

## บทที่ 2

### แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาเรื่อง ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีต่อความสัมพันธ์ระหว่างประสิทธิผลของการควบคุมภายในตามมาตรา 404 ของกฎหมายซาเบนส์ ออกซ์เลย์ กับคุณภาพรายงานทางการเงิน ได้ศึกษาแนวคิด ทฤษฎี และวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องดังนี้

#### 2.1 แนวคิดและทฤษฎี

##### 2.1.1 แนวคิดเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในตามแนวทางของ COSO

2.1.1.1 ความหมาย และความสำคัญของการควบคุมภายใน

2.1.1.2 แนวคิดเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายใน

2.1.1.3 วัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน

2.1.1.4 กิจกรรมการควบคุมพื้นฐาน

2.1.1.5 ประโยชน์ของการควบคุมภายใน

2.1.1.6 อุปสรรค และสาเหตุที่ทำให้ระบบหรือมาตรการควบคุมภายในล้มเหลว

##### 2.1.2 แนวคิดเกี่ยวกับลักษณะเชิงคุณภาพของรายงานทางการเงิน

2.1.2.1 แนวคิดเกี่ยวกับความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน

##### 2.1.3 Sarbanes-Oxley Act of 2002

2.1.4 ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของสเปียร์แมน (Spearman Rank Correlation Coefficient)

#### 2.2 ผลการศึกษาและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

#### 2.1 แนวคิดและทฤษฎี

##### 2.1.1 แนวคิดเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในตามแนวทางของ COSO (จันทนา สาขากร, 2548)

ในปี พ.ศ.2535 คณะกรรมาชุดหนึ่งซึ่งเรียกว่า The Committee of Sponsoring Organization of the Trade way Commission หรือ COSO ได้ร่วมกันศึกษาวิจัยและพัฒนาแนวคิดของการควบคุมภายในและได้ให้ความหมายของการควบคุมภายในว่า การควบคุมภายใน คือ กระบวนการปฏิบัติงานที่ถูกกำหนดร่วมกัน โดย คณะกรรมการผู้บริหารตลอดจนพนักงานขององค์กรทุกระดับชั้น เพื่อให้เกิดความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่า วิธีการหรือการปฏิบัติงานตามที่กำหนดไว้ จะทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมในเรื่องของความเชื่อถือได้ของรายงาน

ทางการเงิน (Financial), ประสิทธิภาพ (Efficiency) และประสิทธิผล (Effectiveness) ของการดำเนินงาน และการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง (Compliance)

องค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนวคิดของโคโซมี 5 ประการที่สัมพันธ์กัน คือ

1. สภาพแวดล้อมการควบคุม คือปัจจัยต่างๆ เช่น นโยบาย วิธีการและวิธีปฏิบัติงานที่แสดงให้เห็นถึงทัศนคติของบุคลากรที่มีต่อการควบคุมภายในของกิจการ ปัจจัยที่สำคัญอย่างยิ่ง คือ คนภายในองค์กรนั่นเอง โคโซ ถือว่า จิตสำนึกและคุณภาพของคนในองค์กรเป็นส่วนสำคัญที่สุด ในการก่อให้เกิดบรรยากาศและสภาพแวดล้อมของการควบคุมที่ดี

สภาพแวดล้อมการควบคุมประกอบด้วยปัจจัยต่างๆดังนี้ (อุษณา ภัทรมนตรี, 2543: 4-6)

1.1 ความซื่อสัตย์และจริยธรรม ผู้บริหารควรมีการสื่อสารให้พนักงานในทุกระดับปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์ และมีจริยธรรม และถือเป็นเรื่องสำคัญ โดยที่ผู้บริหารควรปฏิบัติเป็นเยี่ยงอย่างสม่ำเสมอ

1.2 ความรู้ ทักษะและความสามารถ ควรกำหนดความรู้ ความสามารถที่จำเป็นสำหรับการปฏิบัติงานแต่ละอย่าง โดยจะต้องมีข้อกำหนดด้านพื้นฐาน เครื่องมือที่สำคัญ คือ การทำเอกสารกำหนดลักษณะงาน

1.3 คณะกรรมการบริหาร หรือคณะกรรมการตรวจสอบ เป็นปัจจัยที่อิทธิพลสำคัญต่อสภาพแวดล้อมของการควบคุม และแนวทางปฏิบัติงานของผู้บริหาร กล่าวคือ คณะกรรมการตรวจสอบต้องมีความเป็นอิสระจากฝ่ายบริหาร

1.4 ปรัชญาและรูปแบบการทำงานของผู้บริหาร ผู้บริหารมีหน้าที่โดยตรงในการบริหารจัดการองค์กร ออกนโยบาย มาตรการ และวิธีการควบคุมภายใน โดยรวมถึงทัศนคติของฝ่ายบริหารในด้านต่างๆด้วย

1.5 โครงสร้างการจัดการองค์กร โครงสร้างองค์กรที่จัดไว้อย่างเหมาะสม ย่อมเป็นพื้นฐานสำคัญที่ทำให้ผู้บริหารสามารถวางแผน สั่งการ และควบคุมการปฏิบัติงานได้อย่างรวดเร็ว ถูกต้อง และมีประสิทธิภาพ

1.6 วิธีการมอบอำนาจและความรับผิดชอบ เมื่อผู้บริหารจัดให้มีเอกสารกำหนดลักษณะงานของพนักงานทุกระดับ ไว้อย่างชัดเจน เพื่อเป็นแนวทางในการปฏิบัติงานเพื่อป้องกันมิให้เกิดความซ้ำซ้อน นอกจากนี้ควรจัดทำคู่มือระบบงาน สำหรับงานที่มีความซ้ำซ้อน

1.7 นโยบายและวิธีบริหารงานด้านทรัพยากรมนุษย์ ทรัพยากรมนุษย์เป็นปัจจัยที่สำคัญที่สุดในการปฏิบัติงานทุกด้าน ความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน จะถูกกระทบ

อย่างมากด้วยพฤติกรรม และอุปนิสัยของบุคลากร ดังนั้นควรกำหนดนโยบายในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนาทรัพยากรมนุษย์ การประเมินผลการปฏิบัติงาน การเลื่อนตำแหน่ง รวมถึงการกำหนดบทบาทของหน่วยงานอย่างชัดเจนและเหมาะสม

2. การประเมินความเสี่ยง เป็นการประเมินเพื่อให้ทราบว่าองค์กรมีความเสี่ยงอย่างไร เป็นความเสี่ยงในเรื่องหรือขั้นตอนใดของงาน มีระดับความสำคัญและโอกาสที่จะเกิดมากน้อยเพียงใด เพื่อนำมาพิจารณาว่าควรมีการบริหารจัดการอย่างไร ให้เกิดความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าความผิดพลาดหรือความเสียหายจากความเสี่ยงนั้นจะไม่เกิดขึ้นหรือหากเกิดขึ้นก็จะอยู่ในระดับที่ไม่เป็นอันตรายหรือเป็นอุปสรรคต่อความสำเร็จตามวัตถุประสงค์

ขั้นตอนการประเมินความเสี่ยง ประกอบด้วย (อุษณา ภัทรมนตรี, 2543: 4-6)

1. การกำหนดวัตถุประสงค์ วัตถุประสงค์แบ่งเป็น 2 ระดับใหญ่ๆ คือ วัตถุประสงค์ระดับองค์กร และวัตถุประสงค์ระดับกิจกรรม

2. การระบุปัจจัยเสี่ยง ความเสี่ยงของกิจการมีสาเหตุมาจากปัจจัยภายในและภายนอกกิจการ ปัจจัยต่างๆเหล่านี้มีผลต่อการบรรลุตามวัตถุประสงค์ ซึ่งปัจจัยความเสี่ยงแต่ละชนิดจะส่งผลกระทบต่อไม่เท่ากัน นอกจากนั้นยังมีปัจจัยภายนอกที่ไม่สามารถควบคุมได้ เช่น การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี การแข่งขันทางเศรษฐกิจ เป็นต้น

3. การวิเคราะห์ความเสี่ยง หมายถึง การประเมินระดับความสำคัญของความเสี่ยง การกำหนดโอกาสที่จะเกิด และวิธีการพิจารณาที่จะจัดการกับความเสี่ยงที่มีความสำคัญ และมีโอกาสที่จะเกิดสูง

4. การบริหารความเสี่ยง เป็นกลวิธีที่เป็นเหตุเป็นผลในการกำหนดมาตรการเพื่อลดความเสี่ยงให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ และต้องมีการประเมินความเสี่ยงเป็นระยะ พร้อมทั้งปรับเปลี่ยนมาตรการการควบคุมภายในให้เหมาะสม การบริหารความเสี่ยงอาจทำได้โดยการกระจายความเสี่ยง การแบ่งความเสี่ยง และการกำหนดแผนสำรองเหตุฉุกเฉิน

3. กิจกรรมการควบคุม หมายถึง นโยบายและวิธีการต่างๆที่จะสนับสนุนมาตรการที่จะป้องกันความเสี่ยงที่อาจจะเกิดขึ้น

ประเภทของการควบคุมสามารถแบ่งได้เป็น 4 ประเภท (อุษณา ภัทรมนตรี, 2543: 4-6)

1. การควบคุมแบบป้องกัน เป็นการควบคุมเพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยงจากความผิดพลาด ความเสียหาย เช่น การแบ่งแยกหน้าที่งาน การควบคุมการเข้าถึงทรัพย์สิน เป็นต้น

2. การควบคุมแบบแก้ไข เป็นวิธีการควบคุมที่กำหนดขึ้นเพื่อแก้ไขข้อบกพร่องหรือข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นให้ถูกต้อง หรือเพื่อหาวิธีการแก้ไขไม่ให้เกิดข้อผิดพลาดซ้ำอีกในอนาคต

3. การควบคุมแบบส่งเสริม เป็นวิธีการควบคุมที่ส่งเสริม หรือกระตุ้นให้เกิดความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ที่ต้องการ เช่น การให้รางวัลแก่ผู้มีผลงานดี เป็นต้น

4. การควบคุมแบบค้นพบ เป็นการควบคุมเพื่อค้นพบความเสียหาย หรือข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นแล้ว เช่น การสอบทานงาน การสอบย้อนอด การตรวจนับพัสดุ เป็นต้น

การควบคุมทั้ง 4 แบบ มีผลต่อประสิทธิภาพการควบคุมภายใน การควบคุมแบบป้องกันถือว่าเป็นการควบคุมด้านคุณภาพ และเสียค่าใช้จ่ายน้อยกว่าการควบคุมแบบค้นพบ หรือแบบแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นแล้ว แต่การควบคุมแบบค้นพบหรือแบบแก้ไขยังคงมีความสำคัญในการเป็นหลักฐานยืนยันการทำงานของการควบคุมแบบป้องกันว่าได้ผลจริง และป้องกันความสูญหายของทรัพย์สินได้จริง ส่วนการควบคุมแบบส่งเสริมถือว่าเป็นวิธีการควบคุมที่ดี และทันสมัยเพราะมีผลด้านบวกต่อการสร้างขวัญ และกำลังใจของผู้ปฏิบัติงาน

กิจกรรมการควบคุมที่องค์กรควรกำหนดไว้ในระบบการควบคุมภายในประกอบด้วย

1. การกำหนดนโยบาย และวิธีปฏิบัติงานที่ชัดเจน
2. การสอบทาน โดยผู้บริหารสูงสุดและระดับกลาง
3. การดูแลป้องกันทรัพย์สิน
4. การบริหารทรัพยากรบุคคล
5. การบันทึกรายการ และเหตุการณ์อย่างถูกต้องทันเวลา
6. การกระทบยอด
7. การควบคุมระบบสารสนเทศ
8. การแบ่งแยกหน้าที่งาน
9. การจัดทำเอกสารหลักฐาน

4. สารสนเทศและการสื่อสาร ข้อมูลสารสนเทศ เป็นสิ่งจำเป็นสำหรับการบริหารงาน ข้อมูลข่าวสารที่ดี ควรมีความถูกต้อง สมบูรณ์ สะท้อนผลตามความเป็นจริง และมีรายละเอียดที่จำเป็นครบถ้วน ในส่วนการสื่อสารนั้น ได้รวมถึงการสื่อสารกับบุคคลหรือหน่วยงานทั้งภายในและภายนอกองค์กร ข้อมูลสารสนเทศจะมีประโยชน์เมื่อองค์กรมีระบบสื่อสารที่สามารถส่งถึงผู้สมควรได้รับและสามารถนำข้อมูลไปใช้ประโยชน์ได้

ลักษณะของข้อมูลข่าวสารที่มีคุณภาพ ควรจัดให้มีคือ (อุษณา ภัทรมนตรี, 2543: 4-6)

1. มีเนื้อหาสาระสำคัญ และจำเป็นเพื่อใช้ในการตัดสินใจ
2. มีความถูกต้อง สะท้อนผลตามความเป็นจริง และมีรายละเอียดที่จำเป็นครบถ้วน
3. ความเป็นปัจจุบัน เป็นข้อมูลข่าวสารที่ให้ตัวเลขและข้อเท็จจริงล่าสุด
4. จัดทำได้อย่างรวดเร็ว เพื่อให้ผู้ตัดสินใจสามารถนำมาข้อมูลมาใช้ได้อย่างทันเวลา
5. อยู่ในรูปแบบที่เข้าใจง่าย มีความสะดวกในการเข้าถึง แต่ต้องมีความปลอดภัยมิให้ผู้ไม่มีหน้าที่เกี่ยวข้องเข้าถึงข้อมูลข่าวสารนั้นได้

การสื่อสาร การสื่อสารทั้งภายใน และภายนอกองค์กรต้องมีประสิทธิภาพ และประสิทธิผล

1. ประสิทธิภาพของการสื่อสารหมายถึง การจัดระบบการสื่อสารข้อมูลส่งไปยังผู้ที่ควรได้รับ หรือมีไว้พร้อมสำหรับผู้ที่ใช้ข่าวสารนั้น
2. ประสิทธิภาพของการสื่อสารหมายถึง การใช้ข้อมูลให้เกิดประโยชน์ในการตัดสินใจต่างๆ และสามารถเรียกมาใช้ได้ทันทีที่ต้องการ
5. การติดตามและประเมินผล การติดตามและประเมินผลระบบการควบคุมภายในช่วยให้ผู้บริหารมั่นใจได้ว่า นโยบายและวิธีการต่างๆที่กำหนดไว้มีการปฏิบัติตามอย่างมีประสิทธิภาพอยู่หรือไม่

การติดตามประเมินผลควรดำเนินการในลักษณะต่างๆดังนี้ (อุษณา ภัทรมนตรี ,2543 :4-6)

1. การติดตามและประเมินผลระหว่างการปฏิบัติงาน อาจเรียกว่าการติดตามผลอย่างต่อเนื่อง หรือการประเมินผลอย่างต่อเนื่อง
2. การประเมินผลเป็นรายครั้ง ซึ่งแยกเป็นการประเมินการควบคุมด้วยตนเอง และการประเมินการควบคุมอย่างเป็นอิสระ

#### 2.1.1.1 ความหมายและความสำคัญของการควบคุมภายใน

The Committee of Sponsoring Organization of the Trade way Commission (COSO) .1994 ให้คำนิยามไว้ดังนี้

“ Internal control is a process, effected by an entity’s board of directors, management and other personal, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives in the following categories:



- Effective and efficiency of operations
- Reliability of financial reporting
- Compliance with applicable laws and regulation”

แปลได้ว่า การควบคุมภายใน หมายถึง กระบวนการปฏิบัติงานที่ทุกคนในองค์กร ตั้งแต่คณะกรรมการบริษัท ผู้บริหารทุกระดับ และพนักงานทุกคนมีบทบาทความรับผิดชอบร่วมกัน การควบคุมภายในทุกกำหนดขึ้น เพื่อสร้างความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลในการบรรลุวัตถุประสงค์ 3 ด้าน ได้แก่ เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพ และประสิทธิผลของการปฏิบัติงาน เพื่อให้เกิดความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงินการบัญชี และเพื่อส่งเสริมให้มีการปฏิบัติตามกฎหมายและกฎระเบียบที่เกี่ยวข้อง

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (2540: 1) ได้ให้ความหมายของคำว่า “การควบคุมภายใน” ไว้ว่า หมายถึง กระบวนการ แผนการจัดองค์การ ระบบงาน และวิธีการ ซึ่งมีอยู่ภายในองค์กร รวมถึงการกระทำใดๆ โดยผู้บริหารที่มีวัตถุประสงค์หลัก เพื่อให้เกิดความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลในเรื่องใดเรื่องหนึ่งหรือหลายเรื่อง

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (2540: 2-3) ได้ให้ความสำคัญของการควบคุมภายใน หรือ จุดอ่อนของการควบคุมภายใน หรือ Weaknesses in Internal Control ว่าเป็นเรื่องที่นักบริหารผู้ประสบความสำเร็จ จะละเลยที่จะไม่ให้ความสำคัญกับการควบคุมภายในไม่ได้เป็นอันขาด เพราะการบริหารที่ปราศจากการควบคุมภายในที่รัดกุมเพียงพอ ย่อมไม่อาจวางใจได้ว่า ผลการดำเนินงานจะประสบความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ที่ผู้บริหารกำหนดไว้ ยิ่งไปกว่านั้น การขาดการควบคุมภายในที่ดีย่อมเปิดโอกาสให้เกิดความเสียหายอย่างใหญ่หลวง ไม่ว่าจะเป็นความเสียหายในรูปความสิ้นเปลืองความสูญเปล่าของการใช้ทรัพยากร ความผิดพลาดหรือการกระทำอันเป็นการทุจริตของพนักงาน หรือผู้บริหารได้เสมอ โดยเฉพาะเมื่อสถานการณ์ที่ระบบการควบคุมภายในย่อหย่อนนั้น กลายเป็นสถานการณ์ที่เข้าวนให้กระทำทุจริต นักบริหารที่ไม่ให้ความสำคัญกับการจัดให้มีการควบคุมภายในที่รัดกุมเพียงพอ เปรียบเสมือนผู้อยู่ในความประมาท ซึ่งเป็นหนทางแห่งความหายนะโดยแท้ นอกจากนี้การควบคุมภายใน ยังมีความสำคัญในการบริหารจัดการองค์กรในการบริหารจัดการองค์กรให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ ผู้บริหารขององค์กรมีหน้าที่สำคัญ 4 ประการ ได้แก่ การวางแผน (Planning) การจัดองค์การ (Organization) การสั่งการ (Directing) และ การควบคุม (Controlling) เพื่อให้องค์กรสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ที่ได้ตั้งไว้ โดยการวางแผนเป็นการตั้งวัตถุประสงค์ และเป้าหมายขององค์กรในการใช้ประโยชน์ทรัพยากรขององค์กร ไม่ว่าจะเป็นเงินทุน ทรัพย์สิน หรือบุคลากรขององค์กรอย่างมีประสิทธิภาพ ในขณะที่การจัดองค์การเป็นการวางโครงสร้างทรัพยากรต่างๆ อย่างมีระบบตามกรอบของแผนงานที่ได้วางไว้ การสั่งการ

เป็นการให้อำนาจการสั่งการ การติดตามรวมถึงการประเมินผลการดำเนินการเพื่อให้สอดคล้องกับกฎระเบียบ ขั้นตอน และมาตรฐานที่ได้สร้างไว้ หน้าที่ประการสุดท้าย ได้แก่ การควบคุม เป็นการกระทำใดๆ โดยฝ่ายบริหารคณะกรรมการหรือกลุ่มบุคคลอื่นๆ เพื่อจัดการความเสี่ยง และช่วยให้องค์กรบรรลุเป้าหมายและวัตถุประสงค์

ข้อสังเกตขั้นพื้นฐานของความสำคัญของการควบคุมภายใน (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2540: 6)

1. การควบคุมภายในเป็นกระบวนการที่ต่อเนื่อง ซึ่งแทรกเข้าไปในกิจกรรมต่างๆ ขององค์กร หรือแฝงอยู่ในวิธีการดำเนินธุรกิจของผู้บริหาร การควบคุมภายในไม่ใช่ส่วนที่เพิ่ม (Build on) จากการดำเนินงานตามปกติ แต่เป็นกระบวนการที่ต้องสร้างให้มีขึ้น (Build in) ในองค์กร

2. การควบคุมภายในเป็นสิ่งที่มิขึ้นโดยคนในองค์กร ในที่นี้หมายถึง คณะกรรมการบริษัท ผู้บริหาร หรือผู้ปฏิบัติงานทุกระดับในองค์กร ผู้บริหารระดับสูงซึ่งเป็นผู้ที่มีส่วนอย่างมากในการกำหนดทิศทาง และอนุมัตินโยบายหรือรายการสำคัญ ดังนั้น คณะกรรมการบริหาร หรือผู้บริหารระดับสูง จึงเป็นส่วนสำคัญมากในการจัดให้มีระบบการควบคุมภายใน

3. การควบคุมภายใน ไม่ว่าจะได้รับการออกแบบหรือดำเนินการอย่างไร ก็ให้ได้เพียงความมั่นใจในระดับที่สมเหตุสมผลเท่านั้น เพราะการควบคุมภายในมีข้อจำกัด และข้อจำกัดที่สำคัญที่สุดคือ การที่ผู้บริหารสามารถที่จะฝ่าฝืน (Override) ระบบการควบคุมภายในได้

**2.1.1.2 แนวคิดเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายใน** จากการศึกษาเกี่ยวกับเรื่องระบบการควบคุมภายใน ได้มีแนวคิดและทฤษฎีของการควบคุมภายในเกิดขึ้น พอสรุปเป็นแนวคิดเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในได้ดังนี้ (คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน, 2545: 1-2)

1. การควบคุมภายในเป็นส่วนประกอบที่แทรก หรือแฝงอยู่ในการปฏิบัติงานตามปกติ การควบคุมภายในมิใช่เหตุการณ์ใด เหตุการณ์หนึ่ง และมีใช่ผลสุดท้ายของการกระทำ แต่เป็นกระบวนการ (Process) ที่ต่อเนื่อง และแทรกหรือแฝงอยู่ (Built in) ในการปฏิบัติงานปกติของทุกหน่วยงาน ฝ่ายบริหารควรนำการควบคุมภายในมาใช้เป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการบริหารงาน (Planning) การดำเนินงาน (Operation) และการติดตามผล (Monitoring)

2. การควบคุมภายในเกิดขึ้นได้โดยบุคลากรทุกระดับ และต้องมีการยอมรับ บุคลากรทุกระดับเป็นผู้มีบทบาทสำคัญในการที่ทำให้มีการควบคุมภายในเกิดขึ้น โดยที่ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดี โดยการกำหนดวัตถุประสงค์กว้างไกลการควบคุม และกำหนดกิจกรรมต่างๆ รวมทั้งการติดตามประเมินผล

3. การควบคุมภายในก่อให้เกิดความเชื่อมั่นในระดับที่สมเหตุสมผลเท่านั้น ถึงแม้ว่าระบบการควบคุมภายใน จะออกแบบไว้ดีเพียงใดก็ตาม ก็ไม่สามารถทำให้มั่นใจได้ว่าการดำเนินงานจะบรรลุวัตถุประสงค์อย่างสมบูรณ์ เพราะยังมีปัจจัยอื่นที่มีผลกระทบโดยตรง เช่น การใช้ดุลยพินิจผิดพลาด การสมรู้ร่วมคิดกัน การปฏิบัติผิดกฎหมาย ระเบียบ และกฎเกณฑ์ที่กำหนดไว้

4. การควบคุมภายในก็เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ 3 ประการ คือ การมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการปฏิบัติงาน ความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงินการบัญชี และการปฏิบัติตามกฎระเบียบที่เกี่ยวข้อง

**2.1.1.3 วัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน** (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2546: 32-33) สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งสหรัฐอเมริกาได้กำหนดวัตถุประสงค์ของการควบคุมไว้ในมาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายใน ฉบับที่ 400 ประกาศใช้ตั้งแต่ปี พ.ศ.2521 โดยอยู่ภายใต้มาตรฐานเรื่อง ลักษณะของงานตรวจสอบภายในดังนี้

1. ความเชื่อถือได้ และความถูกต้องของข้อมูลและรายงานทางการเงิน และการปฏิบัติงาน ในขณะที่กิจการมีขนาดใหญ่ และมีความซับซ้อนมากขึ้น ระบบสารสนเทศ ก็ทวีความสำคัญเพิ่มมากขึ้นเรื่อยๆ ระบบสารสนเทศที่มีความถูกต้อง และมีความเชื่อถือได้นั้นเป็นสิ่งสำคัญยิ่งสำหรับกระบวนการตัดสินใจของผู้บริหาร และโดยทั่วไประบบสารสนเทศแบ่งได้ 2 ด้าน คือ

1. ระบบสารสนเทศด้านการบัญชี จะผลิตรายงานทางการเงินขององค์กรงบประมาณต่างๆ และรายงานต้นทุนให้แก่ผู้จัดการทั้งหลายทราบ

2. ระบบสารสนเทศด้านการปฏิบัติงานนั้น โดยปกติจะเก็บรวบรวมข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานด้านต่างๆ เช่น ชั่วโมงการทำงาน จำนวนลูกค้า เป็นต้น แล้วผลิตรายงานเกี่ยวกับระดับของการดำเนินกิจกรรมต่างๆ รายงานเกี่ยวกับงานในหน้าที่ต่างๆ

2. การปฏิบัติตามนโยบาย แผนงาน กระบวนการปฏิบัติงาน กฎหมาย และกฎระเบียบ การออกนโยบาย แผนงาน และวิธีปฏิบัติงานเป็นวิธีการที่ผู้บริหารมักนำมาใช้ในการคงไว้ซึ่งระบบการควบคุมภายในองค์กร ส่วนกฎหมายและข้อบังคับต่างๆก็เป็นสิ่งที่ใช้บังคับองค์กรที่มาจากภายนอก วัตถุประสงค์ของการควบคุมข้อนี้ก็เพื่อที่จะให้เชื่อมั่นได้ว่า การปฏิบัติงานจะเป็นไปตามที่ได้วางแผนไว้อย่างมีระบบและเป็นระเบียบ การฝ่าฝืน หรือไม่ปฏิบัติตามวิธีการควบคุมอาจทำให้ไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ที่วิธีการควบคุมเหล่านั้นต้องการส่งเสริมได้

3. การดูแลป้องกันสินทรัพย์ วัตถุประสงค์ของการควบคุมข้อนี้ก็เพื่อดูแล ป้องกัน และรักษาสินทรัพย์ขององค์กรให้อยู่ในสภาพที่พร้อมใช้สำหรับการนำไปใช้ประโยชน์ และปลอดภัยจากการรั่วไหล สิ้นเปลือง สูญเปล่า หรือการกระทำทุจริต



#### 2.1.1.4 กิจกรรมการควบคุมพื้นฐาน

การกำหนดกิจกรรมการควบคุมขึ้นอยู่กับความเสี่ยง หากเรื่องใดมีความเสี่ยงสูง ควรมีกิจกรรมการควบคุมที่มีประสิทธิผล เพื่อลดความเสี่ยงจากการควบคุม (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2546: 55-57)

1. การควบคุมด้านองค์กร (Organization Control) เป็นตัวกำหนดกรอบของกิจกรรมต่างๆ ที่กระทำภายในองค์กร การควบคุมด้านนี้มีตั้งแต่การควบคุมทั่วไป จนถึงการควบคุมเฉพาะอย่าง การควบคุมแบบนี้จะมีตั้งแต่การกำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบ สายการบังคับบัญชา และข้อกำหนดที่เฉพาะเจาะจง ในงานแต่ละงาน การควบคุมเกี่ยวกับองค์กร มีอยู่ใน 4 รูปแบบคือ

รูปแบบที่ 1 วัตถุประสงค์ อำนาจ และหน้าที่ภายในองค์กร องค์กรต่างๆจะกำหนดแนวทางโดยรวมให้แก่หน่วยงานหรือฝ่ายต่างๆ ด้านการจัดให้มีค่าแกลงวัตถุประสงค์ อำนาจหน้าที่ ความรับผิดชอบ รวมทั้งสายการบังคับบัญชา และสายการรายงานด้วย

รูปแบบที่ 2 โครงสร้างองค์กร ผู้บริหารเป็นผู้จัดแบ่งทรัพยากรให้แก่ส่วนงานต่างๆเป็นต้นว่า งานจัดการทางการเงิน การผลิต การตลาด งานด้านวิศวกรรม การส่งสินค้าและรับของ และงานวิจัยและพัฒนา การจัดแบ่งหน้าที่เหล่านี้ก่อให้เกิดโครงสร้างขององค์กรทั้งหมด

รูปแบบที่ 3 อำนาจการตัดสินใจ การกำหนดกรอบอำนาจการตัดสินใจที่สำคัญๆ ที่หน่วยงานต่างๆภายในองค์กรจะต้องรับผิดชอบ เช่น การตัดสินใจเลือกใช้หลักการบัญชี หรือการตัดสินใจของผู้จัดการฝ่ายการผลิตที่จะเลือกใช้วิธีการผลิตที่เหมาะสมในอันที่จะทำให้การผลิตได้ผลตามที่ต้องการ เป็นต้น

รูปแบบที่ 4 คำอธิบายลักษณะงาน/หน้าที่งาน ซึ่งรวมถึงการแบ่งแยกหน้าที่ในงานที่เกี่ยวข้องกัน เป็นวิธีการควบคุมองค์กรระดับที่ลงลึกไปในรายละเอียดมากที่สุด โดยแสดงอยู่ในรูปคำอธิบายลักษณะและหน้าที่งานแต่ละงาน เป็นลายลักษณ์อักษร ซึ่งมีรายละเอียดเกี่ยวกับ ลักษณะเฉพาะที่กำหนดไว้ในแต่ละงาน หน้าที่ที่ต้องรับผิดชอบ โดยเฉพาะ สายการรายงาน หรือสายการบังคับบัญชา และคุณสมบัติที่ต้องการในงานนั้น ได้แก่ การฝึกอบรมและประสบการณ์

2. การควบคุมด้านการปฏิบัติงาน เป็นเครื่องมือกำหนดวิธีการปฏิบัติงานในแต่ละกิจกรรมภายในองค์กร การควบคุมการปฏิบัติงานมี 7 วิธี คือ

วิธีที่ 1 การวางแผน เป็นวิธีการควบคุมทางการปฏิบัติงานขั้นต้น การวางแผนที่มีประสิทธิผล จะเป็นพื้นฐานแห่งความสำเร็จขององค์กร การวางแผนมีตั้งแต่การวางแผนโดยทั่วไป จนถึงการวางแผนที่ละเอียดมาก อย่างไรก็ตาม องค์กรควรจะต้องจัดทำเอกสารในการวางแผนได้ด้วย โดยปกติการวางแผนจะต้องมีตั้งแต่ระยะสั้นจนถึงระยะยาว ซึ่งเวลาของแผนอาจแตกต่างกันไปในแต่ละองค์กร

วิธีที่ 2 การงบประมาณ งบประมาณจะให้รายละเอียดเกี่ยวกับการเงิน และการปฏิบัติงาน ซึ่งคาดว่าจะเกิดขึ้นในระยะเวลาที่งบประมาณครอบคลุมถึง งบประมาณยังสามารถใช้เป็นเครื่องมือในการควบคุมที่ได้ผล รวมทั้งใช้ในการจัดสรรทรัพยากรขององค์กรที่มีอย่างจำกัดได้อย่างมีประสิทธิภาพด้วย

วิธีที่ 3 ระบบบัญชีและสารสนเทศ เป็นการบันทึกกิจกรรมต่างๆขององค์กร ก่อให้เกิดการรายงานสรุปเป็นเอกสารอย่างเป็นระบบ ซึ่งจะให้ข้อมูลที่สำคัญแก่ผู้บริหาร ระบบบัญชีและสารสนเทศจะมีแทรกอยู่ทั่วไปในองค์กร และควรแสดงให้เห็นถึงภาพของกิจกรรมต่างๆ ในองค์กรที่เชื่อมต่อเข้าด้วยกัน

วิธีที่ 4 การจัดทำเอกสาร วิธีปฏิบัติขั้นพื้นฐานของระบบควบคุมภายในก็คือ การจัดทำเอกสารของกิจกรรมต่างๆไว้อย่างหลากหลายรูปแบบ ซึ่งต้องพิจารณาถึงความจำเป็นของเอกสาร อายุของการจัดเก็บ รวมทั้งข้อกำหนดกฎหมาย ประเด็นการควบคุมอื่นๆ ที่ควรจะมีตามมา ในการจัดเก็บเอกสารในรูปแบบของสื่อต่างๆด้วย

วิธีที่ 5 การให้อำนาจอนุมัติ การทำธุรกรรมใดๆในนามขององค์กรควรได้รับมอบหมายให้ดำเนินการได้ หรือได้รับอนุมัติก่อนดำเนินการ และควรมีการสอบทานการมอบหมายดังกล่าวเป็นครั้งคราว เพื่อก่อให้เกิดความเชื่อมั่นได้ว่า "ไม่ได้มีการใช้อำนาจไปในทางที่ผิด" ใดๆก็ตาม การมอบอำนาจหรือการสอบทานก็ต้องมีการจัดทำเอกสารไว้เป็นหลักฐานเช่นกัน ทั้งนี้เพื่อป้องกันองค์กร และบุคคลซึ่งกระทำการตัดสินใจนั้น

วิธีที่ 6 นโยบาย และขั้นตอนการปฏิบัติงาน จะเป็นแนวทางที่จำเป็นสำหรับกิจกรรมต่างๆ ในองค์กร นโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานจะช่วยก่อให้เกิดความมั่นใจได้ว่าการปฏิบัติงานเป็นไปตามคุณภาพในระดับที่ต้องการอย่างสม่ำเสมอ

วิธีที่ 7 ความมีระเบียบเรียบร้อย ได้แก่ ความมีระเบียบเรียบร้อยของการจัดบันทึกรายการต่างๆ รวมถึงสถานที่ทำงาน สถานที่เก็บของ รวมทั้งความมีระเบียบของขั้นตอนการทำงานด้วย

3. การควบคุมด้านการจัดการบุคลากร เป็นวิธีการควบคุมที่จะช่วยให้เกิดความมั่นใจในการปฏิบัติงานที่เหมาะสมของพนักงานในองค์กรได้ การควบคุมนี้มีอยู่ใน 4 รูปแบบได้แก่

รูปแบบที่ 1 การสรรหา และการจัดจ้างพนักงานที่เหมาะสม โดยทั่วไปองค์กรต่างๆจะกำหนดแนวทางเกี่ยวกับคุณสมบัติของพนักงานในตำแหน่งต่างๆ ผู้ที่มีคุณสมบัติดังกล่าวก็ จะได้รับการคัดเลือก เพราะถึงแม้ว่าองค์กรจะมีโครงสร้างที่ดี มีการกำหนดสายการบังคับบัญชาที่ดี แต่ถ้าได้พนักงาน ที่ไม่เหมาะสมที่จะปฏิบัติตามหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายแล้ว ก็อาจจะทำให้องค์กรเกิดปัญหาได้ แม้ว่าจะเป็นองค์กรที่มีการควบคุมที่ได้รับการออกแบบมาอย่างดีแล้วก็ตาม

รูปแบบที่ 2 การฝึกอบรม และการพัฒนาพนักงาน เพื่อที่จะพัฒนาความรู้ ความสามารถของพนักงาน และเพื่อความก้าวหน้าภายในองค์กรด้วย

รูปแบบที่ 3 การควบคุมดูแลการปฏิบัติงาน หัวหน้างาน และพนักงานส่วนใหญ่ จำเป็นต้องได้รับการดูแลด้านการปฏิบัติงาน ไม่มากก็น้อย ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับความสามารถของพนักงาน แต่ละคน รวมทั้งความสลับซับซ้อนของงานที่ได้รับมอบหมายด้วย

รูปแบบที่ 4 การควบคุมโดยการสอบทาน การควบคุมโดยการสอบทานเป็นระยะ จะช่วยให้องค์กรสามารถประเมินความคืบหน้า และผลการปฏิบัติงานของพนักงาน รวมถึงการ ดำเนินงานในด้านต่างๆด้วย

#### 2.1.1.5 ประโยชน์ของการควบคุมภายใน (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2540: 18)

1. การควบคุมภายในที่ดี ซึ่งได้รับการปฏิบัติตามอย่างมีประสิทธิภาพ จะมีส่วนช่วย อย่างสำคัญในการดำเนินงานขององค์กรให้มีประสิทธิภาพ และบรรลุวัตถุประสงค์ที่วางไว้ ซึ่งหมายถึงการทำกำไรได้ตามเป้าหมายที่ผู้บริหารกำหนดไว้ด้วย
2. การควบคุมภายในช่วยป้องกันไม่ให้เกิดการใช้ทรัพยากรเป็นไปอย่างสิ้นเปลือง หรือ ป้องกันความสูญเสีย สูญเปล่าของทรัพยากรที่นำไปใช้ในการดำเนินงานด้านต่างๆ
3. การควบคุมภายในช่วยทำให้เกิดความมั่นใจตามที่ควรว่า รายงานทางการเงินทั้ง รายงานที่ใช้เพื่อการภายใน และรายงานที่เสนอต่อบุคคลภายนอก มีความถูกต้องสมบูรณ์และ เชื่อถือได้
4. การควบคุมภายในที่ได้รับการออกแบบไว้ดี จะช่วยกำกับให้การปฏิบัติการด้าน ต่างๆ สอดคล้องกับกฎหมาย และระเบียบ ที่ใช้บังคับกับองค์กร ซึ่งเป็นการป้องกันมิให้องค์กรเสีย ชื่อเสียง หรือเกิดความเสียหายด้านการเงิน หรือด้านอื่นๆ ที่อาจเกิดขึ้นหากมีการกระทำผิดกฎหมาย หรือระเบียบ

2.1.1.6 อุปสรรค และสาเหตุที่ทำให้ระบบหรือมาตรการควบคุมภายในล้มเหลว คือ (ตลาด หลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2540: 5)

1. การใช้วิจารณญาณ หรือดุลยพินิจในการตัดสินใจทางธุรกิจ โดยเฉพาะต้องตัดสินใจ บ่อยๆ ภายใต้อิทธิพลของแรงกดดันบางประการทางธุรกิจ
2. ผู้บริหารใช้อำนาจสั่งการ หรือยกเว้นกฎเกณฑ์ในสิ่งที่ตนสั่งการให้ปฏิบัติ
3. ผู้ปฏิบัติงานแต่ละคน ไม่ปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายใน
4. พนักงานสมคบกันฉ้อ โกงกิจการ โดยไม่ปฏิบัติตามมาตรการการควบคุมภายใน แล้ว หาประโยชน์ร่วมกัน
5. ผู้ปฏิบัติขาดความเข้าใจกลไกของการควบคุมที่กำหนดขึ้น

6. การจัดให้มีระบบการควบคุมภายในขึ้น ทำให้เกิดต้นทุนที่สูง และอาจไม่คุ้มกับประโยชน์ที่ได้รับ

**2.1.2 แนวคิดเกี่ยวกับลักษณะเชิงคุณภาพของรายงานทางการเงิน (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2546)**

แม่บทการบัญชี (Accounting Framework) ได้กำหนดแนวคิดเกี่ยวกับลักษณะเชิงคุณภาพของรายงานทางการเงินว่าประกอบด้วย 4 องค์ประกอบ คือ

1. ความเข้าใจได้ (Understandability) หมายถึง ข้อมูลในงบการเงินที่มีคุณสมบัติของความเข้าใจได้เมื่อผู้ใช้งบการเงินที่มีความรู้ตามควรเกี่ยวกับธุรกิจ กิจกรรมเชิงเศรษฐกิจและการบัญชี รวมทั้งมีความตั้งใจตามควรที่จะศึกษาข้อมูลดังกล่าวสามารถเข้าใจได้

2. ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (Relevance) หมายถึง ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้ก็ต่อเมื่อข้อมูลนั้นช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินเหตุการณ์ในอดีต ปัจจุบันและอนาคต รวมทั้งช่วยยืนยันหรือชี้ข้อผิดพลาดของผลการประเมินที่ผ่านมาของผู้ใช้งบการเงินได้

3. ความเชื่อถือได้ (Reliability) หมายถึง ข้อมูลที่มีคุณสมบัติความเชื่อถือได้ ต้องปราศจากความผิดพลาดที่มีนัยสำคัญและความลำเอียง ซึ่งทำให้ผู้ใช้ข้อมูลสามารถเชื่อถือได้ว่าข้อมูลนั้นเป็นตัวแทนอันเที่ยงตรงของข้อมูลที่ต้องการให้แสดงหรือควรแสดง

4. การเปรียบเทียบได้ (Comparability) หมายถึง งบการเงินที่สามารถเปรียบเทียบงบการเงินระหว่างกิจการเพื่อประเมินฐานะทางการเงินหรือการวัดมูลค่าการแสดงผลกระทบทางการเงินของรายการ เหตุการณ์ทางบัญชีที่มีลักษณะที่คล้ายกัน

**2.1.2.1 แนวคิดเกี่ยวกับความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน (นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันทเพชร, 2548)**

ความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงินประกอบด้วย 7 องค์ประกอบ คือ

1. ความมีอยู่จริง (Existence) หมายถึง สินทรัพย์และหนี้สินมีอยู่จริง ณ วันใดวันหนึ่งของกิจการ ณ วันใดวันหนึ่ง

2. สิทธิและภาระผูกพัน (Right and Obligations) หมายถึง สินทรัพย์และหนี้สินเป็นของกิจการ ณ วันใดวันหนึ่ง

3. เกิดขึ้นจริง (Occurrence) หมายถึง รายการหรือเหตุการณ์เกิดขึ้น และเกี่ยวข้องกับกิจการในระหว่างงวดบัญชี

4. ความครบถ้วน (Completeness) หมายถึง สินทรัพย์ หนี้สิน และรายการหรือเหตุการณ์ใดๆ บันทึกไว้หรือเปิดเผยไว้โดยครบถ้วน

5. การแสดงมูลค่าหรือการตีราคา (Valuation) หมายถึง สินทรัพย์ และหนี้สินบันทึกไว้ในมูลค่าหรือราคาที่เหมาะสม

6. การวัดมูลค่า (Measurement) หมายถึง รายการหรือเหตุการณ์บันทึกไว้ในจำนวนที่ถูกต้องและรายได้หรือรายจ่ายได้รับการบันทึกไว้ในงวดบัญชีที่ถูกต้อง

7. การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล (Presentation and Disclosure) หมายถึง รายการในงบการเงินมีการบรรยายลักษณะ รวมทั้งการจัดประเภทและเปิดเผยไว้อย่างถูกต้อง

### 2.1.3 Sarbanes-Oxley Act of 2002 ([www.sox-online.com/basics.html](http://www.sox-online.com/basics.html))

รัฐสภาแห่งสหรัฐอเมริกา (United States Congress) เป็นสถาบันฝ่ายนิติบัญญัติสูงสุดในระบบการปกครองของสหรัฐอเมริกา ซึ่งเป็นระบบสภาคู่ ที่ประกอบด้วยวุฒิสภา (United States Senate) มีสมาชิกจำนวน 100 คน และระบบสภาผู้แทนราษฎร (United House of Representatives) มีสมาชิกจำนวน 435 คน โดยรัฐธรรมนูญสหรัฐอเมริกาได้ให้อำนาจในการออกกฎหมายแก่รัฐสภาทั้งวุฒิสภา และสภาผู้แทนราษฎรมีอำนาจเท่ากันในกระบวนการออกกฎหมาย โดยก่อนที่จะออกเป็นกฎหมายได้นั้น ต้องมีการออกร่างรัฐบัญญัติ ซึ่งจะผ่านการพิจารณาให้ความเห็นชอบทั้งสภาผู้แทนราษฎร และวุฒิสภา ด้วยจำนวนเสียง 2 ใน 3 เมื่อผ่านการพิจารณาเห็นชอบของทั้ง 2 สภาแล้ว จะเป็นขั้นตอนของการนำเสนอให้ประธานาธิบดีให้ความเห็นชอบภายใน 10 วัน หากประธานาธิบดีได้ให้ความเห็นชอบแล้ว จะประกาศใช้เป็นกฎหมาย ซึ่งจะมีผลในวันที่ประธานาธิบดีได้ลงนาม แต่หากประธานาธิบดีมีการคัดค้าน จะได้จัดทำหนังสือคัดค้าน พร้อมทั้งให้ทั้ง 2 สภานำร่างรัฐบัญญัติกลับไปพิจารณาใหม่ แล้วนำเสนอให้ประธานาธิบดีเห็นชอบอีกครั้งหนึ่ง (มานิตย์ จุมปา และ พรสันต์ เลี้ยงบุญเลิศชัย, 2552: 64-65)

ประเทศสหรัฐอเมริกา ได้ออกกฎหมายซาเบนส์ ออกซ์เลย์ (Sarbanes Oxley Act) เมื่อวันที่ 30 กรกฎาคม 2545 โดยวุฒิสภา Paul Sarbanes (Senator Paul Sarbanes) กับสมาชิกสภาผู้แทนราษฎร Michael Oxley (Representative Michael Oxley) ซึ่งดำรงตำแหน่งรัฐมนตรีว่าการกระทรวงแรงงานในขณะนั้น ในการประชุมคณะกรรมการเมื่อวันที่ 24 กรกฎาคม 2545 เห็นชอบร่างรัฐบัญญัติฉบับนี้ และได้ตั้งชื่อกฎหมายฉบับนี้ว่า “Sarbanes Oxley Act” โดยการออกกฎหมายฉบับนี้ได้รับการลงคะแนนเสียงจากวุฒิสภาจำนวน 99 เสียงที่เห็นด้วยกับการออกกฎหมายฉบับนี้ และงดออกเสียงจำนวน 1 เสียง สำหรับสภาผู้แทนราษฎรนั้นมีจำนวน 423 เสียงที่เห็นด้วยกับการออกกฎหมายฉบับนี้ ไม่เห็นด้วยจำนวน 3 เสียง และงดออกเสียงจำนวน 8 เสียง วันที่ 30 กรกฎาคม 2545 ประธานาธิบดีจอร์จดับเบิลยูบุช (President George W. Bush) ได้ลงนามในกฎหมายฉบับนี้ และส่งผลให้มีผลบังคับใช้ในวันนี้ด้วยเช่นกัน กฎหมายซาเบนส์ ออกซ์เลย์ เป็นกฎหมายเพื่อปฏิรูปการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทจดทะเบียนในประเทศสหรัฐอเมริกา เพื่อช่วยฟื้นฟูความเชื่อมั่นของ



นักลงทุน มีการสร้างคณะกรรมการที่กำกับดูแลบริษัทมหาชนพิจารณาทบทวนหลักเกณฑ์เรื่องความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี กฎหมายฉบับนี้ได้แบ่งออกเป็น 11 หมวด ดังนี้

**หมวด 1 คณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด (Public Company Accounting Oversight Board หรือ PCAOB)** กฎหมายฉบับนี้ได้กำหนดให้มีคณะกรรมการ PCAOB คอยทำหน้าที่ในการกำกับดูแลงานสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียน เพื่อคอยปกป้องผลประโยชน์ของ นักลงทุน และผลประโยชน์สาธารณะอื่นๆ ในการให้ข้อมูลความถูกต้องและความเป็นอิสระของรายงานการสอบบัญชี คอยสอบสวนการปฏิบัติงานการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี

**หมวด 2 ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี (Auditor Independence)** กฎหมายฉบับนี้ กำหนดงานบริการที่สำนักงานสอบบัญชีไม่สามารถให้บริการได้ เนื่องจากอาจจะกระทบกระเทือนต่อความเป็นอิสระของการแสดงความเห็นต่องบการเงินดังนี้

1. การจัดทำบัญชีหรืองานบริการอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการบันทึกรายการบัญชี หรืองบการเงินของลูกค้าที่รับสอบบัญชี
2. การออกแบบระบบข้อมูลทางการเงินและการนำมาปฏิบัติ
3. การประเมินราคาทรัพย์สิน หรือการประเมินมูลค่าของกิจการ
4. การคำนวณคณิตศาสตร์ประกันภัย
5. การให้บริการตรวจสอบภายใน
6. การบริหารทรัพยากรมนุษย์
7. การเป็นนายหน้า หรือที่ปรึกษาการลงทุน
8. การให้บริการด้านที่ปรึกษากฎหมาย และบริการผู้เชี่ยวชาญที่ไม่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี
9. การบริการอื่นๆ ตามที่คณะกรรมการ PCAOB ได้กำหนดขึ้นเป็นระยะ

**หมวด 3 ความรับผิดชอบของบริษัท (Corporate Responsibility)** กำหนดหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบทำการแต่งตั้ง และกำหนดค่าตอบแทนและกำกับดูแลการปฏิบัติงานของสำนักงานสอบบัญชี รวมถึงได้กำหนดความรับผิดชอบของบริษัทในการจัดทำรายงานทางการเงินและรับรองในรายงานประจำปี และประจำปีไตรมาส เพื่อส่งให้กับ กตต.สหรัฐอเมริกาว่าได้สอบทานด้านความถูกต้องของรายงานทางการเงินตามที่ควรในสาระสำคัญ และรับรองว่ารายงานทางการเงินปราศจากข้อมูลอันเป็นเท็จซึ่งมีสาระสำคัญ

#### หมวด 4 การเปิดเผยข้อมูลทางการเงินที่มากขึ้น (Enhanced Financial Disclosures)

มาตราที่ถือว่าสำคัญที่สุดของหมวดนี้ คือมาตรา 404 “การประเมินการควบคุมภายในของผู้บริหาร” โดยก.ล.ต.ของสหรัฐอเมริกาได้ตั้งกฎเกณฑ์ขึ้นว่า ในรายงานประจำปีของบริษัทจดทะเบียนจะต้องมีการกล่าวถึงการควบคุมภายใน 2 ข้อดังต่อไปนี้

1. ผู้บริหารเป็นผู้มีความรับผิดชอบในการจัดให้มีและดำรงให้มีซึ่ง โครงสร้างและวิธีการในการควบคุมภายในที่เพียงพอในการรายงานทางการเงิน
2. ผู้บริหารจัดให้มีการประเมินความมีประสิทธิภาพของ โครงสร้าง และวิธีการในการควบคุมภายในของบริษัทจดทะเบียนในการรายงานทางการเงิน

#### หมวด 5 ผู้วิเคราะห์ความขัดแย้งทางผลประโยชน์ (Analyst Conflicts of Interest)

เนื่องจากส่วนใหญ่แล้วบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์จะมีนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ บางครั้งการจัดทำรายงานและการวิจัยของนักวิเคราะห์อาจมีการเขียนรายงานเพื่อสนับสนุน ให้มีธุรกรรมซื้อขายหุ้นที่ตนมีส่วนได้เสีย ทาง ก.ล.ต. ของสหรัฐอเมริกาจึงได้กำหนดหลักเกณฑ์ต่างๆออกมา เพื่อพัฒนาวัตถุประสงค์ของงานวิจัย ตลอดจนทำให้นักลงทุนได้รับข้อมูลที่เป็นประโยชน์และเชื่อถือได้

**หมวด 6 คณะกรรมการทรัพยากรและผู้มีอำนาจ (Commission Resources and Authority)** หมวดนี้ได้กล่าวถึงการจัดสรรเงินกองทุนส่วนเพิ่มสำหรับ ก.ล.ต. ของสหรัฐอเมริกา เช่น

- จัดสรรจำนวนเงิน 102,700,000 ดอลลาร์สหรัฐ สำหรับเงินชดเชย รวมถึงเงินเดือนและผลประโยชน์อื่นๆ
- จัดสรรจำนวนเงิน 108,400,000 ดอลลาร์สหรัฐ สำหรับเทคโนโลยีสารสนเทศ และงานเสริมสร้างความปลอดภัย
- จัดสรรจำนวนเงิน 98,000,000 ดอลลาร์สหรัฐ สำหรับการเพิ่มบุคลากรด้านการกำกับดูแลจำนวนไม่น้อยกว่า 200 คน

**หมวด 7 การศึกษาและการรายงาน (Studies and Report)** หมวดนี้ได้กล่าวถึงสืบเนื่องจากประเทศสหรัฐอเมริกาได้เกิดการรวมตัวกันของสำนักงานสอบบัญชี ตั้งแต่ปี ค.ศ.1989 และผลกระทบภายหลังจากการรวมตัวกันนั้น ทำให้สำนักงานสอบบัญชีมีขนาดใหญ่ และเป็นองค์กรธุรกิจข้ามชาติ ส่งผลให้เกิดผลกระทบจากเหตุการณ์นี้ทั้งที่เกิดขึ้นในปัจจุบัน และในอนาคตที่มีต่อตลาดหลักทรัพย์ทั้งระดับชาติ และระดับนานาชาติ และได้แนะแนวทางในการแก้ไขปัญหาต่างๆ ที่

พบดังกล่าวข้างต้น ตลอดจนการหาแนวทางในการเพิ่มจรรยาบรรณของพนักงานสอบบัญชีที่สามารถให้บริการด้านการสอบบัญชีระดับชาติ และระดับนานาชาติ เพื่อเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขัน รวมทั้งการศึกษาถึงปัญหาที่องค์กรธุรกิจกำลังเผชิญอยู่ ที่เกิดจากการมีข้อจำกัดในการแข่งขันการให้บริการสอบบัญชีรวมถึงค่าบริการสอบบัญชีที่สูงขึ้น และการให้บริการด้านการสอบบัญชีที่มีคุณภาพลดลง

**หมวด 8 องค์กรและความรับผิดชอบทางอาญา (Corporate and Criminal Fraud Accountability)** กล่าวถึง 3 เรื่องหลักๆ คือ

1. กำหนดให้สำนักงานสอบบัญชีต้องคงไว้ซึ่ง เอกสาร การดาบทำการ หลักฐานทั้งหมดที่ใช้ในการตรวจสอบ เป็นระยะเวลา 5 ปี นับจากการสิ้นสุดงวดบัญชีที่ทำการตรวจสอบผู้ใดรู้ และจงใจฝ่าฝืนจะต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 1 ล้านบาท จำคุกไม่เกิน 10 ปี หรือทั้งจำทั้งปรับ

2. กำหนดแนวทางการลงโทษ สำหรับการดำเนินการของสำนักงานสอบบัญชีที่มีความผิดทางอาญา โดยในส่วนนี้กำหนดให้คณะกรรมการตรวจสอบของสหรัฐอเมริกาได้ทำการปรับปรุงแก้ไขแนวทางการลงโทษตามความเหมาะสม โดยให้พิจารณาระดับความผิดที่มีอยู่ และพิจารณาเพิ่มประสิทธิภาพของแนวทางการลงโทษให้มีความเหมาะสม

3. กำหนดแนวทางการคุ้มครองพนักงาน ลูกจ้าง ที่เป็นผู้ที่เผยแพร่เบาะแสการทุจริตที่เกิดขึ้นในบริษัทต่อสาธารณชน รวมถึง กำหนดให้สำนักงานคณะกรรมการกำกับดูแลตลาดหลักทรัพย์ออกกฎระเบียบ หรือบทบัญญัติให้บริษัทได้ปฏิบัติตามเพื่อป้องกันการทุจริตต่อผู้ถือหุ้น

**หมวด 9 การเพิ่มบทลงโทษสำหรับการฉ้อฉลทางอาญา (White Collar Crime Penalty Enhancement)** ได้กล่าวถึงความรับผิดชอบบริษัทในการรายงานทางการเงิน ว่าหากประธาน

เจ้าหน้าที่บริหาร (Chief Executive Officer หรือ CEO) และ ประธานเจ้าหน้าที่ฝ่ายการเงิน (Chief Financial Officer หรือ CFO) ผู้ซึ่งลงลายมือชื่อรับรองในรายงานทางการเงิน โดยที่รายงานนั้นไม่เป็นไปตามกฎเกณฑ์ที่กำหนด ผู้บริหารจะถูกปรับไม่เกิน 1 ล้านเหรียญสหรัฐ หรือจำคุกไม่เกิน 10 ปี หรือทั้งจำทั้งปรับ แต่หากผู้บริหารจงใจลงลายมือชื่อรับรองในรายงานทางการเงิน ทั้งๆที่รายงานนั้นไม่เป็นไปตามกฎเกณฑ์ที่กำหนด ผู้บริหารจะต้องถูกปรับไม่เกิน 5 ล้านเหรียญสหรัฐ หรือจำคุกไม่เกิน 20 ปี หรือทั้งจำทั้งปรับ

**หมวด 10 แบบแสดงรายการเสียภาษีประจำปี (Corporate Tax Returns)** สมาชิกวุฒิสภาของสหรัฐอเมริกาได้กำหนดให้การยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีประจำปีของนิติบุคคล จะต้องมีการลงนามโดยประธานเจ้าหน้าที่บริหาร

**หมวด 11 การฉ้อฉลขององค์กรและความรับผิดชอบ (Corporate Fraud and Accountability)** กล่าวถึง 2 เรื่องหลักๆ คือ

1. หากกิจการใดมีการปลอมแปลง ปกปิด บันทึก เอกสาร หรือวัตถุอื่นๆ หรือพยายามที่จะทำให้เสียความสมบูรณ์ของวัตถุ หรือความพร้อมสำหรับการใช้งาน ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 5 ล้านดอลลาร์ หรือจำคุกไม่เกิน 20 ปี หรือทั้งจำทั้งปรับ

2. กำหนดให้คณะกรรมการกำกับดูแลตลาดหลักทรัพย์ได้ตรวจสอบหลักเกณฑ์การลงโทษที่ใช้บังคับกับบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เกี่ยวกับการฉ้อฉลทางการเงิน การดัดแปลงบัญชี และการกระทำผิดที่เกี่ยวข้อง พร้อมทั้งพิจารณาสำหรับแนวทางการลงโทษใหม่ หรือกรณีที่มีการแก้ไขกฎเกณฑ์ต่างๆ ที่มีอยู่เดิม เพื่อให้เพิ่มประสิทธิภาพสำหรับการดำเนินงานของเจ้าหน้าที่และกรรมการบริษัท

การออกกฎหมายฉบับนี้ส่งผลกระทบต่อผู้สอบบัญชีเป็นอย่างมาก โดยเฉพาะอย่างยิ่ง หมวด 4 มาตรา 404 เรื่อง การประเมินการควบคุมภายในของผู้บริหาร (Management Assessment of Internal Control) กลต. ของประเทศสหรัฐอเมริกาได้ตั้งกฎเกณฑ์ขึ้นมาว่า ในรายงานประจำปีของบริษัทจดทะเบียนจะต้องมีการกล่าวถึงการควบคุมภายใน 2 ประการคือ ผู้บริหารเป็นผู้มีความรับผิดชอบในการจัดให้มี และดำรงให้มีซึ่ง โครงสร้างและวิธีการในการควบคุมภายในที่พอเพียง และจัดให้ มีการประเมินความมีประสิทธิภาพของโครงสร้างและวิธีการในการควบคุมภายในของบริษัทจดทะเบียนในการรายงานทางการเงิน อีกทั้งผู้บริหารต้องจัดทำรายงานประสิทธิผลของการควบคุมภายในเกี่ยวกับรายงานทางการเงินเป็นประจำทุกปี เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าบริษัทมีการควบคุมภายในที่มีประสิทธิผลส่งผลให้การบันทึกรายการ การจัดทำข้อมูล การสรุปผล และการรายงานข้อมูลทางการเงินมีความถูกต้องและเชื่อถือ โดยผู้บริหารต้องรายงานว่าการควบคุมภายในเกี่ยวกับรายงานทางการเงินของบริษัทมีประสิทธิผลหรือไม่ หากการประเมินประสิทธิผลมีการระบุจุดอ่อนที่มีนัยสำคัญ ต้องเปิดเผยจุดอ่อนนั้นในรายงานของผู้บริหารด้วย และผู้บริหารไม่สามารถสรุปว่าการควบคุมภายในเกี่ยวกับรายงานทางการเงินมีประสิทธิผลได้ นอกจากจะมีการเปลี่ยนแปลงการควบคุมเพื่อแก้ไขจุดอ่อนนั้นก่อนวันสิ้นรอบบัญชี และ ผู้สอบบัญชีได้ทดสอบการควบคุมที่เปลี่ยนแปลงจนสามารถสรุปได้ว่าการปฏิบัติตามการควบคุมเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ นอกจากนี้สำนักงานสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนจะต้องเป็นผู้ประเมินและออกรายงานแสดงความเห็นเกี่ยวกับการควบคุมภายในเกี่ยวกับรายงานทางการเงินโดยรายงานดังกล่าวถือเป็นส่วน

หนึ่งของการตรวจสอบงบการเงินประจำปีของบริษัทจดทะเบียนด้วย ผู้สอบบัญชีต้องรายงานข้อบกพร่องที่มีสาระสำคัญ และจุดอ่อนที่มีนัยสำคัญทุกกรณีที่พบระหว่างการตรวจสอบไปยังคณะกรรมการตรวจสอบอย่างเป็นทางการเป็นลายลักษณ์อักษร ก่อนที่จะออกรายงานของผู้สอบบัญชีต่อกรรมการควบคุมภายในเกี่ยวกับรายงานทางการเงิน และผู้สอบบัญชีต้องรายงานข้อบกพร่องทุกกรณีที่พบระหว่างการตรวจสอบไปยังผู้บริหารอย่างเป็นทางการเป็นลายลักษณ์อักษรเพื่อให้ผู้บริหารทราบด้วย

### **การควบคุมภายในเกี่ยวกับรายงานทางการเงิน (Internal Control over Financial Reporting)**

การควบคุมภายในเกี่ยวกับรายงานทางการเงิน คือกระบวนการและนโยบายที่ได้รับการออกแบบและทำให้ดำรงอยู่โดยผู้บริหาร เพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลต่อความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน และการจัดทำงบการเงินสำหรับผู้ใช้งานนอกตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป การควบคุมภายในเกี่ยวกับรายงานทางการเงินรวมถึงกระบวนการและขั้นตอนที่ผู้บริหารจัดทำขึ้นเพื่อบันทึกที่รายงาน ที่สะท้อนกิจกรรมของบริษัทอย่างถูกต้อง จัดเตรียมงบการเงิน และหมายเหตุประกอบงบการเงินสำหรับผู้ใช้งานนอก ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และทำให้เกิดความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่ารายรับและรายจ่ายของบริษัทได้รับการอนุมัติอย่างเหมาะสม รวมถึงป้องกันและตรวจสอบการได้มา การใช้และการตัดรายการสินทรัพย์ของบริษัทที่ไม่ได้รับการอนุมัติ ซึ่งรายการดังกล่าวอาจส่งผลกระทบต่องบการเงิน

#### **ความรับผิดชอบของผู้บริหารต่อการควบคุมภายในเกี่ยวกับรายงานทางการเงิน**

เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติงานตรวจสอบได้อย่างเต็มที่ ผู้บริหารต้องรับผิดชอบต่อความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในเกี่ยวกับรายงานทางการเงิน และพัฒนากระบวนการบันทึกและประเมินประสิทธิภาพของการควบคุมภายในเกี่ยวกับรายงานทางการเงิน รวมทั้งประเมินประสิทธิภาพของการควบคุมภายในเกี่ยวกับรายงานทางการเงินโดยใช้กรอบการควบคุมที่เหมาะสมและเป็นที่ยอมรับ สำหรับการศึกษานี้ได้อ้างอิงการควบคุมภายในตามกรอบของ Committee of Sponsoring Organizations of the Trade way Commission (COSO) ซึ่งถือได้ว่าเป็นแนวทางที่ได้รับการอนุมัติจาก กตต. ของประเทศสหรัฐอเมริกาเพื่อใช้เป็นแนวทางในการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน (Student of the MSC Modeling and Management of Risk course: 2005 อ้างถึงใน สมชาติ กาลสุข, 2549)

แม้ว่ากฎหมายฉบับนี้จะประกาศใช้กับบริษัทจดทะเบียนในประเทศสหรัฐอเมริกา แต่ยังมีผลบังคับถึงบริษัทลูก หรือสาขาของบริษัทจดทะเบียนที่มาประกอบการในประเทศไทย นอกจากนี้บริษัทเหล่านี้จะได้รับผลโดยตรงแล้ว กฎหมายฉบับนี้ยังได้กำหนดให้มีการบังคับใช้กฎหมายฉบับ



นี้กับสำนักงานสอบบัญชีในต่างประเทศด้วย กล่าวคือ หากสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาสอบบัญชีบริษัทลูกที่ไม่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาของบริษัทจดทะเบียนในประเทศสหรัฐอเมริกา ต้องปฏิบัติตามกฎหมายฉบับนี้เช่นเดียวกับสำนักงานสอบบัญชีที่จดทะเบียนในประเทศสหรัฐอเมริกา

ดังนั้นสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 4 แห่งในประเทศไทย เป็นสำนักงานสอบบัญชีที่ได้รับผลกระทบโดยตรงและบริษัทข้ามชาติส่วนใหญ่ได้ใช้บริการด้านการตรวจสอบ และรับรองงบการเงินจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 4 แห่งนี้

สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 4 แห่งในประเทศไทย ได้แก่

1. บริษัท ไพร์ซวอเตอร์เฮาส์ คูเปอร์ เอบีเอส จำกัด
2. บริษัท สำนักงานเอ็นส์ที แอนด์ ยัง จำกัด
3. บริษัท เคพีเอ็มจี ภูมิภาคไทย สอบบัญชี จำกัด
4. บริษัท คิลอยท์ ทูซ โธมัทส โซลยัค จำกัด

#### 2.1.4 ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของสเปียร์แมน (Spearman Rank Correlation Coefficient) (ชูศรี วงศ์รัตน์, 2553: 313-314)

การหาความสัมพันธ์ของตัวแปร 2 ตัว ลักษณะของข้อมูลเป็นข้อมูลระดับอัตราส่วน หรือข้อมูลเรียงลำดับ สถิติที่นำมาใช้ทดสอบคือ ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (AJ Veal, 2005: 260)

สหสัมพันธ์ (Correlation) เป็นการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรตั้งแต่ 2 ตัวขึ้นไป (หรือข้อมูล 2 ชุดขึ้นไป) ในการพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรว่ามีมากน้อยเพียงใดนั้น จะใช้ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (Correlation Coefficient) เป็นค่าความสัมพันธ์ ซึ่งโดยวิธีทางสถิติมีอยู่หลายวิธี เช่นค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของเพียร์สัน ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของสเปียร์แมน เป็นต้น ซึ่งการที่จะเลือกใช้วิธีใดก็ขึ้นอยู่กับลักษณะของข้อมูล ซึ่งระดับการวัดค่าของข้อมูลแบ่งเป็น 4 ระดับ ดังนี้

1. ข้อมูลระดับนามบัญญัติ (Nominal Scale) เป็นข้อมูลที่สามารถแบ่งสมาชิกออกเป็นกลุ่มๆ ตามความคล้ายคลึงกัน เช่น เพศ สถานะภาพสมรส เป็นต้น
2. ข้อมูลระดับเรียงลำดับ (Ordinal Scale) เป็นข้อมูลที่แบ่งสมาชิกออกเป็นกลุ่มๆ โดยแต่ละกลุ่มสามารถเรียงลำดับได้ เช่น ชั้นปีที่เรียน ระดับความคิดเห็น เป็นต้น
3. ข้อมูลระดับอันตรภาค (Interval Scale) เป็นข้อมูลที่แบ่งสมาชิกออกเป็นกลุ่มๆ เรียงลำดับได้ และมีช่วงห่างแต่ละกลุ่มเท่ากัน แต่ไม่มีศูนย์แท้

4. ข้อมูลระดับอัตราส่วน (Ratio Scale) เป็นข้อมูลที่แบ่งสมาชิกออกเป็นกลุ่มๆ เรียงลำดับได้ และมีช่วงห่างแต่ละกลุ่มเท่ากัน มีศูนย์แท้

สำหรับการศึกษาในครั้งนี้ได้หาค่าความสัมพันธ์จากค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของสเปียร์แมน เนื่องจากลักษณะข้อมูลในการศึกษาครั้งนี้มีความสอดคล้อง และตรงกับวิธีของสเปียร์แมน ซึ่งได้กำหนดไว้ว่า สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์แบบสเปียร์แมน (Spearman Rank Correlation Coefficient) เป็นวิธีที่ใช้วัดความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร หรือข้อมูล 2 ชุด โดยที่ตัวแปรหรือข้อมูล 2 ชุดนั้นจะต้องอยู่ในรูปของข้อมูลในมาตราวัดอันดับ (Ordinal Scale)

ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (r) จากสูตรของ Spearman Rank Correlation Coefficient

$$r = 1 - \frac{6\sum D^2}{n(n^2-1)}$$

โดยที่ r คือ ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์

D คือ ผลต่างระหว่างลำดับที่ของข้อมูล 2 ชุด

n คือ จำนวนชุดของข้อมูล

การบอกระดับหรือขนาดของความสัมพันธ์ จะใช้ตัวเลขของค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ หากค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์มีค่าเข้าใกล้ -1 หรือ 1 แสดงถึงการมีความสัมพันธ์กันในระดับสูง แต่หากมีค่าเข้าใกล้ 0 แสดงถึงการมีความสัมพันธ์กันในระดับน้อย หรือไม่มีเลย

เครื่องหมาย (+, -) หน้าตัวเลขสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ จะบอกถึงทิศทางของความสัมพันธ์ ดังนี้

r มีเครื่องหมาย (+) หมายถึง การมีความสัมพันธ์กันไปในทิศทางเดียวกัน (ตัวแปรหนึ่งมีค่าสูง อีกตัวหนึ่งจะมีค่าสูงไปด้วย)

r มีเครื่องหมาย (-) หมายถึง การมีความสัมพันธ์กันไปในทิศทางตรงกันข้าม (ตัวแปรหนึ่งมีค่าสูง อีกตัวหนึ่งจะมีค่าต่ำ)

## 2.2 ผลการศึกษาและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

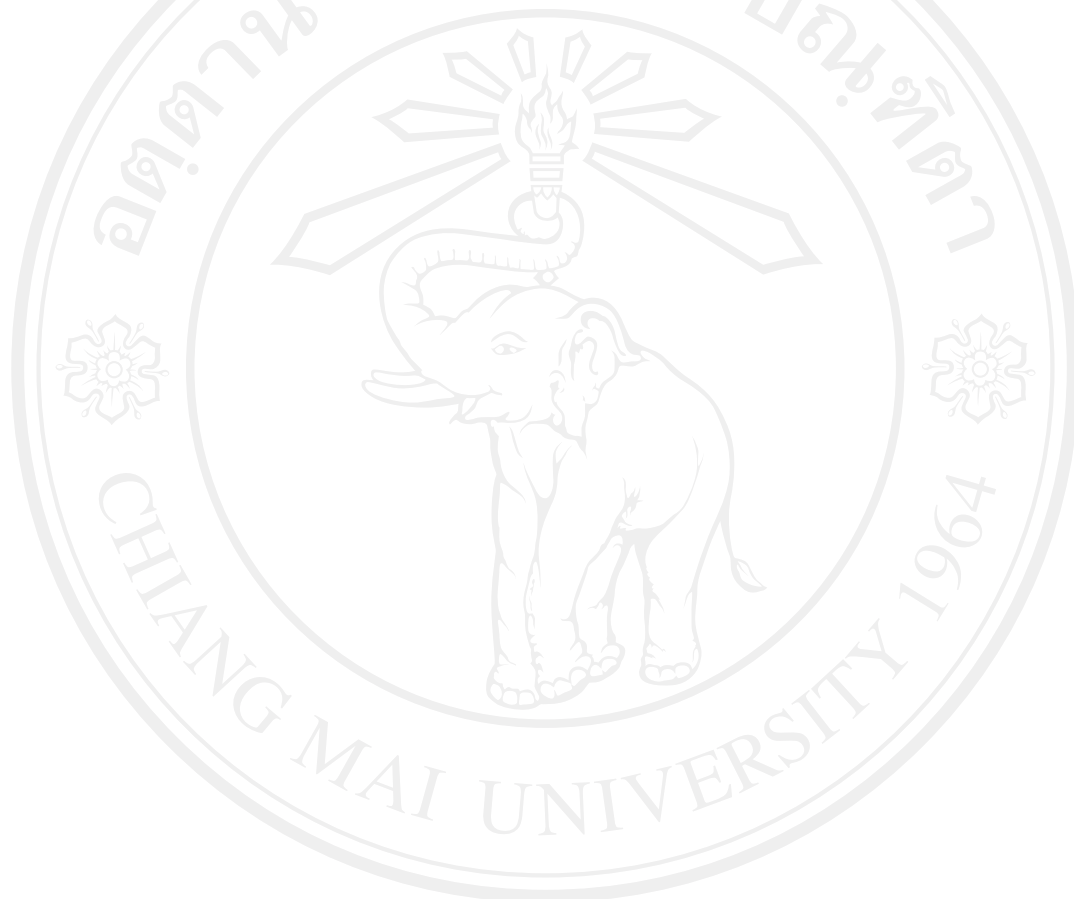
ในการทบทวนผลการศึกษา รายงานการวิจัย บทความต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการศึกษาค้นคว้าครั้งนี้ สรุปรายละเอียดต่างๆ ได้ดังนี้

**สมชาติ กาลสุข (2549)** ได้ศึกษาถึงความเห็นของผู้สอบบัญชีต่อการรับรองการประเมินการควบคุมภายใน โดยผู้บริหาร และการรับรองประสิทธิผลของการควบคุมภายในเกี่ยวกับรายงานทางการเงินตาม Section 404 of Sarbanes Oxley Act ซึ่งงานวิจัยฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ที่จะศึกษาและรวบรวมความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับทัศนคติ และความพร้อมต่อการรับรองเรื่องการประเมินประสิทธิผลของกระบวนการควบคุมภายในเกี่ยวกับรายงานทางการเงิน หากในอนาคตผู้สอบบัญชีไทยต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดเหล่านี้ โดยได้รวบรวมข้อมูลจากแหล่งทุติยภูมิ จากการส่งแบบสอบถามให้กับผู้สอบบัญชี และ ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ที่สังกัดสำนักงานสอบบัญชี ขนาดใหญ่ 4 บริษัทในประเทศไทย ส่วนหนึ่งของการศึกษาพบว่า ผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่เห็นถึงความสำคัญ และประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการนำ Sarbanes Oxley Act มาใช้ปฏิบัติ ซึ่งผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่เห็นว่า Sarbanes Oxley Act จะช่วยให้บริษัทพัฒนาระบบการควบคุมภายในให้มีประสิทธิผล และช่วยสร้างความเชื่อมั่นให้กับนักลงทุนด้านความน่าเชื่อถือในการเปิดเผยข้อมูลของบริษัท นอกจากนี้ประโยชน์ที่ได้รับยังรวมถึงการมีระบบการควบคุมภายในเพื่อป้องกัน รวมถึงควบคุมสินทรัพย์ และข้อมูลได้อย่างมีประสิทธิภาพ ช่วยเสริมสร้าง พัฒนาจริยธรรม รวมทั้งช่วยสร้างภาพลักษณ์ที่ดีให้แก่บริษัทด้วย

**The Audit Committee Leadership Network (2004 อ้างถึงใน สมชาติ กาลสุข, 2549)** ระบุว่า สำหรับบริษัทขนาดใหญ่ การปฏิบัติตาม Section 404 น่าจะเป็นประโยชน์ต่อสาธารณะมากกว่าเป็นผลดีต่อ ผู้ถือหุ้นของบริษัทเอง คือ เพิ่มความเชื่อมั่นให้ตลาดทุน และสอดคล้องกับการทำ Cost-Benefit Analysis ของ US SEC ซึ่งระบุว่า Section 404 จะช่วยเพิ่มความเชื่อมั่นของนักลงทุน ต่อความเชื่อถือได้ของการเปิดเผยข้อมูลทางการเงิน และระบบการควบคุมภายในเกี่ยวกับรายงานทางการเงิน ขณะที่บริษัทขนาดเล็กจะได้รับประโยชน์ที่แท้จริงจากการปฏิบัติตาม Section 404 เพราะจะได้มีการควบคุมภายในที่ดี ซึ่งเป็นการลงทุนที่เพิ่มคุณค่าให้กับผู้ถือหุ้น

**มยุรี ชินบุตร (2550)** ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes Oxley Act ด้านการประเมินประสิทธิผลการควบคุมภายใน ของบริษัทย่อยที่ดำเนินงานในประเทศไทยของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งสหรัฐอเมริกา ส่วนหนึ่งของการศึกษาได้ศึกษาถึงปัญหาหรืออุปสรรคที่พบ และประโยชน์ที่ได้รับจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 of Sarbanes Oxley Act โดยผู้วิจัยได้สอบถามไปยังกลุ่มตัวอย่างคือ

Sox Compliance Coordinator หรือตำแหน่งอื่นที่มีหน้าที่รับผิดชอบเกี่ยวกับ Sox Compliance ของบริษัทย่อยที่ดำเนินงานในประเทศไทยของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ผลการศึกษาพบว่า ประโยชน์ที่ได้รับมากที่สุดจากการปฏิบัติตามมาตรานี้คือ การปรับปรุงกระบวนการตรวจสอบเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน รองลงมาคือ การทำให้เกิดความมั่นใจว่ารายการต่างๆที่เกิดขึ้นมีการบันทึกอย่างครบถ้วนถูกต้อง



ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่  
Copyright© by Chiang Mai University  
All rights reserved

ตารางที่ 1 สรุปรายละเอียดในการศึกษาเปรียบเทียบกับงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

	สมชาติ กาดสุข (พ.ศ.2549)	The Audit Committee  Leadership Network (พ.ศ.2549)	มยุรี ชินบุตร (พ.ศ.2550)	จุฬาลักษณ์ ฟอง มูด(การศึกษาครั้ง นี้)
<b>1. สิ่งที่ทำการศึกษา</b>				
1.1 ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับทัศนคติและความพร้อมต่อการรับรองเรื่องการประเมินประสิทธิผลของกระบวนการควบคุมภายในเกี่ยวกับรายงานทางการเงิน	✓			
1.2 ความสัมพันธ์กับผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes Oxley Act			✓	
1.3 ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีต่อความสัมพันธ์ระหว่างประสิทธิผลของกระบวนการควบคุมภายในตามมาตรา 404 ของกฎหมายซาเบเนส ออกซ์เลย์ กับคุณภาพรายงานทางการเงิน				✓
<b>2. กลุ่มตัวอย่าง</b>				
2.1 ผู้สอบบัญชี และผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่สังกัดสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 4 บริษัทในประเทศไทย	✓			✓
2.2 Sox Compliance Coordinator			✓	



เนื่องจากการศึกษาในอดีตนั้น โดยส่วนหนึ่งของการศึกษาพบว่า ผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่เห็นถึงความสำคัญและประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการนำ Sarbanes Oxley Act มาใช้ปฏิบัติ โดยเห็นว่า Sarbanes Oxley Act จะช่วยให้บริษัทพัฒนาระบบการควบคุมภายในให้มีประสิทธิผล และช่วยสร้างความเชื่อมั่นให้กับนักลงทุนด้านความน่าเชื่อถือในการเปิดเผยข้อมูลของบริษัท แต่ยังไม่พบการศึกษาต่อในประเด็นที่ว่าหลังจากที่บริษัทได้นำมาตรา 404 มาใช้แล้ว ส่งผลให้เกิดความน่าเชื่อถือในการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทและคุณภาพของรายงานทางการเงินหรือไม่อย่างไร

ดังนั้น ผู้ศึกษาจึงสนใจที่จะศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างประสิทธิผลของการควบคุมภายในตาม Section 404 of Sarbanes Oxley Act กับคุณภาพของรายงานทางการเงิน โดยการสอบถามความเห็นของผู้สอบบัญชี และผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่สังกัดสำนักงานสอบบัญชี ขนาดใหญ่ 4 แห่ง ในประเทศไทยหลังจากที่ได้ทำการตรวจสอบการเงินของบริษัทที่ได้ปฏิบัติตามมาตรา 404 ของกฎหมายฉบับนี้ เพื่อเป็นข้อมูลสนับสนุนและเป็นแนวทางสำหรับผู้บริหารของกิจการที่สนใจที่จะนำมาตรา 404 ของกฎหมายฉบับนี้ไปใช้กับกิจการของตน เพื่อให้ส่งผลดีต่อคุณภาพของรายงานทางการเงิน และความน่าเชื่อถือต่อรายงานทางการเงินในที่สุด