

ความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของหน่วยงาน ตรวจสอบภายใน การประกันคุณภาพภายใน การประกันคุณภาพภายนอก และคุณภาพ การตรวจสอบภายในของบริษัทจดทะเบียน ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

Relationship between Characteristics of Internal Audit Function,
Internal Quality Assurance, External Quality Assurance,
and Internal Audit Quality of Companies Listed
on the Stock Exchange of Thailand

ดร.ขวัญทัย มิตรพานนท์*

Email: kwanhatai.mit@kbu.ac.th

ดร.เมตตา เสมสมบูรณ์*

Email: metta.sem@kbu.ac.th

ดร.สมบัติ บุญประธม*

Email: sombat.bun@kbu.ac.th

อัญชลี ปรีชาอนุสรณ์*

Email: unchalee.pre@kbu.ac.th

* ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำสาขาวิชาการบัญชี
คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเกษมบัณฑิต

Kwanhatai Mitrapanont, Ph.D.*

Email: kwanhatai.mit@kbu.ac.th

Metta Semsoomboon, Ph.D.*

Email: metta.sem@kbu.ac.th

Sombat Boonpratham, DBA.*

Email: sombat.bun@kbu.ac.th

Unchalee Prechaanusorn*

Email: unchalee.pre@kbu.ac.th

* Assistant Professor, Faculty of Business Administration,
Kasem Bundit University

ความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของหน่วยงานตรวจสอบภายใน การประกันคุณภาพภายใน การประกันคุณภาพภายนอก และคุณภาพการตรวจสอบภายในของบริษัทยอดจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ดร.ขวัญกัญ มีตรภานนท์*

Email: kwanhatai.mit@kbu.ac.th

ดร.เมตตา เสมสมบุญ*

Email: metta.sem@kbu.ac.th

ดร.สมบัติ บุญประธม*

Email: sombat.bun@kbu.ac.th

อัญชลี ปรีชาอนุสรณ์*

Email: unchalee.pre@kbu.ac.th

* ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำสาขาวิชาการบัญชี
คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเกษมบัณฑิต

วันที่ได้รับบทความต้นฉบับ: 16 ตุลาคม 2566

วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ: 8 ธันวาคม 2566

วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ: 18 ธันวาคม 2566

บทคัดย่อ

การตรวจสอบภายในช่วยประเมินประสิทธิภาพของการบริหารความเสี่ยง การควบคุมภายใน และการกำกับดูแลกิจการ รวมถึงช่วยเพิ่มมูลค่าให้แก่องค์กร ในขณะที่ผลงานวิจัยในอดีตกลับพบว่า คุณภาพการตรวจสอบภายในยังมีความแตกต่างกัน งานวิจัยนี้ถือเป็นงานวิจัยแรก ๆ ในประเทศไทย ที่ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของหน่วยงานตรวจสอบภายใน การประกันคุณภาพภายใน การประกันคุณภาพภายนอก และคุณภาพการตรวจสอบภายใน เก็บรวบรวมข้อมูลจากบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET) และตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ (mai) ที่ตอบแบบสอบถามกลับมาอย่างสมบูรณ์จำนวน 126 บริษัท คิดเป็นอัตราการตอบกลับ 17.7% ผลการวิจัยพบว่า คุณลักษณะของหน่วยงานตรวจสอบภายในมีอิทธิพลทางตรงต่อการประกันคุณภาพภายใน การประกันคุณภาพภายนอก และคุณภาพการตรวจสอบภายใน นอกจากนี้ การประกันคุณภาพภายในมีอิทธิพลทางตรงต่อคุณภาพการตรวจสอบภายใน ในขณะที่การประกันคุณภาพภายนอกไม่มีความสัมพันธ์ ผลการวิจัยยังแสดงให้เห็นว่าคุณลักษณะของหน่วยงานตรวจสอบภายในมีอิทธิพลทางอ้อมต่อคุณภาพการตรวจสอบภายในผ่านการประกันคุณภาพภายใน งานวิจัยนี้มีข้อเสนอแนะว่าหน่วยงานกำกับดูแลควรกำหนดหลักเกณฑ์หรือแนวปฏิบัติเกี่ยวกับคุณลักษณะที่สำคัญและจำเป็นสำหรับหน่วยงานตรวจสอบภายใน คณะกรรมการตรวจสอบควรส่งเสริมด้านความสามารถ และจัดสรรงบประมาณให้สามารถปฏิบัติงานบรรลุวัตถุประสงค์ ผู้บริหารสูงสุดด้านการตรวจสอบภายในควรจัดให้มีการประกันคุณภาพภายในทุกปี องค์กรวิชาชีพควรจัดให้มีหลักสูตรประกาศนียบัตรด้านการประกันคุณภาพ เพื่อให้การตรวจสอบภายในมีคุณภาพและสร้างมูลค่าเพิ่มให้แก่องค์กร

คำสำคัญ: หน่วยงานตรวจสอบภายใน การประกันคุณภาพภายใน การประกันคุณภาพภายนอก คุณภาพการตรวจสอบภายใน ประเทศไทย

Relationship between Characteristics of Internal Audit Function, Internal Quality Assurance, External Quality Assurance, and Internal Audit Quality of Companies Listed on the Stock Exchange of Thailand

Kwanhatai Mitrapanont, Ph.D.*

Email: kwanhatai.mit@kbu.ac.th

Metta Semsoomboon, Ph.D.*

Email: metta.sem@kbu.ac.th

Sombat Boonpratham, DBA.*

Email: sombat.bun@kbu.ac.th

Unchalee Prechaanusorn*

Email: unchalee.pre@kbu.ac.th

* Assistant Professor, Faculty of Business Administration,
Kasem Bundit University

Received: October 16, 2023

Revised: December 8, 2023

Accepted: December 18, 2023

ABSTRACT

Internal audits play a crucial role in evaluating the effectiveness of risk management, internal control, and corporate governance, thereby adding value to the organization. Previous research findings have indicated variations in the quality of internal auditing. This study, among the first of its kind in Thailand, investigates the interrelationship among the characteristics of internal audit function, internal quality assurance, external quality assurance, and the quality of internal audits. Data were gathered from 126 companies listed on the Stock Exchange of Thailand (SET) and the Market for Alternative Investment (mai) representing a response rate of 17.7%. The research outcomes reveal that the characteristics of the internal audit function directly influence internal quality assurance, external quality assurance, and internal audit quality. Also, internal quality assurance directly influence internal audit quality, while no significant relationship was found with external quality assurance. The study also highlights the indirect influence of the internal audit function's characteristics on internal audit quality through internal quality assurance. Empirical evidence from this research contributes to understanding how organizations can enhance the quality of their internal auditing. The study suggests that regulatory agencies establish criteria or guidelines for essential characteristics in internal audit functions. Audit committees should advocate for competence and allocate budgets to achieve objectives. Chief audit executives should implement internal quality assurance annually, and professional organizations should offer certificate courses in quality assurance review to ensure high-quality internal auditing and create added value for the organization.

Keywords: *Internal Audit Function; Internal Quality Assurance; External Quality Assurance; Internal Audit Quality; Thailand*

การตรวจสอบภายในถือเป็นรากฐานสำคัญของการกำกับดูแลกิจการและความอยู่รอดขององค์กรทั่วโลก โดยเฉพาะอย่างยิ่งท่ามกลางสภาพแวดล้อมทางธุรกิจในปัจจุบันที่องค์กรต้องเผชิญกับความเสี่ยงหลากหลายและซับซ้อนยิ่งขึ้น (Kai et al., 2022) เนื่องจากผู้ตรวจสอบภายในมีบทบาทในการให้ความเชื่อมั่นและให้คำปรึกษาอย่างเที่ยงธรรมและเป็นอิสระ เพื่อเพิ่มคุณค่า ปรับปรุงการดำเนินงานขององค์กร และช่วยให้องค์กรบรรลุวัตถุประสงค์ ด้วยการประเมินประสิทธิผลของกระบวนการควบคุมภายใน การบริหารความเสี่ยง และการกำกับดูแลกิจการอย่างเป็นระบบและเป็นระเบียบ (The Institute of Internal Auditors [IIA], 2017) นอกจากนี้ มาตรฐานสากลการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายในกำหนดให้มีการใช้ผลงานระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้ตรวจสอบภายใน จึงควรพัฒนาคุณภาพของการตรวจสอบภายใน เพื่อให้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในที่นำไปใช้ในการสอบบัญชีมีความน่าเชื่อถือ

ทฤษฎีฐานทรัพยากร (Resource-Based Theory) มีแนวคิดที่ว่า หน่วยงานตรวจสอบภายใน (Internal Audit Function) ถือเป็นทรัพยากรที่สำคัญในการปรับปรุงประสิทธิภาพการดำเนินงานขององค์กร จึงสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันและนำไปสู่ผลการดำเนินงานที่ดี (Barney, 2001) นอกจากนี้ แนวคิดโมเดลสามด้าน (IIA, 2020) จัดลำดับหน่วยงานตรวจสอบภายในเป็นด้านที่สาม (Third Line) มีหน้าที่ให้คำปรึกษาและให้ความเชื่อมั่นอย่างอิสระว่ากระบวนการบริหารความเสี่ยงองค์กร การควบคุมภายใน และการกำกับดูแลกิจการมีประสิทธิภาพ

แม้ว่าปัจจุบันการตรวจสอบภายในจะได้รับการยอมรับว่าช่วยปรับปรุงการดำเนินงานขององค์กรให้เกิดประสิทธิภาพ (Garven & Scarlata, 2021) และช่วยทำให้การบริหารความเสี่ยงองค์กรเกิดประสิทธิผล (Mitrapanont & Laohavichien, 2019) สามารถให้ข้อเสนอแนะที่เป็นประโยชน์ในด้านการกำกับดูแลกิจการ (Abdullah et al., 2018) และให้ความเชื่อมั่นด้านความยั่งยืนขององค์กร (Soh & Martinov Bennie, 2018) สอดคล้องตามทฤษฎีฐานทรัพยากรและแนวคิดโมเดลสามด้าน อย่างไรก็ตาม ผลงานวิจัยของ Eulerich and Lenz (2020) กลับพบว่า คุณภาพของการตรวจสอบภายในยังไม่สอดคล้องตามความคาดหวังของผู้มีส่วนได้เสีย เช่นเดียวกับผลงานวิจัยในประเทศไทยที่พบว่า คุณภาพของหน่วยงานตรวจสอบภายในมีความแตกต่างกันในด้านทรัพยากร ความสามารถ กระบวนการตรวจสอบ และการประกันคุณภาพ (Mitrapanont & Thirathon, 2022) จึงอาจส่งผลทำให้ยังไม่สามารถสร้างมูลค่าเพิ่มให้แก่องค์กร

สาเหตุประการสำคัญที่ทำให้การตรวจสอบภายในไม่เกิดประสิทธิผลเนื่องจากขาดบุคลากรที่มีความสามารถ และขาดการสนับสนุนด้านทรัพยากรและงบประมาณอย่างเพียงพอ (Carcello et al., 2020) ดังนั้น หน่วยงานตรวจสอบภายในจึงจำเป็นต้องได้รับการจัดสรรทรัพยากรอย่างเหมาะสมและเพียงพอต่อการปฏิบัติงานให้บรรลุวัตถุประสงค์ (IIA, 2020) สอดคล้องตามผลงานวิจัยของ Abdullah et al. (2018) ที่ศึกษาในประเทศมาเลเซียพบว่า หน่วยงานตรวจสอบภายในที่ได้รับการจัดสรรทรัพยากรอย่างเพียงพอ และผู้ตรวจสอบภายในมีความสามารถ จะส่งผลทำให้การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในครอบคลุมในทุกระบบงานขององค์กร เช่นเดียวกับผลงานวิจัยของ Thirathon and Mitrapanont (2022) ที่ศึกษาในประเทศไทยพบว่า องค์กรคณะผู้มีหน้าที่กำกับดูแล (Governing Body) ประกอบด้วย คณะกรรมการบริษัทและคณะกรรมการตรวจสอบ ยังไม่ส่งผลต่อคุณภาพการตรวจสอบภายในโดยตรง จำเป็นต้องให้การสนับสนุนด้านทรัพยากรและด้านความสามารถแก่หน่วยงานตรวจสอบภายในอย่างเหมาะสมและเพียงพอ จึงส่งผลทำให้คุณภาพการตรวจสอบภายในมีแนวโน้มที่ดียิ่งขึ้น

นอกจากนี้ มาตรฐานสากลการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายใน (The International Professional Practices Framework of Internal Auditing: IPPF) ยังมุ่งเน้นถึงความสำคัญของการประกันคุณภาพทั้งภายในและภายนอก เพื่อช่วยประเมินผลการปฏิบัติตามมาตรฐาน รวมถึงประเมินความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของหน่วยงานตรวจสอบภายใน (IIA, 2017) สอดคล้องตามผลงานวิจัยของ Christ et al. (2015) พบว่า การประกันคุณภาพส่งผลทำให้หน่วยงานตรวจสอบภายในปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพเพิ่มขึ้น เช่นเดียวกับผลงานวิจัยของ Dejnaronk et al. (2016) ที่ศึกษาในประเทศไทยพบว่า การประกันคุณภาพมีอิทธิพลต่อประสิทธิผลของการตรวจสอบภายใน นอกจากนี้ คุณลักษณะของหน่วยงานตรวจสอบภายในเป็นปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการประกันคุณภาพในประเทศมาเลเซีย (Abdullah et al. (2018)

จากการทบทวนทฤษฎี แนวคิด และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง จึงเกิดคำถามการวิจัยว่า คุณลักษณะของหน่วยงานตรวจสอบภายในด้านทรัพยากรและความสามารถในการประกันคุณภาพภายใน และการประกันคุณภาพภายนอก มีความสัมพันธ์กับคุณภาพการตรวจสอบภายในหรือไม่เพียงใด งานวิจัยนี้จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความสัมพันธ์เชิงโครงสร้างของตัวแปรทั้งหมดดังกล่าว โดยมุ่งเน้นศึกษาในประเทศไทยที่การตรวจสอบภายในยังมีใช้ข้อกำหนดสำหรับองค์กร จึงอาจส่งผลทำให้การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในยังไม่สอดคล้องตามมาตรฐาน และส่งผลทำให้คุณภาพการตรวจสอบภายในมีความแตกต่างกัน จึงจำเป็นต้องหาแนวทางแก้ไขปัญหาดังกล่าว และศึกษาปัจจัยที่ช่วยเสริมสร้างคุณภาพการตรวจสอบภายในให้เป็นที่ยอมรับจากผู้มีส่วนได้เสียทุกฝ่าย

ผลงานวิจัยนี้จะทำให้ได้ความรู้ใหม่ที่จะช่วยยืนยันความถูกต้องของทฤษฎีฐานทรัพยากรและแนวคิดโมเดลสามด้าน รวมถึงช่วยพัฒนางานวิจัยเกี่ยวกับการตรวจสอบภายในในประเทศไทยให้มีจำนวนเพิ่มขึ้น นอกจากนี้ หน่วยงานกำกับดูแลสามารถนำผลการวิจัยนี้ไปพิจารณาจัดทำหลักเกณฑ์เกี่ยวกับคุณลักษณะของหน่วยงานตรวจสอบภายในของบริษัทจดทะเบียนให้เกิดความชัดเจน และช่วยให้คณะกรรมการตรวจสอบทราบว่าควรสนับสนุนหน่วยงานตรวจสอบภายในในด้านใด จึงจะสามารถปฏิบัติงานให้บรรลุวัตถุประสงค์ รวมถึงช่วยให้ผู้บริหารสูงสุดด้านการตรวจสอบภายในทราบว่า การประกันคุณภาพภายในและภายนอกเป็นกระบวนการที่ส่งผลต่อคุณภาพการตรวจสอบภายในหรือไม่อย่างไร

■ การทบทวนวรรณกรรมและการพัฒนาสมมติฐาน

ทฤษฎีฐานทรัพยากร (Resource Based View Theory: RBV) (Barney, 2001) ถือว่าองค์กรมีลักษณะเฉพาะ อีกทั้งมีความสามารถและทรัพยากรที่แตกต่างกัน ซึ่งทรัพยากรดังกล่าวอาจสามารถจับต้องได้หรือจับต้องไม่ได้ และมีความสำคัญต่อความสำเร็จขององค์กร องค์กรต่างๆ จึงมุ่งมั่นที่จะค้นหาคุณลักษณะเฉพาะที่สามารถเพิ่มประสิทธิภาพการดำเนินงานได้ ซึ่งหน่วยงานตรวจสอบภายในถือเป็นทรัพยากรที่เป็นแรงขับเคลื่อนสำคัญในการปรับปรุงประสิทธิภาพการดำเนินงานขององค์กร สามารถสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันและนำไปสู่การสร้างผลการดำเนินงานที่ดี

นอกจากนี้ แนวคิดโมเดลสามด้าน หรือ The Three Lines Model (IIA, 2020) จัดลำดับชั้นของหน่วยงานตรวจสอบภายในเป็นด้านที่สาม มีบทบาทหน้าที่ให้คำปรึกษาและให้ความเชื่อมั่นอย่างอิสระว่ากระบวนการบริหารความเสี่ยงองค์กรมีประสิทธิภาพ โดยคณะกรรมการบริษัทและคณะกรรมการตรวจสอบมีหน้าที่จัดตั้งและกำกับดูแลงานตรวจสอบภายในให้มีความอิสระเที่ยงธรรม และมีความสามารถ รวมถึงจัดสรรทรัพยากรอย่างเหมาะสมและเพียงพอต่อการปฏิบัติงานให้บรรลุวัตถุประสงค์

■ แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการตรวจสอบภายในในประเทศไทย

สำหรับแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการตรวจสอบภายในในประเทศไทยพบว่า หลักการกำกับดูแลกิจการที่ดีปี 2560 กำหนดให้คณะกรรมการบริษัทต้องจัดให้มีบุคคลหรือหน่วยงานตรวจสอบภายใน ทำหน้าที่ประเมินประสิทธิผลของกระบวนการบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายในว่ามีความเหมาะสม โดยกำหนดให้คณะกรรมการบริษัทต้องจัดตั้งคณะกรรมการตรวจสอบอย่างน้อย 3 คน ซึ่งทุกคนต้องเป็นกรรมการอิสระ ทำหน้าที่สอบทานให้กิจการมีระบบการควบคุมภายในและการตรวจสอบภายในที่เหมาะสมและมีประสิทธิผล โดยคณะกรรมการตรวจสอบต้องดำเนินการให้มั่นใจว่าหน่วยงานตรวจสอบภายในมีความอิสระและคุณภาพเพียงพอในการปฏิบัติงานตรวจสอบ

การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในในประเทศไทยจำเป็นต้องปฏิบัติให้สอดคล้องตามมาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายในสากล (The International Professional Practices Framework of Internal Auditing: IPPF) โดยมาตรฐาน 1210 ระบุถึงคุณสมบัติที่สำคัญของผู้ตรวจสอบภายในต้องมีความเชี่ยวชาญ กล่าวคือมีความรู้ ทักษะและความสามารถอื่นที่จำเป็นต่อการปฏิบัติหน้าที่อย่างมีประสิทธิภาพ รวมถึงผู้ตรวจสอบภายในควรแสดงออกถึงความเชี่ยวชาญด้วยการได้รับวุฒิบัตรทางวิชาชีพ เช่น วุฒิบัตรผู้ตรวจสอบภายในรับอนุญาตสากล (CIA) และวุฒิบัตรอื่นของสมาคมผู้ตรวจสอบภายในสากล หรือองค์กรวิชาชีพอื่นที่เหมาะสม

นอกจากนี้ มาตรฐาน 1230 ยังระบุว่าผู้ตรวจสอบภายในต้องเพิ่มพูน ความรู้ ทักษะ และความสามารถอื่นของตน โดยการพัฒนาทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง มาตรฐาน 1300 ยังมุ่งเน้นถึงความสำคัญของโครงการประกันคุณภาพและปรับปรุงงาน โดยหัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในต้องพัฒนาและรักษาไว้ซึ่งโครงการประกันคุณภาพทั้งภายในและภายนอก เพื่อช่วยประเมินผลการปฏิบัติตามมาตรฐานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน และประเมินว่าผู้ตรวจสอบภายในได้ประยุกต์ใช้ประมวลจรรยาบรรณในการปฏิบัติงาน รวมถึงประเมินความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของหน่วยงานตรวจสอบภายใน

■ งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพการตรวจสอบภายใน

จากการทบทวนวรรณกรรมในอดีตพบว่า คุณภาพของหน่วยงานตรวจสอบภายในช่วยประเมินประสิทธิผลของการบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายใน ป้องกันการจัดการกำไร และช่วยให้รายงานทางการเงินมีคุณภาพยิ่งขึ้นในประเทศกัมพูชา (Gebrayel et al., 2018) ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน การปฏิบัติตามมาตรฐานสากล การปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายใน และการอบรมพัฒนาทางวิชาชีพ มีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อการบริหารความเสี่ยงองค์กร (Drogalas & Siopi, 2017)

สำหรับผลงานวิจัยที่ศึกษาปัจจัยที่มีความสัมพันธ์ต่อคุณภาพการตรวจสอบภายใน ได้แก่ ผลการวิจัยของ IIA (2017) พบว่า เสถียรภาพของการตรวจสอบภายในประกอบด้วย ทรัพยากร ความสามารถ และงบประมาณสนับสนุนอย่างเพียงพอ สอดคล้องตามผลงานวิจัยของ Zain et al. (2006) ซึ่งศึกษาในประเทศมาเลเซีย พบว่า ความสามารถและงบประมาณช่วยให้หน่วยงานตรวจสอบภายในสร้างประโยชน์ด้านการตรวจสอบรายงานทางการเงินเพิ่มขึ้น เช่นเดียวกับผลงานวิจัยของ Mohamed (2011) พบว่า ความสามารถมีความสัมพันธ์ต่อคุณภาพหน่วยงานตรวจสอบภายในในประเทศมาเลเซีย

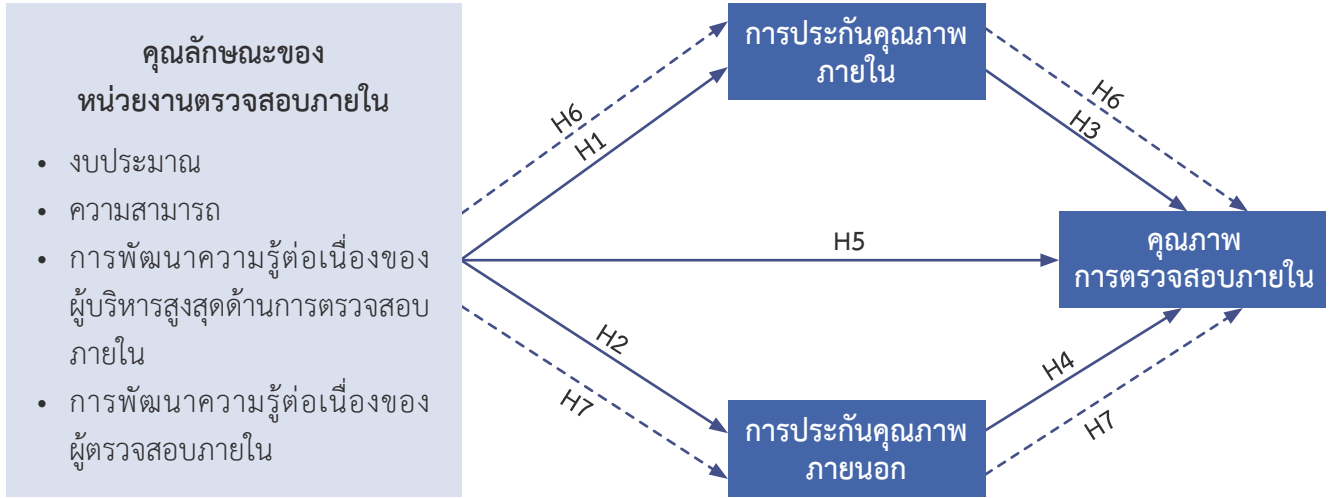
ผลงานวิจัยของ Abdullah et al. (2018) พบว่า คุณลักษณะของหน่วยงานตรวจสอบภายในที่ได้รับการจัดสรรทรัพยากรอย่างเพียงพอ และผู้ตรวจสอบภายในมีความสามารถ จะส่งผลทำให้การตรวจสอบภายในครอบคลุมระบบงานขององค์กร และมีอิทธิพลต่อการประกันคุณภาพหรือการสอบทานกิจกรรมตรวจสอบภายใน

ในประเทศมาเลเซีย สอดคล้องกับผลงานวิจัยของ Carcello et al. (2020) พบว่า การตรวจสอบภายในและการประกันคุณภาพช่วยลดความเสี่ยงขององค์กร และทำให้ประสิทธิภาพการดำเนินงานขององค์กรเพิ่มขึ้น เช่นเดียวกับผลงานวิจัยของ Christ et al. (2015) พบว่า การประกันคุณภาพส่งผลทำให้หน่วยงานตรวจสอบภายในปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพเพิ่มขึ้น

นอกจากนี้ ผลงานวิจัยของ Thirathon and Mitrapanont (2022) ซึ่งศึกษากลุ่มตัวอย่างในประเทศไทย พบว่า องค์กรที่มีหน้าที่กำกับดูแลประกอบด้วย คณะกรรมการบริษัทและคณะกรรมการตรวจสอบมีอิทธิพลทางอ้อมต่อคุณภาพการตรวจสอบภายใน ผ่านการสนับสนุนงานตรวจสอบภายในทั้งด้านทรัพยากรและความสามารถ สอดคล้องกับผลงานวิจัยของ Dejnaronk et al. (2016) พบว่า การปฏิบัติตามมาตรฐานสากลการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายใน การวางแผนการตรวจสอบบนพื้นฐานความเสี่ยง และการประกันคุณภาพ มีอิทธิพลต่อประสิทธิผลของการตรวจสอบภายในในประเทศไทย ในขณะที่ผลงานวิจัยอีกด้านหนึ่งกลับพบว่า คณะกรรมการบริษัทและคณะกรรมการตรวจสอบพึงพอใจต่อผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในลดลง และคาดหวังให้มีคุณภาพยิ่งขึ้น (PwC, 2017)

แม้ผลการวิจัยในอดีตจะยังไม่ชัดเจน แต่จากการทบทวนทฤษฎี แนวคิด และผลงานวิจัยในอดีต ผู้วิจัยจึงมีสมมติฐานในการวิจัยดังนี้

- สมมติฐานที่ 1 คุณลักษณะของหน่วยงานตรวจสอบภายในมีอิทธิพลทางตรงต่อการประกันคุณภาพภายใน
- สมมติฐานที่ 2 คุณลักษณะของหน่วยงานตรวจสอบภายในมีอิทธิพลทางตรงต่อการประกันคุณภาพภายนอก
- สมมติฐานที่ 3 การประกันคุณภาพภายในมีอิทธิพลทางตรงต่อคุณภาพการตรวจสอบภายใน
- สมมติฐานที่ 4 การประกันคุณภาพภายนอกมีอิทธิพลทางตรงต่อคุณภาพการตรวจสอบภายใน
- สมมติฐานที่ 5 คุณลักษณะของหน่วยงานตรวจสอบภายในมีอิทธิพลทางตรงต่อคุณภาพการตรวจสอบภายใน
- สมมติฐานที่ 6 คุณลักษณะของหน่วยงานตรวจสอบภายในมีอิทธิพลทางอ้อมต่อคุณภาพการตรวจสอบภายในผ่านการประกันคุณภาพภายใน
- สมมติฐานที่ 7 คุณลักษณะของหน่วยงานตรวจสอบภายใน มีอิทธิพลทางอ้อมต่อคุณภาพการตรวจสอบภายในผ่านการประกันคุณภาพภายนอก



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดในการวิจัย

■ ระเบียบวิธีวิจัย

ประชากรของการวิจัยครั้งนี้ คือ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET) และตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ (mai) สำหรับกลุ่มตัวอย่างรวบรวมจากรายชื่อหลักทรัพย์ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ประกาศ ณ วันที่ 1 ธันวาคม พ.ศ.2563 ดังนี้

บริษัทจดทะเบียนใน SET และ mai	790 บริษัท
หัก กองทุนรวมในอสังหาริมทรัพย์และกองทรัสต์เพื่อการลงทุน	58 บริษัท
บริษัทที่อยู่ระหว่างการฟื้นฟูการดำเนินงานหรือเข้าข่ายอาจถูกเพิกถอน	22 บริษัท
กลุ่มตัวอย่างที่ทำการส่งแบบสอบถามมีจำนวนทั้งสิ้น	710 บริษัท

งานวิจัยนี้เก็บรวบรวมข้อมูลโดยใช้แบบสอบถาม ที่ผ่านการตรวจสอบความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหาจากผู้เชี่ยวชาญด้านการตรวจสอบภายใน การบริหารความเสี่ยง การควบคุมภายใน และการกำกับดูแลกิจการจำนวน 14 ท่าน ผู้ทรงคุณวุฒิจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจำนวน 1 ท่าน และผู้ทรงคุณวุฒิจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์จำนวน 1 ท่าน รวมจำนวน 16 ท่าน โดยมีค่าสัมประสิทธิ์ความสอดคล้อง (IOC) ระหว่าง 0.85 ถึง 1.00 ซึ่งไม่ต่ำกว่า 0.80 แสดงว่าคำถามสอดคล้องกับจุดมุ่งหมายในการวัด (Rovinelli & Hambleton, 1997) จากนั้นจึงส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์ไปยังผู้บริหารสูงสุดด้านการตรวจสอบภายใน (CAE) ของบริษัทจดทะเบียนที่เป็นกลุ่มตัวอย่างจำนวน 710 บริษัท เพื่อให้ได้จำนวนแบบสอบถามตอบกลับสูงสุด

ตัวแปรที่ศึกษาในงานวิจัยนี้มีลักษณะเป็นตัวแปรแฝง (Latent Variable) ซึ่งไม่สามารถวัดได้โดยตรงต้องวัดจากตัวแปรสังเกต (Observed Variable) งานวิจัยนี้ จึงใช้การวิเคราะห์โมเดลสมการโครงสร้าง (Structural Equation Model: SEM) วิธี Covariance Based SEM ในการวิเคราะห์ข้อมูลและทดสอบสมมติฐาน สำหรับการวัดค่าตัวแปรเป็นดังนี้

1) คุณลักษณะของหน่วยงานตรวจสอบภายใน (IAF) ประกอบด้วย 5 ตัวแปรสังเกต ซึ่งผู้วิจัยได้ปรับปรุงและพัฒนาจากงานวิจัยในอดีต ได้แก่

1.1 งบประมาณ (IAF1) วัดค่าจากการประเมินของ CAE ว่าหน่วยงานตรวจสอบภายในได้รับการจัดสรรงบประมาณประจำปีเพียงพอต่อการปฏิบัติงาน โดยใช้มาตรวัดแบบประมาณค่า 5 ระดับ กล่าวคือ 5 = เห็นด้วยอย่างยิ่ง 4 = เห็นด้วย 3 = ไม่แน่ใจ 2 = ไม่เห็นด้วย 1 = ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง (Johl, et al., 2013)

1.2 ความสามารถ (IAF2) วัดค่าจากจำนวนวุฒิบัตรตามรายการต่อไปนี้ CRMA, CIA, CISA, CPA, CMA, CRISC, CISA, IACP และ CPIAT และนำมาแปลงเป็นคะแนนในแต่ละช่วงควอไทล์เท่ากับ 0.25 คะแนน 0.50 คะแนน 0.75 คะแนน และ 1 คะแนน ตามลำดับ (Mat Zain et al., 2015; Gros et al., 2017; IIA, 2017; Chang et al., 2019)

1.3 การพัฒนาความรู้ต่อเนื่องของ CAE (IAF3) วัดค่าจากจำนวนชั่วโมงการอบรมพัฒนาความรู้ของ CAE หากน้อยกว่า 12 ชั่วโมง = 0.25 คะแนน 12 – 20 ชั่วโมง = 0.50 คะแนน 21 - 40 ชั่วโมง = 0.75 คะแนน มากกว่า 40 ชั่วโมง = 1 คะแนน (Jiang, 2015; IIA, 2017; Alzeban, 2018)

1.4 การพัฒนาความรู้ต่อเนื่องของผู้ตรวจสอบภายใน (IAF4) วัดค่าจากหน่วยงานตรวจสอบภายในมีนโยบายให้ผู้ตรวจสอบภายในอบรมพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่องเพื่อให้ความรู้เพียงพอต่อการปฏิบัติงาน โดยใช้มาตรวัดแบบประมาณค่า 5 ระดับ (5 = เห็นด้วยอย่างยิ่ง 4 = เห็นด้วย 3 = ไม่แน่ใจ 2 = ไม่เห็นด้วย 1 = ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง) (Jiang, 2015; Jiang et al., 2018)

2) การประกันคุณภาพภายใน (IQA) วัดจากการประเมินคุณภาพงานตรวจสอบจากผู้ประเมินภายในทุกปี โดยใช้มาตรวัดแบบประมาณค่า 4 ระดับ กล่าวคือ 1 = ไม่มีการปฏิบัติ 2 = ปฏิบัติไม่สอดคล้องตามข้อกำหนด 3 = มีแผนที่จะปฏิบัติตามข้อกำหนด 4 = ปฏิบัติตามข้อกำหนด (Johl et al., 2013; Jiang, 2015; IIA, 2017; Oussii & Boulila Taktak, 2018)

3) การประกันคุณภาพภายนอก (EQA) วัดจากการประเมินคุณภาพงานตรวจสอบจากผู้ประเมินภายนอกทุก 5 ปี โดยใช้มาตรวัดแบบประมาณค่า 4 ระดับ เช่นเดียวกับการประกันคุณภาพภายใน

4) คุณภาพการตรวจสอบภายใน (IAQ) ประกอบด้วย 5 ตัวแปรสังเกต ได้แก่ 1) การจัดทำแผนการตรวจสอบบนพื้นฐานความเสี่ยง (IAQ1) 2) การประยุกต์มาตรฐานการควบคุมภายในสากล (IAQ2) 3) การรายงานข้อตรวจพบและประเมินความสำคัญ (IAQ3) 4) การวิเคราะห์สาเหตุของข้อตรวจพบ (IAQ4) 5) การติดตามการแก้ไขตามข้อเสนอแนะ (IAQ5) ซึ่งวัดค่าจากระดับของการปฏิบัติโดยใช้มาตรวัดแบบประมาณค่า 5 ระดับ กล่าวคือ 5 = ปฏิบัติทุกครั้ง 4 = ปฏิบัติบ่อยครั้ง 3 = ปฏิบัติน้อยครั้ง 2 = เริ่มปฏิบัติ 1 = ไม่เคยปฏิบัติ (Jiang, 2015; IIA, 2017; Jiang et al., 2018; Trotman & Duncan, 2018)

5) ตัวแปรควบคุม ในงานวิจัยนี้ ได้แก่ ขนาดขององค์กร (SIZE) ซึ่งวัดจากค่า Logarithm ของสินทรัพย์รวม (Yatim, 2010; Alzeban, 2018) และประเภทอุตสาหกรรม (IND) ซึ่งวัดจากกลุ่มอุตสาหกรรมขององค์กร ตามเกณฑ์ของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (Beasley et al., 2005; Yatim, 2010)

■ ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

งานวิจัยนี้ได้รับแบบสอบถามที่มีข้อมูลครบถ้วนจำนวน 128 ชุด และภายหลังจากตรวจสอบค่าผิดปกติเชิงพหุ (Multivariate Outliers) พบข้อมูลจำนวน 2 ชุดมีค่าสถิติ D^2 ผิดปกติ (p value < 0.001) (Hampton, 2015) จึงตัดข้อมูลดังกล่าวออก คงเหลือข้อมูลที่ใช้วิเคราะห์จำนวน 126 ชุด (ร้อยละ 17.7) ซึ่งเพียงพอต่อการวิเคราะห์ด้วย SEM (Hair et al., 2010; Kline, 2011)

ผลการวิเคราะห์คุณลักษณะของกลุ่มตัวอย่างจำนวน 126 ตัวอย่าง พบว่าเป็นบริษัทจดทะเบียนใน SET และ มีรายละ 83 และร้อยละ 17 ตามลำดับ โดยเป็นบริษัทที่อยู่ในกลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร (ร้อยละ 9.5) กลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค (ร้อยละ 6.3) กลุ่มการเงิน (ร้อยละ 8.7) กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม (ร้อยละ 19.8) กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง (ร้อยละ 15.1) กลุ่มทรัพยากร (ร้อยละ 11.1) กลุ่มบริการ (ร้อยละ 23.0) และกลุ่มเทคโนโลยี (ร้อยละ 6.3) ผลจากการทดสอบการกระจายของข้อมูลแยกตามกลุ่มอุตสาหกรรม พบว่าร้อยละของประชากรและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างใกล้เคียงกัน แสดงว่าไม่เกิดอคติจากการสุ่มตัวอย่าง (Sampling Bias)

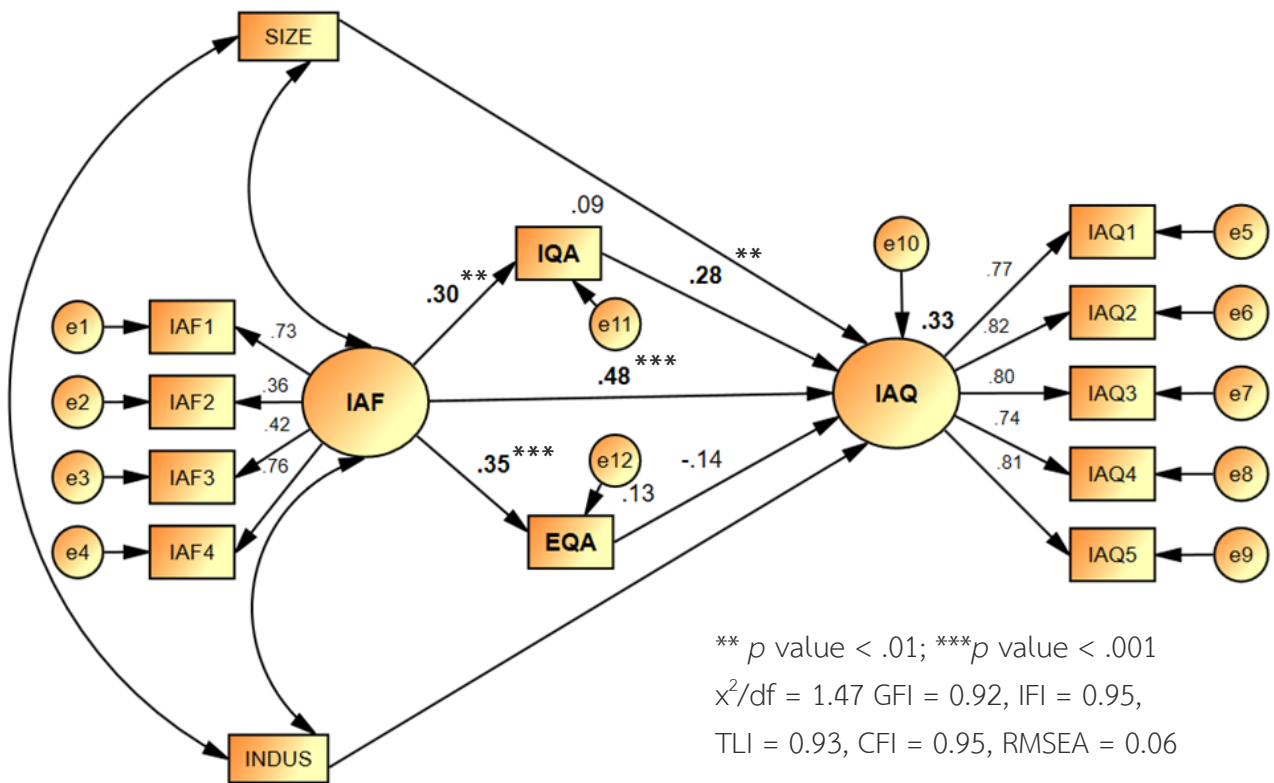
ผลการตรวจสอบอคติจากการไม่ตอบแบบสอบถามกลับมา (Test of Non-Response Bias) พบว่า ค่า t -value อยู่ระหว่าง -0.56 ถึง 1.03 (p -value > 0.05) จึงไม่พบปัญหาอคติดังกล่าว

ตารางที่ 1 ผลการวิเคราะห์คุณลักษณะเบื้องต้นของตัวแปรสังเกตโดยใช้สถิติเชิงพรรณนา (n = 126)

ตัวแปรแฝง			ตัวแปรสังเกต	Min	Max	Mean	S.D.	SK	Kr
IAF	IAF1	งบประมาณ		2.00	5.00	4.35	0.64	-0.84	1.25
	IAF2	ความสามารถ		0.25	1.00	0.63	0.27	-0.17	-1.30
	IAF3	การพัฒนาความรู้ต่อเนื่องของ CAE		0.25	1.00	0.63	0.28	-0.08	-1.37
	IAF4	การพัฒนาความรู้ต่อเนื่องของ IA		2.00	5.00	4.49	0.67	-1.45	2.60
IAPQ	IAQ1	การจัดทำแผนการตรวจสอบ บนพื้นฐานความเสี่ยง		2.00	5.00	4.62	0.67	-1.84	3.02
	IAQ2	การประยุกต์มาตรฐาน การควบคุมภายในสากล		1.00	5.00	4.57	0.61	-2.41	6.90
	IAQ3	การรายงานข้อตรวจพบและประเมิน ความสำคัญ		2.00	5.00	4.72	0.47	-2.15	5.32
	IAQ4	การวิเคราะห์สาเหตุของ ข้อตรวจพบ		2.00	5.00	4.75	0.43	-2.35	6.33
	IAQ5	การติดตามการแก้ไข ตามข้อเสนอแนะ		2.00	5.00	4.67	0.54	-1.80	3.52
IQA			การประกันคุณภาพภายใน	1.00	4.00	3.11	1.03	-0.01	-0.14
EQA			การประกันคุณภาพภายนอก	1.00	4.00	2.66	1.13	-0.46	-1.20

ผลการวิเคราะห์คุณลักษณะเบื้องต้นของตัวแปรสังเกตดังตารางที่ 1 พบว่า ตัวแปรสังเกตมีค่าความเบ้ (Skewness) ระหว่าง -2.35 ถึง -0.01 ซึ่งไม่เกิน +3.00 หรือ - 3.00 (Kline, 2011) และค่าความโด่ง (Kurtosis) ระหว่าง -1.37 ถึง 6.90 ซึ่งไม่เกิน +7.00 หรือ -7 (West et al. (1995) จึงถือว่าการแจกแจงเป็นแบบปกติ จากนั้นจึงวิเคราะห์ Sample Multiple Correlation Coefficients และพิจารณาค่า Squared Multiple Correlation (R^2_{smc}) พบว่า มีค่าอยู่ระหว่าง 0.06 ถึง 0.77 ซึ่งไม่เกิน 0.90 แสดงว่าไม่เกิดปัญหาตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันมากหรือ Multicollinearity (Hair et al., 2010)

ผลการทดสอบโมเดลโครงสร้างโดยการวิเคราะห์ SEM ดังภาพที่ 2 พบว่า ดัชนี χ^2/df มีค่า $1.47 < 2.00$ (Bollen, 1989) ค่าดัชนี GFI, IFI, TLI, CFI เท่ากับ 0.92 0.95 0.93 และ 0.95 ตามลำดับซึ่งมากกว่า 0.90 Hair et al., (2010) และค่าดัชนี RMSEA เท่ากับ 0.06 น้อยกว่า 0.08 (Hair et al., 2010) จึงถือว่าโมเดลโครงสร้างมีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ในภาพรวม



ภาพที่ 2 ผลการวิเคราะห์โมเดลสมการโครงสร้างและค่าสัมประสิทธิ์ถดถอยมาตรฐาน (Standardized Coefficients)

งานวิจัยนี้ทดสอบความมีนัยสำคัญทางสถิติของอิทธิพลส่งผ่านและอิทธิพลรวม โดยใช้วิธี Bootstrapping วิธี Bias-Corrected Bootstrap (BC) ณ ช่วงความเชื่อมั่น (CI) 95% (Guan, 2003) และกำหนดกลุ่มตัวอย่างในการทดสอบ 5,000 ตัวอย่าง (Ringle et al., 2010) ผลการทดสอบดังตารางที่ 2

ตารางที่ 2 ค่าสถิติจากการทดสอบอิทธิพลทางอ้อม

ความสัมพันธ์เชิงโครงสร้าง	สัมประสิทธิ์ ถดถอย	SD	95% CI (n=5,000)
DE (IAF --> IAQ)	0.486***	0.22	(0.189 – 1.017)
IDE (IAF --> IQA --> IAQ)	0.088*	0.04	(0.022 – 0.233)
TE	0.573***	0.20	(0.256 – 1.105)

หมายเหตุ: 1) * p value < .05; ** p value < .01; *** p value < .001

2) DE = Direct Effect; IDE = Indirect Effect; TE = Total Effect

สรุปอิทธิพลทางตรง (Direct Effect: DE) อิทธิพลทางอ้อม (Indirect Effect: IE) อิทธิพลรวม (Total Effect: TE) และค่าสัมประสิทธิ์การตัดสินใจ (Coefficient Determinant) หรือ ค่า R Square ดังตารางที่ 3

ตารางที่ 3 อิทธิพลทางตรง อิทธิพลทางอ้อม อิทธิพลรวม และผลการทดสอบสมมติฐาน

สมมติฐาน	เส้นทางความสัมพันธ์	DE	IE	TE	R ²	ผลการทดสอบ สมมติฐาน
H1	IAF --> IQA	0.30**		0.30**	0.09	ยอมรับ
H2	IAF --> EQA	0.35***		0.35***	0.13	ยอมรับ
H3	IQA --> IAQ	0.28**		0.28**		ยอมรับ
H4	EQA --> IAQ	-0.14				ปฏิเสธ
H5	IAF --> IAQ	0.48***				ยอมรับ
H6	IAF --> IQA --> IAQ		0.08*	0.56***	0.33	ยอมรับ
H7	IAF --> EQA --> IAQ		-0.05			ปฏิเสธ

หมายเหตุ: 1) * p value < .05; ** p value < .01; *** p value < .001

2) DE = Direct Effect; IE = Indirect Effect; TE = Total Effect

ผลการทดสอบสมมติฐานที่ 1 (H1) และสมมติฐานที่ 2 (H2) พบว่า คุณลักษณะของหน่วยงานตรวจสอบภายใน (IAF) มีอิทธิพลทางตรงต่อการประกันคุณภาพภายใน (IQA) ($\beta = 0.30, p$ value > 0.01) และการประกันคุณภาพภายนอก (EQA) ($\beta = 0.35, p$ value > 0.001) ตามลำดับ

ผลการทดสอบสมมติฐานที่ 3 (H3) พบว่า การประกันคุณภาพภายใน (IQA) มีอิทธิพลทางตรงต่อคุณภาพการตรวจสอบภายใน (IAQ) ($\beta = 0.28, p$ value < 0.01) ในขณะที่ผลการทดสอบสมมติฐานที่ 4 (H4) พบว่า การประกันคุณภาพภายนอก (EQA) ไม่มีอิทธิพลทางตรงต่อคุณภาพการตรวจสอบภายใน (IAQ)

สำหรับผลการทดสอบสมมติฐานที่ 5 (H5) พบว่า คุณลักษณะของหน่วยงานตรวจสอบภายใน (IAF) มีอิทธิพลทางตรงต่อคุณภาพการตรวจสอบภายใน (IAQ) ($\beta = 0.48, p$ value < 0.001) นอกจากนี้ ผลการทดสอบสมมติฐานที่ 6 (H6) พบว่า คุณลักษณะของหน่วยงานตรวจสอบภายใน (IAF) มีอิทธิพลทางอ้อมต่อคุณภาพการตรวจสอบภายใน (IAQ) ผ่านการประกันคุณภาพภายใน (IQA) ($\beta = 0.08, p$ value < 0.05) และมีอิทธิพลรวมต่อคุณภาพการตรวจสอบภายใน (IAQ) ($\beta = 0.56, p$ value < 0.001) ในขณะที่ผลการทดสอบสมมติฐานที่ 7 (H7) พบว่า คุณลักษณะของหน่วยงานตรวจสอบภายใน (IAF) ไม่มีอิทธิพลทางอ้อมต่อคุณภาพการตรวจสอบภายใน (IAQ) ผ่านการประกันคุณภาพภายนอก (EQA)

■ สรุปผลการวิจัยและอภิปรายผล

งานวิจัยนี้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของหน่วยงานตรวจสอบภายใน การประกันคุณภาพภายใน การประกันคุณภาพภายนอก และคุณภาพการตรวจสอบภายใน ตามทฤษฎีฐานทรัพยากรและแนวคิดโมเดลสามด้าน เก็บรวบรวมข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่าง คือ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET) และตลาดหลักทรัพย์ mai ที่ตอบแบบสอบถามกลับมามีจำนวน 126 บริษัท

ผลการวิจัยจากหลักฐานเชิงประจักษ์พบว่า คุณลักษณะของหน่วยงานตรวจสอบภายในมีอิทธิพลทางตรงต่อการประกันคุณภาพภายใน การประกันคุณภาพภายนอก และคุณภาพการตรวจสอบภายใน นอกจากนี้ การประกันคุณภาพภายในมีอิทธิพลทางตรงต่อคุณภาพการตรวจสอบภายใน ในขณะที่การประกันคุณภาพภายนอกไม่มีความสัมพันธ์ ผลการทดสอบอิทธิพลทางอ้อมพบว่า คุณลักษณะของหน่วยงานตรวจสอบภายในมีอิทธิพลทางอ้อมต่อคุณภาพการตรวจสอบภายในผ่านการประกันคุณภาพภายใน

ผลการวิจัยนี้แสดงให้เห็นว่า องค์กรใดที่คุณลักษณะของหน่วยงานตรวจสอบภายในมีความเข้มแข็ง ประกอบด้วย การมีวุฒิบัตรหรือประกาศนียบัตรทางวิชาชีพรับรองความสามารถ ผู้บริหารสูงสุดด้านการตรวจสอบภายในและผู้ตรวจสอบภายในมีการอบรมพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง และได้รับการจัดสรรทรัพยากรอย่างเหมาะสมเพียงพอ องค์กรดังกล่าวมีแนวโน้มที่จะจัดให้มีการประกันคุณภาพภายในและการประกันคุณภาพภายนอกมากกว่า ซึ่งคุณลักษณะของหน่วยงานตรวจสอบภายในที่เข้มแข็งจะส่งผลโดยตรงต่อการเสริมสร้างคุณภาพการตรวจสอบภายในให้มากขึ้น และส่งผลโดยอ้อมต่อคุณภาพการตรวจสอบภายในผ่านการประกันคุณภาพภายในดังกล่าว สอดคล้องตามทฤษฎีฐานทรัพยากรที่มีแนวคิดว่าคุณลักษณะของหน่วยงานตรวจสอบภายในด้านงบประมาณ ความสามารถ การพัฒนาทางวิชาชีพ ถือเป็นทรัพยากรที่สร้างความแตกต่างและเป็นแรงขับเคลื่อนสำคัญในการปรับปรุงประสิทธิภาพการดำเนินงานขององค์กร และสอดคล้องตามแนวคิดโมเดลสามด้านที่มีแนวคิดว่าคุณลักษณะของหน่วยงานตรวจสอบภายในที่ได้รับการจัดสรรทรัพยากรอย่างเหมาะสมและเพียงพอ จะส่งผลทำให้การตรวจสอบภายในเกิดประสิทธิผล

ผลการวิจัยนี้ทำให้เข้าใจว่า ภายใต้ทรัพยากรที่จำกัดหากองค์กรใดต้องการเสริมสร้างคุณภาพการตรวจสอบภายในให้มากยิ่งขึ้น ควรมุ่งเน้นการจัดสรรทรัพยากรให้หน่วยงานตรวจสอบภายในอย่างเหมาะสมและเพียงพอต่อการปฏิบัติงาน ให้บรรลุดัชนีประสงค์ ส่งเสริมให้ผู้ตรวจสอบภายในมีความสามารถ และสนับสนุนให้ผู้บริหารสูงสุดด้านการตรวจสอบภายในและผู้ตรวจสอบภายในมีการพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง รวมถึงจัดให้มีการประกันคุณภาพภายในทุกปี สอดคล้องตามมาตรฐานสากลการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายในที่ระบุว่าผู้ตรวจสอบภายในต้องมีความรู้ความสามารถที่จำเป็นต่อการปฏิบัติหน้าที่อย่างมีประสิทธิภาพ และควรแสดงออกถึงความเชี่ยวชาญโดยการได้รับวุฒิบัตรและประกาศนียบัตรทางวิชาชีพจากองค์กรวิชาชีพ รวมถึงต้องพัฒนาทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง นอกจากนี้ หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในต้องพัฒนาและรักษาไว้ซึ่งโครงการประกันคุณภาพทั้งภายในและภายนอก เพื่อช่วยประเมินผลการปฏิบัติตามมาตรฐาน รวมถึงการประเมินประสิทธิภาพและประสิทธิผลของหน่วยงานตรวจสอบภายใน

ผลงานวิจัยนี้สอดคล้องตามผลงานวิจัยของ IIA (2017) พบว่า เสริมของการตรวจสอบภายในประกอบด้วย ทรัพยากร ความสามารถ และงบประมาณสนับสนุนอย่างเพียงพอ และสอดคล้องตามผลงานวิจัยในประเทศมาเลเซีย พบว่า คุณลักษณะของหน่วยงานตรวจสอบภายในมีอิทธิพลต่อการประกันคุณภาพ (Abdullah et al., 2018) และการประกันคุณภาพส่งผลทำให้ประสิทธิผลของหน่วยงานตรวจสอบภายในเพิ่มขึ้น (Christ et al., 2015) ผลงานวิจัยนี้ยังสอดคล้องตามผลการวิจัยในประเทศไทยพบว่า องค์คณะผู้มีหน้าที่กำกับดูแลมีอิทธิพลทางอ้อมต่อคุณภาพการตรวจสอบภายใน ผ่านการสนับสนุนงานตรวจสอบภายในทั้งด้านทรัพยากรและความสามารถ (Thirathon & Mitrapanont, 2022) การประกันคุณภาพมีอิทธิพลต่อประสิทธิผลของการตรวจสอบภายในในประเทศไทย (Dejnaronk et al., 2016)

จากข้อค้นพบในงานวิจัยนี้ที่พบว่า การประกันคุณภาพภายนอกไม่มีอิทธิพลทางตรงต่อคุณภาพการตรวจสอบภายใน และคุณลักษณะของหน่วยงานตรวจสอบภายในไม่มีอิทธิพลทางอ้อมต่อคุณภาพการตรวจสอบภายใน ผ่านการประกันคุณภาพภายนอก อาจเนื่องมาจากในบริบทของประเทศไทย หน่วยงานตรวจสอบภายในของบางองค์กร อาจยังมีงบประมาณและความสามารถไม่เพียงพอ ต่อการจัดให้มีการประกันคุณภาพทั้งภายในและภายนอก ผู้บริหารสูงสุดของหน่วยงานตรวจสอบภายใน จึงจำเป็นต้องจัดให้มีเฉพาะการประกันคุณภาพภายในให้สอดคล้องตามมาตรฐานเป็นลำดับแรก ดังนั้น องค์กรที่จัดให้มีการประกันคุณภาพภายนอกควบคู่กับการประกันคุณภาพภายในอาจยังมีจำนวนไม่มากนัก จึงอาจเป็นสาเหตุทำให้การประกันคุณภาพภายนอกยังไม่ส่งผลต่อคุณภาพการตรวจสอบภายในในงานวิจัยนี้

■ ประโยชน์ที่ได้รับ

การตรวจสอบภายในเป็นหนึ่งในเสาเข็มของการกำกับดูแลกิจการที่ดีและช่วยเพิ่มมูลค่าให้แก่องค์กร งานวิจัยนี้ถือเป็นงานวิจัยแรก ๆ ในประเทศไทยที่ศึกษาอิทธิพลทั้งทางตรงและทางอ้อมของคุณลักษณะของหน่วยงานตรวจสอบภายในต่อคุณภาพการตรวจสอบภายใน เพื่อให้เข้าใจว่าหน่วยงานตรวจสอบภายในจะมีคุณภาพยิ่งขึ้นได้อย่างไร

ผลการวิจัยเชิงประจักษ์ครั้งนี้พิสูจน์ความถูกต้องของทฤษฎีฐานทรัพยากรและแนวคิดโมเดลสามด้านที่มีแนวคิดสนับสนุนความสำคัญของหน่วยงานตรวจสอบภายในที่ช่วยเพิ่มประสิทธิภาพการดำเนินงานแก่องค์กร และพัฒนาต่อยอดความรู้ว่าคุณลักษณะของหน่วยงานตรวจสอบภายในทั้งด้านงบประมาณ ความสามารถ การพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพ และการประกันคุณภาพภายใน เป็นปัจจัยสำคัญที่ช่วยทำให้คุณภาพการตรวจสอบภายในเพิ่มขึ้น ซึ่งงานวิจัยในอนาคตสามารถนำผลการวิจัยนี้ไปพัฒนาต่อยอด ให้ได้ความรู้ใหม่ด้านคุณภาพการตรวจสอบภายในต่อไป

ท่ามกลางสภาพแวดล้อมในการดำเนินธุรกิจที่มีความเสี่ยงหลากหลายและซับซ้อนยิ่งขึ้น ส่งผลทำให้การตรวจสอบภายในมีความสำคัญยิ่งขึ้น ในฐานะกลไกให้ความเชื่อมั่นว่าองค์กรจะบรรลุวัตถุประสงค์ อย่างไรก็ตามคุณภาพการตรวจสอบภายในของประเทศไทยยังมีความแตกต่างกัน จึงยังไม่สามารถสร้างมูลค่าเพิ่มให้แก่องค์กรตามความคาดหวังของผู้มีส่วนได้เสีย งานวิจัยนี้จึงมีข้อเสนอแนะว่าหน่วยงานกำกับดูแลวิชาชีพจดทะเบียนควรพิจารณากำหนดหลักเกณฑ์หรือแนวปฏิบัติเกี่ยวกับคุณลักษณะที่สำคัญและจำเป็นสำหรับหน่วยงานตรวจสอบภายใน นอกเหนือจากการกำหนดหลักปฏิบัติให้คณะกรรมการบริษัทควรจัดให้มีบุคคลหรือหน่วยงานตรวจสอบภายในที่มีความเป็นอิสระในการปฏิบัติหน้าที่เป็นผู้รับผิดชอบในการพัฒนาและสอบทานประสิทธิภาพระบบการบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายใน

คณะกรรมการตรวจสอบควรจัดสรรงบประมาณให้หน่วยงานตรวจสอบภายในอย่างเหมาะสมและเพียงพอต่อการปฏิบัติงานให้บรรลุวัตถุประสงค์ และสนับสนุนให้ทั้งผู้บริหารหน่วยงานตรวจสอบภายในและผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบภายในมีการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องเป็นประจำทุกปี รวมถึงส่งเสริมให้ได้รับวุฒิบัตรและประกาศนียบัตรทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภายในให้มากยิ่งขึ้น

ผู้บริหารสูงสุดด้านการตรวจสอบภายใน ควรจัดให้มีการประกันคุณภาพภายในตามมาตรฐานสากลการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายใน เพื่อช่วยประเมินผลการปฏิบัติตามมาตรฐาน รวมถึงการประเมินประสิทธิภาพและประสิทธิผลของหน่วยงานตรวจสอบภายใน และถึงแม้ว่าการประกันคุณภาพภายนอกจะยังไม่ส่งผลต่อคุณภาพการตรวจสอบภายในในงานวิจัยนี้ แต่งานวิจัยนี้ยังมีข้อเสนอแนะว่า ผู้บริหารหน่วยงานตรวจสอบภายในควรจัดให้มีการประกันคุณภาพทั้งภายในและภายนอกให้สอดคล้องตามมาตรฐานสากลการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายใน

องค์กรวิชาชีพ เช่น สมาคมผู้ตรวจสอบภายในและสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ควรจัดทำหลักสูตรอบรมด้านการประกันคุณภาพและปรับปรุงงานตรวจสอบภายใน เพื่อสร้างบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถ ในการประเมินคุณภาพอย่างเพียงพอ ซึ่งงานวิจัยนี้เชื่อว่าหากมีการปฏิบัติตามข้อเสนอดังกล่าวข้างต้น ย่อมส่งผลทำให้การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในในประเทศไทยมีคุณภาพมากยิ่งขึ้น

■ ข้อจำกัดและข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในอนาคต

งานวิจัยนี้จึงเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้บริหารสูงสุดด้านการตรวจสอบภายใน (CAE) ของบริษัทจดทะเบียน งานวิจัยในอนาคตจึงอาจเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้ตรวจสอบภายในร่วมด้วย หรืออาจใช้วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูลอื่นร่วมด้วย เช่น การสัมภาษณ์ เป็นต้น



■ References

- Abdullah, R., Ismail, Z., & Smith, M. (2018). Audit committees' involvement and the effects of quality in the internal audit function on corporate governance. *International Journal of Auditing*, 22(3), 385-403.
- Alzeban, A. (2018). CEO involvement in selecting CAE, internal audit competency and independence, and financial reporting quality. *Journal of Business Economics & Management*, 19(3), 456-473.
- Barney, J. B. (2001). Resource-based theories of competitive advantage: A ten-year retrospective on the resource-based view. *Journal of management*, 27(6), 643-650.
- Beasley, M. S., Clune, R., & Hermanson, D. R. (2005). Enterprise risk management: An empirical analysis of factors associated with the extent of implementation. *Journal of Accounting and Public Policy*, 24(6), 521-531.
- Bollen, K. A. (1989). *Structural equations with latent variables*. New York, NY: Wiley.
- Carcello, J. V., Eulerich, M., Masli, A., & Wood, D. A. (2020). Are internal audits associated with reductions in perceived risk? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 39(3), 55-73.
- Chang, Y.-T., Chen, H., Cheng, R. K., & Chi, W. (2019). The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 15(1), 1-19.
- Christ, M. H., Masli, A., Sharp, N. Y., & Wood, D. A. (2015). Rotational internal audit programs and financial reporting quality: Do compensating controls help?. *Accounting, Organizations and Society*, 44, 37-59.
- Dejnaronk, J., H. T. Little, B. G. Mujtaba, and R. McClelland. 2016. Factors influencing the effectiveness of the internal audit function in Thailand. *Journal of Business and Policy Research*, 11(2): 80-93.
- Drogalas, G., & Siopi, S. (2017). Risk management and internal audit: Evidence from Greece. *Risk Governance and Control: Financial Markets & Institutions*, 7(3), 104-110.
- Eulerich, M., & Lenz, R. (2020). *Defining, measuring, and communicating the value of internal audit. best practices for the profession*. Retrieved from <https://www.theiia.org>
- Garven, S. A., & Scarlata, A. N. (2021). An examination of internal audit function size: Evidence from US Government and nonprofit sectors. *Current Issues in Auditing*, 15(1), A38-A56.

- Gebrayel, E., Jarrar, H., Salloum, C., & Lefebvre, Q. (2018). Effective association between audit committees and the internal audit function and its impact on financial reporting quality: Empirical evidence from Omani listed firms. *International Journal of Auditing*, 22(2), 197-213.
- Gros, M., Koch S., & Wallek, C. (2017). Internal audit function quality and financial reporting: Results of a survey on German listed companies. *Journal of Management & Governance*, 21(2), 291-329.
- Guan, W. (2003). From the help desk: Bootstrapped standard errors. *The Stata Journal*, 3(1), 71-80.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., & Anderson, R. E. (2010). *Multivariate data analysis*, 7th ed. PEARSON Prentice Hall, USA.
- Hampton, C. (2015). Estimating and reporting structural equation models with behavioral accounting data. *Behavioral Research in Accounting*, 27(2), 1-34.
- Jiang, L. (2015). *Determinants and consequences of internal audit function quality*. [Doctoral dissertation]. ESSEC Business School.
- Jiang, L., Andr e, P., & Richard, C. (2018). An international study of internal audit function quality. *Accounting and Business Research*, 48(3), 264-298.
- Johl, S. K., Johl, S. K., Subramaniam, N., & Cooper, B. (2013). Internal audit function, board quality and financial reporting quality: Evidence from Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, 28(9), 780-814.
- Kai, R., Yusheng, K., Ntarmah, A. H., & Ti, C. (2022). Constructing internal audit quality evaluation index: Evidence from listed companies in Jiangsu province, China. *Heliyon*, 8(9), e10598. <https://doi.org/10.1016/j.heliyon.2022.e10598>
- Kline, R. B. (2011). *Principles and practice of structural equation modeling*. 4th ed. New York: The Guilford Press.
- Mat Zain, M., Zaman, M., & Mohamed, Z. (2015). The effect of internal audit function quality and internal audit contribution to external audit on audit fees. *International Journal of Auditing*, 19(3), 134-147.
- Mitrapanont, K., & Laohavichien, T. (2019). Effect of corporate governance quality and the internal audit function quality on enterprise risk management effectiveness. *Journal of Accounting Profession*, 15(46), 5-26.
- Mitrapanont, K., & Thirathon, U. (2022). Effects of risk governance mechanism and internal audit function quality on enterprise risk management: An empirical evidence from Thailand. *Journal of Accounting Profession*, 18(58), 5-28.

- Mohamed, Z. (2011). *The effects of audit committee and internal audit attributes on internal audit quality and audit fees* [Doctoral Dissertation]. Multimedia University.
- Oussii, A. A., & Boulila Taktak, N. (2018). The impact of internal audit function characteristics on internal control quality. *Managerial Auditing Journal*, 33(5), 450-469.
- Pwc. (2017). *State of the internal audit profession study: Staying the course toward true north: Navigating disruption*. Retrieved from <https://www.pwc.com>
- Ringle, C. M., Wende, S., & Will, A. (2010). Finite mixture partial least squares analysis: Methodology and numerical examples. In *Handbook of partial least squares* (pp. 195-218). Springer, Berlin, Heidelberg.
- Rovinelli, R. J., & Hambleton, R. K. (1977). On the use of content specialist in the assessment of criterion-referenced test item validity. *Dutch Journal of Educational Research*, 2, 49-60.
- Soh, D. S., & Martinov-Bennie, N. (2018). Factors associated with internal audit's involvement in environmental and social assurance and consulting. *International Journal of Auditing*, 22(3), 404-421.
- The Institute of Internal Auditors. (2017). *The international professional practices framework (IPPF)*. Retrieved from <https://www.theiia.org>
- The Institute of Internal Auditors. (2020). *The IIA's three lines model an update of the three lines of defense*. Retrieved from <https://na.theiia.org>
- Thirathon, U., & Mitrapanont, K. (2022). Effects of a governing body on internal audit quality: Empirical evidence from Thailand. *Chulalongkorn Business Review*, 44(2), 61 - 79.
- Trotman, A. J., & Duncan, K. (2018). Internal audit quality: Insights from audit committee members, senior management, and internal auditors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 37(4), 235-259.
- West, S. G., Finch, J. F., & Curran, P. J. (1995). Structural equation models with nonnormal variables: Problems and remedies. In R. H. Hoyle (Ed.), *Structural equation modeling: Concepts, issues, and applications* (pp. 56-75). Sage Publications, Inc.
- Yatim, P. (2010). Board structures and the establishment of a risk management committee by Malaysian listed firms. *Journal of Management & Governance*, 14(1), 17-36.
- Zain, M. M., Subramaniam, N., & Stewart, J. (2006). Internal auditors' assessment of their contribution to financial statement audits: The relation with audit committee and internal audit function characteristics. *International Journal of Auditing*, 10(1), 1-18.