

บทที่ 5

สรุปผลการศึกษา และข้อเสนอแนะ

การศึกษาค้นคว้าแบบอิสระนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ โดยศึกษาจากกลุ่มผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งเป็นผู้สอบบัญชีที่ได้ทำการตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในปี พ.ศ. 2550 จำนวน 102 ราย โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูล ซึ่งสามารถเก็บรวบรวมข้อมูลได้ 55 ราย คิดเป็นร้อยละ 53.92 จากนั้นนำข้อมูลที่รวบรวมได้มาทำการประมวลผลและวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติเชิงพรรณนาและสถิติอ้างอิง ประกอบด้วย ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย การแจกแจงแบบทึ โดยทำการทดสอบความแตกต่างระหว่างค่าเฉลี่ยของประชากรสองกลุ่มที่เป็นอิสระต่อกัน การวิเคราะห์ความแปรปรวนทางเดียว และการวิเคราะห์ความแตกต่างของค่าเฉลี่ยเป็นรายคู่ด้วยวิธีเชฟเฟ พร้อมทั้งทำการวิเคราะห์ข้อมูลทั้งสองส่วน โดยใช้การแจกแจงค่าความถี่แบบสองทาง

สรุปผลการศึกษา

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

จากผลการศึกษาพบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามเป็นเพศหญิง คิดเป็นร้อยละ 50.91 และเป็นเพศชาย คิดเป็นร้อยละ 49.10 ส่วนใหญ่มีอายุระหว่าง 46-50 ปี คิดเป็นร้อยละ 40.00 รองลงมาคือ อายุระหว่าง 41-45 ปี คิดเป็นร้อยละ 20.00 สำเร็จการศึกษาในระดับปริญญาโท คิดเป็นร้อยละ 76.36 รองลงมาคือ ระดับปริญญาตรี คิดเป็นร้อยละ 21.82 มีประสบการณ์ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีอยู่ระหว่าง 21-25 ปี คิดเป็นร้อยละ 30.91 รองลงมาคือ ประสบการณ์อยู่ระหว่าง 16-20 ปี คิดเป็นร้อยละ 29.09 ปฏิบัติงานในสำนักงานสอบบัญชีกลุ่ม Big 4 ได้แก่ บริษัท ไพรซ์วอเตอร์เฮาส์ คูเปอร์ส์ เอบี เอเอส จำกัด บริษัท คีลรอยท์ ทัช โรมัทสึ ไชยศ สอบบัญชี จำกัด บริษัท เคพีเอ็มจี ภูมิไชย สอบบัญชี จำกัด และบริษัท สำนักงาน เอ็นส์ท แอนด์ ยัง จำกัด คิดเป็นร้อยละ 56.36 และปฏิบัติงานในสำนักงานสอบบัญชีอื่นๆ คิดเป็นร้อยละ 43.64 มีจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชีมากกว่า 15 คน คิดเป็นร้อยละ 85.45 รองลงมาคือ มีจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี 11-15 คน คิดเป็นร้อยละ 7.27 รับงานสอบบัญชีในปี พ.ศ. 2550 จากลูกค้าที่เป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยซึ่งใช้ระบบ

สารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์จำนวน 1-25 ราย คิดเป็นร้อยละ 92.73 รองลงมารับงานสอบบัญชีจากลูกค้ากลุ่มนี้จำนวน 26-50 ราย คิดเป็นร้อยละ 5.45 ลูกค้าส่วนใหญ่อยู่ในกลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม คิดเป็นร้อยละ 21.12 รองลงมาคือ กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง คิดเป็นร้อยละ 16.77

ส่วนที่ 2 การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์

2.1 ความเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามที่มีต่อการศึกษาทำความเข้าใจระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน การระบุปัจจัยเสี่ยง การประเมินระดับความเสี่ยง การประเมินโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยง การประเมินระดับผลกระทบ การทดสอบการควบคุม และวิธีการทดสอบการควบคุมในระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์

จากผลการศึกษาพบว่า ขั้นตอนการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมในการสอบบัญชีของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ มีดังนี้

(1) ศึกษาทำความเข้าใจและรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในซึ่งได้รับผลกระทบจากสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ โดยการสังเกตการณ์การจัดระบบของการปฏิบัติงานด้านคอมพิวเตอร์ บุคลากร ฝ่ายบริหาร และลักษณะของการประมวลผลรายการ คิดเป็นร้อยละ 22.37 รองลงมาคือ การสอบถามผู้บริหาร ผู้ควบคุมงาน และบุคลากรอื่นในระดับต่างๆ ที่เหมาะสมของกิจการ คิดเป็นร้อยละ 21.92

(2) ระบุปัจจัยเสี่ยงของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ โดยการวิเคราะห์ความรู้ที่ได้จากการทำความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน คิดเป็นร้อยละ 24.23 รองลงมาคือ การสอบทานผลการตรวจสอบครั้งก่อน คิดเป็นร้อยละ 19.82

(3) ประเมินระดับความเสี่ยงของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ โดยพิจารณาจากโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยงกับระดับผลกระทบ ซึ่งโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยงจะพิจารณาจากความซับซ้อนของระบบงานและความซับซ้อนของระบบประมวลผล คิดเป็นร้อยละ 21.88 เท่ากัน รองลงมาพิจารณาจากประสิทธิผลของระบบควบคุมภายใน คิดเป็นร้อยละ 19.64 ส่วนระดับผลกระทบจะพิจารณาจากสาระสำคัญที่มีต่อการเงิน โดยรวม คิดเป็นร้อยละ 40.83 รองลงมาพิจารณาจากสาระสำคัญที่มีต่อการเงินในแต่ละรายการ คิดเป็นร้อยละ 33.33

(4) ทำการทดสอบการควบคุม โดยใช้ทั้งสองวิธีร่วมกัน นั่นคือ ทดสอบการควบคุมโดยไม่ใช้คอมพิวเตอร์ร่วมกับการใช้คอมพิวเตอร์ คิดเป็นร้อยละ 74.07 รองลงมาคือ ทดสอบการควบคุมโดยไม่ใช้คอมพิวเตอร์เพียงวิธีเดียว ได้แก่ การตรวจสอบเอกสาร การสอบถามบุคลากร การสังเกตการณ์ และการปฏิบัติซ้ำเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายใน คิดเป็นร้อยละ 24.07

2.2 ความเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามที่มีต่อการศึกษาทำความเข้าใจระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน การระบุปัจจัยเสี่ยง การประเมินโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยง และการประเมินระดับผลกระทบ จำแนกตามสำนักงานสอบบัญชี

ตารางที่ 5-1 แสดงปัจจัยอันดับแรกที่ผู้ตอบแบบสอบถามใช้ในการพิจารณาในแต่ละขั้นตอนของการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมในการสอบบัญชีของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ จำแนกตามสำนักงานสอบบัญชี

ขั้นตอนการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมในการสอบบัญชีของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์	ปัจจัยอันดับแรกที่ใช้ในการพิจารณา	
	สำนักงานสอบบัญชีกลุ่ม Big 4	สำนักงานสอบบัญชีอื่นๆ
1. ศึกษาทำความเข้าใจและรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในซึ่งได้รับผลกระทบจากสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์	<ul style="list-style-type: none"> - ประสบการณ์ในการตรวจสอบที่ผ่านมาเกี่ยวกับกิจการหรือธุรกิจประเภทนั้น - การสอบถามผู้บริหาร ผู้ควบคุมงาน และบุคลากรอื่นในระดับต่างๆ ที่เหมาะสมของกิจการ 	<ul style="list-style-type: none"> - สังเกตการณ์การจัดระบบของ การปฏิบัติงานด้านคอมพิวเตอร์ บุคลากร ฝ่ายบริหาร และ ลักษณะของการประมวลผล รายการ
2. ระบุปัจจัยเสี่ยง	<ul style="list-style-type: none"> - วิเคราะห์ความรู้ที่ได้จากการทำความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน 	<ul style="list-style-type: none"> - วิเคราะห์ความรู้ที่ได้จากการทำความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน
3. ประเมินระดับความเสี่ยง (1) โอกาสที่จะเกิดความเสี่ยง (2) ระดับผลกระทบ	<ul style="list-style-type: none"> - ประสิทธิภาพของระบบควบคุมภายใน - สาระสำคัญที่มีต้องบการเงินโดยรวม 	<ul style="list-style-type: none"> - ความซับซ้อนของระบบงาน - ความซับซ้อนของระบบประมวลผล - สาระสำคัญที่มีต้องบการเงินโดยรวม - สาระสำคัญที่มีต้องบการเงินในแต่ละรายการ

จากตารางที่ 5-1 พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ที่ปฏิบัติงานในสำนักงานสอบบัญชี กลุ่ม Big 4 ได้ศึกษาทำความเข้าใจและรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในจากประสบการณ์ในการตรวจสอบที่ผ่านมาเกี่ยวกับกิจการหรือธุรกิจประเภทนั้น และจากการสอบถามผู้บริหาร ผู้ควบคุมงาน และบุคลากรอื่นในระดับต่างๆ ที่เหมาะสมของกิจการ จากนั้น จะทำการระบุปัจจัยเสี่ยงของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ โดยการวิเคราะห์ความรู้ที่ได้จากการทำความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน และทำการประเมินความเสี่ยงจากโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยง โดยการพิจารณาประสิทธิผลของระบบควบคุมภายใน ร่วมกับการประเมินระดับผลกระทบซึ่งพิจารณาจากสาระสำคัญที่มีต่องบการเงิน โดยรวม

ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ที่ปฏิบัติงานในสำนักงานสอบบัญชีอื่นๆ ได้ศึกษาทำความเข้าใจและรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในจากการสังเกตการณ์การจัดระบบของการทำงานด้านคอมพิวเตอร์ บุคลากร ฝ่ายบริหาร และลักษณะของการประมวลผลรายการ จากนั้นจะทำการระบุปัจจัยเสี่ยงของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ โดยการวิเคราะห์ความรู้ที่ได้จากการทำความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน และทำการประเมินความเสี่ยงจากโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยง โดยการพิจารณาความซับซ้อนของระบบงาน และความซับซ้อนของระบบประมวลผล ร่วมกับการประเมินระดับผลกระทบซึ่งพิจารณาจากสาระสำคัญที่มีต่องบการเงิน โดยรวม และสาระสำคัญที่มีต่องบการเงินในแต่ละรายการ

2.3 ความเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามจำนวน 55 ราย ที่มีต่อการประเมินระดับความเสี่ยงสืบเนื่องในสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ ระดับความสำคัญของการควบคุมทั่วไปและการควบคุมระบบงานในระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์

(1) ผู้ตอบแบบสอบถามมีความเห็นว่า ความเสี่ยงสืบเนื่องในสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ โดยรวมอยู่ในระดับมาก มีค่าเฉลี่ยรวมเท่ากับ 3.79 โดยเห็นว่าโครงสร้างการจัดองค์การและลักษณะของการประมวลผลมีความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับมาก ส่วนการออกแบบและวิธีการปฏิบัติงานมีความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับปานกลาง หากพิจารณาเป็นรายข้อ พบว่า การเข้าถึงข้อมูลและ โปรแกรมคอมพิวเตอร์ทำได้ง่าย ซึ่งอยู่ในส่วนลักษณะของการประมวลผล มีค่าเฉลี่ยสูงสุด

(2) ผู้ตอบแบบสอบถามมีความเห็นว่า การควบคุมทั่วไปในระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ โดยรวมมีความสำคัญอยู่ในระดับมาก มีค่าเฉลี่ยรวมเท่ากับ 4.04 โดยเห็นว่า การควบคุมทั่วไปในระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ทุกข้อมีความสำคัญอยู่ในระดับมาก หากพิจารณาเป็นรายข้อ พบว่า การควบคุมการเข้าถึงระบบงาน มีค่าเฉลี่ยสูงสุด

(3) ผู้ตอบแบบสอบถามมีความเห็นว่า การควบคุมระบบงานในระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์โดยรวมมีความสำคัญอยู่ในระดับมาก มีค่าเฉลี่ยรวมเท่ากับ 4.24 โดยเห็นว่าการควบคุมระบบงานในระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ทุกข้อมีความสำคัญอยู่ในระดับมาก หากพิจารณาเป็นรายข้อพบว่า การควบคุมการนำข้อมูลเข้าคอมพิวเตอร์ มีค่าเฉลี่ยสูงสุด

2.4 ความเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามจำนวน 55 ราย ที่มีต่อการประเมินระดับความเสี่ยงสืบเนื่องในสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ ระดับความสำคัญของการควบคุมทั่วไปและการควบคุมระบบงานในระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ จำแนกตามช่วงอายุระดับการศึกษา ประสบการณ์ในการปฏิบัติงานสอบบัญชี สำนักงานสอบบัญชี และจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี

ตารางที่ 5-2 แสดงผลการทดสอบสมมติฐานที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติเท่ากับ 0.05 และความแตกต่างเป็นรายคู่เกี่ยวกับการแสดงความเห็นต่อการประเมินระดับความเสี่ยงสปีนเนื่องในสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์

ความเสี่ยงสปีนเนื่อง ในสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์	อายุ							การศึกษา			ประสบการณ์							สำนักงาน		จำนวนผู้ช่วย										
	ความแตกต่าง							ความแตกต่าง			ความแตกต่าง							ความแตกต่าง		ความแตกต่าง										
	ผลการทดสอบสมมติฐาน	≤ 30 ปี	31 - 35 ปี	36 - 40 ปี	41 - 45 ปี	46 - 50 ปี	51 - 55 ปี	56 - 60 ปี	> 60 ปี	ผลการทดสอบสมมติฐาน	ป.ตรี	ป.โท	ป.เอก	ผลการทดสอบสมมติฐาน	≤ 10 ปี	11 - 15 ปี	16 - 20 ปี	21 - 25 ปี	26 - 30 ปี	31 - 35 ปี	36 - 40 ปี	> 40 ปี	ผลการทดสอบสมมติฐาน	Big 4	อื่นๆ	ผลการทดสอบสมมติฐาน	1 - 5 คน	6 - 10 คน	11 - 15 คน	> 15 คน
1. โครงสร้างการจัดองค์กร																														
1.1 การรวมหน้าที่งานและความรู้เข้าด้วยกัน	✓								✓				✓										✓			✓				
1.2 การจัดเก็บโปรแกรมและข้อมูลไว้ในสถานที่เดียวกัน	✓								✓				✓										✓			✓				
2. ลักษณะของการประมวลผล																														
2.1 การไม่มีเอกสารที่ใช้ในการนำข้อมูลเข้าคอมพิวเตอร์	✓								✓				✓										✓			✓				
2.2 การไม่มีหลักฐานการคิดตามการบันทึกรายการที่สามารถมองเห็นได้ด้วยตา	✓								✓				✓										✓			×				
2.3 การไม่มีผลลัพธ์จากการประมวลผลที่สามารถมองเห็นได้ด้วยสายตา	✓								✓				✓										✓			✓				
2.4 การเข้าถึงข้อมูลและโปรแกรมคอมพิวเตอร์ทำได้ง่าย	✓								✓				✓										✓			✓				
3. การออกแบบและวิธีการปฏิบัติงาน																														
3.1 ความสม่ำเสมอของการทำงาน	✓								✓				✓										✓			✓				
3.2 วิธีการควบคุมโดยโปรแกรมในระบบงาน	✓								✓				✓										✓			✓				
3.3 รายการทางบัญชีรายการเดียวสามารถปรับปรุงฐานข้อมูลได้พร้อมกัน	✓								✓				✓										✓			✓				
3.4 รายการที่สร้างขึ้นจากระบบงาน	✓								✓				✓										×	●	●	✓				
3.5 สื่อที่ใช้ในการเก็บโปรแกรมและข้อมูลมีโอกาสเสียหายได้ง่าย	✓								✓				✓										✓			✓				
ความเสี่ยงสปีนเนื่องโดยรวม	✓								✓				✓										✓			✓				

✓ ขอมรับสมมติฐานหลัก × ปฏิเสธสมมติฐานหลัก ● มีความแตกต่างกัน

จากตารางที่ 5-2 พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามในกลุ่มอายุ ระดับการศึกษา และประสบการณ์ ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีต่างกัน แสดงความเห็นต่อการประเมินระดับความเสี่ยงสืบเนื่องใน สภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ ระดับ 0.05

ผู้ตอบแบบสอบถามที่ปฏิบัติงานในสำนักงานสอบบัญชีต่างกัน แสดงความเห็นต่อระดับ ความเสี่ยงสืบเนื่องในสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์โดยรวมไม่แตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 แต่เมื่อพิจารณาเป็นรายข้อพบว่า มีความแตกต่างกันอย่างมี นัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 จำนวน 1 ข้อ คือ รายการที่สร้างขึ้นจากระบบงาน ซึ่งผลการศึกษา พบว่า สำนักงานสอบบัญชีกลุ่ม Big 4 ประเมินระดับความเสี่ยงของรายการที่สร้างขึ้นจาก ระบบงานสูงกว่าสำนักงานสอบบัญชีอื่นๆ

ผู้ตอบแบบสอบถามในกลุ่มที่มีจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชีต่างกัน แสดงความเห็นต่อระดับ ความเสี่ยงสืบเนื่องในสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์โดยรวมไม่แตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 แต่เมื่อพิจารณาเป็นรายข้อพบว่า มีความแตกต่างกันอย่างมี นัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 จำนวน 1 ข้อ คือ การไม่มีหลักฐานการติดตามการบันทึกรายการที่ สามารถมองเห็นได้ด้วยสายตา เมื่อทำการทดสอบความแตกต่างเป็นรายคู่ด้วยวิธีเชฟเฟ (Scheffe) ผลการศึกษาพบว่า ไม่พบรายคู่ใดที่มีความเห็นต่อระดับความเสี่ยงสืบเนื่องในสภาพแวดล้อมของ ระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ตารางที่ 5-3 แสดงผลการทดสอบสมมติฐานที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติเท่ากับ 0.05 และความแตกต่างเป็นรายคู่เกี่ยวกับการแสดงความเห็นต่อระดับความสำคัญของการควบคุมทั่วไปในระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์

การควบคุมทั่วไป ในระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์	อายุ							การศึกษา			ประสบการณ์							สำนักงาน		จำนวนผู้ช่วย						
	ผลการทดสอบสมมติฐาน	ความแตกต่าง						ผลการทดสอบสมมติฐาน	ความแตกต่าง			ผลการทดสอบสมมติฐาน	ความแตกต่าง						ผลการทดสอบสมมติฐาน	ความแตกต่าง	ผลการทดสอบสมมติฐาน	ความแตกต่าง				
		≤ 30 ปี	31 - 35 ปี	36 - 40 ปี	41 - 45 ปี	46 - 50 ปี	51 - 55 ปี		56 - 60 ปี	> 60 ปี	ป.ตรี		ป.โท	ป.เอก	≤ 10 ปี	11 - 15 ปี	16 - 20 ปี	21 - 25 ปี				26 - 30 ปี	31 - 35 ปี	36 - 40 ปี	> 40 ปี	Big 4
1. การกำหนดนโยบายการใช้สารสนเทศ	✓							✓				✓							×	●	●	✓				
2. การแบ่งแยกหน้าที่งานในระบบสารสนเทศ	✓							✓				✓							✓			✓				
3. การควบคุมโครงการพัฒนาระบบสารสนเทศ	✓							✓				✓							✓			✓				
4. การควบคุมการเปลี่ยนแปลงแก้ไขระบบ	✓							✓				✓							✓			✓				
5. การควบคุมการปฏิบัติงานในศูนย์คอมพิวเตอร์	✓							✓				✓							✓			×				
6. การควบคุมการเข้าถึงอุปกรณ์คอมพิวเตอร์	✓							✓				✓							✓			✓				
7. การควบคุมการเข้าถึงข้อมูลและทรัพยากรสารสนเทศ	✓							✓				✓							✓			✓				
8. การควบคุมการเข้าถึงระบบงาน	✓							✓				✓							✓			✓				
9. การควบคุมการจัดเก็บข้อมูล	✓							✓				✓							×	●	●	✓				
10. การควบคุมการสื่อสารข้อมูล	✓							✓				✓							×	●	●	✓				
11. การกำหนดมาตรฐานในการจัดทำเอกสารระบบสารสนเทศ	✓							✓				✓							×	●	●	×	●	●		
12. การลดความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นกับระบบคอมพิวเตอร์	✓							✓				✓							✓			×	●	●		
13. การวางแผนแก้ไขความเสียหายจากเหตุฉุกเฉิน	✓							✓				✓							✓			✓				
การควบคุมทั่วไปโดยรวม	✓							✓				✓							✓			×	●	●		

✓ ขอมรับสมมติฐานหลัก × ปฏิเสธสมมติฐานหลัก ● มีความแตกต่างกัน

จากตารางที่ 5-3 พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามในกลุ่มอายุ ระดับการศึกษา และประสบการณ์ ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีต่างกัน แสดงความเห็นต่อระดับความสำคัญของการควบคุมทั่วไปใน ระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ผู้ตอบแบบสอบถามที่ปฏิบัติงานในสำนักงานสอบบัญชีต่างกัน แสดงความเห็นต่อระดับ ความสำคัญของการควบคุมทั่วไปในระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์โดยรวมไม่แตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 แต่เมื่อพิจารณาเป็นรายข้อพบว่า มีความแตกต่างกันอย่างมี นัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 จำนวน 4 ข้อ ได้แก่ การกำหนดนโยบายการใช้สารสนเทศ การ ควบคุมการจัดเก็บข้อมูล การควบคุมการสื่อสารข้อมูล และการกำหนดมาตรฐานในการจัดทำ เอกสารระบบสารสนเทศ ซึ่งผลการศึกษาพบว่า สำนักงานสอบบัญชีอื่นๆ ให้ความสำคัญต่อการ กำหนดนโยบายการใช้สารสนเทศ การควบคุมการจัดเก็บข้อมูล การควบคุมการสื่อสารข้อมูล และ การกำหนดมาตรฐานในการจัดทำเอกสารระบบสารสนเทศ มากกว่าสำนักงานสอบบัญชีกลุ่ม Big 4

ผู้ตอบแบบสอบถามในกลุ่มที่มีจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชีต่างกัน แสดงความเห็นต่อระดับ ความสำคัญของการควบคุมทั่วไปในระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์โดยรวมแตกต่างกันอย่างมี นัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 และเมื่อพิจารณาเป็นรายข้อพบว่า มีความแตกต่างกันอย่างมี นัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 จำนวน 3 ข้อ ได้แก่ การควบคุมการปฏิบัติงานในศูนย์คอมพิวเตอร์ การกำหนดมาตรฐานในการจัดทำเอกสารระบบสารสนเทศ และการลดความเสียหายที่อาจเกิด ขึ้นกับระบบคอมพิวเตอร์ ซึ่งผลการศึกษาพบว่า กลุ่มที่มีจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี 6-10 คน ให้ความสำคัญต่อการควบคุมทั่วไปในระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์โดยรวม การกำหนด มาตรฐานในการจัดทำเอกสารระบบสารสนเทศ และการควบคุมเพื่อลดความเสียหายที่อาจเกิด ขึ้นกับระบบคอมพิวเตอร์ มากกว่ากลุ่มที่มีจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี 11-15 คน ส่วนการควบคุมการ ปฏิบัติงานในศูนย์คอมพิวเตอร์ เมื่อทำการทดสอบความแตกต่างเป็นรายคู่ด้วยวิธีเชฟเฟ (Scheffe') กลับไม่พบรายคู่ใดที่มีความเห็นต่อระดับความสำคัญของการควบคุมทั่วไปในระบบสารสนเทศที่ ใช้คอมพิวเตอร์แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ตารางที่ 5-4 แสดงผลการทดสอบสมมติฐานที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติเท่ากับ 0.05 และความแตกต่างเป็นรายคู่เกี่ยวกับการแสดงความเห็นต่อระดับความสำคัญของการควบคุมระบบงานในระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์

การควบคุมระบบงาน ในระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์	อายุ							การศึกษา			ประสบการณ์							สำนักงาน		จำนวนผู้ช่วย							
	ผลการทดสอบสมมติฐาน	ความแตกต่าง						ผลการทดสอบสมมติฐาน	ความแตกต่าง			ผลการทดสอบสมมติฐาน	ความแตกต่าง						ผลการทดสอบสมมติฐาน	ความแตกต่าง	ผลการทดสอบสมมติฐาน	ความแตกต่าง					
		≤ 30 ปี	31 - 35 ปี	36 - 40 ปี	41 - 45 ปี	46 - 50 ปี	51 - 55 ปี		56 - 60 ปี	> 60 ปี	ป.ตรี		ป.โท	ป.เอก	≤ 10 ปี	11 - 15 ปี	16 - 20 ปี	21 - 25 ปี				26 - 30 ปี	31 - 35 ปี	36 - 40 ปี	> 40 ปี	Big 4	อื่นๆ
1. การควบคุมการนำข้อมูลเข้าคอมพิวเตอร์	✓							×	●	●	●	✓								✓			✓				
2. การควบคุมการประมวลผลและเพิ่มข้อมูลคอมพิวเตอร์	✓							×	●	●	●	✓								✓			✓				
3. การควบคุมข้อมูลที่ออกจากคอมพิวเตอร์	✓							✓				✓								✓			✓				
การควบคุมระบบงานโดยรวม	✓							×	●	●	●	✓								✓			✓				

✓ ขอมรับสมมติฐานหลัก × ปฏิเสธสมมติฐานหลัก ● มีความแตกต่างกัน

จากตารางที่ 5-4 พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามในกลุ่มอายุ ประสบการณ์ในการปฏิบัติงาน สอบบัญชี สำนักงานสอบบัญชี และจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชีต่างกัน แสดงความเห็นต่อระดับ ความสำคัญของการควบคุมระบบงานในระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ไม่แตกต่างกันอย่างมี นัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ผู้ตอบแบบสอบถามที่มีระดับการศึกษาต่างกัน แสดงความเห็นต่อระดับความสำคัญของ การควบคุมระบบงานในระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์โดยรวมแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ ทางสถิติที่ระดับ 0.05 และหากพิจารณาเป็นรายข้อพบว่า มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทาง สถิติที่ระดับ 0.05 จำนวน 2 ข้อ ได้แก่ การควบคุมการนำข้อมูลเข้าคอมพิวเตอร์ และการควบคุมการ ประมวลผลและเพิ่มข้อมูลคอมพิวเตอร์ ซึ่งผลการศึกษาพบว่า กลุ่มที่สำเร็จการศึกษาในระดับ ปริญญาตรีและระดับปริญญาโท ให้ความสำคัญต่อการควบคุมระบบงานในระบบสารสนเทศที่ใช้ คอมพิวเตอร์โดยรวม การควบคุมการนำข้อมูลเข้าคอมพิวเตอร์ และการควบคุมการประมวลผลและ เพิ่มข้อมูลคอมพิวเตอร์มากกว่ากลุ่มที่สำเร็จการศึกษาในระดับปริญญาเอก

อภิปรายผลการศึกษา

การค้นคว้าแบบอิสระเรื่อง แนวปฏิบัติเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีของ ระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ อ้างอิงแนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับการสอบบัญชีใน สภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ การควบคุมภายในของระบบสารสนเทศที่ ใช้คอมพิวเตอร์ และการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี สามารถอภิปรายผลการศึกษาได้ดังนี้

1. ในการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่จะทำการ ทดสอบการควบคุม ซึ่งสอดคล้องกับผลการศึกษาของ งามฉวี โชติยมนตรี (2547) ที่ได้ศึกษาเรื่อง การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี ในอำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่ ระบุว่า การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมนั้น ผู้สอบบัญชีจะมุ่งเน้นไปที่กิจการมีระบบการควบคุม ภายในที่มีประสิทธิภาพหรือไม่เป็นประเด็นสำคัญ โดยวิธีการทดสอบระบบก็เป็นอีกวิธีหนึ่งที่จะ ทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถทราบจุดอ่อนของระบบการควบคุมภายในของกิจการ เพื่อจะได้ตัดสินใจ กำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบ โดยใช้วิธีตรวจสอบเนื้อหาสาระให้ เหมาะสมกับสถานการณ์และขนาดของกิจการ

2. ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่จะใช้วิธีการทดสอบการควบคุมโดยไม่ใช้คอมพิวเตอร์ ร่วมกับการใช้คอมพิวเตอร์ ซึ่งสอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 401 เรื่อง การตรวจสอบ ในสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ ระบุว่า ผู้สอบบัญชีสามารถใช้วิธีการ ตรวจสอบด้วยมือ หรือเทคนิคการสอบบัญชีโดยใช้คอมพิวเตอร์ช่วย หรือใช้ทั้งสองอย่างประกอบ

กัน เพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอ อย่างไรก็ตามในระบบบัญชีซึ่งใช้คอมพิวเตอร์ในการประมวลผลระบบงานที่สำคัญ ผู้สอบบัญชีจะมีความยากลำบาก หรือไม่สามารถรวบรวมข้อมูลบางอย่างเพื่อการตรวจสอบ การสอบถาม หรือการยืนยัน หากไม่ใช้คอมพิวเตอร์ช่วยในการตรวจสอบ (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2549ค)

3. ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ที่ปฏิบัติงานในสำนักงานสอบบัญชีกลุ่ม Big 4 จะศึกษาทำความเข้าใจและรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในจากประสบการณ์ในการตรวจสอบที่ผ่านมาเกี่ยวกับกิจการหรือธุรกิจประเภทนั้น และจากการสอบถามผู้บริหาร ผู้ควบคุมงาน และบุคลากรอื่นในระดับต่างๆ ที่เหมาะสมของกิจการ ซึ่งหนึ่งในผลการศึกษาที่สอดคล้องกับผลการวิจัยของ กรทิพย์ วาณิชวิเศษกุล (2549) ที่ได้วิจัยเรื่อง การวิเคราะห์และประเมินความเสี่ยงทางธุรกิจในการตรวจสอบบัญชี กรณีศึกษา: บริษัทในอุตสาหกรรมกระดาษคราฟท์ พบว่า ผู้สอบบัญชีจะต้องเข้าถึงแหล่งข้อมูลภายในโดยการเข้าไปสอบถามจากผู้บริหารระดับสูงของบริษัท เพื่อให้ได้ข้อมูลเชิงลึก ทั้งในแง่ของวัตถุประสงค์ เป้าหมายในการดำเนินงาน และกลยุทธ์ของบริษัท รวมทั้งประเด็นต่างๆ ที่ผู้บริหารระดับสูงเป็นกังวลในแง่ของการดำเนินธุรกิจ เนื่องจากสิ่งเหล่านี้มีความจำเป็นอย่างยิ่งเพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถวิเคราะห์ข้อมูลและสามารถกำหนดปัจจัยเสี่ยงที่อาจส่งผลกระทบต่องบการเงินของบริษัทได้

4. การควบคุมระบบงานในระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุด คือ การควบคุมการนำข้อมูลเข้าคอมพิวเตอร์ ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (2543) ที่ได้ระบุว่า ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่เห็นความสำคัญและใช้เวลาค่อนข้างมากในการประเมินความเชื่อถือได้ของระบบการควบคุมการนำข้อมูลเข้า ด้วยเหตุผลที่ว่ากิจกรรมการนำข้อมูลเข้าเป็นกิจกรรมที่ปฏิบัติอยู่เป็นประจำโดยคน และบางกรณีเป็นการปฏิบัติโดยคนคนเดียวซึ่งไม่มีผู้อื่นรู้เห็นจึงเสี่ยงต่อการเกิดข้อผิดพลาดได้มาก โดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยพบว่า มีความสอดคล้องกับผลการศึกษาวิจัยในอดีตที่ระบุว่า การทุจริตเกี่ยวกับคอมพิวเตอร์มักจะเกิดขึ้นในขั้นตอนการนำข้อมูลเข้าสู่ระบบงานคอมพิวเตอร์

5. ความแตกต่างของสำนักงานสอบบัญชี และจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี มีผลทำให้การแสดงความเห็นต่อการประเมินระดับความเสี่ยงสืบเนื่องในสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ และระดับความสำคัญของการควบคุมทั่วไปในระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 และความแตกต่างของระดับการศึกษา มีผลทำให้การแสดงความเห็นต่อระดับความสำคัญของการควบคุมระบบงานในระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ซึ่งไม่สอดคล้องกับผลการวิจัยของ พรรณีภา แจ่มสุวรรณ (2549) ที่ได้วิจัยเรื่อง การศึกษาการใช้ปัจจัยและองค์ประกอบความเสี่ยงใน

การประเมินความเสี่ยงในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พบว่า ความแตกต่างทางด้านอายุของผู้สอบบัญชี ประสบการณ์การทำงาน ปริมาณงานส่วนที่รับต่อปี จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี และเชื้อชาติของสำนักงานที่ผู้สอบบัญชีสังกัดนั้น ไม่มีผลทำให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่อปัจจัยเสี่ยงสืบเนื่องและปัจจัยเสี่ยงจากการควบคุมแตกต่างกัน สาเหตุที่เป็นเช่นนี้อาจเนื่องมาจากเรื่องที่ทำการศึกษามีขอบเขตเนื้อหาต่างกัน กล่าวคือ งานวิจัยของ พรรณิภา แจ่มสุวรรณ ได้วิจัยเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีโดยทั่วไป ส่วนการศึกษานี้ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์

ข้อค้นพบจากการศึกษา

การค้นคว้าแบบอิสระเรื่อง แนวปฏิบัติเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ ได้ทำการสำรวจความคิดเห็นเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งเป็นผู้ทำการตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีการใช้ระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ มีข้อค้นพบในประเด็นต่างๆ ดังนี้

1. ขั้นตอนการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมในการสอบบัญชีของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ มีดังนี้

1.1 ศึกษาทำความเข้าใจและรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในซึ่งได้รับผลกระทบจากสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ โดยการสังเกตการณ์การจัดระบบของการปฏิบัติงานด้านคอมพิวเตอร์ บุคลากร ฝ่ายบริหาร และลักษณะของการประมวลผลรายการ

1.2 ระบุปัจจัยเสี่ยงของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ โดยการวิเคราะห์ความรู้ที่ได้จากการทำความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน

1.3 ประเมินระดับความเสี่ยงของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ โดยพิจารณาจากโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยงกับระดับผลกระทบ ซึ่งโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยงจะพิจารณาจากความซับซ้อนของระบบงานและความซับซ้อนของระบบประมวลผล ส่วนระดับผลกระทบจะพิจารณาจากสาระสำคัญที่มีต่อการเงินโดยรวม

1.4 ทำการทดสอบการควบคุม โดยใช้ทั้งสองวิธีร่วมกัน นั่นคือ ทดสอบการควบคุมโดยไม่ใช้คอมพิวเตอร์ร่วมกับการใช้คอมพิวเตอร์

2. ความแตกต่างของสำนักงานสอบบัญชี มีผลทำให้การแสดงความเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามในส่วนที่เกี่ยวข้องกับแหล่งความรู้ที่ใช้ศึกษาทำความเข้าใจระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในซึ่งได้รับผลกระทบจากสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ และปัจจัยที่ใช้ในการพิจารณาเพื่อประเมินโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยงและระดับผลกระทบ มีความแตกต่างกัน

3. ความเสี่ยงสืบเนื่องในสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์โดยรวมอยู่ในระดับมาก โดยที่โครงสร้างการจ้องการและลักษณะของการประมวลผลมีความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับมาก ส่วนการออกแบบและวิธีการปฏิบัติงานมีความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับปานกลาง

4. การควบคุมทั่วไปและการควบคุมระบบงานในระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ทุกข้อมีความสำคัญอยู่ในระดับมาก เมื่อเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยรวมของการควบคุมทั้งสองพบว่า การควบคุมระบบงานมีค่าเฉลี่ยรวมสูงกว่าการควบคุมทั่วไป จึงสามารถสรุปได้ว่า ผู้ตอบแบบสอบถามให้ความสำคัญต่อการควบคุมระบบงานในระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์มากกว่าการควบคุมทั่วไปในระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์

5. ความแตกต่างของสำนักงานสอบบัญชี และจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี มีผลทำให้การแสดงความเห็นต่อการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องในสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

5.1 ความแตกต่างของสำนักงานสอบบัญชี มีผลทำให้การแสดงความเห็นต่อการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องในสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ ด้านรายการที่สร้างขึ้นจากระบบงาน มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 โดยพบว่า สำนักงานสอบบัญชีกลุ่ม Big 4 ประเมินระดับความเสี่ยงของรายการที่สร้างขึ้นจากระบบงานสูงกว่าสำนักงานสอบบัญชีอื่นๆ

5.2 ความแตกต่างของจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี มีผลทำให้การแสดงความเห็นต่อการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องในสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ ด้านการไม่มีหลักฐานการติดตามการบันทึกรายการที่สามารถมองเห็นได้ด้วยสายตา มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 โดยไม่พบรายค่าใดที่มีความเห็นแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

6. ความแตกต่างของสำนักงานสอบบัญชี และจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี มีผลทำให้การแสดงความเห็นต่อระดับความสำคัญของการควบคุมทั่วไปในระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

6.1 ความแตกต่างของสำนักงานสอบบัญชี มีผลทำให้การแสดงความเห็นต่อระดับความสำคัญของการควบคุมทั่วไปในระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ ด้านการกำหนดนโยบายการใช้สารสนเทศ การควบคุมการจัดเก็บข้อมูล การควบคุมการสื่อสารข้อมูล และการกำหนดมาตรฐานในการจัดทำเอกสารระบบสารสนเทศ มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 โดยพบว่า สำนักงานสอบบัญชีอื่นๆ ให้ความสำคัญต่อการกำหนดนโยบายการใช้สารสนเทศ การควบคุมการจัดเก็บข้อมูล การควบคุมการสื่อสารข้อมูล และการกำหนดมาตรฐานในการจัดทำเอกสารระบบสารสนเทศ มากกว่าสำนักงานสอบบัญชีกลุ่ม Big 4

6.2 ความแตกต่างของจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี มีผลทำให้การแสดงความเห็นต่อระดับความสำคัญของการควบคุมทั่วไปในระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์โดยรวม การควบคุมการปฏิบัติงานในศูนย์คอมพิวเตอร์ การกำหนดมาตรฐานในการจัดทำเอกสารระบบสารสนเทศ และการลดความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นกับระบบคอมพิวเตอร์ มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 โดยพบว่า กลุ่มที่มีจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี 6-10 คน ให้ความสำคัญต่อการควบคุมทั่วไปในระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์โดยรวม การกำหนดมาตรฐานในการจัดทำเอกสารระบบสารสนเทศ และการควบคุมเพื่อลดความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นกับระบบคอมพิวเตอร์ มากกว่ากลุ่มที่มีจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี 11-15 คน ส่วนการควบคุมการปฏิบัติงานในศูนย์คอมพิวเตอร์ ไม่พบรายคู่ใดที่มีความเห็นแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

7. ความแตกต่างของระดับการศึกษาของผู้ตอบแบบสอบถาม มีผลทำให้การแสดงความเห็นต่อระดับความสำคัญของการควบคุมระบบงานในระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์โดยรวม การควบคุมการนำข้อมูลเข้าคอมพิวเตอร์ และการควบคุมการประมวลผลและเพิ่มข้อมูลคอมพิวเตอร์ มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 โดยพบว่า กลุ่มที่สำเร็จการศึกษาในระดับปริญญาตรีและระดับปริญญาโท ให้ความสำคัญต่อการควบคุมระบบงานในระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์โดยรวม การควบคุมการนำข้อมูลเข้าคอมพิวเตอร์ และการควบคุมการประมวลผลและเพิ่มข้อมูลคอมพิวเตอร์ มากกว่ากลุ่มที่สำเร็จการศึกษาในระดับปริญญาเอก

ข้อจำกัดของการศึกษา

1. กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่ในการศึกษานี้ จำกัดอยู่เฉพาะจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชีมากกว่า 15 คน เนื่องจากเป็นคำตอบที่ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เลือกตอบ หากมีการแบ่งช่วงคำตอบนี้อาจทำให้ผลการศึกษามีความแตกต่างไปจากเดิม
2. กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่ในการศึกษานี้ จำกัดอยู่เฉพาะจำนวนลูกจ้างที่เป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยซึ่งมีการใช้ระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ จำนวน 1-25 ราย เนื่องจากเป็นคำตอบที่ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เลือกตอบ หากมีการแบ่งช่วงคำตอบนี้อาจทำให้ผลการศึกษามีความแตกต่างไปจากเดิม

ข้อเสนอแนะจากการศึกษา

1. การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ ผู้สอบบัญชีควรมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับระบบงานด้านคอมพิวเตอร์อย่างเพียงพอ เพื่อสามารถระบุและวิเคราะห์ความเสี่ยงต่างๆ ที่อาจเกิดขึ้นได้ดีและมีประสิทธิภาพ
2. ผู้สอบบัญชีสามารถนำผลการศึกษานี้ไปเป็นแนวปฏิบัติงานสอบบัญชีเพื่อทำการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ได้ดังนี้
 - (1) ศึกษาทำความเข้าใจและรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในซึ่งได้รับผลกระทบจากสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ โดยการสังเกตการณ์การจัดระบบของการปฏิบัติงานด้านคอมพิวเตอร์ บุคลากร ฝ่ายบริหาร และลักษณะของการประมวลผลรายการ
 - (2) ระบุปัจจัยเสี่ยงของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ โดยการวิเคราะห์ความรู้ที่ได้จากการทำความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน
 - (3) ประเมินระดับความเสี่ยงของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ โดยพิจารณาจากโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยงกับระดับผลกระทบ ซึ่งโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยงจะพิจารณาจากความซับซ้อนของระบบงานและความซับซ้อนของระบบประมวลผล ส่วนระดับผลกระทบจะพิจารณาจากสาระสำคัญที่มีต่องบการเงิน โดยรวม
 - (4) ทำการทดสอบการควบคุม โดยใช้ทั้งสองวิธีร่วมกัน นั่นคือ ทดสอบการควบคุมโดยไม่ใช้คอมพิวเตอร์ร่วมกับการใช้คอมพิวเตอร์

ข้อเสนอแนะสำหรับการศึกษารั้งต่อไป

1. การศึกษาค้นคว้าแบบอิสระนี้ ได้ทำการศึกษาเฉพาะกลุ่มของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเท่านั้น หากจะทำการศึกษารั้งต่อไป สามารถที่จะเลือกศึกษาในกลุ่มผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอื่นๆ ซึ่งได้ปฏิบัติงานตรวจสอบในกิจการที่มีการใช้ระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ หรือทำการศึกษากลุ่มของผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทที่มีการใช้ระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ เพื่อจะทำให้เกิดประโยชน์แก่การศึกษารั้งต่อไป

2. หากมีการนำแบบสอบถามของการศึกษานี้ไปใช้ประโยชน์ในการศึกษารั้งต่อไป ควรเพิ่มตัวเลือกของคำตอบในช่วงจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชีมีมากกว่า 15 คน และจำนวนลูกค้าที่เป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยซึ่งมีการใช้ระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ 1-25 ราย ให้มีความละเอียดยิ่งขึ้น