานตรวจสอบภายใน 4) ปัจจัยค่าตอบแทน 5) ปัจจัยค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับงานตรวจ 6) ปัจจัยอุปกรณ์เครื่องมือเครื่องใช้พบว่า ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายในแต่ละด้านมีค่าอยู่ระหว่าง 0.058 ถึง 0.488 โดยปัจจัยคุณภาพของหน่วยงานตรวจสอบภายในและปัจจัยค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับงานตรวจมีความสัมพันธ์ทางบวกในระดับปานกลางกับทุกปัจจัยอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ส่วนปัจจัยสภาพแวดล้อมภายในองค์กร ปัจจัยคุณภาพของเจ้าหน้าที่และปัจจัยค่าตอบแทนมีความสัมพันธ์ทางบวกในระดับปานกลางกับทุกปัจจัยอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ยกเว้นกับปัจจัยอุปกรณ์เครื่องมือเครื่องใช้

ส่วนที่ 4 เปรียบเทียบปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายในระหว่างการใช้บริการจาก ผู้ให้บริการภายนอกกับการใช้บริการจากหน่วยงานตรวจสอบภายในกิจการพบว่า สำหรับการใช้บริการจากผู้ให้บริการภายนอก ความซับซ้อนของธุรกิจ ขนาดขององค์กร และเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบเป็น 3 อันดับแรกที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายใน ส่วนการใช้บริการจากหน่วยงานตรวจสอบภายในกิจการ โครงสร้างองค์กรที่มีสาขาย่อยหรือบริษัทย่อยที่ต้องไปตรวจสอบ ความพร้อมของระบบงาน และสารสนเทศและเงินเดือนเป็น 3 อันดับแรกที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายใน

สรุปและอภิปรายผล

ผลการวิจัยแบ่งออกเป็น 4 ส่วนคือ ส่วนที่ 1 เกี่ยวกับองค์กรที่ผู้ตอบแบบสอบถามสังกัดอยู่ ส่วนที่ 2 การใช้บริการจากผู้ให้บริการภายนอก ส่วนที่ 3 การใช้บริการหน่วยงานตรวจสอบภายในของกิจการเองและ ส่วนที่ 4 เปรียบเทียบปัจจัยที่ส่งผลต่อต้นทุนการตรวจสอบภายใน ระหว่างการใช้บริการจากผู้ให้บริการภายนอกกับการใช้บริการจากหน่วยงานตรวจสอบภายในกิจการ สามารถสรุปได้ดังนี้

ส่วนที่ 1 เกี่ยวกับองค์กรที่ผู้ตอบแบบสอบถามสังกัดอยู่

จากการศึกษากลุ่มตัวอย่างซึ่งเป็นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวน 174 ตัวอย่าง พบว่าร้อยละ 60.48 สังกัดอยู่ในกลุ่มบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่มีได้อยู่ใน SET 100 และ MAI ทั้งนี้เป็นเพราะว่าการจัดกลุ่ม SET 100 เป็นการเลือกบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่มีการซื้อขายมากที่สุด 100 อันดับแรก ส่วน MAI นั้นเป็นตลาดหลักทรัพย์แห่งที่สองของประเทศไทย โดยเน้นไปที่กิจการขนาดกลางและขนาดย่อม (เอสเอ็มอี : SME) และกิจการเกี่ยวกับนวัตกรรม จึงทำให้จำนวนผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่สังกัดอยู่ในกลุ่มบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่นอกเหนือจาก SET 100 และ MAI โดยผู้ตอบแบบสอบถามทำงานในองค์กรซึ่งอยู่ในกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และการก่อสร้างมากที่สุดคิดเป็นร้อยละ 21.84 และจากจำนวนตัวอย่างทั้งหมดพบว่าร้อยละ 85.10 มีหน่วยงานตรวจสอบภายในองค์กร โดยส่วนใหญ่มีจำนวนบุคลากร 3 คน ทั้งนี้มีการใช้บริการงานตรวจสอบภายในจากผู้ให้บริการภายนอกร้อยละ 32.18 ส่วนอีกร้อยละ 67.82 ไม่เคยใช้บริการจากภายนอก

ส่วนที่ 2 สรุปและอภิปรายผลจากการศึกษาปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบ

ภายใน กรณีการใช้บริการจากผู้ให้บริการภายนอกใน 3 ประเด็นดังนี้

2.1 ประเด็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายใน จากการศึกษา กลุ่มตัวอย่างพบว่า การตรวจสอบการดำเนินงาน (Operating Audit) เป็นประเภทของงานตรวจสอบที่องค์กรมีการใช้บริการมากที่สุด โดยมีการตรวจสอบทางการเงิน (Financial Audit) และการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎระเบียบ (Compliance Audit) เป็นประเภทของงานตรวจสอบภายในที่องค์กรมีการใช้บริการ รองลงมาตามลำดับ ทั้งนี้ อาจเนื่องมาจากแนวทางและหลักการปฏิบัติการควบคุมภายในของหน่วยงานต่างๆ โดยส่วนใหญ่จะยึดแนวทางและหลักการที่เป็นมาตรฐานสากลเช่น กรอบแนวคิดการควบคุมภายในตามแนวของ COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) เป็นต้น ซึ่งวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในในภาพรวมคือ เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการดำเนินงาน ความน่าเชื่อถือของรายงาน ความปลอดภัยของทรัพย์สินรวมทั้งการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง โดยผู้บริหารใช้การตรวจสอบภายในเป็นกลไกอย่างหนึ่งในการติดตามกระบวนการควบคุมภายในองค์กร (Monitoring Control) เพื่อให้การควบคุมภายในองค์กรอยู่ในระดับที่สมเหตุสมผลและเหมาะสม [14] ดังนั้น การตรวจสอบภายในโดยทั่วไปจึงเป็นการตรวจสอบการดำเนินงาน (Operating Audit) การตรวจสอบทางการเงิน (Financial Audit) และการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎระเบียบ (Compliance Audit) ซึ่งสอดคล้องกับผลการวิจัยตามที่กล่าวมาแล้วข้างต้น ปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนการตรวจสอบภายใน 2 อันดับแรก เป็นปัจจัยที่เกี่ยวกับสภาพแวดล้อมภายในองค์กรคือ ความซับซ้อนของธุรกิจและขนาดขององค์กรตามลำดับ โดยมีปัจจัยเกี่ยวกับผู้ให้บริการตรวจสอบ

ภายในจากภายนอกคือ เวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ เป็นปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายในรองลงมา

2.2 ประเด็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายใน เมื่อแบ่งตามประเภทของการตรวจสอบภายในเป็นการตรวจสอบการดำเนินงาน (Operating Audit) การตรวจสอบผลการปฏิบัติงาน (Performance Audit) การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎระเบียบ (Compliance Audit) การตรวจสอบทางการเงิน (Financial Audit) การตรวจสอบสารสนเทศ (Information Technology Audit) และการตรวจสอบกรณีพิเศษ (Special Audit) พบว่าการตรวจสอบภายในทุกประเภทให้ความยากง่าย ความซับซ้อนของงานที่ตรวจสอบเป็นปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายในมากที่สุด โดยการตรวจสอบกรณีพิเศษนอกจากความยากง่าย ความซับซ้อนของงานที่ตรวจสอบเป็นปัจจัยที่มีความสำคัญมากที่สุดแล้วยังมีความรู้ความสามารถของผู้รับการตรวจ งานตรวจต้องใช้ผู้มีความชำนาญเป็นพิเศษและปัญหาที่พบจากการตรวจสอบภายในซึ่งอาจทำให้ต้องขยายเวลาในการตรวจสอบเป็นปัจจัยที่มีความสำคัญอยู่ในระดับเดียวกัน

2.3 ประเด็นเกี่ยวกับความสัมพันธ์ของ 4 ปัจจัยหลัก ได้แก่ 1) สภาพแวดล้อมภายในองค์กร 2) สถานภาพของหน่วยงานตรวจสอบภายใน 3) เกี่ยวกับผู้ให้บริการตรวจสอบภายในจากภายนอกและ 4) ความสัมพันธ์ระหว่างองค์กรกับผู้ให้บริการภายนอกพบว่า ปัจจัยด้านผู้ให้บริการตรวจสอบภายในจากภายนอกมีความสัมพันธ์ทางบวกในระดับปานกลางกับปัจจัยด้านความสัมพันธ์ระหว่างองค์กรกับผู้ให้บริการภายนอก อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 และปัจจัยด้านสถานภาพของหน่วยงานตรวจสอบภายในมีความสัมพันธ์ทางบวกในระดับปานกลางกับปัจจัยด้านความสัมพันธ์ระหว่างองค์กรกับผู้ให้บริการภายนอกอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ส่วนที่ 3 สรุปและอภิปรายผลจากการศึกษา ปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายใน กรณีการให้บริการหน่วยงานตรวจสอบภายในกิจการใน 3 ประเด็นดังนี้

3.1 ประเด็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายใน จากการศึกษา กลุ่มตัวอย่างพบว่าองค์กรส่วนใหญ่มีการกำหนดงบประมาณซึ่งก็คือ ต้นทุนของการตรวจสอบภายในสำหรับหน่วยงานตรวจสอบภายในและหน่วยงานเป็นผู้กำหนดไป โดยการที่โครงสร้างขององค์กรมีสาขาย่อยหรือบริษัทย่อยที่ต้องไปตรวจสอบเป็นปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายในมากที่สุด ทั้งนี้อาจเป็นเพราะการที่มีสาขาย่อยที่ต้องไปตรวจมากทำให้ต้องใช้ทรัพยากรต่างๆ มากตามไปด้วย นอกจากนี้ความพร้อมของระบบงานและสารสนเทศรวมทั้งเงินเดือนของเจ้าหน้าที่หน่วยงานตรวจสอบภายในก็เป็นปัจจัยรองลงมาที่ความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายใน เป็นที่น่าสังเกตว่าปัจจัยที่เกี่ยวกับหน่วยงานตรวจสอบภายในทั้งคุณภาพของเจ้าหน้าที่และคุณภาพของหน่วยงานตรวจสอบภายใน ซึ่งเป็นปัจจัยที่อาจเกี่ยวข้องกับคุณภาพงานตรวจสอบมีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายในในระดับปานกลาง ทั้งนี้อาจเนื่องมาจากผู้ที่ได้รับการยอมรับทางวิชาชีพ (CIA) ยังมีจำนวนน้อยและการประเมินคุณภาพงานตรวจสอบภายในไม่ต้องกระทำทุกปี โดยในมาตรฐานการตรวจสอบภายในแนะนำให้ทำทุก 3-5 ปี ดังนั้น 2 ปัจจัยดังกล่าวข้างต้นจึงมีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายในในระดับปานกลาง

3.2 ประเด็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายใน เมื่อแบ่งตามประเภทของการตรวจสอบภายในเป็นการตรวจสอบการดำเนินงาน (Operating Audit) การตรวจสอบผลการปฏิบัติงาน (Performance Audit) การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎระเบียบ (Compliance Audit) การตรวจสอบทางการเงิน (Financial Audit)

การตรวจสอบสารสนเทศ (Information Technology Audit) และการตรวจสอบกรณีพิเศษ (Special Audit) พบว่า สำหรับการตรวจสอบสารสนเทศ บัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายในมากที่สุดคือ บัจจัยเกี่ยวกับการใช้ผู้มีความชำนาญเป็นพิเศษส่วนการตรวจสอบภายในอีก 5 ประเภท ให้บัจจัยเกี่ยวกับความยากง่าย ความซับซ้อนของงานที่ตรวจสอบเป็นบัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายในมากที่สุด

3.3 ประเด็นเกี่ยวกับความสัมพันธ์ของ 6 บัจจัยหลัก ได้แก่ 1) บัจจัยสภาพแวดล้อมภายในองค์กร 2) บัจจัยคุณภาพของเจ้าหน้าที่ 3) บัจจัยคุณภาพของหน่วยงานตรวจสอบภายใน 4) บัจจัยค่าตอบแทน 5) บัจจัยค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับงานตรวจ 6) บัจจัยอุปกรณ์เครื่องมือเครื่องใช้ บัจจัยคุณภาพของหน่วยงานตรวจสอบภายในและบัจจัยค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับงานตรวจมีความสัมพันธ์ทางบวกในระดับปานกลางกับทุกบัจจัยอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ส่วนบัจจัยสภาพแวดล้อมภายในองค์กร บัจจัยคุณภาพของเจ้าหน้าที่และบัจจัยค่าตอบแทนมีความสัมพันธ์ทางบวกในระดับปานกลางกับทุกบัจจัยอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ยกเว้นกับบัจจัยอุปกรณ์เครื่องมือเครื่องใช้

ส่วนที่ 4 เปรียบเทียบบัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายในระหว่างการให้บริการจาก ผู้ให้บริการภายนอกกับการให้บริการจากหน่วยงานตรวจสอบภายในกิจการ 3 อันดับแรกพบว่า สำหรับการให้บริการจากผู้ให้บริการภายนอก ความซับซ้อนของธุรกิจ ขนาดขององค์กรและเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบเป็น 3 อันดับแรกที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายใน ส่วนการให้บริการจากหน่วยงานตรวจสอบภายในกิจการ โครงสร้างองค์กรที่มีสาขาย่อยหรือบริษัทย่อยที่ต้องไปตรวจสอบความพร้อมของระบบงานและสารสนเทศและเงิน

เดือนเป็น 3 อันดับแรกที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายใน ทั้งนี้การที่บัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายในทั้ง 2 กรณีมีความแตกต่างกันนั้นอาจเกิดจากการให้บริการจากหน่วยงานตรวจสอบภายในกิจการมิได้มีการคิดค่าธรรมเนียมระหว่างหน่วยงาน แต่ต้นทุนการตรวจสอบอยู่ในรูปของงบประมาณของหน่วยงานตรวจสอบภายใน จึงทำให้บัจจัยที่มีความสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบภายในมีความแตกต่างกัน

ข้อเสนอแนะ

1. การศึกษาวิจัยนี้เป็นการศึกษาเฉพาะในมุมมองขององค์กรที่มีหน่วยงานตรวจสอบภายใน องค์กรที่มีการให้บริการจากผู้ให้บริการภายนอกและการให้บริการโดยหน่วยงานตรวจสอบภายในกิจการเอง ซึ่งการศึกษาครั้งต่อไปอาจเป็นการศึกษาในมุมมองของผู้ให้บริการภายนอกถึงบัจจัยที่มีผลต่อการคิดค่าธรรมเนียมการตรวจสอบภายใน ทั้งนี้เพื่อเป็นแนวทางในการคิดค่าธรรมเนียมการตรวจสอบภายในระหว่างกัน

2. ในการวิจัยครั้งนี้ทำให้ทราบถึงบัจจัยที่มีผลต่อต้นทุนการตรวจสอบภายในว่ามีบัจจัยใดบ้าง ซึ่งประกอบด้วยบัจจัยต่าง ๆ ตามที่ปรากฏในผลการวิจัย แต่ยังมีได้สอบถามในมุมมองความต้องการคุณภาพของงานตรวจสอบภายในที่ผู้ให้บริการต้องการว่าคุณภาพของงานตรวจสอบภายในมีผลต่อความยินดีในการจ่ายค่าธรรมเนียมการตรวจสอบภายในหรือไม่อย่างไร ซึ่งการศึกษาครั้งต่อไปอาจเป็นการศึกษาถึงมุมมองเกี่ยวกับคุณภาพงานตรวจสอบภายในที่ผู้ให้บริการต้องการและระดับค่าธรรมเนียมที่ผู้ให้บริการยินดีที่จะจ่าย

เอกสารอ้างอิง

- [1] พรอนงค์ บุษราตระกูล. (2551, มกราคม-มีนาคม). *จุลสารสมาคมผู้ตรวจสอบภายใน*. 17(47): 36.
- [2] สุวิมล กุลาเลิศ. (2549). *คู่มือปฏิบัติสำหรับผู้ตรวจสอบภายในและกรรมการตรวจสอบเพื่อการทำกับดักแก๊งค์การที่ดี*. กรุงเทพฯ: อมรินทร์พริ้นติ้งแอนด์พับลิชชิ่ง.
- [3] จันทนา สาขาการ; และคณะ. (2548). *การควบคุมภายในและการตรวจสอบภายใน*. กรุงเทพฯ: ที พี เอ็น เพรส.
- [4] รวพจน์ อุชุไพบุณย์วงศ์. (2532). *ปัจจัยที่มีผลต่อการพิจารณากำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีในประเทศไทย*. วิทยานิพนธ์ บข.ม. จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- [5] ดวงกมล โฆษพันธ์. (2546). *ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่มีผลต่องานตรวจสอบภายในกับการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี*. วิทยานิพนธ์ บข.ม. จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
- [6] ภาวินี ช้อยสุนิธร. (2545). *การบัญชีต้นทุน*. พิมพ์ครั้งที่ 7. กรุงเทพฯ: แผนกตำราและคำสอน มหาวิทยาลัยกรุงเทพ.
- [7] สมนึก เอื้อจิระพงศ์พันธ์. (2551). *การบัญชีต้นทุน*. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพฯ: แมคกรอ-ฮิล.
- [8] พชรินทร์ ไตรรัตน์รุ่งเรือง. (2551). *การบัญชีต้นทุน*. พิมพ์ครั้งที่ 2. ปทุมธานี: มหาวิทยาลัยกรุงเทพ.
- [9] Horngren, Charles T., Foster, George. and M. Datar, Srikant. (1997). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. 9th ed. Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall International,inc.,
- [10] Moriarity, Shane, and Allen, Carl P. (1991). *Cost Accounting*. 3rd ed. Newyork: John Wiley & sons, Inc.
- [11] ฉัตรพร เสมอใจ. (2547). *การจัดการและการตลาดบริการ*. กรุงเทพฯ: ซีเอ็ดดูเคชั่น.
- [12] ธนพร ประกายเกียรติ; และ ไพศาล วรเศรษฐศิริ. (2549, กรกฎาคม-กันยายน). งานสัมมนา กลไกการตรวจสอบความโปร่งใสและการสร้างความมั่นใจให้ผู้ลงทุน. *จุลสารสมาคมผู้ตรวจสอบภายใน*. 16:(41): 48-49.
- [13] สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย. (2550, ตุลาคม-ธันวาคม). งานสัมมนาใหญ่ประจำปี 2550 คุณพร้อมที่จะเป็นผู้ตรวจสอบภายในที่ดีแล้วหรือยัง. *จุลสารสมาคมผู้ตรวจสอบภายใน*. 17(46): 25-27.
- [14] สมาคมผู้ตรวจสอบภายในร่วมกับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. (2548). *แนวทางการตรวจสอบภายใน*. กรุงเทพฯ: คูมายเบส.
- [15] Atkisson, Robert M. (1986). *Modern internal auditing : continuing professional education*. New York, N.Y.: Wiley.
- [16] Pickett, K.H. Spensor.; Pickett, Jenifer M. (2003). *The Internal Handbook*. UK: John Wiley & Sons, Ltd.
- [17] ธีรวิทย์ เอกะกุล. (2543). *ระเบียบวิธีวิจัยทางพฤติกรรมศาสตร์และสังคมศาสตร์*. อุบลราชธานี: สถาบันราชภัฏอุบลราชธานี.
- [18] นงลักษณ์ วิรัชชัย. (2542). *โมเดลลิสม์:สถิติวิเคราะห์สำหรับการวิจัย*. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

- [19] บุญธรรม กิจปรีดาปริสุทธิ. (2549). *เทคนิคการสร้างเครื่องมือรวบรวมข้อมูลสำหรับการวิจัย*. พิมพ์ครั้งที่ 6. กรุงเทพฯ: จามจุรี โปรดักท์.
- [20] รัชชัย งามสันติวงศ์. (2545). *SPSS for Windows : หลักการและวิธีใช้คอมพิวเตอร์ในงานสถิติเพื่อการวิจัย*. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพฯ: WTOO.
- [21] สุชาติ ประสิทธิ์รัฐสินธุ์. (2548). *การใช้สถิติในงานวิจัยอย่างถูกต้องและได้มาตรฐานสากล*. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพฯ: สามลดา.