

บทที่ 5

สรุปผลการศึกษา ข้อเสนอแนะ และประเด็นที่ควรศึกษาเพิ่มเติม

สรุปผลจากการศึกษา

การศึกษาเปรียบเทียบการควบคุมภายในตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 กับการควบคุมภายในตามมาตรฐาน COSO

จากการศึกษาเปรียบเทียบแนวคิดของการควบคุมภายในตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 กับมาตรฐาน COSO เกี่ยวกับองค์ประกอบของการควบคุมภายในอันได้แก่ สภาพแวดล้อมของการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุม สารสนเทศและการสื่อสาร การติดตามและประเมินผล พบว่ามีความคล้ายคลึงและแตกต่างกันดังต่อไปนี้

สภาพแวดล้อมของการควบคุมตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 มีความคล้ายคลึงกับมาตรฐาน COSO คือต่างก็มุ่งเน้นให้พิจารณาในเรื่องของความซื่อสัตย์ จรรยาบรรณ ปรัชญาของผู้บริหาร ความรู้ความสามารถของบุคลากร โครงสร้างการจ้องครที่เหมาะสมกับธุรกิจ รวมถึงการมอบอำนาจและหน้าที่ความรับผิดชอบต่าง ๆ ให้แก่พนักงานโดยให้ความสำคัญกับสภาพแวดล้อมของการควบคุมว่ามีส่วนที่จะส่งผลให้เกิดประสิทธิผลในการควบคุมภายในที่ดี

การประเมินความเสี่ยงตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 มีลักษณะคล้ายคลึงกับมาตรฐาน COSO เป็นส่วนใหญ่ ยกเว้นการพิจารณาความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับวิธีการของคู่แข่งชั้นที่มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 ไม่ได้กล่าวถึงเนื่องจากการประเมินความเสี่ยงที่เป็นเรื่องเกี่ยวกับการบริหารงานของผู้บริหาร ผู้สอบบัญชีไม่ได้มีหน้าที่เกี่ยวข้องโดยตรงในการพิจารณาคู่แข่งชั้นดังกล่าว เนื่องจากอาจจะเป็นการเข้าไปยุ่งเกี่ยวในเรื่องการบริหารงานของธุรกิจได้แต่ให้พิจารณาผลการประเมินของผู้บริหารแทนในส่วนการพิจารณาความเสี่ยงจากปัจจัยภายนอกองค์กร

สำหรับกิจกรรมการควบคุมตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 มีความคล้ายคลึงกับมาตรฐาน COSO ในส่วนของกิจกรรมการควบคุมส่วนของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในในเรื่องการพิจารณานโยบาย วัตถุประสงค์ การจัดทำแผนงบประมาณเพื่อควบคุมการปฏิบัติงาน โดยมีกำหนดกิจกรรมการควบคุมที่คล้ายคลึงกัน เช่น การอนุมัติรายการ การแบ่งแยกหน้าที่ การตรวจสอบ การกระทบยอด รวมถึงการป้องกันดูแลทรัพย์สิน ยกเว้นการใช้เครื่องมือในการประเมินผลที่พบว่าตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 ยังใช้เครื่องมือวัดผลทางการเงินแบบเดิมได้แก่การเปรียบเทียบและการวิเคราะห์ผลทางการเงิน แต่ตามมาตรฐาน COSO นำเอาเครื่อง

มือในการควบคุมและประเมินผลสมัยใหม่มาใช้ ได้แก่ ดัชนีวัดผลการปฏิบัติงานบัตร์บันที่ก
คะแนนสมคูลและการเปรียบเทียบกับวิธีที่ดีที่สุด (Bench mark)

ในส่วนของสารสนเทศและการสื่อสารตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 กับมาตรฐาน
COSO มีความคล้ายคลึงกันในเรื่องข้อมูลข่าวสารทางบัญชี ที่ต้องมีความถูกต้อง ทันเวลาและมี
ความเชื่อถือได้ แต่ในส่วนของสื่อสารตามมาตรฐาน COSO จะให้ความสำคัญในเรื่องของการ
สื่อสารระหว่างบุคลากรภายในองค์กรเพื่อให้ข่าวสารทราบโดยทั่วถึงกันมากกว่ามาตรฐานการสอบ
บัญชีรหัส 400

ส่วนของการติดตามและประเมินผลตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 กับมาตรฐาน
COSO มีความคล้ายคลึงกันในเรื่องการประเมินผลการปฏิบัติงานที่ได้มีการจัดให้มีการตรวจสอบ
โดยผู้ที่มีความเป็นอิสระไม่เกี่ยวข้อง โดยตรงกับผลของการควบคุมภายในที่มีช่วยประเมินผลการ
ควบคุมภายในเช่น ผู้ตรวจสอบภายใน ผู้สอบบัญชีภายนอก แต่การติดตามผลนั้นตามมาตรฐาน
COSO มักจะหมายถึงการติดตามผลงานจากผู้บริหารที่รับผิดชอบในงานที่ได้รับมอบหมายเป็น
ส่วนใหญ่ ดังนั้นผู้สอบบัญชีจึงไม่เน้นให้พิจารณาเรื่องการติดตามผลมากนักเนื่องจากอาจเป็นการ
ก้าวล่วงงานด้านบริหารได้

แนวทางการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในตามมาตรฐานการสอบบัญชีและมาตรฐาน COSO

จากการศึกษาเปรียบเทียบการควบคุมภายในตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 กับ
มาตรฐาน COSO พบว่ามีความคล้ายคลึงกันเป็นส่วนใหญ่ในแต่ละองค์ประกอบ ดังนั้น จึงได้นำ
องค์ประกอบทั้ง 5 องค์ประกอบจัดทำแบบสอบถามผู้สอบบัญชีในจังหวัดเชียงใหม่ให้แสดง
แนวทางในการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน ภายหลังจากพิจารณาการควบคุมภายใน
ที่มีจากการศึกษาพบว่า

ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้สอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่ในจังหวัดเชียงใหม่ทำการตรวจสอบธุรกิจประเภทพาณิชย์กรรมโดย
คิดเป็นร้อยละ 64.3 รองลงมาคือตรวจสอบธุรกิจประเภทการบริการคิดเป็นร้อยละ 21.4 และโดย
ส่วนใหญ่ให้ความสำคัญต่อระบบการควบคุมภายในและการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี
ในระดับที่ค่อนข้างสูงคิดเป็นร้อยละ 50 และรองลงมาให้ความสำคัญในระดับค่อนข้างต่ำ คิดเป็น
ร้อยละ 28.6 ธุรกิจส่วนใหญ่ที่ผู้สอบบัญชีในจังหวัดเชียงใหม่ทำการตรวจสอบมีขนาดธุรกิจที่มี
ทุนจดทะเบียนตั้งแต่ 1,000,001 ถึง 5,000,000 บาท คิดเป็นร้อยละ 35.7 และรองลงมาคือขนาด
ธุรกิจที่มีทุนจดทะเบียนต่ำกว่า 1,000,000 บาท คิดเป็นร้อยละ 28.6 โดยผู้สอบบัญชีให้ความสนใจ

ในองค์ประกอบการควบคุมภายใน เรื่องการประเมินความเสี่ยงคิดเป็นร้อยละ 50 รองลงมาให้ความสนใจเรื่องสภาพแวดล้อมของการควบคุม คิดเป็นร้อยละ 35.7 โดยในการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในนั้นผู้สอบบัญชีมีขอบเขตในการประเมินส่วนใหญ่เป็นการประเมินทั้งระบบ (ทุกองค์ประกอบการควบคุมภายใน) คิดเป็นร้อยละ 78.6 รองลงมาคือประเมินเฉพาะองค์ประกอบด้านใดด้านหนึ่ง คิดเป็นร้อยละ 7.1 ส่วนวิธีการประเมินส่วนใหญ่ที่เลือกใช้จะประเมินตามประสบการณ์การตรวจสอบบัญชี คิดเป็นร้อยละ 92.9 รองลงมาคือประเมินตามความคิดริเริ่มของผู้ประเมินเอง คิดเป็นร้อยละ 7.1

ขั้นตอนของการทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายใน

ความเหมาะสมของวิธีการที่ใช้ในการทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายในในแต่ละองค์ประกอบการควบคุมภายในพบว่า ด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุมผู้สอบบัญชีเห็นว่าการสัมภาษณ์มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.6429 แสดงว่ามีความเหมาะสมมากที่สุดในการใช้ทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายใน ด้านการประเมินความเสี่ยงผู้สอบบัญชีเห็นว่าการจัดทำแผนภาพมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.5000 และการสัมภาษณ์มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.1429 แสดงว่ามีความเหมาะสมมากในการใช้ทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายใน ด้านกิจกรรมควบคุมผู้สอบบัญชีเห็นว่าการจัดทำแผนภาพมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.8571 และการสัมภาษณ์มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.7143 แสดงว่ามีความเหมาะสมมากในการใช้ทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายใน ด้านข้อมูลข่าวสารและการสื่อสารผู้สอบบัญชีเห็นว่าวิธีการสัมภาษณ์มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.2143 แสดงว่ามีความเหมาะสมมากในการใช้ทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายใน ด้านการติดตามและประเมินผลผู้สอบบัญชีเห็นว่าการจัดทำแบบสอบถามมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.5000 การสัมภาษณ์มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.8571 และการสอบทานเอกสารมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.6429 แสดงว่ามีความเหมาะสมมากในการใช้ทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายใน ส่วนความเหมาะสมในการนำวิธีการที่จะมาใช้ทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายในตามโครงสร้างของธุรกิจส่วนใหญ่ในจังหวัดเชียงใหม่ผู้สอบบัญชีเห็นว่า การสัมภาษณ์มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.3214 แสดงว่ามีความเหมาะสมมากในการใช้ทำความเข้าใจ

แนวทางการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในขั้นต้น

ความเหมาะสมของแนวทางในการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในขั้นต้นเพื่อประเมินความมีอยู่จริงและการปฏิบัติงานจริงของระบบการควบคุมภายใน พบว่าในด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม ผู้สอบบัญชีเห็นว่าการสอบถามมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.7857 การสังเกตการณ์การปฏิบัติงานจริงมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.1429 แสดงว่าวิธีการดังกล่าวมีความเหมาะสมมาก ด้านการประเมินความเสี่ยง ผู้สอบบัญชีเห็นว่าการสอบถามมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.2143 และการสังเกตการณ์

การปฏิบัติงานจริงมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.2857 การทดสอบแบบจำกัดมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.000 และการตรวจสอบเอกสารมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.2500 แสดงว่ามีความเหมาะสม ด้านกิจกรรมการควบคุม ผู้สอบบัญชีเห็นว่าการสังเกตการณ์การปฏิบัติงานจริงมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.0714 แสดงว่ามีความเหมาะสมมาก ด้านข้อมูลข่าวสารและการสื่อสารของผู้สอบบัญชีเห็นว่าการสอบถามมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.3571 แสดงว่ามีความเหมาะสมมาก ด้านการติดตามและประเมินผลของผู้สอบบัญชีเห็นว่าการสอบถามมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.1429 และการตรวจสอบเอกสารมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.5000 แสดงว่ามีความเหมาะสมมาก

ส่วนแนวทางเพื่อพิจารณาประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในภายหลังพบว่ามีกรณีละเว้นไม่ปฏิบัติตามการควบคุมภายในที่ได้วางไว้ เพื่อป้องกันความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นของผู้สอบบัญชี ส่วนใหญ่ใช้วิธีการสังเกตการณ์ปฏิบัติงานจริงคิดเป็นร้อยละ 42.9 รองลงมาคือการใช้การสอบถามคิดเป็นร้อยละ 21.4

แนวทางการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในขั้นสุดท้าย

กรณีที่มีหลักฐานครบถ้วนเพียงพอและเหมาะสมจากการประเมินขั้นต้นวิธีการที่ผู้สอบบัญชีจะใช้สรุปผลการควบคุมภายในส่วนใหญ่ คือการทดสอบการปฏิบัติตามระบบคิดเป็นร้อยละ 42.9 รองลงมาคือใช้วิธีการสอบทานเชิงวิเคราะห์คิดเป็นร้อยละ 28.6 และการทดสอบสาระสำคัญคิดเป็นร้อยละ 28.6 เท่า ๆ กัน

กรณีที่ต้องการขยายผลการประเมินเพื่อขยายผลการทดสอบการควบคุมภายในเพื่อความเชื่อมั่นอย่างเหมาะสมและทันเวลานั้นพบว่าแนวทางการประเมินประสิทธิภาพส่วนใหญ่ที่ผู้สอบบัญชีใช้คือ การทดสอบการปฏิบัติตามระบบคิดเป็นร้อยละ 35.7 และการทดสอบสาระสำคัญคิดเป็นร้อยละ 35.7 เท่า ๆ กัน

แนวทางที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่าสามารถให้ข้อเท็จจริงในเรื่องประสิทธิภาพการควบคุมภายในมากคือ การทดสอบการปฏิบัติงานตามระบบ คิดเป็นร้อยละ 92.6 และรองลงมาคือการสอบทานเชิงวิเคราะห์คิดเป็นร้อยละ 7.1

ผู้สอบบัญชีเห็นว่าธุรกิจที่ได้ทำการตรวจสอบนั้นวิธีที่จะใช้ประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในแล้ว ได้รับความเชื่อมั่นได้เหมาะสมที่สุดเป็นส่วนใหญ่ได้แก่ การทดสอบการปฏิบัติตามระบบคิดเป็นร้อยละ 64.3 และการทดสอบสาระสำคัญคิดเป็นร้อยละ 28.6

วิธีการสรุปผลภายหลังการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในส่วนใหญ่ที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติคือ การทำการสรุปผลการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในไว้ในกระดาษทำการ

เพื่อเป็นแนวทางในการจัดทำแนวการตรวจสอบเนื้อหาสาระตอนต้นปี คิดเป็นร้อยละ 78.6 รองลงมาคือจัดทำผลสรุปข้อสังเกตและข้อเสนอแนะผลจากการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในให้แก่ผู้บริหารภายหลังทำการประเมินทันทีคิดเป็นร้อยละ 21.4

ข้อจำกัดในการศึกษาครั้งนี้

การศึกษานี้มีข้อจำกัดในเรื่องของการตอบแบบสอบถามซึ่งข้อค้นพบที่ได้จากการศึกษาเป็นข้อมูลที่ได้จากการศึกษาของกลุ่มตัวอย่างในจังหวัดเชียงใหม่เพียงแห่งเดียว จึงอาจจะเป็นประโยชน์สำหรับการนำมาปรับใช้ในเฉพาะกลุ่ม ซึ่งธุรกิจที่ทำการตรวจสอบส่วนใหญ่เป็นธุรกิจขนาดกลางและขนาดเล็กไม่ได้เป็นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยทำให้ข้อมูลที่ได้จากแบบสอบถามอาจมีข้อจำกัดในการตอบ

ข้อเสนอแนะสำหรับการศึกษารoundต่อไป

ในการศึกษารoundนี้เป็นการศึกษาแนวทางการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในของผู้สอบบัญชีภายนอกที่ตรวจสอบธุรกิจจังหวัดเชียงใหม่ ดังนั้นการศึกษารoundต่อไปควรเป็นการศึกษาเปรียบเทียบแนวทางการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในของผู้ตรวจสอบภายในกับผู้ตรวจสอบบัญชีรับอนุญาตภายนอก กับธุรกิจที่อยู่นอกเหนือจากธุรกิจจังหวัดเชียงใหม่