

ชื่อวิทยานิพนธ์ ทักษะคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO  
ผู้วิจัย นางสาววิไล แจ่มสุทธิวิวัฒน์ ปริญญา บริหารธุรกิจมหาบัณฑิต  
อาจารย์ที่ปรึกษา (1) รองศาสตราจารย์ดร.ธรณี บุญเหมือนใจ (2) ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.  
สุภมาส อังศุโชติ (3) อาจารย์วันดา ลิวนานนท์ชัย ปีการศึกษา 2545'

### บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อ (1) ศึกษาทักษะคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO (2) เปรียบเทียบทักษะคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO จำแนกตาม เพศ อายุ ระดับการศึกษาสูงสุด ประสบการณ์การทำงาน ระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน และประเภทหน่วยงานที่ผู้ตรวจสอบภายในสังกัด และ(3) ศึกษาปัญหาและอุปสรรคของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ที่นำมาใช้ในองค์กร

กลุ่มตัวอย่างที่ศึกษา คือผู้ตรวจสอบภายในจากหน่วยงานรัฐวิสาหกิจ 54 คน จากบริษัทมหาชนจำกัด ประเภทผลิตภัณฑ์ 252 คน และจากบริษัทมหาชนจำกัด ประเภทให้บริการ 138 คน รวม 444 คน เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย คือ แบบสอบถามที่มีลักษณะเป็นมาตราประมาณค่าแบบลิเคิร์ต ที่ผู้วิจัยสร้างขึ้น สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลได้แก่ ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน การทดสอบค่าที (t-test) การวิเคราะห์ความแปรปรวนทางเดียว (One way ANOVA) และการทดสอบความแตกต่างระหว่างค่าเฉลี่ยเป็นรายคู่โดยวิธี Least Significant Difference (LSD) โดยใช้โปรแกรมสำเร็จรูป SPSS for Windows

ผลการวิจัยพบว่า (1) ผู้ตรวจสอบภายในมีทัศนคติต่อองค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนว COSO โดยเฉลี่ยอยู่ในระดับดีมาก (2) การวิเคราะห์ เปรียบเทียบทักษะคติของผู้ตรวจสอบภายในที่มี เพศ อายุ ระดับการศึกษาสูงสุด ประสบการณ์การทำงาน และระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน แตกต่างกันมีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 แต่ผู้ตรวจสอบภายในที่สังกัดหน่วยงานต่างประเภทกันมีทัศนคติไม่แตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 และ (3) ปัญหาและอุปสรรคเกี่ยวกับองค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนว COSO ที่นำมาใช้ในองค์กรโดยเฉลี่ย อยู่ในระดับปานกลาง

คำสำคัญ การควบคุมภายใน ผู้ตรวจสอบภายใน COSO ทักษะคติ

Thesis title : ATTITUDES OF INTERNAL AUDITORS TO COSO'S INTERNAL CONTROL APPROACH.

Researcher : Miss Wilai Jangsutthivorrawat ; Degree ; Master of Business

Administration; Thesis Advisors : (1) Dutchanee Boonmaunjai , Associate Professor ; (2) Dr. Suppamas Aungsuchod , Assistant Professor ; (3) Vanida Leunanonchai .

Academic year: 2002

ABSTRACT

The objectives of this research were threefold: (1) To study the attitudes of internal auditors to COSO's internal control approach; (2) To compare the different among the internal auditors' attitude which dependent upon various parameters involving sex, age, education background, work experience, internal audit experience and type of organization; and (3) To study the problem and threat of internal auditors for using COSO's internal control approach.

The sample used in this study were 444 internal auditors consisting of 54 internal auditors from state enterprise , 252 internal auditors from manufacturing listed public companies and 138 internal auditors from service listed public companies. The Likert rating scales questionnaire , developed by the researcher, was used as the tool in collecting the data. The SPSS for Windows software had been applied to analyzes and approach such as percentage , mean , standard deviation, t -test, one-way ANOVA and Multiple Comparisons with Least Significant Difference test (LSD) were used and interpreted into results.

The results showed that (1) Internal auditors attitudes to COSO's internal control approach were in very good level as average. (2) Differences in internal auditors attitudes which resulted from differences in sex, age, education background , work experience and internal audit experience were significant ( $p < 0.05$ ) , differences in type of organization did not account for difference in attitudes. (3) Problem and threat for using COSO's internal control approach in organization were in a medium level as average.

Key words: internal control, internal auditors, COSO, attitude

## กิตติกรรมประกาศ

ในการจัดทำวิทยานิพนธ์ เรื่อง ทักษะคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ฉบับนี้ ผู้วิจัยได้รับความอนุเคราะห์เป็นอย่างดี จาก รองศาสตราจารย์ ดร.รชนี บุญเหมือนใจ อาจารย์ที่ปรึกษาหลัก ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สุภมาส อังศุโชติ และอาจารย์วันิดา ลีวนานนท์ชัย อาจารย์ที่ปรึกษาร่วม ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณในความกรุณาของอาจารย์ทั้ง 3 ท่านเป็นอย่างยิ่ง ที่ได้ประสิทธิ์ประสาทวิชาความรู้ต่าง ๆ แก่ผู้วิจัย พร้อมทั้งสละเวลาอันมีค่าเพื่อให้คำแนะนำ ชี้แนะแนวทางแก้ไขและปรับปรุงวิทยานิพนธ์ฉบับนี้แก่ผู้วิจัยมาโดยตลอด จนกระทั่งวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เสร็จสมบูรณ์ได้ภายในระยะเวลาที่กำหนด ผู้วิจัยรู้สึกซาบซึ้งต่อความกรุณาและความเสียสละของอาจารย์ทั้ง 3 ท่านเป็นอย่างยิ่ง

ขอขอบคุณบุคคลในครอบครัวทุกคนที่เป็นกำลังใจและให้การสนับสนุน ขอบคุณเพื่อนๆ พี่ ๆ น้องๆ ใน บมจ. ทศท คอร์ปอเรชั่น เพื่อน ๆ MBA 1 มสธ. และอาจารย์ประจำสาขาวิชาวิทยาการจัดการ รวมทั้งเจ้าหน้าที่ประจำสาขาวิชาที่ช่วยอำนวยความสะดวกและช่วยเหลือในการจัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นอย่างยิ่ง ตลอดจนผู้ตรวจสอบภายในของรัฐวิสาหกิจ และบริษัทมหาชนจำกัด ที่ได้ช่วยกรุณาออกแบบสอบถาม เพื่อเป็นข้อมูลในการจัดทำวิทยานิพนธ์ ซึ่งผู้วิจัยขอขอบคุณทุก ๆ ท่านที่มีส่วนร่วมในการช่วยเหลือและสนับสนุนให้วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เสร็จสิ้นสมบูรณ์

วิไล แจ่มสุทธิวัฒน์

ธันวาคม 2545

## สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ฉ
สารบัญ.....	ช
สารบัญตาราง.....	ฌ
สารบัญภาพ.....	ณ
บทที่ 1 บทนำ.....	1
ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
วัตถุประสงค์ของการวิจัย.....	2
กรอบแนวคิดการวิจัย.....	3
สมมติฐานการวิจัย.....	4
ขอบเขตของการวิจัย.....	5
ข้อตกลงเบื้องต้น.....	6
ข้อจำกัดในการวิจัย.....	7
นิยามศัพท์เฉพาะ.....	7
ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	8
บทที่ 2 วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง.....	9
แนวคิดเกี่ยวกับทัศนคติ.....	9
แนวคิดเกี่ยวกับการควบคุมภายในตามแนว COSO.....	19
แนวคิดเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน.....	39
หน้าที่และคุณสมบัติของผู้ตรวจสอบภายใน.....	43
งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง.....	46
บทที่ 3 วิธีดำเนินการวิจัย.....	49
ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง.....	49
เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย.....	50
การเก็บรวบรวมข้อมูล.....	54
การวิเคราะห์ข้อมูล.....	54

## สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
บทที่ 4 ผลการวิเคราะห์ข้อมูล.....	56
ตอนที่ 1 สถานภาพของกลุ่มตัวอย่าง.....	57
ตอนที่ 2 ทักษะคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO.....	59
ตอนที่ 3 การเปรียบเทียบทักษะคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุม ภายในตามแนว COSO.....	65
ตอนที่ 4 ปัญหาและอุปสรรค ของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายใน ตามแนว COSO ที่นำมาใช้ในองค์กร.....	100
บทที่ 5 สรุปผลการวิจัย อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ.....	107
สรุปผลการวิจัย.....	107
อภิปรายผล.....	112
ข้อเสนอแนะ.....	116
บรรณานุกรม.....	118
ภาคผนวก.....	121
ก. จดหมายขอความร่วมมือ.....	122
ข. แบบสอบถาม.....	123
ค. ประกาศคณะกรรมการตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เรื่อง ข้อกำหนดเพื่อการดำรงสถานะเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาด หลักทรัพย์ (ฉบับที่ 2).....	133
ง. มติคณะรัฐมนตรี เรื่องมาตรการป้องกันการแสวงหาผลประโยชน์จาก การเป็นกรรมการรัฐวิสาหกิจ.....	139
ประวัติผู้วิจัย.....	145

สารบัญตาราง

	หน้า
ตารางที่ 3.1 ขนาดของกลุ่มตัวอย่าง.....	50
ตารางที่ 4.1 จำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างจำแนกตามประเภทของหน่วยงานที่ สังกัด.....	56
ตารางที่ 4.2 จำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างจำแนกตามสถานภาพของกลุ่มตัวอย่าง	57
ตารางที่ 4.3 ระดับทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO เกี่ยวกับองค์ประกอบด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม.....	60
ตารางที่ 4.4 ระดับทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO เกี่ยวกับองค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยง.....	61
ตารางที่ 4.5 ระดับทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO เกี่ยวกับองค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุม.....	62
ตารางที่ 4.6 ระดับทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO เกี่ยวกับองค์ประกอบด้านสารสนเทศและการสื่อสาร.....	63
ตารางที่ 4.7 ระดับทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO เกี่ยวกับองค์ประกอบด้านการติดตามและประเมินผล.....	64
ตารางที่ 4.8 ระดับทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO เกี่ยวกับองค์ประกอบทั้ง 5 องค์ประกอบ.....	65
ตารางที่ 4.9 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในเพศหญิงและเพศชายต่อการ ควบคุมภายในตามแนว COSO โดยรวม .....	66
ตารางที่ 4.10 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในเพศหญิงและเพศชายต่อ การควบคุมภายในตามแนว COSO จำแนกตามองค์ประกอบของการ ควบคุมภายใน.....	66
ตารางที่ 4.11 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตาม แนว COSO โดยรวม จำแนกตามกลุ่มอายุของผู้ตรวจสอบภายใน.....	68
ตารางที่ 4.12 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตาม แนว COSO โดยรวม จำแนกตามกลุ่มอายุของผู้ตรวจสอบภายในเป็นรายคู่	68

สารบัญตาราง (ต่อ)

	หน้า
ตารางที่ 4.13 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในตามแนว COSO ใน องค์ประกอบด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม จำแนกตามกลุ่มอายุของ ผู้ตรวจสอบภายใน.....	69
ตารางที่ 4.14 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตาม แนว COSO ในองค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยง จำแนกตามกลุ่ม อายุของผู้ตรวจสอบภายใน.....	69
ตารางที่ 4.15 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตาม แนว COSO ในองค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยง จำแนกตามกลุ่ม อายุของผู้ตรวจสอบภายใน เป็นรายคู่.....	70
ตารางที่ 4.16 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตาม แนว COSO ในองค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุม จำแนกตามกลุ่ม อายุของผู้ตรวจสอบภายใน.....	71
ตารางที่ 4.17 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตาม แนว COSO ในองค์ประกอบด้านสารสนเทศและการสื่อสาร จำแนกตาม กลุ่มอายุของผู้ตรวจสอบภายใน.....	71
ตารางที่ 4.18 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตาม แนว COSO ในองค์ประกอบด้านสารสนเทศและการสื่อสาร จำแนกตาม กลุ่มอายุของผู้ตรวจสอบภายใน เป็นรายคู่.....	72
ตารางที่ 4.19 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตาม แนว COSO ในองค์ประกอบด้านการติดตามและประเมินผล จำแนกตาม กลุ่มอายุของผู้ตรวจสอบภายใน.....	72
ตารางที่ 4.20 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตาม แนว COSO โดยรวม จำแนกตามระดับการศึกษาสูงสุดของผู้ตรวจสอบ ภายใน.....	73
ตารางที่ 4.21 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตาม แนว COSO โดยรวม จำแนกตามระดับการศึกษาสูงสุดของผู้ตรวจสอบ ภายใน เป็นรายคู่.....	74

สารบัญตาราง (ต่อ)

	หน้า
ตารางที่ 4.22 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตาม แนว COSO ในองค์ประกอบด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม จำแนก ตามระดับการศึกษาสูงสุดของผู้ตรวจสอบภายใน.....	74
ตารางที่ 4.23 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตาม แนว COSO ในองค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยง จำแนกตาม ระดับการศึกษาสูงสุดของผู้ตรวจสอบภายใน.....	75
ตารางที่ 4.24 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตาม แนว COSO ในองค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุม จำแนกตามระดับ การศึกษาสูงสุดของผู้ตรวจสอบภายใน.....	76
ตารางที่ 4.25 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตาม แนว COSO ในองค์ประกอบด้านสารสนเทศและการสื่อสาร จำแนกตาม ระดับการศึกษาสูงสุดของผู้ตรวจสอบภายใน.....	76
ตารางที่ 4.26 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตาม แนว COSO ในองค์ประกอบด้านสารสนเทศและการสื่อสาร จำแนกตาม ระดับการศึกษาสูงสุดของผู้ตรวจสอบภายใน เป็นรายคู่.....	77
ตารางที่ 4.27 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตาม แนว COSO ในองค์ประกอบด้านการติดตามและประเมินผล จำแนกตาม ระดับการศึกษาสูงสุดของผู้ตรวจสอบภายใน.....	77
ตารางที่ 4.28 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตาม แนว COSO โดยรวม จำแนกตามประสบการณ์การทำงานของผู้ ตรวจสอบภายใน.....	78
ตารางที่ 4.29 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตาม แนว COSO โดยรวม จำแนกตามประสบการณ์การทำงานของผู้ ตรวจสอบภายใน เป็นรายคู่.....	79
ตารางที่ 4.30 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตาม แนว COSO ในองค์ประกอบด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม จำแนก ตามประสบการณ์การทำงานของผู้ตรวจสอบภายใน.....	79



## สารบัญตาราง (ต่อ)

	หน้า
ตารางที่ 4.31 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตาม แนว COSO ในองค์ประกอบด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม จำแนก ตามประสิทธิภาพการทำงานของผู้ตรวจสอบภายในเป็นรายคู่.....	80
ตารางที่ 4.32 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตาม แนว COSO ในองค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยง จำแนกตาม ประสิทธิภาพการทำงานของผู้ตรวจสอบภายใน.....	81
ตารางที่ 4.33 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตาม แนว COSO ในองค์ประกอบ ด้านการประเมินความเสี่ยง จำแนกตาม ประสิทธิภาพการทำงานของผู้ตรวจสอบภายใน เป็นรายคู่.....	81
ตารางที่ 4.34 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตาม แนว COSO ในองค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุม จำแนกตาม ประสิทธิภาพการทำงานของผู้ตรวจสอบภายใน.....	82
ตารางที่ 4.35 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตาม แนว COSO ในองค์ประกอบ ด้านกิจกรรมการควบคุม จำแนกตาม ประสิทธิภาพการทำงานของผู้ตรวจสอบภายใน เป็นรายคู่.....	83
ตารางที่ 4.36 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตาม แนว COSO ในองค์ประกอบด้านสารสนเทศและการสื่อสาร จำแนกตาม ประสิทธิภาพการทำงานของผู้ตรวจสอบภายใน.....	84
ตารางที่ 4.37 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตาม แนว COSO ในองค์ประกอบด้านสารสนเทศและการสื่อสาร จำแนกตาม ประสิทธิภาพการทำงานของผู้ตรวจสอบภายใน เป็นรายคู่.....	84
ตารางที่ 4.38 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตาม แนว COSO ในองค์ประกอบ ด้านการติดตามและประเมินผล จำแนกตาม ประสิทธิภาพการทำงานของผู้ตรวจสอบภายใน.....	85
ตารางที่ 4.39 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตาม แนว COSO โดยรวม จำแนกตามระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ภายใน.....	86

สารบัญตาราง (ต่อ)

	หน้า
ตารางที่ 4.40 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายใน ตาม แนว COSO โดยรวม จำแนกตามระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ภายใน เป็นรายคู่.....	86
ตารางที่ 4.41 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตาม แนว COSO ในองค์ประกอบด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม จำแนก ตามระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน.....	87
ตารางที่ 4.42 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตาม แนว COSO ในองค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยง จำแนกตาม ระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน.....	88
ตารางที่ 4.43 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตาม แนว COSO ในองค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยงจำแนกตาม ระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน เป็นรายคู่.....	88
ตารางที่ 4.44 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตาม แนว COSO ในองค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุม จำแนกตาม ระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน.....	89
ตารางที่ 4.45 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตาม แนว COSO ในองค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุม จำแนกตาม ระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน เป็นรายคู่.....	90
ตารางที่ 4.46 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตาม แนว COSO ในองค์ประกอบด้านสารสนเทศและการสื่อสาร จำแนกตาม ระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน.....	91
ตารางที่ 4.47 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตาม แนว COSO ในองค์ประกอบด้านการติดตามและประเมินผล จำแนกตาม ระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน.....	91
ตารางที่ 4.48 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตาม แนว COSO ในองค์ประกอบด้านการติดตามและประเมินผล จำแนกตาม ระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน เป็นรายคู่.....	92

## สารบัญตาราง (ต่อ)

	หน้า
ตารางที่ 4.49 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตาม แนว COSO โดยรวม จำแนกตามประเภทของหน่วยงานที่สังกัด.....	93
ตารางที่ 4.50 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตาม แนว COSO ในองค์ประกอบด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม จำแนก ตามประเภทของหน่วยงานที่สังกัด.....	93
ตารางที่ 4.51 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตาม แนว COSO ในองค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยง จำแนกตาม ประเภทของหน่วยงานที่สังกัด.....	94
ตารางที่ 4.52 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตาม แนว COSO ในองค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยง จำแนกตาม ประเภทของหน่วยงานที่สังกัด เป็นรายคู่.....	95
ตารางที่ 4.53 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตาม แนว COSO ในองค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุมจำแนกตามประเภท ของหน่วยงานที่สังกัด.....	95
ตารางที่ 4.54 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตาม แนว COSO ในองค์ประกอบด้านสารสนเทศและการสื่อสาร จำแนกตาม ประเภทของหน่วยงานที่สังกัด.....	96
ตารางที่ 4.55 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตาม แนว COSO ในองค์ประกอบด้านการติดตามและประเมินผล จำแนกตาม ประเภทของหน่วยงานที่สังกัด.....	96
ตารางที่ 4.56 สรุปผลการเปรียบเทียบทัศนคติของกลุ่มตัวอย่างเกี่ยวกับองค์ประกอบของ การควบคุมภายในทั้ง 5 องค์ประกอบ.....	97
ตารางที่ 4.57 ระดับปัญหาและอุปสรรคของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายใน ตามแนว COSO ที่นำมาใช้ในองค์กร ในองค์ประกอบด้านสภาพแวดล้อม ของการควบคุม.....	101

สารบัญตาราง (ต่อ)

	หน้า
ตารางที่ 4.58 ระดับปัญหาและอุปสรรคของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ที่นำมาใช้ในองค์กร ในองค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยง.....	101
ตารางที่ 4.59 ระดับปัญหาและอุปสรรคของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ที่นำมาใช้ในองค์กร ในองค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุม .....	102
ตารางที่ 4.60 ระดับปัญหาและอุปสรรคของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ที่นำมาใช้ในองค์กร ในองค์ประกอบด้านสารสนเทศและการสื่อสาร .....	103
ตารางที่ 4.61 ระดับปัญหาและอุปสรรคของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ที่นำมาใช้ในองค์กร ในองค์ประกอบด้านการติดตามและประเมินผล .....	103
ตารางที่ 4.62 สรุประดับปัญหาและอุปสรรคของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ที่นำมาใช้ในองค์กร.....	104

## สารบัญญภาพ

	หน้า
ภาพที่1.1 กรอบแนวคิดการวิจัยเรื่อง "ทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO " .....	3
ภาพที่2.1 องค์ประกอบและวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในตามแนว COSO .....	34

## บทที่ 1

### บทนำ

#### 1. ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ประเทศไทยได้สมัครเข้าเป็นสมาชิกขององค์การการค้าโลก (WORLD TRADE ORGANIZATION : WTO) โดยมีข้อตกลงคือให้มีการแข่งขันเสรีทางการค้า เพื่อให้การค้าและธุรกิจต่าง ๆ ของประเทศไทยเข้าสู่ตลาดโลกได้ ซึ่งมีผลดีคือทำให้การค้าและธุรกิจของประเทศไทยสามารถขยายตัวและมีตลาดรองรับมากขึ้น ในขณะที่เดียวกันก็มีผลเสียเนื่องจากมีคู่แข่งในตลาดโลกจำนวนมาก จากข้อตกลงดังกล่าวทำให้หน่วยงานธุรกิจและองค์กรต่าง ๆ ทั้งภาครัฐและภาคเอกชนในประเทศไทยต้องปรับเปลี่ยนการดำเนินงานด้านต่าง ๆ ให้เป็นมาตรฐาน เพื่อให้สามารถแข่งขันในตลาดการค้าเสรี หรือตลาดโลก ตลอดจนกระแสโลกาภิวัตน์ ที่สามารถติดต่อสื่อสาร รับรู้ข้อมูล ข่าวสารต่าง ๆ จากทั่วโลกได้อย่างสะดวก รวดเร็ว มีความเป็นสากลมากขึ้น การแข่งขันในด้านต่าง ๆ ทวีความรุนแรง ยิ่งขึ้น ทำให้ทุกองค์กรต้องปรับปรุงการดำเนินงานด้านต่าง ๆ เพื่อให้สามารถเผชิญกับปัญหาและการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นภายใต้ทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัด

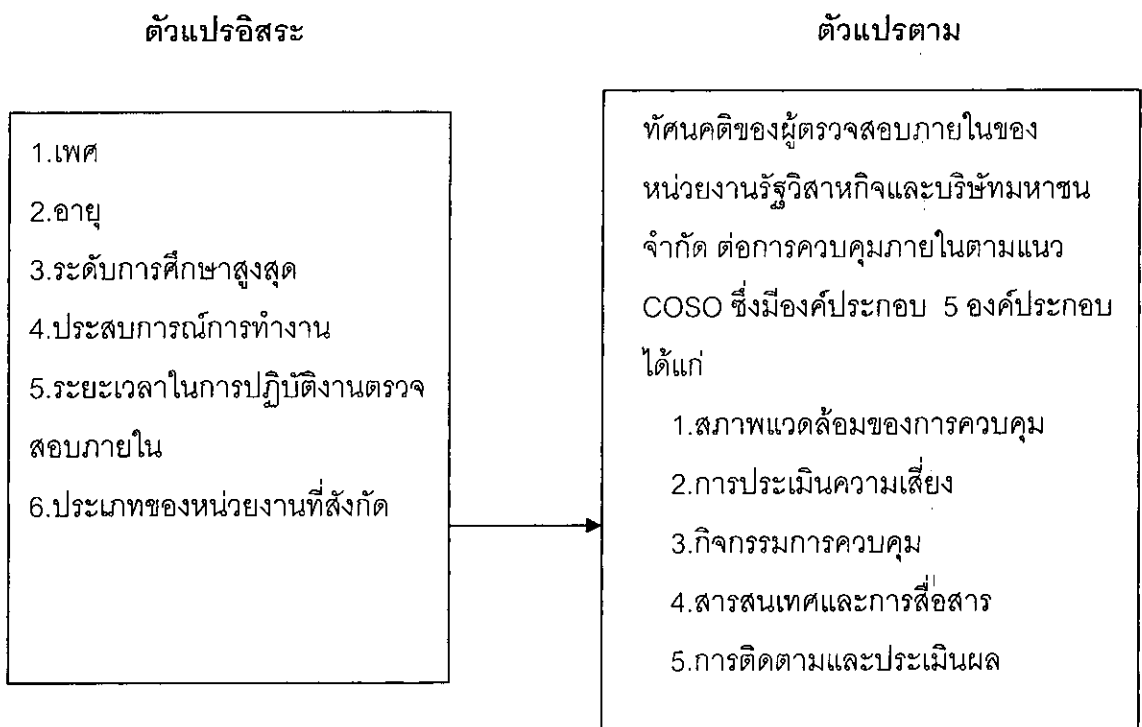
นอกจากนี้ การเกิดภาวะวิกฤตทางเศรษฐกิจของประเทศไทยในปี พ.ศ. 2540 ต่อเนื่องมาจนกระทั่งปัจจุบัน ส่งผลให้ธุรกิจหรือองค์กรต่าง ๆ พยายามหาวิธีการบริหารจัดการต่าง ๆ เพื่อใช้ทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัด ให้เกิดประสิทธิภาพ มีประสิทธิผลสูงสุด และประหยัดเท่าที่จะทำได้ โดยการบริหารการจัดการที่ดีจำเป็นต้องมีกระบวนการกำกับดูแลที่ดี ซึ่งวิธีการหนึ่งที่สำคัญในกระบวนการกำกับดูแลก็คือการควบคุมภายใน ผู้บริหารใช้ผู้ตรวจสอบภายในเป็นผู้ช่วยดูแลการควบคุมภายในส่วนหนึ่ง ดังนั้นการตรวจสอบภายในสมัยใหม่จึงมีเรื่องของการควบคุมภายในมาเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภายในมากขึ้น แนวทางการตรวจสอบภายในและการควบคุมภายในที่เป็นมาตรฐานสากลที่ทั่วโลกเข้าใจ ยอมรับและสามารถนำมาใช้ได้ในปัจจุบัน มีหลายแนวทาง แต่แนวทางที่สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทยได้นำมาเผยแพร่เพื่อให้มีการนำไปปฏิบัติในการตรวจสอบภายใน คือ แนวทางการควบคุมภายในของ COSO

- ประสบการณ์การทำงาน
- ระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน
- ประเภทของหน่วยงานที่สังกัด

2.3 เพื่อศึกษาปัญหาและอุปสรรคของผู้ตรวจสอบภายในต่อการนำการควบคุมภายในตามแนว COSO มาใช้ในองค์กร

### 3. กรอบแนวคิดการวิจัย

ผู้วิจัยได้ผสมผสานตัวแปรที่เกี่ยวข้องกับการวิจัยครั้งนี้ ให้เป็นกรอบแนวคิดการวิจัย ดังภาพที่ 1.1



ภาพที่ 1.1 กรอบแนวคิดการวิจัยเรื่องทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO

#### 4. สมมติฐานการวิจัย

แนวคิดและผลการวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการวิจัยเรื่อง ทักษะคิดของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ที่ผู้วิจัยนำมาเป็นแนวทางในการวิจัยครั้งนี้ คือ ปัจจัยต่าง ๆ ที่มีผลต่อทัศนคติจากวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง ดังเช่น

ลูวิโล เรียงวัฒนสุข (2524: 197-212) ได้กล่าวไว้ว่าการเปลี่ยนแปลงทัศนคติจะต้องคำนึงถึง แหล่งข่าวสารหรือแหล่งข้อมูล ข่าวสารหรือข้อมูล และผู้รับข่าวสารหรือข้อมูล โดยที่ผู้รับข้อมูลจะมีลักษณะต่าง ๆ ที่สำคัญ เช่น เพศหญิงจะถูกชักจูงให้เปลี่ยนแปลงทัศนคติได้ง่ายกว่าเพศชาย ส่วนคนที่อายุน้อยจะสามารถเปลี่ยนแปลงทัศนคติได้ดีกว่าคนที่อายุมาก

ศักดิ์ สุนทรเสถณี (2531: 4) ได้กล่าวถึงการเกิดทัศนคติว่ามีเงื่อนไข ต่าง ๆ อาทิ กระบวนการเรียนรู้ที่ได้จากการเพิ่มพูนความรู้ ประสบการณ์ส่วนตัว และอิทธิพลจากกลุ่มสังคม

จากแนวคิดและผลการวิจัยที่เกี่ยวข้องดังกล่าวข้างต้น ผู้วิจัยจึงได้ตั้งสมมติฐานในการวิจัย ดังนี้

4.1 ผู้ตรวจสอบภายในที่เป็นเพศหญิง จะมีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ดีกว่าเพศชาย

4.2 ผู้ตรวจสอบภายในที่อายุต่ำกว่า 35 ปี จะมีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ดีกว่าผู้ตรวจสอบภายในที่มีอายุมากกว่า

4.3 ผู้ตรวจสอบภายในที่มีระดับการศึกษาสูงสุดในระดับสูงกว่าปริญญาตรี จะมีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ดีกว่าผู้ตรวจสอบภายในที่มีระดับการศึกษาสูงสุดในระดับต่ำกว่า

4.4 ผู้ตรวจสอบภายในที่มีประสบการณ์การทำงาน 5-10 ปี จะมีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ดีกว่าผู้ตรวจสอบภายในที่มีประสบการณ์การทำงานกลุ่มอื่น ๆ

4.5 ผู้ตรวจสอบภายในที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน 5-10 ปี จะมีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ดีกว่ากลุ่มผู้ตรวจสอบภายในที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในกลุ่มอื่น ๆ

4.6 ผู้ตรวจสอบภายในที่สังกัดหน่วยงานต่างประเภทกันจะมีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO แตกต่างกัน



## 5. ขอบเขตของการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยได้กำหนดขอบเขตของการวิจัย ดังนี้

5.1 ขอบเขตด้านประชากร (Population) ประชากร ได้แก่ ผู้ตรวจสอบภายในของหน่วยงานรัฐวิสาหกิจที่ปรากฏรายชื่อในสมุดโทรศัพท์ ปี พ.ศ. 2544 จำนวน 53 แห่ง และบริษัทมหาชนจำกัดที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวน 379 แห่ง (ข้อมูลจากระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตบน Web Site คือ [http://www.set.or.th/invester.service/free\\_download\\_other/](http://www.set.or.th/invester.service/free_download_other/) เดือนธันวาคม พ.ศ. 2544)

5.2 ขอบเขตด้านเนื้อหา (Content) เนื้อหาที่ศึกษา ได้แก่ ทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO เฉพาะในส่วนที่เกี่ยวกับองค์ประกอบของการควบคุมภายใน ซึ่งมี 5 องค์ประกอบ คือ

5.2.1 องค์ประกอบด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม (Control Environment)

5.2.2 องค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment)

5.2.3 องค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุม (Control Activities)

5.2.4 องค์ประกอบด้านสารสนเทศและการสื่อสาร (Information and Communication)

5.2.5 องค์ประกอบด้านการติดตามและประเมินผล (Monitoring)

นอกจากนี้ ผู้วิจัยได้ศึกษาถึงปัญหาและอุปสรรคจากการนำการควบคุมภายในตามแนว COSO มาใช้ในองค์กรเฉพาะในส่วนที่เกี่ยวกับองค์ประกอบของการควบคุมภายในทั้ง 5 องค์ประกอบ โดยรวบรวม ปัญหา อุปสรรค และข้อเสนอแนะจากแบบสอบถาม รวมทั้งการสัมภาษณ์เพิ่มเติม เพื่อเป็นข้อมูลประกอบการนำเสนอแนวทางแก้ไข ปรับปรุง การนำมาใช้และสนับสนุนให้มีการนำไปใช้ให้แพร่หลายและเกิดประโยชน์ยิ่งขึ้น

5.3 ขอบเขตด้านตัวแปร (Variable) ได้จำแนกตัวแปรดังนี้

5.3.1 ตัวแปรอิสระ (Independent Variable) ได้แก่ เพศ อายุ ระดับการศึกษาสูงสุด ประสบการณ์การทำงาน ระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน และประเภทของหน่วยงานที่สังกัด

5.3.2 **ตัวแปรตาม (Dependent Variable)** ได้แก่ ทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในของหน่วยงานรัฐวิสาหกิจและบริษัทมหาชนจำกัด ทั้งประเภทผลิตรกรรมและประเภทให้บริการ ที่มีต่อองค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนว COSO ทั้ง 5 องค์ประกอบ

## 6. ข้อตกลงเบื้องต้น

ในการวิจัยครั้งนี้มีข้อตกลงเบื้องต้นว่า ผู้ตรวจสอบภายในของหน่วยงานรัฐวิสาหกิจและบริษัทมหาชนจำกัด ซึ่งเป็นประชากรที่ศึกษา มีความรู้และความเข้าใจเกี่ยวกับการควบคุมภายในตามแนว COSO ทั้งนี้เนื่องจาก

1. คณะกรรมการตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยด้วยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ได้ออกข้อบังคับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เรื่องหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการเกี่ยวกับการรับและเพิกถอนหลักทรัพย์จดทะเบียน(ฉบับที่ 5) ซึ่งมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 10 มกราคม 2539 เป็นต้นไป โดยกำหนดคุณสมบัติประการหนึ่งของบริษัทที่จะยื่นคำขอให้ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยพิจารณารับหลักทรัพย์ประเภทหุ้นสามัญเป็นหลักทรัพย์จดทะเบียนไว้ว่า จะต้องจัดให้มีระบบการตรวจสอบและการควบคุมภายในที่เหมาะสม ซึ่งต่อมาในเดือนเมษายน พ.ศ.2539 ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้จัดทำคู่มือระบบการควบคุมภายในขึ้น เพื่อให้บริษัทจดทะเบียนได้ใช้เป็นแนวทางในการจัดให้มีระบบการควบคุมภายใน คู่มือดังกล่าวได้เสนอแนะองค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนว COSO ไว้ และต่อมาในปี พ.ศ.2541 ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้ออกประกาศ กำหนดให้บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยทุกบริษัท ต้องจัดให้มีระบบการกำกับดูแลกิจการ (Corporate Governance) ที่ดีและมีคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) โดยการควบคุมภายในเป็นส่วนหนึ่งของระบบการกำกับดูแลกิจการที่ดี ซึ่งเป็นปัจจัยหนึ่งในองค์ประกอบด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุมภายในตามแนว COSO

2. คณะรัฐมนตรีได้มีมติเมื่อวันที่ 17 มีนาคม พ.ศ.2541 กำหนดมาตรการป้องกันการแสวงหาประโยชน์จากการเป็นกรรมการรัฐวิสาหกิจ และต่อมาเมื่อวันที่ 26 มีนาคม พ.ศ. 2541 สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินได้เสนอแนวคิดเพื่อประกอบการพิจารณากำหนดมาตรการหรือกำหนดบทกำกับกรรมการรัฐวิสาหกิจโดยมีแนวคิดข้อหนึ่งคือควรจัดให้มีกระบวนการกำกับดูแลที่ดี สำหรับรัฐวิสาหกิจโดยเฉพาะการจัดให้มีคณะกรรมการตรวจสอบขึ้นในรัฐวิสาหกิจ เช่นเดียวกับที่มีมาตรการเช่นนี้ใช้อยู่ในกรณีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

## 7. ข้อจำกัดในการวิจัย

ในการวิจัยครั้งนี้มีข้อจำกัดในด้านตัวแปรอิสระ เนื่องจากแบบสอบถามได้ส่งให้หน่วยงานที่เป็นกลุ่มตัวอย่าง โดยให้ผู้ตรวจสอบภายในของหน่วยงานแห่งละ 2 ท่านเป็นผู้ตอบแบบสอบถามโดยไม่เฉพาะเจาะจง ดังนั้นจึงไม่สามารถกำหนดได้ว่าแบบสอบถามที่ได้รับคืนมามีสถานภาพของกลุ่มตัวอย่าง คือ เพศ อายุ ระดับการศึกษาสูงสุด ประสบการณ์การทำงาน ระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในอย่างละเอียด ซึ่งอาจมีผลต่อการวิจัยในครั้งนี้

## 8. นิยามศัพท์เฉพาะ

8.1 **ทัศนคติ** หมายถึง ความเชื่อ ความรู้สึก หรือความคิด ของผู้ตรวจสอบภายใน ต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในส่วนที่เกี่ยวกับองค์ประกอบของการควบคุมภายในทั้ง 5 องค์ประกอบ

8.2 **ผู้ตรวจสอบภายใน** หมายถึง เจ้าหน้าที่ในสังกัดหน่วยงานตรวจสอบภายในของหน่วยงานทั้งรัฐวิสาหกิจ และบริษัทมหาชนจำกัด เฉพาะที่ปฏิบัติหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภายใน

8.3 **การควบคุมภายในตามแนว COSO** หมายถึง การควบคุมภายในที่ COSO ได้กำหนดขึ้น โดยเป็นกระบวนการที่ทุกคนในองค์กรต้องร่วมมือกันทำอย่างต่อเนื่อง เป็นขั้นเป็นตอนและให้ความเชื่อมั่นในระดับที่สมเหตุสมผลในการบรรลุวัตถุประสงค์ 3 ประการ คือ ประสิทธิภาพและประสิทธิผลของงาน ความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงินการบัญชี และการปฏิบัติตามกฎหมายและกฎระเบียบที่เกี่ยวข้อง

8.4 **องค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนว COSO** หมายถึง โครงสร้างการควบคุมภายในตามรายงานของ COSO ซึ่งมีองค์ประกอบ 5 องค์ประกอบที่มีความสัมพันธ์เกี่ยวเนื่องกัน ได้แก่ สภาพแวดล้อมของการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุมสารสนเทศและการสื่อสาร และการติดตามและประเมินผล

8.5 **สถานภาพของกลุ่มตัวอย่าง** หมายถึง สถานภาพของผู้ตรวจสอบภายในที่เป็นกลุ่มตัวอย่าง ในด้านต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

8.5.1 **อายุ** หมายถึง อายุตัวของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งแบ่งเป็น 3 ช่วง คือ ต่ำกว่า 35 ปี 36 – 45 ปี และ 46 ปีขึ้นไป

8.5.2 **ระดับการศึกษาสูงสุด** หมายถึง ระดับการศึกษาสูงสุด ของผู้ตรวจสอบ ภายในซึ่งแบ่งเป็น 3 ระดับ คือ ต่ำกว่าปริญญาตรี ปริญญาตรี และสูงกว่าปริญญาตรี

8.5.3 **ประสบการณ์การทำงาน** หมายถึง อายุงานที่ผู้ตรวจสอบภายในได้ ปฏิบัติงานตั้งแต่เริ่มเข้างานในองค์กรนั้น ๆ ซึ่งอาจจะมากกว่าหรือเท่ากับระยะเวลาในการ ปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน แบ่งเป็น 5 ช่วง คือ ต่ำกว่า 5 ปี 5-10 ปี 11-15 ปี 16-20 ปี และ มากกว่า 20 ปี

8.5.4 **ระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน** หมายถึง ระยะเวลาที่ ผู้ตรวจสอบภายในได้ปฏิบัติงานในหน้าที่ผู้ตรวจสอบภายในซึ่งแบ่งเป็น 5 ช่วง คือ ต่ำกว่า 5 ปี 5-10 ปี 11-15 ปี 16-20 ปี และมากกว่า 20 ปี

8.5.5 **ประเภทของหน่วยงานที่สังกัด** หมายถึง หน่วยงานที่ผู้ตรวจสอบ ภายในสังกัดคือ รัฐวิสาหกิจ บริษัทมหาชนจำกัด ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ทั้งประเภทผลิตภัณฑ์ และประเภทให้บริการ

## 9. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

ผลจากการวิจัยในครั้งนี้คาดว่าจะได้รับประโยชน์ ดังนี้

9.1 ทราบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในของหน่วยงาน แต่ละประเภท ทั้งรัฐวิสาหกิจ และบริษัทมหาชนจำกัด ต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO

9.2 เพื่อเป็นแนวทางในการเสนอแนะให้หน่วยงานต่าง ๆ นำแนวทางของ COSOมาใช้ หรือเสนอแนะให้ปรับปรุง เปลี่ยนแปลง ดัดแปลงแนวทาง COSO ให้เหมาะสมกับ การนำมาใช้ในประเทศไทย

9.3 เพื่อเป็นแนวทางให้กับงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง และเพื่อเป็นประโยชน์สำหรับการ วิจัยที่ต่อเนื่องไป

## บทที่ 2

### วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

การวิจัยเรื่องทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ครั้งนี้ ผู้วิจัยได้ค้นคว้าเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง เพื่อเป็นแนวทางในการวิจัย ซึ่งประกอบด้วยสาระสำคัญ ดังนี้

1. แนวคิดเกี่ยวกับทัศนคติ
2. แนวคิดเกี่ยวกับการควบคุมภายในตามแนว COSO
3. แนวคิดเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน
4. หน้าที่และคุณสมบัติของผู้ตรวจสอบภายใน
5. งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

#### 1. แนวคิดเกี่ยวกับทัศนคติ

แนวคิดเกี่ยวกับทัศนคติ ผู้วิจัยขอเสนอความหมายของทัศนคติ ความสำคัญและลักษณะของทัศนคติ องค์ประกอบของทัศนคติ หน้าที่ของทัศนคติ การเกิดและการเปลี่ยนแปลงทัศนคติ และการวัดทัศนคติ ตามลำดับ ดังนี้

##### 1.1 ความหมายของทัศนคติ

ทัศนคติ (Attitude) เป็นศัพท์ทางจิตวิทยา เป็นแนวความคิด ความเชื่อ ที่มีผลกระทบต่อพฤติกรรมที่แสดงออกซึ่งมีผู้ให้คำจำกัดความไว้มากมาย เช่น ทัศนคติตามความหมายในพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พุทธศักราช 2525 (2525: 389) ได้ให้คำนิยามไว้ว่า ทัศนคติ หมายถึง แนวความคิดเห็น ส่วนความหมายของคำว่าทัศนคติของบุคคลอื่น ๆ มีดังนี้

ประภาเพ็ญ สุวรรณ (2526: 1) กล่าวว่าทัศนคติ เป็นความเชื่อ ความรู้สึกของบุคคลที่มีต่อสิ่งต่าง ๆ เช่น บุคคล สิ่งของ การกระทำตามสถานการณ์ และอื่น ๆ รวมทั้งท่าทีที่แสดงออกที่บ่งบอกถึงสภาพของจิตใจที่มีต่อสิ่งหนึ่งสิ่งใด นอกจากนั้น ทัศนคดียังมีลักษณะเป็นนามธรรม และเป็นส่วนหนึ่งที่ทำให้เกิดการแสดงออกด้านการปฏิบัติ แต่ทัศนคติไม่ใช่แรงจูงใจ (Motive) และแรงขับ (Drive) แต่เป็นสภาพแห่งความพร้อมที่จะได้ตอบ (State of Readiness) และแสดงให้เห็นแนวทางของการตอบสนองของบุคคลต่อสิ่งเร้า

คักดี สุนทรเสณี (2531: 2) กล่าวว่า ทักษะคิด หมายถึง ความซับซ้อน ความรู้สึก ความกลัว ความเชื่อมั่น ความลำเอียง หรือการมีอคติของบุคคล ในการที่สร้างความพร้อม ที่จะกระทำสิ่งใดสิ่งหนึ่งตามประสบการณ์ของบุคคลนั้นที่ได้รับมา

จิระวัฒน์ วงศ์สวัสดิวัฒน์ (2538: 1) กล่าวถึงทักษะคิดว่าเป็นสภาวะความพร้อมที่จะตอบสนองต่อสถานการณ์หนึ่ง ๆ หากได้รับสิ่งเร้าที่เหมาะสม ความพร้อมนี้เกิดจากการประเมินสิ่งที่รับรู้มาเกี่ยวกับสถานการณ์นั้น ๆ มีอารมณ์ความรู้สึกแฝงอยู่ด้วย

อัศนีอุไร เตชะสวัสดิ์ (2542: 181) กล่าวว่า ทักษะคิด หมายถึง ความโน้มเอียงภายในใจของบุคคลที่จะกระทำการตอบสนองในรูปแบบเดิม ต่อสิ่งใดสิ่งหนึ่ง

สุชาติ ประสิทธิ์รัฐสินธุ์ (2532 :106) กล่าวว่า ทักษะคิด หมายถึง ความรู้สึกนึกคิดของบุคคลในเรื่องใดเรื่องหนึ่ง ซึ่งจะแสดงออกให้เห็นจากคำพูด หรือพฤติกรรมที่สะท้อนทัศนคตินั้น ๆ คนแต่ละคนมีทัศนคติต่อสิ่งใดสิ่งหนึ่งมากน้อยแตกต่างกัน ทัศนคติแม้จะเป็นนามธรรม (Abstractions) แต่เป็นสิ่งที่จริงเป็นจังสำหรับบุคคลที่มีทัศนคตินั้น คนเราส่วนมากอาจจะมีทัศนคติหลายอย่างร่วมกัน แต่ก็อาจจะมีบางสิ่งบางอย่างในสิ่งที่ร่วมกันนั้นแตกต่างกัน หรือตรงข้ามกับคนอื่นได้ บทบาทของทัศนคติต่อพฤติกรรมของคนนั้นมีมาก แทบจะกล่าวได้ว่าทุกสิ่งทุกอย่างในชีวิตมนุษย์ขึ้นอยู่กับทัศนคติ ไม่ว่าจะเป็นเรื่องเล็กเรื่องใหญ่ หรือเรื่องสำคัญมากเพียงใด เช่น การเมือง การสมรส ศาสนา นิธิย การรับประทานอาหาร การศึกษา แพชั่น การเลี้ยงดูบุตร การมีอคติทางเชื้อชาติ การคมนาคม เป็นต้น

จากความหมายที่กล่าวมาพอสรุปได้ว่า ทักษะคิด หมายถึง ความรู้สึก ความคิด อารมณ์ ท่าที ของบุคคลมีต่อบุคคล วัตถุ สถาบัน หรือสภาพการณ์ใด ๆ ที่เป็นผลมาจากประสบการณ์ และพร้อมที่จะแสดงออกเป็นการตอบสนองต่อสิ่งต่าง ๆ ซึ่งอาจจะเป็นทางบวกหรือทางลบ หรือความรู้สึกที่เป็นกลาง ทักษะคิดเป็นนามธรรม ที่ไม่สามารถมองเห็นได้อย่างชัดเจน ดังนั้นจึงต้องใช้วิธีการแปลความหมายทัศนคติของแต่ละบุคคล จากการแสดงออกของบุคคลนั้น

## 1.2 ความสำคัญและลักษณะของทัศนคติ

ทัศนคติเป็นสิ่งที่มีความสำคัญและได้รับความสนใจอย่างมากสำหรับทุกคน เพราะทัศนคติมีผลโดยตรงต่อการตัดสินใจ ช่วยแก้ปัญหาและเพิ่มความเข้าใจในเรื่องต่าง ๆ ทัศนคติเป็นสิ่งสำคัญสิ่งหนึ่งที่มีส่วนช่วยในการกระตุ้นให้เกิดการกระทำ

รวีวรรณ อังคนุรักษ์พันธ์ (2533: 16) ได้สรุปลักษณะสำคัญของทัศนคติไว้ดังนี้

1. ทัศนคติเป็นการตระเตรียมหรือความพร้อมในภาวะตอบสนองต่อสิ่งเร้า ในทางที่ชอบหรือไม่ชอบต่อสิ่งนั้น ๆ ซึ่งการตระเตรียมนั้น จะเป็นการตระเตรียมภายในจิตใจ มากกว่าภายนอกที่จะสังเกตเห็นได้
2. สภาวะของความพร้อมจะตอบสนองนั้น เป็นลักษณะที่ซ้ำซ้อนของบุคคลที่จะยอมรับหรือไม่ยอมรับ ชอบหรือไม่ชอบ ต่อสิ่งต่าง ๆ จะเกี่ยวข้องกับสัมพันธภาพกับอารมณ์ด้วย ซึ่งเป็นสิ่งที่อธิบายไม่ค่อยได้ และบางครั้งไม่มีเหตุผล
3. ทัศนคติไม่ใช่พฤติกรรม แต่เป็นสภาวะทางจิตใจที่มีอิทธิพลต่อความรู้สึกรู้สึกนึกคิดและเป็นตัวกำหนดแนวทางในการแสดงออกของพฤติกรรม
4. ทัศนคติไม่สามารถวัดได้โดยตรง แต่สามารถสร้าง เครื่องมือวัดพฤติกรรมที่แสดงออกมา เพื่อใช้เป็นแนวทางในการทำนายหรืออธิบายทัศนคติได้
5. ทัศนคติเกิดจากการเรียนรู้และประสบการณ์ บุคคลจะมีทัศนคติในเรื่องเดียวกันแตกต่างกัน ด้วยสาเหตุหลายประการ เช่น สภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจและสังคม ระดับอายุ เชื้อชาติปัญญา เป็นต้น
6. ทัศนคติมีความคงที่และแน่นอนพอสมควร แต่อาจเปลี่ยนแปลงได้เมื่อประสบสภาพแวดล้อมที่เหมาะสมใหม่แตกต่างไปจากเดิม

ธงชัย สันติวงษ์ (2540: 161-162) ได้สรุปลักษณะสำคัญของทัศนคติไว้ ดังนี้

1. ทัศนคติเป็นสิ่งที่มิได้อยู่ภายใน เป็นเรื่องของระเบียบความนึกคิดที่เกิดขึ้นภายในของแต่ละคน
2. ทัศนคติจะมีใช้สิ่งที่มีมาแต่กำเนิด แต่จะเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการเรียนรู้เรื่องราวต่าง ๆ ที่ตนได้เกี่ยวข้องอยู่ด้วยในภายนอก และทัศนคติจะก่อตัวจากการประเมินหลังจากที่ได้เกี่ยวข้องกับสิ่งภายนอกดังกล่าวแล้ว

ปัจจัยที่มีผลในการกำกับเป็นทัศนคติดังกล่าวนั้น ส่วนสำคัญมักเกิดจากอิทธิพลของกลุ่มที่เกี่ยวข้องด้วยที่บุคคลนั้น ๆ ได้รับข่าวสารข้อมูลมา นอกจากนี้ทัศนคดียังขึ้นอยู่กับบุคลิก ลักษณะ ท่าทาง ซึ่งเป็นผลของการเรียนรู้ที่ได้จากการปฏิบัติต่อโลกภายนอกอีกด้วย

3. ทศนคติจะมีลักษณะมั่นคงถาวร คือ ภายหลังจากทศนคติได้ก่อตัวขึ้นมาแล้ว ทศนคติดังกล่าวจะไม่เป็นภาวะที่เกิดขึ้นเป็นการชั่วคราว หากแต่จะมีความมั่นคงถาวรตามสมควรและไม่เปลี่ยนแปลงในทันทีทันใดที่ได้รับตัวกระตุ้นที่แตกต่างไป ทั้งนี้เพราะทศนคติที่ก่อตัวขึ้นนั้นจะมีกระบวนการคิดวิเคราะห์ ประเมินและสรุปจัดระเบียบเป็นความเชื่อ การเปลี่ยนแปลงก็ย่อมต้องใช้เวลาเพื่อปรับตามกระบวนการดังกล่าวด้วย

4. ทศนคติจะมีความหมายอิงถึงตัวบุคคลและสิ่งของเสมอ นั่นคือ ทศนคติจะมิใช่เกิดขึ้นมาได้เองจากภายใน หากแต่เป็นสิ่งที่ก่อตัวหรือเรียนรู้เอามาจากสิ่งที่มีตัวตนที่อ้างอิงถึงได้ สิ่งที่ใช้อ้างอิงเพื่อการสร้างทศนคติอาจเป็นตัวบุคคล กลุ่มคน สถาบัน สิ่งของ ค่านิยม เรื่องราวทางสังคม หรือแม้แต่นึกคิดต่าง ๆ

จิระวัฒน์ วงศ์สวัสดิวัฒน์ (2529: 22-25) ได้กล่าวไว้ว่านักจิตวิทยาจำนวนมากมีความเห็นสอดคล้องกันว่ามีคุณลักษณะบางด้านที่เป็นคุณลักษณะที่สำคัญ ซึ่งมีความเกี่ยวข้องกับพฤติกรรมต่าง ๆ ของบุคคล ดังต่อไปนี้

1. ทศนคติ เป็นสิ่งเกี่ยวกับการเรียนรู้ ไม่ใช่สิ่งที่ติดตัวมาแต่กำเนิด ประสบการณ์มีอิทธิพลอย่างมากต่อทศนคติ การสะสมประสบการณ์ทั้งทางตรงและทางอ้อม โดยผ่านกระบวนการปะทะสังสรรค์ทางสังคม จะก่อให้เกิดทศนคติต่อบุคคล
2. ทศนคติมีคุณลักษณะของการประเมิน (Evaluative nature) ทศนคติมักเกิดจากการประเมินความคิดหรือความเชื่อบุคคลที่มีอยู่เกี่ยวข้องกับสิ่งของ บุคคลอื่น หรือเหตุการณ์ ซึ่งจะเป็นสื่อกลางทำให้เกิดปฏิกิริยาตอบสนอง
3. ทศนคติมีคุณภาพและความเข้มข้น (Quality and Intensity) คุณภาพและความเข้มข้นของทศนคติจะเป็นสิ่งบอกถึงความแตกต่างของทศนคติของแต่ละคนที่มีต่อสิ่งต่าง ๆ
4. ทศนคติมีความคงทนไม่เปลี่ยนแปลง (Permanence) การที่ทศนคติคงทนและฝังแน่นลึกซึ้ง เนื่องจากสิ่งที่ประเมินมีความชัดเจนและถูกต้องแน่นอน รวมทั้งมีการสะสมประสบการณ์เกี่ยวกับสิ่งนั้น ๆ โดยผ่านกระบวนการเรียนรู้มานาน
5. ทศนคติต้องมีสิ่งที่หมายถึง (Attitude Object) ทศนคติต้องมีสิ่งที่หมายถึงที่แน่นอน นั่นคือ ทศนคติต่ออะไร ต่อบุคคล ต่อสิ่งของ หรือต่อสถานการณ์ไม่มีทศนคติลอย ๆ ที่ไม่ได้หมายถึงสิ่งใด และบุคคลจะต้องมีความรู้หรือประสบการณ์เกี่ยวกับสิ่งนั้น
6. ทศนคติมีลักษณะความสัมพันธ์ ทศนคติจะแสดงความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลกับสิ่งของ บุคคลอื่น หรือสถานการณ์ และความสัมพันธ์นี้เป็นความรู้สึกจริงใจ



### 1.3 องค์ประกอบของทัศนคติ

ธงชัย สันติวงษ์ (2540:162-163) ได้กล่าวไว้ว่า องค์ประกอบของทัศนคติ แบ่งออกเป็น 3 ส่วน คือ

1. ความเข้าใจหรือส่วนของความเชื่อ ที่มีขอบเขตครอบคลุมถึงข่าวสารข้อมูล และความเชื่อที่มีต่อสิ่งของหรือปรากฏการณ์ต่าง ๆ สิ่งเหล่านี้จะเป็นข้อมูลที่ได้เก็บสะสมมาและการมีประสบการณ์มาจากอดีต ความเชื่อนี้จะเป็นความเชื่อที่ได้มาจากการประเมิน ซึ่งมักจะออกผลเป็นแนวโน้มทางใดทางหนึ่งว่า ดี-ไม่ดี ชอบ-ไม่ชอบ มีคุณค่า-ไม่มีคุณค่า เป็นต้น
2. ความชอบพอหรือส่วนของความรู้สึก ที่มีขอบเขตครอบคลุมถึงความรู้สึกต่าง ๆ รวมตลอดทั้งอารมณ์ด้วย ความรู้สึกเหล่านี้จะเกิดขึ้นจากสาเหตุหลายทาง เช่น บุคลิกท่าทางหรืออุปนิสัย และสิ่งจูงใจเป็นต้น ความรู้สึกอาจแสดงออกเป็น ดี-เลว เกียติ-รัก ทางบวก-ทางลบ ชอบ-ไม่ชอบ
3. พฤติกรรมหรือส่วนของแนวโน้มในการกระทำหรือแสดงออก หมายถึง ความพร้อมเพรียงในการประพฤติของแต่ละคนที่จะใช้ปฏิบัติในทันทีทันใดต่อสิ่งของต่าง ๆ

### 1.4 หน้าที่ของทัศนคติ

จิระวัฒน์ วงศ์สวัสดิวัฒน์ (2538: 8) และประภาเพ็ญ สุวรรณ (2526: 5-6) ได้กล่าวถึงหน้าที่ของทัศนคติว่า ได้ให้ประโยชน์แก่คนเราดังต่อไปนี้

1. ทำหน้าที่ให้ความเข้าใจ (Understand or knowledge function) ทัศนคติหลาย ๆ อย่างช่วยให้บุคคลเกิดความเข้าใจโลกและสภาพแวดล้อม ได้เรียนรู้ และเข้าใจการกระทำของบุคคลในสังคม สามารถอธิบายและคาดคะเนการกระทำของตนเองและของบุคคลอื่น
2. หน้าที่ป้องกันตนเอง (Ego-defense) มีอยู่บ่อยครั้งที่บุคคลต้องหาทางออกให้กับตัวเอง เพื่อความสบายใจ โดยช่วยให้บุคคลหลีกเลี่ยงสิ่งที่ไม่ดี หรือปกปิดความจริงบางอย่าง ซึ่งนำความไม่พอใจมาสู่ตัวเขา เช่น คนที่ชอบพูดกับคนอื่นตรง ๆ ก็จะหาทางออกปกป้องตนเองว่าการที่ตนทำเช่นนั้นก็เพราะมีความจริงใจกับเพื่อนฝูง
3. หน้าที่ในการปรับตัว (Adjustive function) ทัศนคติจะช่วยบุคคลในด้านการปรับตัวให้เข้ากับสภาพแวดล้อมและสังคม โดยปกติบุคคลมักจะคำนึงถึงผลประโยชน์ที่จะได้รับเป็นสำคัญและจะพัฒนาทัศนคติตามแนวทางที่คาดว่าจะสนองตอบความต้องการของตนได้ เช่น การที่คนหันมาชอบการศึกษาเล่าเรียน เพราะเชื่อว่าการศึกษาระดับสูงจะช่วยให้มีชีวิตที่ดีขึ้น

4. หน้าที่การแสดงออกซึ่งค่านิยมของตนเอง (Value expression) ทักษะนี้จะช่วยให้บุคคลแสดงออกซึ่งค่านิยมของตนเอง เช่น คนที่มีความซื่อสัตย์สุจริตมาก ก็จะแสดงออกโดยการไม่ชอบพวกร้ายชั่วรังไรบังหลวง เป็นต้น

อัสน์อุไร เตชะสวัสดิ์ (2542: 181) ได้กล่าวถึงหน้าที่ของทัศนคติไว้ว่า ทัศนคติเป็นแนวทางที่ช่วยให้ผู้บริโภคประยุกต์ความรู้ความเข้าใจที่มีอยู่เพื่อการประเมิน เลือกทางเลือกที่ต้องตัดสินใจได้เร็วขึ้น ง่ายขึ้น ซึ่งทัศนคติมีหน้าที่ 4 ประการ คือ

1. ช่วยในการตัดสินใจประโยชน์ของสิ่งใดสิ่งหนึ่ง
2. ช่วยแสดงค่านิยม บุคลิกภาพ วิถีชีวิต และจิตใจของบุคคล
3. ช่วยในการปกป้องตนเอง
4. ช่วยจัดระเบียบความรู้

#### 1.5 การเกิดและการเปลี่ยนแปลงทัศนคติ

สุวิไล เรียงวัฒนสุข (2524: 197-212) ได้กล่าวถึงการเปลี่ยนแปลงทัศนคติไว้ว่า ต้องคำนึงถึงสิ่งต่อไปนี้ คือ

1. แหล่งข้อมูลหรือข่าวสาร (Source) ซึ่งแหล่งข้อมูลที่มีอิทธิพลต่อการเปลี่ยนแปลงทัศนคตินั้นมีหลายประเภทได้แก่ ตัวบุคคล สถาบันและสื่อมวลชน
2. ข่าวสารหรือข้อมูล (Message) สามารถแบ่งได้เป็น
  - รูปแบบของข่าวสารหรือข้อมูล หมายถึง ลักษณะของข่าวสารหรือข้อมูล เช่น ตลก ล้ำสมัย เป็นต้น
  - โครงสร้างของข่าวสาร หมายถึง การจัดรูปแบบของเนื้อหา
  - เนื้อหาของข่าวสาร หมายถึง สิ่งที่บรรจุอยู่ในข่าวสารซึ่งต้องการให้ผู้รับเปลี่ยนทัศนคติ
3. ผู้รับข้อมูลหรือผู้รับข่าวสาร (Audience) ซึ่งการเปลี่ยนแปลงทัศนคตินั้น ควรคำนึงถึงลักษณะต่าง ๆ ของผู้รับข้อมูล เช่น เพศ อายุ ระดับสติปัญญา บุคลิกภาพ ประสบการณ์เดิมและสิ่งแวดล้อม เป็นต้น โดยอาจสรุปได้ดังนี้
  - เพศหญิงจะถูกชักจูงได้ง่ายกว่าเพศชาย ซึ่งการที่เพศหญิงถูกชักจูงได้ง่ายกว่าเพศชายนั้น ขึ้นอยู่กับอิทธิพลของวัฒนธรรมและสังคมด้วย

- คนที่มีระดับอายุต่างกันจะมีทัศนคติต่างกัน เนื่องจากคนที่อายุมากจะปรับตัวให้เข้ากับสังคมได้น้อยกว่าคนอายุน้อย

ศักดิ์ สุทรเสถณี (2531: 4) กล่าวว่า ทัศนคติต่อสิ่งใดสิ่งหนึ่งของคนจะเกิดขึ้นได้ตามเงื่อนไข 4 ประการ คือ

1. กระบวนการเรียนรู้ที่ได้จากการเพิ่มพูนและบูรณาการของการตอบสนองแนวความคิดต่าง ๆ เช่น ทัศนคติจากครอบครัว โรงเรียน ครู การเรียนการสอน และอื่น ๆ เป็นต้น
2. ประสบการณ์ส่วนตัวขึ้นอยู่กับความแตกต่างของบุคคล ซึ่งมีประสบการณ์ที่แตกต่างกันไป นอกจากประสบการณ์ของคนจะสะสมขึ้นเรื่อย ๆ แล้วยังทำให้มีการสอน (Pattern) เป็นตัวเองด้วย ดังนั้นทัศนคติบางอย่างจึงเป็นเรื่องเฉพาะของแต่ละบุคคลแล้วแต่การพัฒนาการและความเจริญเติบโตของคนนั้น ๆ
3. การเลียนแบบ การถ่ายทอดทัศนคติของคนบางคนได้มาจากการเลียนแบบทัศนคติของคนอื่น ที่ตนเองสนใจ เช่น พ่อ แม่ พี่น้อง และบุคคลอื่น ๆ เป็นต้น
4. อิทธิพลของกลุ่มสังคม คนย่อมมีทัศนคติคล้ายตามกลุ่มสังคมที่ตนอาศัยอยู่ตามสภาพแวดล้อม เช่น ทัศนคติต่อศาสนา สถาบันต่าง ๆ เป็นต้น

ธงชัย สันติวงษ์ (2540:166-167) กล่าวว่าทัศนคติจะก่อตัวขึ้นมาและเปลี่ยนแปลงไป เนื่องจากปัจจัยหลายประการ คือ

1. การจูงใจทางร่างกาย ทัศนคติจะเกิดขึ้นเมื่อบุคคลใดบุคคลหนึ่งกำลังดำเนินการตอบสนองความต้องการ หรือแรงผลักดันพื้นฐานทางร่างกายอยู่ ตัวบุคคลดังกล่าวจะสร้าง ทัศนคติที่ดีต่อบุคคลหรือสิ่งของที่สามารถช่วยให้เขามีโอกาสตอบสนองความต้องการของตนได้ และในทางตรงกันข้ามจะสร้างทัศนคติที่ไม่ดีต่อสิ่งของหรือบุคคลที่ขัดขวางมิให้เขาตอบสนองความต้องการได้
2. ข่าวสารข้อมูล ทัศนคติจะมีพื้นฐานมาจากชนิดและข่าวสารข้อมูลที่แต่ละคนได้รับมา รวมทั้งขึ้นอยู่กับลักษณะของแหล่งที่มาของข่าวสารข้อมูลอีกด้วย ด้วยกลไกของการเลือกเฟ้นในการมองเห็นและเข้าใจปัญหาต่าง ๆ ข่าวสารข้อมูลบางส่วนที่เข้ามาสู่ตัวบุคคลนั้น จะทำให้บุคคลนั้นเก็บไปคิดที่จะสร้างเป็นทัศนคติขึ้นมาได้
3. การเข้าเกี่ยวข้องกับกลุ่ม ทัศนคติบางอย่างอาจจะมาจากกลุ่มต่าง ๆ ที่เขาเกี่ยวข้องกับอยู่ด้วย เช่น ครอบครัว กลุ่มเพื่อนร่วมงาน และกลุ่มสังคมต่าง ๆ ทั้งโดยทางตรงและทางอ้อม

4. ประสบการณ์ของคนที่มีต่อวัตถุสิ่งของย่อมเป็นส่วนสำคัญที่จะทำให้บุคคลต่าง ๆ ตีค่าสิ่งที่เขาได้มีประสบการณ์มานั้น จนกลายเป็นทัศนคติได้ เช่น ในกรณีของการซื้อสินค้าเป็นตัวอย่าง ถ้าหากคนใดคนหนึ่งติดใจในรสชาติของภัตตาคารแห่งหนึ่ง เขาอาจมีทัศนคติที่ดีต่อร้านนั้นและจะกลับไปกินอีกเสมอ แต่ถ้าหากเกิดความไม่พอใจก็อาจทำให้ทัศนคติเปลี่ยนแปลงไปในทางที่ไม่ดีจนทำให้ไม่กลับไปกินอีกเลยก็ได้

5. ลักษณะท่าทางมีส่วนทางอ้อมที่สำคัญในการสร้างทัศนคติให้กับตัวบุคคล

ธงชัย สันติวงษ์ (2540: 175-177) กล่าวว่าทัศนคติจะเปลี่ยนแปลงได้เพียงใด ย่อมขึ้นอยู่กับขนาดความเข้มแข็งของทัศนคติที่มีอยู่ วิธีการเปลี่ยนทัศนคติทำได้โดยวิธีต่าง ๆ ต่อไปนี้ คือ

1. ด้วยการป้อนข้อมูลใหม่ เพื่อที่จะให้มีการเปลี่ยนแปลงในความเข้าใจ
2. โดยการนำเอาการเปลี่ยนแปลงในความสัมพันธ์กับสิ่งที่เป็นที่ต้องการต่าง ๆ ทั้งนี้เพื่อให้มีการเปลี่ยนแปลงความชอบ ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของทัศนคตินั้นคือ การย่ำให้เกิดความชอบใหม่นั้นเอง
3. โดยการชักจูงให้กระทำในสิ่งซึ่งตรงกันข้ามกับพฤติกรรมที่เป็นปกติ ทั้งนี้ก็เพื่อที่จะให้มีการเปลี่ยนแปลงในพฤติกรรมซึ่งเป็นส่วนประกอบหนึ่งของทัศนคติ

## 1.6 การวัดทัศนคติ

สุชาติ ประสิทธิ์รัฐสินธุ์ (2532:106-107) ได้สรุปประเด็นสำคัญในการวัดทัศนคติ ไว้ดังนี้

การวัดทัศนคติมีสิ่งพึงระมัดระวังมากที่สุดคือ แนวความคิดในการวัดทัศนคติของนักวิจัย ที่กำหนดไว้ล่วงหน้าเกี่ยวกับทัศนคตินั้น ๆ อาจมีผลทำให้วัดทัศนคติอย่างผิด ๆ โดยไม่ได้ตั้งใจหรือวัดบางส่วนของทัศนคติเท่านั้น หรือวัดทัศนคติหลายเรื่องพร้อม ๆ กัน ทั้ง ๆ ที่ต้องการวัดเพียงเรื่องเดียว ปัญหาที่สำคัญ คือเราไม่สามารถกำหนดได้อย่างแน่นอนหรืออย่างแน่ชัดจากการอ่านคำถามเกี่ยวกับทัศนคติว่า ข้อความเกี่ยวกับการวัดทัศนคตินั้น จะมีองค์ประกอบของทัศนคติอื่น ๆ แฝงอยู่ด้วยหรือไม่ นอกจากนั้น เมื่อเราต้องการใช้ข้อความต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับ ทัศนคตินั้น ๆ ซึ่งในบางครั้งเราไม่สามารถบอกได้จากความไม่สอดคล้องของข้อความที่ใช้ หากเราไม่ได้ศึกษาถึงแนวคิด และวิธีการต่าง ๆ ที่ใช้วัดทัศนคติ นักวิจัยจึงจำเป็นต้องศึกษาการวัดทัศนคติที่ถูกต้อง

ในด้านการวิจัย แนวความคิดเกี่ยวกับคุณสมบัติของทัศนคติยังเป็นเรื่องที่มีผู้คนสับสน และยังมีความล้าหลังอยู่มาก บางคนมีแนวความคิดว่า ทัศนคติที่ดี มีมิติเดียวและมีการวัดแบบเส้นตรง จากการเห็นด้วยไปสู่ความเป็นกลาง และไม่เห็นด้วยเกี่ยวกับสิ่งที่ศึกษานั้น พยายามที่จะกำหนดตำแหน่งของทัศนคติของบุคคลบนเส้นตรงต่อเนื่อง ในลักษณะที่บ่งชี้ให้เห็นว่าบุคคลผู้นั้นมีความเห็นด้วยหรือไม่เห็นด้วย ชอบหรือไม่ชอบสิ่งนั้นมากน้อยเพียงใด โดยปกติมักจะใช้คะแนนหรืออันดับเป็นเครื่องกำหนด แนวความคิดดังกล่าวอาจไม่ถูกต้อง เพราะทัศนคติอาจมีหลายมิติก็ได้ เพราะไม่มีอะไรมายืนยันได้ว่าคำตอบรับหรือคำตอบปฏิเสธ จะนำมารวมหรือเปรียบเทียบกันได้ เช่น การปฏิเสธที่จะไม่ยอมรับ ไม่ได้หมายถึงการยอมรับ อาจจะมีองค์ประกอบอื่น ๆ มากกว่านั้น

นอกจากประเด็นในด้านเนื้อหาสาระและมิติแล้ว ทัศนคติในแต่ละเรื่องของแต่ละบุคคลยังมีความเข้มไม่เหมือนกัน คนบางคนอาจมีเพียงแต่ความรู้สึกไม่ชอบการทรมานสัตว์ แต่ไม่รู้สึกรุนแรงหรือให้ความสำคัญต่อมันมาก แต่บางคนความรู้สึกในเรื่องเดียวกันนี้ รุนแรงมากจนกลายเป็นผู้นำของการเคลื่อนไหวสมาคมต่อต้านการทารุณสัตว์ เป็นต้น บุคคลประเภทหลังนี้จะแสดงความคิดเห็น หรือตอบคำถามอย่างรุนแรง หรือเข้มข้นสูงกว่าบุคคลประเภทแรก

นอกจากนั้นแล้ว ทัศนคติบางอย่างอาจมีความคงทนอยู่ได้นานกว่า ทัศนคติอื่น เช่น ความเชื่อ ทัศนคติเกี่ยวกับระบบครอบครัว เปลี่ยนแปลงได้ยากกว่าทัศนคติต่อสิ่งบันเทิง เป็นต้น และทัศนคติบางอย่างบางเรื่องก็เฉพาะเจาะจงเงื่อนไขได้มากกว่าทัศนคติต่อเรื่องอื่น

สิ่งที่สำคัญกว่านั้น คือ คนบางคนอาจไม่มีทัศนคติ ความรู้ความคิดเห็นในเรื่องที่ผู้ศึกษาต้องการจะศึกษามาก่อนเลย ผู้ที่ทำการวิจัยจึงควรระมัดระวัง เมื่อทำการศึกษาทัศนคติ โดยคำนึงถึงคุณสมบัติต่าง ๆ ของทัศนคติตามที่กล่าวมาแล้วข้างต้น เช่น ความจริงจัง หรือผิวเผิน ของทัศนคติของแต่ละบุคคล ความเข้มและการเปลี่ยนแปลงได้ของทัศนคติที่ศึกษา

อย่างไรก็ตาม ในการวิจัยเพื่อวัดทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ครั้งนี้ ผู้วิจัยใช้วิธีการวัดทัศนคติโดยการสร้างแบบสอบถามมิติเดียวคือมีการวัดแบบเส้นตรง จากการเห็นด้วยไปสู่ความเป็นกลางและไม่เห็นด้วย

ดวงเดือน พันธุมนาวิน (2529: 8) กล่าวว่า การวัดทัศนคติ นักจิตวิทยาสังคม นิยมวัดทัศนคติใน 2 ลักษณะ คือ ทิศทางและปริมาณขององค์ประกอบนั้น ๆ

1. ทิศทาง หมายถึง การประเมินค่าการรู้ การรู้สึกและการพร้อมกระทำไปในด้านที่เป็นบวกหรือลบ ซึ่งหมายถึงดีหรือเลว เช่น เกี่ยวกับองค์ประกอบทางความรู้ ก็สามารถวัดได้ว่าบุคคลมีความรู้ในประเด็นที่ต้องการในทางที่ว่าสิ่งนั้นดีหรือเลว ส่วนที่เกี่ยวข้องกับองค์ประกอบกับการรู้สึกก็สามารถวัดว่าบุคคลมีความรู้สึกต่อสิ่งนั้นในทางบวกหรือลบ คือในทางชอบและพอใจหรือไม่ชอบไม่พอใจ ส่วนที่เกี่ยวข้องกับองค์ประกอบทางความพร้อมกระทำก็สามารถวัดได้ว่าบุคคลพร้อมที่จะกระทำต่อสิ่งนั้นในทางบวกหรือลบ ซึ่งทางบวกหมายถึง การพร้อมที่จะให้การสนับสนุนหรือช่วยเหลือ ส่วนทางลบหมายถึง ความพร้อมที่จะทำลายหรือขัดขวางความเจริญของสิ่งนั้น

2. ปริมาณ หมายถึงความเข้มข้น หรือปริมาณความรุนแรงของทัศนคติไปในทิศทางบวกหรือลบ นั่นคือ บุคคลอาจมีทัศนคติต่อสิ่งหนึ่งสิ่งใดอย่างรุนแรงมาก และต่อสิ่งหนึ่งเพียงบางเบา ทั้งนี้ย่อมขึ้นอยู่กับความสำคัญของสิ่งนั้น หรือขึ้นกับความพิวพันของบุคคลกับเรื่องนั้น เช่น บิดา มารดา มีความสำคัญต่อบุคคลใดมาก บุคคลนั้นย่อมมีทัศนคติอย่างรุนแรงต่อบิดามารดาของตน หรือถ้าบุคคลไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับชาวเอสกิโมเลย ทัศนคติของบุคคลนั้นต่อชาวเอสกิโมไม่ว่าจะเป็นทางบวกหรือทางลบก็จะมี ความเข้มข้น เป็นต้น

นอกจากนี้การวัดทัศนคติมีเครื่องมือที่ใช้วัดทัศนคติที่นิยมใช้กันอย่างแพร่หลาย ได้แก่ วิธีวัดช่วงเท่ากันของ Thurstone และวิธีวัดทัศนคติโดยใช้มาตราประมาณค่าแบบ Likert ซึ่งเป็นการวัดระดับความรู้สึกของตนเอง (ดวงเดือน พันธุมนาวิน (2529: 187))

วิธีวัดช่วงเท่ากันของThurstone (อ้างในดวงเดือน พันธุมนาวิน 2529 : 26)

Thurstone สร้างแบบวัดทัศนคติโดยรวบรวมประโยคเกี่ยวกับเรื่องที่ต้องการศึกษา นำไปให้กลุ่มผู้ตัดสินซึ่งมีทัศนคติต่อเรื่องที่ต้องการศึกษาต่างกัน ให้มากที่สุด เป็นผู้ประเมินความคิดเห็นต่อข้อความที่สร้างขึ้น เมื่อผู้ตัดสินได้อ่านประโยคทั้งหมดแล้วให้ประเมินแต่ละประโยคว่า เห็นด้วยหรือไม่เห็นด้วยมากน้อยเพียงใด โดยให้คะแนนจาก 1 ถึง 11 คะแนน 1 คะแนนแสดงว่าไม่เห็นด้วย 2, 3 .....แสดงว่าไม่เห็นด้วยน้อยลงตามลำดับ จากคะแนน 6 เป็นต้นไป จะให้เมื่อค่อนข้างเห็นด้วย และ 7, 8.....เห็นด้วยมากขึ้นทุกที จนถึงคะแนน 11 แสดงว่าเห็นด้วยมากที่สุด แล้วจึงนำค่าที่ผู้ตัดสินให้กับแต่ละประโยคมาพิจารณาค่าประจำประโยค โดยใช้ค่ามัธยฐานของคะแนนที่ประโยคแต่ละประโยคได้รับจากผู้ตัดสินทั้งหมด ประโยคที่มีข้อความคลุมเครือให้ตัดทิ้งทั้งหมด เลือกประโยคที่มีค่าประจำประโยคห่างกันเป็นช่วงเท่า ๆ กัน มาใช้ในแบบสอบถาม

วิธีการวัดทัศนคติโดยใช้มาตราประมาณค่าแบบ Likert (อ้างใน ดวงเดือน พันธมนาวิน (2529: 29-31)) คือแบบวัดทัศนคติที่กำหนดให้ข้อความทุกข้อในแบบวัดทัศนคติเป็นผลรวมของคะแนนทุกข้อในแบบวัด ซึ่ง Likert ถือว่าผู้มีทัศนคติที่ดีต่อสิ่งใดก็ย่อมมีโอกาสมากที่จะตอบเห็นด้วยกับข้อความสนับสนุนสิ่งนั้น และมีโอกาสน้อยที่จะตอบเห็นด้วยกับข้อความที่ต่อต้านนั้น ในทำนองเดียวกันผู้มีทัศนคติที่ไม่ดีต่อสิ่งใดนั้น โอกาสที่จะเห็นด้วยกับข้อความที่ต่อต้านนั้นจะมีมาก คะแนนรวมของทุกข้อจะเป็นเครื่องชี้ให้เห็นถึงทัศนคติของผู้ตอบในแบบวัดทัศนคติของแต่ละคน การสร้างแบบวัดทัศนคติของ Likert มีขั้นตอน คือ จะต้องรวบรวมข้อความที่เกี่ยวข้องในสิ่งที่จะศึกษาให้มากที่สุด เช่นเดียวกับของ Thurstone แล้วนำข้อความที่รวบรวมได้ไปทดลองใช้กับกลุ่มตัวอย่างที่ต้องการจะศึกษา โดยให้เลือกตอบว่าเห็นด้วยอย่างยิ่ง เห็นด้วยไม่แน่ใจ ไม่เห็นด้วย และไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง เพียงอย่างเดียวหนึ่งต่อข้อความแต่ละข้อความ ผู้ตอบไม่ต้องทำใจเป็นกลางเหมือนกับการตัดสินข้อความของผู้ตัดสินตามแบบ Thurstone แต่ตอบข้อความตามความรู้สึกของตนเอง การเปรียบเทียบทัศนคติให้เป็นคะแนน ข้อความที่สนับสนุนคำตอบว่าเห็นด้วยอย่างยิ่งให้ 5 คะแนน และลดลงเรื่อย ๆ จนถึงคำตอบไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง ให้ 1 คะแนน ส่วนข้อความที่ต่อต้าน ถ้าตอบไม่เห็นด้วยอย่างยิ่งให้ 5 คะแนน และลดลงเรื่อย ๆ จนถึงตอบว่าเห็นด้วยอย่างยิ่งให้ 1 คะแนน

จากความหมาย ความสำคัญ ลักษณะ องค์ประกอบ หน้าที่ การเกิดการเปลี่ยนแปลง ตลอดจนการวัดทัศนคติ ผู้วิจัยได้นำมาเป็นแนวทางในการวิจัยทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ครั้งนี้ โดยใช้แบบสอบถามที่มีลักษณะเป็นมาตราประมาณค่าแบบ Likert เป็นเครื่องมือในการวิจัย

## 2. แนวคิดเกี่ยวกับการควบคุมภายในตามแนว COSO

แนวคิดต่าง ๆ เกี่ยวกับการควบคุมภายในตามแนว COSO ที่รวบรวมมาเพื่อการวิจัยครั้งนี้ มีดังนี้

### 2.1 ความเป็นมาของ COSO

การค้าเสรีแบบไร้พรมแดน ทำให้เกิดการแข่งขันที่สูงขึ้น เกิดการลงทุนระหว่างประเทศ แต่ในขณะเดียวกันก็เกิดการรั่วไหลและทุจริตมากขึ้น จึงมีการเรียกร้องให้ทุกประเทศต้องปรับปรุงการกำกับดูแลโดยเฉพาะการควบคุมภายใน ซึ่งในปี ค.ศ. 1987 (พ.ศ.2530) คณะกรรมการที่มีชื่อว่า Treadway Commission ได้เสนอรายงานและเสนอให้แต่งตั้งคณะทำงานจากสถาบันวิชาชีพที่เกี่ยวข้อง เพื่อศึกษารูปแบบของการควบคุมภายใน ที่เหมาะสม

กับสถานการณ์สมัยใหม่ ซึ่งคณะทำงานชุดนี้ใช้ชื่อว่า Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission หรือ COSO

ในปี ค.ศ.1992 (พ.ศ.2535) COSO ได้เสนอรายงานโครงสร้างการควบคุมภายในแนวใหม่ (Internal Control Framework) ให้เหมาะสมกับโลกธุรกิจยุคใหม่ และปรับปรุงความหมาย วัตถุประสงค์และการประเมินผลการควบคุมภายใน ซึ่งรายงานดังกล่าว เป็นรายงานที่ทุกสถาบันวิชาชีพตกลงยอมรับที่จะใช้เป็นแนวปฏิบัติร่วมกัน

ในบางประเทศมีการนำแนวคิดของ COSO ไปประยุกต์ใช้ให้เหมาะสมกับประเทศของตนเอง เช่น ประเทศแคนาดา หน่วยงานที่ชื่อ The Criteria of Control Board of the Canadian Institute of Chartered Accountants (COCO) ได้นำแนว COSO มาปรับปรุงในบางประเด็น โดยเปลี่ยนองค์ประกอบด้านสารสนเทศและการสื่อสารเป็นรายงานทางการบริหารและการปฏิบัติตามนโยบายภายใน แต่ก็มีบางประเทศที่ไม่ยอมรับข้อกำหนดเกี่ยวกับประสิทธิผลของการควบคุมภายใน

ส่วนในประเทศไทยสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทยได้นำการควบคุมภายในตามแนว COSO มาเผยแพร่ เพื่อให้หน่วยงานและองค์กรต่าง ๆ ได้นำไปใช้ และในส่วนของราชการ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินได้ใช้การควบคุมภายในตามแนว COSO เป็นแนวทางในการจัดทำระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ.2544

## 2.2 องค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนว COSO

การควบคุมภายในตามแนว COSO มีองค์ประกอบของการควบคุมภายใน 5 องค์ประกอบ โดยทั้ง 5 องค์ประกอบมีความเกี่ยวเนื่องสัมพันธ์กัน และเชื่อมโยงเข้าเป็นอันหนึ่งอันเดียวกันกับกระบวนการทางการบริหาร องค์ประกอบการควบคุมภายในตามแนว COSO มีดังนี้

- 2.2.1. สภาพแวดล้อมของการควบคุม
- 2.2.2. การประเมินความเสี่ยง
- 2.2.3. กิจกรรมการควบคุม
- 2.2.4. สารสนเทศและการสื่อสาร
- 2.2.5. การติดตามและประเมินผล



### 2.2.1 สภาพแวดล้อมของการควบคุม

สภาพแวดล้อมของการควบคุมเป็นองค์ประกอบที่สำคัญที่สุดใน องค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนว COSO โดยหมายถึง ปัจจัยต่าง ๆ ซึ่งร่วมกันส่งผล ให้เกิดมีการควบคุมขึ้นในองค์กรหรือทำให้การควบคุมที่มีอยู่ได้ผลดียิ่งขึ้น เช่น คุณสมบัตื ความ เชื่อ ความซื่อสัตย์ คุณธรรม ของบุคลากร ซึ่งสภาพแวดล้อมของการควบคุมนี้เป็นเรื่องเกี่ยวกับการ สร้างความตระหนักให้กับบุคคลในหน่วยงาน ให้เกิดจิตสำนึกที่ดี ในการปฏิบัติงานตามความ รับผิดชอบ ดังนั้นสภาพแวดล้อมของการควบคุมที่ดีจะช่วยให้บุคลากรเข้าใจถึงความจำเป็นและ ความสำคัญของการควบคุมภายใน

สภาพแวดล้อมของการควบคุม ประกอบด้วยปัจจัยต่าง ๆ เช่น

- 1) ปรัชญาและวิธีการทำงานของผู้บริหาร
- 2) ความซื่อสัตย์และจริยธรรม
- 3) โครงสร้างการจ้ดองค์กร
- 4) ความรู้ความสามารถของบุคลากร
- 5) นโยบายและวิธีบริหารงานด้านบุคคล
- 6) การมอบอำนาจและหน้าที่ความรับผิดชอบ
- 7) คณะกรรมการบริหารหรือคณะกรรมการตรวจสอบ

#### 1) ปรัชญาและวิธีการทำงานของผู้บริหาร

ปรัชญาและวิธีการทำงานของผู้บริหาร แต่ละคนย่อมไม่เหมือนกัน ผู้บริหารบางคนเป็นผู้บริหารแบบกล้าได้ กล้าเสีย กล้าเสี่ยง ผู้บริหารบางคนเป็นผู้บริหารแบบที่มี ความระมัดระวัง แนวอนุรักษ์นิยม ซึ่งไม่ว่าจะเป็นการตัดสินใจทางธุรกิจหรือการตัดสินใจเกี่ยวกับ ปัญหาด้านการเงินการบัญชี รายงานทางการเงิน ความแตกต่างในแนวคิดและวิธีการทำงานของ ผู้บริหารย่อมมีผลสำคัญต่อการควบคุมภายในขององค์กร เพราะผู้บริหารมีหน้าที่โดยตรงในการ จัดให้มีนโยบาย มาตรการและวิธีการควบคุมภายใน

#### 2) ความซื่อสัตย์และจริยธรรม

ผู้บริหารจะต้องแจ้งให้พนักงานทุกคนได้ทราบว่า ผู้บริหารยึดถือว่าการปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์ สุจริต และมีจริยธรรม มีความสำคัญอย่างยิ่งต่อองค์กร ซึ่ง

ผู้บริหารจะต้องแสดงออกอย่างสม่ำเสมอ ทั้งโดยคำพูดและการกระทำ ให้เป็นที่ประจักษ์ว่า ต้องการให้องค์กรยึดมั่นในจริยธรรม ทั้งจะต้องมั่นใจด้วยว่าพนักงานทุกคนรับทราบและเข้าใจ ในหลักการนั้นเป็นอย่างดี โดยควรจัดทำข้อกำหนดด้านจริยธรรมให้ชัดเจน รวมถึงข้อกำหนด ห้ามพนักงานปฏิบัติตน ในลักษณะที่มีความขัดแย้งด้านผลประโยชน์กับกิจการผู้เป็นนายจ้าง หากผู้บริหารไม่มีความซื่อสัตย์และจริยธรรม การดำเนินงานจะไม่มีประสิทธิภาพและการควบคุม ภายในก็ไม่สามารถเกิดขึ้นได้

### 3) โครงสร้างการจัดองค์กร

โครงสร้างขององค์กรที่ดี ควรจัดให้มีการแบ่งแยกหน้าที่ความรับผิดชอบในงาน 3 ด้านออกจากกัน คือ ด้านการอนุมัติหรือให้ความเห็นชอบ ด้านการจดบันทึก ข้อมูล และด้านการดูแลรักษาทรัพย์สินขององค์กร โดยไม่ควรให้หน่วยงานเดียวหรือบุคคลเพียงคนเดียวทำหลายหน้าที่ตั้งแต่ต้นจนจบเพราะจะทำให้ขาดระบบการสอบย้อนความถูกต้องระหว่างกันซึ่งถือเป็นจุดอ่อนอย่างหนึ่งของระบบการควบคุมภายใน

โครงสร้างการจัดองค์กรที่ได้รับการจัดไว้ดีเยี่ยมเป็นพื้นฐานสำคัญ ทำให้ผู้บริหารสามารถวางแผนงาน สั่งการ และควบคุมการปฏิบัติงานได้อย่างถูกต้อง รวดเร็วและมีประสิทธิภาพ โครงสร้างการจัดองค์กรรวมถึงการจัดแบ่งหน้าที่ความรับผิดชอบระหว่างหน่วยงานต่าง ๆ ในองค์กรและการกำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบของบุคลากรในระดับต่าง ๆ โดยคำนึงถึงความรู้และความสามารถของบุคคลเหล่านั้นเป็นสำคัญ การรวมศูนย์อำนาจหรือการกระจายศูนย์อำนาจการตัดสินใจในระดับต่าง ๆ หากองค์กรเลือกใช้การรวมศูนย์อำนาจในการตัดสินใจแล้ว คุณสมบัติเฉพาะสำหรับผู้ที่ได้รับมอบอำนาจย่อมมีความสำคัญเป็นอย่างยิ่ง แต่หากเลือกวิธีการกระจายศูนย์อำนาจการตัดสินใจ ระบบและขั้นตอนการทำงานรวมถึงกระบวนการในการติดตามผลย่อมมีความสำคัญมากกว่าปัจจัยด้านคุณสมบัติของตัวบุคคล การจัดโครงสร้างขององค์กรขึ้นอยู่กับขนาดและลักษณะของธุรกิจเป็นสำคัญ

### 4) ความรู้ความสามารถของบุคลากร

ในทุก ๆ องค์กรควรมีการกำหนดระดับความรู้ ความสามารถของบุคลากรที่จำเป็นสำหรับการปฏิบัติงานแต่ละอย่าง โดยจะต้องเป็นข้อกำหนดด้านพื้นฐานความรู้ทางการศึกษา ประสบการณ์ ความชำนาญในการปฏิบัติงาน เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการพิจารณาบรรจุแต่งตั้งพนักงานให้เหมาะสมกับหน้าที่และความรับผิดชอบ เครื่องมือที่สำคัญในการกำหนดระดับความรู้ความสามารถ คือการจัดทำคำพรรณนาลักษณะงาน (Job Description)

### 5) นโยบายและวิธีบริหารงานด้านบุคคล

เนื่องจากทรัพยากรบุคคล เป็นสิ่งสำคัญที่สุดในการปฏิบัติงานในปัจจุบัน ความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในก็เช่นเดียวกัน เริ่มจะถูกระทบอย่างมากรวดด้วยพฤติกรรมและอุปนิสัยของบุคลากรในองค์กรนั้น ดังนั้นในการกำหนดนโยบายในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนาทรัพยากรบุคคล การประเมินผลการปฏิบัติงาน การเลื่อนขั้นตำแหน่ง และการจ่ายค่าตอบแทน รวมทั้งประโยชน์อื่นล้วนมีผลกระทบสำคัญต่อสภาพแวดล้อมของการควบคุมภายใน ผู้บริหารพึงระลึกเสมอว่าวิธีการบริหารงานด้านบุคคลที่ดี สามารถบรรเทาข้อบกพร่องที่มีในสิ่งแวดล้อมของการควบคุมภายใน

### 6) การมอบอำนาจและหน้าที่ความรับผิดชอบ

บุคลากรทุกคนที่อยู่ในองค์กร ต้องทำความเข้าใจให้ชัดเจนถึงขอบเขตแห่งอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบตามคำพรรณาลักษณะงาน รวมทั้งยังควรทราบด้วยว่างานของตนเองมีความสัมพันธ์กับผู้อื่นอย่างไร สภาพแวดล้อมของการควบคุมภายในที่ดีเมื่อผู้บริหารจัดให้มีคำพรรณาลักษณะงานของพนักงานทุกระดับไว้อย่างชัดเจน เพื่อเป็นแนวทางสำหรับอ้างอิงในการปฏิบัติงาน เพื่อป้องกันมิให้เกิดการซ้ำซ้อน หรือละเว้นการปฏิบัติงานใดงานหนึ่ง นอกจากนั้นองค์กรควรจัดทำคู่มือระบบงาน (System Documentation) สำหรับงานที่มีความซับซ้อนหรือต้องใช้เทคโนโลยีสูง หรือลงทุนด้วยเงินจำนวนมาก เช่น ระบบคอมพิวเตอร์ เป็นต้น เพราะหากไม่มีเอกสารคู่มือระบบงานแล้ว จะทำให้มีความเสี่ยงสูงหากผู้รู้ไปทำงานที่อื่น พนักงานที่อยู่อาจไม่สามารถทำงานได้ดี

### 7) คณะกรรมการบริหาร หรือคณะกรรมการตรวจสอบ

คณะกรรมการบริหาร (Board of Directors) หรือคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) มีบทบาทสำคัญต่อสภาพแวดล้อมของการควบคุมและแนวทางการปฏิบัติงานของผู้บริหาร คุณสมบัติสำคัญสำหรับคณะกรรมการตรวจสอบคือ ความมีอิสระจากฝ่ายจัดการ ประสพการณ์ คุณสมบัติเฉพาะของแต่ละบุคคล ขอบเขตของการเข้าไปเกี่ยวข้องและการพิจารณากิจกรรมต่าง ๆ และความเหมาะสมในการดำเนินงาน

## 2.2.2 การประเมินความเสี่ยง

องค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนว COSO เกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยง กำหนดว่าในการดำเนินธุรกิจ จะต้องมีความพร้อมที่จะจัดการกับความเสี่ยงที่

จะเกิดขึ้น โดยความเสี่ยง หมายถึง โอกาสที่จะเกิดความผิดพลาด ความเสียหาย การรั่วไหล ความสูญเปล่า หรือเหตุการณ์ที่ไม่พึงประสงค์ที่จะทำให้งานไม่ประสบความสำเร็จตาม วัตถุประสงค์และเป้าหมายที่กำหนด

ส่วนการประเมินความเสี่ยง หมายถึง กระบวนการที่ใช้ในการระบุและ วิเคราะห์ความเสี่ยงที่มีผลกระทบต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร รวมทั้งการกำหนด แนวทางที่จำเป็นต้องใช้ในการควบคุมความเสี่ยงหรือการบริหารความเสี่ยง ขั้นตอนในการ ประเมินความเสี่ยง มีดังนี้คือ

- 1) การกำหนดวัตถุประสงค์
- 2) การระบุปัจจัยความเสี่ยง
- 3) การวิเคราะห์และจัดลำดับความเสี่ยง
- 4) การบริหารความเสี่ยงและความเปลี่ยนแปลงให้มีผลในระดับที่

ยอมรับได้

1) การกำหนดวัตถุประสงค์ในองค์ประกอบของการควบคุมภายในตาม แนว COSO การประเมินความเสี่ยงมีขั้นตอนที่สำคัญ คือจะต้องมีการกำหนดวัตถุประสงค์ที่ ครอบคลุมต่อกิจกรรมขององค์กร เพื่อกำหนดทิศทางในการดำเนินงานขององค์กร ดังนั้นการ กำหนดวัตถุประสงค์จึงเป็นเงื่อนไขที่จำเป็นประการแรกสำหรับการควบคุมภายใน ถ้าองค์กรไม่มี วัตถุประสงค์และเป้าหมายในการดำเนินงาน ก็ไม่มีความจำเป็นต้องมีการควบคุมภายใน โดยทั่วไปวัตถุประสงค์ขององค์กรอาจแบ่งออกได้เป็น 2 ระดับคือ

(1) วัตถุประสงค์ในระดับองค์กร (Entity – Level Objectives) เป็น วัตถุประสงค์ของการดำเนินงานในภาพรวมขององค์กร โดยทั่วไปวัตถุประสงค์ในระดับองค์กรจะ ระบุไว้ในแผนกลยุทธ์ และแผนการปฏิบัติงานประจำปีขององค์กรเช่นเดียวกับภารกิจ (Mission) และกลยุทธ์ในภาพรวมขององค์กร

(2) วัตถุประสงค์ในระดับกิจกรรม (Activity – Level Objectives) เป็นวัตถุประสงค์ของการดำเนินงานที่เฉพาะเจาะจงลงไปสำหรับแต่ละกิจกรรมที่องค์กรกำหนด เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร ซึ่งวัตถุประสงค์ของแต่ละกิจกรรมจะต้องสนับสนุนและ สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในระดับองค์กร

2) การระบุปัจจัยความเสี่ยง ขั้นตอนต่อไปของการประเมินความเสี่ยง ตามองค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนว COSO คือการระบุปัจจัยความเสี่ยง ซึ่งความ

เสี่ยงขององค์กรมีสาเหตุหรือปัจจัยความเสี่ยงทั้งจากภายใน และภายนอกองค์กร ปัจจัยต่าง ๆ นี้ มีผลกระทบต่อวัตถุประสงค์ เป้าหมาย หรือผลการปฏิบัติงานขององค์กร ซึ่งตามปกติแล้วทุก องค์กร ต้องเผชิญกับความเสี่ยงต่อการเปลี่ยนแปลงต่าง ๆ เช่น จากนโยบายของผู้บริหารของ องค์กร หรือสภาพการแข่งขันที่ทำให้ต้องปรับเปลี่ยนกลยุทธ์ให้สอดคล้องจากปัจจัยแวดล้อม ภายนอก ซึ่งเกิดขึ้นได้เสมอ อาทิ ค่าจ้างขององค์กรทางราชการ ดังที่กล่าวแล้วว่าปัจจัยความเสี่ยง แต่ละชนิดมีผลกระทบต่อวัตถุประสงค์ และเป้าหมายขององค์กร ดังนั้นผู้ประเมินความเสี่ยงจึง ต้องให้ดุลยพินิจในการระบุปัจจัยความเสี่ยงอย่างรอบคอบ

3) การวิเคราะห์และจัดลำดับความเสี่ยง หมายถึง การประเมินระดับ ของความเสี่ยง การกำหนดโอกาสหรือความถี่ที่จะเกิดความเสี่ยง ตลอดจนการพิจารณาหาวิธีการ ที่จะจัดการกับความเสี่ยงเหล่านั้น ซึ่งการวิเคราะห์ความเสี่ยงมีหลายวิธี เช่น การวิเคราะห์ความ เสี่ยงอย่างง่าย การใช้คะแนนถ่วงน้ำหนัก เป็นต้น

4) การบริหารความเสี่ยงและความเปลี่ยนแปลงให้มีผลในระดับที่ ยอมรับได้ หมายถึง หากพบว่าจุดใดมีความเสี่ยงสูง ผู้บริหารต้องหาวิธีลดความเสี่ยงเพื่อไม่ให้เกิด ความเสียหายหรือผลกระทบต่อองค์กร แต่หากไม่สามารถลดความเสี่ยงได้ ก็จะต้องหาวิธี เปลี่ยนแปลงให้ความเสียหายที่เกิดขึ้นลดลงหรือมีผลกระทบน้อยลงให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ เช่น การจัดระบบการควบคุมเพื่อป้องกัน การกระจายความเสี่ยง การแบ่งความเสี่ยง การกำหนดแผน สำรองฉุกเฉิน เป็นต้น

### 2.2.3. กิจกรรมการควบคุม

องค์ประกอบการควบคุมภายในตามแนว COSO เกี่ยวกับกิจกรรมการ ควบคุม หมายถึง นโยบายการควบคุมและการปฏิบัติ โดยจัดการกับความเสี่ยงที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ เพื่อให้การดำเนินการสามารถทำได้ตามวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ ทั้งนี้กิจกรรมการควบคุม ประกอบด้วยกิจกรรมต่าง ๆ เช่น การอนุมัติ การมอบอำนาจ การตรวจสอบ การระงับยอด การ สอบทานผลการปฏิบัติงาน การป้องกันดูแลทรัพย์สิน และการแบ่งแยกหน้าที่ ซึ่งการควบคุม สามารถแบ่งได้เป็น 4 ประเภท คือ

1) การควบคุมแบบป้องกัน (Preventive Control) เป็นการควบคุมเพื่อ ป้องกันหรือลดความเสี่ยงจากความผิดพลาด ความเสียหาย เช่น การแบ่งแยกหน้าที่การงาน การ ควบคุมการเข้าถึงทรัพย์สิน เป็นต้น

2) การควบคุมแบบค้นพบ (Detective Control) เป็นการควบคุมเพื่อค้นพบความเสียหายหรือความผิดพลาดที่เกิดขึ้นแล้ว เช่น การสอบทานงาน การสอบย้อนอด การตรวจนับพัสดุ เป็นต้น

3) การควบคุมแบบแก้ไข (Corrective Control) เป็นวิธีการควบคุมที่กำหนดขึ้นเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นให้ถูกต้อง หรือเพื่อหาวิธีแก้ไขไม่ให้เกิดข้อผิดพลาดซ้ำอีกในอนาคต

4) การควบคุมแบบส่งเสริม (Directive Control) เป็นวิธีการควบคุมที่ส่งเสริมหรือกระตุ้นให้เกิดความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ที่ต้องการ เช่น การให้รางวัลแก่ผู้มีผลงานดี เป็นต้น

การควบคุมทั้ง 4 แบบมีผลต่อประสิทธิผลของการควบคุมภายใน การควบคุมแบบป้องกันเป็นการควบคุมด้านคุณภาพ และเสียค่าใช้จ่ายน้อยกว่าการควบคุมแบบค้นพบหรือแบบแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นแล้ว แต่การควบคุมแบบค้นพบหรือแบบแก้ไขมีความสำคัญในการเป็นหลักฐานยืนยันการทำงานของ การควบคุมแบบป้องกันว่าได้ผลจริง และป้องกันความเสียหายของทรัพย์สินได้จริง การควบคุมแบบส่งเสริมเป็นวิธีที่ดีและทันสมัยเพราะมีผลด้านบวกต่อการสร้างขวัญและกำลังใจของผู้ปฏิบัติงาน

องค์ประกอบการควบคุมภายในตามแนว COSO เกี่ยวกับกิจกรรมการควบคุม กำหนดว่ากิจกรรมการควบคุมต้องมีอยู่ในทุก ๆ หน้าที่และทุกระดับของการปฏิบัติงานในองค์กร เนื่องจากการดำเนินงานทุกด้านล้วนมีความสำคัญต่อผลความสำเร็จขององค์กรทั้งสิ้น ดังนั้นในการปฏิบัติงานทุกด้านจะต้องจัดให้มีกิจกรรมการควบคุมอย่างเหมาะสมเพียงพอกับระดับความเสี่ยงต่อความผิดพลาดหรือความเสียหาย กิจกรรมการควบคุมตามแนว COSO ที่สำคัญ เช่น

- (1) การสอบทานโดยผู้บริหารสูงสุด
- (2) การสอบทานโดยผู้บริหารระดับกลาง
- (3) การประมวลข้อมูล
- (4) การควบคุมทางกายภาพ
- (5) การแบ่งแยกหน้าที่
- (6) การใช้ดัชนีวัดผลการดำเนินงาน

## (1) การสอบทานโดยผู้บริหารสูงสุด (Top Management Review)

เป็นกิจกรรมการควบคุมตามองค์ประกอบการควบคุมภายในตามแนว COSO ซึ่งหมายถึง กิจกรรมการควบคุมที่ผู้บริหารสูงสุดเป็นผู้ใช้ การสอบทาน หมายถึง การใช้วิธีวิเคราะห์ เปรียบเทียบระหว่างผลการปฏิบัติงานจริง กับแผนงาน งบประมาณหรือประมาณการ ซึ่งได้จัดทำ หรือกำหนดไว้เป็นการล่วงหน้า ผลการสอบทานทำให้ผู้บริหารเห็นปัญหาในการดำเนินงานใน ภาพรวม ทำให้สามารถวิเคราะห์หาสาเหตุ ซึ่งนำไปสู่การพิจารณาแนวทางแก้ไขปัญหานั้นที่จำเป็น หากขยายการวิเคราะห์เปรียบเทียบให้คลุมถึงข้อมูลของคู่แข่งได้ ทำให้ผู้บริหารสูงสุดทราบระดับ และทิศทางการแข่งขันได้เป็นอย่างดี สามารถเตรียมรับสถานการณ์ในอนาคตได้ถูกต้องมากขึ้น

## (2) การสอบทานโดยผู้บริหารระดับกลาง (Function Management Review)

เป็นกิจกรรมการควบคุมตามองค์ประกอบการควบคุมภายในตามแนว COSO ซึ่ง หมายถึง การสอบทานโดยผู้บริหารที่มีหน้าที่รับผิดชอบงานด้านใดด้านหนึ่ง เช่น การจัดหา การ ผลิต การขาย การเงิน การบัญชี เป็นต้น ผู้บริหารระดับกลางควรสอบทาน รายงานผลการ ปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานด้านต่าง ๆ ในหน่วยงานที่ตนรับผิดชอบ อาจทำการสอบทาน กับข้อมูลเป้าหมายที่จัดทำขึ้นตามแผนงานหรือนโยบายขององค์กร ระดับการสอบทานโดย ผู้บริหารระดับกลางควรเข้มงวด กระทบบ่อยครั้งเพียงใด ขึ้นอยู่กับลักษณะของความเสียหายจาก ลักษณะธุรกิจ (Inherence Risk)

## (3) การประมวลผลข้อมูล (Information Processing) เป็นกิจกรรมการ

ควบคุมตามองค์ประกอบการควบคุมภายในตามแนว COSO ซึ่งให้ความสำคัญว่าข้อมูล ทั้งหลายมีความจำเป็นสำหรับการบริหาร ข้อมูลถูกประมวลเป็นข้อสนเทศหรือรายงานต่าง ๆ เพื่อนำไปใช้ประกอบการตัดสินใจทางการบริหาร ดังนั้นจึงมีความจำเป็นที่ต้องมีกิจกรรมควบคุม ที่ดีในกระบวนการประมวลผลข้อมูล เพื่อให้ข้อสนเทศสำหรับการบริหารมีความถูกต้อง สมบูรณ์ ทันเวลา และให้เนื้อหาเกี่ยวข้องกับเรื่องที่ต้องการ กิจกรรมการควบคุมที่จำเป็น เช่น การอนุมัติ รายการก่อนจะบันทึกรายการนั้นลงในบัญชี ทะเบียนหรือแฟ้มหลักฐาน การสอบยืนยันความถูกต้อง ของข้อมูลก่อนการบันทึก การใช้เทคโนโลยีที่เหมาะสมช่วยในการประมวลผลข้อมูล รวมถึงการใช้ บุคลากรที่มีความรู้และประสบการณ์ทางวิชาชีพ

## (4) การควบคุมทางกายภาพ (Physical Control) เป็นกิจกรรมการ

ควบคุมตามองค์ประกอบการควบคุมภายในตามแนว COSO ซึ่งหมายถึง การดูแลป้องกัน ทรัพย์สิน เช่น เครื่องมือเครื่องใช้ สินค้าคงเหลือ เงินสด หลักทรัพย์ เอกสารสิทธิ์และเอกสารสำคัญ

อื่น ๆ กิจกรรมการควบคุม เช่น การตรวจนับ การจัดเวรยามรักษาการณ์ การประกกันภัย การเปรียบเทียบจำนวนที่มีอยู่จริงกับทะเบียนหรือหลักฐานทางบัญชี เป็นต้น

(5) การแบ่งแยกหน้าที่ (Segregation of Duties) เป็นกิจกรรมการควบคุมตามองค์ประกอบการควบคุมภายในตามแนว COSO ที่ให้มีการแบ่งหน้าที่ระหว่างบุคคลหรือหน่วยงานเพื่อให้มีการสอบยันความถูกต้องสมบูรณ์ระหว่างกัน มักใช้ในกรณีที่งานมีลักษณะเสี่ยงต่อความผิดพลาด หรือความเสียหาย เนื่องจากการกระทำที่ไม่เหมาะสมหรือไม่สุจริต หากจัดให้บุคคลเพียงคนเดียวหรือหน่วยงานเดียวเป็นผู้ปฏิบัติงานนั้น ตั้งแต่ต้นจนจบ ได้แก่ การอนุมัติรายการ การจัดบันทึกรายการและการรับจ่าย การเก็บรักษาทรัพย์สินที่อนุมัติและจัดบันทึก

(6) การใช้ดัชนีวัดผลการดำเนินงาน (Performance Indicators) เป็นกิจกรรมการควบคุมตามองค์ประกอบการควบคุมภายในตามแนว COSO ที่มองว่าเครื่องมือวัดผลการดำเนินงานเป็นอัตราส่วนประเภทต่าง ๆ สามารถแสดงความสัมพันธ์ระหว่างข้อมูลทางการเงินกับการดำเนินงาน การวิเคราะห์ความเคลื่อนไหวของอัตราส่วน หรือแนวโน้มของการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นจะทำให้ทราบว่าองค์กรอยู่ในสถานะอย่างไร เป็นที่น่าพอใจหรือไม่ นักบริหารสามารถใช้อัตราส่วนที่ผิดปกติหรือแนวโน้มที่น่าสังเกต เป็นดัชนีบ่งชี้ให้ต้องติดตามหรือให้ความสนใจในเรื่องใดเรื่องหนึ่งเป็นพิเศษ เพื่อตัดสินใจสั่งการแก้ไขทั้งด้านการดำเนินงานและด้านการจัดทำรายงานทางการเงิน

#### 2.2.4 สารสนเทศและการสื่อสาร

สารสนเทศและการสื่อสารเป็นอีกองค์ประกอบการควบคุมภายในตามแนว COSO ที่สำคัญ โดยสารสนเทศและการสื่อสาร ช่วยให้พนักงานสามารถรับรู้และแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสารที่ต้องการในการปฏิบัติงาน รวมถึงสามารถนำมาใช้ในกระบวนการจัดการและติดตามประเมินผลได้ด้วย โดยมีความหมายในแต่ละส่วน คือ

1) สารสนเทศ หมายถึง ข้อมูลข่าวสารทางการเงิน และข้อมูลข่าวสารอื่น ๆ เกี่ยวกับการดำเนินงานขององค์กร ไม่ว่าจะเป็นข้อมูลจากแหล่งภายในหรือภายนอก นอกจากนี้สารสนเทศยังมีความหมายรวมถึงข้อมูลทางการเงินและข้อมูลอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับการดำเนินงานแต่ละด้าน ทั้งจากแหล่งภายในและแหล่งภายนอก สารสนเทศมีความจำเป็นอย่างยิ่งต่อการปฏิบัติงาน ของบุคลากรทุกระดับตั้งแต่ระดับบริหารจนถึงระดับปฏิบัติการ ผู้บริหารจำเป็นต้องใช้สารสนเทศโดยเฉพาะข้อมูลที่เป็นสัญญาณบอกเหตุ (Warning Signals) ประกอบการ



พิจารณาตัดสินใจสั่งการ ส่วนผู้ปฏิบัติจะใช้สารสนเทศจากฝ่ายบริหาร เพื่อนำทิศทางการปฏิบัติหน้าที่ สารสนเทศที่จัดให้มีในทุก ๆ องค์การควรมีลักษณะดังนี้คือ

- (1) ความเหมาะสมกับการใช้ หมายถึง สารสนเทศมีเนื้อหาสาระที่จำเป็นต่อการตัดสินใจของผู้ใช้
  - (2) ความถูกต้องสมบูรณ์ หมายถึง สารสนเทศที่สะท้อนผลตามความเป็นจริงและมีรายละเอียดที่จำเป็นครบถ้วน
  - (3) ความเป็นปัจจุบัน หมายถึง การให้ตัวเลขและข้อเท็จจริงล่าสุดเป็นปัจจุบันใช้ประกอบการตัดสินใจ
  - (4) ทันเวลา หมายถึง จัดทำขึ้นอย่างรวดเร็ว ทันเวลาที่ต้องการใช้ประกอบการตัดสินใจ
  - (5) สะดวกในการเข้าถึง หมายถึง ความง่ายสำหรับผู้ที่มีอำนาจหน้าที่เกี่ยวข้อง และมีระบบรักษาความปลอดภัย ป้องกันผู้ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องเข้าถึงสารสนเทศได้
- ในการจัดให้มีสารสนเทศที่ดีเป็นหน้าที่ของผู้บริหารที่จะจัดหาบุคลากรที่มีความรู้ ความสามารถ และประสบการณ์ทางวิชาชีพ รวมทั้งการจัดหาเครื่องมือ เครื่องใช้ เทคโนโลยี และระบบงานที่ดี เพื่อให้มีการปฏิบัติตามระบบงานที่กำหนดไว้อย่างสม่ำเสมอและปฏิบัติตามระเบียบอย่างเคร่งครัด

2) การสื่อสาร หมายถึง การจัดให้ความเข้าใจอันดีระหว่างบุคคลที่มีหน้าที่ ความรับผิดชอบสัมพันธ์กัน การสื่อสารที่มีประสิทธิภาพ หมายถึง การจัดระบบการสื่อสาร สารสนเทศส่งไปยังผู้ควรได้รับหรือมีไว้พร้อมสำหรับผู้ควรใช้สารสนเทศนั้น ๆ ภายใต้ฐานข้อมูลขององค์กร ซึ่งจะสามารถตอบสนองความต้องการได้ในทันทีที่ต้องการ ส่วนประสิทธิผลของการสื่อสารหมายถึง การใช้สารสนเทศให้เกิดประโยชน์ในการตัดสินใจต่าง ๆ การสื่อสารเป็นส่วนหนึ่งของระบบการควบคุมภายในที่ได้ประโยชน์สูงสุด

### 2.2.5 การติดตามและประเมินผล

การติดตามและประเมินผลเป็นอีกองค์ประกอบการควบคุมภายในตามแนว COSO ที่สำคัญซึ่งตามรายงาน COSO ได้กล่าวไว้ว่า “กระบวนการทำงานทั้งหมดจะต้องได้รับการติดตามและประเมินผล เพื่อดูแลและแก้ไขการทำงานให้สามารถปฏิบัติได้เป็นอย่างดี ซึ่งระบบนี้จะสามารถตอบสนองความต้องการในการทำงานได้อย่างตรงจุด ช่วยให้การดำเนินงานมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น” โดยที่การติดตาม หมายถึงการประเมินมาตรการ หรืองานที่อยู่

ระหว่างการออกแบบ หรืออยู่ระหว่างการดำเนินงาน ส่วนการประเมินผล หมายถึง กระบวนการ ประเมินคุณภาพการปฏิบัติงานและประเมินประสิทธิผลของการควบคุมภายในที่วางไว้หรืองานที่ ได้ใช้ไปแล้วเป็นระยะเวลาหนึ่งและสมควรได้รับการประเมินว่ายังมีความเหมาะสมกับ สิ่งแวดล้อมต่าง ๆ ที่เปลี่ยนไปอีกหรือไม่ โดยการติดตามและประเมินผล สามารถกระทำได้ 2 ประการ คือ การติดตามผลในระหว่างการปฏิบัติงาน (Ongoing Monitoring) และการ ประเมินผลเป็นรายครั้ง (Separate Evaluation)

#### 1) การติดตามผลในระหว่างการปฏิบัติงาน

โดยทั่วไปการควบคุมภายในจะได้รับการออกแบบเพื่อให้เกิดความ มั่นใจว่ามีการติดตามผลอย่างต่อเนื่อง รวมเป็นส่วนเดียวกันและอยู่ในการดำเนินงานด้านต่าง ๆ ตามปกติขององค์กร การติดตามผลมักอยู่ในรูปกิจกรรมการบริหารและกำกับดูแลโดยปกติ เช่น การเปรียบเทียบ การสอบย้อน และกิจกรรมอื่นซึ่งเป็นการปฏิบัติงานตามหน้าที่ประจำของ บุคลากรในองค์กร โดยมีจุดสำคัญที่ควรติดตามผลดังนี้

(1) องค์กรประกอบการควบคุมภายในตามแนว COSO การติดตาม และประเมินผลโดยการติดตามผลในระหว่างปฏิบัติงานด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม

ฝ่ายบริหารควรติดตามเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมของการควบคุม เพื่อความมั่นใจว่าหัวหน้าส่วนงานทุกระดับได้ดำรงรักษาไว้ซึ่งมาตรฐาน จริยธรรม และส่งเสริม ให้เจ้าหน้าที่มีศีลธรรมอันดี หัวหน้าส่วนงานในองค์กรทุกระดับควรติดตามผลเพื่อความมั่นใจว่า เจ้าหน้าที่มีความรู้ ความสามารถ และได้รับการฝึกอบรมที่เพียงพอ ผู้บริหารมีปรัชญาการบริหาร ที่เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมและสถานการณ์ที่จะส่งเสริมให้ภารกิจขององค์กรบรรลุผล

(2) องค์กรประกอบการควบคุมภายในตามแนว COSO การติดตาม และประเมินผลโดยการติดตามผลในระหว่างปฏิบัติงานด้านความเสี่ยงและโอกาสที่จะเกิดความ เสี่ยง

หัวหน้าส่วนงานต่าง ๆ ในองค์กร ควรติดตามผลเกี่ยวกับ สภาพแวดล้อมภายในและภายนอกองค์กร เพื่อให้สามารถระบุการเปลี่ยนแปลงของความเสี่ยง และโอกาสจะเกิดความเสียหายใหม่ ๆ หากมีการเปลี่ยนแปลงความเสี่ยงควรดำเนินการตามความ เหมาะสมกับความเสี่ยงนั้น ถ้าความเสี่ยงนั้นมีสาระสำคัญมากควรรายงานให้ฝ่ายบริหารทราบ และฝ่ายบริหารควรรับรู้ว่าการล่าช้าของการตอบสนองเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงของความเสี่ยง อาจมีผลให้เกิดการเสียหายต่อองค์กรได้

(3) องค์ประกอบการควบคุมภายในตามแนว COSO การติดตามและประเมินผลโดยการติดตามผลในระหว่างปฏิบัติงานด้านกิจกรรมการควบคุม

ควรจัดกิจกรรมการควบคุมขึ้นเพื่อเป็นการป้องกันหรือลดความเสี่ยงจากเหตุการณ์ที่ไม่พึงประสงค์ที่อาจเกิดขึ้น อย่างไรก็ตามกิจกรรมการควบคุมอาจจะไร้ผลถ้ามีการสมรู้ร่วมคิดกันตั้งแต่ 2 คนขึ้นไปเพื่อการทุจริต ดังนั้นฝ่ายบริหารจึงควรกำหนดวิธีการติดตามผลของการปฏิบัติตามกิจกรรมการควบคุม การติดตามผลที่ดีจะทำให้มีโอกาสแก้ไขปัญหที่เกิดขึ้นของกิจกรรมการควบคุม รวมทั้งทำให้มีการควบคุมความเสี่ยงก่อนที่เหตุการณ์ที่ไม่พึงประสงค์นี้เกิดขึ้น

(4) องค์ประกอบการควบคุมภายในตามแนว COSO การติดตามและประเมินผลโดยการติดตามผลในระหว่างปฏิบัติงานด้านสารสนเทศและการสื่อสาร

หัวหน้าหน่วยงานต่าง ๆ ในองค์กรควรติดตามผลเพื่อความมั่นใจว่า เจ้าหน้าที่ในความรับผิดชอบได้รับข่าวสารข้อมูลเพียงพอ ทันกาลและเหมาะสม

## 2) การประเมินผลเป็นรายครั้ง

องค์ประกอบการควบคุมภายในตามแนว COSO เกี่ยวกับการติดตามและประเมินผล กำหนดไว้ว่าการประเมินผลเป็นรายครั้ง มีวัตถุประสงค์มุ่งเน้นไปที่ประสิทธิผลของการควบคุม ณ ช่วงเวลาใดเวลาหนึ่งที่กำหนด โดยขอบเขตและความถี่ในการประเมินรายครั้งขึ้นอยู่กับ การประเมินความเสี่ยงและประสิทธิผลของวิธีการติดตามผลอย่างต่อเนื่องเป็นหลัก การประเมินรายครั้งอาจทำในลักษณะของการประเมินการควบคุมด้วยตนเอง (Control Self – Assessment) และการประเมินการควบคุมอย่างเป็นอิสระ (Independent Control - Evaluation)

(1) การประเมินการควบคุมด้วยตนเอง เป็นกระบวนการประเมินผลโดยการกำหนดให้กลุ่มผู้ปฏิบัติงานในส่วนงานนั้นประเมินการควบคุมภายในของส่วนงานนั้น ๆ โดยร่วมกันพิจารณาถึงควมมีประสิทธิผลของส่วนงานในด้านการดำเนินงาน การรายงานทางการเงิน และการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และมติคณะรัฐมนตรี และวิเคราะห์ความเสี่ยงที่มีผลกระทบต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ในด้านต่าง ๆ เพื่อปรับปรุงกระบวนการและกิจกรรมการควบคุมที่มีอยู่ให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากยิ่งขึ้น และพิจารณาลดกิจกรรมการควบคุมที่ทำให้การดำเนินงานล่าช้า ไม่มีประสิทธิภาพ และไม่ก่อให้เกิดความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้นจากการลดภาระการควบคุมภายใน การประเมินการควบคุมด้วยตนเองเป็นเกณฑ์พื้นฐานของการ

ประเมินผล เนื่องจากการประเมินการควบคุมด้วยตนเองจะช่วยให้ผู้บริหารค้นพบปัญหาที่เกิดขึ้นก่อนมีการประเมินการควบคุมอย่างเป็นอิสระ ซึ่งจะทำให้สามารถลดความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นจากปัญหาดังกล่าวได้ ดังนั้นฝ่ายบริหารจึงควรกำหนดให้มีการประเมินการควบคุมด้วยตนเองทั่วทั้งองค์กร

(2) การประเมินการควบคุมอย่างเป็นอิสระ เป็นการประเมินผลที่กระทำโดยผู้ที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องโดยตรงกับการดำเนินงาน เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าการประเมินผลได้ดำเนินไปอย่างเที่ยงธรรม การประเมินผลอย่างเป็นอิสระอาจกระทำโดยผู้ตรวจสอบภายในและผู้ตรวจสอบภายนอก และ/หรือที่ปรึกษาภายนอก ซึ่งผู้บริหารอาจใช้ประโยชน์จากการประสานงานระหว่างหน่วยงานตรวจสอบภายในขององค์กรกับผู้ตรวจสอบภายนอกและ/หรือที่ปรึกษาภายนอก เพื่อให้การวิเคราะห์การดำเนินงานขององค์กรเป็นไปตามเป้าหมายและมีความเที่ยงธรรมมากขึ้น การประเมินการควบคุมอย่างเป็นอิสระไม่ควรเป็นกิจกรรมการควบคุมที่ทดแทนการประเมินการควบคุมด้วยตนเอง แต่ควรจะเป็นกิจกรรมที่ช่วยเสริมและสนับสนุนการประเมินการควบคุมด้วยตนเอง

นอกจากนี้ในการติดตามและประเมินผล ควรกระทำอย่างอิสระ โดยผู้ตรวจสอบภายในขององค์กร ที่สามารถแสดงความคิดเห็นได้อย่างตรงไปตรงมา ชัดเจนและมีความเหมาะสม ซึ่งจะทำให้ได้ข้อสรุปที่ดีจากการติดตามและประเมินผล ในส่วนของผู้บริหารควรกำหนดให้มีการติดตามผลเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในอย่างต่อเนื่อง และกำหนดให้การติดตามผลเป็นส่วนหนึ่งของการปฏิบัติงานประจำวัน และต้องจัดให้มีการประเมินผลทั้งการประเมินการควบคุมด้วยตนเอง และการประเมินการควบคุมอย่างเป็นอิสระ โดยบุคลากรที่มีความรู้ ความสามารถ และทักษะอย่างเพียงพอ และกำหนดให้มีการรายงานเกี่ยวกับความไม่มีประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในโดยตรงต่อผู้บริหารและคณะกรรมการตรวจสอบ (ถ้ามี) อย่างเพียงพอและทันกาล

จุดอ่อน ข้อบกพร่อง หรือปัญหาที่พบในระหว่างการติดตามผลอย่างต่อเนื่องและการประเมินรายครั้งจะต้องได้รับการสื่อสารไปยังผู้ที่รับผิดชอบหน้าที่นั้น ๆ และผู้บังคับบัญชาที่เหนือผู้นั้นขึ้นไปอย่างน้อยหนึ่งระดับ ข้อตรวจพบที่สำคัญจะต้องรายงานไปยังผู้บริหารในระดับที่มีอำนาจในการตัดสินใจแก้ไขปัญหาได้ เมื่อผู้บริหารได้รับรายงานการติดตามและประเมินผล ควรดำเนินการดังนี้

(1) ประเมินข้อตรวจพบ ข้อบกพร่องและข้อเสนอแนะที่ได้จากการตรวจสอบและการสอบทานอื่น ๆ โดยทันที

(2) กำหนดมาตรการที่เหมาะสม สำหรับการดำเนินการตาม  
ข้อตรวจพบและข้อเสนอแนะที่ได้รับจากการตรวจสอบและการสอบทาน

(3) ดำเนินมาตรการต่าง ๆ ที่กำหนดขึ้น เพื่อจัดการหรือแก้ไข  
ปัญหาที่ได้รายงานให้ผู้บริหารระดับเหนือกว่าทราบภายในระยะเวลาที่กำหนด กระบวนการแก้ไข  
ปัญหาเริ่มต้นที่การรายงานผลการตรวจสอบหรือผลการสอบทานต่อผู้บริหารในระดับเหนือกว่า  
และเสร็จสิ้นลงเมื่อมาตรการที่ใช้ก่อให้เกิด

ก. การแก้ไขข้อบกพร่องที่พบ หรือ

ข. การปรับเปลี่ยนในทางที่ดีขึ้น หรือ

ค. การชี้แจงถึงเหตุผลที่ไม่จำเป็นต้องดำเนินการใด ๆ กับ

ข้อตรวจพบ และข้อเสนอแนะ

### 2.3 วัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในตามแนว COSO

การควบคุมภายในตามแนว COSO มีวัตถุประสงค์ 3 ประการ ดังต่อไปนี้

2.3.1 ด้านการปฏิบัติงาน (Operation Objective :O)

2.3.2 ด้านรายงานทางการเงิน (Financial Reporting Objective: F)

2.3.3 ด้านการปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบที่เกี่ยวข้อง (Compliance  
Objective: C)

2.3.1 **ด้านการปฏิบัติงาน** วัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน ด้านการ  
ปฏิบัติงาน ตามที่ COSO กำหนดขึ้นนี้ คือเน้นการจัดการกระบวนการปฏิบัติงานและการใช้  
ทรัพยากรให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผล รวมถึงการทำกำไร การป้องกันทรัพย์สินจากการ  
สูญหาย ซึ่งต้องสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ขององค์กร โดยที่ COSO ได้แบ่งวัตถุประสงค์ของการ  
ควบคุมภายในด้านปฏิบัติงานออกเป็น 2 ระดับ คือ วัตถุประสงค์ระดับองค์กรและวัตถุประสงค์  
ระดับกิจกรรม ซึ่งอาจมีรายละเอียดแตกต่างกันในแต่ละองค์กร แต่ควรเป็นวัตถุประสงค์ที่สำคัญ  
ที่ทำให้องค์กรสามารถแข่งขันกับองค์กรอื่นได้ สำหรับวัตถุประสงค์ด้านนี้ ในภาคเอกชน หมายถึง  
ความสามารถในการแข่งขันกับประเทศอื่น ๆ ในส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจ หมายถึง  
วัตถุประสงค์ในกระบวนการปฏิบัติงานอย่างเป็นระบบที่ดีและการใช้ทรัพยากรอย่างคุ้มค่า เสมอ  
ภาค ไม่เอาเปรียบสังคมและองค์กรอื่น

2.3.2 **ด้านรายงานทางการเงิน** วัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน  
ด้านการรายงานทางการเงินตามที่ COSO กำหนดขึ้นนี้ หมายถึง การควบคุมภายในเกี่ยวกับ

รายงานทางการเงินที่เผยแพร่ต่อสาธารณชน ทั้งรายงานรายไตรมาสและรายงานประจำปี ซึ่งวัตถุประสงค์สำคัญในการจัดรายงานทางการเงิน เพื่อให้เชื่อถือได้ ทันกาล การจัดประเภท และการเปิดเผยข้อมูลถูกต้องเหมาะสม เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี และงบการเงินต้องแสดงข้อมูลไม่ขัดต่อข้อเท็จจริง โดยผู้บริหารขององค์กรเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงินตามวัตถุประสงค์ดังกล่าว

2.3.3 ด้านการปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบที่เกี่ยวข้อง วัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในด้านการปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบที่เกี่ยวข้องตามที่ COSO กำหนดขึ้น หมายถึง การควบคุมภายในเพื่อให้การดำเนินงานขององค์กรต้องเป็นไปตาม กฎหมาย ระเบียบ และข้อกำหนดที่กำหนดขึ้นโดยส่วนราชการ หน่วยงานที่ทำหน้าที่กำกับดูแล คู่สัญญา หรือพันธมิตรต่าง ๆ ที่สำคัญ เพื่อไม่ให้ถูกฟ้องร้องหรือได้รับความเสียหายทั้งด้านภาพลักษณ์ และตัวเงิน

จาก 5 องค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนว COSO ในข้อ 2.2 และวัตถุประสงค์ของการควบคุมตามแนว COSO ในข้อ 2.3 สามารถสรุปดังภาพ 2.1 ดังนี้

องค์ประกอบ ของการควบคุมภายใน	วัตถุประสงค์		
	Operation	Financial Reporting	Compliance
<p>1.สภาพแวดล้อมของการควบคุม</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- ปรัชญาและวิธีการทำงานของผู้บริหาร</li> <li>- ความซื่อสัตย์และจริยธรรม</li> <li>- โครงสร้างการจัดองค์กร</li> <li>- ความรู้ ความสามารถของบุคคลากร</li> <li>- นโยบายและวิธีบริหารงานด้านบุคคล</li> <li>- การมอบอำนาจและหน้าที่ความรับผิดชอบ</li> <li>- คณะกรรมการบริหารหรือคณะกรรมการ</li> </ul> <p>ตรวจสอบ</p>			

ภาพที่ 2.1 (ต่อ)

องค์ประกอบ ของการควบคุมภายใน	วัตถุประสงค์		
	Operation	Financial Reporting	Compliance
<p><u>2.การประเมินความเสี่ยง</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- การกำหนดวัตถุประสงค์ระดับกิจการ</li> <li>- การกำหนดวัตถุประสงค์ระดับกิจกรรม</li> <li>- การระบุความเสี่ยง</li> <li>- การประเมินความเสี่ยง</li> <li>- การบริหารความเสี่ยงหรือความเปลี่ยนแปลง</li> </ul> <p><u>3.กิจกรรมการควบคุม</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- การสอบทานโดยผู้บริหารสูงสุด</li> <li>- การสอบทานโดยผู้บริหารระดับกลาง</li> <li>- การประมวลข้อมูล</li> <li>- การควบคุมทางกายภาพ</li> <li>- การแบ่งแยกหน้าที่</li> <li>- การใช้ดัชนีวัดผลดำเนินงาน</li> </ul> <p><u>4.สารสนเทศและการสื่อสาร</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- ข้อมูลสารสนเทศ</li> <li>- การสื่อสาร</li> </ul> <p><u>5 การติดตามและประเมินผล</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- การติดตามระหว่างปฏิบัติงาน</li> <li>- การประเมินรายครั้ง</li> <li>- ความรับผิดชอบของผู้บริหาร</li> </ul>			

ภาพที่ 2.1 องค์ประกอบและวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในตามแนว COSO

## 2.4 ประโยชน์ในการใช้การควบคุมภายในตามแนว COSO

การควบคุมภายในตามแนว COSO มีการแบ่งเป็น 2 ส่วน คือการควบคุมที่เป็นทางการ (Hard Control) ซึ่งเป็นการควบคุมที่มีการกำหนดเป็นลายลักษณ์อักษรหรือการกระทำที่ชัดเจน และการควบคุมที่ไม่เป็นทางการ (Soft Control) ซึ่งเป็นการควบคุมที่ไม่มีการกำหนดเป็นลายลักษณ์อักษร เป็นเรื่องของจิตใจ ความสามารถ การรับรู้ และจิตสำนึกที่ดี ซึ่งทั้ง 2 ส่วน เป็นสาระสำคัญของการดำเนินกิจกรรมต่าง ๆ หากสามารถนำการควบคุมภายในตามแนว COSO ทั้ง 2 ส่วนมาใช้ได้เต็มทีก็จะมีประโยชน์สูงสุดแก่องค์กร

อุษณา ภักขมมนตรี (2543: 5-31) ได้สรุปประโยชน์ในการประยุกต์ใช้การควบคุมภายในตามแนว ของ COSO ไว้ดังนี้

2.4.1 การจัดโครงสร้างและองค์ประกอบ เป็นไปตามแนวความคิดการกำกับดูแลที่ดี และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้ยอมรับโครงสร้างและองค์ประกอบการควบคุมว่ามี 5 องค์ประกอบตามแนว COSO

2.4.2 เป็นแนวคิดสากลตรงกับสถาบันวิชาชีพอื่น ทำให้ไม่สับสนและเข้าใจผิดในการประเมินจากผู้ประเมินต่างสถาบัน

2.4.3 ทำให้เกิดความเข้าใจตรงกันทั้งองค์กร ทั้งความเข้าใจเกี่ยวกับหน้าที่ความรับผิดชอบ และแนวการจัดการระบบการควบคุมภายในที่ดีของแต่ละฝ่ายทั้งองค์กร

2.4.4 สอดคล้องกับเทคนิคการบริหารงานยุคใหม่

2.4.5 ช่วยในการกำหนดจุดควบคุม ได้อย่างเหมาะสมและตามระดับความเสี่ยง

## 2.5 การประยุกต์ใช้การควบคุมภายในตามแนว COSO

มีผู้วิจารณ์ความไม่สะดวกในการใช้การควบคุมภายในตามแนว COSO ว่าเป็นกระบวนการที่ยืดยาวเสียเวลา ไม่เหมาะกับธุรกิจ ไม่สามารถหาผู้บริหารที่มีความรู้ด้านการควบคุมและเต็มใจยอมรับหน้าที่ความรับผิดชอบในการเป็นเจ้าของระบบการควบคุมภายในตามแนว COSO บางสถาบันไม่เห็นด้วยกับการรายงานเกี่ยวกับประสิทธิผลของการควบคุมและเห็นว่าคำอธิบายของ COSO ไม่ชัดเจน บางประเทศประยุกต์ใช้บางส่วนและพัฒนาบางส่วนขึ้นมาใหม่ ซึ่งสรุปได้ว่าการนำการควบคุมภายในตามแนว COSO ไปประยุกต์ใช้ แต่ในระดับที่ไม่เท่าเทียมกัน และ COSO เองก็อยู่ในระหว่างการจัดทำเอกสารประยุกต์ใช้ในเรื่องดังกล่าวใหม่หลาย



เรื่อง ส่วนการประยุกต์การควบคุมภายในตามแนว COSO ส่วนใหญ่มีการประยุกต์ ในเรื่องต่าง ๆ เช่น

- 2.5.1. การประเมินความเสี่ยงในการวางแผนการตรวจสอบ
- 2.5.2. การสอบทานสภาพแวดล้อมของการควบคุมในระดับสูง
- 2.5.3. ใช้แนวประเมินผลตนเอง
- 2.5.4. ใช้ตารางการควบคุม
- 2.5.5. ใช้ในการฝึกอบรมการควบคุมภายใน
- 2.5.6. ใช้แบบฟอร์มการประเมินผล

## 2.6 ผู้ตรวจสอบภายในกับการนำการควบคุมภายในตามแนว COSO มาใช้ในองค์กร

การนำการควบคุมภายในตามแนว COSO มาใช้ในองค์กรเริ่มแพร่หลายมากขึ้น ดังจะเห็นได้จาก จุลสารตรวจสอบภายใน ปีที่ 12 ฉบับที่ 21 ประจำเดือน พฤษภาคม 2544 เรื่อง "COSO" กับงานตรวจสอบภายในรัฐวิสาหกิจ โดยจุมพฏ ระเบียบโลก ได้กล่าวไว้ว่ามีรัฐวิสาหกิจหลายแห่งได้นำการควบคุมภายในตามแนว COSO มาใช้กับกระบวนการตรวจสอบภายใน หลายแห่งกำลังปรับเปลี่ยนกระบวนการตรวจสอบภายใน แต่ก็มีรัฐวิสาหกิจบางแห่งจำเป็นต้องปรับหรือโครงสร้างองค์กร เนื่องจากได้มองเห็นว่ากระบวนการตรวจสอบภายในที่ดำเนินการอยู่นั้น หากมีการปรับหรือโครงสร้างองค์กร จะเหมาะสมกว่าการนำเอาวิธีการเดิม ๆ ซึ่งยังไม่ได้มาตรฐานมาปรับปรุงแก้ไข ดังนั้นผู้ตรวจสอบภายในขององค์กรที่ต้องการนำการควบคุมภายในตามแนว COSO มาใช้ ต้องทำความเข้าใจเรื่องการตรวจสอบภายในกับความสัมพันธ์ของการควบคุมภายในตามแนว COSO โดยนอกจากต้องทำความเข้าใจกับการควบคุมภายในตามแนว COSO แล้ว ยังต้องทำความเข้าใจกับผู้บริหารระดับสูงขององค์กร นั้น ๆ หัวหน้าหน่วยงานต่าง ๆ ภายในองค์กร ผู้ปฏิบัติงาน ผู้บริหารหน่วยงานตรวจสอบภายใน และทีมงานตรวจสอบภายใน

### 2.6.1 ขั้นตอนในการนำการควบคุมภายในตามแนว COSO มาใช้ในงานตรวจสอบ

ขั้นตอนในการนำการควบคุมภายในตามแนว COSO มาใช้ในงานตรวจสอบ จากจุลสารตรวจสอบภายใน ปีที่ 12 ฉบับที่ 21 ประจำเดือน พฤษภาคม 2544 เรื่อง "COSO" กับงานตรวจสอบภายในรัฐวิสาหกิจ โดยจุมพฏ ระเบียบโลก ได้กล่าวถึง ขั้นตอนต่าง ๆ

ในการนำการควบคุมภายในตามแนว COSO มาปรับปรุงใช้กับงานตรวจสอบภายใน เพื่อให้เกิดประสิทธิผล มีดังนี้

- 1) หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในของรัฐวิสาหกิจนั้น ต้องเข้าใจในเรื่องการควบคุมภายในตามแนว COSO เป็นอย่างดี
- 2) หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในของรัฐวิสาหกิจนั้น ต้องทำความเข้าใจกับผู้บริหารระดับสูงของรัฐวิสาหกิจนั้น ให้เข้าใจถึงความจำเป็นที่ต้องนำการควบคุมภายในตามแนว COSO มาใช้เพื่อเป็นเครื่องมือในการตรวจสอบภายใน
- 3) หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในต้องทำความเข้าใจกับผู้บริหารระดับสูงและหัวหน้าหน่วยงานต่าง ๆ ภายในองค์กรให้ทราบว่า การออกแบบหรือกำหนดวิธีการควบคุมภายในขององค์กรเป็นหน้าที่ของผู้บริหารในระดับต่าง ๆ มิใช่หน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน
- 4) จัดให้มีการบรรยายให้ผู้บริหาร และหัวหน้าหน่วยงานต่าง ๆ ภายในองค์กรได้รับทราบ ความหมาย องค์ประกอบ วัตถุประสงค์ และประโยชน์ที่รัฐวิสาหกิจนั้นได้รับจากการจัดให้มีการควบคุมภายในตามแนว COSO
- 5) อบรม สัมมนา ฝึกปฏิบัติ ผู้ตรวจสอบภายในให้เข้าใจและมองเห็นประโยชน์จากการนำการควบคุมภายในตามแนว COSO มาใช้ในกระบวนการตรวจสอบ
- 6) ปรับปรุงเปลี่ยนแปลงวิธีการตรวจสอบภายในให้เหมาะสม
- 7) กำหนดรูปแบบการรายงาน
- 8) ทดลองปฏิบัติก่อนเริ่มการปฏิบัติจริง

### 2.6.2 วิธีการตรวจสอบภายในที่มีการนำการควบคุมภายในตามแนว COSO มาใช้

ปัจจุบันมีหน่วยงานหลายแห่งที่กำลังพัฒนาวิธีการตรวจสอบภายใน โดยนำการควบคุมภายในตามแนว COSO มาใช้ในกระบวนการตรวจสอบภายใน เพื่อให้การรายงานผลการตรวจสอบมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น จุมภฏ ระเบียบโลก ได้กล่าวไว้ใน จุลสารตรวจสอบภายใน ปีที่ 12 ฉบับที่ 21 ประจำเดือน พฤษภาคม 2544 เรื่อง “COSO” กับงานตรวจสอบภายในรัฐวิสาหกิจ ถึงสาเหตุที่หน่วยงานตรวจสอบภายในของรัฐวิสาหกิจได้ให้ความสนใจกับการควบคุมภายในตามแนว COSO มากขึ้น เนื่องจากการจัดทำรายงานตามกรอบของแนวทาง COSO จะช่วยให้ผู้บริหารของรัฐวิสาหกิจนั้น ๆ ได้รับข้อมูลสารสนเทศทั้งส่วนที่เกี่ยวข้องกับ Hard Control และ Soft Control เพื่อนำไปปรับปรุงระบบการควบคุมภายในให้มีการกำกับ

ดูแลที่ดี ดังนั้นหน่วยงานตรวจสอบภายในหลาย ๆ แห่ง จึงได้พัฒนาวิธีการตรวจสอบภายในของตนให้เหมาะสม โดยเฉพาะอย่างยิ่งการค้นหาค้นหาปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้นในส่วนงานของ Soft Control ทั้งนี้การนำการควบคุมภายในตามแนว COSO มาปรับปรุงใช้กับงานตรวจสอบภายในหัวหน้าของหน่วยงานตรวจสอบภายในต้องทำความเข้าใจกับผู้บริหารระดับสูงขององค์กรถึงความจำเป็นต้องนำการควบคุมภายในตามแนว COSO มาใช้ในกระบวนการตรวจสอบภายในเพื่อให้ฝ่ายบริหารระดับสูงให้การสนับสนุน

การนำการควบคุมภายในตามแนว COSO มาใช้ อาจไม่สามารถปรับเปลี่ยนกระบวนการให้เสร็จสิ้นในระยะสั้น แต่ก็ควรมีการปรับปรุงกระบวนการตรวจสอบภายใน เช่นความพร้อมทางด้านบุคลากร ความเข้าใจของผู้ตรวจสอบภายใน การเตรียมเพื่อการปรับเปลี่ยนทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในให้สามารถประเมิน Soft Control ในระดับองค์กรและระดับกิจกรรม ดังนั้นจึงต้องมีการฝึกอบรมผู้ตรวจสอบภายใน เกี่ยวกับเรื่องของการใช้เทคนิคต่าง ๆ การรวบรวมประเด็นต่าง ๆ การวิเคราะห์ข้อมูล และการสรุปผลเพื่อการประเมินของ Soft Control ซึ่ง COSO ได้ให้ความสำคัญเกี่ยวกับ Soft Control เป็นอย่างยิ่งโดยมีการกำหนดองค์ประกอบของการควบคุมภายในที่เป็นพื้นฐานสำคัญเกี่ยวกับเรื่องของจริยธรรมการนำการควบคุมภายในตามแนว COSO มาใช้จำเป็นต้องวางแผนการจัดทำรายงาน เพื่อให้สามารถรายงานผลการตรวจสอบให้สอดคล้องกับข้อมูลที่ตรวจพบ

### 3. แนวคิดเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน

#### 3.1 ความหมายของการตรวจสอบภายใน

คำนิยามของการตรวจสอบภายในที่สถาบันผู้ตรวจสอบภายใน (The Institute of Internal Auditors : IIA) ได้กำหนดไว้ในมาตรฐานการตรวจสอบภายใน (Standards for the Professional Practice of Internal Auditing) ดังนี้

"Internal audit is an independent objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization & operations. It helps an organization, accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control and governance process"

การตรวจสอบภายในเป็นกิจกรรมอิสระในการตรวจสอบและให้คำปรึกษา เพื่อเพิ่มคุณค่าและปรับปรุงการปฏิบัติงานขององค์กร ให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนด โดยมีการทำงานที่เป็นระบบ ในการประเมินและปรับปรุงประสิทธิผลของการบริหารความเสี่ยง การควบคุม และการกำกับดูแล

### 3.2 วิวัฒนาการของการตรวจสอบภายในของประเทศไทย

การตรวจสอบภายในของประเทศไทยในภาคเอกชน เริ่มต้นอย่างเป็นทางการ ปี พ.ศ.2535 ที่ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้กำหนดให้บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจัดส่งรายงานความเห็นของผู้สอบบัญชี เกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในและระบบบัญชีต่อตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ดังนั้นจึงทำให้บริษัทและองค์กรต่าง ๆ จำเป็นต้องมีการตรวจสอบภายใน และในวันที่ 13 กรกฎาคม พ.ศ.2540 สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย ได้ทำสัญญาความร่วมมือเป็นสมาชิกของสถาบันผู้ตรวจสอบภายใน (IIA) โดยมีวัตถุประสงค์ เพื่อยกระดับมาตรฐานการตรวจสอบภายในของประเทศไทย ให้มีมาตรฐานเทียบเท่าสากล เผยแพร่บทบาทวิชาชีพตรวจสอบภายในต่อวงการธุรกิจ ส่งเสริมความสัมพันธ์ และเป็นแหล่งกลางในการแลกเปลี่ยนความคิดเห็นของบรรดาสมาชิกและเพื่อนอาชีพอื่น สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทยได้ออกแถลงการณ์ความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบภายใน และมาตรฐานปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายใน เพื่อทำความเข้าใจเกี่ยวกับบทบาทและความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบภายใน ความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายใน ความรู้ และความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน ขอบเขตของงานตรวจสอบภายใน การปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน และการบริหารงานของสำนักตรวจสอบภายใน

ในปี พ.ศ. 2541 ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ได้ประกาศให้บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยทุกบริษัทต้องจัดให้มีกระบวนการกำกับดูแลที่ดี โดยมีคณะกรรมการตรวจสอบภายในองค์กร ซึ่งแนวคิดที่จะต้องมีการควบคุมกำกับดูแลที่ดีนี้มีอิทธิพลต่อการปรับปรุงการตรวจสอบภายในและการควบคุมภายใน เนื่องจากผู้บริหารของหน่วยงานและองค์กรต่าง ๆ มีหน้าที่และความรับผิดชอบมากมาย ดังนั้นจึงมีความจำเป็นต้องจัดระบบงานและระบบการควบคุมที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ซึ่งผู้บริหารไม่มีเวลาในควบคุมและติดตามงานด้วยตนเอง จึงต้องมอบหมายหน้าที่ดังกล่าวให้หน่วยงานตรวจสอบภายในซึ่งเป็น

หน่วยงานอิสระทำหน้าที่รายงานผลการตรวจสอบและประเมินผลการปฏิบัติงานของทุกหน่วยงานภายในองค์กรให้ผู้บริหารทราบ

ส่วนการตรวจสอบภายในของประเทศไทยในภาคราชการ เริ่มต้นอย่างเป็นทางการจากมติคณะรัฐมนตรีเมื่อวันที่ 17 สิงหาคม พ.ศ.2519 กำหนดให้ทุกส่วนราชการระดับกรมขึ้นไปมีผู้ตรวจสอบภายใน แต่จากผลสรุปของรายงานการศึกษาวิจัยเพื่อประเมินระบบการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ ของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินในปี พ.ศ.2531 พบว่าการปฏิบัติงานยังไม่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลเท่าที่ควร แต่ได้มีความพยายามในการแก้ไขปรับปรุงมาเรื่อย ๆ จนเมื่อวันที่ 17 มีนาคม 2541 คณะรัฐมนตรีได้มีมติให้ส่วนราชการและรัฐวิสาหกิจต้องจัดให้มีคณะกรรมการตรวจสอบเช่นเดียวกันกับภาคเอกชน

### 3.3 วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายใน

การตรวจสอบภายในมีวัตถุประสงค์ เพื่อส่งเสริมการปฏิบัติงานในองค์กรให้บรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายขององค์กร โดยการเสนอรายงานเกี่ยวกับกิจกรรมต่าง ๆ ที่เพิ่มมูลค่าให้แก่องค์กร เพื่อให้องค์กรได้รับผลตอบแทนสูงสุด และพัฒนาให้องค์กรมีความเจริญเติบโตอย่างมั่นคงและยั่งยืน เช่น

3.3.1 ส่งเสริมให้เกิดกระบวนการกำกับดูแลที่ดี และความโปร่งใสในการปฏิบัติงาน (Transparency)

3.3.2 ส่งเสริมให้เกิดการบันทึกบัญชีและรายงานตามหน้าที่ความรับผิดชอบ (Accountability and Responsibility) ซึ่งเป็นพื้นฐานของหลักความโปร่งใส และความสามารถตรวจสอบได้ (Auditability)

3.3.3 ส่งเสริมให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการปฏิบัติงาน (Efficiency and Effectiveness of Performance) เพราะการตรวจสอบเป็นการประเมินวิเคราะห์ และเปรียบเทียบข้อมูลทุกด้านในการปฏิบัติงาน

3.3.4 เป็นมาตรการถ่วงดุลแห่งอำนาจ (Check and Balance) ส่งเสริมให้การจัดสรร การใช้ทรัพยากรขององค์กรเป็นไปอย่างเหมาะสมตามลำดับความสำคัญ เพื่อให้ได้ผลงานที่เป็นประโยชน์สูงสุดต่อองค์กร

3.3.5 เป็นสัญญาณเตือนภัยล่วงหน้า (Warning Signals) ของการประพจน์ไม่ชอบหรือการทุจริตในองค์กร เพื่อลดโอกาสความรุนแรงและความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น รวมทั้งเพิ่มโอกาสของความสำเร็จของงาน

นอกจากนี้การตรวจสอบภายในควรครอบคลุมทุกหน่วยงาน ทุกกิจกรรมและทุกระดับ ไม่ควรมีหน่วยงานใดที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องตรวจสอบ แต่ความถี่ที่จะเข้าทำการตรวจสอบควรขึ้นอยู่กับความสำคัญและความเสี่ยงของงานนั้น ๆ นอกจากนี้การตรวจสอบภายในจะต้องมีขอบเขตครอบคลุมงานด้านการเงินการบัญชี การปฏิบัติตามกฎระเบียบที่กำหนด และการดำเนินงาน

### 3.4 ปัจจัยความสำเร็จของการตรวจสอบภายใน

การตรวจสอบภายในมีปัจจัยที่จะส่งเสริมให้ประสบความสำเร็จ และเป็นประโยชน์ต่อองค์กรในระดับใด ขึ้นอยู่กับโครงสร้างและปัจจัยพื้นฐานที่สำคัญ (อุษณา ภัทร มนตรี 2543 : 1 -17 ,1-18 ) ซึ่งประกอบด้วย

3.4.1 นโยบายและการสนับสนุนของฝ่ายบริหาร งานตรวจสอบจะพัฒนาไปในทิศทางใด ต้องมาจากนโยบายและความต้องการของฝ่ายบริหารเป็นหลัก โดยฝ่ายบริหารต้องกำหนดนโยบายและแสดงการสนับสนุนงานตรวจสอบภายใน ในด้าน ต่าง ๆดังต่อไปนี้

1) การกำหนดนโยบายและวัตถุประสงค์ ในการจัดตั้งหน่วยงานตรวจสอบภายใน และคณะกรรมการตรวจสอบที่อิสระให้ชัดเจน การกำหนดสายการบังคับบัญชา

2) การมอบอำนาจในการตรวจสอบให้เหมาะสมกับหน้าที่และความรับผิดชอบ เช่น อำนาจในการเข้าถึงรายงาน เอกสาร ข้อมูล และทรัพย์สินทุกชนิด ที่ต้องใช้ในการตรวจสอบ รวมทั้งอำนาจในการเรียกบุคคลใดบุคคลหนึ่งมาสัมภาษณ์ หรือสอบถาม

3) การสนับสนุนด้านงบประมาณและทรัพยากรที่จำเป็นในการตรวจสอบ

4) การติดตามและสั่งการตามรายงานผลการตรวจสอบ

5) การให้เวลาเข้าประชุมปรึกษาหารือกับหน่วยงานตรวจสอบภายใน

6) การใช้หน่วยงานตรวจสอบเป็นสถานฝึกอบรมผู้บริหาร และบุคลากร สำคัญ เพราะเป็นหน่วยงานที่มีขอบเขตงานเกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานทุกระดับ ทำให้มองเห็น ภาพรวมขององค์กรได้ชัดเจน

3.4.2 ความพร้อมของระบบงานและสารสนเทศ เนื่องจากงานตรวจสอบ ภายในเกี่ยวข้องกับการวิเคราะห์และประเมินผล ซึ่งต้องอาศัยข้อมูลทั้งด้านการเงิน การบัญชี และการปฏิบัติงาน ดังนั้นองค์กรที่มีข้อมูลพร้อมย่อมพัฒนางานตรวจสอบได้เร็วและกว้างขวาง กว่าองค์กรที่ระบบข้อมูลยังล้าสมัยหรือเชื่อถือไม่ได้

3.4.3 ความเข้าใจและยอมรับของผู้รับการตรวจสอบ ต้องเกิดจากความ เข้าใจ เพราะหากผลงานไม่เป็นที่ยอมรับและผู้รับการตรวจไม่ยอมรับแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้น ทำให้ งานตรวจสอบนั้นสูญเปล่า และผลเสียจะตกอยู่กับองค์กร เนื่องจากปัญหาในการปฏิบัติงานยัง ไม่ได้รับการแก้ไขอย่างถูกต้อง

3.4.4 ความรู้ ทักษะ และมนุษยสัมพันธ์ของผู้ตรวจสอบภายใน ผู้ตรวจสอบภายในต้องพัฒนาความรู้ให้ทันสมัยอยู่ตลอดเวลา มีมนุษยสัมพันธ์และวิธีการ ปฏิบัติงานที่เป็นที่ยอมรับของทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้ผู้ตรวจสอบควรนำวิธีการตรวจสอบแบบมี ส่วนร่วมมาใช้ให้เหมาะสม รวมทั้งการสามารถใช้เทคโนโลยีสมัยใหม่ เพื่อประโยชน์ในการ ตรวจสอบ

การนำการควบคุมภายในตามแนว COSO มาใช้ในองค์กร สอดคล้องกับปัจจัย ความสำเร็จของการตรวจสอบภายในข้างต้น ซึ่งการควบคุมภายในตามแนว COSO จะช่วยให้ ผู้ตรวจสอบภายในเพิ่มประสิทธิภาพในการตรวจสอบ สามารถลดระยะเวลาการตรวจสอบและ ตรวจสอบได้ครอบคลุมขึ้น ทั้งนี้แม้ว่าในอดีตก่อนมีการนำการควบคุมภายในตามแนว COSO มาใช้ในองค์กร การตรวจสอบภายในก็สามารถสัมฤทธิ์ผลได้ในระดับหนึ่ง แต่เมื่อมีการนำการ ควบคุมภายในตามแนว COSO มาใช้ในองค์กร ทำให้การตรวจสอบภายในเกิดประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ ประหยัด มีมาตรฐานและเป็นสากลขึ้น

#### 4.หน้าที่และคุณสมบัติของผู้ตรวจสอบภายใน

ผู้ตรวจสอบภายใน คือ เจ้าหน้าที่ในองค์กรซึ่งทำหน้าที่เป็นเครื่องมือหรือเป็นที่ปรึกษา ของฝ่ายบริหาร มีภารกิจด้านการตรวจสอบ การวิเคราะห์และประเมินระบบงานและการปฏิบัติ กิจกรรมต่าง ๆ พร้อมทั้งให้ข้อมูลและเสนอแนะมาตรการแก้ไขปรับปรุงที่เป็นประโยชน์ต่อองค์กร โดยมุ่งเน้นประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ และการประหยัดเป็นสำคัญ

#### 4.1 หน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน

ผู้ตรวจสอบภายในมีหน้าที่คือ ปฏิบัติงานโดยอิสระในการตรวจสอบและประเมินผลการดำเนินงานกิจกรรมต่าง ๆ ภายในองค์กร โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้การช่วยเหลือผู้ปฏิบัติงานทุกระดับขององค์กรให้สามารถปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น ทั้งนี้หน่วยงานตรวจสอบภายในรับผิดชอบในการวิเคราะห์ ประเมิน ให้คำปรึกษา ให้ข้อเสนอแนะ และข้อมูล เพื่อเป็นการสนับสนุนแก่ผู้ปฏิบัติงาน นอกจากนี้วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายในยังรวมถึงการสนับสนุนให้มีการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพภายใต้ค่าใช้จ่ายที่เหมาะสม ขอบเขตของการตรวจสอบภายใน จะรวมถึงการทดสอบและการประเมินความเพียงพอและความมีประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในขององค์กร รวมทั้งคุณภาพของการปฏิบัติงานภายในองค์กร ซึ่งการทำหน้าที่ดังกล่าวของผู้ตรวจสอบภายใน จะบรรลุวัตถุประสงค์และประสบความสำเร็จได้จะต้องอาศัยความรู้ ความสามารถ และเทคนิคในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ในขณะที่เดียวกันผู้ตรวจสอบภายใน ก็ต้องเพิ่มคุณภาพให้ตนเองทั้งในด้านความรู้ ความสามารถ และคุณสมบัติส่วนตัว เพื่อให้เป็นที่น่าเชื่อถือและเป็นที่ยอมรับของฝ่ายบริหารและผู้รับตรวจ ซึ่งผู้ตรวจสอบภายในที่ดีจะต้องเป็นผู้ที่มีความรอบรู้ในวิชาชีพและความรู้ในสาขาอื่นที่จำเป็นต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน

สรุปว่าผู้ตรวจสอบภายในมีหน้าที่ต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

- 4.1.1 **สอบทานและรายงานความเชื่อถือได้และความครบถ้วนของข้อมูล**  
ทางการเงิน การปฏิบัติงาน ตลอดจนวิธีการที่ใช้ในการวินิจฉัยและวัดผล
- 4.1.2 **สอบทานระบบงานที่มีผลกระทบต่อการทำงานและการ**  
รายงาน ว่าได้มีการปฏิบัติที่สอดคล้องกับนโยบาย แผนงาน ระเบียบที่วางไว้ รวมทั้งกฎหมายที่เกี่ยวข้อง
- 4.1.3 **สอบทานความเหมาะสมของการเก็บรักษา** ควบคุม ทรัพย์สิน และ  
ตรวจสอบว่าทรัพย์สินนั้นมีอยู่จริง
- 4.1.4 **ประเมินว่าการใช้ทรัพยากรขององค์กรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ**  
และคุ้มค่า
- 4.1.5 **สอบทานการดำเนินงานหรือแผนงาน** เพื่อให้แน่ใจว่า สอดคล้องกับ  
วัตถุประสงค์และเป้าหมายที่วางไว้ และมีการปฏิบัติงานตามแผนที่กำหนด



4.1.6 เสนอแนะวิธีการหรือมาตรการในการปรับปรุงการปฏิบัติงานในหน่วยงานต่าง ๆ ให้มีประสิทธิภาพสูงขึ้น

#### 4.2 คุณสมบัติทั่วไปและคุณสมบัติเฉพาะตัว

นอกจากหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในดังกล่าวมาแล้วข้างต้น ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องมีคุณสมบัติทั่วไปและคุณสมบัติเฉพาะตัวดังนี้

##### 4.2.1 คุณสมบัติทั่วไป

ผู้ตรวจสอบภายในควรมีคุณสมบัติทั่วไป คือมีความรอบรู้ในวิชาชีพโดยสามารถแยกเป็นประเด็นต่าง ๆ ดังนี้

- 1) *ความรู้ ความชำนาญ* ในการปรับใช้มาตรฐานการประกอบวิชาชีพ การตรวจสอบภายในและเทคนิคต่าง ๆ ที่จำเป็นในการตรวจสอบภายใน
- 2) *มีความรอบรู้เข้าใจในหลักการบริหาร และเทคนิคการดำเนินงานสมัยใหม่* เพื่อใช้เป็นแนวทางในการวิเคราะห์และประเมินการดำเนินงานขององค์กรที่แตกต่างไปจากหลักการบริหารงานที่ดี
- 3) *มีความเชี่ยวชาญในหลักวิชาขั้นพื้นฐานที่จำเป็นต่อการปฏิบัติงาน* ตรวจสอบภายใน เช่น การบัญชี เศรษฐศาสตร์ กฎหมายธุรกิจ ภาษีอากร การเงิน การวิเคราะห์เชิงปริมาณ เทคโนโลยีสารสนเทศ เป็นต้น
- 4) *มีความสามารถในการติดต่อสื่อสาร การทำความเข้าใจในเรื่องต่าง ๆ การวิเคราะห์ การประเมินผล การเขียนรายงานและมีเทคนิคการนำเสนอที่ดี*
- 5) *มีความรู้เกี่ยวกับธุรกิจขององค์กร การวางแผนงาน การจัดทำงบประมาณ การบริหารเวลา และการควบคุมคุณภาพงาน*

##### 4.2.2 คุณสมบัติเฉพาะตัว

นอกจากคุณสมบัติทั่วไปแล้ว ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องมีคุณสมบัติเฉพาะตัวดังนี้

- 1) *มีความเชื่อมั่นในตนเอง* โดยมีความรู้ในสิ่งที่ตนเองกระทำอยู่เป็นอย่างดี ซึ่งเป็นการสร้างความเชื่อมั่นในการกระทำนั้น ๆ ความเชื่อมั่นในตนเองเป็นบุคลิกที่ก่อให้เกิดความเชื่อถือและเป็นที่ยอมรับโดยทั่วไป
- 2) *มีความซื่อสัตย์สุจริตและจริงจังต่อองค์กรและเพื่อนร่วมงานทุกคน*

- 3) มีมนุษยสัมพันธ์ดี วางตัวเป็นกลาง รู้จักกาลเทศะ มีทัศนคติที่ดีต่อเพื่อนร่วมงาน
- 4) มีความตื่นตัวและกระตือรือร้นในการทำงานและพัฒนาตนเอง ด้วยการหาความรู้และประสบการณ์ใหม่ๆ อยู่เสมอ
- 5) มีความยึดมั่นในอุดมการณ์ หลักการที่ถูกต้อง กล้าแสดงความคิดเห็นในสิ่งที่ได้วิเคราะห์และที่สามารถประเมินได้จากการตรวจสอบ
- 6) มีความอดทน หนักแน่น รับฟังความคิดเห็นผู้อื่น ไม่ควรสรุปว่าคำบอกกล่าวที่ได้รับนั้นเป็นจริง จนกว่าจะได้พิจารณาเหตุผลที่ชัดเจนเสียก่อน
- 7) มีปฏิภาณ ไหวพริบ มีความสามารถที่จะวินิจฉัยและตัดสินใจ ปัญหา ต่าง ๆ ได้อย่างถูกต้องเที่ยงธรรม
- 8) เป็นผู้ที่มีวิสัยทัศน์ มองการณ์ไกล ติดตามวิวัฒนาการใหม่ๆ มีความคิดริเริ่ม มีความคิดสร้างสรรค์ และมีมุมมองในการแก้ปัญหาแบบผู้บริหาร

## 5. งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ผู้วิจัยได้ค้นคว้างานวิจัยต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับงานวิจัยเรื่อง ทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ครั้งนี้ เท่าที่ค้นคว้าได้ในขณะนี้ มีดังนี้ คือ

พรทิพา พลีสคาม (2544) ได้ศึกษาทัศนคติของผู้รับการตรวจสอบที่มีต่อการตรวจสอบภายในของสำนักตรวจสอบภายใน องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย ผลการศึกษาพบว่าผู้รับการตรวจสอบในแต่ละแผนกของกองบริการโทรศัพท์สาธารณะที่ 1-4 มีทัศนคติปานกลางต่อการตรวจสอบภายในของสำนักตรวจสอบภายในโดยรวม เมื่อพิจารณาในแต่ละลักษณะพบว่า มีทัศนคติปานกลางทั้งต่อผู้ตรวจสอบภายใน ต่อวิธีการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ด้านการวางแผนการตรวจสอบภายในและประเมินผลข้อมูล ด้านรายงานผลการตรวจสอบ และด้านการติดตามผลการตรวจสอบ

ส่วนผลการทดสอบสมมติฐานพบว่าปัจจัยด้านเพศ อายุ ระดับการศึกษาที่สำเร็จสูงสุด สาขาที่สำเร็จการศึกษาสูงสุด และระยะเวลาการปฏิบัติงานในองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย มีผลทำให้ทัศนคติของผู้รับการตรวจสอบที่มีต่อการตรวจสอบภายในแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ 0.05 คือผู้รับการตรวจสอบที่มี เพศ อายุ ระดับการศึกษาที่สำเร็จสูงสุด สาขาที่

สำเร็จการศึกษาสูงสุด และระยะเวลาในการปฏิบัติงานในองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย  
แตกต่างกันมีทัศนคติต่อการตรวจสอบภายในของสำนักตรวจสอบภายใน แตกต่างกันดังนี้

1. เพศชายมีทัศนคติที่ดีต่อการตรวจสอบภายในของสำนักตรวจสอบภายในมากกว่า  
เพศหญิง
2. ผู้รับการตรวจสอบที่มีอายุ 46 ปีขึ้นไปยอมรับต่อการตรวจสอบภายในของสำนัก  
ตรวจสอบภายในมากกว่าผู้รับการตรวจสอบที่มีอายุ 36 –45 ปี และต่ำกว่า 25 –35 ปี ตามลำดับ
3. ผู้รับการตรวจสอบที่สำเร็จการศึกษาระดับอนุปริญญาหรือ ปวส.ยอมรับต่อการ  
ตรวจสอบภายในของสำนักตรวจสอบภายในมากกว่าที่สำเร็จการศึกษาระดับมัธยมต้นหรือมัธยม  
ปลาย หรือ ปวช. ระดับปริญญาตรี และระดับสูงกว่าปริญญาตรี
4. ผู้รับการตรวจสอบที่สำเร็จการศึกษาสาขาช่างเทคนิคยอมรับต่อการตรวจสอบ  
ภายในของสำนักตรวจสอบภายในมากกว่าผู้ที่สำเร็จการศึกษาด้านอื่น ๆ
5. ผู้รับการตรวจสอบที่ปฏิบัติงานมา 16 –20 ปียอมรับในการตรวจสอบภายในของ  
สำนักตรวจสอบภายในมากกว่าผู้ที่ปฏิบัติงาน 20 ปีขึ้นไป หรือ 5 –10 ปี หรือ ต่ำกว่า 5 ปี หรือ  
11 – 15 ปี

สำหรับปัจจัยด้านหน้าที่ในสำนักงานไม่มีผลทำให้ทัศนคติของผู้รับการตรวจสอบในแต่  
ละแผนกของกองบริการโทรศัพท์สาธารณะที่ 1-4 ที่มีต่อการตรวจสอบภายในของสำนักตรวจสอบ  
ภายในองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ 0.05 คือ ผู้รับการ  
ตรวจสอบที่มีหน้าที่ในสำนักงานแตกต่างกัน จะมีทัศนคติต่อการตรวจสอบภายในของสำนัก  
ตรวจสอบภายในไม่แตกต่างกัน

ณัฐพงศ์ โควาติสัย (2542) ได้ศึกษาบทบาทการตรวจสอบภายในสมัยใหม่ของการ  
ไฟฟ้าส่วนภูมิภาค ผลการศึกษาสรุปได้ว่า การตรวจสอบภายในสมัยใหม่ เปลี่ยนแปลงบทบาท  
การตรวจสอบไปจากเดิมในอดีต โดยมีการขยายขอบเขตงานตรวจสอบออกไปและมีมาตรฐาน  
การปฏิบัติงานวิชาชีพ ซึ่งกำหนดโดยสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย ซึ่งบทบาทของ  
การตรวจสอบภายในของการไฟฟ้าส่วนภูมิภาคในปัจจุบันเป็นเพียงการตรวจสอบทางบัญชี  
การเงินและการปฏิบัติตามระเบียบ กฎเกณฑ์ อันเป็นการตรวจสอบแนวตามแบบเดิม มุ่งเน้นหา  
ข้อบกพร่อง ความผิดพลาดจากการทำงาน ผู้ตรวจสอบภายในร้อยละ 65 ไม่เข้าใจความหมายของ  
การตรวจสอบภายใน ซึ่งแนวทางการตรวจสอบสมัยใหม่ได้ขยายขอบเขตการตรวจสอบออกไป

ดังนั้นการไฟฟ้าส่วนภูมิภาคจึงควรปรับปรุงแก้ไขบทบาทการตรวจสอบภายในให้เป็นไปตามมาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายในของสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย

เพ็ญศรี สรณารักษ์ (2538) ได้ศึกษาทัศนคติของข้าราชการสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินที่มีต่อการตรวจสอบการดำเนินงาน ผลการศึกษาพบว่า ข้าราชการสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินส่วนใหญ่เห็นว่า สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินควรจะหันไปเน้นด้านการตรวจสอบการดำเนินงานให้เพิ่มมากขึ้น และในอนาคตการตรวจสอบทางด้านนี้จะมีความสำคัญเป็นอย่างมาก แต่สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินยังขาดบุคลากรที่มีความรู้ ความเข้าใจ ความสามารถ ที่เหมาะสมที่จะตรวจสอบทางการดำเนินงาน และเมื่อแยกพิจารณาตามสถานภาพ ตามภูมิหลังของข้าราชการสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินพบว่า อายุ และระดับการศึกษา ไม่มีความสัมพันธ์กับการคาดหวังในการเปลี่ยนแปลงระบบการตรวจสอบ แต่เพศจะมีความสัมพันธ์กับระดับทัศนคติที่มีต่อการเปลี่ยนแปลงระบบการตรวจสอบ

งานวิจัยให้ข้อเสนอแนะ คือ สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินควรวางแผนประชาสัมพันธ์ให้เห็นถึงความสำคัญและประโยชน์ของการตรวจสอบการดำเนินงาน และปรับปรุง พัฒนาแผนการใช้บุคลากร ตลอดจนเพิ่มการฝึกอบรม และสร้างสิ่งจูงใจให้เกิดความเต็มใจในการปฏิบัติงาน เพื่อให้สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินได้มีผลงานทางด้านการตรวจสอบการดำเนินงานเพิ่มมากขึ้น และเป็นผลงานที่มีประสิทธิภาพและก่อให้เกิดประโยชน์โดยรวมต่อไปในอนาคต

ปัทมา สุธีนัย(2534) ได้ศึกษา การเปิดรับข่าวสาร ความรู้และทัศนคติต่อสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินของเจ้าหน้าที่หน่วยรับตรวจในหน่วยราชการส่วนกลางและรัฐวิสาหกิจ ผลการศึกษาพบว่า เพศ อายุ และระดับการศึกษา มีความสัมพันธ์กับระดับความรู้เกี่ยวกับสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน โดยเพศหญิงที่มีอายุตั้งแต่ 40 ปีขึ้นไปและมีระดับการศึกษาค่อนข้างสูง มีระดับความรู้เกี่ยวกับสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน ในระดับที่สูงกว่า เพศชายที่มีอายุน้อยและมีระดับการศึกษาค่อนข้างน้อย และการเปิดรับข่าวสารเกี่ยวกับ สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินมีความสัมพันธ์กับระดับทัศนคติที่มีต่อสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน โดยผู้ที่ได้รับข่าวสารมากกว่าจะมีทัศนคติที่ดีกว่า

### บทที่ 3 วิธีดำเนินการวิจัย

การวิจัยเรื่องทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงสำรวจ ผู้วิจัยได้ดำเนินการวิจัย (Research Methodology) ดังรายละเอียดต่อไปนี้

- 1 ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง
- 2 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย
- 3 การเก็บรวบรวมข้อมูล
- 4 การวิเคราะห์ข้อมูล

#### 1. ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

##### 1.1 ประชากร

การวิจัยครั้งนี้ ประชากรได้แก่ ผู้ตรวจสอบภายในที่มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการควบคุมภายในตามแนว COSO จากหน่วยงานรัฐวิสาหกิจ ตามรายชื่อในสมุดโทรศัพท์ ปี พ.ศ. 2544 และบริษัทมหาชนจำกัดที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (ข้อมูลจาก [http://www.set.or.th/invester.service/free download other.](http://www.set.or.th/invester.service/free_download_other) เดือนธันวาคม พ.ศ. 2544) ดังนี้คือ

- กลุ่มรัฐวิสาหกิจ	53	แห่ง
- กลุ่มบริษัทมหาชนจำกัด	<u>379</u>	แห่ง
รวม	<u>432</u>	แห่ง

โดยบริษัทมหาชนจำกัดที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวน 379 แห่ง แบ่งเป็นประเภทผลิตภัณฑ์และประเภทให้บริการดังนี้

- บริษัทมหาชนจำกัดประเภทผลิตภัณฑ์	245	แห่ง
- บริษัทมหาชนจำกัดประเภทให้บริการ	<u>134</u>	แห่ง
รวม	<u>379</u>	แห่ง

## 1.2 กลุ่มตัวอย่าง

การกำหนดขนาดของกลุ่มตัวอย่าง ได้พิจารณาจากจำนวนประชากรที่เป็นหน่วยงานรัฐวิสาหกิจ 53 แห่ง และบริษัทมหาชนจำกัด 379 แห่งรวมกันได้จำนวน 432 แห่ง แล้วเปิดหาจำนวนกลุ่มตัวอย่างจากตาราง Yamane ที่ค่าความคลาดเคลื่อน  $\pm 5$  เปอร์เซ็นต์ ได้ขนาดของกลุ่มตัวอย่าง เท่ากับ 222 แห่ง จากขนาดของกลุ่มตัวอย่าง 222 แห่ง นำมากระจายตามสัดส่วนของแต่ละประเภทหน่วยงานแล้วใช้วิธีการสุ่มอย่างง่ายโดยการจับสลากเพื่อเลือกหน่วยงานที่จะมาเป็นตัวอย่าง เพื่อเก็บข้อมูลจากหน่วยงานตัวอย่างแต่ละ 2 ตัวอย่าง ได้ขนาดของกลุ่มตัวอย่างเท่ากับ 444 คน ดังตารางที่ 3.1

ตารางที่ 3.1 ขนาดของกลุ่มตัวอย่าง

ประเภท หน่วยงาน	ประชากร (จำนวนแห่ง)	กลุ่มตัวอย่าง (จำนวนแห่ง)	กลุ่มตัวอย่าง (จำนวนคน)
1.รัฐวิสาหกิจ	53	27	54
2.บริษัทมหาชนจำกัด			
2.1ประเภทผลิตภัณฑ์	245	126	252
2.2ประเภทให้บริการ	134	69	138
รวม	379	195	390
รวมทั้งสิ้น	432	222	444

จากตารางที่ 3.1 จะเห็นว่าจำนวนประชากรที่เป็นหน่วยงานรัฐวิสาหกิจมีจำนวน 53 แห่ง และบริษัทมหาชนจำกัดที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยมีจำนวน 379 แห่ง รวมทั้งสิ้น 432 แห่ง จึงได้ขนาดของกลุ่มตัวอย่างที่เป็นหน่วยงานรัฐวิสาหกิจจำนวน 27 แห่ง และบริษัทมหาชนจำกัดที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจำนวน 195 แห่ง รวม 222 แห่ง และได้ขนาดของกลุ่มตัวอย่างที่เป็นผู้ตรวจสอบภายในรวม 444 คน

## 2. เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้คือ แบบสอบถามที่ผู้วิจัยสร้างขึ้น โดยมีลักษณะและการตรวจสอบคุณภาพของเครื่องมือวิจัยดังนี้

## 2.1 ลักษณะของแบบสอบถาม

แบบสอบถามแบ่งเป็น 3 ตอนคือ

ตอนที่ 1 แบบสอบถามสถานภาพของผู้ตอบ มีลักษณะเป็นแบบคำถามหลายตัวเลือก ประกอบด้วยคำถามเกี่ยวกับ เพศ อายุ ระดับการศึกษาสูงสุด ประสบการณ์การทำงาน ระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน และประเภทของหน่วยงานที่สังกัด

ตอนที่ 2 แบบสอบถามทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายใน ตามแนว COSO โดยแบบสอบถามสร้างขึ้นจากการวิเคราะห์องค์ประกอบของการควบคุมภายใน ตามแนว COSO ทั้ง 5 องค์ประกอบ

ตอนที่ 3 แบบสอบถามเกี่ยวกับปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้นกับผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับองค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนว COSO ทั้ง 5 องค์ประกอบ

แบบสอบถามที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ ตอนที่ 2 มีลักษณะเป็นมาตราประมาณค่าแบบลิเคิร์ต (Likert Rating Scales) ที่มีข้อความทั้งเชิงบวกและเชิงลบ ให้เลือก 5 ระดับ ตั้งแต่เห็นด้วยอย่างยิ่ง เห็นด้วยมาก เห็นด้วย ไม่เห็นด้วย ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง โดยมีหลักเกณฑ์การให้คะแนน ดังนี้

ข้อความเชิงบวก มีการกำหนดคะแนนดังนี้

เห็นด้วยอย่างยิ่ง	คะแนนเท่ากับ 5
เห็นด้วยมาก	คะแนนเท่ากับ 4
เห็นด้วย	คะแนนเท่ากับ 3
ไม่เห็นด้วย	คะแนนเท่ากับ 2
ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	คะแนนเท่ากับ 1

ข้อความเชิงลบ มีการกำหนดคะแนนดังนี้

เห็นด้วยอย่างยิ่ง	คะแนนเท่ากับ 1
เห็นด้วยมาก	คะแนนเท่ากับ 2
เห็นด้วย	คะแนนเท่ากับ 3
ไม่เห็นด้วย	คะแนนเท่ากับ 4
ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	คะแนนเท่ากับ 5

เกณฑ์ในการพิจารณาแบ่งระดับทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ครั้งนี้ จัดแบ่งระดับทัศนคติออกเป็น 5 ระดับ ได้แก่ ดีอย่างยิ่ง ดีมาก ดี ไม่ดี และไม่ดียังยิ่ง สำหรับการให้คะแนนของทัศนคติมีค่าต่ำสุดเท่ากับ 1 คะแนน และมีค่าสูงสุดเท่ากับ 5 คะแนน

ทัศนคติแบ่งได้เป็น 5 ระดับ คือ

<u>ช่วงคะแนน</u>	<u>ระดับทัศนคติ</u>
1.00 - 1.50	ไม่ดีอย่างยิ่ง
1.51 - 2.50	ไม่ดี
2.51 - 3.50	ดี
3.51 - 4.50	ดีมาก
4.51 - 5.00	ดีอย่างยิ่ง

ส่วนแบบสอบถามปัญหาและอุปสรรคของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO มีลักษณะเป็นมาตรประมาณค่า โดยแบ่งระดับปัญหาและอุปสรรคออกเป็น 5 ระดับ คือ มากที่สุด มาก ปานกลาง น้อย น้อยที่สุด โดยมีหลักเกณฑ์การให้คะแนนในแต่ละระดับ ดังนี้

ปัญหาและอุปสรรคมากที่สุด	คะแนนเท่ากับ 5
ปัญหาและอุปสรรคมาก	คะแนนเท่ากับ 4
ปัญหาและอุปสรรคปานกลาง	คะแนนเท่ากับ 3
ปัญหาและอุปสรรคน้อย	คะแนนเท่ากับ 2
ปัญหาและอุปสรรคน้อยที่สุด	คะแนนเท่ากับ 1

ส่วนเกณฑ์ในการพิจารณาแบ่งระดับปัญหาและอุปสรรคของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ใช้เกณฑ์ดังนี้

<u>ช่วงคะแนน</u>	<u>ความหมาย</u>
1.00 - 1.50	มีปัญหาน้อยที่สุด
1.51 - 2.50	มีปัญหาน้อย
2.51 - 3.50	มีปัญหปานกลาง
3.51 - 4.50	มีปัญหามาก
4.51 - 5.00	มีปัญหามากที่สุด



## 2.2 การตรวจสอบคุณภาพของเครื่องมือวิจัย

ผู้วิจัยได้ทำการตรวจสอบคุณภาพของเครื่องมือวิจัยในเรื่องความเที่ยงตรง (Validity) และความเชื่อถือได้ (Reliability) ดังนี้

### 2.2.1 การตรวจสอบความเที่ยงตรง

นำแบบสอบถามที่ออกแบบขึ้น ไปปรึกษาอาจารย์ที่ปรึกษาหลักและอาจารย์ที่ปรึกษาร่วม รวมทั้งผู้ทรงคุณวุฒิ เพื่อทำการตรวจสอบความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหาว่าตรงตามจุดมุ่งหมายของการศึกษาคั้งนี้หรือไม่ หลังจากนั้นได้นำมาปรับปรุงแก้ไข เพื่อนำแบบสอบถามดังกล่าวไปทดลองใช้ (Try - Out) กับผู้ตรวจสอบภายในของรัฐวิสาหกิจและบริษัทมหาชนจำกัดทั้งประเภทผลิตรกรรมและให้บริการ ที่ไม่ใช่กลุ่มตัวอย่าง จำนวน 45 ชุด

### 2.2.2 การตรวจสอบความเชื่อถือได้

การตรวจสอบความเชื่อถือได้ของเครื่องมือวิจัย ใช้วิธีการหาความสอดคล้องภายใน โดยใช้สูตรสัมประสิทธิ์แอลฟา (The Coefficient of Alpha) ของครอนบาค (Cronbach) ดังนี้

$$r_{tt} = \frac{n}{n-1} \left[ 1 - \frac{\sum s_i^2}{s^2} \right]$$

$r_{tt}$  = ค่าความเชื่อถือได้ของเครื่องมือวิจัย

$n$  = จำนวนข้อคำถาม

$S_i$  = ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของคะแนนในข้อคำถามข้อที่  $i$

$S$  = ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของคะแนนทั้งหมด

ผลการตรวจสอบความเชื่อถือได้ของเครื่องมือวิจัยในตอนที่ 2 และ ตอนที่ 3 ซึ่งได้จากการวิเคราะห์ข้อมูลด้วย โปรแกรมสำเร็จรูป SPSS for Windows ได้ค่าความเชื่อถือได้ เท่ากับ 0.8803 และ 0.9704 ตามลำดับ ค่าความเชื่อถือได้ที่คำนวณได้นี้เกิน 0.8000 ซึ่งเป็นเกณฑ์ที่ยอมรับได้ ดังนั้นแบบสอบถามเพื่อวัดทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSOจึงสามารถนำไปใช้เก็บรวบรวมข้อมูลเพื่อการวิจัยครั้งนี้ได้

### 3. การเก็บรวบรวมข้อมูล

การเก็บรวบรวมข้อมูลเพื่อนำมาวิเคราะห์ทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนวCOSO ครั้งนี้ได้ดำเนินการต่าง ๆ ดังนี้

3.1 ส่งจดหมายพร้อมแบบสอบถามและขอความร่วมมือ จากผู้ตรวจสอบภายใน ไปยังหน่วยงานที่เป็นตัวอย่าง

3.2 ส่งแบบสอบถามไปจำนวน 480 ชุด และได้คืนมา 444 ชุด คิดเป็นร้อยละ 92.50

3.3 เมื่อได้แบบสอบถามคืนมาแล้วนำมาใช้ในการประมวลผลเพื่อการศึกษาและวิเคราะห์ต่อไป

### 4. การวิเคราะห์ข้อมูล

นำข้อมูลที่เก็บรวบรวมได้ทั้งหมดมาประมวลผลด้วยคอมพิวเตอร์ โดยใช้โปรแกรมสำเร็จรูปสำหรับการวิจัยทางสังคมศาสตร์ (Statistical Package for the Social Sciences : SPSS for Windows) สถิติที่ใช้วิเคราะห์ มีดังนี้คือ

4.1 การวิเคราะห์สถานภาพของผู้ตอบแบบสอบถาม โดยใช้สถิติ คือ การแจกแจงความถี่ (frequency) และร้อยละ (Percentage)

4.2 การวัดระดับทัศนคติ ของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนวCOSO จำแนกตามองค์ประกอบของการควบคุมภายในโดยใช้สถิติ คือ ค่าเฉลี่ย ( $\bar{x}$ ) และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation หรือ S.D.)

4.3 การวิเคราะห์เปรียบเทียบทัศนคติ ของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนวCOSO ตามทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในที่มีสถานภาพส่วนบุคคลด้าน เพศ อายุ ระดับการศึกษาสูงสุด ประสบการณ์การทำงาน ระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน และประเภทของหน่วยงานที่สังกัด แตกต่างกัน โดยเปรียบเทียบทัศนคติโดยรวม และจำแนกตามองค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนว COSO ซึ่งสถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ ได้แก่ ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน การทดสอบค่าที (t-test) ซึ่งใช้ทดสอบความแตกต่างระหว่างค่าเฉลี่ยของประชากรที่มี 2 กลุ่ม และการวิเคราะห์ความแปรปรวนทางเดียว (One Way

Analysis of Variance หรือ ( One – Way ANOVA )) ซึ่งใช้ทดสอบความแตกต่างระหว่างค่าเฉลี่ยของประชากรมากกว่า 2 กลุ่ม

ในกรณีที่พบว่า มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ จะทำการทดสอบเปรียบเทียบพหุคูณ (Multiple Comparison) เพื่อทดสอบว่ากลุ่มย่อยคู่ใดบ้างที่มีความแตกต่างกัน โดยใช้วิธี Least Significant Difference (LSD)

4.4 การวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับปัญหาและอุปสรรค ของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ที่นำมาใช้ในองค์กร สถิติที่ใช้ คือ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน

นอกจากนี้ในการวิเคราะห์ปัญหาและอุปสรรคของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ที่นำมาใช้ในองค์กร ผู้วิจัยได้วิเคราะห์เนื้อหาที่ได้จากการสัมภาษณ์ผู้ตรวจสอบภายในเพิ่มเติมบางส่วน

## บทที่ 4

### ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาและเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO จากการสำรวจข้อมูลของผู้ตรวจสอบภายในของหน่วยงานรัฐวิสาหกิจและบริษัทมหาชนจำกัดที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ทั้งประเภทผลิตรกรรมและประเภทให้บริการ โดยใช้วิธีการส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์ จำนวน 480 ชุด และได้แบบสอบถามคืนมาจำนวน 444 ชุด คิดเป็นร้อยละ 92.50 สามารถแบ่งกลุ่มตัวอย่างตามประเภทของหน่วยงานที่สังกัดออกเป็น 3 กลุ่ม ดังตารางที่ 4.1

ตารางที่ 4.1 จำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างจำแนกตามประเภทของหน่วยงานที่สังกัด

ประเภทของหน่วยงานที่สังกัด	จำนวนหน่วยงาน		จำนวนคน กลุ่มตัวอย่าง	ร้อยละ
	ประชากร	กลุ่มตัวอย่าง		
รัฐวิสาหกิจ	53	27	54	12.16
บริษัทมหาชนจำกัด ประเภทผลิตรกรรม	245	126	252	56.76
บริษัทมหาชนจำกัด ประเภทให้บริการ	134	69	138	31.08
รวมทั้งสิ้น	432	222	444	100

จากตารางที่ 4.1 พบว่ากลุ่มตัวอย่างที่เป็นบริษัทมหาชนจำกัด ประเภทผลิตรกรรมมีจำนวนมากที่สุดคือ 126 แห่ง รองลงมาคือ บริษัทมหาชนจำกัด ประเภทให้บริการ จำนวน 69 แห่ง และหน่วยงานรัฐวิสาหกิจ จำนวน 27 แห่ง รวมทั้งสิ้น 222 แห่ง โดยได้แบบสอบถามคืนมาแห่งละ 2 ชุด ดังนั้นจึงได้แบบสอบถามทั้งสิ้น 444 ชุด แบ่งเป็น ผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทมหาชนจำกัด ประเภทผลิตรกรรม จำนวน 252 คน คิดเป็นร้อยละ 56.76 ผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทมหาชนจำกัด ประเภทให้บริการ จำนวน 138 คน คิดเป็นร้อยละ 31.08 และผู้ตรวจสอบภายในของหน่วยงานรัฐวิสาหกิจ จำนวน 54 คน คิดเป็นร้อยละ 12.16

ผลการวิเคราะห์ข้อมูล ผู้วิจัยขอนำเสนอในรูปของตารางประกอบคำบรรยาย โดยแบ่งออกเป็น 4 ตอน ดังนี้

ตอนที่ 1 สถานภาพของกลุ่มตัวอย่าง

ตอนที่ 2 ทักษะของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO

ตอนที่ 3 การเปรียบเทียบทักษะของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO

ตอนที่ 4 ปัญหาและอุปสรรคของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ที่นำมาใช้ในองค์กร

### ตอนที่ 1 สถานภาพของกลุ่มตัวอย่าง

สถานภาพของกลุ่มตัวอย่างที่เป็นผู้ตรวจสอบภายในของหน่วยงานรัฐวิสาหกิจ และบริษัทมหาชนจำกัด ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ทั้งประเภทผลิตภัณฑ์และประเภทให้บริการ ที่ตอบแบบสอบถามทั้งสิ้น 444 ราย จำแนกตาม เพศ อายุ ระดับการศึกษาสูงสุด ประสบการณ์การทำงาน และระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน แสดงได้ดังตารางที่ 4.2

ตารางที่ 4.2 จำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างจำแนกตามสถานภาพของกลุ่มตัวอย่าง

สถานภาพของกลุ่มตัวอย่าง	จำนวน (คน)	ร้อยละ
<b>เพศ</b>		
หญิง	259	58.33
ชาย	185	41.67
รวม	444	100
<b>อายุ</b>		
ต่ำกว่า 35 ปี	208	46.84
36 - 45 ปี	183	41.22
46 ปี ขึ้นไป	53	11.94
รวม	444	100

ตารางที่ 4.2 (ต่อ)

สถานภาพของกลุ่มตัวอย่าง	จำนวน (คน)	ร้อยละ
<u>ระดับการศึกษาสูงสุด</u>		
ต่ำกว่าปริญญาตรี	5	1.13
ปริญญาตรี	286	64.41
สูงกว่าปริญญาตรี	153	34.46
รวม	444	100
<u>ประสบการณ์การทำงาน</u>		
ต่ำกว่า 5 ปี	31	6.98
5 - 10 ปี	175	39.41
11 - 15 ปี	89	20.05
16 - 20 ปี	98	22.07
มากกว่า 20 ปี	51	11.49
รวม	444	100
<u>ระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน</u>		
ต่ำกว่า 5 ปี	115	25.90
5 - 10 ปี	191	43.02
11 - 15 ปี	60	13.51
16 - 20 ปี	57	12.84
มากกว่า 20 ปี	21	4.73
รวม	444	100

จากตารางที่ 4.2 พบว่ากลุ่มตัวอย่างเป็นผู้ตรวจสอบภายในเพศหญิงมากกว่าเพศชาย คือ เป็นเพศหญิง จำนวน 259 คน คิดเป็นร้อยละ 58.33 ส่วนเพศชายมีจำนวน 185 คน คิดเป็นร้อยละ 41.67

อายุของผู้ตรวจสอบภายใน พบว่ากลุ่มตัวอย่างมีอายุต่ำกว่า 35 ปีมากที่สุด จำนวน 208 คน คิดเป็นร้อยละ 46.84 รองลงมาคือช่วงอายุ 36 - 45 ปี มีจำนวน 183 คน คิดเป็นร้อยละ 41.22 และ อายุ 46 ปี ขึ้นไปมีน้อยที่สุด คือ จำนวน 53 คน คิดเป็นร้อยละ 11.94

ระดับการศึกษาสูงสุด พบว่ากลุ่มตัวอย่าง มีระดับการศึกษาสูงสุดต่างกัน 3 ระดับ คือมีการศึกษาระดับปริญญาตรีจำนวนมากที่สุด 286 คน คิดเป็นร้อยละ 64.41 รองลงมาคือ

มีการศึกษาสูงกว่าระดับปริญญาตรีจำนวน 153 คน คิดเป็นร้อยละ 34.46 และผู้ตรวจสอบภายในที่มีการศึกษาระดับต่ำกว่าปริญญาตรีมีจำนวนน้อยที่สุดคือ 5 คน คิดเป็นร้อยละ 1.13

ประสบการณ์การทำงาน พบว่ากลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่มีประสบการณ์การทำงาน 5 – 10 ปี มากที่สุดคือ จำนวน 175 คน คิดเป็นร้อยละ 39.41 รองลงมาคือมีประสบการณ์การทำงาน 16 – 20 ปี จำนวน 98 คน คิดเป็นร้อยละ 22.07 ซึ่งมีจำนวนใกล้เคียงกับผู้ที่ มีประสบการณ์การทำงาน 11 – 15 ปี ซึ่งมีจำนวน 89 คน คิดเป็นร้อยละ 20.05 และมีประสบการณ์การทำงานมากกว่า 20 ปีจำนวน 51 คน คิดเป็นร้อยละ 11.49 ส่วนผู้ตรวจสอบภายในที่มีประสบการณ์การทำงานต่ำกว่า 5 ปี มีจำนวนน้อยที่สุดคือ จำนวน 31 คน คิดเป็นร้อยละ 6.98

ระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน พบว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน 5 – 10 ปีมีมากที่สุดจำนวน 191 คน คิดเป็นร้อยละ 43.02 รองลงมาคือมีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน ต่ำกว่า 5 ปี จำนวน 115 คน คิดเป็นร้อยละ 25.90 มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน 11 – 15 ปี จำนวน 60 คน คิดเป็นร้อยละ 13.51 และมีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน 16 – 20 ปี จำนวน 57 คน คิดเป็นร้อยละ 12.84 ตามลำดับ ส่วนกลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน มากกว่า 20 ปี มีจำนวนน้อยที่สุดคือ จำนวน 21 คน คิดเป็นร้อยละ 4.73

## ตอนที่ 2 ทักษะคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO

การวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับทักษะคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์ทักษะคติของผู้ตรวจสอบภายใน เกี่ยวกับองค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนว COSO ทั้ง 5 องค์ประกอบคือ

- 2.1 องค์ประกอบด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม
- 2.2 องค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยง
- 2.3 องค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุม
- 2.4 องค์ประกอบด้านสารสนเทศและการสื่อสาร
- 2.5 องค์ประกอบด้านการติดตามและประเมินผล

2.1 ทักษะคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO  
เกี่ยวกับองค์ประกอบด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม แสดงได้ดังตารางที่ 4.3

ตารางที่ 4.3 ระดับทักษะคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO เกี่ยวกับ  
องค์ประกอบด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม

n = 444

ข้อความ	$\bar{x}$	S.D.	ระดับทักษะคติ
<u>สภาพแวดล้อมของการควบคุม</u>			
*1. การปฏิบัติงานในองค์กรไม่จำเป็นต้องมีการ ควบคุมภายใน	4.68	0.53	ดีอย่างยิ่ง
2. การควบคุมภายในที่ดีทำให้การตรวจสอบ ภายในง่ายและสะดวก	3.94	0.96	ดีมาก
*3. หลักการควบคุมภายในตามแนวของ COSO เป็นหลักการ ที่ไม่ดีพอ	3.96	0.49	ดีมาก
*4. การควบคุมภายในจะต้องมีกฎเกณฑ์ที่แน่นอน	2.91	0.90	ดี
5. วิธีการควบคุมภายในต้องกำหนดโดยผู้ปฏิบัติงานเท่านั้น	3.68	0.92	ดีมาก
6. สภาพแวดล้อมของการควบคุมภายในที่สำคัญที่สุดคือ คน ในองค์กร	3.77	0.94	ดีมาก
7. สภาพแวดล้อมมีความสำคัญในการควบคุม ภายในมาก ที่สุด	3.53	0.86	ดีมาก
8. โครงสร้างขององค์กร เป็นอีกส่วนหนึ่งที่สำคัญในการ ประเมินสภาพแวดล้อม	3.70	0.72	ดีมาก
9. ถ้าทุกคนในองค์กรเข้าใจถึงหน้าที่และปฏิบัติตาม หน้าที่ การควบคุมภายในจะทำได้ง่ายขึ้น	4.13	0.80	ดีมาก
10. คนเป็นทรัพยากรที่เกี่ยวข้องกับสภาพแวดล้อมการ ควบคุมมากที่สุด	4.04	0.84	ดีมาก
<b>เฉลี่ยรวม</b>	<b>3.83</b>	<b>0.73</b>	<b>ดีมาก</b>

\*ข้อความเชิงลบ



จากตารางที่ 4.3 พบว่า ผู้ตรวจสอบภายในที่เป็นกลุ่มตัวอย่าง โดยเฉลี่ยมีทัศนคติอยู่ในระดับที่ดีมาก ( $\bar{x} = 3.83$ ) คือเห็นด้วยกับองค์ประกอบด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม ยกเว้นข้อความที่ว่า การควบคุมภายในจะต้องมีกฎเกณฑ์ที่แน่นอน กลุ่มตัวอย่างมีทัศนคติ ในระดับดี และข้อความที่ว่า การปฏิบัติงานในองค์กรไม่จำเป็นต้องมีการควบคุมภายใน กลุ่มตัวอย่างมีทัศนคติในระดับดีอย่างยิ่ง

2.2 ทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO เกี่ยวกับองค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยง แสดงได้ดังตารางที่ 4.4

ตารางที่ 4.4 ระดับทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO เกี่ยวกับองค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยง

n = 444			
ข้อความ	$\bar{x}$	S.D.	ระดับทัศนคติ
<u>การประเมินความเสี่ยง</u>			
1.การประเมินความเสี่ยงของการควบคุมภายใน คือ การดูว่าการควบคุมภายในที่มีอยู่เหมาะสมเพียงพอหรือไม่	3.59	0.84	ดีมาก
*2.การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมภายในไม่เกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน	3.83	0.93	ดีมาก
3.ถ้าประเมินความเสี่ยงไม่ถูกต้องก็ไม่สามารถกำหนดมาตรการควบคุมภายในได้	3.12	0.89	ดี
4.การประเมินความเสี่ยงอย่างเหมาะสมจำเป็นในการตรวจสอบ	3.85	0.69	ดีมาก
5.มาตรการการควบคุมความเสี่ยงที่ดีจะให้ความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติงานลดลง	3.90	0.83	ดีมาก
<b>เฉลี่ยรวม</b>	3.66	0.50	ดีมาก

\*ข้อความเชิงลบ

จากตารางที่ 4.4 พบว่าผู้ตรวจสอบภายในที่เป็นกลุ่มตัวอย่าง โดยเฉลี่ยมีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO เกี่ยวกับองค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยงในภาพรวมอยู่ในระดับดีมาก ( $\bar{x} = 3.66$ ) แต่เมื่อแยกพิจารณาเป็นรายข้อพบว่ากลุ่มตัวอย่างมีทัศนคติต่อข้อความที่ว่าถ้าประเมินความเสี่ยงไม่ถูกต้องก็ไม่สามารถกำหนดมาตรการควบคุมภายในได้ แตกต่างจากข้ออื่น ๆ คืออยู่ในระดับดี ส่วนทัศนคติข้ออื่น ๆ อยู่ในระดับดีมาก

### 2.3 ทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO เกี่ยวกับองค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุม แสดงดังได้ตารางที่ 4.5

ตารางที่ 4.5 ระดับทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO เกี่ยวกับองค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุม

n= 444

ข้อความ	$\bar{x}$	S.D.	ระดับทัศนคติ
<b>กิจกรรมการควบคุม</b>			
1.การตรวจสอบแบบมีส่วนร่วม ทำให้ทุกคนในองค์กรมีการประสานงานกัน เพื่อแก้ไขปัญหา	4.00	0.73	ดีมาก
*2.กิจกรรมการควบคุมไม่เกี่ยวกับงานตรวจสอบภายใน	4.05	0.72	ดีมาก
3.การควบคุมที่ดี จะต้องมีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และประหยัด	4.05	0.85	ดีมาก
4.แต่ละองค์กรจะกำหนดกิจกรรมการควบคุมไม่เหมือนกัน	3.71	0.89	ดีมาก
*5.กิจกรรมการควบคุมไม่มีประโยชน์ต่อองค์กร	4.48	0.81	ดีมาก
6.ทุกคนในองค์กรมีความสำคัญที่จะช่วยให้เกิดการควบคุมภายใน	4.27	0.87	ดีมาก
<b>เฉลี่ยรวม</b>	4.09	0.46	ดีมาก

\*ข้อความเชิงลบ

จากตารางที่ 4.5 พบว่าผู้ตรวจสอบภายในที่เป็นกลุ่มตัวอย่าง โดยเฉลี่ยมีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO เกี่ยวกับองค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุมในระดับที่ดีมาก ( $\bar{x} = 4.09$ )

2.4 ทักษะของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO  
เกี่ยวกับองค์ประกอบด้านสารสนเทศและการสื่อสาร แสดงได้ดังตารางที่ 4.6

ตารางที่ 4.6 ระดับทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO เกี่ยวกับ  
องค์ประกอบด้านสารสนเทศและการสื่อสาร

n= 444

ข้อความ	$\bar{x}$	S.D.	ระดับทัศนคติ
<u>สารสนเทศและการสื่อสาร</u>			
*1.เครื่องมือและเทคโนโลยีสารสนเทศใหม่ ๆ มีความ จำเป็นน้อยสำหรับงานตรวจสอบ	4.34	0.86	ดีมาก
*2. การตรวจสอบภายในไม่เกี่ยวข้องกับการสื่อสารใน องค์กร	4.44	0.60	ดีมาก
3. ข้อมูลสารสนเทศที่ดีจำเป็นอย่างยิ่งในองค์กร	4.30	0.80	ดีมาก
4. องค์กรควรต้องมีการสื่อสาร 2 ทาง	4.14	0.90	ดีมาก
5. หากสารสนเทศไม่เพียงพอจะทำให้การควบคุมเป็นไปได้ยาก	3.62	0.91	ดีมาก
*6. งานตรวจสอบภายในไม่จำเป็นต้องมีสารสนเทศ	4.54	0.66	ดีอย่างยิ่ง
<b>เฉลี่ยรวม</b>	<b>4.23</b>	<b>0.51</b>	<b>ดีมาก</b>

\*ข้อความเชิงลบ

จากตารางที่ 4.6 พบว่า ผู้ตรวจสอบภายในที่เป็นกลุ่มตัวอย่าง โดยเฉลี่ยมี  
ทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO เกี่ยวกับองค์ประกอบด้านสารสนเทศและการ  
สื่อสาร ในภาพรวมอยู่ในระดับดีมาก ( $\bar{x} = 4.23$ ) แต่เมื่อแยกพิจารณารายข้อพบว่าข้อความ  
"งานตรวจสอบภายในไม่จำเป็นต้องมีสารสนเทศ" ซึ่งเป็นคำถามเชิงลบ เมื่อกลับค่า ปรากฏว่า  
กลุ่มตัวอย่างมีทัศนคติอยู่ในระดับดีอย่างยิ่งคือไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง

2.5 ทักษะคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO  
เกี่ยวกับองค์ประกอบด้านการติดตามและประเมินผล แสดงได้ดังตารางที่ 4.7

ตารางที่ 4.7 ระดับทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO เกี่ยวกับ  
องค์ประกอบด้านการติดตามและประเมินผล

n= 444

ข้อความ	$\bar{x}$	S.D.	ระดับทัศนคติ
<u>การติดตามและประเมินผล</u>			
1.ทุกคนในองค์กรต้องมีหน้าที่ในการติดตามและ ประเมินผลการควบคุมภายใน	3.69	0.89	ดีมาก
2.หน้าที่ติดตามและประเมินผลเป็นหน้าที่ที่สำคัญที่สุด สำหรับทุกคนในองค์กร	3.52	0.92	ดีมาก
*3.หน้าที่การติดตามและประเมินผลเป็นของผู้ตรวจสอบ ภายในเท่านั้น	4.22	0.57	ดีมาก
4.การตรวจสอบภายในสัมพันธ์และเกี่ยวข้องกับการ ติดตามและประเมินผล	3.64	0.75	ดีมาก
*5.การติดตามและประเมินผลไม่มีความจำเป็นสำหรับ องค์กร	4.52	0.60	ดีอย่างยิ่ง
6.ถ้ามีการติดตามและประเมินผลจะทำให้การตรวจสอบ สะดวกขึ้น	3.67	0.80	ดีมาก
<b>เฉลี่ยรวม</b>	3.89	0.51	ดีมาก

\*ข้อความเชิงลบ

จากตารางที่ 4.7 พบว่าผู้ตรวจสอบภายในที่เป็นกลุ่มตัวอย่าง โดยเฉลี่ยมีทัศนคติต่อ  
การควบคุมภายในตามแนว COSO เกี่ยวกับองค์ประกอบด้านการติดตามและประเมินผลใน  
ภาพรวมอยู่ในระดับดีมาก ( $\bar{x} = 3.89$ ) เมื่อแยกพิจารณาเป็นรายข้อพบว่า ข้อความที่ว่า “การ  
ติดตามและประเมินผลไม่มีความจำเป็นสำหรับองค์กร” ซึ่งเป็นข้อความเชิงลบ เมื่อกลับค่า  
ปรากฏว่าอยู่ในระดับดีอย่างยิ่ง แสดงว่ากลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่งกับข้อความ  
ดังกล่าว

จากตารางที่ 4.3 – 4.7 สามารถสรุปทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO จากกลุ่มตัวอย่างซึ่งเป็นผู้ตรวจสอบภายในของหน่วยงานรัฐวิสาหกิจ บริษัทมหาชน จำกัด ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ทั้งประเภทผลิตภัณฑ์ และประเภทให้บริการ จำนวน 444 คน เกี่ยวกับองค์ประกอบทั้ง 5 องค์ประกอบ แสดง ได้ดังตารางที่ 4.8 ตารางที่ 4.8 ระดับทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO เกี่ยวกับ องค์ประกอบทั้ง 5 องค์ประกอบ

n= 444

องค์ประกอบ	$\bar{x}$	S.D.	ระดับทัศนคติ
1. ด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม	3.83	0.73	ดีมาก
2. ด้านการประเมินความเสี่ยง	3.66	0.50	ดีมาก
3. ด้านกิจกรรมการควบคุม	4.09	0.46	ดีมาก
4. ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร	4.23	0.51	ดีมาก
5. ด้านการติดตามและประเมินผล	3.89	0.51	ดีมาก

จากตารางที่ 4.8 แสดงว่ากลุ่มตัวอย่างมีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO เกี่ยวกับองค์ประกอบทั้ง 5 องค์ประกอบ คือองค์ประกอบ ด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม องค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยง องค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุม องค์ประกอบด้านสารสนเทศและการสื่อสาร และองค์ประกอบด้านการติดตามและประเมินผล โดยเฉลี่ยอยู่ในระดับดีมาก

### ตอนที่ 3 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO

การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ครั้งนี้ จะเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในตามสถานภาพของกลุ่มตัวอย่างที่มีเพศ อายุ ระดับการศึกษาสูงสุด ประสบการณ์การทำงาน ระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน และประเภทของหน่วยงานที่สังกัด แตกต่างกัน ดังนี้

### 3.1 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในเพศหญิงและเพศชายต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO โดยรวม แสดงได้ดังตารางที่ 4.9

ตารางที่ 4.9 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในเพศหญิงและเพศชายต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO โดยรวม

n = 444						
เพศ	จำนวน	$\bar{x}$	S.D.	df	t	p
หญิง	259	3.97	0.34	359.06	-1.86*	0.032
ชาย	185	3.90	0.39			

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.9 พบว่า กลุ่มตัวอย่างเพศหญิงและเพศชายมีทัศนคติแตกต่างกัน โดยกลุ่มตัวอย่างที่เป็นเพศหญิงมีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO โดยรวม ดีกว่า กลุ่มตัวอย่างที่เป็นเพศชาย อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

เมื่อเปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ระหว่างเพศหญิงกับเพศชาย จำแนกตามองค์ประกอบของการควบคุมภายใน แสดงได้ดังตารางที่ 4.10

ตารางที่ 4.10 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในเพศหญิงและเพศชายต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO จำแนกตามองค์ประกอบของการควบคุมภายใน

n = 444						
องค์ประกอบของการควบคุม	จำนวน	$\bar{x}$	S.D.	df	t	p
1. ด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม						
หญิง	259	3.69	0.43	422.98	+0.77	0.220
ชาย	185	3.62	0.34			
2. ด้านการประเมินความเสี่ยง						
หญิง	259	4.13	0.44	319.53	+1.53	0.063
ชาย	185	3.61	0.58			

ตารางที่ 4.10 (ต่อ)

องค์ประกอบของการควบคุม	จำนวน	$\bar{x}$	S.D.	df	t	p
3.ด้านกิจกรรมการควบคุม						
หญิง	259	3.64	0.39	442	-1.84*	0.036
ชาย	185	4.05	0.49			
4.ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร						
หญิง	259	4.28	0.49	442	+2.51*	0.007
ชาย	185	4.16	0.52			
5.ด้านการติดตามและประเมินผล						
หญิง	259	3.88	0.52	442	+0.43	0.335
ชาย	185	3.86	0.50			

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.10 เมื่อเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ระหว่างเพศหญิงกับเพศชาย พบว่ากลุ่มตัวอย่างที่เป็นเพศหญิงมีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ไม่แตกต่างจากเพศชายในองค์ประกอบด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม ด้านการประเมินความเสี่ยง และด้านการติดตามและประเมินผลอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ส่วนทัศนคติเกี่ยวกับองค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุม กลุ่มตัวอย่างที่เป็นเพศชายมีทัศนคติดีกว่าเพศหญิงอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 แต่ทัศนคติเกี่ยวกับองค์ประกอบด้านสารสนเทศและการสื่อสาร กลุ่มตัวอย่างที่เป็นเพศหญิงมีทัศนคติดีกว่าเพศชาย อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

3.2 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO จำแนกตามกลุ่มอายุของผู้ตรวจสอบภายใน

3.2.1 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO โดยรวม จากผู้ตรวจสอบภายในที่เป็นกลุ่มตัวอย่างจำนวน 444 คน จำแนกตามกลุ่มอายุของผู้ตรวจสอบภายในออกเป็น 3 กลุ่ม คือ ต่ำกว่า 35 ปี 36-45 ปี และ 46 ปีขึ้นไป แสดงได้ดังตารางที่ 4.11

ตารางที่ 4.11 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO โดยรวม จำแนกตามกลุ่มอายุของผู้ตรวจสอบภายใน

แหล่งความแปรปรวน	df	SS	MS	F	p
ระหว่างกลุ่ม	2	0.887	0.444	3.478*	0.032
ภายในกลุ่ม	441	56.270	0.128		
รวม	443	57.158			

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.11 พบว่า กลุ่มตัวอย่างที่มีอายุต่างกัน มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO โดยรวม แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

เมื่อทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO โดยรวม จำแนกตามกลุ่มอายุของผู้ตรวจสอบภายใน เป็นรายคู่ แสดงได้ดังตารางที่ 4.12

ตารางที่ 4.12 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO โดยรวม จำแนกตามกลุ่มอายุของผู้ตรวจสอบภายใน เป็นรายคู่

กลุ่มอายุ	$\bar{x}$	S.D.		
			(1)	(2)
			3.98	3.88
(1) ต่ำกว่า 35 ปี	3.98	0.36	-	
(2) 36-45 ปี	3.88	0.34	0.10*	-
(3) 46 ปีขึ้นไป	3.96	0.39	0.02	0.08

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05



จากตารางที่ 4.12 พบว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีอายุต่ำกว่า 35 ปีมีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO โดยรวม ดีกว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีอายุระหว่าง 36-45 ปี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ส่วนกลุ่มอายุอื่น ๆ มีทัศนคติไม่แตกต่างกัน

**3.2.2 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม** จำแนกตามกลุ่มอายุของผู้ตรวจสอบภายใน แสดงได้ดังตารางที่ 4.13

ตารางที่ 4.13 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม จำแนกตามกลุ่มอายุของผู้ตรวจสอบภายใน

แหล่งความแปรปรวน	df	SS	MS	F	p
ระหว่างกลุ่ม	2	0.295	0.147	1.090	0.337
ภายในกลุ่ม	441	59.602	0.135		
รวม	443	59.896			

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.13 พบว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีอายุต่างกัน มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม ไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

**3.2.3 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยง** จำแนกตามกลุ่มอายุของผู้ตรวจสอบภายใน แสดงได้ดังตารางที่ 4.14

ตารางที่ 4.14 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยง จำแนกตามกลุ่มอายุของผู้ตรวจสอบภายใน

แหล่งความแปรปรวน	df	SS	MS	F	p
ระหว่างกลุ่ม	2	2.204	1.102	4.52*	0.011
ภายในกลุ่ม	441	107.570	0.244		
รวม	443	109.774			

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.14 พบว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีอายุแตกต่างกัน มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยง แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

เมื่อทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยง จำแนกตามกลุ่มอายุของผู้ตรวจสอบภายใน เป็นรายคู่ แสดงได้ดังตารางที่ 4.15

ตารางที่ 4.15 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยง จำแนกตามกลุ่มอายุของผู้ตรวจสอบภายใน เป็นรายคู่

กลุ่มอายุ	$\bar{x}$	S.D.	(1)	(2)
			3.72	3.57
(1) ต่ำกว่า 35 ปี	3.72	0.44	-	
(2) 36-45 ปี	3.57	0.53	0.15*	-
(3) 46 ปีขึ้นไป	3.71	0.55	0.01	0.14

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.15 พบว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีอายุต่ำกว่า 35 ปี มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยง ดีกว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีอายุ 36-45 ปี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ที่ระดับ 0.05

3.2.4 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุม จำแนกตามกลุ่มอายุของผู้ตรวจสอบภายใน แสดงได้ดังตารางที่ 4.16

ตารางที่ 4.16 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุม จำแนกตามกลุ่มอายุของผู้ตรวจสอบภายใน

แหล่งความแปรปรวน	df	SS	MS	F	p
ระหว่างกลุ่ม	2	1.029	0.514	2.404	0.092
ภายในกลุ่ม	441	94.349	0.214		
รวม	443	95.378			

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.16 พบว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีอายุแตกต่างกันมีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุม ไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

**3.2.5 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านสารสนเทศและการสื่อสาร** จำแนกตามกลุ่มอายุของผู้ตรวจสอบภายใน แสดงได้ดังตารางที่ 4.17

ตารางที่ 4.17 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านสารสนเทศและการสื่อสาร จำแนกตามกลุ่มอายุของผู้ตรวจสอบภายใน

แหล่งความแปรปรวน	df	SS	MS	F	p
ระหว่างกลุ่ม	2	1.699	0.850	3.366*	0.035
ภายในกลุ่ม	441	111.319	0.252		
รวม	443	113.019			

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.17 พบว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีอายุต่างกัน มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านสารสนเทศและการสื่อสาร แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

เมื่อทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านสารสนเทศและการสื่อสาร จำแนกตามกลุ่มอายุของผู้ตรวจสอบภายใน เป็นรายคู่ แสดงได้ดังตารางที่ 4.18

ตารางที่ 4.18 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านสารสนเทศและการสื่อสาร จำแนกตามกลุ่มอายุของผู้ตรวจสอบภายใน เป็นรายคู่

กลุ่มอายุ	$\bar{x}$	S.D.	(1)	(2)
			4.28	4.16
(1) ต่ำกว่า 35 ปี	4.28	0.51	-	
(2) 36-45 ปี	4.16	0.48	0.12*	-
(3) 46 ปีขึ้นไป	4.30	0.52	0.02	0.14

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.18 พบว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีอายุต่ำกว่า 35 ปี มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านสารสนเทศและการสื่อสาร ดีกว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีอายุ 36 – 45 ปี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

3.2.6 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านการติดตามและประเมินผล จำแนกตามกลุ่มอายุของผู้ตรวจสอบภายใน แสดงได้ดังตารางที่ 4.19

ตารางที่ 4.19 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านการติดตามและประเมินผล จำแนกตามกลุ่มอายุของผู้ตรวจสอบภายใน

แหล่งความแปรปรวน	df	SS	MS	F	p
ระหว่างกลุ่ม	2	0.186	9.278E.02	0.353	0.703
ภายในกลุ่ม	441	115.919	0.263		
รวม	443	116.104			

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.19 พบว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีอายุต่างกัน มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านการติดตามและประเมินผล ไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

3.3 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO จำแนกตามระดับการศึกษาสูงสุดของผู้ตรวจสอบภายใน ออกเป็น 3 กลุ่ม คือ กลุ่มที่มีการศึกษาสูงสุดต่ำกว่าระดับปริญญาตรี ระดับปริญญาตรี และสูงกว่าระดับปริญญาตรี

3.3.1 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO โดยรวม จำแนกตามระดับการศึกษาสูงสุดของผู้ตรวจสอบภายใน แสดงได้ดัง ตารางที่ 4.20

ตารางที่ 4.20 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO โดยรวม จำแนกตามระดับการศึกษาสูงสุดของผู้ตรวจสอบภายใน

แหล่งความแปรปรวน	df	SS	MS	F	p
ระหว่างกลุ่ม	2	1.165	0.583	4.589*	0.001
ภายในกลุ่ม	441	55.992	0.127		
รวม	443	57.158			

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.20 พบว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีระดับการศึกษาสูงสุดต่างกันมีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO โดยรวม แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

เมื่อทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO โดยรวม จำแนกตามระดับการศึกษาสูงสุดของผู้ตรวจสอบภายใน เป็นรายคู่ แสดงได้ดังตารางที่ 4.21

ตารางที่ 4.21 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO โดยรวม จำแนกตามระดับการศึกษาสูงสุดของผู้ตรวจสอบภายใน เป็นรายคู่

ระดับการศึกษาสูงสุด	$\bar{x}$	S.D.	(1)	(2)
			3.60	3.92
(1) ต่ำกว่าปริญญาตรี	3.60	0.30	-	
(2) ปริญญาตรี	3.92	0.37	0.32*	-
(3) สูงกว่าปริญญาตรี	3.99	0.33	0.39*	0.07*

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.21 พบว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีการศึกษาสูงสุดในระดับสูงกว่าปริญญาตรี มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO โดยรวม ดีกว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีการศึกษาสูงสุดในระดับอื่น ๆ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

**3.3.2 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม** จำแนกตามระดับการศึกษาสูงสุดของผู้ตรวจสอบภายใน แสดงได้ดังตารางที่ 4.22

ตารางที่ 4.22 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม จำแนกตามระดับการศึกษาสูงสุดของผู้ตรวจสอบภายใน

แหล่งความแปรปรวน	df	SS	MS	F	p
ระหว่างกลุ่ม	2	0.338	.169	1.25	0.287
ภายในกลุ่ม	441	59.558	.135		
รวม	443	59.896			

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.22 พบว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีระดับการศึกษาสูงสุดต่างกันมีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม ไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

**3.3.3 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยง** จำแนกตามระดับการศึกษาสูงสุดของผู้ตรวจสอบภายใน แสดงได้ดังตารางที่ 4.23

ตารางที่ 4.23 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยง จำแนกตามระดับการศึกษาสูงสุดของผู้ตรวจสอบภายใน

แหล่งความแปรปรวน	df	SS	MS	F	p
ระหว่างกลุ่ม	2	1.412	0.706	0.287	0.058
ภายในกลุ่ม	441	108.368	0.246		
รวม	443	109.774			

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.23 พบว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีระดับการศึกษาสูงสุดต่างกันมีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยง ไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

**3.3.4 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุม** จำแนกตามระดับการศึกษาสูงสุดของผู้ตรวจสอบภายใน แสดงได้ดังตารางที่ 4.24

ตารางที่ 4.24 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุม จำแนกตามระดับการศึกษาสูงสุดของผู้ตรวจสอบภายใน

แหล่งความแปรปรวน	df	SS	MS	F	p
ระหว่างกลุ่ม	2	1.04	0.520	2.432	0.089
ภายในกลุ่ม	441	94.337	0.214		
รวม	443	95.378			

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.24 พบว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีระดับการศึกษาสูงสุดต่างกันมีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุมไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

**3.3.5 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านสารสนเทศและการสื่อสาร** จำแนกตามระดับการศึกษาสูงสุดของผู้ตรวจสอบภายใน แสดงได้ดังตารางที่ 4.25

ตารางที่ 4.25 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านสารสนเทศและการสื่อสาร จำแนกตามระดับการศึกษาสูงสุดของผู้ตรวจสอบภายใน

แหล่งความแปรปรวน	df	SS	MS	F	p
ระหว่างกลุ่ม	2	6.525	3.263	13.511*	0.000
ภายในกลุ่ม	441	106.493	0.241		
รวม	443	113.019			

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.25 พบว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีระดับการศึกษาสูงสุดต่างกัน มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านสารสนเทศและการสื่อสารแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05



เมื่อทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านสารสนเทศและการสื่อสาร จำแนกตามระดับการศึกษาสูงสุดของผู้ตรวจสอบภายใน เป็นรายคู่ แสดงได้ดังตารางที่ 4.26

ตารางที่ 4.26 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านสารสนเทศและการสื่อสาร จำแนกตามระดับการศึกษาสูงสุดของผู้ตรวจสอบภายใน เป็นรายคู่

ระดับการศึกษาสูงสุด	$\bar{x}$	S.D.	(1)	(2)
			3.67	4.16
(1) ต่ำกว่าปริญญาตรี	3.67	0.20	-	
(2) ปริญญาตรี	4.16	0.55	0.49*	-
(3) สูงกว่าปริญญาตรี	4.38	0.37	0.71*	0.22*

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.26 พบว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีการศึกษาสูงสุดในระดับสูงกว่าปริญญาตรี มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านสารสนเทศและการสื่อสาร ดีกว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีการศึกษาสูงสุดระดับอื่น ๆ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

**3.3.6 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านการติดตามและประเมินผล** จำแนกตามระดับการศึกษาสูงสุดของผู้ตรวจสอบภายใน แสดงได้ดังตารางที่ 4.27

ตารางที่ 4.27 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านการติดตามและประเมินผล จำแนกตามระดับการศึกษาสูงสุดของผู้ตรวจสอบภายใน

แหล่งความแปรปรวน	df	SS	MS	F	p
ระหว่างกลุ่ม	2	0.797	0.398	1.523	0.219
ภายในกลุ่ม	441	115.308	0.261		
รวม	443	116.104			

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.27 พบว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีระดับการศึกษาสูงสุดแตกต่างกันมีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านการติดตามและประเมินผลไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

3.4 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO จำแนกตามประสบการณ์การทำงานของผู้ตรวจสอบภายใน ออกเป็น 5 กลุ่มคือ กลุ่มที่มีประสบการณ์การทำงานต่ำกว่า 5 ปี กลุ่มที่มีประสบการณ์การทำงาน 5-10 ปี กลุ่มที่มีประสบการณ์การทำงาน 11-15 ปี กลุ่มที่มีประสบการณ์การทำงาน 16-20 ปี และกลุ่มที่มีประสบการณ์การทำงานมากกว่า 20 ปี

3.4.1 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO โดยรวม จำแนกตามประสบการณ์การทำงานของผู้ตรวจสอบภายใน แสดงได้ดังตารางที่ 4.28

ตารางที่ 4.28 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO โดยรวม จำแนกตามประสบการณ์การทำงานของผู้ตรวจสอบภายใน

แหล่งความแปรปรวน	df	SS	MS	F	p
ระหว่างกลุ่ม	4	1.291	0.323	2.535*	0.040
ภายในกลุ่ม	439	55.867	0.127		
รวม	443	57.158			

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.28 พบว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีประสบการณ์การทำงานต่างกัน มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO โดยรวม แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

เมื่อทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO โดยรวม จำแนกตามประสบการณ์การทำงานของผู้ตรวจสอบภายในเป็นรายคู่ แสดงได้ดังตารางที่ 4.29

ตารางที่ 4.29 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO โดยรวม จำแนกตามประสบการณ์การทำงานของผู้ตรวจสอบภายในเป็น รายคู่

ประสบการณ์การทำงาน	$\bar{x}$	S.D.	(1)	(2)	(3)	(4)
			3.91	3.94	3.93	3.88
(1) ต่ำกว่า 5 ปี	3.91	0.26	-			
(2) 5-10 ปี	3.94	0.35	0.03	-		
(3) 11-15 ปี	3.93	0.44	0.02	0.01	-	
(4) 16-20 ปี	3.88	0.33	0.03	0.06	0.05	-
(5) มากกว่า 20 ปี	4.07	0.31	0.16*	0.13*	0.14*	0.19*

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.29 พบว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีประสบการณ์การทำงานมากกว่า 20 ปี มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO โดยรวม ดีกว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีประสบการณ์การทำงานต่ำกว่า อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

**3.4.2 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม** จำแนกตามประสบการณ์การทำงานของผู้ตรวจสอบภายใน แสดงได้ดังตารางที่ 4.30

ตารางที่ 4.30 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม จำแนกตามประสบการณ์การทำงานของผู้ตรวจสอบภายใน

แหล่งความแปรปรวน	df	SS	MS	F	p
ระหว่างกลุ่ม	4	1.304	0.326	2.443*	0.046
ภายในกลุ่ม	439	53.592	0.133		
รวม	443	59.896			

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.30 พบว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีประสบการณ์การทำงานต่างกัน มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

เมื่อทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม จำแนกตามประสบการณ์การทำงานของผู้ตรวจสอบภายใน เป็นรายคู่ แสดงได้ดังตารางที่ 4.31

ตารางที่ 4.31 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม จำแนกตามประสบการณ์การทำงานของผู้ตรวจสอบภายใน เป็นรายคู่

ประสบการณ์การทำงาน	$\bar{x}$	S.D.	(1)	(2)	(3)	(4)
			3.70	3.81	3.84	3.85
(1) ต่ำกว่า 5 ปี	3.70	0.30	-			
(2) 5-10 ปี	3.81	0.38	0.11	-		
(3) 11-15 ปี	3.84	0.42	0.14	0.03	-	
(4) 16-20 ปี	3.85	0.33	0.15*	0.04	0.01	-
(5) มากกว่า 20 ปี	3.94	0.30	0.24*	0.13*	0.10	0.09

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.31 พบว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีประสบการณ์การทำงาน มากกว่า 20 ปี มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม ดีกว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีประสบการณ์การทำงานต่ำกว่า 5 ปี และกลุ่มตัวอย่างที่มีประสบการณ์การทำงาน 5- 10 ปี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ส่วนกลุ่มตัวอย่างที่มีประสบการณ์การทำงาน 16-20 ปี มีทัศนคติดีกว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีประสบการณ์การทำงานต่ำกว่า 5 ปี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

**3.4.3 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยง** จำแนกตามประสบการณ์การทำงานของผู้ตรวจสอบภายใน แสดงได้ดังตารางที่ 4.32

ตารางที่ 4.32 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยง จำแนกตามประสบการณ์การทำงานของผู้ตรวจสอบภายใน

แหล่งความแปรปรวน	df	SS	MS	F	p
ระหว่างกลุ่ม	4	4.612	1.153	4.813*	0.001
ภายในกลุ่ม	439	105.162	0.240		
รวม	443	109.774			

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.32 พบว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีประสบการณ์การทำงานต่างกัน มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยงแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

เมื่อทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยง จำแนกตามประสบการณ์การทำงานของผู้ตรวจสอบภายใน เป็นรายคู่ แสดงได้ดังตารางที่ 4.33

ตารางที่ 4.33 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยง จำแนกตามประสบการณ์การทำงานของผู้ตรวจสอบภายใน เป็นรายคู่

ประสบการณ์การทำงาน	$\bar{x}$	S.D.				
			(1)	(2)	(3)	(4)
			3.79	3.65	3.74	3.50
(1) ต่ำกว่า 5 ปี	3.79	0.23	-			
(2) 5-10 ปี	3.65	0.46	0.14	-		
(3) 11-15 ปี	3.74	0.57	0.05	0.09	-	
(4) 16-20 ปี	3.50	0.50	0.29*	0.15*	0.14*	-
(5) มากกว่า 20 ปี	3.79	0.54	0.00	0.14	0.05	0.29*

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.33 พบว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีประสบการณ์การทำงาน 16-20 ปี มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยง แตกต่างจากกลุ่มตัวอย่างที่มีประสบการณ์การทำงานกลุ่มอื่น ๆ ทุกกลุ่ม อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

**3.4.4 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุม** จำแนกตามประสบการณ์การทำงานของผู้ตรวจสอบภายใน แสดงได้ดังตารางที่ 4.34

ตารางที่ 4.34 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุม จำแนกตามประสบการณ์การทำงานของผู้ตรวจสอบภายใน

แหล่งความแปรปรวน	df	SS	MS	F	p
ระหว่างกลุ่ม	4	6.307	1.577	7.771*	0.000
ภายในกลุ่ม	439	89.071	0.203		
รวม	443	95.378			

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.34 พบว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีประสบการณ์การทำงานต่างกัน มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุม แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

เมื่อทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุม จำแนกตามประสบการณ์การทำงานของผู้ตรวจสอบภายใน เป็นรายคู่ แสดงได้ดังตาราง 4.35

ตารางที่ 4.35 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุม จำแนกตามประสบการณ์การทำงานของผู้ตรวจสอบภายใน เป็นรายคู่

ประสบการณ์การทำงาน	$\bar{x}$	S.D.	(1)	(2)	(3)	(4)
			3.89	4.17	3.40	3.99
(1) ต่ำกว่า 5 ปี	3.89	0.40	-			
(2) 5-10 ปี	4.17	0.46	0.28*	-		
(3) 11-15 ปี	3.40	0.48	0.49	0.77	-	
(4) 16-20 ปี	3.99	0.44	0.10	0.18	0.59	-
(5) มากกว่า 20 ปี	4.29	0.40	0.40*	0.12	0.89*	0.30*

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.35 พบว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีประสบการณ์การทำงานมากกว่า 20 ปี มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุม ดีกว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีประสบการณ์การทำงานต่ำกว่า 5 ปี 11-15 ปี และ 16-20 ปี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

นอกจากนี้กลุ่มตัวอย่างที่มีประสบการณ์การทำงานต่ำกว่า 5 ปีมีทัศนคติแตกต่างจากกลุ่มตัวอย่างที่มีประสบการณ์การทำงาน 5-10 ปี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

**3.4.5 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านสารสนเทศและการสื่อสาร** จำแนกตามประสบการณ์การทำงานของผู้ตรวจสอบภายใน แสดงได้ดังตารางที่ 4.36

ตารางที่ 4.36 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านสารสนเทศและการสื่อสาร จำแนกตามประสบการณ์การทำงานของผู้ตรวจสอบภายใน

แหล่งความแปรปรวน	df	SS	MS	F	p
ระหว่างกลุ่ม	4	4.150	1.037	4.184*	0.002
ภายในกลุ่ม	439	108.869	0.248		
รวม	443	113.019			

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.36 พบว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีประสบการณ์การทำงานต่างกัน มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านสารสนเทศและการสื่อสาร แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

เมื่อทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านสารสนเทศและการสื่อสาร จำแนกตามประสบการณ์การทำงานของผู้ตรวจสอบภายใน เป็นรายคู่ แสดงได้ดังตารางที่ 4.37

ตารางที่ 4.37 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านสารสนเทศและการสื่อสาร จำแนกตามประสบการณ์การทำงานของผู้ตรวจสอบภายใน เป็นรายคู่

ประสบการณ์การทำงาน	$\bar{x}$	S.D.	(1)	(2)	(3)	(4)
			4.48	4.16	4.19	4.23
(1) ต่ำกว่า 5 ปี	4.48	0.44	-			
(2) 5-10 ปี	4.16	0.47	0.32*	-		
(3) 11-15 ปี	4.19	0.62	0.29*	0.03	-	
(4) 16-20 ปี	4.23	0.47	0.23*	0.07	0.04	-
(5) มากกว่า 20 ปี	4.39	0.41	0.09	0.23*	0.20*	0.16

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05



จากตารางที่ 4.37 พบว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีประสบการณ์การทำงานต่ำกว่า 5 ปี มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านสารสนเทศและการสื่อสาร ดีกว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีประสบการณ์การทำงาน 5-10 ปี 11-15 ปี และ 16-20 ปี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ส่วนกลุ่มตัวอย่างที่มีประสบการณ์การทำงานมากกว่า 20 ปี มีทัศนคติดีกว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีประสบการณ์การทำงาน 5-10 ปี และ 11-15 ปี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

**3.4.6 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านการติดตามและประเมินผล** จำแนกตามประสบการณ์การทำงานของผู้ตรวจสอบภายใน แสดงได้ดังตารางที่ 4.38

ตารางที่ 4.38 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านการติดตามและประเมินผล จำแนกตามประสบการณ์การทำงานของผู้ตรวจสอบภายใน

แหล่งความแปรปรวน	df	SS	MS	F	p
ระหว่างกลุ่ม	4	1.960	0.490	1.885	0.112
ภายในกลุ่ม	439	114.144	0.260		
รวม	443	116.104			

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.38 พบว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีประสบการณ์การทำงานต่างกัน มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านการติดตามและประเมินผลไม่แตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

**3.5 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO** จำแนกตามระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน ออกเป็น 5 กลุ่มคือ กลุ่มที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน ต่ำกว่า 5 ปี กลุ่มที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน 5-10 ปี กลุ่มที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน 11-15 ปี กลุ่มที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน 16-20 ปี และกลุ่มที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในมากกว่า 20 ปี

3.5.1 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO โดยรวม จำแนกตามระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน แสดงได้ดังตารางที่ 4.39

ตารางที่ 4.39 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนวของ COSO โดยรวม จำแนกตามระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน

แหล่งความแปรปรวน	df	SS	MS	F	p
ระหว่างกลุ่ม	4	1.519	0.380	2.996*	0.019
ภายในกลุ่ม	439	55.639	0.127		
รวม	443	57.158			

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.39 พบว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในต่างกันมีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO โดยรวม แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

เมื่อทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO โดยรวม จำแนกตามระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน เป็นรายคู่ แสดงได้ดังตารางที่ 4.40

ตารางที่ 4.40 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายใน ตามแนว COSO โดยรวม จำแนกตามระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในเป็นรายคู่

ระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน	$\bar{x}$	S.D.	(1)	(2)	(3)	(4)
			3.99	3.95	3.87	3.83
(1) ต่ำกว่า 5 ปี	3.99	0.34	-			
(2) 5-10 ปี	3.95	0.37	0.04	-		
(3) 11-15 ปี	3.87	0.42	0.12*	0.08	-	
(4) 16-20 ปี	3.83	0.27	0.16*	0.12*	0.04	-
(5) มากกว่า 20 ปี	4.03	0.27	0.04	0.08	0.16	0.20*

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.40 พบว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในต่ำกว่า 5 ปี มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO โดยรวม ดีกว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน 11 -15 ปี และ 16 -20 ปี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ส่วนกลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน 5 -10 ปี มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO โดยรวม ดีกว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน 16-20 ปี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 และกลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในมากกว่า 20 ปี มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO โดยรวม ดีกว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน 16-20 ปี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

**3.5.2 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม** จำแนกตามระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน แสดงได้ดังตารางที่ 4.41

ตารางที่ 4.41 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม จำแนกตามระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน

แหล่งความแปรปรวน	df	SS	MS	F	p
ระหว่างกลุ่ม	4	.551	0.138	1.019	0.397
ภายในกลุ่ม	439	59.346	0.135		
รวม	443	59.896			

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.41 พบว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในต่างกัน มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม ไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

**3.5.3 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยง** จำแนกตามระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน แสดงได้ดังตารางที่ 4.42

ตารางที่ 4.42 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยง จำแนกตามระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน

แหล่งความแปรปรวน	df	SS	MS	F	p
ระหว่างกลุ่ม	4	4.835	1.209	5.056*	0.001
ภายในกลุ่ม	439	104.939	0.239		
รวม	443	109.774			

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.42 พบว่า กลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในต่างกัน มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยง แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

เมื่อทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยง จำแนกตามระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน เป็นรายคู่ แสดงได้ดังตารางที่ 4.43

ตารางที่ 4.43 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยง จำแนกตามระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน เป็นรายคู่

ระยะเวลาในการปฏิบัติงาน ตรวจสอบภายใน	$\bar{x}$	S.D.	(1)	(2)	(3)	(4)
			3.77	3.65	3.62	3.44
(1) ต่ำกว่า 5 ปี	3.77	0.44	-			
(2) 5-10 ปี	3.65	0.50	0.12*	-		
(3) 11-15 ปี	3.62	0.54	0.15*	0.03	-	
(4) 16-20 ปี	3.44	0.47	0.33*	0.21*	0.18*	-
(5) มากกว่า 20 ปี	3.79	0.52	0.02	0.14	0.17	0.35*

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.43 พบว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน 16-20 ปี มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยง แตกต่างจากกลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในกลุ่มอื่น ๆ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 และกลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในต่ำกว่า 5 ปี มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยง แตกต่างจากกลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน 5-10 ปี และ 11-15 ปี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

**3.5.4 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุม** จำแนกตามระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน แสดงได้ดังตารางที่ 4.44

ตารางที่ 4.44 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุม จำแนกตามระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน

แหล่งความแปรปรวน	df	SS	MS	F	p
ระหว่างกลุ่ม	4	4.393	1.098	5.300*	0.000
ภายในกลุ่ม	439	90.984	0.207		
รวม	443	95.378			

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.44 พบว่า กลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในต่างกัน มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุม แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

เมื่อทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุม จำแนกตามระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน เป็นรายคู่ แสดงได้ดังตารางที่ 4.45

ตารางที่ 4.45 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุม จำแนกตามระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน เป็นรายคู่

ระยะเวลาในการปฏิบัติงาน ตรวจสอบภายใน	$\bar{x}$	S.D.				
			(1)	(2)	(3)	(4)
			4.16	4.13	3.91	3.96
(1) ต่ำกว่า 5 ปี	4.16	0.43	-			
(2) 5-10 ปี	4.13	0.48	0.03	-		
(3) 11-15 ปี	3.91	0.50	0.25*	0.22*	-	
(4) 16-20 ปี	3.96	0.40	0.20*	0.17*	0.05	-
(5) มากกว่า 20 ปี	4.28	0.32	0.12	0.15	0.37*	0.32*

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.45 พบว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในต่ำกว่า 5 ปี มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุม ดีกว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน 11 -15 ปี และ 16 -20 ปี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ส่วนกลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน 5 -10 ปี มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุมดีกว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน 11 -15 ปี และ 16 -20 ปี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

กลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน 11-15 ปี มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุมแตกต่างจากกลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน มากกว่า 20 ปี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

กลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน 16 -20 ปี มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุมแตกต่างจากผู้ตรวจสอบภายในที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในมากกว่า 20 ปี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

3.5.5 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านสารสนเทศและการสื่อสาร จำแนกตามระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน แสดงได้ดังตารางที่ 4.46

ตารางที่ 4.46 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านสารสนเทศและการสื่อสาร จำแนกตามระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน

แหล่งความแปรปรวน	df	SS	MS	F	p
ระหว่างกลุ่ม	4	1.932	0.483	1.909	0.108
ภายในกลุ่ม	439	111.087	0.253		
รวม	443	113.019			

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.46 พบว่า กลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในต่างกัน มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านสารสนเทศและการสื่อสาร ไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

3.5.6 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านการติดตามและประเมินผล จำแนกตามระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน แสดงได้ดังตารางที่ 4.47

ตารางที่ 4.47 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านการติดตามและประเมินผล จำแนกตามระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน

แหล่งความแปรปรวน	df	SS	MS	F	p
ระหว่างกลุ่ม	4	2.694	0.673	2.607*	0.035
ภายในกลุ่ม	439	113.411	0.258		
รวม	443	116.104			

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.47 พบว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในต่างกัน มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านการติดตามและประเมินผล แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

เมื่อทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านการติดตามและประเมินผล จำแนกตามระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน เป็นรายคู่ แสดงได้ดังตารางที่ 4.48

ตารางที่ 4.48 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านการติดตามและประเมินผล จำแนกตามระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน เป็นรายคู่

ระยะเวลาในการปฏิบัติงาน ตรวจสอบภายใน	$\bar{x}$	S.D.	(1)	(2)	(3)	(4)
			3.89	3.90	3.95	3.68
(1) ต่ำกว่า 5 ปี	3.89	0.59	-			
(2) 5-10 ปี	3.90	0.51	0.01	-		
(3) 11-15 ปี	3.95	0.49	0.06	0.05	-	
(4) 16-20 ปี	3.68	0.38	0.21*	0.22*	0.27*	-
(5) มากกว่า 20 ปี	3.87	0.36	0.02	0.03	0.08	0.19

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.48 พบว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน 16-20 ปี มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านการติดตามและประเมินผล แตกต่างจากกลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในต่ำกว่า 5 ปี 5-10 ปี และ 11-15 ปีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

3.6 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO จำแนกตามประเภทของหน่วยงานที่ผู้ตรวจสอบภายในสังกัด ออกเป็น 3 กลุ่มคือ กลุ่มที่สังกัดรัฐวิสาหกิจ กลุ่มที่สังกัดบริษัทมหาชนจำกัด ประเภทผลิตภัณฑ์ และกลุ่มที่สังกัดบริษัทมหาชนจำกัด ประเภทให้บริการ



3.6.1 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO โดยรวม จำแนกตามประเภทของหน่วยงานที่สังกัด แสดงได้ตารางที่ 4.49

ตารางที่ 4.49 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO โดยรวม จำแนกตามประเภทของหน่วยงานที่สังกัด

แหล่งความแปรปรวน	df	SS	MS	F	p
ระหว่างกลุ่ม	2	0.741	0.371	2.897	0.056
ภายในกลุ่ม	441	56.417	0.128		
รวม	443	57.158			

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.49 พบว่า กลุ่มตัวอย่างที่สังกัดหน่วยงานต่างประเภทกันมีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO โดยรวม ไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

3.6.2 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม จำแนกตามประเภทของหน่วยงานที่สังกัด แสดงได้ดังตารางที่ 4.50

ตารางที่ 4.50 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม จำแนกตามประเภทของหน่วยงานที่สังกัด

แหล่งความแปรปรวน	df	SS	MS	F	p
ระหว่างกลุ่ม	2	.128	6.377E-02	0.471	0.625
ภายในกลุ่ม	441	59.769	0.136		
รวม	443	59.896			

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.50 พบว่ากลุ่มตัวอย่างที่สังกัดหน่วยงานต่างประเภทกันมีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม ไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

3.6.3 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยง จำแนกตามประเภทของหน่วยงานที่สังกัด แสดงได้ดังตารางที่ 4.51

ตารางที่ 4.51 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยง จำแนกตามประเภทของหน่วยงานที่สังกัด

แหล่งความแปรปรวน	df	SS	MS	F	p
ระหว่างกลุ่ม	2	3.008	1.504	6.212*	0.002
ภายในกลุ่ม	441	106.766	0.242		
รวม	443	109.774			

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.51 พบว่า กลุ่มตัวอย่างที่สังกัดหน่วยงานต่างประเภทกันมีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยง แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

เมื่อทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยง จำแนกตามประเภทของหน่วยงานที่สังกัด เป็นรายคู่ แสดงได้ดังตารางที่ 4.52

ตารางที่ 4.52 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยง จำแนกตามประเภทของหน่วยงานที่สังกัด เป็นรายคู่

ประเภทของหน่วยงานที่สังกัด	$\bar{x}$	S.D.	(1)	(2)
			4.16	4.07
(1) รัฐวิสาหกิจ	4.16	0.45	-	.
(2) บริษัทมหาชนจำกัด				
ประเภทผลิตภัณฑ์	4.07	0.48	0.19*	- .
(3) ประเภทให้บริการ	4.10	0.43	0.06	0.03*

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.52 พบว่ากลุ่มตัวอย่างที่สังกัดบริษัทมหาชนจำกัด ประเภทผลิตภัณฑ์ มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยง แตกต่างจากกลุ่มตัวอย่างที่สังกัดหน่วยงานรัฐวิสาหกิจและกลุ่มตัวอย่างที่สังกัดบริษัทมหาชนจำกัด ประเภทให้บริการ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

3.6.4 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุม จำแนกตามประเภทของหน่วยงานที่สังกัด แสดงได้ดังตารางที่ 4.53

ตารางที่ 4.53 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุม จำแนกตามประเภทของหน่วยงานที่สังกัด

แหล่งความแปรปรวน	df	SS	MS	F	p
ระหว่างกลุ่ม	2	0.344	0.172	0.797	0.451
ภายในกลุ่ม	441	95.034	0.215		
รวม	443	95.378			

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.53 พบว่ากลุ่มตัวอย่างที่สังกัดหน่วยงานต่างประเภทกันมีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุมไม่แตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

**3.6.5 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านสารสนเทศและการสื่อสาร** จำแนกตามประเภทหน่วยงานที่สังกัด แสดงได้ดังตารางที่ 4.54

ตารางที่ 4.54 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านสารสนเทศและการสื่อสาร จำแนกตามประเภทของหน่วยงานที่สังกัด

แหล่งความแปรปรวน	df	SS	MS	F	p
ระหว่างกลุ่ม	2	1.036	0.518	2.040	0.131
ภายในกลุ่ม	441	111.982	0.254		
รวม	443	113.019			

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.54 พบว่ากลุ่มตัวอย่างที่สังกัดหน่วยงานต่างประเภทกัน มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านสารสนเทศและการสื่อสารไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

**3.6.6 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านการติดตามและประเมินผล** จำแนกตามประเภทของหน่วยงานที่สังกัด แสดงได้ดังตารางที่ 4.55

ตารางที่ 4.55 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านการติดตามและประเมินผล จำแนกตามประเภทของหน่วยงานที่สังกัด

แหล่งความแปรปรวน	df	SS	MS	F	p
ระหว่างกลุ่ม	2	0.992	0.496	1.901	0.151
ภายในกลุ่ม	441	115.112	0.261		
รวม	443	116.104			

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.55 พบว่ากลุ่มตัวอย่างที่สังกัดหน่วยงานต่างประเภทกัน มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านการติดตามและประเมินผล ไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากการวิเคราะห์เปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในที่เป็นกลุ่มตัวอย่างต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO จากตารางที่ 4.9 – ตารางที่ 4.55 สามารถสรุปทัศนคติของกลุ่มตัวอย่าง เกี่ยวกับองค์ประกอบของการควบคุมภายในทั้ง 5 องค์ประกอบ จำแนกตามเพศ อายุ ระดับการศึกษาสูงสุด ประสบการณ์การทำงาน ระยะเวลาในการปฏิบัติงาน ตรวจสอบภายใน และประเภทของหน่วยงานที่สังกัด แสดงได้ดังตารางที่ 4.56

ตาราง ที่ 4.56 สรุปผลการเปรียบเทียบทัศนคติของกลุ่มตัวอย่างเกี่ยวกับองค์ประกอบของการควบคุมภายในทั้ง 5 องค์ประกอบ

n= 444

ตัวแปร/องค์ประกอบ	ทัศนคติแตกต่าง	ทัศนคติไม่แตกต่าง
<b>เพศ</b>		
ทัศนคติโดยรวม	√	
สภาพแวดล้อมของการควบคุม		√
การประเมินความเสี่ยง		√
กิจกรรมการควบคุม	√	
สารสนเทศและการสื่อสาร	√	
การติดตามและประเมินผล		√
<b>อายุ</b>		
ทัศนคติโดยรวม	√	
สภาพแวดล้อมของการควบคุม		√
การประเมินความเสี่ยง	√	
กิจกรรมการควบคุม		√
สารสนเทศและการสื่อสาร	√	
การติดตามและประเมินผล		√

ตารางที่ 4.56 (ต่อ)

ตัวแปร/องค์ประกอบ	ทัศนคติแตกต่าง	ทัศนคติไม่แตกต่าง
<b>ระดับการศึกษาสูงสุด</b>		
ทัศนคติโดยรวม	√	
สภาพแวดล้อมของการควบคุม		√
การประเมินความเสี่ยง		√
กิจกรรมการควบคุม		√
สารสนเทศและการสื่อสาร	√	
การติดตามและประเมินผล		√
<b>ประสบการณ์การทำงาน</b>		
ทัศนคติโดยรวม	√	
สภาพแวดล้อมของการควบคุม	√	
การประเมินความเสี่ยง	√	
กิจกรรมการควบคุม	√	
สารสนเทศและการสื่อสาร	√	
การติดตามและประเมินผล		√
<b>ระยะเวลาในการปฏิบัติงาน</b>		
<b>ตรวจสอบภายใน</b>		
ทัศนคติโดยรวม	√	
สภาพแวดล้อมของการควบคุม		√
การประเมินความเสี่ยง	√	
กิจกรรมการควบคุม	√	
สารสนเทศและการสื่อสาร		√
การติดตามและประเมินผล	√	

ตารางที่ 4.56 (ต่อ)

ตัวแปร/องค์ประกอบ	ทัศนคติแตกต่าง	ทัศนคติไม่แตกต่าง
<b>ประเภทของหน่วยงานที่สังกัด</b>		
ทัศนคติโดยรวม		✓
สภาพแวดล้อมของการควบคุม		✓
การประเมินความเสี่ยง	✓	
กิจกรรมการควบคุม		✓
สารสนเทศและการสื่อสาร		✓
การติดตามและประเมินผล		✓

มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.56 พบว่า กลุ่มตัวอย่างเพศชายและเพศหญิงมีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนวCOSO ในองค์ประกอบด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม ด้านการประเมินความเสี่ยงและด้านการติดตามและประเมินผล ไม่แตกต่างกัน แต่มีทัศนคติต่อองค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุมและด้านสารสนเทศและการสื่อสารแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

กลุ่มตัวอย่างที่มีอายุแตกต่างกัน มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนวCOSO ในองค์ประกอบด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม ด้านกิจกรรมการควบคุม และด้านการติดตามและประเมินผล ไม่แตกต่างกัน แต่มีทัศนคติต่อองค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยง และด้านสารสนเทศและการสื่อสารแตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

กลุ่มตัวอย่างที่มีระดับการศึกษาสูงสุดแตกต่างกัน มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนวCOSO ในองค์ประกอบด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม ด้านการประเมินความเสี่ยง ด้านกิจกรรมการควบคุม และด้านการติดตามและประเมินผล ไม่แตกต่างกัน แต่มีทัศนคติต่อองค์ประกอบด้านสารสนเทศและการสื่อสาร แตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

กลุ่มตัวอย่างที่มีประสบการณ์การทำงานแตกต่างกัน มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านการติดตามและประเมินผลไม่แตกต่างกัน แต่มีทัศนคติต่อองค์ประกอบ ด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม ด้านการประเมินความเสี่ยง ด้านกิจกรรมการควบคุม และด้านสารสนเทศและการสื่อสารแตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

กลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน แตกต่างกัน มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม และด้านสารสนเทศและการสื่อสาร ไม่แตกต่างกัน แต่มีทัศนคติต่อองค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยง ด้านกิจกรรมการควบคุม และด้านการติดตามและประเมินผลแตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

กลุ่มตัวอย่างที่สังกัดหน่วยงานต่างประเภทกัน มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม ด้านกิจกรรมการควบคุม ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร และด้านการติดตามและประเมินผลไม่แตกต่างกัน แต่มีทัศนคติต่อองค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยง แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

#### ตอนที่ 4 ปัญหาและอุปสรรคของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ที่นำมาใช้ในองค์กร

จากข้อมูลที่ได้รับจากแบบสอบถาม กลุ่มตัวอย่างซึ่งเป็นผู้ตรวจสอบภายในจากหน่วยงานรัฐวิสาหกิจ บริษัทมหาชนจำกัด ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยทั้งประเภทผลิตภัณฑ์และประเภทให้บริการ จำนวน 444 ราย สามารถนำมาจัดทำเป็นตารางต่าง ๆ เกี่ยวกับระดับปัญหาและอุปสรรคของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ที่นำมาใช้ในองค์กร จำแนกตามแต่ละองค์ประกอบของการควบคุมภายในทั้ง 5 องค์ประกอบ ได้ดังนี้

4.1 ระดับปัญหาและอุปสรรคของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ที่นำมาใช้ในองค์กร ในองค์ประกอบด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม แสดงได้ดังตารางที่ 4.57



ตารางที่ 4.57 ระดับปัญหาและอุปสรรคของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว  
COSO ที่นำมาใช้ในองค์กร ในองค์ประกอบด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม

ปัญหาและอุปสรรค	$\bar{x}$	S.D.	ระดับปัญหา
<u>สภาพแวดล้อมของการควบคุม</u>			
1. การกำหนดสภาพแวดล้อมของการควบคุม	3.21	0.98	ปานกลาง
2. การกำหนดหลักเกณฑ์มาตรฐานของการควบคุม	3.28	0.95	ปานกลาง
3. ความชัดเจน แน่นนอน ของการกำหนด สภาพแวดล้อม	3.43	0.91	ปานกลาง
4. การกำหนดบุคคลที่ทำหน้าที่ประเมิน สภาพแวดล้อม	3.14	0.96	ปานกลาง

จากตารางที่ 4.57 พบว่ากลุ่มตัวอย่างมีปัญหาและอุปสรรคต่อการควบคุมภายใน  
ตามแนว COSO ที่นำมาใช้ในองค์กร ในองค์ประกอบด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม โดย  
เฉลี่ยอยู่ในระดับปานกลาง

4.2 ระดับปัญหาและอุปสรรคของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายใน  
ตามแนว COSO ที่นำมาใช้ในองค์กร ในองค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยง แสดง  
ได้ดังตารางที่ 4.58

ตารางที่ 4.58 ระดับปัญหาและอุปสรรคของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว  
COSO ที่นำมาใช้ในองค์กร ในองค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยง

ปัญหาและอุปสรรค	$\bar{x}$	S.D.	ระดับ ปัญหา
<u>การประเมินความเสี่ยง</u>			
1. การเลือกวิธีการประเมินความเสี่ยง	3.32	0.92	ปานกลาง
2. ความเชื่อถือได้ของวิธีการประเมินความเสี่ยงที่เลือก	3.36	0.89	ปานกลาง
3. การใช้ดุลยพินิจในการประเมินความเสี่ยงในแต่ละเรื่อง	3.52	0.85	ปานกลาง
4. การกำหนดบุคคลที่ทำหน้าที่ประเมินความเสี่ยง	3.16	0.88	ปานกลาง

จากตารางที่ 4.58 พบว่ากลุ่มตัวอย่างมีปัญหาและอุปสรรคต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ที่นำมาใช้ในองค์กร ในองค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยง โดยเฉลี่ยอยู่ในระดับปานกลาง

4.3 ระดับปัญหาและอุปสรรคของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ที่นำมาใช้ในองค์กร ในองค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุม แสดงได้ดังตารางที่ 4.59

ตารางที่ 4.59 ระดับปัญหาและอุปสรรคของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ที่นำมาใช้ในองค์กร ในองค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุม

ปัญหาและอุปสรรค	$\bar{x}$	S.D.	ระดับ ปัญหา
<u>กิจกรรมการควบคุม</u>			
1. การกำหนดกิจกรรมการควบคุม	3.00	0.90	ปานกลาง
2. ความครบถ้วนถูกต้องของการกำหนดกิจกรรมการควบคุม	3.08	0.89	ปานกลาง
3. การใช้ดุลยพินิจในการกำหนดกิจกรรมการควบคุม	3.16	0.92	ปานกลาง
4. การตัดสินความถูกต้องเหมาะสมของการควบคุม	3.22	0.96	ปานกลาง
5. การกำหนดบุคคลที่ทำหน้าที่กำหนดกิจกรรมการควบคุม	2.97	0.92	ปานกลาง

จากตารางที่ 4.59 พบว่า กลุ่มตัวอย่างมีปัญหาและอุปสรรคต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ที่นำมาใช้ในองค์กร ในองค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุม โดยเฉลี่ยอยู่ในระดับปานกลาง

4.4 ระดับปัญหาและอุปสรรค ของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ที่นำมาใช้ในองค์กร ในองค์ประกอบด้านสารสนเทศและการสื่อสาร แสดงได้ดังตารางที่ 4.60

ตารางที่ 4.60 ระดับปัญหาและอุปสรรคของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ที่นำมาใช้ในองค์กร ในองค์ประกอบด้านสารสนเทศและการสื่อสาร

ปัญหาและอุปสรรค	$\bar{x}$	S.D.	ระดับ ปัญหา
<u>สารสนเทศและการสื่อสาร</u>			
1.การกำหนดความเหมาะสมของสารสนเทศและการสื่อสาร	3.12	0.95	ปานกลาง
2.ความเพียงพอของสารสนเทศและการสื่อสารที่มีอยู่ใน องค์กร	3.15	0.92	ปานกลาง
3.การใช้ดุลยพินิจในการประเมินสารสนเทศและการสื่อสาร	3.16	0.89	ปานกลาง
4.ความเหมาะสมในการกำหนดบุคคลที่ทำหน้าที่ประเมิน สารสนเทศและการสื่อสาร	3.05	0.90	ปานกลาง

จากตารางที่ 4.60 พบว่า กลุ่มตัวอย่างมีปัญหาและอุปสรรคต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ที่นำมาใช้ในองค์กร ในองค์ประกอบด้านสารสนเทศและการสื่อสาร โดยเฉลี่ยอยู่ในระดับปานกลาง

4.5 ระดับปัญหาและอุปสรรคของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ที่นำมาใช้ในองค์กร ในองค์ประกอบด้านการติดตามและประเมินผล แสดงได้ดังตารางที่ 4.61

ตารางที่ 4.61 ระดับปัญหาและอุปสรรคของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ที่นำมาใช้ในองค์กร ในองค์ประกอบด้านการติดตามและประเมินผล

ปัญหาและอุปสรรค	$\bar{x}$	S.D.	ระดับ ปัญหา
<u>การติดตามและประเมินผล</u>			
1.การกำหนดวิธีการติดตามและประเมินผล	2.94	0.93	ปานกลาง

ตารางที่ 4.61 (ต่อ)

ปัญหาและอุปสรรค	$\bar{x}$	S.D.	ระดับ ปัญหา
2.การกำหนดหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการติดตามและประเมินผล	3.00	0.95	ปานกลาง
3.การใช้ดุลยพินิจในการทำหน้าที่ติดตามและประเมินผล	3.07	0.90	ปานกลาง
4.การกำหนดบุคคลที่ทำหน้าที่ติดตามและประเมินผล	2.91	0.89	ปานกลาง

จากตารางที่ 4.61 พบว่า กลุ่มตัวอย่างมีปัญหาและอุปสรรคต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ที่นำมาใช้ในองค์กร ในองค์ประกอบด้านการติดตามและประเมินผล โดยเฉลี่ยอยู่ในระดับปานกลาง

จากตารางที่ 4.57 - 4.61 สามารถสรุประดับปัญหาและอุปสรรคของกลุ่มตัวอย่างต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ที่นำมาใช้ในองค์กร แสดงได้ดังตารางที่ 4.62

ตารางที่ 4.62 สรุประดับปัญหาและอุปสรรคของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ที่นำมาใช้ในองค์กร

n= 444

องค์ประกอบ	$\bar{x}$	S.D.	ระดับปัญหา
1. ด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม	3.27	0.86	ปานกลาง
2. ด้านการประเมินความเสี่ยง	3.34	0.79	ปานกลาง
3. ด้านกิจกรรมการควบคุม	3.09	0.81	ปานกลาง
4. ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร	3.12	0.83	ปานกลาง
5. ด้านการติดตามและประเมินผล	2.98	0.84	ปานกลาง

จากตารางที่ 4.62 พบว่ากลุ่มตัวอย่างมีปัญหาและอุปสรรคเกี่ยวกับการนำการควบคุมภายในตามแนว COSO มาใช้ในองค์กร จำแนกตามองค์ประกอบทั้ง 5 องค์ประกอบ คือ องค์ประกอบด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม องค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยง องค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุม องค์ประกอบด้านสารสนเทศและการสื่อสาร และ องค์ประกอบด้านการติดตามและประเมินผล โดยเฉลี่ยอยู่ในระดับปานกลาง

จากข้อมูลของกลุ่มตัวอย่าง พบว่ามีปัญหาและอุปสรรค โดยเฉลี่ยอยู่ในระดับปานกลางดังตารางที่ 4.62 และกลุ่มตัวอย่างไม่ได้ตอบคำถามปลายเปิดเกี่ยวกับข้อเสนอแนะอื่น ๆ ดังนั้นผู้วิจัยจึงได้สัมภาษณ์ผู้ตรวจสอบภายในของหน่วยงานที่เป็นตัวอย่างโดยทางโทรศัพท์ เพิ่มเติมประมาณร้อยละ 10 ของจำนวนหน่วยงานที่เป็นตัวอย่าง ซึ่งจากการสัมภาษณ์สามารถสรุปประเด็นปัญหาและอุปสรรคเพิ่มเติมได้ดังนี้

1. ปัญหาและอุปสรรคจำแนกตามระดับของผู้ตรวจสอบภายใน ในหน่วยงานตรวจสอบภายใน พบว่ามีปัญหาและอุปสรรคไม่เหมือนกัน โดยแบ่งเป็นปัญหาและอุปสรรคของผู้ตรวจสอบภายในระดับบริหารและปัญหาและอุปสรรคของผู้ตรวจสอบภายในระดับปฏิบัติงาน ซึ่งผู้ตรวจสอบภายในระดับบริหารมีปัญหาและอุปสรรค เช่น ด้านนโยบายที่ได้รับมอบหมายจากผู้บริหารระดับสูง นโยบายเกี่ยวกับการใช้การควบคุมภายในตามแนว COSO การยอมรับการควบคุมภายในตามแนว COSO ของผู้บริหารระดับสูง เป็นต้น

ในขณะที่ ผู้ตรวจสอบภายในระดับปฏิบัติงานมีปัญหาและอุปสรรคด้านการประยุกต์ใช้การควบคุมภายในตามแนว COSO และการใช้ดุลยพินิจในการตัดสินใจหรือประเมินแต่ละองค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนว COSO

2. ปัญหาและอุปสรรคของการประยุกต์ใช้การควบคุมภายในตามแนว COSO เนื่องจากเป็นเรื่องใหม่จึงมีปัญหาในการประยุกต์ใช้ โดยที่ผู้ตรวจสอบภายในไม่สามารถนำองค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนว COSO ในแต่ละองค์ประกอบมาประยุกต์ใช้ได้ เช่น องค์ประกอบด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุมและด้านกิจกรรมการควบคุม ผู้ตรวจสอบภายในบางท่านยังสับสนว่าสภาพแวดล้อมของการควบคุมคืออะไรบ้างและกิจกรรมการควบคุมมีอะไรบ้าง เป็นต้น

3. ปัญหาและอุปสรรคเกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจในการประเมินองค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนว COSO เนื่องจากไม่มีตัวชี้วัดที่ชัดเจน ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของแต่ละบุคคล ดังนั้นในการประเมินองค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนว COSO จึงพบปัญหาว่าผู้ตรวจสอบภายในจะพบปัญหาที่ผู้ตรวจสอบภายในแต่ละท่านจะให้ดุลยพินิจในการประเมินองค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนว COSO ได้ผลลัพธ์ที่ไม่เท่ากัน และไม่สามารถตัดสินได้ว่าผู้ตรวจสอบภายในท่านใดประเมินได้ถูกต้องเนื่องจากไม่มีตัวชี้วัดที่ชัดเจนนั่นเอง

4. ปัญหาและอุปสรรคเกี่ยวกับความรู้และความเข้าใจ เนื่องจากการควบคุมภายในตามแนว COSO เพิ่งมีการนำมาเผยแพร่ได้ไม่นานดังนั้นผู้บริหาร ตลอดจนเจ้าหน้าที่หน่วยงานต่าง ๆ ภายในองค์กรและผู้ปฏิบัติงาน จึงมีความรู้ความเข้าใจไม่เพียงพอ หรือมีความเข้าใจเพียงระดับหนึ่ง

## บทที่ 5

# สรุปผลการวิจัย อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

การวิจัยเรื่อง ทักษะคิดของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ครั้งนี้ มีข้อสรุป การอภิปรายผล และข้อเสนอแนะดังนี้

### 1. สรุปผลการวิจัย

#### 1.1 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

เพื่อศึกษาทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO และเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายใน โดยจำแนกตามข้อมูลพื้นฐานส่วนบุคคลของผู้ตรวจสอบภายใน คือ เพศ อายุ ระดับการศึกษาสูงสุด ประสบการณ์การทำงาน ระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน ตลอดจนจนประเภทของหน่วยงานที่ผู้ตรวจสอบภายในสังกัด รวมทั้งศึกษาปัญหาและอุปสรรคของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ที่นำมาใช้ในองค์กร

#### 1.2 วิธีดำเนินการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้ประชากรคือผู้ตรวจสอบภายใน จากหน่วยงานรัฐวิสาหกิจ จำนวน 53 แห่ง และบริษัทมหาชนจำกัด ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยทั้งประเภทผลิตภัณฑ์และบริการ จำนวน 379 แห่ง รวมเป็น 432 แห่ง ซึ่งการกำหนดขนาดของกลุ่มตัวอย่าง ใช้วิธีเปิดหาขนาดของกลุ่มตัวอย่างจากตาราง yamane ที่ค่าความคลาดเคลื่อน  $\pm 5$  เปอร์เซ็นต์ ได้ขนาดของกลุ่มตัวอย่างเท่ากับ 222 แห่ง แล้วนำมากระจายตามสัดส่วนของหน่วยงานและเลือกตัวอย่างแต่ละ 2 ตัวอย่าง รวมเป็น 444 ตัวอย่าง สำหรับการรวบรวมข้อมูล ได้ใช้วิธีส่งจดหมายพร้อมแบบสอบถามขอความร่วมมือจากผู้ตรวจสอบภายใน โดยส่งแบบสอบถามไปจำนวน 480 ชุด ได้คืนกลับมา 444 ชุด คิดเป็นร้อยละ 92.50 ข้อมูลที่เก็บรวบรวมได้จากแบบสอบถามได้นำมาประมวลผลด้วยคอมพิวเตอร์ โดยใช้โปรแกรมสำเร็จรูปสำหรับการวิจัยทางสังคมศาสตร์ สำหรับสถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลคือ ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน การทดสอบค่าที ( t-test ) การวิเคราะห์ความแปรปรวนทางเดียว

(One-Way ANOVA) และการทดสอบเปรียบเทียบพหุคูณ (Multiple Comparison) เพื่อทดสอบว่ากลุ่มย่อยคู่ใดบ้างที่มีความแตกต่างกันโดยใช้วิธี Least Significant Difference test (LSD)

### 1.3 ผลการวิจัย

ผลการวิจัยสรุปได้ดังนี้

#### 1.3.1 สถานภาพของกลุ่มตัวอย่าง

กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง และมีอายุต่ำกว่า 35 ปี มีระดับการศึกษาสูงสุดคือระดับปริญญาตรี มีประสบการณ์การทำงาน 5-10 ปี มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน 5-10 ปี และส่วนใหญ่สังกัดบริษัทมหาชนจำกัด ประเภทผลิตภัณฑ์

#### 1.3.2 ทักษะของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO

กลุ่มตัวอย่างมีทัศนคติต่อองค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนว COSO ทั้ง 5 องค์ประกอบ ได้แก่ องค์ประกอบด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม ด้านการประเมินความเสี่ยง ด้านกิจกรรมการควบคุม ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร และด้านการติดตามและประเมินผล โดยเฉลี่ยอยู่ในระดับดีมาก

1.3.3 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO จำแนกตามสถานภาพ คือ เพศ อายุ ระดับการศึกษาสูงสุด ประสบการณ์การทำงาน ระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน และประเภทของหน่วยงานที่สังกัด ผลการวิจัยพบว่า

1.) กลุ่มตัวอย่างที่มีเพศต่างกัน มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ต่างกัน กล่าวคือ กลุ่มตัวอย่างที่เป็นเพศหญิงมีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO โดยรวม ดีกว่ากลุ่มตัวอย่างที่เป็นเพศชายอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ที่ระดับ 0.05 และเมื่อแยกวิเคราะห์ในแต่ละองค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนว COSO พบว่ากลุ่มตัวอย่างที่เป็นเพศหญิงมีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านสารสนเทศและการสื่อสารดีกว่ากลุ่มตัวอย่างที่เป็นเพศชายอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ที่ระดับ 0.05 ในขณะที่กลุ่มตัวอย่างเพศชายมีทัศนคติต่อองค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุมดีกว่ากลุ่มตัวอย่างเพศหญิง อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ที่ระดับ 0.05 ส่วนทัศนคติต่อสภาพแวดล้อมของการควบคุม การประเมินความเสี่ยงและการติดตามและประเมินผล กลุ่มตัวอย่างเพศหญิงและเพศชายมีทัศนคติไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ที่ระดับ 0.05



2.) กลุ่มตัวอย่างที่มีอายุต่างกันมีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ที่ระดับ 0.05 กล่าวคือกลุ่มตัวอย่างที่มีอายุต่ำกว่า 35 ปีมีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO โดยรวมดีกว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีอายุ 36 -45 ปี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ที่ระดับ 0.05 เมื่อแยกวิเคราะห์ในแต่ละองค์ประกอบของการควบคุมภายใน พบว่า กลุ่มตัวอย่างที่มีอายุต่างกันมีทัศนคติต่อสภาพแวดล้อมของการควบคุม กิจกรรมการควบคุม และการติดตามและประเมินผล ไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ที่ระดับ 0.05

กลุ่มตัวอย่างที่มีอายุต่ำกว่า 35 ปีมีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยง และด้านสารสนเทศและการสื่อสาร ดีกว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีอายุ 36 -45 ปีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ที่ระดับ 0.05

3.) กลุ่มตัวอย่างที่มีระดับการศึกษาสูงสุดต่างกันมีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO โดยรวม ต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 กล่าวคือกลุ่มตัวอย่างที่มีระดับการศึกษาสูงสุดในระดับสูงกว่าปริญญาตรีมีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO โดยรวมดีกว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีระดับการศึกษาสูงสุดในระดับปริญญาตรีและระดับต่ำกว่าปริญญาตรี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 และเมื่อแยกวิเคราะห์ในแต่ละองค์ประกอบของการควบคุมภายใน พบว่า กลุ่มตัวอย่างที่มีระดับการศึกษาสูงสุดต่างกัน มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุม และการติดตามและประเมินผล ไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 แต่มีทัศนคติต่อองค์ประกอบด้านสารสนเทศและการสื่อสาร ดีกว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีระดับการศึกษาสูงสุดในระดับปริญญาตรีและระดับต่ำกว่าปริญญาตรี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

4.) กลุ่มตัวอย่างที่มีประสบการณ์การทำงานต่างกันมีทัศนคติต่อควบคุมภายในตามแนว COSO ต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 กล่าวคือกลุ่มตัวอย่างที่มีประสบการณ์การทำงานมากกว่า 20 ปี มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO โดยรวมดีกว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีประสบการณ์การทำงานน้อยกว่า 20 ปี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 เมื่อแยกวิเคราะห์ในแต่ละองค์ประกอบของการควบคุมภายใน พบว่า

องค์ประกอบด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม กลุ่มตัวอย่างที่มีประสบการณ์การทำงานมากกว่า 20 ปี มีทัศนคติดีกว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีประสบการณ์การทำงานต่ำกว่า 5 ปี และ 5 – 10 ปี ส่วนกลุ่มตัวอย่างที่มีประสบการณ์การทำงาน 16 -20 ปี มีทัศนคติดีกว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีประสบการณ์การทำงานต่ำกว่า 5 ปี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

องค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยง กลุ่มตัวอย่างที่มีประสบการณ์การทำงาน 16 – 20 ปี มีทัศนคติแตกต่างจากกลุ่มตัวอย่างที่มีประสบการณ์การทำงานกลุ่มอื่น ๆ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

องค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุม กลุ่มตัวอย่างที่มีประสบการณ์การทำงานมากกว่า 20ปี มีทัศนคติดีกว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีประสบการณ์การทำงานต่ำกว่า 5 ปี 11 – 15 ปี และ 16 – 20 ปี ส่วนกลุ่มตัวอย่างที่มีประสบการณ์การทำงาน 5- 10 ปี มีทัศนคติดีกว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีประสบการณ์การทำงานต่ำกว่า 5 ปี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

องค์ประกอบด้านสารสนเทศและการสื่อสาร กลุ่มตัวอย่างที่มีประสบการณ์การทำงานต่ำกว่า 5 ปี มีทัศนคติดีกว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีประสบการณ์การทำงาน 5-10 ปี 11 – 15 ปี และ 16 -20 ปี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ส่วนกลุ่มตัวอย่างที่มีประสบการณ์การทำงานมากกว่า 20 ปี มีทัศนคติดีกว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีประสบการณ์การทำงาน 5- 10 ปี และ 11 -15 ปี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

องค์ประกอบด้านการติดตามและประเมินผล กลุ่มตัวอย่างที่มีประสบการณ์การทำงานแตกต่างกัน มีทัศนคติไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

5.) กลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในต่างกัน มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 กล่าวคือ กลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในมากกว่า 20 ปี มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO โดยรวม ดีกว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน 16- 20ปี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

กลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในต่ำกว่า 5 ปี มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO โดยรวม ดีกว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน 11 - 15 ปีและ 16 - 20 ปี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

กลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน 5- 10 ปี มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO โดยรวมดีกว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน 16- 20 ปี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

เมื่อแยกวิเคราะห์ในแต่ละองค์ประกอบของการควบคุมภายใน พบว่า องค์ประกอบด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม กลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในต่างก็มีทัศนคติไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

องค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยง พบว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน 16 -20 ปี มีทัศนคติแตกต่างจากกลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในกลุ่มอื่น ๆ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 และกลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในต่ำกว่า 5 ปี มีทัศนคติแตกต่างจากกลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน 5 – 10 ปี และ 11- 15 ปี อย่างมี นัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

องค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุม พบว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในต่ำกว่า 5 ปี มีทัศนคติดีกว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน 11 – 15 ปี และ 16 – 20 ปี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ส่วนกลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน 5 - 10 ปี มีทัศนคติแตกต่างจากกลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน 11 – 15 ปี และ 16- 20 ปี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

กลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน 11 - 15 ปี มีทัศนคติแตกต่างจากกลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในมากกว่า 20 ปี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ส่วนกลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน 16 - 20 ปี มีทัศนคติแตกต่างจากผู้ตรวจสอบภายในที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในมากกว่า 20 ปี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

องค์ประกอบด้านสารสนเทศและการสื่อสาร พบว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในต่างก็มีทัศนคติไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

องค์ประกอบด้านการติดตามและประเมินผล พบว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน 16 - 20 ปี มีทัศนคติแตกต่างจากกลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในต่ำกว่า 5 ปี 5 - 10 ปี และ 11 - 15 ปี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

6.) กลุ่มตัวอย่างที่สังกัดหน่วยงานต่างประเภทกัน มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO โดยรวม ไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

เมื่อแยกวิเคราะห์ในแต่ละองค์ประกอบของการควบคุมภายใน ตามแนว COSO พบว่า องค์ประกอบด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม ด้านกิจกรรมการควบคุม ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร และด้านการติดตามและประเมินผล กลุ่มตัวอย่างที่สังกัดหน่วยงานต่างประเภทกัน มีทัศนคติไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 แต่ในส่วนขององค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยง กลุ่มตัวอย่างที่สังกัดบริษัทมหาชนจำกัดประเภทผลิตภัณฑ์มีทัศนคติแตกต่างจากกลุ่มตัวอย่างที่สังกัดรัฐวิสาหกิจและบริษัทมหาชนจำกัดประเภทให้บริการ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

#### 1.3.4. ปัญหาและอุปสรรคของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ที่นำมาใช้ในองค์กร

จากผลการวิจัยพบว่ากลุ่มตัวอย่างมีปัญหาและอุปสรรคเกี่ยวกับองค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนว COSO ที่นำมาใช้ในองค์กร โดยรวมเฉลี่ยอยู่ในระดับปานกลาง และเมื่อแยกวิเคราะห์แต่ละองค์ประกอบของการควบคุมภายในทั้ง 5 องค์ประกอบ คือ สภาพแวดล้อมของการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุม สารสนเทศและการสื่อสาร และการติดตามและประเมินผล พบว่ากลุ่มตัวอย่างมีปัญหาและอุปสรรค ในองค์ประกอบแต่ละด้านโดยเฉลี่ยอยู่ในระดับปานกลาง

## 2. อภิปรายผล

จากผลการวิจัยทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ดังกล่าวข้างต้นสามารถอภิปรายผลได้ดังนี้

2.1 กลุ่มตัวอย่างที่เป็นเพศหญิงมีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO โดยรวมดีกว่ากลุ่มตัวอย่างเพศชายอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ซึ่งเป็นไปตามสมมติฐานการวิจัยและสอดคล้องกับ สุวิไล เรียงวัฒนสุข ที่กล่าวไว้ว่า เพศหญิงจะถูกชักจูง และ

เปลี่ยนแปลงทัศนคติได้ง่ายกว่าเพศชาย และผลการวิจัยครั้งนี้แตกต่างไปจาก ผลการวิจัยของ พรทิพา พลีสคาม เรื่องทัศนคติของผู้รับการตรวจขององค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย ที่พบว่า ผู้รับการตรวจสอบที่เป็นเพศชายยอมรับต่อการตรวจสอบภายในมากกว่าเพศหญิง

2.2 ผู้ตรวจสอบภายในที่มีอายุต่ำกว่า 35 ปีมีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO โดยรวม ต่ำกว่าผู้ตรวจสอบภายในที่มีอายุระหว่าง 36 -45 ปี แต่มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ไม่แตกต่างจากกลุ่มที่มีอายุ 46 ปี ขึ้นไป อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ที่ระดับ 0.05 ผลการวิจัยเป็นไปตามสมมติฐานการวิจัยเพียงกลุ่มเดียวคือกลุ่มที่มีอายุต่ำกว่า 35 ปีกับกลุ่มที่มีอายุ 36 -45 ปี แต่กลุ่มที่มีอายุต่ำกว่า 35 ปี กับกลุ่มที่มีอายุ 46 ปี ขึ้นไป ไม่เป็นไปตามสมมติฐานการวิจัยที่ตั้งไว้ว่าผู้ตรวจสอบภายในที่มีอายุต่ำกว่า 35 ปี จะมีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ต่ำกว่าผู้ตรวจสอบภายในที่มีอายุมากกว่า ซึ่งสมมติฐานการวิจัยนี้ ผู้วิจัยตั้งขึ้นตามแนวคิดที่ว่า คนที่มีอายุน้อยจะสามารถเปลี่ยนแปลงทัศนคติได้ง่ายกว่า (สุวิไล เรียงวัฒนสุข) ดังนั้นผู้ตรวจสอบภายในที่มีอายุต่ำกว่า 35 ปี ซึ่งเป็นผู้ที่จบการศึกษามาได้ไม่นาน น่าจะมีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ต่ำกว่าผู้ตรวจสอบภายในที่จบการศึกษามา นานกว่าและมีอายุมากกว่า

การที่ผลการวิจัยไม่เป็นไปตามสมมติฐานการวิจัยอาจเนื่องมาจากจำนวนของกลุ่ม ตัวอย่างที่มีอายุต่ำกว่า 35 ปีมีมากที่สุดคือ 208 ราย รองลงมาคือกลุ่มที่มีอายุ 36 -45 ปีมีจำนวน 183 ราย กลุ่มที่มีอายุ 46 ปีขึ้นไปมีจำนวนน้อยที่สุดคือมีเพียง 53 ราย แต่ค่าเฉลี่ยคะแนนวัด ทัศนคติของกลุ่มที่มีอายุต่ำกว่า 35 ปี และกลุ่มที่มีอายุ 46 ปีขึ้นไปแตกต่างกันเพียงเล็กน้อย ซึ่ง หากได้กลุ่มตัวอย่างที่มีอายุ 46 ปีขึ้นไปมากกว่านี้ผลการวิจัยอาจจะเปลี่ยนแปลงไป

2.3 ผู้ตรวจสอบภายในที่มีระดับการศึกษาสูงสุดในระดับสูงกว่าปริญญาตรี มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO โดยรวมต่ำกว่าผู้ตรวจสอบภายในที่มีระดับ การศึกษาสูงสุดในระดับปริญญาตรีและระดับต่ำกว่าปริญญาตรี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ ระดับ 0.05 ซึ่งเป็นไปตามสมมติฐานการวิจัยและสอดคล้องกับ ศักดิ์ สุนทรเสถณี ที่กล่าวว่าการ เกิดทัศนคติมีเงื่อนไขต่าง ๆ อาทิ กระบวนการเรียนรู้ที่ได้จากการเพิ่มพูนความรู้ ประสบการณ์ ส่วนตัวและอิทธิพลจากกลุ่มสังคม

2.4 ผู้ตรวจสอบภายในที่มีประสบการณ์การทำงานมากกว่า 20 ปี มีทัศนคติต่อ การควบคุมภายในตามแนว COSO โดยรวม ต่ำกว่าผู้ตรวจสอบภายในที่มีประสบการณ์การ

ทำงานน้อยกว่า 20 ปีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ผลการวิจัยไม่เป็นไปตามสมมติฐานการวิจัยที่ตั้งไว้ว่า ผู้ตรวจสอบภายในที่มีประสบการณ์การทำงาน 5 – 10 ปี จะมีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ดีกว่าผู้ตรวจสอบภายในที่มีประสบการณ์การทำงานกลุ่มอื่น ๆ ทั้งนี้เนื่องจากผู้วิจัยตั้งสมมติฐานดังกล่าวตามพื้นฐานความรู้ที่ว่า COSO ได้เสนอรายงานเกี่ยวกับการควบคุมภายในตามแนว COSO ในปี ค.ศ.1992 (พ.ศ.2535) หรือประมาณ 10 ปีมาแล้ว ดังนั้นผู้ตรวจสอบภายในที่มีประสบการณ์การทำงาน 5 – 10 ปี น่าจะได้เรียนรู้เกี่ยวกับการควบคุมภายในตามแนว COSO มากกว่ากลุ่มอื่น ๆ ซึ่งจะทำให้มีทัศนคติดีของกลุ่มอื่น ๆ

แต่ผลการวิจัยครั้งนี้สอดคล้องกับผลงานวิจัยของ พรทิพา พลีสคาม ที่พบว่าผู้รับการตรวจสอบที่มีอายุ 46 ปี ขึ้นไป ยอมรับการตรวจสอบภายในมากกว่าผู้รับการตรวจสอบกลุ่มอื่น ๆ ซึ่งผู้รับการตรวจสอบที่มีอายุ 46 ปี ขึ้นไปย่อมมีประสบการณ์การทำงานมากกว่า 20 ปี และสอดคล้องกับ ศักดิ์ สุนทรเสณี ที่กล่าวถึงการเกิดทัศนคติว่ามีเงื่อนไขต่าง ๆ อาทิ กระบวนการเรียนรู้ที่ได้จากการเพิ่มพูนความรู้ ประสบการณ์ส่วนตัว และอิทธิพลจากกลุ่มสังคม

2.5 ผู้ตรวจสอบภายในที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน 5-10 ปีมีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO โดยรวมดีกว่าผู้ตรวจสอบภายในที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน 16-20 ปี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ส่วนผู้ตรวจสอบภายในที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในต่ำกว่า 5 ปี มีทัศนคติโดยรวมดีกว่าผู้ตรวจสอบภายในที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน 11-15 ปี และ 16-20 ปี นอกจากนี้ผู้ตรวจสอบภายในที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในมากกว่า 20 ปี มีทัศนคติโดยรวมดีกว่าผู้ตรวจสอบภายในที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน 16-20 ปี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ผลการวิจัยครั้งนี้เป็นไปตามสมมติฐานการวิจัยเพียงกลุ่มเดียว จากสมมติฐานการวิจัยที่ตั้งไว้ว่าผู้ตรวจสอบภายในที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน 5-10 ปีจะมีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO โดยรวม ดีกว่าทุกกลุ่ม ทั้งนี้อาจเนื่องมาจากขนาดของกลุ่มตัวอย่าง เมื่อจำแนกตามระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในออกเป็น 5 กลุ่มแล้วได้ขนาดของกลุ่มตัวอย่างในแต่ละกลุ่มไม่เท่ากัน โดยกลุ่มที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน 5 – 10 ปีมีจำนวนมากที่สุดคือ 191 คน หรือร้อยละ 43.02 ในขณะที่กลุ่มที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในมากกว่า 20 ปี มีจำนวนน้อยที่สุดคือ 21 คน หรือร้อยละ 4.73 เท่านั้น

2.6 ผู้ตรวจสอบภายในที่สังกัดหน่วยงานต่างประเภทกันมีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO โดยรวมไม่แตกต่างกัน ซึ่งไม่สอดคล้องกับสมมติฐานการวิจัยที่ตั้งไว้ว่า ผู้ตรวจสอบภายในที่สังกัดหน่วยงานต่างประเภทกันจะมีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ต่างกัน ซึ่งผู้วิจัยตั้งสมมติฐานการวิจัยจากพื้นฐานความคิดที่ว่าหน่วยงานต่างประเภทกันจะมีปัจจัยเกี่ยวกับองค์ประกอบทั้ง 5 ต่างกัน ดังนั้นทัศนคติจึงน่าจะแตกต่างกัน แต่จากผลการวิจัยทำให้ทราบว่าประเภทของหน่วยงานที่ผู้ตรวจสอบภายในสังกัด ไม่มีอิทธิพลต่อทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายใน ทั้งนี้อาจเนื่องจากการควบคุมภายในตามแนว COSO เป็นแนวทางที่เป็นสากล สามารถใช้ได้กับทุกประเภทหน่วยงาน

2.7 ปัญหาอุปสรรคและข้อเสนอแนะ ของผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับองค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนว COSO พบว่ามีปัญหาและอุปสรรคโดยเฉลี่ยอยู่ในระดับปานกลางแต่ในส่วนข้อเสนอแนะ กลุ่มตัวอย่างไม่ได้แสดงข้อคิดเห็น ทั้งนี้อาจเนื่องมาจากความคลาดเคลื่อนของการเลือกตัวอย่างที่ไม่ได้กำหนดชัดเจนเกี่ยวกับระดับของผู้ตรวจสอบภายใน ในหน่วยงานตรวจสอบภายใน ดังนั้นผู้วิจัยจึงได้สัมภาษณ์ผู้ตรวจสอบภายในทางโทรศัพท์เพิ่มเติม ซึ่งพบว่าผู้ตรวจสอบภายในแต่ละระดับมีปัญหาและอุปสรรคไม่เหมือนกัน โดยผู้ตรวจสอบภายในระดับบริหารมีปัญหาและอุปสรรค ทั้งในส่วนที่ต้องทำความเข้าใจกับการควบคุมภายในตามแนว COSO และต้องทำความเข้าใจกับผู้บริหารระดับสูงขององค์กรในด้านนโยบายเกี่ยวกับการใช้การควบคุมภายในตามแนว COSO และการยอมรับการควบคุมภายในตามแนว COSO ของผู้บริหารระดับสูง ตลอดจนหัวหน้าหน่วยงานต่าง ๆ ภายในองค์กร ผู้ปฏิบัติงาน และทีมงานตรวจสอบภายใน

ในขณะที่ ผู้ตรวจสอบภายในระดับปฏิบัติงานมีปัญหาด้านการนำการควบคุมภายในตามแนว COSO มาประยุกต์ใช้ให้เหมาะสมกับงานที่จะตรวจสอบ นอกจากนี้ผู้ตรวจสอบภายในระดับปฏิบัติงานยังมีปัญหาในการใช้ดุลยพินิจในการประเมินองค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนว COSO และผู้ตรวจสอบภายในระดับปฏิบัติงานบางท่านยังมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการควบคุมภายในตามแนว COSO ไม่ดีพอ

### 3. ข้อเสนอแนะ

#### 3.1 ข้อเสนอแนะในการนำผลการวิจัยไปใช้

3.1.1 เนื่องจากผลการวิจัย ทักษะของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ครั้งนี้ พบว่าผู้ตรวจสอบภายในที่สังกัดหน่วยงานต่างประเภทกันมีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ไม่แตกต่างกัน แสดงว่าประเภทของหน่วยงานไม่มีผลต่อทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายใน ดังนั้นจึงควรมีการนำการควบคุมภายในตามแนว COSO ไปใช้ให้เกิดประโยชน์ในองค์กรต่าง ๆ ให้แพร่หลายมากขึ้น ในทุกองค์กร เช่น บริษัทที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ห้างหุ้นส่วน เป็นต้น

3.1.2 จากผลการวิจัยทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ตามองค์ประกอบของการควบคุมภายในแต่ละด้านพบว่าผู้ตรวจสอบภายในเพศชายและหญิงมีทัศนคติแตกต่างกัน จึงควรส่งเสริมให้ผู้ตรวจสอบภายในทั้งเพศชายและหญิงให้มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการควบคุมภายในตามแนว COSO ในด้านต่าง ๆ ให้มากขึ้น เช่น ด้านสารสนเทศและการสื่อสารสำหรับผู้ตรวจสอบภายในเพศชาย ด้านกิจกรรมการควบคุมสำหรับผู้ตรวจสอบภายในเพศหญิง เป็นต้น

3.1.3 ควรจัดให้มีการฝึกอบรมหลักสูตรการควบคุมภายในตามแนว COSO ให้แก่ผู้ตรวจสอบภายในที่มีอายุมากกว่า 35 ปี ที่มีระดับการศึกษาสูงสุดต่ำกว่าปริญญาตรี และมีประสบการณ์การทำงานต่ำกว่า 20 ปี

3.1.4 ควรมีการพัฒนาเพื่อเพิ่มความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับการควบคุมภายในตามแนว COSO ให้แก่ผู้ตรวจสอบภายใน เพื่อให้สามารถนำไปประยุกต์ใช้ได้

#### 3.2 ข้อเสนอแนะในการวิจัยครั้งต่อไป

3.2.1 จากผลการวิจัยทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ครั้งนี้ พบว่าผู้ตรวจสอบภายในมีทัศนคติต่อองค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนว COSO ทั้ง 5 องค์ประกอบโดยเฉลี่ยอยู่ในระดับดีมาก ดังนั้นจึงมีข้อเสนอแนะในการวิจัยครั้งต่อไปคือควรมีการศึกษาการนำการควบคุมภายในตามแนว COSO ไปประยุกต์ใช้ในส่วนราชการด้วย เพื่อเปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างการนำการควบคุมภายในตามแนว COSO ไปใช้ในภาคราชการและภาคเอกชน



3.2.2 การวิจัยครั้งนี้ศึกษาทัศนคติเฉพาะที่เกี่ยวกับองค์ประกอบของการควบคุมภายใน ทั้ง 5 องค์ประกอบ จึงควรมีการศึกษาทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO เพิ่มเติม เช่น ด้านวัตถุประสงค์ของการควบคุม การประเมินความเสี่ยงตามแนว COSO เป็นต้น

3.2.3 การวิจัยครั้งนี้ศึกษาทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO โดยมีเครื่องมือวิจัย คือ แบบสอบถามที่ผู้วิจัยสร้างขึ้นและมีการสัมภาษณ์เพิ่มเติมภายหลัง ดังนั้นหากมีการวิจัยในครั้งต่อไปควรใช้การสัมภาษณ์ประกอบแบบสอบถาม

3.2.4 ในการวิจัยเพื่อศึกษาทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ครั้งต่อไป ควรศึกษาเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในจำแนกตามระดับของผู้ตรวจสอบภายใน เช่น ผู้ตรวจสอบภายในระดับบริหาร ผู้ตรวจสอบภายในระดับปฏิบัติงาน เป็นต้น

บรรณานุกรม

## บรรณานุกรม

- จิระวัฒน์ วงศ์สวัสดิวัฒน์ *ทัศนคติ ความเชื่อ และพฤติกรรม การวัด การพยากรณ์ และการเปลี่ยนแปลง* พิมพ์ครั้งที่ 2 มหาวิทยาลัยอัสสัมชัญ 2538
- จุมภฏ ระเบียบโลก "COSO กับงานตรวจสอบภายในรัฐวิสาหกิจ" *จุลสารตรวจสอบภายใน* 12 (พฤษภาคม พ.ศ.2544) หน้า 8-12
- ณัฐพงศ์ โคชาติสัย "บทบาทการตรวจสอบภายในสมัยใหม่ของการไฟฟ้าส่วนภูมิภาค" การศึกษาค้นคว้าด้วยตนเอง บริหารธุรกิจมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ 2542
- ดวงเดือน พันธุมนาวิน *การวัดทัศนคติ สถาบันวิจัยพฤติกรรมศาสตร์ มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒประสานมิตร* 2539 (เอกสารประกอบการฝึกอบรมการวิจัยขั้นสูงทางพฤติกรรมศาสตร์)
- ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย *แนวทางการปฏิบัติการตรวจสอบภายใน* (ฉบับปรับปรุงใหม่) กรุงเทพมหานคร บุญศิริการพิมพ์ 2541
- \_\_\_\_\_ .ประกาศฯ เรื่อง ข้อกำหนดเพื่อการดำรงสถานะเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ (ฉบับที่ 2) 2541 (ประกาศฯ วันที่ 19 มกราคม 2541)
- ธงชัย สันติวงษ์ *พฤติกรรมผู้บริโภคทางการตลาด* พิมพ์ครั้งที่ 9 กรุงเทพมหานคร สำนักพิมพ์ไทยวัฒนาพานิช 2540
- ประภาเพ็ญ สุวรรณ *ทัศนคติ การวัด การเปลี่ยนแปลงและพฤติกรรมอนามัย* กรุงเทพมหานคร โอเดียนสโตร์ 2526
- ปัทมา สุธีนัย "การเปิดรับข่าวสาร ความรู้ และทัศนคติต่อสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินของเจ้าหน้าที่หน่วยรับตรวจในหน่วยราชการส่วนกลางและรัฐวิสาหกิจ" วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต วารสารศาสตร์และสื่อสารมวลชน มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 2534
- พรทิพา พลีคาม "ทัศนคติของผู้รับการตรวจที่มีต่อการตรวจสอบภายในของสำนักตรวจสอบภายใน องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย " การศึกษาค้นคว้าด้วยตนเอง บริหารธุรกิจมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ 2544
- เพ็ญศรี สรณารักษ์ "ทัศนคติของข้าราชการสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินที่มีต่อการตรวจสอบการดำเนินงาน" การศึกษาค้นคว้าด้วยตนเอง บริหารธุรกิจมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ 2538

- รวีวรรณ อังคนุรักษ์พันธ์ *เอกสารคำสอนวิชา วผ.306 การวัดทัศนคติเบื้องต้น* หน้า 20-25 ภาควิชาหลักสูตรและการสอน คณะศึกษาศาสตร์ มหาวิทยาลัยบูรพา ชลบุรี 2533
- ราชบัณฑิตยสถาน *พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน อักษรเจริญทัศน์* กรุงเทพมหานคร (2525) หน้า 389
- ศิริชัย พงษ์วิชัย *วิธีใช้โปรแกรม SPSS และแปลความหมายผลลัพธ์ที่ได้ (ครอบคลุมตั้งแต่เวอร์ชัน 7.0 – 9.0)* พิมพ์ครั้งที่ 2 โรงพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย 2543
- ศักดิ์ สุนทรเสณี *เจตคติ* กรุงเทพมหานคร โรงพิมพ์รุ่งพัฒนา 2531
- สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย *มาตรฐานปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายใน* กรุงเทพมหานคร 2540
- สำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี "สรุปผลการประชุมชี้แจงมาตรการป้องกันการแสวงหาผลประโยชน์จากการเป็นกรรมการรัฐวิสาหกิจ *มติการประชุมคณะรัฐมนตรี* 2541 (หนังสือที่ นร. 0202/ ว (ล) 3214 ลงวันที่ 18 มีนาคม 2541)
- สุชาติ ประสิทธิ์รัฐสินธ์ *ระเบียบวิธีวิจัยทางสังคมศาสตร์ สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์* 2532
- สุวิไล เรียงวัฒนสุข *จิตวิทยาสังคม* กรุงเทพมหานคร นำ้กัการพิมพ์ 2524
- อุษณา ภัทรมนตรี *การตรวจสอบและการควบคุมภายใน แนวคิดและกรณีศึกษา* พิมพ์ครั้งที่ 2 คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ 2543
- อัศอุไร เตชะสวัสดิ์ *พฤติกรรมผู้บริโภค* มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย กรุงเทพมหานคร 2542
- Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission. *Internal Control Framework*. American New Jersey: Institute of Certified Public Accountants, 1994.
- Root, Steven J. . *Beyond COSO Internal Control to Enhance Corporate Governance*.: John Wiley& Sons. U.S.A, 1998.

ภาคผนวก ก

จดหมายขอความร่วมมือ

1639/7 ถนนพหลโยธิน แขวงสามเสนใน  
เขตพญาไท กรุงเทพฯ 10400

วันที่ 9 เมษายน 2545

เรื่อง ขอความร่วมมือในการกรอกแบบสอบถาม

เรียน ท่านผู้อำนวยการฝ่ายตรวจสอบภายใน

เนื่องด้วยดิฉันนางสาววิไล แจ่มสุทธิวรวัฒน์ เป็นนักศึกษาหลักสูตรปริญญาบริหารธุรกิจ  
มหาบัณฑิต สาขาวิชาวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช ซึ่งขณะนี้กำลังอยู่ในระหว่าง  
การจัดทำวิทยานิพนธ์ เรื่อง "ทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO "  
เพื่อศึกษาทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในในเรื่องดังกล่าวตลอดจนปัญหาและอุปสรรคของผู้ตรวจสอบ  
ภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ที่นำมาใช้ในองค์กร

ดังนั้น ดิฉันจึงใคร่ขอความร่วมมือมายังหน่วยงานของท่านในการกรอกแบบสอบถาม  
ดังกล่าว ทั้งนี้ข้อมูลที่ได้รับจะนำไปใช้ในการวิจัยเพื่อประโยชน์ในการศึกษาเท่านั้น โดยผลวิจัยที่ได้  
จะนำเสนอในภาพรวมและไม่กระทบต่อส่วนงานของท่าน พร้อมกันนี้ดิฉันได้ส่งแบบสอบถามจำนวน  
2 ชุดพร้อมซองเปล่าจำหน่ายซองและติดแสตมป์เรียบร้อยแล้ว มายังหน่วยงานของท่าน ขอความ  
กรุณาท่านช่วยกรอกแบบสอบถามดังกล่าวและส่งคืนตามที่อยู่ ดังกล่าว ภายในวันที่ 26 เมษายน  
2545

หวังว่าคงได้รับความร่วมมือจากท่านและขอขอบคุณในการให้ความร่วมมือเป็นอย่างดียิ่ง

ขอแสดงความนับถือ

(นางสาววิไล แจ่มสุทธิวรวัฒน์)

ตารางที่ 4.45 การเปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุม จำแนกตามระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน เป็นรายคู่

ระยะเวลาในการปฏิบัติงาน ตรวจสอบภายใน	$\bar{x}$	S.D.	(1)	(2)	(3)	(4)
			4.16	4.13	3.91	3.96
(1) ต่ำกว่า 5 ปี	4.16	0.43	-			
(2) 5-10 ปี	4.13	0.48	0.03	-		
(3) 11-15 ปี	3.91	0.50	0.25*	0.22*	-	
(4) 16-20 ปี	3.96	0.40	0.20*	0.17*	0.05	-
(5) มากกว่า 20 ปี	4.28	0.32	0.12	0.15	0.37*	0.32*

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.45 พบว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในต่ำกว่า 5 ปี มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุม ดีกว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน 11 -15 ปี และ 16 -20 ปี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ส่วนกลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน 5 -10 ปี มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุม ดีกว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน 11 -15 ปี และ 16 -20 ปี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

กลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน 11-15 ปี มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุมแตกต่างจากกลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน มากกว่า 20 ปี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

กลุ่มตัวอย่างที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน 16 -20 ปี มีทัศนคติต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ในองค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุมแตกต่างจากผู้ตรวจสอบภายในที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในมากกว่า 20 ปี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ภาคผนวก ข

แบบสอบถาม



## คำชี้แจง

แบบสอบถามเพื่อวัดทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ฉบับนี้จัดทำขึ้นเพื่อเป็นข้อมูลในการจัดทำวิทยานิพนธ์ หลักสูตรปริญญาบริหารธุรกิจ มหาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี สาขาวิชาวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช ของนางสาว วิไล แจ่ม สุทธิวรวัฒน์ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อ

1. ศึกษาทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO
2. เปรียบเทียบทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ตามสถานภาพของผู้ตรวจสอบภายใน
3. ศึกษาปัญหาและอุปสรรคของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ที่นำมาใช้ในองค์กร

แบบสอบถามนี้แบ่งออกเป็น 3 ตอน คือ

ตอนที่ 1 สถานภาพของผู้ตอบแบบสอบถาม

ตอนที่ 2 ทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO

ตอนที่ 3 ปัญหา อุปสรรค และข้อเสนอแนะของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO ที่นำมาใช้ในองค์กร

กรุณาตอบแบบสอบถามตามความเป็นจริง ผู้วิจัยจะนำข้อมูลของท่าน ไปใช้ในการวิจัยเท่านั้น ผลการวิจัยจะเสนอในภาพรวมและไม่กระทบต่อส่วนงานของท่าน ผู้วิจัยขอขอบคุณที่ท่านให้ความร่วมมือเป็นอย่างดีในการตอบแบบสอบถามครั้งนี้

นางสาววิไล แจ่มสุทธิวรวัฒน์

## แบบสอบถาม

ตอนที่ 1 สถานภาพของผู้ตอบแบบสอบถาม

จงเลือกข้อมูลที่ตรงกับท่านโดยทำเครื่องหมาย X ลงในช่อง

1. เพศ

1. ชาย

2. หญิง

2. อายุ

1. ต่ำกว่า 35 ปี

2. 36 – 45 ปี

3. 46 ปี ขึ้นไป

3. ระดับการศึกษาสูงสุด

1. ต่ำกว่าปริญญาตรี

2. ปริญญาตรี

3. สูงกว่าปริญญาตรี

4. ประสบการณ์การทำงานตั้งแต่เริ่มเข้างานครั้งแรก

1. ต่ำกว่า 5 ปี

2. 5 – 10 ปี

3. 11 – 15 ปี

4. 16 – 20 ปี

5. มากกว่า 20 ปี

5. ระยะเวลาที่ท่านปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน

1. ต่ำกว่า 5 ปี

2. 5 – 10 ปี

3. 11 – 15 ปี

4. 16 – 20 ปี

5. มากกว่า 20 ปี

6. ประเภทของหน่วยงานที่ท่านสังกัด

1. รัฐวิสาหกิจ

2. บริษัทมหาชนจำกัด ประเภทผลิตภัณฑ์

3. บริษัทมหาชนจำกัด ประเภทให้บริการ

ตอนที่ 2 ทักษะของผู้ตรวจสอบภายในต่อการควบคุมภายในตามแนว COSO

คำชี้แจง โปรดทำเครื่องหมาย X ในช่องที่ตรงกับความเห็นของท่านที่สุด

เห็นด้วยอย่างยิ่ง	หมายถึง	เห็นด้วยกับข้อความ	81 -100%
เห็นด้วยมาก	หมายถึง	เห็นด้วยกับข้อความ	61 -80%
เห็นด้วย	หมายถึง	เห็นด้วยกับข้อความ	40 -60%
ไม่เห็นด้วย	หมายถึง	ไม่เห็นด้วยกับข้อความ	61 -80%
ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	หมายถึง	ไม่เห็นด้วยกับข้อความ	81 -100%

ข้อความ	เห็นด้วย อย่างยิ่ง	เห็นด้วย มาก	เห็นด้วย	ไม่เห็นด้วย	ไม่เห็นด้วย อย่างยิ่ง
องค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนว COSO					
ก. สภาพแวดล้อมของการควบคุม					
1. การปฏิบัติงานในองค์กรไม่จำเป็นต้องมีการควบคุมภายใน					
2. การควบคุมภายในที่ดีทำให้การตรวจสอบภายในง่าย และสะดวก					
3. หลักการควบคุมภายในตามแนวของ COSO เป็นหลักการที่ไม่ดีพอ					
4. การควบคุมภายในจะต้องมีกฎเกณฑ์ที่แน่นอน					
5. วิธีการควบคุมภายในต้องกำหนดโดยผู้ปฏิบัติงานเท่านั้น					
6. สภาพแวดล้อมของการควบคุมภายในที่สำคัญที่สุดคือ คนในองค์กร					
7. สภาพแวดล้อมมีความสำคัญในการควบคุมภายในมากที่สุด					

ข้อความ	เห็นด้วย อย่างยิ่ง	เห็นด้วย มาก	เห็นด้วย	ไม่เห็นด้วย	ไม่เห็นด้วย อย่างยิ่ง
8. โครงสร้างขององค์กร เป็นอีกส่วนหนึ่งที่ สำคัญในการประเมินสภาพแวดล้อม					
9. ถ้าทุกคนในองค์กรเข้าใจถึงหน้าที่และ ปฏิบัติตามหน้าที่ การควบคุมภายในจะ ทำได้ง่ายขึ้น					
10. คนเป็นทรัพยากรที่เกี่ยวข้องกับ สภาพแวดล้อมการควบคุมมากที่สุด					
<b>ข. การประเมินความเสี่ยง</b>					
11. การประเมินความเสี่ยงของการควบคุม ภายในคือ การดูว่าการควบคุมภายในที่มี อยู่เหมาะสมเพียงพอหรือไม่					
12. การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม ภายในไม่เกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน					
13. ถ้าประเมินความเสี่ยงไม่ถูกต้องก็ไม่ สามารถกำหนดมาตรการควบคุมภายใน ได้					
14. การประเมินความเสี่ยงอย่างเหมาะสม จำเป็นในการตรวจสอบ					
15. มาตรการการควบคุมความเสี่ยงที่ดีจะทำ ให้ความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติงาน ลดลง					
<b>ค. กิจกรรมการควบคุม</b>					
16. การตรวจสอบแบบมีส่วนร่วม ทำให้ทุก คนในองค์กรมีการประสานงานกันเพื่อ แก้ไขปัญหา					

ข้อความ	เห็นด้วย อย่างยิ่ง	เห็นด้วย มาก	เห็นด้วย	ไม่เห็นด้วย	ไม่เห็นด้วย อย่างยิ่ง
17. กิจกรรมการควบคุมไม่เกี่ยวกับงาน ตรวจสอบภายใน					
18. การควบคุมที่ดี จะต้องมีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และประหยัด					
19. แต่ละองค์กรจะกำหนดกิจกรรมการ ควบคุมไม่เหมือนกัน					
20. กิจกรรมการควบคุมไม่มีประโยชน์ต่อ องค์กร					
21. ทุกคนในองค์กรมีความสำคัญที่จะช่วยให้ เกิดการควบคุมภายใน					
ง.สารสนเทศและการสื่อสาร					
22. เครื่องมือและเทคโนโลยีใหม่ ๆ มีความ จำเป็นน้อยสำหรับงานตรวจสอบ					
23. การตรวจสอบภายในไม่เกี่ยวข้องกับการ สื่อสารในองค์กร					
24. ข้อมูลสารสนเทศที่ดีจำเป็นอย่างยิ่งใน องค์กร					
25. องค์กรควรต้องมีการสื่อสาร 2 ทาง					
26. หากสารสนเทศไม่เพียงพอจะทำให้การ ควบคุมเป็นไปได้ยาก					
27. งานตรวจสอบภายในไม่จำเป็นต้องมี สารสนเทศ					
จ. การติดตามและประเมินผล					
28. ทุกคนในองค์กรต้องมีหน้าที่ในการติดตาม และประเมินผลการควบคุมภายใน					

ข้อความ	เห็นด้วย อย่างยิ่ง	เห็นด้วย มาก	เห็นด้วย	ไม่เห็นด้วย	ไม่เห็นด้วย อย่างยิ่ง
29. หน้าที่การติดตามและประเมินผลเป็น หน้าที่ที่สำคัญที่สุดสำหรับทุกคนใน องค์กร					
30. หน้าที่การติดตามและประเมินผลเป็นของ ผู้ตรวจสอบภายในเท่านั้น					
31. การตรวจสอบภายในสัมพันธ์และ เกี่ยวข้องกับการติดตามและประเมินผล					
32. การติดตามและประเมินผลไม่มีความ จำเป็นสำหรับองค์กร					
33. ถ้ามีการติดตามและประเมินผลจะทำให้ การตรวจสอบสะดวกขึ้น					

ตอนที่ 3 ปัญหา อุปสรรค และข้อเสนอแนะของท่านที่พบในการนำการควบคุมภายใน  
ตามแนว COSO มาใช้ในองค์กรของท่าน

คำชี้แจง โปรดทำเครื่องหมาย X ในช่องที่ตรงกับความเห็นของท่านที่สุด

มากที่สุด หมายถึง มีปัญหาและอุปสรรคของการดำเนินงาน 81 -100%

มาก หมายถึง มีปัญหาและอุปสรรคของการดำเนินงาน 61 -80%

ปานกลาง หมายถึง มีปัญหาและอุปสรรคของการดำเนินงาน 41 -60%

น้อย หมายถึง มีปัญหาและอุปสรรคของการดำเนินงาน 21 -40%

น้อยที่สุด หมายถึง มีปัญหาและอุปสรรคของการดำเนินงาน 0 -20%

ปัญหาและอุปสรรค	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
ด้านองค์ประกอบของการควบคุมภายใน					
ก. สภาพแวดล้อมของการควบคุม					
1. การกำหนดสภาพแวดล้อมของการควบคุม					
2. การกำหนดหลักเกณฑ์มาตรฐานของการควบคุม					
3. ความชัดเจน แน่นนอน ของการกำหนดสภาพแวดล้อม					
4. การกำหนดบุคคลที่ทำหน้าที่ประเมินสภาพแวดล้อม					
ข. การประเมินความเสี่ยง					
5. การเลือกวิธีการประเมินความเสี่ยง					
6. ความเชื่อถือได้ของวิธีการประเมินความเสี่ยงที่เลือก					
7. การใช้ดุลยพินิจในการประเมินความเสี่ยงในแต่ละเรื่อง					
8. การกำหนดบุคคลที่ทำหน้าที่ประเมินความเสี่ยง					

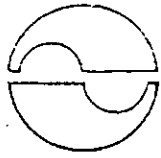
ปัญหาและอุปสรรค	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
<b>ค. กิจกรรมการควบคุม</b>					
9. การกำหนดกิจกรรมการควบคุม					
10. ความครบถ้วนถูกต้องของการกำหนดกิจกรรมการควบคุม					
11. การใช้ดุลยพินิจในการกำหนดกิจกรรมการควบคุม					
12. การตัดสินความถูกต้องเหมาะสมของการควบคุม					
13. การกำหนดบุคคลที่ทำหน้าที่กำหนดกิจกรรมการควบคุม					
<b>ง. สารสนเทศและการสื่อสาร</b>					
14. การกำหนดความเหมาะสมของสารสนเทศและการสื่อสาร					
15. ความเพียงพอของสารสนเทศและการสื่อสารที่มีอยู่ในองค์กร					
16. การใช้ดุลยพินิจในการประเมินสารสนเทศและการสื่อสาร					
17. ความเหมาะสมในการกำหนดบุคคลที่ทำหน้าที่ประเมินสารสนเทศและการสื่อสาร					
<b>จ. การติดตามและประเมินผล</b>					
18. การกำหนดวิธีการติดตามและประเมินผล					
19. การกำหนดหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการติดตามและประเมินผล					
20. การใช้ดุลยพินิจในการทำหน้าที่ติดตามและประเมินผล					
21. การกำหนดบุคคลที่ทำหน้าที่ติดตามและประเมินผล					





ภาคผนวก ค

ประกาศคณะกรรมการตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย  
เรื่องข้อกำหนดเพื่อการดำรงสถานะเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ (ฉบับที่ 2)



# ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ประกาศคณะกรรมการตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

เรื่อง ข้อกำหนดเพื่อการดำรงสถานะเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ (ฉบับที่ 2)

อาศัยอำนาจตามความในข้อ 35 แห่งข้อบังคับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เรื่อง หลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการเกี่ยวกับการรับและเพิกถอนหลักทรัพย์จดทะเบียน ลงวันที่ 12 มีนาคม 2536 คณะกรรมการตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ออกข้อกำหนดไว้ดังต่อไปนี้

ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นข้อ 10 และข้อ 11 แห่งประกาศคณะกรรมการตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เรื่อง ข้อกำหนดเพื่อการดำรงสถานะเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ลงวันที่ 4 ตุลาคม 2539

“ข้อ 10 บริษัทจดทะเบียนต้องจัดให้มีระบบการกำกับดูแลกิจการ (Corporate Governance) ที่ดี โดยบริษัทจดทะเบียนต้องมีคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) คณะหนึ่ง เพื่อกำกับดูแลการดำเนินงานของบริษัทจดทะเบียนให้ได้มาตรฐานและเป็นไปในแนวทางที่ถูกต้องตลอดระยะเวลาที่เป็นบริษัทจดทะเบียน โดยบุคคลดังกล่าวมีคุณสมบัติและขอบเขตการดำเนินงานตามประกาศตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยว่าด้วยคุณสมบัติและขอบเขตการดำเนินงานของคณะกรรมการตรวจสอบ ทั้งนี้ ให้บริษัทจดทะเบียนดำเนินการแต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบให้แล้วเสร็จภายในวันที่ 31 ธันวาคม 2542

ในกรณีที่คณะกรรมการตรวจสอบมีจำนวนน้อยกว่าตามที่กำหนดในประกาศดังกล่าวข้างต้น ให้บริษัทจดทะเบียนดำเนินการแต่งตั้งเพิ่มเติมให้ครบตามจำนวนที่กำหนดภายใน 3 เดือนนับจากวันที่คณะกรรมการตรวจสอบมีจำนวนน้อยกว่าจำนวนที่กำหนดไว้

ในกรณีที่บริษัทจดทะเบียนมีเหตุจำเป็นไม่อาจดำเนินการแต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบได้ภายในระยะเวลาตามวรรคหนึ่งหรือวรรคสอง หากตลาดหลักทรัพย์เห็นสมควรก็อาจผ่อนผันระยะเวลาการแต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบดังกล่าวได้ แต่ทั้งนี้ระยะเวลาดังกล่าวต้องไม่เกินกว่า 6 เดือนนับจากวันที่ครบกำหนดระยะเวลาตามที่กำหนดในวรรคหนึ่งหรือวรรคสองแล้วแต่กรณี

ให้บริษัทจดทะเบียนจัดทำและนำเสนอรายชื่อและขอบเขตการดำเนินงานของคณะกรรมการตรวจสอบต่อตลาดหลักทรัพย์ตามแบบที่ตลาดหลักทรัพย์กำหนด

ข้อ ๒ บริษัทจดทะเบียนที่นำข้อมูลไปใช้ระบบการรายงานผลภายใน (Internal Control) และการตรวจสอบภายใน (Internal Audit) ที่เคยระงับและมีประวัติการผิดนัดหรือระยะเวลาที่เป็นบริษัทจดทะเบียน

ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 19 มกราคม ๒๕๔๑ เป็นต้นไป

ประกาศ ณ วันที่ 19 มกราคม ๒๕๔๑



(นายอมเรศ สีลาอ่อน)

ประธานกรรมการ  
ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

## นโยบายส่งเสริมการแต่งตั้งกรรมการอิสระและกรรมการตรวจสอบ

### 1. บทนำ

ตลาดหลักทรัพย์ได้ให้ความสำคัญของกระบวนการกำกับดูแลกิจการที่ดีของบริษัทจดทะเบียน (Good Corporate Governance) โดยเน้นบทบาท หน้าที่ และความรับผิดชอบของกรรมการที่พึงรับผิดชอบดูแลผลประโยชน์ของบริษัทและผู้ถือหุ้นทั่วไปอย่างเต็มความรู้ความสามารถ โดยเฉพาะในส่วนของกรรมการอิสระที่จะต้องทำหน้าที่ดูแลประโยชน์ของผู้ถือหุ้นรายย่อย และต้องเสนอแนะความเห็นต่อผู้ถือหุ้นเพื่อตัดสินใจทำรายการที่มีนัยสำคัญและกระทบต่อสิทธิประโยชน์ของผู้ถือหุ้น เช่น การซื้อขายทรัพย์สินที่สำคัญ การทำรายการที่เกี่ยวข้องกัน การแสดงความเห็นเกี่ยวกับการควบหรือรวมกิจการ การเข้าครอบงำกิจการ นอกจากนี้ตลาดหลักทรัพย์ยังเล็งเห็นว่าคณะกรรมการตรวจสอบจะเป็นเครื่องมือสำคัญของคณะกรรมการบริษัทในการกำกับดูแลการดำเนินงานและการบริหารงานของกิจการให้เป็นสากล ตลอดจนมีระบบการรายงานข้อมูลที่น่าเชื่อถืออันจะเป็นประโยชน์แก่ผู้ที่เกี่ยวข้องทุกฝ่าย คณะกรรมการตลาดหลักทรัพย์จึงออกข้อกำหนดว่าด้วยการดำรงสถานะการเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ฉบับลงวันที่ 4 ตุลาคม 2539 และวันที่ 19 มกราคม 2541 ซึ่งกำหนดให้บริษัทจดทะเบียนต้องจัดให้มีกรรมการอิสระและกรรมการตรวจสอบให้ครบถ้วนดังนี้

1.1 ให้คณะกรรมการของบริษัทจดทะเบียน ประกอบด้วยกรรมการอิสระอย่างน้อย 2 คน ซึ่งมีคุณสมบัติตามประกาศตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยว่าด้วยคุณสมบัติของกรรมการที่เป็นอิสระ และมีคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) ซึ่งประกอบด้วยกรรมการของบริษัทอย่างน้อย 3 คน โดยมีคุณสมบัติและขอบเขตการดำเนินงานตามประกาศตลาดหลักทรัพย์ว่าด้วยคุณสมบัติและขอบเขตการดำเนินงานของคณะกรรมการตรวจสอบ

1.2 ในกรณีที่บริษัทจดทะเบียนมีกรรมการอิสระหรือกรรมการตรวจสอบน้อยกว่าที่ตลาดหลักทรัพย์กำหนด ให้บริษัทจดทะเบียนดำเนินการแต่งตั้งกรรมการดังกล่าวให้ครบถ้วนภายใน 3 เดือนนับแต่วันที่บริษัทจดทะเบียนมีกรรมการดังกล่าวน้อยกว่าที่กำหนดไว้ ตลาดหลักทรัพย์อาจขยายระยะเวลาการแต่งตั้งกรรมการอิสระและกรรมการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียนได้เฉพาะกรณีที่มีเหตุจำเป็นและสมควร

### 2. มาตรการเสริมเกี่ยวกับการแต่งตั้งกรรมการอิสระและกรรมการตรวจสอบ

2.1 เพื่อให้บริษัทสามารถดำรงคุณสมบัติว่าด้วยกรรมการอิสระและกรรมการตรวจสอบได้อย่างต่อเนื่องและเป็นประโยชน์ที่สุดในการบริหารกิจการของคณะกรรมการบริษัท ตลาดหลักทรัพย์เสนอแนะให้บริษัทจดทะเบียนจัดให้มีคณะกรรมการสรรหากรรมการ (Nominating Committee) เพื่อทำหน้าที่สรรหาบุคคลที่เหมาะสมเข้าดำรงตำแหน่งกรรมการของบริษัท ซึ่งหมายรวมถึงการพิจารณาสรรหาบุคคลที่มีคุณสมบัติครบถ้วนในการเป็นกรรมการอิสระและกรรมการตรวจสอบด้วย

+ บริษัทจดทะเบียนอยู่ระหว่างขอความเห็นชอบจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ ธนาคารแห่งประเทศไทย สำนักงาน ก.ล.ต. กรมประกันภัย เป็นต้น โดยบริษัทจดทะเบียนจะจัดส่งสำเนาหนังสือแจ้งขอความเห็นชอบต่อหน่วยงานดังกล่าวเพื่อประกอบการพิจารณาของตลาดหลักทรัพย์ด้วย

+ บริษัทจดทะเบียนอยู่ระหว่างการปรับโครงสร้างผู้ถือหุ้นใหญ่ซึ่งอาจมีผลให้เกิดการเปลี่ยนแปลงคณะกรรมการของบริษัททั้งหมดหรือเกือบทั้งหมด โดยบริษัทต้องจัดส่งสำเนาเอกสารหลักฐานที่จำเป็นเพื่อประกอบการพิจารณาของตลาดหลักทรัพย์

+ บริษัทจดทะเบียนอยู่ระหว่างรอคำตอบจากบุคคลที่คณะกรรมการหรือคณะกรรมการสรรหาได้ติดต่อทาบทามเข้าเป็นกรรมการ โดยบริษัทจดทะเบียนต้องระบุชื่อบุคคลที่กรรมการบริษัทหรือคณะกรรมการสรรหาได้ติดต่อหรือทาบทาม วันที่ติดต่อและระยะเวลาคาดว่าจะทราบผล เพื่อประกอบการพิจารณาของตลาดหลักทรัพย์

ทั้งนี้ ให้บริษัทเปิดเผยตารางเวลาที่คาดว่าจะดำเนินการแต่งตั้งกรรมการอิสระหรือกรรมการตรวจสอบให้ผู้ลงทุนได้ทราบโดยทั่วกันด้วย

4.2 ตัวอย่างเหตุผลที่ตลาดหลักทรัพย์เห็นว่าไม่สมควรผ่อนผันเวลาการแต่งตั้งกรรมการอิสระหรือกรรมการตรวจสอบ เช่น

- สภาพเศรษฐกิจของประเทศอยู่ในภาวะถดถอย ภาวะอุตสาหกรรมตกต่ำ บริษัทประสบผลขาดทุนอย่างมากทำให้บริษัทไม่สามารถสรรหาบุคคลที่เหมาะสมมาดำรงตำแหน่งกรรมการของบริษัทได้
- บริษัทอยู่ระหว่างขอความเห็นชอบจากผู้ถือหุ้นใหญ่เพื่อแต่งตั้งกรรมการดังกล่าว

#### วิธีการแจ้งขอผ่อนผันและการแจ้งผลการพิจารณา

บริษัทจดทะเบียนที่ไม่สามารถแต่งตั้งกรรมการอิสระหรือกรรมการตรวจสอบได้ภายใน 3 เดือนนับแต่วันที่มีกรรมการดังกล่าวน้อยกว่าที่กำหนด ให้แจ้งขอผ่อนผันระยะเวลาการแต่งตั้งกรรมการอิสระหรือกรรมการตรวจสอบเป็นหนังสือและจัดส่งให้ตลาดหลักทรัพย์เป็นการล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันก่อนครบกำหนดการแต่งตั้งกรรมการดังกล่าวพร้อมด้วยเหตุผลและเอกสารหลักฐานเพื่อประกอบการพิจารณาของตลาดหลักทรัพย์ตามที่กล่าวในข้อ 4 โดยตลาดหลักทรัพย์จะแจ้งผลการพิจารณาให้บริษัททราบภายใน 7 วันนับแต่ได้รับเอกสารหลักฐานครบถ้วน ทั้งนี้ ในการพิจารณาผ่อนผันเวลาการแต่งตั้งกรรมการดังกล่าวของบริษัทจดทะเบียน ตลาดหลักทรัพย์อาจกำหนดเงื่อนไขให้บริษัทจดทะเบียนต้องดำเนินการเพื่อให้บริษัทจดทะเบียนมีระบบการกำกับดูแลกิจการที่เหมาะสมและเป็นประโยชน์แก่ผู้ถือหุ้นก็ได้

ตลาดหลักทรัพย์เห็นควรให้ประกาศนโยบายส่งเสริมการแต่งตั้งกรรมการอิสระและกรรมการตรวจสอบให้ครบถ้วนตามข้อกำหนดว่าด้วยการดำรงสถานะเป็นบริษัทจดทะเบียนในส่วนที่เกี่ยวข้องกับกรรมการอิสระและกรรมการตรวจสอบ ตั้งแต่วันที่ 2 มีนาคม 2541 เป็นต้นไป

ฝ่ายบริษัทจดทะเบียน

ด้านมาตรฐานการเปิดเผยสารสนเทศ

20 กุมภาพันธ์ 2541

ภาคผนวก ง

มติคณะรัฐมนตรี

เรื่องมาตรการป้องกันการแสวงหาผลประโยชน์จากการเป็นกรรมการรัฐวิสาหกิจ.

ที่ นร 0202/ว (ล) 3214

สำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี

ทำเนียบรัฐบาล กท 10300

18 มีนาคม 2541

เรื่อง สรุปผลการประชุมชี้แจงมาตรการป้องกันและการแสวงหาผลประโยชน์จากการเมืองเป็นกรรมการรัฐวิสาหกิจ

เรียน รายชื่อแนบท้าย

- สิ่งที่ส่งมาด้วย
1. สำเนาหนังสือสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี ที่ นร 0202/612 ท ลงวันที่ 5 มีนาคม 2541
  2. สรุปผลการประชุมชี้แจงมาตรการป้องกันและการแสวงหาประโยชน์จากการเมืองเป็นกรรมการรัฐวิสาหกิจ
  3. แบบฟอร์มประวัติผู้ขอรับการแต่งตั้งเป็นกรรมการรัฐวิสาหกิจ

ด้วยสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรีได้สรุปผลการประชุมชี้แจงมาตรการป้องกันและการแสวงหาประโยชน์จากการเมืองเป็นกรรมการรัฐวิสาหกิจ เมื่อวันที่ 27 กุมภาพันธ์ 2541 เสนอคณะรัฐมนตรีทราบ ความละเอียดปรากฏตามสิ่งที่ส่งมาด้วยนี้

คณะรัฐมนตรีได้ลงมติเมื่อวันที่ 17 มีนาคม 2541 เห็นชอบให้ส่วนราชการและรัฐวิสาหกิจต่างๆ ถือปฏิบัติและดำเนินการ ดังนี้

1. การแต่งตั้งกรรมการรัฐวิสาหกิจนั้น ก่อนเสนอคณะรัฐมนตรีพิจารณาอนุมัติ ให้ส่วนราชการต้นสังกัดและรัฐวิสาหกิจตรวจสอบคุณสมบัติให้ครบถ้วน โดยจะต้องไม่ขัดกับกฎหมายที่เกี่ยวข้องทุกฉบับ โดยเฉพาะคุณสมบัติที่จะต้องเป็นผู้ไม่มีส่วนได้เสียหรือดำเนินธุรกิจที่แข่งขันกับรัฐวิสาหกิจนั้นๆ และให้การรับรองความครบถ้วน ถูกต้องของข้อมูล ตามแบบฟอร์มประวัติผู้ขอรับการแต่งตั้งเป็นกรรมการรัฐวิสาหกิจที่สำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรีกำหนด

2. ให้กรรมการรัฐวิสาหกิจถือปฏิบัติตามจรรยาบรรณของกรรมการรัฐวิสาหกิจ ตามที่กระทรวงการคลังเสนอ และคณะรัฐมนตรีได้มีมติเห็นชอบให้ถือเป็นแนวปฏิบัติแล้ว เมื่อวันที่ 24 กุมภาพันธ์ 2541 อย่างเคร่งครัด นอกจากนั้น ให้กรรมการรัฐวิสาหกิจถือปฏิบัติตามแนวทาง ดังนี้

- 2.1 กรรมการรัฐวิสาหกิจซึ่งเป็นผู้แทนของหน่วยงานจะต้องรายงานผลการประชุมและผลการปฏิบัติหน้าที่สู่คณะกรรมการรัฐวิสาหกิจให้ต้นสังกัดทราบทุกครั้งที่เกี่ยวข้องประชุม

- 2.2 การจัดระบบการตรวจสอบภายในระหว่างกรรมการรัฐวิสาหกิจด้วยกันเอง โดยมีกรรมการรัฐวิสาหกิจเข้ารับตำแหน่งจะต้องได้รับทราบถึงขอบเขต ภาระหน้าที่ ความรับผิดชอบ ตลอดจนความรับผิดชอบอันอาจจะมีขึ้นจากการปฏิบัติหน้าที่ทั้งในทางแพ่งและทางอาญา รวมทั้งจะต้องแจ้งเวียนประวัติกรรมการรัฐวิสาหกิจ หรือเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงใดๆ เกี่ยวกับการดำรงตำแหน่งของกรรมการรัฐวิสาหกิจ ให้คณะกรรมการรัฐวิสาหกิจทราบด้วย



2.3 การปฏิบัติหน้าที่ของกรรมการรัฐวิสาหกิจจะต้องปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์สุจริต อยู่ในขอบเขตอำนาจหน้าที่ของกรรมการรัฐวิสาหกิจ รวมทั้งจะต้องไม่ใช้ความลับ ทรัพย์สิน หรือเงินทุนของ รัฐวิสาหกิจไปในทางมิชอบ เพื่อให้เกิดประโยชน์แก่ตนเองหรือผู้อื่น รวมทั้งจะต้องไม่ประกอบกิจการอันมีสภาพอย่าง เดียวกัน หรือเป็นการแข่งขันกับรัฐวิสาหกิจนั้น และเมื่อจะดำเนินกิจการใดๆ กับรัฐวิสาหกิจนั้นจะต้องได้รับความ เห็นชอบจากคณะกรรมการรัฐวิสาหกิจนั้นก่อน และเมื่อเกิดกรณีผลประโยชน์ส่วนตนหรือสมาชิกในครอบครัวขัดแย้ง กับผลประโยชน์ของรัฐวิสาหกิจ กรรมการรัฐวิสาหกิจนั้นจะต้องแจ้งคณะกรรมการรัฐวิสาหกิจนั้นอย่างเป็นทางการ เพื่อแสดงความบริสุทธิ์ใจ

2.4 การลงมติในที่ประชุมคณะกรรมการรัฐวิสาหกิจ จะต้องกระทำด้วยความระมัดระวัง รอบคอบ คำนึงถึงผลกระทบที่อาจเกิดจากมตินั้น โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ในเรื่องการจัดซื้อจัดจ้าง จะต้องกระทำด้วยความ โปร่งใส สุจริต เมื่อเห็นว่ามีความไม่โปร่งใส ก็ให้คัดค้านหรือทักท้วง ไม่ควรเพิกเฉย และให้จับบันทึกไว้ในรายงานการประชุมด้วยทุกครั้ง

2.5 ให้กรรมการรัฐวิสาหกิจที่มาจากบุคคลภายนอกทุกคนปฏิบัติอย่างเคร่งครัดในการยื่น บัญชีแสดงทรัพย์สินและหนี้สิน ตามแบบที่ ป.ป.ป. กำหนด ภายใน 15 วัน นับตั้งแต่วันที่ได้รับการแต่งตั้งและพ้นจาก ตำแหน่ง

3. เห็นควรขอให้กระทรวงการคลังรับเป็นเจ้าของเรื่อง จัดให้ประธานกรรมการ กรรมการและ ผู้บริหารรัฐวิสาหกิจได้ร่วมประชุมกันเป็นระยะๆ โดยสม่ำเสมอ เพื่อแลกเปลี่ยนความคิดเห็น ประสบการณ์ ปัญหาการ ทำงาน ตลอดจนแนวทางการแก้ไข ทั้งนี้ เพื่อเป็นการเสริมสร้างและพัฒนาวิสาหกิจให้มีความเข้มแข็ง ยิ่งขึ้น

4. ให้ผู้บริหารรัฐวิสาหกิจแต่ละแห่งสำรวจตรวจสอบมติคณะรัฐมนตรีทุกๆ สัปดาห์ เพื่อรวบรวม มติคณะรัฐมนตรีที่เกี่ยวข้อง หรืออาจมีผลกระทบต่อกรดำเนินงานของรัฐวิสาหกิจ หรือกรรมการรัฐวิสาหกิจ โดยให้ รวบรวมมติคณะรัฐมนตรีเหล่านี้ให้เป็นปัจจุบันอยู่เสมอ เพื่อแจ้งที่ประชุมคณะกรรมการรัฐวิสาหกิจทราบ และใช้เป็น ข้อมูลประกอบการตัดสินใจหรือลงมติในเรื่องต่างๆ ของคณะกรรมการรัฐวิสาหกิจ

5. ให้สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาเร่งรัดดำเนินการตามมติคณะรัฐมนตรี เมื่อวันที่ 30 ธันวาคม 2540 ที่ให้สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาเข้าไปพิจารณาแก้ไขเพิ่มเติมหรือยกเว้นกฎหมายที่มี บทบัญญัติในทางป้องกันเกี่ยวกับการเข้ามาแสวงหาผลประโยชน์จากการเป็นกรรมการในคณะกรรมการรัฐวิสาหกิจ เพื่อใช้เป็นกฎหมายกลางสำหรับรัฐวิสาหกิจต่างๆ โดยให้ครอบคลุมถึงข้าราชการด้วยนั้นให้แล้วเสร็จ และนำเสนอ คณะรัฐมนตรีพิจารณาโดยด่วน โดยให้กระทรวงฯ ผู้รับผิดชอบแต่ละรัฐวิสาหกิจติดตามประเมินผลการปฏิบัติงาน ของแต่ละรัฐวิสาหกิจ

จึงเรียนยืนยันมาจึงเรียนมาเพื่อโปรดทราบ และขอได้โปรดแจ้งให้ส่วนราชการและรัฐวิสาหกิจใน  
สังกัดทราบและถือปฏิบัติต่อไป

ขอแสดงความนับถือ

วิษณุ เครืองาม

(นายวิษณุ เครืองาม)

เลขาธิการคณะรัฐมนตรี

18 มีนาคม 2541

กองประสานนโยบายและแผน

โทร.0-22827196

โทรสาร 0-22801901

ที่ ตผ 0021/1078

สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน

ถนนพระรามที่ 6 ท 10400

26 มีนาคม 2541

เรื่อง มาตรการป้องกันความเสี่ยงหาประโยชน์จากการเป็นกรรมการรัฐวิสาหกิจ

เรียน เลขาธิการคณะกรรมการ

ตามที่สำนักเลขาธิการคณะกรรมการ ได้สรุปผลการประชุมชี้แจงมาตรการป้องกันความเสี่ยงหาประโยชน์จากการเป็นกรรมการรัฐวิสาหกิจ เมื่อวันที่ 27 กุมภาพันธ์ 2541 เสนอรัฐมนตรีทราบ และคณะกรรมการได้ลงมติเมื่อวันที่ 17 มีนาคม 2541 เห็นชอบให้ส่วนราชการและรัฐวิสาหกิจต่างๆ ถือปฏิบัติและดำเนินการตามที่สำนักเลขาธิการคณะกรรมการเสนอ นั้น

สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน ขอเสนอแนวคิดเพื่อประกอบการพิจารณากำหนดมาตรการหรือกำหนดบทบาทกับกรรมการรัฐวิสาหกิจเพิ่มเติม ดังนี้

1. ควรจัดให้มีกระบวนการกำกับดูแลกิจการที่ดี (Good Corporate Governance) สำหรับรัฐวิสาหกิจ โดยเฉพาะการจัดให้มีคณะกรรมการการตรวจสอบ (Audit Committee) ขึ้นในรัฐวิสาหกิจเช่นเดียวกับที่มีมาตรการเช่นนี้ ใช้อยู่ในกรณีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เพราะเป็นเครื่องมือที่สำคัญในการกำกับการดำเนินงานและการบริหารงาน
2. การพิจารณาเลือกสรรและแต่งตั้งกรรมการรัฐวิสาหกิจ ต้องจัดระบบให้เกิดความโปร่งใสในด้านคุณวุฒิ ความรู้ความสามารถ และประสบการณ์ของผู้ได้รับการแต่งตั้ง ซึ่งควรประจักษ์ชัดและเป็นที่ยอมรับของสาธารณชน
3. ภาวะการดำรงตำแหน่งกรรมการรัฐวิสาหกิจควรเป็นไปตามกฎหมาย ไม่ควรปรับเปลี่ยนบ่อยครั้งหรือในเวลาสั้นๆ ด้วยเหตุผลอื่นที่ไม่ใช่เหตุผลด้านความสามารถในการบริหารงานเพราะมีผลกระทบต่อความต่อเนื่องในการปฏิบัติตามนโยบาย เป้าหมายหรือแผนงานที่กำหนดได้ของรัฐวิสาหกิจ
4. การพิจารณาแก้ไขเพิ่มเติม บทกำกับ หรือมาตรการ หรือระเบียบ หรือกฎหมายใดที่มีแนวทางที่ดีในทางป้องกันการเข้ามาแสวงหาผลประโยชน์จากการเป็นกรรมการ ในคณะกรรมการรัฐวิสาหกิจหรือเรื่องอื่นที่เกี่ยวข้องกับกรรมการรัฐวิสาหกิจ นอกจากที่จะให้มีผลบังคับใช้กับกรรมการในคณะกรรมการรัฐวิสาหกิจแล้ว ควรให้การบังคับใช้ครอบคลุมถึงกรรมการที่เป็นตัวแทนของส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจในคณะกรรมการของบริษัท และหรือบริษัทร่วมลงทุนที่ไม่มีฐานะเป็นรัฐวิสาหกิจ (ถือหุ้นไม่เกินร้อยละ 50) ด้วย เนื่องจากกรรมการที่เป็นตัวแทนของรัฐ และหรือ

รัฐวิสาหกิจในหน่วยงานดังกล่าวมีจำนวนมากในปัจจุบันและจะมากยิ่งขึ้นในอนาคตอันเป็นผลจากนโยบายการเพิ่มบทบาทภาคเอกชนในรัฐวิสาหกิจ

จึงเรียนมาเพื่อโปรดพิจารณาผนวกข้อคิดเห็นที่เรียนมาข้างต้นไว้ในมาตรการหรือบททำกับ  
กรรมการรัฐวิสาหกิจด้วยก็เชื่อว่าจะเป็นประโยชน์กับส่วนรวมยิ่งขึ้น

ขอแสดงความนับถือ

นงนพ นิมสมบุญ

(นายนงนพ นิมสมบุญ)

ผู้อำนวยการสำนักตรวจเงินแผ่นดิน

สำนักตรวจเสอบรัฐวิสาหกิจ

โทร.0-26185807

โทรสาร 0-26185807

## ประวัติผู้วิจัย

ชื่อ	นางสาววิไล แจ่มสุทธิวรวัฒน์
วัน เดือน ปีเกิด	10 มิถุนายน 2503
สถานที่เกิด	กรุงเทพมหานคร
ประวัติการศึกษา	บริหารธุรกิจบัณฑิต (บธ.บ) มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช ปีการศึกษา 2528
สถานที่ทำงาน	บริษัท ทศท. คอร์ปอเรชั่น จำกัด มหาชน
ตำแหน่ง	นักบริหาร 8 ผู้อำนวยการกองตรวจสอบงานบริการ